بسم الله الرحمن الرحيم

المملكة العربية السعودية
ديوان المراقبة العامة
مكتب الرئيس
(٠٨٢)
١٤٠٥١

الرقم : ٣٠
التاريخ : ١٤٣١/١٠/٢٧هـ
المرفقات :

(تعميم)

(لجميع الوزارات والمؤسسات العامة والمصالح الحكومية المشمولة برقابة الديوان)

صاحب السمو الملكي / سلمه الله
صاحب السمو / سلمه الله
معالي / سلمه الله
سعادة / سلمه الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ..

أُشير إلى قرار مجلس الوزراء رقم ٢٣٥ وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠هـ القاضي بالموافقة على التوصيات التي انتهى إليها المشاركون في الندوة الأولى التي نظمها الديوان حول سبل تعزيز التعاون لتحقيق اهداف المراجعة الشاملة والرقابة على الأداء ، حيث نص في الفقرة (٢) على تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة .

وتنفيذاً لمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦هـ الصادر بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة ، وحيث أن المادة (٢٢) أناطت بالديوان مسؤولية متابعة تنفيذ هذه اللائحة ، وفي ضوء ما ورد للديوان من إستفسارات حول أفضل السبل لتطبيق ما اشتملت عليه اللائحة الموحدة من إجراءات ، وإسهاماً من الديوان في تحقيق ذلك فقد أعد الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة وذلك لمساعدة منسوبي وحدات المراجعة الداخلية على إنجاز أعمالهم وتطبيق أحكام اللائحة المعتمدة وفق أفضل الأساليب المهنية .

ويسرنا أن نرفق لكم طيه ثلاث نسخ من هذا الدليل آملين أن يكون مرشداً ومعيناً لمنسوبي وحدات المراجعة الداخلية لديكم على أنجاز المهام المنوطة بهم بدقة وكفاءة .

والله ولي التوفيق .

وارد مركز الوثائق بديوان المراقبة العامة
رقم القيد : ٧٥٢
تاريخ : ١٤٣١/١١/٢هـ
المشفوعات : ٣ نسخ

رئيس ديوان المراقبة العامة

أسامة بن جعفر فقيه ١٤٣١/١٠/٣٠

هاتف (٤٠٥٦٧٧٠) ص. ب (٧١٨٥) الرياض (١١١٢٨) المملكة العربية السعودية - البريد الإلكتروني gab@gab.gov.sa

المملكة العربية السعودية
ديوان المراقبة العامة

الدليل الإرشادي

لأعمال وحدات المراجعة الداخلية

بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة

١٤٣١ هـ - ٢٠١٠ م

المملكة العربية السعودية

ديوان المراقبة العامة

الدليل الإرشادي
لأعمال وحدات المراجعة الداخلية
بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة

بسم الله الرحمن الرحيم

تمهيد

تنفيذاً لمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠هـ القاضي في فقرته الثانية بتأسيس وحدة للمراجعة الداخلية في كل جهاز حكومي يرتبط رئيسها بالمسؤول الأول في الجهاز، وقرار مجلس الوزراء رقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦هـ القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.

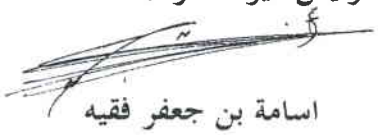
وحرصاً من ديوان المراقبة العامة على متابعة إنشاء وحدات المراجعة الداخلية وتفعيل دورها في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، لتوفير مقومات الرقابة المصاحبة والفعالة لسد الفجوة فيما بين الرقابة السابقة واللاحقة وتوفير الحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخداماته وتعظيم مردوده على الاقتصاد الوطني والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية كافة.

واستجابة للاستفسارات الواردة للديوان من الجهات الحكومية حول كيفية ممارسة وحدات المراجعة الداخلية لاختصاصاتها وفقاً لما ورد باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية، وما تكشف للديوان من ملاحظات خلال متابعته وتقييمه لوحدات المراجعة الداخلية المنشاة في بعض الجهات الحكومية، فقد بادر الديوان بإعداد هذا الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، حيث يتناول شرحاً مفصلاً للمواد الواردة باللائحة والإجراءات العملية المطلوب القيام بها لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية وكيفية إعداد تقارير الوحدة وفقا لمعايير المراجعة المعتمدة والمتعارف عليها. وقد روعي في إعداد هذا الدليل الأخذ بمرئيات ومقترحات بعض الجهات المهنية المختصة في المملكة كمعهد الإدارة العامة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

آملين أن يساعد هذا الدليل في تعزيز فعالية ودور وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة وإحكام الرقابة على المال العام صرفاً وتحصيلاً وان يساهم في رفع مستوى أداء منسوبيها وانجاز المهام المناطة بهم بكفاءة ومهنية عالية. كما يدعو الديوان جميع الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة للاستفادة التامة من هذا الدليل للتحقق من سلامة تطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية وفق أفضل الممارسات المهنية لتحقيق الغايات المنشودة.

والله ولي التوفيق،،

رئيس ديوان المراقبة العامة



اسامة بن جعفر فقيه

المحتويات

القسم	الموضوع	الصفحة
١	**الفصل الأول: الإطار العام للدليل**	**٥**
	١/١- المقدمة	٧
	٢/١- أهداف الدليل	٨
	٣/١- كيفية استخدام الدليل	٩
	٤/١- مصادر المعلومات التي تم الاعتماد عليها في إعداد الدليل	٩
٢	**الفصل الثاني: مفاهيم ومبادئ ومعايير المراجعة الداخلية**	١١
	١/٢- مفاهيم المراجعة الداخلية	١٣
	٢/٢- مفاهيم نظام الرقابة الداخلية	١٤
	٣/٢- معايير المراجعة الداخلية	١٨
	- معايير الصفات	١٨
	- معايير العمل الميداني (الأداء)	٢٢
	- معايير التقرير	٢٥
٣	**الفصل الثالث : إنشاء وتأسيس وحدات المراجعة الداخلية ومهام مدير الوحدة**	٢٧
	١/٣- إنشاء وتأسيس وحدات المراجعة الداخلية	٢٩
	١/١/٣- الأساس النظامي لإنشاء وحدة المراجعة الداخلية	٢٩
	٢/١/٣- تشكيل وحدة المراجعة الداخلية	٣٠
	٣/١/٣- تعيين مدير وموظفي وحدة المراجعة الداخلية	٣٢
	٤/١/٣- استقلالية وحدة المراجعة الداخلية	٣٣
	٢/٣- مهام مدير وحدة المراجعة الداخلية	٣٤
	١/٢/٣- القيام بالتنظيم الداخلي للوحدة	٣٤

المحتويات

القسم	الموضوع	الصفحة
	٢/٢/٣- الإشراف السليم على موظفي الوحدة	٣٨
	٣/٢/٣- إعداد خطة سنوية للمراجعة	٣٩
	٤/٢/٣- الاتصال المباشر بالمسئولين بالجهة	٤١
	٥/٢/٣- إعداد خطة تدريبية لموظفي الوحدة	٤١
	٦/٢/٣- المتابعة	٤٣
٤	**الفصل الرابع : الإجراءات العملية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية**	٤٥
	١/٤- مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة	٤٧
	٢/٤ - مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة	٥٢
	١/٢/٤- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية	٥٢
	٢/٢/٤- اختيار عينات المراجعة	٥٩
	٣/٢/٤- كيفية الحصول على أدلة الإثبات	٦٣
	٤/٢/٤- إرشادات عامة لكيفية تنفيذ مهام مراجعة الأداء	٧٠
	٥/٢/٤- إرشادات عامة لكيفية تنفيذ مهام المراجعة المالية	٨٣
	٦/٢/٤- تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة	١٢٦
	٧/٢/٤- القيام بالأعمال التي تكلف بها الوحدة من قبل المسؤول الأول في الجهة	١٢٦
	٣/٤- مرحلة إعداد تقارير وحدة المراجعة	١٢٧
	٤/٤- علاقة وحدة المراجعة الداخلية بديوان المراقبة العامة	١٣٦
٥	**الملاحق**	١٣٧

الفصل الأول: الإطار العام للدليل

١/١- المقدمة

٢/١- أهداف الدليل

٣/١- كيفية استخدام الدليل

٤/١- مصادر المعلومات التي تم الاعتماد عليها في إعداد الدليل

١/١- المقدمة

تعتبر وحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية إدارة ذات نشاط مستقل تهدف إلى فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والقيام بالمراجعة المالية والتشغيلية وتقييم الأداء والتأكد من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية ،كما تهدف أيضاً إلى تمكين الجهات من تحقيق رسالتها وأهدافها من خلال التأكد من إنجاز الأهداف المقررة وفقاً لما خطط له.

وإدراكاً من الديوان لأهمية التطوير المستمر في الأساليب الرقابية ومسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الحكومية والاستفادة من معطياتها الايجابية في توفير وسائل الرقابة الوقائية للمال العام وترشيد استخدامه ، فقد برزت الحاجة إلى وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية في كل جهة من الجهات المشمولة برقابته لما لهذه الوحدات من دور إيجابي في توفير مقومات الرقابة المصاحبة الفعالة وسد الفجوة فيما بين الرقابة السابقة واللاحقة ، وبالتالي توفير الحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاءة الأداء في الأجهزة الحكومية على حد سواء .

وعلى ضوء ذلك بادر ديوان المراقبة العامة بالتنسيق مع معهد الإدارة العامة فور صدور قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠هـ إلى تشكيل لجنة مشتركة لإعداد مشروع لائحة موحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامّة وفقاً للأصول المهنية والمعايير الرقابية المعتمدة ، ولكي تكون هذه اللائحة مرجعاً ومرشداً لجميع وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بحيث تكفل توحيد مفهوم المراجعة الداخلية وأساليب أداء المهام الأساسية المناطة بهذه الوحدات.

وبناءً على ذلك صدر قرار مجلس الوزراء الموقر رقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦هـ القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.

تحتوي هذه اللائحة على ثلاث وعشرين مادة ، تتضمن مواد تتعلق بإنشاء وتشكيل

وحدة المراجعة الداخلية ومهام مدير الوحدة واختصاصاتها وتقاريرها وعلاقتها بالمراجع الخارجي والمراقب المالي في ضوء التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.

ونظرا للاستفسارات الواردة من الجهات للديوان عن كيفية ممارسة وحدات المراجعة الداخلية لاختصاصاتها وفقا لما ورد باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية فقد صدر قرار معالي رئيس الديوان رقم ٣٠٢٣ وتاريخ ١٤٣٠/٦/٣هـ بتشكيل فريق عمل يقوم بإعداد دليل إرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة يتناول شرح تفصيلي للمواد الواردة باللائحة والإجراءات التفصيلية المطلوب القيام بها لتنفيذ مهام المراجعة الواردة باللائحة وكيفية إعداد تقارير الوحدة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

وقد انتهى الفريق المكلف من إعداد هذا الدليل في ضوء اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة الداخلية ، وقد تم الأخذ بتوصيات معهد الإدارة العامة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الواردة على النسخة الأولية لهذا الدليل .

١/٢- أهداف الدليل

يهدف هذا الدليل إلى إرشاد وحدات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية إلى كيفية ممارسة اختصاصاتها المحددة بلائحة وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦هـ.

ومن خلال تسليط الضوء على الجوانب التالية :

١. مفاهيم ومبادئ ومعايير المراجعة الداخلية .

٢. إنشاء وتأسيس وحدات المراجعة الداخلية ومهام مدير الوحدة .

٣. الإجراءات العملية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية.

٤. إجراءات إعداد التقارير وتبليغ الملاحظات .

٥. علاقة وحدات المراجعة الداخلية بديوان المراقبة.

١/٣- كيفية استخدام الدليل

يوفر هذا الدليل لمدير أو مشرف و مراجعي وحدة المراجعة الداخلية شرحاً للمواد والإجراءات الواردة باللائحة واللازمة لانجاز مهام تدقيق ذات جودة مهنية ، حيث يتناول الدليل تعريف بالمراجعة الداخلية وكيفية إنشاء وتأسيس وحدات المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية من حيث الشكل النظامي واستقلالها وتعيين مدير وموظفي الوحدة ومؤهلاتهم، وشرح لمهام مدير الوحدة والمتمثلة في التنظيم والأشراف وإعداد الخطط السنوية والاتصال بالمسئولين في الجهة ، كما يتضمن الدليل إيضاح لمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها ، وشرح تفصيلي للمهام المناطة بوحدة المراجعة وأساليب المراجعة لكل مهمة ، وتم التركيز في الجزء الأخير من هذا الدليل على تقارير الوحدة وعلاقة الوحدة بالجهات الرقابية.

ويعتبر هذا الدليل دليلاً إرشادياً عاماً لوحدات المراجعة الداخلية يسلط الضوء على الجوانب الرئيسية العامة في اغلب الجهات الحكومية ، ويتعين على كل جهة حكومية إعداد دليل خاص بها للمراجعة الداخلية بحيث يركز على أنشطتها الخاصة ويتفق مع أنظمتها وإجراءاتها.

١/٤- مصادر المعلومات التي تم الاعتماد عليها في إعداد الدليل

تم الرجوع عند إعداد هذا الدليل إلى عدة مصادر مهنية ومتخصصة سواء من داخل ديوان المراقبة العامة مثل معايير المراجعة الحكومية وأدلة وبرامج المراجعة المعدة من الديوان ، أو من خارجه مثل الإطار المهني لممارسة أعمال التدقيق الداخلي الصادر عن مؤسسة الأبحاث التابعة لجمعية المدققين الداخليين اللبناني ، ومشروع معيار المراجعة الداخلية الذي أعدته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ومعايير المراجعة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ، ودليل الرقابة المالية الداخلية في القطاع العام الصادر عن ديوان المحاسبة الوطني الاسترالي ، ومذكرات الدورات التدريبية التي ينفذها الديوان ومذكرات الدورات التي تقدمها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في مجال المراجعة الداخلية لمنسوبي الجهات الحكومية.

وفي إطار حرص الديوان على الخروج بهذا الدليل بشكل مهني جيد ، فقد قام الديوان بعرضه على كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعهد الإدارة العامة بصفتهما جهتين مهنيتين تقومان بتقديم دورات متخصصة لمنسوبي الجهات الحكومية والمؤسسات العامة لتأهيل الكوادر المهنية العاملة بوحدات المراجعة الداخلية ، بهدف توحيد المفاهيم والمصطلحات المذكورة بالدليل ومواد الدورات التدريبية التي تقدم من هاتين الجهتين.

الفصل الثاني: مفاهيم ومبادئ ومعايير المراجعة الداخلية

١/٢ - مفاهيم المراجعة الداخلية

٢/٢ - مفاهيم نظام الرقابة الداخلية

٣/٢ - معايير المراجعة الداخلية

- معايير الصفات
- معايير العمل الميداني (الأداء)
- معايير التقرير

١/٢ مفاهيم المراجعة الداخلية:

عرّف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "IIA" المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة تقييم مستقلة تنشئ لفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة " ، ومن خلال هذا التعريف نجد أن هدف المراجعة هو خدمة المنظمة ككل وليس خدمة الإدارة فقط .

كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة تقويمية مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسئولين داخل المنشأة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية ، وذلك عن طريق توفير التحليل ، والتقويم ، والتوصيات ،والمشورة ، والمعلومات التي تتعلق بالرقابة على الأنشطة التي يتم فحصها ، وتساعد المراجعة الداخلية بذلك المنشأة في تحقيق أهدافها وحماية أصولها ، كما تضيف قيمة بتطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة في المنشأة " .

وقد جاء في المادة الثانية من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة أن على كل جهة أن تتولى "إنشاء وحدة للمراجعة الداخلية في المقر الرئيسي يرتبط مديرها بالمسئول الأول في الجهة ، أما الفروع فتنشئ – عند الحاجة- بقرار من المسئول الأول في الجهة ، وتتولى الوحدة أعمال المراجعة الداخلية بها عن طريق ممارسات الاختصاصات المخولة لها بمقتضى أحكام هذه اللائحة ، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

أ- حماية الممتلكات العامة ، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها.

ب- ضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتمالها.

ج- ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفايتها بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

د- تحقيق التقيد بالتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة ، لتحقيق أهدافها بكفاية وبطريقة منتظمة.

هـ - سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفاعليتها.

٢/٢ مفاهيم نظام الرقابة الداخلية:

عرفت اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية أنظمة الرقابة الداخلية بأنها " مجموعة الوسائل والإجراءات والأساليب التي تستخدم بقصد حماية النقدية وغيرها من الأصول وضمان الدقة المحاسبية وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة" ، كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) بأنها " الخطة التنظيمية ، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية ، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما ".

مكونات نظام الرقابة الداخلية:

أشارت معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن ديوان المراقبة العامة بأن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة مكونات مترابطة فيما بينها وهي:

١. البيئة الرقابية:

هي مجموعة من العوامل الداخلية التي تعكس المناخ الداخلي في الجهة ومدى اهتمامها وتقديرها لدور الرقابة الداخلية ، وتتمثل عناصر بيئة الرقابة الداخلية في العناصر التالية:

- الأمانة والقيم الأخلاقية.
- فلسفة ونمط الإدارة.
- الهيكل التنظيمي.
- أسلوب تفويض السلطات والمسؤوليات.
- سياسات الموارد البشرية.
- العلاقة مع السلطات الحكومية العليا.
- وحدة المراجعة الداخلية.

٢. تقدير المخاطر:

هي عملية تحليل الأنشطة وتصور ما قد يطرأ عليها من أحداث ، وتوقع احتمالات المخاطر وتقدير أثرها على أهداف الجهة، ومن ثم تصور الآليات والأنشطة التي تقلل من فرص حدوث هذه المخاطر، ويجب على المراجع أن يحصل على معرفة كافية عن عملية تقدير الجهة للمخاطر بالدرجة التي تمكنه من فهم كيفية تحديد الإدارة لهذه المخاطر.

٣. الأنشطة الرقابية:

هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة تم تنفيذها، وبصفة خاصة فإن الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة هي السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:

- فحص الأداء.
- الرقابة على تشغيل المعلومات.
- استخدام مؤشرات الأداء.
- الحماية المادية.
- فصل الوظائف المتعارضة.
- توثيق العمليات.
- التحقق والمطابقات.

٤. المعلومات والاتصال:

ويقصد بها تحديد المعلومات والحصول عليها وتبادلها بالشكل الذي يمكن الإدارة من فرض الرقابة على العمليات والأنشطة والموارد .

٥. مراقبة الأداء:

وهي عملية تقويمية تتم على أساس مستمر للتحقق من أن الأنشطة الرقابية تعمل وفق ما هو مخطط لها.

مبادئ أنظمة الرقابة الداخلية:

تنصب مبادئ نظام الرقابة الداخلية على الأهداف والمكونات التي ذُكرت آنفاً ، بالإضافة إلى التركيز على الأخطار الممكنة التي قد تواجه الجهة الحكومية ، وتعرض هذه المبادئ مسؤوليات إدارة الجهة الأساسية في إنشاء مجموعة مناسبة من أساليب الرقابة الداخلية والمحافظة عليها ، وينصب اهتمام نظام الرقابة الداخلية من خلال أساليب الرقابة على حماية الممتلكات العامة ، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتمالها ، كما يهتم نظام الرقابة الداخلية من خلال أساليب الرقابة الإدارية بضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفايتها بشكل يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة و تحقيق التقيد بالتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة ، وبالتالي تحقيق أهدافها بكفاءة وبطريقة مثالية.

الخصائص الأساسية لنظم الرقابة الداخلية الفعّالة :

أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي على أهمية دور كل من الرقابة الوقائية (الرقابة المحاسبية) والرقابة بالتغذية المرتدة (الرقابة الإدارية) في تحقيق نظام رقابة داخلية كفء وفعال، لذا فأن نظام الرقابة الداخلية الكفء والفعال يتصف بالعديد من الخصائص التي يحدد وجودها مدى جودة أو قوة أساليب نظام الرقابة الداخلية ومنها:

أ- مسار المراجعة الجيد :

يرتبط مسار المراجعة بمدى إمكانية تتبع مسار العمليات المحاسبية من المستند الأصلي حتى مرحلة وجودها النهائي في التقارير المالية، ويعتبر مسار المراجعة من أهم أساليب الرقابة الوقائية لأنه يسمح بالتعرف على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنظمة من خلال تتبع جميع خطوات معالجة البيانات المحاسبية بحيث يمكن اكتشاف وتصحيح أي تلاعب أو مخالفات قد تحدث.

ب- كفاءة الموظفين :

أن عدم كفاءة الموظفين يؤدي لعدم الكفاءة في استخدام أصول الجهة وبالتالي عدم تحقيق سياستها وأهدافها ، لذا يجب على المنظمة أن تتبع سياسة سليمة في اختيار الموظفين تبعاً للمؤهلات والخبرات المطلوبة.

ج- الفصل بين المسؤوليات المتعارضة:

لابد من الفصل بين المسؤوليات حتى يتم التقليل من احتمالات التلاعب أو حدوث المخالفات والأخطاء المتعمدة، ويتعين أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة حتى يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على كل من هذه الوظائف، ويوضح الهيكل التنظيمي للمنظمة الخطوط العريضة للعلاقة بين السلطة والمسؤولية وغالباً ما تستخدم المنظمة دليل اللوائح أو الإجراءات لتحديد وتعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف المدرجة على الخريطة التنظيمية للجهة.

د- تقارير الأداء :

تعتبر تقارير الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام الرقابة حيث تهدف هذه التقارير إلى مد الإدارة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة تطبيق وسائل الرقابة الوقائية .

٣/٢- معايير المراجعة الداخلية:

هي معايير مهنية هدفها الوصول إلى مستوى جيد من الكفاءة في عملية المراجعة، وتمثل متطلبات و منهج عمل المراجع في أدائه لمسؤولياته ، وأداة مهمة لقياس جودة الأداء في مهنة المراجعة، لذلك يتعين على المراجع إتباع معايير المراجعة الصادرة من الهيئات المهنية المهتمة بالمراجعة الداخلية مثل المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وكذلك ديوان المراقبة العامة، وتتوقف درجة وتوقيت تطبيق هذه المعايير على الظروف المحيطة بعملية المراجعة وحجم ونوع عملية المراجعة ، وعلى ما يتفق منها مع اللائحة الموحدة والأنظمة واللوائح والأوامر والتعليمات والقرارات ذات العلاقة.

وقد تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات من أجل تسهيل ربطها بمراحل تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية وهي كالتالي :

١- معايير الصفات

٢- معايير العمل الميداني (الأداء)

٣- معايير التقرير

وفيما يلي استعراض مختصر لكل مجموعة من هذه المعايير :

المجموعة الأولى : معايير الصفات

تتضمن هذه المجموعة من المعايير المؤهلات والصفات المهنية الواجب توافرها في المراجع وفي عملية المراجعة ، وتحتوي على مجموعة من المعايير [١] :

أ- معيار الكفاءة المهنية اللازمة :

يؤكد هذا المعيار على ضرورة توفر الكفاءة المهنية اللازمة في المراجع أو مجموعة المراجعين الذين سيتولون مهمة مراجعة معينة، ويتضمن تعريف الكفاءة المهنية التأهيل العلمي المناسب والخبرة العملية اللازمة وهذا يتحقق من خلال الممارسة الفعلية للمراجعة والتدريب

[١] مذكرات دورات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الخاصة بالمراجعة الداخلية.

المستمر، لضمان توفر المقدرة المعقولة على تطبيق المعرفة والمهارة والخبرة والأسلوب المهني في تفهم مشاكل المراجعة وحلها.

ويغطى هذا المعيار النقاط الأساسية التي تكفل توفر الكفاءة المهنية المناسبة ومنها :

١- يجب أن يتم تخصص الأشخاص الذين يمتلكون بصفة جماعية المعرفة ، والمهارة ، والكفاءة اللازمة للقيام بتنفيذ مهام المراجعة بشكل سليم ، حيث أن المسؤولية تقع على عاتق وحدة المراجعة الداخلية ككل والمراجع الداخلي كفرد في توفير الكفاءة المهنية اللازمة.

٢- يجب أن توفر وحدة المراجعة الداخلية تأكيداً للمسئول الأول في الجهة والإدارات المشمولة بالمراجعة بأن المستوى التعليمي والمهارة الفنية للمراجعين الداخليين ملائمة لعمليات المراجعة التي ستنفذ.

٣- يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة عامة بالجوانب الرقابية والمخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وأساليب مراجعتها.

ومضمون هذا المعيار يتمثل في المواد (٣، ٤، ٥) من اللائحة الموحدة والمتعلقة بتشكيل وحدة المراجعة الداخلية.

ب – معيار الاستقلال والحياد: يؤكد هذا المعيار على استقلالية وحدة المراجعة الداخلية والمراجعين داخل الجهة، وأن يكونوا حياديين أثناء تأديتهم لعملهم دون تحيز لأي إدارة أو أن يتم التأثير على آراء ونتائج المراجعة بأية مؤثرات أخرى وأن يكون الحكم على الظروف وفق معايير مهنية منطقية ومعقولة بدون أي قيود تحول دون التزام المراجع أو الوحدة بمبدأ الاستقلال .

وفيما يلي بعض النقاط الأساسية التي يغطيها المعيار وهي :

١- يجب أن تكون وحدة المراجعة الداخلية مستقلة تنظيمياً حتى تقوم بمسؤولياتها .

٢- يجب ألا تخضع أنشطة المراجعة الداخلية لأي تدخل داخلي أو خارجي عند تحديد نطاق المراجعة، وتنفيذ العمليات، وتبليغ النتائج.

٣- يجب أن يكون للمسئول عن وحدة المراجعة الداخلية اتصال مباشر مع المسئول الأول في الجهة.

٤- يجب أن لا تتدخل إدارات أو مسئولي الجهة في تعيين أو عزل مدير أو منسوبي وحدة المراجعة الداخلية وإنما يناط ذلك بالمسئول الأول بالجهة فقط مما يعزز مبدأ الاستقلال والحياد .

وهذا المعيار يتفق مع ما جاء في اللائحة الموحدة للمراجعة الداخلية ، فقد تضمنت المادة (١٧) التأكيد على توفير الاستقلال التام لوحدة المراجعة الداخلية بما يضمن قيامها بأعمالها بموضوعية، كما أكدت المادة (١٨) على الالتزام بالحياد وتفادي تضارب المصالح وكذلك الإفصاح عما يؤثر أو يضعف استقلال أعمال وحدة المراجعة الداخلية.

ج – **معيار العناية المهنية اللازمة** : يؤكد هذا المعيار بأن على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأديته لعمله بشكل يتوفر معه درجة "معقولة" من الحذق الفني، والممارسة الأخلاقية التي تتناسب والمسئولية الملقاة على عاتقه والدور المتوقع منه ، وكذلك فإن الدور الهام الذي يؤديه التقدير الشخصي وحكمة وفطنة المراجع في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات اللازمة للمراجعة وارتباط تقرير المراجع بجهات عليا يزيد من أهمية وضرورة "العناية المهنية اللازمة" كمعيار أساسي من معايير المراجعة.

ويشمل هذا المعيار ما يلي :

١- التأكيد على المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة آخذاً في الاعتبار ما يلي:
- نطاق العمل اللازم لتحقيق أهداف المراجعة .
- درجة الصعوبة والأهمية النسبية للنواحي التي سوف تطبق عليها إجراءات المراجعة .
- مدى كفاية وفاعلية إجراءات إدارة المخاطر والإجراءات الرقابية الأخرى .
- احتمال وقوع أخطاء جوهرية أو غش أو عدم الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة .
- تكلفة العملية مقارنة بالمنفعة المتوقعة منها .

٢- يقضي المعيار بإمكانية استخدام الحاسب والأساليب الأخرى لتحليل البيانات في تنفيذ مهام المراجعة .

٣- أكد المعيار على ضرورة قيام المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة عند تقديم الخدمات الاستشارية (تقديم المشورة) آخذاً في الاعتبار ما يلي :

- احتياج الإدارة أو المستفيد من الخدمات الاستشارية وتقارير توصيل نتائجها.
- درجة تعقيد مهام الخدمات الاستشارية .
- التكاليف المترتبة على الخدمات الاستشارية مقارنة بالمنافع المتوقعة منها.

وهذا المعيار يتفق مع ما جاء في المادة (٢٠) من اللائحة الموحدة التي نصت على أنه " يجب على مدير الوحدة وموظفيها بذل العناية المهنية اللازمة عند مباشرة الاختصاصات المنوطة بهم..".

د – معيار رقابة الجودة : ويتضمن هذا المعيار أهمية تطوير جودة المراجعة وتحسين برامجها ومتابعتها والتأكد من التزام المراجعين بمعيار الجودة في تنفيذ مهامهم وكافة نواحي أنشطة المراجعة الداخلية والمتابعة المستمرة لفعاليتها.

وهذا المعيار يتفق مع مضمون المادة (٩) الفقرة (أ) من اللائحة والتي تنص على أن " يعد مدير الوحدة الإجراءات الخاصة بأعمالها، وذلك بالتعاون مع الجهة المختصة بالتطوير والعمل على تطويرها".

ويعتبر معيار رقابة الجودة مقوماً أساسياً من مقومات المراجعة الداخلية الذي يضمن مستوى جيد من الأداء ، حيث ألقت المعايير بالمسئولية عن الجودة على مدير وحدة المراجعة وعلى المراجعين أنفسهم كالتالي :

مسؤولية مدير وحدة المراجعة

تشمل مسؤولية مدير وحدة المراجعة الداخلية ما يلي :

- فحص تقارير عمليات المراجعة والتأكد من قيام المراجعين من اتخاذ الإجراءات الملائمة لتنفيذ إجراءات المراجعة.
- إشراك المشرفين وذوي الخبرة في تنفيذ مهام المراجعة وهذا الإجراء يوفر تأكيدا للمسئول في الإدارة عن جودة الأداء .

- مراجعة إجابات وتعليقات الإدارات والأقسام محل المراجعة أو ما ينشأ من معلومات من خلال قوائم الاستقصاء أو المسح بعد كل عملية مراجعة أو عينة مختارة من عمليات المراجعة، وتبين هذه العملية مدى إدراك الجهة لأنشطة المراجعة الداخلية .
- دراسة التقارير الصادرة عن عمليات الفحص التي قامت بها أطراف خارجية لأعمال إدارة أو قسم المراجعة الداخلية وتقيم جودة عملياتها ومدى التزام الإدارة بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية وإجراءات المراجعة وبرامجها وأدلتها الإرشادية التي أصدرتها.
- مراجعة برامج وإجراءات المراجعة وتحديثها باستمرار.
- إصدار تقرير عن فعالية نظام رقابة الجودة ومدى تطبيقه بحيث يرفع للإدارة العليا متضمناً التوصيات الملائمة التي يجب الأخذ بها .

مسؤولية المراجعين الداخليين :

- التقرير عن الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية ويفضل أن يذكر المراجعون الداخليين في تقاريرهم أن أنشطتهم قد تمت وفقا للمعايير المهنية للمراجعة الداخلية.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني والإفصاح عن الحالات التي لا يتحقق فيها الاستقلال الكامل مما يؤثر على نطاق أو جودة تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية .

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني (الأداء)

وتحدد هذه المجموعة من المعايير الخطوات الهادفة والموضوعية التي يلتزم بها المراجع في كافة مستويات المراجعة، لذلك تعتبر معايير العمل الميداني من معايير الأداء المهني في حقل المراجعة ، وتتضمن المعايير التالية :

أ – **معيار أدلة الإثبات** : يتضمن هذا المعيار الحصول على دليل الإثبات الكافي والكفء وذي الصلة بالموضوع، لتوفير أساس معقول يدعم النتائج التي يتوصل إليها المراجع .

ومن النقاط الأساسية التي تندرج تحت هذا المعيار :

١- يجب أن يحدد المراجع الداخلي المعلومات الكافية والملائمة والموثوق فيها والنافعة لتحقيق أهداف المهمة .

٢- ضرورة إجراء تحليل وتقييم مناسب للمعلومات لاستخلاص نتائج يبني عليها المراجع الداخلي استنتاجاته.

٣- يجب أن يسجل المعلومات الملائمة التي تؤيد النتائج والاستنتاجات .

٤- يجب وضع نظام يتفق مع سياسة الجهة الحكومية لحفظ وتداول سجلات وحدة المراجعة الداخلية .

ب – معيار التخطيط: يتضمن معيار التخطيط التأكيد على انه يجب التخطيط لعملية المراجعة بما يضمن إجراء مراجعة ذات جودة ونوعية عالية وبطريقة اقتصادية وبكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب ويتضمن معيار التخطيط ما يلي :

١- يجب أن يضع المراجع الداخلي خطة لكل مهمة مراجعة تتضمن نطاق وأهداف وتوقيت عملية المراجعة والتكلفة والزمن المخصصة لها .

٢- يجب أن يأخذ المراجع الداخلي في اعتباره عند التخطيط ما يلي :

- أهداف النشاط محل المراجعة .
- المخاطر المحيطة بالنشاط ، بأهدافه ، بموارده ، بعملياته ، وبالوسائل التي تحد من وصول هذه المخاطر إلى المستويات الغير مقبولة.
- مدى كفاية وفاعلية إدارة مخاطر النشاط ونظم الرقابة عليه .
- إمكانية إجراء تحسينات جوهرية على إدارة مخاطر النشاط .

٣- يجب عند تحديد أهداف مهام المراجعة أن يؤخذ في الاعتبار احتمالات الأخطاء ، عدم الالتزام ، تغير الظروف وبالتالي إيجاد بدائل للخطط .

٤- يجب أن يكون نطاق المهمة كافي لتحقيق أهدافها .

٥- عند تخطيط مهام الخدمات الاستشارية ، يجب أن يحدد نطاق للمهمة بحيث يحقق أهداف هذه الخدمات .

٦- يجب أن تُحدد الموارد المناسبة لتحيق أهداف المهمة ، وتحديد الفريق بناءً على تقييم صعوبة المهمة وقيود الوقت والموارد المتاحة .

٧- يجب وضع برنامج مراجعة يتم إتباعه لتحقيق أهداف المهمة ، بحيث يتضمن الإجراءات اللازمة لتعيين ، وتحليل ، وتقييم ، وتسجيل المعلومات أثناء التنفيذ .

ويتفق هذا المعيار مع المادة (٧) والمادة (٢٠) من اللائحة واللتان تضمنتا التأكيد على التخطيط الدقيق والمناسب لجميع خطوات عملية المراجعة.

ج – معيار الإشراف السليم: يؤكد المعيار على أنه يجب الإشراف السليم على كافة المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص أو القيام بالإجراءات اللازمة لتجميع أدلة الإثبات .

ويتضمن هذا المعيار النقاط الأساسية التالية :

١- يجب تحديد المسؤولية عن المتابعة في دليل المراجعة الداخلية المعد من قبل الجهة.

٢- يجب على المراجعين الداخليين التأكد من أن الإجراءات التي تم اتخاذها بشأن نتائج المراجعة تعالج الأمور ذات العلاقة .

٣- يجب على المراجعين الداخليين القيام بالمتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراء المناسب على نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها .

٤- قد تكون بعض النتائج التي تم التقرير عنها من الأهمية بحيث تستدعي اتخاذ إجراء فوري من جانب الإدارة .

وهذا المعيار يتفق مع المادة (٢٠) والمادة (٦) من اللائحة الموحدة واللتان تضمنتا تأكيداً بأن يتولى مدير الوحدة تنظيمها والإشراف عليها، ويكون مسئولاً عن حسن سير العمل فيها وعن إنجاز جميع اختصاصاتها بفعالية.

د – معيار دراسة الأنظمة واللوائح وفحص مدى الالتزام بها: يؤكد هذا المعيار بأن على المراجع دراسة الأنظمة واللوائح للتحقق من كفايتها و مدى الالتزام بها ، لذا يتعين على المراجع التحقق من تطبيق الأنظمة واللوائح التي تخضع لها الجهة وكذلك التأكد من كفاية و ملائمة هذه الأنظمة لما يستجد من تطورات.

ويتفق هذا المعيار مع ما ورد بالفقرة (٢) من المادة العاشرة من اللائحة الموحدة والتي حددت أن من اختصاصات الوحدة التأكد من التزام الجهة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية والتحقق من كفايتها وملائمتها .

هـ – معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يؤكد هذا المعيار على ضرورة الوصول إلى فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية بهدف تقييمه، بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيدًا معقولاً بأن أهداف الجهة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة جيدة .

ويتفق هذا المعيار مع ما جاء في الفقرة (١) من المادة العاشرة من اللائحة الموحدة والتي حددت أن من اختصاصات وحدة المراجعة الداخلية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية .

و – معيار تحليل البيانات المالية : ويؤكد هذا المعيار بأن على المراجع دراسة وتحليل التقارير والبيانات المالية كالقوائم المالية أو الحسابات الختامية والإيضاحات المرفقة بها .

ويتفق هذا المعيار مع ما جاء في الفقرة (١١) من المادة العاشرة من اللائحة الموحدة والتي حددت أن من اختصاصات الوحدة مراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية التي تعدها الجهة والتأكد من دقتها ومدى اتفاقها مع الأنظمة واللوائح والتعليمات والسياسات التي تطبقها الجهة .

المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير

وهذه المعايير تحدد الأسس التي ينبغي مراعاتها عند تبليغ نتائج المراجعة. وتتضمن المعايير التالية:

أ – معيار شكل التقرير: ويؤكد هذا المعيار على أهمية أن يكون تقرير مهمة المراجعة بالشكل الذي يضمن وصول النتائج والتوصيات إلى الجهة المستفيدة بشكل واضح ودقيق.

ب – معيار محتوى التقرير : ويؤكد هذا المعيار على أهمية مراعاة اختلاف محتوى التقرير بحسب نوع المراجعة إلا أنه بشكل عام يجب أن يتضمن التقرير أهداف المراجعة ونطاقها وأسلوبها ونتائجها بما في ذلك الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات، مع الإشارة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية وكذلك ما ورد باللائحة الموحدة للمراجعة الداخلية ، والى وجهة نظر المسئولين في الجهة محل المراجعة حول النتائج والتوصيات .

وهذا المعيار يتفق مع المواد (١١، ١٢، ١٣، ١٤) من اللائحة الموحدة والتي نظمت تقـــارير وحدة المراجعة الداخلية.

الفصل الثالث : إنشاء وتأسيس وحدات المراجعة الداخلية ومهام مدير الوحدة

٣/١- إنشاء وتأسيس وحدات المراجعة الداخلية

٣/١/١- الأساس النظامي لإنشاء وحدة المراجعة الداخلية

٣/١/٢- تشكيل وحدة المراجعة الداخلية

٣/١/٣- تعيين مدير وموظفي وحدة المراجعة الداخلية

٣/١/٤- استقلالية وحدة المراجعة الداخلية

٣/٢- مهام مدير وحدة المراجعة الداخلية

٣/٢/١- القيام بالتنظيم الداخلي للوحدة

٣/٢/٢- الإشراف السليم على موظفي الوحدة

٣/٢/٣- إعداد خطة سنوية للمراجعة

٣/٢/٤- الاتصال المباشر بالمسئولين بالجهة

٣/٢/٥- إعداد خطة تدريبية لموظفي الوحدة

٣/٢/٦- المتابعة

إنشاء وتأسيس وحدات المراجعة الداخلية:

تنفيذاً لقرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥) في ١٤٢٥/٨/٢٠هـ فانه يتعين على المسئول الأول في كافة الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة إصدار قرار بإنشاء وتشكيل وحدة للمراجعة الداخلية بالمقر الرئيسي للجهة ، أما الفروع فتنشئ على حسب الحاجة وما يراه المسئول الأول بالجهة ، وتتولى الوحدة أعمال المراجعة الداخلية بها وممارسة الاختصاصات المناطة بها بمقتضى أحكام اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية .

١/١/٣ الأساس النظامي :

ينبثق الأساس النظامي في إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة من قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠هـ والذي نص في فقرته الثانية على " تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة ، يرتبط رئيسها بالمسئول الأول في الجهاز ..." ، كما تعتبر اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٢٩) في ١٤٢٨/٤/٦هـ الإطار المرجعي الرئيسي للمهام والمسؤوليات الرقابية لوحدات المراجعة الداخلية ، وقد تضمنت هذه اللائحة (٢٣) مادة تناولت إنشاء وتنظيم وتحديد اختصاص هذه الوحدة ومهام مديرها ، كما تناولت التقارير عن أعمال هذه الوحدة ، وعلاقتها بالمراجع الخارجي والمراقب المالي والمتمثل بكلٍ من وزارة المالية وديوان المراقبة العامة في الأجهزة الحكومية ويضاف إلى ذلك المراجع القانوني(الخارجي) بالنسبة للمؤسسات العامة ، وتعتبر مواد هذه اللائحة المعيارَ الرئيسي الذي يتوجب على الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الالتزام به.

وبالرغم من أن اللائحة الموحدة شملت على معظم النواحي الأساسية لتنظيم عمل الوحدة إلا أنها تعتبر الحد الأدنى الذي يتوجب الالتزام به ، ولذلك ففي حالة عدم وجود مادة باللائحة لمعالجة موضوع معين يختص بوحدة المراجعة الداخلية بالجهة فيتعين الاسترشاد بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن الهيئات المهنية المهتمة بالمراجعة الداخلية مثل المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين IIA وديوان المراقبة العامة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

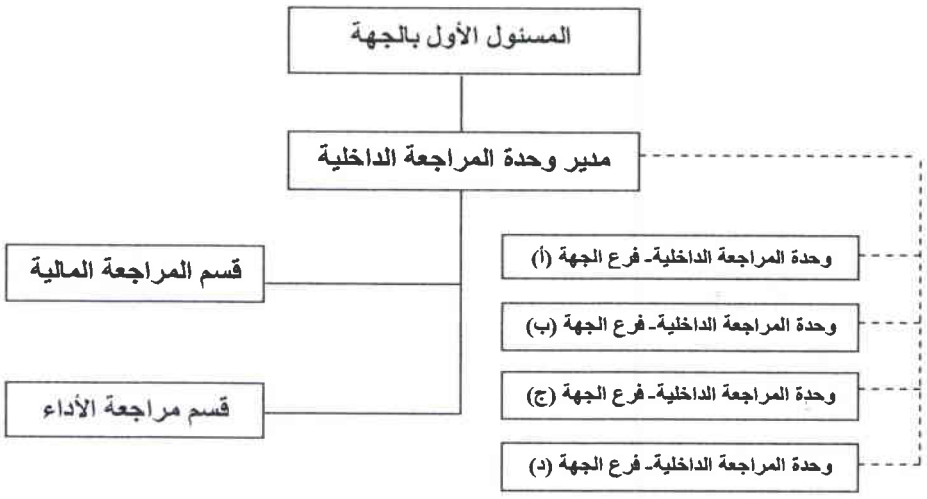
٢/١/٣ تشكيل وحدة المراجعة الداخلية :

حددت اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في مادتها الثالثة بأن يكون لكل وحدة مديراً تُحدد مرتبته بحسب التشكيل الإداري للجهة بحيث لا تقل مرتبته عن الحادية عشر أو ما يعادلها في المقر الرئيسي ، أما الفروع فتحدد المرتبة وفق لحجم الفرع ومهماته وأعماله والمستوى الوظيفي لرئيس ذلك الفرع ، ويتعين ربط وحدات المراجعة الداخلية التي تقع بفروع الجهة بمدير وحدة المراجعة الداخلية بالمركز الرئيسي بالجهة ، تحقيقاً لاستقلال الوحدة التنظيمي.

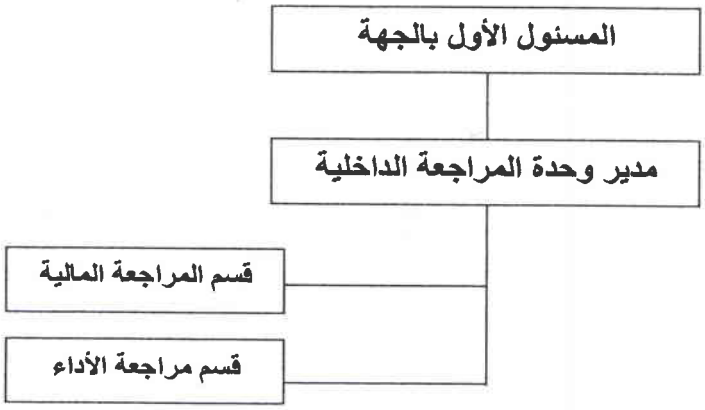
كما حددت مواد اللائحة الثالثة والرابعة والخامسة بأن يكون لمدير وحدة المراجعة الداخلية عدد من الموظفين التابعين له للقيام بأداء مهام الوحدة ، ولم تحدد اللائحة الشكل التنظيمي للوحدة ، بل تركت ذلك للمسئول الأول في الجهة الحكومية وفق حجم الجهة ونشاطها وإمكاناتها ، وعلى مدير وحدة المراجعة الداخلية عند مباشرة مهامه تقديم تصور مناسب للشكل التنظيمي للوحدة للمسئول الأول بالجهة.

ومن الأشكال التنظيمية المحتملة لوحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية والذي يعتمد على طبيعة نشاط الجهة وهيكلها التنظيمي ما يلي:

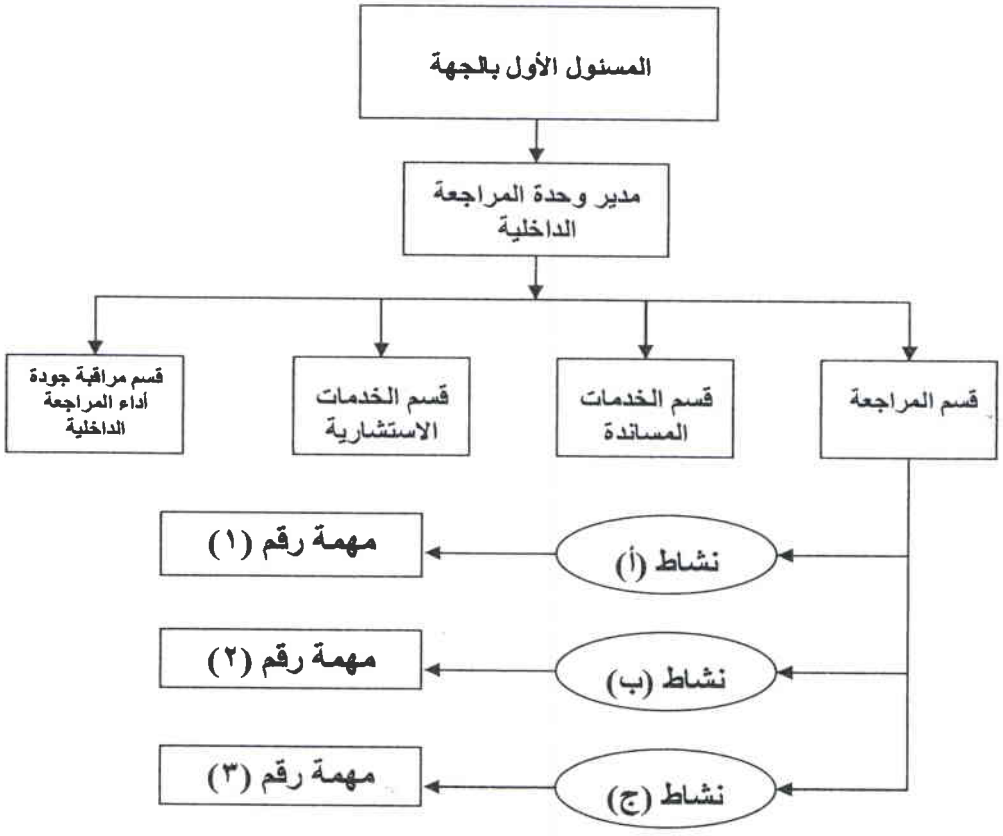
الشكل الأول: مدير وحدة المراجعة الداخلية يرتبط به عدد من الأقسام المكونة من رئيس قسم وعدد من الموظفين ، كما يتبعه عدد من وحدات المراجعة الفرعية المُنشأة في فروع الجهة:



الشكل الثاني: مدير الوحدة الإدارية يرتبط به قسم المراجعة المالية وقسم مراجعة الأداء وعدد من الموظفين:



الشكل الثالث: مدير الوحدة يرتبط به عدد من الأقسام المكونة من رئيس قسم وعدد من الموظفين ، والأنشطة المرتبطة بقسم المراجعة:



٣/١/٣ تعيين مدير وموظفي الوحدة :

حددت اللائحة الموحدة في موادها الثالثة والرابعة والخامسة القواعد الأساسية لاختيار وتعيين مدير وحدة المراجعة الداخلية وموظفيها ، كما يلي:

مدير الوحدة :

- يجب أن يكون سعودي الجنسية.
- يجب ألا يقل مؤهله عن الشهادة الجامعية أو ما يعادلها في تخصص المحاسبة.
- يجب ألا تقل خبرته العملية عن سبع سنوات في مجال المراجعة.
- يُعين مدير وحدة المراجعة على مرتبة لا تقل عن الحادية عشرة أو ما يعادلها في المركز الرئيس.
- إضافة لشروط التوظيف المحددة باللائحة ، يُطبق على مدير وحدة المراجعة الشروط العامة للتوظيف.
- يتم تعيين وترقية ونقل وإعارة وتكليف مدير وحدة المراجعة بموافقة المسئول الأول في الجهة.

موظفي الوحدة :

- يجب ألا يقل مؤهل من يُعين في وحدة المراجعة من موظفين عن الشهادة الجامعية أو دبلوم في المحاسبة أو ما يعادلها في تخصص المحاسبة أو في تخصص وثيق الصلة بنشاط الجهة.
- يجب أن يكون لدى من يُعين في وحدة المراجعة من موظفين خبرة عملية في مجال التخصص.
- يُعين مدراء وحدات المراجعة الداخلية بالفروع على مرتبة تتوافق وحجم الفرع ومهماته وأعماله وعدد موظفيه والمستوى الوظيفي لرئيس الفرع .
- إضافة لشروط التوظيف المحددة باللائحة ، يُطبق على موظفي وحدة المراجعة الشروط العامة للتوظيف.

٤/١/٣ استقلالية وحدة المراجعة الداخلية :

لتتحقق الأهداف المنصوص عليها في اللائحة فان من أهم مقومات وحدات المراجعة الداخلية هي استقلاليتها عن الوحدات التنظيمية الأخرى بالجهة الحكومية سواء كانت استشارية أو إدارية أو مالية أو فنية أو غير ذلك، فتحقيق الاستقلالية عامل مهم جداً في تحقق الموضوعية في عمل المراجعين بحيث أن ما يتوصلون إليه من نتائج وأحكام لا تتأثر بأحكام الآخرين ولا يقابلها تنازلات على حساب أعمالهم ، ولذلك فقد تضمنت اللائحة في المادة الثانية وجوب ربط تلك الوحدات بالمسئول الأول في الجهة.

وتتحقق استقلالية وحدات المراجعة الداخلية بتحقق الاعتبارات التالية :

١. تحديد المستوى التنظيمي للوحدة في الهيكل التنظيمي للجهة بحيث ترتبط بالمسئول الأول فيها ، وهذا ما حددته اللائحة كما ذكرنا سابقاً، فصلاحية اتخاذ أي قرارات تتعلق بميزانية الوحدة وبرامجها وموظفيها واعتماد أهدافها وخططها يكون مناط بالمسئول الأول في الجهة.

٢. عدم قيام الوحدة بأي أعمال تنفيذية تتعلق بنشاط الجهة أو المشاركة في وضع السياسات الإدارية والمالية أو تحديد الإجراءات التنظيمية أو أي أعمال من شأنها أن تكون محل مراجعة من قبل وحدة المراجعة، ولا يمنع ذلك من تقديمها النصائح والإرشادات للوحدات التنظيمية الأخرى أو قيامها بالتدريب وذلك بهدف رفع مستوى أداء الجهة وموظفيها وتحقيق رؤى وأهداف الجهة.

٣. عدم تدخل أي طرف داخلي أو خارجي في تحديد نطاق المراجعة أو تنفيذها أو تبليغ نتائجها ، ولا يمنع ذلك من قبول النصائح والإرشادات التي من شأنها رفع مستوى كفاءة الوحدة ، كالدور الذي أوكلته اللائحة لديوان المراقبة العامة في المادة الثانية والعشرون .

٤. عدم وجود أي قيود من شأنها الحد من نطاق عمل الوحدة أو الحد من حصول المراجعين على المعلومات اللازمة لانجاز المراجعة.

٢/٣ مهام مدير وحدة المراجعة الداخلية

تتطلب المواد السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة الواردة في اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية من الشخص الذي يكلف بإدارة هذه الوحدة القيام بتنفيذ عدد من المهام المشار إليها في تلك المواد ، والمتمثلة في القيام بتنظيم أعمال الوحدة والإشراف عليها ومن ثم يكون مسئولاً عن حسن سير العمل بها ومتابعة انجاز كافة اختصاصاتها بفعالية ، ومن متطلبات مدير المراجعة الأساسية قيامه بإعداد خطة سنوية للمراجعة الداخلية يتم رفعها للإدارة العليا لاعتمادها ، وإعداد الإجراءات الخاصة بأعمالها ، وإجراء الاتصالات اللازمة بالمسئولين المختصين بالإدارات والأقسام المختلفة بالجهة للقيام بتنفيذ المهام ، ووضع خطة تدريبية لرفع كفاءة وأداء موظفي الوحدة ، وفيما يأتي استعراض لهذه المهام بشكل تفصيلي :

١/٢/٣ القيام بالتنظيم الداخلي لوحدات المراجعة الداخلية:

يجب أن يكون المستوى التنظيمي لوحدة المراجعة الداخلية مناسباً لتمكينها من ممارسة نشاطها وتحقيق أهدافها وذلك من خلال ارتباطها بالمسئول الأول في الجهة ، ويتعين على مدير وحدة المراجعة الداخلية القيام بعدة مهام لتنظيم الوحدة ومنها الآتي:

أ- إعداد دليل داخلي لوحدة المراجعة الداخلية بالجهة : من أهم مسؤوليات مدير وحدة المراجعة الداخلية إعداد دليل للمراجعة الداخلية بالتنسيق مع المسئول الأول بالجهة يكون مرجع لكل العاملين بالوحدة ، على أن يشتمل هذا الدليل على نظام الوحدة والهيكل العام وصلاحيات مسئولي وموظفي الوحدة والتفاصيل العملية والإجرائية لجميع أعمال الوحدة وذلك في ضوء ما ورد باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية والمعايير المهنية للمراجعة الداخلية ، وأن يُراعي عند إعداد الدليل طبيعة عمل الجهة فعلى سبيل المثال أعمال المراجعة الداخلية بوزارة الصحة تختلف بدرجة كبيرة عن أعمال المراجعة الداخلية بوزارة التربية والتعليم وذلك لاختلاف طبيعة عمل الوزارتين ومع ذلك قد تكون هناك بعض النقاط المشتركة بينهما ، لذلك ينبغي على كل جهة أن تُعد دليل لوحدة المراجعة الداخلية بها يتماشى وطبيعة نشاطها.

الأهداف التي تتحقق للوحدة من وجود دليل للمراجعة الداخلية بالجهة :

- وجود إجراءات محددة يلتزم بها جميع العاملين بالوحدة .
- وجود سياسات وصلاحيات إدارية وتنظيمية بالوحدة .
- وجود معايير محددة وبرامج عمل واضحة لعمليات المراجعة الداخلية تساعد في أداء العمل بمهنية عالية .
- وجود مرجع نظامي داخل الجهة الحكومية يوضح اختصاصات هذه الوحدة وصلاحياتها .

ومن أهم النقاط الواجب توفرها بدليل المراجعة الداخلية ما يلي:

- مقدمة و معلومات عامة عن الدليل : يتضمن تعريف للمراجعة الداخلية والأساس النظامي لها بالمملكة العربية السعودية وشرح موجز عن محتويات الدليل والهدف منه وإيضاح أي معلومات لمستخدمي الدليل وإجراءات تداوله ودرجة السرية لما يحتويه من بيانات ومعلومات.
- معلومات عن الجهة الحكومية وطبيعة نشاطها: يتضمن شرح موجز عن الجهة متضمناً رسالة الجهة العامة وأهدافها وطبيعة نشاطها ومسؤولياتها وهيكلها التنظيمي والصلاحيات والمسؤوليات ونشاط كل إدارة أو قسم.
- معلومات عن وحدة المراجعة الداخلية بالجهة: يتضمن معلومات عن وحدة المراجعة الداخلية وهيكلها التنظيمي وصلاحياتها ومسؤولياتها واستقلالها وارتباطها المباشر بالمسئول الأول بالجهة وعلاقات إدارات وأقسام الوحدة مع مديرها وباقي الأقسام داخل الوحدة .
- إدارة وتخطيط وحدة المراجعة الداخلية : يتضمن معلومات أساسية عن إجراءات العمل داخل وحدة المراجعة الداخلية وأسلوب أداءه بشكل يكفل إنجاز الأعمال بدرجة عالية من الجودة ، وإجراءات إعداد خطط الوحدة السنوية أو الربع سنوية وتنظيم العمل داخل الوحدة وقد يُضمن هذا الجزء من الدليل بتعليمات عن كيفية الاحتفاظ بالسجلات وأوراق العمل وكذلك معلومات عن معايير تقييم الموظفين

بالوحدة ومعلومات عن تدريب موظفي الوحدة من ناحية الدورات الأساسية التي يحتاج إليها المراجع الداخلي وكذلك بعض الإجراءات الأخرى التي تضمن نقل الخبرات داخل الوحدة مثل التدريب على رأس العمل وعقد ورش العمل المصغرة داخل الوحدة لرفع درجة إلمام المراجعين بكل جديد في مجال المراجعة الداخلية.

كما يجب أن يتضمن هذا الجزء من الدليل معلومات عن إجراءات وضع الخطة السنوية للإدارة وكذلك الخطوات الأساسية لإعداد خطط المراجعة للمهام .

- الإجراءات العملية وبرامج العمل لمهام المراجعة الداخلية: يتضمن هذا الجزء من الدليل الخطوات العملية (التنفيذية) التي تترجم خطط المراجعة إلى واقع عملي ، ولذا فالتركيز هنا ينصب على إعداد برامج العمل لتنفيذ مهام الوحدة ، بالإضافة إلى أساليب جمع أدلة وقرائن المراجعة .
- تقارير وحدة المراجعة الداخلية : يتضمن هذا الجزء آخر إجراء من إجراءات عملية المراجعة الداخلية وهو بمثابة المنتج النهائي لمهام المراجعة ، ويتم إرسال تقارير المراجعة عادةً إلى صاحب الصلاحية سواءً الإدارة التي تم مراجعتها أو للمسئول الأول بالجهة على حسب تقسيم السلطات والصلاحيات داخل الجهة وعلى حسب الأهمية النسبية للملاحظات المضمنة بالتقرير ، وفي هذا الجزء من الدليل يجب توضيح معايير إعداد تقارير المراجعة والتي قد تختلف على حسب نوع وأهمية التقرير وكذلك الهدف منه .

ب- يتوجب على مدير الوحدة إعداد برنامج خاص بالقوى العاملة لتوفير الموارد البشرية الكافية للإدارة وتوفير المعلومات الفنية والضوابط اللازمة حتى تؤدي الوحدة دورها المناط بها بالشكل المطلوب ويتضمن البرنامج الآتي:

- وضع توصيف مكتوب للوظائف لكل مستوى من الموظفين.
- اختيار موظفين مؤهلين وأكفاء.
- تدريب وتوفير فرص تعليم مستمر لكل مراجع.
- تقييم أداء كل مراجع مرة كل سنة.

ج- العمل على تنسيق جهود المراجعة الداخلية والخارجية (التي يقوم بها ديوان المراقبة

العامة أو المراجع الخارجي) وذلك لضمان تغطية كل الجوانب وتقليل الازدواج والتكرار في الجهود.

د- تحديد اختصاصات العاملين في الوحدة ، بمعنى تنظيم الأعمال والمهام المختلفة في الوحدة بما يتناسب والمؤهلات والكفاءات لموظفي الوحدة ، كما يجب تغيير وتبديل المهام بين أعضاء الوحدة من وقت لآخر.

هـ - يجب أن يحتفظ بملفات المراجعة بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة وهناك ملفين رئيسيين هما:

الملف الدائم : ويحتوي على الأنظمة والبيانات والمستندات الرئيسية والتي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى بشكل كبير مثل: (النظام الأساسي – واللوائح المالية والإدارية – الهيكل التنظيمي – أسماء المسئولين – دليل الحسابات- التوصيف الوظيفي).

الملف الجاري : يحتوي على أوراق المراجعة الحالية والمراسلات ويتغير من فترة لأخرى أو من مهمة لأخرى.

و - إعداد وتحديد النماذج اللازمة لاستخدامات وحدة المراجعة الداخلية في النشاطات التي تنفذها.

ز – إعداد البرامج المناسبة لتقييم كفاءة وفعالية التقارير والسياسات والإجراءات التي تتبعها الوحدة في أعمالها للتأكد من جودة أعمال المراجعة الداخلية.

ح – توفير الأنظمة والقوانين وكافة المعلومات اللازمة للمراجعة لمساعدة موظفي الوحدة على أداء مهامهم على أحسن وجه.

ط – العمل على تطوير أساليب المراجعة ومتابعة التطور في كل الحقول والمجالات ذات العلاقة بأعمال الوحدة.

ي – على مدير وحدة المراجعة الداخلية العرض على الإدارة العليا عن ملخص خطة أعمال المراجعة الخاصة بالنشاط ، وخطط التوظيف، والموازنة المالية للوحدة وذلك من أجل الحصول على موافقتها .

٢/٢/٣ الإشراف السليم على موظفي الوحدة :

يعتبر الإشراف على موظفي الوحدة من الأمور المهمة لمدير الوحدة لكي يفهم القائمون بالعمل على مختلف مستوياتهم أهداف عملية المراجعة والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويتضمن الإشراف السليم:

- توجيه المراجعين في بداية عملية المراجعة واعتماد برنامج المراجعة (وهذا يؤدي إلى تركيز جهودهم المهنية في اتجاه يضمن تحقيق الأهداف المرجوة) .
- مراقبة نشاطاتهم (أي التأكد من سلامة إجراءات عمل المراجعين وفقاً لبرنامج المراجعة الموضوع) .
- مراجعة ومناقشة أوراق العمل معهم للتأكد من إنها تؤيد بكفاية نتائج المراجعة والتقارير .
- التأكد من أن تقارير المراجعة دقيقة وموضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفي التوقيت المناسب .
- التأكد من أن أهداف المراجعة قد تم تحقيقها.
- توفير أي مساعدات أو استشارات فنية أو غيرها قد يحتاجها المراجع.
- قد يواجه الموظفين عدد من المشكلات أثناء تنفيذ المهام المكلفين بها ، وهنا يحتاجون إلى المشورة من المشرف أو مدير الوحدة ويجب توثيق ذلك في أوراق المراجعة وبالتالي يتحقق وجود الإشراف الكافي على الموظفين.
- يعتبر الإشراف السليم ضرورة من ضرورات المراجعة لأنه يحقق الأهداف التالية:
  - التأكد من كفاية ونوعية نشاطات المراجعة .
  - التأكد من الالتزام بمعايير المراجعة .
  - تحقيق أهداف الجهة في توفير التأهيل والتدريب العملي للمراجعين .
  - تسهيل القيام بإجراءات المراجعة المناسبة في وقت زمني معقول.
  - الاستفادة من خبرة المراجع المتمرس في الرقابة والتوجيه المناسبين للمراجعين المبتدئين.

- التعرف على مؤهلات وقدرات المراجعين ، ونقاط القوة والضعف في إمكانياتهم من أجل تعزيز قوتهم ، وإعداد البرامج التدريبية اللازمة لتلافي ضعفهم .
- تخصيص المراجعين المناسبين للمهام المختلفة .

- تتوقف درجة الإشراف المطلوبة من المراجع المسئول (المشرف) على أمور كثيرة، نذكر منها على سبيل المثال:
  - كفاءة المرؤوسين أو المراجعين العاملين في مهمة معينة خلال وقت معين.
  - طبيعة تنظيم وحدة المراجعة الداخلية.
  - صعوبة وتعقد الأمور التي تواجه المراجعين في مهمتهم.
  - احتمال وجود أخطاء مقصودة أو غير مقصودة في المعلومات التي تتم مراجعتها.
  - قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الإدارة التي تتم مراجعتها.
- يجب أن يدون المراجع المسئول في أوراق العمل كافة الأنشطة المتعلقة بالإشراف على المرؤوسين والمساعدين.

٣/٢/٣ إعداد خطة سنوية للمراجعة

يتعين على مدير وحدة المراجعة الداخلية وضع خطة سنوية مكتوبة بالمهام المراد تنفيذها خلال السنة القادمة من أجل لقيام بمسؤوليات الوحدة بحيث يتم اعتمادها من المسئول الأول في الجهة و تكون هذه الخطة متفقة مع دليل وحدة المراجعة الداخلية وأهداف الجهة ، وبشكل عام يمكن إتباع الخطوات التالية عند إعداد الخطة السنوية لوحدة المراجعة الداخلية :

- يتم الشروع في آخر كل سنة ، بتجميع المقترحات حول مواضيع مهمات المراجعة الجديدة المزمع تنفيذها في السنة التالية ، وعادة ما تكون المقترحات نابعة من مصادر مختلفة مثل نتائج مهمات المراجعة السابقة أو أي ظواهر و أحداث مؤثرة على أعمال الجهة خلال الفترة .
- تحديد مجالات المراجعة الرئيسية التي تقوم بها الوحدة، و هذه المجالات على سبيل المثال لا الحصر تتمثل في: (مراجعة الحساب الختامي و الحسابات الشهرية والقوائم

المالية، مراجعة أداء الأنشطة والبرامج التي تنفذها الوزارة أو المؤسسة، مراجعة أداء تنفيذ المشاريع، مراجعة العقود و مراجعة الالتزام بالأنظمة والقوانين المنظمة لعمل الجهة وغيرها من المهام المنوطة بوحدة المراجعة الداخلية) .

- وضع الأهداف التي ترغب وحدة المراجعة في تحققها.
- وضع مؤشرات للأولوية في أعمال المراجعة حسب أهميتها ، ووضع قائمة مرتبة حسب الأولوية بالمهام المراد تنفيذها.

وتتركز مسؤوليات مدير وحدة المراجعة الداخلية عند أعداد الخطة في الآتي:

- تحديد النشاطات المراد تدقيقها وتقييم مدى أهميتها وكذلك درجة المخاطرة بالنسبة للجهة فيما يتعلق بكل نشاط من هذه النشاطات .
- يقوم بإعداد خطط المراجعة الداخلية السنوية والجداول والميزانيات وتقديمها للمسئول الأول لاعتمادها ومن ثم يكون مسئولاً عن تنفيذها ومراقبتها.
- متابعة تنفيذ ومراقبة خطة المراجعة السنوية والخطط البعيدة المدى وكذلك الجداول والميزانيات.
- التأكد من أن أهداف وخطط المراجعة الداخلية تسير وفقاً لأهداف ومهام الإدارة المناطة بها ووفق متطلبات الإدارة العليا.

محتويات الخطة السنوية :

يمكن أن تتضمن الخطة السنوية للمراجعة الداخلية :

- وصف موجز لأهداف وحدة المراجعة خلال السنة .
- وصف موجز للإدارات والأقسام الخاضعة للمراجعة محل التخطيط (الوظائف – المسؤوليات– القوانين – الهياكل التنظيمية ـــ المراجعات السابقة)
- مجالات المراجعة مع إعطاء الأولوية حسب أهميتها والوقت المناسب للقيام بالمراجعة .
- الإمكانيات المادية والبشرية المطلوبة لتنفيذ خطة المراجعة .
- تحديد جدوى وأهمية كل مهمة من المهام المدرجة ضمن الخطة السنوية .

- تقييم المخاطر المتوقعة من قبل برامج وأنشطة الإدارات والأقسام الخاضعة للمراجعة.
- نطاق المراجعة المتوقع تغطيتها وإعداد جدول بالنقاط المرغوب مراجعتها للسنة محل التخطيط وأسباب اختيار تلك النقاط وتوضيح الوقت الملائم لتنفيذها.
- إعداد فهرس محتويات الخطة السنوية.

اعتماد الخطة السنوية للوحدة:

ترفع مقترحات المهمات إلى المسئول الأول بالجهة للموافقة عليها ، وعند اعتمادها يتم إعداد جدول زمني لتنفيذ الخطة السنوية بحيث يتضمن توزيعاً للمهمات المقررة على فريق المراجعة وتحديد الفترات الزمنية المتوقعة لتنفيذ كل مهمة منها وتوزيع المراجعين عليها وتحديد التواريخ المتوقعة للبدء والانتهاء منها.

٤/٢/٣ الاتصال المباشر بالمسئولين في الجهة لانجاز مهام المراجعة

يتعين على مدير الوحدة الاتصال بالمسئولين بالجهة متى تطلب الأمر ذلك وقد يكون الاتصال شفوي أو كتابي من اجل تسهيل مهمة موظفي الإدارة وإيضاح أهداف المراجعة بهدف تسهيل انجاز إجراءاتها .

٥/٢/٣ إعداد خطة تدريبية لموظفي الوحدة

من مهام مدير وحدة المراجعة الداخلية تطوير وتدريب وتنمية قدرات وخبرات موظفيه داخل الوحدة وذلك عن طريق الآتي :

أ- إعداد خطة لتدريب موظفي وحدة المراجعة ورفع كفاءتهم ومهاراتهم المهنية بشكل مستمر.

ب- تمكين العاملين في وحدة المراجعة من الحصول على المعرفة والمهارات والتدريب العملي اللازم لأداء الأعمال بكفاءة وفعالية.

ج- وضع الضوابط التي تضمن جدية المتدربين وحرصهم على التدريب ، كعقد اختبار قصير لقياس مدى استفادة المتدرب من الدورة ، أو استبيان حول موضوع الدورة والفائدة التي خرج بها المتدرب.

ويمكن أن يكون التدريب على رأس العمل أو تدريب منهجي أو من خلال دعم وتشجيع الموظفين بالوحدة في مواصلة تعليمهم والالتحاق بالجامعات والمعاهد (التعليم المستمر).

وفيما يلي عرض لكل نوع

التدريب على رأس العمل :

يساعد على رفع فعالية عمل المراجع الداخلي ووحدة المراجعة الداخلية ككل ويحقق الاستفادة من الخبرات التي يكتسبها المراجع الداخلي بنفسه أثناء تنفيذ عمله ومن ثم نقلها إلى زملائه ، كما يتحقق من خلال الإشراف المباشر والدعم من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة للموظفين الجدد أو الأقل خبرة وإشراكهم في المهام التي يتم تنفيذها كجزء من التدريب العملي وبالتالي نقل معرفة فريق المراجعة الداخلية عبر المستويات الوظيفية المختلفة وبالتالي ضمان استمرار الكفاءة والمهارة والخبرة ونقلها بين موظفي وحدة المراجعة.

التدريب المخطط :

هو عبارة عن دورات تدريب منتظمة للعاملين بوحدة المراجعة الداخلية وإعداد وتنفيذ خطة تدريب سنوية في ضوء التطورات المهنية ومتطلبات فريق المراجعة الداخلية لضمان جودة خدمات وحدة المراجعة الداخلية ومواكبة التطوير.

التعليم المستمر والشهادات المهنية :

ينبغي تشجيع موظفي وحدة المراجعة على الحصول على شهادات مهنية تزيد من تأهيلهم المهني بما ينعكس على جودة أدائهم الوظيفي ، وبالتالي جودة خدمات الوحدة ككل ، ويكون ذلك من خلال تشجيع العاملين بالوحدة وتسهيل إتاحة الوقت والدعم للمراجعين الداخليين الذين يسعون إلى مواصلة التعليم المستمر والحصول على الشهادات ذات العلاقة بمهنة المراجعة الداخلية .

٦/٢/٣ المتابعة:

على مدير وحدة المراجعة الداخلية رفع تقارير عن أنشطة وحدة المراجعة بصفة دورية إلى المسئول الأول بالجهة ويجب أن تحتوي التقارير على مقارنة بين الأداء الفعلي والأهداف والنفقات والموازنات المالية لوحدة المراجعة الداخلية و نتائج التنسيق مع المراجعين الخارجيين ، ويتضمن تقريره نتائج أعمال المتابعة المشتملة على ما يلي:

١- متابعة تنفيذ خطة المراجعة .

٢- متابعة الالتزام بالمعايير عند أداء العمل و بالإجراءات النظامية والسلوكية للجهاز الإداري بالوحدة.

٣- متابعة التقارير الصادرة عن عمليات المراجعة المنفذة وما صدر بشأنها من توصيات ومدى الالتزام بها.

٤- متابعة انجاز جميع اختصاصات الوحدة بفعالية .

٥- متابعة تنفيذ الأعمال الاستشارية وأي أعمال يطلبها المسئول الأول بالجهة.

٦- متابعة المستجدات من الأنشطة والإجراءات التي تنشئ داخل الجهة ووضع الخطط لمراجعتها.

٧- متابعة أعمال التدريب والتطوير وحسن سير العمل داخل للجهاز الإداري بوحدة المراجعة الداخلية.

وقد تتطلب أعمال المتابعة استخدام سجلات وبيانات وأنظمة حاسب آلي تساعد مدير وحدة المراجعة الداخلية من متابعة نشاط الوحدة.

الفصل الرابع
الإجراءات العملية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية

٤/١- مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة

٤/٢ - مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة

٤/٢/١- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

٤/٢/٢- اختيار عينات المراجعة

٤/٢/٣- كيفية الحصول على أدلة الإثبات

٤/٢/٤- إرشادات عامة لكيفية تنفيذ مهام مراجعة الأداء

٤/٢/٥- إرشادات عامة لكيفية تنفيذ مهام المراجعة المالية

٤/٢/٦- تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة

٤/٢/٧- القيام بالأعمال التي تكلف بها الوحدة من قبل المسئول الأول في الجهة

٤/٣- مرحلة إعداد تقارير وحدة المراجعة

٤/٤- علاقة وحدة المراجعة الداخلية بديوان المراقبة العامة

الإجراءات العملية لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية

عند عزم وحدة المراجعة الداخلية القيام بمهمة مراجعة (رقابة مالية أو رقابة أداء) ، فإن ذلك يمثل انطلاق المهمة الرقابية، ويشرع فريق المراجعة في التحضير لها ، وتمر كل مهمة مراجعة بثلاث مراحل رئيسية وهي:

أولاً : مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة.

ثانياً : مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة.

ثالثاً : مرحلة إعداد تقرير المراجعة.

ونستعرض فيما يأتي هذه المراحل بشكل تفصيلي:

١/٤- مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة

تبدأ مرحلة التخطيط للمهمة بأعمال المسح المبدئي للتحضير للمهمة التي تمهد لوضع خطط العمل والتي تتكون في الغالب من أربعة خطوات أساسية هي:

- التعرف على الجهة أو الإدارة محل المراجعة .
- تحديد مخاطر المراجعة.
- تطوير الخطة العامة للمراجعة.
- كتابة برنامج عمل المراجعة.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التخطيط، يجب مراعاة النقاط التالية:

أ) أن تكون عملية التخطيط مستمرة من بداية مهمة المراجعة وحتى نهايتها.

ب) أن تكون الخطة مرنة و قابلة للتغيير أو إجراء أي تعديل قد تتطلبه الظروف.

جـ) كتابة الخطة أو أي تغيير أو تعديل عليها والأسباب التي قد تدعو لذلك.

د) أن تكون الخطة واضحة ولا مجال للاجتهاد عند تطبيقها.

التعرف على الجهة أو الإدارة محل المراجعة:

يجدر بالمراجع أن يقوم بالخطوات العملية اللازمة للتعرف على طبيعة العمل داخل الجهة أو الإدارة التي يتم مراجعتها، ويتضمن ذلك التعرف على النظام الإداري والمالي فيها، وذلك في حالة المراجعة المالية أو في الحالات التي قد تتطلب ذلك بالنسبة لأنواع المراجعة الأخرى، كما يتضمن التعرف على أهداف الإدارة أو القسم والإجراءات والسياسات المتبعة والأنظمة التي تحكم النشاط .

تتضمن الخطوات اللازمة للتعرف على بيئة العمل محل المراجعة ما يأتي:

١. خطوات خاصة بالمراجعة المالية وهي:

- دراسة التقارير المالية للسنوات السابقة.
- دراسة التقارير المالية الدورية الصادرة خلال السنة الحالية.

٢. خطوات عامة يجب أخذها في الاعتبار في كافة أنواع المراجعة وهي:

- دراسة الهيكل التنظيمي للإدارة.
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات أو الفترات السابقة.
- دراسة التقارير الدورية الصادرة عن المستويات الإدارية المختلفة.
- دراسة دليل الإجراءات والسياسات والصلاحيات الخاصة بالإدارة.
- التعرف على اللوائح والأنظمة والتعليمات التي تخضع لها الإدارة.
- زيارة الإدارة محل المراجعة والتعرف على طريقة سير العمل المتوفرة فيها.
- التعرف على الأحوال والظروف العامة (الإدارية ،الاقتصادية ،الاجتماعية والمالية).
- طرح الأسئلة وجمع المعلومات الخاصة بأنشطة الإدارة وأنظمتها وسياساتها والإجراءات المتبعة فيها، أو أي تغييرات هامة طرأت على موظفي الجهة في المستويات الإدارية المختلفة، كما يمكن أن يتعرف المراجع عن طريق الاتصالات المباشرة بالموظفين على أي معلومات لها علاقة بإجراءات أو نتائج المراجعة.

تقدير مخاطر المراجعة:

المقصود بمخاطر المراجعة هو تقدير احتمالات حدوث أخطاء أو عمليات غش وإحتيال لا تستطيع الإجراءات الرقابية الموضوعة اكتشافها أو منعها ، لذلك تعتمد عملية تقدير المخاطر بصفة عامة على توفر المعرفة الكاملة بعمليات الوحدة الحكومية وإجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة لمعرفة ما إذا كانت قدرت هذه الإجراءات منخفض في منع حدوث أخطاء أو عمليات غش أو اكتشافها حال حدوثها، لذلك يمكن للمراجع الداخلي أن يقدر المخاطر المرتبطة بهذه العملية عند مستوى منخفض.

ولاكتشاف قدرت هذه الإجراءات يتعين على المراجع القيام بدراسة جميع العمليات التي تحدث داخل الوحدة الحكومية ويربطها بالإجراءات الرقابية المطبقة حتى يمكنه تقدير المخاطر لكل العمليات .

وهناك عدة طرق يمكن للمراجع الداخلي تطبيقها للحصول على المعلومات التي تساعده في تقدير المخاطر مثل :

- الإطلاع على النظم والتعليمات والقرارات الحكومية التي تحكم أداء الوحدة وتكوين فهم واضح لها.
- التعرف على النشاطات التي تمارسها الوحدة الحكومية والنظم والإجراءات التي تتبعها لتنفيذ أعمالها والإجراءات الرقابية المطبقة التي تحكم تلك النشاطات.
- فحص إجراءات العمل الفعلية بالوحدة الحكومية والأقسام الفرعية التابعة لها.
- دراسة طبيعة عمل الموظفين والتعرف على مؤهلاتهم وخبراتهم الوظيفية ، والصلاحيات التي يمارسونها.
- دراسة طبيعة الخدمة المقدمة للمستفيدين ومدى الوفاء باحتياجاتهم بالكفاءة وبالسرعة المناسبتين.
- إجراء المقابلات مع المسئولين والموظفين والاستفسار منهم عن طبيعة العمل وكيفية أداءه.
- تقدير المسؤوليات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تواجه الإدارة أو الوحدة

الحكومية .

- مراجعة أوراق العمل لمهام المراجعة المنفذة سابقاً إن وجدت .

تطوير الخطة العامة للمراجعة:

يجب أن تكون الخطة مرنة لاستيعاب أي تغييرات قد تتطلبها ظروف الحال، كما يجب أن تكون مكتوبة لتحتوي، على سبيل المثال لا الحصر ما يأتي:

- الموضوع أو النطاق الذي ستتطرق إليه المراجعة.
- حجم ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة للمراجعة.
- مسؤوليات المراجع.
- طبيعة وتوقيت التقرير
- السياسات والإجراءات ذات العلاقة وأي تغييرات طرأت عليها خلال الفترة التي لها علاقة بالمراجعة.
- مبلغ أو نسبة مؤية للأهمية النسبية.
- الجوانب المهمة التي يجب مراعاتها في المراجعة.
- درجة الاعتماد على النظم أو الإجراءات المتبعة.
- طبيعة وكفاية الدليل المهني المطلوب.
- أية نقاط جوهرية لها علاقة أو تأثير على الإجراءات أو الفحوص اللازمة للمراجعة.

كتابة برنامج المراجعة

يعتبر برنامج المراجعة احد سبل التخطيط الذي يساعد في تحديد الإجراءات والتعليمات التفصيلية المكتوبة اللازمة لتنفيذ المراجعة، بالإضافة إلى تحديد أوقاتها بصورة منظمة ومعقولة، وإيصال تلك المعلومات لكافة الجهات المعنية بتنفيذ المراجعة ، حيث يعتبر برنامج المراجعة الخطة التي يتبعها المراجع عند تنفيذ إجراءات الفحص والمراجعة اللازمة، ولذلك يجب أن يكون برنامج المراجعة مكتوباً وبشكل تفصيلي ليتناسب مع أهداف المهمة ، وأن يتضمن البرنامج عناصر أساسية تتمثل فيما يأتي:

معلومات أولية :معلومات عن الإدارة والنشاط الذي سوف يتم مراجعته لوضع تصور واضح بأهداف المراجعة ، وتتوفر بعض المعلومات الأولية المطلوبة عادةً في الملفات الدائمة.

النطاق والأسلوب/ المنهج : تحديد المراجعة ومكان وزمن تنفيذها ، ويجب في هذه المرحلة الإجابة على عدد من الأسئلة مثل:

- ما هي أقسام الإدارة أو النشاطات التي سيتم مراجعتها؟
- ما هي عدد المواقع التي ستشملها المراجعة؟
- ما هي الفترة الزمنية التي ستستغرقها المراجعة؟

كما يجب اختيار أساليب وإجراءات المراجعة المناسبة ومن ذلك على سبيل المثال:

- فحص واختبار أنظمة رقابة داخلية محددة.
- الحصول على التقارير والدراسات والوثائق وتحليلها.
- إجراء مقابلات مع المسئولين بالإدارة.
- استخدام أداة جمع للبيانات مثل الاستبيان.
- استخدام أساليب العينات الإحصائية.

الأهداف : إن الغرض من برنامج المراجعة هو تحقيق أهداف المراجعة التي أُعد البرنامج من اجلها، وفي هذه المرحلة تكون أهداف المراجعة في صيغة أسئلة رئيسية وفرعية، توضع في أقسام منفصلة من برنامج المراجعة وذلك لتسهيل تقسيم عمل المراجعة إلى أجزاء.

خطوات المراجعة التفصيلية : وهي خطوات تحديد نوع المعلومات والإجراءات وعمليات التدقيق اللازمة للحصول عليها ، وعليه فإن تلك الخطوات يجب أن تكون تفصيلية بما فيه الكفاية لإنجاز عمليات المراجعة بأكبر قدر من الإتقان.

المسؤوليات، الموارد، والمدد الزمنية: يجب أن يحدد برنامج المراجعة المسئول عن الأعمال المختلفة التي يتعين القيام بها في مهمة المراجعة، وتحديد مسؤوليات تنفيذ خطوات أعمال المراجعة و مسؤوليات كتابة أقسام التقرير، والوقت التقديري الذي يحتاجه المراجعون لإنجاز خطوات المراجعة.

٢/٤ـ مرحلة تنفيذ مهمة المراجعة

تتركز هذه المرحلة على كيفية قيام المراجع بتنفيذ مهة المراجعة بدءً من عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ، وإجراءات مراجعة النظم الآلية ، ثم كيفية استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة ، وشرح لأدلة الإثبات وكيفية الحصول عليها ، ثم التعريف بمراجعة الأداء، والإجراءات العملية للمراجعة المالية .

وفيما يلي شرح تفصيلي لكل مهمة:

١/٢/٤ـ تقييم أنظمة الرقابة الداخلية :

أشارت المادة العاشرة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية إلى ضرورة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بما في ذلك النظام المحاسبي ، للتحقق من سلامتها وملائمتها، وتحديد أوجه القصور إن وجدت واقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لمعالجتها بشكل يكفل حماية أموال الجهة وممتلكاتها من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب ونحو ذلك ، حيث يتم التأكد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يكفل على سبيل المثال :

- وجود هيكل تنظيمي للجهة معتمد ويتم الالتزام به مع وجود إجراءات محددة لممارسة اختصاصات كل إدارة بالإضافة إلى وجود صلاحيات محددة.
- توزيع الاختصاصات بين الإدارات والفصل بين الوظائف المتعارضة.
- وجود إجراءات محددة لممارسة اختصاصات كل إدارة ، والتأكد من سلامة تلك الإجراءات وسلامة تطبيقها ، وعدم تعارضها مع الأنظمة واللوائح والقرارات الصادرة بهذا الشأن .
- وجود سجلات مالية أو نظام حاسب آلي يتم القيد فيها بصورة منتظمة وصحيحة وفقا للأنظمة والتعليمات .
- وجود إجراءات واضحة لمسار العمليات المالية والمحاسبية والإدارية، تتفق مع الأنظمة والتعليمات .

- سلامة الإجراءات المتبعة في أعمال المستودعات ومدى تطابقها الأنظمة والتعليمات.
- سلامة البيانات والتقارير المالية و ما يتعلق بها وسلامة إجراءات إعدادها.
- تحديد المسؤوليات بين الموظفين.
- وجود إجراءات لمراقبة جميع العمليات المالية والإدارية والرقابية على الأوراق ذات القيمة من حيث تداولها وقيدها.

خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

دراسة نظام الرقابة الداخلية هي عملية تهدف إلى الحصول على معلومات عن الإدارة وعن الإجراءات الرقابية المطبقة، وهذه الدراسة تتضمن اختبارات مدى تطبيق الأنظمة الرقابية كأساس لتقييم نظام الرقابة الداخلي.

وتشمل دراسة نظام الرقابة الداخلية من أجل تقييمه مرحلتين:

- مرحلة يتم فيها معرفة وفهم الإجراءات والطرق المطبقة: حيث يتم معرفة ذلك عن طريق الإجابة عل هذه الأسئلة (ما هي الإجراءات التي تستخدم؟ ومن الذي ينفذها؟ وكيف تعالج أنواع العمليات ؟ والسجلات المحاسبية المستخدمة والمستندات المؤيدة لها ؟).
- مرحلة التأكد من كفاية ومعقولية الإجراءات الرقابية ومن أنها تستخدم فعلاً ويتم تنفيذها كما هي موضوعة.

ولتنفيذ هذه الدراسة يتم إتباع الخطوات التالية:

أولا/ جمع المعلومات

يتم الحصول على المعلومات اللازمة بالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل اللوائح والتعليمات التي تحدد الإجراءات المختلفة ، والخرائط التنظيمية ، وتوصيف الوظائف ، وخرائط التدفق وتقارير وأوراق برامج المراجعة الخاصة بالمراجعين الخارجيين وكذلك تقارير سابقة للمراجعة الداخلية ، وأيضاً عن طريق إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي الإدارة . وعند جمع المعلومات فمن المفيد دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف أنواع العمليات الرئيسة.

ثانياً/ التقييم المبدئي

بعد استكمال دراسة نظام الرقابة الداخلية في مرحلة جمع المعلومات يقوم المراجع بتقييم مبدئي للنظام بافتراض أن الإجراءات الرقابية يتم تنفيذها كما هي موضوعة ، وإذا أظهر التقييم المبدئي للنظام أنه لن يكون من المستطاع الاعتماد عليه فليس هناك معنى للقيام باختبارات الهدف منها معرفة ما إذا كان النظام ينفذ أم لا ويصبح التقييم المبدئي هو النهائي.

ثالثاً/ اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية:

الغرض من اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية هو التأكد بطريقة معقولة أن إجراءات الرقابة تستخدم فعلاً كما هي موضوعة ، فالإجراءات التي تحتوي عليها اللوائح والتعليمات التي تصدر من الإدارة قد لا يتم تنفيذها فعلاً من جانب الموظفين.

وتتعلق اختبارات تنفيذ النظام بالأسئلة الثلاثة الآتية:

- هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية ؟
- كيف تم تنفيذ الإجراءات الرقابية ؟
- من نفذ الإجراءات الرقابية ؟

وتستخدم إجراءات المراجعة التالية عادةً في القيام باختبارات مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية:

- الاستفسار من الموظفين عن كيفية أدائهم لأعمالهم.
- ملاحظة الموظفين أثناء قيامهم بأعمالهم.
- الفحص المستندي كدليل على قيام الموظفين بأعمالهم.

رابعاً/ التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه يقوم المراجع بتحديد درجة الاعتماد عليه .

ويقتضي تقييم المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية أخذ الخطوات التالية في الاعتبار:

- بحث أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها.
- تحديد الإجراءات الرقابية التي يجب أن تمنع أو تكتشف مثل هذه الأنواع من الغش والأخطاء.
- تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات الرقابية الضرورية موجودة ومنصوص عليها في

التعليمات أم لا ، وما إذا كانت هذه الإجراءات يتم تنفيذها بطريقة ملائمة أم لا.

- تقييم أي نقاط ضعف، ويقصد بذلك أي أنواع محتملة من الأخطـــاء أو الغـــش لا تغطيها الإجراءات الرقابية الموجودة ، لتحديد آثارها على طبيعـــة وتوقيـــت مـــدى إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها ولتحديد الاقتراحات التي سيتم تقديمها بغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية المستخدم وتلافي العيوب الموجودة فيه.

تقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات :

إن الحاجة إلى إحكام الرقابة على أعمال الحاسب الآلي يعتبر المنطلق الرئيسي للتحقق من مدى توفر الإجراءات الرقابية الكفيلة بحماية موارد الجهة وحسن استغلالها واستخدامها وضمان عدم إساءة استعمالها في غير الأغراض التي خصصت من اجلها، وضمان وجود إجراءات كفيلة بحماية البيانات وأمنها من الوصول الغير مشروع ، وكذا توفر الإجراءات الكفيلة باستعادتها في حالة فقدانها مما يضمن استمرار العمل وعدم تعطله خاصة في ظل الاعتماد المتزايد على المعالجة الآلية للبيانات .

لذا يجب على المراجع عند قيامه بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في ظل النظم الآلية مراعاة ما يلي :

الرقابة التنظيمية على الحاسب :

لابد من فصل محدد وواضح للوظائف والمسؤوليات ، ويمكن أن تنقسم هذه المسؤوليات إلى ما يلي :

- مسؤولية الإدارة العليا
- مسؤولية إدارة معالجة البيانات
- تطوير الأنظمة
- عمليات البرمجة
- إدارة قواعد المعلومات
- الأنظمة التطبيقية
- تشغيل الحاسب الآلي
- شبكات المعلومات
- مكتبة الأشرطة والاسطوانات المغناطيسية

الرقابة على النواحي الأمنية :

ونظراً لان مركز المعلومات يعتبر ذا أهمية سواءً من حيث القيمة المادية التي يمثلها أو من ناحية المعلومات التي يحتويها، لذا يلزم الاهتمام بوضع الاحتياطات التي تضمن سرعة استعادة خدمات الحاسب الآلي واستعادة بياناته عند حدوث أي ظروف طارئة.

لذا فإن إجراءات الحماية تقسم إلى عدة أقسام هي : -

- إجراءات الحماية المادية لمركز المعلومات .
- إجراءات أمن الوصول إلى البيانات .
- إجراءات الرقابة على عمليات تشغيل الحاسب الآلي .
- مواجهة الأخطار والكوارث .

وعلى المراجع التأكد من وجود تلك الإجراءات ودرجة الالتزام بتنفيذها ، وفيما يلي شرح تفصيلي لهذه الإجراءات :

إجراءات الحماية المادية لمركز المعلومات :

ويقصد بها وضع تعليمات مكتوبة يلتزم بها الجميع توضح الإجراءات التي تحقق الحماية المادية لمحتويات مركز المعلومات ضد الأخطار المختلفة كالحريق والسرقة ، كما توضح المواقع الواجب حمايتها مرتبة حسب أهميتها . ومن إجراءات الحماية الواجب توافرها لمراكز المعلومات قفل جميع الأبواب من خلال نظم تحكم آلية كافية إضافة إلى توافر طفايات الحريق بالعدد والكفاءة الملائمة وكذا توافر أجراس الإنذار وكاميرات المراقبة وأجهزة كشف الدخان والأرضيات المقاومة للحريق .

إجراءات أمن الوصول إلى البيانات :

ويقصد بأمن الوصول للبيانات أو ما يسمى بالأمن المنطقي (Logical Security) وهي مجموعة الإجراءات والتعليمات المكتوبة يلتزم بها الجميع لحماية البيانات والمعلومات المخزنة في الحاسب الآلي أو وسائط التخزين الأخرى والمحافظة عليها من التعديل أو الإلغاء أو محاولة الإطلاع عليها من الأشخاص الغير مخولين بذلك ، وذلك من خلال أنظمة وبرامج أمنية

خاصة تمنع وصول غير المصرح لهم وتصدر تقارير بمحاولات الدخول غير المشروعة تعرض على الإدارة بصفة دورية ، وكذلك وجود صلاحيات محددة للدخول للنظام بحيث يتم تحديد مسئولية كل مستخدم عن البيانات المدخلة أو المعدلة .

إجراءات الرقابة على عمليات تشغيل الحاسب الآلي :

إن التخطيط والتنفيذ الجيد لعمليات معالجة وتشغيل البيانات الآلي له أهمية كبرى في إنجاز أعمال التشغيل بأقصى كفاءة وأقل تكلفة ، لذا يجب أن تكون هناك تعليمات وإجراءات مكتوبة وملتزم بها ، ومنها ضرورة جدولة أعمال التشغيل حسب أهميتها والفصل بين الوظائف المتعارضة والاهتمام بالنسخ الاحتياطية من البرامج والبيانات .

مواجهة أخطار الحاسب الآلي : -

قد ينتج عن الأخطار والكوارث حوادث تتسبب في تعطل نظام الحاسب الآلي عن العمل في الجهة لمدة معينة مما يؤثر على استمرار العمل ، وهذه الكوارث والأخطار تنتج عن أسباب طبيعية مثل الفيضانات والزلازل أو تنتج عن أسباب فنية كتعطل الأجهزة أو أعمال تخريبية كالحريق أو تدمير المركز أو المؤسسة كلياً ولابد من وضع الاحتياطات اللازمة لاستعادة العمل بأسرع وقت ممكن وبأقل تكلفة ، ولا يتم ذلك إلا بوضع خطة للطوارئ شاملة لمواجهة كل الأخطار المحتملة والتقيد بها والتدرب على تنفيذها وقت الحوادث ، وعمل أكثر من نسخة احتياطية للبيانات والأنظمة الآلية بشكل آلي دورياً وحفظها في أماكن أمينة يسهل الحصول عليها واستعادتها عند حالات فقد البيانات لأي سبب كان .

الخطوات والإجراءات العامة التي يمكن إتباعها عند مراجعة النظم الآلية :

١- دراسة وفحص استخدام الحاسب الآلي ومدى اعتماد الجهة على المعالجة الآلية للبيانات.

٢- التعرف على الأنظمة الآلية المطبقة بالجهة من حيث شمولها للعمليات المالية والإدارية ومدى ترابطها فيما بينها واشتمالها على وسائل الرقابة الداخلية اللازمة، وتقيدها بالنظم والتعليمات المالية السارية .

٣- دراسة وثائق النظم الآلية وخرائط سير العمليات الآلية وتحديد الملفات الآلية المستخدمة في حفظ واسترجاع البيانات .

٤- تدقيق شبكات الحاسب الآلي .

٥- تدقيق أمن الحاسبات الآلية :

- إجراءات الحماية المادية لمركز المعلومات .
- إجراءات أمن الوصول إلى البيانات .
- إجراءات التحكم في تغيير البرامج .
- إجراءات الرقابة على عمليات تشغيل الحاسب الآلي .
- خطة الطوارئ والنسخ الاحتياطية وإجراءات استعادة البيانات .

٦- يجب أن تحصل وحدة المراجعة الداخلية على صلاحيات الدخول إلى الأنظمة ومتابعة القيد فيها والقدرة على الحصول على التقارير و جميع البيانات اللازمة للتدقيق وعن الفترة المراد تدقيقها وتحميلها على أجهزة المراجع.

٧- استخدام حزم برامج التدقيق الآلي في تحليل البيانات وتصنيفها ومقارنتها بما تقضي به النظم والتعليمات المالية السارية حيث يتطلب ذلك من المراجع تحليل البيانات آلياً في شكل إحصائيات وتقارير على النحو التالي:-

- التحليل الزمني للبيانات والنسب المئوية لها.
- مقارنة الحقول الآلية مع بعضها البعض (مثلا حقل الراتب مع حقل الدرجة والمرتبة التي يشغلها الموظف) .
- توزيع البيانات تكراريا (مثال توزيع مصاريف الرواتب والأجور في الجهة حسب كل إدارة أو قطاع) .
- استخراج العينات الإحصائية آلياً.

٨- تطبيق العينات ومقارنتها بالمستندات والملفات اليدوية.

٩- تقييم النظم في ضوء النتائج التي يسفر عنها الفحص من حيث شموليتها في معالجة كافة البيانات ودقتها في معالجة وتوفر نظم الرقابة الذاتية داخل الحاسب الآلي ومدى ترابط الأنظمة الآلية مع بعضها والاستفادة من بيانات نظام معين في عمليات النظم الأخرى (مثال بيانات مدفوعات الرواتب في نظام شئون الموظفين هي جزء من بيانات المصروفات في النظام المالي) .

١٠- مراجعة ودراسة عقود الحاسب الآلي مكتبياً وميدانياً.

١١- المطالبة بالتحول من استخدام السجلات اليدوية إلى النظم الآلية في العمليات المالية والإدارية التي لم يتم بعد استخدام الحاسب الآلي لتنفيذ عملياتها .

١٢- المطالبة بربط النظم الآلية ببعضها وربط الجهة الرئيسية بفروعها لضمان نظام آلي متكامل .

١٣- كتابة التقارير (بنتائج التدقيق ودراسة النظم الآلية)شاملة للتحليلات والبيانات التي تم الحصول عليها عن طريق الحاسب الآلي .

١٤- تقديم بعض الحلول والتوصيات لحل بعض المشاكل في النظم الآلية أو اقتراح تطويرها.

١٥- اقتراح التوصيات الكفيلة بسد الثغرات الموجودة في النظام الآلي محل الفحص ورفع كفاءته .

بعد القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتعرف على الجوانب المهمة التي على المراجعة أن يلم بها لفهم طبيعة العمل داخل الإدارة وتحديد نواحي الضعف والقوة وبالتالي قدرته على اختيار عينات المراجعة بشكل علمي سليم ، وفيما يلي تفاصيل لعملية اختيار عينة المراجعة :

٢/٢/٤- اختيار عينات المراجعة

أكدت المعايير المهنية للمراجعة على أن المراجع يحتاج إلى الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة ومقنعة باستخدام أسلوب العينات باعتبارها الوسيلة العملية للحصول على هذه الأدلة، ومن هذا المنطلق فانه يتعين على مدير وحدة المراجعة الداخلية تحديد النسب المئوية لعينات المراجعة التي تقوم بها الوحدة وكذلك وضع إجراءات اختيار العينات على أسس علمية

الأمر الذي يحقق الإسراع بالمراجعة والإقلال من التكلفة و بالتالي الوصول إلى نتائج واستنتاجات عن المجتمع الخاضع للمراجعة ككل ، بحيث يتم الموازنة بين التكلفة ودرجة الثقة في النتائج ، وذلك بالنسبة لكل فئة من فئات مجتمع العينات مثل المستندات ، الحسابات ، المخزون ، المدينين وغيرها من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من الأرصدة أو العمليات التي تقوم الوحدة بمراجعتها .

أنواع العينات:

يمكن تقسم العينات إلى عينات إحصائية وعينات غير إحصائية (تقديرية تعود إلى خبرة المراجع) ، بحيث يقوم المراجع باستخدام الأسلوب الأمثل الذي يحقق أهداف المراجعة ، ففي حالة استخدام أسلوب العينات غير الإحصائية يجب أن يكون لدى المراجع خبرة كافية حتى يستطيع أن يحدد العينة المطلوبة ، وهذا النوع من العينات يستخدم بشكل محدود نظراً لعدم وجود ضوابط ومعايير محددة لاختيار العينة ، أما الأسلوب الثاني من أساليب استخراج العينات فهو الأسلوب العلمي الإحصائي والذي يعطي ثقة محددة في درجة تمثيل العينة للمجتمع ويعتمد هذا الأسلوب على معادلات رياضية إحصائية لاستخراج العينات و يمكن تصنيف أنواع العينة بحسب الغرض من استخدامها إلى أربعة أنواع هي:

١ – عينة الصفات:

وهي تستخدم لأغراض اختبارات الالتزام بتنفيذ الأنظمة والتعليمات والإجراءات الرقابية الموضوعة والتي يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية لدى الجهة الخاضعة للرقابة وتتضمن هذه الاختبارات تحديد معدل حدوث صفة معينة في المجتمع ، وتعبر الصفة المعينة عادة عن انحراف إجراء رقابي معين مثل (إصدار أمر شراء دون التوقيع عليها من مدير الإدارة المالية).

ومعاينة الصفات لا تعطي بيانات ذات قيمة مالية ، ولكنها تعطي بيانات نوعية عن إجراءات الرقابة الداخلية وإتباع الأنظمة والتعليمات ، ومقارنة معدلات الأخطاء الحالية بمعدلات الأخطاء في السنوات السابقة.

٢- عينة المتغيرات:

وهي تستخدم لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات ، وفي هذا النوع من الاختبارات يتم التركيز على القيم النقدية التي يعرضها النظام المحاسبي.

وعند استخدام معاينة المتغيرات يتطلب الأمر الإلمام بالجوانب الإحصائية وبعض مصطلحاتها ومن أهمها مفاهيم التوزيع الطبيعي أو المعتدل والانحراف المعياري والخطأ المعياري لمتوسطات العينات والمنحرف المعتدل.

٣- عينات ذات غرض مزدوج:

بمعنى أنه يتم استخدام معاينة الصفات ومعاينة المتغيرات معاً ، وعند استخدام هذا النوع يبدأ المراجع في إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات قبل أن يخلص إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت اختبارات الرقابة تؤيد التقدير المخطط للمخاطر الرقابية.

٤- عينة الاكتشاف:

هي شكل آخر من أشكال معاينة الصفات ، والهدف منها هو التأكيد للمراجع باكتشاف خطأ واحد على الأقل في المجتمع إذا كان معدل الخطأ يساوي أو يزيد على معدل معين ، وتستخدم معاينة الاكتشاف في حالة الشك في وجود غش أو احتيال إذا أراد المراجع أن يحصل على أمثلة من ذلك.

مخاطر العينة :

يقصد بمخاطر المعاينة تلك المخاطر التي تنشأ من احتمال أنه في حالة اقتصار أحد اختبارات مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية أو اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة على عينة من العمليات ، فإن النتائج التي يتوصل إليها المراجع قد تختلف عن النتائج التي قد يتوصل إليها لو شمل الاختبار جميع بنود الحساب أو جميع هذا النوع من العمليات ، فالعينة قد تشمل على نسبة خطأ أكبر أو أقل مما يحتويه المجتمع ككل.

١ – مخاطر معاينة الصفات:

- تقدير المخاطر الرقابية بأعلى ما ينبغي ، وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يزيد عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل ، ويؤدي ذلك إلى إجراء اختبارات إضافية أو زيادة حجم العينة مما يؤثر على كفاءة الرقابة.
- تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي ، وذلك نتيجة اكتشاف معدل للانحراف في العينة يقل عن المعدل الحقيقي للانحراف في المجتمع ككل ، ويؤدي ذلك إلى عدم إجراء اختبارات مراجعة كان يجب على المراجع القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية مما يؤثر على فعالية المراجعة.

٢ – مخاطر معاينة المتغيرات:

- قبول مجتمع يحتوي على خطأ جوهري ، وذلك إذا كانت العينة تؤيد الاستنتاج بأن الرصيد المسجل للحساب على سبيل المثال لا يتضمن خطأ جوهري ، في الوقت الذي يكون فيه الحساب يتضمن خطأ جوهري.
- رفض مجتمع لا يحتوي على خطأ جوهري ، وذلك إذا كانت العينة تؤيد الاستنتاج بأن الرصيد المسجل للحساب يتضمن خطأ جوهري في الوقت الذي لا يتضمن فيه الحساب خطأ جوهري في الحقيقة.

مراحل العينات الإحصائية:

يتطلب استخدام العينات عدة مراحل وهي باختصار:

١- تخطيط وتصميم العينة ، ويشتمل على ٦ خطوات أساسية:

- تحديد الهدف من الاختبار.
- تحديد المجتمع ووحدة المعاينة.
- تحديد مستوى الثقة.
- تحديد الانحراف المعياري المتوقع للمجتمع.
- تحديد الخطأ المسموح به.

- تحديد حجم العينة.

٢- اختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة.

٣- تقييم نتائج العينة.

٤- توثيق إجراءات المعاينة.

هذا باختصار شديد للعينات الإحصائية في المراجعة ، علماً بأن هناك نماذج استرشادية لأوراق عمل عينات المراجعة سواء كانت معاينة صفات أو متغيرات تحتوي على المعادلات الرياضية والإحصائية المستخدمة في تحديد حجم العينة وكذلك تحديد معدلات الانحرافات المعيارية ، بالإضافة إلى وجود برامج حاسوبية مساعدة في عملية اختيار مفردات العينة وهي غير مكلفة مثل برنامج (إكسل) ، وللتوسع في هذا الموضوع يمكن الرجوع إلى معيار العينات الإحصائية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٣/٢/٤- كيفية الحصول على أدلة الإثبات:

ينبغي الحصول على أدلة الإثبات الكافية (الملائمة) وذات الصلة والمعقولة لدعم حكم المدقق واستنتاجاته بشأن الإدارة أو القسم أو البرنامج أو الوظيفة محل المراجعة.

وقرائن الإثبات هي دليل المراجعة التي تدعم النتائج التي يتوصل إليها المراجع الداخلي،ويجب على المراجع أن يحدد في مرحلة التخطيط أي دليل إثبات سوف يكون ضروريا لتحقيق أهداف المراجعة مع ضرورة الاهتمام بالاتي :

- كفاءة الدليل
- مدى صلته بالموضوع .
- معقوليته

ومن خلال هذا المدخل يستطيع المراجع تحديد :

- أسلوب المراجعة الذي تم تبنيه .
- مصدر دليل الإثبات وطريقة الحصول عليه .
- طبيعة ومدى الفحص .

أهم صفات دليل الإثبات :

يتصف دليل الإثبات بصفات عديدة من أهمها ما يلي :

١- الكفاءة : والنقاط التالية تحدد مستوى الكفاءة في دليل الإثبات:

- دليل الإثبات الكفء يحتوي على المعلومات التي تعتبر من الناحية الكمية كافية وملائمة لتحقيق نتائج المراجعة ، ومن الناحية الكيفية فهو موضوعي ومحايد بحيث تتوفر فيه الثقة .
- يمكن الحصول على دليل مراجعة كافي إذا تم اختيار نطاق فحص مناسب في ضوء عدد من الاعتبارات أبرزها :
  - الأهمية النسبية والمخاطر التي تتعرض لها المراجعة .
  - تقييم الرقابة الداخلية .
  - انتقاء عينات المراجعة .
  - تنفيذ بعض الإجراءات التحليلية .
- إن درجة الوثوق بدليل المراجعة تعتمد على طبيعة الدليل ومصدره والأسلوب الذي استخدم للحصول عليه. ونظرا لتعدد إشكال الأدلة والمصادر والأساليب التي قد تواجه المراجع أثناء جمع وتحليل أدلة الإثبات فان على المراجع إن يسعي للتحقق من أن المصادر والأساليب المستخدمة هي الأكثر وثوقا ضمن إطار الزمن والتكلفة المحددة في عملية المراجعة .

٢- صلة دليل المراجعة بالموضوع :

إن دليل المراجعة المتعلق بالموضوع هو المعلومة ذات الصلة الوثيقة بأهداف المراجعة، وللتحقق من إن دليل المراجعة ذا صله بالموضوع يجب أن تكون أهداف المراجعة محددة بوضوح في مرحلة التخطيط .

٣- المعقولية :

إن دليل الإثبات المعقول هو المعلومة التي تتعادل تكلفة الحصول عليها مع النتائج التي يحاول المراجع الداخلي الحصول عليها.

مصادر دليل الإثبات :

- دليل إثبات يتم إنشائه من قبل المراجع ، مثل محاضر الإثبات والجرد.
- دليل إثبات يتم الحصول عليه من الجهة محل المراجعة مثل الوثائق والمستندات.
- دليل إثبات يتم الحصول عليه من الغير (طرف ثالث) ، مثل المصادقات.

أساليب الحصول على دليل الإثبات :

يمكن الحصول على دليل الإثبات من خلال أسلوب أو أكثر من الأساليب التالية :

- **الفحص** : يتضمن الفحص اختبار السجلات والمستندات أو الأصول الملموسة .
- **الملاحظة** : تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون.
- **الاستفسار والمصادقة** : يتضمن الاستفسار البحث عن معلومات من أشخاص ذوي الاطلاع من داخل أو خارج الجهة، أما المصادقة فتتضمن الإجابة من أطراف خارجية على استفسار لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية مثلاً .
- **الحساب** : يتضمن الحساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية .
- **الإجراءات التحليلية** : تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها .

طبيعة دليل الإثبات :

يكون دليل الإثبات بصورة وثيقة مستندية أو بشكل مرئي أو شفوي ، ويمكن تصنيف أدلة الإثبات على النحو التالي :

١- الدليل المادي : وهو الدليل الذي له مادة نستطيع أن نراها ونلمسها وله وجود فعلي ويمكن فحصه مثل : الأراضي والمباني والمعدات والآلات والسيارات والبضاعة والنقدية وغيرها ويعتبر من أقوى أدلة الإثبات . ويمكن أن يأخذ هذا الدليل شكل صور (فوتوغرافية ، فيديو) ومخططات وخرائط ورسوم بيانية . ومن وسائل تعزيز

جوانب القصور التي يتم مشاهدتها ، قيام اثنين من المرجعين أو أكثر بإجراء المشاهدة وذلك بصحبة ممثلين عن الإدارة محل المراجعة إن أمكن ذلك .

٢- الدليل المستندي (الوثائقي) بشكله المادي أو الالكتروني : هو الذي يتكون من مجموعة من الأوراق الرسمية المكتوبة ، مثل العقود والفواتير والسجلات وغيرها ، ويعتبر هذا النوع من الأدلة من أكثر الأنواع المستخدمة في عمليات الإثبات ، وعادةً تعتمد درجة الوثوق بالدليل المستندي على صلته بالموضوع و بأهداف المراجعة وعلى مصدره.

٣- الدليل التحليلي : وهو الذي يتم الوصول إليه من خلال تحليل البيانات رأسياً أو أفقياً وربط الحقائق والظواهر مع بعضها والتوصل إلى نتائج واستنتاجات من هذا التحليل .

٤- دليل الشهود: وهو الذي يتم الحصول عليه من ممثلي الجهة محل المراجعة أو الآخرين عن طريق إجراء المقابلات ، أو عن طريق البيانات التي يتم استلامها للرد على الاستفسارات، ويعتبر هذا الدليل أقل أنواع الدليل من ناحية الموثوقية وينبغي تعزيزه دائماً بأدلة أخرى ويمكن أن يكون ذلك إما بتأكيد مكتوب بواسطة من تتم المقابلة معه ، أو بمقابلة مستقلة لأكثر من شخص أو بفحص السجلات فيما بعد. وبشكل عام ينبغي على المراجع تقييم موثوقية الدليل الشفوي ومدى صلته بالموضوع والتأكد من مصداقية الشخص الذي تمت مقابلته (مستوى وظيفته ، ومعرفته وخبرته ومدى صراحته) .

درجة الوثوق بأدلة الإثبات :

- دليل الإثبات المرئي يكون موثوقاً به إلى درجة عالية لإثبات وجود الأعيان وليس لإثبات ملكيتها أو قيمتها .
- دليل الإثبات الذي يتم إنشاءه من قبل المراجع يمكن أن يكون محل ثقة أكثر من ذلك الذي يتم الحصول عليه من الآخرين مثل المصادقات .
- دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من الغير أكثر ثقة من الدليل الذي يتم الحصول عليه من الجهة محل المراجعة .

- الدليل الذي يتم الحصول عليه من عدة مصادر يزيد من درجة الوثوق به.
- تنعكس كفاءة نظام الرقابة الداخلية قوة وضعفا على دليل المراجعة .
- الدليل المكتوب اقوي من الدليل الشفوي .
- الوثائق الأصلية إذا أمكن توفرها ، أفضل من صورها .

أهمية التوثيق لأدلة الإثبات :

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتوثيق دليل الإثبات بصورة مناسبة ضمن أرواق العمل ، وتبرز أهمية التوثيق المناسب للدليل في ما يلي :

١- يؤكد ويدعم أراء المراجع وتقاريره

٢- يزيد كفاءة وفعالية الرقابة

٣- يدل على قيام المراجع بالعمل طبقا لمعايير المراجعة .

٤- يعتبر كمصدر معلومات من اجل إعداد التقارير أو الإجابة على أية تساؤلات.

٥- يسهل عمليات التخطيط والإشراف .

٦- يساعد على التطوير المهني للمراجعين .

٧- يساعد على التحقق من إن العمل المسند للمراجع قد أنجز بصورة مرضية .

٨- يوفر دليل إثبات بشأن العمل المنفذ من اجل الاستناد إليه في المستقبل .

أوراق العمل :

تمثل أوراق العمل التجميع المنظم المكتوب للدليل المهني الذي يتضمن على سبيل المثال برامج المراجعة والإجراءات والفحوص والدراسات اللازمة والنتائج والمعلومات التي يعتمد عليها المراجع في تكوين رأيه عند إعداد تقرير المراجعة ، ومن الضروري إعداد أوراق عمل خاصة بكل مهمة من مهام المراجعة و يترك أمر تحديد محتويات وشكل تلك الأوراق لحكمة وفطنة المراجع التي يمكن إن يراعي بموجبها احتياجات المراجعة ومتطلبات التقرير وطبيعة عمل الجهة محل التدقيق ، ومع ذلك فان مراعاة الضوابط التالية قد يساعد في إعداد أوراق عمل مناسبة :

١- حفظ أرواق العمل في ملفات يفرق فيها بين الملف الدائم الذي يضم المعلومات الأساسية التي يحتاجها المراجع عند إجراء مراجعة لاحقة وبين الملف الحالي الذي يضم المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة الحالية .

٢- الجوانب الشكلية لأوراق العمل :

- استعمال نماذج موحدة لأوراق العمل .
- استعمال فهرس لمحتويات أوراق العمل .
- استعمال طريقة سهلة ومعقولة في فهرسة أو جدولة الموضوعات والمعلومات.
- ترقيم صفحات أوراق العمل .
- تدوين ما يلي على كل صفحة من أرواق العمل .
  - ✓ اسم الجهة التي يتم تدقيها .
  - ✓ تاريخ القوائم المالية في حالة التدقيق المالي.
  - ✓ الموضوع أو الحساب محل المراجعة .
  - ✓ الموضوع الذي تتضمنه الورقة .
  - ✓ تاريخ الإعداد وتاريخ الانتهاء .
  - ✓ توقيع الشخص الذي يعد ورقة العمل .
  - ✓ توقيع الشخص الذي قام بمراجعة المعلومات في كل ورقة عمل .

٣- خصائص أوراق العمل الجيدة:

- **الكمال والدقة** : يجب أن توفر دعما مناسبا للنتائج والتوصيات وان تُظهر بوضوح طبيعة الفحص ونطاقه .
- **الوضوح والتركيز** : بحيث يتمكن أي شخص يستعمل أوراق العمل من تفهم هدفها وطبيعة ونطاق الفحص والنتائج التي تم الوصول إليها ، كما يجب أن تتضمن أوراق العمل خلاصة للوثائق مفهرسه وذات إسناد منطقي .
- **سهولة الإعداد** : وهذا يمكن إن يتم من خلال استخدام جداول معدة من قبل الإدارة أو القسم محل المراجعة أو أي وثائق رقابية نموذجية مطبوعة مسبقا

واستمارات وأوراق عمل نموذجية معدة بصورة آلية من خلال استخدام قواعد البيانات أو برامج معالجة الكلمات (word).

- **سهولة القراءة والإتقان** : وإن لم تكن كذلك فإن الاستفادة منها تكون محدودة وقد تفقد قيمتها كدليل إثبات رقابي .
- **الصلة بالموضوع** : إن المعلومات التي يتم تضمينها أرواق العمل يجب أن تكون محصورة بالأمور المهمة ووثيقة الصلة بالموضوع .
- **التنظيم** : يجب أن تكون منظمة وان تعرض في شكل متسق من خلال إيجاد فهرس مرتب بأسلوب منطقي وتسهل متابعته. وحتى لا تحذف أية تفاصيل متعلقة بعملية المراجعة ، يجب أن يتم استيفاء أوراق العمل أثناء القيام بالمراجعة ، ووفقا لتقدم العمل.
- **سهولة المراجعة** : العمل المسند إلى المشرفين سوف يكون اقل مشقة إذا توفرت في أوراق العمل الخصائص التي تم تناولها أعلاه .

٤/٢/٤- إرشادات عامة لكيفية تنفيذ مهام مراجعة الأداء.

تعرّف رقابة الأداء على أنها أسلوب المراجعة الذي يمكن الحكم من خلاله على أن النتائج المحققة بالجهة محل الرقابة قد جاءت في ضوء استخدام مبادئ الاقتصاد (Economy) والكفاءة (Efficiency) والفعالية (Effectiveness) ووفقاً للأهداف المرسومة ، مع التعرف على الانحرافات التي ظهرت عند التنفيذ والأسباب التي أدت إليها، وذلك لتحديد المسئولية الإدارية من جهة ورسم السياسات المستقبلية السليمة من جهة أخرى.

وتعرّف المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا INTOSAI(إنتوساي) رقابة الأداء بأنها "فحص مستقل لكفاءة وفعالية البرامج أو المشاريع أو المنظمات الحكومية بخصوص الاقتصاد وبهدف الإفضاء إلى تحسينات". [٢]

و تهدف مراجعة الأداء إلى فحص أحد أو جميع العناصر الأربعة التالية:

١. التحقق من الاقتصاد:

هي فحص الكيفية التي يتم بها استخدام الموارد للتأكد من تقليل تكلفتها إلى أدنى مستوى ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار المحافظة على لجودة المناسبة.

٢. التحقق من الكفاءة:

كفاءة الجهة في استعمال مواردها البشرية والمادية ومراقبة العلاقة ما بين المخرجات من السلع والخدمات (أو غيرها من النتائج الأخرى) والموارد التي استخدمت من أجل تحقيقها.

٣. التحقق من الفعالية:

تحقيق أهداف الجهة محل المراجعة ، وتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والأنشطة .

٤. المحافظة على البيئة وتنميتها:

عند تطبيق عناصر مراجعة الأداء (الاقتصادية، الكفاءة، الفعالية)، يجب الأخذ في الاعتبار المحافظة على البيئة وتنميتها ، فإن كان ولابد من تأثر سلبي على البيئة فيجب أن يكون عند أدنى مستوى ممكن.

---

[٢] التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء – الإنتوساي (ISSAI 3000) ص ١١.

وفيما يلي مثال عام على عناصر الأداء السابقة :

إن فحص وتقييم أداء برنامج بناء مستشفى على سبيل المثال يجب أن يتناول واحداً أو كلاً من الجوانب التالية:

- تقديم العروض والعقد وإجراءات ضبط المشروع لتحديد مدى التقيد بالمواصفات والمدى الزمني وأقل مستوى من التكلفة أو ضمن حدود التكلفة المقررة. (الاقتصادية).
- استخدام الأسرّة وقاعة العمليات الجراحية والتجهيزات وتوزيع الأطباء والفنيين والإداريين وتكامل الخدمات المساندة.(الكفاءة).
- نتائج – على سبيل المثال- تخفيض عدد المرضى في قوائم الانتظار ومعدلات تحسين التشخيص والمعالجة...الخ (الفعالية).
- سلامة الصحة البيئية للمستشفى مثل مواصفات جدران غرف المستشفى من حيث سهولة تنظيفها وتعقيمها ومقاومتها للبكتيريا والجراثيم، وكذلك سلامة المسارات المحددة وغرفة تخزين النفايات الطبية الخطرة. (البيئة).

أسس اختيار موضوعات المراجعة :

يتم اختيار موضوعات المراجعة وفقا لعدة اعتبارات من أهمها :

١ – الأهمية :

تستند على تقييم القيمة الإجمالية للأصول الحكومية بالإضافة إلى الإنفاق والإيراد السنوي ، حيث يشكل الأثر المحتمل الذي يمكن أن تسفر عنه مهمة التقييم عاملاً هاماً عند اختيار مجالات المراجعة فالأنشطة ذات الأهمية والتي لها موازنة كبيرة نسبياً وتساهم مساهمة واضحة في تحقيق أهداف الجهة الحكومية يكون أثرها كبيراً في مجال المراجعة ، فكلما زادت أهمية الجهة الخاضعة للرقابة كلما زادت أولوية اختيارها كموضوع للتقييم.

٢ – القابلية :

إن قابلية تعرض البرامج أو الأنشطة إلى التلاعب والتبذير وسوء الاستغلال ، أو سوء الإدارة هي عامل رئيسي في مجال المراجعة عند التفكير في المهام المحتملة خاصةً البرامج

الجديدة، أو البرامج التي تتضمن إجراء تغيرات هامة، كما يكون البرنامج أو النشـــاط أكثـــر قابلية للتلاعب عندما يتم اكتشاف نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

٣ – مخاطر الأداء :

يتعين على المراجعين تقييم الأهمية التي تحظى بها نتائج مراجعة الأداء ولذلك فهم مطالبون بتقييم الأخطار التي تحتوي عليها مثل هذه الأعمال وتتمثل في :

- تراخي الإدارة في معالجة أوجه القصور المكتشفة.
- إجراء تغيير كبير في حركة الموظفين.
- عدم تحديد الأهداف المقررة للجهة الخاضعة للرقابة.
- انخفاض أو زيادة كبيرة في الإنفاق.
- نشاط الجهة الذي يتسم بالتعقيد أو الذي يكون في بيئة غير واضحة ، يكون أكثر تعرضاً للمشاكل المتعلقة بالأداء، ففي الوحدات ذات الأداء الضعيف والتي لا تطبق عليها عناصر رقابة الأداء (الفعالية– الكفاءة–الاقتصاد)، فمن الأفضل دراسة نقاط الضعف أو الخلل بمراعاة ما يلي:
- مدى تأثيرها على عملية المراجعة.
- تقييمها مادياً (مالياً).
- مدى تأثير نقاط الخلل هذه على الإدارات الجيدة.
- مدى تأثيرها على كفاءة قيام الوحدة بأنشطتها.
- تأثيرها على تنفيذ البرامج أو الأنشطة وعلاقتها بالاقتصاد الكلي.
- النقص في التوجيهات المرجعية وعناصر الرقابة الداخلية بالنسبة للنشاط أو البرنامج.

٤ – الخبرة :

وهي ناتجة عن الممارسة السابقة لعمليات المراجعة والتي تمكن من معرفة أنشطة الجهة المتعددة ومعرفة ما تحويه من قصور ، فكلما ازدادت خبرة المراجع عن جهة أو إدارة معينة كلما كان على إطلاع أكبر بمواطن الخلل والقصور مما يزيد في أهمية إدراج المهمة ضمن خطة المراجعة السنوية .

٥- احتمال التغيير :

تعطى الأولوية في المراجعة للبرامج أو المجالات التشغيلية القابلة للتغيير على البرامج أو المجالات التي قد تعاني مشاكل تعيق التغيير في النشاط.

أهمية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في مراجعة الأداء:

إن من إحدى المهام الرئيسية للمراجع الداخلي هي تحديد مدى التزام الجهة محل التدقيق بالأنظمة واللوائح العامة حسبما ورد في الفقرة (٢) من المادة العاشرة من اللائحة الموحدة ، كما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر أحد أولويات المراجع الداخلي بصفة عامة وله تأثير كبير على اختيار مهمة مراجعة الأداء. فأحد العوامل التي بناءً عليها يتم اختيار مهمة مراجعة الأداء هو عامل "القابلية" الذي يعني قابلية البرنامج أو النشاط الحكومي للتلاعب وسوء الإدارة، وهو مرتبط بشكل كبير بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

فوجود نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في حالة عدم الالتزام بالأنظمة الرئيسية ، تمكن المراجع من تحديد "المخاطر" التي قد تحدث بسبب ذلك، ثم يبدأ المراجع بالبحث عن الحالات التي وقعت فعلاً كدليل مقنع على الأثر الناجم عن عدم الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية.

فعلى سبيل المثال، عندما يجد المراجع في إحدى مهام مراجعة الأداء أن قرارات تعيين موظفين لمهام خاصة تتم عن طريق مدير شئون الموظفين في نفس الجهة ولا يوجد من يراجع تلك القرارات أو يعتمدها سواء من داخل الجهة أو خارجها. فهذه الممارسة تبين أن هناك ضعف في نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى خطر متمثل بقدرة مدير شئون الموظفين على تعيين من يرغب لأي غرض وحجب الوظائف المتاحة أو حجزها لأشخاص معينين.

وحيث أن الرقابة على الأداء هي رقابة موجهة للنظم (Systems) فإن توصيات الرقابة على الأداء وتقاريرها يجب أن تكون موجهة لمعالجة نقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح (التنظيمية) وتوجيه الجهود لاتخاذ الإجراءات التي تمنع تكرار الملاحظات المثارة أكثر من معالجتها كحالات فردية.

مثال عام لمهمة مراجعة أداء في إدارة المشتريات بأحد الأجهزة الحكومية

أولاً: تقدير مخاطر المنافسات والمشتريات الحكومية:

عملية تقييم المخاطر عملية مستمرة ومسايرة للتغير ، وهي في هذا المثال تتضمن تحديد الظروف التي طرأ عليها تغيير وذلك بهدف احتواء المخاطر الناتجة عن ذلك وليس بالضرورة تحاشيها.

فمن مخاطر المنافسات والعقود الحكومية تلك المعاملات التي يمكن أن يقوم بها موظفين حكوميين من داخل الجهة نفسها ، حيث يمكن لأحد مقدمي العطاءات معرفة الأسعار التقديرية أو الأسعار التي تقدم بها مقدمي العطاءات الأخرى وبالتالي استخدام هذه المعلومات للفوز بالعطاء رغم أنه قد لا يكون أفضل المتقدمين ، بالإضافة إلى المخاطر المحتلمة التالية:

١- استخدام نظام المنافسات والمشتريات الحكومية كغطاء لسياسات الشراء أو الإجراءات الخاطئة المتعمدة أو غير المتعمدة من قبل الجهة في ظل غياب نظم المعلومات المساعدة في تنفيذ وظائف المشتريات وعدم وضوح الأهداف .

٢- عدم الدقة في إعداد الشروط والمواصفات أو إعداد التكاليف المقدرة للمشروع أو المبالغة فيهما لأجل أهداف غير مشروعة والتحايل على النظام في ذلك في ظل غياب تحليل القيمة والسياسات السعرية للمشتريات والمشاريع وكذلك عدم وجود المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في النشاط الحكومي.

٣- تقديم عطاء منخفض الأسعار للفوز بالمنافسة وإجراء تعديلات لاحقة على مواصفات العقد لجني أرباح أكبر من قبل المتعاقد.

٤- تقديم عطاءات مختلفة لشركات مختلفة وقد تكون بعضها وهمية وبأسماء مختلفة وهي في الحقيقة شركة واحدة أو باسم مقاول أو بأسماء أقربائه.

٥- نفوذ رئيس لجنة فحص العروض مما قد يؤثر على أعضاء اللجنة وبالتالي توصياتها.

٦- رفض بيع كراسة الشروط والمواصفات لمندوبي الشركات واختلاق الحجج النظامية لمنع بعضهم من دخول العطاء.

٧- وجود علاقات أسرية أو تجارية مع مسئولي الجهة الحكومية والمتعاقدين مما قد يؤدي إلى التواطؤ المحكم بينهم.

٨- عدم الفصل بين الواجبات والوظائف وعدم توازن تقسيم العمل في إدارة الشراء أو المشروع مما قد يؤدي إلى التلاعب وإخفاء هذا التلاعب.

٩- عدم القيام بفحص واختبار السلع والخدمات المقدمة من قبل الموردين أو يتم الفحص من قبل موظفين غير متخصصين أو تفويض مسؤولية الفحص بالإدارة التي أنشأت الطلب وبالتالي يكون هناك مخاطرة لمحاولة إخفاء الحقائق إن كان سبب الخطأ في الشروط والمواصفات هي تلك الإدارة التي أنشأت الطلب .

١٠- استلام السلع والخدمات من المتعاقد وهي غير مطابقة ويثبت في محضر الفحص والاستلام أنها مطابقة.

١١- إهمال مصادرة خطابات الضمان المقدمة من الموردين عند عدم التزامهم بشروط التعاقد مما يؤدي إلى زيادة التكاليف المالية على الجهة.

١٢- إتلاف أو بيع المنقولات الحكومية والتي قد تكون في حالة جيدة أو جديدة على أنها خردة أو تالفة.

١٣- قيام الكثير من الجهات الحكومية بإجراء العديد من المناقلات بمبالغ كبيرة وخاصة من بنود الباب الرابع مما يؤدي ذلك إلى تأخير تنفيذ كثير من المشاريع التنموية أو عدم تنفيذها والتأخر في استكمال إنشاء البنية الأساسية لمرافق الدولة.

١٤- تجزئة المشتريات أو الأعمال من أجل الوصول بها إلى صلاحية المسئولين المفوضين.

١٥- عملية فتح الاعتماد المستندي في الخارج وتظهر المشكلة في هذه العملية أن الجهة الحكومية تضطر لإصدار أمر بفتح الاعتماد وتحويل الأموال إلى الخارج قبل ورود المستندات المؤيدة للصرف مما يؤدي إلى احتمال إلحاق أضرار جسيمة بالمال العام من

احتمال تحمل الحكومة فروق أسعار عند عدم التزام المتعاقدين ومخالفتهم للعقود ، بالإضافة إلى مخاطر فروق أسعار الصرف عند الدفع بغير العملة الوطنية.

وبناءً على ما سبق فإن التغيرات المتواصلة التي تطرأ على الظروف المحيطة بالجهة الحكومية والمتعلقة بالأمور الاقتصادية والنشاط وتغير الأنظمة القانونية والتشغيلية فإن بيئة المخاطر لأي جهة تتغير بصورة دائما.

هذا و تكون الأنشطة والوسائل الرقابية بمثابة استجابة للمخاطر التي تم تحديدها سابقاً ويتم تصميمها من أجل احتواء حالة عدم التأكد التي تكتنف النتائج المتوقعة التي جرى تحديدها.

وفيما يلي سوف يتم تحديد الأنشطة والوسائل الرقابية الممكنة لاحتواء تلك المخاطر.

ثانياً : الأنشطة والوسائل الرقابية الممكنة لاحتواء مخاطر المنافسات والمشتريات الحكومية:

١- الطلب من المتنافسين تقديم إقرارات خطية يتعهدون فيها بعدم الانخراط في متاهات التواطؤ سواء بأساليب مباشرة أو غير مباشرة.

٢- تحديد أنواع الأعمال التي تشكل تعارضاً في المصالح و ومن ثم الفصل بين الوظائف المتعارضة.

٣- إعداد قواعد للسلوك تضبط سلوك الموظفين العاملين بالمشتريات.

٤- وضع تعليمات مقننة لتفتيش وفحص البضاعة المشتراة أو مشاريع الإنشاءات المستلمة والمعدات المطلوبة وقد يُنص فيها على تحمل المسئولية الكاملة للشخص المستلم أو الفاحص في حالة عدم تطابق ما جاء بمحضر الاستلام مع الموجود الفعلي .

٥- إنشاء قاعدة معلومات للمساعدة في تنفيذ وظائف المشتريات.

٦- إدخال مفهوم تحليل القيمة في النشاطات الحكومية والاستفادة من الهندسة القيمية في ذلك.

٧- إعداد موازنة تقديرية للمشتريات والمشاريع والتنسيق بينها وبين الميزانيات الفرعية وربطها بالموازنة العامة على أن تكون مبنية على أسس علمية حيث أن هذه الموازنة تجبر الإدارة على دراسة الأسواق ، التكاليف ، تطبيق التحسينات المطلوبة، والاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد.

٨- بيان بالأهداف طويلة وقصيرة المدى للمشتريات والمشروعات.

٩- تحقيق التكامل الواضح والتنسيق التام بين إدارة المشتريات وغيرها من الإدارات.

هذا وبعد استعراض بعض الأنشطة والوسائل الرقابية الممكنة لاحتواء المخاطر تبقى خطوة أخرى وهي كيفية الرقابة على المنافسات والمشتريات الحكومية و تحديد إجراءات الرقابة عليها (الرقابة على الأداء).

ثالثاً: خطوات تمهيدية لعمل برنامج مراجعة الرقابة على أداء المنافسات والمشتريات الحكومية:

تم اختيار وظيفة الشراء دون المشروعات بهدف تقييم أداء نشاط الشراء في جهة حكومية وذلك كمثال ، ونعني بتقييم أداء وظيفة الشراء هو الوقوف على مدى مساهمة هذه الوظيفة في تحقيق الأهداف المرسومة لها ضمن الهدف الكلي للجهة الحكومية ، كتالي:

١- **تحديد أهداف تقييم أداء وظيفة الشراء:** دراسة الجوانب التنظيمية للإدارات ذات الصلة بوظيفة الشراء فقد يكشف التقييم عدم كفاءة التنظيم والتضارب بين المسؤوليات واحتياجات وظائف الشراء وقد يمتد إلى التأكد من سلامة إجراءات المشتريات والتفتيش والفحص وإجراءات التخزين على سبيل المثال:

- التعرف على مدى كفاءة الأيدي العاملة التي تم اختيارها للعمل في هذه الإدارات.

- التعرف على مدى مساهمة الإدارات المرتبطة بالشراء في تحقيق أهداف الجهة الحكومية من خلال ما حققته من أهداف أوكلت إليها.
- التعرف على مدى كفاءة سياسات الشراء التي اتبعت في توفير السلع والمواد.
- التحقق من توفير التنسيق التام والمتكامل بين الإدارات المرتبطة بالشراء داخل الجهة مثل الإدارة المالية وإدارة المخازن والإدارة الهندسية مما يحقق أهداف المشتريات.

٢- معايير تقييم أداء وظيفة الشراء:

- إجراء المقارنة بين النتائج المحققة حالياً بالنتائج الماضية للجهة وذلك للتعرف على مدى تطور أدائها في مجال المشتريات وكذلك تشخيص انحرافاتها للتصحيح.
- الموازنة التقديرية حيث أن هذه الموازنة تقيم مستويات معينة للأداء يمكن عن طريقها أن نقارن بين الأداء في التنفيذ الفعلي وبين المستويات الموضوعة وتحديد الانحرافات .
- معايير الأداء المثالية وعن طريقها يتم مقارنة إنجاز الجهة في مجال المشتريات في ظل ظروف معيارية.

وبناءً على ما سبق تكون محاور التقييم كالتالي:

- الهيكل التنظيمي: يتم تقييم الهيكل التنظيمي من خلال معرفة مدى ملائمته لطبيعة أنشطة المشتريات وهل كانت خطوط السلطة واضحة إلى جانب المسؤولية وهل تبعية الإدارات سليمة وهل تم توصيف الوظائف بطريقة تسهل الرقابة عليها.
- دراسة إجراءات المشتريات وذلك بأخذ عينات لمشتريات معينة وتتبع إجراءاتها كما تتضمن دراسة الإجراءات تنظيم سجلات التسجيل والحفظ ودراسة العقود والعطاءات وقوائم الأسعار وما إليها من مستندات ، والتأكد من وجود دليل للإجراءات.
- السياسات : هل هناك دليل للسياسات واضح ومحدد ويتضمن كافة البيانات اللازمة لأغراض الرقابة؟ وهل تطبق هذه السياسات تطبيقا سليماً؟

- كفاءة الأفراد: بصرف النظر عن السياسات والأنظمة والإجراءات في مجال المشتريات إلا أن كل ذلك ليس له قيمة دون توافر الأفراد الذين يستطيعون تنفيذها.
- دراسة الأسعار : لابد أن يتم الإطلاع على الأسعار ومقارنتها بالأسعار السائدة في السوق وهل الأسعار التي دفعت والمسجلة في قوائم الأسعار هي أعلى أو أقل من الأسعار السائدة في السوق.
- دراسة علاقات الإدارات المرتبطة بوظيفة الشراء فيما بينها وكذلك تقييم العلاقة بينها وبين الموردين.
- دراسة الموازنة التقديرية ومقارنتها بالميزانية الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليلها مع دراسة التكاليف وربطها بالاعتمادات.

رابعاً : برنامج مراجعة مقترح للرقابة على أداء وظيفة الشراء في الجهات الحكومية:

لتصميم برنامج المراجعة يتم تحديد الهدف الرئيسي للمراجعة ويتم تقسيمه إلى أهداف فرعية تتضمن خطوات وإجراءات تحقق الأهداف الفرعية وبالتالي تحقيق الهدف الرئيسي للمراجعة ، والمثال التالي يوضح ذلك :

الهدف الرئيسي:

هل يتم تأمين مشتريات الجهة الحكومية من سلع وخدمات بطريقة اقتصادية ذات كفاءة وفعالية وفق الأهداف المحددة؟

وبناءً على ذلك يتم تقسيم الهدف الرئيسي إلى أهداف فرعية وذلك كالتالي:

الهدف الفرعي الأول : هل الهيكل التنظيمي والدليل التنظيمي المتعلق بالإدارات المرتبطة بالشراء ملائم لطبيعة المشتريات؟

ولتحقيق هذا الهدف نتبع الخطوات التالية:

- احصل على أو جهز خريطة تنظيمية للإدارات المرتبطة بالشراء مع وصف الوظائف المحددة لكل وحدة عمل في كل إدارة.
- حدد من هو المسئول ، ثم قم بعمل تحليلي لمعرفة ما إذا كانت مثل هذه المسؤولية والتبعية سليمة أم أنها تسبب مشاكل تشغيلية؟
- حلل وظائف كل وحدة عمل في كل إدارة لمعرفة ما إذا كانت مناسبة وإنها تمثل وظائف سليمة لطبيعة المشتريات.
- وثق واجبات ومسؤوليات كل موظف في كل إدارة مرتبطة بالمشتريات.
- احصل على نسخ من الأوصاف الوظيفية الحالية ، وتأكد من ذلك بواسطة مقابلة الموظفين والمدراء بالإدارات المختصة.
- لاحظ العمل الفعلي المنجز ، وحدد ضرورة كل الواجبات والمسؤوليات.
- حدد سلطة التصريح بالشراء واحصل على نسخ وثائق السياسات المتعلقة بـ:

- اعتماد المشتريات بواسطة الإدارات الطالبة للأعيان المشتراة.
- صلاحيات الاعتماد فيما يختص بنوع المشتريات وكمياتها.

- حدد سياسات الجهة وإجراءاتها الخاصة فيما يتعلق بـ (المنافسة العامة ، المنافسة المحدودة ، الشراء المباشر) من حيث :
  - حدود الصلاحيات.
  - التبعية الإدارية.
  - الرقابة الداخلية.
  - ومقارنة ذلك بنظام المنافسات والمشتريات ولائحته التنفيذية.

الهدف الفرعي الثاني: هل تم تحديد أهداف قصيرة ومتوسطة المدى للمشتريات وأهداف إستراتجية بشكل واضح ومكتوب؟

ولتحقيق هذا الهدف نتبع الخطوات التالية:

- حدد إذا كانت الإدارة المعنية والسلطة المعنية حددت أهدافاً للمشتريات وتم تحديدها بصورة صحيحة وبشكل خطي ، وهل عبر عن الأهداف بنتائج يمكن قياسها.
- حدد ما إذا كان أهداف المشتريات موضوعة بطريقة واضحة ومفهومة للموظفين والعاملين .
- حدد إذا كان هناك خطط تفصيلية للمشتريات ترتبط بالأهداف الشاملة للجهة.

الهدف الفرعي الثالث: هل الاعتمادات المالية المخصصة للمشتريات كافية ومبنية على أسس اقتصادية؟

ولتحقيق هذا الهدف يجب إتباع الخطوات التالية:

- احصل على نسخ من الميزانيات لآخر ثلاث سنوات وكذلك الحسابات الختامية لكل سنة.
- احصل على مشروع الميزانية للسنة القادمة.
- قم بإجراء تحليل مالي للميزانيات والحسابات الختامية لثلاث سنوات.

- دون الملاحظات والاستنتاجات المكتشفة من التحليل.
- حدد نسبة اعتمادات المشتريات من إجمالي المصروفات.
- قارن هذه النسبة مع نسب البنود الأخرى مع الأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية للبنود.
- تعرف على الكيفية والطريقة التي تم فيها تقدير اعتمادات المشتريات بالتفصيل مع الحصول على الدراسات اللازمة لذلك.
- تأكد فعلياً أن هذه الطرق هي المطبقة.
- قارن هذه الطرق في التقدير مع الطرق العلمية الأخرى .

الهدف الفرعي الرابع: هل تتم عمليات الشراء بكفاءة وفعالية وفق الأنظمة والتعليمات ؟

ولتحقيق هذا الهدف يجب إتباع الخطوات التالية:

- احصل على نسخة من الإجراءات النظامية "التشغيلية" لوظيفة الشراء داخل الجهة.
- جهز خرائط التدفق لعمليات المشتريات الرئيسية.
- افحص الإجراءات المتعلقة بالمناقصات الخاصة بالموردين.
- احصل على نسخة من الاستمارات التي تستعمل في وظيفة الشراء لمعرفة غرضها واستعمالها.
- افحص عينة لعملية شراء متكاملة.

٥/٢/٤- إرشادات عامة لكيفية تنفيذ مهام المراجعة المالية[٣].

فحص المستندات الخاصة بالمصروفات والإيرادات

فحص المستندات الخاصة بالمصروفات

تهدف عملية فحص المستندات إلى التأكد من صحتها وسلامة إعدادها وأنها تمت وفق الأنظمة والتعليمات السارية التي تحكم استخدامها بكل دقة وعدم العبث والتلاعب فيها ، ولتحقيق الهدف المشار إليه على المراجع فحص عينة من مستندات القيد المحاسبي و من أوامر اعتماد الصرف وأذون التسوية بإتباع الخطوات التالية :

١. التحقق من أن أوامر اعتماد الصرف أو أذون التسوية أصل وليست صور .
٢. التأكد من تحرير القسم (أ) من أمر اعتماد الصرف من الجهة طالبة الصرف موقع من المختصين .
٣. التأكد من تحرير القسم (ب) من أمر اعتماد الصرف من الإدارة المالية أو قسم المحاسبة وانه تم قيده في سجل حصر أوامر الصرف مع رقم وتاريخ القيد وكذلك بيان بنود الميزانية التي سوف يؤدى عليها الصرف .
٤. التأكد من أن البنود المختصة تسمح بالصرف وانه تم التوقيع على ذلك من الموظف المختص مع بيان الحسميات وصافي المستحق صرفه مع التأكد والتحقق من التواقيع الظاهرة على أمر اعتماد الصرف مثل (الجهة الطالبة ، المختص بالإدارة المالية ، مدير الإدارة المالية ، الممثل المالي ، رئيس الجهة)
٥. التأكد من صحة الخصم على اعتمادات البنود المختصة تمشيا مع تعليمات ما يصرف على بنود الميزانية التي تصدرها سنويا وزارة المالية.

[٣] أدلة المراجعة بديوان المراقبة العامة

٦. التحقق من وجود مؤيدات الصرف النظامية اللازمة وفقا لما تتطلبه الأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة للصرف على كل بند من البنود، وأنها ختمت بختم صرف.

٧. التأكد من أن المبالغ المصروفة تخص السنة المالية الحالية.

٨. التحقق من صحة احتساب المبالغ المصروفة حسابياً .

٩. التأكد من تحرير حوالة أو أمر دفع أو شيك بصافي قيمة المبلغ واكتمال تواقيع المختص بقطع الحوالات أو أوامر الدفع وتوقيع صاحب الحق باستلام الحوالة أو الشيك أو تحويله إلى حساب المستفيد في البنك وفق نظام سريع والتأكد من ذلك .

١٠. فحص أذون التسوية والتأكد من صحة القيد المحاسبي فيها وانه تم وفقاً للتعليمات المالية للميزانية والحسابات ، والتأكد من صحة المبالغ المقيدة ، ومن توفر المؤيدات التي بموجبها تم القيد ، ومن اكتمال كافة بيانات إذن التسوية ، والتأكد من صحة قيدها في الدفاتر المحاسبية.

فحص المستندات الخاصة بالإيرادات

تختلف الإيرادات من جهة إلى أخرى وتختلف طرق تحصيلها ، وعلى المراجع مراعاة الأنظمة والتعليمات المنظمة لكل إيراد ، واخذ الإجراءات العامة التالية في الاعتبار عند القيام بفحص المستندات الخاصة بالإيرادات :

١) التأكد من أن المستندات المستخدمة لتحصيل الإيرادات تتفق مع الأنظمة واللوائح والتعليمات وانه يتم استخدامها بالشكل الصحيح.

٢) التأكد من وجود رقابة على استخدام مستندات التحصيل مثل إيصالات الاستلام والأوراق ذات القيمة .

٣) التأكد من أن إيرادات الدولة من الضرائب والرسوم التي تجبى في مواعيد معينة قد تم تحقيقها واثبات المبالغ المحصلة في الدفاتر الخاصة بها وفقاً للنظام واللوائح والتعليمات الخاصة بتلك الإيرادات.

٤) التأكد من الإيرادات الناتجة عن متحصلات أملاك الدولة مثل عقود بيع الأراضي والعقارات ومتحصلات المزارع والأشياء المنقولة ، وعقود إيجار واستثمار الأراضي

والعقارات والمحلات والأسواق وما إلى ذلك ، وفحص ما يتعلق بهذه العقود من مستندات وأوراق للتأكد من الإجراءات التي اتخذت بشأنها طبقا للنظم واللوائح والتعليمات السارية ، والتأكد من أن البيانات الواردة بهذه العقود ومستنداتها وأوراقها قد رصدت في الدفاتر والسجلات الخاصة بها .

٥) التأكد من تسديد مستحقات الجهة على الغير خلال مدة ٣٠ يوما من مطالبتها وفقاً لتعليمات جباية وإيداع الإيرادات ، وان كل ما تم تحصيله قد اثبت في الدفاتر والسجلات دون تأخير ، وانه تم إيداع الإيرادات المحصلة في مؤسسة النقد أو فروعها أو البنوك الوطنية وفروعها في حساب جاري وزارة المالية في المواعيد المحددة في تعليمات جباية وإيداع الإيرادات.

٦) الوقوف على الإيرادات التي لم تحصل أو يتأخر تحصيلها، وفحص أسباب ذلك ومناقشتها مع الجهة المختصة.

٧) متابعة المتبقي من الإيرادات التي لم تحصل من السنوات السابقة للتأكد من تحصيلها .

٨) التأكد من أن الغرامات قد استوفيت فعلا وفقا للأنظمة واللوائح والتعليمات السارية وتم تحصيلها وإضافتها لحساب الإيرادات وان الإعفاءات إن وجدت تمت وفقاً للأنظمة والتعليمات السارية .

٩) التأكد من أن المبالغ المستبعدة من حساب الإيرادات تمت وفقا لما نصت عليه التعليمات المالية للميزانية والحسابات وتعليمات جباية وإيداع الإيرادات .

١٠) التأكد عند إيداع الإيرادات من عدم التداخل بين المبالغ المودعة بين شهر وآخر وفقاً لتعليمات وجباية وإيداع الإيرادات.

١١) التأكد من أن الإيرادات المحصلة من قبل البنوك يتم إيداعها في حساب مؤسسة النقد في المواعيد المحددة.

١٢) التأكد من فتح سجلات ودفاتر جديدة لكل سنة مالية لقيد الإيرادات وفقا لما ورد في تعليمات جباية وإيداع الإيرادات.

١٣) التأكد من وجود بيانات لحصر الاستثمارات الخاصة بالجهة .

١٤) التأكد من استخدام النماذج المعتمدة في التأجير والاستثمار.

١٥) التأكد من وجود حصر للمواقع الاستثمارية في الجهة.

فحص السجلات المحاسبية:

يتم فحص السجلات المحاسبية الممسوكة بالإدارة المالية أو المحاسبة للوقوف على ما يلي :

١. التأكد من أن الدفاتر والسجلات المستخدمة لقيد العمليات المحاسبية تتفق والتعليمات المالية للميزانية والحسابات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢. التأكد من أن العمليات المالية التي تقيد بها تتم وفقا للتعليمات المالية السارية ، وبشرح وافي من واقع أوامر اعتماد الصرف وأذون التسوية.

٣. التأكد من انه يتم إجراء الإقفال اليومي والشهري للسجلات المحاسبية.

٤. التأكد من أن جملة المبالغ الشهرية الظاهرة بدفاتر كل نوع من أنواع الحسابات تتفق مع جملة المبالغ الظاهرة في الحقل الخاص بها في دفتر اليومية العامة وان أرصدة تلك الحسابات تتفق أيضا مع ما يقابلها بجدول الحسابات الشهرية .

٥. التأكد من أن جميع المستندات تم قيدها بالدفاتر الحسابية أولا بأول دون تأخير .

٦. التأكد من استيفاء بيانات دفتر حصر أوامر اعتماد الصرف وما إذا كانت هناك أوامر اعتماد صرف تأخرت إجراءاتها مع بحث سبب ذلك .

٧. التأكد من أن دفتر مراقبة الاعتمادات المالية ممسوك بالطريقة التي تؤدي الغرض منه .

٨. مراجعة السجلات البيانية وخاصة دفتر الارتباط للتأكد من استيفاء بياناته من حيث تسجيل الاعتمادات الأصلية والتعديلات التي أدخلت عليها والمبالغ المرتبطة بها والمنصرف من هذه الارتباطات والباقي الذي لم يصرف .

٩. بحث الاختلافات التي يظهرها الفحص وأسبابها واقتراح معالجتها.

١٠. التأكد من أن خطابات الضمان المحفوظة عهدة على الموظف المختص مقيدة بسجل مراقبة الضمانات البنكية وإنها سارية المفعول وان بياناتها مطابقة لما هو مدون بالسجل ، مع فحص أسباب بقاء الضمانات التي انتهت مدة سريان مفعولها طبقاً لما ورد بالتعليمات المالية للميزانية والحسابات .

١١. التأكد من أن الجهة تقوم بإرسال مستنداتها والجداول الشهرية للديوان في المواعيد المحددة بقرار مجلس الوزراء رقم ٧٣٣ وتاريخ ١٣٩٥/٦/٩هـ والمؤكد عليه بالقرار رقم ١٩٨ وتاريخ ١٤٢٢/٧/٧هـ وان محاضر الجرد الشهرية لموجودات الصناديق ترسل للديوان وفقا للتعميم رقم ١٢١/٥ وتاريخ ١٣٩٤/١/٥هـ.

١٢. التأكد من أن التحويلات المالية نظام سريع تتم وفقا للقواعد والإجراءات الواردة بتعميم وزارة المالية رقم ١٩٣٦/١٢ وتاريخ ١٤٠٥/٦/١٦هـ.

١٣. مقارنة السجلات المتعلقة بالحسابات البنكية مع الكشوف التي ترد من مؤسسة النقد أو البنوك .

١٤. التأكد من سلامة السجلات المحاسبية من الكشط والتعديل والطمس .

١٥. في ظل استخدام النظم الآلية للعمليات المالية والمحاسبية يتم التأكد من :

- أن النظام الآلي يتفق مع التعليمات المالية للميزانية والحسابات
- أن النظام يوفر بيانات كل دفتر من الدفاتر المحاسبية .
- أن النظام يوفر التقارير المالية الشهرية والسنوية للحسابات .
- أن يوفر أمكانية قيد أرقام أوامر القبض وإيصالات الاستلام والحوالات ومذكرات صرف المواد ومذكرات استلام المواد في النظام الآلي قبل استخدامها حتى لا يتم استخدام أي منها لغرض لا يخص الجهة.
- أن يتم الفصل بين المهام المتعارضة في عمليات التسجيل مثل الفصل بين عمل الموظف القائم بقيد الأمانات وعمل الموظف القائم بالصرف من الأمانات ، وقيد العهد وتسديدها ، وقطع أوامر القبض وإيصالات التحصيل ، تحرير الحوالات ودفع قيمتها .
- أن النظام الآلي يوفر رقابة في إجراءات القيد والتسجيل والتعديل والحذف .
- أن النظام الآلي يوفر رقابة وحفظ للبيانات التاريخية للسجلات .

مراجعة العقود والاتفاقيات المبرمة

العقد بصفة عامة : هو التقاء إرادتين أو أكثر على أن يترتب على ذلك آثار قانونية سواء كانت إنشاء التزام أو نقله أو تعديله أو إنهاؤه .

العقد الإداري بصفة خاصة : عقد يبرمه شخص معنوي عام بقصد تنظيم مرفق عام أو تسييره مستخدماً وسائل القانون العام.

الخصائص المميزة للعقد الإداري : —

١. الإدارة (الحكومة) طرفاً فيه.

٢. اتصاله بمرفق عام.

٣. استخدام السلطة العامة.

إجراءات المراجعة التي تتم على العقود والاتفاقيات:

يتم مراجعة إجراءات العقود والاتفاقيات وفقا لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية واللائحة التنفيذية للنظام مع مراعاة الأوامر والتعاميم والتعليمات والقرارات التي تصدر بشأن تنظيم العقود والاتفاقيات ، ومن أهم الجوانب التي يجب التأكد منها عند مراجعة العقود ما يلي :

١. التأكد من التزام الجهة بنظام المنافسات والمشتريات الحكومية والتقيد بقواعده الأساسية والمتمثلة في :
   - تحقيق المساواة بين المتنافسين (المتعاملين مع الجهة الإدارية).
   - أولوية السعوديين في التعامل مع الحكومة والمنتجات الوطنية.
   - مراعاة الأسعار السائدة وعدالتها مع توفر الجودة.
   - التقيد بالمواصفات الموضوعة.

٢. التأكد من الطرق التي استخدمتها الجهة في تعاقدها وأنها تتفق مع نظام المنافسات والمشتريات الحكومية ولائحته التنفيذية بالإضافة إلى الأنظمة واللوائح الخاصة بالمؤسسات العامة .

٣. التأكد من أن التعاقد تم وفق الصلاحيات المحددة في الأنظمة واللوائح المرعية ذات العلاقة .

٤. التأكد من عدم المبالغة في الأسعار أو تجاوز التسعيرة الرسمية لبعض المواد المسعرة رسمياً.

إجراءات التعاقد في حالة التأمين وتنفيذ الأعمال عن طريق المنافسة العامة :

على المراجع التأكد من المراحل والإجراءات المتبعة في حالة التأمين وتنفيذ الأعمال عن طريق المنافسة العامة والمتمثلة في :

أولاً: مرحلة وضع الشروط والمواصفات

١. يتعين على المراجع التأكد من قيام الجهة بوضع مواصفات تفصيلية وافية عن العقد .
٢. يتعين على المراجع التأكد من وضع شروط عامة للمنافسة (دفتر الشروط والمواصفات) الذي بموجبه يتقدم المتنافسون (قد يكون مقدر بقيمة تستوفي من المتنافسين أو مجانا).
٣. يتعين على المراجع التأكد من عدم الإشارة في الشروط والمواصفات إلى نوع أو منتج بنوعه أو علامة تجارية معينة .
٤. يتعين على المراجع التأكد من مراعاة المنتجات الوطنية عند إعداد الشروط والمواصفات متى ما كانت تلك المنتجات محققة للغرض.
٥. تعتبر الشروط والمواصفات جزء لا يتجزأ من العقد وتعتبر ملزمه للمتنافس بمجرد التوقيع عليها.
٦. يتعين على المراجع التأكد من عدم النص في الشروط والمواصفات بالتزام المقاولين بتأمين سيارات للجهاز المشرف التابع لجهة الإدارة أو الصيانة والمحروقات. تعميم وزارة المالية رقم ٢٨٤٩/٣ في ١٤٠٣/١٠/٦هـ .
٧. يتعين على المراجع التأكد من تضمين الشروط والمواصفات الخاصة بعقود الإعاشة نصاً يقضي بتحمل المتعهد تكلفة الماء والغاز والكهرباء تعميم وزارة المالية رقم ١٨٤/١٧ في ١٤٠٨/٩/١هـ .
٨. يتعين على المراجع التأكد من تضمين الشروط والمواصفات الخاصة بعقود الصيانة والنظافة حظر تعيين الوافدين على وظائف الإشراف. الأمر السامي رقم ٤٠٠/م في ١٤١١/٢/٢٣هـ.
٩. يتعين على المراجع التأكد من عدم تضمين الشروط والمواصفات تحمل المقاول مكافأة العاملين في جهاز الإشراف لما زاد عن نصاب الدوام الرسمي (خطاب الأمانة العامة لمجلس الخدمة المدنية رقم ٤١٣/٦٠٤ في ١٤١٣/٨/٦هـ.

١٠. يتعين على المراجع التأكد من الالتزام بسعودة الوظائف وفق الأوامر والقرارات السامية الصادرة بهذا الشأن .

ثانياً: مرحلة الإعلان عن المنافسة .

١. يتعين على المراجع التأكد من قيام الجهة بالإعلان عن المنافسة في الجريدة الرسمية لمرتين متتاليتين وكذلك باقي الصحف اليومية وقد يكتفى بالإعلان في حالة عدم النشر في صحيفتين على أن يظهر الإعلان في باقي الصحف اليومية بما فيها الجريدة الرسمية (أم القرى) لمرتين .

٢. يتعين على المراجع التأكد من أن الإعلان يتضمن اسم الجهة ، رقم المنافسة ، اسم المنافسة ، قيمة شروط ومواصفات المنافسة ، آخر موعد تقديم العروض ، مكان تقديم العروض ووقتها ، موعد فتح المظاريف، درجة التصنيف المطلوبة ونوعها .

٣. يتعين على المراجع التأكد من قيام الجهة بالتعامل مع المتقدمين للمنافسة جميعاً على قدم المساواة وتمثل في: ـــ

- توفير معلومات كاملة وموحدة في وقت واحد من العمل المزمع تنفيذه.
- تحديد ميعاد واحد لتقديم العروض .
- لا يحق لجهة الإدارة أن تعدل في الشروط العامة للمنافسة المعلن عنها في الصحف بما يحقق للمتنافس ميزه على غيره.

ثالثاً: مرحلة تقديم العروض :

١. يتعين على المراجع التأكد من تحديد مدة لتقديم العروض من تاريخ الإعلان وفق ما جاء بنظام المنافسات والمشتريات الحكومية ولائحته التنفيذية .

٢. يتعين على المراجع التأكد من تقديم العروض بالبريد المسجل أو مناولة لجهة الإدارة المعلنة عن المنافسة وذلك مقابل إيصال يثبت فيه تاريخ وساعة التقديم وذلك في ظرف مختوم بالشمع الأحمر.

٣. لا يجوز فتح المظاريف إلا في الموعد المحدد لفتحها.

٤. يجب تقديم ضمان ابتدائي ساري المفعول حتى التاريخ المحدد للبت في العطاءات يتراوح ما بين ١:٢٪ من قيمة العطاء وفقاً لما تحدده الشروط والمواصفات.

٥. يتعين على المراجع التأكد من الالتزام عند تقديم الضمانات بأشكال الضمانات الموضحة بتعميم وزارة المالية بخصوص ذلك.

٦. بمجرد تقديم العرض يلتزم به صاحبه ولا يجوز لأي متنافس تعديل أسعار عرضه بالزيادة أو النقصان.

٧. يتعين على المراجع التأكد من الالتزام بأن تكون العروض مقدمة على الأوراق والوثائق التي تم الحصول عليها من الجهة صاحبة المنافسة .

٨. يتعين على المراجع التأكد من الالتزام بتقديم العروض في الموعد المحدد وعدم قبول أي عطاء بعد انتهاء ذلك الموعد .

٩. إن يكتب أسعار العطاء بالمداد بالعملة السعودية رقماً وكتابة إلا إذا أجازت الشروط والمواصفات أن يقدم سعر العطاء بعملة أخرى .

١٠. يجب توقيع العروض من مقدميها.

١١. يتعين على المراجع التأكد من تحديد المنشأ يجب أن يوضع في قائمة الأسعار ما إذا كان الصنف المراد تأمينه من منتجات المملكة أو أحدى دول الجامعة العربية أو أحدى البلاد الأجنبية الأخرى .

١٢. يتعين على المراجع التأكد من عدم الكشط أو المحو في قائمة الأسعار وكل تصحيح في الأسعار أو غيرها من الشروط يجب إعادة كتابته رقماً وكتابه وتوقيعه.

١٣. يتعين على المراجع التأكد من عدم قبول العطاء المبني على تخفيض نسبة من أقل العروض .

١٤. يتعين على المراجع التأكد من أن الأسعار الواردة بالعطاء مغطيه لكافة المصاريف والالتزامات التي يتحملها المقاول أو المتعهد أيا كان نوعها .

المزايدة بغرض بيع المنقولات

قد تلجأ الجهات لإجراء مزايدة بغرض بيع أو تأجير بعض أصولها المنقولة ، فعلى المراجع التأكد من :

١. أن تكون الأشياء المراد بيعها منقولات وليست عقارات.
٢. أن تكون تلك المنقولات المراد بيعها لا تحتاجها جهة إدارية أخرى.
٣. أن تكون المنقولات المراد بيعها زائدة عن حاجة الجهة الإدارية.
٤. أن تكون المنقولات غير مخصصة للنفع العام.
٥. تشكل الجهة لجنة من ثلاثة من الموظفين على الأقل من موظفيها لتقدير قيمة المنقولات المراد بيعها حيث تسترشد تلك اللجنة أثـــــناء التقييم بأسعار السوق. تعميم وزارة المالية رقم ١٣٥٩٦/١٧ في ١٣٩٨/٨/١٠هـــ.

المزايدة بغرض تأجير عقارات الإدارة غير المخصصة للنفع العام: وعلى المراجع التأكد من:

١. قيام الجهة بالإعلان عن المزايدة قبل المزاد بخمسة عشر يوماً.
٢. تقديم العروض في الزمان والمكان المحدد .
٣. قيام الجهة بتشكل لجنة بقرار من الوزير المختص أو رئيس الدائرة المستقلة لفحص عروض المزاد وفقاً لما جاء من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية ولائحته التنفيذية ويكون الأعضاء من الجهة صاحبة العلاقة.

غرامات التأخير:

يتعين على المراجع التأكد من احتساب الغرامات وفقا لطبيعة العقد حسب ما تنص عليه اللوائح والتعليمات ومن أهمها الأتي:

١. في عقود التوريد إذا تأخر المتعهد في تنفيذ التزاماته تحسم عليه غرامة بواقع ١٪ من قيمة ما تأخر فيه عن كل أسبوع بحيث لا تزيد الغرامة عن ٦٪ من قيمة العقد.
٢. وفي عقود الإشراف والتصاميم والأعمال الفنية والخدمات ذات التنفيذ المستمر تحسم عليه غرامة عند التأخير على ألا تزيد عن ١٠٪ من قيمة العقد.
٣. تحتسب الغرامة في عقود الأشغال العامة على أساس متوسط التكلفة اليومية للمشروع بحيث لا تتجاوز في حدها الأقصى ١٠٪ من قيمة العقد.

مراجعة الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالصناديق.

فحص حساب الصندوق في الجهات التي تمسك حساباتها بنفسها:

١. يحصل المراجع على بيان بدفاتر إيصالات استلام النقود المسلمة لامين الصندوق المكلف خلال المدة الخاضعة للمراجعة ، وكذلك بيان بدفاتر أوامر القبض المسلمة للمحاسب خلال المدة المذكورة .

٢. تجري المطابقة بين أوامر القبض وبين إيصالات الاستلام مع ما تم قيده بدفتر يومية الصندوق وفحص أسباب الاختلافات إن وجدت .

٣. تجري مطابقة ما قيد بدفتر يومية الصندوق من مبالغ التغذية على المقيد بدفتر حساب الصندوق الممسوك بالإدارة المالية ويتم بحث أسباب الاختلافات إن وجدت .

٤. إجراء المطابقة الافرادية للحوالات المقيدة بدفتر يومية الصندوق مع المقيد بدفتر حساب الصندوق وكذلك مطابقتها مع صور الحوالات المثبتة بدفتر الحوالات.

٥. يتأكد المراجع من أن المبالغ المسجلة بنماذج الإيداع لمؤسسة النقد تتفق مع المقيد بدفتر يومية الصندوق ودفتر حساب الصندوق ، وان هذه المبالغ هي الواجب إيداعها مع التأكد من أن مبالغ الإيرادات المحصلة لم تستعمل في تغطية بعض النفقات ، وان أمين الصندوق يلتزم بإيداع الإيرادات في المواعيد المقررة نظاما طبقا لتعليمات جباية وإيداع الإيرادات .

٦. تراجع الأرصدة المدورة بكل دقة حتى الرصيد النهائي في نهاية كل سنة مالية وصولا إلى الرصيد بتاريخ الجرد ويطابق ذلك على الرصيد الذي يظهره دفتر حساب الصندوق بالمحاسبة مع فحص أسباب الاختلافات إن وجدت .

٧. يطابق المراجع الرصيد القيدي الظاهر من واقع الفحص والمراجعة حتى يوم الجرد الذي أجراه عند بدء عملية فحص حسابات الصندوق ، على الرصيد الفعلي لموجودات الصندوق من واقع ذلك الجرد .

٨. الصناديق التي تستخدم حسابات بنكية يجب على المراجع مطابقة أرصدة تلك الحسابات ومراجعتها مع ما هو مدون بيومية الصندوق أو أية دفاتر تستخدم لمراقبة تلك الحسابات .

فحص صناديق حسابات العهد سلف مستديمة :

يتم صرف السلف المستديمة بغرض الصرف منها على بنود محددة في فروع الجهة الحكومية وعلى المراجع أن يقوم بفحصها وفق الإجراءات التالية :

١. على المراجع أن يحصل من الإدارة المالية على صور القرارات الصادرة باعتماد وصرف السلفة والمبالغ المخصصة لكل نوع من أنواع النفقات وبيان بالتعويضات التي تمت حتى تاريخ الفحص والرصيد المقيد على الصندوق كبواقي نقدية من هذه السلف.

٢. مطابقة هذه البيانات على المقيد بدفتر السلفة المستديمة لدى أمين الصندوق أو الشخص الذي بعهدته حسابات السلف في الفروع.

٣. مراجعة المستندات التي لم ترفع للتعويض بعد ، للتأكد من سلامة إجراءاتها النظامية .

٤. مراجعة الأرصدة المدورة بكل دقة حتى الرصيد النهائي في كل سنة مالية .

٥. التأكد من أن بواقي السلف في نهاية السنة المالية قد أودعت لمؤسسة النقد بالكامل .

٦. مطابقة الرصيد الفعلي لموجودات الصندوق من السلف الذي أظهره الجرد عند بدء المهمة على الرصيد القيدي الذي يظهره الفحص .

فحص صناديق الجباة والمحصلين

١. القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل الجهة على تداول دفاتر إيصالات تحصيل النقود التي يستخدمها الجباة والمحصلين طبقا للتعليمات المالية في شأن الدفاتر والأوراق ذات القيمة.

٢. يطلب المراجع من الإدارة المالية أو قسم الحسابات أو المستودعات حسب الأحوال بياناً بدفاتر إيصالات التحصيل خلال المدة الخاضعة للفحص موضحا بها أرقام قسائم كل دفتر ورقم وتاريخ مذكرات طلب صرف مواد، وبيانا آخر بما أعاده المحصل منها ومكان وجودها ، مع ضرورة الحصول على إقرار كتابي بأن هذه الدفاتر هي كل ما سلم للمحصل .

٣. يطلب المراجع من الإدارة المختصة بالجهة تقديم دفاتر إيصالات التحصيل المنتهية والتي أعادها المحصل لها طبقا لما ورد في البيان سالف الذكر، كما يطلب من المحصل تقديم دفاتر الإيصالات التي لازالت لديه.

٤. يطلب المراجع من المحصل تقديم إيصالات الاستلام التي حصل عليها من أمين الصندوق بالمبالغ التي وردها للصندوق ، وصور كشوفات التحصيل التي أرفقت بها صور إيصالات الاستلام (التحصيل) المرفوعة من أمين الصندوق للإدارة المالية.

٥. يقوم المراجع بمراجعة قسائم المبالغ المحصلة بموجب إيصالات الاستلام حسب تسلسلها الرقمي على صور كشوف التحصيل ، ويطابق المجموع على إيصالات الاستلام لكل دفعة قام بتوريدها لامين الصندوق ، والتأكد من أن التوريد تم في المواعيد المقررة في نظام تعليمات جباية وإيداع الإيرادات .

٦. التأكد من أن الدفعات الموردة من المحصلين لامين الصندوق قد تم قيدها بدفتر يومية الصندوق والدفاتر المختصة وتم إيداعها لمؤسسة النقد .

٧. التأكد من أن المحصلين والجباة خاضعين لنظام مباشرة الأموال العامة.

فحص صناديق الطوابع والأوراق ذات القيمة :

١. التأكد من الطريقة المتبعة في استلام وتسليم هذا النوع من الأوراق وفقا للمواد من ٢٩ إلى ٣٢ من تعليمات جباية وإيداع الإيرادات، وفحص نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل الجهة على تداول هذه الأوراق.

٢. يحصل المراجع على بيان من الجهة التي يتسلم منها أمين الصندوق هذه الأنواع من الأوراق والطوابع يمثل الكميات المسلمة له خلال المدة الخاضعة للفحص، والرصيد المتبقي عليه حتى تاريخ الفحص ورقم وتاريخ المستندات التي تم التسليم بموجبها.

٣. يتم مراجعة البيانات الشهرية المعدة من قبل أمين الصندوق لحركة الطوابع والأوراق ذات القيمة وإيصالات الاستلام للكميات التي سلمت له خلال المدة الخاضعة للفحص.

٤. يقوم المراجع بمطابقة البيانات التي حصل عليها على المقيد بالدفاتر الممسوكة بمعرفة أمين الصندوق للتأكد من أنها قد أثبتت جميعها بالسجلات وان إثباتها كان صحيحاً ومطابقة للبيانات الشهرية التي يعدها أمين الصندوق.

٥. يتم مطابقة الرصيد القيدي الذي تظهره الدفاتر مع الرصيد الفعلي الذي أظهره الجرد الذي أجراه المراجع .

٦. التأكد من عدم وجود مبالغة في طلب الجهة تزويدها بهذه الأنواع من الأوراق والطوابع .

٧. يتم فحص طريقة تسليم وتداول الأوراق ذات القيمة بين أمين الصندوق والمحصلين والفروع وطريقة متابعة تسديد أقيامها.

٨. وفي كل الأحوال يتم التأكد من مدى التزام الجهة بتعليمات جباية وإيداع الإيرادات وكافة القرارات والتنظيمات والإجراءات المنظمة لعمليات الصندوق من تحصيل وصرف.

معالجة العجز والزيادة في السلف والصناديق

في حالة ظهور أي فرق بين الموجود القيدي للصندوق أو السلفة المستديمة مع الموجود النقدي الفعلي سواء بالنقص والزيادة فعلى المراجع إتباع مايلي :

١. يتم إثبات العجز أو الزيادة في محضر الجرد وفي دفتر الصندوق أو السلفة .

٢. يعد محضر لتحديد أسباب ظهور الفروقات بالزيادة أو النقص.

٣. يتم تحرير أمر قبض بالزيادة ويقطع بموجبها إيصال استلام لإثبات توريدها للصندوق لحساب الإيرادات المتنوعة .

٤. وفي حالة ثبوت عجز يطلب من أمين الصندوق إيضاح الأسباب وتسديد قيمة العجز ، واثبات ذلك في محضر مستقل دون قطع أمر قبض وإيصال استلام بمبلغ العجز .

٥. إذا امتنع أمين الصندوق من توريد الزيادة أو إحضار العجز فعلى المراجع مطالبته بإيضاح أسباب ذلك ويعد بذلك محضر مستقل يوضح أسباب امتناع أمين الصندوق من توريد الزيادة أو إحضار العجز ويوقع عليه من المسئول بالإدارة أو القسم التابع لها الصندوق ، ويعد المراجع مذكرة مستقلة بذلك لعرضها على مدير وحدة المراجعة الداخلية لعرضها على المسئول الأول .

٦. إذا امتنع أمين الصندوق عن التوقيع على محاضر الجرد يتم مطالبته بإيضاح ذلك في محضر مستقل يتم توقيعه من المراجع والمسئول في الإدارة أو القسم .

مراجعة أعمال المستودعات:

نظمت قواعد وإجراءات المستودعات الخطوط العريضة لأعمال لمستودعات والنماذج المستخدمة والإجراءات التي تنظم العمل داخل المستودعات وكيفية التعامل مع الأصناف من حيث التخزين والصرف والإرجاع والصيانة والإتلاف والمنح واستقبال الهدايا ومعالجة العجوزات والتلف وتشكيل لجان الفحص والرجيع والإتلاف ولجان البيع ولجان الجرد وغيرها من النقاط المهمة التي يجب على المراجعة بشكل عام الاطلاع عليها التأكد من قيام الجهة بتطبيقها ، وفيما يلي توضيح لبعض الإجراءات التي يتم إتباعها عند فحص ومراجعة أعمال لمستودعات :

أولا : القيام بتنفيذ إجراءات الجرد

إجراءات الجرد هي عملية مطابقة الأرصدة القيدية في السجلات على الأرصدة الفعلية واستخراج الفروقات إن وجدت وتتم العملية وفق الإجراءات العامة التالية:

١. يحصل المراجع على بيان بمجلدات مذكرات الاستلام نموذج رقم (٢)المسلمة لمأمور المستودع خلال المدة الخاضعة للفحص.
٢. يحصل المراجع على بيان بمجلدات طلب صرف المواد نموذج رقم (٧)المسلمة للموظف المختص خلال المدة الخاضعة للفحص.
٣. يحصل المراجع على صور مذكرات الاستلام نموذج رقم (٢) وصور طلب صرف المواد نموذج رقم (٧)المستعملة خلال المدة الخاضعة للفحص ويوقع على آخر مستند استلام وآخر مستند صرف .
٤. يختار المراجع عينة من مختلف الأصناف ذات الأهمية النسبية من واقع بطاقات الصنف نموذج رقم (٤) ثم يقوم بقفل أرصدة الأصناف المختارة كعينة بالتوقيع على آخر قيد لها وتاريخ إجراء الجرد .
٥. يقوم المراجع بجرد أصناف العينة المختارة جرداً فعليا ويثبت نتيجة الجرد في محضر الجرد موضحا فيه اسم الصنف ورقمه وبيان وحدته والموجود الفعلي منه.

٦. يتم مطابقة الأرصدة الفعلية التي تم جردها على الرصيد القيدي في بطاقات الصنف.

٧. يحرر محضر بالجرد الذي تم والفروقات إن وجدت .

ثانياً : إجراءات فحص المستودعات

بعد إتمام عملية الجرد على المراجع القيام بمايلي :

١. إجراء المطابقة وتتبع عمليات القيد المستودعية على سبيل المثال مايلي :

- مطابقة مذكرات الاستلام نموذج رقم (٢) وطلب صرف المواد نموذج رقم (٧) المستخدمة والعائدة للأصناف المختارة على ما هو وارد ببطاقات الصنف للوصول إلى رصيدها القيدي في يوم الجرد ومطابقته على الموجود الفعلي الذي أسفر عنه الجرد ، وإذا تبين في ضوء نتيجة المطابقة وجود أخطاء فعلى المراجع رفع النسبة إلى الحد الذي يراه كافياً.
- التأكد من أن الأعيان المصروفة للإدارات أو الأشخاص مسجلة في بطاقات العهد نموذج رقم (٨) .
- مطابقة الأرصدة الظاهرة في بطاقات الصنف للأصناف المجرودة مع ما يقابلها في بطاقات مراقبة الصنف نموذج رقم (٥).

٢. إجراءات عامة على المراجع التحقق منها وهي :

فحص نظام الرقابة الداخلية بالمستودعات وتحديد نواحي الضعف فيه إن وجدت واقترح وسائل تطويرها وذلك من حيث :

- التحقق من إلمام موظفي المستودعات بالتعليمات المستودعية وتوافر الشروط الواردة بنظام مباشرة الأموال العامة فيهم .
- التحقق من أن النماذج المستودعية قد تم طباعتها في الجهة المختصة بوزارة المالية وإنها لا تستخدم في غير الغرض المخصص لها .

- التحقق من استيفاء التوقيعات على مذكرات الاستلام وطلب صرف المواد من المختصين .
- التحقق من انتظام القيد ببطاقات الصنف وبطاقات مراقبة المخزون وان الأرصدة مستخرجة بعد كل عملية استلام أو صرف أو إرجاع وفقا للمادة رقم ٣٧ من قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية .
- التأكد من أن المسئولين في إدارة أو وحدة مراقبة المخزون يقومون بإثبات القيود اللازمة في بطاقات العهد نموذج رقم (٨) حسب كل حالة وفقا للإجراءات الواردة في أحكام قواعد إجراءات المستودعات الحكومية المادة رقم ٢٦.
- التحقق من قيام الجهة بإجراء الجرد في المواعيد النظامية ومتابعة عمليات الجرد التي تمت من قبل ، وما تم نحو تسوية النتائج التي أسفرت عنها ، ومن أن ما أظهرته عمليات الجرد من عجز قد تم تحصيله من المسئولين عنه .
- التأكد من عدم وجود تعديل أو محو أو كشط أي رقم أو عبارة عند استعمال النماذج المستودعية ، وعند حدوث سهو أو خطأ يجري التصحيح اللازم باللون الأحمر ويوقع أمامه الموظف المختص ورئيسه وإذا ترتب على التصحيح وجود تعديل للأرقام ، فيتعين إجراء التعديل رقما وكتابة وفقاً للمادة رقم (٣٥) من القواعد المشار إليها .
- بحث حالة المستودعات من حيث ملائمتها لأحوال التخزين واتساعها لما يجري إيداعه بها ، وترتيب الأعيان بها ، والوسائل المتبعة في صيانتها والمحافظة عليها من أخطار السرقة أو الحريق أو التلف ، وتوفر وسائل السلامة.
- التأكد من عدم وجود أصناف جديدة مختلطة بالأصناف الرجيع .
- حصر الأصناف الراكدة والمكدسة بالمستودعات ، مع إيضاح المدة التي مضت على تخزينها ، ودراسة أسباب ذلك ، وما اتخذ من إجراءات للتخلص منها .
- في حالة وجود أصناف تالفة أو غير صالحة للاستعمال ، فعلى المراجع تقصي أسباب ذلك ، وبحث الإجراءات التي اتخذت بشأنها وبيان قيمة التلف .

- التأكد من أن إدارة مراقبة المخزون قد قامت بتحديد مستويات التخزين المثالية لكل صنف وان ذلك مدون على بطاقات الصنف نموذج رقم (٤).
- التأكد من أن الجهة تقوم بإرسال أصول استمارات جرد المستودعات نموذج رقم (١١) والمحاضر والتقارير النهائية إلى الديوان وفقا للمادة رقم ٢٨ من قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية .
- التأكد من مطابقة الإجراءات التالية لقواعد وإجراءات المستودعات الحكومية والأنظمة والقرارات ذات العلاقة .
  - وجود الهيكل التنظيمي لجهاز المستودعات الحكومي ومدى تطبيقه.
  - المسؤوليات المناطة بإدارة المستودعات .
  - الإجراءات المتبعة حالات تعيين أمناء مأموري المستودعات ومساعديهم وإجازتهم وانتدابهم وانفكاكهم عن العمل.
  - تقسيم المستودعات التي تتبعه الجهة وأصناف المخزون وطريقة استلامه وصرفه والنماذج المستخدمة.
  - الإجراءات التي تتبعها الجهة في التعامل مع الهدايا والهبات والتبرعات
  - إجراءات قيد العهد.
  - إجراءات إرجاع الأصناف إلى المستودعات .
  - إجراءات إصلاح الأصناف أو بيعها أو إتلافها .
  - الإجراءات التي تتبعها الجهة في جرد الأصناف .
  - الإجراءات التي تتبعها الجهة في حالة فقد أو تلف الأصناف .
  - الإجراءات التي تتبعها الجهة في التعامل مع الأصناف الراكدة أو المكدسة .

مراجعة التقارير المالية والحسابات الختامية الحكومية :

التقارير المالية الحكومية هي خلاصة أعمال الجهة من مصروفات وإيرادات وأرصدة حسابات التسوية خلال فترة زمنية معينة (شهر أو عدة أشهر أو عام مالي كامل).

أهمية التقارير المالية :

١. عرض وتلخيص أعمال الجهة الإدارية في فترة محددة .
٢. التأكد من سلامة مسك الدفاتر طبقاً لنظرية القيد المزدوج .
٣. تظهر نتائج تنفيذ الموازنة العامة وما حدث من انحرافات وأسبابها لعرضها على السلطة العليا في الدولة .
٤. تساعد بيانات التقارير المالية في إعداد تقديرات الموازنة للفترات المالية القادمة
٥. تعتبر التقارير المالية الحكومية أداة من أدوات التخطيط والرقابة .

أنواع التقارير المالية :

تتنوع التقارير المالية في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة حسب نشاطها وهذه أمثلة على بعض أنواع التقارير المالية : :

- كشف التوازن .
- الجدول الشهري.
- الحساب الختامي .

وفيما يلي سنتطرق إلى إجراءات مراجعة أهم التقارير المالية بهدف إيضاح الإجراءات العامة الجوهرية لعملية مراجعته وعلى ضوء ذلك يتم مراجعة كافة التقارير المالية مع مراعاة الاختلافات فيما بينها بحسب الغرض من إصدارها.

إجراءات مراجعة كشف التوازن :

- التأكد من العمليات الحسابية بالكشف .
- المطابقة بين أرصدة حسابات التسوية الواردة في الجدول الشهري مع الأرصدة الواردة في كشف التوازن.

إجراءات المراجعة لجدول الحساب الشهري :

يتم مراجعة جدول الحساب الشهري على النحو التالي :

- التأكد من صحة المجاميع في كشف الإيرادات ومطابقتها مع ما ورد في صفحة (٩) من الجدول نفسه.
- التأكد من صحة المجاميع في كشف المصروفات ومطابقتها مع المجاميع الواردة في صفحة (٨)
- التأكد من توازن الحساب في الجانبين صفحة (٩،٨).
- التأكد من صحة العمليات الحسابية لأرصدة حسابات التسوية في صفحة (١١,١٠)
- التأكد من سلامة الترحيل من شهر إلى شهر آخر.

إجراءات المراجعة للحساب الختامي:

هدف المراجعة :

تهدف مراجعة الحسابات الختامية إلى التحقق من صحة الأرصدة النهائية للحسابات التي يتضمنها الحساب الختامي لكل جهة . كالمصروفات والإيرادات والحسابات الجارية والوسيطة.

وفيما يلي إجراءات مراجعة الحساب الختامي :

أولاً : إجراءات عامة لمراجعة الحساب الختامي:

يتعين على المراجع قبل بدء عملية المراجعة القيام بالآتي :

١. الحصول على معلومات كافية عن الجهة من خلال تقارير الحسابات الختامية السابقة والملاحظات التي تبينت من خلال عمليات فحص سابقة وتقارير ديوان المراقبة العامة.

٢. التحقق من شمولية العمليات المالية وذلك من خلال الرجوع لأكثر من جدول شهري للتحقق من صحة الأرصدة الشهرية حتى نهاية الشهر الأخير للسنة المالية.

٣. دراسة ميزانية الجهة والتحقق من صحة رصد المبالغ الواردة بها بالجدول الشهري لأول شهر في السنة المالية .

٤. دراسة تعليمات الإقفال التي تتضمن برنامج زمني محدد للإيداعات والجرد وإجراء المطابقة وإقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي وغيرها ، والتأكد من أن الجهة التزمت بذلك .

٥. التحقق من مرفقات الحساب الختامي وهي :

- مذكرة إيضاحية لنتائج الحساب الختامي من حيث :
  - الإيرادات الفعلية المحصلة ومقارنتها بالإيرادات المقدرة مع إيضاح أسباب الاختلافات سواءً بالزيادة أو النقص .
  - المصروفات الفعلية ومقارنتها بالاعتمادات المخصصة للصرف وتحديد نسبة الصرف وأسباب ارتفاع أو انخفاض هذه النسبة .
  - أرصدة الحسابات المدورة للسنة المالية الجديدة التي نشأت خلال السنة المالية السابقة وأسباب بقاء هذه الأرصدة وعدم تسويتها إلى حساباتها المختصة خلال تلك السنة المالية والفترة المتممة لها .
- كشوف بمصروفات الميزانية مبيناً بها اعتماد الميزانية الأصلي والمناقلات والاعتماد بعد التعديل والمنصرف الفعلي والباقي من الاعتماد وصور قرارات المناقلات مع مراعاة التقيد باستخدام نماذج تلك الكشوف المرفقة بتعليمات إقفال الحسابات .
- كشف الإيرادات الفعلية .
- كشوف تفصيلية بأرصدة حسابات العهد والأمانات المرحلة للسنة المالية الجديدة موضحاً بها إفرادياً مبلغ الرصيد الباقي في نهاية السنة المالية واسم الشخص المستحق له أو عليه المبلغ ورقم وتاريخ المستند وسبب الخصم على العهد أو التعلية في

حساب الأمانات. والأسباب التي حالت دون التسوية داخل حسابات السنة المالية ، وملاحظات الإدارة المالية ولجنة الإقفال على ذلك .

- كشوف إفرادية بأرصدة حسابات الحوالات وأوامر الدفع موضحاً بها رقم الحوالة وأمر الدفع والمبلغ المسحوب واسم صاحب الاستحقاق والأسباب التي أدت إلى الترحيل وعدم التسوية داخل حسابات السنة .
- إجمالي ما قيد على حساب أو لحسابات أية وزارة أو مصلحة حكومية أو مؤسسة عامة على مدار السنة المالية في حساب تسوية المستحقات العامة مع ما يثبت مطابقة رصيد هذا الحساب مع الوزارات والمصالح الحكومية والمؤسسات العامة المعنية .
- صورة من كشف مطابقة الحساب الجاري المشتمل على ما قيد لحساب أو على حساب جاري وزارة المالية (الإدارة العامة للحسابات) .
- محاضر جرد الخزائن والصناديق المتخذة في نهاية السنة المالية وكذلك محاضر جرد بواقي العهد .
- محاضر اجتماعات لجنة إقفال الحسابات الختامية مدعمة بمرئيات اللجنة وتوصياتها.
- كشوفات مطابقة للحسابات النقدية (مصادقات) المفتوحة في مؤسسة النقد والبنوك المحلية وذلك بالنسبة للجهات التي لها حسابات فيها .
- مخالصة من كل من مصلحة معاشات التقاعد ومؤسسة التأمينات الاجتماعية وأقساط القروض عن موظفي الجهة .
- بيان من مؤسسة النقد بالاعتمادات المستندية القائمة في نهاية السنة المالية موضحاً به رصيد كل اعتماد وآخر حركة تمت عليه .

ثانياً : إجراءات التحقق من صحة وشمولية الأرصدة النهائية في الحساب الختامي:

تهدف هذه الاختبارات إلى التحقق من صحة واكتمال الرصيد النهائي للإيرادات والمصروفات التي وردة بكشوفات الحساب الختامي للجهة ، وأن حقوقها " حسابات

العهد " والتزاماتها " الأمانات " تمثل المبالغ الفعلية في نهاية السنة المالية وأنه قد تم تصنيفها ووصفها والإفصاح عنها بصورة مناسبة وصحيحة .

ثالثاً : إجراءات المراجعة التحليلية للحساب الختامي:

تنطوي اختبارات المراجعة التحليلية على قيام المراجع بدراسة النسب الهامة والاتجاهات وغيرها من المؤشرات وتقصي أي تغيرات غير متوقعة أو غير عادية .

وتتوقف طبيعة إجراءات الاختبارات التحليلية على ملابسات وظروف كل عملية مراجعة ولكنها تتطلب دائماً :

- تحديد علاقة معينة (مثل تقديرات الإيرادات المتكررة خلال سنتين أو ثلاث بمبلغ ثابت).
- إعداد تنبؤ على أساس هذه العلاقة (الزيادة أو النقص في تقدير الإيرادات عن السنة السابقة).
- تقصي أي اختلافات جوهرية بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية (لماذا انخفضت الإيرادات، أو لماذا زادت إيرادات بند كانت تقديراته منخفضة جداً)
- تتبع مؤشرات الزيادة أو النقص في مصروفات أبواب الميزانية ومقارنتها مع السنوات السابقة والتحقق من وجود مبرر منطقي للتغيرات إن وجدت .

فحص الاعتمادات والمناقلات في الحساب الختامي:

الهدف من فحص الاعتمادات والمناقلات هو التأكد من صحة الاعتمادات الأصلية والمعدلة ، وأن المناقلات تمت وفقاً لما يقضي به كل من مرسوم الميزانية وقواعد تنفيذها ولتحقيق ذلك يقوم المراجع بالخطوات التالية :

أ- مطابقة الاعتمادات الأصلية لأبواب وبنود الميزانية بكشوف المصروفات على الاعتمادات بميزانية الجهة .

ب- مطابقة المناقلات بحقلي المنقول منه والمنقول إليه بكشوف المصروفات على المبالغ الواردة بقرارات المناقلات المرفقة بالحساب الختامي والتحقق من الترخيص بتلك

المناقلات من صاحب الصلاحية ، مع التأكد من :

- عدم تجاوز الحد المسموح بنقله إلى اعتمادات البنود .
- عدم النقل من البنود المحظور النقل من اعتماداتها .
- عدم تعزيز اعتمادات البنود المحظور النقل إليها .
- عدم إجراء مناقلات للبنود المحظور النقل من والى اعتماداتها .

ج- التحقق من صحة الاعتمادات بعد المناقلات بكشوف المصروفات وذلك بإضافة أو خصم مبالغ المناقلات إلى أو من الاعتمادات الأصلية حسب الحالة .

فحص المصروفات في الحساب الختامي:

الهدف من فحص المصروفات هو التأكد من صحة أرقامها الظاهرة بكشوف المصروفات وأنها تمثل الواقع ويتحقق ذلك من خلال :

١. مطابقة مبالغ مصروفات أبواب وبنود الميزانية الظاهرة بكشوف المصروفات على المبالغ المقابلة لها بجدول حساب الشهر الأخير من السنة المالية المرفق بالحساب الختامي .

٢. التحقق من صحة مبالغ الوفورات بكشوف المصروفات وذلك بخصم مبالغ المصروفات من مبالغ اعتماداتها بعد المناقلات .

٣. التحقق من صحة إجمالي مصروفات ووفورات أبواب الميزانية بكشوف المصروفات وذلك بتجميع مفرداتها (رأسياً) ثم خصم إجمالي مصروفات كل باب من إجمالي اعتماداته بعد المناقلات (أفقياً) .

٤. فحص الاعتمادات التي لم تصرف منها أية مبالغ وتلك التي صرفت منها مبالغ ضئيلة والوقوف على أسباب ذلك والتي قد ترجع إلى المغالاة في تقدير الاعتمادات أو القصور في الأداء – في ضوء ما ورد بشأنها بالمذكرة الإيضاحية المرفقة بالحساب الختامي – مع الأخذ في الاعتبار الاتجاهات العامة للدولة من ضغط وترشيد الإنفاق . وذلك للتأكد من أن الجهة راعت الدقة لدى تقدير اعتمادات البابين الأول والثاني بما يتناسب مع الاحتياجات الفعلية وذلك ما لم يوضح في المذكرة الإيضاحية أن

عدم الصرف أو تدنيه يرجع إلى قصور في الأداء فعندئذ يطلب المراجع تحديد المسؤولية عن ذلك .

٥. التركيز على برامج التشغيل والصيانة (الباب الثالث) والمشاريع (الباب الرابع) التي لم تستخدم اعتماداتها أو التي استخدمت بنسبة ٥٠٪ فأقل " والوقوف على أسباب ذلك والتي قد ترجع إلى تأخير التعاقد أو التراخي في إجراءاته ، أو صعوبات في التنفيذ ، أو التقاعس والتأخير من جانب المقاولين ، وفي الحالة الأخيرة يطلب المراجع من الجهة الإفادة بما أتخذ حيال أولئك المقاولين من إجراءات في ضوء أحكام نظام تأمين مشتريات الحكومة وتنفيذ مشروعاتها ولائحته التنفيذية .

٦. التحقق من عدم التجاوز المستمر للاعتمادات وذلك من خلال الربط بما قد ورد بتقارير ديوان المراقبة العامة أو وحدة المراجعة الداخلية من ملاحظات لها تأثير على أرقام المصروفات الظاهرة بالحساب الختامي ومنها :

- الخصم على بنود غير مختصة لإخفاء التجاوز .
- استبعاد مبالغ من المصروفات بالخطأ .
- صرف مبالغ في سنة تالية لعدم سماح بنودها في السنة المختصة .
- صرف مبالغ بالاستبعاد من الإيرادات بالخطأ بدلاً من صرفها على بنود المصروفات المختصة .
- صرف مبالغ خصماً على حساب العهد لعدم سماح البنود المختصة .

٧. الوقوف على مدى التزام الجهة بما ورد من تأشيرات على بعض الاعتمادات بميزانيتها ومنها على سبيل المثال :

- تخصيص جزء من الاعتماد لسداد المطالبات المتأخرة من سنوات سابقة .
- تخصيص جزء من الاعتماد لسداد استحقاقات متعاقد (مقاول أو متعهد) بعينه عن مشروع أو أكثر .
- تخصيص جزء من الاعتمادات لتأمين احتياجات محددة مثل شراء سيارة لنقل الطالبات أو شراء كتب ومراجع لبعض الكليات ... الخ .

٨. التنبيه إلى أنه في حالة فحص الحسابات الختامية للمؤسسات العامة فيراعى بالإضافة إلى ما تقدم ضرورة التحقق من صحة أرقام المصروفات بمراجعة الدفاتر المحاسبية ذات العلاقة والسجلات وقائمة المركز المالي ثم مطابقتها على الكشوف المرفقة بالحساب الختامي . مع مراعاة بعض النقاط ومنها :

- الإطلاع على تقرير لجنة الجرد ومحاضر الجرد .
- أن الجرد شمل كافة الموجودات الثابتة والمنقولة .
- الإطلاع على سجل الأصول الثابتة وأنه يتضمن كافة الأحوال التي آلت ملكيتها للمؤسسة .
- الإطلاع على ما يؤيد ملكية المؤسسة لهذه الأصول (صكوك شرعية.. الخ).

فحص الإيرادات في الحساب الختامي:

إن فحص الإيرادات يهدف إلى التحقق من صحة أرقام الإيرادات الظاهرة بالحساب الختامي وتمثيلها للواقع وهو أمر على جانب كبير من الأهمية خاصة بالنسبة للجهات الإيرادية مثل الجمارك ومصلحة الزكاة والدخل ، ووزارة الاتصالات وتقنية المعلومات وذلك لما لهذه الإيرادات من تأثير على إيرادات الدولة التي تستخدم في مقابلة مصروفاتها .

ومن إجراءات فحص الإيرادات بالحساب الختامي ما يلي :

١. مطابقة مبالغ الإيرادات الظاهرة بكشوف الإيرادات (الإفرادية والإجمالية) على ما يقابلها بجدول الحساب الشهري الأخير من السنة المالية .
٢. التحقق من صحة احتساب النقص أو الزيادة بمقارنة الإيرادات الفعلية بالإيرادات المقدرة .
٣. التحقق من صحة تجميع كشوف الإيرادات .
٤. بحث أسباب النقص أو الزيادة والتي قد ترجع إلى :
   - عدم الدقة في تقدير الإيرادات .
   - التراخي في التحصيل .

- حدوث ما لم يكن في الحسبان عند إعداد الميزانية مثل تعديل بعض النظم القائمة أو إلغائها أو صدور نظم جديدة مما يكون لها صلة بالإيرادات .

٥. الربط بما قد تكشف لدى تدقيق المستندات من ملاحظات لها تأثير على الإيرادات منها :

- إضافة مبالغ للإيرادات بالخطأ .
- استبعاد مبالغ من الإيرادات بالخطأ .
- صرف مبالغ خصماً على بنود المصروفات أو العهد أو الأمانات بالخطأ وكان يجب صرفها بالاستبعاد من الإيرادات .

٦. في حالة فحص الحسابات الختامية للمؤسسات العامة ، يراعى بالإضافة إلى ما تقدم إجراء المطابقة للمبالغ الواردة بكشوف الإيرادات مع ما هو مسجل بدفتر الإيرادات وجدول الحساب الشهري وذلك لكل نوع من الإيرادات مع التحقق من صحة التوجيه المحاسبي لكل منها على النحو المشار إليه .

فحص حسابات التسوية في الحساب الختامي:

يهدف ذلك الفحص إلى التحقق من صحة أرصدة هذه الحسابات (الأمانات – العهد – الحسابات الجارية) سواء بمرفقات الحساب الختامي أو بجدول الحساب الشهري الأخير من السنة المالية مع إجراء المطابقة للوارد بهذه الكشوف مع المدون بالدفاتر بالإضافة إلى ذلك يتم التأكد من تطبيق ما ورد بشأن هذه الحسابات بتعليمات إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية .

ولفحص حسابات التسوية إجراءات عامة وأخرى خاصة :

الإجراءات العامة لفحص حسابات التسوية :

وهي لا تختلف من حساب لآخر ومنها :

١. التحقق من صحة أرصدة الحسابات في نهاية السنة المالية والظاهرة بجدول الحساب الشهري الأخير وذلك بمراجعة العمليات الحسابية لكل حساب بإضافة مبالغ عمليات

الشهر الأخير إلى رصيد الشهر السابق ثم احتساب الرصيد النهائي (مديناً أو دائناً) حسب الحالة .

٢. التحقق من صحة تجميع كشوف مفردات بواقي الحسابات المرفقة بالحساب الختامي .

٣. مطابقة أرصدة الحسابات من واقع الكشوف على الأرصدة المقابلة لها بجدول الحساب الشهري الأخير من السنة المالية ، وبالنسبة للمؤسسات العامة يتم مطابقة الوارد بتلك الكشوف وحساب الشهر الأخير مع المسجل بالدفاتر ذات العلاقة .

الإجراءات الخاصة لفحص حسابات التسوية :

تختلف من حساب لآخر حسب طبيعة ذلك الحساب وما ورد بشأنه بتعليمات إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية ومنها ما يلي :

حسابات العهد في الحساب الختامي:

١. التحقق من عدم تدوير أرصدة السلف المستديمة والسلف المؤقتة وأن رصيدي الحسابين صفراً في نهاية السنة المالية ، وفي حالة وجود أرصدة مدورة يجب الوقوف على أسباب تدويرها ، ويستثنى من ذلك السلف المستديمة للنفقات المصروفة خارج المملكة والتي يجوز ترحيل بواقيها شريطة تسديدها في الموعد المحدد بتعليمات إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية .

٢. التحقق من عدم وجود بواقي أكثر من سلفة مؤقتة لدى شخص واحد من واقع كشف إفرادي العهد المرفق بالحساب الختامي وهو ما يشير إلى صرف سلفة دون تسديد سابقتها .

٣. التحقق من تسديد جميع أرصدة حسابات العهد تحت التحصيل داخل حسابات السنة الماليـــة ، وفي حالة وجود أرصدة مدورة يجب الوقوف على أسباب عدم تسديدها وما اتخذته الجهة من إجراءات في هذا الشأن خاصة بالنسبة للمبالغ التي مضى على بقائها دون تسديد مدة طويلة ، أو إذا تبين أن رصيد الحساب يتضخم من سنة لأخرى وذلك بتتبعه لعدة سنوات متتالية .

٤. التحقق من تضمين مصروفات السنة المالية المعد عنها الحساب الختامي قيمة الاعتمادات المستندية التي فتحت خلالها و لم ترد مستنداتها أو جزء منها حتى نهاية السنة المالية وذلك بخصم قيمتها (رصيدها) على حساب مصروفات الميزانية (البنود المختصة) وتعليتها بحساب الأمانات مقابل اعتمادات مستندية قائمة .

٥. التحقق من تطابق رصيد (حساب العهد اعتمادات مستندية) مع رصيد حساب (الأمانات مقابل اعتمادات مستندية قائمة) .

٦. التحقق من عدم وجود أرصدة لاعتمادات مستندية توقف السحب منها لمدة سنة كاملة إذ أن على مؤسسة النقد في تلك الحالة إلغاؤها تلقائياً وإشعار الجهة لإجراء التسوية اللازمة .

٧. التحقق من عدم وجود أرصدة لاعتمادات مستندية مضى على انتهاء صلاحيتها ثلاثة أشهر، إذ أن على مؤسسة النقد إلغاؤها ما لم تبلغ بالموافقة على تمديدها خلال تلك المدة.

٨. التحقق من عدم وجود أرصدة شاذة (دائنة) لبعض حسابات العهد والتي قد ترجع إلى أخطاء في القيد أو تسديد مبالغ بالزيادة عن العهد السابق صرفها ، وفي حالة وجود مثل هذه الأرصدة الشاذة يجب الوقوف على أسباب ذلك وما أتخذ من إجراءات للتصويب مع مراعاة أنه في حالة التسديد بمبالغ تزيد عن العهد السابق صرفها لا يتم التصويب إلا بالاتفاق مع وزارة المالية (الإدارة العامة للحسابات) .

حسابات الأمانات في الحساب الختامي:

١. التحقق من أن أرصدة حساب الأمانات المتنوعة لا تتضمن سوى المبالغ النقدية المحصلة من الغير أو المحسومة من استحقاقاتهم لأغراض خاصة . مثل الحسميات من مرتبات الموظفين لذمة تسديدها بعد ذلك لمصلحة معاشات التقاعد أو غيرها من الجهات الحكومية.

٢. التحقق من أن أرصدة حسابات الأمانات من واقع كشوف مفرداتها لا تتضمن مبالغ تم خصمها على اعتمادات بنود مصروفات الميزانية بغرض صرفها في فترة لاحقة . ويستثنى من ذلك مستحقات معاشات التقاعد ، ومؤسسة التأمينات الاجتماعية ، وبنك التسليف السعودي ، بالإضافة إلى القيود المتعلقة بالاعتمادات المستندية خلال الفترة المتممة لقفل الحسابات .

٣. التحقق من عدم تدوير رصيد حساب الأمانات / مرتجع رواتب (الرواتب والبدلات والمكافآت وما في حكمها) وذلك بإزالته وإضافته إلى حساب الإيرادات المتنوعة .

٤. التحقق من تسديد الحسميات التقاعدية والتأمينات الاجتماعية وأقساط القروض من بنك التسليف السعودي لجهاتها وإرفاق ما يثبت ذلك بموجب مخالصة معتمدة من هذه الجهات ضمن مرفقات الحساب الختامي .

٥. الوقوف على مدى تضخم رصيد حساب الأمانات المتنوعة من سنة لأخرى وذلك بمقارنة أرصدتها في نهاية السنة المالية العائد إليها الحاسب الختامي مع أرصدتها في سنوات سابقة ، والإجراءات التي اتخذتها الجهة لتسوية الأمانات خاصة المقيدة من سنوات سابقة .

٦. التحقق من عدم ظهور أرصدة شاذة (مدينة) لبعض مفردات حسابات الأمانات والتي قد ترجع إلى الخطأ في القيد أو صرف بعض المبالغ المقيدة بالأمانات بالزيادة أو بالتكرار . وفي حالة ظهور مثل هذه الأرصدة الشاذة يجب الوقوف على أسباب ذلك وما تم بشأن علاجها .

الحسابات الجارية في الحساب الختامي:

١. الوقوف على المبالغ المعلاة بحسابات الحوالات ، وأوامر الدفع – إن وجدت حسب التعليمات السارية – ، والشيكات المدورة من سنوات سابقة عديدة ومتابعة معالجة تلك المبالغ بإضافتها إلى حساب الإيرادات المتنوعة .

٢. التحقق من عدم وجود أرصدة شاذة (مدينة) لتلك الحسابات (الموضحة في الفقرة "١") والوقوف على أسبابها وما يؤيد علاجها إن وجدت .

٣. فحص المبالغ المقيدة بحساب المطلوبات والوقوف على أسباب عدم تسويتها خصوصاً المبالغ القديمة منها وما اتخذته الجهة من إجراءات في هذا الشأن .

٤. التحقق من أن رصيد حساب المطلوبات لا يزيد على رصيد حساب العهد تحت التحصيل ، فهو إما مساوياً له أو أقل منه ، وفي حالة زيادته على رصيد الحساب المذكور يجب الوقوف على أسباب ذلك وما تم لعلاج هذه الظاهرة .

٥. التثبت من أن المبالغ المقيدة بحساب تسوية المستحقات العامة قد تمت مطابقتها على ما يقابلها بالوزارات والمصالح الحكومية والمؤسسات العامة ذات العلاقة وذلك من خلال كشوف المطابقة المرفقة بالحساب الختامي .

٦. التحقق من أن المبالغ المقيدة بحساب جاري وزارة المالية قد تمت مطابقتها على رصيد حساب الجهة محل الفحص بالإدارة العامة للحسابات بوزارة المالية وذلك من خلال كشف المطابقة المرفق بالحساب الختامي .

٧. التحقق من جرد الصناديق وبواقي العهد في المواعيد المحددة وأن محاضر جردها مرفقة بالحساب الختامي .

٨. في حالة وجود رصيد دائن (شاذ) لحساب الصندوق فيجب الوقوف على أسباب ذلك . وفي حالة نشوء ذلك الرصيد الشاذ نتيجة توريد مبالغ بالزيادة من قبل أمناء الصناديق يجب التحقق من معالجة أمر تلك الزيادة بالاتفاق مع وزارة المالية (الإدارة العامة للحسابات) .

التحقق من نسب التحليل المالي المستخدمة في تحليل بيانات الحساب الختامي :

التحليل المالي هو دراسة عناصر الميزانية العامة والحسابات الأخرى للدولة باستخدام بعض الأساليب الرياضية والإحصائية ، بهدف إظهار العلاقة بين العناصر وتفسيرها واستخدامها في تقييم أداء الإدارات والتخطيط ، وتحديد أسباب الانحرافات ووسائل علاجها.

أهداف التحليل المالي للحساب الختامي :

- تحديد أسباب انخفاض أو ارتفاع نسبة تحقيق الأهداف في حسابات وبنود الإيرادات والمصروفات ، ومعرفة مدى تغير تلك النسب من مثيلاتها في السنوات السابقة .

- التعرف على مدى نجاح أسلوب المناقلات بدراسة نسب المنصرف الفعلي بعد تعديل الاعتمادات المالية .
- دراسة نسب المناقلات نفسها للاستفادة منها في التقرير السليم للاعتمادات المالية في الميزانيات التالية .

أنواع التحليل المالي :

١ – التحليل المالي الرأسي :

وهو التحليل الذي يعتمد على إجراء المقارنات ودراسة الارتباطات بين المفردات المختلفة للقوائم المالية لفترة واحدة عن طريق مقارنة مفردتين ببعضهما عن نفس الفترة .

٢ – التحليل المالي الأفقي :

وهو الذي يعتمد على إجراء الدراسات والمقارنات بين القوائم المالية لفترتين أو أكثر ، ودراسة اتجاهات التغير في هذه المفردات .

٣– التحليل المالي باستخدام النسب والمعدلات :

تحدد هذه النسبة اتجاهات تغير المصروفات والإيرادات الفعلية ، وذلك للتوصل لمؤشرات توضح مدى التغير في الأهداف المالية .

- مقارنة النسب الخاصة بالجهاز الحكومي في فترة زمنية محددة بالنسب المماثلة السائدة في القطاع الحكومي الذي ينتمي إليه الجهاز في نفس الفترة .
- ترتيب الجهاز الحكومي في القطاع الواحد حسب موضوع معين أو باب أو حساب أو بنـــد ما .

إجراءات مراجعة الحساب الختامى فى المؤسسات العامة:

لا تختلف إجراءات مراجعة الحساب الختامي في بعض المؤسسات العامة عنها في المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح لذلك سوف نعرض فيما يلي إجراءات المراجعة التي تتبع عند مراجعة بعض بنود الحساب الختامي في المؤسسات العامة ومنها على سبيل المثال الآتي[٤]:

أ- النقد والنقد المماثل :

تشمل أرصدة النقدية كل الأرصدة النقدية بعملات محلية ورقية أو معدنية أو شيكات مقبولة الدفع ، أو نقدية بعملات أجنبية ، أرصدة الحسابات في البنوك ، الاستثمارات الأخرى القابلة للتحويل إلى نقدية ، أي أشياء أخرى معادلة للنقدية.

ولمراجعة هذا البند يتم إتباع الخطوات التالية :

- **التحقق من الوجود:**

١- الحصول على مصادقات من البنوك التي تتعامل معها المؤسسة للتحقق من الوجود الفعلي للمبالغ المودعة لديها والتحقق مما إذا كان هناك حقوق للبنك أو للغير عليها .

٢- جرد المبالغ النقدية الموجودة لدى المؤسسة في نهاية العام للتحقق من وجودها .

٣- إعداد جدول التحويلات بين البنوك للأسبوع الأخير من السنة موضع المراجعة والأسبوع الأول من السنة التالية للكشف عن الأرصدة النقدية الوهمية الناتجة عن الاختلاسات.

- **التحقق من ملكية المؤسسة للأرصدة النقدية وحقها في التصرف فيها .**

١- فحص للمقبوضات والمدفوعات عند نهاية العام للتحقق من أن العمليات الخاصة بالنقدية تم قيدها في الفترة الصحيحة .

٢- فحص دفاتر الشيكات وكشوفات حسابات البنوك للتحقق من أن الأرصدة حسب السجلات تمثل حقوقاً للعميل.

---

[٤] مذكرات دورات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الخاصة بالمراجعة الداخلية.

٣- فحص اتفاقيات القروض للتحقق مما إذا كان هناك التزام للاحتفاظ بأرصدة معوضة .

- **التحقق من صحة التقييم للأرصدة النقدية :**

١- مراجعة حسابات البنوك بدفاتر المؤسسة للتحقق من أن بنود التسويات في مذكرات تسويات البنوك في نهاية العام قد أخذت في الاعتبار بشكل صحيح .

٢- اختبار تحويلات العملات الأجنبية للتأكد من تطبيق أسعار الصرف الصحيحة في تاريخ الميزانية .

٣- جمع ملخصات جداول النقدية ومطابقة مجاميعها مع الأستاذ العام ومع المبلغ الذي سيظهر في القوائم المالية .

- **التحقق من الاكتمال :**

١- القيام باختبارات المراجعة التحليلية لتقييم معقولية أرصدة النقدية ويمكن أن تتضمن الاختبارات هنا المقارنة بأرصدة العام السابق ونسبة النقدية إلى مجموع الأصول المتداولة وكذلك إلى مجموع الأصول.

٢- فحص مذكرات تسوية أرصدة البنوك في نهاية العام للتحقق من صحة رصيد النقدية بالبنوك في نهاية العام.

٣- فحص يومية المقبوضات ويومية المدفوعات وقسائم التحصيل وقسائم السداد للتأكد من احتواء أرصدة النقدية على كل العمليات التي تؤثر عليها.

- **التحقق من صحة العرض والإفصاح عن الأرصدة النقدية:**

تقييم الإفصاح عن أرصدة النقدية للتأكد من اتفاقه مع متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ب- المدينون والأرصدة المدينة الأخرى :

يعتبر هذا البند من العناصر الهامة في القوائم المالية لأي مؤسسة عامة والتي تعتمد عليها الأطراف الخارجية مثل البنوك والمقاولين والموردين لدراسة وضع المؤسسة المالي وقدرتها على توفير السيولة اللازمة لسداد التزاماتها قصيرة وطويلة الأجل .

ولمراجعة المدينون والأرصدة المدينة الأخرى يتم إتباع الخطوات التالية :

- **التحقق من الوجود :**

١- طلب قائمة بحركة المدينين خلال السنة المالية يوضح بها رصيد المدينين أول الفترة والتغيرات التي حدثت عليهما خلال الفترة ، ويوضح الخصم إن وجد وكذلك فوائد التأخير .

٢- الحصول على إقرارات من المدينين تفيد صحة المبالغ المستحقة عليهم مع مراعاة الأصول المهنية لإرسال واستلام المصادقات .

٣- تقصي كل الاستثناءات التي تثير الاهتمام والتركيز على الحسابات القديمة والحسابات التي تم إعدامها .

٤- بالنسبة لكل الحسابات يجب تتبع ترحيل المتحصلات النقدية خاصة التي تتم في نهاية السنة المالية ، فمثلا عندما يتضح من خطاب المصادقة أن الحساب تم دفعه في نهاية السنة المالية يجب فحص تاريخ ترحيل القيد إلى دفتر الأستاذ .

- **التحقق من أن أرصدة المدينين تخص المؤسسة :**

تتبع الفواتير المستحقة التي لم تسدد والتأكد من تسجيلها في حساب المدينين وتتبع عمليات التحصيل من المدينين.

- **التحقق من صحة تقييم المدينين :**

١- دراسة آجال حسابات المدينين ومعدل دورانها .

٢- فحص مواعيد استحقاق وتحديد الأرصدة التي استحقت ولم تحصل حتى تاريخ انتهاء السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار مبلغ الدين ومدة التأخير واثر ذلك على سياسة منح الائتمان لنفس العملاء المتأخرين عن السداد مع الأخذ في الاعتبار أوراق القبض التي جددت أكثر من مرة .

٣- فحص الوضع الائتماني للعملاء المتأخرين في السداد خاصة ذوي الأرصدة الكبيرة.

٤- مناقشة المختصين في المؤسسة خاصة مدير الائتمان إن وجد في حسابات المدينين وأوراق القبض المشكوك في تحصيلها .

٥- استخدام النسب المالية لدراسة العلاقة بين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وبعض العناصر مثل حجم رصيد المدينين وأوراق القبض والإيرادات المستحقة .

٦- تحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من وجهة نظر المراجع ومقارنته بقيمة المخصص الذي أعدته المؤسسة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتسوية الفروق .

- **التحقق من اكتمال العمليات المتعلقة بالمدينين :**

١- فحص إيصالات التحصيل أو صور قسائم الإيداع بالبنوك أو إشعارات التحصيل من البنوك (إذا كان التحصيل عن طريق البنوك) ومقارنة الأسماء والتواريخ والمبالغ مع ما هو مسجل بالدفاتر .

٢- التحقق من صحة القيود الدائنة التي لم تصاحبها تحصيل نقدية في حساب المدينين.

٣- جمع يومية المقبوضات النقدية وحسابات المدينين في دفتر الأستاذ المساعد وحساب مراقبة المدينين .

٤- تسوية حسابات المدينين الفردية مع حساب مراقبة المدينين.

٥- مقارنة نسخ من كشوف الحسابات الشهرية مع حسابات المدينين.

- **التحقق من صحة العرض والإفصاح:**

١- تقييم الإفصاح عن المدينين وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

٢- التأكد من الإفصاح عن حقوق الغير على حسابات المدينين إن وجدت.

ج- مراجعة المخزون :

عنصر المخزون من أهم عناصر القوائم المالية لما له من تأثير كبير على المركز المالي وتكلفة البضاعة أو الخدمة المقدمة وبالتالي تغير رقم صافي الربح والتدفقات النقدية في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها ، لذلك وجب التحقق من رقم المخزون .

ولمراجعة هذا البند يتم إتباع الخطوات التالية :

١- مراجعة رصيد المخزون أول المدة مع رصيد المخزون آخر المدة للفترة السابقة للتأكد من سلامته .

٢- مطابقة رصيد المخزون المالي مع رصيده بإدارة المواد للتأكد من عدم وجود فروقات بينهما .

٣- أخذ عينة من الإدخالات التي تمت خلال العام والتأكد من سلامة التسعير وإنها تتم وفق أنظمة المؤسسة وانه يتم تسعير المواد وفقا لطريقة متوسط التكلفة .

٤- التأكد من سلامة إدخال جميع المواد بالعينة المختارة سواء كانت جديدة أو مرتجعة أو خردة .

٥- التأكد من سلامة القيود المالية الخاصة بإدخالات شهر معين من السنة ومطابقته مع التقرير الآلي لنظام إدارة المواد .

٦- اخذ عينة من المنصرف من المستودعات خلال فترة معينة (مثلا شهر من العام) والتأكد من صحة القيود المالية الخاصة بها وانه يتم إثباتها وفق سندات الصرف الخاصة بها ووفق سياسة المؤسسة سواء كانت جديدة أو مرتجعة والتأكد من سلامة تسجيلها في النظام الآلي وفي مراكز التكلفة الخاصة بها وإنها تتم وفق الصلاحيات المعتمدة بالمؤسسة .

٧- اخذ عينة من الارجاعات والتأكد من سلامة إجراءات الإرجاع المخزنية والمالية وانه يتم التفرقة بين المواد الجديدة والتالفة .

٨- التأكد من سلامة إجراءات الجرد التي تقوم بها المؤسسة .

٩- متابعة الإجراءات التي تمت على الفروقات الجردية والتأكد من إثباتها ماليا في دفاتر المؤسسة وفق السياسة المحاسبية الخاصة بها .

١٠- التأكد من كفاية مخصص تقادم المخزن وانه يتم تكوينه وفق ما نص عليه دليل السياسات المحاسبية للمؤسسة ومطابقته مع المخصص السابق تكوينه لمعرفة حجم الفروقات بينهما وسلامة المعالجة المالية لهذا المخصص وسلامة معالجة الفروقات المالية .

١١- فحص إجراءات تحديد المواد الراكدة والتأكد من سلامتها وانه تتم وفق لأنظمة المؤسسة بهذا الخصوص وانه يتم تخزين هذه المواد (الرجيع) بعيدا عن المواد الجديدة.

١٢- التأكد من سلامة حدود الطلب للمواد وان ذلك يتم وفق سياسة واضحة للتأكد من عدم نقص هذه المواد لكي لا يؤثر ذلك على نظام التشغيل بالمؤسسة .

١٣- التأكد من المعالجة السليمة للبضاعة بالطريق حسب شروط اتفاقات الشراء .

١٤- الاستفسار عن مدى وجود حقوق للغير على المخزون .

١٥- فحص اتفاقات الشراء للتأكد من الالتزام بالشروط الواردة بها .

١٦- القيام باختبارات المراجعة التحليلية للتأكد من معقولية رقم المخزون.

١٧- تقييم الإفصاح وفق لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

د- مراجعة الاستثمارات

ولمراجعة هذا البند يتم إتباع الخطوات التالية :

١- طلب كشف من الإدارة يبين أوجه الاستثمارات لدى المؤسسة .

٢- تقييم الإفصاح وفقا لما تنص عليه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٣- الاستفسار من الإدارة عن رهن الاستثمارات والتحقق من ملائمة الإفصاح .

٤- دراسة اتفاقيات القروض بحثا عن أي رهن على الاستثمارات والتحقق من ملائمة الإفصاح .

٥- الحصول على إقرارات من الغير عن الاستثمارات لدى الغير للتحقق من الوجود الفعلي لها .

٦- مقارنة رصيد الاستثمارات في آخر الفترة مع رصيد أول الفترة لمعرفة حجم الزيادات في الاستثمار خلال الفترة .

٧- المراجعة المستندية لعمليات شراء وبيع الاستثمارات خلال العام للتأكد من أن الاستثمارات تمت باسم المؤسسة.

٨- التأكد من وجود أي إضافات للإرباح لهذه الاستثمارات وذلك بمقارنة توزيعات الأرباح المستلمة من توزيعات الأرباح في المصادر المنشورة .

٩- فحص القوائم المالية للمنشأة الرئيسية المستثمر فيها لاختبار ما إذا كانت الاستثمارات تم تقييمها بصورة مناسبة .

هـ - المشاريع تحت التنفيذ :

تعتبر بمثابة أصول ثابتة في طور الإنشاء ولذلك ينطبق عليها ما ينطبق على عمليات اقتناء الأصول الثابتة ، ويمثل دور المراجع في مراجعة المشاريع تحت التنفيذ في التحقق من صحة وجدية الاتفاق ويمكن تحقيق ذلك عن طريق :

١- مراجعة عقود المشاريع تحت التنفيذ إذا كان المنفذ مقاول خارجي والتأكد من الالتزام بشروط العقد .

٢- مراجعة مستندات الصرف والتأكد من التصريح بها من الموظف المسئول .

٣- التأكد من تناسب نسبة الإتمام مع المستخلصات المدفوعة للمقاولين ، بحيث لا يدفع أكثر من المنجز .

٤- التأكد من معالجة فوائد التمويل الخاصة بالمشروعات تحت التنفيذ بطريقة سليمة .

٥- اختيار عينة من مشاريع أي نشاط ومراجعة عقده للتأكد من التزام المقاول بالشروط والمواصفات المتعاقد عليها.

٦- مراجعة القيود المالية الخاصة بصرف مستخلصات المقاول والتأكد من سلامتها واكتمال مراجعتها فنيا وماليا .

٧- التأكد من استلام المشروع في الوقت المحدد بالعقد المبرم مع المقاول ويظهر ذلك التاريخ في شهادة الاستلام الابتدائي.

٨- التأكد من تطبيق الغرامات على المقاول في حالة التأخر في تسليم العقد عن تاريخ التعاقد .

٩- التأكد في حالة تمديد هذه المشاريع أو زيادة قيمة العقد من وجود موافقة مسبقة من صاحب الصلاحية وان ذلك يتم وفق إجراءات دليل العقود .

و- الأصول الثابتة :

تتميز الأصول الثابتة بانخفاض معدل دورانها لذلك يستطيع المراجع فحصها في السنة الأولى أما السنوات اللاحقة فيتركز الفحص على التحقق من الإضافات والاستبعادات التي تمت عليها خلال السنة ، وكذلك فحص مصروفات الإهلاك السنوية وتكلفة اقتناء الأصول التي تعتبر كبيرة في المؤسسات العامة .

ولمراجعة هذا البند يتم إتباع الخطوات التالية :

- **التحقق من الوجود:**

١- معاينة أو جرد الأصول الثابتة وتفقد الإضافات و الحالة الفنية لها .

٢- المراجعة المستندية للأصول الثابتة والإضافات (أوامر وفواتير الشراء ، أوامر التصنيع ، عقود الشراء ، وثائق التامين ، رخص السيارات ..الخ)

٣- فحص عقود الإيجارات طويلة الأجل للتأكد مما إذا كان يجب رسملتها أم لا (صحة المعالجة المحاسبية).

٤- البحث عن أي استبعادات لم تقيد في السجلات (المعاينة والجرد وإقرارات الإدارة).

- **التحقق من الملكية :**

١- دراسة محاضر الاجتماعات بحثا عن التصريح بالإضافات مثل أوامر الشراء أو أوامر التصنيع والمطابقة مع سجل الأصول الثابتة وحسابات الأصول بدفتر الأستاذ.

٢- فحص المستندات المؤيدة للملكية مثل فواتير الشراء للأصول المنقولة وعقود الشراء للعقارات ورخص السيارات ووثائق التأمين على الأصول .

- **التحقق من صحة التقييم :**

١- إجراء الفحص اللازم لمستندات الشراء والتأكد من تسجيل الأصل الثابت بتكلفة الاقتناء بالكامل ، وفي حالة الشراء بالتقسيط يتأكد من صحة معالجة الفوائد إن وجدت كما يتأكد من إدراج الأقساط الباقية ضمن الالتزامات .

٢- التحقق مما إذا كانت تكلفة الأصول الثابتة معادلة للمبالغ المصرح بها من السلطة المختصة وإذا كان هناك زيادة يتأكد المراجع من اعتماد الزيادة من نفس السلطة .

٣- التأكد من صحة احتساب تكلفة المشروعات تحت التنفيذ وتتبع تحويلها إلى حسابات الأصول الثابتة .

٤- مناقشة الإضافات التي تمت للأصول الثابتة مع الفنيين المتخصصين للتأكد من صحة تقييم الأصول ولتحديد ما يعتبر نفقات ايرادية وما يعتبر نفقات رأسمالية.

٥- القيام بإعادة العمليات الحسابية لتحديد اقسط الاستهلاك والتأكد من كفايتها.

- **التحقق من الاكتمال :**

١- القيام باختبارات المراجعة التحليلية مثل دراسة العلاقة بين الأصول الثابتة وأقساط الاستهلاك أو مصروفات الصيانة أو حجم المبيعات .

٢- المراجعة المستندية لقيود مصاريف الصيانة والإصلاح الرئيسية والتأكد من صحة تصنيفها إلى مصروفات ايرادية أو رأسمالية .

- **التحقق من صحة العرض والإفصاح:**

١- التأكد من صحة العرض والإفصاح وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٢- الاستفسار عن الرهن وأي قيود على التصرف في الأصول .

٣- دراسة اتفاقات القروض بحثا عن أي رهن لم يتم الإفصاح عنه .

ز- الدائنـــــــين:

يتعين على المراجع التأكد من أن جميع الالتزامات المستحقة على المؤسسة قد سجلت بالكامل وتم الإفصاح عنها .

ولمراجعة هذا البند يتم إتباع الخطوات التالية :

١- مطابقة الكشوف التفصيلية للدائنين مع دفاتر الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام .

٢- التأكد من أن مديونية الوحدة الاقتصادية بهذه المبالغ يتعلق بنشاطها الذي تزاوله ، وذلك بالتأكد من ورود هذه المبالغ ضمن بند المشتريات أو أدخلت المخازن أو ضمن مصروفات الجهة.

٣- التأكد من مطابقة هذه الأرصدة لكشوف الحساب المرسلة من الموردين وفي حالة وجود خلاف يتم تكوين مخصص بالفرق .

٤- مدى قيام الجهة بسداد التزاماتها في المواعيد المحددة وفي حالة التوقف عن السداد ، فيتعين بحث أسبابه .

٥- مراجعة مستندية لبعض القيود الواردة في حسابات الموردين والدائنين وخاصة الأرصدة الشاذة و دراسة أسباب ظهورها .

ح – المصروفات التشغيلية :

١- التأكد من صحة المصروفات وذلك عن طريق المراجعة المستندية أو المدفوعات.

٢- التأكد من أن المصروفات تتمشي مع إيرادات نفس الفترة تحت الفحص .

٣- التأكد من سلامة وثبات تبويب المصروفات .

٤- التأكد من أن كل النفقات والأعباء أخذت في الحسبان .

٥- فصل المصروفات العادية والمتكررة عن الطارئة.

ط- الإيرادات:

- التأكد من صحة المبالغ المثبتة في قائمة الدخل عن طريق المراجعة المستندية .
- التأكد من أن كل الإيرادات المثبتة في قائمة الدخل قد تحققت فعلا .
- التأكد من سلامة تبويب الإيرادات وثباتها من سنة لأخرى .
- التأكد من أن كل الإيرادات الواجب إثباتها قد أثبتت فعلا .
- فصل الإيرادات العادية عن الإيرادات الطارئة .

٤/٢/٦- تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة

أشارت الفقرة ١٢ من المادة العاشرة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية إلى تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجهة ، فتقديم المشورة للإدارة العليا يستند على خبرات وحدة المراجعة الداخلية المكتسبة من خلال ممارستها لأعمال الفحص والمراجعة ومراقبة الأداء ومعرفتها بالإدارات والأقسام والنشاطات المختلفة بالجهة ، كما أن قيام الوحدة بتقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية يهدف إلى إشراكها في تحقيق أهداف الجهة بأفضل الطرق.

وورد في المعايير الدولية الحديثة للمراجعة الداخلية (المعايير الدولية ٢٠٠٢ ، ٢٠٠٤) ، بان عمليات تقديم المشورة وإعداد الدراسات الاستشارية والدعم للإدارة يعتبر مجال أساسي من مجالات وظيفة المراجعة الداخلية . حيث أشار المعيار الدولي أن هذه الخدمات لا تخرج عن كونها استشارية بطبيعتها ولا يجب أن يتحمل فيها المراجع الداخلي مسؤولية الإدارة .

٤/٢/٧- القيام بالأعمال التي تكلف بها الإدارة من قبل المسئول الأول في الجهة

وفق الفقرة ١٣ من المادة العاشرة من اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية ، حيث أن الجهة قد تحتاج إلى إنجاز بعض الأعمال ذات الصلة بأعمال المراجعة كمتابعة بعض الشكاوي أو الاعتراضات على بعض الإدارات أو الأقسام أو ظهور مشاكل معينة أو تجاوزات يرى فيها المسئول الأول في الجهة أنها لا تتعارض مع اختصاصات الوحدة فيتم تكليف الوحدة بتلك الأعمال وفقا لاختصاصاتها وبما يحقق أهداف الجهة .

٣/٤- مرحلة إعداد تقارير وحدة المراجعة الداخلية :

المراجعة التي تمارسها وحدة المراجعة الداخلية تتضمن العديد من الأنشطة و الإجراءات التي تتمثل في التخطيط والتنفيذ وإبلاغ نتائج المراجعة ، ويعتبر إبلاغ النتائج عن طريق التقارير من أهم المراحل أو الأنشطة التي تقوم بها المراجعة الداخلية ، إذ إن التقرير يعكس جهود المراجع الداخلي وانجازاته ، ويفصح عما تكشف له إثناء المراجعة من جوانب تحتاج إلى تحسين وتطوير يبدي المراجع توصياته حيالها ، مما يساعد الإدارة محل المراجعة على اتخاذ الإجراء الملائم في الوقت المناسب ، هذا فضلا عن استفادة جهات الرقابة المختلفة من تقرير المراجعة الداخلية من خلال تزويدها بمعلومات مفيدة تساعدها في أداء مهامها الرقابة بكفاءة . وتجدر الإشارة إلى إن قوة التقرير تتأثر بالسلامة الفنية للنتائج والتوصيات ، بالإضافة إلى جودة عملية الاتصال كالوضوح والاتجاه العام السلوكي الأخلاقي والأسلوب المتبع . وتتكون تقارير المراجعة من نوعين رئيسين هما : تقارير بإبلاغ نتائج المراجعة وتقارير عن نشاط وحدة المراجعة الداخلية تقدم للإدارة العليا بحكم مسئولتها أمامها .كما يمكن الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية بصورة رسمية أو غير رسمية ويمكن أن تكون تقارير نهائية أو مرحلية .

ما هو تقرير وحدة المراجعة الداخلية وما ذا يقدم ؟

تقرير وحدة المراجعة الداخلية هو المنتج النهائي الذي يمثل محصلة الجهود التي بذلتها الوحدة أثناء ممارسة مهامها ،كما انه يعد وسيلة اتصال فعالة تمكن الوحدة من جذب اهتمام الإدارة تجاه ما تقوم به من أعمال ، وتوضح كيف يمكن لها إن تقدم المساعدة للإدارة .

الإغراض الرئيسية لتقارير وحدة المراجعة الداخلية

تهدف تقارير المراجعة الداخلية إلى تحقيق الإغراض الرئيسية التالية :

١- الإخبار (الإحاطة).

٢- الإقناع .

٣- التحفيز نحو اتخاذ الإجراء المطلوب .

وفي ما يلي استعراض لكل غرض وكيفية تحقيقه :

- الإخبار(الإحاطة) : إخبار الإدارة بما وجده من خلال تحديد وتعريف واضح ومفهوم للمشاكل أو الصعوبات المكتشفة وفرص تحسينها .
- الإقناع : إقناع الإدارة بقيمة وصحة ما تكشف من ملاحظات من خلال العرض المقنع للأثر الحقيقي أو المحتمل للحالة المكتشفة .
- التحفيز نحو اتخاذ الإجراء المطلوب : تحفيز الإدارة نحو التغيير والتحسين عن طريق إيضاح سبب المشكلة وتوفير اقتراحات عملية وبناءة لحل تلك المشكلة .

معايير إعداد تقارير وحدة المراجعة الداخلية :

تتضمن معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن ديوان المراقبة العامة معايير أعداد التقرير والأسس التي ينبغي مراعاتها عند تبليغ نتائج المراجعة وكذلك الصفات الواجب أن تتوفر في شكل ومحتوى التقرير وهي :

معايير شكل التقارير :

- الكتابة على أوراق رسميه .
- وضع عنوان وصفي يعبر عن نتيجة المراجعة .
- صحة التوجيه للجهة الخاضعة للتدقيق .
- تحديد الفترة الزمنية التي شملها التقرير .
- توجيه التقرير إلى أشخاص محددين أو إدارات معينه .
- إصدار التقرير فور انتهاء أعمال المراجعة .
- توقيع التقرير من صاحب الصلاحية في الإدارة .

معايير محتوى التقرير :

- شرح أية قيود فرضت على المراجع .
- تحديد الموضوع وأهداف المراجعة .
- إصدار الرأي أو التقرير للأشخاص المناسبين وفي الوقت نفسه .
- التبليغ عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح أو المخالفات.

- الاستناد أو الإشارة إلى الأنظمة والمعايير والأسانيد النظامية.
- تضمين التقرير أي ضعف جوهري يكتشفه المدقق في نظام الرقابة الداخلية .
- كتابة التقرير بإيجاز ووضوح .
- تضمين وجهة نظر المسئولين حول نتائج المراجعة .
- التركيز على التوجيه البناء ، وكتابة التقرير بصوره متوازنة .
- تضمين الاقتراحات والتوصيات اللازمة في التقرير .

الإطراف التي يخدمها تقرير وحدة المراجعة الداخلية :

يخدم تقرير المراجعة عدة إطراف لعل أبرزها :

١- المراجع الداخلي .
٢- الإدارات التشغيلية .
٣- الإدارة العليا .
٤- المراجع الخارجي (ديوان المراقبة العامة ، وزارة المالية ، هيئة الرقابة والتحقيق ، ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية).

خصائص التقارير الجيدة :

يجب أن تتصف التقارير بالخصائص الفنية التالية :

- موضوعية : التقارير الموضوعية تحتوي على حقائق وتكون غير متحيزة وخالية من التشويهات ويجب أن تشتمل الأسباب والنتائج والتوصيات بدون تحيز .
- واضحة : التقارير الواضحة يتم فهمها بسهولة ومنطقية . ويمكن تحسين الوضوح بتجنب أي لغة فنية غير ضرورية وبتوفير معلومات كافية ومؤيدة .
- موجزة: التقارير الموجزة تكون في الموضوع وتتجنب التفصيلات غير الضرورية .
- بناءة : التقارير البناءة هي التي تساعد الجهة محل المراجعة وتؤدي إلى تحسينات عندما يتطلب الأمر ذلك وذلك نتيجة لمحتويات التقرير ولهجته .

في الوقت المناسب : أي إصدار التقارير بدون تأخير غير مبرر وتساعد على اتخاذ إجراءات فورية وفعالة.

أنواع تقارير وحدة المراجعة الداخلية :

بينت اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية أنواع تقارير وحدة المراجعة الداخلية وذلك في المواد من الحادية عشرة حتى الرابعة عشرة من اللائحة المذكورة ، ويمكن تصنيف تقارير وحدة المراجعة الداخلية وفقا ذلك إلى :

- تقارير بنتائج أعمال المراجعة تقدم للإدارات المشمولة بالمراجعة (تقارير المراجعة).
- تقارير ترفع للمسئول الأول في الجهة وتتمثل فيما يلي :

✓ تقارير ربع سنوية عن إعمال الوحدة واهم الملاحظات المكتشفة وما اتخذ حيالها من إجراءات .

✓ تقرير سنوي عن نشاط الوحدة وعن نتائج تقييم أداء الجهة .

✓ تقرير يقدم متى دعت الحاجة إلى ذلك .

وفي ما يلي نستعرض كل صنف تلك التقارير بشيء من التفصيل مع الإشارة إلى خصائص ومقومات تلك التقارير حسب أفضل الممارسات في مجال المراجعة الداخلية :

أولاً : تقارير نتائج إعمال المراجعة التي تقدم للإدارات المشمولة بالمراجعة :

تعد هذه التقارير بنتائج إعمال المراجعة في نهاية كل عملية مراجعة تقوم بها وحدة المراجعة الداخلية للإدارات والأقسام الأخرى في الجهة بهدف تبليغها بتلك النتائج والتوصيات المتعلقة بها . وفيما يلي سوف نتناول إجراءات إعداد تقرير وحدة المراجعة الداخلية والعناصر التي يجب أن تتوفر في نتائج أو مكتشفات المراجعة المدرجة في التقرير :

إجراءات إعداد تقارير وحدة المراجعة الداخلية:

١- تقديم مسودة التقرير : يقوم فريق المراجعة بإعداد مسودة تقرير مشتملا على كل الملاحظات والنتائج والتوصيات ويجب على مدير الوحدة مراجعة هذه المسودة وتشمل هذه المراجعة ما يلي:

- التحقق من انه قد تم استيفاء كل إجراءات المراجعة المطلوبة مع الجهة المراجع عليها.
- مراجعة الوثائق وأوراق العمل المؤيدة للملاحظات .

- التأكد من دقة وموضوعية النتائج والتوصيات.
- مناقشة المسودة مع أعضاء فريق المراجعة وإجراء التعديلات اللازمة عليها.

٢- تقديم التقرير النهائي:

يجب كتابة التقرير النهائي لوحدة المراجعة بصورة رسمية وفقا للشكل والمضمون المتعارف عليه حسب معايير إعداد التقارير والمتمثلة في الآتي:

- **العنوان** :ينبغي أن يتصدر التقرير عنوان مناسب وواضح يساعد مستخدم التقرير في التمييز بينه وبين التقارير أو المعلومات والبيانات الأخرى الصادرة عن جهات أو مكاتب استشارية أو إشرافية أو رقابية أخرى.
- **المقدمة** : يجب أن تتضمن هذه الفقرة العناصر آلاتية كحد أدنى :
  - محتويات التقرير .
  - الجهة أو الإدارة الخاضعة للمراجعة .
  - طبيعة المهمة .
- **الملخص التنفيذي** : وهو عبارة عن ملخص يعطي للقارئ فكره سريعة عن مضمون التقرير ويحتوي النقاط الأساسية للتقرير وهي باختصار ما يلي :
  - موجز عن هدف المهمة وطبيعتها .
  - الإجراءات التنفيذية الأساسية للعمل .
  - أهم النتائج التي تم التوصل إليها .
  - أهم الاقتراحات والتوصيات .
- **خلفية المهمة** : تتضمن هذه الفقرة المعلومات والإيضاحات عن مهمة المراجعة الداخلية وتطورها ، والبيانات ذات الصلة بها ، وأي نتائج سابقة تم التوصل إليها تتعلق بهذه المهمة.
- **الهدف والنطاق** : وتشمل هذه الفقرة النقاط الآتية:
  - طبيعة المهمة.
  - نطاق المهمة وحدود الفحص وأعمال المراجعة.

- الإجراءات والأساليب المتبعة لانجاز المهمة.
- أهداف المراجعة المراد الوصول إليها.
- الجهة المستفيدة من تنفيذ المهمة.

- **الملاحظات:** هي نتائج المراجعة التفصيلية لفريق المراجعة الداخلية عند تنفيذ مهمة ويراعى عند عرض هذه الملاحظات أن يكون هناك وصف للحالة والمعيار (السند النظامي) والآثار المترتبة عليها والأسباب التي أدت إلى ظهور المخالفة .

و تتمّ كتابة الملاحظات ضمن منظومة تحتوي على العناصر التّالي :

- **الحالـــة** :وهي وصف الوضع القائم وشرحه كما هو ، وهي إجابة عن السّؤال: ما هو الوضع القائم ؟
- **المعيـــار** :وهو ميزان المقارنة الذي يتمّ القياس عليه وهو إجابة عن السّؤال : كيف ينبغي أن يكون الوضع ؟ وقد يكون نظام أو قانون أو لائحة أو أي سند نظامي آخر .
- **الأثـــر** :ويتمثّل في المشاكل النّاتجة عن الانحراف بين الحالة (الواقع الفعلي) والمعيار (ما يجب أن تكون عليه الحالة) ، ويفضّل التّعبير عن الأثر بمصطلحات كمّية : مثل القيمة النقديّة والوقت وعدد وحدات الإنتاج، وعدد الصّفقات.
- **السّبب** :وهو السبب الذي أدّى إلى وجود اختلاف بين الحالة والمعيار ، وغالبا ما يكون من الصّعب تحديد السّبب الأساسي للمشكلة القائمة ، ممّا يتطلّب من المدقّق بذل مجهودات كافية لإثبات الارتباط بين الأسباب وتأثيراتها .

- **التوصيات** : هي عبارة عن توصية في نهاية كل ملاحظة تحدد الإجراءات اللازمة لتصحيح أثر الملاحظة والمقترحات اللازمة لتلافي حدوثها مستقبلاً.

مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة :

يجب على المراجع الداخلي مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير في صيغته النهائية . وتتم المناقشة عادة خلال القيام بعملية المراجعة و/ أو في اجتماعات ختامية بعد الانتهاء من المراجعة أو أن تقوم الجهة محل المراجعة بدراسة مسودات تقرير المراجعة . وتهدف مناقشة المختصين في الجهة محل التدقيق إلى تحقيق المزايا التالية :

- قد تبدو للمراجع الداخلي إن هناك بعض الأمور غير الواقعية أو المعقولة ولكن عند مناقشتها مع المسئولين قد يجد إن هناك تبريرات عملية لها .
- قد يكون التقرير ناقصا وعند المناقشة يتم تلافي هذا النقص .
- تخلق المناقشة شعورا لدى موظفي الجهة بالطمأنينة وعدم وجود عدا من قبل المراجع الداخلي تجاههم .
- كما أن المناقشة ووضع الاقتراحات بالتعاون مع الإدارة محل المراجعة يساعد على تبنيها من قبلها ومن ثم العمل على تطبيقها.

وعادة ما يكون المشاركين في المناقشة من الإفراد الذين لديهم معرفة بتفاصيل موضوع المراجعة والإفراد الذين يملكون صلاحية اتخاذ إجراءات تصحيحية .

إجراءات متابعة النتائج التي تم إبلاغها بالتقرير :

تقضي المادة الحادية عشرة فقرة (١) على انه يجب على وحدة المراجعة الداخلية متابعة التوصيات الواردة بتقاريرها للتأكد من تنفذها. كما تنص الفقرة (٢) من ذات المادة على الأتي (إذا لم تنفذ إحدى الإدارات التوصيات الواردة في تقارير الوحدة خلال ثلاثين يوما من تاريخ إبلاغها ، تقيم الوحدة درجة المخاطرة فإذا كان لها تأثير مالي أو تشغيلي يرفع الأمر إلى لمستوى إداري اعلي (مثل مدير عام القطاع أو الفرع أو الرئيس التنفيذي) فان اعترض من يمثل المستوى الإداري الأعلى أو تأخر في الرد عن ثلاثين يوما من تاريخ إبلاغه فيرفع الأمر إلى المسئول الأول في الجهة (مرافقا له الاعتراض إن وجد) لاتخاذ القرار المناسب بشأن ذلك .

ثانياً: تقارير الوحدة التي ترفع للمسئول الأول في الجهة :

تتمثل هذه التقارير في الأتي :

- ✓ تقارير ربع سنوية .
- ✓ تقرير سنوي .
- ✓ تقرير يقدم متى دعت الحاجة إلى ذلك .

وفيما يلي إيضاح لغرض ومكونات كل نوع منها .

١ – تقارير دورية ربع سنوية :

يعده مدير أدارة المراجعة الداخلية ، ويوجه للمسئول الأول بالوحدة كل ربع سنه بشكل دوري ، ويوضح فيه نتائج أعمال المراجعة الداخلية عن فتره الشهور الثلاثة المنقضية .

تهدف التقارير ربع السنوية إلى إيضاح الإعمال التي قامت بها الوحدة خلال الفترة وما تكشف لها خلالها من ملاحظات ، وهي تعتبر من تقارير النشاط التي ترفع للإدارة العليا للجهة ، وتحتوي على الأتي :

أ- بيان بإعمال الوحدة عن المدة التي يغطيها التقرير .

ب- المخالفات التي اكتشفتها الوحدة والإجراءات التي اتخذتها في شأنها الإدارات المعنية.

ج- تقرير تفصيلي عن ملحوظات المراجع الخارجي للجهة الحكومية – ويتمثل في كل من وزارة المالية وديوان المراقبة العامة وهيئة الرقابة والتحقيق ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية – وما تم في شأنها .

٢ – التقرير السنوي :

ويعده مدير إدارة المراجعة الداخلية خلال تسعون يوما من تاريخ انتهاء السنة المالية ويوضح فيه نتيجة أعمال أدارة المراجعة الداخلية خلال السنة المنقضية في ضوء الخطة الموضوعة للإدارة، والموارد المتاحة لها . يتضمن ما يلي :

- بيان بأعمال وحدة المراجعة الداخلية ومدى تحقيقها لأهدافها .
- أهم النتائج والملاحظات التي أسفرت عنها أعمال المراجعة الداخلية خلال السنة المالية وما تم بشأن متابعتها ومدى الحصول على البيانات والإيضاحات المطلوبة من

الإدارات والأقسام المختلفة .

- معلومات حول تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالجهة يتضمن مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وأي ثغرات قد تم اكتشافها ، والاقتراحات المقدمة بشأن سد هذه الثغرات.
- معلومات عن مدى التزام الجهة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية.
- معلومات عن مدى التزام الجهة بالأسس والقواعد المحاسبية وقواعد إعداد الحساب الختامي والتقارير المالية للجهة.
- تقييم عام لمستوى انجاز الجهة لأهدافها .
- أي معلومة أو بيان أو إيضاح ذي أهمية يرى مدير الوحدة مناسبة ذكره ضمن التقرير .

٣- تقرير يقدم متى دعت الحاجة إلى دلك :

تقرير يعده مدير إدارة المراجعة ويقدمها إلى المسئول الأول في الجهة ويوضح فيه أي مخالفة أو نتيجة تتعلق بالجهة والمسئولين عنها . وقد تشمل الحالات التي تتطلب إعداد مثل تلك التقارير ، على سبيل المثال الأتي :

- المخالفات الجسيمة مثل حالات الاختلاس والتلاعب
- الأمور تتطلب اهتماما عاجلا .
- الحالات التي يكون قرار الإجراء التصحيحي لها من صلاحية المسئول الأول في الجهة.
- بناء على طلب من المسئول الأول في الجهة .

صور أخرى لتقارير وحدة المراجعة الداخلية :

بالإضافة للتقارير المكتوبة التي اشرنا إليها فيما تقدم فان هناك صور من تقارير وحدة المراجعة الداخلي لم ترد صراحة في اللائحة وهي :

- **التقارير الشفوية** : بأسلوب المقابلة حيث تناقش نتائج المراجعة بصورة شفوية .
- **التقارير المرحلية** : التي تعد قبل إكمال عملية المراجعة بغرض إبلاغ الإدارة المعنية بمعلومات تتطلب اهتماما عاجلا أو للحصول على تفسيرات وإيضاحات من قبل الإدارة أو للإبلاغ عن تغير في نطاق المراجعة للنشاط محل الفحص .

٤/٤ـ علاقة وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة بديوان المراقبة العامة

ركزت اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية على علاقة الديوان بوحدات المراجعة الداخلية حيث لخصتها في محورين أساسيين :

المحور الأول : أن ديوان المراقبة العامة يعتبر بمثابة المراجع الخارجي للجهة الحكومية لذا يتوجب على مدير وحدة المراجعة الداخلية وموظفيها التعاون التام مع ديوان المراقبة العامة وتمكينه من الإطلاع على جميع التقارير والبيانات اللازمة لأداء عمله وعلى الوحدة أيضا متابعة معالجة ملاحظات الديوان وتقاريره ومتابعتها دون تأخير ، وقد نصت المادة الخامسة عشرة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية على ذلك .

المحور الثاني : مسؤولية الديوان في متابعة تطبيق اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية والمؤسسات العامة ، وقد نصت المادة ٢٢ من اللائحة الموحدة على ذلك.

ملاحق

المملكة العربية السعودية
إدارة المراجعة الداخلية

فهرس أ.ع. رقم
أســـم المدقـــق
تاريخ الإعـــداد

نموذج حفظ أوراق العمل

{ مقابلة }

بيانات الجهة :

الجهة محل التدقيق :
اسم المهمة :

معلومات المقابلة :

الوقت :		التاريخ	

الموقع :	
الحضور :	من الفريق :
	من الجهة
الغرض :	

ملاحظات

المملكة العربية السعودية

وحدة المراجعة الداخلية

فهرس أ.ع. رقم

أســـم المدقـــق

تاريخ الإعـــداد

نموذج حفظ أوراق العمل

{ ورقة تم إعدادها }

بيانات الجهة :

الجهة محل التدقيق :
اسم المهمة :

بيانات ورقة العمل :

اسم المستند	
تاريخ الإعداد	عدد الأوراق

الغرض :

الملاحظات :

المملكة العربية السعودية

وحدة المراجعة الداخلية

إدارة .....

فهرس أ.ع. رقم

أعده /

راجعه .....

نموذج حفظ أوراق العمل

{ مستند تم الحصول عليه }

بيانات الجهة :

الجهة محل التدقيق :
اسم المهمة :

معلومات المستند :

اسم المستند :
تاريخ الحصول عليه :
المصدر :
عدد الأوراق :

الغرض :

الملاحظات :

نموذج غلاف أوراق العمـــل

المملكة العربية السعودية

ديوان المراقبة العامة

الإدارة

رقم الملف .....

أعـــده .....

راجعـــه .....

أسم المهمة و / أو رقم المهمة: .....

الجهة الخاضعة للتدقيق :.....

أوراق العمل ..... إلى .....

نموذج تعميد

اسم المراجع :

الإدارة :

وصف المهمة :

المدة :

اعتمد التوجه إلى الإدارة الموضحة أعلاه وتنفيذ مهمة .....

ولكم تحياتي ،،،،

مدير .....

(اسم مدير عام وحدة المراجعة الداخلية)

نموذج تسهيل مهمة موجه للقسم أو الإدارة المراد مراجعتها

المحترم

سعادة مدير / رئيس قسم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

حيث تم تكليف المراجع .....للقيام بـــ .....خـــلال الفترة من ..... إلى .....

آمل من سعادتكم توجيه الإدارات والأقسام المختصة ذات العلاقة بتقديم كافة التسهيلات اللازمة له لتنفيذ مهمته وتزويده بالبيانات والتقارير والمستندات والوثائق اللازمة لإتمام المهمة ، شاكرين حسن تعاونكم .

ولسعادتكم أطيب تحياتي ،،،،

مدير وحدة المراجعة الداخلية

المملكة العربية السعودية

وحدة المراجعة الداخلية

محضر جرد موجودات الطوابع والاوراق ذات القيمة التابع .....

عهدة المحصل /.....

وذلك بتاريخ / / ١٤هـ

القيمة		العدد	الفئة		النوع	ملاحظات
هـ	ريال		هـ	ريال		

فقط وقدره ..... قيمة الطوابع والأوراق ذات القيمة الموجودة لدى المحصل بتاريخ الجرد وقد تم تسليم جميع الأوراق ذات القيمة والطوابع إلى المحصل بعد الجرد .

المحصل مدير الإدارة مندوب وحدة المراجعة الداخلية

المملكة العربية السعودية

وحدة المراجعة الداخلية

محضر بمطابقة الرصيد القيدي والفعلي من الأوراق ذات القيمة

بإدارة /

عهدة الموظف /

وذلك بتاريخ / / ١٤هـ

نوع الأوراق ذات القيمة	القئة ريال	المدور من شهر	الوارد خلال شهر/ حتى تاريخ الجرد	الجملة	المتصرف خلال شهر/ حتى تاريخ الجرد	العهد المسلمة لدى المحصلين	الرصيد القيدي حتى تاريخ الجرد	الرصيد الفعلي من واقع الجرد الفعلي	الفرق

☐ الرصيد مطابق ☐الرصيد غير مطابق (هناك زيادة / عجز بلغ .....)

علما بأنه تم تسليم جميع الأوراق ذات القيمة لامين العهدة ولا يعتبر هذا الجرد تبرئة لذمته .

أمين الصندوق مدير الإدارة المالية مندوب وحدة المراجعة الداخلية مدير إدارة .....

المملكة العربية السعودية

وحدة المراجعة الداخلية

محضر بالاوراق ذات القيمة المسلمة للمحصلين

التابعين لادارة .....

وذلك بتاريخ / / ١٤هـ

نوع الأوراق ذات القيمة	القئة		اسم المحصل	اسم المحصل	اسم المحصل	اسم المحصل	اسم المحصل	اسم المحصل	اسم المحصل	الجملة
	هـ	ريال								

أمين الصندوق

مدير الإدارة المالية

مدير إدارة .....

جرد السلفة المستديمة

الرصيد القيدي للسلفة بتاريخ / / ١٤هـ

المصروفة لإدارة : ..... عهدة : ..... الغرض من السلفة : .....

المبلغ		البيـــــــــــــــــان
هـ	ريال	
	.....	**(المقبوضات)**
	.....	➢ أصل السلفة في بداية السنة المالية.
		➢ جملة التعويضات الواردة خلال السنة المالية و حتى يوم / / ١٤هـ وكان آخر شيك برقم ..... في / / ١٤هـ أو آخر حوالة برقم ..... في / / ١٤هـ
	.....	➢ **الجمـــــلة**

هـ	ريال	**(المدفوعات)**
	.....	➢ جملة صافي المنصرف من بداية السنة المالية و حتى يوم / / ١٤ بمستندات لم ترسل للتعويض.
	.....	➢ جملة صافي المنصرف حتى يوم / / ١٤ بمستندات أرسلت للتعويض برقم ..... في / / ١٤ ولم يرد التعويض بعد.
	.....	➢ جملة صافي المنصرف وحتى يوم / / ١٤ بمستندات أرسلت للتعويض وأعيدت برقم ..... في / / ١٤ للاستيفاء.
	.....	➢ جملة صافي المنصرف وحتى يوم / / ١٤ بمستندات أرسلت للتعويض وتم التعويض عنها.
	.....	➢ **الجمـــلة**

هـ	ريال	**(الرصيد)**
	.....	➢ الرصيد القيدي للسلفة بتاريخ / / ١٤هـ.
	.....	➢ الموجود الفعلي بالصندوق طبقاً لمحضر الجرد الذي تم بتاريخ / / ١٤هـ.
		☐ الرصيد مطابق للموجود الفعلي.
		☐ الرصيد غير مطابق (هناك زيادة قدرها ..... ريال)
		(هناك عجز قدره ..... ريال)

علماً بأن هذا الجرد المفاجئ لا يبرئ ذمة أمين الصندوق ولا يعتد به للمصادقة على صحة حساباته.

	أمين الصندوق	مدير الإدارة المالية	مراجع وحدة المراجعة الداخلية	مدير الجهة
الاسم :	.....	.....	.....	.....
التوقيع:	.....	.....	.....	.....

محضر جرد الموجود الفعلي من نقود السلفة

الجهة / .....

عهدة / .....

الغرض من السلفة / .....

بتاريخ / / ١٤هـ

القيمة الإجمالية	العدد	الفئة	ملاحظـــــــــات
		٥٠٠	
		٢٠٠	
		١٠٠	
		٥٠	
		٢٠	
		١٠	
		٥	
		١	
		هللة	
	الجملة:		

فقط مبلغ وقدره ( ) ريال تمثل قيمة الموجود الفعلي من نقود السلفة في تاريخ الجرد الذي تم في / / ١٤هـ علماً بأن هذا الجرد المفاجئ لا يبرئ ذمة أمين الصندوق ولا يعتد به للمصادقة على صحة حساباته.

	أمين الصندوق	مدير الإدارة المالية	المراجع الداخلي	مدير الجهة
الاسم :	.....	.....	.....	.....
التوقيع:	.....	.....	.....	.....

العهد النقدية

ب – الفروع

الرصيد القيدي لدفتر يومية الصندوق في تاريخ الجرد / / ١٤هـ

المبلغ		البيـــــــــــــــــان
هـ	ريال	
	.....	(المقبوضات)
	.....	➢ الرصيد المدور من الشهر السابق. (الرصيد القيدي للصندوق بتاريخ آخر جرد تم إجراؤه)
		➢ جملة المتحصلات خلال الشهر وحتى يوم / / ١٤هـ
		وكان آخر أمر قبض برقم ..... في / / ١٤هـ
		وآخر إيصال استلام برقم ..... في / / ١٤هـ
	.....	➢ **الجمـــــلة**

هـ	ريال	(المدفوعات)
	.....	➢ جملة المودع للمؤسسة خلال الشهر حتى يوم / / ١٤هـ
		وآخر إشعار برقم .....
	.....	وتاريخ / / ١٤هـ
		➢ **الجمـــلة**

هـ	ريال	(الرصيد)
	.....	➢ الرصيد القيدي بتاريخ / / ١٤هـ.
	.....	➢ الموجود الفعلي بالصندوق طبقاً لمحضر الجرد الذي تم بتاريخ / / ١٤هـ.
		☐ الرصيد مطابق للموجود الفعلي.
		☐ الرصيد غير مطابق (هناك زيادة قدرها ..... ريال)
		(هناك عجز قدره ..... ريال)

علماً بأن هذا الجرد المفاجئ لا يبرئ ذمة أمين الصندوق ولا يعتد به للمصادقة على صحة حساباته.

	أمين الصندوق	مدير الإدارة المالية	المراجع الداخلي	مدير الجهة
الاسم :	.....	.....	.....	.....
التوقيع:	.....	.....	.....	.....

استمارة فحص سجلات الصناديق العامة

الجهة : ..... طبيعة عمل الصندوق:.....

اسم القائم بأعمال الصندوق : ..... المرتبة : .....

أولاً : الجرد الدوري للصندوق		
١. الجرد الشهري يتم في نهاية كل شهر هجري	☐ نعم	☐ لا
٢. هل أرسل محضر الجرد الشهري للديوان	☐ أرسل	☐ لم يرسل
٣. خر جرد مفاجئ تم وفقاً للمواعيد المقررة بالنظام (٦ أشهر)	☐ نعم	☐ لا
٤. هل أرسل تقرير الجرد المفاجئ للديوان	☐ أرسل	☐ لم يرسل
٥. النماذج المستخدمة في الجرد مطابقة لما ورد بالتعليمات المالية	☐ نعم	☐ لا
٦. مطابقة الرصيد القيدي للموجود الفعلي	☐ مطابق	☐ غير مطابق
ثانياً : سجلات الصندوق		
١. السجلات المستخدمة مطابقة لما ورد بالتعليمات المالية	☐ نعم	☐ لا
٢. عمليات الكشط والشطب في السجلات	☐ لا يوجد	☐ قليلة ☐ كثيرة
٣. الكشف اليومي للمقبوضات والمدفوعات مستوفي للبيانات	☐ نعم	☐ لا
ثالثاً : القائم بأعمال الصندوق		
١. مسمى الوظيفة	☐ أمين صندوق	☐ غير ذلك .....
رابعاً : إيداع الإيرادات		
١. هل يتم الإيداع حسب النماذج المخصصة	☐ نعم	☐ لا
٢. مدى اكتمال بيانات إشعارات الإيداع بما فيها تواقيع المختصين	☐ مكتملة	☐ غير مكتملة
٣. هل يتم الالتزام بمواعيد الإيداع وفقاً للتعليمات المالية	☐ نعم	☐ لا
٤. هل يوجد تداخل في المبالغ المودعة بين شهر وآخر	☐ لا يوجد	☐ يوجد
٥. هل يتم الإيداع بالحسابات المختصة	☐ نعم	☐ لا
٦. هل يقوم أمين الصندوق بالإيداع بنفسه أو بواسطة آخرين	☐ يودع بنفسه	☐ بواسطة آخرين
خامساً : نقاط عامة :		
١. عدد دفاتر إيصالات استلام النقود المستخدمة في آن واحد	☐ واحد فقط	☐ أكثر من واحد
٢. الرقابة على إيصالات الاستلام	☐ موجودة	☐ غير موجودة
٣. النقود الموجودة في الصندوق جميعها تخص الصندوق	☐ نعم	☐ لا

- **توضح الملاحظات (إن وجدت) وأسبابها ، أو الملاحظات التي لم ترد ضمن الفقرات أعلاه :**

.....

.....

.....

.....

محضر جرد مستودع بإدارة.....
بإدارة .....
عهدة.....

تسلسل	اسم الصنف	رقم الصنف	الرصيد القيدي	الموجود الفعلي	نقص	زيادة	ملاحظات

أمين/مأمور المستودع　　المراجع بوحدة المراجعة الداخلية　　مدير الجهة