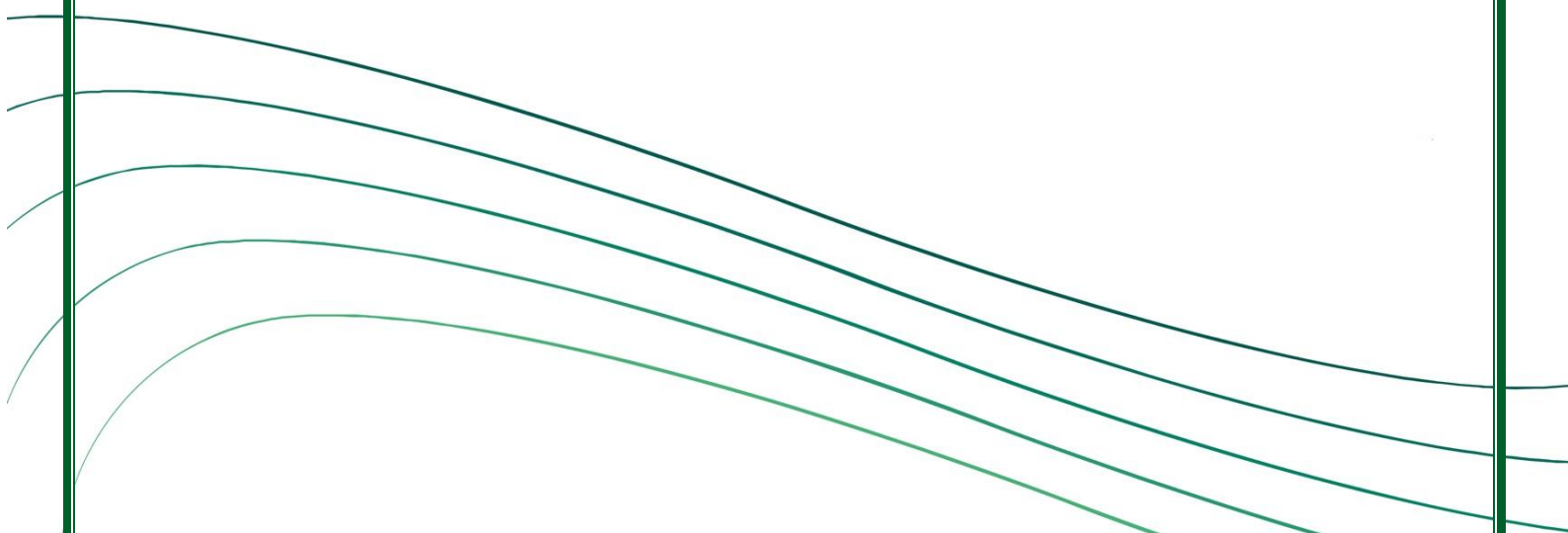


الديوان العام للمحاسبة
General Court of Audit



حقيبة الممارسة العملية للمراجعة
الداخلية



مقدمة:

في ظل تنامي عولمة الاقتصاد، دأبت المملكة العربية السعودية لتنفيذ برنامج التحول الوطني ٢٠٢٠ وفق رؤيتها ٢٠٣٠ حيث أن من أهم مشاريعها تحول الجهات الحكومية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وكذلك تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs)، لذلك وانطلاقاً من رسالة الديوان العام للمحاسبة، ومن خطته الاستراتيجية، في إنشاء معهد متخصص للتدريب والاستشارات في المحاسبة والمراجعة الحكومية، وإيماناً بالدور الذي يؤديه في تحقيق التنمية المستدامة في المملكة، كانت الموافقة على إنشاء المركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء نقلة نوعية في الارتقاء بخدمات الديوان وكذلك كأحد أهم الوسائل في تحقيق رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ م، والذي يهدف بشكل رئيسي إلى تطوير وتحسين مهارات موظفي الأجهزة الحكومية في مجالات المراجعة المالية ورقابة الأداء من خلال مجموعة من ورش العمل والدورات التدريبية المختلفة، إن إنشاء المركز يعد أحد البرامج الرئيسية في استراتيجية الديوان لتطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة الحكومية بهدف الارتقاء وتحسين جودة المراجعة المالية ورقابة الأداء في العمل الحكومي بغرض الإسهام في التطور المتسارع الذي تعيشه المملكة، والمشاركة الإيجابية في التنمية على كافة الأصعدة، ومن هنا حرص الديوان على إعداد حقائب تدريبه بشكل مبسط خالية من التعقيد، مرتبطة بشكل كبير بالواقع العملي وأكثر واقعية في تحقيق المتطلبات الأساسية.

وتتناول هذه الحقيبة التدريبية " الممارسة العملية للمراجعة الداخلية " لمتدربي الأجهزة الحكومية المشمولة برقابة الديوان موضوعات عامة عن المراجعة الداخلية ابتداءً من التعريف والمفاهيم والأهداف ومروراً بالمعايير المهنية وتخطيط عملية المراجعة والإجراءات التنفيذية لها، وأخيراً كتابة التقارير.

الإدارة العامة للمركز السعودي للمراجعة

المالية والرقابة على الأداء

الجدارة والأهداف العامة: إلمام المتدرب بالكيفية في ممارسة المراجعة الداخلية متضمناً مفهوماً، وأهدافها، والمعايير المهنية للمراجعة الداخلية وعملية التخطيط لها، والإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة وأخيراً كتابة التقارير.

أهداف الحقيبة والمهارات المعرفية ونتائج التدريب المتوقعة:

تقوم الجهات الحكومية بالعديد من النشاطات التي يحتاجها أفراد المجتمع، ومن هذا جاء دور المراجعة الداخلية كوسيلة فعالة تهدف الى مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية، لذا تهدف هذه الحقيبة لمساعدة المتدرب لفهم ومعرفة طبيعة عمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية وأهدافها وتعلم الكيفية الفعلية لممارستها وإنتاج التقارير، ويتحقق ذلك من خلال تدريبه على الوحدات الآتية:

- الإلمام بالتطور التاريخي ومفهوم وأهداف وأهمية المراجعة الداخلية.
- الاطلاع على مفهوم معايير المراجعة الداخلية (معايير الصفات ومعايير الأداء).
- الإلمام التام بمراحل تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وإعداد برامج المراجعة.
- أعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية.
- تطبيق أساليب وإجراءات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.
- فهم التدقيق الآلي وفحص العمليات الآلية ومراكز المعلومات.
- سلامة وحفظ أوراق العمل والتي تركز على مسئولية حفظ وحماية أوراق العمل.
- التمكن من كتابة تقارير المراجعة الداخلية بطريقة علمية واحترافية.

محاور البرنامج

الوحدة الأولى: مفهوم المراجعة الداخلية.

الوحدة الثانية: معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني.

الوحدة الثالثة: تخطيط وبرنامج عمل المراجعة الداخلية.

الوحدة الرابعة: أساليب تنفيذ مهنة المراجعة الداخلية وادلة الاثبات.

الوحدة الخامسة: أوراق العمل وكتابة تقارير المراجعة الداخلية.

المستوى المطلوب: أن يصل المتدرب إلى إتقان الجدارة بنسبة ٧٠% بنسبة عالية.

الوقت المتوقع للتدريب: ٤٠ ساعة، أسبوعين ١٠ أيام عمل، أربع ساعات يومياً في الفترة المسائية.

المستهدفين من التدريب: موظفي المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية.

الوسائل المساعدة: جهاز عرض، شرائح، حلقة نقاش، لعب أدوار، تدريبات عملية.

التقييم: الحضور بنسبة ٨٠ %، والمشاركة الفعالة واختبار للتأكد من الحصول على المعرفة والجدارة.

الجدول الزمني (خطة التنفيذ)

الأيام	الجلسة	الوقت	الموضوع
١	الأولى	٤:٣٠ - ٤:٠٠	الافتتاح - إذابة الجليد
١	الثانية	٥:٣٠ - ٤:٣٠	- التطور التاريخي للمراجعة الداخلية - مفهوم المراجعة الداخلية - أهداف المراجعة الداخلية - أهمية ودور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
١	الثالثة	٨:٠٠ - ٦:٠٠	المراجعة الداخلية والإطار العام لعملية الحوكمة اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة
اليوم الثاني			
٢	الأولى	٥:٣٠ - ٤:٠٠	اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة تشكيل وحدة المراجعة الداخلية تمارين تدريبية وحالات عملية
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
٢	الثانية	٨:٠٠ - ٦:٠٠	الوحدة الثانية: المعايير المهنية وقواعد السلوك معايير المراجعة الداخلية معايير الصفات (الخواص)
اليوم الثالث			
٣	الأولى	٥:٣٠ - ٤:٠٠	معايير الأداء (العمل الميداني) تمارين تدريبية وحالات عملية
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
٣	الثانية	٨:٠٠ - ٦:٠٠	الوحدة الثالثة: مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة مراحل تنفيذ مهام المراجعة الداخلية مفهوم التخطيط خصائص التخطيط الجيد في المراجعة الداخلية إعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية

اليوم الرابع			
٤	الأولى	٥:٣٠ - ٤:٠٠	إعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية إعداد برنامج المراجعة الداخلية صياغة الأهداف الرئيسية والفرعية لبرنامج المراجعة
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
٤	الثانية	٨:٠٠ - ٦:٠٠	العناصر الأساسية لبرنامج المراجعة النقاط الهامة التي يجب أخذها بالاعتبار عن إعداد برنامج المراجعة تمارين تدريبية وحالات عملية
اليوم الخامس			
٥	الأولى	٥:٣٠ - ٤:٠٠	الوحدة الرابعة: أساليب تنفيذ مهمة المراجعة وأدلة الإثبات أسلوب التفكير والتحليل الحساب الختامي
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
٥	الثانية	٨:٠٠ - ٦:٠٠	تمارين تدريبية وحالات عملية
اليوم السادس			
٦	الأولى	٥:٣٠ - ٤:٠٠	تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
٦	الثانية	٨:٠٠ - ٦:٠٠	بعض إجراءات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بمراجعة المصروفات
اليوم السابع			
٧	الأولى	٥:٣٠ - ٤:٠٠	تقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
٧	الثانية	٨:٠٠ - ٦:٠٠	استخدام أساليب العينات الإحصائية عناصر نتائج المراجعة وأهميتها تمارين تدريبية وحالات عملية

اليوم الثامن			
الوحدة الخامسة: أوراق العمل وكتابة تقارير المراجعة الداخلية الأغراض الرئيسية لأوراق العمل الدليل وإمكانية الوصول للسجلات قواعد وإرشادات تحضير أوراق العمل تحضير ورقة العمل إرشادات إعداد أوراق العمل	٥:٣٠ - ٤:٠٠	الأولى	٨
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
بناء وتنظيم أوراق العمل قائمة مراجعة أوراق العمل سلامة حفظ وحماية أوراق العمل كتابة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعتها	٨:٠٠ - ٦:٠٠	الثانية	٨
اليوم التاسع			
كتابة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعتها الإطار العام للكتابة مفهوم التقرير قواعد التقرير	٥:٣٠ - ٤:٠٠	الأولى	٩
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
أنواع التقارير خصائص عرض التقرير الجيد	٨:٠٠ - ٦:٠٠	الثانية	٩
اليوم العاشر			
مراجعة تقارير المراجعة ومتابعتها المتابعة والتحقق من تنفيذ التوصيات حفظ نتيجة المراجعة الداخلية	٥:٣٠ - ٤:٠٠	الأولى	١٠
استراحة: من ٥:٣٠ إلى ٦:٠٠			
تمارين تدريبية الختام	٨:٠٠ - ٦:٠٠	الثانية	١٠

الفهرس

رقم	العنوان	الصفحة
	الوحدة الأولى : مفهوم وتطور المراجعة الداخلية	٨
	أهداف الوحدة التدريبية	٨
	التطور التاريخي للمراجعة الداخلية	٩
	مفهوم المراجعة الداخلية	١٠
	أهداف المراجعة الداخلية	١١
	أهمية ودور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية	١٢
	المراجعة الداخلية والإطار العام لعملية الحوكمة	١٢
	اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة	١٤
	تشكيل وحدة المراجعة الداخلية	١٤
	تمارين تدريبية وحالات عملية	١٥
	الوحدة الثانية: المعايير المهنية وقواعد السلوك	١٦
	الأهداف التدريبية	١٦
	معايير المراجعة الداخلية	١٧
	معايير الصفات (الخواص)	١٧
	معايير الاستقلال المهني	١٨
	معايير الكفاءة المهنية	١٩
	معايير العناية المهنية اللازمة	١٩
	معايير رقابة الجودة	٢٠
	معايير الأداء (العمل الميداني)	٢١
	معايير أدلة الإثبات	٢٢
	معايير إعداد التقارير	٢٣
	قواعد السلوك المهني	٢٣
	معايير استقلالية المراجعة الداخلية	٢٤
	تمارين تدريبية وحالات عملية	٢٥
	الوحدة الثالثة: مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة	٢٦
	الأهداف التدريبية	٢٦
	مراحل تنفيذ مهام المراجعة الداخلية	٢٧
	مفهوم التخطيط	٢٨
	خصائص التخطيط الجيد في المراجعة الداخلية	٣٠
	إعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية	٣٢
	إعداد برنامج المراجعة الداخلية	٣٦
	صياغة الأهداف الرئيسية والفرعية لبرنامج المراجعة	٣٧
	العناصر الأساسية لبرنامج المراجعة	٣٧
	النقاط الهامة التي يجب أخذها بالاعتبار عن إعداد برنامج المراجعة	٣٨
	تمارين تدريبية وحالات عملية	٣٩

٤٣	الوحدة الرابعة: أساليب تنفيذ مهمة المراجعة وأدلة الإثبات
٤٣	الأهداف التدريبية
٤٤	أسلوب التفكير والتحليل
٤٥	استخدام أسلوب التفكير والتحليل في مراجعة الحساب الختامي
٤٧	استخدام أسلوب التفكير والتحليل عند مراجعة الإيرادات في الحساب الختامي
٤٩	استخدام أسلوب تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
٥٥	بعض إجراءات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بمراجعة المصروفات
٦٣	تقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات
٦٧	استخدام أسلوب العينات الإحصائية
٧١	عناصر نتيجة المراجعة وأهميتها
٧٣	تمارين تدريبية وحالات عملية
٧٤	الوحدة الخامسة: أوراق العمل وكتابة تقارير المراجعة الداخلية
٧٤	الأهداف التدريبية
٧٥	الأغراض الرئيسية لأوراق العمل
٧٨	الدليل وإمكانية الوصول للسجلات
٨٤	قواعد وإرشادات تحضير أوراق العمل
٨٤	تحضير ورقة العمل
٨٧	إرشادات إعداد أوراق العمل
٨٨	بناء وتنظيم أوراق العمل والمجموعات
٩١	قائمة مراجعة أوراق العمل
٩٣	سلامة حفظ وحماية أوراق العمل
٩٥	كتابة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعتها
٩٦	الإطار العام للكتابة
١٠٠	مفهوم التقرير
١٠٣	قواعد التقرير
١٠٥	كيفية تبويب الملاحظات
١٠٦	أنواع التقارير
١٠٧	خصائص عرض التقرير الجيد
١٠٩	مراجعة تقارير المراجعة ومتابعتها
١١١	المتابعة والتحقق من تنفيذ التوصيات
١١٢	حفظ نتيجة المراجعة الداخلية
١١٣	المراجع

الوحدة الأولى: تطور ومفهوم المراجعة الداخلية

الأهداف التدريبية:

- تهدف هذه الوحدة إلى تزويد المتدرب بالمعارف الأساسية والمفاهيم في:
- التطور التاريخي للمراجعة الداخلية.
- مفهوم المراجعة الداخلية.
- أهداف المراجعة الداخلية.
- أهمية ودور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- استعراض مواد اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية.

أدى التطور العلمي والنمو في مجالات النشاط الحكومي إلى كبر حجم المعاملات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة أدائها وتعدد مشاكلها ، وقد أدى ذلك إلى تطور ظهور مفهوم المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية التي تمثل المراجعة الداخلية عنصراً هاماً فيها ، وكلما كبر حجم الأنشطة المالية كلما زادت الحاجة إلى توفير نظام مراجعة داخلية فعال بحيث تمارس المراجعة على أوجه نشاطات الجهة سواء كان نشاط إداري أو مالي أو أداء أو التزام، لذلك وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عمليات وأنشطة الجهة بغرض التأكد من صحة تلك العمليات والأنشطة وتحقيقها للأهداف التي تم التخطيط لها وتصحيح أي انحرافات وتقويمها وفقاً للأنظمة والتعليمات النظامية.

وتعتبر المراجعة الداخلية أحد خطوط الدفاع لحماية الأموال والموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها في الجهة الحكومية، فهي تعتبر الأداة الفاعلة في تطور السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية للجهة بما يعود بالنفع على تحقيق أهدافها، كما أنها تقوم بوظيفة تقييمية مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل الجهة، لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة بغرض مساعدة المسؤولين داخل الجهة في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير: التحليل، والتقويم، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بالرقابة على الأنشطة التي يتم فحصها، وتساعد المراجعة الداخلية بذلك الجهة في تحقيق أهدافها وحماية أصولها.

أولاً: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية:

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عاماً، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور الأعمال أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى .

ومن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:-

- ١- الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.
- ٢- ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- ٣- الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.
- ٤- ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للمرجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول ويجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال النسبي في مباشرة مهامه، وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة عام ١٩٤١ م، وقام هذا المعهد بوضع المعايير اللازم الالتزام بها عند ممارسة مهنة المراجعة.

ثانياً: مفهوم المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية وتعرف المراجعة الداخلية على أنها " إحدى حلقات الرقابة الداخلية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة "، ويعرف البعض المراجعة الداخلية " هي التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي "، وتعرف أيضاً على أنها "تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل

إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي" كما يعرفها البعض بأنها "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المنظمة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية" وتعرف أيضاً بأنها "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".

وقد قام البعض بتعريف المراجعة الداخلية على أنها "مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشأ الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياط المتخذ لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وأخيراً في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

وقد عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين المراجعة في عام ١٩٤٧م على أنها "أداة تعمل عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى".

أما في عام ١٩٥٧م قام مجمع المحاسبين بتعريف المراجعة على أنها "أداة للحكم والتقييم تعمل من داخل المشروع تخدم الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى في هذا المجال. ومن أكثر التعريفات المقبولة هو آخر تعريف قدمه مجمع المراجعين والمحاسبين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية وهي "نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة".

كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المراجعة الداخلية على أنها "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة".

تمارين تدريبي (١):

من خلال التعريفات السابقة هل تستطيع الوصول لتعريف المراجعة الداخلية من خلال ممارستك العملية ؟

.....

.....

ثالثاً: أهداف المراجعة الداخلية:

المراجعة تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية في الجهة وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي:

١. التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمشروع وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال الجهة، وهنا يقوم المسئولون عن المراجعة الداخلية بكتابة تقارير دورية عن تقييمهم للخطط المنفذة.
٢. التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات الجهة التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود، وقيام المراجعة الداخلية

بهذه المهام يؤدي في النهاية منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات، وكذلك في البيانات والمعلومات.

٣. التحقق من وجود حماية كافية لأصول الجهة ضد الفقد والسرقة.
٤. الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة.
٥. تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية.
٦. تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.
٧. التحقق من أن المصروفات لا تنفق إلا في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.

تمرين تدريبي (٢):

إثناء مراجعتك لأحدى بيانات الأصول الثابتة وجدت أحد الأصول غير مدرج بالسجلات أو الدفاتر المحاسبية كيف يمكن لك أن تتصرف؟

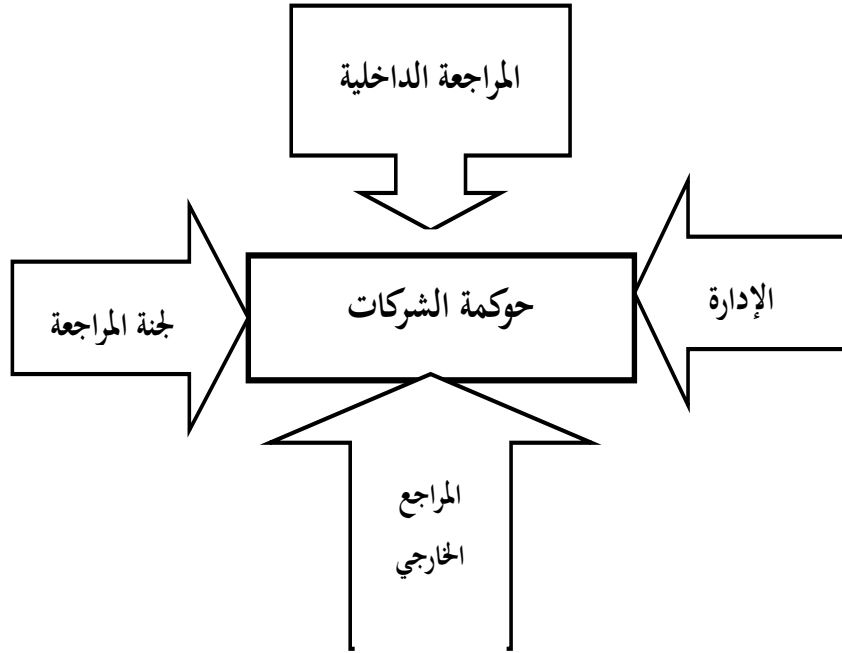
.....

.....

رابعاً: أهمية ودور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:

أصبحت أنشطة المراجعة الداخلية في ظل البيئة الاقتصادية المعاصرة تلقى اهتمام شديد من جانب الأوساط المهنية كأحد أدوات الحوكمة وأيضاً من جانب الأطراف التي تتحمل مسؤولية الحوكمة، يتضح دور المراجعة الداخلية في الحوكمة من خلال تقدير المخاطر، وتحقيق الرقابة، والتأكد من الالتزام بالإجراءات الرقابية، وعلى مستوى القطاع العام بدأت تحظى المراجعة الداخلية باهتمام كبير، وخاصة بالمملكة العربية السعودية حيث أدرك الديوان العام للمحاسبة أهمية التطوير المستمر في الأساليب الرقابية ومسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الحكومية والاستفادة من معطياتها الإيجابية في توفير وسائل الرقابة الوقائية للمال العام وترشيد استخدامه، وبرزت الحاجة إلى وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية في كل جهة من الجهات المشمولة برقبته، 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، فبادر بالرفع للمقام السامي مُقترحاً إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في كل جهاز حكومي ترتبط بالمستول الأول في الجهة، وحظي هذا الاقتراح بالموافقة السامية وصدر قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠ هـ القاضي بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة الديوان، ثم أعد الديوان بالتعاون مع معهد الإدارة العامة مشروع اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية وفق الأصول والمعايير المهنية المعتمدة في هذا المجال، لتكون مرجعاً ومرشداً لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وتم رفعه للمقام السامي حيث جرت دراسته من قبل لجنة مكونة من الديوان العام للمحاسبة ووزارتي المالية والخدمة المدنية وهيئة الرقابة والتحقيق، وصدر قرار مجلس الوزراء الموقر رقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦ هـ، القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، وكلف الديوان بمتابعة تنفيذها، وصدر الأمر التعميمي رقم (١٠٧٥٤) وتاريخ ١٤٣٦/٣/٩ هـ الذي نص في فقرته الأولى أنه "على جميع الجهات الحكومية- المشمولة برقابة الديوان - الإسراع في تنفيذ قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥) بتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠ هـ، القاضي باستحداث وحدات للرقابة الداخلية، وفق خطة زمنية لا تتجاوز عامين، مع تمكينها من ممارسة مهماتها ودعمها بالكفاءات البشرية"، وفي فقرته الثانية "بتكليف وحدات الرقابة الداخلية في الأجهزة الحكومية برصد وحصر جميع المخالفات والتجاوزات المالية التي وقعت فيها تلك الأجهزة، وبحث أسبابها، والعمل على معالجتها"، وتكليف الديوان برفع تقرير دوري كل ثلاثة أشهر عن نتائج متابعته لإنشاء هذه الوحدات وتفعيل دورها وفي بداية عام ٢٠١٨ م أعلن الديوان العام للمحاسبة عن عزمه بتنفيذ عدد من الدورات التدريبية لمنسوبي وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، والتي تأتي امتداداً لجهود الديوان في تفعيل إدارات المراجعة الداخلية ودعم جهودها في ممارسة اختصاصها بكل اقتدار.

المراجعة الداخلية والإطار العام لعملية الحوكمة



ويمكن تلخيص أهمية المراجعة الداخلية في كونها أداة رقابة فعالة تساعد المسئول على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء عن طريق تحقيق الأهداف التالية:

- ١- المحافظة على أصول وممتلكات الجهة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها.
- ٢- ضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتمالها.
- ٣- ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها، بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- ٤- تحقيق التقيد بالتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة، لتحقيق أهدافها بكفاءة وبطريقة منتظمة.
- ٥- سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها.

تمرين تدريبي (٣)

أثناء عملية المراجعة المالية اكتشفت أن الرصيد الدفترى للصندوق لا يتطابق مع الرصيد الفعلي، كيف يمكن أن تتصرف؟

.....

.....

خامساً: استعراض مواد اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة فيما يخص التخطيط وإعداد برنامج المراجعة:-

إنشاء وحدة المراجعة الداخلية:

نصت المادة الثانية من اللائحة على " إنشاء وحدة للمراجعة الداخلية في المقر الرئيسي يرتبط مديرها بالمستول الأول في الجهة، أما الفروع فتُنشئ - عند الحاجة - بقرار من المستول الأول في الجهة، وتتولى الوحدة أعمال المراجعة الداخلية بها عن طريق ممارسات الاختصاصات المخولة لها بمقتدى 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 وكفائتها بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- د. تحقيق التقيد بالتعليمات والسياسات والخطط الملزمة للجهة، لتحقيق أهدافها بكفاءة وبطريقة منتظمة.
- هـ. سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها.

ويكون مرجعية وحدة المراجعة الداخلية في مباشرتها لأعمالها، اللائحة وقرار الوزير بإنشاء وحدة المراجعة، والمعايير الدولية ومبادئ وقواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية، إضافة إلى ميثاق وحدة المراجعة.

تشكيل وحدة المراجعة الداخلية:

حددت اللائحة في المادة الثالثة والرابعة 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 ومهامه وأعماله والمستوى الوظيفي لرئيس الفرع، ويتعين ربط وحدات المراجعة الداخلية التي تقع بفروع الجهة بمدير وحدة المراجعة الداخلية بالمركز الرئيسي بالجهة تحقيقاً لاستقلال الوحدة التنظيمي.

وأما المادة الخامسة فقد حددت شروط من يتم تعيينه في وحدة المراجعة الداخلية وتضمنت ان يكون حاصل على الشهادة الجامعية او دبلوم في المحاسبة او ما يعادلها في تخصص وثيق الصلة بنشاط الجهة، وخبرة عملية في أحد هذين المجالين.

تمرين تدريبي (٣)

كيف تشرح العلاقة بين مديرو وحدة المراجعة الداخلية والمسئول الأول في الجهة التابعة لها..... ناقش ذلك مع المدرب؟

.....

.....

مهام مديرو وحدة المراجعة الداخلية:

تتطلب المواد السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة من اللائحة من مدير الوحدة القيام بتنفيذ الآتي:

- تنظيم أعمال الوحدة والإشراف عليها ومن ثم يكون مسئولاً عن حسن سير العمل بها ومتابعة انجاز كافة اختصاصاتها بفاعلية.
- إعداد خطة سنوية للمراجعة الداخلية يتم رفعها للإدارة العليا لاعتمادها، وإعداد الإجراءات الخاصة بأعمالها.
- إجراء الاتصالات اللازمة بالمسؤولين المختصين بالإدارات والأقسام المختلفة بالجهة للقيام بتنفيذ المهام.
- وضع خطة تدريبية لرفع كفاءة وأداء موظفي الوحدة.

تمرين تدريبي (٤)

بعد فهمك لمهام مديرو وحدة المراجعة هل تستطيع وضع أفكار لإعداد خطة سنوية، ناقش ذلك مع المدرب؟

.....

.....

الوحدة الثانية: معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني

الأهداف التدريبية:

- تهدف هذه الوحدة إلى تزويد المتدرب بالمعارف الأساسية والمفاهيم في:
- مفهوم معايير المراجعة الداخلية (معايير الصفات ومعايير الأداء).
 - قواعد السلوك المهني.
 - استقلالية المراجعة الداخلية.
 - الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية.
 - نطاق عملية المراجعة.

مقدمة:

تعتبر معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني بمثابة الإطار المهني لعملية الممارسة المهنية، وبناءً على ذلك فإن التقيد بمبادئ وأخلاقيات المهنة أمراً إلزامياً لممارسة المراجعة الداخلية، وينبع الإطار العام لمعايير المراجعة الداخلية من الاهتمام المتزايد بآليات حوكمة الوحدات الحكومية والرقابة التي بدأت تفرض نفسها على المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى العلمي أو المستوى العملي فنتيجة للمشاكل التي منيت به القطاعات الحكومية والتجارية، بسبب ضعف آليات الحوكمة والرقابة وما ترتب على ذلك من خسائر كبيرة للاقتصاد، فإن النظم والقوانين قد صدرت بوضع آليات صارمة لفرض الرقابة و الحوكمة، في نفس الإطار فإن الهيئات المهنية قد منيت بانتقادات حادة نتيجة لفشلها في تحقيق جودة عالية من الرقابة والمراجعة كما إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور المعايير المهنية بحيث كان هدفها الأساسي في السابق هو اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أما حالياً فهو المساهمة في تقويم النظام الداخلي.

ووفقاً لما سبق فقد صدرت معايير المراجعة الداخلية للوحدات الحكومية بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ٤/٦/١٤٢٨هـ والتي جاءت ضمن اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، وقد لعبت هذه المعايير دور محوري في تنظيم آليات العمل الحكومي مما ساهم في فرض الرقابة المالية وتحسين آليات الحوكمة.

معايير المراجعة الداخلية:

معايير المراجعة الداخلية هو مصطلح يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات،

وتنقسم معايير المراجعة الداخلية إلى:

١- معايير الصفات (الخواص).

٢- معايير الأداء.

أولاً: معايير الصفات (الخواص):

وتعرف معايير الصفات بأنها " المعايير التي تختص بالصفات بالمنشآت والأفراد الذين يؤدون أعمال المراجعة الداخلية وتشمل:

١- معيار الاستقلال المهني.

٢- معيار كفاءة الأداء المهني.

٣- معيار العناية المهنية اللازمة.

٤- معيار رقابة الجودة.

ثانياً: تعرف معايير الأداء بأنها " المعايير التي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن تقيس أداء المراجعة الداخلية وتشمل:

١- معيار نطاق العمل.

٢- معيار تنفيذ أعمال المراجعة.

٣- معيار العمل الميداني.

٤- معيار أعداد التقارير.

وسوف يتم استعراض هذه المعايير فيما يلي:

• معيار الاستقلال المهني

ويعني أن يكون المراجع مستقلاً استقلال مهنيًا تاماً في جميع ما يتعلق بالمراجعة، كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن المراجعة وحتى يكون المراجع الداخلي مستقلاً مهنيًا، لابد من توافر معايير أساسيين هما: المركز التنظيمي، والموضوعية، ويقصد بذلك أن يتمتع المراجع بمكانة تنظيمية تسمح له بالقيام بمهامه والمسئوليات المهنية بكل حرية، ويجب ألا يرتبط المراجع الداخلي بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعته، وأن يكون موضوعياً في حكمة عند القيام بتنفيذ عملية المراجعة.

◦ أولاً: التبعية الإدارية

أن يكون نشاط المراجعة الداخلية ليس في نفس المستوى الإداري للإدارات التنفيذية الأخرى حتى يستطيع أداء أعمال الفحص والتقويم لأعمالهم دون خوف أو حرج، يتحقق ذلك عندما يكون نشاط المراجعة الداخلية تابعاً لأعلى مستوى إداري، وأن تقدم تقرير المراجعة الداخلية إلى هذا المستوى.

◦ ثانياً: عدم القيام بأعمال تنفيذية

لكي يؤدي المراجع الداخلي الأعمال المنوطة به يجب أن يبتعد تماماً عن القيام بأعمال تنفيذية، حيث يجب ألا يسند إلى نشاط المراجعة الداخلية أي أعمال تدخل في نطاق اختصاصات الإدارات الأخرى، حتى لا يجد المراجع الداخلي نفسه أمام موقف يقوم فيه بتقييم أعمال قام بها.

تمرين تدريبي (١):

أشترك محاسب في إعداد فواتير الشراء في جهة حكومية ما، وبعد فترة نقل لإدارة المراجعة الداخلية ضمن المراجعين، كيف ترى أن يقوم بمراجعة تلك الفواتير؟

.....
.....

• معيار الكفاءة المهنية

يقضي المعيار بضرورة إنجاز مهام المراجعة الداخلية بواسطة أفراد مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنيًا بصورة تلاءم طبيعة هذه المهام، وأن يكون لديهم إلمام بالمعرفة، والمهارات، والتدريب وغيرها من عناصر التأهيل اللازمة للقيام بالمراجعة بطريقة سليمة في المقابل يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً بأن المهارة الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين ملائمة لعمليات المراجعة التي سيتم القيام بها.

تمرين تدريبي (٢):

أغلب موظفي وحدات المراجعة الداخلية هم من تخصصات خارج المحاسبة والمالية، هل ترى هذا يخدم مهنة المراجعة الداخلية، ناقش ذلك مع المدرب؟

.....
.....

• معيار العناية المهنية اللازمة

يجب أن تؤدي مهام المراجعة الداخلية بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة، فيبذل المراجع جهده المقبول في تخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ البرامج المطلوبة، واختيار حجم العينة وتقدير المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية وقد حددت المادة (٢٠) من اللائحة بأنه على مدير الوحدة وموظفيها بذل العناية المهنية اللازمة عند مباشرة الاختصاصات المنوطة بهم، وبمقتضى هذه اللائحة يجب مراعاة خطوات العمل الآتية:

- التخطيط الدقيق والمناسب لجميع خطوات عمل المراجعة.
- توثيق إجراءات العمل والالتزام بها وحفظها ضمن أوراق العمل.
- الحصول على قرينة الإثبات التي تدعم ما يتوصل إليه من نتائج.

تمرين تدريبي (٣):

سوف يعرض عليك المدرب ورقة متضمنة مجموعة من الإجراءات، وضح أي منها تعد مخالفة لمعيار العناية المهنية اللازمة، وناقش ذلك مع المدرب؟

.....
.....

• معيار رقابة الجودة

يقضي المعيار بضرورة أن تملك الإدارة التي تقوم بأعمال المراجعة لنظام داخلي ملائم لرقابة جودة المراجعة وتحسين برامجها ومتابعتها والتأكد من التزام المراجعين بمعيار الجودة في تنفيذ مهامهم وكافة نواحي أنشطة المراجعة الداخلية والمتابعة المستمرة لفعاليتها، وأن تشارك في برنامج إشرافي خارجي لمعاينة هذه الجودة.

تمرين تدريبي (٤):

على افتراض أنك مدير المراجعة الداخلية كيف يمكن لك أن تراقب جودة الأداء، وإذا وجدت قصور كيف يمكن لك أن تعالجه، ناقش ذلك مع المدرب؟

.....

.....

تمرين تدريبي (٥):

كيف ترى مسؤولية المراجع الداخلي عن رقابة الجودة، ناقش ذلك مع المدرب؟

.....

.....

ثانياً: معايير الأداء (العمل الميداني)

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:

- التخطيط
- الإشراف السليم
- دراسة الأنظمة واللوائح وفحص مدى الالتزام بها
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- أدلة الإثبات
- تحليل البيانات المالية

١- التخطيط

يجب التخطيط لعملية المراجعة بما يضمن إجراء مراجعة ذات جودة ونوعية عالية وبطريقة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب كما يجب تعريف الأهداف المأمول تحقيقها من عملية المراجعة وتحديد المخاطر المحيطة بالنشاط وبأهدافه وموارده وعملياته والوسائل التي تحد من وصول هذه المخاطر إلى المستويات الغير مقبولة ومدى كفاية وفعالية إدارة مخاطر النشاط ونظم الرقابة عليه، وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.

٢- الإشراف السليم

يجب الإشراف السليم على كافة المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص ويتولون اتخاذ الإجراءات اللازمة لتجميع أدلة الإثبات يتضمن الإشراف في المراجعة القيادة والتوجيه والرقابة السليمة لكافة المراحل للتأكد من الربط الفعال بين الأنشطة والإجراءات والفحوص التي يتم تنفيذها وبين الأهداف المرجوة.

٣- دراسة الأنظمة واللوائح وفحص مدى الالتزام بها

يجب أن يقوم المراجع عند تنفيذ المراجعة المالية أو مراجعة الأداء بدراسة الأنظمة واللوائح للتحقق من كفايتها ومدى الالتزام بها، كما ينبغي على المراجع أن يمارس العناية والحذر المهني عند التوسع في الخطوات والإجراءات المتعلقة بمعالجة مخالفات النظام بحيث يتفادى التدخل في التحقيقات أو الإجراءات النظامية المحتمل حدوثها في المستقبل.

٤- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية بهدف تقييمه، وتتضمن الرقابة الداخلية الأساليب والإجراءات التي تتبناها الإدارة للتأكد من الوفاء بأهدافها واستخدام مواردها بما يتفق مع القوانين والنظم والسياسات وحماية الموارد من الخسارة والتلف وسوء الاستخدام والحصول على البيانات الموثوقة والاحتفاظ بها والكشف عنها بوضوح في التقارير، إن الرقابة الداخلية الجيدة أمر جوهري لتحقيق التنفيذ الملائم للعمل مع تحقق المحاسبة الكاملة للموارد المتاحة، كما أنها تيسر تحقيق الأغراض الإدارية من خلال عملها لضبط وتقييم الأعمال غير المرغوب فيها.

٥- أدلة الإثبات

ان وجود ادلة الاثبات يعكس مدى قيام المراجع الداخلي بالمهمة الموكلة له بكفاءة عالية وبذله العناية المهنية اللازمة والتي من خلالها يمكن الاعتماد على النتائج والتوصيات التي توصل اليها المراجع ويجب ان تكون ادلة الاثبات كافية وملائمة ومناسبة وذات صلة بالموضوع وموثوق بها ولا يشوبها شك لتوفير أساس معقول يدعم النتائج التي يتوصل إليها المراجع إما عن طريق الفحص أو الملاحظة أو الاستفسار أو المصادقة أو الحسابات أو الإجراءات التحليلية . ويجب التركيز على أمرين:

• أنواع أدلة الإثبات:

مستنديه وثائقية (عقود وسجلات وفواتير)، مادية ملموسة (صور وخرائط وعينات)، تحليلية (إحصائيات ومقارنات واستنتاجات)، دليل الشهود بالمقابلة أو بالأوراق المستلمة منهم (ويفضل أن تكون مكتوبة).

• مصادر أدلة الإثبات:

إما أن يتم إنشاؤها من المراجع مثل محاضر الإثبات والجرد – أو يتم الحصول عليها من الجهة: مثل الوثائق والمستندات – أو يتم الحصول عليها من الغير: مثل المصادقات من الجهات الخارجية.

٦- تحليل البيانات

يجب على المراجع لأغراض المراجعة المالية دراسة وتحليل التقارير والبيانات المالية التي تتضمن القوائم المالية أو الحسابات الختامية والإيضاحات المرفقة بها.

تمرين تدريبي (٥):

من خلال تجربتك العملية، حاول أن تعطي مثال لكل من المعايير السابقة وناقش ذلك مع المدرب؟

.....
.....

ثالثاً: معايير إعداد التقارير

عند الانتهاء من أعمال المراجعة يجب إعداد تقرير المراجعة والذي يفترض أن يتضمن ما يلي:

- تحديد موضوع المراجعة وأهدافها وأسلوبها ونطاقها.
- شرح القيود التي فرضت على المراجع سواء فرضها على نفسه كاختيار الإطار الزمني للفحص أو مكانه أو موضوعه، أو فرضت عليه من قبل الجهة محل المراجعة، أو فرضتها عليه الأنظمة أو ظروف الحال، مع ذكر تأثير هذه القيود على العمل الرقابي الذي يقوم به.
- تضمين التقرير بأي ضعف جوهري في نظام الرقابة الداخلية.
- تبليغ الإدارة عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.
- كتابة التقرير بإيجاز ووضوح وتقديم الأدلة والقرائن.
- تضمين وجهات نظر المسؤولين في الإدارة محل المراجعة.
- التوجيه البناء في التقرير وتحديد نقاط القوة والضعف.
- النتائج والاقتراحات والتوصيات اللازمة في التقرير.

قواعد السلوك المهني:

لقد تضمن السلوك المهني مجموعة من القواعد الهامة تتعلق بعمل المراجع الداخلي وهي:

- ١- النزاهة: يجب على المراجع الداخلي أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية ولذا يجب ألا يكون للمحاسب المهني أو المدقق علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات.
- ٢- الاستقلالية: بحيث يكون المدقق مستقلاً فعلياً وظاهرياً عند ممارسة المهنة.
- ٣- الموضوعية: عند انجاز العمل المهني على المدقق أن يكون موضوعياً ولا يوجد لديه تضارب مصالح ولا متحيزاً لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين.
- ٤- المستويات التكنولوجية: يتطلب من المدقق أن يكون بمستوى يؤهله لإنجاز خدماته بصورة جيدة.
- ٥- سرية المعلومات.

تمرين تدريبي (٢):

هل تسريب المعلومات لموظفي الجهة الحكومية يعد مخالفة لقواعد السلوك المهني ناقش ذلك مع المدرب؟

.....

.....

استقلالية المراجعة الداخلية:

يعتبر استقلال المراجع أحد المعايير الهامة للمراجعة ، لذلك يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً في أداء أعماله لكي تتحقق فاعلية المراجعة الداخلية لذلك يجب على المراجع أن يتبع المستويات الإدارية العليا لكي يتمكن من مراجعة وفحص المستويات الرقابية الأخرى وتقييمها للتأكد من مدى تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية وهذا يتطلب من المراجع الداخلي أن يكون بعيداً عن وضع السياسات والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات بأي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد ، وبعد عمليات الفحص والمراجعة التي يقوم بها المراجع يقدم نتائج عمله وتوصياته في تقارير لمجلس الإدارة.

وتتجه كثير من الشركات إلى تكوين لجنة المراجعة والتي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين، وهدف اللجنة الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية مما يزيد من استقلاليته عن الإدارة.

الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

نظمت اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي، كما جاء في المادة (١٥) " يجب على مدير الوحدة وموظفيها التعاون وبشكل منتظم مع المراجع الخارجي للجهة الحكومية - ويتمثل في كل من وزارة المالية والديوان العام للمحاسبة وهيئة الرقابة والتحقيق وهيئة مكافحة الفساد ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية - وتمكينه من الاطلاع على جميع التقارير والبيانات اللازمة لأداء عمله وكذلك متابعة الإدارات المعنية تنفيذ ملحوظاته، كما أنه من الضروري التعاون مع المراقب المالي كما جاء في المادة (١٦) من اللائحة "يتعين على مدير الوحدة وموظفيها التعاون مع المراقب المالي التابع للجهة أو لوزارة المالية وتزويده بنتائج الأعمال الداخلة ضمن اختصاصه وبشكل خاص التي عليها ملاحظات ، وأي معلومة يمكن أن تساعد في أداء عمله .

ويقوم المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالعمل في نفس الميدان ولهما نفس الهدف وهو:-

أولاً - وجود نظام فعال للضبط الداخلي.

ثانياً - وجود نظام محاسبي فعال يمددهم بالمعلومات اللازمة عند إعداد التقارير.

وعلى هذا فإن التعاون لازم بينهما حيث يوفر عمل المراجع الداخلي عناء تعدد العمل بالنسبة للمراجع الخارجي، فإذا اطمأن المراجع الخارجي إلى فاعلية المراجعة الداخلية فإنه يستطيع أن يقلل مدى فحصه الذي يوفر عليه كثيراً من الوقت والجهد ومن أمثلة التعاون بينهما:

أ) يستطيع المراجع الخارجي أن يعتمد على إقرار المراجع الداخلي بفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

ب) قيام المراجع الداخلي بمساعدة المراجع الخارجي في كثير من الأعمال.

ج) يستطيع المراجع الداخلي أن يعد للمراجع الخارجي الأدلة التي يطلبها في مراجعته.

ولكن هناك حدود على اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي وهو:-

١- مدى خبرة وكفاءة رئيس المراجعة الداخلية.

٢- مدى كفاية المراجعة الداخلية.

٣- مستوى الإدارة المسئول عنها رئيس إدارة المراجعة الداخلية.

نطاق عمل المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث، أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، فإنه يمكن القول بأن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعة لتحقيق الكفاءة والفعالية في بلوغ الأهداف بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييم الأهداف نفسها وما دونها من خطوات. ونجد أن المراجع الداخلي اتسعت اهتماماته إلى رفع توصيات إلى الإدارة العليا تتعلق بتحسين الأداء ولا يقصر هذه الاهتمامات على التقرير عن فعالية الأداء الحالي أي أن المراجع في هذه الحالة سوف يوجه عناية الإدارة العليا إلى كيفية معالجة الانحرافات، وليس الإشارة إليها فقط مع ترك الأمر للإدارة العليا في شأن تدبير معالجتها.

الوحدة الثالثة:

تخطيط وبرنامج عمل وحدة المراجعة الداخلية

الأهداف التدريبية:

- تهدف هذه الوحدة إلى تزويد المتدرب بالمعارف الأساسية والمفاهيم في:
- تسليط الضوء على مراحل تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.
- مفهوم التخطيط وأهميته.
- خصائص التخطيط الجيد.
- مراحل إعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية.
- إعداد برنامج المراجعة.

لماذا يثار بشكل رئيس التساؤل عن كيفية إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية في كثير من الجهات الحكومية، وكذلك عن كيفية آليات العمل داخل وحدة المراجعة الداخلية، وما هي أعمالها، ومع أن عملية المراجعة الداخلية تمارس في بيئات قانونية وثقافية مختلفة وجهات حكومية مختلفة الأحجام، إلا أن التقيد بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية يعد أمراً أساسياً لكي يتمكن المراجعين من الوفاء بالتزاماتهم والقيام بمسئولياتهم على أكمل وجه وهنا سوف يتم استعراض بشكل سريع مراحل تنفيذ عملية المراجعة الداخلية وسوف يتم التركيز في هذه الوحدة على تخطيط مهمة المراجعة الداخلية وإعداد برنامج المراجعة، وسوف يتم تناول باقي المراحل في الوحدات القادمة.

أولاً: مراحل تنفيذ مهام وحدة المراجعة الداخلية:

يتم تنفيذ مهام المراجعة الداخلية من خلال المراحل الأساسية التالية:

● مرحلة تخطيط أعمال المراجعة:

ويجب أن يراعى عند التخطيط لعملية المراجعة الداخلية تحديد الإجراءات التي تتضمن معلومات عن العمليات والأنشطة التي تتعرض لمخاطر عالية، بناءً على دليل المخاطر الذي يشكل هيكل لكل المخاطر المتعارف عليها، على أن يتم خلال هذه المرحلة إجراء تقييم أنشطة المراجعة الداخلية من منظور المخاطرة، ومن ثم إعداد خطة المراجعة الداخلية وبرامجها بما يتناسب مع هذا التقييم ويعطي فرصة التركيز على المخاطر ذات الأهمية النسبية الأعلى.

● مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة:

يجب خلال هذه المرحلة التركيز على اختبار ما إذا كانت إدارة الجهة الحكومية والرقابة الداخلية فيها تعمل على تجنب المخاطر أو الحد منها، لذا يوصي المراجع الداخلي خلال هذه المرحلة بزيادة فعالية أنشطة الرقابة الداخلية التي يتم تحديدها بالتنسيق المباشر بين المراجع والمسؤولين عن إدارة المخاطر في كل إدارة من إدارات الجهة الحكومية.

● مرحلة إعداد تقارير المراجعة:

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية النتائج التي تم التوصل إليها بشأن المخاطر والتوصيات اللازمة لتجنبها أو الحد منها، على أن يتم رفع التقرير للمسئول الأول، والذي بدوره يصدر تعليماته للإدارات المختلفة للأخذ بتوصيات المراجعة ومتابعة تنفيذها.

● مرحلة المتابعة:

خلال هذه المرحلة تتم متابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على أساس المخاطر ومدى قدرته على تجنب المخاطر أو تخفيفها وفقاً لما جاء بتقرير المراجعة، بالتنسيق مع إدارة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى داخل الجهة الحكومية.

أولاً: مفهوم التخطيط:

يعتبر التخطيط الوظيفة الإدارية الأولى وله الأولوية على الوظائف الإدارية الأخرى بشكل عام من تنظيم وتوجيه ورقابة لأن هذه الوظائف يجب أن تعكس هذا التخطيط، فالمدير ينظم ويوجه ويراقب لكي يضمن تحقيق الأهداف طبقاً للخطط الموضوعة، والتخطيط بمفهومه العام هو أن يضع الإنسان أهدافاً وخطوات لتنفيذ هذه الأهداف ضمن فترة زمنية معينة قد تكون طويلة أو قصيرة، أما في الإدارة فيُقصد بالتخطيط وضع أهداف للمؤسسة أو الشركة، ووضع طرق للسير عليها بغية تنفيذ هذه الأهداف، مع وجود إدارة ورقابة لضمان تنفيذ هذه الأهداف في الفترة الزمنية المحددة،

ولنجاح التخطيط يجب أن يتم تنفيذ معظم الأهداف بأقلّ خسارة ممكنة لذا يمكن تعريف التخطيط على أنه هو الوظيفة الأولى للإدارة والتي تسبق ما عداها من الوظائف وتقوم على عملية الاختيار بين البدائل لإجراءات العمل للمؤسسة ككل ولكل قسم أو جزء من أجزائها ولكل فرد من العاملين بها "وهذا يعني أن معنى هذا أن وظيفة التخطيط تسبق باقي الوظائف الإدارية الأخرى حيث أنها تقوم على الاختيار الواعي وهذا الاختيار يكون بين مجموعة من البدائل . ويتم تعريفه أيضاً بأنه " التنبؤ بالمستقبل والاستعداد له فهو بعد النظر الذي يتجلى في القدرة على التنبؤ بالمستقبل والتحضير له بإعداد الخطة المناسبة "من التعريف السابق يتضح أن التخطيط يقوم على عملية التفكير والتقدير للمستقبل والنظر في البعد الزمني و التنبؤ بالمتغيرات ووضع الخطط لما يخفيه المستقبل والتأقلم مع الظروف المتغيرة . تعريف آخر يرى أن التخطيط " هو الأسلوب العلمي الذي يتضمن حصر الموارد البشرية والمادية واستخدامها بكفاءة وبطريقة علمية وعملية وإنسانية لسد احتياجات المنظمة أو المؤسسة " . وهذا يعني أن التخطيط هو أسلوب علمي يتم على أساس الموارد اللازمة لعملية الإنتاج وتنظيم الموارد المالية واستخدامها بأحسن الطرق وذلك بوضع خطة شاملة، وآخر يرى أن التخطيط هو الاختيار المرتبط بالحقائق وضع واستخدام الفروض المتعلقة بالمستقبل عند تصور الأنظمة المقترحة التي تعتقد بضرورتها لتحقيق النتائج المنشودة "بمعنى أن التخطيط يرتبط بالحقائق وذلك عن طريق الاختيار والانتقاء وكذلك وضع السياسات والإجراءات والخطط اللازمة لتحقيق النتائج والأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

تمرين تدريبي (١)

كيف يمكن لك أن تفسر التخطيط من وجهة نظرك، وهل سبق أن شاركت في عملية التخطيط داخل منظمك؟

.....

.....

تمرين تدريبي رقم (٢)

يقوم المدرب باختيار شخص بحيث يقوم بدور مدير إدارة (المستودعات) ومن ثم اختيار (٣) أشخاص آخرين من المتدربين وعمل تمرين بطريقة لعب الأدوار وتقوم المجموعة بمقابلة مدير المستودعات وجمع المعلومات منه، يقوم المدرب والمتدربين بتقييم المشهد بدون وجود الأفراد المشاركين في المشهد وتدوين النتائج على السبورة والاحتفاظ بها،

ثانيا: أهمية التخطيط في أعمال وحدة المراجعة الداخلية:

مما لا شك فيه أن للتخطيط في عمل المراجعة الداخلية أهمية بالغة، حيث تضمنت معيار للتخطيط بما يضمن أجراء مراجعة ذات جودة ونوعية عالية وبطريقة اقتصادية في الجهد والوقت، وتتمثل أهمية التخطيط فيما يلي:

● التخطيط ضروري بسبب التغير وعدم التأكد:

يجب على كل المؤسسات أن تخطط وذلك من أجل الوصول إلى غاياتها وأهدافها، وكلما توغل الإنسان في تقدير أحداث المستقبل زادت إمكانية الشك وعدم التأكد، وكلما كانت هناك خطة للعمل الذي ينوي عليه في المستقبل زادت البدائل الممكنة وقلت درجة عدم التأكد، فالذي يقوم بعمل خطة لا يمكنه أن يضع أهدافه ويتوقف عند ذلك الحد، وإنما عليه أن يكون عنده تصور بالظروف المستقبلية والنتائج المتوقعة.

● التخطيط يركز الانتباه على أهداف المؤسسة:

التخطيط يركز على إنجاز الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة ووضع خطة مناسبة لهذه الأهداف، فواضعو الخطط يكونون مجبرين على التفكير دائما في الأهداف المنشودة، فيجب عليهم مراقبة هذه الخطط دوريا وتعديلها وتطويرها في الوقت المناسب تماشيا مع الظروف المستقبلية وبما يضمن أهداف المؤسسة.

● التخطيط يوفر النفقات:

إن عملية التخطيط ترتكز أساسا على الاستخدام الأمثل للوسائل المادية والمالية والبشرية بأكفاً الطرق لتحقيق أهداف المؤسسة وذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

● التخطيط يعزز الرقابة:

أي لا يمكن الفصل بين التخطيط والرقابة معنى هذا أن المدير لا يمكنه مراقبة أي عمل ما لم يكن هناك برنامج تخطيط لهذا العمل فعملية المراقبة تصبح بلا فائدة دون مخططات.

● التخطيط يقلص من المخاطر:

بما أن دور التخطيط يكمن في تسهيل عملية انتقال المؤسسة من الحاضر إلى المستقبل لذا فإن التخطيط القائم على أسس علمية يقلص مخاطر هذا الانتقال كتوجيه الجهود نحو تحقيق الأهداف والاستغلال العقلاني للموارد خاصة إذا كان هذا المستقبل غير محدد المعالم.

● تحقيق العمل المتكامل لجميع أجزاء المؤسسة:

فالتخطيط يسمح للإدارة بالاطلاع على الأجزاء المختلفة في المؤسسة وتحقيق التكامل بين هذه الأجزاء والعمل على التنسيق بينها، فالتخطيط يقلل من الحوادث المفاجئة عن طريق التنبؤ بالمستقبل ويمكن من تجنب الأزمات التي تعترض عمل الإدارة.

- يساعد التخطيط على التخلص من أسباب المشاكل والتأكيد على الأهداف البعيدة: يسهم التخطيط في مساعدة الإدارة على وضع تصور مسبق للمشاكل المحتملة في المستقبل ومن ثم وضع الحلول بشكل مبكر، وهذا يساعد المنظمة أو المؤسسة على الوصول للأهداف المنشودة بأقل جهد وتكلفة.
 - يساعد التخطيط في عملية الاتصال: حيث يعمل على إيجاد القنوات الاتصالية المتعدد في كل الاتجاهات كما يساعد في التنظيم، أي أن كل مركز في الإدارة مسئول عن تنفيذ الخطة، يكون مسئولاً عن أي انحراف حتى يمكن محاسبة المسؤولين عنها.
- ثالثاً: خصائص التخطيط الجيد:
- إن تفاوت نسبة نجاح التخطيط من خطة إلى أخرى يرجع إلى مجموعة كبيرة من الظروف والعوامل التي يمكن ترجمتها بمجموعة من الخصائص التي لا بد من توفرها من أجل نجاح العملية التخطيطية ومن أهمها:
- أولوية التخطيط: ويقضي هذا بإعطاء التخطيط المرتبة الأولى في النظام الإداري للمؤسسة، لأن التخطيط هو الذي يحدد أهداف المؤسسة وبقية العلاقات داخل المؤسسة ونوعية الموارد البشرية المطلوبة وتوجيه نظام الإدارة والنظام الرقابي.
 - الواقعية: لكي تحقق الخطة غايتها لا بد أن تكون هناك نظرة شاملة للواقع الاقتصادي للمؤسسة، هذا من خلال الدراسة العلمية الدقيقة للتعرف على مواردها المالية وإمكاناتها البشرية، الشيء الذي يسمح بوضع خطة سليمة تحقق غايتها في حدود هذه الإمكانيات.
 - الشمولية: التخطيط مهمة كل مسئول حسب وظيفته داخل المؤسسة، فالتخطيط يكون أشمل على مستوى الإدارة حيث أن خطط الإدارات الوسطى والدنيا تنتج وتنبثق من خطط المستوى الأعلى.
 - التنسيق: التنسيق ضروري في عملية التخطيط حيث لا بد أن يكون التناسق بين الأهداف والوسائل المتبعة لتحقيقها، وهذا لكيلا تتعارض الأهداف والوسائل فيما بينها بغرض الوصول للهدف الرئيس.
 - المرونة: لا بد للخطة عند وضعها أن تكون مرنة وهذا حتى تسهل عملية تعديلها عند اكتشاف أن وضع الخطة غير سليم وأن هناك ظروف واقعية تعيق عملية تحقيق الأهداف.
 - الإلزام: إن هذا المبدأ مهم جداً في التخطيط لأن انعدام هذا الأخير يخول للأطراف المعنية بتنفيذ الخطة التهاون في تنفيذها وهذا ما يؤدي إلى تعطيل سير وتيرة النمو والتطور في المؤسسة، لذلك لا بد من المسائلة والمحاسبة حتى يتم تنفيذ الخطة بكاملها للوصول إلى الهدف الأساسي.

تمرين تدريبي (٣)

يقوم المدرب باختيار مجموعة المتدربين في التمرين السابق ويطلب منهم تكرار المشهد الذي سبق أن قدموه، ويتم اخذ رأي المشاركين في تقييم المشهد وتسجيل النتائج على السبورة ثم مقارنة النتائج المدونة في التمرين السابق مع نتائج هذا التمرين لمعرفة فوائد التخطيط في عملية المراجعة .

.....
.....

تمرين تنشيطي (٤) مدخل للموضوع:

بصفتك مديراً للمراجعة الداخلية ما هي الإجراءات التي يجب أن تراعيها في إعداد الخطة .

طريقة تنفيذ التمرين:

يقسم المتدربين إلى مجموعات،

يتم تحديد متحدث عن كل مجموعة، تقوم كل مجموعة بالإجابة على التمرين وكتابتها على ورق الحائط،

يتم تعيين متحدث عن المجموعة ومناقشة الإجابات مع بقية المشاركين عند عرض الإجابة،

يتم تلخيص إجابات المشاركين وتحديد الإجابة النموذجية ومناقشتها .

رابعاً: المسؤول عن إعداد الخطط السنوية لوحدة للمراجعة الداخلية:

يعتبر مدير الوحدة هو المسؤول عن إعداد الخطة الاستراتيجية بعيدة المدى للجهة والتي غالباً تكون عن ٣- ٥ سنوات، وكذلك اعداد الخطة السنوية للمراجعة الداخلية، وفقاً للمادة السابعة من اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة وتكون الخطة مكتوبة ويتحدد بها إدارات المنشأة التي سيتم مراجعتها، مع مراعاة الأهمية النسبية والمخاطر للإدارات ومن ثم يتم اعتمادها من المسؤول الأول في الجهة وعند اعتمادها يتم إعداد جدول زمني لتنفيذ الخطة السنوية بحيث يتضمن توزيعاً للمهام المقررة على فريق المراجعة وتحديد الفترات الزمنية المتوقعة لتنفيذ كل مهمة منها وتوزيع المراجعين عليها وتحديد التواريخ المتوقعة للبدء والانهاء منها وتكون هذه الخطة متفقة مع دليل وحدة المراجعة الداخلية وأهداف الجهة، وبشكل عام على مدير وحدة المراجعة الداخلية رفع تقارير عن أنشطة وحدة المراجعة بصفة دورية إلى المسؤول الأول بالجهة، ويجب أن تحتوي التقارير على مقارنة بين الأداء الفعلي والأهداف والنفقات والموازنات المالية لوحدة المراجعة الداخلية، ونتائج التنسيق مع المراجعين الخارجيين ويتضمن تقريره نتائج أعمال المتابعة المشتعلة على ما يلي:

- متابعة تنفيذ خطة المراجعة.
- متابعة الالتزام بالمعايير عند أداء العمل وبالإجراءات النظامية والسلوكية للجهاز الإداري بالوحدة.
- متابعة التقارير الصادرة عن عمليات المراجعة المنفذة وما صدر بشأنها من توصيات ومدى الالتزام بها.
- متابعة انجاز جميع اختصاصات الوحدة بفاعلية.
- متابعة تنفيذ الأعمال الاستشارية وأي أعمال يطلبها المسؤول الأول بالجهة.
- متابعة المستجدات من الأنشطة والإجراءات التي تنشئ داخل للجهاز الإداري بوحدة المراجعة الداخلية.
- متابعة أعمال التدريب والتطوير وحسن سير العمل داخل للجهاز الإداري بوحدة المراجعة الداخلية.

خامساً: إعداد الخطة السنوية لوحدة المراجعة الداخلية: محتويات الخطة السنوية:

بشكل عام يمكن اتباع الخطوات التالية عند إعداد الخطة السنوية، حيث تتضمن الخطة السنوية للمراجعة الداخلية:

- تحديد الأهداف لعملية المراجعة.
- وصف موجز للإدارات والأقسام الخاضعة للمراجعة محل التخطيط (الوظائف، المسؤوليات، القوانين، الهياكل التنظيمية، المراجعات السابقة....) وفي هذه المرحلة يمكن للمراجع القيام بعمل مسح مبدئي وذلك عن طريق استخدام عدة أساليب للحصول على هذه المعلومات ومن تلك الأساليب أسلوب المقابلات أو الاستبيانات.
- مجالات المراجعة مع إعطاء الأولوية حسب أهميتها والوقت المناسب للقيام بالمراجعة.
- الإمكانات المادية والبشرية المطلوبة لتنفيذ خطة المراجعة.
- تحديد جدوى وأهمية كل مهمة من المهام المدرجة ضمن الخطة السنوية.
- تقييم المخاطر المتوقعة على 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 فهرسة محتويات الخطة السنوية.

سادساً: التخطيط لتنفيذ مهمة المراجعة

تبدأ مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة بأعمال المسح المبدئي للتحضير للمهمة التي تمهد لوضع خطط العمل والتي تتكون

بشكل عام من أربع خطوات أساسية هي:

- التعرف على الإدارة محل المراجعة.
- تقدير مخاطر المراجعة.
- تطوير الخطة العامة للمراجعة.
- كتابة برنامج المراجعة.

التعرف على 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 الرقابية المختلفة فيها، وتتضمن الخطوات اللازمة للتعرف على الإدارة محل المراجعة ما يأتي:

- خطوات خاصة بالمراجعة المالية وهي:
 - دراسة التقارير المالية للسنوات السابقة.
 - دراسة التقارير المالية الدورية الصادرة خلال السنة الحالية.
- 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.
- مراجعة أوراق العمل لمهام المراجعة المنفذة سابقاً إن وجدت.

تقدير مخاطر المراجعة

وهي تقدير احتمالات حدوث أخطاء أو عمليات غش لا تستطيع الإجراءات الرقابية الموضوعية اكتشافها أو منعها، لذلك تعتمد عملية تقدير المخاطر بصفة عامة على توفر المعرفة الكاملة بعمليات الوحدة الحكومية والإجراءات الرقابية الموضوعية لمعرفة ما إذا كانت قدرة هذه الإجراءات منخفضة في منع حدوث أخطاء أو عمليات غش أو اكتشافها حال حدوثها، لذلك يمكن للمراجع الداخلي أن يقدر المخاطر المرتبطة بالإجراءات الرقابية عند مستوى عالي. ولاكتشاف قدرة هذه الإجراءات يتعين على المراجع القيام بدراسة جميع العمليات التي تحدث داخل الوحدة الحكومية ويربطها بالإجراءات الرقابية المطبقة حتى يمكنه تقدير المخاطر لكل العمليات.

الطرق التي يمكن للمراجع الداخلي تطبيقها للحصول على المعلومات التي تساعد في تقدير المخاطر:

- هناك عدة طرق يمكن للمراجع الداخلي تطبيقها للحصول على المعلومات التي تساعد في تقدير المخاطر ومنها:
- الاطلاع 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 والسرعة المناسبين.
- إجراء المقابلات مع المسؤولين والموظفين والاستفسار منهم عن طبيعة العمل وكيفية اداءه.
- 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.
- مسئوليات المراجع.
- طبيعة وتوقيت التقرير.

- السياسات والإجراءات ذات العلاقة وأي تغيرات طرأت عليها خلال الفترة التي لها علاقة بالمراجعة.
- مبلغ أو نسبة مئوية 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.

سابعاً: إعداد برنامج المراجعة الداخلية:

يعتبر برنامج المراجعة خطة العمل التي يتبعها المراجع عند تنفيذ إجراءات الفحص والمراجعة اللازمة، ويعد أحد 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، وسوف نخصص الوحدة الثالثة عن هذا الموضوع.

مفهوم برنامج المراجعة

هو خطة العمل التي يتبعها المراجع عند تنفيذ إجراءات الفحص والمراجعة اللازمة، ويجب أن يكون مكتوباً بشكل تفصيلي ليتناسب مع أهداف المهمة، إن الغرض الرئيسي من برنامج المراجعة هو تحقيق أهداف المراجعة التي أعد البرنامج من أجلها، وتكون أهداف المراجعة في صيغة أسئلة رئيسية وفرعية، تجيب عليها خطوات عمل المراجعة في صيغة فعل الأمر.

العناصر الأساسية لبرنامج المراجعة:

معلومات أولية:

يتم تقديم معلومات عن مهمة المراجعة، من حيث أهميتها، وأنه تم وضعها في الخطة السنوية لوحدة المراجعة، وعن الإدارة التي ستكون محل المراجعة، بهدف إعطاء تصور واضح بأهداف المراجعة، وتتوفر بعض المعلومات الأولية المطلوبة عادةً في الملفات الدائمة.

النطاق والأسلوب / المنهج:

النطاق هنا يعني النطاق الزمني والنطاق المكاني، فالنطاق الزمني هو يبدأ تاريخ تنفيذ المهمة حتى تاريخ إنهاءها، ويعني مجازاً الفترة الزمنية التي سوف تغطيها فترة المراجعة بالنسبة لبيانات المهمة محل المراجعة. أما النطاق المكاني فهو يحدد المكان الذي سيتم زيارته من قبل فريق عمل المراجعة، ويجب معرفة الآتي:

- أقسام الإدارة أو النشاطات التي سيتم مراجعتها.
 - عدد المواقع التي ستشملها المراجعة.
 - 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.
 - القيام بالزيارات الميدانية وإجراء المقابلات مع المسؤولين.
 - استخدام أداة جمع للبيانات مثل الاستبيان.
 - استخدام أساليب العينات الإحصائية.
 - تحليل البيانات والمعلومات وإجراء المقارنات.
 - توثيق النتائج التي تم التوصل إليها.
 - مناقشة المسؤولين فيما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات.

صياغة الأهداف الرئيسية والفرعية لبرنامج المراجعة:

تعتبر الأهداف هي ما تعزز مهمتك تحقيقها، وهي التي تقوم بتوجيه العمل وتكوين حدود المعلومات التي تحتاجها لتحقيق الغرض من المراجعة من خلال الأهداف الرئيسية والفرعية للبرنامج، والتي يتم صياغتها في صورة أسئلة وتتم الإجابة عليها من خلال خطوات تنفيذ الأهداف، ويجب أن يُعطى كل سؤال نفس القدر من الاهتمام، فكتابة السؤال بطريقة خاطئة ستوجه العمل في الاتجاه نفسه، مع العلم أنه ليس من السهل تحديد السؤال الصحيح بدقة، ولصياغة السؤال الصحيح يجب أن يؤخذ في الاعتبار أكبر عدد وأوسع نطاق من الأسئلة المحتملة - حتى وإن كانت غير معقولة أو يصعب الدفاع عنها - فيمكنك أن تبدأ بموضوع واسع، ومحاولة وضع عدد من الأسئلة الأقل شمولية، إن وضع الأهداف الرئيسية والفرعية في صورة أسئلة يحقق ثلاثة أغراض رئيسية هي:

- تبين الأهداف المحددة للمهمة بوضوح.
- موجبة لتصميم مهمة المراجعة.
- تساعد في طريقة عرض نتائج المراجعة.

وتعتبر طريقة السؤال والجواب مفيدة للتفكير عند صياغة أهداف المراجعة، وعلى الرغم من أن طريقة السؤال والجواب ليست هي الطريقة الوحيدة المتبعة، إلا أنها مفيدة للأسباب التالية:

- مهمة صياغة الأسئلة الواضحة تفرض إتباع النظام المرغوب في المراجعة.
- كتابة الأسئلة الصريحة تجبر على الاهتمام بالطرق البديلة لإجراء المراجعة.
- صيغة السؤال والجواب تقدم طريقة فعالة لتبليغ النتائج إلى المستفيدين.

خطوات العمل التفصيلية:

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

نقاط يجب أخذها في الاعتبار أثناء إعداد برنامج المراجعة:

إن مقدار الإيضاح الذي يتضمنه برنامج المراجعة، سيعتمد على مقدار التفصيل في خطة المراجعة، إذ يجب أن يحدد برنامج المراجعة المسئول عن الأعمال المختلفة التي يتعين القيام بها في مهمة المراجعة، من حيث عدد المراجعين الذين سينفذون المهمة، وتحديد مسئوليات تنفيذ خطوات أعمال المراجعة ومسئوليات كتابة أقسام التقرير، ويجب أن تحدد خطة المراجعة كافة الموارد اللازمة لإتمام مهمة المراجعة، وتهدف كل هذه المسئوليات إلى متابعة سير العمل أولاً بأول

كيف يتم اختيار الهدف الصحيح/ أو طرح السؤال الصحيح؟

العنصر الأول والأساسي لكل مجهود تصميمي هو التأكد من كتابة أهداف المراجعة في صيغة أسئلة، وغالباً ما يكون لأعمال المراجعة أكثر من هدف أو سؤال أساسي واحد أو مجموعة أسئلة، وهنا نؤكد على أنه يجب أن يعطى لكل سؤال نفس القدر من الاهتمام الجاد، فكتابة السؤال بطريقة خاطئة ستوجه العمل في الاتجاه الخاطئ، كما أن تحديد السؤال الصحيح بدقة ليس أمراً سهلاً، ولصياغة السؤال الصحيح نقوم بالآتي:

المرحلة الأولى: يجب أن يؤخذ في الاعتبار أكبر عدد وأوسع نطاق من الأسئلة المحتملة، حتى وإن كانت تبدو غير معقولة أو يصعب الدفاع عنها، فيمكنك أن تبدأ بموضوع واسع جداً بحيث يكون من الضروري محاولة وضع عدد من الأسئلة الأقل شمولية، ويساعد ذلك على تعزيز وضع معد البرنامج في حال الدفاع عن الصيغة النهائية للسؤال، فهي تؤكد أنه تم بطريقة منتظمة أخذ عددٍ من البدائل في الاعتبار أو استبعادها.

المرحلة الثانية: مطابقة الأسئلة المحتملة مع الموارد التي سيتم توفيرها لإجراء المراجعة.

النقاط الهامة التي يجب أخذها بالاعتبار عند إعداد برنامج المراجعة:

إن مقدار التفصيل الذي يتضمنه برنامج المراجعة سيعتمد على مقدار التفصيل في خطة المراجعة، وعدد المدققين الذين سينفذون مهمة المراجعة، وهنا يجب تحديد مسئوليات تنفيذ خطوات المراجعة، ومسئوليات مراجعة العمل المنجز، ومسئوليات كتابة أقسام التقرير، ويجب أيضاً أن تحدد خطة المراجعة كافة الموارد اللازمة لإتمام مهمة المراجعة، وفيما يتعلق بالمراجعين، ينبغي أن توضح خطة المراجعة تاريخ التكليف بالمهمة والوقت التقديري المتاح للمراجعين لإنجازها، وفيما يتصل بالموارد المطلوبة يجب أن تحدد الخطة تواريخ البداية والنهاية لأجزاء العمل الرئيسية وكتابة التقرير، ويمكن استخدام هذه التواريخ لمتابعة سير المهمة وتعديل الأهداف، النطاق، الأسلوب، أو الموارد المتاحة، إذا اقتضت الظروف ذلك.

حالات عملية

تمرين:

أثناء مراجعتك لحسابات الأصول في إحدى الجهات الحكومية خلال الربع الأول من عام ١٤٣٦، واجهت المواقف التالية، كيف تتصرف في كل موقف، وما توصياتك المقترحة؟

- تم استبعاد أحد الأصول بتاريخ ١٤٣٦/١/٢٠، على الرغم من شرائه في ١٤٣٥/٤/١ هـ.
- وجود بعض الأصول داخل المستودع لم تستخدم حتى تاريخ الفحص والمراجعة، تم الاستدلال عليها من واقع محضر جرد المستودع.
- بفحص خطوط السير المبينة في أوامر تشغيل إحدى السيارات المخصصة لنقل أحد أعضاء الإدارة العليا، تبين أن أغلب تحركات السيارة في مواقع غير تابعة للجهة محل المراجعة.
- عدم تسجيل بعض الأصول المهداة من جهة حكومية أخرى.
- ارتفاع معدلات وتكاليف الصيانة المنصرفة على عدد من سيارات الجهة محل المراجعة.
- شراء عدد من العدد والآلات منذ ١٤٣٥/١٢/٢٥، وعدم تشغيلها حتى تاريخ الفحص.
- تنفيذ مشروع لتحديث شبكة الحاسب الآلي بالجهة محل المراجعة، والاستغناء عن الحواسيب الآلية القديمة، واستبعادها من أصول الجهة محل المراجعة.
- تم توجيه مصروفات ترميم لأحد المباني بلغت نحو ١٠٠٠٠٠٠٠ ريال لتسجل ضمن النفقات الجارية في حسابات الجهة محل المراجعة.
- بالاطلاع على محاضر جرد الأصول، تبين وجود عجز في بعض العدد والآلات، أفاد مسئول الإدارة المالية بأنها نقلت للعمل في مشروعات جهة حكومية أخرى، ولم يثبت ذلك مستندياً.
- لا يتم إعداد محاضر لصيانة الأصول.
- يتم إثبات أكثر من أصل على أنها عهد على شخص واحد.
- زيادة التقديرات المالية المتوقعة لشراء أصول جديدة، وفي الوقت نفسه تمت زيادة التقديرات المالية المتوقعة لتكاليف الصيانة.
- إثبات وجود بعض الأصول في محاضر الجرد غير مثبتة بالدفاتر، وعدم الاستدلال على أصول أخرى مقيدة ومثبتة بالدفاتر.
- لم يتم إثبات الحالة الفنية للأصول في محاضر الجرد.
- بالاطلاع على عينة من محاضر استبعاد الأصول، تبين عدم تحديد أسباب الاستبعاد في هذه المحاضر.

الحالة الدراسية الثانية:

برأيك ما هي البيانات والمعلومات التي ينبغي توفرها لتمكين إدارة المراجعة الداخلية من إعداد الخطة السنوية للمراجعة، وكيف يمكن للإدارة الحصول عليها؟
استناداً إلى المعلومات المتوفرة لديك، قم بإعداد مسودة الخطة السنوية للمراجعة.

التعليمات:

- العمل ضمن المجموعة واختيار أحد أفراد المجموعة لتمثيلها عند عرض الحلول.
- ستتم المناقشة واستعراض الحلول مع المجموعات الأخرى.
- سيتم توزيع الحل المقترح في نهاية العرض.

الحالة الدراسية الثالثة:

- من خلال فحص وتقييم أداء إدارة المشاريع، توفرت لك المعلومات التالية:
١. يقوم مهندسي مكاتب الإشراف على المشاريع بزيارات كل عشرون يوماً، ويتم تسجيل الأعمال المنفذة فقط، علماً أن شروط العقد نصت على أن يقوم المهندس المشرف على المشروع بزيارة المشرع مرة واحدة في الأسبوع على الأقل.
 ٢. يقوم مهندسي الإشراف بإعداد تقارير عن بعض المشاريع بعد كل ثلاثة أشهر، علماً أن العقد نص بأن يتم إعداد تقرير شهري من قبل المهندس عن المشروع.
 ٣. لا يوجد برامج عمل للمقاولين لتنفيذ المشروع علماً بأنه من الشروط بعقود الإشراف العامة أن على المقاول يقدم مع عطاءه برنامج زمني يتضمن سر العمل والطريقة التي يقترحها لتنفيذ الأعمال،
 ٤. من خلال زيارة مشروع (س) ومراجعة بيانات المشروع تبين انتهاء مدة التنفيذ حسب العقد، دون أن ينتهي تنفيذ المشروع ونسبة إنجاز فعلية تبلغ (٧٥%)، ولمدة تأخر تقارب ثمان سنوات.
 ٥. بيانات عن بعض المشاريع:

م	اسم المشروع	تاريخ الترسية	تاريخ توقيع العقد	تاريخ تسليم الموقع
١	أ	١٤٣١/١٢/٢١	١٤٣٢/٣/١٧	١٤٣٣/٧/٥
٢	ب	١٤٣٣/٦/١٠	١٤٣٣/٧/٢٨	١٤٣٤/١١/٣
٣	ج	١٤٣٤/٨/٣	١٤٣٤/١٢/٢	١٤٣٥/١/٣٠
٤	د	١٤٣٤/٣/٢٣	١٤٣٤/٥/٢١	١٤٣٤/٧/٣٠
٥	هـ	١٤٣٣/٣/٧	١٤٣٣/٦/٧	١٤٣٤/١/٩
٦	و	١٤٣٣/٧/٢٢	١٤٣٣/١٢/٢٩	١٤٣٤/٨/٧
٧	ز	١٤٣٣/٦/١٤	١٤٣٣/١١/٨	١٤٣٤/١/٢٧

علماً أن الفقرة ٢/ من المادة (٥٩) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية تضمنت أن يمكن المتعاقد معه من تنفيذ العقد خلال ستين يوماً من تاريخ اعتماد الترسية .
والفقرة ٢/ من المادة (٨٨) من اللائحة تضمنت أنه لا يجوز البدء في تنفيذ الأعمال المتعاقد عليها قبل توقيع العقد.

٦. بلغ عدد المشاريع تحت التنفيذ خمسة عشر مشروعاً بالإضافة إلى عشرة مشاريع جاري تسليم مواقعها ليصل عدد المشاريع إلى (٢٥) مشروعاً، ويبلغ عدد المهندسين المدنيين بالإدارة (٤) مهندسين.
٧. بعض المشاريع لا يوجد لها لوحات تعريف، علماً أن بنود العقد الواردة بالجزء الثاني والثالث من أعمال تحضير الموقع تقضي بأن يتم تأمين لوحات إعلامية للمشاريع.

المطلوب:

استناداً إلى المعلومات المتوفرة لديك قم بإعداد برنامج مراجعة.

التعليمات:

- العمل ضمن المجموعة واختيار أحد أفراد المجموعة لتمثيلها عند عرض الحلول.
- ستتم المناقشة واستعراض الحلول مع المجموعات الأخرى.
- توزيع الحل المقترح في نهاية العرض.

الحالة الدراسية الرابعة:

ما رأيك في كل من المواقف التالية:

- قيام رئيس إحدى الجهات الحكومية بإصدار قرار بتولي مدير وحدة المراجعة الداخلية بمهام الإدارة المالية لمدة أسبوعين، لأن المدير المالي مجاز.
- طلب إليك القيام بالمشاركة في إعداد أحد الأنظمة المحاسبية أو تصميم دورة مستنديه .
- طلب إليك القيام بفحص لوائح الجهة التي تعمل بها واقتراح تعديلات عليها .
- صدر قرارا من رئيس الجهة يوكل فيه مدير الشئون المالية والإدارية بمناقشة تقارير المراجعة الداخلية مع مدير الإدارة التي تعمل بها.
- قيام أحد المراجعين الداخليين بكتابة إحدى الملاحظات بناء على استنتاجات منطقية دون وجود مستندات مؤيدة لهذه الملاحظة.
- أوكل إليك مهمة المراجعة على أحد أقرائك من الدرجة الأولى في الجهة التي تعمل بها علماً بأنه لا أحد يعلم بهذه القربة.
- لم تشكل إدارة المشتريات لجنة فحص لاستلام الأصناف التي تم تخزينها بالمستودع، وحمل المراجع الداخلي في تقريره مسؤولية ذلك لأمين المستودع الذي اضطر لاستلام بضاعة لا يمتلك الخبرة الفنية لفحصها.
- استخدام أحد المراجعين الداخليين لمصطلحات مثل (إهدار أو اختلاس) دون وجود أدلة الإثبات الكافية لاستخدام مثل تلك المصطلحات.
- أوكل رئيس الجهة لمدير المتابعة مهام الاشتراك في تنفيذ بعض أعمال المراجعة الداخلية لأن مدير وحدة المراجعة الداخلية مجاز.
- قام أحد المراجعين الداخليين بإطلاع أحد الأشخاص الخاضعين للمراجعة على تقريره بشكل شخصي قبل عرضه على رئيس الجهة ومناقشته فيه بشكل رسمي.
- قام أحد العاملين بعدم تمكين المراجع الداخلي من القيام بمهام عملة ورفض اطلاعه على بعض المستندات.
- رفض أمين المستودع التوقيع على محضر جرد المستودع الذي قام المراجع الداخلي بإعداده بعد انتهاء عمليات الجرد.
- اكتشف المراجع الداخلي قيام أحد العاملين بإخفاء بعض المستندات المهمة عن قصد.

الوحدة الرابعة:

أساليب تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وأدلة الإثبات

الأهداف التدريبية:

- تهدف هذه الوحدة إلى تزويد المتدرب بالمعارف الأساسية والمفاهيم في:
- أساليب وإجراءات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.
 - عناصر نتيجة المراجعة وأهميتها.
 - مفهوم دليل الإثبات وأهدافه وتوثيق أدلة الإثبات.

أساليب تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

في هذا الوحدة سيتم تناول العناصر الرئيسية التالية:

أولاً: أسلوب التفكير والتحليل.

ثانياً: تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

ثالثاً: استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

أولاً: أسلوب التفكير والتحليل

يعتبر استخدام عملية التفكير والتحليل من أهم أساليب تنفيذ مهام المراجعة، فعندما تريد أن تحدد عملاً ما بطريقة مفصلة للقيام بالمراجعة فإنك تستخدم طريقة التفكير والتحليل، وعلى الرغم من أن عملية التفكير ليست متطابقة في كل أنواع العمل الذي نقوم به إلا أنها تتبع نموذجاً عاماً من جمع وتحليل الدليل في إطار تقييم منطقي مؤيد، وهي تسمح لنا بالآتي:

- فهم ما حدث.

- معرفة درجة أهمية الحدث.

- وتساعدنا في اكتشاف:-

- عدم الفعالية وعدم الكفاءة والتبذير والإسراف.

- المصروفات غير المناسبة.

- عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.

عند القيام بمراجعة الحسابات الختامية فإن عملية المراجعة تتم من خلال أسلوب التفكير والتحليل بشكل أساسي، وتتم عملية المراجعة من خلال استخدام إجراءات تحليلية للحساب الختامي والتقرير المرفق.

حالة دراسية:

متوفر لك البيانات التالية من الحساب الختامي:

م	اسم البند	الاعتماد الأصلي	الاعتماد بعد المنقولات	المنصرف	الوفر
١	تأمين طبي للعاملين خارج المملكة	٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	صفر	٢٠٠,٠٠٠
٢	ايرصال الكهرباء	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	صفر	١٠٠,٠٠٠
٣	نفقات بريد أخرى	٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	صفر	٦٠,٠٠٠
٤	الشحن البري	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	صفر	٢٠,٠٠٠
٥	نفقات وقود محروقات	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	صفر	٤٠,٠٠٠
٦	مخصصات الابتعاث	٦٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	صفر	٢٠٠,٠٠٠
٧	المصاريف السفرية للوظائف المؤقتة	١١٢,٠٠٠	١١٢,٠٠٠	صفر	١١٢,٠٠٠
٨	نفقات الإبحاث	١,٠٠٠,٠٠٠	صفر	صفر	صفر
٩	الدراسات العملية	٥٠٠,٠٠٠	صفر	صفر	صفر
١٠	مستلزمات الحاسب الآلي	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	١,١٥٠,٠٠٠
١١	مكافآت العمال	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠
١٢	خدمات الانترنت	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠	١٩٤,٠٠٠
١٣	نفقات ومستلزمات الشحن والنقل الأخرى	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٥٠٠	٩,٥٠٠
١٤	المصاريف السفرية للعمال	١١٢,٠٠٠	١١٢,٠٠٠	٣,٠٠٠	١١٠,٠٠٠
١٥	استئجار السيارات	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠
١٦	قطع غيار واستبدال أجهزة التكييف	١٨٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠	٢,٠٠٠	١٧٨,٠٠٠
١٨	ترميم مبنى فرع الوزارة بالمنطقة ..	٥٥٠,٠٠٠	٥٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
١٩	تطوير أنظمة وأسابيل الأداء	٥,٥٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠,٠٠٠	١٤,٠٠٠,٠٠٠

المطلوب:

باستخدام أسلوب التفكير والتحليل دون نتائج المراجعة؟

استخدام أسلوب التفكير والتحليل في مراجعة الحساب الختامي:

تعريف الحساب الختامي:

هو عبارة عن كشوف وبيانات للمصروفات الفعلية ومقارنتها بالاعتمادات المخصصة للصرف وتحديد نسبة تحقيق الأهداف، والإيرادات الفعلية مقارنة بما تم تقديره لها، بالإضافة إلى أرصدة حسابات التسوية والحسابات الجارية ومحاضر جرد الصناديق وما يتعلق بذلك من بيانات توضح المركز المالي للجهة في نهاية الفترة المالية، ويتعين على كل جهة إعداد حسابها الختامي بعد إقفال حساب الشهر الأخير من السنة المالية في المواعيد التي تقررها وزارة المالية سنوياً، وغالباً ما تكون بعد شهر ونصف من انتهاء السنة المالية. إجراءات مراجعة الحسابات الختامية:

- التأكد من إرفاق مذكرة إيضاحية تبين الأسباب التي أدت إلى وجود تباين بين الإيرادات والمصروفات الفعلية وتقديراتها بالميزانية، كما توضح التجاوزات التي حدثت في بنود المصروفات وكذلك المناقولات بين البنود المختلفة وأرصدة الحسابات المدورة للسنة المالية التالية وأسباب بقائها دون تسوية.

- التأكد من إرفاق كشوف بمصروفات الميزانية مبنياً بها اعتماد الميزانية الأصلي والمناقلات والاعتماد بعد التعديل، والمصروف الفعلي والباقي من الاعتماد وصور من قرارات المناقلات التي تمت.
- مطابقة أرقام المصروفات الظاهرة بكشوف وبيانات الحساب الختامي على ما هو مقيد بجدول الحساب الشهري عن الشهر الأخير من السنة المالية.
- مراجعة المناقلات التي أجرتها الجهة على اعتماداتها الأصلية وذلك من واقع صور قرارات المناقلات المرفقة بالحساب الختامي والتأكد أنها قد تمت وفقاً للتعليمات الواردة بمرسوم إصدار ميزانية السنة المالية المختصة والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية في هذا الشأن.
- مقارنة الاعتمادات المعدلة للمصروفات بالمصروفات الفعلية، مع التركيز على الاعتمادات التي لم ينفق منها شيء والاعتمادات التي تم صرف جزء ضئيل منها، وهل يرجع ذلك إلى قصور في الأداء أم إلى المغالاة في تقدير الاعتمادات.
- إعطاء برامج التشغيل والصيانة والمشاريع التي لم تستخدم اعتماداتها أو استخدمت نسبة قليلة منها (في حدود ٥٠% فما دون) الأهمية اللازمة للوقوف على أسباب ذلك وهل يرجع الأمر إلى التراخي في التعاقد على التنفيذ أو تأخره أو لوجود مشاكل.
- التحقق من أن الصرف قد تم في حدود الاعتمادات المقررة وأنه لم يحدث تجاوزات، كالخصم الخطأ على اعتمادات غير مختصة لإخفاء تجاوز.
- التحقق من عدم تدوير أرصدة السلف المستديمة وتسديد العهد المؤقتة التي صرفت أثناء السنة المالية وعدم تدوير مبالغها.
- التثبت من تسديد جميع أرصدة حساب العهد تحت التحصيل داخل حسابات السنة المالية وعدم ترحيلها إلى دفاتر السنة المالية التالية.
- متابعة المبالغ المقيدة ضمن أرصدة حسابات العهد منذ فترة طويلة ضمن حسابات العهد وبحث أسباب عدم إزالتها واقتراح العلاج المناسب لها.
- مقارنة إجماليات أرصدة حسابات الأمانات المختلفة في نهاية السنة المالية محل الفحص مع أرصدها الإجمالية المماثلة في السنة المالية السابقة لبيان مدى زيادة أو انخفاض أرصدة هذه الحسابات من سنة لأخرى.
- التثبت من إزالة جميع أرصدة الأمانات (مرتجع الرواتب والبدلات والمكافآت) في نهاية السنة المالية بإضافتها إلى الإيرادات المتنوعة، وعدم ترحيل مبالغها إلى السنة المالية التالية.
- التثبت من قيام الجهة بتسديد الحسميات التقاعدية وأقساط القروض عن موظفيها لمصلحة معاشات التقاعد وبنك التنمية الاجتماعية وإرفاق ما يؤيد ذلك.

- تراعى مطابقة أرصدة الحسابات الجارية الظاهرة بكشوف الحساب الختامي على أرصدة تلك الحسابات بجدول الحساب الشهري عن الشهر الأخير من السنة المالية.
- يتعين على المراجع أن يتوخى في فحصه الاتجاهات العامة للدولة أخذاً في الاعتبار الظروف المالية التي تسود حالات الصرف من ضغط في الإنفاق وترشيده وألا يطلب من الجهة أسباب عدم الصرف أو تدنيه بالنسبة للبند المختلفة عموماً وكذا البنود الأخرى التي يعتبر الصرف فيها غير ملح أو ضروري.
- دراسة المصروفات التي تخص السنة المالية ولم يتسن تحميلها لحسابات نفس السنة بالتسوية لحسابات العهد نتيجة للتهاون أو التراخي أو الإهمال.

عند مراجعة الإيرادات:

- يتعين على المراجع الاهتمام بمراجعة الإيرادات المقدرة والفعلية خاصة في الجهات الإيرادية مثل الهيئة العامة للجمارك وهيئة الزكاة والدخل وغيرهما، لأهمية إيرادات هذه الجهات وتأثيرها على إيرادات الدولة.
- تراعى مطابقة بنود الإيرادات الظاهرة بكشوف الحساب الختامي على ما ورد بجدول الحساب الشهري عن الشهر الأخير من السنة المالية.
- يجب على المراجع مقارنة الإيرادات المقدرة بالإيرادات الفعلية وبحث أسباب وجود النقص أو الزيادة وهل يرجع النقص في الإيرادات المحصلة عن المقدر تحصيله منها إلى التراخي في التحصيل أو إلى المغالاة في التقدير أو إلى ظهور عوامل طارئة لم تكن في الحسبان مثل إلغاء بعض الأنظمة أو تعديلها مما يكون له صله بالإيرادات محل البحث أو غير ذلك من الأسباب، مع إبداء توصياته ومبرراته حول وسائل العلاج الممكنة والمتاحة في هذا الخصوص.

قواعد عامة:

- يتعين على المراجع بصفة عامة مراعاة ما يلي:
- ما تقتضي به مراسيم إصدار الميزانيات.
- ما يطرأ على قواعد تنفيذ الميزانيات من تعديلات.
- التعليمات المالية ذات العلاقة.
- الأحكام الواردة بتعليمات إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية.

حالة دراسية

توفر لك المعلومات التالية عن الحساب الختامي للسنة المالية (١٤٣٧/١٤٣٨هـ):

المصروفات

م	اسم البند	الاعتماد الأصلي	الاعتماد بعد المنقولات	المنصرف	الوفر
١	تأمين طبي للعاملين خارج المملكة	٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	صفر	٢٠٠,٠٠٠
٢	ايصال الكهرباء	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	صفر	١٠٠,٠٠٠
٣	نفقات بريد اخرى	٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	صفر	٦٠,٠٠٠
٤	الشحن البري	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	صفر	٢٠,٠٠٠
٥	نفقات وقود محروقات	٤٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	صفر	٤٠,٠٠٠
٦	مخصصات الابتعاث	٦٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	صفر	٢٠٠,٠٠٠
٧	المصاريف السفرية للوظائف المؤقتة	١١٣,٠٠٠	١١٣,٠٠٠	صفر	١١٣,٠٠٠
٨	نفقات الابحاث	١,٠٠٠,٠٠٠	صفر	صفر	صفر
٩	الدراسات العملية	٥٠٠,٠٠٠	صفر	صفر	صفر
١٠	مستلزمات الحاسب الآلي	١٠٠٠,٠٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	١,١٥٠,٠٠٠
١١	مكافآت العمال	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠
١٢	خدمات الانترنت	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠	١٩٤,٠٠٠
١٣	نفقات ومستلزمات الشحن والنقل الاخرى	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٥٠٠	٩,٥٠٠
١٤	المصاريف السفرية للعمال	١١٣,٠٠٠	١١٣,٠٠٠	٣,٠٠٠	١١٠,٠٠٠
١٥	استئجار السيارات	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠
١٦	قطع غيار واستبدال اجهزة التكييف	١٨٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠	٢,٠٠٠	١٧٨,٠٠٠
١٨	ترميم مبنى فرع الوزارة بالمنطقة ..	٥٥٠,٠٠٠	٥٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
١٩	تطوير انظمة وأساليب الاداء	٥,٥٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠,٠٠٠	١٤,٠٠٠,٠٠٠

الإيرادات:

قدرت الإيرادات للسنة المالية (١٤٣٧/١٤٣٨هـ) بمبلغ (٢٠٠,٠٠٠) ريال، في حين ان الايرادات الفعلية من المبيعات الحكومية وبيع الوثائق والأنظمة والغرامات والجزاءات والايادات المختلفة مبلغ (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال.

الأمانات:

بلغ رصيد الأمانات المتنوعة في نهاية السنة المالية (١٤٣٧/١٤٣٨هـ) مبلغ (٧٠٠,٠٠٠) ريال تدور من سنوات مالية سابقة.

العهد سلف تحت التحصيل:

بلغ رصيد حساب العهد تحت التحصيل المرحل في نهاية السنة المالية ١٤٣٧/١٤٣٨ هـ مبلغ (٤٥٠,٠٠٠) ريال يمثل عدد (٧) عهد.

العهد سلف المستديمة:

بلغ رصيد العهد المستديمة بنهاية السنة المالية ١٤٣٧/١٤٣٨ هـ مبلغ (١٥٠,٠٠٠) ريال.

المطلوب:

١-قراءة الحالة بشكل فردي ثم النقاش مع المجموعة .

٢-كتابة النتائج والتوصيات.

ثانياً: تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

في هذا الموضوع سيتم تناول العناصر الرئيسية التالية:

تعريف نظام الرقابة الداخلية.

أهمية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

تقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات.

تعريف 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".

أهمية 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 ملائمتها، 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 وفقاً للأنظمة والتعليمات.
- وجود إجراءات واضحة لمسار العمليات المالية والمحاسبية والإدارية، تتفق مع الأنظمة والتعليمات.
- سلامة الإجراءات المتبعة في أعمال المستودعات ومدى تطابقها مع الأنظمة والتعليمات.
- سلامة البيانات والتقارير المالية وما 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.

حالة دراسية:

عند قيام فريق المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية لأحد الأقسام تبين أنه لا يوجد نظام آلي ويتم الاعتماد على إجراءات عمل مكتوبة، وتوفر هذه الإجراءات شرح مفصل لآلية العمل بالقسم ويتم متابعتها من قبل المشرفين والمدير.

المطلوب:

برأيك هل يعتبر تقييم فريق المراجعة لهذه الإجراءات تقييم لنظام الرقابة الداخلية في القسم وهل من الممكن اعتبارها نظام الرقابة الداخلية لهذا القسم؟ اشرح ذلك.

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 ذلك عن طريق الإجابة على 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 دراسة نظام الرقابة الداخلية من أجل تقييمه يتم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: 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 إجراءات مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي الإدارة، وعند جمع المعلومات فمن المفيد دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف أنواع العمليات الرئيسية.

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 لا يمكن الاعتماد عليه فليس هناك معنى للقيام باختبارات الهدف منها معرفة ما إذا كان النظام ينفذ الإجراءات الرقابية أم لا ويصبح التقييم المبدئي هو النهائي.

ثالثاً: اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية:

الغرض من اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية هو التأكيد 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:

- الاستفسارات 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 واختبارات 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 موجود 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 الأخطاء أو الغش لا تغطيها الإجراءات الرقابية الموجودة لتحديد الاقتراحات التي سيتم تقديمها بغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية المستخدم وتلافي العيوب الموجودة فيه.

حالة عملية

تبين من خلال المراجعة أنه تم سحب مبلغ (٣٦٠٠٠٠) ريال بموجب الشيك رقم ٧٠٠١ وتاريخ ١٤٣٨/٢/١٦ هـ لصالح "شركة الصيانة والخدمات" من أجل صيانة سيارات المؤسسة قيد المراجعة بالرغم من أن المؤسسة قد وقعت عقوداً لنفس الغرض مع الوكيل الرئيسي للسيارات.

نوع السيارة	الوكيل
شيفروليه	١- (ع . س)
تويوتا	٢- (ع . ج)
نيسان	٣- (ح . ن)
كاديلاك	٤- (ع . ح)

وبناءً على ما تقدم طلب المراجع الأسباب التي دعت إلى إبرام عقد جديد مع "شركة الصيانة والخدمات" لأن هذه الخدمات تقدم من قبل الوكلاء المشار إليهم أعلاه.
المطلوب:

هل يعتبر إبرام المؤسسة عقد جديد لصيانة سياراتها بالرغم من توقيعها عقوداً لنفس الغرض مع الوكيل الرئيسي للسيارات ضعف في نظام الرقابة الداخلية لديها؟ حدد الإدارات المحتملة التي يوجد عندها هذا الخلل؟

بعض الإجراءات التي يمكن استخدامها عند تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالصرف:
الإجراءات العامة للمراجعة:

والتي تعتبر إجراءات مشتركة يمكن تطبيقها عند مراجعة كافة مستندات الصرف:

- ١ - التحقق من إرفاق النسخة الأصلية من المستند (أمر اعتماد الصرف أو إذن التسوية).
- ٢ - التحقق من إرفاق كافة مؤيدات الصرف النظامية اللازمة وفقاً لما تتطلبه الأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة للصرف على كل بند.
- ٣ - التحقق من كفاية الاعتماد المقرر لكل تصنيف من تصنيفات البنود وصحة الخصم على رمز التصنيف الاقتصادي المختص.
- ٤ - التحقق من صحة احتساب المبالغ المصروفة حسابياً (المراجعة الحسابية).
- ٥ - التحقق من سلامة إجراءات الصرف وتمشيها مع الأنظمة واللوائح والتعليمات الصادرة بشأن كل تصنيف من هذه البنود (المراجعة النظامية).

إجراءات مراجعة تعويضات العاملين:

- التأكد من توفر مسوغات الصرف.
- التأكد من صحة الراتب حسب المرتبة والدرجة وكذلك البدلات.
- التأكد من عدم احتساب أيام الغياب ضمن خدمة الموظف الفعلية حسب نص المادة (١٦/أ) من نظام التقاعد الصادر عام ١٣٩٣ هـ ومن ثم فإنها لا تخضع لحسميات التقاعد كما يراعى أن أيام الغياب تبقى وفاقاً بالبند بمعنى أنه يتم الخصم على البند بعد استبعاد راتب أيام الغياب.

إجراءات خاصة بمراجعة المصاريف السفرية:

- التأكد من إرفاق أصل قرار الانتداب ممن يملك الصلاحية موضحاً به اسم الموظف ومرتبه ومدة الانتداب وتاريخ بدايته وطبيعة المهمة المكلف بها.
- نموذج طلب صرف مصاريف سفرية معتمد من رئيسه المباشر بما يفيد أداء المهمة وتقديم تقرير عنها.
- أصل المسير الموقع عليه بالاستلام من صاحب الاستحقاق أو إرفاق الإشعار الدال على إضافة الاستحقاق في حساب المستفيد.
- نموذج حصر الانتدابات الخاص بالموظف المنتدب.

ويمكن استخدام القواعد الآتية للتحقق من صحة حساب الرواتب والأجور:

أ- راتب مكفوف اليد ومن في حكمه، يتم حساب الأتي:

- ١- التقاعد = الراتب الأساسي $\times 9\%$.
- ٢- صافي الراتب = الراتب الأساسي - التقاعد.
- ٣- الاستحقاق = صافي الراتب $\div 2$.

ب- راتب المبتعث للدراسة، يتم حساب الأتي:

- ١- التقاعد = الراتب الأساسي $\times 9\%$.
- ٢- نصف الراتب الأساسي = الراتب الأساسي $\div 2$.

٣- الاستحقاق = نصف الراتب الأساسي – التقاعد.

ج- الراتب في حالة الغياب، يتم حساب الآتي:

- ١- الراتب المستحق = الراتب الأساسي $\times$ عدد أيام العمل الفعلية $\div 30$.
- ٢- البديل المستحق = فئة البديل $\times$ عدد أيام العمل الفعلية $\div 30$.
- ٣- إجمالي الراتب المستحق = الراتب المستحق + البدلات المستحقة.
- ٤- التقاعد = الراتب المستحق $\times 9\%$.
- ٥- إجمالي الحسميات = التقاعد + أي حسميات أخرى.
- ٦- صافي الاستحقاق = إجمالي الراتب المستحق – إجمالي الحسميات.

د- الراتب في حالة الجزاء، يتم حساب الآتي:

- ١- التقاعد = الراتب الأساسي $\times 9\%$.
- ٢- مقدار الجزاء = (الراتب الأساسي – التقاعد) $\times$ عدد أيام الجزاء $\div 30$.
- ٣- إجمالي الحسميات = حسم التقاعد + مقدار الجزاء.
- ٤- إجمالي الراتب = الراتب الأساسي + البدلات المستحقة.
- ٥- صافي الاستحقاق = إجمالي الراتب – إجمالي الحسميات.

هـ- مكافأة العمل خارج وقت الدوام الرسمي، يتم حسابها كالآتي:

- ١- مبلغ المكافأة = الراتب الأساسي $\times$ عدد أيام العمل $\times$ عدد ساعات العمل اليومية $\div 150$.
 - ٢- بدل النقل الإضافي = بدل النقل المستحق $\times$ عدد أيام العمل $\div 30$.
- على ألا تتجاوز المكافأة في الأيام العادية ٥٠% من الراتب الأساسي، وفي أيام نهاية الأسبوع والعطل الرسمية ١٠٠% من الراتب الأساسي.

حالة عملية:

لدى قيام فريق المراجعة بفحص عينة من المسيرات الخاصة بتعويضات العاملين المستخرجة من نظام إدارة شؤون الموظفين ومطابقتها مع المنصرف من نظام إدارة الشؤون المالية تبين الآتي:

١- موظف بالمرتبة (٥) راتبه الأساسي ٧٣٦٠ ريال وبديل النقل ٥٠٠ ريال، صدر بحقه قرار بحسم يوم من راتبه لتغيبه عن العمل بتاريخ ٨/١١/١٤٣٨ هـ، وحسم يوم جزاء لتأخره عن العمل خلال شهر ١٢/١٤٣٨ هـ. وبمراجعة مسير رواتب شهر ١١/١٤٣٨ هـ تبين أن صافي الراتب المصروف له مبلغ (٦٩٧٤/٣٥) ريال، وبمراجعة مسير رواتب شهر ١٢/١٤٣٨ هـ تبين أن صافي الراتب المصروف له مبلغ (٦٩٥٢) ريال. المطلوب: التأكد من راتبه الذي يستحقه عن شهر ١١/١٤٣٨ هـ، وعن شهر ١٢/١٤٣٨ هـ كما يجب أن يظهر في المسير.

٢- بمراجعة مسير رواتب شهر محرم ١٤٣٨ هـ تبين صرف صافي الراتب بمبلغ (٦٠٢٦) ريال لموظف بالمرتبة (٨) راتبه الأساسي ١٢٩٩٠ ريال وبديل النقل ٧٠٠ ريال، صدر له قرار ابتعاث للدراسة في الخارج اعتباراً من ١/١/١٤٣٨ هـ. المطلوب: التأكد من راتبه الذي يجب أن يصرف له كما يجب أن يظهر في مسير رواتب شهر محرم ١٤٣٨ هـ.

٣- بمراجعة مسير رواتب شهر محرم ١٤٣٨ هـ تبين صرف صافي الراتب بمبلغ (٥٢٥٠) ريال لموظف بالمرتبة (٧) راتبه الأساسي ١٠٠٠٠ ريال وبديل النقل ٧٠٠ ريال، صدر بحقه قرار كف يد عن العمل اعتباراً من ١/١/١٤٣٨ هـ. المطلوب: التأكد من راتبه الذي يجب أن يصرف له كما يجب أن يظهر في مسير رواتب شهر محرم ١٤٣٨ هـ.

٤- بمراجعة مسير مكافأة العمل خارج وقت الدوام تبين صرف مبلغ (٤٥٧٠) ريال لموظف بالمرتبة (٧) راتبه الأساسي (٩٢٠٠) ريال وبديل النقل (٧٠٠) ريال، كُلف بالعمل خارج وقت الدوام الرسمي لمدة شهر من تاريخ ١/١/١٤٣٩ هـ وعدد ساعات التكليف اليومية ٣٠٥ ساعة وعدد الأيام العادية ٢٢ يوم. المطلوب: التأكد استحقاق هذا الموظف بعد انجازه ما كلف به من عمل.

إجراءات مراجعة التوريدات:

- إرفاق أصل التعميد الصادر للمتعاقد في هذا الشأن.
- أن تكون الفواتير والمطالبات المؤيدة للصرف أصلية.
- إرفاق أصل محاضر الاستلام وأصل مذكرات الاستلام للأعيان التي يتم إدخالها بالمستودعات.
- إذا كانت العملية تشتمل على توريد وتركيب يلزم إرفاق محضر تركيب أو تشغيل حسب الحالة.
- في حالة صرف المستخلص الختامي من قيمة العقود فيلزم إرفاق صور من السجل التجاري، شهادة من الهيئة العامة للزكاة والدخل، وشهادة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، وشهادة الانتساب للغرفة التجارية، وشهادة تحقيق السعودة.
- التحقق من مناسبة الأسعار التي تم التأمين على أساسها ومن أنها لا تزيد عن الأسعار السائدة في الأسواق.

غرامة التأخير على التوريد:

- إذا تأخر المتعاقد في تنفيذ العقد عن الموعد المحدد؛ تفرض عليه غرامة تأخير لا تتجاوز (٦ %) من قيمة عقد التوريد، ولا تتجاوز (٢٠ %) من قيمة العقود الأخرى، ويجوز زيادة تلك النسب بموافقة مسبقة من الوزير، على أن توضح تلك الزيادة للمتنافسين قبل تقديم عروضهم، المادة (٧٢) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية.
- إذا تأخر المتعهد في تنفيذ التزاماته تحسم عليه غرامة بواقع ١ % من قيمة ما تأخر فيه عن كل أسبوع، بحيث لا تزيد الغرامة على ٦ % من قيمة العقد، (وفقاً للمادة (٧٧) من اللائحة التنفيذية لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية القديم).
 - تفرض غرامة التأخير بواقع ١ % من قيمة المواد المتأخر في توريدها عن كل أسبوع إلى أن يصل مجموع ما يحسم ٦ % من مجموع قيمة العقد بغض النظر عن عدد الأسابيع، ومن الواضح أن الغرامة لا توقع على جزء الأسبوع، فإذا تأخر المورد (٦) أيام فإنه لا تحسم منه غرامة إذ لم يكتمل الأسبوع.

إجراءات مراجعة نفقات الإعاشة العينية:

التأكد من الآتي:

- إرفاق محاضر الاستلام اليومية للإعاشة المؤمنة موضحاً بها كمياتها ومواصفاتها وساعة استلامها.
- إرفاق بيان معتمد بعدد الأشخاص المقرر لهم صرف الإعاشة يومياً.
- إرفاق مطالبة المتعهد أو الفاتورة المقدمة للصرف.
- التحقق من أن كميات الإعاشة الموردة تطابق الكميات المقررة الواجب توريدها.
- التحقق من أن مواصفات الإعاشة الموردة والموضحة تفصيلاً بمحاضر الاستلام تطابق المواصفات والشروط التي تم التعاقد على أساسها.
- إجراء المراجعة الحسابية الواجبة للمطالبات أو الفواتير المقدمة من المورد ومحاضر الاستلام اليومية وبيانات الأفراد اللذين يتم إعاشتهم بعد التحقق من صحتها.
- يراعى تحميل متعهد تقديم الإعاشة المطهية تكاليف استهلاك الكهرباء والماء والغاز طبقاً لتعميم وزارة المالية رقم (١٨٤/١٧) وتاريخ ١٤٠٨/٩/١ هـ.

حالة عملية

- وقعت احدي الجهات الحكومية عقد لتوريد عدد (٥٠) سيارة مع شركة السيارات المحدودة بمبلغ إجمالي (١٠,٠٠٠,٠٠٠) بقيمة (٢٠٠,٠٠٠) ريال للسيارة وصدر التعميد بتاريخ ١٥/ ٣/ ١٤٣٨ هـ وحدد مدة التوريد خلال (٣) أشهر من تاريخ صدور التعميد على أن يتم صرف قيمة السيارات وفقاً لما يتم توريده مباشرة بعد استلامه ورفع المطالبة من الشركة، وقامت الشركة بتوريد (٣٠) سيارة بتاريخ ٢٠/ ٥/ ١٤٣٨ هـ و (١٠) سيارات بتاريخ ١٥/ ٨/ ١٤٣٨ هـ و (١٠) سيارات بتاريخ ١٥/ ١٢/ ١٤٣٨ هـ، وبمراجعة مستندات الصرف تبين الاتي:
- ١- تم صرف قيمة الدفعة الأولى من السيارات الموردة لعدد (٣٠) سيارة بمبلغ (٦٠٠٠,٠٠٠) ريال.
 - ٢- تم صرف قيمة الدفعة الثانية من السيارات الموردة لعدد (١٠) سيارات بمبلغ صافي (١,٨٨٠,٠٠٠) ريال بعد حسم غرامة تأخير بواقع (٦%) من قيمة الدفعة بمبلغ (١٢٠,٠٠٠) ريال.
 - ٣- تم صرف قيمة الدفعة الثالثة من السيارات الموردة لعدد (١٠) سيارات بمبلغ صافي (١,٨٨٠,٠٠٠) ريال بعد حسم غرامة تأخير بواقع (٦%) من قيمة الدفعة بمبلغ (١٢٠,٠٠٠) ريال.
- المطلوب: التأكد من صحة المبلغ الواجب صرفه للشركة وفقاً للنظام.

إجراءات مراجعة الأصول غير المالية:

- مراجعة الأصول غير المالية تكون بإتباع الآتي:
- أولاً: مراجعة مستندات الصرف
- ثانياً: مراجعة المستخلص

أولاً: إجراءات مراجعة مستندات الصرف:

- أن يتم التأكد من وجود كافة المستندات المؤيدة للصرف وعلى الأخص ما يلي:
- أصل التعميد الصادر للمقاول في هذا الشأن.
 - نسخة من العقد المبرم.
 - أصل المستخلصات الجارية أو المستخلص الختامي في حالة صرف الدفعة الأخيرة.
 - أصل محضر الاستلام الابتدائي (في حالة صرف الدفعة الأخيرة).
 - أصول التعميدات التي قد تصدرها الجهة الإدارية بتنفيذ بعض الأعمال الإضافية.
 - نسخة من الشروط والمواصفات وجداول الكميات والأسعار التي تم التعاقد على أساسها.
 - أما في حالات التعاقد بالطريق المباشر فإنه يلزم إرفاق صورة من الأساس الذي استندت عليه الجهة في التحقق من عدالة الأسعار التي تم التعاقد على أساسها.
 - صورة من السجل التجاري وشهادة من هيئة الزكاة والدخل تفيد سداد الزكاة أو الضريبة المستحقة وشهادة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وشهادة الانتساب للغرفة التجارية وشهادة تحقيق السعودية.

ثانياً: إجراءات مراجعة المستخلص:

- التحقق من أن فئات البنود التي تم المحاسبة بموجبها مطابقة للفئات التي تم التعاقد على أساسها حسب ما هو موضح بجداول فئات وكميات الأعمال المتعاقد عليها.
- التحقق من صحة الكميات الواردة بالمستخلص ومن أنها في حدود الكميات المتعاقد عليها وفي حالة زيادة تلك الكميات يجب التحقق من التعميد الصادر للمتعاقد في هذا الشأن.
- التحقق من أن التكاليف بالأعمال الإضافية تم قبل استلام الأعمال محل العقد وأن أوامر التكاليف بها صادرة من قبل صاحب الصلاحية في الترسية.
- مراجعة العمليات الحسابية الواردة بالمستخلص ومشفوعاته من حيث ضرب الكميات في الفئات بالنسبة لكل بند ومن ثم تجميعها للتأكد من صحة المبلغ المصروف للمتعاقد.
- التحقق من حسم جميع المبالغ السابق صرفها للمتعاقد كالدفعة المقدمة والدفعات السابق صرفها للمتعاقد (المستخلصات الجارية).
- التأكد من شرح الفنيين والمختصين على المستخلص بما يفيد حصر الأعمال على الطبيعة ومن مطابقتها للشروط والمواصفات المتعاقد على أساسها.
- مطابقة المبلغ المطلوب صرفه من واقع المستخلص والخلاصة على ما هو مثبت فعلاً بأمر اعتماد الصرف.
- التحقق من صحة الخصم على الاعتماد المخصص للمشروع.
- مقارنة التاريخ المقرر لانتهاؤ المشروع بتاريخ الانتهاء الفعلي من التنفيذ وفي حالة وجود تأخير يتم التأكد من أن الجهة قامت بحسم غرامة التأخير عن مدة التأخير.
- التأكد من أن الأعمال المنفذة قد تمت في حدود التكاليف المتعاقد عليها وفي حالة تجاوز التكاليف الفعلية للتكاليف المتعاقد عليها يجب الوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك.

آثار تنفيذ العقد الإداري:

يترتب على العقد الإداري بعد إبرامه آثاراً تتمثل في الحقوق والالتزامات المتقابلة على طرفيه الجهة الإدارية والمتعاقد معها وتتمثل هذه الحقوق والالتزامات فيما يلي:

سلطات الجهة الإدارية تجاه المتعاقد معها:

ترجع سلطات الجهة الإدارية إزاء المتعاقد معها إلى فكرة أن العقد يستهدف خدمة وتسيير المرفق العام (المصلحة العامة) وتتلخص هذه السلطات في:

سلطة الرقابة على التنفيذ، سلطة توقيع الجزاءات، سلطة تعديل بعض نصوص العقد، سلطة إنهاء العقد بإرادتها المنفردة، حيث تملك الجهة الإدارية حق توقيع الجزاءات المالية على المتعاقد معها الذي يمتنع أو يتأخر عن تنفيذ التزاماته التعاقدية أو يقصر فيها وتشمل:

الغرامة:

إذا تأخر المتعاقد في تنفيذ العقد عن الموعد المحدد: تفرض عليه غرامة تأخير لا تتجاوز (٦ %) من قيمة عقد التوريد، ولا تتجاوز (٢٠ %) من قيمة العقود الأخرى، ويجوز زيادة تلك النسب بموافقة مسبقة من الوزير، على أن توضح تلك الزيادة للمتنافسين قبل تقديم عروضهم، المادة (٧٢) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية.

النظام القديم:

بالنسبة لعقود الأشغال العامة إذا تأخر المتعاقد عن إتمام العمل وتسليمه كاملاً في المواعيد المحددة تطبق عليه غرامة تأخير تحتسب على أساس متوسط التكلفة اليومية للمشروع وذلك بقسمة قيمة العقد على مدته وفقاً لما ورد بالمادة (٨٤) من اللائحة التنفيذية لنظام المنافسات والمشتريات الحكومية وفي ضوء القواعد الآتية:

أ - غرامة على الجزء الأول من مدة التأخير بقدر ربع متوسط التكلفة اليومية عن كل يوم تأخير حتى تبلغ أكثر المديتين خمسة عشر يوماً أو ١٠ % من مدة العقد.

ب- غرامة على الجزء الثاني من مدة التأخير بقدر نصف متوسط التكلفة اليومية عن كل يوم تأخير حتى يبلغ الجزئين أكثر المديتين ثلاثين يوماً أو نسبة ١٥ % من مدة العقد.

ج - غرامة على الجزء الثالث من مدة التأخير بقدر كامل متوسط التكلفة اليومية عن كل يوم تأخير تالي لأكثر المديتين المنصوص عليهما في الفقرة (ب) من هذه المادة.

هذا مع ملاحظة أنه لا يجوز أن يتجاوز مجموع الغرامات المحسومة نسبة (١٠ %) من قيمة العقد.

إذا كان الإشراف يتم من قبل الجهة الإدارية ذاتها فإن أنعاب الإشراف خلال فترة التأخير تحتسب حسب المعادلة التالية:

قيمة عقد التنفيذ * ١ * مدة التأخير (باليوم)

١٠٠ مدة العقد (باليوم)

إذا رأت الجهة الحكومية أن الجزء المتأخر من العمل لا يمنع من الانتفاع بالعمل على الوجه الأكمل في الميعاد المحدد لانتهائه ولا يسبب ارتباكاً في استعمال أي منفعة ولا يؤثر تأثيراً سلبياً على ما تم من العمل نفسه فيقتصر حسم الغرامة على قيمة الأعمال المتأخرة وفقاً لأسلوب احتساب الغرامة على الأعمال الأصلية على ألا يتجاوز إجمالي الغرامة نسبة ١٠ % من قيمة الأعمال المتأخرة. ويجوز أن تكتفي الجهة بحسم ما لا يتجاوز (١٠ %) من قيمة كل مستخلص مقابل غرامة التأخير المستحقة وتستوفي بقية الغرامة من المستخلص الختامي المادة (٨٧) من اللائحة.

التزامات المتعاقد مع الجهة:

- الالتزام بتنفيذ العقد وفقاً لشروطه.
- التزام المتعاقد مع الإدارة بالتنفيذ شخصياً وعدم التنازل عن العقد أو جزء منه بدون موافقة الجهة الإدارية كتابة على ذلك.
- التزام المتعاقد بتنفيذ العقد خلال المدة المتفق عليها.
- التزام المتعاقد بمراجعة التصميمات الهندسية والفنية بكامل تفاصيلها وعليه إخطار الجهة الإدارية بالأخطاء الفنية المؤثرة على سلامة المنشآت التي يكتشفها في التصميمات.
- التزام المتعاقد بضمان ما قد يحدث من تدهم كلي أو جزء لما أنشأه خلال عشر سنوات من تاريخ تسليمه للجهة الإدارية.

حقوق المتعاقد مع الجهة:

الحصول على المقابل المالي: يحصل المتعاقد مع الجهة الإدارية على عوض نقدي يقابل تنفيذه لالتزاماته، يكون الثمن المتفق عليه في عقود التوريد والخدمات والأشغال العامة.

حالة دراسية

لدى قيام فريق المراجعين بتنفيذ مهمة على إدارة المشاريع قام بأخذ عينة من المستخلصات التي رفعت لإدارة الشؤون المالية للمصرف وتم طلب عدد من أوامر اعتماد الصرف ومن ضمنها أمري اعتماد صرف والمصرف بموجبهما مبلغين لشركة الإبداع المحدودة لقاء إنشاء مبنى المقر الرئيسي للجهة وتفصيلهما كالآتي:

أمر اعتماد الصرف رقم (١٠١٤) بتاريخ ١٤٣٨/٨/٢٠ هـ بمبلغ (١٢,٥٤٨,٦٥٠) ريال قيمة المستخلص الجاري رقم (٢٧).

وأمر اعتماد الصرف رقم (١٢٣٥) بتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٠ هـ بمبلغ (٢٢,٨٠٠,٦٥٠) ريال قيمة المستخلص الختامي رقم (٢٨)

وبمراجعة عقد المشروع والمستخلصات تبين الآتي:

١- قيمة العقد مبلغ (٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال ومدة العقد (٣) سنوات من تاريخ استلام الموقع، وينص العقد أنه في حالة تأخر المقاول في التنفيذ يطبق ما نصت عليه المواد الخاصة باحتساب غرامات التأخير على عقود الأشغال العامة في نظام المنافسات والمشتريات الحكومية ولائحته التنفيذية.

٢- تم تسليم الموقع للمقاول بتاريخ ١٤٣٥/٣/١ هـ.

٣- تم صرف دفعة مقدمة للمقاول بواقع (٢٠) % من قيمة العقد بمبلغ (٤٠,٠٠٠,٠٠٠) ريال.

٤- بتاريخ ١٤٣٨/٨/٥ هـ تقدم المقاول بطلب صرف قيمة المستخلص الجاري رقم (٢٧) عن الأعمال التي نفذها خلال الفترة من ١٤٣٨/٧/٣٠ هـ بمبلغ (١٢,٥٤٨,٦٥٠) ريال، وتم احتساب غرامة تأخير عليه بواقع (١٠) % من قيمة المستخلص بمبلغ (١,٢٥٤,٨٦٥)، وصافي المبلغ المصروف للمقاول هو (١١,٢٩٣,٧٨٥) ريال، ولم يسبق احتساب أية غرامة تأخير على المقاول في المستخلصات السابقة.

٥- بتاريخ ١٤٣٨/٩/١٢ هـ تقدم المقاول بكتاب يطلب فيه استلام المشروع منه لإنهائه جميع الأعمال.

٦- تم تشكيل لجنة الاستلام وقامت اللجنة بالوقوف على المشروع بتاريخ ١٤٣٨/١٠/٧ هـ لاستلامه وأوصت اللجنة باستلام المشروع واعتبار تاريخ خطاب المقاول بتاريخ ١٤٣٨/٩/١٢ هـ هو تاريخ الاستلام للمشروع.

٧- بتاريخ ١٤٣٨/١٠/٨ هـ تقدم المقاول بطلب صرف قيمة المستخلص الختامي رقم (٢٨) عن الأعمال التي نفذها خلال الفترة من تاريخ ١٤٣٨/٨/١ إلى تاريخ ١٤٣٨/٩/١١ هـ بمبلغ (٢٢,٨٠٠,٦٥٠) ريال، وتم احتساب غرامة تأخير على قيمة المستخلص الختامي بواقع (١٠) % من قيمته بمبلغ (٢,٢٨٠,٠٦٥)، وصافي المبلغ المصروف للمقاول هو (٢٠,٥٢٠,٥٨٥) ريال.

٨- يتم الإشراف على المشروع من قبل نفس الجهة.

المطلوب:

١- قراءة الحالة بشكل فردي ومن ثم مشاركة المجموعة.

٢- التأكد من سلامة إجراءات الصرف وكذلك تطبيق الغرامات.

٣- كتابة النتائج.

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 أجلها، 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 والمسئوليات، ويمكن أن تنقسم هذه المسئوليات إلى ما يلي:

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

الرقابة على النواحي الأمنية:

ونظراً لأن 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 يجب مراعاة إجراءات الحماية والتي تنقسم 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 كالحرثق والسرقفة 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 الحرثق بالعدد والكفاءة والملائمة وكذا توافر أجراس الإنذار وكاميرات المراقبة وأجهزة كشف الدخان والأرضيات المقاومة للحريق.

إجراءات أمن الوصول إلى البيانات:

وهي مجموعة الإجراءات والتعليمات المكتوبة Logical Security ويقصد بأمن الوصول للبيانات أو ما يسمى بالأمن المنطقي التي يلتزم بها الجميع لحماية البيانات والمعلومات المخزنة في الحاسب الآلي أو وسائط التخزين الأخرى والمحافظة عليها من التعديل أو الإلغاء أو محاولة الاطلاع 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 مسؤولية كل مستخدم عن البيانات المدخلة أو المعادلة.

إجراءات الرقابة على عمليات تشغيل الحاسب الآلي:

إن التخطيط والتنفيذ الجيد لعمليات معالجة وتشغيل البيانات الآلية 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 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 كالحرثق أو تدمير المركز أو المؤسسة كلياً ، ولا بد 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 والتدريب على تنفيذها وقت الحوادث وعمل أكثر من نسخة احتياطية للبيانات والأنظمة الآلية بشكل دورياً وحفظها في أماكن آمنة يسهل الحصول عليها واستعادتها عند حالات فقد البيانات لأي سبب كان.

وهناك بعض الخطوات والإجراءات العامة التي يمكن إتباعها عند مراجعة النظم الآلية وهي كالآتي:

- 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 وتقيدتها 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 الحاسب الآلي، وتشمل الإجراءات التالية: 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- أن تحصل وحدة المراجعة الداخلية على صلاحيات الدخول إلى الأنظمة ومتابعة القيد فيها والقدرة على الحصول على التقارير وجميع البيانات اللازمة للتدقيق وعن الفترة المراد تدقيقها وتحميلها على أجهزة المراجع.
- ٧- استخدام حزم برامج التدقيق الآلي في تحليل البيانات وتصنيفها ومقارنتها بما تقتضي 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 (مثلاً حقل الراتب مع حقل الدرجة والمرتبة التي يشغلها الموظف).
 - توزيع البيانات تكرارياً (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 وتوفير 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 بالتحويل 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.
- ١٦- بعد القيام بتقييم نظم الرقابة الداخلية والتعرف على الجوانب المهمة التي على المراجع أن يلم بها لفهم طبيعة العمل داخل الإدارة وتحديد نواحي الضعف والقوة وبالتالي قدرته على اختيار عينات المراجعة بشكل علمي سليم.

حالة دراسية

من ضمن الإجراءات العامة التي يمكن إتباعها عند تقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات القيام بتقييم النظم في ضوء النتائج التي يسفر عنها الفحص من حيث شموليتها في معالجة كافة البيانات ودقتها في معالجة وتوفير 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) المطلوب:

اشرح كيف يمكن الاعتماد على هذا الإجراء في تقييم قوة أو ضعف نظام الرقابة؟ مع ذكر أمثلة؟

خامساً: استخدام أسلوب العينات الإحصائية

في هذا الموضوع سيتم تناول العناصر الرئيسية التالية:

أولاً: أنواع العينات.

ثانياً: مخاطر العينات.

ثالثاً: مراحل استخدام أسلوب العينات الإحصائية.

أولاً: أنواع العينات:

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 فإنه 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 وبالتالي 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. ويمكن تقسيم 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، وأما أسلوب العينات الإحصائية فهو الأسلوب العلمي الإحصائي والذي يعطى ثقة محددة في درجة تمثيل العينة للمجتمع ويعتمد هذا الأسلوب على معادلات رياضية إحصائية لاستخراج العينات.

ويمكن تصنيف أنواع العينة بحسب الغرض من استخدامها إلى أربعة أنواع هي:

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، وتعتبر الصفة المعينة عادة عن انحراف إجراء رقابي معين مثل (إصدار أمر شراء دون التوقيع عليها من مدير الإدارة المالية)، وعينة 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.

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

عينات ذات غرض مزدوج:

بمعنى أنه يتم استخدام عينة الصفات وعينة 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.

عينة الاكتشاف:

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

ثانياً: مخاطر العينة:

يقصد بمخاطر العينة تلك المخاطر التي تنشأ من احتمال أنه في حالة اقتصر أحد اختبارات مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية أو اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة على عينه 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، وتشمل مخاطر العينة مخاطر عينات الصفات ومخاطر عينات المتغيرات كالآتي:

مخاطر عينة 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 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.

مخاطر عينة 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.

ثالثاً: مراحل استخدام العينات الإحصائية:

يتطلب استخدام العينات الإحصائية عدة مراحل وهي باختصار:

أ) مرحلة تخطيط وتصميم العينة وتشتمل على الخطوات الأساسية التالية:

- تحديد الهدف من الاختبار.
- تحديد المجتمع ووحدة المعاينة.
- تحديد مستوى الثقة.

• تحديد الانحراف المعياري المتوقع.

• تحديد الخطأ المسموح به.

• تحديد حجم العينة.

ب) مرحلة اختيار العينة وتنفيذ إجراءات المراجعة.

ج) مرحلة تقييم نتائج العينة.

د) مرحلة توثيق إجراءات العينة.

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

حالة عملية

البيانات التالية مستخرجة من الإضبارة الشهرية للفترة الثانية عشر من العام المالي ١٤٣٨/١٤٣٩ هـ

رقم المستند	المبلغ	البيان	رقم البرنامج / المشروع	التصنيف الاقتصادي
241	15498	توريد عدد (٢) جهاز حاسب آلي	.	31123
242	16000	مصاريف	.	22134
243	9800	استحقاق بعض المكلفين بالعمل خارج دوام لشهر ذي شوال لعام ١٤٣٨ هـ	.	211131
244	5532	استحقاق بعض الموظفين من المصاريف السفرية	.	221331
245	214500	استحقاق بعض الموظفين من المصاريف السفرية	.	221131
245	193000	مكافأة خارج الدوام للفترة من ١٠ / ١ إلى ١١ / ١١ ١٤٣٨	.	221132
246	150000	تجديد اتفاقية رخص مايكروسوفت	.	222021
247	15890	توريد وتركيب نقاط للشبكة بجميع ملحقاتها	.	31123
248	14255	تقديم خدمات رخص مايكروسوفت	.	222021
249	120000	توريد أدوات ومستلزمات مكتبية	.	22201

المطلوب:

باستخدام أسلوب العينات حدد العينات التي سوف تتم مراجعتها؟ مع ذكر سبب اختيارها؟

عناصر نتيجة المراجعة وأهميتها

في هذا الموضوع سيتم تناول العناصر الرئيسية التالية:

أولاً: المعايير التي نصت على نتيجة المراجعة.

ثانياً: تعريف النتيجة.

ثالثاً: معرفة أهمية النتائج.

رابعاً: تحديد وتعريف عناصر النتيجة وتقديم نتائج وتوصيات مقنعة.

أولاً: المعايير والمواد النظامية التي نصت على نتائج مهام المراجعة:

- نص معيار نشر النتائج رقم (٢٤٤٠) على الآتي:
(يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية)
- كما نصت اللائحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية على نتائج المراجعة.

ثانياً: تعريف النتيجة:

هي حصيلة جمع وتحليل وتقييم البيانات المتعلقة بنشاط أو برنامج أو مشروع، بهدف الوصول إلى نتيجة أو استنتاج ذو قيمة أو أهمية تفيد الجهة قيد المراجعة بشكل خاص ومتخذي القرار بشكل عام، وينبغي ملاحظة أن كلمة نتيجة تعني الوصول إلى النتائج الإيجابية أو السلبية، ولذا فإن استخدام نتيجة بدلاً من ملحوظة أو ملاحظة يشتمل على معاني أكثر، ويساعد المراجع على أن يكون متوازناً أثناء إعداد وكتابة تقريره.

ولا يتطلب مفهوم نتائج المراجعة التركيز فقط على الجوانب الانتقادية للإدارة قيد المراجعة والتقييم وإبراز الأخطاء والعيوب حيث أن ذكر النتائج الإيجابية يساعد على معرفة الإدارات المتميزة في الجهة، ونظراً لأن وقت المراجع ثمين ومحدود فينبغي استغلاله في تحديد أوجه القصور، وهذا يتمشى مع التخطيط المبني على المخاطر، ولأن ذلك سيساهم في تحسين أداء الإدارة قيد المراجعة والتقييم، ومن المفيد لمهمة المراجعة أن يذكر المراجع ما قامت به الإدارة من جهود لمعالجة ما يتوصل إليه من قصور.

ثالثاً: معرفة أهمية النتائج:

تعتبر نتائج المراجعة مهمة لعدة اعتبارات أبرزها أنها تمثل الثمرة والمخرجات التي أسفرت عنها جهود المراجعين، وتمثل مكونات التقرير الذي ستبلغه الإدارة، وتشتمل كل نتيجة على ذكر التقصير والمواد التي تمت مخالفتها وأثر ذلك وأسبابه والتوصيات الواجب تنفيذها وتهدف إلى رفع كفاءة أداء العمل.

رابعاً: تحديد وتعريف عناصر النتيجة وتقديم نتائج وتوصيات مقنعة:

تتكون نتيجة المراجعة من أربعة عناصر رئيسية هي المعيار، الحالة، الأثر والسبب أو الأسباب، وسوف نتناولها بالتفصيل:

المعيار (Standard):

وهو عبارة عن ما يجب أن يكون، وبعبارة أخرى هو ما نصت عليه الأنظمة واللوائح والتعليمات وغيرها (أوامر سامية – قرارات مجلس الوزراء – تعاميم – شروط ومواصفات العقد – أهداف – مؤشرات)، والتي تحدد ما يجب أن تكون عليه الحالة، وعند تحديد المعيار يجب على المراجع أن يتأكد من أن هذا المعيار معتمد وهو أحدث ما صدر عن الجهة.

الحالة (Condition):

وهي عبارة عن الوضع الفعلي الذي يجده المراجع أثناء تنفيذه لمهمة المراجعة أو التقييم، وينبغي دائماً على المراجع ربط ما وجده فعلياً بالمعيار حتى يصل إلى استنتاج عن مدى تطابق الحالة مع المعيار.

الأثر (Effect):

وهو عبارة عن الأثر المترتب على اختلاف الحالة عن المعيار، وعادة يكون للأثر جوانب ايجابية وسلبية، وأحياناً يكون شيئاً يسيراً لا يستدعي تضمينه النتيجة في تقرير المهمة، ويكتفي بتبليغه مشافهة للمعني به، وخاصة إذا وعد بالأخذ به، ولذا فإن الأثر يعطى للمراجع مؤشراً على أهمية النتيجة التي توصل إليها، ومن الموصي به التعبير عن الأثر على شكل قيمة مالية بقدر المستطاع.

السبب (Cause):

وهو عبارة أسباب اختلاف الحالة عن المعيار، وقد تكون هذه الأسباب محددة أو عامة، وينبغي على المراجع أن يحصل على الأسباب من المختصين في الإدارة لأنه إذا تمكن من تحديد هذه الأسباب فيستطيع أن يضع لها توصيات محددة، وبالتالي فإن الأسباب دائماً تكون مرتبطة بما سيوصي به المراجع، وليس معنى ذلك أن يعتمد المراجع بشكل كلي على ما يحصل عليه من المختصين في الإدارة من أسباب، بل يجب أيضاً أن يكون لخبرته وفطنته دور في ذلك، كما يجب الأخذ في الاعتبار أن الأسباب في الغالب أكثر من سبب واحد، لذا يحرص على تحديد أكبر قدر منها، ويقتصر على ذكر المهم منها.

التوصيات:

لا تعتبر التوصيات من عناصر النتيجة التي يتوصل إليها المراجع، وإنما هي إجراء ينبغي اتخاذه لمعالجة أسباب اختلاف الحالة عن المعيار، فبناءً على ما يحدده المراجع من أسباب، يضع لها توصيات مناسبة، وبحيث يكون لكل سبب توصية، أما إذا كانت أسباب الوقوع في المخالفة واحدة فيضع المراجع توصية أو توصيات للمتشابه من الأسباب.

وبناءً على ما تقديم تكون التوصيات مقنعة إذا كانت:

- تعالج أسباب الوقوع في المخالفة.
- تساعد على رفع كفاءة واقتصادية وفعالية أداء الجهة أو الإدارة.
- تحقق أو تساعد على الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات وغيرها من المعايير والمؤشرات.

حالة دراسية

تتطلب أنظمة السفر بالوزارات والمؤسسات العامة أن يتم السفر الجوي للأغراض الرسمية على الدرجة السياحية، وقد قام مكتب إدارة السفر التابع للمؤسسة قيد المراجعة بإجراء تغيير كامل للموظفين منذ بداية السنة، وفي الوقت الذي غطته مراجعتنا قامت الإدارة بإحلال (٥٠%) من الموظفين بموظفين غير مدربين وأثناء تلك الفترة الانتقالية وجدنا أن (٩٠%) من السفريات الجوية الرسمية خارج المملكة كانت على الدرجة الأولى، وقد تبين لنا أنه أثناء فترة الستة أشهر المذكورة أن المؤسسة قيد المراجعة تحملت تكلفة إضافية قدرها (١٠٠,٠٠٠) ريال على تكلفة الدرجة السياحية.

المطلوب:

حدد عناصر النتيجة، مع ذكر التوصيات التي ترى مناسبة اتخاذها لمعالجة الأسباب.

الوحدة الخامسة:

أوراق العمل وكتابة تقارير المراجعة الداخلية

الأهداف التدريبية:

تهدف هذه الوحدة إلى تزويد المتدرب بالمعارف الأساسية والمفاهيم في:

- الأغراض من أوراق عمل المراجعة.
- أهمية توثيق إجراءات العمل وأدلة الإثبات التي يتم تجميعها أثناء سير عملية المراجعة.
- قواعد إعداد أوراق العمل.
- إرشادات تجميع وتكوين أوراق العمل.
- حفظ وحماية أوراق العمل.

الأغراض الرئيسية لأوراق العمل:

تعريف أوراق العمل:

أوراق عمل المراجعة هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للدلالة على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي تبين الإجراءات المتبعة واختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤداة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، واستنتاجات المراجعة التي تمت بخصوص الأنظمة الفرعية وأرصدة الحسابات الظاهرة بالقوائم المالية. ويستخدم مصطلح " أوراق العمل "، للدلالة على كافة السجلات (يدوية كانت أو آلية) التي يتم الحصول عليها أو إعدادها بخصوص مهمة ما، وتستخدم أوراق العمل لتسجيل النشاطات المبذولة والمعلومات التي تم تجميعها لتحقيق أهداف المهمة، كما تقوم أوراق العمل بوصف وتدعيم ما تم القيام به من عمل، والخطوات والتحليلات التي تم أدائها، والظروف التي تم مواجهتها، والنتائج والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات الصادرة، ويمكن تعريف أوراق العمل بأنها " التجميع المنظم المكتوب للدليل المهني الذي يتضمن، على سبيل المثال، برامج المراجعة والإجراءات والفحوص والدراسات اللازمة لها، والنتائج والمعلومات التي يعتمد عليها المراجع في تكوين رأيه أو في إعداد تقريره المهني". وبناءً على التعريف السابق لأوراق العمل، يمكن تخلص أهدافها في النقاط التالية:

- تعزيز وتأييد رأي المراجع أو تقريره.
- زيادة كفاءة وفعالية المراجعة.
- مصدر للمعلومات سواء في إعداد التقارير أو الإجابة على أي استفسار من الجهة التي يتم مراجعتها أو من أية جهة أخرى.
- تؤكد التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.
- تسهيل مهام الإشراف والتخطيط لمهام المراجعة المالية.
- المساعدة في التنمية المهنية للمراجعين.

أغراض أوراق العمل:

- إن الغرض الرئيسي لأوراق العمل هو توفير شكلين من التوثيق وهما:
 - توثيق أنشطة (المراجعة / التقييم) التي تم القيام بها.
 - توثيق المعلومات التي تم تجميعها لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات والتي تعد أساساً لدليل موثوق.
- كما يعتبر التوثيق عاملاً مساعد في عمليات تقييم جودة المراجعة التي تم تنفيذها، ولتأكيد أهمية توثيق أوراق عمل المراجعة، سنفصل ذلك على النحو التالي:
- #### أهمية توثيق أعمال المراجعة:
- تعد أوراق العمل السجل الرسمي لمهمة المراجعة، فمن خلالها يتم توثيق الأحداث والأعمال التي تم تأديتها خلال تنفيذ مهمة المراجعة، البيانات، التحليلات والنتائج التي تسفر عنها.
- ويكمن الغرض الرئيسي لعملية التوثيق في تمكين طرف ليس له علاقة بالمهمة من فهم ما تم عمله بخصوص هذه المهمة، وتوفير معلومات كافية له تمكنه من تأكيد نتائج وتوصيات المراجعة أو نفيها.

ولكي تنجح أوراق العمل في تحقيق غرضها من التوثيق، يجب أن تدون نتائج أعمال (المراجعة/التقييم) بوضوح وكمال وسرعة وبدقة.

وتوضح الحالات التالية أهمية توثيق أوراق العمل:

- أن تنكر الإدارة محل المراجعة النتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع.
- أن يثار تساؤل حول الأسلوب المستخدم عند تحليل البيانات.
- انقطاع أحد الموظفين المكلفين بتنفيذ المراجعة عن العمل.
- عند الرغبة في تطبيق نفس الأسلوب المستخدم في مهمة مماثلة تم تنفيذها في السابق.

في مثل هذه الحالات كما في غيرها، فإن وجود توثيق كافٍ يساعد في الحفاظ على مصداقية عمليات المراجعة والتقييم ويرتقي بكفاءتها وفعاليتها.

استخدام أوراق العمل الموثقة لتأكيد الجودة:

توفر أوراق العمل أيضاً تأكيد الجودة لخطوات تنفيذ المراجعة، فمع تقدم المهمة يجب أن يراجع المشرفون على مهمة المراجعة أوراق العمل أولاً بأول، لتحديد مدى تحقيق أهداف المراجعة في المواعيد المحددة، كما يمكن من خلالها تطوير أساليب المراجعة على سبيل المثال:

قد تظهر مراجعة ورقة العمل أن أسلوب تجميع البيانات الخاص بمهمة ما، أو القائمون بها، أو الخطة الزمنية ليست هي أكثر العوامل فعالية في إنجاز المهمة، فتسمح المراجعة التي تتم في الوقت المناسب للمشرفين على تنفيذها من تصحيح أو تعديل المشاكل الموجودة قبل أن تهدد الإنجاز الناجح للمهمة.

ومن منطلق التدريب على رأس العمل تشكل أوراق العمل وسيلة جيدة تستخدمها الإدارة لتقييم مستوى أداء موظف جديد ومدى معرفته بسياسات وأساليب العمل، وحينئذ يمكن للإدارة الرجوع إليها بهدف تحسين الأداء.

استخدام أوراق العمل الموثقة في الرقابة على جودة المراجعة:

تؤمن أوراق العمل الرقابة على جودة المراجعة، فبالرغم من النوايا الحسنة والعناية القصوى التي تبذل، لا يزال هناك احتمال لحدوث أخطاء، فقد تتغير بعض الأرقام في البيانات، أو يوجد خطأ في مكونات البيانات، أو يتم تدوين معلومات غير دقيقة، وحيث أن مصداقية القائمين على عملية المراجعة والإدارة المنفذة لعملية المراجعة تتوقف على الدقة المطلقة في كل تقرير يتم إعداده، أذن يجب أن تكون أساليب الرقابة على جودة المراجعة صارمة خلال مراحل كتابة وإعداد ورقة العمل، حيث يتم مراجعة مسودة التقرير ومقارنتها بأوراق عمل المهمة وإمعان النظر فيها مما يسمح باكتشاف الأخطاء أو تحديد النتائج التي تتطلب دعماً إضافياً وبالتالي يمكن أن يؤدي هذا إلى تغييرات هامة في نتائج المهمة.

دور أوراق العمل في توثيق مراحل تنفيذ مهمة المراجعة:

لكي نفهم أهداف أوراق العمل بصورة أفضل، يجدر بنا أن نفهم مراحل سير العمل لإنجاز مهام المراجعة والدور الذي تلعبه أوراق العمل في هذه العملية، إذ تبرز أهمية أوراق العمل خلال مرحلة تصميم/تخطيط المهمة، ومن ثم التنفيذ الذي يتضمن تجميع البيانات وتحليلها ثم إعداد التقرير النهائي.

مرحلة تخطيط أوراق العمل:

تهدف مرحلة التخطيط إلى التأكيد على التخطيط الجيد للمهمة قبل البدء في التجميع المكثف للبيانات، فقد تكون مهمة المراجعة مدرجة من ضمن خطة الإدارة لذات العام، أو مهمة طارئة، ولذا ينبغي أن يبدأ العمل على تحضير أوراق العمل الأولية والتي تحتوي على بيانات عن الإدارة محل المراجعة بشكل عام وعن مجال المراجعة بشكل خاص، كما ينبغي أن تشمل كذلك الخطابات الرسمية (تكليف فريق العمل/الخطاب الموجه للإدارة محل المراجعة)، كما تضم أوراق العمل برنامج المراجعة المعد من قبل إدارة المراجعة والذي يحدد فيه الهدف الرئيسي للمهمة وخطوات المراجعة التي يجب على المراجعين تنفيذها. بعد الانتهاء من تجميع البيانات الأولية، يتم وضع الجداول الزمنية لأنشطة المراجعة والتقارير الناتجة عنها، وتصبح بذلك خطة المراجعة جزء من أوراق العمل، وفي المراحل التالية من المهمة، تملأ الخطة بالحواشي والإضافات لتوضيح مواقع أوراق العمل التي تدعم المهام الفردية، وعليه تصبح خطة المهمة هي المحرك الأساسي للمراجع المسؤول، كي يتمكن من الربط بين تقدم العمل ونوعية التنفيذ.

قد يكون هناك وثائق أخرى تنتج أحياناً خلال مرحلة تخطيط المهمة، كأن يكون هناك أحداث وظروف مؤثرة على إمكانية التقدم بالمهمة إلى مرحلة التنفيذ.

مرحلة التنفيذ تجميع وتحليل البيانات:

تركز عملية تجميع وتحليل البيانات على إعداد النتائج، والاستنتاجات، والتوصيات التي تفي بالأهداف الموضوعية خلال مرحلة تصميم المهمة، ففي هذه المرحلة يركز المراجعون جهودهم على تجميع وتحليل البيانات المطلوبة لتحقيق أهداف المهمة وتدعيم النتائج والاستنتاجات والتوصيات، ويتم تسجيل هذه الأنشطة والبيانات المتولدة عنها أو حفظها في أوراق عمل والتي يمكن أن تتخذ أشكالاً متعددة، وتحتوي أوراق العمل التي يتم إعدادها خلال مرحلة تجميع وتحليل البيانات على: (التقارير والمحاضر التي يتم إعدادها بناءً على الزيارات المنفذة، سرد للمقابلات الشخصية، نماذج المسح المكتملة، التقديرات الإحصائية والأقراص المرنة وإرشادات الجهة محل المراجعة أو وثائقها).

وخلال هذه المرحلة ينبغي مراجعة أوراق العمل من حين لآخر لتقييم مدى اكتمالها، دقتها وضوحها، ارتباطها بالموضوع والحكم على نوعيتها من حيث تدعيمها للنتائج، وتمكن هذه المراجعة الإدارة من تحديد ما إذا كانت المهمة تتقدم بسلاسة وما إذا كان هناك حاجة لاتخاذ أية إجراءات من شأنها الوفاء بالجدول الزمني الأصلي أو تعديله.

مرحلة إعداد التقرير:

تبدأ كتابة التقرير عند اكتمال تجميع البيانات وتحليلها، فيتم كتابة تقرير عن النتائج الخاصة بالمهمة ويتم الإشارة لهذه النتائج بحيث يمكن الرجوع إليها ومراجعتها خلال عملية الكتابة، وتصبح الأدلة التي تم توثيقها في أوراق العمل والتي تم تجميعها في مراحل سابقة هي أساس إعداد التقرير وتدعيمه والاتفاق عليه، وبعد انتهاء المهمة باكتمال الخطوات النهائية لها تحفظ أوراق العمل باعتبارها المصدر الرئيس للمعلومات.

أدلة الإثبات:

تعريف أدلة المراجعة (الإثبات):

هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات، فمعظم جهد المراجع الذي يبذل في تكوين رأيه إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، ولذا فإن الحياد يوجب عليه جمع تلك الأدلة التي تساعد على الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية والأنشطة التي في الإدارة قد تم إعدادها وتنفيذها طبقاً للأنظمة والمبادئ والقوانين والسياسات والإجراءات، حيث يتطلب ذلك "جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص الحالة موضع الفحص".

ويهدف الدليل أو قرينة الإثبات في الدراسات التاريخية إلى فهم وتفسير حوادث الماضي، والدليل في النظام إلى تحقيق العدالة، أما الغاية القصوى من دليل الإثبات في المراجعة هي "تبصير" المراجع وتمكينه من تقييم موضوعية المعلومات التي تمت مراجعتها، وبذلك يعزز درجة الوثوق بها بصورة تؤدي في النهاية إلى حماية وخدمة المستفيدين من هذه المعلومات، ويتكون دليل الإثبات من مجموعة المعلومات التي تمثل الأساس الذي يدعم رأي المراجع في حالات المراجعة.

أنواع أدلة الإثبات:

يمكن تصنيف الدليل إلى أربعة أنواع من أدلة الإثبات، وهي:

- الدليل المادي.
- الدليل الشهادي.
- الدليل الوثائقي (المستندي).
- الدليل التحليلي.

الدليل المادي:

ويعتبر الدليل هو الوجود الفعلي للشيء الذي يتم فحصه ومعاينته مادياً بواسطة المراجع وهو من أقوى أنواع أدلة الإثبات، فإذا استطاع المراجع معاينة الشيء، فهذا أقوى دليل على وجوده، فمن الأدلة الكافية على وجود بعض أنواع الأصول هو جردها جرداً فعلياً (المواد المستودعية، والاستثمارات، والنقدية الموجودة بالصندوق العام، وكذا صندوق المصروفات النثرية ... الخ).

الدليل المادي بطبيعته لا يصلح كدليل إثبات إلا لبعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس مثل الأراضي المباني، العدد والآلات، السيارات، البضاعة، الاستثمارات، النقدية لذا يقتصر استعمال هذا الدليل عليها أما باقي الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس مثل شهرة المحل ومبالغ المدينين ومعظم أنواع الخصوم فلا يمكن تحقيقها كذلك بنود الإيرادات والمصروفات في حساب الأرباح والخسائر.

أيضاً هذا الدليل لا يعتبر كافياً لتحقيق الأصول فهناك إجراءات أخرى يقوم بها المراجع لتحقيق الأصل، كالتأكد من وجوده وأنه الجهة تمتلكه وأنه تم تقويمه في الميزانية بشكل سليم، فمثلاً وجود بضاعة في مخازن الجهة لا يدل على ملكية الجهة لها فقد تكون موجودة لدى الجهة كأمانة للغير لحين بيعها، كذلك بالنسبة للتقويم فينبغي عند جرد البضاعة عدم الاكتفاء بالوجود المادي لها بل التأكد من حالتها هل هي بحالة جيدة أو تالفة وهل هي بطيئة الحركة أو جزء منها فقد قيمته بتغير الظروف التجارية.

الدليل القائم على الشهادة:

هذا الدليل عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها من الإدارة محل المراجعة وموظفيها عن طريق المقابلات أو من خلال العبارات التي تمثل إجابة على أسئلة المراجع، وهذا النوع من الأدلة الذي يعتمد على إفادة شفوية أو كتابية تكون لها قيمة محدودة كدليل، ولإضفاء فائدة ومعنى أكبر للشهادة يجب أن يتم التحقق منها إن أمكن بواسطة أنواع أخرى من الأدلة خاصة الدليل المادي والدليل الوثائقي ومن أجل زيادة التأكيد على اكتمال الدليل القائم على الشهادة، يجب كتابته فوراً وتتكون سجلات المقابلات الشخصية من مذكرات تكتب بناءً على الملاحظات المدونة خلال تلك المقابلات، ويجب أن تشمل على المعلومات التالية:

(تاريخ، زمن ومكان المقابلة، والغرض من المقابلة، ومراتب ووظائف وأسماء كافة الأشخاص الذين قابلتهم، وأسماء ووظائف المراجعين الذي حضروا المقابلة، وتفاصيل المقابلة، وقائمة المستندات التي تم الحصول عليها). ويجب أن تشير المذكرة أيضاً إلى أية معلومات إضافية يعتقد أنها لازمة لإظهار أن الشخص الذي تمت مقابلته مؤهلاً لبحث الموضوع وبالنسبة للمعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال الهاتف يتم تدعيمها بإضافات و (حواشي) عن تاريخ وزمن المحادثة واسم ووظيفة الموظف والمكتب التابع له.

ويجب أن تبدو عباراتك في شكل نقاط مختصرة داخل سجلات المقابلات، إلا إذا كان الوصف التفصيلي لهذه العبارات مطلوب بشكل خاص لفهم مضمون البيانات التي تم الحصول عليها، كما يجب أن يشار إلى الإفادات الغير صحيحة التي يدلي بها الموظفون بعلامة مميزة وإسنادها ترافيقاً للرجوع للحقائق العكسية، كما يجب تسوية أية تناقضات ولأن المعلومات التي يتم الحصول عليها شفهيّاً تدون أحياناً بصورة حرفية وغالباً ما يعاد صياغتها لكي تستخدم في التقرير، عليك أيضاً أن تدون فهمك أو تفسيرك لما يقصده الذي أجريت معه المقابلة وإذا لم يمكن تدعيم المعلومات الهامة أو الحساسة التي أعطيت خلال المقابلة بأدلة أخرى عادة ما يطلب تأكيد خطي لتلك المعلومات التي حصلت عليها من الشخص الذي تمت معه المقابلة، مثلاً يمكن أن يوقع لك على ما كتبت من معلومات.

والأهداف الرئيسية من ذلك التأكيد هي:

١- تساعد على تأكيد كمال ودقة تسجيلك للمعلومات الشفهية.

٢- تجعل الشخص الذي تمت معه المقابلة يدرك الأهمية التي تعلقها على ما أفاد به من معلومات.

٣- تحمي المراجع ضد أي جدل محتمل بخصوص درجة الثقة في المعلومات المدونة.

وتعتمد أهمية المعلومات الشفهية إلى الحد الذي يجب معه إثباتها على طبيعة المعلومات، فالمعلومات التي تكون ضرورية لاستخلاص نتائج التقرير وتوصياته تعد هامة، أما المعلومات الشفهية التي تختلف عن المعلومات الوثائقية أو التي تنتقد السياسات الممارسات أو الأفراد تعد أكثر أهمية أيضاً بشكل يتطلب معه إثباتات خطية إذا كانت ستدرج في التقرير.

ينصح أحياناً بطلب الإثبات حتى إذا لم تكن المعلومات مهمة بالنسبة للنتيجة، فمثلاً: عادة ما يتم تأكيد المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال مناقشات لها طابع فني كبير أو تتعلق بتواريخ متعددة، كميات أو إحصاءات لأن مخاطر حدوث أخطاء في تسجيل مثل هذه المعلومات واردة وفي حالة رفض من تقابله تأكيد معلومات شفوية هامة، عليك أن ترفق بمذكرة المقابلة ملاحظة توضح فيها رفضه / والسبب، عليك الأخذ في الاعتبار الآثار المحتملة من استخدام بيانات أو معلومات يرفض الشخص الذي جرت معه المقابلة والذي قدمها لك أن يتحمل مسئوليتها في تقريرك.

الدليل الوثائقي:

تتكون أكثر نماذج الدليل المستخدمة في أعمال المراجعة من المستندات المصنفة كمستندات داخلية ومستندات خارجية، والمستندات الخارجية يتم إعدادها خارج الجهة قيد المراجعة مثل فواتير البائعين والمراسلات الواردة، فواتير الشراء، كشوف

البنك وغيرها، والمستندات الداخلية يتم إعدادها داخل الجهة قيد المراجعة ونعني بها السجلات المحاسبية، والمراسلات الصادرة، تقارير الاستلام ملفات المفاوضات، والمراسلات الداخلية للجهة.

عند توافر مصدرين متوازيين من الأدلة الوثائقية المستخدمة لتدعيم الملاحظات يجب الأخذ في الاعتبار مصداقية كل مصدر للدليل وتحديد أيهما أكثر مصداقية، بالطبع يكون المستند الخارجي أكثر مصداقية من نسخه داخلية طبق الأصل أو أخرى مماثلة يمكن الحصول عليها من الإدارة محل المراجعة، مثلاً تكون الفاتورة التي يصدرها البائع أكثر مصداقية من تقارير استلام البضاعة، لأن هناك احتمال قائم أن يتم تغيير الوثائق التي تم الحصول عليها، فيجب البحث عن التغييرات الجوهرية واستقصائها.

وإذا شعرت بعد المناقشة مع الإدارة أن التغييرات غير سليمة عليك أن تحاول إثباتها أو نفي احتمال عدم الصحة، وذلك بمراجعة الأرقام أو المستندات محل الشك بواسطة مصادر داخلية أو خارجية أخرى.

تشتمل العناصر المهمة التي تؤثر على درجة الاعتماد على الدليل الداخلي ما يلي:

- ١- ما إذا كانت الوثائق قد تم تداولها من خلال أطراف خارجية.
- ٢- مدى وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في الجهة حيث أن ذلك يعطي نوعاً من التأكيد بأن البيانات والمعلومات الظاهرة في الدفاتر سليمة ويمكن الاعتماد على صحتها.
- ٣- ما إذا كان الدليل سيقدم بمفرده أو ستدعمه أنواع أخرى من الأدلة.
- ٤- ما إذا كانت الوثائق رسمية مثل المذكرات الموقعة والمؤرخة.

يقترّب مستوى الدليل الداخلي المعمم خارج الجهة من حيث موثوقيته من الدليل الخارجي ولكن عادة ما تخضع أنواع قليلة من الوثائق للمراجعة والتأييد الخارجي من الأمثلة على ذلك الشيكات التي يلغها البنك، أوامر الشراء المرتدة بمعرفة البائع، وفواتير الشحن المراجعة من قبل شركة النقل، ويتأثر مدى الاعتماد على الدليل الوثائقي الذي يتم إعدادهِ وتعميمهِ فقط داخل الجهة محل المراجعة بالأساليب والإجراءات الداخلية للجهة إلى حد كبير، فيكون الدليل أكثر موثوقية إذا توفرت له الرقابة السليمة.

الدليل التحليلي:

يتم الحصول على الدليل التحليلي من خلال تحليل المعلومات والتحقق منها، ويمكن أن يكون الدليل التحليلي نتيجة لما يلي:

- العمليات الحسابية الجمع الطرح وغيرها على الفواتير أو القوائم المالية.
- المقارنات مع (١) القواعد والإجراءات (٢) العمليات السابقة (٣) العمليات والتعاملات أو الإنجازات الأخرى (٤) الأنظمة والقوانين (٥) القرارات القانونية.
- تحليل المعلومات المادية، أو القائمة على الشهادة أو المعلومات الوثائقية وبعض النظر عن نوع الدليل يجب أن يستوفي الدليل الاختبارات الأساسية من حيث وثاقه صلته بالموضوع، كفاءته وكفايته.

الصلة الوثيقة بالموضوع:

تشير الصلة الوثيقة بالموضوع إلى علاقة المعلومات باستخداماتها، فيجب أن تكون الحقائق والآراء المستخدمة لإثبات أو نفي الموضوع لها علاقة منطقية ومعقولة بهذا الموضوع، أما المعلومات التي ليس لديها هذه العلاقة فتعد دون صلة وثيقة بالموضوع ولا يجب إدراجها كدليل، ويجب أن يكون لأوراق العمل علاقة مباشرة مع أهداف مهمة المراجعة، وأن تتجنب تراكم الأوراق والمستندات والذي يمكن أن يكون له علاقة بالموضوع ولكن ليس مرتبط بالموضوع، والأسئلة التي من شأنها اختبار درجة الوثاقفة للدليل تتضمن الآتي:

- هل يقدم الدليل نتيجة أو استنتاج مؤكد أو توصية؟
- هل يمثل الدليل عنصراً في التسلسل المنطقي لتحقيق أهداف المهمة؟

كفاءة الدليل:

تشير الكفاءة إلى إمكانية الاعتماد على الدليل وأنه أفضل ما تم الحصول عليه من خلال الوسائل الموضوعية، وكلما تقدمت المهام في تصميمها، تخطيطها، وتنفيذها أمكن تقييم الدليل من حيث مصداقيته وعمقه .

وتساعد القواعد التالية في تحديد مدى كفاءة الدليل:

- الدليل الذي يتم الحصول عليه من خلال مصدر مستقل يكون أكثر موثوقية من الدليل الذي يتوفر بالإدارة محل المراجعة.
- الدليل الذي تم إعداده تحت نظام رقابة داخلية محكم وسليم يكون أكثر موثوقية من الدليل الذي تم الحصول عليه في ظل نظام رقابة ضعيف أو غير موجود.
- الدليل الذي تم الحصول عليه من خلال الاختبار المادي، الملاحظة، العمليات الحسابية والرقابية يكون أكثر موثوقية من الدليل الذي يتم الحصول عليه بصورة غير مباشرة.
- الوثائق الأصلية تكون أكثر موثوقية من النسخ.
- الدليل المبني على الشهادة والذي تم الحصول عليه في ظروف تسمح للشخص بأن يتكلم بحرية يكون أكثر موثوقية من الدليل المبني على الشهادة الذي تم الحصول عليه تحت ظروف أخرى لا يستطيع الشخص أن يعبر عن رأيه بحرية.

كفاية الدليل:

يقصد بالكفاية هنا هو ما مقدار أو ما حجم أدلة الإثبات الضرورية لتدعيم رأي المراجع، ولكون عملية المراجعة تعتمد أساساً على الاختبارات للبيانات والعينات فهناك سؤال يطرح نفسه وهو يتعلق بالكفاية وهو ما المقدار الكافي من أدلة الإثبات، وما هو حجم العينة الكافي لتدعيم رأي المراجع بشكل ملائم؟

وحيث أن معايير المراجعة لم توفر إرشادات للحكم على كفاية أدلة الإثبات بل على العكس تماماً فإن حجم العينة يعتمد إلى حد كبير على تقدير المراجع بعد دراسة الظروف والحقائق بعملية المراجعة، إلا أنه وبصفة عامة يجب على المراجع دراسة العوامل التالية لتمكينه من إصدار هذا الحكم وذلك التقدير وهي تتعلق بطبيعة العنصر موضوع المراجعة:

■ الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات المختلفة المتعلقة بالعنصر موضع المراجعة.

■ درجة المخاطر النسبية المرتبطة بالعنصر موضع المراجعة.

■ نوعية وصلاحيّة أدلة الإثبات المتاحة للمراجعة.

وكما ذكرنا أن معايير المراجعة لم تتطلب استخدام طرق وأساليب العينات الإحصائية في تحديد حجم العينات أو الاختبارات، إلا أن المعرفة الإحصائية قد وفرت لنا التحديد الكمي للعينات عند استخدام هذه الأساليب للمعينة، وحتى عندما لا تستخدم هذه الأساليب من قبل المراجع، فإن عليه أن يأخذ في اعتباره درجة الثقة ومستوى الدقة المطلوبة وتشتت المجتمع المختارة منه العينة، فضلاً عن حجم المجتمع، ولذا يمكن القول بأنه لا يوجد معيار أو قاعدة أو معادلة رياضية يمكن فيها تحديد كفاية الدليل من الناحية الكمية أو النوعية، لذلك يترك أمر تحديد كفاية الدليل لحكمة وفطنة المراجع، وهذا ما يميز دليل المراجعة عن الدليل القانوني الذي يخضع لقواعد ونظم ثابتة ومحدودة.

فيما يلي بعض العوامل التي قد يسترشد بها لتحديد كفاية الدليل:

■ ملائمة نظام الرقابة الداخلية.

■ الأهمية النسبية للعنصر أو الموضوع.

■ الظروف الخاصة بالإدارة محل المراجعة.

■ خبرة ومعرفة المراجع بالإدارة محل المراجعة.

■ المتطلبات النظامية التي يجب أن تلتزم بها الإدارة محل المراجعة.

■ احتمالات الخطأ المقصود وغير المقصود.

■ مقارنة المنافع المتوقعة مع تكاليف الحصول على الدليل المهي.

الوصول إلى الوثائق والسجلات:

ينبغي تمكين المراجع من الوصول إلى المعلومات اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة والتقييم الخاصة به في الوقت المحدد، فمن الضروري جداً الوصول إلى كل الوثائق والسجلات من أجل إتمام مهام ومسؤوليات العمل في حينه وبكفاءة، ومع ذلك، يمكنك أن تقابل المراجع أحياناً مصاعب في الحصول على الوثائق والسجلات التي لها علاقة بمهمته .

إذا واجهتك مشكلة في ذلك، حينئذ يجب أن يقوم المراجع بتدليل مشاكل الوصول إلى السجلات بصورة غير رسمية عن طريق مناقشة المسؤولين في الإدارة، وحينما لا يتمكن في خلال مدة زمنية معقولة من الحصول على السجلات التي تعتبرها ضرورية للقيام بمسؤولياته، يجب عليه أن يرفع تقريراً كاملاً بالمصاعب التي واجهته، وتفصيل بالمناقشات التي تمت والخطوات المتخذة لأي رفض يظهر الحصول على السجلات، أو تأخير بدون مبررات بمجرد أن يحدث هذا.

قواعد وإرشادات تحضير أوراق العمل:

الأهداف:

هذه الوحدة ستمكن المشتركين من الآتي:

- وصف أربعة معايير لتحضير أوراق العمل
- استخدام الإرشادات العامة الشائعة لإعداد أوراق العمل

تحضير ورقة العمل:

كما ذكرنا سابقاً فإن تعبير " أوراق العمل " يشير إلى كافة السجلات سواء اليدوية منها أو الآلية التي يتم الحصول عليها أو يتم إعدادها لإنجاز مهمة ما من مهام المراجعة، وعادة ما تحتوي أوراق العمل على مذكرات، قواعد، مراسلات، تحليلات، خرائط بيانية تقارير إحصائية الخ، ويفضل حفظ أوراق العمل في ملفات يفرق فيها بين الملف الدائم الذي يضم المعلومات التي يحتاجها المدقق في إجراء تدقيق لاحق وبين " الملف الحالي " الذي يضم المعلومات المتعلقة بفترة التدقيق الحالية فقط.

الأغراض الرئيسية لأوراق العمل:

بشكل عام، يتمثل الغرض الرئيسي لأوراق العمل في توفير:

- سجل منظم للعمل الذي تم إنجازه.
 - سجل للمعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها أو إعدادها لتدعيم نتائج المراجعة.
- ولذا يجب أن تكون أوراق العمل كاملة، وتمثل سجلاً يستفاد منه بالنسبة للعمل الذي أنجزته، حينما تقوم بتنفيذ جزءاً من برنامج العمل (خطة تنفيذ مهمة المراجعة) فإنك ستحصل على مستندات أو بيانات، وينتج عن ذلك معلومات كثيرة يصعب توليفها ضمن النتائج، وربما يضيع الدليل المهم وسط حجم المعلومات التي تم جمعها، لذا يجب تضمين كل ما هو ضروري فقط وله علاقة بأهداف المهمة عند تكوين أوراق العمل الخاصة بك، وإذا لم تكن واثقاً من تضمين معلومة معينة في أوراق العمل الخاصة بك عليك أن تبحث الأمر مع رئيسك في المهمة (المراجع المسئول ضمن فريق المراجعة، أو الرجوع لمديرك)، ولأن أوراق العمل تحتوي على الدليل الذي يدعم عملك، لذا فهي قد تخضع للاختبار من قبل آخرين في الإدارة، وعليه يجب تجهيز كل أوراق العمل بأسلوب فني عالي، خالية من أي تعليقات شخصية غير جوهرية، بحيث تصبح أوراق العمل واضحة مقروءة ويمكن متابعتها وتكون أيضاً سهلة الفهم بالنسبة للأفراد الذين ليس لديهم إطلاع بتفاصيل المهمة.

قواعد إعداد أوراق العمل:

يجب أن تكون أوراق العمل:

كاملة ودقيقة:

من أجل تدعيم تقريرك وإظهار طبيعة ومدى العمل الذي قمت به يجب أن تكون أوراق العمل كاملة ودقيقة، فيجب أن تحتوي على تفاصيل عن الدليل الذي حصلت عليه من حيث الإدارة التابع لها الدليل والغرض منه، وإذا حصلت على معلومات متضاربة من مصادر متعددة يجب أن توضح أوراق العمل هذا التضارب بوضوح، بحيث لا يكون هناك أي شك في المعلومات التي تعتمد عليها، وإذا استمر التضارب يجب أن تفسر في أوراق العمل أسباب ذلك.

يجب أن تكون كل المسائل الحسابية التي قام بها المراجع دقيقة، كما يجب أن تظهر أوراق العمل كل العمليات الحسابية التي تمت، ومن الذي قام بها وما هي الاختبارات التي قام بها لتأكيد الاكتمال والدقة، وعندما تكون المعلومات مستمدة من خلال آخرين

يجب أن تصف أوراق العمل ما إذا كانت المعلومات دقيقة أم لا وكيف تم الحصول عليها، ويجب أن تتضمن أوراق العمل أيضاً مدى التحقق من الحسابات مثل استخدام علامة التصحيح الصغيرة في عمليات الجمع، وتستخدم علامة التصحيح الصغيرة لكي توضح أن العمليات الحسابية في أوراق العمل قد تمت مراجعتها لتأكيد الدقة، وهذه العلامات يتم التعريف بها وتفسيرها على جانبي كل ورقة عمل أو على ورقة العمل الأولى من مجموعة متواصلة، ويجب أن يتم إظهار هذه العلامات باللون الأحمر أو أي لون آخر مما يجذب الانتباه لها، ويجب أن يتم استخدامها لنفس الأغراض عبر كل أوراق العمل، كما يجب على الشخص الذي يقوم بالتحقق من العمليات الحسابية أن يوقع بالتاريخ في كل ورقة عمل.

يجب أن تكون المعلومات المجمعة أو تلك التي يتم تحليلها بواسطة الحاسب الآلي موثقة بعناية تسمح باستعادتها مرة أخرى، وبناءً عليها يجب أن تحدد أوراق العمل رموز حفظ تلك المعلومات في الأجهزة والحسابات الآلية المستخدمة لسهولة الرجوع إليها، وكذا تحديد الغرض منها ومحتوياتها

علامات التصحيح التي يمكن استخدامها في المراجعة:

- تم التأكد من صحة التجميع الأفقي أو العمودي.
- تم التأكد من صحة التجميع الأفقي والعمودي.
- تمت المطابقة بين الأرقام الواردة في ورقة العمل وبين دفاتر وملفات الإدارة محل المراجعة فوجدت صحيحة.
- ملاحظة في ورقة العمل.
- الإجابة بنعم.
- الإجابة بلا (بالنفي).
- تمت المطابقة بين الأرقام الواردة في ورقة العمل والمستندات الثبوتية فوجدت صحيحة.

وثيقة الصلة:

يساهم التخطيط الجيد والمنظم للمهمة وتوجيهات المشرف عليها، وكذا الصياغة الملائمة لغرض كل ورقة عمل وتدوين المراجع يساهم في تأكيد العلاقة بين المعلومات وأهداف المهمة.

ويجب أن تحتوي أوراق العمل على ملخصات ملائمة ومذكرات مرتبطة، وتحليلات ونسخ من الوثائق المرتبطة بالعمل المؤدى وكذا تحتوي على النتائج وأي استنتاجات ويجب عليك أن تتجنب التفصيل المطول في أوراق العمل مثل النسخ العديد من الوثائق، قائمة مطولة بالسجلات التي تم فحصها والوصف التفصيلي للإجراءات والأساليب المتبعة.

وإذا تم استرجاع المعلومات أو تحليلها باستخدام الحاسب الآلي فيجب أن تصف أوراق العمل العمليات التي تمت للحصول على البيانات وخطوات فحصها، كما تتضمن أيضاً مخرجات للبيانات إذا كانت وثيقة الصلة بالعمل، ويكون من العملي أن تحتفظ بهذه المعلومات في شكل آلي مقروء.

تعد تكلفة إعداد أوراق العمل دائماً جزءاً هاماً من مجموع تكلفة العمل المراد إنجازه في المهمة، لذا فإن عملية تراكم المستندات الغير هامة والاحتفاظ بنسخ متطابقة من الوثائق يمكن أيضاً أن تعرقل عمل الإدارة في المهمة وتعقد عملية تخزين وحفظ المستندات، وفوق كل هذا فإنها تسبب في عدم وضوح وإغفال المعلومات الحساسة.

عند القيام بمهمة ما، يمكن أن تحصل على معلومات ليس لها علاقة وثيقة مباشرة بالأهداف الحالية ولكنها يمكن أن تكون مهمة مع تقدم العمل في المهمة، ولكي تتجنب تراكم التفاصيل المفرطة في أوراق العمل عليك أن تأخذ بيان مختصر لهذه المواد

وتحتفظ به في ملفات غير رسمية حتى تستطيع أن تحدد درجة ارتباطها بالمهمة، وحتى لو لم تستخدم هذه المعلومات المرتبطة في تجهيز التقرير وإعداده فإن المعلومات التي يظهر بوضوح ارتباطها بالتقرير يجب أن يتم تضمينها في أوراق العمل. عند قرب انتهاء مهمة المراجعة، ينبغي أن يحدد المشرف المباشر بالإدارة المعلومات التي يجب الاحتفاظ بها لتدعيم النتائج التي تم الوصول إليها في التقرير، وكذا الأساليب والمنهج المستخدم، ويمكن أن تحفظ المعلومات في ورقة عمل أو في شكل آلي، وفي النهاية يجب أن يحتفظ بكل أوراق العمل الموجودة داخل النسخة المفهرسة للتقرير أو أي مذكرات لها صلة وثيقة بالموضوع، وربما يكون من الملائم الاحتفاظ بباقي البيانات والمعلومات في مجلدات منفصلة لحين اكتمال المهمة من أجل الإجابة على الأسئلة التي يمكن أن تثار خلال مراجعة مسودة التقرير.

واضحة ومفهومة:

يجب أن تكون أوراق العمل واضحة ومفهومة بدون شرح إضافي، بحيث يتمكن أي مراجع يستخدمها أو يطلع عليها من تحديد الغرض منها وطبيعة وحجم العمل والاستنتاجات التي توصلت لها، ويجب أن تظهر أوراق العمل تفاصيل الدليل الذي تم الحصول عليه والأسلوب أو المنهج المتبع للوصول إليه، ويعتبر الاختصار والاختزال عملية هامة لكن لا يجب أن تؤدي إلى فقد الوضوح والكمال من أجل توفير الوقت أو الورق.

مقروءة ومنسقة:

يجب أن تكون أوراق العمل مقروءة ومنسقة حرصاً على عدم ضياع الوقت في مراجعتها وتحضيرها، حيث يمكن أن تفقد أوراق العمل الغير مرتبة قيمتها كدليل.

توثق في شكل قياسي موحد:

يجب أن يتم إعداد أوراق العمل في شكل قياسي موحد لكي:

■ تكون عملية إعدادها انسيابية.

■ يسهل حفظها والرجوع إليها.

إرشادات إعداد أوراق العمل:

هناك ثلاثة أنواع رئيسية لأوراق العمل:

إخبارية: وفيها يكتب مخلصات للدليل المادي الذي يتم الحصول عليه من خلال الملاحظة المباشرة والدليل الشهادي الذي يتم الحصول عليه من خلال المقابلات.

الجدول: والتي تمثل قوائم وملخصات للبيانات الرقمية والأدلة التي يتم تحليلها.

النسخ: وهي البيانات التي يتم الحصول عليها في مرحلة التنفيذ من الإدارة محل المراجعة (الأدلة الوثائقية).

فنون التجميع:

١. استخدم مجلدات أو ملفات لحفظ بها أوراق العمل.
٢. قم بتضمين أوراق العمل فواصل تمثل الورقتين الأولى والأخيرة في المجلد.
٣. استخدم الفواصل للتنظيم ولسرعة الوصول إلى المواضيع التي تحويها المجلدات.
٤. ضع مستندات الإدارة محل المراجعة في مجلدات أو كملحات وهذا على حسب حجمها واستخدامها المتوقع.
٥. ربما يرغب المراجعون في نزع الدبابيس عن المستندات التي تم الحصول عليها ووضعها في مجلدات، فإذا تم هذا عليك أن تعدل فهرسة البيانات لتحديد كل الصفحات داخل المستند.
٦. مراعاة استخدام ملفات قابلة للطي أو أي نوع آخر ملائم من الملفات لتنظيم وحفظ ملحقات أوراق العمل ويجب توخي الحذر في تحديد ووصف كل الملحقات.
٧. المستندات الإلكترونية يتم الاحتفاظ بها بالصورة المناسبة (CD) مثلاً، مع الإشارة لها كملحات ضمن مجلد أوراق العمل.
٨. أعد ملف آخر ضع فيه كل المستندات المؤقتة التي تشك في مدى عمق صلتها بالموضوع لكي توفر الوقت وتقلل من حجم أوراق العمل.
٩. يمكن استخدام المشابك الخاصة بالمجلدات أو أوراق لاصقه على ظهر المجلد لتحديد الموضوع داخل كل مجلد وفي حال استخدام الأنظمة الإلكترونية والتطبيقات كنظام لتوثيق وأرشفة وإدارة أعمال المراجعة، فالواجب على المراجع الالتزام بالتعليمات والإرشادات الخاصة باستخدام النظام الإلكتروني المعتمد، ويتضمن ذلك تحويل أوراق العمل الورقية إلى الصورة الإلكترونية بالصيغة المناسبة للنظام المستخدم.

نزع أوراق العمل:

عند نزع أوراق العمل من المجلد الخاص بها، يجب استخدام الحلقات أو أي نوع آخر لكي تصبح الملفات والمجلدات سهلة النقل، إذا تم نزع عدد محدود من أوراق العمل فربما احتجت أن تضع قطعة من الورق مؤقتاً يكتب عليها محتوى الورقة المنزوعة لتحل محل المستندات التي تم نزعها لتحديد ما الذي تم نزعها.

بناء وتنظيم أوراق العمل والمجموعات:

عادة ما تتكون مجموعة أوراق العمل من غلاف جدول محتويات وأوراق العمل (والتي تتضمن المستندات) وهي بدورها تحتوي على الدليل الذي تم تجميعه خلال المهمة.

غلاف أوراق العمل:

يحتوي الغلاف الخاص بأوراق العمل على المعلومات التي غالباً ما يضعها المراجع على واجهة أوراق العمل لتحديد المعلومات الخاصة بالمهمة.

حالة دراسية

من مراجعة مستند الصرف رقم ٣٥٠٠ المصروف بموجبه مبلغ (١٩٠٠٠٠) ريال لصالح شركة (إيه بي سي) اكتشف المراجع أن الكميات المؤمنة للجهة تزيد عن الكمية المطلوبة بالعقد رقم (١٣٠٠)، كما يتضح من البيان التالي:-

رقم الصنف	الوحدة	الكمية وفقاً للعقد	الكمية المشتراه
٢٠٣٢/٣	طن	٦٠٨٠٠	٢٢٠٨٠٠
٢٠٢٥/٣	طن	٣٠٣٠٠	٣٠٩٦٠
٢٠٣٥/٣	طن	٣٠٣٠٠	٣٠٤٥٠

وطالب المراجع إيضاح أسباب هذه الفروقات.

المطلوب:

حدد أدلة الإثبات التي تدعم رأي المراجع بوجود فروقات بين الكميات المؤمنة والكميات المطلوبة بالعقد؟ وما هي أنواع هذه الأدلة؟

حالة عملية

هل يمكن الاعتماد على الأرشفة الإلكترونية لحفظ أوراق العمل وتوثيق أدلة الإثبات كبديل للملفات؟ وما هي مزايا وعيوب الأرشفة الإلكترونية؟

المملكة العربية السعودية

وزارة

إدارة المراجعة الداخلية

رقم الملف

أعده

راجعته

تقرير مهمة المراجعة الداخلية

أسم المهمة/.....

ورقمها في الخطة

ويشتمل على أوراق العمل من إلى

ويمكن تضمين أوراق العمل تمهيد يشتمل على المعلومات التالية:

- الجهة قيد المراجعة:
- موقع العمل (النطاق المكاني):
- والوحدة/الموظف المسئول عن تنفيذ مهمة المراجعة:
- الأوراق ذات الحساسية العالية: أي المشتملة على المعلومات المصنفة على أنها معلومات حساسة/سرية التي تختص بموضوعات تتطلب حرص وتحفظات خاصة في استخدامها يتم حفظها أو نقل أوراق العمل الخاصة بها لملفات أخرى ويحتفظ بها في مكان مناسب حسبما تتطلبه طبيعة هذه الأوراق.
- تمت المراجعة بواسطة: ويذكر اسم المراجع النهائي لكافة مجموعة أوراق العمل ويفضل أن يكون هذا الشخص هو مساعد المدير / أو المدير العام ويوقع المراجعون الآخرون (المشاركون في تنفيذ المهمة، أو المراجع المسئول) بالأحرف الأولى لأسمائهم والتاريخ على ركن التمهيد بعد إتمام المراجعة النهائية على أوراق العمل.
- جدول المحتويات: ومن المناسب أن يكون لكل مجموعة أوراق عمل جدول محتويات خاص بها، ويجب تجميع جدول المحتويات بأسرع وقت ممكن بالنسبة للمهمة ويتم تحديث المعلومات به كلما تقدمت فهرسة أوراق العمل، بالنسبة لأوراق العمل الخاصة/السرية يجب تحديدها بوضوح في جدول المحتويات، وبالنسبة لأوراق العمل المتعددة المجاميع يتم تجهيز جدول محتويات شامل ويوضع في المجموعة الرئيسية قبل جدول المحتويات الخاصة بهذه المجموعة ويجب أن تتضمن المجموعة الرئيسية أيضاً على جدول محتويات لكافة أوراق العمل الآلية وكافة مجموعات أوراق العمل.

- ملخص ورقة العمل: ربما تكون المعلومات التي يتم تجميعها خلال المهمة هامة، مفيدة وثيقة الصلة بالموضوع لكنها ذات قيمة ضعيفة إذا لم يتم تحليلها وتنظيمها منطقياً، وربطها بالموضوع وتوصيلها إلى أعضاء الفريق، وتعد ملخصات أوراق العمل من الأدوات الهامة في إعداد النتائج والاستنتاجات لكن يجب أن تتلاءم درجة التلخيص مع ظروف كل مهمة.
- وبالرغم من عدم وجود شكل أو أسلوب معين يتم وصفه، وبالرغم من اختلاف رغبات المشرفين، إلا أنه بشكل موجز ورقة العمل تحتوي على الهدف، العمل الذي تم إنجازه، النتائج، الاستنتاجات والتوصيات.
- الهدف، وهو يمثل الجزء الذي تحاول أن تحققه بالنسبة للجزء الخاص بك من المهمة والذي تم تغطيته بمجموعة أوراق العمل ويمكن أن يتم الحصول على الهدف من خلال مجموعة متنوعة من المصادر خطط المهمة، المذكرات.
- العمل المنجز، وهو ما تم إنجازه من عمل من أجل تحقيق أهداف المراجعة.
- النتائج، وتبين الدليل الذي له صلة وثيقة بالموضوع، والكفاءة والكافي للوصول إلى نتيجة.
- بالرغم من أن الاستنتاجات غالباً ما تتضح من خلال الدليل إلا أنها يجب أن تُذكر مقترنة بالأهداف، ويجب أن يقدم العرض الخاص باستنتاجات مقترناً بالعمل المنجز والنتائج المحققة أو المعلومات التي تم الحصول عليها.

قائمة مراجعة أوراق العمل

بما أن أوراق العمل تحتوي على الدليل الذي تم تجميعه خلال المراجعة، إذن من الضروري أن يتم تجميع أوراق العمل بأسرع وقت ممكن في أسلوب يساعد على الوصول السريع لها، وعند تجميع المستندات داخل مجموعات أوراق العمل يجب أن يراعى التنظيم، الوضوح، التلخيص وهي عوامل رئيسية توضع في الحسبان.

استخدام قائمة المراجعة التالية كمرشد عند إعداد أوراق العمل والملخصات الخاصة بك، وتذكر أن تدون بانتظام كل المعلومات الحساسة في أوراق العمل الخاصة بك وأن يقوم المشرف عليك بمراجعة أوراق عملك على أسس منتظمة.

معايير أوراق العمل:

١- هل تعد أوراق عملك بشكل عام:

- كاملة ودقيقة؟
- واضحة ومفهومة بدون أي شرح إضافي؟
- مقروءة ومنسقة؟
- يرتبط بها أوراق عمل أخرى/خاصة/سرية في شكل مناسب؟

خطوط إرشادية لأوراق العمل:

٢- في محاضر المقابلات الخاصة بك

- تجنب استخدام المختصرات التي لا يمكن قراءتها في مكان آخر في أوراق عملك؟
- حدد بوضوح من هو القائل أي عبارة؟
- ضاعف المسافة بين الكتابات الإخبارية؟
- تجنب استخدام الكلمات المهمة مثل (جداً، كثيراً، الأغلبية، نسبة عالية) . . . الخ؟
- احتفظ بمذكرات المقابلات من أجل التوضيح والإضافة المستقبلية لبعض النقاط؟

وتذكر أنه من أجل تسهيل المراجعة وتحليل المقابلات والمحاضر المتعددة المواضيع، عليك أن تجمع بنود كل موضوع معاً، وإذا كنت تستخدم نظام فهرسة معين ضع رموز على أوراق عملك بحيث تسهل تحديد المواد المرتبطة به.

٣- عند إعداد الجداول، هل ضمنت قائمة تفسيرية تذكر فيها أي أرقام هوامش لرموز المراجعة (أي علامات التصحيح الصغيرة) التي استخدمتها على أن تذكر فيما تمثل كل علامة.

٤- هل شرحت بوضوح كل التعديلات التي أجريت على البيانات؟

هل سيكون بمقدرة المراجع أن يحدد لماذا عدلت البيانات؟ هل سيكون بمقدرة المراجع، أن يحدد ما إذا كانت افتراضاتك صحيحة، منطقية ومدعمة أم لا؟

٥- إذا تم استرجاع المعلومات و/ أو تم تحليلها بواسطة الحاسب الآلي هل تدعم أوراق العمل بالمستندات التالية:

- العمليات المستخدمة للحصول على البيانات والتحقق منها؟
- النتائج التي تخص مدى الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها؟
- المدى الذي يتم فيه الاعتماد على البيانات المقدمة من الإدارة محل المراجعة؟
- مخرجات الحاسب الآلي؟

- ٦- إذا تمت الاستعانة بخبراء من خارج الإدارة، هل تم توثيق المعلومات المقدمة جيداً لتسهيل المراجعة المستقلة للتحقق من الدقة والصلاحيّة؟
- ٧- إذا استخدم المراجع أساليب العينات، هل توثق أوراق العمل عملية اختيار العينة، تغطيتها واستنتاجاتها اعتماداً على البنود التي تم اختيارها؟
- ٨- إذا كانت الاستنتاجات قائمة على فحص البيانات المختارة، هل تشير أوراق العمل إلى صلاحية إجراءات المعاينة، بمعنى إمكانية اعتمادها من وحدة/مجموعة فنية مساعدة؟
- ٩- هل تدعم الاستنتاجات والتوصيات الموجودة في أوراق عملك استنتاجات وتوصيات التقرير؟
- ١٠ - هل كل ورقة عمل لها:
- ❖ رقم أو رمز في الفهرس؟
 - ❖ اسم المعد؟
 - ❖ تاريخ الإعداد؟
 - ❖ معلومات عن الغرض والمصدر (ربما على الورقة الأولى للمجموعة).
 - ❖ قائمة تفسيرية لكل العلامات والرموز المستخدمة (ربما على الصفحة الأولى للمجموعة)؟
 - ❖ أرقام صفحات؟
- ١١ - هل تحتوي كل مجموعة / مجلد على:
- ✓ غلاف كامل
 - ✓ جدول محتويات؟
 - ✓ نظام فهرسة منطقي ومفهوم؟
- ١٢ - هل هناك جدول محتويات رئيسي يتضمن كل المجموعات / المجلدات؟
- ١٣ - هل يناقش كل موجز إخباري في أوراق العمل:
- ✓ الأهداف؟
 - ✓ العمل المنجز؟
 - ✓ العمل المخطط ولكن لم ينفذ بعد؟
 - ✓ الحقائق والأدلة التي تم الحصول عليها؟
 - ✓ مصادر المعلومات؟
 - ✓ الاستنتاجات؟
 - ✓ التوصيات؟
- عند تحديد نوعية الإيجاز سواء الإخبارية أو الجداول القيادية يجب مراعاة متطلبات المهمة وتحفظاتها، وتذكر، استخدام الجداول الموجزة من أجل سهولة فهم النتائج والاستنتاجات لتظهر التحليل الأساسي أو نتائج تحليل البيانات الغير معالجة.
- ١٤ - هل تم إبعاد أوراق العمل المحظورة والمحمية عن تلك الغير محظورة؟
- ١٥ - هل تم ختم الطرف الأعلى والأسفل من كل ورقة عمل تحمل مواد محظورة بختم الحظر الملائم (إن وجد)؟
- تذكر أن تحتفظ بكل أوراق العمل المحظور مقفلاً عليها في دولاب حفظ ملائم عندما تكون متروكة أو غير مستخدمة، أيضاً تذكر أن تقفل على جميع أوراق العمل عندما لا تكون مستخدمة بواسطة أي موظف آخر مخول باستخدامها.

سلامة حفظ وحماية أوراق العمل:

الحفاظ على سلامة أوراق العمل:

من أجل حماية أوراق العمل يجب التأكد من:

- أنه يمكن الوصول إليها فقط من خلال الأشخاص المخولين بذلك.
- أن يتم تخزينها في مكان آمن ضد السرقة أو التلف الغير مقصود.

مع مراعاة اتخاذ الاحتياطات التالية:

- لا تترك أوراق العمل في أماكن يمكن معها الوصول إليها من خلال أفراد غير مصرح لهم بالاطلاع عليها.
- عند حفظ أوراق العمل في دواليب حفظ غير مقفلة أو حاويات يجب مراعاة أن تحفظ أوراق العمل ذات الحساسية الخاصة أو التي لا يمكن استعادتها في أماكن مقفلة.
- إذا تطلب الأمر حمل أوراق العمل خارج مقر جهة عملك، لا تترك الأوراق مبعثرة حينما تكون في الخارج، يجب أن تحتفظ بها في حقائب مقفولة ويجب أن تقفل الغرفة أيضاً.
- إذا كانت الأوراق في سيارة ليس بها أحد ضع الأوراق في مؤخرة السيارة واقفل عليها وهذا أفضل من تركها على المقعد أو أرضية السيارة.
- وبالرغم من مسئوليتك عن سلامة أوراق العمل التي تعدها، إلا أن على إدارة المراجعة والمسؤولين فيها التأكد من أن كل احتياطات الأمن معمول بها، وإذا لم تكن إجراءات الأمن مرضية عليك إبلاغ المشرف عليك، وبما أن مسودات التقرير تعد جزء متكامل من ملفات أوراق العمل فيتم حمايتها أيضاً لمنع إفشاء محتوياتها قبل الأوان، وأيضاً لحمايتها من السرقة أو التلف.
- الإجراءات المتبعة في حالة سرقة أو ضياع أوراق العمل:
- يمكن أن تحدث سرقة أوراق العمل الخاصة بك بغض النظر عن الاحتياطات المتخذة، وإذا توصلت إلى أن أوراق العمل المفقودة قد سُرقت غالباً عليك باتخاذ الإجراءات التالية:
- بلغ مدير البناية فوراً و/ أو إدارة الأمن في المبنى بعملية السرقة التي تمت باعتبار أن لها القدرة على التقصي عن أمر السرقة وبالطبع تعتمد درجة التقصي على الظروف المحيطة بالسرقة.
- بلغ المشرف المسئول عن المهمة فوراً بصورة رسمية بتحرير مذكرة بتفاصيل الواقعة إذا لزم الأمر، وهذا يعتمد على مدى حساسية وارتباط أوراق العمل بالمهمة، ويجب أن تتضمن المذكرة كل الحقائق المتداخلة في الواقعة بما فيها:
- التاريخ والزمن التقريبي لوقوع السرقة.
- كيف سُرقت أوراق العمل (التعدي على المكتب أو دواليب حفظ الملفات).
- أسماء الأشخاص الذين تم إبلاغهم بالسرقة وأي تحريرات أو أفعال تصحيحية تم أخذها.
- وصف واضح لأوراق العمل المفقودة.

إحلال أوراق العمل المفقودة:

حينما لا تظهر أوراق العمل المفقودة عندئذ يجب تحديد طبيعة وحجم العمل الذي سيعاد، وهنا سيراعى بعض العوامل كحالة المهمة، أهمية البيانات المتضمنة، كمية الأدلة المساندة المتبقية، تضمين أوراق عمل أخرى تم الإبقاء عليها في الملف ونسخة مسودات التقارير المحفوظة.

كتابة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعتها

الفرق بين الكتابة والتحدث:

إن جزءاً كبيراً من نشاطنا اليومي يدور حول اللغة، إما قارئين لما هو مكتوب أو بالكتابة ناقلين لأفكارنا، وذلك بتدوينها لاطلاع الآخرين عليها أو للرجوع إليها كلما دعت الحاجة وبين الكتابة للمقال أو الخبر أو خلافه وبين التحدث به اختلافات نورد بعضها فيما يلي:

(أ) الكتابة ثابتة لا تنمحي على مر الأيام والسنين، ولذلك فهي أقدر على ربط الأشياء ببعضها، بخلاف الحديث الشفهي الذي يتناول لفترة من الزمن ويمكن أن يُنسى بعضه، والتفكير في جمع القرآن وتدوينه خير شاهد على ذلك.

(ب) تتيح الكتابة للإنسان أن يتصل بعدد أكبر بكثير مما يتيح الحديث، فالخطيب مثلاً يصل حديثه إلى مستمعيه وهم محدودون جداً، أما إذا كان حديثه مكتوباً فإنه يصل إلى كل من يقرأه في وقته من جيله ومن يأتي بعده.

(ج) تحديد الهدف والتفكير فيما يكتب، فالموقف المشترك بين المتحدثين وتطابقه في التفكير يجعل المتحدثين يعرفان الهدف من وراء الحديث، لأن كل واحد يعرف تماماً فيما يدور الحديث بينهما وتتضح أهدافه، أما الكتابة فلا يوجد هذا الموقف المشترك بين الكاتب والقارئ ومن ثم يحتاج الكاتب إلى تحديد هدفه مما يكتب بكل وضوح، كما يجب عليه أيضاً أن يفكر في أشياء عدة منها، لماذا هو يكتب؟ وما الذي يريد توصيله إلى القارئ؟ أو هو يصف شيئاً ما رآه، أم أنه يهدف إلى توضيح مسألة ما للقارئ، أم أنه يهدف إلى تحليل قضية معينة للقارئ، وهكذا يجب أن تكون الأهداف واضحة في ذهن الكاتب حتى يستطيع صياغة الرسالة المكتوبة لتصل المعلومة واضحة إلى ذهن القارئ.

(د) سلامة اللغة فالجمل والألفاظ في لغة الحديث تميل إلى الإيجاز وعدم التقيد بقواعد اللغة في الغالب، أما في الكتابة فإن على الكاتب الالتزام بقواعد اللغة، والحفاظ على الرسم الصحيح للألفاظ عندما يكتبها، وإذا كانت تميل إلى العمومية فلا بد من تحديد دلالتها المقصودة عند الكتابة، وكمثال على ذلك المسودات التي تكتب قبل الخروج بها بصورة نهائية، فهي تمثل محاولة الكاتب مراجعة الألفاظ الواردة بها وتصحيح رسمها، وتحديد دلالتها، والتأكد من صحتها كما يراجع الجمل ليضيف إليها توضيحاً.

(هـ) التحدث يعتمد على اللقاء المباشر وما يصاحبه من مؤثرات تساعد على إقناع السامع والتأثير عليه، أما الكاتب فيحتاج إلى ترتيب أفكاره ووصفها في تسلسل منطقي واضح تساعد القارئ على الانتقال من فكرة إلى أخرى دون صعوبة أو انقطاع، وبالتالي فإن على الكاتب أن يحسن صياغة أفكاره في لغة سليمة واضحة ومحددة مؤيداً أحكامه بالبراهين (الأدلة) الكافية، كما يراعي في عرضها الترتيب المنطقي.

ومما سبق يمكن القول بأن الكتابة تعني استخدام الكلمات بعناية لنقل الأفكار والمعاني للمتلقي، كما يجب عند الكتابة فهم العناصر التي تحدد حالة الكتابة وهي:

- الموضوع.
- الغرض من الكتابة.
- القارئ الذي تكتب له.

ولذا فإن عدم فهم هذه العناصر قد يؤدي إلى إنتاج غير مرضي وعدم الوضوح وإبطاء عملية الكتابة.

الإطار العام للكتابة

تعتبر الكتابة موهبة سواء كانت أدبية أم علمية، ولكل كاتب أسلوبه المتميز وشخصيته الفردية في الاختيار والعروض، وسنعرض بعض العناصر التي تساعد الكاتب على الإخراج المميز لما يريد أن يكتب.

اللفظة:

الألفاظ هي رموز للأشياء التي نراها أو نحسها أو نسمعها أو نلمسها أو نتذوقها أو نفعلها، وهي أيضاً رموز للتجارب الإنسانية التي نمر بها، وهذا يعني أن الألفاظ لا توجد في ذاتها، بل في رموز لمدلولات خارجة عنها، ويستعيز باللفظة عن الشيء ذاته مثال: "عين" أو "سيارة" فإن هاتين اللفظتين ترمزان للأداة التي نبصر بها، وللآلة التي نستخدمها في التنقل، وهما شيان خارجان عن اللفظتين.

وقد تستخدم اللفظة الواحدة لأكثر من دلالة، وتستطيع أن تعرف أي هذه الدلالات للفظه هو المقصود من تركيب الكلام وسياقه والعبارات التالية توضح المقصود بالكلام السابق:

- اذهب إلى العين وإملاء الدلو تعني عين الماء.
- إن عيني لا ترى الأشياء البعيدة تعني حاسة البصر.
- فلان هو عينهم على أعدائهم تعني الجاسوس.
- فلان هو العين في قوامه تعني كبير القوم.

شروط اللفظة الجيدة:

١- الدقة في اختيار اللفظة، حيث إن الدقة في استخدام الألفاظ تدل على ما يقصده الكاتب بالضبط وتجنبه الوقوع في الخطأ، ولها شرطان:

أ - التمييز بين المترادفات، والترادف ظاهرة موجودة في معظم اللغات وهي ألفاظ تختلف في النطق ولكنها تُعطي معناً واحداً أو متشابهاً، مثل: (خاف - فرح - خشي - وجل - ارتاع - دُعر)، فمعانيها تدور حول الخوف.

ب - سياق اللفظة المناسب، فينبغي الحرص على استخدام اللفظة في مكانها المناسب وسياقها والصحيح، مثل: (ريح عاصف، برد قارس، حر لافح) فكلها بمعنى شديد.

٢- الدقة في تحديد اللفظة، فهناك ألفاظ ذات دلالة عامة، فكلما كانت الألفاظ تميل إلى العمومية كانت أكثر غموضاً، وتكون الأفكار المرتبطة بها محيرة في فهم المقصود، مثال: (يستقبل الناس الكعبة في صلاتهم، فكلمة الناس عامة ويستحسن استخدام لفظة أكثر تحديداً "المسلمون" فتصبح الجملة يستقبل المسلمون الكعبة في صلاتهم)، مثال آخر: كانت المواد المستخدمة في البناء غير مطابقة للمواصفات فكلمة المواد هنا عامة يجب تحديد نوعية المواد غير المناسبة في الجملة، أما إذا كانت المواد جميعها غير مناسبة، فيمكن أن نضيف كلمة "جميعها" إلى المواد فتصبح بعد التعديل كالتالي:

كانت المواد الحديدية المستخدمة في البناء غير مطابقة للمواصفات، أو كانت جميع المواد المستخدمة في البناء غير مطابقة للمواصفات.

٣- تحري اللفظة الصحيحة، بحيث تكون الألفاظ المستخدمة من اللغة الفصحى ويتجنب استخدام الألفاظ العامية أو اللهجات المحلية التي يقتصر فهمها على مجموعة من الناس فإذا كتبت باللغة العربية فتوقع أن يفهمك كل من يعرف العربية بغض النظر عن جنسه أو دينه أو وطنه.

الجملة:

تتكون الجملة القوية المؤثرة من الألفاظ السليمة الصحيحة، والجميل نوعان:

الجملة النحوية:

وتتكون من ركنين أساسيين هما: (المبتدأ والخبر، الفعل والفاعل)، وقد تكون الصورة واضحة من هذين الركنين أو قد يحتاج الأمر إلى جمل أخرى مثل جملة الشرط أو جملة الجواب أو جملة الصلة وهكذا، مثال:
عاد محمد (جملة سليمة مكونة من فعل وفاعل) لكن قد يرد سؤال من أين عاد محمد؟ فتحتاج الجملة إلى زيادة كي تكتمل بها الفكرة، فنكمل بقولنا: عاد محمد من زيارته لمكة المكرمة.

الجملة المعنوية:

وهي التي تحمل فكرة تامة، ولكي نكتب جملة ذات فكرة تامة فإن الأمر يحتاج إلى التفكير فيما سنكتب بحيث لا نجعل الألفاظ تتدفق مباشرة من الذهن إلى القلم دون مرور بعملية التفكير، وللحصول على أفكار قوية تستوعب الموضوع فإن على الكاتب أن يتمهل ويتأنى ويتدبر في صياغة الجمل، وحتى تخرج صحيحة وقوية ينبغي أن تتوافر فيها الشروط التالية:
أ - أن تكون الجملة ملتزمة بقواعد النحو فلا يمكن كتابة جملة سليمة إلا إذا كانت موافقة لقواعد النحو.
ب - أن تكون الجملة موجزة بحيث لا تشتمل على ألفاظ لا تخدم الفكرة، ولا تكون مطولة فتفقد الجملة قوتها وتأثيرها على القارئ.

ج - أن تكون الجملة واضحة بحيث تكون ألفاظها ذات دلالات واضحة غير متداخلة في الأفكار، ولا تؤدي إلى إجهاد القارئ في المتابعة مستخدماً الروابط المناسبة التي تصل بين أكثر من فكرة، ووضع علامات الترقيم المناسبة لمساعدة القارئ والكاتب على تحديد علاقة بعض أجزاء الجملة ببعض.

الفقرة:

الفقرة قالب من التعبير الإنشائي تتألف من عدة جمل جيدة وتتناول فكرة رئيسية واحدة، ويمكن أن تقوم الفقرة بذاتها عندما تتناول فكرة واحدة مستقلة، ويمكن أن تكون وحدة في مقال يعالج موضوعاً يشتمل على عدد من الأفكار الرئيسية، والفقرة ليس لها مقياس محدد لطولها، إنما يعتمد ذلك على طبيعة فكرتها، فإذا كانت الفكرة بسيطة فإن الفقرة تميل إلى القصر، أما إذا كانت الفكرة معقدة وتحتاج إلى قدر كبير من العرض والمناقشة فإن الفقرة تميل إلى الطول إلى حد ما والأساس ألا تكون الفقرة قصيرة بالقدر الذي يجعل الفكرة الأساسية غير واضحة أو غير وافية، كما يجب ألا تكون طويلة بالقدر الذي يجعل فكرتها الأساسية مضطربة ومتشابكة مع أفكار رئيسية أخرى.

وللفقرة القوية المؤثرة بعض المقومات وهي:

- أ - أن تكون الفقرة محددة: وذلك بتحديد موضوع الفقرة بفكرة رئيسية واحدة تدور الكتابة حولها.
 - ب - أن تكون الفقرة مترابطة: والمقصود بذلك أن تكون الألفاظ والجمل في الفقرة متصلة بفكرتها الأساسية اتصالاً مباشراً، لأن الخروج على الفكرة يشتت ذهن القارئ ويصرفه عن المتابعة.
 - ج - أن تكون الفقرة متسلسلة: ويُقصد بذلك أن نجعل القارئ ينتقل في يسر وسهولة من جملة إلى أخرى فلا يواجه وهو يقرأ الفقرة بقفزات ولا انقطاع في الأفكار.
- وهذه السلسلة تعتمد على طبيعة الفكرة التي تتناولها الفقرة، فقد تحتاج إلى وصف أو مقارنة أو تحليل، وهذا يتطلب علاقة منظمة توفر سهولة حركة الفقرة والتي من أشكالها:

الحركة الزمنية: وهي الرد أو الشرح للفقرة حسب التسلسل الزمني لوقوعها كالأحداث التاريخية، أو شرح لخطوات إنجاز عمل ما.

الحركة المكانية: إذا أردت وصف شيء ما فإن الترتيب المكاني يعد الأسلوب الأمثل لبناء الفقرة، وعلى الكاتب أن يتحاشى الفقرات السريعة فلا يبدأ بوصف اليمين ثم يقفز إلى أقصى اليسار مرة واحدة عند وصف إنسان، مثلاً: الانتقال من التخصيص إلى التعميم أو العكس: وذلك بعرض سلسلة من الجزئيات التي تؤدي إلى تقرير عام، أو إعطاء حكم عام في بداية الفقرة، ثم يورد الكاتب الأمثلة والشواهد لهذا الحكم، وهذا الأسلوب أكثر استخداماً. الانتقال من السؤال إلى الجواب: فإذا بدأ الكاتب الفقرة بسؤال يتضمن الفكرة الأساسية، فإن عليه الإجابة عن هذا السؤال. إن الهدف مما تقدم تكوين فقرة أو فقرات تمكن القارئ من إدراك العلاقة بين كافة المعلومات على نحو صحيح.

التفكير وجمع المعلومات والتخطيط للكتابة:

على الرغم من أن بعض الكتاب يحاولون العمل في ظل وجود حقائق ومفاهيم خاصة تكونت لديهم من تكرار تنفيذ مهام المراجعة، وهذه العناصر في أذهانهم، إلا أن الكتاب الأكفاء، هم الذين يستخدمون استراتيجيات التفكير والتنظيم لمساعدتهم على فصل وتطوير كل عنصر من عناصر التقرير، إذا أن التفكير والتنظيم يساعدان على ضبط مشروع الكتابة، فضلاً عن أن طريقة التفكير تساعد في تحديد البيانات، الحقائق، التفاصيل، والأفكار التي في ذهن الكاتب، ويضعها في عناصر أساسية لمساعدته على تحديد المعلومات والمفاهيم التي يجب أن تتضمنها رسالته أو تقريره، وهذا بمثابة التحضير أو التخطيط للكتابة وعلى الكاتب أن يطرح عدداً من الأسئلة عند الكتابة مثل:

- ما هو الموضوع الذي أكتب عنه؟
- ما هي الرسالة التي أريد إيصالها إلى القارئ؟
- وكيف أستطيع إقناع القارئ؟
- ما هي المعلومات التي يحتاجها القارئ حتى يتجاوب مع ما أريد؟

إن الإجابة على هذه الأسئلة جميعها سوف تشكل صلب التقرير الذي تكتب عنه، إن استهلاك كتابة التقرير بالتحليل والتخطيط يلقي بالاهتمام على الأهداف الواجب تحقيقها، ويكتف من الجهود للعمل في سبيل ذلك، فالكاتب عليه أن يفرق بين النقاط الأساسية والنقاط الفرعية التي سيعتمد عليها في عمله لكي يتمكن من حصر ومعرفة ما هو متوافر لديه من معلومات، وتحديد النقص الذي يجب عليه استكماله.

إن تحديد العناصر الأساسية للتقرير المراد كتابته يرتبط ارتباطاً وثيقاً بقيام كاتب ومعد التقرير بتحليل الغرض من التقرير، وأهميته، ودور المنشأة والأفراد الموجه إليهم التقرير، وصلب التقرير هو ما تمثله الإجابة على الأسئلة المشار إليها سابقاً. فإن الفهم الواضح والموضوعي للغرض من التقرير هو مهمة كاتب التقرير في المقام الأول، فيجب أن يأخذ ذلك في حسبانته عند الكتابة حتى يمكنه الخروج بتقرير فعال يؤدي الغرض منه، كما يجب على كاتب التقرير أن يأخذ في اعتباره القارئ، فهو العنصر الهام والذي من أجله يتم إعداد التقرير، وبناءً على ذلك، فإن على الكاتب أن يُضمن تقريره العبارات والأفكار والمصطلحات التي يريد أن ينقلها إلى القارئ، بالإضافة إلى إمداد القارئ بما يطلبه، ويجب كذلك على كاتب التقرير أن يتأكد من أن كل المعلومات الضرورية ومتوافرة وموجودة بالتقرير " أدلة ومؤيدات وإثباتات " وذلك حتى يكون له صدى لدى قارئ التقرير، و توفر كل المعلومات والمؤيدات في التقرير يساعد الكاتب على إقناع القارئ بصحة المعلومات التي يوردها التقرير ويؤيد ما ذهب إليه الكاتب، ويكون أثر ذلك إيجابياً على الكاتب والقارئ.

وتقع على الكاتب مسئولية تقييم المعلومات والحقائق والبيانات التي توصل إليها، فعليه أن يراجع النتائج ويتأكد من أن الاستنتاجات تعكسها المستندات الخاصة بها، وأن يتأكد من أن المعلومات كاملة، وهناك خطوة مهمة يغفلها كثير من كتاب التقرير، وهي توفير الاهتمام بالبنود الظاهرة والرئيسية، لأن كفاءة التقرير تقوم على ذلك، فإذا ما أراد كاتب التقرير أن يؤكد على نقاط معينة، فإن عليه التحقق من خصائص هذه النقاط، فيجب عليه أن يتعامل مع المعلومات المتوفرة لديه بموضوعية وأن يفرق بين المبادئ الرئيسية والفرعية، فالبنود ذات الأهمية الكبرى يجب أن تعرض أولاً وتتوالى البنود في الأهمية، فإن درجة أهمية المادة بالنسبة للقارئ والغرض من التقرير هو التنظيم الفعال للتقرير.

وأخيراً هناك إشارات توضع بين الكلمات أو الجمل في الكتابة، لتسهيل على القارئ أو الكاتب ضبط معاني النص، وإيضاح مقاصده، فلا يقع التباس فيها، ومن هذه العلامات، الفاصلة، النقطة، النقطتان، علامة الحذف، علامة الاستفهام، علامة التعجب، الشرطة.

إعداد وكتابة تقارير المراجعة

ما هو التقرير؟

التقرير عبارة عن رسالة عن موضوع أو موضوعات محددة مصاغة بطريقة موضوعية وكافية، لإعطاء وجهة نظر واضحة وصحيحة لا مجال فيها للاجتهاد والتفسير ويشمل الرسائل الشخصية، الطلبات، تقارير المراجعة، التقارير الإدارية الفنية.

لماذا تكتب تقارير المراجعة؟

تُعد التقارير:

- لمعاونة الجهة الخاضعة للمراجعة.
- للحصول على اتفاق بشأن البيانات التي تم جمعها.
- للحصول على رد فعل بشأن الاقتراحات.
- للتشجيع على اتخاذ الإجراء التصحيحي.

أساليب كتابة تقارير المراجعة:

يمكن التقرير الجيد القارئ من فهم رسالة الكاتب بسهولة وبأسرع ما يمكن، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يجب أن يميز الكاتب بين عملية تجميع المعلومات وبين صياغتها في شكل تقارير، وتعتبر عملية جمع البيانات عملية استقرائية تماماً، مثلما يفعل العالم، إذ يبدأ المراجع بفرضية، ثم يجمع البيانات التي تؤيد فرضيته تلك أو تنفيها، وهو يحاول دائماً تعديل هذه الفرضية لتتلاءم مع البيانات كلما تقدمت به المراجعة، ولا يستطيع المراجع أن يتأكد من النتائج إلا إذا تم تجميع البيانات كلها أو معظمها، كما لا يمكن أن يبدأ عملية المراجعة دون وجود بعض الأفكار عما يتوقع وجوده، ومرحلة تجميع البيانات أثناء مهمة المراجعة هي في الواقع بحث عن الحقائق التي تثبت فرضيتها .

الأسلوب الاستقرائي:

تعكس التقارير في أحيان كثيرة نفس التركيب الاستقرائي المستخدم في تجميع المعلومات، وبمعنى آخر تتدفق استنتاجات التقرير أو النقاط الرئيسية في ثنايا الأقسام، وهذا الترتيب يعيق عملية الاتصال، لأن الكاتب وحده هو الذي يعلم إلى أين تتجه به الحقائق، أما القارئ فيظل غير متأكد من الرسالة العامة التي تؤيدها الحقائق والأدلة، ولا يستطيع القارئ أن يقيم أهمية أي بند وعليه أن يسترجع المجموعة الكاملة للحقائق حتى يصل إلى الاستنتاج، ويضع هذا التركيب عبئاً ثقيلاً على القارئ خصوصاً إذا كانت المادة معقدة.

اقرأ المثال التالي، ثم قدم وجهة نظرك

مثال رقم (١) المطابقة:

وتقضي القسم (٧-٢) من القسم (٩) ، أن تراجع الأصول المتواجدة في الحساب الائتماني أو لصلاحه ، كل عام على الأقل وخلال مدة (١٥) شهراً من تاريخ آخر مراجعة، ويستخدم الائتمان سجل رقابة يدوي لتدوين وجدولة تواريخ المراجعة السنوية للأصول، ويوفر لنا تقرير " الأصول لدى الإدارة العليا " قائمة بالحسابات الائتمانية (ولم تُجرأ مطابقة بين سجل الرقابة اليدوي ، وتقرير " الأصول لدى الإدارة العليا " خلال فترة التدقيق) وذلك لم يكن في استطاعة الوحدة التثبيت من أن كافة الحسابات الائتمانية موضوع القاعدة رقم (٩) قد جرت مراجعتها وتدقيقها كما ينبغي على أن مطابقة سجل الرقابة اليدوي بالتقرير من دواعي التأكد من أن كافة الحسابات الائتمانية قد أُدرجت في سجل الرقابة اليدوي وبالتالي جدولاً لمراجعة الأصول سنوياً.

بعد المناقشة يمكن قول الآتي:

إن على كاتب التقرير أن يستقطب اهتمام قرائه ويحفزهم للمزيد من القراءة، ويتمخض عن ذلك ردود أفعال إيجابية وفورية، وهو أي الكاتب لا يرغب أن يجتهد قراؤه لتحديد ما يود إبلاغه إليهم عبر تقريره أو رسالته، إن المثال السابق لا يسترعي اهتمام القارئ، لأنه أي القارئ لا يهتم بما فعلته وكيف فعلته، وإنما يهتم أن يعرف نتائج عملك واستنتاجاتك والحقائق، أو الآثار الناتجة عن الحالات التي جرى فحصها واختيارها، أما تلك المعلومات فإنها لا تشكل اهتماماً كبيراً للقارئ إلا بالقدر الذي توفره من تعزيز وإيضاح لمضمون الرسالة التي تود إبلاغها.

وللمراجعين أسبابهم المنطقية والمقبولة أحياناً حين يستهلون مرئياتهم بإعطاء معلومات وخلفيات عن الإجراءات لأن هدفهم توفير معلومات للقارئ تمهيداً لإقناعه بصحة ما توصل إليه المراجع، ولكي يتفهم القارئ كيف يكون غياب المطابقة مع سجل الرقابة مخالفة، فإن المراجع يعتقد أنه يتعين على القارئ أن يكون عارفاً بمضمون القاعدة رقم (٩)، وعلى كل حال، فإن كتابة تقارير المراجعة تتطلب نموذجاً منطقياً يقدم للقارئ:

- ما هو استنتاجك؟
- ما هو التعزيز "الدليل" المتوفر لديك؟
- لما هذا الشيء مهم؟
- وما الذي يجب أن نعمله؟
-

الأسلوب الاستنتاجي:

يساعد الأسلوب الاستنتاجي على انسجام القارئ مع التقرير، حيث تناسب الحقائق المعززة في ثنايا التقرير.

مثال رقم (٢)

لوحظ عدم اكتمال مستندات القروض التجارية التي قدمها البنك، فهناك ما نسبته ٢٥ % من مجموعة المائة ملف التي تم فحصها، لم توجد من بينها مستندات وثائق التأمين، ١٨ % منها تفتقر إلى المعلومات الأساسية اللازمة، ١٢ % منها لا تحمل التوقيعات الضرورية المطلوبة.

عند التأمل في هذا المثال، نجد أن الجملة الأولى قد تضمنت استنتاجاً رئيسياً، في حين أعطت الجملة الثانية دليلاً ثبوتياً معززاً، والكاتب الذي يرغب في أن يكون تركيزه الأكبر على عرض الحقائق المجردة، وبدرجه أقل على الاستنتاجات قد يستغني عن الجملة، وهو بذلك يقدم عرضاً إحصائياً، ومن ناحية أخرى فإن الكاتب "المراجع" الذي يبدأ تقريره بالجملة الأولى لا يمكنه أن يقف عند هذا الحد، إذ أن هذا التعميم الذي أشار إليه بعدم اكتمال المستندات يحتاج إلى ما يعززه.

بمقارنة هذا المثال مع المثال السابق، نلاحظ أن المثال الأخير "استنتاجي" يتحاشى الإشارة إلى إجراءات المراجعة، إلا أنه في الوقت نفسه يتضمن إشارات إلى النطاق وحجم العينة التي جاءت في بيان النتائج وبدلاً من القول "إننا راجعنا ١٠٠ ملف من ملفات القروض ولوحظ أن ٢٥ % منها لم توجد من بينها مستندات التأمين، وأن ١٨ % تفتقر إلى المعلومات الأساسية اللازمة، كما أن ١٢ % منها لم تحصل على التوقيعات الضرورية المطلوبة، كان الأحرى أن يوجز الكاتب قائلاً "أن ٢٥ في المائة من مجموع مائة ملف جرت مراجعتها" ويمكن تطوير كثير من الأمثلة على هذا الأساس.

والآن دعنا نعود للمثال رقم (١)، حيث نجد أن الجمل الثلاث الأولى تعطي خلفية، ولننظر ما هو مقدار الحاجة من هذه الخلفية؟

يقتضي القسم (٧-٢) من القاعدة رقم (٩) أن تراجع الأصول المتواجدة في الحساب الائتماني أو لصالحه، كل عام على الأقل، وخلال مدة ١٥ شهراً من تاريخ آخر مراجعة ويستخدم الائتمان سجل رقابة يدوي لتدوين وجدولة تواريخ المراجعة السنوية للأصول، ويوفر تقرير الأصول لدى الإدارة العليا قائمة بالحسابات الائتمانية.

إن البنود أدناه، تمثل المعلومات التي يجوز أن الإدارة العليا لا تعرفها وأنها تمثل أهمية لها:

القاعدة رقم (٩) القسم (٧-٢) تقتضي أن تراجع الأصول المتواجدة في الحساب الائتماني، كل عام على الأقل وخلال ١٥ شهراً من تاريخ آخر مراجعة، ويستخدم الائتمان سجل رقابة يدوي لتدوين وجدولة تواريخ المراجعة السنوية للأصول، ويوفر تقرير الأصول لدى الإدارة العليا قائمة بالحسابات الائتمانية.

والآن دعنا نرى كيف يمكن أن نستنتج هذه المعلومات في سطر افتتاحي أكثر مباشرة، إن بيان الاستنتاج في الصيغة الأصلية هو: لم يكن في استطاعة الوحدة التثبت من أن كافة الحسابات الائتمانية موضوع القاعدة رقم (٩) قد روجعت كما ينبغي، ويشتمل ذلك ضرورة الرجوع إلى القاعدة رقم (٩) ولكنها لا تعرف تحديداً ما هو المقصود بعبارة " روجعت كما ينبغي" وقد تكون جملة افتتاحية مباشرة مثل "إن الوحدة ليست لديها وسائل مطابقة إجرائية للتثبت من أن كافة الحسابات الائتمانية يجري تدقيقها سنوياً، طبقاً للقاعدة رقم (٩) وهي أكثر دقة وتوصيفاً للمراجعة المستهدفة".

من المسائل التي يجب فهمها والتعرف عليها أن كتابة تقارير المراجعة المالية، وكتابة تقارير مراجعة الأداء تتشابه في عناصر وتختلف في عناصر أخرى استناداً إلى نوعية المراجعة وموضوع التقرير ولذلك يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:

أن تقارير المراجعة المالية مبنية على حقائق وتعبر عن واقع الحال أيضاً سواء كانت النتيجة سلبية أو إيجابية، وأن تقييم الأداء مؤسس على الرأي، لأنه يعبر عن وجهة نظر المراجع التي يتوصل إليها بعد دراسة مستفيضة وعميقة، وقد يؤخذ بالتوصيات المترتبة عليها أو لا يؤخذ بها لأنه قد يكون لدى المتلقي (قارئ التقرير) وجهة نظر أخرى مبرره لمعالجة القصور أو الأخطاء التي تبين للمراجع.

قواعد التقرير:

هناك معايير تركز عليها أعمال المراجعة الداخلية، وتتضمن هذه المعايير ما يتعلق بالقواعد التي ينبغي مراعاتها عند إعداد تقرير المراجعة باعتباره الوسيلة المثلى لتبليغ نتائج المراجعة، وتتضمن تلك القواعد ما يلي:

- القواعد الشكلية للتقرير.
- قواعد المضمون.

وقبل البدء في سرد تلك القواعد نذكر بأن أي تقرير مراجعة ينبغي أن يحتوي على مقدمة ثم سرد لنتائج المراجعة ثم خاتمة متضمنة للتوصيات وأن يكون التقرير مشتملاً على الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها أو تلافيها وقت المراجعة للأسباب التالية:

- ✓ لتقديم نتائج المراجعة للمسؤولين على مختلف المستويات.
 - ✓ لجعل الملاحظات والتوصيات أقل عرضة لسوء الفهم.
 - ✓ لتسهيل عمليات المتابعة لمعرفة ما إذا تم اتخاذ التدابير الصحيحة الملائمة.
- وتظهر أهمية تقرير المراجعة في القدرة على إقناع الإدارة، أو توجيهها لاتخاذ الإجراء الصحيح، ولتحقيق ذلك لا بد للإدارة أن تتطلع على التقرير وتفهم الملاحظات والتوصيات الواردة به، وأثناء المراجعة الميدانية ينبغي شرح كيفية مناقشة التقرير وتقديم الإيضاحات حول النتائج التي تم التوصل إليها مع المسؤولين في الإدارة محل المراجعة، فمن الضروري أن يكون لديهم علم مسبق بمحتوياته.

أ- القواعد الشكلية للتقرير:

- الكتابة على أوراق رسمية.
- وضع عنوان وصفي يعبر عن نتيجة الرأي أو التقرير.
- صحة التوجيه للجهة الخاضعة للمراجعة.
- تحديد تاريخ الرأي أو التقرير.
- توقيع الشخص أو المؤسسة المسؤولة عن الرأي أو التقرير.
- استخدام علامات الترقيم والوقف المناسبة.
- قائمة بالمحتويات إذا كان التقرير يحتوي على موضوعات عدة.

ب- قواعد المضمون للتقرير:

- ✓ شرح أية قيود فرضت على المراجعين أثناء سير مهمة المراجعة.
- ✓ تحديد الموضوعات التي تناولتها (المراجعة).
- ✓ إصدار الرأي أو التقرير للأشخاص المناسبين وفي الوقت المناسب.
- ✓ إعطاء الرأي (بالالتزام أو الخروج عن) أحكام الأنظمة والتعليمات والقواعد السارية التي تخضع لها الوحدة التي تم مراجعتها.
- ✓ إعطاء الرأي في أي ضعف جوهري يتم اكتشافه أثناء تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ كتابة الرأي أو التقرير بإيجاز ووضوح، مع مراعاة كفاءة المستفيد منه.
- ✓ تضمين وجهة نظر المسؤولين حول نتائج المراجعة.
- ✓ التركيز على التوجيه البناء، وكتابة التقرير بصورة متوازنة.
- ✓ تضمين الاقتراحات والتوصيات اللازمة في التقرير.

العناصر المرتبطة بمضمون التقرير:

من خلال ما تقدم يمكن التركيز على العناصر التالية:

- الصياغة.
- الوقت المناسب لإعداد التقرير.
- محتويات التقرير، وفي هذه النقطة يمكن تفصيل بعض المعلومات المتمثلة في الآتي:
 - وصف لنطاق المراجعة وأهدافه.
 - إقرار بأن المراجعة قد تمت وفقاً لقواعد المراجعة المتعارف عليها.
 - بيان نقاط الضعف الواردة في نظام الرقابة الداخلية.
 - الإشارة إلى البنود التي تمت مراجعتها أو دراستها.
 - التوصيات بشأن الإجراءات اللازمة اتخاذها لتصحيح الإشكالات التي تم تسجيلها من خلال المراجعة، كما يجب بيان الأسباب التي تكمن وراء المشاكل التي ورد ذكرها، وذلك بهدف تسهيل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
 - الآراء ذات الصلة التي يبديها المختصون في الإدارة محل المراجعة بخصوص الملاحظات والتوصيات والنتائج التي تم التوصل إليها، ويفضل أن تكون تلك الآراء مدونة بشكل خطي.
 - وصف الإنجازات الجديرة بالاهتمام (النواحي الإيجابية).
 - بيان بكافة الأمور والمسائل التي تتطلب المزيد من الدراسة والاهتمام.

كيفية تبويب الملاحظات:

يستحسن تبويب الملاحظات التي يتم اكتشافها وفقاً للآتي:

- ١- وضع عناوين للقسم أو الجزء الخاص بكل ملاحظة على أن يكون (قصيراً، له معنى، بناء).
- ٢- وضع مقدمة قصيرة لكل عنوان.
- ٣- وصف الحالة:

- صف الوضع كما وجدته.
- الصور المرئية غالباً تكون مفيدة (دليل للملاحظة).
- حدد هل الحالة منتشرة أو على نطاق محدود.
- أذكر المعلومات المهمة وذات الصلة.
- أذكر بعض الأمثلة.

٤- المعيار

ومن أمثلة المعايير الأنظمة، أهداف البرنامج، ويستخدم المعيار لتقييم الحالات التي تمت ملاحظتها، ويمكن من خلاله قياس مدى انحراف الحالة عن المعيار.

٥- الأثر:

- ✓ اشرح الاختلافات بين الحالة والمعيار واذكرها على شكل بنود قابلة للقياس، مثل: (مبالغ، أوقات، عدد معاملات سواء كانت الحقيقية أو المحتملة، أو القابلة للحدوث).
- ✓ اقنع القارئ بأن هناك حاجة للتصحيح.
- ✓ اشرح تصوراتك لإجراء التعديلات.

٦- السبب:

- تبين أسباب الاختلاف.
- عدم انطباق الحالة مع المعيار (الأسباب الرئيسية) إذا تم التعرف عليها أو يطلب من الإدارة محل المراجعة، إيضاح الأسباب ليتم تحديد التوصية في ضوء السبب.
- الملاحظات الجيدة تعتمد على تحديد الأسباب.

أنواع التقارير:

تتعدد أنواع التقرير التي تصدر عن المراجع بحسب ما اتضح له أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وتختلف من حيث الشكل والمضمون بحسب طبيعة المراجعة التي تم تنفيذها، ومنها:

تقارير المراجع الخارجي:

وينتج عن عمل المراجعين الخارجيين تقارير يعبر فيها المراجع عن رأيه في القوائم المالية وفي التصرفات المالية التي تمت خلال العام المالي وفي عرض القوائم المالية للجهة المستهدف بالمراجعة، ومن خلالها يعبر المراجع عن رأيه بصورة مكتوبة في تقرير يلخص من خلاله نتائج عملية المراجعة:

- **التقرير الإيجابي:** وهو التقرير الذي يحمل رأي المراجع بأن دفاتر المنشأة منتظمة وحساباتها سليمة وقوائمها المالية أعدت بطريقة صحيحة ومعبرة عن حقيقة مركزها المالي ونتائج أعمالها، ولا توجد أي مخالفات أو انحرافات لأحكام الأنظمة السارية والنظام الأساسي، ومدى التزام المنشأة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكفاية الإفصاح في القوائم المالية.
- **التقرير المتحفظ:** وفي هذا التقرير يضيف إلى رأيه عن سلامة معظم عناصر العمل وعدم اقتناعه بعناصر أخرى ما يراه من ملاحظات أو تحفظات وهذه تتعلق بالآتي:
 - ✓ عدم الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
 - ✓ عدم تمكن المراجع من فحص حسابات الفروع.
 - ✓ الاعتماد على تقارير مراجعين آخرين.
- **التقرير السلبي:** وهو التقرير الذي يحمل رأياً عكسياً بأن القوائم المالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجب عليه إيضاح الأسباب التي دعت لإصدار هذا الرأي والآثار السيئة على المركز المالي ونتائج الأعمال.
- **التقرير الخالي من الرأي " الامتناع عن إعطاء الرأي ":** ويجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي عندما يكون هناك استثناءات خطيرة أو قصور في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، كأن تمنع المنشأة المراجع من ملاحظة جرد المخزون أو الحصول على مصادقات على حسابات المدينين، ويكون لتلك الأمور أثر فعال على دلالة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وبالتالي لا يستطيع المراجع أن يقرر ما إذا كانت الميزانية تعبر عن المركز المالي بصدق أو لا تعبر، فلا يبدي بشأنها رأياً.

تقارير المراجع الداخلي:

وهي التقارير التي تنتج عن عمل إدارة المراجعة الداخلية في الجهة، سواء كانت ضمن القطاع الخاص أو القطاع الحكومي، وهي تقارير يتم من خلالها عرض نتائج أعمال المراجعة التي تم تنفيذها ضمن النطاق المحدد لعملية المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها وأهداف مهمة المراجعة، وتشتمل هذه التقارير على ملاحظات مالية وغير مالية، وهذه التقارير هي:

١. تقارير دورية سنوية أو ربع سنوية.
٢. تقارير تنفيذ المهام.
٣. تقارير أخرى يكلف بها المراجعون أو إدارات المراجعة.

خصائص عرض التقرير الجيد

خصائص التقرير الجيد تشمل الآتي:

عرض البيانات الواقعية بشكل دقيق ومنصف:

وذلك بتضمين التقارير المعلومات والملاحظات والنتائج التي يمكن تدعيمها بالإثباتات الموجودة في أوراق العمل، بغرض عرض وإثبات الأسس المتعلقة بتلك المسائل المذكورة من حيث صحتها وموضوعيتها، فإن الملاحظات المعدة جيداً تتضمن: الحالة، المعيار، الأثر، السبب، والتوصية المناسبة المبنية على معرفة السبب. كما يقتضي الإنصاف عدم التحيز في إعداد التقرير والتأكيد للقراء بأن المعلومات المقدمة جديرة بالثقة، والتأكد من عدم وجود أخطاء به، لأن وجود خطأ واحد في التقرير ربما يؤدي إلى وضع التقرير بكامله موضع الشك.

عرض الملاحظات والنتائج بصيغة مقنعة:

إن تقديم النتائج والتوصيات يجب أن يكون مطابقاً للحقائق المبينة، كما يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير كافية لإقناع القراء بأهمية الملاحظات وصحة النتائج وسهولة تبنيهم للتوصيات المقترحة، خاصة فيما يتعلق بالمسائل التي تتطلب اهتماماً خاصاً، والتشجيع على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

الموضوعية:

يجب أن يتضمن التقرير معلومات كافية حول الموضوع لإعطاء القراء وجهة نظر صحيحة، وأن تكون المعلومات منصفة غير مضللة مع ضرورة التركيز على الأمور التي تحتاج إلى اهتمام، مع المحافظة على التوازن المناسب للتقرير من خلال تضمين المعلومات ما يلي:

- ✓ الغرض من إجراء المراجعة.
- ✓ طبيعة وحجم النشاط أو البرامج الخاضعة للمراجعة.
- ✓ وصفاً صحيحاً ومنصفاً للملاحظات، لتجنب إساءة تفسير الملاحظات.

البساطة والوضوح:

يجب أن تكون تقارير المراجعة واضحة ومبسطة قدر الإمكان، وعلى المراجع ألا يفترض بأن القراء على معرفة فنية وافية بالموضوع، وإذا كان لابد من استخدام بعض المصطلحات الفنية أو الاختصارات غير المألوفة، فإنه يلزم إيضاح هذه المصطلحات والاختصارات بشكل كافٍ، كما أن التنظيم لمحتويات التقرير والدقة في سرد الحقائق وتحليلاتها تعبر عن الوضوح في التقرير، ومما يساعد على ذلك استخدام الرسومات التوضيحية والبيانية والخرائط والصور المرئية كلما كان ذلك ممكناً

الإيجاز:

إن التقارير الكاملة والمختصرة في نفس الوقت هي التي تحظى باهتمام أكبر من القراء، لأن التفاصيل الزائدة تنقص قيمة التقرير، كما قد تؤدي إلى إرباك أو تثبيط حماس القراء نحو قراءة التقرير، وعلى المراجعين ملاحظة الفرق الكبير في الحجم بين ما أعده من أوراق عمل من ناحية وحجم التقرير من ناحية أخرى، وهذا شيء طبيعي لأن ما يتم جمعه من تفاصيل لإجراء اختباراتهم وفحوصاتهم وتحليلاتهم، لا يمكن إدراج الغالب منه في التقرير لأن ذلك يعتبر وصفاً لما قاموا به وما توصلوا إليه، ولذلك فمهمة المراجع تقتضي بأن يكون هناك توازن بين الحاجة إلى الإيجاز من ناحية والحاجة إلى التدليل والإثبات من ناحية أخرى، ويجب أن تتخير الكم السليم بالمقدار الصحيح لسد احتياجات تقريرك وعرضها في صيغة وأسلوب مقروئين.

الشمولية:

مع أن المفروض أن تكون التقارير موجزة كما أشرنا سابقاً، إلا أنه يفترض أن يتضمن التقرير معلومات كافية عن الملاحظات والنتائج والتوصيات لتوفير إمكانية الفهم الكامل للموضوعات الواردة فيها، وتزويد القارئ بالقدر الكافي من المعلومات عن خلفية الموضوع.

النبرة البناءة:

يجب أن تساعد نبرة التقارير على استصدار رد فعل جيد للملاحظات والتوصيات، ويجب تجنب اللهجة التي تثير رد فعل مضاد أو معارض، فالنقاشات المباشرة وجهاً لوجه قد تؤثر على المستمعين بكلمة أو نبرة صوت معينة أو حركة عين أو غيرها، أما عند تحرير التقرير فإنه يتعين عليك اختيار البيانات التي تعزز استقطاب القارئ، بفهمك للوسائل التالية:

➤ تجنب لغة الأحكام التقديرية والتعميمات غير المعززة.

مثل: (قامت الإدارة بالتأمين المباشر لكافة مشترياتها... الخ)، فإذا لم يكن لديك دليل مكتمل عن ذلك فإنك بهذا القول تصدر حكماً تعميمياً يفتقد للدليل.

➤ تكلم عن الأفكار الجيدة وبلغة إيجابية.

➤ حافظ على التوازن بين الإيجابيات والسلبيات.

مثل: (المبالغة في تضخيم النقاط الثانوية فتبدوا أكبر من حجمها).

آخر: (المردود للتوصيات لتصحيح وضع قائم إذا كانت التكلفة أكبر مما هو قائم).

➤ أكد على المنافع والتوصيات والحلول.

مراجعة تقارير المراجعة ومتابعتها

إن عملية المراجعة لها هدفان رئيسيان هما:

الأول: يقيّم المراجع التقرير ليتأكد من أنه أفضل تقرير ممكن في ظل حدود العمل.

الثاني: تنمية المهارات المهنية للمراجع.

ومن أجل تحقيق الهدف الأول يجب على المراجع أن يفحص ويتأكد من أن البيانات دقيقة وذات معنى، وهل الاستنتاجات والتوصيات منطقية؟، إذاً لا بد أن تحتوي المعلومة على رسالة أو مغزى وهذا المغزى يجب أن يقدم بفاعلية كما أن يجب أن تستخدم وسائل تنمية الوحدة والترابط المنطقي لتوضيح وتأكيد النقاط الرئيسية لضمان التدفق السلس والمنطقي للأفكار.

ولتحقيق الهدف الثاني يجب أن يعمل المراجع على تقوية مبادئ الكتابة الجيدة عن طريق الإصرار على تطبيق هذه المبادئ

وعن طريق الإشارة إليها عند مناقشة التقرير، من أجل الاتصال الفعال مع الطرق الآخر يجب أن يستخدم الكاتب " المراجع "

المفردات الشائعة وقواعد الكتابة التي درست في هذا الاختصاص، كما يجب أن يعمل المراجع على تنمية استراتيجيات معينة

لتحسين مسودة التقرير وهذا أفضل من المراجعة الكاملة للمسودة، أما الأسلوب الأمثل فهو أن تؤدي مراجعة كل مهمة إلى تنمية

المهارات التي من شأنها تحسن من نوعية المهمة القادمة، ويمكن أن يستخدم المراجعون أحد الأساليب الثلاثة التالية:

الأول: يعيد المراجع الكتابة:

المميزات:

➤ يحسن من إمكانية الإنجاز في الوقت المناسب على المدى القصير.

العيوب:

➤ يظل الكاتب غير مدرب.

➤ تظل نوعية التقارير المستقبلية غير محسنة.

➤ يضعف إمكانية الإنجاز في الوقت المناسب على المدى الطويل.

➤ لا ينمي لدى الكاتب أي إحساس بالمسؤولية.

➤

الثاني: التعليقات والانطباعات الشفهية:

المميزات:

- لا يوجد

العيوب:

✓ يضعف على المدى القصير إمكانية الإنجاز في الوقت المناسب لأن الكاتب ليست عنده خطوط إرشادية لإعادة الكتابة.

✓ يظل الكاتب غير مدرب.

✓ نوعية التقارير المستقبلية تظل غير محسنة.

✓ يضعف على المدى الطويل إمكانية الإنجاز في الوقت المناسب.

الثالث: التعليقات والإرشادات المكتوبة بالإضافة إلى الاجتماع:

المميزات:

✓ تدريب الكاتب على المهام المستقبلية.

✓ يحسن على المدى القصير من إمكانية الإنجاز في الوقت المناسب.

✓ ينمي إحساس الكاتب بالمسؤولية.

أساليب أخرى للمراجعة:

يمثل الآتي أساليب يمكن استخدامها لتحديد مشاكلك في العمل أو في عمل الآخرين:

١. أعط "تقريرك" قارئاً متمكناً يقرأه ويشرح باختصار عم يتكلم:
✓ إذا لم يتمكن الشخص من شرح التقرير بفاعلية، افحص هل كانت عناوين المواضيع مركزة بوضوح ومدعمة بالقدر الكافي.
- ✓ افحص أيضاً ترتيب العرض، هل هو ملائم؟.
٢. حاول قراءة التقرير بصوت مسموع، وهذا يفيد بصفة خاصة إذا كنت تظن أن الكتابة مهيأة، فكمية الوقت الذي تستغرقه في قراءة الكلمات يؤكد على طول ومدى الكلمات، ويؤكد على طول ومدى تعقيد الجملة وتركيب الفقرة.
٣. لو كنت تشك في وجود مشاكل تنظيمية، حاول أن تضع إطاراً للمسودة وإذا لم يظهر نمطاً تنظيمياً واضحاً فيجب إعادة التنظيم مرة أخرى.
٤. اقرأ عنوان في كل فقرة، فإذا لم تشر إلى النص الوارد في القسم أعد صيغة جمل المواضيع أو النص.
٥. حدد وصح بعض الفقرات التي تختارها عشوائياً لترى ما إذا كانت الجمل تحتوي على المشاكل التي تم اكتشافها مسبقاً، إذا ظهرت هذه المشاكل بكثرة في العينة، فإنها سوف تظهر داخل التقرير أيضاً.

المتابعة والتحقق من تنفيذ التوصيات:

أهداف متابعة تقارير المراجعة:

تهدف متابعة التقارير إلى الآتي:

- التأكد من تصحيح جوانب الخلل أو الضعف في عمل وأداء الإدارة محل المراجعة.
- حث الإدارة الموجه لها التقرير على سرعة الاستجابة للتوصيات التي وردت بشأنها.
- وتكمن أهمية متابعة تنفيذ التوصيات في الآتي:
- ✓ زيادة فعالية مهام المراجعة الداخلية.
- ✓ مساعدة الإدارة العليا بإتاحة المعلومات والبيانات والحقائق التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ التقويم الذاتي لأداء إدارة المراجعة الداخلية، حيث يمكن تقويم أعمال المراجعة من خلال متابعة مدى التنفيذ لتوصيات التقارير.
- ✓ تحفيز المراجعين على بذل مزيد من الجهود من أجل التعلم والتطور وتحسين أدائهم.

وسائل متابعة تقارير المراجعة:

- الخطابات الرسمية.
- الاتصالات الشفهية المباشرة.
- تكليف أحد الأعضاء الفنيين بالإدارة ليقوم بالاتصال والمتابعة الدورية للتعرف على ما تم اتخاذه من إجراءات.

أساليب التعامل مع ردود الفعل تجاه الملاحظات والنتائج التي اشتمل عليها تقرير المراجعة:

إجابة الجهة الموجه لها التقرير ومتابعة استيفاء الملاحظات معها:

بعد إرسال التقرير إلى الإدارة المعنية، وتلقي الإجابة والردود بشأن الملاحظات التي تضمنها التقرير، فإن هذه الردود في بعض الحالات قد لا تتفق فيها الآراء ووجهات النظر بشأن الملاحظات التي تضمنها التقرير، وفي حالات أخرى تكون رافضة لها.

في حالة قبول الملاحظة:

حيث يكون الاعتراف بها ضمناً في بعض الحالات وصريحاً في حالات أخرى بأن تقدم الإدارة تعليقاً يتجه في نفس اتجاه ما ذهبت إليه الملاحظة، كما يمكن أن تقدم تبريرات عديدة تفسر بها أسباب وجود تلك الملاحظات، فلا يتم في هذه الحالة التعقيب على رد الجهة لأنه لا ينفي جوهر الملاحظة، وتتابع إجراءات التصحيح.

في حالة رفض الملاحظة:

ينبغي فحص الرد المقدم من قبل الإدارة بهدف التحقق من مدى دلالاته ودقته بحيث تؤول هذه العملية إما إلى حذف الملاحظة أو الإبقاء عليها، وعندما يتبين أن الرد المقدم من قبل الإدارة محل المراجعة يتضمن إثباتات منطقية ومقبولة لم يتسن أخذها بعين الاعتبار خلال تنفيذ المهمة، يكون المراجع محمولاً على التحلي بالنزاهة وقبول هذا الرد وحذف الملاحظة من التقرير.

أما في حال أثبت فحص رد الإدارة محل المراجعة أنه غير مدعم ويفتقر إلى الإثباتات اللازمة والمقبولة، يتم الإبقاء على الملاحظة باعتبار أن هناك ما يكفي من المؤيدات التي تدعمها وذلك رغم معارضة الإدارة لها، وينبغي في هذه الحال صياغة التعقيب على رد الإدارة مع إبراز ضعف التبريرات المقدمة في الرد، والتأكيد على التوصيات السابقة.

حفظ مهمة المراجعة ومتابعة المراجعة مستقبلاً:

متى يتم حفظ نتيجة المراجعة الداخلية؟

يتم حفظ نتيجة المراجعة بعد أن يتم استيفاء التوصية الواردة بشأنها في تقرير المراجعة الداخلية، وبعد أن يتم التحقق من استيفاء جميع التوصيات الواردة في التقرير يمكن لإدارة المراجعة الداخلية حفظ تقرير المراجعة.

آلية متابعة نتائج المراجعة مستقبلاً:

في بعض الأحوال يتوجب على إدارة المراجعة الداخلية متابعة بعض النتائج مستقبلاً، وقد يكون ذلك استجابة لتوجيهات الإدارة العليا بمتابعة بعض الملاحظات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية، أو في حال أن تكون الملاحظة قد تم استيفؤها مستندياً إلا أن الإدارة ترى أهمية التحقق ميدانياً من الاستجابة لتوصية تقرير المراجعة الداخلية مستقبلاً، وهنا لابد أن يكون لدى الإدارة الآلية المناسبة للتذكير بتوقيت تنفيذ مهمة المتابعة.

انتهى ،،،،،

مراجع الحقيبة التدريبية:

- ١ - قواعد التدقيق الشامل ديوان المراقبة العامة عام ١٤٠٣ هـ
- ٢-العمرات، احمد صالح (٢٠١٨) المراجعة الداخلية، الاطار النظري والمحتوى السلوكي
- ٣-الصحن، محمد و شحاته، السيد (٢٠٠٧)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة.
- ٤-القصاص، خليل (٢٠١٤)، الحوكمة المؤسسية واستراتيجيات التدقيق الداخلي.
- ٥-الوردات، خلف عبدالله (٢٠١٥)، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق.
- ٦ - الجزء الأول: أساسيات التدقيق الداخلي. الجمعية السعودية للمراجعة الداخليين.
- ٧ - باعيسى، محمود و سلطان ، احمد (١٤٠٩)، صول المراجعة والرقابة الداخلية د .محمد أبا عيسى
- ٨ - وليم توماس وأمرسون هنكي (مترجم)، المراجعة بين النظرية والتطبيقية ترجمة د .أحمد حجاج
- ٩ - سجينى، طلال (١٤١٦)، المراجعة والفحص الحكومي للحسابات في المملكة العربية السعودية.
- ١٠ - مذكرات الدورات التدريبية (أساليب الكتابة للمدقق - وكتابة تقرير التدقيق)

Report Writing for internal Auditors -

ANGGEELLA J. MANIAK

A Bunkline Publication (IRWIN) 1995