

مجلس التعاون لدول الخليج العربية
الامانة العامة

سلسلة الأدلة المشتركة (9)



دليل الرقابة المالية
(الدليل العام)
للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة
لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

قطاع الشؤون القانونية

2014

أ ت / ث

4 در

مجلس التعاون لدول الخليج العربية. الأمانة العامة. قطاع الشؤون القانونية. دليل الرقابة المالية
(الدليل العام) للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.. الرياض
: مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، الأمانة العامة؛ 2014.

502 ص ؛ 24 سم.

الرقم الموحد لمطبوعات المجلس : 0490 - 095 / ح / ك / 2014.

تدقيق الحسابات // المحاسبة // الأجهزة الإدارية // المراقبة // الضبط // الأدلة // دول مجلس

التعاون لدول الخليج العربية/.



مقدمة الأمانة العامة لمجلس التعاون

حرصت الأمانة العامة . قطاع الشؤون القانونية . على المساهمة في تطوير العمل الرقابي الذي تقوم به الأجهزة العليا للرقابة بدول المجلس . وتنفيذاً للقرارات الصادرة في اجتماع أصحاب المعالي رؤساء دواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية السادس الذي عقد عام 2007م، والمتضمنة الموافقة على إصدار أدلة مراجعة مشتركة يمكن تطبيقها لدى كافة الأجهزة العليا للدول الأعضاء، وتكليف فريق عمل قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بهذه المهمة في إطار قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وذلك وفقاً للمعايير الصادرة عن المنظمات الدولية لهيئات الرقابة المالية العليا (الانتوساي) والمرجعيات المهنية الدولية، وبما لا يتعارض مع القوانين والتشريعات بدول المجلس ، وتم توزيع مهمة إعداد سلسلة هذه الأدلة على الأجهزة بالدول الأعضاء .

يسر قطاع الشؤون القانونية بالأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية تقديم الدليل التاسع (دليل الرقابة المالية) (الدليل العام) للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.) الذي أعده ديوان المحاسبة بدولة قطر، ضمن سلسلة الأدلة المشتركة للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون.

قطاع الشؤون القانونية

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع
17	المقدمة
23	الجزء الأول: الأساسيات العامة للرقابة المالية
25	<u>الباب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة المالية العليا</u>
25	1/1 تعريف الرقابة المالية العليا وأهدافها .
26	2/1 أنواع الرقابة المالية .
27	<u>الباب الثاني: إجراءات الرقابة المالية العليا</u>
27	1/2 تخطيط عملية الرقابة المالية .
53	2/2 برنامج الرقابة المالية .
54	3/2 مفهوم الرقابة الداخلية ودورها في تحديد نطاق التدقيق.
56	4/2 أدلة وقرائن الإثبات .
60	5/2 الرقابة الإنتقائية واختيار العينات .
61	6/2 الإستعانة بأعمال الخبرة والإستشارة .
63	<u>الباب الثالث: الرقابة النظامية المسبقة</u>
63	1/3 تعريف ومفهوم الرقابة النظامية المسبقة .
63	2/3 أهداف الرقابة النظامية المسبقة .
64	3/3 أسلوب الرقابة النظامية المسبقة.

رقم الصفحة	الموضوع
66	4/3 نطاق الرقابة النظامية المسبقة .
67	<u>الباب الرابع: الرقابة النظامية المرافقة</u>
67	1/4 مفهوم الرقابة المرافقة وأسلوبها .
68	2/4 الرقابة المرافقة على المستودعات (المخازن) .
73	3/4 الرقابة المرافقة على الصناديق والسلف والطابع وغيرها .
76	4/4 الرقابة المرافقة على تنفيذ إجراءات المناقصات والممارسات .
77	5/4 الرقابة على متابعة تنفيذ العقود .
90	<u>الباب الخامس: الرقابة النظامية اللاحقة على عمليات النفقات العامة</u>
82	1/5 أنواع الرقابة اللاحقة من حيث رقابة المشروعية والرقابة المالية .
83	2/5 الإجراءات العامة للرقابة النظامية اللاحقة على عمليات النفقات العامة .
86	3/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على القرارات الخاصة بمنح الإعانات والمساعدات .
87	4/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على تسوية النفقات الناجمة عن تأدية خدمة .

رقم الصفحة	الموضوع
87	5/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على تسوية النفقات الناجمة عن إنجاز أعمال المشروعات وتوريد المواد .
89	6/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على مراحل الأمر بالصرف ودفق النفقة .
92	<u>الباب السادس: إعداد الملاحظات والتقارير الرقابية</u>
92	1/6 تعريف التقرير وأهميته .
93	2/6 القواعد العامة لإعداد التقرير .
95	3/6 القواعد الخاصة بالرأي حول البيانات المالية للشركات والمؤسسات التي تُعد حساباتها وفقاً للأسس التجارية.
99	4/6 أنواع التقارير .
101	5/6 القيام بالإجراءات التحليلية العامة .
103	6/6 متابعة التقارير .
105	الجزء الثاني: إجراءات الرقابة على الوزارات والأجهزة الحكومية والهيئات العامة
107	<u>الباب الأول: إجراءات الرقابة على الرواتب والأجور</u>
107	1/1 الرواتب والأجور وتقسيماتها .
111	2/1 متطلبات الرقابة على الرواتب والأجور .
113	3/1 إجراءات التدقيق (العمل الميداني) .

رقم الصفحة	الموضوع
134	<u>الباب الثاني: الرقابة على المصرفيات العامة</u>
135	1/2 أنواع المصرفيات وتقسيماتها .
140	2/2 متطلبات الرقابة على المصرفيات .
142	3/2 إجراءات الرقابة على المصرفيات .
150	<u>الباب الثالث: إجراءات الرقابة على المشروعات الرئيسية</u>
151	1/3 أنواع المشروعات الرئيسية .
152	2/3 متطلبات الرقابة على المشروعات الرئيسية .
156	3/3 معايير اختيار المشروعات التي يتم فحصها .
156	4/3 إجراءات الرقابة على المشروعات الرئيسية (العمل الميداني).
170	<u>الباب الرابع: إجراءات الرقابة على الإيرادات</u>
170	1/4 أنواع الإيرادات وتقسيماتها .
172	2/4 متطلبات الرقابة على الإيرادات .
175	3/4 الإجراءات التمهيدية والتنفيذية للرقابة على الإيرادات .
178	4/4 إجراءات الرقابة على عملية التحصيل المباشر للإيرادات.
184	5/4 إجراءات الرقابة على التحصيل عن طريق الحوالات البريدية .

رقم الصفحة	الموضوع
185	6/4 إجراءات الرقابة على عملية التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع .
186	7/4 إجراءات الرقابة على عملية التحصيل بالطوابع الجبائية والنماذج ذات الثمن .
188	<u>الباب الخامس: الرقابة على الحسابات خارج الموازنة</u>
188	1/5 أهمية الرقابة على الحسابات خارج الموازنة .
189	2/5 تقسيمات الحسابات خارج الموازنة .
191	3/5 المتطلبات العامة للرقابة على الحسابات خارج الموازنة .
193	4/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للأصول .
218	5/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للخصوم .
230	6/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للإحتياطيات .
232	7/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للحسابات النظامية .
235	<u>الباب السادس: الرقابة على الحسابات الختامية للدولة</u>
236	1/6 الإجراءات العامة للرقابة على الحسابات الختامية .
239	2/6 إجراءات الرقابة على حسابات المصروفات العامة .
242	3/6 إجراءات الرقابة على حساب الإيرادات العامة للدولة .
243	4/6 إجراءات الرقابة على حسابات خارج الموازنة (الحسابات الخاصة الملحقة) .

رقم الصفحة	الموضوع
245	5/6 إجراءات الرقابة على الحساب الختامية للدولة .
249	<u>الباب السابع: الرقابة على الأداء</u>
249	1/7 مفهوم الرقابة على الأداء .
251	2/7 متطلبات الرقابة على الأداء .
258	3/7 أساليب ومنهجيات رقابة الأداء .
261	4/7 المرحلة الأولى لتقييم الأداء (مرحلة التخطيط والمسح الأولي) .
267	5/7 المرحلة الثانية لتقييم الأداء (مرحلة تصنيف البيانات وفحصها والتحقق منها) .
270	6/7 المرحلة الثالثة : لتقييم الأداء مرحلة إعداد التقرير .
273	<u>الباب الثامن: الرقابة على الهيئات المعانة</u>
274	1/8 إجراءات الرقابة على الهيئات المعانة .
277	2/8 التحقق من مدى استخدام الإعانة في الأغراض المنحصصة لها .
277	3/8 الرقابة على الإيرادات الأخرى المتضمنة بموازنة الهيئة المعانة .

رقم الصفحة	الموضوع
281	الجزء الثالث: إجراءات الرقابة على الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للشركات والمؤسسات التي تعد حساباتها وفقاً للأسس التجارية
283	<u>الباب الأول: أهمية القوائم المالية</u>
288	<u>الباب الثاني: إجراءات الرقابة على الأصول المتداولة</u>
286	1/2 إجراءات الرقابة على النقدية .
293	2/2 إجراءات الرقابة على الذمم المدينة .
297	3/2 إجراءات الرقابة على الإستثمارات .
302	4/2 إجراءات الرقابة على الأرصدة المدينة الأخرى .
305	<u>الباب الثالث: إجراءات الرقابة على الأصول الثابتة</u>
306	1/3 إجراءات الرقابة على الأصول الثابتة .
314	<u>الباب الرابع: الرقابة على الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل</u>
314	1/4 الرقابة على الذمم الدائنة .
316	2/4 الرقابة على القروض الدائنة .
316	3/4 الرقابة على الإلتزامات الأخرى المستحقة .
320	4/4 الرقابة على الإلتزامات والإحتمالات الطارئة .

رقم الصفحة	الموضوع
322	<u>الباب الخامس: الرقابة على حقوق المساهمين</u>
324	<u>الباب السادس: الرقابة على قائمة الدخل</u>
324	1/6 أهمية الرقابة على قائمة الدخل .
325	2/6 الرقابة على الإيرادات .
333	3/6 الرقابة على المصروفات .
336	4/6 مراجعة التقديرات المحاسبية .
341	5/6 مراجعة الضرائب .
341	6/6 مراجعة توزيع الأرباح .
343	الجزء الرابع: موضوعات رقابية أخرى
345	<u>الباب الأول: الرقابة على المخزون</u>
345	1/1 الإجراءات التمهيدية للرقابة على المخزون .
347	2/1 الإجراءات التنفيذية للرقابة على المخزون .
359	<u>الباب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية</u>
359	1/2 تعريف الرقابة الداخلية وأهميتها ووظائفها.
360	2/2 مكونات نظام الرقابة الداخلية .
381	3/2 إجراءات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية .

رقم الصفحة	الموضوع
399	<u>الباب الثالث: متابعة المخالفات المالية</u>
399	1/3 تعريف المخالفة المالية والتمييز بينها وبين المخالفة الإدارية .
400	2/3 أنواع المخالفات المالية .
403	3/3 الأسباب التي تؤدي إلى وقوع المخالفات المالية .
404	4/3 الأجهزة الرقابية التي تساعد في اكتشاف المخالفات المالية .
406	5/3 التحقق من المخالفات المالية .
410	6/3 قرار البت في المخالفة المالية .
416	<u>الباب الرابع: الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية</u>
416	1/4 أهداف الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.
417	2/4 إجراءات الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.
424	3/4 أساليب الرقابة في ظل المعالجة الإلكترونية للمعلومات .
429	4/4 أسلوب الرقابة بمساعدة الحاسوب .
431	<u>الباب الخامس: استخدام العينات الإحصائية</u>
431	1/5 أهمية استخدام العينات الإحصائية في أعمال الرقابة .
432	2/5 بعض المصطلحات الهامة المستخدمة في أسلوب العينات الإحصائية .

رقم الصفحة	الموضوع
434	3/5 المقاييس الإحصائية المستخدمة .
440	4/5 مخاطر استخدام العينة الإحصائية في عملية الرقابية (المعاينة).
441	5/5 إجراءات تصميم العينة الإحصائية .
444	6/5 طرق المعاينة الإحصائية .
446	7/5 أساليب اختيار العينة الإحصائية . (أساليب المعاينة).
450	8/5 تقييم نتائج العينة .
451	9/5 تقدير الأخطاء في المجتمع .
452	10/5 أوراق العمل المتعلقة باستخدام العينات الإحصائية .
453	11/5 تطبيقات على استخراج حجم العينة (معاينة الصفات).
458	12/5 تطبيقات على استخراج حجم العينة (معاينة الكميات).
468	جداول ونماذج وملحقات .
502	المصادر المعتمدة لإعداد دليل الرقابة المالية .

المقدمة

شهدت العملية الرقابية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة في جميع دول العالم العديد من التطورات من حيث مفهوماتها وأهدافها وأهميتها ووظائفها، وذلك نتيجة للتطور العلمي والإقتصادي الذي غزا العالم بأكمله ولعب دوراً هاماً في الحياة الإقتصادية. كما أن اتساع نطاق دور الدولة في عملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية وما نتج عنه من تنفيذ للمشروعات العامة المختلفة، تطلب ضرورة تطوير العمل الرقابي للأجهزة العليا للرقابة والإحتفاظ بمعايير عالية الجودة من حيث الكفاءة المهنية والإدارية. فلم يعد عمل الأجهزة العليا للرقابة مقتصرأعلى الأنشطة التقليدية للرقابة بل امتد ليشمل أنشطة جديدة، كالرقابة على الأداء والرقابة على البيئة والرقابة على تقنية المعلومات.

ومن هذا المنطلق فقد حرصت الأمانة العامة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ومن خلال سعيها الدائم إلى المساهمة في تطوير العمل الرقابي الذي يمارسه أعضاء ومنتسبوا الأجهزة العليا للرقابة، وتنفيذاً للقرارات الصادرة عن إجتماع لجنة الوكلاء لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية السابع والمتضمن دراسة أدلة المراجعة المطبقة حالياً لدى دواوين المحاسبة و وضع خطة العمل والتصور اللازم لإنجاز مشروع إصدار أدلة مراجعة مشتركة يمكن تطبيقها لدى كافة الأجهزة العليا للدول الأعضاء، ومن أجل ذلك فقد دعت الأمانة العامة فريق عمل مشروع قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للإجتماع السادس والذي تقرر بموجبه توزيع مهمة إعداد مسودات هذه الأدلة على الأجهزة الأعضاء .

يأتي إعداد دليل الرقابة المالية (الدليل العام) والذي تم تكليف ديوان المحاسبة بدولة قطر بإعداده ضمن سلسلة الأدلة التي بدأ فريق عمل مشروع قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بإعدادها، لتكون عوناً ومرشداً لأعضاء ومنتسبوا تلك الأجهزة أياً كانت مواقعهم، وحتى يكون في وسعهم النهوض بواجباتهم على الوجه الأكمل بما يتفق مع القوانين والأنظمة السارية بدول المجلس.

لقد تم إعداد هذا الدليل استناداً إلى المرتكزات التالية:

- 1- تم إعداد هذا الدليل في إطار قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والمعايير الصادرة عن المنظمة الدولية لهيئات الرقابة المالية العليا (الانتوساي) و المرجعيات المهنية الدولية، وبما لا يتعارض مع القوانين والتشريعات لدول المجلس.
- 2- يهدف هذا الدليل إلى تحقيق أفضل استعمال للموارد وتخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى دون الإخلال بالجودة.
- 3- الإلتزام بالتعليم والتدريب المستمر وتعزيز استعمال التفكير الإبتكاري وأساليب القياس والتكنولوجيا الحديثة للتحسين المستمر لجودة العمل .
- 4- التركيز على المسائل الجوهرية لتحقيق الأثر الإيجابي لأعمال التدقيق .
- 5- يمثل هذا الدليل رؤية أوضح لنوع العمل الرقابي (أهدافه وسماته) وليست هذه الرؤية (بالغة الكمال) ولاشك أنها بحاجة لكثير من الجهد والتطوير والتحديث المستمر للوصول إلى الأهداف المنشودة .
- 6- تناول هذا الدليل النواحي المنظمة والإجراءات التفصيلية للعمل الرقابي وذلك من خلال المواضيع التالية:

الجزء الأول: الأساسيات العامة للرقابة وتتضمن المواضيع التالية:

- مفهوم وأهداف الرقابة المالية العليا وأنواعها .
- إجراءات الرقابة المالية العليا وذلك من خلال :
- ❖ تخطيط عملية الرقابة المالية .
- ❖ برنامج الرقابة المالية .

- ❖ أدلة وقرائن الإثبات .
- ❖ الرقابة الداخلية ودور الأجهزة العليا للرقابة بالنسبة لها ومدى تأثيرها على نطاق التدقيق .
- ❖ الرقابة الإنتقائية واختيار العينات .
- الرقابة النظامية وتتضمن:

الرقابة المسبقة :

تم بحثها من خلال أسلوب ونطاق الرقابة المسبقة والأمور الواجب مراعاتها لدى ممارسة هذا النوع من الرقابة .

الرقابة المتزامنة (المرافقة) :

تم بحثها من حيث إجراءات الرقابة المرافقة على المستودعات (المخازن)، وعلى الصناديق والسلف والطوابع، وكذلك على إجراءات المناقصات والممارسات، والرقابة على العقود .

الرقابة اللاحقة:

تم بحثها من حيث رقابة المشروعية والرقابة المالية على النفقات العامة والإيرادات وإجراءات تدقيقها .

إعداد الملاحظات والتقارير الرقابية :

تم بحثها من حيث:

- القواعد اللازمة لإعداد التقارير .
- أنواع التقارير وتشمل التقارير التالية التي تم بحثها :

❖ التقرير المبدئي .

❖ التقرير السنوي .

❖ التقرير العام .

❖ التقرير الخاص .

❖ التقارير الخاصة بالرأي حول البيانات المالية للشركات والمؤسسات .

الجزء الثاني: إجراءات الرقابة المالية على الوزارات والأجهزة الحكومية والهيئات العامة :

تم بحثها من خلال التركيز على إجراءات الرقابة على المواضيع التالية:

- الرقابة على الرواتب والأجور .
- الرقابة على المشروعات الرئيسية .
- الرقابة على المصروفات العامة .
- الرقابة على الإيرادات .
- الرقابة على الحسابات خارج الموازنة .
- الرقابة على الحسابات الختامية للدولة .
- الرقابة على الأداء .
- الرقابة على الهيئات المعانة .

الجزء الثالث: إجراءات الرقابة على العمليات المالية والميزانيات العامة والحسابات الختامية للشركات والمؤسسات العامة :

تم بحثها من خلال الرقابة على الميزانيات العمومية والحسابات الختامية لهذه

الشركات والمؤسسات والتي تتضمن الأصول المتداولة والثابتة والخصوم والإلتزامات وحقوق المساهمين وكذلك الرقابة على قائمة الدخل .

الجزء الرابع: موضوعات رقابية أخرى :

تم بحثها من خلال التركيز على الإجراءات الرقابية لبعض الموضوعات مثل الرقابة على المخزون وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومتابعة المخالفات المالية، والرقابة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وكذلك استخدام العينات الإحصائية في أعمال الرقابة .

الجزء الأول

الأساسيات العامة للرقابة المالية العليا

الباب الأول

1 - مفهوم وأهداف الرقابة المالية العليا

1/1 تعريف الرقابة المالية العليا وأهدافها

1-1/1 تعريف الرقابة المالية العليا :

تُعرف الرقابة المالية العليا بأنها مجموعة من الإجراءات والوسائل المستخدمة في التقييم وإبداء الرأي الموضوعي في تقارير وأنظمة وإجراءات الجهات الخاضعة للرقابة وضبط توجيه عملياتها، والتحقق الموضوعي من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لتلك العمليات ومطابقتها للأهداف المرجوة، وإبلاغ النتائج والتوصيات إلى الجهات الرسمية في الوقت المناسب، لذلك فإن الرقابة المالية العليا تؤدي دوراً فعالاً في توجيه الأداء وقياس كفاءة وفعالية البرامج الحكومية والإستخدام الأمثل للموارد العامة.

2-1/1 أهداف الرقابة المالية العليا:

تهدف الرقابة المالية العليا إلى ما يلي :

- 1- المحافظة على المال العام من سوء التصرف والانحراف والتأكد من سلامة طرق الإنفاق والتحقق من توفر الإدارة المناسبة والفعالة للأموال العامة.
- 2- التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها.
- 3- التحقق من مدى كفاءة الأنظمة الداخلية والإجراءات للجهات الخاضعة فيما يتعلق بمكافحتها لعمليات غسيل الأموال.

4- التحقق من وجود أنظمة وإجراءات واضحة للمحافظة على البيئة ومنع أو الحد من الإضرار بها.

2/1 أنواع الرقابة المالية

تمارس أجهزة الرقابة المالية العليا مختلف أنواع الرقابة تبعاً للظروف والأوضاع القانونية الخاصة بها وتلبية لحاجات ومتطلبات الدولة وهي كما يلي :

- 1- من حيث توقيت الرقابة : رقابة مسبقة، رقابة مرافقة (مزامنة)، رقابة لاحقة.
- 2- من حيث ممارسة الرقابة : رقابة داخلية، رقابة خارجية .
- 3- من حيث طبيعة الرقابة : رقابة نظامية (رقابة المشروعية، الرقابة المالية ، رقابة الأداء، رقابة تقنية المعلومات، الرقابة البيئية).
- 4- من حيث نطاق الرقابة : الرقابة الكاملة، الرقابة الإنتقائية (الاختيارية).

الباب الثاني

2- إجراءات الرقابة المالية العليا

1/2 تخطيط عملية الرقابة المالية :

إن التخطيط المناسب والدقيق لكافة خطوات الرقابة، ومن ثم متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقوم الأداء المتعلق بتنفيذ تلك الخطط، تعتبر جميعها عناصر مهمة للعملية الرقابية، تهدف إلى تحقيق الأهداف وترشيد استخدام الموارد المتاحة وتطوير نظام الرقابة.

ويشمل التخطيط تحديد الأهداف ورسم السياسات وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

1-1/2 يتعين على الأجهزة العليا للرقابة مراعاة الأمور التالية عند التخطيط لأعمال الرقابة:

1- التحديد الواضح للأهداف التفصيلية التي تتطلب الخطة تحقيقها وتنسيق تلك الأهداف وترتيبها وفق أولويات محددة مع مراعاة قابلية تلك الأهداف للتنفيذ من خلال الموازنة بين تلك الأهداف والإمكانات والموارد المادية والمالية والبشرية المتاحة واللازمة للتنفيذ، وبحيث تكون تلك الأهداف منسجمة مع الأهداف التي ينص عليها قانون الجهاز الأعلى للرقابة ومتفقة مع متطلبات السلطات العليا التي يقدم الجهاز الأعلى نتائج مراجعته إليها.

2- عند التخطيط لأعمال الرقابة يجب مراعاة أن يتم سنوياً إعادة النظر في الأولويات الإستراتيجية للأخذ بالإعتبار التغيرات والتطورات التي

طرات على معايير التدقيق الدولية ومدى كفاية الضوابط الرقابية و آليات المساءلة.

3- يعتبر التخطيط لأعمال الرقابة عملية مستمرة، ورغم أن معظم إجراءات التخطيط تتم قبل البدء بأعمال الرقابة، إلا أنه يمكن إجراء مراجعات وتعديلات على الخطة حسب ما يكون ملائماً خلال مراحل إنجاز الأعمال بما يعكس الظروف المتغيرة أو نتائج إجراءات الرقابة.

4- إن التعرف على الملامح المميزة لمتطلبات تقارير الجهاز ، وتحديث المعرفة بنشاط الجهة الخاضعة وخصائصها وعملياتها ونظم الرقابة الداخلية بها ، وكذلك تحديد مستوى الأهمية النسبية وتحديد المخاطر النهائية للمراجعة والتي تتضمن التقييم التمهيدي للمخاطر بالإستناد إلى المعرفة بالنشاط والتأكدات الخاضعة للمراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك التأكيدات، وكذلك وضع خطة ملائمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لها باستخدام إجراءات رقابة إقتصادية وفعالة تعتبر جميعها عناصر مهمة من مكونات وإجراءات تخطيط أعمال الرقابة.

(البند 2/3 من قواعد العمل الميداني)

5- إن توفير الوسائل المناسبة للقياس للتعبير عن مُدخلات ومخرجات خطط العمل الرقابي ومتابعة تنفيذ تلك الخطط وتقييم نتائجها وتطبيق الأساليب العلمية الحديثة في هذا المجال والعمل على إنشاء وتصميم نظم للمعلومات الآلية للإستفادة منها في التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء هو أمر مرغوب فيه ومهم لتحقيق الأهداف المنشودة.

(البند 3/3 من قواعد العمل الميداني)

6- عند التخطيط لأعمال الرقابة البيئية يجب الحصول على فهم عام للمعلومات المتعلقة بالصلاحيات القانونية للجهة الخاضعة في معالجة الأمور البيئية، وطريقة الجهة في معالجة القضايا البيئية بما في ذلك سياستها وأهدافها وتوفر نظام للإدارة البيئية، وكذلك القوانين والنظم التي تحكم المسؤوليات البيئية للجهة أو دورها في تحديد المسؤوليات الأخرى، إضافة إلى المعرفة بشأن وجود أصول أو التزامات بيئية أو أي تغييرات يمكن أن تكون قد حصلت خلال الفترة المالية موضوع التدقيق.

(البند 1/3 من قواعد العمل الميداني)

7- إختيار الكوادر البشرية المؤهلة وفقاً لما يتطلبه العمل الرقابي ووضع شروط وضوابط محددة تكفل الحصول على أفضل العناصر التي تتمتع بالكفاءة والمقدرة العالية مع مراعاة التوزيع المتزن لجهود الرقابة والتأكد من تكثيف الجهود على العناصر الهامة للموضوعات التي يتم رقابتها وإنجاز تلك المهام بالدقة والسرعة واختيار التوقيت المناسب لإنجاز تلك المهام.

(البند 2/2 من قواعد العمل الميداني)

8- بعد إعداد خطة الرقابة المالية واعتمادها يتم وضع الخطة موضع التنفيذ وذلك بتوزيع العمليات الواردة فيها على الأعضاء الفنيين عن طريق إعداد مذكرة توزيع للعمل (أوامر التكليف)، والتي تتضمن تحديد الجهة محل الرقابة وتحديد النطاق، ووصف للعمل الواجب إنجازه لكل عضو فني وكذلك المدة المحددة للإنجاز والتاريخ المحدد لتقديم التقارير.

(البند 4 من قواعد العمل الميداني)

2-1/2 مرحلة التخطيط الإستراتيجي

1-2-1/2 ماهية التخطيط الإستراتيجي :

1- التخطيط الإستراتيجي هو المنطلق الأول للعضو الفني ، ويمكن تعريفه على أنه العملية التي تحدد التوجيهات الأساسية للتدقيق وتربط تفهم العضو الفني لعمل الجهة محل الرقابة ببرنامج العمل المقترح للتدقيق.

2- أثناء التخطيط الإستراتيجي ينبغي على العضو الفني أن يوجه اهتمامه نحو العمليات الأساسية والقضايا المالية وغير المالية التي تؤثر على الجهة محل التدقيق وتؤثر بدورها على عملية التدقيق، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي يمكن أن يكون لها دور في نجاح عملية التدقيق سواء من أجل تكوين رأي التدقيق أو القيام بمهام أخرى، ونظراً لأهمية القرارات التي تؤخذ عند إعداد الخطة الإستراتيجية، والتي تؤثر على تصميم وتنفيذ مهمة التدقيق فيجب على المدير المسؤول عن مهمة التدقيق أن يشارك في هذه القرارات الإستراتيجية، كما ينبغي مراجعة الخطة الإستراتيجية كذلك واعتمادها من السلطة المختصة بالديوان كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

3- المقصود بالخطة الإستراتيجية أن تكون :

- مستند يتناول المعلومات المهمة عن التدقيق وتقاس قيمة هذه المعلومات بمقدار جودتها و ملاءمتها لعملية التدقيق وتوصيلها بأفضل طريقة فعالة ممكنة .
- توفير التفاصيل الكاملة والتي تساهم كإرشادات وتوجيهات

للعضو الفني بما يساهم في إعداد البرامج التفصيلية للتدقيق.
● خطة عمل إرشادية وليست مجرد تجميع معلومات عن الجهة محل التدقيق كما أنها ليست نسخة مكررة من خطة العمل التنفيذية ولكنها أداة معينة على إعداد هذه الخطة وحسن تنفيذها.

2-2-1/2 أهمية التخطيط الإستراتيجي:

يساهم التخطيط الإستراتيجي في تفعيل خدمة التدقيق التي يقوم بها العضو الفني وذلك من خلال ما يتيح للعضو الفني من:

- 1- الإحاطة بمنظور وتوقعات الجهة محل التدقيق بحيث تتم نتائج التدقيق بطريقة تتلاءم مع رؤى الإدارة و توقعاتها .
- 2- تفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق والبيئة التي يتم العمل من خلالها والأهداف والمخاطر المحتملة عند عدم تحقيق هذه الأهداف.
- 3- التعرف على مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية وتصميم برنامج التدقيق على أساس تلك النظم عندما يكون ذلك ممكناً.
- 4- إشراك مديري إدارات التدقيق في إعداد خطة العمل الإرشادية لعملية التدقيق فضلاً عن فريق العمل من المدققين والأخصائيين .
- 5- الحصول على أدلة تدقيق فعالة وذلك بتركيز إجراءات التدقيق على أهداف التدقيق التي تتضمن مخاطر عالية ناتجة عن الأخطاء الجوهرية وتجنب ضياع الجهد في تدقيق أهداف تتضمن مخاطر محدودة محتملة عن هذه الأخطاء .

6- تعزيز وتشجيع الإتصال الدائم والجيد بين إدارة الجهة محل التدقيق وأعضاء فريق التدقيق من الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة بما يسهم في تفعيل مهمة التدقيق.

3-2-1/2 إعداد التخطيط الإستراتيجي :

1- إن المسؤول عن مهمة التدقيق يُعد مسؤولاً عن إعداد الخطة الإستراتيجية وتوصيلها إلى كل أعضاء فريق التدقيق ويجوز للمسؤول أن يفوض بعض المهام في هذا المجال كما أن من واجبه أيضا استشارة الزملاء المتخصصين من أعضاء الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة من أجل أداء أفضل لهذه المهمة.

2- بالرغم من أن عملية التخطيط تستمر طوال عملية التدقيق، فإن أهداف هذه المرحلة الأولية هي :

أ- تحديد أهم المجالات وذلك بغرض تحديد إجراءات التدقيق الفعالة.

ب- فهم الجهة محل التدقيق من حيث الجوانب التنظيمية، نموذج الإدارة المطبق، والعوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على بيئة التنفيذ.

ج- تحديد الحسابات والتطبيقات المحاسبية الهامة وأنظمة الإدارة المالية وأهم القيود والتعليمات المتعلقة بالعمليات الخاصة بالجهة.

د- تحديد احتمالات وجود نظام رقابة فعال على نظم المعلومات الآلية.

هـ- التقدير المبدئي للمخاطر لتحديد المناطق الأكثر عرضة للمخاطر العالية مع الأخذ في الإعتبار مخاطر الإحتيال.

و- التخطيط للفحص الميداني.

3- على المسؤولين عن مهمة التدقيق الإجتماع مع المسؤولين بالجهة أثناء عملية التخطيط الإستراتيجي الأمر الذي سيوفر لهم الفرصة لتفهم وإدراك آراء الأفراد المسؤولين عن إدارة هذه الجهة والأنشطة المختلفة لها وكذلك تقديرهم بشأن المخاطر الرئيسية للأهداف وكيفية إدارة هذه المخاطر ويمكن لهذه المقابلات أيضا أن تساهم في :

أ- مناقشة القضايا المختلفة الهامة التي تمس مهمة التدقيق وخاصة الإجتهدات والتقديرات الخاصة بالإدارة والتي يمكن أن يكون لها تأثير على البيانات المالية.

ب- الوقوف على الخطط أو المستجدات الحديثة أو المقترحة أو التشريعات المقترحة المحتمل صدورها والتي يمكن أن يكون لها تأثير على إجراءات التدقيق.

ج- تحديد ما إذا كان هناك أي تدقيق داخلي حديث يمكن الإعتماد عليه.

د- تحديد أية مجالات أخرى تود الإدارة أن يحظى الإهتمام بها خاصة من قبل فريق التدقيق التابع للجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة.

4- إن المعلومات الأخرى التي يمكن أن تساهم في تفهم أكثر شمولاً للعمل ونشاطات ومخاطر الجهة محل التدقيق تتضمن :

أ- محاضر اجتماعات الإدارة العليا واللجان المختلفة.

ب- تحليل تقارير أداء الجهة محل التدقيق، ويشمل ذلك على سبيل المثال:

تحليل التغيير في الإدارة، وتقارير التدفقات النقدية والنسب المالية الأساسية... الخ.

ج- إهتمامات السلطة التشريعية بعمليات الجهة محل التدقيق.

د- تقارير التدقيق الداخلي التي تم إصدارها خلال السنة .

هـ- المقالات المنشورة في الصحف والمجلات ذات الصلة عن الجهة ونشاطها وإدارتها.

4-2-1/2 الموضوعات التي يعالجها التخطيط الإستراتيجي:

1- لتحديد أهداف التدقيق الحرجة وتحديد ما يجب التركيز عليه في عملية التدقيق فإن العضو الفني بحاجة إلى تفهم عمل أنشطة الجهة محل التدقيق والمخاطر الحالية التي تواجه عمله، ويمكن الحصول على ذلك من خلال تقدير العضو الفني ، وكذلك من خلال التعرف على رؤية وإدراك إدارة الجهة محل التدقيق، وأهم الجوانب التي يمكن التعرف عليها هي :

أ- الأنشطة المختلفة ونتائج الأعمال.

ب- البيئة التي يتم العمل خلالها.

ج- الأهداف، بما في ذلك إستراتيجيات الإدارة.

د- الهيكل التنظيمي بما في ذلك المستويات المختلفة للمسؤولين.

2- ما توفره الخطة الإستراتيجية من معلومات، حسبما يكون متاحاً ومناسباً :

1-2 وصف مختصر للجهة محل التدقيق واختصاصاتها، ويشمل ذلك تحديد وحدات العمل المختلفة التابعة عندما يكون ذلك مطبقاً.

2-2 التكاليف الخاصة بالتدقيق والشروط المرجعية لذلك.

3-2 المعايير المحاسبية المطبقة.

4-2 تحديد أي التزامات قانونية هامة، ويشمل ذلك أية توجهات خاصة باتجاه التدقيق المخطط العمل به.

5-2 الأهمية النسبية والقرارات الأساسية الخاصة بالمخاطر.

6-2 وصف مختصر للبيئة العامة للرقابة وتقدير العضو الفني لمدى ملاءمة الإعتماد على مدخل النظم في عملية التدقيق.

7-2 وصف مختصر عن نظام المعلومات الآلي وتقدير مستوى جودة النظم العامة للرقابة المنبثقة من نظام المعلومات.

8-2 وصف مختصر للمواطن ذات المخاطر الجوهرية في البيانات المالية.

9-2 التوقيت التقديري للتقرير عن مهمة التدقيق.

10-2 المعلومات الرئيسية للإتصال بالجهة محل التدقيق.

11-2 المدخل المقترح (المخطط) لتدقيق نظم المعلومات الآلية.

12-2 المداخل المتبادلة للتدقيق (إن وجدت) وكيف يتم ذلك.

2-13 النتائج ذات الصلة بالتدقيقات التي تم إنجازها مؤخراً وملاحظات التدقيق أو الملاحظات عن أي عملية فحص خاصة للجهة محل التدقيق ومدى تأثير ذلك على المدخل المقترح للتدقيق.

2-14 أية معلومات أخرى ذات صلة بالتدقيق مثل السياسات المحاسبية الهامة، والتغيير التشريعي المحتمل.

2-15 ملخص للمعلومات عن القرارات المبدئية لما يلي :

- تقدير المخاطر الملازمة عن كل عملية تأكيد.
- درجة الإعتماد المقدرة على نظام الرقابة الداخلية .
- أي بيانات أخرى يرى مدير مهمة التدقيق أخذها في الحسبان بشكل تفصيلي مثل نطاق وطبيعة ومدى الفحوص والإختبارات المقرر تطبيقها.

2-16 أهداف وطرق مراجعة الحسابات الإنتقائية:

- طبيعة ومدى ووقت مراجعة الإجراءات.
- اشتراك أكثر من خبير بفريق التدقيق.

2-1/2-5 تفهم عمل الجهة محل التدقيق:

- 1- يجب على العضو الفني أن يكون لديه تفهماً كافياً عن عمل الجهة محل التدقيق، والنشاط الذي تمارسه، وأجهزة السلطة التي تخضع للتدقيق، إن هذا التفهم يعد عاملاً ضرورياً لتقييم مخاطر التدقيق وتصميم المدخل الكفاء والفعال لعملية التدقيق.

2- إن النظام المنهجي الذي يلتزم به العضو الفني يتطلب الحفاظ على درجة عالية من المعرفة عن الجهة وبيئة العمل التي تعمل فيها هذه الجهة، هذه المعرفة لا بد أن تتوافر عن كل مكون من مكونات البيانات المالية والتحقق من صحة هذه البيانات لتحديد مواطن المخاطر بالنسبة للتدقيق وتوجيه جهد التدقيق نحو هذه المواطن، كما أن هناك مناطق حرجة للمعرفة وخاصة فيما يتعلق بالشركات التي تخضع للرقابة وهي:

- أ- التشريعات والقرارات المرجعية التي تؤثر على عمليات الجهة .
- ب- النشاط الذي تمارسه الجهة بما في ذلك الإستراتيجيات المنافسة.
- ج- الممارسات المحاسبية المتخصصة ومؤشرات الأداء.
- د- الإتجاهات الإقتصادية التي يمكن أن تؤثر على تقييم الأصول والإلتزامات (على سبيل المثال أسعار التحويل والتغيرات في الطلب).
- هـ- التوقعات والأولويات الحكومية.
- و- التطورات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي يمكن أن تؤثر على الجهة.

6-2-1/2 تحديد مخاطر العمل:

- 1- إن المعرفة التفصيلية لعمل الجهة محل التدقيق تكتسب أهميتها ليس فقط من أجل تقدير مخاطر الملازمة ولكن أيضاً من أجل المساهمة في التعرف على جوانب هامة أخرى هي :

- أ- تحديد المستويات المختلفة للأهمية النسبية.
- ب- تحديد القوانين واللوائح التي تؤثر على نشاط الجهة محل التدقيق واتجاهات الإدارة نحو تأكيد الإلتزام بهذه التشريعات.
- ج- تفهم العمليات المالية والعلاقات المتداخلة بين مكوناتها.
- د- تصميم إجراءات تدقيق تتناسب مع المكونات التي تتأثر بصورة كبيرة بأحكام وتقديرات إدارة الجهة.
- هـ- تقييم مدى ملاءمة المبادئ المحاسبية المطبقة.
- و- تقييم مدى سلامة عرض ومعقولية البيانات المالية.
- 2- في مجال تدقيق الإلتزام بالقوانين واللوائح، فإن من الجدير بالذكر أهمية التعرف الكامل للعضو الفني على القوانين واللوائح التي تخضع لها الجهة محل التدقيق مع الإلمام الكامل أيضا بالتكليف الخاص بمهمة التدقيق والعمليات المالية محل التدقيق، وذلك حتى يمكن تجنب مخاطر تصميم أو تطبيق إجراءات تدقيق غير ملائمة للإلتزام بالقوانين واللوائح المطبقة.
- 3- في مرحلة التخطيط الإستراتيجي للتدقيق فإنه ينبغي على العضو الفني تقدير المخاطر الكامنة (الملازمة) بشأن احتمال حدوث نفقة أو تحصيل إيرادات أو إقراض أموال بطريقة تخالف القواعد القانونية واللوائح المنظمة لذلك مثل الحدود القصوى للإنفاق أو الإقراض أو الأغراض التي توجه نحوها هذه البنود.
- 4- عند إعداد التوجه الإستراتيجي فإنه ينبغي إجراء تقدير المخاطر عن الإلتزام الجوهرى بالقوانين واللوائح، وينبغي النظر في مجموعة

من العوامل عند إجراء هذا التقدير والتي تشمل: معرفة الجهة محل التدقيق، والخبرة والتجارب الناتجة عن أعمال التدقيق السابقة، واتجاهات الإدارة نحو الإلتزام بهذه الأمور المرجعية، ويعد إشراك رئاسة فريق التدقيق في إجراء هذه التقديرات من الأمور الجوهرية التي تعزز من فاعلية هذه المهمة.

7-2-1/2 تحديد أهداف التدقيق الحرجة واقتراح المدخل الملائم للتدقيق:

في العادة فإن هناك بعض البنود التي تحمل درجة عالية من مخاطر الأخطاء الجوهرية وتتضمن درجة عالية من التقدير أو يكون من الصعب إجراء ذلك التقدير، وعلى العضو الفني اعتبار أن الهدف التدقيقي حرجاً عندما تكون المخاطر الملازمة عالية بالإضافة إلى :

- تأكيد البيانات الخاصة بمكونات البيانات المالية التي تتطلب درجة كبيرة من التقدير والإجتهاد.
- صعوبة الحصول على أدلة إثبات أو صعوبة تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة.

إن الحكم على ما يمكن تحديده بأنه أهداف تدقيق حرجة غالباً ما يعتمد على الظروف المحيطة، مثل طبيعة العمل وربحية النشاط بالنسبة للشركات الخاضعة للرقابة والمتطلبات القانونية والنظامية التي تخضع لها الجهة محل التدقيق وأي قضايا أخرى يمكن أن تكون هامة في تقدير المدير المسؤول عن مهمة التدقيق. وكجزء من التخطيط الإستراتيجي للتدقيق فإن المسؤول عن مهمة

التدقيق يتولى مسؤولية تحديد التوجهات الخاصة بمدخل التدقيق الذي يتلاءم مع الأهداف المرجوة.

8-2-1/2 رؤية عامة عن نظام الرقابة الداخلية:

1- إن الغرض الأساسي من الحصول على معرفة عامة مبدئية عن الرقابة الداخلية هو :

- تعزيز فهم للكيفية التي تتعامل وتستجيب لها الجهة محل التدقيق للمخاطر التي تواجه بيئة العمل والتشغيل.
- تحديد المدخل العام لتدقيق نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الجوانب التي يمكن للعضو الفني تقديم توصيات بشأنها.

2- مطلوب من إدارة الجهة محل التدقيق ما يلي :

- توفير المعلومات والبيانات الكفيلة بفهم ومعرفة عالية لنظام الرقابة الداخلية لما لذلك من دور متعاظم في تقدير المدخل الملائم لتدقيق نظام المراقبة الداخلية، ويتم تحصيل هذه المعلومات من خلال المناقشات التي تتم مع إدارة الجهة.
- تحديد الأهداف على المستوى العام للجهة محل التدقيق وعلى مستوى كل نشاط سواءً بصورة صريحة أو ضمنية وتعد الإدارة مسؤولة أيضاً عن تقدير تحقيق هذه الأهداف.
- إعداد نظام رقابة داخلية يساهم في الحد من مخاطر تحقيق الأهداف بما يتفق مع رؤية الإدارة عن أهمية هذه المخاطر وما يقدر لها من تأثيرات.

- الحرص على توفير الآليات لتحديد المخاطر، وتحديد المستوى المقبول من هذه المخاطر وإقرار أنشطة الرقابة الداخلية لمراقبة هذه المخاطر والحد منها.
- 3- إن تفهم نظام الرقابة الداخلية ينبغي توثيقه متضمناً كحد أدنى الوثائق التالية:
 - تفهم مراحل معالجة العمليات المالية منذ نشأتها حتى إعداد التقرير عنها.
 - التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة عند مستوى عالي أو متوسط أو منخفض في حالة الإعتماد على مدخل النظم.
 - الأنشطة المختلفة لنظام الرقابة الداخلية.
 - إختبارات الرقابة الداخلية للأنشطة التي تعد الأساس في التقدير المبدئي لمستوى مخاطر الرقابة.
- 4- هناك ثمانية مجالات رئيسية للرقابة ينبغي على العضو الفني النظر فيها والإهتمام بها:
 - أسلوب عمل الإدارة.
 - مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
 - الهيكل التنظيمي.
 - رد فعل الإدارة للتأثيرات الخارجية.
 - طرق الرقابة الداخلية.
 - المسؤوليات والسلطات.

● التدقيق الداخلي .

● السياسات والإجراءات الخاصة بالموارد البشرية.

9-2-1/2 الجوانب المتعلقة بإعداد التقارير المالية:

1- يقوم الأعضاء الفنيين في الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة بتحديد

متطلبات الإبلاغ المالي التي بحاجة إلى معالجة من خلال النظر في:

● الأعراف والسياسات المحاسبية للجهة محل التدقيق.

● الاتجاهات المحاسبية الجديدة.

● فرض الإستمرارية.

● التغييرات القانونية والتنظيمية التي قد تؤثر على عملية إعداد التقارير

والبيانات المالية.

2- عادة ما يتم إعداد البيانات المالية على افتراض الإستمرارية وعند

إعداد التخطيط الإستراتيجي فإنه مطلوب من العضو الفني مناقشة

الإدارة المالية عن فرض الإستمرارية، وفيما يلي بعض الأمثلة على

المؤشرات التي قد تشكك في استمرارية النشاط بالنسبة للجهات

محل الرقابة :

● المؤشرات المالية:

- صافي الإلتزامات أو صافي الإلتزامات المتداولة.

- الأموال المقترضة محددة المدة التي قاربت على الإستحقاق بدون

توقعات فعلية للتجديد أو السداد أو الإعتماد المفرط على الأموال

المقترضة قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل .

- النسب المالية الرئيسية غير الملائمة.

- الخسائر التشغيلية الكبيرة.

● المؤشرات التشغيلية:

- فقدان عناصر إدارية فعالة دون التعويض بآخرين.

- فقدان أسواق محلية أو خارجية وامتيازات ممنوحة أو موردين.

- صعوبات خاصة لعنصر العمل أو العجز في التوريدات الهامة.

● المؤشرات الأخرى:

- عدم الإلتزام بالمتطلبات القانونية والنظامية.

- الإجراءات القانونية القائمة ضد الجهة محل التدقيق والتي إن

نجحت قد ينتج عنها أحكام لا يمكن الوفاء بها.

10-2-1/2 تحديد مدى الحاجة إلى متخصصين:

في إطار تحصيل المعلومات اللازمة للتعرف على الجهة محل التدقيق، فإن من الأمور الهامة التي يجب أن ينتبه إليها العضو الفني ضرورة التعرف على الأمور والقضايا الهامة التي يحتاج تدقيقها إلى مساعدة فريق خارجي من المستشارين يمكن أو من المتوقع اللجوء إليهم في بعض الأمور مثل مجالات تدقيق تكنولوجيا المعلومات والتحليل المالي والخدمات القانونية.

11-2-1/2 توثيق وتنفيذ وثيقة التخطيط الإستراتيجي:

1. في العادة فإنه يتم توثيق الخطة الإستراتيجية للتدقيق في وثيقة الخطة الإستراتيجية ويتم إعداد هذه الخطة حسب ظروف كل جهة، وتشتمل

خطة العمل الإستراتيجي على الموضوعات الهامة التي يحددها المسؤول عن مهمة التدقيق ويجوز تضمين هذه الوثيقة في مذكرة التخطيط.

2. يتولى المسؤول عن مهمة التدقيق شرح العناصر الأساسية التي تشتمل عليها الخطة الإستراتيجية وقضايا التدقيق الخاصة بهذه العناصر، ويتم ذلك من خلال المقابلات التي تعد لهذا الغرض مع أعضاء فريق التدقيق.

3. تعد وثيقة الخطة الإستراتيجية أساس إعداد خطة التدقيق التنفيذية وإذا حدث أي تغيير أثناء عملية التدقيق، فإن المسؤول عن المهمة يتولى اعتماد هذا التغيير وتوثيقه في المذكرة الإضافية للتدقيق.

4. بالنسبة للتدقيق السنوي فإنه من المطلوب أن يتم توثيق تفهم بيئة الرقابة ويستثنى من ذلك الجهات محدودة الحجم، فإن توثيق بيئة الرقابة يمكن أن يتم بالتناوب.

5. إن المسؤول عن مهمة التدقيق يعد مسؤولاً عن متابعة إنجاز التدقيق حسب وثيقة الخطة الإستراتيجية وذلك بالطرق الرسمية أو غير الرسمية اعتماداً على مدى تعقيد عمل التدقيق.

12-2-1/2 إعداد مستند بالنظرة العامة للرقابة:

1- يمثل مستند الرقابة العامة توصيف المناخ البيئي للرقابة في الجهة محل التدقيق وتقدير ما إذا كان يبدو ذلك متاحاً أو مؤيداً بصورة مرضية للتقديرات المبدئية لأهداف التدقيق، وإذا كانت بيئة الرقابة غير مرضية فإن مخاطر الأخطاء الجوهرية تكون عالية، وتساعد العوامل التالية في التقييم المبدئي لبيئة الرقابة في الجهة محل التدقيق:

- النزاهة والقيم الأخلاقية .
- الإلتزام بالكفاءة.
- أسلوب الإدارة .
- توزيع السلطات والمسؤوليات.
- السياسات والإجراءات الخاصة بالموارد البشرية.
- أنشطة لجان التدقيق.

2- من دلائل بيئة الرقابة و الإتصال والمراقبة ورقابة الأنشطة:

- الإعتقاد على مدخل النظم لبعض الأهداف الخاصة بالعمليات الروتينية كمدخل مناسب في التدقيق.
- تقديرات الإدارة بالنسبة للعمليات غير الروتينية والتقديرات المحاسبية خالية إلى حد ما من التحيز.

3- من الدلائل على عدم جودة بيئة الرقابة الداخلية:

- عدم اهتمام العاملين في الجهة محل التدقيق بنظام الرقابة الداخلية.
- تأثير المعلومات المالية بأخطاء متعمدة أو غير متعمدة.
- هناك احتمال أن تتأثر قرارات إدارة الجهة محل التدقيق الخاصة بالمعاملات الغير روتينية والتقديرات المحاسبية بالرغبة في توجيه التقدير نحو بعض النتائج التي ترغب فيها.

12-2-1/2 التوثيق العام لنظام الرقابة الداخلية:

1. إن توثيق نظام الرقابة الداخلية يمكن اعتباره نقطة البدء في تقييم ذلك النظام ويمكن للعضو الفني استخدام أنظمة التوثيق الخاصة بالإدارة عندما يكون ذلك مناسباً ومتاحاً.
2. تتأثر حدود توثيق الرقابة الداخلية بحجم الجهة محل التدقيق ومدى تعقد عملياتها وطبيعة عملية الرقابة الداخلية الخاصة بها، ويعتمد اختيار شكل التوثيق على توافر مستندات الجهة محل التدقيق وعلى تقديرات فريق التدقيق.
3. يتضمن التوثيق العام للرقابة ملخصاً لمكونات الرقابة الداخلية مع أي ملاحظات عن نواحي الضعف والمقترحات الخاصة بالتحسين، وبالنسبة لكل مكون من هذه المكونات فإن الفهم المبدئي للرقابة الداخلية يؤثر على تحديد المدخل الملائم للتدقيق، وهذا التأثير يتم توثيقه بالمستندات في إطار التوثيق العام للرقابة وفي مذكرة تخطيط التدقيق أو برنامج التدقيق، حسبما يكون مناسباً.

13-2-1/2 الموضوعات التي يتناولها التوثيق العام للرقابة:

- من خلال المناقشات مع موظفي الجهة محل التدقيق فإنه ينبغي على العضو الفني فهم وتوثيق أي نظم في الجهة محل التدقيق لها علاقة بأنشطة الرقابة التي يجب تقييمها وفحصها.
- وفيما يلي الموضوعات الأكثر أهمية التي ينبغي تضمينها في التوثيق العام للرقابة:

- 1- تحديد الدورات والتطبيقات المحاسبية وأنظمة الإدارة المالية:

- إن تفهم الدورات والتطبيقات المحاسبية وأنظمة الإدارة المالية يتطلب توثيق العوامل التالية عن كل دورة محاسبية أو تطبيق محاسبي:
- طبيعة ونوع السجلات والدفاتر والمستندات التي تعد مصدراً للمعلومات.
 - المعالجة التي تم القيام بها من نشأة المعاملة حتى تضمينها البيانات المالية، ويشمل الملفات والسجلات وطرق المعالجات الآلية.
 - إعداد البيانات المالية الخاصة بالجهة محل التدقيق والموازنات ويشمل ذلك التقديرات المحاسبية الجوهرية والإفصاح في عرض البيانات المالية لهذه المعلومات.
 - إن المعالجة الآلية للعمليات الرقابية يمكن توثيقها باعتبارها مجموعة من الإجراءات المبرمجة تم تصميمها لضمان أن البيانات قد تم معالجتها بالكامل وبصورة دقيقة من قبل النظام ومعتمدة من السلطة المختصة.
- 2- تحديد القوانين واللوائح الجوهرية:

من خلال المناقشات مع إدارة الجهة محل التدقيق فإنه ينبغي على العضو الفني فهم وتوثيق ما يخص الجهة محل التدقيق عن الجوانب التالية:

- تحديد وتوثيق جميع القوانين واللوائح التي يجب تطبيقها على الجهة محل التدقيق.
- متابعة التغييرات التي تحدث في القوانين واللوائح سارية المفعول والاستجابة لها في حينه.

3- تحديد القواعد المنظمة لتنفيذ الموازنة :

فهم وتوثيق عمليات إعداد الموازنة للجهة محل التدقيق.

4- تحديد عوامل المخاطرة :

1-4 تحديد مخاطر الإدارة يتضمن توصيف لعملية تقدير المخاطر للجهة محل

التدقيق مع الإقتراحات الممكنة لتحسين أي ملاحظات يمكن أن تنشأ

خلال النظر فيما يلي:

● تحديد المخاطر على مستوى الجهة بصفة عامة.

● تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف العامة للجهة محل التدقيق.

● تحديد المخاطر التي تواجه الأهداف على مستوى كل نشاط.

● تحديد المخاطر المرتبطة بإدارة التغيير .

2-4 يجوز توثيق تقدير مخاطر الرقابة والإختبارات المخطط لها في برنامج

التدقيق أو في أوراق العمل.

5- تحديد إمكانية الرقابة الفعالة على نظام المعلومات :

1-5 إن الكثير من الأنشطة الرقابية غالباً ما تنتمي إلى أنشطة الرقابة الآلية

وبناءً على تصميم نظام المعلومات فإن تركيز الرقابة الآلية قد ينصب

على أنشطة الرقابة العامة أو أنشطة الرقابة على التطبيقات. إن تفهم

ما يتم التركيز عليه داخل الجهة محل التدقيق تتعاظم أهميته للحكم

على الأهمية النسبية لأنشطة الرقابة العامة الخاصة بنظم المعلومات،

ويعتبر تفهم الرقابة العامة الآلية جزء من التفهم العام وتوثيق نظام

الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق.

2-5 الرقابة العامة الخاصة بالنظام الآلي عادة ما تكون شاملة وتغطي معظم التطبيقات فالتصميم والتطبيق الفعال للرقابة العامة قد يوفر ضمان بأن الرقابة على التطبيقات تم تصميمها بصورة مناسبة وتعمل بصورة متناسقة على مدار الوقت، وبناءً عليه وقبل قيام العضو الفني بالنظر في الرقابة على التطبيقات فإنه ينبغي عليه الحصول على تفهم لتطبيق أنشطة النظام العام للرقابة على النظم الآلية.

3-5 نظراً لأنه من المهم أن تتم معالجة البيانات باستخدام تطبيقات مصرح بها فإن العضو الفني يحتاج إلى تفهم إلى أي مدى يمكن الاعتماد على النظام العام للرقابة الآلية في تأكيد هذه الأطراف من حيث :

- استخدام التطبيقات المصرح بها فقط.
- هذه التطبيقات تفي بالمعايير المناسبة الخاصة بالتصميم والأداء والقبول من المستخدمين.
- 4-5 لتقدير مستوى كفاءة أنشطة الرقابة على نظم المعلومات يجب الإهتمام بالعوامل التالية:
- كفاية وتوقيت ومستوى التفصيل في التقارير المقدمة إلى الإدارة .
- إلى أي مدى يوجد ارتباط بين الأنظمة والخطط الإستراتيجية للجهة محل التدقيق.
- قنوات الإتصال داخل الجهة محل التدقيق ومع الجهات الخارجية والجهات التي لها سلطة الإشراف على الجهة محل التدقيق.
- مراجعة الإدارة للتقارير المالية والمعلومات الأخرى المتعلقة بالتشغيل.

5-5 ينبغي على المسؤول عن مهمة التدقيق أن يتأكد ويتحقق من حصول فريق التدقيق على معلومات كافية عن أنشطة الرقابة الخاصة بنظم المعلومات الآلية وذلك بغرض إمكانية تقدير المخاطر الملازمة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وتقدير ما إذا كانت أنشطة الرقابة لنظم المعلومات الآلية توفر أساس مناسب للاعتماد عليه لتحديد وإدارة ومتابعة نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق.

6- تحديد أنشطة الرقابة على أنظمة التشغيل اللازمة للتقييم وإجراء الإختبارات: عند الحصول على تفهم تفصيلي للرقابة الداخلية فإنه من الضروري الإهتمام بالمتابعة للأنشطة الرقابية التي تطبقها الإدارة بصورة منتظمة والحد من مخاطر النشاط للجهة محل التدقيق ويتم القيام بهذه الأنشطة على المستويات العليا من المنظمة وغالباً ما تتضمن أنشطة الرقابة الكشفية التي يتم تطبيقها على الكثير من العمليات داخل نظام المعلومات.

3-1/2 إجراءات التحليل المبدئية للمساعدة في تخطيط التدقيق :

1- ينبغي على العضو الفني القيام بعمل إجراءات تحليلية للمساعدة في تخطيط التدقيق ولتعزيز التفهم الكلي لعمل الجهة، ويتم ذلك من خلال:

- مراجعة الميزانية التقديرية والتنبؤات الخاصة بالجهة محل التدقيق.
- تحليل المعلومات ذات الصلة .
- مناقشة النتائج مع الإدارة .
- تحليل البيانات المالية الحالية وتلك الخاصة بالفترة السابقة.

- تحليل المعلومات ذات الصلة مع مراعاة أن إجراءات التحليل المطبقة في تخطيط التدقيق عادة ما تقوم بالنظر في البيانات المجمعة على مستوى مرتفع معقول مثل البيانات المالية لشرائح محددة أو عمليات أو خطوط إنتاج محددة.

- مراجعة تقارير الإدارة والبيانات التحليلية التي تم إعدادها بصورة روتينية لإدارة النشاط.

- الإهتمام بالمعلومات غير المالية.

2- إن الإجراءات التحليلية التي تستند إلى تقدير العضو الفني يمكن أن يتم تغييرها بشكل كبير اعتماداً على حجم وتعقيد الجهة محل التدقيق أو أي عوامل أخرى يمكن أن تؤثر في ذلك.

3- في الغالب فإن الإدارة تطبق الإجراءات التحليلية كجزء من مراقبة ومتابعة نشاط الجهة ويجوز للعضو الفني أن يعتمد على الإجراءات الخاصة بالإدارة لتحليل الاتجاهات والتقلبات والعلاقات الغير عادية، وفي العادة فإن إعداد خطة التدقيق يتضمن اجتماعات مع الإدارة تساعد في تفهم أكثر عن نشاط الجهة وما تقوم به من أعمال وتأكيد نتائج الإجراءات التحليلية والمعلومات التي ينبغي مناقشتها مع الإدارة والتي يمكن أن تتضمن:

- الوضع المالي للجهة محل التدقيق.

- الجوانب المختلفة المتعلقة بالنشاط وسياسات الإدارة .

- الاتجاهات الحديثة والتغيرات من السنوات السابقة أو عن الميزانيات التقديرية وكذلك عن التطورات المستقبلية الممكنة.

4- استناداً إلى الإجراءات التحليلية فإن العضو الفني يحدد أهم الحسابات

الجوهرية في البيانات المالية وفئات العمليات ويشمل ذلك :

- العمليات الروتينية.
- العمليات غير الروتينية .
- التقديرات المحاسبية.
- الحسابات أو العمليات التي تشير إلى وجود مخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة.

5- الخطوات التالية مطلوبة لتحقيق أهداف إجراءات التحليل التمهيدية :

5-1 مقارنة مبالغ السنة الحالية مع المعلومات المالية المناظرة ذات الصلة، والعنصر الرئيسي في الإجراءات التحليلية التمهيدية الفعالة هو استخدام المعلومات التي يمكن إجراء المقارنة بها في حدود الفترة الزمنية التي تعد عنها المعلومات، ويجوز للعضو الفني أن يلجأ إلى القيام بتحليل نسب بيانات السنة الحالية ومقارنتها مع تلك المستمدة من الفترات أو الميزانيات السابقة، ويتم القيام بذلك لدراسة العلاقات بين مكونات البيانات المالية فضلاً عن زيادة المعرفة عن الأنشطة المختلفة للجهة محل التدقيق.

5-2 تحديد التغيرات الهامة والتي تمثل الفروق بين المبالغ المسجلة والمبالغ المتوقعة استناداً إلى المعلومات المالية المقارنة والمعرفة بالجهة، ويتم تقدير هذه الفروق إما في شكل قيم مطلقة أو نسب مئوية.

5-3 الإستفسار من العاملين المختصين في الجهة محل التدقيق عن التغيرات الهامة التي يصل إليها العضو الفني .

(البند 5/2 من قواعد العمل الميداني)

2/2 برنامج الرقابة المالية :

يتم إعداد برامج الرقابة وفقاً لخطة عمل الرقابة حيث يتم إعداد برنامج عمل لموضوعات الفحص المختلفة وتحدد فيه الخطوات اللازمة لإجراء الفحص وطبيعة ومدى العمل الذي يجب إتمامه، ويتضمن برنامج الرقابة العناصر التالية:

أ. الأهداف الخاصة للرقابة المالية.

ب. النظم والمستندات والبيانات المالية التي يجب مراقبتها أو التي يجب التركيز عليها في ضوء المسح المبدئي الذي تم إجراؤه.

ج. تفصيلات بشأن مختلف مراحل العمل الواجب تنفيذه، وإجراءات الرقابة المالية المستخدمة، مع مراعاة المرونة في فسح المجال للعضو الفني في حرية اختيار كيفية تنفيذ برنامج الرقابة ومحتوياته.

أهمية برنامج العمل :

● إن وجود برنامج عمل دقيق يوفر الإطمئنان لتغطية جميع الخطوات الضرورية لعملية الرقابة.

(البند 1/2/2/5 من قواعد العمل الميداني)

● تنظيم عمل الأعضاء الفنيين بكفاءة أكبر ويعتبر سجلاً كاملاً للعمل الذي يؤديه فريق المراجعة مما يساعد على متابعة ما تم إنجازه فعلاً، والإشراف على العمل أولاً بأول .

(البند 2/2/2/5 من قواعد العمل الميداني)

● يعتبر أساساً يُسترشد به حين إعداد الخطط القادمة.

(البند 5/2/2/5 من قواعد العمل الميداني)

3/2 مفهوم الرقابة الداخلية ودورها في تحديد نطاق التدقيق :

(الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

تمهيد:

أدرجت هذه المعلومات ضمن الأساسيات العامة للرقابة المالية العليا كمعلومات عامة لتوضيح مفهوم الرقابة الداخلية وعناصرها الأساسية ودور الأجهزة العليا بالنسبة لهذا النوع من الرقابة، وسيتم تخصيص جزء مستقل ضمن محتويات هذا الدليل لموضوع الرقابة الداخلية ومقوماتها وطرق تقويمها. يعتبر فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية في عمل العضو الفني ، فعلى ضوء ما تسفر عنه نتيجة فحصه لهذا النظام يحدد نقاط الضعف أو الثغرات الموجودة به، ويُعد برنامج العمل، ويحدد كمية الإختبارات التي سيعتمد عليها في الإفصاح عن رأيه، إذ أن كمية الإختبارات التي سيعتمد عليها العضو الفني في فحصه للدفاتر والسجلات تحدد بناءً على مدى كفاية ومتابعة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالجهة التي يتم مراقبتها.

3/2-1 الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإلمام بها:

إن الحد الأدنى للمعلومات التي يجب الإلمام بها عن نظام الرقابة

الداخلية من أجل تخطيط جيد لمهمة التدقيق يجب أن يشتمل على :

1- التعرف على الأنواع المختلفة للأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث.

(البند 4/1 ، 5/1 ، 6/1 من الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

2- إدراك كامل لبيئة معالجة البيانات والضوابط الرقابية لتدفق المعلومات

التي يتم معالجتها بالحاسبات الآلية.

- 3- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية للتدقيق.
(مقدمة الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)
- 4- تقييم بيئة الرقابة .

(مقدمة الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

2-3/2 وسائل وطرق الحصول على تفهم نظام الرقابة الداخلية هي :

(البند 2/1 من الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

1- الإستفسارات من الإدارة أو المشرفين أو العاملين بالجهة الخاضعة للرقابة.

2- ملاحظة أنشطة وعمليات الجهة .

3- الفحص المحدود للمستندات والسجلات.

على العضو الفني تحديث معرفته عن بيئة ونظم وممارسات الرقابة الداخلية في الجهة التي يقوم بتدقيقها، هذه المعرفة أساسية لفهم عمليات الجهة وتقييم المخاطر ووضع خطة عمل ملائمة.

3-3/2 دور الجهاز الأعلى للرقابة المالية و المحاسبة بالنسبة للرقابة الداخلية:

1- الإهتمام بالمستوى النوعي لنظام الرقابة الداخلية وبوجه خاص بنظام الرقابة المالية الداخلية ومستوى أدائه.

(البند 1/2 من الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على كافة مكوناته.

(البند 2/2 من الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

3- فحص عمل وحدة الرقابة الداخلية للتحقق من سلامة أداؤها.

(البند 3/2 من الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

4- تحديد مدى الوثوق بنظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ومدى الإعتماد عليها.

(البند 4/2 من الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

5- تحقيق التنسيق والتكامل في العمل الرقابي بين الجهاز الأعلى للرقابة ووحدات الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة، وذلك لتجنب الإزدواج في الرقابة والتعارض في النتائج.

(البند 10/2 من الفصل الأول من قواعد العمل الميداني)

4/2 أدلة وقرائن الإثبات :

(الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

1-4/2 مفهوم أدلة وقرائن الإثبات:

تتكون أدلة وقرائن الإثبات من مجموعة العمليات التي تمثل الأساس الذي يدعم رأي العضو الفني ويعزز ملاحظاته وتقريره والتي يحصل عليها من خلال المشاهدة أو المقابلة أو فحص المستندات والدفاتر والسجلات، لذا يجب أن تكون هذه الأدلة واضحة ومناسبة لتعزيز النتائج التي يتوصل إليها العضو الفني .

(البند 1 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

2-4/2 الشروط الواجب توافرها في أدلة وقرائن الإثبات:

1- أن تكون كافية كماً ونوعاً، وتصلح للحكم على النتائج التي توصل إليها العضو الفني، وأن تكون مرتبطة بالموضوع.

(البند 1/2 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

2- أن تستند إلى القوانين والأنظمة والقواعد المعمول بها.

(البند 2/2 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

3- أن تكون موضوعية ومرتبطة بالرأي والنتيجة التي توصل إليها العضو الفني .

(البند 3/2 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

3-4/2 يتأثر الحكم الشخصي للعضو الفني بما يتعلق بمدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات بما يلي:

(البند 6 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

1. مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية المطبق.
2. مدى أهمية البند (الموضوع) بالنسبة للقوائم المالية ككل.
3. الظروف الخاصة بالجهة التي تتم الرقابة عليها وطبيعة نشاطها والمعلومات والبيانات المتاحة .
4. خبرة ومعرفة العضو الفني بالجهة التي تتم رقابتها.
5. مدى خطورة احتمال حدوث خطأ أو مخالفة.

4-4/2 الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند اختيار طريقة جمع والحصول على قرائن الإثبات:

(البند 9 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

1. القرينة التي يتم الحصول عليها من خارج الجهة التي يتم الرقابة عليها أقوى من القرينة التي يتم الحصول عليها من داخلها (على سبيل المثال المصادقة الواردة من طرف آخر).
2. تنعكس كفاية نظام الرقابة الداخلية قوة وضعفاً على قرينة الإثبات التي يتم الحصول عليها من داخل الجهة التي يتم الرقابة عليها .
3. القرينة التي يتم تجميعها بالملاحظة والبحث وتعزيزها بطريق مباشر من قبل العضو الفني أقوى من القرينة التي تم تعزيزها بطريق غير مباشر من إدارة الجهة .
4. القرينة المكتوبة أقوى من القرينة الشفوية .
5. الوثائق الأصلية- إذا أمكن توفرها - أفضل من صورها .

5-4/2 أهم أدلة الإثبات:

1- الوجود الفعلي:

يقتصر هذا الدليل على بعض أنواع الأصول التي لها كيان مادي ملموس كما أن الوجود الفعلي للأصول لا يعتبر دليلاً كافياً لتحقيقها وإنما يلزم التأكد من ملكية الجهة لها ومن صحة تقييمها وإثباتها في السجلات .

(البند 7 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

2- المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر وهي أكثر أنواع الأدلة شيوعاً وأفضلها .

(البند 1/8 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

3- الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها العضو الفني من الغير (المصادقات).

(البند 3/8 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

4- الشهادات والبيانات التي يحصل عليها العضو الفني من الإدارة، وهذا النوع من الأدلة أقل حجية في الإثبات من الأنواع الأخرى، ويجب الحرص على قبول هذا النوع من الأدلة والتحقق مما تضمنه من بيانات .

(البند 3/8 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

6- العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية .

7- التحليل المالي والدقة الحسابية للعمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات والمتعلقة بالبنود ذات العلاقة بالبيانات المالية (مثل دقة العلاقة ما بين المخزون من البضاعة والمبيعات) .

(البند 8/4 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

6-4/2 وسائل (طرق) الحصول على أدلة الإثبات:

(البند 8 من الفصل الرابع من قواعد العمل الميداني)

1- فحص ومراجعة السجلات والمستندات التي تتوفر لدى الجهة التي يتم رعايتها أو لدى أية جهة خارجية ذات علاقة .

2- ملاحظة ومراقبة الإجراءات والعمليات والظواهر التي قد تشير إلى وجود انحرافات .

3- الإستفسار والتعزيز الشفوي أو المكتوب من أشخاص داخل الجهة أو خارجها والتي تتضمن المصادقات.

4- المراجعة التحليلية والتي تتمثل في التحليل المالي باستخدام النسب وإجراء المقارنات بين العناصر المختلفة واستخدام الأساليب المتطورة والمفاهيم الحديثة.

5/2 الرقابة الإنتقائية واختيار العينات:

تمهيد:

أدرجت هذه المعلومات ضمن الأساسيات العامة للرقابة المالية العليا كمعلومات عامة لتوضيح مفهوم الرقابة الإنتقائية واختيار العينات، وسيتم تخصيص جزء مستقل ضمن محتويات هذا الدليل لشرح الجوانب الفنية لاستخدام العينات الإحصائية في الرقابة .

نتيجة للتطور الذي حدث في مجال الصناعة والتجارة واتساع حجم المنشآت، وتعدد عملياتها وتعقدتها، بالإضافة إلى التطور في أهداف المراجعة ذاتها، حيث لم يعد هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والقوائم المالية، وإنما أصبح الهدف الأساسي هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية ومدى إظهار نتائج الأعمال بصدق وعدالة، مما ترتب عليه تحول طبيعة عملية المراجعة من مراجعة تفصيلية شاملة 100% إلى مراجعة إنتقائية، تقوم على أساس العينة.

إن أسلوب الفحص الإختياري أو العينة الحكمية هو أحد أساليب تحديد حجم العينة ويعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي للعضو الفني وتقديره عند تحديده حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها، ونتيجة لعدم موضوعية

هذا الأسلوب وعدم إمكانية الإعتماد عليه وعدم تعميم نتائجه فقد تم البحث عن أسلوب آخر يضيف على عملية المراجعة ما تحتاج إليه من موضوعية وهو أسلوب العينة الإحصائية، والذي يعتمد العضو الفني من خلاله على المنهج الإحصائي مدعوماً بتقديره وحكمه الشخصي عند تحديده لحجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها .

مزايا أسلوب العينة الإحصائية:

- 1- تسهيل عمل العضو الفني ومساعدته في تقييم وتوثيق النتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق، وتمكينه من استخدامها في سنوات لاحقة بدرجة معروفة من الدقة .
- 2- تتسم بالموضوعية وتحد من المخاطر المتعلقة بالتحيز والتقدير الشخصي للعضو الفني .
- 3- تمكن العضو الفني من الدفاع عن نتائج عملية المراجعة لما تتصف به من الثقة في اختيار العينة .
- 4- توفير الوقت والجهد والتكاليف في عملية المراجعة .
- 5- صعوبة إمكانية تنبؤ موظفي الجهة الخاضعة للرقابة بمفردات العينة المختارة
- 6- تمكن العضو الفني من التحكم في كل من (مخاطر ألفا) ومخاطر (بيتا) وهي رفض مجتمعات محاسبية كان يجب قبولها أو قبول مجتمعات محاسبية كان يجب رفضها .

6/2 الإستعانة بأعمال الخبرة والإستشارة :

- 1- إن قيام الإدارات الداعمة بتقديم الدعم والرأي الفني كوحدة تنظيمية ضمن الهيكل التنظيمي للديوان هو في حقيقته دعم ورأي خبير متخصص

وليس كعمل أحد مساعدي فريق التدقيق وهو ما ينطبق على العلاقة بين فريق التدقيق بالرقابة المسبقة والإدارات الداعمة .

2- إن للخبير المختص الحق في ممارسة عمله المكلف به باستقلالية كاملة وأن يستخدم كافة الأساليب و الافتراضات اللازمة لتحقيق الدراسة اللازمة مع مراعاة إعلام العضو الفني الرقابي بالأهداف المتوقعة للدراسة ليتم مراعاتها في برنامج المراجعة .

3- تقع مسؤولية سلامة الافتراضات والأساليب المستخدمة وتطبيقها في أعمال الخبرة المتخصصة على عاتق الخبير الفني في إطار المسؤولية الوظيفية والمهنية .

4- عند طلب الرأي الفني المتخصص من قبل العضو الرقابي يجب مراعاة:

- أهمية الموضوع المعروض ومدى الإحتياج لطلب الخبرة المتخصصة بشأنه
- أدلة الإثبات الأخرى المتاحة للوصول إلى الرأي .

- كلما أمكن يتم تحديد دقيق من قبل فريق التدقيق لأهداف ومجال طلب الخبرة والإطار العام المتوقع أن يغطيه التقرير المتخصص في هذا الشأن .

- إن أمر تحديد طلب الخبرة الفنية لموضوع البحث من عدمه أمر يقرره صاحب الصلاحية بفريق التدقيق .

5- إن ما يحصل عليه العضو الفني من تقرير الخبرة الفنية لا يعدو أن يكون دليل إثبات يمكنه من الحكم والتقدير على الموضوعات المعروضة ويكون القرار بشأن القبول أو التحفظ أو الرفض من اختصاص صاحب الصلاحية بفريق التدقيق هو أمر يجب توثيقه بالأوراق المحتواة لملف الموضوع .

الباب الثالث

3- الرقابة النظامية (المسبقة)

(الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية - قواعد الرقابة المالية

للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة)

تمهيد:

أدرجت هذه المعلومات ضمن الأساسيات العامة للرقابة المالية كمعلومات عامة لمفهوم الرقابة المالية (المسبقة) وسيتم إصدار دليل مستقل للرقابة النظامية (المسبقة) لتغطية كافة الجوانب المتعلقة بهذا النوع من الرقابة .

1/3 تعريف ومفهوم الرقابة النظامية (المسبقة):

تعتبر الرقابة النظامية (المسبقة) شكلاً من أشكال رقابة المشروعية ورقابة الملاءمة ، وتعرف بأنها مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة على تصرفات الجهات الخاضعة لرقابته والتي يترتب عليها حقوق أو التزامات وذلك قبل اتخاذ القرار الخاص بالتصرف المالي أو قبل إصدار التصرف أو إبرامه أو تنفيذه، وذلك للحيلولة دون الوقوع في المخالفات والأخطاء وقبل أن يترتب أي التزام على الدولة أو غيرها من الأشخاص المعنوية العامة .

(البند 1/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

2/3 أهداف الرقابة النظامية (المسبقة):

- 1- المحافظة على حقوق الدولة وحماية المال العام من خلال عدم صرف كل ما يمكن توفيره من نفقات أو تحصيل كل ما ينبغي تحصيله من إيرادات .
- 2- تجنب الأخطاء والمخالفات وأية ثغرات قد توجد في مشروعات المناقصات

أو العقود أو الإتفاقيات المنوي إبرامها قبل الإلتزام بها تجاه الأطراف الأخرى .

3- التحقق من توفير الصياغة القانونية المناسبة للعقود (الإتفاقيات)، بما يضمن مصالح الدولة، ولا يرتب عليها إلتزامات يمكن تجنبها.

4- التحقق من قيام الجهات المعنية بدراسات وافية للمشروعات أو الخدمات أو المواد المطلوبة.

5- التحقق من أن المشروعات الرئيسية المطلوب تنفيذها في إطار الخطة العامة للدولة وأنها مدرجة ضمن المشروعات الموافق عليها من قبل السلطات المعنية.

6- التحقق من سلامة إجراءات المناقصة أو المزايدة وكفاية المستندات المتعلقة بها.

7- التحقق من سلامة إجراءات التعاقد ومطابقة ذلك للأحكام القانونية السارية.

8- التحقق من ملاءة الأطراف الأخرى المنوي التعاقد معهم وكفايتهم من النواحي الفنية والمالية والإدارية.

3/3 أسلوب الرقابة النظامية (المسبقة):

تشمل الرقابة النظامية (المسبقة) القيام بما يلي :
البند 1/1/2/1/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية

أ- رقابة المشروعية من النواحي التالية :

- 1- التأكد من وجود الإعتمادات المالية التي تغطي مبلغ الإرتباط .
- 2- التثبت من توافق الإجراءات مع الأنظمة واللوائح المعمول بها .

ب- رقابة الملاءمة :

(البند 1/1/2/1/1/3 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

وهي مدى تطابق التصرف المالي مع المصلحة المالية العامة للدولة

من حيث:

- 1- مدى ضرورة الإنفاق موضوع التصرف المالي.
- 2- مدى التوفير في الإنفاق.
- 3- مدى الجدوى الإقتصادية والإجتماعية للتصرف المالي.
- 4- مدى التناسب والتوازن بين الإلتزامات والحقوق التي يرتبها التصرف المالي على جهة الإدارة الخاضعة للرقابة.

1-3/3 أمور يجب مراعاتها عند ممارسة الرقابة النظامية (المسبقة):

1- أن لا تعتبر الرقابة المسبقة التي يتولاها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بديلاً أو مانعاً عن القيام بالرقابة اللاحقة والمرافقة .

(البند 2/2/1/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة)

2- أن لا تؤدي ممارسة الرقابة النظامية (المسبقة) إلى وجود إجراءات معقدة بشأن المعاملات المالية أو إلى ضياع المسؤولية القانونية .

(البند 3/2/1/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

3- وجوب التنسيق فيما بين إدارة الرقابة المسبقة بالجهاز الأعلى للرقابة وبين وحدات الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة .

(البند 4/2/1/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

4/3 نطاق الرقابة النظامية (المسبقة) :

- تباشر أجهزة الرقابة العليا في مجال الرقابة الإختصاصات التالية :
- 1 مراجعة مشروعات الإتفاقيات والعقود التي تنوي الجهات الخاضعة للرقابة إبرامها مع الغير.
 - 2 مراجعة عقود التوريد الدورية وعقود الإيجار القابلة للتجديد تلقائياً.
 - 3 فحص مستندات المناقصات بكافة أنواعها وقبل طرحها.
 - 4 مراجعة عقود القروض وضممان المديونية التي تبرمها الجهات الخاضعة للرقابة .
 - 5 الرقابة على الشراء أو التكليف بالأمر المباشر.
 - 6 الرقابة على إجراءات المزايمة.
 - 7 الرقابة على مشاريع القرارات الإدارية.

الباب الرابع

4- الرقابة النظامية المرافقة

(البند 2/1 من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

1/4 مفهوم الرقابة المرافقة وأسلوبها:

1-1/4 مفهوم الرقابة المرافقة:

هي الرقابة التي تتم مصاحبة للتنفيذ ومزامنة له، بحيث تؤدي إلى اكتشاف الخطأ أو الإنحراف خلال فترة قصيرة من حدوثه، وتساهم بذلك في تداركه ومعالجته وعدم استمراره أو تكراره.

(البند 1/2/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

2-1/4 أسلوب الرقابة المرافقة ومجالاتها:

تأخذ الرقابة المرافقة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية الأشكال التالية :

التفتيش على سير العمليات ومن ضمنها:

البند 1/2/2/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية

1- العمليات المخزنية (المستودعات)

2- العمليات النقدية (الصناديق، والسلف، والطابع وغيرها)

متابعة تنفيذ العمليات المالية ومن ضمنها:

البند 1/2/2/2 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية

1- التحقق من سلامة تنفيذ إجراءات المناقصات والممارسات .

2- متابعة تنفيذ العقود من الجوانب التالية :

أ- المتابعة القانونية . (البند 1/3/2/2/1 من الفصل الثالث من

المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

ب- متابعة الإنجاز والتنفيذ . (البند 2/3/2/2/1 من الفصل

الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

ج- المتابعة المالية (البند 3/3/2/2/1 من الفصل الثالث من

المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

د- المتابعة المادية والفنية .

2/4 الرقابة المرافقة على المستودعات (المخازن):

يجب أن تتوفر لدى العضو الفني المكلف بإجراء الرقابة على المستودعات الدراية الكافية بالقوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح النافذة للجهة المشمولة للرقابة وأن يقوم بدراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للتعرف على الصلاحيات والمسؤوليات، وأن يقوم بدراسة اللوائح وإجراءات العمل ذات العلاقة ليتمكن من وضع خطة عمل تتلاءم وطبيعة المستودعات ونوعيتها من حيث موجوداتها وأهميتها وحركتها وحجمها.

نظراً لأهمية المستودعات (المخازن) و مادية ما تحتويه من لوازم تمثل نسبة كبيرة من موازنة الجهة الخاضعة للرقابة فإن الرقابة عليها تعتبر ذات أهمية تتطلب من العضو الفني بذل الكثير من الجهد والعناية بها.

عند تنفيذ الرقابة المرافقة على المستودعات فإنه يجب التركيز على عمليات الجرد بكافة أشكاله (الدفتري، الفعلي، الدوري، المستمر، المفاجئ) والذي يتضمن الحصر الفعلي للمواد ومطابقة أرصدها الدفترية، الأمر الذي يمكن معه معرفة أرصدة المواد المخزنة من كل صنف، والتأكد من عدم الإستلام الخاطيء، واكتشاف التداخل فيما بين الأصناف، وتحديد الراكد منها.

وفيما يلي استعراض لأنواع الجرد:

1-2/4 الجرد الدفتري:

وهو تحديد أرصدة الأصناف للمواد الواجب توافرها بالمخازن من واقع الدفاتر والسجلات والبطاقات والمطابقة فيما بينها بهدف الكشف عن الإختلافات والبحث في أسبابها والتي يمكن أن تكون ناتجة عن الخطأ أو السهو في عمليات القيد أو نتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية للمخازن، ومن ثم طلب اجراء التصحيح اللازم وفقاً لذلك.

ولا يمكن الإعتماد على هذا النوع من الجرد على اعتبار أنه جرداً ورقياً ويجب تدعيمه بالجرد الفعلي.

2-2/4 الجرد الفعلي:

وهو حصر الأصناف مادياً وفقاً لوحدة القياس المستخدمة لكل صنف ومطابقة أرصدها الفعلية بالأرصدة الدفترية وبحث أسباب الفروق واتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

تتم عملية الجرد الفعلي إما بالحصر على أساس دليل المواد دون معرفة الأرصدة الدفترية مسبقاً، ثم تتم المطابقة بالأرصدة الدفترية، وإما

أن تحدد الأرصدة الدفترية أولاً ثم تتم عملية الحصر وإجراء المطابقة أثناء عملية الجرد.

تنقسم عملية الجرد من حيث توقيت وزمن إجراءاته إلى ثلاثة أنواع

هي:

أ- الجرد الدوري:

يتم بصفة دورية منتظمة ويتناول جميع أصناف المواد.

ب- الجرد المستمر:

يتم على مدار السنة وفقاً لبرنامج محدد بحيث يتم جرد كل صنف مرة أو عدة مرات خلال السنة .

ج- الجرد المفاجئ :

يتم بصورة مفاجئة ودون إعلام مسبق، ويعد نوعاً من أنواع المراقبة، ويتم على بعض الأصناف بطريقة إختيارية بهدف الإطمئنان إلى سلامة العمل بالمخازن وسلامه نظام الرقابة الداخلية عليها.

يراعى عند إجراء عملية الجرد أن تتم وفقاً للقوانين والأنظمة واللوائح المتعلقة بهذا الشأن والتي تتضمن ما يلي:

1- أن يقوم بعملية الجرد أكثر من شخص وذلك لضمان المراقبة من جهة وتفادي الأخطاء من جهة اخرى .

2- أن تتم عملية الجرد على نماذج معدة خصيصاً لهذا الغرض والتي يجب أن تتضمن تعريف البضاعة ووصفها وكمياتها (الرصيد الدفترى ، الرصيد الفعلي ، العجز أو الزيادة).

3- إستخدام بطاقات تعريفية أو وضع علامات على السجلات والبطاقات بما يفيد الإنهاء من جرد الأصناف لتلافي تكرار أو إغفال عدها.

4- تعتبر سندات الإدخال و الإخراج و مستندات الشحن و الإرجاع أو التحويل إثبات آخر لضبط عملية الجرد ودقته، مع مراعاة ملاحظة عملية انتقال وحركة إدخال وإخراج المواد أثناء عملية الجرد.

5- إعداد محضر بعملية الجرد يوقع عليه القائمون بالجرد وأمين المخزن المختص.

3-2/4 أسباب فروقات الجرد (العجز أو الزيادة) :

ترجع أسباب فروقات الجرد (العجز أو الزيادة) بين أرصدة الأصناف وفقاً للجرد الفعلي وبين أرصدها الدفترية إلى ما يلي :

1- عدم دقة وسيلة القياس المستعملة في كلا الجردين.

2- نتيجة للعوامل الطبيعية .

3- عدم دقة عملية الجرد نتيجة لكبر حجم المواد الخاضعة للجرد أو كثرة عدد القائمين فيها.

4- التلاعب أو الإختلاس.

4-2/4 الإجراءات التي يجب أن يقوم بها العضو الفني للتحقق من فروقات الجرد ومعالجتها:

1- الإستفسار من أمين المخزن :

قبل التقرير بشأن وجود عجز أو زيادة لأي صنف يجب الإستفسار من أمين المخزن عن أسباب تلك الفروقات حيث يمكن أن يكون الصنف مخزناً في أكثر من موقع يعرفه أمين المخزن، أو يمكن أن يكون قد وقع التباس في التمييز بين الأصناف ويمكن لأمين المخزن توضيح ذلك.

2- عند الإتفاق مع أمين المخزن على وجود الفرق، فإن إجراء العضو الفني يختلف وفقاً لمادية تلك الفروقات، فالفروق الكبيرة تستدعي اهتماماً أكثر من الفروقات الصغيرة، كما أن العجز يستدعي الإهتمام أكثر من الزيادة، وتتوقف درجة التحقق من الفروقات على الظروف والقيمة في كل حالة.

3- تدقيق سجل المخزون، وسجل مراقبة المخزون، منذ تاريخ آخر جرد للتأكد من عدم وجود خطأ في القيود.

4- التأكد من وحدة القياس المستخدمة عند الصرف والتوريد لنفس الصنف.

5- فحص الأصناف المتشابهة للتحقق من عدم وجود تداخل بينها.

6- فحص مستندات الإدخال والصرف المخزني لحركات الصنف الكبيرة الهامة، وفي حالة عدم اكتشاف سبب الفرق يتم مراجعة كافة مستندات حركة الصنف منذ آخر جرد.

7- فحص عملية الجرد من قبل أشخاص لديهم خبرات تفوق خبرات القائمين عليها.

8- فحص نتيجة آخر جرد للتأكد من عدم وجود فرق به، تم ترحيل تأثيره على بيانات الجرد الحالي.

- 9- الرجوع إلى الجهات والأشخاص ذات العلاقة للتأكد من عدم استلام أو صرف أو تحويل أو إرجاع أية بضائع دون مستند.
- 10- إتخاذ الإجراءات القانونية في حالات حدوث سرقة أو اختلاس.

3/4 الرقابة المرافقة على الصناديق والسلف والطوابع وغيرها:

نظراً لأهمية هذا النوع من الأصول (الصناديق وتحصيلات الموظفين المختصين، والسلف الدائمة والمؤقتة وآلات دمع الطوابع). ولما تحتويه من سيولة يمكن أن ينتج عنها تجاوز على المال العام أو التلاعب به أو اختلاسه فإن لأجهزة الرقابة العليا دوراً هاماً في مراجعة هذا النوع من الأصول من خلال إجراءات الرقابة المرافقة التي تقوم بها وخاصة الرقابة الفجائية والتي تكون غير معن عنها لدى الجهات الخاضعة للرقابة، وفيما يلي خطوات وإجراءات الرقابة على هذه الأصول:

3/4-1 خطوات إجراء الفحص الفجائي على الصناديق الرئيسية :

1- عد وحصر النقد والصكوك الموجودة لدى أمين الصندوق للتأكد مما يلي :

- أ- مطابقة رصيد النقد الفعلي والصكوك مع دفتر الصندوق.
- ب- عدم وجود أموال خاصة بحوزة أمين الصندوق تم الإحتفاظ بها بصورة غير رسمية.
- ج- التأكد من أن الصكوك مصدقة (مقبولة الدفع) ومن أن هذه الصكوك مستكملة للشروط الواجب توفرها ومثبت عليها إسم الساحب .

- 2- التأكد من قيام أمين الصندوق بإيداع حصيلة المبالغ المقبوضة وتوريدها يومياً إلى البنك المعتمد، والتحقق من الحد الأعلى للرصيد النقدي الذي يجوز لأمين الصندوق الإحتفاظ به.
- 3- التحقق من إجراءات استلام و صرف دفاتر و قسائم إيصالات قبض النقدية والتأكد من توفر رقابة كافية على الإجراءات المتبعة في هذا الشأن، وأن استخدام تلك الإيصالات يتم وفقاً للتسلسل الرقمي لها ومن أنها من نفس الإيصالات التي تسلمها أمين الصندوق.
- 4- تدقيق إيصالات المقبوضات ومطابقتها على دفتر يومية الصندوق للفترة الزمنية موضوع الفحص المفاجئ والتأكد من ترحيل كافة إيصالات المقبوضات على دفتر يومية الصندوق والتحقق من صحة إيصالات القبض الملغاة ومن اكتمال شروط الإلغاء الواجب توفرها ومنها ختم الإيصالات بخاتم ملغي، والإحتفاظ بكافة أصول ونسخ الإيصالات الملغاة.
- 5- التحقق من فصل اختصاصات أمين الصندوق عن أعمال القيد في السجلات واعتماد الصرف وعمل المطابقات والتسويات البنكية.
- 6- التحقق من توفر وكفاية الوسائل الأمنية للخزائن النقدية ومناسبة مواقعها والتأمين على العاملين بالنقد ضد خيانة الأمانة وكذلك النقد في الطريق ومن كفاية هذا التأمين.

2-3/4 خطوات إجراء الفحص الفجائي على سلف النفقات الدائمة:

تتكون السلف من النقد الموجود لدى حامل السلفة في الخزينة أو النقد الموجود لدى البنك، والمستندات التي صرفت من قبل حامل

السلفة وتتكون خطوات الفحص الفجائي على السلف المستديمة من الخطوات التالية :

1/2/3/4 السلفة المستديمة :

- 1- إثبات قيمة السلفة كعهدة على الموظف (حامل السلفة).
- 2- أن يتم استخدام السلفة فقط لتسيير العمل الرسمي.
- 3- قيام الجهة المعنية بتدقيق كشف البنك المتعلق بهذه السلفة.
- 4- على حامل السلفة مسك دفتر يقيده فيه كل مبلغ يصرف من السلفة مع بيان قيمته وأية تفاصيل أخرى لازمة.

وتتم إجراءات الفحص الفجائي على السلفة بعد وحصر النقد الموجود لدى حامل السلفة أو الرصيد النقدي الموجود لدى البنك (صندوق السلفة) وكذلك تدقيق المستندات المصروفة ومطابقتها مع دفتر السلف.

2/2/3/4 دمع الطوابع:

- 1- عد وحصر النقد لدى الشخص المسؤول عن الآلة.
- 2- التدقيق على رصيد آلة دمع الطوابع التنازلي لأخر تعبئة من واقع سجل الآلة.
- 3- تسجيل رصيد الآلة التنازلي ساعة الفحص.
- 4- طرح رصيد الآلة التنازلي ساعة الفحص من رصيد الآلة التنازلي لآخر تعبئة لاستخراج قيمة رسوم الطوابع المستوفاة والذي يجب أن يكون مطابقاً للمبلغ الذي تم حصره وعده ساعة الفحص الفجائي مضافاً إليه المبالغ الموردة إلى الصندوق أو البنك خلال تلك الفترة.

4/4 الرقابة المرافقة على تنفيذ إجراءات المناقصات والممارسات:

على العضو الفني التحقق مما يلي عند إجراء الرقابة المتزامنة المتعلقة بتنفيذ إجراءات المناقصات والممارسات:

1- التحقق من قيام الجهة المعنية بإعداد وتنظيم وثائق العطاءات والمناقصات والممارسات إعداداً جيداً من حيث تنظيم الشروط الخاصة والعامة، وتعليمات المتناقصين والرسومات والخرائط وإجراءات التنفيذ، والتعليمات المتعلقة بتقديم واستلام العروض والتأمين المؤقت والنهائي وكافة التفصيلات اللازمة، والتحقق من أن الجهة قد وفرت المخصصات أو الإعتمادات اللازمة لذلك.

2- مراجعة إجراءات طرح المناقصة والدعوة لها، ومدى توافقها مع الخطوات والإجراءات التي تتضمنها لوائح وأنظمة الجهة المعنية المتعلقة بهذا الشأن ويتضمن ذلك مراحل بيع نسخ العطاءات واستلام العروض وإيداعها في صندوق العطاءات وفتح المظاريف وتفرغها في كشوف توقع عليها اللجنة المكلفة بذلك، وأن الشركات المدعوة معتمدة من الجهة.

3- التحقق من توفر الشروط لدى المتقدمين للعطاء من حيث درجة تأهيلهم أو حصولهم على التراخيص المطلوبة للمزاولة.

4- التأكد من تقديم المتناقصين المشاركين في العطاء لكفالات الدخول بالعطاء (التأمينات المؤقتة) حسب ما هو مقرر.

5- التحقق من قيام الجهة الخاضعة للرقابة بدراسة العروض المقدمة إليها دراسة وافية من النواحي الفنية والمالية والقانونية، والتحقق من التزام المناقص بالشروط العامة والخاصة للعطاء، وأن توصيات اللجنة الفنية بخصوص

إحالة العطاء تنسجم مع التشريعات واللوائح النافذة من حيث أفضل العروض ومطابقتها للمواصفات المطلوبة.

6- التحقق من أن الجهة الخاضعة للرقابة قد قامت بالإعلان عن العطاء في الصحف المحلية أو الأجنبية حسب الأصول وأنه تم تحديد تاريخ نهائي لموعد تقديم العطاءات.

7- التحقق من تضمين شروط المناقصة مواصفات تفصيلية للأصناف المراد شراؤها أو الأعمال المطلوب تنفيذها دون الإشارة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لاسم تجاري أو ماركة معينة أو تسمية شركة بذاتها.

5/4 الرقابة على متابعة تنفيذ العقود:

إن إجراءات الرقابة المتزامنة في متابعة تنفيذ العقود تتم من خلال :

- المتابعة القانونية
- المتابعة المادية والفنية
- المتابعة المالية
- متابعة محل العقد خلال فترة الصيانة

1-5/4 المتابعة القانونية :

(البند 1/3/2/2/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

يجب على العضو الفني التحقق مما يلي :

1- أن العقد قد تم التوقيع عليه من الطرفين ومن الأشخاص الذين يملكون صلاحية التوقيع، ومن أنه حدد فيه مكان وتاريخ التعاقد، وبداية سريانه.

- 2- أن العقد محدد القيمة وأن تكون قيمة العقد مطابقة للقيمة الواردة في قرار الترسية وقرار لجنة المناقصات.
- 3- أن العقد يتضمن كافة الشروط التي تكفل المحافظة على حقوق طرفية.
- 4- التحقق من تقديم المتعاقد معه كفالة حسن تنفيذ العقد في المدة المحددة بقرار الترسية، وأن قيمة تلك الكفالة وتاريخها وفترة سريانها تكون منسجمة مع دعوة العطاء وشروطه العامة والخاصة.
- 5- قيام الجهة الخاضعة للرقابة بتبليغ المتعهد أو المورد بقرار الترسية عليه وإصدار أمر المباشرة بالعمل ضمن المدة المحددة باللوائح.
- 6- قيام المتعهد أو المورد باستكمال النواقص التي يكشف عنها الإستلام الأولي وفي حالة عدم استكمال النواقص أو استبدال المواد المرفوضة، يجب التحقق من أنه تم التحفظ على كفالة حسن التنفيذ.
- 7- فيما يتعلق بعقود الأشغال يجب التحقق من أن الأوامر التغييرية أو التعديلات أو الإضافات التي جرت على العقد ضرورية، وأن الموظفين الذين قرروا ذلك هم من أصحاب الصلاحية وأن هذه الأوامر التغييرية لا تتجاوز الحدود المقررة باللوائح والأنظمة.
- 8- التحقق من قيام المتعهد أو المورد بتضمين الرسوم المستحقة على العقد والتي تفرضها التشريعات النافذة، وأن هذه الرسوم قد دفعت بمواعيدها المحددة وبخلاف ذلك يتم تحصيل الغرامات التي تقرها هذه التشريعات.
- 9- بالنسبة لعقود التوريد يجب التحقق من أن اللوازم والمواد المستلمة مطابقة للمواصفات والشروط المتفق عليها، وأن الإستلام قد تم حسب الأنظمة من خلال لجنة فنية مكلفة بذلك.

- 10- التحقق من استلام كفالات الصيانة وفقاً للشروط المقررة في العقود.
- فيما يتعلق بعقود المزايدة يجب على العضو الفني التحقق مما يلي :
- أ- وجود كشوفات بالمواد المراد بيعها متضمنة أنواعها ومواصفاتها ووجود تقدير لقيمة هذه المواد من لجنة مختصة.
- ب- التحقق من معقولية أسعار المزايدين.
- ج- التحقق من تقديم المزايدين للكفالات المالية المقررة للإشتراك بالمزايدة .
- د- التحقق من التزام لجنة البيع بالشروط المنظمة للبيع بالمزايدة وأن الترسية قد تمت على أعلى الأسعار.
- هـ- التحقق من قيام المزايد الذي رست عليه عملية البيع باستلام المواد ورفعها من الموقع خلال المدة المحددة بالعقد المبرم معه.
- 2-5/4 المتابعة المادية والفنية:

(البند 3/2/2/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

تشمل المتابعة الفنية للعقد للتحقق مما يلي :

- 1- التحقق من تنفيذ العقد ضمن البرنامج الزمني المحدد بملاحق وشروط العقد.
- 2- التحقق من سلامة التسليم الإبتدائي أو المؤقت للعمل موضوع العقد.
- 3- التحقق من تنفيذ وإجاز ملاحظات لجان الإستلام.

وعلى العضو الفني التحقق مما يلي :

- التحقق من تشكيل لجنة فنية لاستلام المشروع .

- التحقق من وجود شهادة من الإستشاري تفيد بأن أعمال العقد قد أنجزت وأن المشروع قد أصبح جاهزاً للإستلام الإبتدائي.
- التحقق من أن لجنة الإستلام قد قامت بالدور المطلوب منها، ومن أنها أوصت بتقريرها باستلام المشروع، إستلاماً إبتدائياً وحددت تاريخ الإستلام.
- التحقق من أن المقاول قام بتنفيذ توصيات لجنة الإستلام بشأن النواقص التي أظهرها تقرير الإستلام وخلال المدة المقررة.
- التحقق من تاريخ استلام المشروع ومن حساب مدة التأخير لحسم الغرامات المقررة بموجب العقد.
- في حالة تمديد مدة العقد فإن على العضو الفني التحقق من أسباب هذا التمديد ومن أنه يتناسب مع الأنظمة السارية كالأوامر التغييرية وغيرها.

3-5/4 المتابعة المالية:

- (البند 3/3/2/2/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)
- 1- التحقق من تقديم الضمانات المقررة في العقد مثل كفالة حسن التنفيذ، كفالة الصيانة مستندات تأمين ضد مخاطر التنفيذ، وأية مستندات أو ضمانات أخرى نص عليها العقد.
 - 2- التحقق من أن الدفعات المقدمة (السلف على حساب العقد) قد تمت وفقاً لشروط العقد من حيث دفعها خلال المدة المحددة وأن قيمة الدفعة المقدمة هو وفقاً للنسبة المحددة بالعقد، ومن أن المتعاقد معه قد قدم للجهة

كفالة أو ضماناً بقيمة هذه الدفعة، إضافة إلى التحقق من أن الجهة تقوم باسترداد الدفعة المقدمة كاملة وفقاً للمواعيد المقررة في العقد.

3- التحقق من أن الدفعات للمقاول تتم في ضوء ما أجز من أعمال أو ما تم توريده من مواد ومن أنها تتناسب مع مراحل الإنجاز الفعلي والبرنامج الزمني والقيمة الكلية للعقد وتتم بناء على مطالبات مقدمة من المقاول مقرونة بالفواتير وشهادات الدفع والبيانات اللازمة، ومصادق عليها من المهندس الاستشاري.

4- التحقق من خصم نسبة محجوز الضمان من قيمة الأعمال المنجزة أو المواد الموردة لحين الإنتهاء من فترة الصيانة وإصدار شهادة الإستلام النهائي، والتثبت من صحة قيدها لحساب محجوز الضمان.

4-5/4 متابعة محل العقد خلال فترة الصيانة

على العضو الفني التحقق مما يلي :

- التحقق من أن قيمة كفالة الصيانة ومدة سريانها هي وفقاً لشروط العقد مع الأخذ بالإعتبار الأوامر التغييرية المتعلقة بقيمة العقد وفترة تمديده.
- التحقق من أن المقاول قد قام بأعمال الصيانة التي طلبت منه خلال فترة الصيانة وبخلاف ذلك قيام الجهة بتنفيذ أعمال الصيانة على حساب المقاول وخصم قيمة الصيانة من كفالاته.
- التحقق من أن الإستلام النهائي لأعمال العقد تم بعد انتهاء فترة الصيانة ومن أن الإستلام النهائي تم من قبل لجنة فنية متخصصة تم تشكيلها حسب الأنظمة.

الباب الخامس

5- الرقابة النظامية اللاحقة على عمليات النفقات العامة

هي الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته بعد إكمال التصرفات المالية وصرف الأموال المقررة في الموازنة وتهدف هذه الرقابة إلى التحقق من حسن استخدام الأموال وأنه تم استغلالها بالشكل الأمثل ويقوم العضو الفني بفحص وتدقيق المستندات والوثائق والسجلات والحسابات لكشف المخالفات والأخطاء وجوانب التبذير والإنحراف عن تحقيق الأهداف.

(البند 1/3/1 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

1/5 أنواع الرقابة اللاحقة من حيث رقابة المشروعات والرقابة المالية :

تشمل الرقابة النظامية اللاحقة على عمليات النفقات العامة نوعين من

الرقابة هما:

1-1/5 رقابة المشروعات :

تهتم رقابة المشروعات التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة بالتأكد من مطابقة جميع العمليات المالية للتشريعات القانونية النافذة (الدستور، النظام الأساسي للدولة، اللوائح والأنظمة، التعاميم والقرارات الإدارية) (البند 1/1/2 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

2-1/5 الرقابة المالية :

تهدف هذه الرقابة إلى إبداء الرأي في التقارير المالية وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ووفقاً للتعليمات المالية الصادرة بكل

دولة، للتحقق من سلامة الإجراءات المالية في الجهة الخاضعة للرقابة ويشمل ذلك :

(البند 1/2/1/2 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

1- التحقق من صحة القيود المحاسبية وعمليات الترحيل للسجلات المحاسبية والإحصائية.

(البند 1/2/2/1/2 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

2- التحقق من صحة الأرقام والمبالغ الواردة في السجلات المالية.

(البند 2/2/2/1/2 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

3- التحقق من صحة البيانات الواردة في الميزانيات والقوائم المالية والحسابات الختامية بقصد الوصول للقناعة الكاملة لدى الجهاز الأعلى للرقابة بشأن سلامة تلك الحسابات وصدق تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي ولنتائج نشاط الجهة الخاضعة للرقابة.

(البند 3/2/2/1/2 من الفصل الثالث من المبادئ الأساسية للرقابة المالية)

2/5 الإجراءات العامة للرقابة النظامية اللاحقة على عمليات النفقات العامة

تتمثل إجراءات الرقابة النظامية اللاحقة على النفقات العامة فيما يلي :

1-2/5 الرقابة من الناحية الإدارية وتشمل :

● التحقق من أن عملية الصرف تمت في إطار القرارات واللوائح والأنظمة الموضوعية.

● التحقق من أن المستند باسم الجهة الخاضعة ومتعلق بأعمالها.

- التحقق من صدور الأمر بالصرف من السلطة الإدارية المختصة.
- التحقق من استيفاء المستند ومرفقاته للمواصفات اللازمة طبقاً لصلاحيات التوقيع المقررة.

2-2/5 الرقابة المستندية وتشمل:

- 1- التحقق من أن المستندات المقدمة للصرف تؤيد وتغطي عملية الصرف المتعلقة بها وأن يكون المستند أصلاً وليس صورة.
- 2- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي ومن أن توجيه العمليات المحاسبية قد تم وفقاً للأصول المحاسبية المعمول بها وذلك من خلال:
 - أ- الرقابة على قيود سجل الإعتمادات والتحقق من تسجيل المبلغ المعتمد ومن أن مبلغ النفقة قد تم تنزيهه من أصل المبالغ المعتمدة .

ب- الرقابة على القيود المحاسبية بدفاتر اليومية والأستاذ والصندوق والتحقق من صحة الترحيل إلى الحسابات الختامية، وكذلك التحقق من تسجيل أرقام مستندات الصرف حسب تسلسلها الرقمي ومن صحة إجراء التسويات البنكية ومطابقتها مع الأرصدة المثبتة بالسجلات المحاسبية.

3-2/5 الرقابة الانتقادية والتي تشمل :

- 1- التحقق من أن الإعتمادات قد رصدت للإنفاق في الموازنة قبل تنفيذ الإنفاق، ومن أن عملية الصرف قد تمت في الأغراض المخصصة لها.
- 2- التحقق من صحة وجدية النفقة ومن عدم وجود إسراف أو مبالغة ومن عدم تضمنها أية نفقات وهمية.
- 3- التحقق من أن عملية صرف النفقة تمت بعد تنفيذ الغير لالتزاماتهم ومن أن المبالغ المصروفة لا تزيد عن مبلغ عقد النفقة الملتزم به .

4-2/5 الإجراءات التحليلية الأساسية للرقابة:

- 1- تتكون الإجراءات التحليلية الأساسية من تطبيق المقارنات والعمليات الحسابية والإستفسارات والفحص والملاحظات لتحليل العلاقات بين البيانات المالية والبيانات التشغيلية.
- 2- تنطوي الإجراءات التحليلية الأساسية على مطابقة الأرصدة المحاسبية للحسابات أو مجموعات العمليات مع نتائج التحليل التي يقوم بها من نسب ومؤشرات، وعندما يكشف العضو الفني عن بنود غير عادية أو تغيرات أو تقلبات غير متوقعة فإن عليه القيام بفحص طبيعة وأسباب هذه النتائج.
- 3- الإجراءات التحليلية الأساسية (التي غالباً ما تكون فعالة وأكثر ملاءمة لتحقيق أهداف التدقيق) عن:
 - الأرصدة المحاسبية وفئات العمليات التي قد تحتوي على أخطاء جوهرية لا يتم اكتشافها من خلال الفحص الفردي لكل عملية مالية.
 - العمليات الروتينية والتقديرات المحاسبية التي يمكن تقدير العلاقات والإتجاهات الخاصة بشأنها.
 - الأرصدة المحاسبية وفئات العمليات التي تتنوع المبالغ الخاصة بها في مدى محدود.
 - الأرصدة المحاسبية وفئات العمليات التي من الصعب الحصول على أدلة إثبات بشأنها من إجراءات تدقيق أخرى.
- 4- الإجراءات التحليلية الأساسية يمكن القيام بها على أي من المستويات الثلاثة التالية:

- المستوى الكامل: حيث يعتمد على الإجراءات التحليلية بالكامل للحصول على التأكيدات المطلوبة من الإجراءات الأساسية، وهذا الإجراء مقنع لدرجة كبيرة وكاف لكشف أية أخطاء جوهرية.

- المستوى الجزئي: حيث يتم الاعتماد على خليط من الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل من أجل الحصول على مستوى مناسب من التأكيد، وبالنسبة للمستوى الجزئي فإن العضو الفني يقوم به على اعتقاد منه بأن هذه الإجراءات التحليلية قادرة على كشف أية أخطاء جوهرية.

- عدم الاعتماد: حيث لا يعتمد العضو الفني على الإجراءات التحليلية ويعتمد على اختيار التفاصيل للحصول على التأكيدات المطلوبة.

5- لتحديد ما إذا كان ينبغي القيام بإجراءات تحليل أساسية كاملة أو جزئية فإنه ينبغي على العضو الفني تقدير مستوى فعالية وكفاية تلك الإجراءات.

3/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على القرارات الخاصة بمنح الإعانات والمساعدات:

- 1- التحقق من وجود اعتمادات مرصودة بالموازنة للمساعدات والإعانات .
- 2- التحقق من وجود قرار للمساعدة أو الإعانة صادر عن الجهة ذات الاختصاص .
- 3- التحقق من وجود طلب خطي من الجهة طالبة المساعدة ومن عدم تجاوز المساعدة للسقف المحدد بالتشريعات .
- 4- التحقق من صرف الإعانة أو المساعدة في الغرض المخصص لها وليس لغرض آخر.

5- دراسة الوضع المالي للجهة طالبة المساعدة.

6- التحقق من استلام الجهة للمساعدة.

4/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على تسوية النفقات الناجمة عن تأدية خدمة :

1- التحقق من وجود عقد للنفقة.

2- التحقق من وجود مطالبات مقدمة من صاحب الإستحقاق (الفواتير) الأصلية المصدقة من الشخص المفوض بالإتفاق.

3- التحقق من الإستلام الفعلي للخدمة وذلك بتوفر شهادة من لجنة الإستلام.

4- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي وتحميل الفترة بكل ما يخصها.

5- التحقق من أن المبالغ المصروفة عن خدمات مؤداة للجهة هي عن أعمال تتطلبها ظروف العمل وأن الصرف تم باعتماد السلطة المختصة.

6- التحقق من استيفاء الرسوم المقررة بالقوانين.

5/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على تسوية النفقات الناجمة عن إنجاز أعمال المشروعات وتوريد المواد :

1- التحقق من وجود عقد للنفقة .

2- التحقق من وجود مطالبات مقدمة من صاحب الإستحقاق (الفواتير) الأصلية المصدقة من الشخص المفوض بالإتفاق).

3- التحقق من جدول الكميات المنجزة ومن أنه يتضمن بيان بالأعمال المنجزة وسعرها، وأن هذه الأعمال والأسعار مطابقة لشروط العقد

ولشهادة الإستشاري المشرف على التنفيذ ومن أنها موقعة من الجهة صاحبة الإختصاص.

4- التحقق من عدم تجاوز الإعتمادات المرصودة للعقد، ومن أن الرسوم المستحقة حسب القوانين قد تم استيفاؤها.

5- عندما تكون المطالبة تمثل الدفعة النهائية (الأخيرة) من العقد على العضو الفني التحقق مما يلي:

أ- وجود شهادة من المقاول تفيد بأن قيمة المطالبة تمثل الدفعة الأخيرة من العقد.

ب- وجود محضر استلام من لجنة الإستلام تفيد بإنجاز المقاول للأعمال المطلوبة وفقاً للعقد، مرفقاً معه شهادة الإستشاري المشرف على المشروع.

ج- أن المقاول قدم ضمان صيانة عندما تتطلب شروط العقد ذلك.

د- التحقق من أن الدفعات المقدمة قد اقتطعت من مستحقات المقاول.

هـ- مراجعة صحة غرامات التأخير في حالة توفر أسبابها، ومن مطابقتها لشروط التعاقد، أو الحصول على اعتماد من السلطة المختصة في حالة إعفاء المقاول منها.

و- مراعاة تسوية الشركات الأجنبية المنفذة لالتزاماتها الضريبية بموجب شهادة صادرة عن مصلحة الضرائب قبل صرف الدفعة الأخيرة لتلك الشركات.

بالنسبة للدفعات المتعلقة بتوريد المواد، على العضو الفني التحقق من وجود محضر استلام يفيد أن المواد قد استلمت وفق شروط العقد وموقع حسب الأصول من أعضاء لجنة الإستلام، وكذلك التحقق من وجود طلب شراء للمواد، ومن وجود شهادة فحص مخبري للوازم التي تتطلب طبيعتها ذلك.

6/5 إجراءات الرقابة اللاحقة على مراحل الأمر بالصرف ودفعة النفقة:

1-6/5 الرقابة على مرحلة الأمر بالصرف:

1- التحقق من أن مستند الصرف قد صدر عن السلطة المختصة وهو من المستندات المعتمدة لدى الجهة الخاضعة للرقابة ومن أن التوقيعات المثبتة عليه هي توقيعات الموظفين المفوضين بذلك بما فيهم الموظفين المفوضين بالصرف.

2- التحقق من أن مستند الصرف قد صدر طبقاً للقواعد القانونية و اعتمادات الموازنة وتشمل:

أ- أن الصرف تم وفقاً للأصول والقواعد القانونية وأنه قد تم تعزيزه بالمستندات المؤيدة للصرف.

ب- أن صرف المستند قد تم على حساب الإعتمادات المرصودة لذلك في الموازنة العامة دون أن يتم تجاوزها.

ج- أن مستند الصرف قد يكون من أصل وعدة نسخ وأنه قد تم تزويد كل قسم بالنسخة التي تخصه .

2-6/5 التحقق من الإقتطاعات وتشمل :

1- التحقق من أن المستند حرر بصافي الإستحقاق.

- 2- التحقق من إعداد أمر قبض بجميع الإقتطاعات ومن إعداد إيصالات قبض بقيمتها ليتم تسليمه إلى الجهات التي تم اقتطاع المبالغ لصالحها.
- 3- التحقق من تثبيت رقم إيصال القبض وتاريخه بشكل واضح على جميع نسخ مستندات الصرف وختمه بخاتم مدفوع.

3-6/5 الرقابة على مرحلة الدفع:

عند دفع النفقة بموجب شيك، على العضو الفني التحقق مما يلي :

- 1- أن قيمة الشيك مطابقة للقيمة المبينة بمستند الصرف وحسب المبلغ الصافي المستحق .
- 2- التحقق من أن قيمة الشيك مطابقة للمبلغ الظاهر بكشف البنك وكذلك للقيمة المثبتة بالسجلات المحاسبية.

4-6/5 عند الدفع بموجب حوالة مصرفية، على العضو الفني التحقق مما يلي:

- 1- أن قيمة الحوالة مطابقة للقيمة المبينة بمستند الصرف وحسب المبلغ الصافي المستحق.
- 2- التحقق من مطابقة قيمة الحوالة للقيمة في المستندات والمثبتة بالسجلات وللقيمة الظاهرة بكشف حساب البنك، ومن أن العمولات المقيدة على الحوالة هي طبقاً للإتفاقيات التي تحكمها.

5-6/5 عند دفع النفقة بموجب اعتماد مستندي، على العضو الفني التحقق مما يلي :

- 1- التحقق من أن المبالغ المدفوعة على حساب الإعتماد المستندي متفقة مع شروط الإعتماد من حيث نسبة المبالغ التي تدفع عند فتح الإعتماد، وكذلك نسبة المبالغ التي تدفع عند استلام البضاعة.

2- التحقق من صحة المبالغ والعمولات المدفوعة على حساب الإعتماد ومن مطابقتها لكشف حساب البنك.

3- التحقق من استكمال ملف الإعتماد المستندي بكافة الوثائق التي تعززه بما في ذلك مستندات الإستلام للبضاعة، ومستندات الإدخال وقيود المستودعات.

6-6/5 أمور أخرى تتعلق بالنفقة :

على العضو الفني التحقق من حفظ المستندات المثبتة لإبراء ذمة الدولة أو الجهة الخاضعة للرقابة والإطلاع على آلية حفظ الوثائق المالية والمستندات والتحقق من درجة الأمان المتوفرة للمحافظة عليها.

الباب السادس

6- إعداد الملاحظات والتقارير الرقابية

(الفصل الأول من التقارير-قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة)

1/6 تعريف التقرير وأهميته:

التقرير هو وسيلة مكتوبة يتم من خلاله تقديم معلومات أو انطباعات أو أحكام محددة عن الجهة الخاضعة، أو الموضوع المراد فحصه، ويترتب على إعدادة إتخاذ قرار على ضوء ما تضمنه من معلومات وحقائق وما ينتج عن ذلك من تأثير على الأنشطة والأعمال الإدارية.

وتهدف الأجهزة العليا للرقابة من خلال التقارير الرقابية إلى تحسين الأداء والفعالية في القطاع العام، وضمان احترام وتطبيق القوانين والنظم المالية والمحاسبية في ضوء ما يتضمنه التقرير من توصيات ومقترحات بشأن خطوات وإجراءات تصحيح الأوضاع.

القواعد اللازمة لإعداد التقارير :

● القواعد العامة لإعداد التقارير :

- أ- قواعد تتعلق بالمضمون (البند 2 من الفصل الثاني من التقارير)
- ب- قواعد تتعلق بالشكل (البند 1 من الفصل الثاني من التقارير)
- القواعد الخاصة بالرأي حول البيانات المالية للشركات والمؤسسات التي تعد حساباتها وفقاً للأسس التجارية .

2/6 القواعد العامة لإعداد التقارير:

تتمثل القواعد العامة لإعداد التقارير فيما يلي:

1-2/6 قواعد تتعلق بالمضمون:

- 1- يجب تقديم تقارير مكتوبة تتضمن نتائج كل عملية رقابية، كما يجب أن يتم إعداد وتقديم هذه التقارير في الوقت المحدد لكي يحقق أفضل فائدة للجهات الخاضعة وللأشخاص الذين يرفع إليهم التقرير ويتعين عليهم اتخاذ القرارات الضرورية في الوقت المناسب.
- 2- يجب تحديد أهداف الرقابة بوضوح كامل، وكذلك تحديد نطاق الرقابة ومنهجيتها لكي يتمكن الغير من فهم غايات العمل الرقابي وتفسير نتائجه وذلك من حيث :

(البند 2/2 من الفصل الثاني من التقارير)

- أ- تحديد الجهة الخاضعة للرقابة أو الموضوع الخاضع منها للرقابة.
- ب- تحديد الموضوعات بشكل حاسم وأخذ الظروف المحيطة بعين الاعتبار.
- ج- ذكر الموضوعات التي يتم فحصها .
- د- تحديد المدة الزمنية للعمل الرقابي.
- هـ- ذكر أدلة الإثبات ومصادرها.
- و- ذكر أية قيود على نطاق العمل الرقابي أو أية معوقات لعمل العضو الفني وأسباب تلك القيود والمعوقات.

(البند 1/2 من الفصل الثاني من التقارير)

- 3- تحديد نوعية ومستوى الرقابة التي تم القيام بها والإشارة إلى الإلتزام بمتطلبات قواعد الرقابة. (البند 3/2 من الفصل الثاني من التقارير)
- 4- تضمين التقرير لكافة المخالفات والأخطاء التي تعد خروجاً عن المتطلبات النظامية سواءً للأنظمة الأساسية أو الداخلية لتلك الجهات أو للأنظمة العامة، مع عرض أسباب تلك المخالفات والأخطاء وتقديم الإقتراحات والتوصيات البناءة لمعالجتها وتلافي وقوعها في المستقبل. (البند 5/2 من الفصل الثاني من التقارير)
- 5- في حالة الرقابة البيئية من الضروري الإهتمام بلغة التقارير المتعلقة بعرض النتائج والتوصيات. (البند 8/2 من الفصل الثاني من التقارير)
- 6- توجيه التقرير أو الرأي إلى الجهات الرسمية في ضوء الأحكام والقوانين والأنظمة التي تحكم الجهاز. (البند 4/2 من الفصل الثاني من التقارير)
- 7- تجنب ذكر أسماء الأشخاص قدر الإمكان، وتحاشي أسلوب الإتهام المباشر ما لم تفرض وقائع الملاحظة ذلك. (البند 6/2 من الفصل الثاني من التقارير)
- 8- إستطلاع آراء المسؤولين في الجهات الخاضعة للرقابة، حيث أن مناقشة الملاحظات والنتائج مع المسؤولين في الجهات الخاضعة ومعرفة آرائهم قبل وضع التقرير بصفة نهائية، يعتبر أمراً هاماً في تحقيق مصداقية وفعالية التقرير. (البند 6/2 من الفصل الثاني من التقارير)

2-2/6 قواعد تتعلق بالشكل:

1- أن يتم كتابة التقرير على الأوراق الرسمية للجهاز، مع ذكر اسم الجهة التي تمت الرقابة عليها، ووضع فهرس بالمحتويات، وترقيم الفقرات لتسهيل عملية الربط.

(البند 1/1 من الفصل الثاني من التقارير)

2- أن يصاغ التقرير بأسلوب علمي مهني مدعم بما اكتشف من حقائق ومعلومات خلال أعمال التدقيق، مع الإيجاز غير المخل والوضوح والدقة والموضوعية، وأن يسرد بدقة المعلومات والعمليات والقضايا وتأثيراتها على عمليات وبرامج الجهة الخاضعة.

(البند 4/1 من الفصل الثاني من التقارير)

3- أن يتم اختيار الألفاظ الواضحة والمحددة المعنى والمألوفة مع تفادي الإسهاب المطول غير المجدي.

(البند 3/1 من الفصل الثاني من التقارير)

4- أن يتم توقيع كافة التقارير من الشخص المفوض وفقاً للأنظمة والقوانين والأحكام الخاصة بكل جهاز.

(البند 5/1 من الفصل الثاني من التقارير)

5- أن يتضمن التقرير تاريخ إنهاء إجراءات الرقابة.

(البند 6/1 من الفصل الثاني من التقارير)

3/6 القواعد الخاصة بالرأي حول البيانات المالية للشركات والمؤسسات التي تعد حساباتها وفقاً للأسس التجارية:

يعد الجهاز الأعلى للرقابة في نهاية كل سنة مالية تقريراً مكتوباً يضمن

به رأيه حول نتائج مراجعته للبيانات المالية لكل جهة خاضعة لرقابته من المؤسسات والشركات ويقتصر هذا الرأي على نتيجة المراجعة المتعلقة بالرقابة المالية (النظامية) ولا يتضمن رقابة الأداء.

(البند 1 من الفصل الرابع من التقارير)

يجب أن يتضمن تقرير الرأي للجهاز الأعلى العناصر الأساسية الآتية:

1-3/6 عنوان التقرير :

يجب أن يتصدر تقرير الرأي عنوان مناسب يساعد القارئ في التمييز بينه وبين البيانات والمعلومات الصادرة من قبل الآخرين، وأن يطبع التقرير على الورق الرسمي للجهاز الأعلى للرقابة.

(البند 1/3 من الفصل الرابع من التقارير)

2-3/6 الجهة التي يوجه إليها التقرير :

يجب أن يوجه التقرير إلى الجهة المختصة وأن يتضمن إسم تلك الجهة ومن يمثلها وذلك حسب الأنظمة والقوانين المعمول بها في كل بلد.

(البند 2/3 من الفصل الرابع من التقارير)

3-3/6 الفقرة الإفتتاحية أو التمهيدية :

- 1- يجب تحديد التشريع أو السلطة التي تم بموجبها تنفيذ العمل الرقابي .
- 2- يجب تحديد البيانات المالية التي تمت مراجعتها بما في ذلك إسم الجهة الخاضعة للرقابة والسنة أو الفترة المالية محل الفحص .
- 3- يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات هي مسؤولية إدارة

الجهة الخاضعة للرقابة وأن مسؤولية الجهاز الأعلى للرقابة هي إبداء الرأي حول تلك البيانات استناداً إلى عملية المراجعة .

(البند 3/3 من الفصل الرابع من التقارير)

4-3/6 نطاق المراجعة والمطابقة مع المعايير :

يجب الإشارة إلى معايير المراجعة التي تمت المراجعة وفقاً لها وذلك لطمأنة القارئ بأن العمل الرقابي قد نفذ وفقاً للمعايير المعتمدة .

(البند 4/3 من الفصل الرابع من التقارير)

5-3/6 إبداء الرأي :

يجب أن يُضمن الرأي مع البيانات المالية المتعلقة بها، وقد يكون الرأي المعبر عنه في تقرير الجهاز الأعلى للرقابة كما يلي :

(البند 5/3 من الفصل الرابع من التقارير)

أ- رأي غير متحفظ:

يصدر عندما يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة قناعة تامة بأن البيانات تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي وأن الجهة قد التزمت بالمتطلبات القانونية والتشريعات، ومن أن البيانات المالية أُعدت وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية ومن أن هذه المعايير والأسس يتم استخدامها بصفة دائمة .

(البند 1/5/3 من الفصل الرابع من التقارير)

ب- رأي متحفظ :

يتم إصداره عندما يكون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة أو الاختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية

المختارة غير جوهري وغير شامل لدرجة تتطلب إبداء رأي سلبي أو عدم إبداء رأي.

(البند 2/5/3 من الفصل الرابع من التقارير)

ج- عدم إبداء الرأي:

يتم إصداره عندما يكون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق المراجعة أو الاختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية جوهرياً وشاملاً وبدرجة لا يتمكن الجهاز فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأياً حول البيانات المالية.

(البند 3/5/3 من الفصل الرابع من التقارير)

د- الرأي السلبي :

يتم إصداره عندما تكون لدى الجهاز الأعلى قناعة بأن القوائم المالية تأثرت تأثيراً هاماً بالقصور في الأمور المحاسبية لدرجة أن هذه القوائم تعتبر مضللة أو غير مفيدة .

(البند 4/5/3 من الفصل الرابع من التقارير)

4-3/6 توقيع التقرير وتأريخه :

يجب أن يوقع التقرير رئيس الجهاز أو من يفوضه مع ذكر الاسم والوظيفة كما يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء عملية المراجعة، مع الأخذ بعين الاعتبار كافة الأمور ذات التأثير المادي على البيانات والتي حدثت ووصلت إلى علم الجهاز لغاية ذلك التاريخ، مع مراعاة أن يكون

تاريخ إصدار الجهاز لتقريره بتاريخ لاحق لتاريخ توقيع وموافقة مجلس إدارة الجهة على تلك البيانات.

(البنود 6/3، 7/3 من الفصل الرابع من التقارير)

4/6 أنواع التقارير:

1-4/6 التقرير المبدئي:

وهو التقرير الأولي الذي يتضمن عرض الملاحظات التي تم اكتشافها نتيجة مراقبة العمليات بالجهات الخاضعة للرقابة ويتم تبليغ هذا التقرير ومناقشته مع الجهات الخاضعة لإبداء رأيها وحججها بالرد على ما تضمنه التقرير المبدئي من ملاحظات.

(البند 1 من الفصل الأول من التقارير)

ويتم إعداد التقرير المبدئي ضمن فترات زمنية تحدد وفقاً لنظام إعداد الحسابات في الجهة الخاضعة أو وفقاً لطبيعة العمليات التي يراقبها الجهاز الأعلى للرقابة.

2-4/6 التقرير السنوي (النهائي) :

ويتم إعداده على أساس سنوي بعد الوقوف على رأي الجهات الخاضعة بشأن الملاحظات الواردة في التقرير المبدئي، بحيث يتم فيه عرض الملاحظات الجوهرية التي تم الكشف عنها والملاحظات التي لا تزال موضع خلاف بين الجهاز الأعلى والجهات الخاضعة للرقابة، ويوضح فيه وجهة نظر وحجج كل من الطرفين، كما ترفق بهذا التقرير عادة البيانات المالية السنوية المتعلقة بالجهة التي يعود إليها التقرير، ويرفع إلى السلطة العليا التي نص عليها التشريع ، كما يمكن أن يبلغ إلى غيرها من الجهات الأخرى

في الدولة التي تساهم في إعداد أو إقرار أو اعتماد تلك البيانات وذلك وفقاً لنظام كل دولة .

(البند 2 من الفصل الأول من التقارير)

3-4/6 التقرير العام :

يتضمن عرضاً موجزاً لأهم أوجه نشاط الجهاز الأعلى للرقابة خلال الفترة التي يغطيها التقرير ويبين التقرير بوجه خاص المشكلات العامة الجوهرية في الدولة وتقييم بعض قطاعاتها ونشاطاتها الهامة والسياسات العامة التي تُدار بها، وجوانب تنظيم إدارتها المالية، ويقدم هذا التقرير إلى السلطات العليا التي يتبعها الجهاز، كما يتم تبليغه إلى باقي السلطات العامة في الدولة، وتكون لهذا التقرير صفة العلانية وفقاً لنظام كل دولة.

(البند 3 من الفصل الأول من التقارير)

4-4/6 التقرير الخاص :

هو تقرير يحظى باهتمام خاص نظراً لما يتضمنه من وقائع ومعلومات لها آثار بالغة الأهمية وينقسم هذا التقرير إلى نوعين :

الأول: تقرير يعد بناءً على تكليف من السلطات العليا أو بناءً على شكوى مقدمة للجهاز بشأن موضوع معين، وفي هذه الحالة يوجه الجهاز تقريره إلى الجهة طالبة الفحص أو المراجعة وذلك في ضوء الأحكام والقوانين والأنظمة التي تحكم الجهاز.

(البند 2/4 من الفصل الأول من التقارير)

الثاني: تقرير يقدم من رئيس الجهاز الأعلى في أي وقت خلال السنة المالية عن القضايا التي يرى أنها على درجة كبيرة من الأهمية والخطورة التي تقتضي سرعة إطلاع السلطات المسؤولة عليها.

(البند 1/4 من الفصل الأول من التقارير)

5-4/6 التقارير الخاصة بالرأي:

تتضمن صلاحيات بعض الأجهزة إبداء الرأي حول البيانات المالية للشركات والمؤسسات التي تعد حساباتها وفقاً للنظام المحاسبي التجاري، وبالتالي يتطلب من الجهاز الأعلى إبداء رأي حول تلك البيانات المالية وإعداد تقرير بذلك .

(البند 5 من الفصل الأول من التقارير)

5/6 القيام بالإجراءات التحليلية العامة:

1- يجب على العضو الفني مع انتهاء فترة التدقيق تطبيق الإجراءات التحليلية الشاملة وبيان الغرض من تطبيق هذه الإجراءات التي هي جزء من مرحلة إعداد التقرير وهي :

- تحديد مدى الحصول على تفهم كاف لجميع التغيرات والعلاقات الواردة في البيانات المالية وذلك من خلال تطبيق إجراءات التدقيق الأخرى .
- تحديد ما إذا كانت أدلة الإثبات الأخرى تتماشى مع التوضيحات الخاصة بالتغيرات التي تم توثيقها أثناء الإجراءات التحليلية الشاملة.
- المساعدة في تكوين رأي بشأن البيانات المالية يتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها أثناء فحص أرصدة الحساب والعمليات.

2- فيما يلي الخطوات التي ينبغي على العضو الفني القيام بها لزيادة فاعلية

الإجراءات التحليلية:

- مقارنة مبالغ السنة الحالية مع المعلومات المالية المماثلة ومع بيانات الموازنة وهذه المعلومات قد تكون ملخصة بشكل إجمالي على مستوى البيانات المالية أو على مستوى أكثر تفصيلاً.
- استخدام أية معلومات أخرى توفر أساس معقول للمقارنة مثل حساب نسب التحليل المالي عن السنة الحالية ومقارنتها مع النسب المعدة عن الفترات أو الموازنات السابقة.
- إنشاء قواعد ومعايير لتحديد مدى أهمية التغيرات.
- تفهم جميع التغيرات الهامة التي تم تحديدها وينبغي على العضو الفني شرح أسباب التغيرات مؤيدة بأدلة الإثبات المعززة لذلك والموثقة في أوراق العمل، وإذا لم يقتنع العضو الفني بأسباب التغيرات أو كانت الأسباب لا تتفق مع أدلة الإثبات الواردة في أوراق العمل، فإنه ينبغي على العضو الفني تطبيق الإجراءات التي تساعد على توضيح أو إزالة أي تناقضات قد تكون موجودة.
- الإهتمام بنتائج الإجراءات التحليلية الشاملة لتحديد ما إذا كان قد تم الحصول على تفهم كافٍ للتغيرات الجوهرية وما إذا كانت الأدلة منسقة وتؤيد تقرير ديوان المحاسبة في هذا الشأن.

3- إذا كانت الإجراءات التحليلية الشاملة تبين عدم الوصول إلى تفهم كافٍ

للعلاقات والتغيرات أو إذا كانت هناك تناقضات في أدلة الإثبات التي تم جمعها من إجراءات التدقيق الأخرى فإنه يلزم القيام باستفسارات واختبارات أخرى للحصول على تفهم كافٍ أو تفسير وحل أي تناقضات.

6/6 متابعة التقارير:

- الهدف من متابعة التقارير هو مساعدة الجهاز الأعلى للرقابة على سرعة تنفيذ ملاحظاته وحث المسؤولين في الجهات الخاضعة للرقابة على التجاوب مع ما تضمنه التقرير من ملاحظات وتوصيات وعدم التأخير في الرد عليها أو إغفالها .

(البند 1/2 من الفصل الثالث من التقارير)

- ويعتبر مدى تنفيذ الجهات الخاضعة للرقابة لملاحظات وتوصيات الجهاز الأعلى هو المعيار الأساسي لتقييم فاعلية هذا الجهاز.

وسائل متابعة تقارير ملاحظات الجهاز الأعلى للرقابة

1. المتابعة بواسطة الخطابات الرسمية (الورقية أو الآلية) بين المسؤولين في الجهاز الأعلى و المسؤولين في الجهات الخاضعة للرقابة ويتحدد مستوى المسؤولين الذين يتم توجيه الخطابات إليهم حسب مستوى الملاحظات وأهميتها.

(البند 1/2/2 من الفصل الثالث من التقارير)

2. الإتصال الشفهي المباشر أو بواسطة الهاتف وغيره من وسائل الإتصال الحديثة .

(البند 2/2/2 من الفصل الثالث من التقارير)

3. تكليف أحد الأعضاء الفنيين في الجهاز ليقوم بالإتصال الشخصي مع المسؤولين في الجهة للإطلاع على ما تم اتخاذه من إجراءات بشأن تلك الملاحظات.

(البند 3/2/2 من الفصل الثالث من التقارير)

4. تزويد الجهات الأخرى في الدولة أو أجهزة الرقابة الأخرى ذات العلاقة بنسخة من ملاحظات الجهاز الأعلى للرقابة بحيث تتولى تلك الجهات متابعة ما تم بشأن تلك الملاحظات كل فيما يخصه.

(البند 4/2/2 من الفصل الثالث من التقارير)

5. يجب أن تتوفر للجهاز الأعلى للرقابة الظروف المواتية التي تساعد على متابعة المخالفات المالية وغيرها من الأخطاء سواء من حيث التحقيق فيها والبت في نتائج التحقيق أو الإحالة إلى الهيئات المختصة بالتحقيق والتأديب وأن يتضمن قانون الدولة أحكاماً مناسبة تؤيد وتساعد الجهاز على تلبية طلباته ودعمها في تحصيل المبالغ المستحقة للدولة نتيجة خطأ أو إهمال أو مخالفة نظامية فضلاً عن فرض المسؤولية التأديبية على المخالف وفقاً للأوضاع الدستورية والقانونية في كل دولة.

(البند 5/2/2 من الفصل الثالث من التقارير)

6. يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة بالمحافظة التامة على أسرار الجهات التي يقوم بمراقبتها، وحيث أن التقرير العام للجهاز يتضمن تغطية جميع أوجه نشاط الجهاز الأعلى للرقابة، وحيث أن بعض أنظمة وقوانين الدول تسمح بنشر هذا التقرير، فإن على الجهاز الأعلى للرقابة أن ينظر إلى الحالات التي تتصف طبيعتها بالسرية ويوازن بدقة قبل نشرها ما بين أهمية المحافظة على سريتها وبين المنفعة التي سوف تتحقق من إخفائها أو نشرها.

(البند 1/3 من الفصل الثالث من التقارير)

الجزء الثاني:
إجراءات الرقابية على الوزارات والأجهزة
الحكومية والهيئات العامة

الباب الأول:

1- إجراءات الرقابة على الرواتب والأجور

المقدمة :

تشكل مصروفات الرواتب والأجور حجماً ضخماً في موازنات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، كما أنها الرقم الأكبر والمهم في المبالغ المخصصة والمصروفة سنوياً من ميزانيات دول الخليج العربية لتكلفة القوى البشرية من مرتبات نقدية وعلاوات وبدلات ومزايا عينية كالأغذية والملابس والتنقل وتذاكر السفر وتكاليف خدمات تعليمية واجتماعية والسكن والعلاج الطبي والمكافآت لموظفي الدولة ، لقاء خدمتهم لدى الوزارات والمؤسسات والأجهزة الحكومية المختلفة .

وفي ضوء هذه الأهمية فإنه يقتضي إيلاء مصروفات الرواتب والأجور وملحقاتها أهمية خاصة، والرقابة عليها بشكل إيجابي وفعال وبذل العناية اللازمة من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا من خلال تنظيم البرامج التدريبية المختلفة وإعداد برامج التدقيق التفصيلية والمراجعة الدورية لضمان الإلتزام بالقوانين واللوائح وكفاية نظم الضبط والرقابة عليها بما يكفل للدولة ترشيد نفقاتها والاستمرار بتنفيذ خططها وتقديم خدماتها وتحقيق مشروعاتها.. ولعل استخدام وتطبيق نظم المعلومات الآلية لدى الجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة المالية وتطور تقنيات الرقابة لمواكبة تلك التغيرات يعد دافعاً لتطوير أساليب الرقابة وتحديد لها لضمان تطبيق رقابة كافية على ما يصرف من رواتب وأجور وملحقاتها، وأن صرفها قد تم طبقاً لأحكام القوانين والنظم واللوائح والتعاميم الرسمية الصادرة عن السلطات المختصة في الدولة.

1/1 الرواتب والأجور وتقسيماتها:

1-1/1 قد تختلف تقسيمات الرواتب والأجور في مسمياتها والبنود المخصصة لها

من دولة إلى أخرى، ولكن بشكل عام تظهر الإعتمادات المخصصة لبنود الرواتب والأجور وملحقاتها من علاوات وبدلات ومكافآت في الباب المخصص لها في الموازنة العامة للدولة (الباب الأول) ويمكن تقسيم رواتب واستحقاقات موظفي الدولة إلى شريحتين رئيسيتين:

أ- رواتب الموظفين (الوظائف الدائمة):

وتتضمن رواتب كافة الموظفين المعيّنين على درجات ضمن الكادر الوظيفي المعمول به في وزارات وأجهزة الدولة المختلفة، إضافة للموظفين برواتب مقطوعة.

ب- أجور الموظفين بعقود:

الذين تم تعيينهم بموجب عقود لدى الوزارات والأجهزة الحكومية.

2-1/1 كما يمكن تقسيم مصروفات الرواتب والأجور من حيث المزايا النقدية والعينية التي تمنح للموظفين، كما يلي:

1- العلاوات الدورية:

وتمثل الزيادة السنوية المستحقة للموظف تبعاً لاستمراره بعمله والتي قد ترتبط بتقييم أدائه في بعض الجهات وتصرف دورياً إعتباراً من تاريخ التعيين وتعتبر جزءاً من الراتب ولا يجوز تأجيل صرفها أو الحرمان منها إلا بقرار تأديبي، وتمنح بالفئة المستحقة وفي حدود نهاية المربوط طبقاً للأنظمة المعمول بها.

2- العلاوات أو البدلات الإضافية:

هي علاوات أو بدلات مضافة إلى الراتب تتطلبها طبيعة عمل الموظف وتعد جزءاً مُكماً للراتب الذي يتقاضاه تبعاً للفئة المقررة لدرجة الوظيفة التي يشغلها الموظف، وأهمها:

- العلاوة الإجتماعية
- بدل السكن
- بدل طبيعة العمل
- بدل التنقل
- بدل العمل الإضافي
- بدل ملابس وأغذية
- بدل إقامة واغتراب
- أي بدلات أخرى

3- كما يندرج ضمن المصروفات من موازنة الدولة نفقات أخرى تتعلق بمزايا وبدلات لموظفي الدولة والعاملين لديها، وأهمها:

بدل التمثيل أو مهمة رسمية :

ويستحق هذا البدل الموظف الموفد في مهمة رسمية أو للتدريب خارج الدولة لتغطية نفقات إقامته ومصاريف المأكل ونقل الأمتعة والإتصالات والتنقلات .

المكافآت السنوية والتشجيعية:

وتشمل ما يصرف للموظفين سنوياً، أو مقابل الأداء المتميز للموظفين الذين قاموا بعمل محدد أدى إلى وفر في النفقات أو زيادة في المتحصلات والإيرادات .

المكافأة الشاملة:

وتمثل مكافآت المتعاقد معهم وفقاً لنظام المكافأة كالمبالغ التي تصرف للخبراء الفنيين وذوي التخصصات النادرة التي لا تتوفر في العاملين بالجهة وتكون مدة التعاقد محدودة.

بدل إجازات:

وتمثل المبالغ النقدية المدفوعة للموظف عن الإجازة التي لم ينتفع بها ويحسب البدل على أساس النظم والتعليمات المنظمة.

نقلات وسفريات:

يتم تحميل هذا البند بتكاليف تذاكر السفر للموظفين الذين يستحقون تذاكر سفر بموجب عقود عملهم.

تكاليف خدمات تعليمية واجتماعية:

وتمثل تكاليف خدمات تعليمية مدفوعة عن ابتعاث بعض موظفي الدولة للدراسة في الخارج كما تشمل نفقة تدريس أبناء موظفي الدولة ممن يعملون خارج الدولة كالسلك الدبلوماسي.

3-1/1 الإقتطاعات والحسميات:

وتمثل الجزء المخصص من الراتب (الأجر) حسب الأنواع الآتية:

- 1- إقتطاعات قانونية تتطلبها القوانين النافذة وفقاً لأوضاع الموظف كالمساهمات في الصناديق المختلفة مثل صندوق التقاعد أو الضمان الإجتماعي.
- 2- إقتطاعات خاصة وتكون لحساب جهات رسمية أو خاصة بناء على اتفاق خاص مثل أقساط الإسكان أو القروض أو السلف أو بناء على حكم قضائي كالنفقة الشرعية.
- 3- الإقتطاعات التأديبية التي ترد على راتب الموظف نتيجة لإيقاع جزاء عليه.

2/1 متطلبات الرقابة على الرواتب والأجور:

تستلزم مراجعة الرواتب والأجور بذل عناية خاصة لإحكام الرقابة على هذا النوع من المصروفات، لما تمثله من نسبة عالية من إجمالي مصروفات الدولة. كما أن تعدد ملحقات الرواتب والأجور من علاوات وبدلات ومكافآت يتطلب الإلمام التام بضوابط منح هذه المزايا الوظيفية وإجراءات صرفها كي يتم تنفيذ عملية المراجعة بطريقة فعالة وسليمة.

ولتحقيق ذلك، لا بد أن تؤخذ بعض النقاط في الإعتبار، وأهمها:

- 1- الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة والتعاميم المنظمة لإجراءات صرف الرواتب والمزايا المرتبطة بها وفهم كيفية تطبيقها وذلك بهدف التحقق من أن الخطوات والنظم والتعليمات الواردة بالقوانين والأنظمة يجري تنفيذها والعمل بها. ولاشك أن الإلمام بتفاصيل القوانين المنظمة لموضوعات

الرواتب وملحقاتها يمكن العضو الفني من تفهم البيانات الواردة بكشوف الرواتب والأجور، وملاحظة التغيرات فيها، واستخلاص النتائج والحكم على مدى سلامة الإجراءات والتصرفات وتمشيها مع القوانين والأنظمة واجبة التطبيق ، وبيان أوجه القصور أو الهدر والعمل على تلافيها.

2- أن يتعرف العضو الفني على موازنة الوظائف ودرجاتها الوظيفية والعمالية المعتمدة وما يقابلها في موازنة الرواتب والأجور وأساليب تقدير الإعتمادات والمبالغ المرصودة.

3- يتوجب على العضو الفني التعرف على الدورة المستندية لإجراءات صرف الرواتب والأجور والعلاوات المرتبطة بها، والنماذج والمستندات والسجلات الرسمية المستخدمة الخاصة بالموظفين والرواتب والأجور وإجراءات القيد في الدفاتر والسجلات والمعالجات المحاسبية ذات العلاقة بعمليات صرف وقيد الرواتب والأجور وملحقاتها.

4- الإلمام بالإقتطاعات والحسميات التي ترد على راتب الموظف وطبيعتها والتي قد تختلف من موظف لآخر حسب ظروفه الوظيفية والمعالجات المحاسبية لقيد قيمة الإقتطاعات وتعليتها لحساب الأمانات وطرق تسديد هذه الأمانات للجهات الخاصة بها وتسويتها.

5- فحص التقارير التي يعدها التدقيق الداخلي بالجهة محل المراجعة ودراسة ما بها من ملاحظات عن الإجراءات والأنظمة الرقابية الموضوعة بهدف الإلمام بالملاحظات أو المعوقات المتوقعة خلال عملية المراجعة.

6- إعداد تحليلات أولية بالمبالغ الإجمالية السنوية لمفردات الرواتب والأجور للسنة موضوع المراجعة ومقارنتها مع الأرصدة المشابهة لها في السنة السابقة وتقرير ما إذا كانت نتائج المقارنات متفقة مع المعلومات الأخرى المتوفرة

(مثلاً زيادة عدد الموظفين أو زيادة البدلات /العلاوات الممنوحة/ زيادة الأجر أو التغييرات في حجم الوظائف الإدارية أو الفنية... الخ) مع مراعاة الإنتباه إلى البنود غير العادية أو الاستثنائية التي قد تؤثر على هذه المقارنات.

7- وفي ضوء تطبيق أنظمة الحاسب الآلي على عمليات الذاتية والموارد البشرية لدى الجهات الحكومية، فإن الأمر يستلزم إلمام العضو الفني بكيفية التعامل مع النظم والبرامج الآلية.

8- القيام بإجراءات فحص نظم الرقابة الداخلية المعتادة وتحديد نسب عينات المراجعة بناء على تقييم أنظمة الضبط الداخلي والإمكانات البشرية المتاحة ونسب التغطية السابقة التي قام بها الجهاز الرقابي وما أسفر عنه من ملاحظات .

9- التأكيد على عملية الفصل بين الجهة المنظمة لكشوف الرواتب والأجور والجهة التي تدققها والجهة التي تقوم بتسديد أو بتحويل مبالغها إلى الحسابات البنكية الخاصة بالموظفين، وذلك لتحقيق الرقابة الداخلية

10- التأكيد على أن يتم تسديد الرواتب والأجور من خلال الحسابات البنكية للموظفين كحالة عامة قدر الإمكان وذلك في مراكز المدن التي تتوفر بها البنوك وأجهزة الصراف الآلي التي تمكن الموظفين من الحصول على مستحقات رواتبهم بيسر وضمن رقعة عملهم الجغرافية .

3/1 إجراءات التدقيق (العمل الميداني):

يياشر فريق المراجعة، المكلف بتدقيق رواتب وأجور الجهة محل المراجعة، إجراءات التدقيق بعد استكمال الإجراءات التمهيديّة من جمع المعلومات

والبيانات ومراجعة أنظمة الرقابة والضبط الداخلي والتعليمات الأخرى الواردة بأمر التكليف الصادر بالمهمة. وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي :

1-3/1 موازنة الوظائف ومخصصاتها المعتمده:

على العضو الفني تغطية وفحص موازنة الوظائف ومخصصاتها

المعتمده كما يلي :

- الإطلاع على كشف موازنة الوظائف المعتمده لدى الجهة محل الفحص، ومطابقة مجموع المبالغ الواردة فيه مع الإعتمادات المدرجة لهذه الجهة ضمن الباب المخصص لها في الموازنة العامة.
- مراجعة جميع التعديلات أو الإضافات بكشف موازنة الوظائف المعتمده، والتحقق من تأييدها بمستندات ثبوتية متوفرة بالملفات الشخصية للموظفين الذين جرى عليهم التعديل أو الإضافة.
- مطابقة الوظائف المعتمده ودرجتها المالية وملحقاتها من البدلات مع المشغول فعلاً بموجب كشوف الرواتب الشهرية.

2-3/1 تعيينات الموظفين:

على العضو الفني عند فحص ومراجعة قرارات تعيين الموظفين

الجدد خلال السنة المالية محل الفحص التحقق من أنه قد تم تطبيق جميع متطلبات وشروط التعيين كما يلي :

- 1- التأكد من أن الجهة التي أصدرت قرار التعيين هي صاحبة الإختصاص، وحفظ نسخة من قرار التعيين بالملف الشخصي لكل موظف.
- 2- التحقق من أن الموظف الذي تم تعيينه في الخدمة العامة تنطبق عليه شروط التعيين ووفق القوانين والنظم واللوائح النافذة.

3- التأكد من توفر وظيفة شاغرة للموظف المعين وتوفير الإعتمادات اللازمة وفقاً لموازنة الوظائف المعتمدة، وأن الراتب الذي تم تعيينه به يتفق مع سلم الرواتب المعتمد ونظام الموظفين المعمول به.

4- التحقق من استيفاء جميع المستندات المسوغة للتعيين و الإحتفاظ بنسخة منها بالملف الشخصي للموظف مثل: (طلب العمل، المؤهل العلمي، شهادة الخبرة العملية، شهادة الزواج وشهادات ميلاد الموظف وأفراد أسرته إن وجد، مستند إثبات الجنسية... الخ).

5- التحقق من تسكين الموظف الجديد على نفس الوظيفة والدرجة والراتب الذي نص عليه قرار التعيين من السلطة المختصة. ومراجعة تاريخ التعيين، و إقرار الموظف بمباشرة العمل لدى الجهة المعنية.

6- التحقق من وجود (بطاقة موظف) في كل ملف شخصي للموظفين أو في جهاز الحاسوب من خلال النظام الآلي المستخدم، وأن يتم تسجيل المعلومات الخاصة بالموظف على هذه البطاقة وإجازاته واستحقاقاته والتزاماته وغير ذلك، وأن يتم التسجيل أولاً بأول.

3-3/1 الرقابة على دوام الموظفين :

1- التأكد من وجود نظام للدوام والحضور اليومي (نظام آلي أو ورقي)، وأنه يتم التوقيع فيه من قبل الموظفين بصورة قانونية ومنتظمة، ويعتمد يومياً من المختصين، وفي نهاية الشهر من مدير الإدارة المعنية، مع التحقق من أن الموظفين الواردة أسمائهم في كشوفات صرف الرواتب الشهرية قد وردت في سجلات نظام الدوام .

2- التأكد من أن حالات الغياب المبينة في سجل نظام الدوام اليومي،

قد اتخذت بها الإجراءات الرسمية من إدارة الموارد البشرية والأقسام المختصة، وملاحظة تسجيل أيام الغياب في بطاقة الموظف. كما يقتضي مراجعة الحالات غير الإعتيادية المؤشر عليها في سجل الدوام اليومي، على كشف الرواتب والأجور عن نفس الفترة.

3- التحقق من حالات الموظفين الذين لا يباشرون أعمالهم في الإدارة المعنية، ودراسة هذه الحالات من واقع الملفات الشخصية للموظفين، ومراجعة الإجراءات التي تمت بشأنهم.

4-3/1 الرقابة العامة على الكشوفات وحسابات الرواتب ومستحقاتها:

1- مقارنة الراتب الأساسي للموظف وكافة العلاوات والبدلات المدرجة له بكشف الرواتب، على كل من كشف الوظائف المعتمدة وبطاقة الموظف، وتقصي أسباب أية اختلافات بينها، إن وجدت.

2- إجراء المراجعة الحسابية لكشوف الرواتب والأجور، ومراجعة تبويب الرواتب والأجور والعلاوات بأنواعها وأجور العمل الإضافي، وكذلك الحسميات المختلفة، ومطابقتها مع سندات الصرف، وترحيلها على سجل المصروفات.

3- مقارنة مجموع الرواتب والأجور والعلاوات المختلفة، من واقع سجل المصروفات من شهر لآخر، ومتابعة أسباب الفروق الكبيرة بين شهر وآخر إن وجدت وخلال أشهر السنة أو الفترة محل الفحص.

4- التركيز على مراجعة الرواتب والأجور غير المطالب بها، والتي مضى عليها مدة سنة فأكثر من تاريخ تعليتها بالأمانات.

5- مراجعة الرواتب والأجور التي تصرف خصماً على غير بنود الباب

المخصص للرواتب والأجور من الموازنة العامة، ومدى قانونية الترخيص بذلك.

6- في الحالات التي يتم فيها دفع الرواتب والأجور عن طريق البنوك المحلية، مراجعة المبالغ المبينة في الكشوف المرفقة مع التفويض المرسل للبنك مع المبالغ المبينة مقابل كل موظف في كشوف الرواتب والأجور.

7- مراجعة الرواتب والأجور المستحقة وغير المدفوعة من واقع كشوف الرواتب والأجور، وتسجيلها في السجل الخاص بها، ومتابعة إرسالها لوزارة المالية مع قسائم إيداعها في البنك، والتحقق من تسجيلها في حساب ودائع الرواتب والأجور.

8- مطابقة مجاميع الرواتب والأجور المستحقة وغير مدفوعة حتى تاريخ المراجعة، مع حساب ودائع الرواتب والأجور ومتابعة أسباب الفروق إن وجدت.

5-3/1 الرقابة على العمل الإضافي:

1- التحقق من أن الموظفين الذين يصرف لهم بدل عمل إضافي، معينون على وظائف ودرجات مصرح لها بالعمل الإضافي بعد أوقات الدوام الرسمية.

2- التحقق من وجود موافقة رئيس الوحدة أو المسؤول المفوض ، وتكليف سابق من مدير الإدارة المعنية بالعمل الإضافي بعد ساعات الدوام الرسمي، على أن يشمل هذا التكليف عدد الساعات يومياً، وفترة التكليف إذا لم يكن العمل الإضافي لازماً بصفة مستمرة.

3- التحقق من صحة عدد ساعات العمل الإضافي الفعلية، بمراجعتها مع

بطاقات ضبط الوقت وكشوف الدوام اليومي أو مع تقارير مخرجات نظام الحضور والإنصراف الصادرة في حالة استخدام النظام الآلي، والتأكد من أن هذه الكشوف والبطاقات والتقارير معتمدة من قبل المسؤولين بالإدارة المعنية.

4- التحقق من صحة عدد ساعات العمل الإضافي المحتسبة والمبلغ المصروف لكل موظف وأنها ضمن الحدود الواردة في القوانين والنظم واللوائح النافذة، وضمن حدود قرارات الموافقة الصادرة.

6-3/1 العلاوات و البدلات والمزايا :

وتشمل إجراءات التدقيق على العلاوات ما يلي:

أ. العلاوة الإجتماعية أو العلاوة الشخصية أو غلاء المعيشة :

- 1- التأكد من وجود المستندات المؤيدة لصرف العلاوة الإجتماعية للموظف (شهادة الزواج وصورة البطاقة الشخصية وشهادات الميلاد) ، ومقارنة تاريخ المستندات مع تاريخ صرف هذه العلاوة والتحقق من أن قيمة هذه العلاوة تستحق وفقاً لأحكام القوانين والنظم واللوائح النافذة .
- 2- التحقق من شهادة ميلاد الأبناء وملاحظة عدم تجاوزهم للسن القانونية والتي تنص التشريعات النافذة بمنح العلاوة على أساسها .
- 3- التحقق من الحالة الوظيفية للزوج أو الزوجة وأن العلاوة الإجتماعية قد منحت لأحدهما أو كليهما وفق التشريعات النافذة ، وذلك من خلال وجود إقرار وشهادة خطية موقع عليها من الموظف نفسه.
- 4- التحقق من صحة احتساب مبالغ العلاوات الإجتماعية المصروفة وفقاً لفئات استحقاقها الواردة في التشريعات النافذة.

ب . بدل السكن :

- 1- التأكد من صحة استحقاق واحتساب بدل السكن للموظف طبقاً لحالته الإجتماعية ووفقاً لأحكام القوانين والنظم واللوائح النافذة.
- 2- التحقق من قيام الموظف المخصص له سكن حكومي بإخلائه اعتباراً من تاريخ انتهاء خدمته أو من تاريخ منحه بدل السكن.
- 3- التحقق - في حالة - منح الزوجة الموظفة أية امتيازات أو بدلات تتعلق بالسكن أنه تم وفق التشريعات النافذة المنظمة لاستفادة الزوجين من عملية المنح لأحدهما أو كليهما.

ج . بدل التنقل :

- 1- التأكد من استحقاق الموظف الذي يصرف له بدل تنقل سواء لطبيعة عمله أو مستوى وظيفته ووفقاً للتشريعات النافذة .
- 2- التحقق من وقف صرف بدل التنقل في الحالات التي تنص عليها التشريعات النافذة توفير جهة العمل وسيلة انتقال للموظف أو ما إذا قام الموظف بإجازة من أي نوع ما عدا الإجازة العارضة.

د . بدل طبيعة العمل :

- 1- التحقق من توفر الشروط اللازمة لصرف علاوة طبيعة العمل (أو العلاوة الفنية) ووفقاً للتشريعات والقرارات النافذة .
- 2- التحقق من وجود المستندات الثبوتية المؤيدة (المؤهلات العلمية المعتمدة) لاستحقاق الموظف علاوة طبيعة العمل بالملف الشخصي للموظف، وبالنسبة للمؤهل العلمي من الجامعات الأجنبية، فيجب أن يكون مقرونًا بمعادلته من قبل الجهة المختصة بالدولة .

- 3- التحقق من مباشرة عمل الموظف فعلاً للوظيفة التي تم صرف علاوة بدل طبيعة العمل مقابلها.
- 4- التحقق من صحة مبلغ العلاوة المصروفة، طبقاً لما يستحقه الموظف، وما ورد في التشريعات النافذة وموافقة السلطة المخولة المختصة على منح هذه العلاوة ، ومراعاة كل من تاريخ الموافقة وتاريخ الصرف مع التأكد من ممارسة الموظف للوظيفة التي منح من أجلها هذه العلاوة.
- 5- التحقق من وقف صرف علاوة طبيعة العمل في الحالات التي تنزل فيها مبررات الصرف، أو خلال الفترات التي لا يستحق الموظف خلالها هذه العلاوة.

هـ . العلاوات أو المكافآت التشجيعية:

وتشمل العلاوات التشجيعية أو المكافآت المالية المقطوعة و التي يتم صرفها للموظفين نتيجة جهودهم المبذولة في العمل وتطويره أو نتيجة إبداعهم في مجالات العمل، كما تشمل البدلات الممنوحة عن أعمال خاصة أو مميزة وكانت الموافقة على صرفها مرتبطة بظرف معين ولفترة محدودة وعند منح أي من هذه العلاوات يلاحظ:

- 1- التحقق من عدم مخالفة قرار منح هذه العلاوة للتشريعات النافذة.
- 2- التأكد من صدور القرار من الجهة المخولة المختصة.
- 3- وجود الإعتمادات الكافية لمنح هذه العلاوة .
- 4- التأكد من وجود التقارير من الجهة المختصة للموظف تثبت كفاءته وإبداعه واستحقاقه لهذه العلاوة .

5- التأكد من استمرار وجود الظرف الممنوح لأجله البديل وعدم انقضاء الفترة المحددة للمنع، والتحقق من وقفها عند انقضاء ظرفها أو مدتها.

7-3/1-3 العلاوة الدورية والترقيات:

تشمل إجراءات التدقيق على العلاوة الدورية والترقيات ما يلي:

1- مراجعة حالات الترقية والعلوات الدورية والتأكد من أنها قد تمت بموجب قرارات رسمية من السلطة المخولة المختصة، ووفقاً لأحكام التشريعات النافذة.

2- ملاحظة توفر الشروط المقررة في النظم واللوائح لترقية أو منح علاوة دورية للموظف إلى الراتب والدرجة الأعلى كما يلي:

أ- وجود درجة شاغرة وتوفر الإعتمادات المالية اللازمة لها.

ب- توفر الكفاءة لدى الموظف في تنفيذ المهام والواجبات الوظيفية من خلال تقارير تقييم الأداء الوظيفي.

3- إستيفاء شرط المؤهل العلمي للموظف أو الدورات والبرامج اللازمة.

4- أن الموظف قد استوفى المدة اللازمة لشغل الدرجة حسب التشريعات النافذة، وعدم تعرضه لأية عقوبات أو إجراءات تأديبية تحول دون ترقيته.

8-3/1-3 الإنتداب والإعارة والنقل :

أ. الرقابة على قرارات الإنتداب:

وتتمثل إجراءات الرقابة على قرارات الإنتداب ما يلي :

1- التحقق بأن الإنتداب يتم وفقاً للتشريعات النافذة مع وجود قرار الإنتداب موقعاً من الجهة المخولة المختصة .

2- التأكد من فترة انتداب الموظف وفقا للمدة التي نصت عليها التشريعات .

3- التأكد من أن الموظف الذي تم انتدابه يستوفي كافة رواتبه وعلاواته التي يستحقها من اعتمادات الوظيفة التي انتدب منها، أو حسب ما تنص عليه التشريعات في الدولة المعنية.

ب . الرقابة على قرار الإعارة:

وتشمل إجراءات الرقابة على قرارات الإعارة التحقق مما يلي:

- 1- وجود طلب خطي من الموظف يقابله كتاب من الجهة الداعية للإعارة.
- 2- وجود موافقات رسمية من الجهة المخولة المختصة بإعارة الموظف.
- 3- الإلتزام بالتشريعات النافذة بهذا الخصوص فيما يتعلق بمستحقات رواتب المعار والجهة التي تتحملها ووفقا لتلك التشريعات.

ج . الرقابة على قرارات النقل:

وتتمثل إجراءات الرقابة على قرارات النقل بالتحقق من:

- 1- أن قرار النقل صادر عن الجهة المخولة المختصة.
- 2- أن قرار النقل جاء لمصلحة العمل.
- 3- صحة احتساب وصرف مبلغ مستحقات وعلاوات الموظف المنقول مع تصفية وتثبيت الإلتزامات المترتبة عليه ولغاية تاريخ النقل وضمن الإعتمادات المرصودة لدرجته المالية.

9-3/1 الإجازات :

وتشمل إجراءات الرقابة على الإجازات ما يلي :

أ. الإجازة الدورية:

- 1- التحقق من وجود موافقة من مدير الإدارة المعنية على طلب الإجازة الدورية، وأن المدة المصرح بها هي في حدود الرصيد المستحق للموظف.
- 2- التحقق من وجود إقرار أو إخطار القيام والعودة من الإجازة في الملف الشخصي للموظف ، وأنه تم إرسال نسخة معتمدة لتسجيلها ببطاقة الموظف.
- 3- متابعة صرف الراتب والعلاوات المستحقة للموظف بعد عودته من الإجازة واستئناف العمل، والتحقق من صحة احتسابها على ضوء ما صرف له، والتاريخ الفعلي لقيامه بالإجازة وعودته منها.

ب. الإجازة العارضة:

يجب أن يكون هناك طلب من الموظف يغطي فترة الإجازة العارضة، موضح فيه أسباب طلب هذه الإجازة، وموافقة مدير الإدارة على هذا الطلب، وأنها في حدود ما يسمح به القانون، كما يجب التأكد من ترحيل أيام الإجازة العارضة على بطاقة الموظف.

ج. الإجازة المرضية :

التحقق بأن تكون الإجازة ممنوحة استناداً إلى تقرير طبي من طبيب مختص أو من لجنة طبية بحسب واقع الحال مصدقاً حسب الأصول من جهة مختصة، وأن منحها قد جاء وفقاً لحدود الصلاحيات المحددة للأطباء

أو اللجان الطبية، وعدم تجاوز فترة الإجازات المرضية للحدود التي تسمح بها التشريعات النافذة، ويجب قيد الإجازة المرضية في بطاقة الموظف، والتأشير بها أيضاً في سجل الدوام اليومي، ومتابعة استيفاء أية أثار مالية تترتب على مستحقات الراتب الشهري للموظف المجاز ووفقاً للتشريعات النافذة في الدولة.

د . الإجازة بدون راتب:

ويتم التحقق من وجود طلب خطي من الموظف، يطلب فيه الإجازة بدون راتب مبيناً فيه أسباب طلبه الإجازة والمدة المطلوبة للإجازة، والتأكد من صدور القرار بمنح الإجازة من الجهة المخولة المختصة، وأن منحها قد تم وفق التشريعات النافذة، مع التأكد من صحة احتساب وقف راتب الموظف المجاز من تاريخ التمتع بالإجازة، والتحقق من مباشرة العمل عند إعادة صرف راتبه.

هـ . الإجازة الدراسية:

تتمثل إجراءات الرقابة على هذا القرار بالتحقق من:

- 1- وجود طلب خطي من الموظف يطلب فيه إجازة دراسية مبيناً فيه مدة الإجازة المطلوبة، والجامعة أو الكلية التي سيدرس بها، وإثبات على قبوله في الجامعة أو الكلية، والتخصص الذي سيدرسه.
- 2- صدور القرار من الجهة المخولة المختصة بمنح الإجازة وحسب التشريعات النافذة، وأن يتأكد العضو الفني كذلك بأن التشريعات النافذة تسمح بهذه الإجازة.
- 3- وقف أو صرف بعض من مستحقات راتب الموظف الذي منحت له

الإجازة ووفقاً للتشريعات النافذة بشأن الإجازة الدراسية ومستحقاتها
واعتباراً من تاريخ تمتعه بالإجازة.

و . بدل الإجازة النقدي :

تتم مراجعة المعاملات الذاتية الخاصة بصرف الرواتب عن فترة
الإجازة وبدل الإجازة وتمثل إجراءات الرقابة بالآتي :

- 1- التحقق من أن التشريعات النافذة تجيز صرف بدل إجازة نقدي
للموظف عند عدم استعماله لإجازته.
- 2- التحقق من صحة المبلغ المحتسب والتأكد من التأشير بذلك على
بطاقة الموظف في الإدارة التي يعمل بها.
- 3- أن مصلحة العمل قد اقتضت عدم منح الموظف هذه الإجازة وأن
هناك قراراً من الجهة صاحبة الاختصاص بعدم الموافقة على إجازة
الموظف ومنحه بدلاً نقدياً عنها.

10-3/1 مستحقات نهاية الخدمة :

مراجعة حالات الاستقالة أو إنهاء الخدمة خلال السنة المالية محل
الفحص، والتأكد من صحة المبالغ المصروفة بالمعاملات الذاتية وكشوف
الرواتب ومطابقتها مع المستندات الرسمية المتوفرة بالملفات الشخصية
للموظفين. مع التحقق من عدم صرف مستحقات نهاية الخدمة لأي
موظف، إلا بعد حسم كافة السلف والمبالغ المستحقة عليه، وتقديم
إخلاء طرف مما قد يكون لديه من العهد أو الإلتزامات للجهات المختلفة
في الدولة، وتشمل حالات نهاية الخدمة ما يلي:

أ . مكافأة نهاية الخدمة بناءً على الإستقالة:

وتتمثل إجراءات الرقابة على قرار قبول الإستقالة بالتحقق من وجود طلب خطي من الموظف بالإستقالة، وأن هناك قرار بقبول الإستقالة قد تم وفقاً للتشريعات النافذة، كما يتم التأكد من اقتطاع أية مستحقات على الموظف من مكافأة نهاية خدمته.

ب . مكافأة نهاية الخدمة للموظف عند وفاته:

وتتمثل إجراءات الرقابة على قرار مكافأة نهاية الخدمة للموظف عند وفاته بالتحقق من وجود شهادة وفاة أصلية، مع وجود حصر ورثة، وأن مستند الصرف قد تم تنظيمه وصرفه للجهة المستحقة شرعاً وحسب شهادة حصر الورثة، وحسب التشريعات النافذة، و تم استقطاع أو تسوية أية مستحقات على الموظف من هذه المكافأة .

ج . مكافأة نهاية الخدمة لموظف أُهّيت خدماته بقرار أو بناءً على حكم القانون:

يتم التحقق من استحقاق الموظف المنهية خدماته بناءً لقرار أو لحكم القانون مكافأة نهاية الخدمة وحسب التشريعات النافذة ، والتحقق من أن قرار إنهاء الخدمة صادر عن جهة ذات اختصاص، وأن المكافأة المصروفة تم حسابها بطريقة سليمة، وأن الجهة قد استوفت كافة الإلتزامات المدينة المترتبة على الموظف الذي أُهّيت خدمته وأنه لم يعد في ذمة الموظف أي شيء لتلك الجهة .

11-3/1 بدلات السفر للموظفين المتعاقدين:

يتم الرجوع إلى عقد التوظيف للوقوف على استحقاقات بدل السفر وفقاً لبنود العقد والتشريعات النافذة، ولمراجعة صرف أذونات

تذاكر السفر، أو بدل التذاكر، للموظف وأفراد عائلته، و يجب التحقق من :

- 1- أن صرف التذاكر قد جاء وفقاً لبنود العقد والتشريعات النافذة.
- 2- أن استحقاق الموظف للرحلة المصروف عنها التذاكر وفقاً لما تضمنه العقد من ناحية درجة السفر واستحقاق الزوجة والأبناء المستحقين بالعدد والعمر.
- 3- تقديم الموظف ما يثبت قيامه بالسفر فعلاً، إما عن طريق تقديم كعوب التذاكر أو تقديم صورة عن جواز سفره وأفراد عائلته تؤكد تاريخ السفر من بلد التعاقد والعودة إليها.
- 4- توفر صورة عن شهادات ميلاد أفراد أسرة الموظف في ملفه الشخصي، للتحقق من صحة استحقاقهم تذاكر سفر على حساب الدولة ووفقاً لبنود العقد.
- 5- في حالة صرف بدل نقدي للموظف مقابل تذاكر السفر جراً قيام المتعاقد بالسفر بالطريق البري، فيتم التحقق من أن سعر تذاكر السفر المصروفة مبالغها قد تم استناداً لأسعارها الرسمية لدى شركة الطيران الوطنية، والتحقق بصرف البدل وفقاً للتشريعات النافذة.

12-3/1 إيفاد الموظفين لمهام رسمية أو لدورات تدريبية :

لرقابة مصروفات المهام الرسمية والدورات التدريبية يتم التحقق من :

أ. الإيفاد لمهام رسمية :

1- وجود قرار من الجهة صاحبة الإختصاص بإيفاد الموظف بمهمة رسمية

سواء داخل البلاد أو خارجها يحدد فيه مدة وتاريخ وطبيعة مهمة الإيفاد الرسمية.

2- إحتساب استحقاقات المهمة الرسمية وفقاً للتشريعات النافذة التي تنظم وتحدد شؤون الانتقال وبدل السفر .

3- أن تنفيذ المهمة الرسمية قد تم وفقاً للقرار الصادر بشأنها ، وتقديم الموظف الموفد ما يؤيد السفر، كصورة من جواز السفر أو كعوب التذاكر أو غير ذلك.

4- إحتساب مستحقات المهمة الرسمية وفقاً لدرجة الموظف وفئة وتصنيف بلد المهمة الرسمية.

5- إذا كان الموظف قد تقاضى سلفة على حساب المهمة فلا بد من التأكد بأن هذه السلفة قد تم تسويتها وتسديدها عند احتساب استحقاق مصروف المهمة الرسمية النهائي.

6- إذا كان الموظف قد دُعي على حساب جهة معينة، فلا بد من طلب كتاب إلى الجهة الداعية لمعرفة النفقات التي تتحملها تلك الجهة، والنفقات التي تتحملها الخزينة وفقاً للتشريعات النافذة واحتساب المستحقات وفقاً لها .

ب . الإيفاد لدورات تدريبية :

بالإضافة الى ماورد من إجراءات الرقابة لتغطية رقابة مهمات الإيفاد الرسمية أعلاه يتم التحقق من :

1- أن الدورة التدريبية الموفد إليها الموظف تتعلق بطبيعة عمله وعمل الجهة الحكومية المعنية.

2- إستيفاء الموظف الموفد للشروط المطلوبة للدورة التدريبية من مؤهلات علمية وخبرة.

3- صدور قرار بالموافقة من الجهة المخولة المختصة يحدد فيه مهمة ومدّة الدورة ومستحقّاتها ووفقاً للتشريعات النافذة.

13-3/1 الرقابة على قرار تمديد الخدمة بعد بلوغ السن المحدد قانوناً :

وتتمثل إجراءات الرقابة على هذا القرار بالتحقق من:

أن التشريعات النافذة تسمح بتمديد الخدمة بعد بلوغ سن التقاعد أو السن المحدد لنهاية الخدمة، وأن سنوات التمديد لا تزيد عن الحد المسموح به في التشريعات النافذة وأن الجهة التي أصدرت قرار التمديد هي صاحبة اختصاص.

14-3/1 الرواتب والأجور النقدية :

تقوم بعض الجهات بصرف الرواتب والأجور نقداً، وذلك لمتطلبات تقتضي ذلك ولمراقبتها ينبغي التحقق من :

1. مراجعة كشوف الرواتب والأجور من الناحية الحسابية والتحقق من صحة احتسابها ومجموعها النهائي، والتأكيد على أن يكون المبلغ المسحوب من البنك وبموجب سند صرف لأمين الصندوق أو الجهة المعنية بدفع الرواتب بمجموع المبلغ الصافي لكشف الرواتب والأجور بعد تنزيل كافة الحسميات وليس بمجموع المبلغ الإجمالي.

2. يلاحظ توقيع أو بصمات الموظفين والعاملين مقابل المبالغ المدفوعة، إقراراً منهم بالإستلام، مع مراعاة ضرورة التسليم للموظفين شخصياً،

- ويمكن للعضو الفني أن يتحقق من صحة التوقييع بالمقارنة مع ملفات الموظفين أو مع كشوفات الرواتب والأجور للشهور الأخرى .
3. التأكد من توقيع مأمور الصرف على كشوف الرواتب والأجور النقدية، بما يفيد دفعها لمستحقيها بمعرفته وعلى مسؤوليته، وأنه تم توريد المبالغ التي لم تسلم لأصحابها لحساب البنك، وأضيفت للحسابات المختصة.
4. مقارنة مجموع الرواتب والأجور والعلاوات المختلفة، من واقع سجل المصروفات من شهر لآخر، ومتابعة أسباب الفروق الكبيرة بين شهر وآخر إن وجدت.
5. في حالة صرف الرواتب والأجور النقدية لغير مستحقيها مباشرة، يتم التأكيد على تقديم توكيل رسمي باسم المستلم معتمد من قبل الإدارة ولفتره محددة حصراً.
6. التحقق من وجود النقدية الخاصة بالرواتب والأجور المستحقة وغير المدفوعة أثناء فترة المراجعة، ومطابقتها مع كشوف الرواتب والأجور الشهرية، والعمل على جردها والتأكيد على إيداعها ضمن الفترة المحددة بالتعليمات المالية.
- 15-3/1 الحسميات والإستقطاعات:

1- مراجعة الحسميات أو الإستقطاعات التي تتم على الرواتب بصفة عامة، ومتابعة إثبات قيودها المحاسبية وتوريدها لحساب الحكومة أو لحساب الجهة المستحقة، ومراجعة صحة ترحيل المبالغ المحسومة إلى الحسابات الصحيحة التي حسمت لأجلها، ومتابعة قيدها في سجلات كل من الجهة محل الفحص والجهات المعنية.

2- التأكد من انتظام حسم الأقساط المستحقة على الموظفين من السلف بأنواعها، وكذلك أقساط صندوق المعاشات، وبالمبالغ الصحيحة المحددة لكل قسط، ومطابقة المبالغ المحسومة مع سجلات كل من الإدارة الحكومية المعنية وسجلات الجهات المعنية .

3- طلب كشوفات تفصيلية لكافة سلف الموظفين والأرصدة والإلتزامات المدينة المثبتة بدمتهم في سجلات الجهة المعنية بالتدقيق عند مباشرة المهمة، والتحقق من تنفيذ الإستقطاعات من الرواتب الشهرية بشكل منتظم ووفق القرارات والتشريعات النافذة والمنظمة لاسترداد السلف أو الأرصدة المدينة ومتابعة تسويتها ، كما يتم التأكيد والمتابعة على الأرصدة الموقوفة أو التي لم يتم استيفاء تحصيلها بالشكل الصحيح أو لم تتم أي حركه عليها.

16-3/1 أجور العمال اليوميين:

مراجعة أجور العمال اليوميين، وذلك باتباع الإجراءات الآتية:

1- مراجعة كشف الوظائف المعتمدة للعمال اليوميين، والتحقق بأن مجموع عدد العمال المدونين في كشوف الأجور، يتفق والعدد المسموح به في موازنة الإدارة المعنية.

2- مراجعة التعيينات الجديدة للعمال على كتب التعيين، والتحقق من المصادقة عليها من قبل الجهة أو الموظف المخول.

3- مراجعة أي تعديلات على الأجرة اليومية أو العلاوات والتحقق من صحتها من واقع مستندات ثبوتية ومعتمدة من سلطة مختصة.

- 4- يجب التحقق من صحة الدوام اليومي، وذلك من واقع تأشير مراقب العمال أو ضابط الوقت على بطاقة ضبط الوقت لكل عامل، وأن الرقابة على هذه البطاقات متوفرة.
- 5- مراجعة بطاقات ضبط الوقت أو بطاقات دوام العمال على كشوف أو سجلات الدوام اليومي للعمال، ومراجعة ذلك على كشف الأجور.
- 6- مراجعة احتساب الأجور المبينة بكشوف الأجور، والتحقق من صحة هذه الكشوف من الناحية الحسابية. مع مراعاة التحقق من استيفاء التوقعات اللازمة على كشوف الأجور من قبل الموظف الذي قام بالتدقيق الداخلي، واعتماد مدير الإدارة.
- 7- مراجعة مجاميع كشوف الأجور الإفرادية، على الكشف الإجمالي، ومطابقة ذلك مع سند الصرف، والتحقق من تبويب الأجور وخصمها على البنود الصحيحة، وكذلك صحة تبويب الإستقطاعات إلى الحسابات المختصة.
- 8- التحقق من وجود توقيعات أو بصمات العمال مقابل المبالغ المستحقة والمدفوعة، ويراعى تسليم الأجور لمستحقيها مباشرة، أو بموجب توكيل معتمد من مدير الإدارة وعن فترة محددة.
- 9- التحقق من وجود توقيع الموظف المكلف بصرف الأجور على الكشوف، بما يفيد دفعها لمستحقيها بمعرفته وعلى مسؤوليته.
- 10- التحقق من أن جميع العمال المسجلة أسماؤهم في كشوف الأجور، يطابق العدد الفعلي للعمال المتواجدين في مواقع العمل، وذلك بقيام العضو الفني بزيارات مفاجئة لمواقع العمل المختلفة.

- 11- التحقق من صحة صرف بدل الإجازة والمكافأة السنوية للعمال اليوميين، وتوفير الشروط اللازمة لصرف هذه المبالغ.
- 12- مراجعة حالات الإستقالة أو إنهاء الخدمة، والمصادقة عليها من قبل مدير الإدارة، مع التأكد من صحة المبالغ المصروفة عند انتهاء الخدمة وإخلاء طرف العامل.
- 13- التحقق من أن العمال اليوميين لدى الإدارة المعنية، هم على كفالة هذه الإدارة.

الباب الثاني

2- الرقابة على المصروفات العامة

المقدمة :

تمثل المصروفات العامة وفقاً لمتطلبات هذا الدليل، قيمة ما تنفقه دول الخليج العربية من مصروفات لأداء النشاط واقتناء مستلزماته من موجودات وغيرها، وتحرص الحكومات على تحقيق الإستخدام الأمثل لمواردها من خلال موازنة نفقاتها مع مواردها المتاحة حتى تتمكن من مواجهة الأعباء المتزايدة عليها، ولاسيما أنّ الدور الذي أصبحت تطلع به قد تطوّر في السنوات الأخيرة، ولم يعد مقتصرًا على الوظائف التقليدية التي كانت شبه مقصورة على حماية الوطن وحفظ أمنه وبعض الوظائف الإدارية الأخرى في الدولة. كما تحرص الحكومات أيضاً على ترشيد نفقاتها العامة وترتيب أولويات الإنفاق والعمل على حماية مصادر إيراداتها وتنميتها، ضماناً لعدم ظهور عجز في الموازنة واللجوء إلى الإقتراض لتمويل خدماتها ومشاريعها المختلفة.

وفي ضوء هذه الأهمية للإنفاق العام، فإن الرقابة عليه بشكل إيجابي وفعال بات ضرورياً وملحاً، كما تظهر مدى العناية التي يجب أن تبذلها أجهزة الرقابة المالية في التحقق من وجود رقابة فاعلة وكافية على المال العام وترشيد إنفاقه، والتأكد من الإلتزام بالقوانين والنظم واللوائح والإجراءات المعمول بها في الدولة، لاستمرار الحكومة في تنفيذ خططها وتحقيق مشروعاتها. كذلك برزت أهمية الرقابة على المصروفات العامة، بعد أن تعددت أوجه استخدام المصروفات وأصبحت كثيرة التنوع، وتشعب أجهزة وإدارات الدولة واتساع الطلب على خدماتها، ممّا استلزم المزيد من الإجراءات والمستندات والقيود في الدفاتر والسجلات. كما ظهرت أهمية الدور الذي تقوم به أجهزة الرقابة على المصروفات بالنظر لتحديد المركز المالي الصحيح للحكومة في نهاية

كل سنة مالية، ولاسيما إذا كانت هذه الحكومة تأخذ بمبدأ الإستحقاق، سواء بشكل كلي أو جزئي.

وباعتبار أجهزة الرقابة الماليه العليا في دول مجلس تعاون دول الخليج العربية هي المسؤولة عن الرقابة على الأموال الحكومية بشكل عام، فإنه يتطلب إيلاء المصروفات العامة ما تستحقه من عناية وجهد، لإحكام الرقابة عليها، وضمان عدم العبث بها أو التواني عن ترشيد إنفاقها، سواء من خلال دليل مراجعة المصروفات، أو إعداد برامج التدقيق التفصيلية لكل نوع من أنواع المصروفات، أو تنظيم البرامج التدريبية المختلفة حول موضوع الرقابة عليها.

ومما يجدر الإشارة إليه، أنّ الرقابة على المصروفات لا ينبغي أن تقتيد في حدود المراجعة التقليدية، وتلتزم بإجراءاتها المحدودة فحسب، بل يجب العمل على متابعة تطوير أساليب هذه الرقابة وتجديدها من وقت لآخر، حتى تستمر فعاليتها على هذا الموضوع الحيوي الهام في الدولة، وخصوصاً بعد استخدام نظم المعلومات الآلية في الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية، وتطور تقنيات الرقابة لمواكبة تلك التغيرات الأساسية في الجهات المختلفة بالجهاز الحكومي للدولة.

1/2 أنواع المصروفات وتقسيماتها :

يمكن تقسيم هذه المصروفات إلى أنواع مختلفة، وبمعايير متباينة. فيمكن النظر إليها من حيث الفترة الزمنية التي استفادت من النفقة، أو من حيث نمط النفقة وطبيعتها.

والغرض من هذا التقسيم، هو إظهار الملامح العامة لكل نوع من المصروفات من وجهة النظر الرقابية، وما يتطلبه من إجراءات تدقيق خاصة قد تناسب نوعاً معيناً، في حين لا تتناسب مع غيره من الأنواع الأخرى.

1-1/2 تقسيم المصروفات تبعاً للفترة الزمنية التي استفادت من المصروف كما يلي :

1- المصروفات الجارية: تمثل النفقات الإعتيادية اللازمة لأداء الجهة لأنشطتها ووظائفها أو المصروفات العامة التي تتميز أو تتصف بطابع الدورية « التكرار» وتخص أكثر من سنة مالية واحدة .

2- المصروفات الرأسمالية: تمثل النفقات أو المصروفات العامة لاقتناء الأصول والموجودات الثابتة ولا تكون مرتبطة بخطة طويلة المدى وتستنفذ خلال أكثر من سنة مالية . وتتعلق بشراء الأصول كتوريد المركبات والأجهزة والمعدات والتجهيزات وإضافات المباني والأثاث .

2-2/2 تقسيم المصروفات تبعاً لنمط النفقة وطبيعتها :

كما يمكن تقسيم المصروفات الجارية وتصنيفها في مجموعات بناءً على نوع ونمط وطبيعة النفقة وذلك على الوجه الآتي:

أ . مستلزمات سلعية:

وتتعلق بتوريد وشراء مواد و سلع ضرورية للجهة لاستمرارية أدائها لوظائفها المنوطة بها كمصروفات الزيوت والوقود والقوى المحركة وقطع الغيار والقرطاسية والكهرباء والمياه والأدوية وأية نفقات مشابهة أخرى. وتخضع مشتريات الجهة في مجال الرقابة عليها لإجراءات التوريد الإعتيادية منذ نشوء الحاجة للمواد حتى توريدها للمخازن حيث يتم الشراء إما بالأمر المباشر أو من خلال مناقصات. ويتم التحقق من مطابقة الكميات المشتراة مع الكميات المطلوبة وأنها متفقة مع معدلات الإستهلاك الفعلي ومدرج لها بند في الموازنة ويتم سدادها بموجب فواتير

الموردين ومحاضر الفحص ومستندات الإدخال وتخضع للمراجعة المستندية والحسابية.

ب . مستلزمات خدمية:

وتمثل تكلفة الخدمات المقدمة للجهة من قبل الغير لتمكينها من تأدية نشاطها واستمرارية أعمالها كمصروفات الصيانة بأنواعها ومصروفات النشر والإعلان والأبحاث والنقل والتأجير وتكاليف الطباعة والأتعاب والضيافة والتأمين والبريد والهاتف وأية مصروفات أخرى تتعلق بخدمات مؤداة من الغير للجهة الإدارية واللازمة لسير أعمالها. ويراعى عند فحص هذه المصروفات إثبات تقديم الخدمة والحاجة إليها تبعاً لنشاط الجهة وتخضع إجراءات المراجعة بشأنها لما سبق ذكره فيما يختص بالمشتريات السلعية.

ج . مصروفات تتعلق بالتزامات إجتماعية وثقافية ومهنية:

وتتضمن هذه المجموعة كافة الأعباء التي تتحملها الجهة دون أن يقابلها الحصول على سلع أو خدمات أو يكون لها ارتباط مباشر بالنشاط الذي تؤديه الجهة، ومثلها التبرعات والإعانات والبعثات والهبات والمكافآت وتكاليف التدريب والمعارض. ويتوجب التحقق من الصرف من حيث توافر المخصصات المرصودة بالموازنة وأوجه الصرف وموافقة السلطات المختصة.

د . مصروفات متعلقة بمساهمات والتزامات إقليمية ودولية:

وتتمثل هذه المصروفات بالإشتراكات والمساهمات في هيئة الأمم المتحدة ومنظماتها وجامعة الدول العربية والمنظمات الإقليمية الأخرى

التخصيصية والهبات والإعانات الخارجية ، وتحقق إجراءات الرقابة على هذه المجموعة في المصروفات من خلال مراجعة الإعتمادات المخصصة وصدور الموافقات عن السلطة المختصة والتحقق من المستندات المؤيدة للصراف كالمطالبات أو المراسلات وكشوف الحسابات والتسويات والتحقق أيضاً من النتائج المستهدفة في المصروف كاستمرارية عضوية الدول في هذه المنظمات .

هـ . مصروفات تتعلق بتشغيل مؤسسات ومشاريع:

وتشكل هذه المصروفات ما تتحمله بعض الوزارات والإدارات الحكومية في سبيل تشغيل مؤسسات تابعة ومشاريع لازمة لأدائها لوظائفها كمصروفات مؤسسات الكهرباء أو المؤسسات الصحية أو مؤسسات النقل والمواصلات أو المؤسسات الإعلامية والسياحية وغيرها من المؤسسات أو الهيئات، والتي يدار بعضها على أسس تجارية تعد بموجبها بيانات ختامية عن نتائج أعمالها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، فعليه يتوجب مراجعة نظم الرقابة الداخلية المتوفرة لديها وفحص نتائج أعمالها وتحليل المركز المالي لها وتقييم أدائها، والإطلاع على النظام الأساسي لكل مؤسسة والقوانين المنظمة لها ومدى ارتباطها بالموازنة العامة للدولة، في حين يتم إخضاع مصروفات المؤسسات والجهات الأخرى والمشاريع في مجال الرقابة عليها للقوانين والتشريعات المعمول بها في الدولة من حيث التحقق من أن المصروفات قد أنفقت في الأغراض المخصصة لها ومعتمدة في الموازنة وصادر بشأنها قرار من السلطة المختصة ووجود رقابة مالية وإدارية كافية من حيث المستندات المؤيدة للصراف وإجراءات القيد بالسجلات.

و . مصروفات تتعلق بتحويلات جارية:

ويندرج ضمن هذه المجموعة من المصروفات تكلفة أعباء تتحملها الجهة دون حاجتها إلى سلع وخدمات في المقابل ويتعلق إنفاقها بالنشاط الذي تؤديه الجهة، ومثالها فوائد القروض والتسهيلات البنكية والعمولات وإيجار الأراضي والمخازن والمباني، ويتم إخضاع هذه المصروفات من حيث الرقابة عليها للمطابقات مع العقود المبرمة بشأنها للتحقق من أن المبلغ المدفوع هو المستحق دفعه فعلاً وأن القروض أو التسهيلات وكذا العين موضوع الإيجار قد تمت الاستفادة منها واستغلالها لأغراض الجهة. كما تشمل إجراءات الرقابة عليها التحقق من تناسب قيم الفائدة والقيمة التأجيرية على سبيل المثال مع قيمة الأصل المقرض أو المستأجر علاوة عن المراجعة المستندية والحسابية على الصرف والقيود بالسجلات.

ز . مصروفات خاصة باعتمادات ومخصصات:

وتتعلق هذه المصروفات بنشاط الجهة والأعمال والخدمات التي تؤديها ويعد إنفاق هذه المصروفات ضروري لهذا النشاط ومرتبطاً به ومثالها الإعتمادات الخاصة والنفقات الطارئة ومخصصات تقاعد الموظفين. ويعد هذا النوع من المصروفات ذا طبيعة خاصة من حيث توافر المستندات وحفظها وسرية بعضها وفي الغالب يكتفى بالحصول على إقرار بها من السلطة المختصة بإنفاقها بأن ما صرف قد تم في الأغراض المخصصة ولم يكن من المصروفات التي يتعين خصمها على اعتمادات أخرى بالموازنة. في حين تخضع المصروفات الأخرى والمخصصات لإجراءات المراجعة المستندية والحسابية الإعتيادية من حيث كفاية الأدلة والمستندات وإجراءات الرقابة الأخرى.

2/2 متطلبات الرقابة على المصروفات:

1-2/2 التعرف على أهمية الرقابة على المصروفات ونطاقها:

لم تعد الرقابة على المصروفات مجرد عمليات وإجراءات حسابية من واقع المستندات والسجلات لدى الجهات الحكومية المختلفة، والتأكد من توافر المستندات المؤيدة للصراف بل تعدى ذلك إلى نواحي أكثر أهمية. وقد أدى زيادة حجم المصروفات العامة وتنوعها، واختلاف أوجه صرفها عما كان متبعاً في الماضي، إلى ضرورة تطوير طرق الفحص والمراجعة، وتحديث أساليب الرقابة ورفع مستواها، لتتلاءم مع الأهمية الكبيرة التي أنيطت بالنفقات العامة وطرق مراجعتها..

وتتناول الرقابة الحديثة للمصروفات العامة كافة الجوانب المتعلقة بالإنفاق منذ بدء تخطيطه وتقديره، والدورة المستندية لإجراءات الصرف، والقيود في الدفاتر والسجلات الرسمية، ومدى كفاية الرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة، ثم متابعة مدى تحقيق هذا المصروف للوظائف والأغراض التي أنفق من أجلها، وكذلك دراسة مستوى الجهة المعنية في تنفيذ الأداء، واقتراح ما يلزم من التوصيات والملاحظات التي قد يكون من شأنها إحكام الرقابة على المصروفات وترشيد طرق إنفاقها بما يكفل تحقيق الصالح العام للدولة والحفاظ على مواردها.

2-2/2 التعرف على الإعتبارات الأساسية لتحقيق الرقابة على المصروفات:

في سبيل تحقيق الأهداف المشار إليها آنفاً، فإنه لا بد من مراعاة بعض الإعتبارات، وتوفير بعض الإجراءات والعناصر اللازمة لأعمال الفحص والمراجعة. ولعلّ من أهم ذلك ما يلي:

1- ضرورة الإلمام بدرجة كافية بمواضيع المصرفيات محل الرقابة من جوانبها المختلفة، سواء ما يتعلق بأنواعها وتقسيماتها، أو طبيعتها والأهداف المنشودة منها، أو الجهات المختصة لها، أو طرق الرقابة عليها، أو الدورة المستندية التي تمر بها هذه المصرفيات، وكذلك السجلات القانونية المتداولة لهذا الغرض.

2- ينبغي أن تعمل الإدارة المختصة في الرقابة على المصرفيات في أجهزة الرقابة المالية العليا على تجميع وتنظيم وتنسيق القوانين والقرارات واللوائح السارية والمنظمة لموضوع كل مصرف على حدا، والإستفادة من وسائل الإتصال والحفظ الإلكترونية الحديثة، ووضع ذلك بصورة سهلة وميسرة في متناول يد العضو الفني وتحت نظره حتى تكون له عوناً ومرشداً أثناء قيامه بأعمال الفحص والتدقيق، كما يستعين بها في تكوين ملاحظاته وتوصياته.

3- ضرورة توفير المراجع العلمية والدراسات الفنية و الإقتصادية والقانونية المتخصصة حول موضوع الرقابة على المصرفيات كلما أمكن ذلك، وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بنود المصرفيات الرئيسية للدولة.

4- القيام بإجراء تقييم مبدئي لإجراءات الرقابة الداخلية على بنود المصرفيات المختلفة لتحديد نقاط القوة والضعف فيها .

5- تحديد نسبة المراجعة، وكذلك تعيين الفترة الزمنية التي يكلف العضو الفني بفحصها. ويتم ذلك في حدود واجبات أجهزة الرقابة المالية العليا المقررة قانوناً، وفي ضوء الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة له.

6- كما يجب إعداد برامج مراجعة تفصيلية لكافة بنود المصرفيات الرئيسية.

ويجب النظر إلى هذه البرامج باعتبارها حداً أدنى للمراجعة، ودليلاً لإرشاد العضو الفني أثناء عمله، بحيث لا تكون عائقاً له من الإستزادة أو التجديد، ولا تعمل على تقييده وحجر أفكاره.

3/2 إجراءات الرقابة على المصروفات:

1-3/2 الإجراءات التمهيدية للرقابة على المصروفات :

ينبغي على العضو الفني أو فريق التدقيق القيام ببعض الإجراءات التمهيدية واستيفاء بعض المتطلبات المتصلة بموضوع الرقابة على المصروفات ومن هذه الإجراءات:

- 1- التعرف على أهداف وطبيعة عمل الجهة محل المراجعة .
- 2- الإطلاع على القوانين والنظم واللوائح والقرارات ذات الصلة بالجهة وموضوع بنود المصروفات المطلوب تدقيقها والحصول على نسخ منها.
- 3- الإطلاع على تفاصيل تقديرات المصروفات، وفحص الأسس التي اعتمدها الجهة الحكومية للوصول إلى تلك التقديرات ومقارنتها مع تقديرات السنة السابقة للوقوف على مبررات الزيادة أو النقص للسنة محل المراجعة.
- 4- الإطلاع على أية عقود تتعلق بمصروفات تتحملها الجهة المعنية، ويكون من شأنها ترتيب التزامات على الدولة مع التركيز على مبالغها وتواريخ استحقاقها.
- 5- التعرف على الأساس المحاسبي المتبع لدى الجهة الخاضعة للرقابة (الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق)، والتأكد من استمرارية إتباع هذا المبدأ من سنة لأخرى، مع التعرف على الدورة المستندية

وسجلاتها ومستنداتها المتوفرة وتطبيقاتها سيما وإذا كانت تتم من خلال الحاسوب وبالطرق الآلية.

6- عند استخدام أسلوب المراجعة الإنتقائية، فإن اختيار عينات مناسبة وموضوعية، يتم بالتنسيق بين العضو الفني وإدارته المختصة.

7- التحقق من أية مصروفات غير واردة بالموازنة أو بنود مستحدثة لنفقات جديدة أو إجراء مناقلة بين البنود والتأكد من وجود التغطية القانونية بالموافقة من الجهة المخولة المختصة.

2-3/2 الإجراءات التنفيذية للرقابة على المصروفات (العمل الميداني):

بعد تنفيذ الإجراءات التمهيديّة، وفحص نظم الرقابة الداخلية، يباشر فريق المراجعة عمله الميداني لتدقيق المصروفات وفق أمر التكليف، ويتضمن هذا التدقيق التحقق من الإجراءات الآتية:

- إجراءات ما قبل الإرتباط والتعاقد.
- إجراء الشراء/ إسناد الأعمال.
- إجراءات التوريد والإستلام والتخزين.
- إجراءات الصرف.
- إجراءات عامة.

1-2-3/2 إجراءات ما قبل الإرتباط والتعاقد :

1- التحقق من إنفاق المصروفات في الأغراض المخصصة لها، وفقا لما هو معتمد ومقدر لها في الموازنة العامة للدولة.

- 2- التحقق من أن الكميات المطلوبة تتناسب ومعدلات الإستهلاك الفعلي ويتم طلبها وفقاً لاحتياجات الجهة المعنية ونشاط عملها.
- 3- التحقق من عمليات تفويض الصلاحيات الممنوحة داخل الجهة الخاضعة للرقابة وأن عمليات الإلتزام بالإرتباط والتعاقد هي ضمن الإعتمادات الواردة بالموازنة دون زيادة.
- 4- مراعاة تطبيق التشريعات النافذة والقواعد المالية بشأن تحديد أساليب وطرق الشراء والتوريد استناداً إلى طبيعة المواد وقيمتها المقدرة والفعلية.
- 5- التحقق من المشتريات التي تتم بموجب مناقصات وعقود (التي يدخل نصاب مبلغها ضمن الحدود القانونية للرقابة السابقة) من استيفائها الإجراءات وعرضها على جهاز الرقابة المالية للحصول على الموافقة اللازمة.
- 6- في حال شراء أصناف ذات طبيعة رأسمالية بدل أصناف مستهلكة، يتم التحقق من أنه قد مضى على تلك الأصناف المستبدلة مدة العمر الإستهلاكي لها وخلاف ذلك يجب بيان الأسباب وما اتخذته الجهة من إجراءات حيال تلك الأسباب.
- 7- التحقق من الحاجة الفعلية لشراء الأجهزة والمعدات والآليات وأن عمليات شرائها وفقاً لاعتماداتها المخصصة في الموازنة واستيفائها إجراءات الشراء المقررة من خلال لجان المناقصات المختصة ووفقاً للتشريعات النافذة للجهة الحكومية المعنية.

2-2-3/2 إجراءات الشراء/ إسناد الأعمال :

أ- التحقق من سلامة إجراءات عمليات الشراء وأنها تتم وفقا للتشريعات النافذة والقواعد المالية وتراعي مصلحة الدولة ويشمل ذلك الأتي:

1. مراعاة توفير الإحتياجات في الوقت المناسب والجودة المناسبة.
2. أنسب الأسعار والشروط.
3. عدم تجزئة المشتريات.
4. الإطلاع على قرارات تشكيل اللجان المعنية بالشراء والفحص والإستلام ومحاضر اجتماعاتها وتوصياتها .
5. وجود سجل للموردين معتمد لدى الجهة المعنية .

ب- مراجعة مستندات المناقصات، وتتم من النواحي التالية :

1. وجود موافقة من السلطة المختصة على الشراء وفقا للحدود المالية والإلتزام بالإعلان عن المناقصات وفقا لمتطلباتها القانونية.
2. الإطلاع على محاضر الفتح ومراجعة تثبيت أسعار العطاءات المالية المقدمة .
3. الإطلاع على محاضر البت والتقرير الفني المقدم بشأن المناقصة ومراجعة التحقق من الترسية على أنسب الأسعار .
4. التحقق من تنفيذ أوامر التوريد ووجود سجلات متابعتها وحصر غير المنفذ منها والوقوف على أسباب تأخير غير المنفذ.
5. مراجعة إجراءات التعاقد للتحقق من سلامتها، والتركيز على العقود المبرمة في نهاية السنة وبأنها تمت بناء على الحاجة الفعلية وليس لغرض استنفاد المخصصات المالية المتوفرة.

6. التحقق من التزام الجهات المتعاقد معها بتقديم التأمينات والكفالات كضمانات مالية.

7. التحقق من أن جميع احتياجات الجهة المعنية و توريداتها مستنداً إلى طلبات أو أوامر شراء صادرة من السلطة المختصة، وتتضمن وصف المواد المطلوبة وكمياتها ونوعياتها وأسعارها وشروط ومواعيد التسليم وأية خدمات ملحقه أخرى.

8. ملاحظة فيما إذا كانت الجهة المعنية تركز مشترياتها على شركات محددة، والتأكد من عدم وجود تضارب في المصالح .

3-2-3/2 إجراءات التوريد والإستلام :

1. التحقق من أن عملية التوريد أو أداء الأعمال قد تمت بمواعيدها المحددة وبخلاف ذلك يجب التحقق من الإجراءات المتخذة بحق الموردين المقصرين بتنفيذ التزاماتهم مع ملاحظة الفترة الزمنية بين تاريخ الفاتورة وتاريخ الإستلام .

2. التحقق من أن لجنة الإستلام قد عملت على فحص واستلام المواد الموردة .

3. التحقق من إدخال المواد المستلمة إلى المخازن بموجب سندات استلام مخزنية منتظمة وأنه تم ترحيلها إلى السجلات المستخدمة في المخازن وفق النظام المطبق.

4. إعداد كشف بعينة من الموجودات الثابتة والأصناف الموردة من واقع سجلاتها المالية والحسابية المختصة، ومعاينتها في مواقعها ومخازنها

للتحقق من وجودها وطرق خزنها وصلاحياتها واستخدامها للأغراض
الموردة لأجلها .

5. التحقق من حالات صرف أية موجودات ثابتة للإستخدام وأنه تم
قيدها كعهدة رسمية.

6. إجراء الجرد الفعلي لبعض الأصناف التي تم شراؤها وتوريدها ومقارنة
رصيدها الفعلي مع أرصدها الظاهرة ببطاقات الصنف والسجلات
ووفقا لطبيعة النظام المعمول به .

4-2-3/2 إجراءات الصرف:

تصدر الأوامر المالية لصرف النفقات من أصحاب الإختصاص،
ويجب على العضو الفني بشكل عام التحقق من عدم إنفاق أي مبلغ
من الأموال العامة إلا في الأمور المخصصة لها وتوفر الإعتمادات مع
ملاحظة التالي :

1- التحقق من أن مستند الصرف قد صدر عن السلطة المختصة وتم
اعتماده وبالتوقيعات الصحيحة من المخولين المختصين ووفقا لحدود
واجباتهم وصلاحياتهم المالية.

2- التحقق من إرفاق جميع المستندات الأصلية المؤيدة لعملية الدفع مع
سند الصرف وأهمها (فاتورة المورد/ طلب التوريد أو أمر الشراء / محضر
فحص الإستلام / سند الإستلام المخزني / شهادة إنجاز الأعمال أو
الخدمة / مستندات العقد) وإثبات التبويب على بند الموازنة المختص.

3- التحقق من صدور سند الصرف والشيك الصادر بموجبه باسم الجهة
التي تم تكليفها أو التعاقد معها حصراً، وخلاف ذلك يتعين وجود

وكالة أو تفويض باستلام الشيك نيابة عن صاحب الحق ضمن
المستندات المؤيدة للصرف.

4- التحقق من ختم كافة مرفقات سند الصرف والفواتير خاصة بختم (مدفوع).

5- التحقق من صحة العمليات الحسابية للمبالغ الواردة بطلب الدفع
والمستندات الثبوتية المرفقة، ومتابعة إثباته وترحيله للسجلات المحاسبية
المختصة المعمول بها وفقاً للنظام المطبق آلياً أو يدوياً.

5-2-3/2 إجراءات عامة :

1- متابعة تحليل الفروقات بين المصروفات الفعلية والمقدرة لسنة المراجعة
ودراسة أسباب الإنحرافات.

2- إجراء مطابقات المصروفات مع السجلات وكما يلي :

أ- مطابقة الجاميع كما تظهر في سجلات حسابات المراقبة العامة
في نهاية السنة مع إجمالي المصروفات الفعلية.

ب- مطابقة جملة المصروفات المعتمدة في نهاية السنة مع إجمالي
الإتمادات المخصصة.

ج- مطابقة الجاميع كما تظهر في سجلات الأستاذ المساعد
(الحسابات الإفرادية) مع كشوف الحساب الختامي.

3- مراجعة أية حسابات وسيطة قد تنشئها الجهة المعنية خصماً على
حساب المصروفات (مثل حساب الدائنين أو حسابات المصروفات
المستحقة أو أية حسابات وسيطة) وملاحظة تسوية هذه الحسابات
خلال السنة المالية ودراسة أسباب ركود أية أرصدة فيها .

4- التحقق من دور التدقيق الداخلي في الرقابة على إجراءات الممارسات والمناقصات والتوريد والصرف بشكل عام وبيان أوجه القصور إن وجدت.

5- التحقق من عدم تداخل المصروفات من سنة لأخرى وذلك، بخصم مصروفات على موازنة سنة مالية لا تخصها.

الباب الثالث

3- إجراءات الرقابة على المشروعات الرئيسية

المقدمة:

يشكل حجم الإنفاق العام في إنشاء المشروعات المتعلقة بالمرافق والخدمات العامة وتكوين البنية الأساسية في كافة نواحي الحياة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية حجماً ضخماً من المبالغ المخصصة في الموازنة وتستنزف جزءاً كبيراً من إنفاق الموازنة العامة لتلك الدول .

ونظراً لأهمية الرقابة على المشروعات لما تشكله من إستثمارات لحاضر ومستقبل دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، فقد ترتب على الأجهزة العليا للرقابة المالية المحافظة على تلك الأموال العامة ومراقبة استخداماتها ومتابعة تنفيذ لمشروعاتها العامة .

وبناءً على ذلك فقد عززت تلك الدول دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مشروعات قوانينها للإهتمام بنود المشروعات المنفذة وإعطائها الأولوية في الفحص والمراجعة والمتابعة المالية للتحقق من صرف ما تقرر لها من اعتمادات في الأغراض التي خصصت من أجلها وفقاً لأحكام القوانين النافذة واللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية والتأكد من حسن تنفيذها طبقاً لعقود الإنشاء وشروط التعاقد والخطط التي وضعت لها والتطرق لأوجه القصور التي قد تشوبها ومحاوله تلافئها وتقديم توصيات بشأن عدم تكرارها، بما يحافظ على الأموال العامة ويرشد إنفاقها.

وطبقاً لمفاهيم وأساليب الرقابة الحديثة فقد تعدى دور أجهزة الرقابة العليا من المراجعة النظامية للعمليات المالية وسلامة استخدام الإعتمادات المقررة لتلك المشروعات وعمما إذا كان إنجازها قد تم ضمن حدود التكلفة والمدد المحددة لها، إلى آفاق أوسع تتمثل في ممارسة رقابة الأداء على المشروعات الحيوية والرئيسية والتحقق من

سلامة النتائج التي تحققت من الإنفاق عليها وعلاقة ذلك بالتكلفة، ومدى ملاءمة العائد والمردود الإقتصادي والإجتماعي والتحقق من سلامة الأوجه التي تستثمر فيها الأموال العامة ومدى كفاية وفعالية القوانين الحكومية المنظمة والعمل على تطويرها بما يوفر الأسس القانونية لتحقيق رقابة فعالة على نفقات المشروعات الرئيسية، وتعزيز مبدأ المساءلة العامة في كل ما يتعلق باستخدامات المال العام.

1/3 أنواع المشروعات الرئيسية :

يمكن تصنيف المشروعات الرئيسية إلى الفئات الآتية:

1- مشروعات إنشائية تتعلق بالبنية التحتية :

وهي مشروعات الدعامة الأساسية لتحقيق التنمية الإقتصادية وزيادة مقومات النشاط الإنتاجي داخل الدولة. ويندرج ضمنها مشروعات البنية التحتية أو الأساسية، الطرق والأنفاق والجسور ونفقات تطويرها وتحسينها والتي تستلزم رصد مبالغ ضخمة لإنجازها وقد تمتد مدة استكمالها لفترات طويلة، كما يندرج ضمن هذه الفئة من المشروعات المبالغ المخصصة لاستثمارات الأراضي، والمباني والمنشآت العامة، وشبكات توزيع المياه والكهرباء والمجاري .

2- مشروعات إنشائية تتعلق بالتنمية الإجتماعية:

وتلك المشروعات ترتبط بالتنمية الإجتماعية للخدمات المقدمة للأفراد مباشرة وتضيف منافع إقتصادية طويلة الأجل للمجتمع في مجال الصحة والتعليم والإسكان والثقافة العامة وتعزيز البحث العلمي والفني والرياضي داخل المجتمع، ويندرج ضمن مشروعات التنمية الاجتماعية ما ينفق على مشروعات تتعلق بإقامة المستشفيات والمدارس والجامعات

والمساجد والمتاحف والمكتبات والمسارح وإقامة المشاريع الإسكانية للمواطنين والمراكز الصحية والنوادي والملاعب الرياضية ونفقات زراعة وتجميل مناطق الدولة.

3- مشروعات إنشائية ذات طبيعة استثمارية:

وهي المشروعات التي تهدف لتعجيل التنمية الإقتصادية وبشكل مباشر، وتدار تلك المشروعات على أسس تجارية تخدم وتحقق مردوداً للدولة والمواطن وتخضع مسؤولياتها وفقاً لموقعها في التنظيم الإداري للحكومة وأجهزتها التنفيذية. ومثال تلك المشروعات الهيئات والمؤسسات والشركات العامة، ونفقات إنشاء وتطوير المناطق الصناعية والمطارات والموانئ.

4- مشروعات تتعلق بوظائف سيادية :

وهي المشروعات التي تتعلق بوظائف الدولة السيادية في المجال الأمني للدولة والمواطن، كإقامة المنشآت العسكرية ومراكز التدريب والمباني والمخافر الأمنية والمنشآت ذات الطابع الأمني.

2/3 متطلبات الرقابة على المشروعات الرئيسية:

لتنفيذ الرقابة المالية على المشروعات يتطلب من الأعضاء الفنيين الإلمام بالتشريعات القانونية التي تحكمها والتعرف على تفاصيلها مالياً وفنياً والنظم والقواعد التي تعمل بموجبها ، وكما يلي:

1- القوانين والتعاميم والقرارات والمنشورات المالية :

ينبغي تجميع وتنظيم وتنسيق القوانين واللوائح والنظم والقرارات والمنشورات المالية المنظمة لأعمال تنفيذ المشروعات بكافة مراحلها ،

ووضعها بصورة سهلة وميسرة في متناول يد العضو الفني وتحت نظره، حتى تكون له عوناً أثناء قيامه بأعمال الفحص والتدقيق، والإستعانة بها في تكوين ملاحظاته وتوصياته .

2- التعرف على عقود المشاريع الموحدة (نماذج العقود المقررة) :

تعتمد أعمال تنفيذ المشاريع على شروط ومؤشرات موضوعة من جهات متخصصة وذلك في مجال الإستشارات الفنية و أعمال الهندسة المدنية والكهربائية والميكانيكية، كما أن هناك صيغة للعقد الموحد أو النموذجي يتم وضعه من قبل الجهات المعنية المختصة بالمشاريع، وتحكمها شروط وارده في وثائق ملزمة التطبيق عند تنفيذ المشاريع، و ينبغي أن يتم التعرف على تلك الوثائق كما يلي:

أ- الإتفاقية الموحدة للخدمات الإستشارية والفنية لأعمال المباني والهندسة المدنية .

ب- وثائق العقد الموحد لإنشاء المباني والأعمال المدنية .

ج- وثائق العقد الموحد للأعمال الكهربائية والميكانيكية.

د . نموذج العقد الموحد للمشاريع.

هـ . إتفاقيات استخدام واستعارة المهنيين من المكاتب الإستشارية.

3- التعرف على المشاريع ودراساتها الفنية والإقتصادية المعتمدة:

التعرف على المشاريع المقررة خلال السنة المالية والميزانية المخصصة والمعتمدة لكل مشروع ودراسات الجدوى الإقتصادية والفنية الخاصة بها التي تم اعتمادها لتنفيذ تلك المشاريع .

4- وجود التخصصات الفنية المتعلقة برقابة المشاريع:

لتحقيق فاعلية العمل الرقابي يتطلب وجود الكفاءة المهنية لأداء مهام التدقيق، وحيث أن أغلب أعمال المشاريع تتم بمواصفات إستشارية تخصصية وهندسية مدنية أو كهربائية أو ميكانيكية وغيرها من التخصصات، فيتعين على أجهزة الرقابة المالية رفد الجهاز الرقابي لمراجعة المشاريع من المختصين الفنيين والمهندسين وبكافة الفروع وحسب طبيعة المشاريع، كما يمكن الإستعانة بإعارة أو انتداب المختصين من الفنيين والمهندسين من أجهزة الدولة الأخرى لفترات و أوقات محددة، على أن لا يكونوا من الأجهزة المعنية بالرقابة.

5- ضرورة الإلمام بقواعد وأسس النظام المحاسبي: الذي يحكم عقود المشاريع و صرف مستحقاتها ، مع التعرف على آلية عمل مستخلصات دفعات المشاريع وقيودها المحاسبية.

6- التعرف على ملفات وسجلات ونماذج المشاريع الواجب فحصها:

تشكل الملفات والسجلات والنماذج الخاصة بالمشاريع مرجعاً أساسياً للعضو الفني لإتمام عملية الفحص لما تحويه من مراسلات تبين مراحل وإجراءات العمل وأية تغييرات تحدث على المشروع من ناحية كمياته ومواصفاته وفترة تنفيذه ولما لتلك التغييرات من أثر مالي فإنه يتطلب الإطلاع عليها وفحص ما يترتب إزائهاومن أبرزها :

أ. ملفات العقود: والتي تتضمن نموذج العقد الموحد المبرم مع المقاول وجداول الكميات والمواصفات ونموذج العقد الموحد المبرم مع الإستشاري .

ب. ملفات مراسلات المشروع : تتضمن جميع المراسلات ومحاضر الاجتماعات الخاصة بالمشروع ويفيد الإطلاع على هذا الملف في معرفة مشاكل التنفيذ .

ج. حساب المشروع (بطاقة مراقبة مخصصات المشروع) وتمثل حساب المشروع وتوزيع مخصصاته على الإلتزامات المكونة لفقرات المشروع كالمقاول والإستشاري والتأثيث... وغيرها، كما تتضمن القيود وسندات الصرف التي تمت عليه ويمكن طلب فحصه.

د. تقارير المتابعة : تقوم الإدارات الهندسية المختصة أو إدارات المشاريع بإصدار تقارير المتابعة لتنفيذ المشاريع، تمكن العضو الفني من الوقوف على حركة التنفيذ وتكوين الرأي بشأنها وبما يتفق مع عقود التنفيذ .

هـ- كشف وبيانات الحاسب الآلي: وفي حالات تطبيق الحاسب الآلي لبيانات التخصيصات ومتابعة التزاماتها والمبالغ المصروفة وأية بيانات تتضمنها فإنه يمكن للعضو الفني الرجوع إليها والإطلاع عليها للتأكد مما تتطلبه عملية الفحص .

7- التعرف على نظام الرقابة الداخلية الذي يحكم دراسات المشاريع وإقرارها وطرحها وترسيته وتنفيذها وصرف مستحقات مبالغها واستلامها وعلى مستوى كل مشروع، والذي يمكن من خلاله تحديد الفقرات التي تأخذ أهمية نسبية أكبر في عملية المراجعة.

8- تحديد نسبة المراجعة، وكذلك تعيين الفترة الزمنية التي يكلف العضو الفني بفحصها. ويتم ذلك في حدود الواجبات المقررة على عملية الرقابة قانوناً، وفي ضوء الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للجهاز الرقابي .

3/3 معايير اختيار المشروعات التي يتم فحصها :

الإعتبرات الأساسية التي يراها العضو الفني عند اختياره للمشروعات التي سيتم فحصها هي من خلال قيمة تلك المشاريع وحجمها قياساً بالمبالغ المعتمده في الميزانية السنوية ووفق نطاق العمل المحدد في مهمة المراجعة ولعينة من المشاريع المختارة للفحص، ويمكن للعضو الفني عند اختيار تلك العينة أخذ المعايير والإعتبرات الآتية بعين الإعتبار لاختيار المشاريع التي يتم فحصها :

- أ. المشاريع التي تزيد تكاليف تنفيذها عن المعدل المقرر لتكاليفها المقدرة .
- ب. المشاريع التي طال التأخير في تنفيذها أكثر مما يجب .
- ج. المشاريع التي طرأ عليها تعديلات جوهرية بالغة الأهمية عند تنفيذها .
- د. المشاريع التي صدر بشأنها أوامر تغييرية أدت إلى تعديل قيمة العقد .

4/3 إجراءات الرقابة على المشروعات الرئيسية (العمل الميداني):

المشروعات تتضمن مراحل متعددة إبتداءً من دراسة الجدوى فالإرتباط والتعاقد والتنفيذ والإستلام، ووفقاً لذلك فإن إجراءات التدقيق والمراجعة لمصروفات المشروعات الرئيسية، تنفذ وفقاً لمراحلها وتفحص فيها :

- ❖ إجراءات سابقة لمرحلة الإرتباط والتعاقد.
- ❖ إجراءات طرح المناقصات .
- ❖ إجراءات استلام العطاءات والفتح.
- ❖ إجراءات الترسية.
- ❖ إجراءات إبرام العقد.
- ❖ إجراءات التنفيذ والصرف.

❖ الأوامر التغييرية.

❖ إنجاز أعمال المشروع وغرامات التأخير.

❖ فترة الصيانة ومحجوز الضمان.

1-4/3 إجراءات سابقة لمرحلة الإرتباط والتعاقد:

1. التحقق من وجود دراسات تبين جدوى وهدف المشروع ومدى كفايتها وشمولها لمختلف الجوانب الفنية والمالية والإقتصادية والقانونية وأن كافة المستندات والتحضيرات قد استوفت جميع المتطلبات الضرورية قبل طرح المناقصة.
2. التأكد من التقيد بأحكام القوانين والقواعد المالية المقررة فيما يتعلق بتوفير الإعتمادات المالية في موازنة الجهة صاحبة المشروع قبل الإرتباط بالصرف وطرح المناقصة والتأكد من وجود موازنة تقديرية للمشروع.
3. التحقق من أن المشروعات الرئيسية الجاري تنفيذها هي في إطار الخطة العامة للدولة وأنها مدرجة ضمن المشروعات الموافق عليها من الجهة الحكومية المختصة (مجلس التخطيط/ مجلس الوزراء أو غيرها.....).
4. التحقق من عرض مشروع المناقصة والعقد على الأجهزة الحكومية المختصة (جهاز الرقابة المالية/ وزارة المالية/ وزارة العدل.. الخ) والتي يتجاوز مبلغها النصاب للعرض على تلك الجهات طبقاً للقانون ... وأن الملاحظات والتعديلات التي أبدت بشأن صيغة العقد وإجراءات المناقصة قد تم الأخذ بها وتسويتها على وجه مقبول.
5. التحقق من قيام الجهة المعنية بالتنسيق مع الجهات الحكومية الأخرى التي قد يكون لها علاقة بتنفيذ المشروع لأغراض توفير الموقع، توفير

الطرق، تمديدات الماء والكهرباء والهاتف والمجاري وغير ذلك من الخدمات.

6. التحقق من تقديم المكتب الإستشاري للمشروع بوليصة تأمين سارية المفعول وصادرة عن إحدى شركات التأمين الوطنية لصالحه، مقابل أية خسائر ناجمة عن مطالبات أو مسؤولية قانونية ناتجة عن إهمال أو تقصير يؤدي لحدوث أخطاء أو عيوب بالخدمات المقدمة منهم وتزويد الجهة الحكومية بالمستندات والإيصالات المؤيدة لسداد الأقساط المستقبلية.

2-4/3 فحص إجراءات طرح المناقصات :

1. الأصل في تنفيذ المشروعات أن يتم عن طريق المناقصة العامة، وفي حالة طلب الجهة الخروج عن ذلك يقتضي التحقق من المبررات ووجود موافقة استثنائية من السلطة المختصة وفقاً للتشريعات النافذة.
2. التحقق من أن عرض مشاريع المناقصات على لجان المناقصات المختصة وحسب صلاحيتها قد تم بطريقة صحيحة وفقاً لقيمتها المحددة لها بموجب القوانين والتشريعات النافذة والمنظمة لعمل لجان أو مجالس المناقصات المختصة .
3. التحقق من قيام الجهة بإعداد وتنظيم شروط المناقصة الخاصة والعامة وتعليمات المناقصين والرسومات والخرائط وإجراءات التنفيذ والمعلومات المتعلقة بتقديم واستلام العروض والتأمين المؤقت والنهائي اللازم وكافة التفاصيل اللازمة التي تضمن للدولة استلام الخدمات المطلوبة بالمواصفات المحددة وبالفترة المتعاقد عليها وبالأسعار التي تمت الموافقة عليها .

4. التحقق من طريقة الإعلان عن المناقصة في الصحف، وأنه تم تحديد تاريخ محدد لانتهاؤ موعده تقديم العطاءات (تاريخ الإقفال).
5. التحقق من وجود تصنيف للمقاولين تبعاً لفئاتهم وسابق خبراتهم وأن حق الإشتراك بالمناقصة وتقديم العطاءات مكفول لجميع الشركات والمقاولين المصنفين للقيام بالأعمال المطلوبة حسب فئة تصنيفهم.
6. التحقق من عدم طرح المناقصات بالتكرار ولذات الأعمال أو المواد كلياً أو جزئياً لغرض اللجوء إلى تجزئة الأعمال والتهرب من النصاب الذي يستوجب بعض الشروط التي تتطلبها القواعد المالية السارية في الدولة وبما يحول دون ارتفاع كلفة كل جزء من المشروع على حدا.

3-4/3 فحص إجراءات إستلام العطاءات والفتح :

1. التحقق من ختم العطاءات من قبل مقدميها وكذلك من قبل لجان أو مجالس المناقصات المختصة عند فتح المظاريف و الإلتزام بالأحكام المنظمة لإجراءات استلام العطاءات وفتحها .
2. التحقق من الإلتزام بأحكام تشريعات المناقصات النافذة في شأن كتابة الأسعار رقماً وحرفاً إذا كان هناك أسعار معدلة يكون ذلك بالرقم والحرف مع التوقيع عليه.
3. التحقق من فتح المظاريف وفي الموعد المحدد من قبل لجنة المناقصات المختصة وتوفير النصاب القانوني لعملية الفتح وذلك من واقع محضر فتح المظاريف.
4. الإطلاع على العروض المقبولة مع البيانات الواردة بمحضر فتح المظاريف.

5. التحقق من أنه تمت مراجعة العطاءات قبل تفرغها ويتم مراجعتها
مراجعة حسابية وفي حالة الاختلاف بين سعر الوحدة وبين السعر
الإجمالي يؤخذ بسعر الوحدة .

6. التحقق من قيام المناقصين بتقديم التأمين المؤقت المنصوص عليه في
شروط المناقصة، وفي حال عدم تقديم هذا التأمين، تطبق أحكام
قوانين المناقصات والتشريعات النافذة في هذا الخصوص مع إثبات
ذلك في محضر فتح المظاريف .

7. التحقق من التقرير الفني ومن صحة الإجراءات التي تتم في المناقصات
التي تقدم عطاءاتها بمظروفين فني ومالي في المناقصات التي تتطلب
ذلك.

8. التحقق من أنه لم يتم إجراء أية تعديلات على العروض المقدمة من
قبل المناقصين بعد فتح المظاريف.

4-4/3 فحص إجراءات الترسية :

1. في حال تكليف مقاول محدد بتنفيذ الأعمال بالأمر المباشر من سلطة
عليها، يقتضي إرفاق نسخة من هذا الأمر مؤيدة بموافقة السلطة التي
أجازت ذلك.

2. التحقق من أن عمليات الإتصال التي قد تجريها الجهة صاحبة المشروع مع
المناقصين بعد فض العروض تمت بتفويض من لجنة المناقصات المختصة
وفي حدود ما سمحت به القوانين والأنظمة المرعية .

3. التأكد من أن إسناد أعمال المشروع قد تم على مقدمي العطاء المطابق
للمواصفات والأقل أو الأفضل سعراً، ومراعاة بعض الأسس وأهمها:

أ. أن الجهات التي قامت بالتقييم الفني وثبتت توصياتها للترسية هي جهات لجان مؤهلة فنياً، وأن عملها طبقاً للقوانين والتشريعات النافذة.

ب. أن يكون تقرير الجهات أو اللجان الفنية للمفاضلة بين العطاءات تقريراً وافياً وشاملاً العناصر والمواصفات والشروط الفنية التي طرحت على أساسها المناقصة.

ج. أنه تم تحديد معايير المفاضلة بين المناقصين ومبررات عدم التوصية على السعر الأقل.

د. التأكد من قيام المناقص الذي رست عليه المناقصة بتقديم التأمين النهائي المطلوب طبقاً لما هو وارد بشروط المناقصة خلال المدة المحددة من تاريخ إعلامه بذلك مع ملاحظة تجديد مدة صلاحية التأمين تبعاً لتمديد فترة التعاقد.

هـ. ملاحظة أن يكون كتاب الترسية مطابقاً لقرار البت والمعتمد من السلطة المختصة، تبعاً للنصاب المالي للمناقصة وأن يكون خطاب الضمان مطابقاً لنموذج التأمين النهائي المرفق بمستندات المناقصة.

5-4/3 فحص إجراءات إبرام العقد:

1. التحقق من عدم استصدار أية مستندات أو وثائق أو خطابات رسمية ترتب عليها إلتزامات قانونية على الجهة الحكومية قبل إبرام العقد وإصدار أمر المباشرة بالعمل.

2. إذا كانت لدى الدولة بموجب تشريعاتها النافذة نماذج عقود موحدة فيتم التأكد من استخدام تلك النماذج عند التعاقد مع الغير .

3. التحقق من إبرام عقد بين الجهة الحكومية والمقاول المنفذ للمشروع، وأن

هذا العقد يتضمن تاريخ التوقيع وسريانه ومدة التنفيذ و كافة العناصر والبنود اللازمة كشروط الدفع والشروط الجزائية وفترة الصيانة وغيرها لتنظيم العلاقة بين الطرفين ويضمن حقوق الدولة دون النص فيه على أية التزامات من شأنها تحميل الدولة أعباء غير مبررة كفوائد تأخير صرف الدفعات أو الإعفاء من الرسوم أو عدم إعطاء أولوية لشراء واستخدام المنتجات والمرافق الوطنية .

4. التحقق من أن كلاً من المقاول الموقع معه عقد المشروع و الإستشاري الخاص بالمشروع لا تربطهما مصلحة مشتركة في تنفيذ المشروع .

5. التحقق من عرض مشروع العقد قبل توقيعه على الوزارات أو الجهات القانونية بذلك (وزارة العدل /وزارة الشؤون القانونية.. وغيره) وذلك في حالة تجاوز قيمة العقد المبلغ المحدد بموجب تشريعات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية .

6. التحقق من تضمين العقد لشرط خضوع العقود المبرمة مع المقاولين لقضاء الدولة الوطني في حالة حدوث أي خلاف أو أي ضرر أو إشكال يترتب من عمل المشروع وخاصةً فيما يتعلق منها بالعقود مع أطراف خارجية.

7. التحقق من تقديم المقاول مستندات تأمين ضد مخاطر تنفيذ العقد وتأمين عمال الجهة المعنية والعمال الذين يعملون بالموقع خلال مدة تنفيذ العقد.

6-4/3 فحص إجراءات التنفيذ والصرف:

وفي هذه المرحلة يتم التأكد من سلامة التنفيذ وإصدار مستخلصات

أو شهادات الدفعة للعمل المنفذ (مستحقات المقاول) بالشكل الصحيح ومؤيدة ومعتمدة من المختصين في المشروع ووفقاً لبنود العقد، كما تتضمن مراجعة أتعاب المكاتب الإستشارية وذلك على النحو التالي :

4/3-6-1 فحص إجراءات الصرف للمقاول :

1. التحقق من البنود الأساسية للعقد المبرم مع المقاول والتي يترتب عليها أو تؤثر على مبالغ العقد المبرم في الإستحقاق أو الإلتزام ومن هذه البنود (الدفعة المقدمة/شهادة الدفعة/ قيمة الأعمال المنفذة /المواد الأولية المطروحة في موقع العمل/ المكائن والأجهزة الموردة لموقع العمل/ إسترداد الدفعة المقدمة/ الحجوزات/ غرامة التأخير/ الأوامر التغييرية/ رد الحجوزات/ التمديد / إحتياطي الأعمال غير المنظورة) .

2. التحقق من أن مبلغ الدفعة المصروف مقدماً للمقاول عند البدء في تنفيذ المشروع تم وفقاً لبنود العقد وأنه تم تقديم مقابلها ضمان بنكي بنفس القيمة ساري المفعول حتى تاريخ استرداد كامل الدفعة المقدمة.

3. التأكد من أن الدفعات تتم في ضوء ما أنجز من أعمال وما تورد من مواد بناءً على طلبات مقدمة من المقاول وبموجب مستخلص لقيمة ما يستحقه مقرونة بالفواتير وشهادات الدفع والبيانات اللازمة ومصادق عليها من المهندس الإستشاري ومساحي الكميات في حال وجودهم وأن ذلك قد اقترن بمراجعة وتصديق من قبل أحد الفنيين المؤهلين التابعين للجهة المعنية.

4. مراجعة شهادات الدفع التي صدرت عن العقد مراجعة حسائية ومطابقتها مع مرفقات الشهادة من مستندات مؤيدة.

5. التحقق من أن جميع طلبات الدفع والشيكات الصادرة قد تم تنظيمها لصالح المقاول المنفذ المتعاقد معه، حتى وإن كان هناك وكيل عن صاحب الإستحقاق.

6. التحقق من خصم 10% أو النسبة المقررة قانوناً من قيمة الأعمال المنجزة لمجوز الضمان لحين الإنتهاء من فترة الصيانة وإصدار شهادة الإستلام النهائي والتثبت من صحة قيدها لحساب مجوز الضمان .

7. مراجعة نسب إنجاز المشروع في مراحل معينة من التنفيذ وذلك بالرجوع إلى شهادات الدفع وجداول الكميات وجداول الزمنية المرحلية المعدة لتنفيذ المشروع وفواتير المورد بهدف التحقق من تناسب الأعمال المنجزة فعلياً مع المبالغ المصروفة للمقاول.

8. التحقق من أن الصرف على المشروع خلال مراحل التنفيذ يتم وفقاً للإتمادات المخصصة لذلك وحصر أية أعمال جرى تنفيذها ولم ترد أصلاً ضمن اعتمادات الموازنة.

9. مراجعة المناقالات التي تمت خلال السنة على المشروعات الرئيسية ومبرراتها ومدى سلامة إجراءاتها.

10. في حال تمويل بعض المشروعات الحكومية بقروض من البنوك المحلية يتم حصر المشروعات التي تنفذ خصماً على القروض المبرمة مع البنوك وفحص المنصرف الفعلي منها وبيان كيفية التعاقد ومدى اتفاق القرارات الصادرة بشأن هذه المشروعات مع القواعد المالية المعمول بها في الدولة وكيفية سداد القروض البنكية والمعالجات المحاسبية لها .

2-6-4/3 مراجعة أتعاب المكاتب الإستشارية :

- من أهم النقاط التي يجب التركيز عليها لدى مراجعة أتعاب المكاتب الإستشارية ما يلي :
1. التحقق من تقديم المهندس الإستشاري وثيقة تأمين مهني سارية المفعول للفترة المطلوبة وحسب طبيعة ومدة المشروع وما تقرره التشريعات النافذة .
 2. التحقق من التزام الإستشاري بقيمة الميزانية التقديرية للمشروع عند إعداد التصاميم.
 3. مراجعة الدفعات المصروفة والتحقق من أن الصرف تم وفقاً للشروط الواردة بالعقد وشروط الخدمات الإستشارية ووفق التشريعات النافذة في الدول المعنية .
 4. التأكد من أن الجهة قد استفادت من أعمال التصاميم المنفذة .
 5. التأكد من صرف المستحقات الباقية (المبالغ المستقطعة من الدفعات) للإستشاري عن أتعاب الإشراف بعد انتهاء فترة الصيانة .
 6. في حالة احتساب أتعاب الإستشاري كنسبة من قيمة العطاء المقبول يجب مراعاة التأكد من استبعاد مبلغ الإحتياطي من قيمة العطاء .
 7. التحقق من عدم تضمين العقود مصاريف محتسبة ضمن استحقاقات الإستشاري وضمن مسؤولياته كمصاريف الإنتقال أو تخصيص سيارة للإستشاري أو غير ذلك ووفق التشريعات النافذة في الدول المعنية .
 8. التحقق من إعداد تقارير متابعة شهرية من قبل الإستشاري المشرف لمعرفة وجود عيوب فنية بالمشروع من عدمه .

7-4/3 الأوامر التغييرية:

1. التحقق من أن مبالغ أوامر التغيير الصادرة على المشروع لا تتجاوز النسبة المقررة في قوانين وتشريعات المناقصات النافذة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

2. في حالة صدور أوامر تغييريه لأعمال لا توجد لها أسعار أو بأسعار جديدة فيتم التحقق من أن الأسعار التي صدر بها أمر التغيير، تمت من خلال معرفة سعرها السوقي ومفاوضة المقاول بشأنها ويتم عرض نتيجة التغييرات على لجنة أو مجلس المناقصات المختص ووفقا للتشريعات النافذة في كل دولة .

3. التحقق من إصدار أوامر التغيير بتمديد مدة التنفيذ، خلال فترة تنفيذ العقد، وليس بعد انتهائه، ودراسة المبررات المقدمة لذلك ومدى دقتها بالرجوع لرأي الاستشاري والفنيين ذوي الإختصاص ومدى تناسب فترة التمديد مع حجم الأعمال بالأوامر التغييرية.

4. التحقق من وجود ضوابط لإصدار الأوامر التغييرية وعدم التوسع فيها وتقديم المبررات الكافية حيالها مدعمةً بتوصية من المهندس المشرف وموافقة الجهة المعنية وأن تكون ضمن النسبة المحددة استناداً لقيمة العقد الإجمالية .

5. مراجعة الأوامر التغييرية الناجمة عن تعديلات أو زيادة في الأعمال المتعاقد عليها والتحقق من الآتي :

أ. أن هذه الأوامر تتعلق بأعمال طارئة وضرورية لم تكن متوقعة عند إعداد شروط المناقصة.

- ب. أن تكون من صميم طبيعة العمل الأصلية ومكملة أو معدلة له.
- ج. ليس من مصلحة الدولة طرحها في مناقصة منفصلة.
- د. أن تكون حسب شروط ومواصفات المناقصة الأصلية المطلوب الإضافة عليها أو الحذف منها، وبنفس فئات الأسعار الواردة فيها.
- هـ. أن لا يقصد منها استغلال اعتمادات متاحة أو تهرب المقاول من دفع غرامات تأخير.

8-4/3 إنجاز أعمال المشروع وغرامات التأخير:

1. التحقق من تنفيذ العقد على أكمل وجه طبقاً لشروط التعاقد في الوقت المحدد والتأكد من إصدار شهادة الإستلام المؤقت للأعمال مع مراعاة ما جاء بتوصيات اللجنة الفنية المشكلة للإستلام.
2. في حال وجود ملاحظات أو نواقص عند الإستلام المؤقت للأعمال، يجب التأكد من خصم مبلغ مناسب مقابلها لحين قيام المقاول بإصلاحها خلال فترة الضمان/ الصيانة.
3. التحقق من تشكيل لجنة لاستلام المشروع إستلاماً مؤقتاً بعد الحصول على كتاب من المقاول يفيد بإنهائه للأعمال المتعاقد عليها والعمل على معاينة الأعمال المنجزة وإعداد محضر رسمي بذلك.
4. التحقق من تحصيل قيمة غرامات التأخير في حال تخلف المقاول عن تسليم الأعمال في التاريخ المحدد لذلك، وفي حالة الإعفاء من غرامات التأخير يستوجب التأكد من وجود موافقة خطية بذلك وأن الجهة التي أجازت الإعفاء هي سلطة مختصة ولديها صلاحية الإعفاء حسب

- التشريعات النافذة مع الإطلاع على المبررات التي قدمت للإعفاء.
5. التأكد من وجود شهادة تثبت قيام المقاول بتنظيف الموقع وإزالة العوائق ومخلفات البناء عقب الإنتهاء من الأعمال وخلاف ذلك يتم نقل المخلفات على نفقة المقاول وتحصيل التعويضات المقررة.
6. التحقق من وجود إقرار بالمخالصة من المقاول يفيد بأن الدفعة النهائية تمثل رصيد المبالغ المستحقة له بموجب العقد أو أية معاملات ناشئة عنه أو عن أوامر تغييريه صادرة لصالحه وأنه باستلامه لتلك المبالغ لم تعد له أية مطالبات لدى الإدارة المعنية.
7. مراعاة تسوية الشركات الأجنبية المنفذة للالتزاماتها الضريبية مع الوزارة أو الجهة الحكومية المختصة بجباية الضرائب، وبموجب شهادة صادرة من الوزارة أو تلك الجهة قبل صرف الدفعة الأخيرة لتلك الشركات.
8. التحقق من اتخاذ الجهة الحكومية المعنية بالإجراءات القانونية اللازمة حيال أي مقاول ثبت عدم مقدرته على الوفاء بالتزاماته التعاقدية ومصادرة مبالغ التأمينات والضمانات الخاصة به.
9. الوقوف على متابعة تشغيل المشروع المنجز ومدى الاستفادة منه، وتحقيقه الأهداف الإقتصادية أو الإجتماعية التي أنشئ من أجلها المشروع وذلك باستخدام الأساليب المتعارف عليها في قياس الأداء.

9-4/3 فترة الصيانة ومحجوز الضمان:

1. التحقق من تطبيق فترة الصيانة الواردة بشروط العقد وتبدأ من تاريخ إصدار شهادة الإستلام المؤقت للأعمال حتى إصدار شهادة الإستلام النهائي للمشروع.

2. التحقق من قيام الإدارة المعنية بالإحتفاظ بسجل لودائع الصيانة يدون فيه جميع المبالغ المحتجزة من الدفعات المصروفة ومطابقة أرصدة هذا السجل مع سجلات وزارة المالية دورياً.
3. إن الأصل في الإفراج عن محجوز الضمان أن يتم بعد الإستلام النهائي للأعمال. وفي حالة الإفراج عن محجوز الضمان جزئياً أو كلياً قبل الإستلام النهائي، التحقق من تغطية فترة الصيانة بكفالة مصرفية لصالح الجهة المعنية مقابل الإفراج الجزئي أو الكلي عن محجوز الضمان، ضماناً لسلامة الأعمال خلال تلك الفترة.
4. في حالة عجز المقاول عن قيامه بالإصلاحات المطلوبة خلال فترة الصيانة فإنه من حق الجهة المعنية الحجز على قيمة محجوز الضمان واستقطاع قيمة هذه الإصلاحات منها.
5. مراعاة القيود النظامية الخاصة بالكفالات المقدمة مقابل الإفراج عن محجوز الضمان.

الباب الرابع

4- إجراءات الرقابة على الإيرادات

المقدمة

تشكّل الإيرادات العامة الأساس المادي الذي تستعين به الحكومات في تغطية نفقاتها وأعبائها التي تنشأ عن تحقيق سياساتها في المجالات المختلفة، وتنفيذ مشروعاتها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها، كما تحرص الحكومات أيضاً على حماية مصادر إيراداتها والعمل على تنميتها وتجديدها وتنويعها، حتى تضمن دخلاً مستقراً ومضموناً لآجال غير محدودة.

وتولي الدول اهتماماً كبيراً للرقابة على الإيرادات العامة، والتي تهدف إلى التحقق من صحة تقدير وتحصيل وتوريد تلك الإيرادات، وكذلك حمايتها من التلاعب وباعتبار أجهزة الرقابة المالية العليا في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية هي المسؤولة عن الرقابة على الأموال الحكومية بشكل عام، فلا بد من إيلاء موضوع الإيرادات العامة ما تستحقه من عناية وجهد، لإحكام الرقابة عليها، وضمان عدم العبث بها أو التواني في تحصيلها، سواء من خلال هذا الفصل المتعلق بـ (دليل مراجعة الإيرادات)، أو إعداد برامج التدقيق التفصيلية لكل نوع من أنواع الإيرادات، أو تنظيم البرامج التدريبية المختلفة حول موضوع الرقابة على الإيرادات.

1/4 أنواع الإيرادات وتقسيماتها:

تشمل الإيرادات العامة، التي تعيننا في هذا الدليل، كافة الحقوق النقدية التي تزيد من موجودات الحكومة وتحصل من قبل الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة. ويشمل ذلك الضرائب والرسوم والغرامات والجزاءات، والعائدات الأخرى التي تتحقق من أملاك الدولة واستثماراتها، أو نتيجة خدمات وأنشطة تؤديها الحكومة في الداخل أو الخارج.

ويختلف تقسيم هذه الإيرادات من دولة إلى أخرى من ناحية أهميتها وسلطة تحصيلها والمعايير التي تحكمها ومدى إحكام الرقابة عليها . وبشكل عام ومن الجهة الرقابية وماتطلبه من إجراءات تدقيق لكل نوع من أنواع الإيرادات يمكن تقسيمها إلى ما يلي :

1-1/4 تقسيم الإيرادات بمعيار أهميتها بالنسبة للخزانة العامة .

يمكن تقسيم الإيرادات من حيث أهميتها بالنسبة للخزانة العامة إلى :

أ. إيرادات رئيسية

ب. إيرادات أخرى ثانوية.

وتتفاوت أهمية كل نوع من أنواع الإيرادات من وقت لآخر، حسب ظروف الدولة، ومصادر الإيراد، والبنية الإقتصادية للدولة.

2-1/4 تقسيم الإيرادات من حيث علاقتها بسلطة الحكومة:

إذا نظرنا للإيرادات العامة من زاوية السلطة التي تمارسها الحكومة في المجتمع، فإنه يمكن تمييز ثلاثة أنواع من هذه الإيرادات، وذلك على الوجه الآتي:

1. إيرادات سيادية:

وهي الإيرادات التي تحصل عليها الحكومة من الأفراد بحكم سيادتها في الدولة، دون أن تقدم خدمات معينة لكل فرد على حدة، مقابل هذه الأموال. ولعلّ أبرز مثال على هذه الإيرادات، رسوم الإمتياز وعائدات الضرائب بصفة عامة، وبعض أنواع الغرامات والرسوم.

وتخضع هذه الإيرادات في مجال الرقابة عليها لقوانين وتشريعات معينة، تحدّد أوعيتها، ونسب استحقاقها، ومواعيد تحصيلها، وأية غرامات أو جزاءات قد تفرض على المتخلفين عن أدائها.

2. إيرادات مقابل خدمات :

وتتمثل هذه الإيرادات في الأموال التي تحصل عليها الحكومة مقابل أداء خدمات معينة للأفراد، بحيث لا تجبى هذه الأموال إذا لم يحصل الأفراد على الخدمة. وتشكّل أنواع الرسوم غالبية هذا النوع من الإيرادات. ولعلّ من أمثلة ذلك، رسوم الجوازات والإقامات والرخص ورسوم المحاكم ورسوم الخدمات العقارية والخدمات البريدية وغير ذلك من أنواع الرسوم. وتحدّد هذه الإيرادات عادة، بموجب قوانين ولوائح حكومية تبين قيمة الرسم وحالة استحقاقه وطريقة دفعه.

3. إيرادات مساهمات وعوائد أملاك الدولة وإيرادات أخرى:

وتشمل هذه الإيرادات العائدات والأرباح التي تجنيها الحكومة من أملاكها العقارية والصناعية والتجارية والمالية والثروات الطبيعية وما تساهم به الدولة في شركات أو مؤسسات أو أية مشاريع أخرى ذات عائد إقتصادي .

ويعالج أغلب هذا النوع من الإيرادات بطرق محاسبية خاصة، تختلف عن طرق المحاسبة الحكومية، حيث يغلب على حساباته الطابع التجاري، وبالتالي فإنه يتطلب أسلوباً خاصاً في الرقابة المالية عليه ، ويدخل جانب من تدقيق هذه الإيرادات في مجال الرقابة على الإستثمارات والشركات والمؤسسات العامة.

2/4 متطلبات الرقابة على الإيرادات:

لم تعد الرقابة على الإيرادات مجرد عمليات وإجراءات حسابية من واقع المستندات والسجلات لدى الجهات الحكومية المختلفة، والتأكد من توريد

المتحصلات منها للخزانة العامة في الدولة فحسب. فقد أدى زيادة حجم الإيرادات العامة وتنوع مصادرها بشكل كبير، واختلاف طرق جبايتها عن ما كان متبعاً في الماضي، إلى ضرورة تطوير طرق الفحص والمراجعة، وتحديث أساليب الرقابة ورفع مستواها، لتتلاءم مع الأهمية الكبيرة التي أنيطت بالإيرادات بشكل عام ، ولتحقيق ذلك فإنه ينبغي توفير ومراعاة المتطلبات التالية:

1. ضرورة الإلمام بدرجة كافية بمواضيع الإيرادات محل الرقابة من جوانبها المختلفة، سواء ما يتعلق بأنواعها وتقسيماتها، أو وظائفها والأهداف المنشودة منها، أو الجهات القائمة على جبايتها، أو طرق الرقابة عليها، أو الدورة المستندية التي تمر بها هذه الإيرادات، وكذلك السجلات القانونية المتداولة لهذا الغرض.

2. تجميع وتنظيم وتنسيق القوانين والقرارات ونظم وتعليمات الجباية واللوائح السارية بشأنها والمنظمة لموضوع كل إيراد على حدا، وينبغي أن تعمل الإدارات والأقسام المسؤولة عن تدقيق الإيرادات في أجهزة الرقابة المالية العليا في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على ذلك، ووضعها ذلك بصورة سهلة وميسرة في متناول يد العضو الفني وتحت نظره، حتى تكون له عوناً ومرشداً أثناء قيامه بأعمال الفحص والتدقيق .

3. ضرورة الإلمام بقواعد وأسس النظام المحاسبي الذي يحكم عملية تحصيل الإيراد وإيداعه، وبما يمكن من التعرف على الدورة المستندية والسجلات المحاسبية (بنظم المعلومات الآلية أو اليدوية) والتحقق من سلامة مدخلات ومخرجات تلك الدورة المستندية ودقة إصدار مستنداتها وتقاريرها، وانتظام إثبات سندات القبض والقيود في السجلات أولاً بأول، وإيداع مبالغها في حسابات البنوك المختصة دون تأخير .

4. ضرورة الإلمام بالتقديرات التفصيلية للإيراد، والأسس التي اعتمدت عليها الجهة المعنية للوصول إلى تلك التقديرات. فإن ذلك يساعد على مقارنة المتحصلات الفعلية خلال السنة بتلك التقديرات، ويعين على تحديد جوانب الضعف في عملية التحصيل كما يساعد أيضاً على تحليل الإيراد من عدة وجوه، سواء من ناحية الممولين أو فترات الجباية أو حجم الإيراد في كل منطقة من المناطق المختلفة في الدولة وهكذا.
5. ضرورة توفير المراجع العلمية والدراسات الفنية والإقتصادية والقانونية المتخصصة حول موضوع الإيراد كلما أمكن ذلك، وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بالإيرادات الرئيسية للدولة. ومن جهة أخرى، يقتضي تشجيع الأعضاء الفنيين على إعداد دراسات وبحوث فنية حول الإيرادات المختلفة، لأن ذلك من شأنه حفزهم على استمرار القراءة والإطلاع العلمي، والذي هو ضروري لتكملة جانب الخبرة العملية لديهم، كما يعتبر ضرورياً لاستمرار تطوير وتحسين الأداء بالنسبة للأعضاء الفنيين.
6. تحديد نسبة المراجعة، وكذلك تعيين الفترة الزمنية التي يكلف العضو الفني بفحصها. ويتم ذلك في حدود الواجبات المقررة على العضو الفني قانوناً، وفي ضوء الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة له.
7. ضرورة فحص نظام الرقابة الداخلية وعلى مستوى كل إيراد، و بما يمكن من مدى التحقق من شمولية الإيراد لجميع فئاته، وفعالية تحصيل مبالغه، ومنع التهرب لأي من مستحقاته ومنع أي غش أو اختلاس لمبالغه .
8. كما يجب إعداد برامج مراجعة تفصيلية لكل نوع من الإيرادات. ويجب النظر إلى هذه البرامج باعتبارها حداً أدنى للمراجعة، ودليلاً لإرشاد العضو الفني أثناء عمله، بحيث لا تكون عائقاً له من الاستزادة أو التجديد، ولا

تعمل على تقييده وحجر أفكاره، بل تترك له فرصة الاجتهاد والإبداع والتطوير. وينبغي أن يعطى للعضو الفني فرصة كاملة لإبداء رأيه في برامج المراجعة نفسها وما قد يراه لازماً للشطب أو التعديل عليها، في ضوء ممارساته العملية في الفحص والتدقيق.

3/4 الإجراءات التمهيدية والتنفيذية للرقابة على الإيرادات:

ينبغي على أجهزة الرقابة العليا تغطية تدقيق الإيرادات ضمن خطط المراجعة دورياً و سنوياً دون انقطاع، وإيلاء عملية التدقيق العناية الكافية لارتفاع نسبة تعرض حصيلة الإيرادات لمخاطر عمليات التلاعب والإختلاس، والمباشرة في تنفيذ إجراءات تدقيق الإيرادات تتطلب إجراءات تمهيدية للإلمام والتعرف على الجهة المقرر مراجعتها وتفاصيل إيراداتها والهدف منها ، ومع الإجراءات التمهيدية يتم تحقيق إجراءات التدقيق التنفيذية الميدانية والتي سنتطرق لها خلال هذا الدليل .

1-3/4 الإجراءات التمهيدية:

يتطلب لأداء مهام المراجعة في رقابة الإيرادات التعرف على وقائع تحقق الإيراد للجهة الحكومية المكلف بمراجعة إيراداتها من خلال القوانين والنظم واللوائح التي تحكم أداءها وتحدد أهدافها ومهامها والتصرف بمواردها أو توزيع أرباحها، والخدمات التي تقدمها والمبلغ المطلوب مقابلها. ومع ما تقدم وعند مباشرة العضو الفني أو فريق المراجعة فإنه ينبغي تحقيق الإجراءات التمهيدية لموضوع المراجعة وذلك على النحو التالي :

1. الإطلاع على القوانين واللوائح والقرارات ذات الصلة بموضوع الإيراد المطلوب تدقيقه.

2. الإطلاع على تفاصيل تقديرات الإيراد في الموازنة، وفحص الأسس التي اتبعتها الجهة الحكومية للوصول إلى تلك التقديرات.
3. الإطلاع على التقارير الصادرة من جهاز الرقابة المالية المتعلقة بذات الموضوع عن الفترة السابقة ومتابعة تنفيذ توصياتها، وكحدّ أدنى الإطلاع على آخر تقرير صادر من الجهاز في هذا الشأن، وما تم بشأن هذه التقارير من مراسلات تبين تسوية معالجة الملاحظات الواردة في تلك التقارير.
4. مراجعة الملف الدائم للجهة الإرادية أو موضوع الإيراد المطلوب تدقيقه. وتحديث ذلك الملف بأية نظم أو لوائح أو تعليمات أو صلاحيات صدرت حديثاً، وما يتعلق بتفاصيل السجلات والمستندات المتوفرة لدى تلك الجهة ونظام الأتمتة الحاسوبي المطبق، وأسماء ووظائف المسؤولين المخولين في الجهة الذين لهم علاقة بموضوع المراجعة.
5. الإطلاع على أية عقود امتياز أو إيجار أملاك سارية المفعول يترتب عليها تحقيق أو ترتيب إيراد للجهة تجاه الغير، وذلك للتركيز عليها عند الفحص الميداني .

2-3/4 الإجراءات التنفيذية للرقابة على تحصيل الإيرادات:

على الأعضاء الفنيين في جهاز الرقابة للإيرادات، وبعد تغطية الإجراءات التمهيدية المتعلقة بالرقابة على الإيرادات، القيام بإجراء مقارنات وتحليل عامة وبعض المراجعات العامة لتقييم أداء عمل الجهة الخاضعة لعملية المراجعة والوقوف على وضع إيراداتها وذلك من خلال النقاط التالية على الأقل :

1. مقارنة قيمة الإيراد الفعلي بالإيراد المقدّر في الموازنة العامة، ودراسة أسباب أي تفاوت ملحوظ بينهما إن وجد.
2. مقارنة إيراد السنة الجاري فحصها بنفس الإيراد خلال السنوات السابقة. ويجب أن يؤخذ في الاعتبار أيّ تغيير في الظروف أو القوانين أو الأسعار خلال هذه السنوات حتى يكون أساس المقارنة سليماً.
3. تحليل الإيراد حسب الجهات والمناطق التي قامت بتحصيله، ومقارنة نسب التحصيل بين هذه الجهات والمناطق مع اعتبار الظروف والإمكانات الخاصة بكل منها.
4. دراسة كفاية التحصيل خلال أشهر السنة، ومدى الإلتزام بتوريد الإيراد بالقيمة والتاريخ المستحقين. ويتبع هذا أيضاً تحليل ودراسة ظاهرة «التأخرات» أي الإيرادات المستحقة والغير المحصلة، ومدى آثارها على حقوق الدولة، وعلاقتها بأحكام «التقادم».
5. فحص ودراسة الإيرادات المتأخرة، والتحقق من الإجراءات القانونية المتخذة بحق المتخلفين عن السداد .
6. فحص ودراسة أية أرصدة دائنة أو مدينة وسيطة تظهرها البيانات والحسابات المالية للجهة المختصة ولها علاقة بحسابات الإيرادات ،مع متابعة تسويتها خلال السنة المالية والوقوف على أسباب ركود أو قدم أي حساب فيها.
7. تقديم أية اقتراحات أو توصيات قد يرى العضو الفني أن من شأنها تنمية الإيراد، أو الحفاظ عليه، أو التقليل من نفقات جبايته .

3-3/4 وسائل تحصيل الإيراد:

1- التحصيل المباشر : ويتم ذلك بأحد المصادر التالية:

❖ نقداً .

❖ بموجب شيكات.

❖ بموجب البطاقات البنكية الذكية (الفيزا /بطاقة الصراف الآلي) .

2- بموجب حوالات بريدية / بنكية.

3- التحصيل بالإقتطاع من المنبع .

4- التحصيل عن طريق الطوابع والنماذج ذات القيمة .

4/4 إجراءات الرقابة على عملية التحصيل المباشر للإيرادات:

1-4/4 إجراءات الرقابة على عملية تحصيل الإيراد نقداً:

ولتنفيذ مراجعة عملية التحصيل النقدي فإنه يجب التحقق من:

1- حصر ومراجعة دفاتر الإيصالات (قسائم التحصيل) المسلمة للجهة

الحكومية من وزارة المالية، أو الواردة من المطبعة إذا كان للجهة دفاتر إيصالات خاصة بها، والتأكد من أن استلام هذه الدفاتر يتم من خلال لجنة فحص واستلام، وإعداد محضر استلام رسمي لهذا الغرض.

2- التأكد من حفظ دفاتر الإيصالات الجديدة لدى موظف غير القائم

بالتحصيل فعلاً، وأنه يصرف للمحصل دفتر أو أكثر حسب الحاجة الفعلية للتحصيل خلال فترة معقولة، وأن صرف هذه الدفاتر يتم وفقاً لتسلسل أرقامها، وأن يتوفر لدى الجهة المعنية سجل لتقيد دفاتر الإيصالات المصروفة للمحصلين، والمرتبعة منهم .

- 3- مراجعة قسائم التحصيل (الإيصالات) الملغاة، والتأكد من حفظ النسخة الأصلية للإيصال والنسخ الأخرى، ضمن كعوب دفاتر الإيصالات وتختتم بخاتم «لاغ» مع التوقيع عليها من المحصل ورئيسه مع إثبات تاريخ الإلغاء.
- 4- التحقق من أن الموظف المعني بعملية القبض هو المخول فقط بذلك، وعدم استعمال دفاتر الإيصالات من قبل موظفين آخرين، إلا في حالات غياب أمين الخزينة وبتفويض من المسؤولين لموظف آخر لتحضير قسائم التحصيل.
- 5- التأكد من صحة العمليات الحسابية واحتساب النسبة أو الفئة المستحقة على الوعاء الإيرادي طبقاً للقوانين والنظم واللوائح السارية. ومراجعة قيمة الإيراد المستحق في ضوء النسبة أو الفئة المشار إليها أعلاه، وكذلك في ضوء المستندات المتوفرة، كما في حالة رسوم الغرامات والجزاءات مثلاً.
- 6- متابعة تسجيل الإيراد في دفاتر اليومية والأستاذ الخاصين به، وذلك بمراجعة كشوف التسوية أو سندات القبض أو سندات القيد (حسب الأحوال المتبعة)، التي تعدّ بقيمة الإيرادات المحصلة أسبوعياً أو شهرياً (حسب الأحوال أيضاً). وينبغي مراعاة تصنيف المبالغ المحصلة إلى بنودها وحساباتها الصحيحة في السجلات، مع إجراء المطابقة بين الإيرادات المحصلة في سجلات اليومية وأرصدها في سجلات المراقبة الاجمالية.
- 7- التأكد من توريد حصيلة المبالغ المستلمة بموجب قسائم التحصيل إلى خزائن أو بنوك الدولة المختصة في المواعيد المقررة أولاً بأول، وذلك من خلال قسائم تسليم أو إيداع تلك المبالغ، والتحقق من قيودها المحاسبية وإثباتها بالشكل الصحيح وفقاً لقسائم الإيداع.

8- متابعة تحويل متحصلات الإيراد من خزائن وبنوك الوزارات والجهات الحكومية المختصة إلى الخزينة المركزية للدولة (وزارة المالية أو الجهة الحكومية المختصة) أو إلى حساب البنك الخاص بها أولاً بأول، والتحقق من المستندات المؤيدة لذلك وصحة العمليات الحسابية والقيود المحاسبية في السجلات المالية.

9- التحقق من قيام الجهة الحكومية التابع لها المحصل بالجرد دورياً للمبالغ المحصلة بموجب قسائم التحصيل للتأكد من صحتها، ومطابقتها للموجود في عهده.

10- قيام العضو الفني خلال مهمته بجرد خزينة الإيرادات ومطابقتها للتحقق من أن المبالغ الموجودة في الخزينة هي نفس المبالغ المحرر عنها قسائم التحصيل والغير مودعة ، في حالة وجود أي زيادة في عهدة الخزينة ولم يتبين سببها، يقتضي العمل على قيد هذه الزيادة وإضافتها إلى حساب الإيرادات المتنوعة. أما النقص، فعلى أمين الخزينة تغطيته فوراً، وعلى العضو الفني تتبع إجراءات المسؤولين بالإدارة المعنية بحق أمين الخزينة وفقاً للقانون.

11- التحقق من عدم الإعفاء من أية إيرادات مستحقة لصالح الجهة المعنية أو الدولة. وفي حال وجود إعفاءات، يجب التحقق من مشروعية هذا الإعفاء من حيث السلطة التي قررت الإعفاء، ومقداره.

4/4-2 إجراءات الرقابة على عملية تحصيل الإيراد عن طريق الشيكات:

مع أخذ ماجاء من خطوات بعين الاعتبار في فقره (أ) من أولاً أعلاه، بشأن مراجعة عملية التحصيل النقدي، يتم مراجعة عملية تحصيل الايراد عن طريق الشيكات وذلك على النحو التالي :

1. فحص سندات القبض بموجب شيكات، وأن متحصلاتها قد تم تصنيفها في سند القبض لبنود الإيرادات الصحيحة الخاصة بها. والتحقق من إيداع كافة المبالغ المحصلة خلال الشهر لحسابات البنوك الخاصة بالجهة .
2. فحص حساب الشيكات تحت التحصيل خلال الشهر وفي نهاية كل شهر على أكثر تقدير لتحديد الشيكات التي لم تضاف إلى الحسابات، ومطابقة هذا البيان على الشيكات المرتدة بكشوف الإخطارات اليومية .
3. التحقق من إثبات قيود الشيكات المرتدة ومتابعة إجراءات تحصيلها، ومتابعة الشيكات المودعة غير المحصلة ولم تظهر في حساب البنك لإخطار البنك بشأنها، وأن تتم إجراءات المتابعة خلال المدد المحددة لتعليمات الشيكات وقبولها وصرفها.
4. حصول العضو الفني على كشوف وتأييدات مباشرة من البنوك، ومقابلتها مع مطابقة حساب البنوك الشهرية للتحقق من الأرصدة وأية موقوفات تتعلق بالشيكات المودعة كلما كان ذلك ضرورياً.
5. في حالة الشيكات . بالعملة الأجنبية . يتم التأكد من إثباتها وإرسالها إلى البنك للتحصيل وفقاً لضوابط الشيكات الخارجية المقبولة بالعملة الأجنبية، وتسوية المبلغ المقابل بالعملة المحلية لتلك الشيكات المحصلة وما ترتب عليه بالخصم مستندياً، وإضافته إلى حساب البنك المختص.
6. التأكد من عدم تحويل وتظهير الشيكات الواردة باسم الجهات الإدارية إلى أي من الأفراد العاملين فيها.

3-4/4 إجراءات الرقابة على التحصيل عن طريق البطاقات الذكية المصرفية:

خلال السنين الأخيرة ونتيجة لاتساع التعامل بالحسابات البنكية

وتحويل مستحقات الرواتب إلى الحسابات البنكية، واستخدام البطاقات البنكية الذكية في الحصول على الإستحقاقات المالية من خلال الصراف الآلي، وصرف الإلتزامات من خلالها، ومع انتشار التعامل ببطاقات الفيزا ونتيجة لتحول العديد من الجهات الحكومية إلى النظم الإلكترونية وتسديد أغلب فواتير الجهات الخدمية ومستحقات الإيرادات بواسطة البطاقات الذكية المصرفية، لما تحققه من رقابة داخلية أفضل لتحصيل الإيرادات، فقد اتجهت العديد من الجهات الحكومية إلى إستلام مواردها بموجب البطاقات الذكية المصرفية حصراً، ولرقابة الموارد في هذا الشأن ينبغي التحقق من الآتي :

1. التأكد من وجود حسابات بنكية حصراً بالإيرادات التي يتم استيفائها بواسطة البطاقات الذكية المصرفية لرقابة حصيلة الإيرادات بشكل أفضل 0
2. التأكد من إيداع مبالغ حصيلة البطاقة الذكية وظهورها في حساب البنك الخاص بالجهة المعنية، مع التحقق من إثبات القيد المحاسبي بالشكل الصحيح، وأن يكون حساب البنك للقبض حصراً وتحويل حصيلته لحسابات الدولة فقط / وزارة المالية .
3. التحقق من وجود ضوابط وتعليمات واضحة للموظفين القائمين باستلام الإيرادات بواسطة البطاقات الذكية، وبما يمكن من إثبات رقم أو كود خاص بذلك الموظف الذي يتولى عملية الإستيفاء بواسطة البطاقة الذكية ويحصره شخصياً ويحدد فيه مسؤوليته عن الإيراد المستوفي لصحة أية عملية تحصيل مقابل خدمة مقدمة .
4. تحديد المبالغ المستحق استيفائها من جهة غير التي تتولى عملية الاستيفاء بواسطة البطاقة الذكية وذلك من خلال مذكرة أذن قبض تصدر من

- المحاسب بالخدمات المقدمة وما يقابلها من مبالغ ليقوم على ضوئها الموظف المختص باستيفاء المبلغ بالبطاقة الذكية.
5. التحقق من سلامة النظم التي تتولى إثبات مبالغ إيرادات الخدمات المقدمة وبنئات أسعار محددة النوع والقيمة والعدد من خلال الحاسوب مباشرةً ، ويقوم الموظف المختص باستلام المبالغ المحددة والمستحقة إستناداً لما يظهره نظام الحاسوب بموجب البطاقة الذكية.
6. التأكد من إصدار كشف يومي بمبالغ الإيرادات المستلمة بالبطاقة الذكية معزراً بقسيمة التحصيل الصادرة من جهاز تحصيل البطاقة الذكية ، ومراجعة ومطابقة ذلك الكشف مع نوع و صحة قيمة الخدمات المقدمة (والمثبت من الجهات المعنية حسب طبيعة النظام) وما استوفى مقابلها بالشكل الصحيح .
7. التحقق من إثبات القيود المحاسبية لمبالغ التحصيلات اليومية وأية مبالغ واردة بالتحصيل الإلكتروني لحساب البنك الخاص بالجهة المحصلة ووفقاً لتصنيفات بنود الإيرادات أو مستحقاتها واسم الجهة المسددة والرقم الخاص بها.
8. إجراء المطابقة اليومية والشهرية بين حسابات الإيرادات المحصلة وحسابات المراقبة الإجمالية، ومقابلتها مع حسابات البنوك الخاصة بها.
9. التأكد من تحويل أرصدة مبالغ الإيرادات المتجمعة في حسابات البنوك الخاصة بالجهة المعنية إلى حسابات بنوك الدولة المختصة حصراً في المواعيد المقررة أولاً بأول ، والتأكد من إثبات قيودها المحاسبية بالشكل الصحيح ووفقاً للتحويلات التي تتم.

5/4 إجراءات الرقابة على التحصيل عن طريق الحوالات البريدية:

عند مراجعة هذه العملية، يجب التحقق مما يلي:

- 1- سلامة الحوالة البريدية عند ورودها إلى القسم المختص، وأنه تم إرسال إيصال إلى الشخص مرسل الحوالة في نفس يوم استلام الحوالة مقيداً به قيمة الحوالة، وأنه تم إرسالها إلى إدارة الحسابات ببيان وافى بالغرض منها، ونوع الإيراد، في نفس اليوم أو اليوم التالي على الأكثر.
- 2- مراجعة مديري ووكلاء الحسابات لإستمارة إستلام الحوالات وتسوية جميع الحوالات البريدية التي وردت، وقيدتها بدفتر جاري النقدية بالبريد.
- 3- رد الجهة الإدارية للحوالة البريدية الواردة باسمها لصاحب الشأن مباشرة إذا كانت لا تدخل ضمن إختصاصها.
- 4- ختم الحوالات البريدية، بعد إجراء التسويات الخاصة، بخاتم الرمز المستعمل في الإذن الخاص بها، وتوقيع مديري الحسابات أو وكلائهم على وجه كل حوالة وفي أسفلها، وإدراج الحوالات في كشوف أصلية، والتحقق كذلك من العدد المحدد من الصور حسب تاريخ صدورهما، وفصل الحوالات البريدية الحكومية عن الحوالات البريدية العادية.
- 5- إرسال الجهة المطالبة للمطالبة الأصلية والعدد المحدد من الصور حسب المراجعة البريدية المدونة على كل حوالة.
- 6- قيام إدارة المراجعة البريدية المختصة بإرسال صك السداد إلى الجهة المعنية مرفقاً به صورة من المطالبة والكشوف موقفاً عليها باستلام الحوالات مع إقرارهم بمراجعة الكشوف على الحوالات وحفظ الكشوف لدى المراجعة البريدية المختصة.

7- قيام الجهة الإدارية بتسوية قيمة الشيك بمجرد وروده بالخصم على حساب الشيكات تحت التحصيل مقابل السداد لحساب جاري النقدية بالبريد، وصحة التوجيه المحاسبي للمبالغ المحصلة بحوالات بريدية، وتوزيعها وفقاً للحسابات المختصة.

6/4 إجراءات الرقابة على عملية التحصيل عن طريق الإقتطاع من المنبع:

ومن خلال هذه الطريقة يتم إقتطاع الإيراد من خلال الخصم من مستحقات الممول لدى الجهة الحكومية، كالزكاة أو ضريبة الدخل. أو الضريبة على الرواتب والأجور أو الزكاة على أرباح الشركات المساهمة وغيرها ، وتتم عملية الرقابة على التحصيل عن طريق الحجز من المنبع من خلال قيام المراقب بالتحقق من:

- 1- مطابقة المبالغ المقتطعة مع المبالغ المستحقة وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة لعملية الاقتطاع.
- 2- صحة التوجيه المحاسبي لتحصيل تلك الإيرادات.
- 3- إعداد بيان في آخر كل استمارة بحصر الاقتطاعات الموجودة، وتوقيع الموظف المسؤول ورئيس قسم الحسابات .
- 4- الوجود الفعلي للعاملين الذين تم اقتطاع الضرائب منهم والذين تنطبق عليهم القوانين واللوائح المعمول بها، ومراجعة استمارات الإقتطاع بشكل دوري .
- 5- تطابق استمارة الإقتطاع في الجهة التي تقوم بالإقتطاع مع حسابات المبالغ المقتطعة .
- 6- إرسال كشوف بالمبالغ المقتطعة إلى الجهات المستحقة لتلك المبالغ،

وإرفاق الأصل مع مستند الصرف، وإيداع صورة عن تلك الكشوفات في حسابات الجهة التي قامت بالإقتطاع مثبت عليها رقم وتاريخ الصك المرسل إلى الجهة المستحقة للمبالغ المقتطعة .

7/4 إجراءات الرقابة على عملية التحصيل بالطوابع الجبائية والنماذج ذات الثمن:

وهي الإيرادات التي يتم تحصيلها بطوابع أو نماذج ذات قيمة، كالطوابع الجبائية، وطوابع رخص القيادة، والشهادات الدراسية، وطوابع الرسوم القنصلية. ويجب على العضو الفني القيام بالإجراءات التالية:

1. التحقق من سلامة إجراءات استلام الطوابع وأية نماذج ذات ثمن من وزارة المالية أو الجهة المختصة، وحفظها لدى الإدارة، وطرق بيعها، وتوريد حصيلتها. كما يقتضي التحقق من جرد تلك الطوابع من وقت لآخر.
- 2- فحص الكشوف التي ترسلها الجهات المستهلكة للطوابع إلى الجهة المختصة (وزارة المالية أو غيرها) في أول كل شهر، عن حساب الطوابع، وفحص وتدقيق بيان ما تم بيعه وما بقي من العهدة في نهاية كل شهر، ومراجعة دفاتر تلك الجهات، وتدقيق المصادقات التي تقوم مصلحة الضرائب بإرسالها للجهات أولاً بأول.
- 3- فحص وتدقيق إذن إضافة كميات الطوابع الجبائية والنماذج ذات القيمة، ومطابقتها مع الدفتر الخاص بتلك العمليات والذي يقيد فيه الكميات الواردة من تلك الطوابع والنماذج.
- 4- فحص وتدقيق الكشوف التي يجرها صاحب العهدة (أمين صندوق الطوابع) والخاصة ببيان الطوابع والنماذج ذات القيمة والمباعة من عهده

وأنواعها وأثمانها، والتأكد من توريد إجمالي القيمة في نفس اليوم أو اليوم التالي على الأكثر بحافظة توريد، والتحقق من قيام إدارة الحسابات بخصم ما تم بيعه من الدفتر المخصص لذلك، وتسوية قيمة المباع بحساب جاري الحسابات المدينة تحت التسوية.

5- التأكد من قيام إدارة الحسابات بالجهات الإدارية بمراجعة لحسابات الطوابع والنماذج ذات الثمن بأنواعها بصفة دورية ومطابقة رصيد كل نوع بالدفتر المخصص لذلك لنظيره المقابل.

6- التأكد في نهاية كل سنة مالية من قيام الجهة بإرسال كشف تفصيلي بالمتبقي الذي لم يتم بيعه من الطوابع إلى الجهة المختصة، والتحقق كذلك من قيام الجهة المختصة باستبعاد قيمة الطوابع والنماذج من حساب السنة المالية المنتهية.

7- التأكد من أن إدارة الحسابات بالجهات تقوم بجرد الطوابع والنماذج المطبوعة بصفة دورية، وأنها تقوم بإجراء جرد كلي في المرحلة الأخيرة من الدورة، والتأكد كذلك من وجود محضر الجرد الأخير لدى الصراف في الخزينة.

8- التأكد من سلامة إجراءات تسليم الطوابع الجبائية والنماذج ذات القيمة إلى الجهات التي ستقوم ببيعها، لضمان قانونية التحصيل.

الباب الخامس

5- الرقابة على الحسابات خارج الموازنة

المقدمة

الحسابات خارج الموازنة تمثل الحسابات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، منها ما يمكن اعتباره حسابات وسيطة تمسكها الوحدات المحاسبية الحكومية (وزارة المالية/ الجهة الحكومية المعنية بحسابات الدولة)، وتستخدم هذه الحسابات لأغراض محاسبية محددة وفقاً لما تقتضيه طبيعة عملية سير العمليات المالية التي تحتاج إليها إدارة المرافق العامة، ولغرض الحفاظ على الأموال العامة أو الخاصة التي توضع تحت تصرف الوزارات أو الإدارات العامة لأغراض محددة قانوناً، وتسجل العمليات الحسابية من قبض وصرف لهذه الحسابات خارج أبواب الموازنة العامة المتكونة من الإيرادات والمصروفات .

وتظهر الحسابات خارج الموازنة في جانبي الأصول والخصوم من الحساب الختامي للدولة (قائمة المركز المالي) تبعاً لطبيعتها سواء كانت موجودات أو التزامات، مدينة كانت أو دائنة، ولا يتم إغلاق أرصدها في نهاية السنة المالية أسوة بحسابات الإيرادات والمصروفات طبقاً لمبدأ سنوية الموازنة، بل يمكن تدوير أرصدها من سنة مالية لأخرى بهدف الرقابة عليها خاصة وأن بعضها يحتاج إلى تسويات وإجراءات خاصة، ولا يتم إحداث أو إلغاء أو تحديد كيفية التصرف بهذه الحسابات إلا بموجب قانون أو نص تنظيمي أو بترخيص مسبق من وزير المالية .

1/5 أهمية الرقابة على الحسابات خارج الموازنة:

لما لهذه الحسابات من أهمية ينبغي إيلاء عناية كبيرة عند إجراء عملية المراجعة عليها، وذلك لعدة أسباب من بينها:

1. إن بعض هذه الحسابات تشكل جزءاً هاماً من إيرادات ونفقات الدولة ولا تدخل ضمن الموازنة العامة للدولة.
2. إن حدوث عجز في الموازنة العامة للدولة قد يكون سببه تلك النتائج السلبية الناتجة عن بعض حسابات خارج الموازنة.
3. إن بعض حسابات خارج الموازنة لها تأثير واضح على الموازنة، حيث أن عدم تصفيتها قد يحول دون إظهار الحساب الختامي للدولة على حقيقته وعلى مدى تمثيله للمركز المالي الحقيقي للدولة.
4. وبناءً على ذلك، فإن الأمر يتطلب متابعة رقابية دقيقة على تلك الحسابات، وتقديم الإقتراحات والتوصيات بشأنها للحكومة والسلطة التشريعية قبل المصادقة على قانون المالية (الموازنة العامة للدولة).

2/5 تقسيمات الحسابات خارج الموازنة:

تجري الإدارات والأجهزة الحكومية بعض العمليات التي ينتج عنها قبض مبالغ لا يمكن تعليتها مباشرة لحسابات الإيرادات العامة، كما يختص بعض تلك العمليات بصرف مبالغ لا يمكن تحميلها مباشرة واعتبارها من النفقات العامة. وترجع مبررات ذلك إلى أن تلك المبالغ بطبيعتها لا تمثل إيراداً ولا نفقة، أو أنها تحتاج إلى إجراءات خاصة قبل تسويتها مع حسابات الموازنة.

تتكون الحسابات خارج الموازنة بصفة أساسية من ثلاثة أنواع رئيسية، وهي حسابات أصول ذات طبيعة مدينة، وحسابات خصوم (إلتزامات) دائنة، والحسابات النظامية .

1. حسابات الأصول:

وتظهر الحسابات المدينة من تلك الحسابات الوسيطة وموجودات أخرى، في جانب الأصول من الحساب الختامي للدولة، مثل حسابات البنوك والسلف والإستثمارات والقروض المدينة والمخازن والحسابات الجارية المدينة.

2. حسابات الخصوم:

وتشمل الحسابات الوسيطة التي تمثل حقوقاً للغير لدى الدولة، مثل حسابات الودائع والامانات والقروض الدائنة والحسابات الجارية الدائنة.

3. الإحتياطيات:

وتمثل الإحتياطي العام للدولة وإحتياطي إعادة تقييم الموجودات. و يتم إقفال الوفر أو العجز الناتج عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وأية إيرادات أو مصروفات تخص سنوات سابقة ، أو ديون معدومة خلال السنة، في حساب الإحتياطي العام. فيما يقفل ناتج إعادة تقييم أية موجودات تملكها الدولة في حساب إعادة تقييم الموجودات.

4. الحسابات النظامية:

وتمثل هذه الحسابات أية تعهدات صادرة من الدولة لصالح جهات خارجية كالبنك الدولي للإنشاء والتعمير أو صندوق النقد الدولي أو الإعتمادات المستندية ويطلق على هذه الحسابات عادة إصطلاح «حسابات لها مقابل».

3/5 المتطلبات العامة للرقابة على الحسابات خارج الموازنة:

تبذل أجهزة الرقابة الماليه العليا عناية خاصة في مراجعة وفحص الحسابات خارج الموازنه أو الحسابات تحت التسوية نظراً لطبيعة قيود هذه الحسابات، وتأثيرها في أغلب الأحيان على حسابات الموازنة من إيرادات ومصروفات، إما نتيجة لوجود أخطاء في القيود المحاسبية وعدم القيام بأية إجراءات تعديلية كان يقتضي إجراؤها في حينه، وإما للتحقق من كفاية إجراءات الرقابة على المبالغ المتعلقة بينود هذه الحسابات وعدم وجود ثغرات في هذه الإجراءات من حيث عمليات الإستلام والصرف وإكمال القيود والسجلات ومتابعة التسويات خلال السنوات المالية المختلفة.

ولعل مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي لدى الإدارات المالية المسؤولة عن الحسابات خارج الموازنة (الحسابات تحت التسوية كما يراها البعض) خاصة ما يتعلق منها بالإحتفاظ بسجلات المراقبة الإجمالية والإفرادية وما يقيد بها، وسلامة استخدام المستندات المؤيدة وكفائتها، وفصل المهام بين الموظفين، وصلاحيات اعتماد المعاملات وانتظام التسويات والجرد الفعلي والإستقطاعات وصحة تصنيف المبالغ المدرجة ضمن هذه الحسابات، من الأمور التي تستوجب عناية العضو الفني واهتمامه.

وبصفة إجمالية، فإن أهمية الرقابة على الحسابات خارج الموازنة، تقتضي القيام بتغطية الجوانب الآتية:

1. جمع ودراسة كافة النصوص القانونية والتنظيمية التي تحكم عملية التصرف بحسابات خارج الموازنة، والتحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح المالية والأنظمة والتعليمات الصادرة والمنظمة للعمليات المتعلقة بهذا النوع من الحسابات .

2. فحص المستندات والسجلات والوثائق المؤيدة لحسابات خارج الموازنة ومراجعتها والتأكد من مشروعيتها وصحة قيودها المحاسبية ودقة العمليات المحاسبية الخاصة بها، وكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
3. التحقق من صحة أرصدة الحسابات الظاهرة بسجلات وزارة المالية أو الجهة الحكومية المختصة وأنها تمثل أرصدة حقيقة في نهاية السنة.
4. التحقق من صحة مبالغ الذمم المتنازع عليها (الديون المشكوك فيها) بين وزارة المالية وباقي وزارات وأجهزة الدولة والوقوف على أسباب تأخر سدادها / تصفيتها/ ومبررات استمرار قيدها وإمكانيات تحصيلها وتقييم الأرصدة الشاذة التي ترد في بعض الحسابات الجارية وحسابات المدينين والدائنين وما يتخذ بشأنها من معالجات.
5. الحصول على تأييدات للأرصدة، من الجهات المعنية مباشرة، ومخاطبة تلك الجهات للإستفسار أو طلب أي معلومات تتعلق بالحسابات/ المبالغ موضوع الفحص/.
6. إيلاء الأرصدة (المدينة أو الدائنة) الراكدة ضمن الحسابات الجارية عناية كافية ودراسة أسباب ركودها ومدى توفر ضوابط لبقائها راکدة ومدى تأثير ذلك على واقعية تلك الأرصدة واستمرار إدراجها ضمن حسابات الدولة.
7. دراسة أسباب تضخم أرصدة بعض الحسابات من سنة لأخرى والإهتمام بأثر ذلك باعتباره قرينة غير إيجابية.
8. العمل على مطابقة الأرصدة المخزنية والعهد الثابتة الظاهرة بالسجلات مع نتائج الجرد الفعلي في تواريخ معينة ودراسة أسباب أية فروقات جوهرية

قد تظهر نتيجة لذلك ومعاينة صلاحية المواد والأصناف المخزنية المحتفظ بها للإستخدام.

9. التحقق من صحة الصرف على الحسابات الدائنة من ودائع وتأمينات ووجود ضوابط تقضي بالتأكد من أن الصرف قد تم لاسترداد ما تم تعليته على تلك الحسابات وأنه تم لصاحب الحق مباشرة أو من ينوب عنه بعد توافر الأسباب الموضوعية والقانونية لذلك.

10. التحقق من صحة وسلامة حركة الأموال ضمن الحسابات البنكية التابعة للدولة وأجهزتها.

11. التحقق من وجود إجراءات وقواعد منظمة لمنح السلف/ القروض الحكومية، وكفاية المستندات المؤيدة لصرفها والأغراض التي تصرف لأجلها، ومتابعة تحصيل أقساطها.

12. متابعة ما تبلغ للجهات الحكومية من ملاحظات أو توصيات صادرة عن أجهزة الرقابة المالية العليا بشأن الحسابات محل الفحص.

4/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للأصول:

1-4/5 حسابات البنوك :

تتضمن حسابات البنوك، الحسابات الجارية المفتوحة باسم الحكومة لدى البنوك والتي تمثل الوعاء الذي تصب فيه إيرادات الدولة ومقبوضاتها الأخرى المحصلة من خلال أجهزتها وإداراتها المختلفة والتي تستخدمها الدولة في إنجاز مدفوعاتها على مجالات الإنفاق الحكومي المختلفة..

وتشمل إجراءات تدقيق حسابات البنوك القيام بالخطوات الآتية:

- 1- متابعة ملاحظات الجهاز الرقابي الواردة بتقارير سابقة حول حسابات البنوك وتوصياته بهذا الشأن ومدى قيام الوزارة بتسويتها والأخذ بها.
- 2- مراجعة الرصيد الافتتاحي للسنة المالية قيد المراجعة، وذلك بمطابقة هذا الرصيد بين سجل الأستاذ العام والسجلات الفردية ورصيد آخر المدة المرّحل من الحساب الختامي للدولة عن السنة السابقة.
- 3- التحقق من قيام وزارة المالية أو الجهات الحكومية المعنية بالحساب بطلب تأييد أرصدة حسابات الدولة من البنوك المحلية قبل وقت كافٍ من انتهاء السنة المالية، والطلب من البنوك إرسال تلك التأييدات لجهاز الرقابة المالية الأعلى مباشرة.
- 4- التحقق من قيام وزارة المالية أو الجهات الحكومية المعنية بإجراء المطابقات الشهرية بين سجلاتها، والأرصدة الواردة بكشوف البنوك، ومتابعة أية فروقات تظهر بمذكرات التسوية نتيجة لذلك واتخاذ ما يلزم بشأنها أولاً بأول.
- 5- تقصي أسباب عدم تسوية أية مبالغ معلقة ضمن حسابات البنوك لفترات طويلة، خاصة ما يتعلق منها بشيكات صادرة عن وزارة المالية أو الجهات الحكومية المعنية ولم تقدم للدفع، والمبالغ المدينة أو الدائنة المقيدة لحساب أو على حساب الحكومة من البنوك المحلية.
- 6- بالنسبة للحسابات الفرعية للبنوك الخاصة بالوزارات والأجهزة الحكومية الأخرى، التحقق من سلامة إجراءات فتح الحسابات البنكية باسم الجهة المعنية وأن ذلك قد تم بموافقة من وزارة المالية، وفي حدود الأغراض

المخصصة لذلك، ومدى تمشيها مع القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها من حيث نوعية الحسابات والتسهيلات المقدمة وإشعار الوزارة بأي تعديل في الأشخاص المفوضين بالتوقيع.

7- مراجعة إجراءات استخراج وإصدار الشيكات وحصر المخولين بالتوقيع عليها وحدود صلاحياتهم ومراعاة التقيد بالتعليمات الصادرة بهذا الشأن وملاحظة عدم إصدار شيكات نقدية، أو لحامله.

8- تقصي حالات استخراج شيكات بدل فاقد ومراجعة إجراءاتها والتحقق من وجود كتاب من البنك يفيد عدم صرف الشيك الأصلي، وأن قيمة الشيك الأصلي قد وردت بتسوية البنك بما يفيد عدم صرفه.

9- مراعاة تقسيم المهام بين الموظفين العاملين على إعداد ومراجعة واعتماد وقيد العمليات البنكية بما يعزز إجراءات الرقابة الداخلية وسلامة وصحة هذه البيانات.

10- التحقق من تسلسل استخدام الشيكات الصادرة بواسطة أنظمة الحاسب الآلي وأنها مسطرة لحساب المستفيد الأول.

11- التحقق من استخدام النسخ الأصلية من الإشعارات البنكية المدينة والدائنة عند إجراء القيد بسجلات إدارة شؤون المالية العامة منعاً لتكرار القيد.

12- التحقق من وجود حساب رقابي إجمالي لحسابات البنوك يتم القيد فيه من واقع المستندات الأصلية، ويتم مطابقة أرصده مع كل من الحسابات الإفرادية والحساب الختامي للدولة.

13- التحقق من صحة العمليات المحاسبية المتعلقة بمعاملات البنوك من خلال

المراجعة المستندية للتأكد من صحة احتساب الفوائد والمصاريف على الحسابات الجارية للحكومة وسلامة الإجراءات المتعلقة بحركة الأرصدة بين البنوك.

14- متابعة تصفية المبالغ المعلقة في نهاية السنة قيد البحث مع سجلات وزارة المالية أو الجهات الحكومية المعنية وكشوف البنوك، في فترات لاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية لغرض التحقق من صحتها.

15- التحقق من صحة تقييم الأرصدة البنكية بعملات أجنبية إلى العملة المحلية في نهاية السنة بناءً على أسعار الإقفال للبنك المركزي.

16- مراجعة الأسباب والمبررات التي يتم بموجبها السحب على المكشوف من الحسابات البنكية والتكاليف المصاحبة لذلك في ظل ما يتوافر للحكومة من أرصدة بنكية في حسابات أخرى غير مكشوفة.

17- التحقق من وجود كتب رسمية معتمدة من السلطات المختصة تغطي التعليمات الموجهة للبنوك المحلية والتي تتعلق بعمليات «تغذية» للحسابات البنكية المختلفة وانتقال الأموال بينها، ومراعاة إرفاق إشعارات الخصم والإضافة الصادرة عن البنوك مع القيود المحاسبية الخاصة بتلك العمليات.

18- مراجعة أية قيود لإيداعات أو مسحوبات يتم عكسها في كشوف الحسابات البنكية، ومبررات ذلك.

2-4/5 حسابات الودائع في البنوك :

تمثل هذه الحسابات أنواع الودائع التي تحتفظ بها وزارة المالية أو الجهات الحكومية المعنية لدى البنوك المحلية والخارجية، وتظهر أرصدها في الحساب

الختامي كأصول مملوكة للدولة، فيما تظهر عائدات هذه الودائع ضمن الإيرادات العامة. ويندرج ضمن حسابات الودائع البنكية ما يلي:

○ ودائع تحت الطلب وقصيرة الأجل.

○ ودائع طويلة الأجل.

3-4/5 إجراءات الرقابة :

تتضمن إجراءات الرقابة على حسابات الودائع ما يلي:

- 1- التحقق من صحة أرصدة أول المدة للودائع المحتفظ بها لدى البنوك، وذلك من خلال مطابقة هذه الأرصدة من واقع سجلات وزارة المالية أو الجهة الحكومية المعنية ، على أرصدة نفس الحسابات من واقع الحساب الختامي للدولة عن السنة السابقة.
- 2- الإطلاع على ملاحظات وتوصيات الجهاز الرقابي الواردة بتقارير سابقة التي تم إبلاغها لوزارة المالية أو الجهة الحكومية المعنية عن السنة الماضية ومتابعة تسويتها خلال السنة التالية.
- 3- الحصول على تأييد بأرصدة الودائع المحتفظ بها، من البنوك مباشرة، ومطابقتها مع سجلات وزارة المالية أو الجهة الحكومية المعنية ومتابعة أية فروقات قد تظهر نتيجة لذلك.
- 4- مراجعة جميع عمليات إيداع واستثمار الأرصدة البنكية المدارة من قبل وزارة المالية أو الجهة الحكومية المعنية خلال السنة المالية، والتحقق من أنها تتم بناءً على تعليمات كتابية ومعتمدة من سلطة مخولة بذلك وبما يتفق مع الأنظمة والقوانين.
- 5- التحقق من صحة القيود المحاسبية وترجيلها في السجلات أولاً بأول.

- 6- فحص عمليات الإيداع والسحب من الودائع، على ضوء الإطار العام للسيولة وإدارة النقد.
- 7- التحقق من سلامة اختيار البنوك التي يودع لديها أموالاً بقصد الإستثمار ومدى وجود معايير وضوابط لعملية الإختيار.
- 8- التحقق من جدوى استمرار الإستثمار بودائع في ظل نتائج وعوائد الإستثمار المحققة والبداائل المتاحة الأخرى، ومقارنة تلك العوائد بالتكاليف التي تتكبدها الدولة كفوائد على حساباتها المكشوفة لدى البنوك.
- 9- التحقق من صحة تقييم أرصدة الودائع بعملات أجنبية في نهاية السنة المالية تبعاً لأسعار الصرف المعتمدة والصادرة عن البنك المتعامل معه بذلك التاريخ.
- 10- التحقق من أسماء المخولين بالتوقيع لدى البنوك نيابة عن وزارة المالية أو الجهة الحكوميه المعنيه وأن أية تغييرات تتم على تلك الأسماء يجري إعلامها للبنوك فوراً.
- 11- مطابقة أرصدة الودائع في نهاية السنة المالية من واقع سجلات وزارة المالية أو الجهة الحكومية المعنية، على أرصدة تلك الحسابات التي تظهر ضمن الحساب الختامي للدولة عن السنة المالية محل المراجعة.

4-4/5 حسابات الاستثمار:

تشكل الإستثمارات جانبا مهماً من حسابات الدولة والتي تظهر ضمن الحساب الختامي وفي حسابات خارج الموازنه ، وترجع أهميتها لما يتم التعامل به من المبالغ المتوفره لدى الدولة من فوائضها المالية المتحققة عن نشاطها الإقتصادي ونتائج موازنتها ، فضلا عن المبالغ الموجودة لدى

الدولة وضمن فترات قصيرة المدى وتمثل هذه المبالغ الوفورات المتراكمة لمستقبل الأجيال الذي ينبغي عليه المحافظه عليها والحرص على استثمارها وبما يمكن من المحافظة على قيمتها وزيادة مبلغها.

وقد أخذت العديد من الدول بالإهتمام باستثمار فوائضها المالية وموجوداتها النقدية من خلال تشكيل أجهزة متخصصة مسؤولة (مؤسسة أو مجلس أو صندوق) تتولى إدارة كافة استثمارات الدولة ومسك حساباتها وبما يحقق تنمية الفوائض المالية للدولة وموجوداتها النقدية ، ويظهر رصيد حساب الإستثمار في سجلات وزارة المالية من خلال حساب جاري باسم المؤسسة المتخصصة المسؤولة عن الإستثمار والتي يمكن مراجعتها ضمن برامج متخصصة ومطابقة حساباتها، والتحقق من صحة رصيد الحساب الجاري المفتوح في سجلات وزارة المالية، وذلك بمطابقته على شهادة تأييد الرصيد التي يقتضي الحصول عليها مباشرة من الجهة المتخصصة عن عملية الإستثمار في نهاية كل سنة مالية.

1-4-4/5 الإستثمارات التي تتعامل بها الدولة:

تتعامل الدولة بالإستثمارات من خلال :

- أ. الحقائق الإستثمارية
- ب. الودائع
- ج. السندات
- د. مساهمة الدولة في الشركات (الأسهم)
- هـ. المشاركات في مشاريع استثمار الثروة الطبيعية للدولة
- و. المساهمة في عضوية صناديق منظمات دولية إستثمارية

إجراءات الرقابة:

حيث أن بعض الدول لديها أجهزة متخصصة في إدارة الإستثمارات والتي تكون على هيئة كيان إداري يخضع لأحكام ونظم قانونية محددة الإجراءات والصلاحيات ، فإنه ينبغي إيلاء مراجعة هذه الأجهزة ببرامج وإجراءات تدقيق متخصصة، وبشكل عام وبقدر تعلق حسابات الإستثمارات بالحساب الختامي للدولة ضمن حسابات خارج الموازنة تتم المراجعة بتحقيق الإجراءات التالية:

- 1- التحقق من الإلتزام بالإجراءات والصلاحيات الواردة بالقوانين واللوائح المالية والأنظمة والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة والتي تنظم عمليات الإستثمار.
- 2- الإطلاع على الإتفاقيات المبرمة بشأن أي نوع من أنواع الإستثمار، والتحقق من الموافقة عليها من الجهات المختصة، والتأكد من تطبيق بنودها والإلتزام بها خلال فترة تنفيذها.
- 3- مراجعة الرصيد الإفتتاحي للإستثمارات للسنة المالية قيد المراجعة، وذلك بمطابقة هذا الرصيد بين سجل الأستاذ العام والسجلات الإفرادية ورصيد آخر المدة المرّحل من الحساب الختامي للدولة عن السنة السابقة.
- 4- الحصول على كشف تفصيلي للإستثمارات وحسب أنواعها متضمناً نوع الإستثمار، واسم الجهات المستثمر لديها، ومبلغ الإستثمار، وتاريخ نشوء الإستثمار، ودرجة مخاطر الإستثمار، ومعدل فائدة عائدته، وتوقيت تحصيل عوائده، ورصيده في بداية المدة والحركة التي تمت عليه من إضافات وإستبعادات ، ورصيده في نهاية السنه المالية .
- 5- مطابقة الأرصدة الإجمالية لحسابات الإستثمارات الظاهرة بالحساب الختامي

- للدولة مع الأرصدة المقابلة لها في الأستاذ العام بوزارة المالية، والتأكد من تفاصيل حسابات الإستثمار وفقاً لطبيعتها ومطابقتها للكشف التفصيلي.
- 6- التحقق من ملكية الدولة للإستثمارات وذلك بالحصول على الأدلة التي تثبت ذلك من شهادات الملكية وكتب المصادقات والتأكد من صحتها وحفظها في أماكن آمنة.
- 7- تزويد جهاز الرقابة المالية مباشرة بشهادات التأييد اللازمة عن كافة مبالغ الإستثمارات وبأنواعها والظاهرة في الحساب الختامي نهاية السنة المالية من الجهات المستثمر لديها وتبين في شهادتها أرصدة مبالغ هذه الإستثمارات وكما في نهاية السنة المالية .
- 8- مراجعة القيود والمستندات الثبوتية المؤيدة للإستثمارات واعتمادها من السلطة المختصة، والتأكد من صحة قيد مبالغها بالسجلات المحاسبية وعلى مستوى نوع الإستثمار ، ومتابعة القيود المختلفة لنتائج عمليات شراء أو بيع حقائق أو سندات أو غيرها من أنواع الإستثمار استناداً للإشعارات والمستندات التي ترد من الجهات المستثمر لديها ، ومتابعة حركة النقد المتحقق مع كشوف الحسابات الجارية.
- 9- دراسة وتحليل التقارير الدورية والختامية للشركات والمؤسسات والصناديق التي تساهم فيها الدولة وتحصيلها والحقائب والسندات التي تستثمر فيها الدولة لمتابعة عوائد هذه الإستثمارات وماتحققه من نتائج مقبولة تتفق وهدف الدولة في الإستثمار ونمو وتطور الموارد المالية .
- 10- متابعة تصنيف درجات الإستثمارات وفقاً لما هو معتمد دولياً من ناحية نسبة المخاطر لأي نوع من أنواع الإستثمار، والتأكيد على مراجعة ودراسة صناديق الإستثمار أوالسندات والإستثمارات وفقاً لدرجات تصنيفها.

11- فحص أسس تقييم الإستثمارات في نهاية السنة وحسب أنواعها ، ومراجعة فروق إعادة التقييم، والتأكد من تحويل قيمة الإستثمارات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية قد تم وفقاً لأسعار بنك الدولة المعتمد وإجراء القيود المحاسبية لتلك الفروقات، ومراجعة حساب إحتياطي هبوط الأسعار في ضوء أسس التقييم للقيمة الدفترية للإستثمارات وقيمتها السوقية في آخر السنة المالية.

5-4/5 حسابات القروض المدينة:

ويندرج تحت هذا البند القروض التي تقدمها الدولة والتي تدار من قبل وزارة المالية مباشرة أو الجهة الحكومية المعنية .

والقروض التي تديرها وزارة المالية تتمثل ب :

- أ. قروض خارجية مقدمة لدول عربية وأجنبية.
 - ب. قروض ممنوحة لهيئات عربية وأجنبية.
 - ج. قروض لمؤسسات عامة أو شركات محلية.
 - د. قروض متخصصة (عقارية وصناعية وأخرى) للمواطنين والقطاع الخاص .
- وتتضمن الرقابة على القروض المدينة بشكل عام القيام بالإجراءات الآتية :

- 1- التحقق من مشروعية صرف القرض، والإلتزام بالقوانين والقرارات واللوائح المنظمة لمنح القروض.
- 2- مطابقة أرصدة القروض المدينة الإفتتاحية بالسجلات الإفرادية، مع رصيد أستاذ عام القروض لدى وزارة المالية او الجهة الحكومية المعنية، ومطابقة هذا الرصيد مع رصيد آخر المدة للسنة السابقة.

3- إعداد كشوف بالقروض المدينة في نهاية السنة من واقع البيانات المتوفرة بسجلات وزارة المالية، تتضمن البيانات التالية وحسب أنواع القروض المتعامل معها :

اسم المقترض /قيمة القرض/ تاريخ نشأة القرض / استحقاؤه/ القيمة الإسمية/ معدل الفائدة/ توقيت ومبالغ الدفعات الرصيد في بداية الفترة/ الإضافات/ المدفوعات/ الرصيد في نهاية الفترة/ الفوائد المقبوضة خلال الفترة والمستحقة في نهايتها/ الضمانات والرهنات على القروض.

4- التأكد من صحة الأرصدة الختامية الظاهرة بالحسابات الإفرادية والإجمالية في نهاية السنة موضوع المراجعة.

5- مراجعة المستندات الثبوتية المؤيدة للقروض الممنوحة، والتأكد من صحة قيد مبالغ القروض بالسجلات المحاسبية واعتمادها من السلطة المختصة.

6- التحقق من كفاية وانتظام السجلات المحاسبية والإحصائية ومدى ملاءمتها لمتطلبات الرقابة من حيث توافر البيانات المتعلقة بأرصدة القروض وأقساطها وفوائدها.

7- مراجعة أية تعديلات على أرصدة القروض أو أقساطها أو فوائدها سواء تم ذلك بالإضافة أو الجدولة أو الشطب، والتأكد من وجود موافقات من السلطة التي اعتمدت أصل القرض.

8- التحقق من كفاية وانتظام تحصيل الأقساط والفوائد في مواعيدها المقررة وفقاً للعقود والإتفاقيات المبرمة وصحة التوجيه المحاسبي والقيود بالسجلات.

9- متابعة أرصدة القروض المتوقفة عن السداد (الجامدة أو الراكدة) والقروض المتأخرة وبطيئة السداد ومتابعة ما يتخذ بشأنها من إجراءات إدارية أو

قانونية من قبل وزارة المالية اوالجهة المختصة (مانحة القروض) بهدف تعجيل تحصيلها.

10- مراجعة الإعفاءات القانونية الممنوحة عن أية قروض ممنوحة للمواطنين أو القطاع الخاص وغيرها .

11- مراجعة الديون المعدومة التي تم اجراءها مقابل أية قروض والتأكد من وجود الموافقات القانونية وقيام وزارة المالية أو الجهة المعنية على إنزالها من أرصدة القروض.

12- مطابقة الأرصدة الواردة بشهادات التأييد المستلمة من الجهات المقترضة مع الأرصدة المقابلة لها بسجلات وزارة المالية كما في نهاية السنة المالية.

13- إيلاء القروض المتخصصة (العقارية والصناعية وغيرها) الممنوحة من وزارة المالية أو الجهات المعنية مراجعة خاصة لعقود تنفيذ تلك القروض وبنقاط أساسية تتضمن :

■ صحة منح القروض واستيفائها للشروط الواجب توافرها عند الموافقة على القروض.

■ أن القروض استغلت للأغراض المخصصة لها طبقاً للقوانين والأنظمة السارية.

■ وجود ما يكفل حقوق الدولة في حالة تعثر المقترض في سداد الأقساط المستحقة عليه.

14- التحقق من صحة احتساب الفوائد الدائنة المترتبة لصالح الدولة على الأرصدة البنكية الخاصة بالقروض المتخصصة و المودعة لدى بنوك غير حكومية ومراجعة صحة إثبات قيودها المحاسبية.

15- مراجعة صحة قيود عمليات القروض المختلفة والمبالغ المتعلقة بها وتحويلاتها في سجلات وزارة المالية أو الجهة المعنية طبقاً للإتفاقيات والعقود المبرمة والمراسلات المتبادلة مع الجهات ذات العلاقة والتأكد من سلامة تصنيف وعرض مبالغها وبياناتها الإجمالية.

16- التحقق من صحة تحويل القروض بعملات أجنبية إلى العملة الوطنية في نهاية العام.

6-4/5 حسابات السلف :

يمكن تقسيم السلف بشكل عام التي يتم التعامل فيها الى المجموعات التالية:

أ. سلف شخصية:

وتمثل سلف تصرفها الدولة لموظفيها بضمان مرتباتهم لأغراض معينة وتسدد على أقساط شهرية. كسلفة السيارة وسلفة الراتب وغيرها من السلف.

ب. سلف مؤقتة:

وتمثل سلف تصرفها الدولة لغرض معين ويتم سدادها مرة واحدة فور انتهاء ذلك الغرض كسلف المهمات الرسمية.

ج. سلف مستديمة:

وتمثل سلف ذات مبالغ محددة تصرفها الدولة للوزارات والأجهزة الحكومية لمواجهة احتياجاتها النثرية والطارئة إضافة للسلف الممنوحة للسفارات والقنصليات في الخارج لمقابلة نفقاتها الجارية.

إجراءات الرقابة على السلف:

تهدف إجراءات فحص ومراجعة حسابات السلف بصفة عامة إلى التحقق من صحة الأرصدة في نهاية السنة المالية وسلامة إجراءات قيدها بالسجلات والتحقق من فاعلية أنظمة الرقابة والضبط الداخلي على منح السلف. وتتضمن إجراءات المراجعة ما يلي:

- 1- الإطلاع على القوانين والأنظمة والتعاميم المنظمة لمنح السلف وتحديد مدى التزام الجهات المعنية بتطبيقها ومراعاتها بما يكفل صحة الإجراءات المالية المتخذة.
- 2- التحقق من الإحتفاظ بسجلات إفرادية (باسم الجهة أو المستفيد) للسلف لدى الجهات الحكومية والعمل على إجراء المطابقات اللازمة مع السجلات الرقابية المحتفظ بها لدى وزارة المالية والجهات المعنية .
- 3- التحقق من توفر الإعتماد المالي للنشاط الذي يسمح بدفع السلفة، وعدم استخدام حساب السلف لدفع نفقات عامة ليس لها إعتماد في الموازنة.
- 4- التحقق من أن استخدام السلفة قد تم لتحقيق الأغراض المقررة .
- 5- مطابقة إجمالي أرصدة السلف في نهاية السنة الظاهرة بالأستاذ العام مع الأرصدة المقابلة بالحساب الختامي للدولة، والتحقق من مطابقة ذلك مع إجمالي الأرصدة الإفرادية.
- 6- التحقق من أن استرداد السلفة يتم ضمن الحدود والمدد المقررة.

7- مراجعة السلف المصروفة للموظفين خلال السنة موضوع الفحص والتحقق من:

- وجود موافقات من السلطة المختصة على الصرف.
- أن صرف السلف يتم في حدود الأغراض المخصصة لها وفقاً لشروط منحها.
- مراعاة أن يتم الخصم على حساب السلف وليس على بنود المصروفات.
- مراعاة صحة قيدها بالرجوع إلى الحسابات الإفرادية.

8- التأكد من أن المبالغ المستقطعة من الرواتب لحساب تسديد السلف يتم تسجيلها لحساب الشخص المستقطع من راتبه في سجلات السلف والمراقبة في كل من الإدارة المعنية ووزارة المالية الجهة المختصة.

9- مطابقة الأرصدة الواردة بكتب التأيد المستلمة من الوزارات والإدارات الحكومية مع الأرصدة الواردة بسجلات إدارة شؤون المالية العامة والعمل على إجراء تسويات لأية فروقات قد تظهر.

10- تحليل أرصدة السلف تبعاً لانتظام سدادها، وذلك حسب التصنيف الآتي:

- أرصدة مجمدة وتمثل أرصدة لم يطرأ عليها حركة خلال السنة.
- أرصدة سلف يتم سداد أقساطها بانتظام.
- أرصدة سلف غير منتظمة السداد.

- أرصدة سلف دائنة (شاذة).
 - أرصدة لسلف صرفت خلال العام ولم يتم اتخاذ إجراءات الخصم بعد .
 - أرصدة سلف معلقة وغير معروف الأشخاص أو الجهات التي تخصصها.
- 11- تقييم أرصدة السلف المصروفة بعملات أجنبية طبقاً لسعر الإقفال المعتمد في نهاية السنة.
- 12- القيام بمجرد مفاجئ للسلفة المستديمة طرف الموظف المختص بالجهات الحكومية ومطابقة أرصدها مع المستندات المؤيدة وإعداد محضر خاص بذلك يوقع عليه ذلك الموظف ومسؤوله المباشر.
- 13- مقارنة حجم السلفة المستديمة مع الإحتياجات الفعلية للجهة المعنية وذلك عن طريق متابعة الفترات التي تستعاض خلالها السلفة وقيمة المبلغ المستعاض.
- 14- التحقق من توافر المستندات الثبوتية المؤيدة لسداد قيمة السلف المؤقتة من خلال كشوف التسوية في حالة التسديد غير النقدي ووجود إشعار التوريد من البنك في حالة السداد النقدي.
- 15- متابعة الملاحظات الواردة بتقارير أجهزة الرقابة المالية العليا حول السلف، وما تم اتخاذه من إجراءات حيالها في الفترة اللاحقة.
- 16- التحقق من قيام الجهات الحكومية بمجرد السلف المستديمة دورياً خلال العام وفي نهاية السنة المالية للوقوف على أرصدة السلف

بذلك التاريخ وقيد ما يكون قد تم صرفه فعلاً من أصل تلك السلف حتى نهاية السنة في الحسابات الخاصة بها وتصنيفاتها.

17- التأكد من عدم صرف أية مبالغ لأغراض شخصية من أصل السلف المستديمة.

18- مراجعة كشوف تسوية السلف والتحقق من صحة الإحتساب والقيود بالسجلات والعمل على متابعة السلف المجمدة والوقوف على أسبابها واقتراح ما يلزم بشأنها.

19- التحقق من قيام وزارة المالية والأجهزة الحكومية المعنية بربط منح السلف الشخصية وتسديد مستحقاتها برقم (وطني أو شخصي) للموظف لتلافي ازدواج الصرف، وضمان حسم الأقساط في حال انتقال الموظف إلى جهة حكومية أخرى وسهولة متابعة حساب السلفة.

7-4/5 الحسابات الجارية المحلية والخارجية:

وتمثل حسابات جارية لجهات حكومية وشركات ومؤسسات وطنية، محلية وخارجية، لدى وزارة المالية أو الجهة الحكومية المعنية بهدف ضبط حركة المبالغ والتعاملات المالية التي تجريها الدولة مع الغير وتسوية حساباتها دورياً، مثل: حسابات المواد التموينية التي تشتريها الدولة لحسابها أو تلك التي تدعمها، وحسابات الإعتمادات المستندية، والشيكات غير المصروفة وحسابات تحت التسوية، وغيرها.

إجراءات الرقابة :

تتضمن إجراءات الرقابة على الحسابات الجارية الواردة ضمن الحساب الختامي للدولة ما يلي:

- 1- التحقق من التزام الجهات والإدارات الحكومية بتطبيق القوانين والقرارات واللوائح والتعاميم المنظمة لفتح الحسابات الجارية وإدارتها.
- 2- إجراء المطابقة لأرصدة الحسابات الجارية بموجب سجلات الجهات المعنية، وأرصدها طبقاً لسجلات وزارة المالية أو الجهة الحكومية المختصة وبحث أسباب أية فروقات قد تظهر واقتراح التسويات التعديلية التي من شأنها إظهار الأرصدة الصحيحة بالسجلات.
- 3- الحصول على شهادات تأييد مباشرة من الجهات المعنية بأرصدة الحسابات في نهاية السنة المالية ومطابقة البيانات الواردة بها مع الأرصدة المقابلة لها في سجلات وزارة المالية.
- 4- مراجعة عينات مختارة من كافة العمليات المالية المقيدة والمصرفية ضمن هذه الحسابات والتحقق من توافر المستندات الثبوتية اللازمة وأنها تمت بموجب موافقة من سلطة مختصة وتم ترصيد وترحيل مبالغها بطريقة سليمة في السجلات الإفرادية والإجمالية.
- 5- مراجعة الأرصدة والمبالغ غير المتحركة والتي لم يطرأ عليها أية حركة خلال الفترة المالية ومتابعة أسبابها واقتراح ما يلزم بشأنها.
- 6- التحقق من قيام الوزارات والإدارات الحكومية بإرسال مستندات التسوية إلى وزارة المالية أو الجهة الحكومية المختصة فور استلام

مستندات الإعتمادات من البنك واستلام البضائع والقيود على بنود الموازنة المختصة وإقفال حساب الإعتماد المستندي.

7- مطابقة رصيد الحساب الرقابي للإعتمادات المستندية مع مجموع الأرصدة الإفرادية في سجلات قسمي المحاسبة والإعتمادات المستندية في وزارة المالية أو الجهة الحكومية المختصة وبيان الفروقات وأسبابها.

8- حصر الشيكات الصادرة منذ فترة تتجاوز ستة أشهر ولا زالت غير مسلمة لأصحابها من قبل الوزارات والإدارات الحكومية (من خلال زيارات ميدانية أو مخاطبات أو تأييدات) والعمل على إعادتها لوزارة المالية أو الجهة الحكومية المختصة تمهيداً لإلغائها.

9- مراجعة إلتزامات الحكومة المالية مقابل الدعم المقدم لنشاطات وجهات محددة من خلال النتائج المالية لتلك النشاطات أو الجهات ذات العلاقة والتأكد من صحة احتساب المبالغ التي تتحملها موازنة الدولة بهذا الخصوص.

10- مراجعة المبالغ غير المطالب بها ضمن حسابات تحت التسوية، والتحقق من عدم وجود مطالبات بها وتصفية المبالغ المقيدة في هذه الحسابات فور انتهاء الغرض من قيدها.

11- مراجعة أسباب تضخم أرصدة بعض الحسابات الجارية من سنة لأخرى، وتحليل أسباب عدم تسويتها والتوصية باتخاذ الإجراءات المحاسبية اللازمة لتصفيته.

12- مراجعة مستندية للأرصدة الشاذة ضمن الحسابات الجارية، وتقصي

أسباب ظهور أرصدة دائنة ضمن الحسابات المدينة ومتابعة ما يترتب على وجود تلك الأرصدة من آثار مالية واقتراح اللازم حيالها.

8-4/5 حسابات المخازن:

تشكل المبالغ المتعلقة بموجودات مخزن المواد والمهمات التابع لبعض الوزارات والأجهزة الحكومية التي تتطلب أعمالها ونشاطها وجود مخزون لمستلزمات عملها من قطع غيار و تجهيزات متنوعة وهو ما يرد ضمن حسابات المخازن بالحساب الختامي للدولة. وتحتفظ وزارة المالية والأجهزة الحكومية المختصة بحسابات مراقبة (إجمالية) لقيم الموجودات المخزنية لدى الوزارات والأجهزة المعنية، ويتم القيد على حسابات المخازن بقيمة المواد المخزنية المشتراة لأغراض التخزين وليس لأغراض الإستخدام المباشر، في حين يجري تسوية قيمة المواد المسحوبة من هذه المخازن خصماً على بنود المصروفات المعنية إلى حساب مراقبة المخازن المختص. ويمثل الرصيد الدفترى لهذه الحسابات في تاريخ معين قيمة المواد المخزنية الموجودة بذلك التاريخ. وتتضمن إجراءات مراجعة حسابات المخازن ما يلي:

- 1- متابعة ملاحظات وتوصيات جهاز الرقابة المالية المتعلقة بحسابات وأرصدة المخازن لدى الجهات ذات العلاقة.
- 2- مطابقة الأرصدة الإفتتاحية والأرصدة الختامية الظاهرة بسجلات إدارة شؤون المالية العامة مع أرصدة المخازن الواردة بالحساب الختامي للدولة للتحقق من صحة هذه الأرصدة.
- 3- التحقق من إجراء مطابقات بين أرصدة المخازن لدى الجهات الحكومية المعنية والسجلات الرقابية لدى وزارة المالية أو الجهة المختصة.

- 4- التحقق من حصول العضو الفني على كشوف جرد المواد المخزنية من الإدارات الحكومية التي يمسك لها حسابات مراقبة للمخازن مبيناً فيها أرصدة الكميات والقيمة كما في نهاية السنة المالية موضوع المراجعة.
- 5- التحقق من إجراء جرد فعلي لموجودات المخازن في نهاية السنة ومدى أصولية لجان الجرد وأن كشوف الجرد موقعة من قبل اللجنة التي قامت بعملية الجرد ومدى القيام بجرد فحائي خلال السنة للمخازن.
- 6- مراجعة مجاميع كشوف الجرد ومطابقة الأرصدة من حيث الكميات والقيمة الواردة بهذه الكشوف مع الأرصدة التي تظهر في بطاقات الصنف الإفرادية بتاريخ إجراء الجرد.
- 7- مراجعة عمليات بيع المواد المخزنية لغير الإدارات الحكومية خلال السنة موضوع الفحص والتحقق من صحة تسعير المواد، ودقة الإجراءات المحاسبية المتخذة بهذا الخصوص.
- 8- التحقق من عدم وجود اتجاه تضخمي في أرصدة المخازن من سنة لأخرى والإهتمام بآثار هذا التضخم من الناحية المالية وواقعية الحاجة إلى بعض الأصناف والكميات ومستويات ركود الأصناف أو تلفها نتيجة لذلك.
- 9- دراسة أصناف المخزون الراكدة منذ فترات طويلة أو المشتراة والتي لم يصرف منها شيء وذلك للتوصل إلى ظواهر ومؤشرات قد تقود إلى ذلك، ومنها:
- شراء أصناف على الرغم من عدم وجود حاجة لذلك.
 - شراء أصناف بمواصفات مختلفة عن المطلوب.
 - شراء أصناف رغم وجود كميات كافية منها في المخازن .

10- التحقق من وجود فصل بين الوظائف الرئيسية لإدارة المخازن وهي:

- الإستلام والفحص.
- تجميع وصرف الأصناف.
- مراقبة حركة الوارد والمنصرف.
- القيد بالسجلات وإجراء المطابقات.
- إمساك سجلات الوارد والبطاقات.
- الجرد وإجراء التسويات.

11- التحقق من وجود وكفاية أنظمة الرقابة الداخلية على أعمال المخازن خاصة ما يتعلق بصرف الأصناف وإجراء التسويات وسلامة استخدام المستندات المخزنية.

12- التحقق من أن المواد والأصناف المشتراة سواء من الخارج أو محلياً لا سيما الفنية منها قد تم استلامها بموجب محاضر فحص ومعاينة من قبل لجان فنية تشكل لهذا الغرض ويوضح بالمحضر بأن اللجنة عملت على فحص تلك الأصناف وتحققت من مطابقتها للمواصفات والكميات المطلوبة.

13- مراجعة وقيد قيمة المواد المخزنية المستلمة، والتي لها حساب مخزني، بهدف التحقق من عدم قيد قيمة تلك المواد الموردة خصماً على بنود المصروفات مباشرة.

14- الحصول على مصادقات وإقرارات في حال وجود بعض الأصناف لدى جهات حكومية أخرى تكون قد صرفت كعهد.

15- التحقق من أن تخزين المواد والمهمات يتم بطريقة مخزنية سليمة تراعي الإجراءات الواجب إتباعها وتحفظ أملاك الدولة من الضياع والتلف.

16- التحقق من اتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة الأرصدة التالفة أو الراكدة في بعض المواد المخزنية بما يحد من عمليات تلف أو ركود الأصناف أو تكرار ذلك والتحقق من طريقة تصنيف وفرز المواد على نحو يسمح بالتعريف بالمواد التالفة أو المعطوبة أو المتقدمة.

17- القيام بزيارات للمخازن والتحقق من وجود نظام لضبط حركة المواد والأصناف ومدى الإلتزام بالتعليمات والأنظمة فيما يتعلق بالحدود الدنيا والقصوى لكميات المخزون في حال توافر ذلك وحدود إعادة الطلب للأصناف الدائمة واجراء جرد لعينات من الأصناف المخزنية ومطابقة نتائجه على أرصدة سجلات المخازن.

18- التحقق من صحة تسعير المواد المخزنية الموردة للمخازن من خلال اعتمادات مستندية والتركيز على الأصناف عالية الكلفة.

9-4/5 حسابات مدينة أخرى :

تمثل أرصدة هذه الحسابات المدينة الأخرى ومنها إيرادات حكومية مستحقة على الغير ولم يتم تحصيلها وقت استحقاقها مباشرة، وتحتاج حسابات المدينين إلى تسويات لما لها من تأثيرات على حسابات الإيرادات والحسابات الأخرى، حيث تعمل وزارة المالية على الإحتفاظ بحسابات مراقبة إجمالية لمديني الوزارات والأجهزة الحكومية بهدف الرقابة عليها ومتابعة تحصيل ما يستحق منه أو تسوية ما يترتب عليها. وتتضمن إجراءات مراجعة حسابات المدينين والحسابات المدينة الأخرى ما يلي:

1- مراجعة نقل الأرصدة الإفتتاحية بمقارنتها بالأرصدة الختامية للسنة الماضية.

- 2- التأكد من الإحتفاظ بسجلات إفرادية للمدينين لدى الجهات الحكومية ومدى كفاية ودقة البيانات والمعلومات التي تظهرها هذه السجلات .
- 3- مراجعة القيود المحاسبية التي تجريها الجهات لإثبات المديونية لديها وصحة التوجيه المحاسبي واعتماد القيود المحاسبية وترحيل المبالغ إلى الحسابات الإفرادية بالسجلات ومدى انسجامها مع الإجراءات المالية المتبعة في الدولة والتحقق من أن هذه القيود تتم بموجب سندات رسمية مؤيدة بمستندات ثبوتية كافية.
- 4- مطابقة أرصدة الحسابات الإفرادية لدى الجهات الحكومية، مع سجلات المراقبة الإجمالية لنفس الحسابات لدى إدارة شؤون المالية العامة على فترات دورية وفي نهاية السنة.
- 5- الحصول على كشوف تحليلية بأرصدة المدينين والأرصدة المدينة الأخرى في نهاية السنة حسب تصنيفها والعمل على تقييم إمكانية التحصيل وذلك من خلال فحص أعمار الديون والمستندات المؤيدة للمديونية.
- 6- المصادقة على حسابات المدينين بتأييدات مباشرة من الجهات المعنية ومطابقة المبالغ المصادق عليها مع الأرصدة الختامية وتقصي أسباب أية فروقات قد تظهر بينهما، والقيام بإجراءات المراجعة البديلة بالنسبة للحسابات التي لم تجب على طلبات التأييد للتحقق من الأرصدة الظاهرة بالسجلات.
- 7- مراجعة أسس احتساب مبالغ الإيرادات المستحقة وغير المسددة التي أنتجت أرصدة مدينين على أساس العينة، والحصول على ما يؤيد

- استحقاق تلك الإيرادات وطريقة معالجة المديونية تلافياً لازدواجية القيد في حسابات المدينين والإيرادات.
- 8- المراجعة المستندية لما تم شطبه أو إعدامه من ديون خلال السنة المالية من حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل بالرجوع للمستندات المؤيدة والسلطة التي أجازت الشطب، ومدى توافق ذلك مع الإجراءات المعمول بها في الدولة بهذا الشأن.
- 9- تقصي أسباب الحسابات الجامدة بالرجوع إلى التسويات بين وزارة المالية والجهات المدينة التي لم تسدد مديونيتها والمراسلات بهذا الخصوص والإجراءات المتخذة وبحث الأسباب التي تحول دون سداد الأرصدة واقتراح ما يلزم بشأنها.
- 10- التثبت من عدم إجراء أي مقاصة بين مبلغ الدين وأية خصومات.
- 11- تقصي أسباب أرصدة الحسابات الدائنة الواردة ضمن حسابات المدينين (الأرصدة الشاذة) وتحري أسبابها وطرق معالجتها.
- 12- التحقق من صحة تقييم الأرصدة المدينة بعملات أجنبية إلى العملة المحلية على أساس سعر الصرف الصادر عن البنك المعتمد لدى الدولة في نهاية العام.
- 13- متابعة التحصيلات في الفترات اللاحقة لنهاية السنة المالية للتثبت من صحة أرصدة المدينين في نهاية العام.
- 14- متابعة ملاحظات وتوصيات جهاز الرقابة المالية بشأن الحسابات المدينة الأخرى وما اتخذ من إجراء.
- 15- مراجعة حركة حسابات المدينين الإجمالية في الأستاذ العام للفترة قيد

المراجعة والعمل على متابعة القيود غير العادية من حيث القيمة وطبيعة الحساب والتثبت من وجود تسويات دورية للحسابات والجهات المدينة التي لم تسدد مديونيتها بعد لدى وزارة المالية أو الجهة المختصة.

5/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للخصوم:

1-5/5 حساب الودائع والأمانات:

يمثل رصيد حساب الودائع والأمانات إجمالي قيمة الودائع والأمانات المستحقة للغير طرف الحكومة نتيجة لاستقطاع بعض المبالغ كضمانات أو توافر مستحقات على الحكومة لم تصرف بعد بانتظار إعادتها لمستحقيها بانتهاء الغرض الذي احتجزت لأجله أو مطالبة أصحابها باستردادها، ويسجل بهذه الحسابات المبالغ التي تكون الجهات الحكومية مدينة بها للغير، لحين تسوية تلك المديونية لحساباتها المختصة أو بصرفها لأصحابها أو تحويلها للإيرادات العامة بعض مضي المدة المحددة قانوناً لبقائها بالسجلات المحاسبية.

ويندرج تحت بند الودائع والأمانات الحسابات الرئيسية الآتية:

أ- ودائع الصيانة:

ويشكل رصيد الحساب إجمالي المبالغ المستقطعة من أصل الدفعات التي تصرفها الدولة على حساب العقود الإنشائية وعقود الأعمال لضمان حسن الإنجاز والأداء خلال فترة الصيانة المقررة بالعقود، وتبقى محتجزة حتى انتهاء الغرض المحجوزة والمودعة لأجله .

ب- ودائع الإيجارات المستحقة:

وتشمل هذه الودائع مستحقات إيجارات الأملاك والعقارات التي تستأجرها الدولة ولم يتقدم أصحابها لاستلامها.

ج- ودائع الرواتب والأجور:

وتتضمن رواتب الموظفين وأجور العمال المستحقة وغير المسددة وقت صرفها حيث يتم إعادتها إلى الخزينة العامة كأمانات لغاية تقديم أصحابها طلبات لاستردادها بعد استكمال الإجراءات اللازمة.

د- تأمينات موردين ومقاولين:

ويشمل رصيد هذا الحساب إجمالي قيمة الأمانات والكفالات التي تطلبها الدولة من الغير ضماناً لحسن تنفيذ الأعمال والتوريدات (التأمين النهائي)، أو على ذمة تسديد مستحقات الدولة.

هـ - مبالغ محصلة لحساب جهات أخرى:

تشمل المبالغ التي تقوم الخزينة بخصمها من الرواتب بهدف تحويلها إلى مصالح الضرائب أو إدارات التقاعد والضمان الإجتماعي⁰

و- محتجزات قضائية:

يسجل بها عمليات إيداع أموال يقوم بها الغير بناءً على قرارات إدارية أو أحكام قضائية، حيث يتم سحب تلك الأموال من قبل أصحابها بعد الإستهجار لوثيقة استحقاق صادرة عن السلطة الإدارية أو القضائية المختصة.

ز- الأمانات النقدية:

تمثل ضمانات بنكية، وتعهدات صادرة من شركات التأمين، وكذلك الضمانات المقدمة على سبيل المثال من الأشخاص إلى هيئة البلديات بهدف إزالة الأنقاض بعد إتمام عمليات البناء.

ح- مقبوضات تحت التسوية :

تفيد بهذه الحسابات المبالغ التي لا يمكن قيدها بشكل نهائي في الحسابات المخصصة لها ضمن الموازنة العامة للدولة، وذلك إما بسبب نقص الوثائق الثبوتية أو نقص الإيضاحات أو بسبب خضوعها لقواعد معينة تتطلب بعض الآجال لتسويتها.

ط- حسابات ذات تخصيص خاص:

وتمول من خلال موارد خاصة أو حصص صادرة من الموازنة العامة للدولة لتغطية مصاريف معينة تهم بعض المصالح العامة مثل الدعم للمواد الاستهلاكية، وسياسة تثبيت الأسعار لبعض المنتجات .

إجراءات الرقابة:

● تتضمن إجراءات الرقابة على الحسابات المتعلقة بالودائع والأمانات التي سبق الإشارة إليها ما يلي:

1. التحقق من صحة ترحيل الأرصدة الإفتتاحية في بداية السنة المالية محل المراجعة من واقع الأرصدة في نهاية السنة المالية السابقة.

2. متابعة ملاحظات وتوصيات جهاز الرقابة المالية التي تم إبلاغها والتحقق من تسويتها واتخاذ الإجراء اللازم.

3. مطابقة الأرصدة الإجمالية لحسابات الودائع والأمانات الظاهرة بالحساب الختامي للدولة مع الأرصدة المقابلة لها في الأستاذ العام بوزارة المالية، والتأكد من أن الحسابات الإفرادية لدى الجهات الحكومية متفقة مع ما تظهره أرصدة سجلات الأستاذ العام.

4. التحقق من صحة أرصدة حسابات الودائع والأمانات الظاهرة بالسجلات في نهاية السنة المالية وذلك من خلال:

أ. مراجعة إجراءات الإضافة والقيود بمبالغ جديدة على أرصدة تلك الحسابات.

ب. التحقق من مبررات استمرار الأرصدة ضمن حسابات الودائع والأمانات لفترات طويلة.

ج. التحقق من توافر الأسباب الموضوعية والقانونية لصرف أية مبالغ على تلك الحسابات.

5- التثبت من قيام الجهات والوزارات الحكومية بإجراء مطابقات دورية (ربع سنوية) لأرصدة حسابات الودائع والأمانات لديها مع سجلات وزارة المالية وإجراء التسويات اللازمة التي تنتج عن تلك المطابقات.

6- التأكد من احتفاظ الوزارات والجهات الحكومية بسجلات تفصيلية لكل نوع من الودائع والأمانات تسهياً لإجراءات المتابعة وضماناً لدقة القيد والترحيل إلى الحسابات.

7- الحصول على كشوف تفصيلية بأرصدة الودائع والأمانات

المختلفة من الوزارات والإدارات الحكومية مباشرة في نهاية السنة المالية طبقاً للتعميم السنوي الذي تصدره إدارة شؤون المالية العامة بوزارة المالية ومطابقتها مع سجلات وزارة المالية ومتابعة إجراء التسويات اللازمة.

8- التحقق من أن المبالغ المقيدة لحساب الودائع والأمانات بسجلات الدولة تمثل التزامات مستحقة الأداء على الدولة وقابلة للإسترداد من قبل الأطراف ذات العلاقة، وأنها لا تتضمن أية مبالغ أخرى غير مستحقة.

9- التحقق من مراعاة القوانين والنظم واللوائح المنظمة للأمانات والأموال المحتجزة والمستحقة للغير طرف الحكومة ومدى العمل والإلتزام بها.

10- فيما يتعلق بالأمانات المودعة في حسابات بنوك الدولة يتطلب إجراء المطابقة الشهرية بين مجموع حوافظ التوريد اليومية وكشوف حساب البنك والتحقق من صحة وسلامة عمليات الإيداع.

11- مراجعة إجراءات الصرف على حسابات الودائع والأمانات والتحقق من وجود ضوابط رقابية كافية على عمليات الصرف منها التثبيت من أن الصرف قد تم للإفراج عن مبالغ تم قيدها سابقاً إلى تلك الحسابات وأنه يتم لصاحب الحق مباشرة أو من ينوب عنه بناءً على توكيل رسمي من صاحب الحق معتمد من جهة رسمية.

- 12- التحقق من قيد جميع عمليات صرف وإرجاع الرواتب وذلك بالتأشير مقابل اسم الموظف بالمبلغ المدفوع له ورقم وتاريخ سند الصرف في سجلات المراقبة والسجلات الإفرادية في وزارة المالية ولدى الجهات المعنية الأخرى، تلافياً لتكرار الصرف.
- 13- التحقق من تنظيم سندات القبض اللازمة لكافة عمليات الإيداع بحساب الدولة الموحد وأن القيد في سجلات الوزارات والإدارات الإفرادية يتم من واقع سندات القبض وإشعارات الإضافة الصادرة عن البنك.
- 14- مراجعة عمليات الإيداع والقيد لبعض المستفيدين الذين يتكرر قيد مبالغ مستحقة لصالحهم ضمن حسابات الودائع والأمانات للتحقق من مبررات هذا الإيداع.
- 15- التحقق من عدم الإفراج عن ودائع الصيانة، إلا بعد استيفاء الشروط المقررة باللوائح والأنظمة والعقود المبرمة مع المقاولين.
- 16- في حال وجود تسويات تعديلية تتناول أرصدة الودائع والأمانات، على العضو الفني التحقق من طبيعة هذه التعديلات وطريقة احتسابها وقيدتها والتوجيه المحاسبي لها.
- 17- التحقق من صحة قيد الإيجارات المستحقة وغير المدفوعة بسجلات الأجهزة الحكومية المعنية ووزارة المالية، ومدى إجراء المطابقات بينهما وأن السجلات تتضمن كافة البيانات اللازمة، كإسم المستفيد، ورقم العقار، وقيمة الإيجار غير المسدد بعد، وفترة الإستحقاق، ورقم وتاريخ سند القبض (التسوية) الذي تم بموجبه تعليه المبلغ لحساب ودائع الإيجارات المستحقة.

18- مراجعة الأرصدة الجامدة (غير المتحركة) ضمن حسابات الودائع والأمانات والتحقق من أسباب بقائها من فترة مالية لأخرى وحصر الأرصدة الموقوفة منذ أكثر من خمس سنوات وترحيلها إلى الحساب المختص بذلك حسب الأنظمة والقوانين السارية .

19- مراجعة ودائع الصيانة غير المطالب باستردادها رغم إصدار شهادة الإستلام النهائي وانتهاء فترة الصيانة، والنظر في احتمال وجود مستحقات للدولة طرف المقاولين أصحاب تلك الودائع كغرامات التأخير والتعويضات عن أضرار أو صرف تلك الودائع من حسابات أخرى، واقتراح ما يلزم بشأنها.

20- التحقق من تقييم عقود الصيانة المبرمة بعملات أجنبية على أساس سعر التحويل المعتمد في نهاية السنة ما لم ينص العقد على سعر تحويل ثابت، والتحقق من أن المبالغ المفرج عنها للمقاولين تعادل المبالغ المستقطعة سابقاً والمقيدة بحساب ودائع الصيانة وتحميل الفروق بهذه الحالة لحساب أو على حساب تعديل سنوات سابقة.

21- التحقق من صحة تصنيف الودائع والأمانات المختلفة بالسجلات وعدم الخلط بينها، وصحة إظهارها ضمن الحساب الختامي للدولة.

22- مراجعة الأرصدة المدينة الموجودة ضمن الحسابات وتقصي أسباب وجودها وطبيعتها والعمل على معالجتها وتصفيتها.

2-5/5 حسابات القروض الدائنة :

ويشكل رصيد هذا الحساب قيمة مديونية الدولة للغير أو ما يطلق عليه «الدين العام». ويشمل هذا الحساب أصل الدين (القرض) فقط دون الأعباء المترتبة عليه من فوائد ومصروفات والتي يتم إقفالها في موازنة الدولة ضمن حساب المصروفات. و(الدين العام) يمثل الأموال التي تقتريها الدولة ممثلة بالحكومة أو مؤسساتها العامة والتي ترتبط موازنتها مباشرة بالموازنة العامة للدولة، و قروض الدين العام تكون إما :

أ. دين داخلي:

ومصادر الإقتراض إما من الأفراد أو المصرف المركزي أو من البنوك والمؤسسات المالية المحلية أو الهيئات الوطنية أو إصدار سندات للخزانة العامة للدولة ، أو السحب من صناديق المعاشات والتأمينات الإجتماعية.

ب. دين عام خارجي :

ومصادر الإقتراض من الحكومات والمؤسسات الدولية. على أن يرد مبلغ القرض بعد مدة معينة أصل الدين مع دفع فوائد سنوية تحدد طبقاً لشروط عقد أو اتفاقية. وتستخدم هذه القروض لمقابلة العجز المسجل في الموازنة العامة للدولة، أو في تغطية التزاماتها أو نفقاتها العامة أو في تمويل مشاريع إستثمارية عجزت عن تلبيتها من خلال مواردها الذاتية.

إجراءات الرقابة:

تتضمن إجراءات الرقابة على القروض الدائنة تنفيذ الخطوات

الآتية:

1. التحقق من صحة الأرصدة الإفتتاحية وترجيلها بالسجلات، وقيد

الإضافات خلال السنة المالية موضوع المراجعة والرصيد في نهاية السنة من خلال إجراء المطابقات بين السجلات الإفرادية والإجمالية في وزارة المالية والحساب الختامي للدولة.

2. التحقق من مشروعية القروض الدائنة ووجود تحويل من سلطة مختصة لجميع القروض المبرمة خلال السنة محل المراجعة.

3. التثبت من عدم تحميل أصل القرض بأعباء المديونية من فوائد ومصاريف وإقفالها في حساب المصروفات.

4. متابعة ملاحظات وتوصيات جهاز الرقابة المالية التي سبق إبلاغها لوزارة المالية حول حساب القروض الدائنة عن فترات سابقة ومدى تسويتها والعمل بها.

5. مطابقة أرصدة القروض التي تم تأييدها مباشرة لجهاز الرقابة المالية مع الأرصدة الظاهرة بسجلات وزارة المالية والأجهزة الحكومية المعنية والحساب الختامي ودراسة الإجراءات البديلة الواجب إتباعها للتحقق من أرصدة الحسابات التي لم يتم تأييدها من المصدر ومتابعة تسوية أية فروقات قد تظهر نتيجة لذلك.

6. مراجعة صحة قيم وتاريخ استحقاق أقساط القروض ومدى تماشيها مع اتفاقيات القروض التي تم إبرامها خلال السنة محل الفحص.

7. التحقق من صحة تقييم أرصدة القروض بعملات أجنبية وتحويلها إلى العملة الوطنية بالرجوع لأسعار صرف العملات الصادرة عن البنك المعتمد للدولة في نهاية العام.

8. مراجعة ملفات العقود والمراسلات والكشوف التحليلية والإحصائية المتعلقة بالقروض، والعمل على إجراء مطابقة بين مصروف الفوائد والقروض القائمة خلال الفترة وذلك بعد إعداد كشف بالقروض من حيث:

- الوصف: اسم الجهة المقرضة، تاريخ نشأة القرض، نوع القرض، استحقاقه، القيمة الإسمية، معدل الفائدة وتوقيت ومبالغ الدفعات.

- المبلغ المقرض: الرصيد في بداية الفترة، الإضافات والمدفوعات، والرصيد في نهاية السنة المالية.

- الفائدة: الفائدة المستحقة في بداية الفترة والمصروفات المتكبدة خلال الفترة والمبلغ المستحق في نهاية السنة.

- الضمانات والرهنونات المعطاة.

9. مراجعة تسديد القروض وفوائدها للتأكد من الإلتزام بتطبيق شروط القروض وأن القيود المحاسبية قد تمت بناءً على القوانين والتشريعات الصادرة بهذا الخصوص وأنها تتفق مع السياسات المالية والنقدية المعمول بها في الدولة.

10. التحقق من استخدام حصيلة القرض في الأغراض المخصصة لها.

11. التحقق من صحة تصنيف القروض في البيان الختامي للدولة.

12. التثبت من تخصيص الإعتمادات المالية اللازمة لسداد أقساط القروض القائمة وفوائدها المستحقة خلال السنة موضوع المراجعة.

13. التحقق من إدخال مبالغ القروض المستلمة لخزانة الدولة بموجب قيود

محاسبية سليمة ومؤيدة بمستندات ثبوتية كافية.

14. العمل على بيان الآثار المالية المترتبة على الإقتراض وجدواه والظروف

التي تم بناءً عليها اقتراض الأموال وتكلفة الإقتراض أو الأعباء التي ترتبت على الدولة في ضوء أي بدائل متاحة ومعايير اختيار الجهة المقرضة ومميزات ذلك.

15. الحصول على كشف بأسعار الفوائد السائدة محلياً وأسعار الفوائد

المعلنة في سوق لندن (LIBOR) من المصرف المركزي والبنك المعتمد من قبل الدولة خلال السنة المالية والتحقق من صحة العمليات الحسابية لفوائد القروض وقت إبرامها وأنها تتناسب مع معدل الفائدة المتداولة في أسواق المال من حيث المدة والمبلغ والعملات الصادرة بها.

3-5/5 حسابات دائنة أخرى:

وتمثل أرصدة لحسابات ثانوية تحت التسوية أخرى ذات طبيعة دائنة

وتظهر كالتزام على الدولة في الحساب الختامي ومنها شيكات وحوالات غير مصروفة وأمانات لحساب المحاكم المدنية وأية تأمينات أو استقطاعات تخص جهات أخرى ولا زالت غير مسددة.

إجراءات الرقابة :

1- الإطلاع على القوانين والأنظمة والتعاميم ذات العلاقة بهذه الحسابات،

للتحقق من مدى الإلتزام بتطبيقها بما يكفل صحة الإجراءات المالية المتخذة.

2- مطابقة الأرصدة الإفرادية الإفتتاحية وآخر المدة للحسابات الدائنة الأخرى

الواردة بسجلات المراقبة بإدارة شؤون المالية العامة مع السجلات المحتفظ بها لدى الوزارات والإدارات الحكومية والتثبت من أن إجمالي تلك المبالغ يطابق ما هو وارد بالحساب الختامي للدولة.

3- مطابقة الأرصدة الواردة بشهادات التأييد المستلمة من الوزارات والجهات الحكومية مع سجلات وزارة المالية وبيان أية فروقات بينهما ومتابعتها مع الإدارة المعنية.

4- متابعة ملاحظات وتوصيات جهاز الرقابة المالية التي سبق إبلاغها للجهة المعنية ومدى تسويتها والعمل بها.

5- التحقق من نشأة الأرصدة الدائنة وطبيعتها ومبررات استمرارية ظهور وترحيل بعضها من فترة مالية لأخرى وبيان حجم الأرصدة مقارنة بالسنوات السابقة والإلتزامات المالية المترتبة على هذه الأرصدة.

6- التحقق من قيام الدولة بتنفيذ التزاماتها قبل الطرف الدائن ومدى كفاية السجلات المحاسبية والإحصائية ودقة المعلومات والبيانات المتعلقة بالحسابات الدائنة الأخرى.

7- مراجعة عينات من المبالغ الدائنة المفرج عنها أو المرشحة خلال السنة محل الفحص للتحقق من شروط الإفراج وأنها متفقة مع اللوائح المالية المنظمة والتعاميم والأنظمة المعمول بها في هذا الخصوص.

8- التحقق من قيام الجهات الحكومية بحصر الأرصدة الدائنة القديمة التي مضى عليها أكثر من خمسة سنوات في نهاية السنة المالية موضوع المراجعة والتأكد من طبيعة هذه المبالغ وجدوى إثباتها كالتزام على الدولة من عدمه وتحويل ما لا يشكل التزاماً على الدولة لحساب تعديل سنوات سابقة.

9- التحقق من صحة تقييم الأرصدة الدائنة بالعملات الأجنبية في نهاية السنة إلى العملة الوطنية تبعاً لأسعار صرف العملات في نهاية السنة الصادرة عن البنك المعتمد لدى الدولة .

10- فحص ومراجعة الأرصدة المدينة الظاهرة ضمن الحسابات الدائنة وبيان أسباب ظهورها مدينة وطرق تسويتها.

11- التحقق من مبالغ الحوالات والشيكات الصادرة وغير المصروفة والظاهرة ضمن الحسابات الدائنة الأخرى من حيث:

- مبالغ الشيكات و الحوالات غير العادية.
- متابعة عمليات الصرف في الفترات اللاحقة لنهاية السنة.
- فحص مبالغ الشيكات و الحوالات الموقوفة منذ فترات غير قصيرة للتأكد من أن هذه المدفوعات صحيحة وأنه يتم اتخاذ اللازم حيالها.

12- مراجعة أرصدة الحسابات الدائنة التي يتم إلغاؤها أو شطبها خلال السنة المالية والتأكد من صحة مبررات الإلغاء (الشطب) .

6/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للإحتياطيات:

يمثل رصيد حساب الإحتياطي العام صافي قيمة الوفر أو العجز المتراكم الناتج عن تنفيذ موازنات الدولة في السنوات المالية السابقة. كما يقفل في حساب الإحتياطي العام مبالغ تخص تعديلات سنوات سابقة، والفروق الناتجة عن تحويل أو تقييم العملات الأجنبية إلى العملة الوطنية، والديون المعدومة، إضافة لأية قيود أخرى تتعلق ببنود غير عادية.

إجراءات الرقابة:

- 1- التحقق من تقييم أرصدة الحسابات المفتوحة بعملات أجنبية إلى عمله الوطنية في نهاية السنة المالية وأنها تتم على أساس أسعار الإقفال بذلك التاريخ.
- 2- التحقق من صحة ترحيل الأرصدة الافتتاحية بالسجلات ومطابقة الأرصدة الختامية الظاهرة بسجلات وزارة المالية مع ما هو وارد بالبيان الختامي للدولة في نهاية السنة.
- 3- مطابقة الأرصدة الواردة بشهادات التأييد مع الأرصدة الختامية المقيدة بسجلات إدارة شؤون المالية العامة ومراجعة كشوف التسوية المعدة ومتابعة الفروقات بينهما.
- 4- فحص القيود المتعلقة بالمبالغ المقيدة بحساب الإحتياطي العام من خلال تحليل الحركة المدينة والدائنة خلال السنة المالية والتحقق من صحة القيد والتوجيه المحاسبي، والتأكد من مشروعية المبالغ المخصومة على حساب الإحتياطي العام للدولة أو المسحوبة منه، ووجود الموافقات الرسمية اللازمة لذلك.
- 5- متابعة ملاحظات وتوصيات جهاز الرقابة المالية المتعلقة بنود الإحتياطي العام التي سبق إبلاغها لوزارة المالية ومدى تسويتها والعمل بها.
- 6- التحقق من صحة إقفال صافي وفر أو عجز الموازنة العامة للدولة بحساب الإحتياطي العام في نهاية السنة المالية محل المراجعة.

7/5 إجراءات الرقابة والفحص الميداني للحسابات النظامية:

الحسابات النظامية وتمثل أرصدة مدينة تظهر في جانب الأصول من المركز المالي للدولة تقابلها أرصدة دائنة بذات قيم المبالغ تظهر في جانب الخصوم منه وتستخدم هذه الحسابات لتحقيق الأغراض الرقابية على التزامات الدولة، وتتعلق غالبية مبالغ هذه الحسابات بتعهدات وتحويلات واعتمادات والتزامات صادرة أو مسددة لجهات خارجية بحيث يتم خلال السنة إقفال الحسابات التي انتهى الغرض منها وإعداد كشف برصيد كل حساب والمقابل له بحيث يكونا متطابقان كأصل والتزام، وتستخدم الحسابات النظامية لمراقبة تعهدات الدولة وتحفظ البنوك المختصة بالكمبيالات الصادرة عن وزارة المالية .

إجراءات الرقابة :

- 1- مطابقة أرصدة الحسابات النظامية الإفتتاحية والختامية الظاهرة بسجلات وزارة المالية مع الأرصدة الظاهرة بالحساب الختامي للدولة.
- 2- مطابقة أرصدة الحسابات النظامية الخاصة بالإعتمادات المستندية في نهاية السنة المالية بين سجلات وزارة المالية وسجلات الجهات والوزارات الحكومية ومتابعة أية فروقات بينهما، مع التحقق من الإحتفاظ بسجلات منتظمة للحسابات النظامية لدى الجهتين أعلاه.
- 3- التثبت من وجود تأييدات واردة للجهاز الرقابي من البنوك المختصة في الدولة تتعلق باحتفاظها بكمبيالات صادرة عن وزارة المالية مقابل التعهدات الواردة بالحسابات النظامية في نهاية السنة المالية.
- 4- التحقق من أن قيم الكمبيالات الصادرة عن وزارة المالية تُغطي قيمة التعهدات المقدمة للجهات ذات العلاقة.

- 5- التحقق من تسوية المبالغ المدفوعة للجهات الخارجية على ذمة تعهدات الدولة، خصماً من قيمة الكمبيالات المقابلة لهذه التعهدات أولاً بأول، والتثبت من عدم تضمين الأرصدة الظاهرة في نهاية السنة أية مبالغ كان يجب تسويتها خلال السنة المالية موضوع المراجعة.
- 6- مراجعة المبالغ المفتوح عنها إتمادات مستندية (أصول) لغرض التأكد من صحة الإحتساب وأنها تمثل قيم لأصناف أو أعمال لم يتم توريدها أو الإنتهاء منها بعد والتركيز على المبالغ التي يرجع تاريخ قيدها لأكثر من سنة مالية.
- 7- دراسة أسباب أوجه القصور في حال عدم تسوية الأصناف الواردة والمضافة إلى المخازن أو استلام الخدمات أو الأعمال الصادرة بشأنها إتمادات مستندية. .
- 8- التحقق من الأرصدة المتبقية الناتجة عن مشاركة الدولة في مؤسسات وصناديق دولية يتم تسويتها والخصم عليها نظير السداد الجزئي من واقع كشوف الحسابات والمطالبات الواردة من هذه الهيئات.
- 9- مراجعة المستندات المؤيدة لإجراءات السداد وتحويل المستحقات من حيث اكتمال هذه المستندات واعتماد أمر التحويل من سلطة مختصة بذلك وصحة إجراءات القيد والترحيل إلى الحسابات.
- 10- التحقق من صحة تقييم الأرصدة بعملات أجنبية إلى العملة الوطنية خلال السنة المالية وفي نهايتها ووفقاً لأسعار العملات الصادرة عن البنك المعتمد لدى الدولة.

11-التحقق من صحة احتساب أية عوائد أو فوائد أو مصاريف تنتج جراء مشاركة الدولة واحتفاظها بأرصدة لدى المؤسسات والصناديق الدولية وسلامة قيدها بالسجلات.

الباب السادس

6- الرقابة على الحسابات الختامية للدولة

المقدمة

تتم إجراءات الرقابة المالية على الحسابات الختامية للدولة والتحقق من أرصدها النهائية وإقفالها في نهاية السنة المالية وما تم إنجازه من خلال المراجعات الدورية التفصيلية للحسابات خلال العام والتي تأخذ في العادة شكل الفحص والتفتيش ومتابعة تنفيذ العمليات المالية بهدف التثبت من سلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل والصرف وأنها قد تمت بطريقة نظامية وفقاً للقواعد العامة لموازنة الدولة. وتُعنى المراجعة الختامية للإيرادات والمصروفات العامة والحسابات المدينة والدائنة، بالتحقق من الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها في الدولة ومدى كفايتها، ومطابقة الأرصدة الختامية بين ما تظهره سجلات وزارة المالية وسجلات الوزارات والجهات الحكومية المختلفة، والتحقق من استخدام النظم والسجلات الرقابية المعتمدة ومراجعة التسويات الناتجة عن مطابقة أرصدة الحسابات ومدى كفاية إجراءات الرقابة على الأموال العامة، وإثبات ما تسفر عنه أعمال المراجعة من قيود تعديلية لازمة على بيانات وأرصدة الحساب الختامي للدولة. وتتم المراجعة السنوية على الحسابات الختامية بشكل عام، على مصروفات وإيرادات الدولة للتأكد من صحة نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة وما يترتب عنها من وفر أو عجز وبيانه في المركز المالي للدولة ضمن الحساب الختامي للدولة.

ولغرض تغطية الرقابة السنوية للحسابات الختامية للدولة فيتطلب تحقيق

الإجراءات التالية:

- الإجراءات العامة للرقابة على الحسابات الختامية.
- إجراءات الرقابة على حساب المصروفات العامة للدورة.
- إجراءات الرقابة على حساب الإيرادات العامة للدولة.
- إجراءات الرقابة على حسابات خارج الموازنة / الحسابات الخصوصية في بعض الدول .
- إجراءات مراقبة الحساب الختامي للدولة .

1/6 الإجراءات العامة للرقابة على الحسابات الختامية:

يتم إجراء الرقابة على الحسابات الختامية كما يلي :

1-1/6 مطابقة المستندات على السجلات والتحقق من التوجيه المحاسبي.

وفي هذا الإطار فإنه يتعين على العضو الفني القيام بما يلي:

1. التأكد من تسجيل العمليات المالية، والتأكد من أنها تستند إلى المستندات المؤيدة لتحصيل إيرادات وصرف نفقات الموازنة العامة للدولة.
2. التأكد من صحة قيد الإيرادات العامة، وأن قيدها يتم مباشرة بعد التحصيل .
3. التأكد من أنه يوجد للنفقة اعتماد في الموازنة العامة للدولة وأنها مستحقة، والتأكد أيضا من سلامة وصحة المستندات المؤيدة للصرف، ومن أن قيد وتسجيل النفقات العامة والإيرادات العامة يتم يوميا بالسجلات المعتمدة للوحدات التي تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للدولة وأنه يتم اعتماد سجل خاص لكل باب من أبواب النفقات العامة والإيرادات للموازنة العامة.

4. التأكد من صحة السجلات الخاصة بالحسابات خارج الموازنة طبقاً لتشريعات كل دولة والتي تمثل الحسابات الدائنة والمدينة ذات الأرصدة، والظاهرة بالبنوك المعتمدة أو الخزينة العامة، والتي تتابع وتشرف عليها وزارة المالية، وذلك لمتابعة ما يستحق إضافته إلى موارد الموازنة العامة وما يتم الخصم به على اعتمادات نفقات هذه الموازنة.

1/6-2 التحقق من مراعاة قواعد الإقفال المتمثلة في:

1. مبدأ وحدة الصندوق: فيجب على كل محاسب أن يكون مسؤولاً عن صندوق واحد وحساب جار بريدي واحد.
2. نظام القيد: يجب تطبيق نظرية القيد المزدوج، حيث أنه يوجد لكل عملية محاسبية حسابين اثنين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن.
3. المدة المحاسبية: يجب أن تكون الحسابات مدارة وفقاً لأسلوب المحاسبة العامة التي تخضع لمبدأ السنوية.

1/6-3 دليل الحسابات:

يجب أن تكون الحسابات المفتوحة والسجلات المحاسبية مدرجة ضمن قائمة عامة للحسابات العمومية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكن قيد أي عملية يتم تنفيذها إلا بالحسابات الواردة بهذه القائمة الموضوعة بموجب قرار وزير المالية.

1/6-4 الرقابة على موازين المراجعة:

يجب على العضو الفني التأكد من أنه تم إعداد ميزان المراجعة في نهاية كل شهر للتحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات

بالدفاتر اليومية متساوية، وعليه التأكد من أن أرصدة هذه الحسابات تتطابق والحسابات الختامية.

5-1/6 الرقابة على عملية إعداد الخلاصات الحسابية المعلنة والتحقق من مطابقة الأرقام.

يجب على العضو الفني التحقق من أن الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة يتضمن كافة النفقات العامة والإيرادات العامة طبقاً للقواعد المعتمدة في الموازنة العامة، وبناءً على قواعد إعداد الحساب الختامي الصادرة عن الدولة، وفي المواعيد القانونية، والتأكد كذلك من اعتماده من قبل السلطة المخولة المختصة، بالإضافة إلى الإجراءات التالية :

6-1/6 مطابقة الأرقام الواردة بالحسابات الختامية والخاصة بالإنفاق العام من خلال :

1. مطابقة أرقام الإنفاق العام للسنة المالية والدفاتر المالية، من خلال التعامل مع كل بند على حدا.

2. التأكد من أن التجاوز في الإنفاق العام عن المعتمد مبرر، وأنه تم الحصول على الترخيص اللازم بتجاوز الإنفاق العام من السلطة المخولة المختصة.

7-1/6 مطابقة الأرقام الواردة بالحسابات الختامية للإيرادات العامة من خلال:

1. مطابقة أرقام الإيرادات العامة الخاصة بالسنة المالية بالدفاتر المالية لكل بند على حدا.

2. التأكد من أن الإيرادات المستهدفة بالموازنة قد تم تحقيقها.

3. توضيح أسباب عدم تحقيق الإيرادات المستهدفة، وأثر ذلك على نتائج تنفيذ الموازنة العامة.

4. التحقق من أن التعديلات التي تمت على الإنفاق العام مقابل زيادة الإيرادات حقيقية وليست صورية.

8-1/6 التأكد من الحسابات الدائنة والمدينة خارج الموازنة العامة من خلال:

1. الخصم بقيمة المبالغ الواجب الخصم بها على الموازنة من هذه الحسابات .

2. إضافة المبالغ الواجب إضافتها لموارد الموازنة من هذه الحسابات.

3. التأكد من متابعة الإجراءات الواجبة لتحصيل مستحقات الحكومة.

9-1/6 مراقبة الحسابات الخاصة بالجهات الخاضعة للرقابة:

يجب على العضو الفني التحقق من:

1. إلتزام الأمرين بالصرف (أصحاب الصلاحية والمحاسبين العموميين بالنسبة لبعض الدول) بالقواعد والتعليمات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها.

2. أن مجموع تلك الحسابات الختامية الخاصة يتفق مع ما ورد بالحساب الختامي للدولة.

2/6 إجراءات الرقابة على حساب المصروفات العامة:

يجب على العضو الفني التحقق من:

1-2/6 إقرار النفقات:

1. تضمين قانون الموازنة قيمة النفقة وصحة إدراجها بالأبواب المتعلقة بها.
2. تحديد القيمة الصحيحة عن طريق الأمر بالدفع (صاحب الصلاحية) لسلامة العملية الإدارية وصحة الأداء.
3. عدم تجاوز النفقة حدود الترخيصات الواردة بالموازنة في ضوء التأشيرات العامة والإعانات المنصوص عليها في قانون الموازنة.
4. تأشير المراقب المالي بالموافقة على النفقة قبل الصرف.
5. إثبات النفقة المنجزة بالبواب المختص.

2-2/6 مراقبة تعديل الإعتمادات:

يجب على العضو الفني التحقق من:

1. أن المناقلات التي تمت بين بند وبند آخر، أو بين الأبواب داخل الموازنة، أو بزيادة الإعتمادات (إعتماد إضافي) قد أجريت وفقاً للقواعد المعمول بها في الدولة .
2. أن الوفورات في الإعتمادات المخصصة لنفقات المشروعات قد تم نقلها إلى اعتمادات السنة التالية لضمان تنفيذ المشروعات وفقاً لما تقضي به تشريعات كل دولة.
3. أن وفورات الإعتمادات الخاصة بأبواب الموازنة الأخرى في نهاية السنة المالية تم إلغاؤها.

2/6-3 مقابلة الأرقام الفعلية على الخلاصة الحسابية:

يجب على العضو الفني التأكد من أن المسؤولين عن الصرف قد قاموا في نهاية كل شهر بتقديم قائمة تتضمن الأرقام الفعلية التي تم الخصم بها على كل باب من أبواب الموازنة، وأنه قد تمت مطابقتها على الخلاصة الحسابية، على أن يضاف إليها ما تم صرفه على أبواب الموازنة حتى آخر يوم من الشهر السابق، وذلك لتوضيح إجمالي ما تم صرفه من إعتمادات الموازنة، ومعرفة صافي الإعتمادات النهائية المتبقية طبقاً لقانون الموازنة، الأمر الذي يساعد على دراسة الوقائع المتعلقة بالتصرف الإداري والمالي للسنة المالية ذات العلاقة .

2/6-4 مقابلة الأرقام الفعلية بالإعتمادات التقديرية بعد التعديل:

يجب على العضو الفني التحقق من:

- مقابلة الأرقام الفعلية التي تم الخصم بها على الإعتمادات بعد التعديل خلال السنة المالية .
- السند القانوني لهذه التعديلات سواء كان بموجب التأشيرات الملحقة بقانون الموازنة أو التعزيزات التي تم طلب اعتمادات إضافية لها وتم التصديق عليها.
- عدم تجاوز الأرقام الفعلية للأرقام التقديرية بعد التعديل.
- تحديد المسؤولية الإدارية في حالة تجاوز الأرقام الفعلية للتقديرات المعدلة.

3/6 إجراءات الرقابة على حساب الإيرادات العامة للدولة:

وتشمل الإيرادات السيادية، والإيرادات الجارية، والتحويلات الجارية، والإيرادات الرأسمالية، وذلك وفقا لتشريعات كل دولة. ويجب على العضو الفني التحقق من :

1-3/6 التحقق من إقرار الإيرادات :

1. أن الإيرادات العامة قد حددت بموجب القوانين والأنظمة والقرارات و الإتفاقيات.
2. أنه قد تم تقدير الإيرادات العامة للدولة بالموازنة في ضوء نتائج تنفيذ الموازنة العامة للسنوات الثلاثة الأخيرة وفي ضوء المتغيرات المتوقعة .
3. ضرورة العمل على تحصيل الإيرادات المستهدفة من خلال المصالح الإيرادية في الدولة فيما يختص بالإيرادات السيادية، وعن طريق متابعة تحصيل وزارة المالية للإيرادات الجارية والتحويلات الجارية، وتخصيص واستخدام الإيرادات الرأسمالية الممنوحة والمقتضة من الداخل أو الخارج بموجب الإتفاقيات.

2-3/6 مراقبة تعديل الإيرادات المقدرة في الموازنة العامة :

- لا يجوز زيادة الإيرادات المقدرة بالموازنة إلا في حالة وجود ضرورة ملحة تقتضيها المصلحة الوطنية، ومن ثم يجب على العضو الفني التحقق مما يلي :
- أن هذا التعديل تم بمقتضى القوانين والأنظمة المعمول بها في الدولة.
 - أنه تم دراسة التأثير الإيجابي أو السلبي على عناصر الموازنة.

3-3/6 مطابقة الإيرادات الفعلية بالخلاصات الحسابية :

يجب على العضو الفني التحقق من: تقديم المسؤولين عن الإيرادات في نهاية كل شهر قائمة تتضمن الأرقام الفعلية للإيرادات المحصلة موزعة على مستوى أبواب الموازنة، ومطابقتها على الخلاصات الحسابية، وأن يضاف إلى ما تم تحصيله المبالغ المحصلة حتى آخر يوم من الشهر السابق حتى يمكن توضيح إجمالي ما تم تحصيله من إيرادات الموازنة، وذلك لبيان صافي الإيرادات المقدرة الباقية طبقاً لقانون الموازنة مما يساعد على دراسة الوقائع المتعلقة بالتصرف الإداري والمالي تجاه الإيرادات للسنة المالية المختصة.

4-3/6 مقارنة الإيرادات المحصلة بالإيرادات المقدرة:

يجب على العضو الفني التحقق من:

- مطابقة الأرقام الفعلية للإيرادات المقدرة والتعديلات التي تم إدخالها خلال السنة بموجب السند القانوني لها .
- دراسة الفرق في الإيرادات الفعلية عن المقدرة بعد التعديل وتحديد الأسباب المؤدية لذلك .

4/6 إجراءات الرقابة على حسابات خارج الموازنة /الحسابات الخاصة الملحقة:

تتطلب السياسات المالية للدولة وجود بعض الحسابات خارج الموازنة تهدف منها إلى تحقيق بعض السياسات، وذلك لطبيعتها الخاصة، أو بيان علاقة سببية بين الإيراد والنفقة، أو لعمليات مالية يراد استمرارها من سنة إلى أخرى، أو لمعالجة العجز النقدي للموازنة العامة للدولة والأرصدة المدينة لها، أو لمقابلة الأرصدة الدائنة بالأرصدة المدينة.

1-4/6 متابعة تطور أرصدة حسابات خارج الموازنة ودراسة أسباب

التأخر في تسويتها :

يجب على العضو الفني التحقق من:

1. أنه تم فحص الحسابات الجارية الدائنة والمرصودة لتمويل نوع معين من النفقات.

2. أنه تم فتح الحسابات بالبنوك المعتمدة أو الخزينة العامة حسب الأنظمة المعمول بها في الدول.

3. التأكد من مطابقة حسابات البنوك المعتمدة وتسوية موقوفاتها.

4. أن إضافة رصيد بعض الحسابات الجارية الدائنة إلى إيرادات الموازنة قد تم حسب طبيعة ونوع الإيراد.

5. أن الخصم ببعض أرصدة الحسابات المدينة على نفقات الموازنة قد تم حسب طبيعة ونوع النفقة.

6. أنه تم مقارنة الأرصدة الدائنة مع الأرصدة المدينة بعد إقفال المتعلق منها بحسابات الحكومة حتى يمكن إظهار المركز المالي لها.

7. أنه تم إظهار حسابات القروض والمنح التي حصلت عليها الدولة في ضوء المستخدم والمسدد منها وتم التعليق عليها.

8. التأكد من دقة الحسابات المتعلقة بنصيب الحكومة في المؤسسات والهيئات الدولية وغيرها من الحسابات الأخرى بكل دولة.

2-4/6 مطابقة أرقام حسابات خارج الموازنة مع الخلاصات الحسابية :

يجب على العضو الفني التحقق من مطابقة الأرصدة المدينة مع الأرصدة الدائنة في نهاية كل شهر لإظهار المركز المالي الشهري للحسابات خارج الموازنة، على أن يتم مقارنتها بالخلاصات الحسابية الشهرية والنهائية.

5/6 إجراءات الرقابة على الحساب الختامي للدولة :

يمثل الحساب الختامي للدولة أهمية خاصة لما يظهره من نتائج تنفيذ الموازنة للدولة والتي تساعد في إعداد الموازنات التقديرية للجهات الداخلة في الموازنة العامة، ويتم في العادة تبويب الحساب الختامي للدولة بالشكل الذي يظهر كافة البيانات والمعلومات المراد تحليلها فيما يخص الإنفاق العام والإيرادات العامة وحسابات المركز المالي للدولة (الحسابات خارج الموازنة) ويخضع الحساب الختامي للمراقبة التفصيلية من قبل الجهاز الأعلى للرقابة المالية .

1-5/6 التحقق من مدى مطابقة أرقام الحساب الختامي للدولة مع الحسابات الختامية الفرعية وحصر النتائج ومتابعة الاختلاف في الأرقام والمخالفات:

يجب على العضو الفني التحقق من مطابقة أرقام الحساب الختامي للدولة مع حسابات الجهات ووحداتها الداخلة في الموازنة العامة للدولة، وعليه فحص النتائج ومتابعة الاختلافات في الأرقام، في ضوء قواعد إعداد الحسابات الختامية والقوانين والقرارات الصادرة بكل دولة .

2-5/6 تحليل الأرقام وحصر النتائج :

يتعين على العضو الفني القيام بما يلي:

1. الوقوف على نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة بهدف الوصول إلى النتائج النهائية لها .حيث يجب مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة الجارية بالموازنة العامة للدولة وما أسفرت عنه من فائض أو عجز.
 2. الوقوف على نتائج تنفيذ الموازنة الإستثمارية للدولة وما أسفرت عنه.
 3. الوقوف على نتائج تنفيذ موازنة التحويلات الرأسمالية للدولة وما أسفرت عنه.
 4. تحليل نتائج تنفيذ الموازنات الثلاثة مجتمعة للوصول إلى العجز الكلي العام والعجز الصافي، وذلك من خلال مقارنة الإعتمادات المقدرة للموازنة العامة للدولة بالأرقام الفعلية لها وبيان أسباب الزيادة والنقص في هذه الإعتمادات.
 5. دراسة الإعتمادات المقدرة للإيرادات العامة بالأرقام المحصلة فعلاً وبيان صافي النقص أو الزيادة وأثر ذلك على العجز العام والصافي.
 6. تحليل كافة البيانات في ضوء المتغيرات الإقتصادية والمالية لاستخلاص المؤشرات.
- 3-5/6 التحقق من وجود الوثائق والبيانات الواجب إرفاقها بالحساب الختامي:

يجب على العضو الفني التحقق من وجود الوثائق والبيانات العامة التفصيلية المحددة وفق القانون المعمول به في كل دولة ومطابقتها للحساب الختامي .ومن ضمنها على سبيل المثال:

1. بيان تفصيلي بالإيرادات.
2. بيان تفصيلي بالمصروفات.

3. بيان بالأرصدة (الحسابات المدينة والدائنة خارج الموازنة) .

4. قائمة بقرارات التعديل على اعتمادات الموازنة.

5. بيان بالديون المستحقة.

4-5/6 تحليل الأرقام واستنباط النتائج المترتبة على ذلك:

يجب على العضو الفني القيام بتحليل الأرقام والبيانات الإجمالية

لحساب الختامي باستخدام نسب التحليل المالي، وخاصة ما يلي:

1. مقارنة الإنفاق العام للسنة المالية الحالية بالسنة السابقة واستخلاص

النتائج المترتبة على ذلك من حيث، زيادة الإنفاق أو نقصه، ونسبة هذا

الإنفاق إلى الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات العامة.

2. مقارنة الإيرادات العامة المحصلة خلال السنة المالية بالإيرادات المحصلة في

السنة السابقة وبيان أسباب الزيادة أو النقص في بنود الإيرادات .

3. التحري بشأن أية إجراءات غير عادية لتضخيم التقديرات بغرض إخفاء

عجز الموازنة.

5-5/6 دراسة مشروع قانون اعتماد الحساب الختامي والوثائق المرافقة له

والتحقق من مدى صحة الأرقام الواردة فيه ولا سيما الفائض والعجز:

تقوم كل من وزارة المالية والجهاز الأعلى للرقابة والسلطة التشريعية

بالدول بدراسة مشروع قانون اعتماد الحساب الختامي للدولة، حيث تقوم

وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي للدولة، ويتم إرساله إلى الجهاز الأعلى

للرقابة ليقوم بإبداء رأيه حول نتائج تنفيذ الموازنة. وبعد إجراء التسويات

التعديلية القانونية المطلوبة من قبل الجهاز الأعلى للرقابة، وخاصة فيما يتعلق بصافي الفائض أو العجز، تقوم وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي النهائي (حسب التشريعات الخاصة بكل دولة) ويتم عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية لدراسته واعتماده .

الباب السابع

7- الرقابة على الأداء

إن رقابة الأداء في الجوهر هي العملية التي تستخدم فيها الإثباتات المتوفرة لتكوين رأي عن المدى الذي تستفيد فيه المنظمة من مواردها بطريقة تتحقق فيها الإقتصادية والكفاءة والفاعلة ، ومع أن رقابة الأداء تنطوي على استخدام الحكم المهني ، إلا أن المنهجية الرصينة يمكن أن توفر إطاراً موضوعياً لهذا الحكم . إن رقابة الأداء توفر مجالاً مهماً لإضافة قيمة حقيقية للإدارة العامة وكذلك فإنها تهدف إلى التأكد من أن الأفراد والمنظمات الذين يتولون إدارة الموارد العامة يبقون محل مساءلة عن نشاطاتهم.

ولتحقيق فاعلية عمل المراجعة على مراقبي الأداء أن يفهموا بعناية أهداف وأولويات أى ميدان يخضع لرقابة الأداء . وكذلك أن يفهموا سياسات تخطيط وتنفيذ العمل الرقابي ومعايير الرقابة ، والمنهجيات والمعالجات التي يعتمدها الجهاز الأعلى للرقابة المعني .

1/7 مفهوم رقابة الأداء :

رقابة الأداء هي عملية فحص موضوعي تشخص به السياسات والنظم وإدارة ونتائج عمل ونشاط الجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، وتتم خلال عملية الفحص مقارنة إنجاز عمل تلك الجهات بأهدافها وخططها وقواعدها وسياستها لكشف الإنحرافات السلبية والإيجابية والوقوف على أسبابها والتوصية بمعالجة السلب منها وتطوير الإيجابي وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق فاعلية وكفاءة واقتصاد أو توفير أكبر، وعملية تقييم الأداء تهدف إلى قياس نشاط الجهة المعنية والوقوف على حقيقة نتائجه ومدى كفاءة استخدامه للموارد والخدمات المخصصة له .

وترى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) بأن رقابة

الأداء هي (الرقابة على الإقتصاد والكفاءة والفاعلية التي تستخدم بها الجهة الخاضعة للرقابة مواردها للنهوض بمسؤولياتها) وتشمل رقابة الأداء من المفهوم على العناصر التالية:

1. **الإقتصاد:** هو تخفيض كلفة الموارد المستخدمة لنشاط مع المحافظة على الجودة المناسبة ، وتركز مسائل الإقتصاد على كلفة المدخلات والعمليات، ويتحقق الإقتصاد حينما تقتنى الموارد ذات النوعية المتساوية بأقل الأسعار.
2. **الكفاءة:** وتهتم بالمرجات من السلع والخدمات والموارد المستخدمة في إنتاجها ، وتتحقق الكفاءة حينما يتم استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية والمعلوماتية بما يؤدي إلى تعظيم المرجات لأية مجموعة معطاة من مدخلات الموارد أو من خلال تقليل المدخلات إلى الحد الأدنى لأية كمية ونوعية معطاة من المرجات .
3. **الفاعلية:** هي العلاقة بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات والأساليب المتبعة في تحقيقها. وتنطوي الفاعلية على مسألة ما إذا كانت المشروع أو البرنامج أو النشاط قد حقق أهدافه بصورة حسنة .

وتوجد علاقة ارتباط وثيقة بين مفاهيم عناصر الأداء (الإقتصاد /والكفاءة / والفاعلية) فعنصر الإقتصاد يكون استخدامه محدوداً في توفير الموارد المادية أو البشرية بأقل تكلفة ما لم تتوافر المعلومات والسبل بمدى كفاءة استخدام تلك الموارد في إنجاز الخدمة أو النشاط الحكومي ، كما أن تحقيق النشاط لأهدافه بفاعلية مع إهمال عنصر الإقتصاد في تكلفة الحصول على موارده وكفاءة استخدامه لا يحقق الفائدة المرجوة، وبالتالي لابد من أخذ علاقة الإرتباط الوثيقة من قبل الأعضاء الفنيين بعين الإعتبار عند قيامهم برقابة الأداء وبما يمكن من تحقيق مهامهم الرقابية بالشكل السليم.

2/7 متطلبات الرقابة على الأداء:

إن ممارسة الأجهزة العليا للرقابة المالية تستدعي توافر متطلبات أساسية، بعضها داخلي مرتبط بالجهاز الرقابي مثل الصلاحيات الرقابية للقيام بمهمة رقابة الأداء و بمعزل عن أي تدخل أو تأثير من أية سلطة كانت، وتبني معايير ومنهج لتدقيق الأداء . وتوافر الأعضاء الفنيين المؤهلين للقيام بذلك النوع من الرقابة. وبعضها خارجي مرتبط بالجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة الرقابية كوجود أهداف وخطط لإنجاز أعمال تلك الجهات وتوافر البيانات اللازمة عن أداء الجهة . ومتطلبات ممارسة رقابة الأداء هي:

1-2/7 المتطلبات العامة:

هناك متطلبات عامة يجب توافرها لرقابة الأداء سواء عن طريق الأجهزة الرقابية العليا أو الجهات الخاضعة لرقابتها و هذه المتطلبات هي:

1. أن تؤدي الرقابة على الأداء إلى نتائج إيجابية لتحسين الأداء ورفع الكفاءة وذلك يتطلب الإقتناع بأهمية رقابة الأداء لتوفير الصالح العام وتقبل نتائجه ويتحقق ذلك إذا ما توافر ما يلي:

أ. أن يكون الهدف من رقابة الأداء ليس فقط الكشف عن أوجه الخلل والانحرافات وإنما أيضاً يؤدي إلى تحليل أسبابها بقصد الوصول لوسائل علاجها.

ب. أن تتكامل عملية رقابة الأداء مع أنواع الرقابة الأخرى التي تتم ممارستها من أجهزة الرقابة الخارجية أو أجهزة الرقابة الداخلية الخاصة بالجهة المختصة.

ج. أن تكون عملية الرقابة على الأداء واضحة ومبسطة و الإكتفاء بنماذج محددة يمكن استيفاء بياناتها ، وهو ما يستلزم الإكتفاء بأقل عدد من المؤشرات التي يتم تنفيذ رقابة الأداء في ضوءها.

ت. أن تكون الرقابة على الأداء واضحة ومفهومة للمنظمات أو المراكز والأقسام المختصة بالأداء التي يتم مراجعتها وذلك لتحسين الأداء ، ورفع كفايته وتحقيق الأهداف المرجوة.

2- يجب أن ترتبط عملية الرقابة على الأداء بأهداف العمل ، ووظيفة ومسؤولية الجهة المعنية برقابة الأداء.

3- يجب أن تكون التكلفة أحد المؤشرات الأساسية في رقابة الأداء، وهذا يعني أن أداء العاملين في الجهات المعنية برقابة الأداء يرتبط بما حققوه من وفر في الإعتمادات المالية المتاحة لهم دون الإكتفاء بمجرد تأدية وظائفهم فحسب.

4- أن تتضمن الرقابة على الأداء الربط في نتائجها بين عناصر الكم والنوع والزمن والتكلفة، إذ أن أداء العمل كماً ونوعاً في حدود زمن وتكلفة معينة يعد أمراً أساسياً لتحقيق التوازن في تنفيذ الخطط بين مختلف الأنشطة والقطاعات .

5- يتطلب توفير البيانات اللازمة لرقابة الأداء مراعاة الإعتبارات التالية:

أ. تحديد المؤشرات والمعلومات الضرورية لرقابة الأداء في ميادين الأنشطة المختلفة للجهة المعنية .

ب. حصر جميع أنواع الإحصاءات والبيانات الأولية اللازمة لاحتساب المؤشرات وتحديد مصدرها مع ضرورة فحص وتحليل هذه البيانات لاستبعاد أثر العوامل التي أثرت عليها والتي ترجع لظروف خارجة عن إرادة الجهة المعنية.

ج. وضع نموذج تحليلي يبرز كيفية تحويل البيانات الأولية المستقاة إلى المعلومات والمؤشرات المطلوبة.

د. وضع نظام فعال للإتصال يربط بين مصادر البيانات المختلفة وأجهزة التقويم الداخلي والخارجي بما يكفل الحصول على البيانات المطلوبة كاملة وفي الوقت المحدد لها دون تأخير.

2-2/7 المتطلبات المرتبطة بالأجهزة الرقابية العليا:

إن تهيئة البيئة الداخلية الملائمة لأجهزة الرقابة العليا لممارسة رقابة الأداء تستدعي توافر المتطلبات المرتبطة بها وكما يلي:

أ. إعداد المعايير :

يجب أن تستند رقابة الأداء إلى معايير ومقاييس ومؤشرات وأساليب تحليل دقيقة لقياس أداء الجهة محل الرقابة، ويجب أن تتوفر لدى العضو الفني القناعة الكافية بفعالية تلك المعايير. وخلال المؤتمرات الدولية للأجهزة العليا للرقابة الماليه على المستوى الدولي والآسيوي والعربي تم المصادقة على معايير رقابية في مجال الأداء للإسترشاد بها، مع إمكانية قيام أجهزة الرقابة العليا بوضع معايير أداء خاصة بها تتلاءم مع بيئتها .

ب. منهجية رقابة الأداء :

يجب أن يتم وضع منهجية مكتوبة لرقابة الأداء متضمنة المعايير التي تم ويتم الإسترشاد بها لنشاط ونتائج الجهات المعنية برقابة الأداء وبما يتفق وطبيعة بيئتها الرقابية ، وقد مارست بعض دول مجلس تعاون الخليج العربية رقابة الأداء على العديد من الأنشطة ويمكن الإستفادة من تجربة منهجيتها

وذلك في مجال الرعاية الصحية أو التعليم أو تكنولوجيا المعلومات أو الموارد البشرية أو المخزون والمشتريات وغيرها من التطبيقات.

ج. توفير الكفاءة المهنية المؤهلة:

مما لا شك فيه أن اختيار أفراد ذوو كفاءة وخبرة في مجال معين وممن يتمتعون بمعارف علمية متنوعة هو أمر أساسي في نجاح العمل الرقابي، ويتعين على أجهزة الرقابة إيلاء عناية كبيرة لتهيئة وتأهيل أفراد لرقابة الأداء من ذوي الكفاءات العالية والمدربة وفي مجالات الإختصاص المختلفة كالإقتصاد والقانون والهندسة والعلوم الطبية.. وغيرها بالإضافة إلى المحاسبة والتدقيق.

كما يجب أن يتوافر في مراقبي الأداء مهارات تخصصية ومنها:

1. مهارات تخطيط العمل في اختيار موضوعات الرقابة وإعداد خططها والتخطيط للمقابلات التي يتطلبها العمل مع مسؤولي الجهة المعنية.
2. مهارات جمع البيانات في تحديد متطلبات البيانات ووثائقها ومصادر معلوماتها من الجهات ذات العلاقة ، و إعداد وحفظ أوراق عمل رقابة الأداء.
3. مهارات الإشراف في توجيه المساعدين وتوزيع العمل وإدارة الوقت وتقديم المشورة والتدريب للآخرين.
4. مهارات تحديد أساليب تحليل البيانات في اختيار أساليب التحليل الملائمة (حسابي، أو إحصائي، أو أسلوب عينات) وتحديد الأسلوب المناسب لعرض نتائج التحليل في جداول وأشكال مركزة وواضحة ومبسطة .

5. مهارات الإتصال التحريري في تحرير نتائج المقابلات وكتابة تقارير الرقابة وإعداد مخطط التقرير و جداوله البيانية.
6. مهارات الإتصال الشفوي من حيث: إجراء مقابلات واجتماعات والحصول على معلومات وتحليل نتائجها .

د. تطوير المهارات والقدرات الفنية:

تبين للأجهزة العليا للرقابة بأن التدريب والخبرة في مجال المحاسبة يحتاج بالإضافة إلى ذلك إلى تدريب في اختصاصات مختلفة لأداء هذا النوع من الرقابة لكونه يتناول نشاطات مخرجات تخصص في مجالات مالية أو هندسية أو صناعية أو تربية أو صحية أو خدمات إجتماعية مما يستلزم توفير الإختصاصات المتنوعة وتطوير مهارتها و تدريبها بأساليب حديثة ومتنوعة وبما يمكنها من استخدام المنهجيات والأساليب الحديثة في رقابة الأداء، كما يجب أن تركز عمليات تطوير المهارات والقدرات على توضيح المعايير الملزمة ووضع المؤشرات لقياس نتائج رقابة الأداء وكتابة التقارير.

وعلى أجهزة الرقابة العليا استخدام جميع الإجراءات والوسائل الحديثة لأداء مهام رقابة الأداء من خلال الحاسوب واعتماد البرامج المتطورة الدولية في تحليل بيانات النشاط والموازنة التخطيطية وتحليل التكلفة والتحليل المالي وإعداد التقارير المستنتجة من تلك البيانات بدقة وفي أقصر وقت.

3-2/7 المتطلبات المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة:

حتى تتمكن أجهزة الرقابة العليا من القيام برقابة الأداء بالشكل الأفضل، فإن بعض المتطلبات لدى الجهات الخاضعة للرقابة ينبغي توافرها وكما يلي :

أ. تحديد الأهداف والخطط التفصيلية للجهة المعنية :

إن لكل وزارة أو جهة حكومية أو مؤسسة عدد من الأهداف المرسومة لها في قوانين ولوائح تأسيسها وينبغي تحقيقها، كما أن خططها ترتبط بموازنتها المخصصة ومواردها المحصلة، ولأغراض رقابة الأداء ينبغي تحديد الأهداف المرسومة بشكل تفصيلي وارتباطها بخطط ومخرجات الجهة و المؤسسة الحكومية .

ولكي يتم تقويم نشاط جهة معينة فإنه يجب توفر مجموعة من المتطلبات والمقومات الأساسية تتمثل في وضع ميزانية برامج الأداء يتم من خلالها تحديد الأهداف والموارد بدقة ووضوح، ويتم رسم السياسات طويلة وقصيرة الأجل، ويتم إختيار الإجراءات اللازمة لتنفيذ هذه السياسات، وتساعد هذه الميزانية أيضا على تحديد الأسس التي من خلالها يتم اختيار أسلوب تقويم الأداء لقياس مدى تحقيق المشروع للأهداف التي أنشئ من أجلها.

ب. وجود بنية تنظيمية وتحديد مراكز المسؤولية:

تتطلب عملية الرقابة على الأداء وجود بنية تنظيمية وتحديد لمراكز ومهام المسؤولية بشكل واضح وشامل ويضم:

1. وجود هيكل تنظيمي محدد بشكل واضح :

من الضروري معرفة وتحديد مواقع الإدارات لدى الهيئة محل الرقابة وواجبات الإدارات والأقسام المختلفة.

2. وجود وصف واضح للمهام والمسؤوليات:

من الضروري معرفة مراكز المسؤولين في الجهة محل الرقابة في الإدارات والأقسام المختلفة. ويتطلب هذا الأمر إعداد خريطة تنظيمية للجهة أو للمشروع محل الرقابة يوضح مراكز المسؤولين القائمين بتنفيذ أوجه الأنشطة المختلفة، أو تعديل الخريطة التنظيمية إن وجدت بما يتفق والتنظيم القائم، وذلك بهدف تحديد العلاقات المختلفة بين الأفراد المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة في المشروع، والتنسيق بين هذه العلاقات عند القيام بتنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة لأوجه النشاط المختلفة بالمشروع .

3. وجود نظام محاسبي سليم ونظم معلومات قادرة على تقديم معلومات دقيقة :

إن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يتيح بأساليبه وأدواته المختلفة توفير البيانات المحاسبية والإحصائية، كذلك وجود نظام سليم وفعال لجمع البيانات الضرورية لعملية التقويم وترشيد أساليب إعدادها وتوفيرها بالطريقة السليمة كماً ونوعاً وبالطريقة التي تفي الاحتياجات وفي الوقت المناسب وتبين التطور التاريخي للجهة، يساعد في إعداد واستنباط واستخدام أكثر المعايير ملاءمة في الأوقات والمواضيع المناسبة

ج- وجود جهاز مناسب لتنفيذ عملية رقابة الأداء

إن فاعلية تنفيذ رقابة الأداء للجهات الحكومية المعنية تتطلب وجود جهاز يختص بعملية المتابعة والرقابة على الأداء الفعلي ، ويقوم ذلك الجهاز بمهمة تسجيل نتائج التنفيذ الفعلي وذلك لاستخدامها في

الأغراض المتعددة التي تراها الإدارة ، ومما لاشك فيه أن فاعلية تحقيق أي رقابة على الأداء سواءً داخلياً من الجهات المعنية أو خارجياً من قبل أجهزة الرقابة العليا تتوقف على مدى السلامة النوعية للبيانات الفعلية.

3/7 أساليب ومنهجيات رقابة الأداء:

تستخدم في عملية تقييم الأداء أساليب ومنهجيات متعددة ومن أهمها:

1. منهج التحليل الإقتصادي :

ويستخدم العضو الفني أدوات التحليل الإقتصادي من خلال النظريات الإقتصادية المعروفة كنظرية الطلب ونظرية الإنتاج ونظرية الثمن ونظرية الربح والإستثمار .. وغيرها.

2. منهج التحليل المالي:

ويستخدم العضو الفني ذلك المنهج في استخدام نسب ومؤشرات مالية معينة مثل نسب قياس الربحية ونسب قياس الإنتاجية والنسب المالية البسيطة ونسب استخدام رأس المال والمقارنات وبيان التغيرات المالية وتحديد اتجاهاتها .. وغيرها

3. منهج تحليل النظم:

ويقوم ذلك المنهج على تقسيم الإدارة أو المؤسسة المعنية إلى مجموعة من النظم الفرعية حيث يتم تحليل مدخلات ومخرجات كل نظام ويتم التقييم على أساسها كما يلي :

- الإقتصاد: تقارن المدخلات الفعلية مع المدخلات المخططة.
- الكفاءة: تقارن المخرجات الفعلية مع المدخلات المخططة.
- الفاعلية: تقارن المخرجات الفعلية مع المخرجات المستهدفة.

4. منهج وظائف الإدارة أو المؤسسة:

ويقوم ذلك المنهج على اعتماد وظائف الإدارة أو المؤسسة من الإنتاج والتمويل والتسويق والموارد البشرية والبحث والتطوير، وتقييم أداء كل وظيفة من هذه الوظائف على انفراد ومقارنتها بأفضل المستويات المقابلة لها من المؤشرات والمعايير .

5. منهج الوظائف الإدارية:

ويقوم العضو الفني في هذا المنهج بتقييم الإدارة أو المؤسسة من خلال مدى النهوض بوظائفها وذلك بربط مؤشرات الأداء بالوظائف الإدارية الأساسية، وهي التخطيط والتنظيم والتنسيق والرقابة بحيث تؤدي هذه الوظائف على أكمل وجه من حيث أن الأهداف محددة وأن هناك خطط واسعة لتحقيق هذه الأهداف.

6. المنهج الاستقرائي:

ويقوم ذلك المنهج على الانتقال من النتائج إلى مقدماتها وأسبابها، ومن مزايا استخدامه في رقابة الأداء اقتصاديته والتوفير في الوقت والجهد وبساطته ويصبح استخدامه لازماً حين لا تتوفر هناك نظم لقياس وتقييم الأداء ومعايير مسبقة، أو أن المصادر غير كافية، ويعاب على هذه الطريقة

بأنها محدودة بحدود المعلومات التي يحصل عليها، ولا تساعد في تقييم شامل وتحتاج إلى أعضاء فنيين ذوي خبرة، وقد تكون المعلومات المقدمة من الإدارة أو المؤسسة غير كاملة ومضللة.

7. منهج تحليل القيمة:

ويعتبر هذا التحليل من أحد الأدوات العلمية للحصول على تخفيض تكاليف صنع المنتج بالإضافة إلى فائدته في البحث عن القيمة الأفضل للنقود، وتعلقه بعناصر تكلفة مستلزمات الإنتاج المشتراة، الضرورية وغير الضرورية، وهو ينصرف على العلاقة بين التصميم والوظيفة وتكلفة أي منتج أو مادة أو خدمة بهدف تخفيض تكاليفها بإجراء تعديل التصميم أو تخصيص المواد، وكذلك إيجاد طرق وعمليات تصنيع أكثر كفاءة، أو التغير في مصادر التوريد الداخلية أو الخارجية.

ومع الاستفادة من مناهج تقييم الأداء التي تم طرحها، فإنه من المفضل أن يتبع جهاز الرقابة المالية العليا أسلوباً منهجياً لرقابته وفق ما يراه وما تتطلبه عملية التقييم مؤكداً على مردود الإنفاق مع المحافظة في نفس الوقت على درجة كبيرة من المرونة في إدارة وتوقيت وتحديد أولويات الفحص لرقابة الأداء.

مراحل عملية تقييم الأداء :

المراحل التي يتم اتباعها لتنفيذ عملية رقابة الأداء هي:

- ❖ مرحلة التخطيط والمسح الأولي.
- ❖ مرحلة التصنيف و الفحص.
- ❖ مرحلة إعداد التقرير .

4/7 المرحلة الأولى لتقييم الأداء (مرحلة التخطيط والمسح الأولي):

تعتبر مرحلة التخطيط هي الأساس في نجاح عملية الرقابة بمجملها حيث أن الخطوة المهمة التي ينبغي القيام بها في بداية مرحلة التخطيط هي اختيار الموضوع المراد تقييمه وفقاً للإعتبارات التالية:

أ. إختيار الأنشطة التي لها أهمية كأن تكون لها موازنة كبيرة نسبياً أو لها تأثير كبير على الأفراد أو لها مساهمة في تحقيق أهداف الخطة الحكومية.

ب. إختيار الأنشطة التي تهم المواطنين أو المثار حولها عدة قضايا.

1-4/7 مرحلة التخطيط تتضمن المسح الأولي لجمع الحقائق والبيانات ووضع الخطة:

إن عملية المسح الشامل هي أمر هام جداً للوصول إلى خطة عمل رقابي مفيدة، وهي عملية وصفية بطبيعتها تهدف إلى تزويد الأعضاء الفنيين بالفهم الجيد لهيكل وعمليات الجهة الخاضعة للرقابة، بما يسمح بوضع خطة دقيقة للعمل للرقابة. وتقود عملية المسح إلى مرحلة العمل الرقابي ذاته، في حين تفيد المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء عملية المسح في تحديد المهام، خاصة تلك التي تتعلق بمصادر البيانات التي سيتم تحليلها والأشخاص الذين يتم إجراء مقابلات معهم، وكذلك الإجراءات التي يجب فحصها. وهناك حاجة لمعلومات أولية مفصلة تتعلق بالمسؤوليات التنظيمية والأفراد والأهداف العامة والأهداف المحددة والحسابات المالية والأداء والسياسات والإجراءات ومراحل العمل.

ومن المهم جداً أن يتم الإعداد لعملية المسح الميداني بشكل جيد، حيث أن جودة عملية الرقابة تعتمد بشكل كبير على كفاءة عملية

المسح، ويتم التخطيط لعملية المسح من قبل المشرف على فريق المراجعة على النحو التالي:

1. وضع الأهداف التي تتناسب مع عملية الرقابة.
 2. تحديد المهام الأساسية التي يجب القيام بها لدعم كل هدف من الأهداف .
 3. تحديد وترتيب أوراق العمل المطلوبة والتي تنتج عن كل مهمة، أي الوثائق التي تنتج عن أداء المهام.
 4. ترتيب الأهداف والمهام ترتيباً منطقياً. وهناك ثلاثة أنواع لأهداف عملية المسح، أهداف تتعلق بالتخطيط، وأهداف تتعلق بالمعلومات، وأهداف تتعلق بدعم العملية الرقابية. ومن الممكن قياس وتحديد الأهداف المتعلقة بالتخطيط، فهذه الأهداف تعكس الإجراءات التي ستقوم بها وحدة الرقابة والتي تتعلق بتوفير الوثائق المطلوبة والحصول على الموافقة . وفي ما يلي الإجراءات التي يجب على العضو الفني القيام بها والمتعلقة بأهداف التخطيط التي تسبق عملية الرقابة.
- التخطيط وبدء العمل.
 - التخطيط لعملية المسح الشامل.
 - إعداد خطة المشروع.
 - تحديد إطار زمني للأهداف والمهام.
 - تحديد المهام التي تحتاج إلى تعاون مع جهة الرقابة أو جهات أخرى.

- تحديد تواريخ لهذه المهام.
- تحديد تواريخ للمهام الأخرى.
- تحديد التكاليف المتعلقة بالأهداف والمهام والوقت.
- تحديد تكاليف الأفراد.

ويتم تحديد الأهداف المتعلقة بالمعلومات لأنها تسهم في إعداد البيانات المساعدة والمتعلقة بنطاق عملية الرقابة، وتبعاً لذلك فإن هذه الأهداف ترتبط بشكل مباشر بنطاق عملية الرقابة.

ويجب على العضو الفني أن يعد قائمة بالأهداف المتعلقة بالمعلومات التي تفي بجميع احتياجات أعمال المسح الشامل، ويجب بعد ذلك تحديد المهام اللازمة لجمع المعلومات تحت كل هدف من الأهداف. ويوضح بيان المهمة للعضو الفني المهام التي يتعين عليه القيام بها، مثل مقابلة أعضاء الفريق، وجمع ومراجعة أدلة الإجراءات، وتحليل البيانات المالية، ومراجعة العمليات الرقابية السابقة.

وهنالك مفهوم عام بأن التنظيم الأكثر كفاءة في عملية جمع المعلومات في مرحلة المسح هو التنظيم الذي يبنى على مصادر المعلومات وليس على الهدف، وتبعاً لذلك فإنه يجب تنظيم خطة عملية المسح على أساس تصنيف المعلومات. فمثلاً قد تكون هذه التصنيفات كالتالي: فحص الوثائق، ومقابلات أولية، ومراجعة السياسات والإجراءات، ومراجعة أنظمة المعلومات. ويتم بعد ذلك وضع الأهداف والمهام تحت كل تصنيف. وأخيراً سيتم تحقيق الأهداف الأساسية للعملية الرقابية بتجميع كل تلك المعلومات تحت كل تصنيف وإعداد أوراق عمل بشأنها.

أما الأهداف المتعلقة بدعم العملية الرقابية فإنها تظهر في الخطة بشكل أساسي على أنها مراكز لحساب الوقت المستغرق لتنفيذ المهام الإدارية والإشرافية، مثل إعداد تقارير التقدم في إنجاز العمل، ومراجعة أوراق العمل، وإعداد التعليمات المفصلة.

2-4/7 وتتضمن عملية المسح التي تسبق عملية المراجعة مقابلة أولية مع مدير الجهة محل الرقابة. وعادة ما يشارك العضو الفني ومدير الإدارة الرقابية وفريق التدقيق في هذه المقابلة بمستويات للمشاركة تحددها الهيئة، حيث يقوم فريق الرقابة من خلال هذه المقابلة الأولية بالأمور التالية :

1. إبلاغ الجهة محل الرقابة ببدء العملية الرقابية وهدفها ونطاقها والجدول الزمني لها.
2. فتح قنوات اتصال وتبادل الأفكار والآراء.
3. تسهيل سبل التعاون مع الهيئة محل الرقابة.
4. طلب أية معلومات ضرورية لإكمال أعمال المسح.
5. توضيح التفويض وراء القيام بهذه العملية.
6. تقديم شرح عام لإجراءات العملية الرقابية ونطاق العملية.
7. طمأنة الجهة محل الرقابة بأن جميع الملاحظات التي يكتشفها الأعضاء الفنيين في الجهة محل الرقابة سوف تناقش مع هذه الجهة وأن تعليقاتهم سيتم ذكرها في التقرير النهائي .
8. تزويد الهيئة محل الرقابة بأسماء جميع أعضاء الفريق مع عرض مختصر لنطاق سلطتهم ومسؤولياتهم.

9. وفي المقابل يطلب الرئيس أو المشرف على فريق الرقابة من مدير الهيئة الخاضعة للرقابة ما يلي:

■ تعيين فرد من أفراد الجهة محل الرقابة ليكون ضابط اتصال مع فريق الرقابة.

■ توفير مكان مناسب في مواقع العمل لفريق الرقابة.

■ قيام الجهة محل الرقابة بإشعار العاملين بها كتابة ببدء عملية الرقابة وأن يطلب من خلال هذا الإشعار التعاون مع الفريق.

3-4/7 ومن ضمن المعلومات الأساسية التي يجب أن يحصل عليها فريق الرقابة أثناء جمع البيانات ما يلي:

1. طبيعة عمل الإدارة أو المؤسسة، أهدافها، تاريخ تأسيسها، أنواع منتجاتها وخدماتها، حجم فعاليتها.

2. القوانين والنظم واللوائح والتشريعات التي تحكم عمل الإدارة أو المؤسسة المعنية.

3. السياسات الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية أو المالية وغيرها التي تتبعها الإدارة أو المؤسسة المعنية.

4. بيانات تتعلق بالهيكل التنظيمي والموارد البشرية.

5. أدلة وإجراءات العمل في الإدارة أو المؤسسة محل الرقابة.

6. موازنات وموارد الإدارة أو المؤسسة من رأس المال وتمويلات الدولة والتسهيلات التمويلية ومصادر موادها الأولية.

7. إنطباعات عن أداء الإدارة أو المؤسسة المعنية معدل النمو/معدل الإنتاجية / معدل الربحية / معدل استقرار القوى العاملة.

8. دراسات الجدوى الاقتصادية الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة، وأية دراسات صادرة متعلقة بتلك الجهة.

4-4/7 وتجدد الإشارة أنه يمكن إجراء تعديل على أهداف ونطاق عملية الرقابة إذا اقتضت الضرورة ذلك، وتبين وفقاً للمستجدات التي تظهر خلال عملية المسح وجمع المعلومات وجود متغيرات تنظيمية أو اقتصادية تمت خلال الفترة المشمولة برقابة الأداء وكما يلي :

1. حدوث تغيير أساسي في البيئة التنظيمية للجهة المعنية خلال فترة خطة رقابة الأداء ، كتغيير الأنظمة واللوائح أو تغيير الصلاحيات، أو إضافة أنظمة جديدة... الخ

2. أظهرت المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية المسح أن هناك احتمال عدم التمكن من تحقيق جميع الأهداف المحددة لعملية الرقابة في إطار الجدول الزمني المتوقع والأفراد الذين تم اختيارهم للقيام بعملية الرقابة

3. هل أظهرت المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية المسح أن هناك جوانب ضعف أو قصور تستوجب تركيز اهتمام فريق الرقابة على تلك الجوانب ؟

ومما لا شك فيه بأن خطة الرقابة تعتبر دليلاً إرشادياً هاماً وضرورياً إذا ما تم إعدادها بالإستناد إلى معلومات كافية وموثوقة، وعند إجراء أية تغييرات في نطاق هذه الخطة فلا بد من الحصول على موافقة الإدارة المختصة على تلك التغييرات، وبعد إجراء التغيير يتم إصدار خطة منقحة،

وبما أن خطة عملية الرقابة تكون ذات طبيعة عامة فإنه يجب على قائد فريق الرقابة أن يضع أهدافاً فرعية ومهاماً محددة تحت كل هدف عام. ويجب أن تكون خطط المسح وخطط العمليات الرقابية في شكل متعارف عليه .

5/7 المرحلة الثانية لتقييم الأداء (مرحلة تصنيف البيانات وفحصها والتحقق منها) :

بعد جمع البيانات والحقائق يقوم فريق المراجعة بتصنيف البيانات وفحصها وتحليلها والتحقق منها وكما يلي :

1-5/7 تصنيف وتبويب البيانات والمعلومات :

يتم تصنيف وتبويب البيانات والمعلومات التي جمعت خلال مرحلة المسح المبدئي والتحقق منها وذلك لتسهيل إجراءات المقارنة والتحليل ودراستها وبالتالي التأكد من عناصر الإثبات لتعزيز الملاحظات المكتشفة وذلك من خلال ما يلي :

- تحليل الهيكل التنظيمي والعلاقات بين مختلف وحدات الجهة موضوع التقييم لمعرفة مدى فاعلية الهيكل في تبسيط الإجراءات.
- تحليل أعداد الموظفين ومؤهلاتهم ومدى تناسب الأعداد والمؤهلات في تحقيق الأهداف الموضوعية .
- دراسة الخطط ومدى تحقيقها للأهداف الموضوعية ومقارنتها مع الأداء الفعلي لمعرفة مدى الإلتزام بإنجاز هذه الخطط .
- تحليل البيانات المالية واستنباط مؤشرات الأداء والتأكد من مدى فاعلية تحقيق الأهداف المرسومة وبأقل كلفة ممكنة .

2-5/7 تطبيق المؤشرات الأساسية :

ويتم في هذه المرحلة استنباط المؤشرات أي تحديد المؤشرات التي يمكن استخدامها في التقويم حيث تم استخدام الأرقام والعلاقات لتحديد هذه المؤشرات التفصيلية المطلوبة لمزيد من التحليل فمثلاً للحكم على الزيادة في تكلفة العاملين من خلال مؤشر دراسة النفقات قد تدعو الحاجة الى تحديد البند الذي أدى الى تلك الزيادة مما يتطلب مقارنة نسبة الزيادة في التكلفة بمعدل الزيادة في الإنتاج والمبيعات.

3-5/7 إشتقاق المؤشرات التفصيلية :

قد تزداد الحاجة الى اشتقاق واستخدام مؤشرات أكثر تفصيلاً وذلك من واقع البيانات التي تم جمعها خلال مرحلة المسح بهدف تفسير الظاهرة العامة التي تعكسها المؤشرات الأساسية.

4-5/7 إعداد الجداول التي تتطلبها مهمة المراجعة والتي يرى فريق المراجعة بأنها ضرورية لتوضيح فكرة من خلال التحليل والمقارنات والتوصل إلى رأي، وتعد هذه الجداول (حسب زمانها/ حسب مكانها/ حسب طبيعة الموضوع/ حسب مصدرها/ حسب الجهات المحددة لقرارها / حسب وحداتها التنظيمية / ... وغيرها من الجداول والأشكال) وذلك لتسهيل إجراءات المقارنات والتحليل وبالتالي التأكد من عناصر الإثبات لتعزيز الملاحظات المكتشفة ، ومن المقارنات الهادفة التالية :

- 1- مقارنة أرقام الإنجاز الفعلي مع أرقام المقدر في الموازنات التقديرية .
- 2- إجراء المقارنات الزمنية التي تقوم على متابعة الظواهر والمؤشرات التي تعكس علاقة معينة خلال فترة زمنية (ثلاث سنوات مثلاً) والتي تفصح

بالتالي عن اتجاهات الظواهر وتطور النشاط ومنها :

- . دراسة مقارنة لعناصر المركز المالي .
 - . دراسة مقارنة لتطور بعض العلاقات بين النسب والمؤشرات .
 - . مقارنة متابعة تنفيذ الأهداف الرئيسية .
- 3- إجراء المقارنات النوعية ويقصد بها مقارنة النسب والمؤشرات المالية وغير المالية في النشاط مع الأنشطة المماثلة أو مع معدلات تلك المؤشرات في القطاع الذي يعمل به النشاط.
- 4- إجراء المقارنات مع مؤشرات معيارية أو نموذجية .. ويتم إجراء هذه المقارنات في نطاق النشاط القطاعي الذي تنتمي إليه الإدارة أو المؤسسة بحيث تمثل هذه المؤشرات الوضع النموذجي الذي ينبغي الوصول إليه.
- 5- بناء العلاقات المتبادلة بين المعلومات أي الربط بين المعلومات التي تضمنتها البيانات والتحليل للتوصل إلى النتائج التي تستهدفها عملية رقابة الأداء .
- 6- تدوين الملاحظات التي تم التوصل إليها من خلال الربط بين المعلومات وتحليل البيانات ودراسة المقارنات التي تمت بعد التأكد من مدى صحة الإثباتات اللازمة لتدعيمها .
- 7- تحديد المظاهر التي تشكل انحرافاً عن المعايير أو في ضعفاً في الأداء وتحديد أسباب الانحراف أو الضعف ، وكذلك تحديد المظاهر التي تعبر عن تحسن مستوى الأداء.

5/7-5 تشخيص النواحي السلبية والإيجابية :

وخلال مرحلة تصنيف البيانات وفحصها ودراستها تتم عملية تشخيص

وتحديد مظاهر الخلل والضعف في الأداء وتحديد الأسباب وتحديد المسؤوليات المترتبة على ذلك الضعف والقصور، وكذلك تحديد النواحي الإيجابية المتمثلة بالأسباب التي أدت إلى تطور وتحسن مستويات الأداء.

إن التشخيص الجيد المبني على تحليل ودراسة سليمة هو الذي يؤدي إلى تحديد الإنحرافات ونواحي الضعف والقصور في الإدارة أو المؤسسة وفق أساليب الحصول على عناصر الإثبات من خلال المقابلات والتحليل والمشاهدة أو الملاحظة وكذلك من خلال فحص الوثائق والملفات وكذلك يمكن الإستعانة بالمتخصصين من الخبراء فضلاً عن الإتصال والبحث الميداني.

6/7 المرحلة الثالثة لتقييم الأداء (مرحلة إعداد التقرير) :

1-6/7 مرحلة إعداد التقرير :

وفي هذه المرحلة يتم إثبات النتائج التي تم التوصل إليها من رقابة الأداء في تقرير ، لإيصالها الى الجهة القطاعية أوالمسؤولة عن الإدارة أو المؤسسة المعنية برقابة الأداء، و إعداد تقرير الرقابة على الأداء يمر عادةً بعدة مراحل قبل وضعه بالصيغة النهائية وبشكل عام، وهي:

1. إعداد مسودة التقرير بأسلوب علمي ومهني مقنع ومستند إلى الحقائق والمعلومات التي تم التوصل إليها خلال التقييم .
2. إرسال نسخة من مسودة التقرير(النسخة الأولية) إلى المعنيين في الجهة موضع التقييم لدراستها وذلك لإبداء الرأي حول الملاحظات الواردة بالتقرير.
3. مناقشة مسودة التقرير مع المسؤولين في الجهة المعنية برقابة الأداء وإبداء

مرونة عالية من الصراحة وتبادل وجهات النظر معهم حول النقاط الأساسية في التقرير .

4. إستخدام وسائل الإيضاح التي تساعد على إيضاح مضامين التقرير من بيانات أو جداول أو رسوم مكتوبة أو مرئية .

5. يقدم التقرير بعد المناقشة إلى السلطة المختصة .

6. متابعة التقرير للوقوف على تنفيذ التوصيات والمقترحات .

6/7- 2 مضمون التقرير :

أهم مايتضمنه تقرير تقييم الأداء :

1. المقدمة : وتتضمن نبذة عن التقرير والجهة المكلف بها والجهة محل التقييم والفترة التي شملها التقرير .

2. أهمية التقييم وأهدافه: وتتضمن بيان الغاية من التقييم والأهمية المترتبة على نتائجه .

3. المستلزمات: ويبين فيه مدى توفر المستلزمات والمقومات التي استند لها التقرير وكذلك تبرير الأدوات والمؤشرات المستخدمة وأسلوب استخدامها.

4. نطاق التقييم: ويتضمن الجوانب والأنشطة التي تم تقييمها ومظاهر التقييم التي اتبعت.

5. الملاحظات: وتتضمن الملاحظات التي توصل اليها التقييم لها مؤيدة بأدلة الإثبات من البيانات والمستندات والجداول والقوائم التحليلية .

6. النتائج: وتتضمن النتائج والملاحظات الهامة ووسائل معالجتها .

7. التوصيات: وتمثل خاتمة التقرير ويتضمن التوصيات التي تتضمن معالجة المشكلات وتجاوزها وتطوير الأداء وفقاً لأهداف التقييم .

ويجب أن يحتوي التقرير على بيانات تتصف بالدقة ونتائج تستند إلى أدلة كافية ، وأن تكون نتائجه معروضة بطريقة منطقية، وأن يكتب بلغة واضحة ومفهومة، وأن يتصف التقرير بالموضوعية، وأن يكون التقرير موجزاً وواضحاً وأن يركز على إمكانيات التحسن والتطوير وأن لا يركز على النواحي السلبية فقط وأن يعرض الإيجابيات والسلبيات، كما يجب أن يقدم التقرير في الوقت المناسب.

الباب الثامن

8- الرقابة على الهيئات المعانة

المقدمة:

الهيئات المعانة هي الهيئات العاملة في الأنشطة الإجتماعية، أو الرياضية، أو الثقافية، كالجمعيات الخيرية والنوادي، والإتحادات الرياضية، ومراكز الشباب واللجان النقابية وتقوم هذه الهيئات بدور هام في مجالات الرعاية الإجتماعية والرياضية والثقافية وغيرها وذلك لما تقدمه من خدمات متعددة وكثيرة في هذه المجالات .

وتعمل الحكومات جاهدةً على مساعدة هذه الهيئات في القيام بدورها وتمكينها من الوفاء بالتزاماتها، إما عن طريق تقديم الإعانات المالية، أو بزيادة الإعفاءات الضريبية على أنشطتها، أو إعفاء الأدوات والمهمات التي تستوردها لممارسة هذا النشاط من الرسوم الجمركية .

وللهيئات المعانة أن تتخذ كافة الوسائل والسبل التي تراها مناسبة لتحقيق أهدافها ، وذلك في إطار السياسات العامة لمنح الإعانات .

وتخضع هذه الهيئات لإشراف الجهة الإدارية المختصة التي تقوم بالإشراف عليها من النواحي المالية والتنظيمية والإدارية والفنية، وهذه الجهات في سبيل تحقيق ذلك التثبت من عدم مخالفة هذه الهيئات للقوانين واللوائح والقواعد المنظمة لعملها، ولها أيضاً حق الإطلاع على كافة دفاتر وسجلات الهيئة ومستنداتها ومتابعة أنشطتها المختلفة.

وتهدف الدول من إخضاع الهيئات المعانة لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة إلى التأكد أيضاً من عدم مخالفتها للقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لها ، والتحقق من أن الهيئة المعانة تعمل على تحقيق أهدافها وتنفيذ خطط عملها، والوفاء بالتزاماتها، وأنها تقوم بصرف الإعانة في الوجه المخصص لها وفي إطار السياسة العامة لمنح الإعانات.

1/8 إجراءات الرقابة على الهيئات المعانة:

1-1/8 التحقق من مشروعية منح الإعانة:

تتضمن إجراءات التحقق من مشروعية منح الإعانة ما يلي:

1-1-1/8 التحقق من تلبية الشروط العامة لمنح الإعانة ومنها:

1. أن تكون الهيئة المعانة مؤسسة طبقاً للتشريعات والقوانين والأنظمة السارية.
2. أن يكون لدى الهيئة المعانة لائحة داخلية معتمدة .
3. تحقيق الهيئة المعانة للأهداف التي أسست من أجلها.
4. مدى انتظام حسابات الهيئة المعانة ودقة عملياتها.

2-1-1/8 التحقق من تلبية الشروط الخاصة لمنح الإعانة ، ومنها:

1. أن تتناسب قيمة الإعانة مع نوع وحجم نشاط الهيئة المعانة وأن تكون في حدود المبلغ المخصص لذلك .
2. عدم منح إعانات دورية جديدة للهيئات إلا في حدود ما تنص عليه القوانين واللوائح.
3. أن يتم منح الإعانة وفقاً للأولويات ، وحسب الخدمات المقدمة من الهيئات المعانة.
4. أن تستجيب الهيئة المعانة لتوجيهات الجهة المانحة ولوائحها الداخلية في إطار نصوصها التأسيسية .
5. عدم حصول الهيئة على الإعانة إذا ما توفر لديها رصيد نقدي يزيد عن

مصروفات السنة المالية التي تصرف الإعانة على أساسها ما لم يكن هذا الرصيد مخصصاً لمشروعات محددة ضمن موازنة الهيئة.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاثة أنواع من الإعانات الممنوحة وهي:

أ- الإعانة الدورية :

وتصرف هذه الإعانة بشكل دوري وفقاً لما تقدمه الوحدة من خدمات اجتماعية أو رياضية أو ثقافية، وتدرج بموازنات الجهة المانحة وبالتالي فإن مراقبتها تتم عند الرقابة على موازنة تلك الجهة.

ب- الإعانة الإنشائية (التأسيسية):

وتصرف عند الإنشاء وبعد الحصول على موافقة الجهاز الأعلى

للرقابة، وتمثل الرقابة على هذا النوع من الإعانة في التحقق مما يلي:

- أن يكون لدى الهيئة المعانة خطة مشروعات وبرنامج نشاط سنوي معتمدة من الجهة الإدارية المختصة، وأن تكون الإنشاءات المطلوب إقامتها مدرجة ضمن هذه الخطة .
- أن تساهم الوحدة بنسبة معينة في تكاليف المشروع المقترح له الإعانة، على أنه يجوز الإعفاء من هذا الشرط متى تأكدت الحاجة إلى المشروع ، مع عدم قدرة موارد الهيئة على المساهمة في التكاليف.
- أن تقوم الوحدة المعانة بتنفيذ الإنشاءات المطلوبة في المدة المحددة.
- ألا يكون قد سبق منح الوحدة إعانة إنشائية أو تأسيسية لمشروع آخر لم يتم تنفيذه.

- أن تقام المنشآت على أرض مملوكة للهيئة المعانة.
- عدم منح الإعانة الإنشائية المقترحة لأي وحدة في حال توفر رصيد نقدي لديها يزيد عن قيمة الإنشاءات المزمع القيام بها .
- إتزام الوحدة المعانة التي حصلت على إعانة إنشائية برد المبالغ التي لم يتم صرفها ، أو رد المبالغ بالكامل في حالة عدم تنفيذ المشروع في المدة المحددة .

ج- الإعانة الإستثنائية :

- وتتمثل إجراءات الرقابة عليها في التحقق من الشروط الواجب توفرها لمنح الإعانة وهي:
- مجابهة الهيئة المعانة لظروف طارئة ، أو حلول آجال تسديد ديون مترتبة عليها .
- التوسع في النشاط أو ظهور أنشطة جديدة للوحدة.
- تعويض الوحدة عما أنفقته على مشروعات سبق تكليفها بها من طرف الجهة الإدارية المختصة.
- عدم صرف أكثر من إعانة إستثنائية واحدة لنفس الغرض للوحدة خلال المدة المحددة .

3-1-1/8 التحقق من صحة إجراءات الحصول على الإعانة من خلال التأكد من أن الملف يتضمن الوثائق التالية :

- 1- وجود مذكرة تفصيلية بأعمال الوحدة ، ونشاطها الفعلي، وعدد المستفيدين، وتاريخ اعتماد اللائحة الداخلية، وبيان الإيرادات

والنفقات المتعلقة بآخر سنة مالية، وكذلك الأرصدة النقدية ، ونتائج التفتيش المالي الإجتماعي عليها ، ومبررات اقتراح منحها الإعانة أو زيادتها.

2- صورة من الحسابات الختامية للوحدة وميزانيتها عن آخر سنة مالية ومشروع موازنتها للعام التالي .

3- بيان تفصيلي بالمنشآت المطلوب منح الإعانة الإنشائية من أجلها، وتكاليفها والخطط الزمنية لإنجازها، وكل ما يخصها من رسومات وشروط ومواصفات ومقاييس، وأن تكون معدة ومعتمدة بالإستعانة بمهندس معتمد، وأن يتم ختمه من الجهات المختصة، ومرفقة بتعهد كتابي من الوحدة بتحمل مسؤولية تنفيذ الإنشاءات في المدة المحددة.

2/8 التحقق من مدى استخدام الإعانة في الأغراض المخصصة لها:

وذلك من خلال التحقق مما يلي :

1. قيمة الإعانة التي تمت الموافقة عليها .
2. المبالغ المستلمة واستخراج قيمة التحصيل الخاصة بها.
3. إيداع المبالغ المستلمة بحساب الوحدة لدى البنك المختص.
4. قيد قيمة الإعانة بحساب إيرادات الوحدة .
5. أوجه صرف الإعانة، و مدى تماشي عناصر الإنفاق مع تلك الأوجه.

3/8 الرقابة على الإيرادات الأخرى المتضمنة بموازنة الهيئة المعانة :

قد تتضمن موازنة الهيئة المعانة مصادر أخرى للإيرادات مثل الإشتراكات

والتبرعات وإيرادات تنظيم المعارض والأسواق الخيرية. وفيما يلي إجراءات
المراجعة للإيرادات الأخرى :

1-3/8 الاشتراكات أو رسوم العضوية:

ويتم مراقبتها من خلال التحقق مما يلي:

1. كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق.
2. الإحتفاظ بسجل اشتراكات العضوية لحصر المشتركين أو الأعضاء،
والتأكد من تأشير إسم كل عضو بما يفيد تسديده لمبلغ الإشتراك .
3. أن الإشتراكات المحصلة تمثل جميع الإشتراكات المقررة خلال السنة
وبالفئات المحددة.
4. صحة الإشتراكات التي حصلتها الوحدة ، وذلك بمطابقة صور
إيصالات الإشتراكات مع حساب البنك أو الصندوق وحساب
الإشتراكات بدفتر الإيرادات والنفقات.

2-3/8 التبرعات :

وتنقسم طرق تحصيلها إلى عدة أنواع أهمها:

1-2-3/8 التبرعات المحصلة عن طريق الطوابع ويتم الرقابة عليها من خلال
التحقق مما يلي:

1. الترخيص للهيئة بذلك من الجهة الإدارية المختصة .
2. عدد وقيم دفاتر التذاكر التي تم طباعتها ومدى كفاية نظام الرقابة
الداخلية عليها.
3. وجود محضر بتصفية الترخيص الذي يعد بمعرفة لجنة من الجهة

الإشرافية المختصة ، و مندوب من الوحدة لحصر قيمة الطوابع
المباعة وإعدام الطوابع غير المباعة.

4. إضافة قيمة الطوابع المباعة والوارد بمحضر التصفية إلى إيرادات
الوحدة.

2-2-3/8 التبرعات النقدية عن طريق الصناديق :

ويتم مراقبتها من خلال التحقق مما يلي:

1. وجود محاضر تسليم الصناديق إلى القائمين بالجمع، ومحاضر فتح
الصناديق المعدة بمعرفة الجهات الإدارية المشرفة وأمين صندوق
الوحدة.

2. وجود محاضر عد النقدية وحصرها.

3. أن المبالغ المقيدة بحساب البنك أو الصندوق وحساب التبرعات
قد شملت كافة المبالغ المحصلة وأنه قد تم جمعها من واقع محاضر
الجرد.

3-2-3/8 التبرعات بإيصالات :

ويتم مراقبتها من خلال التحقق مما يلي:

- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- إستخراج إيصالات توريد نقدية مسلسلة لكل تبرع ، متضمنةً بيانات
تفصيلية، ومتابعة أية إيصالات مفقودة في التسلسل أو ملغاة.
- إيداع المبالغ المحصلة بحساب البنك أو الصندوق والحصول على
إيصال بذلك.

4-2-3/8 التبرعات العينية:

ويتم مراقبتها من خلال التحقق مما يلي:

- وجود موافقة تثبت قبول التبرع العيني .
- إرسال التبرعات الواردة إلى مخازن الهيئة والتأكد من صحة تقييمها.

2-3/8 الأسواق الخيرية :

وتتم الرقابة عليها من خلال التحقق مما يلي:

1. كشف السلع والمعروضات في الأسواق .
 2. إيصالات السلع المعروضة في السوق الخيري والتأكد من إضافة قيمتها إلى الصندوق أو الحساب البنكي.
 3. عدم قيام الوحدة المعانة بجمع التبرعات من خلال السوق الخيري إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك.
 4. المحضر النهائي للسوق الخيري وتوريد إجمالي القيمة إلى حساب البنك والصندوق، وإضافة السلع غير المباعة إلى مخازن الهيئة.
- فيما يختص بمراجعة عناصر الميزانية العامة والحسابات الختامية للهيئات المعانة يتم الرجوع إلى الإجراءات الخاصة بشأنها من هذا الدليل.

الجزء الثالث:

**إجراءات الرقابة على الميزانيات العمومية
والحسابات الختامية للشركات والمؤسسات التي تعد
حساباتها وفقاً للأسس التجارية**

الباب الأول

1- أهمية القوائم المالية

المقدمة:

تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لمستخدمي المعلومات المالية للشركات والمنشآت الاقتصادية، حيث تمثل تلك القوائم جزءاً من عملية الإبلاغ المالي، لذلك فإن إعداد القوائم المالية والإفصاح الملائم هما من مسؤوليات إدارة المنشأة. هذا ويشمل مصطلح القوائم المالية كلاً من الميزانية العمومية، وقائمة الدخل أو حساب التشغيل والأرباح والخسائر. وقائمة التدفقات النقدية، كما تعتبر الإيضاحات والملاحظات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية جزءاً مكماً للقوائم المالية.

هذا وتعدّ القوائم المالية وتنشر مع تقرير مدقق الحسابات عليها، ويمكن لإدارة المنشأة أن تعدّ قوائم مالية بطرق مختلفة تتلاءم مع حاجاتها الداخلية. إلا أنه عند إعداد القوائم المالية لحاجات المستخدمين الخارجيين، فإنه يجب أن تتقيد بمعايير المحاسبة الدولية.

وهناك جهات عديدة تستخدم القوائم المالية، وتستفيد من مضمونها، ومن تلك

الجهات:

المستثمرون:

حيث أن مقدمي رأس المال ومستشاريهم يهتمون بقياس المخاطر المتصلة باستثماراتهم والعائد المتحقق منها ويحتاجون للمعلومات التي تعينهم على اتخاذ قرار الشراء والإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون أيضاً بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

إدارة المشروع:

ممثلة في مجلس الإدارة والمدير العام وما يتبعه من مديرين ورجال الإدارة المسؤولين حيث يستفيدون من القوائم المالية في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المالية والتخطيط واختيار البدائل وقياس الأداء.

المقرضون:

سواء المقرضون الحاليون للمساعدة في تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المستحقة عنها سوف تدفع عند الإستحقاق أم لا أو المقرضون الذين يرغبون في إقراض أموالهم للحصول على عائد نتيجة الإقراض وذلك بغرض معرفة قدرة المشروع على سداد التزاماته، خاصة عند منح تسهيلات ائتمانية أو منح قروض بمختلف أنواعها.

الموردون والدائنون التجاريون:

فهم معنيون بالقوائم المالية الصادرة عن المنشأة للوقوف على مركزها المالي وقدرتها على سداد التزاماتها الآنية والمستقبلية.

العاملون:

وهم معنيون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المنشأة وقدرتها على دفع رواتبهم ومكافآتهم وتعويضاتهم، ومنافع التقاعد ومدى استقرار فرص العمل.

أطراف أخرى:

لها رقابة قانونية ومصلحة عملية منها على سبيل المثال:

- الدوائر والوحدات الحكومية مثل دائرة ضريبة الدخل، إدارة الإحصاء، وزارة الصناعة والتجارة، وزارة التموين، إدارة الجمارك، السلطات القضائية... الخ.
- الباحثون الماليون والإقتصاديون في الجامعات والكليات والمعاهد التجارية ومعاهد البحوث.

ونظراً لما تمثله البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمنشآت من أهمية لمستخدمي تلك القوائم، سواء الداخليين منهم أو الخارجيين، فلم تعد مهمة مراجعة تلك البيانات قاصرة على مجرد عمليات وإجراءات حسابية من واقع المستندات والسجلات المتوفرة لدى المنشأة، بل تعدها إلى عملية تقييم للمبادئ المحاسبية المتبعة والسجلات المحاسبية التي تحتفظ بها تلك المنشأة، والتحقق من عدم وقوع أية مخالفات للقوانين الصادرة أو النظام الأساسي للمنشأة، وذلك كله للوصول إلى درجة من القناعة بأن البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية تظهر بصورة عادلة في كل الجوانب الجوهرية الوضع المالي للمنشأة في التاريخ المحدد ونتائج أعمالها والتغيرات التي طرأت على حقوق المالكين والتدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في ذات التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية .

وفي سبيل تحقيق الأهداف المشار إليها آنفاً، فإنه لا بد من مراعاة بعض الإعتبارات، وتوفير بعض الإجراءات والعناصر اللازمة لأعمال الفحص والمراجعة، ولعل من أهم ذلك ما يلي:

1. ضرورة الإلمام بالنظام الأساسي للمنشأة (عقد التأسيس) وقانون (مرسوم) إنشائها للإلمام ببعض الأمور الهامة منها:
 - ملكية المنشأة .
 - مدة المنشأة .
 - رأس المال المحدد وطريقة الحصول عليه .
 - الأغراض المحددة للمنشأة .
 - إدارة المنشأة والمسؤوليات والصلاحيات المحددة لكل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

2. الإمام بالهيكل التنظيمي للمنشأة وأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة بها والتي تنظم أعمالها مثل اللائحة المالية، وقائمة الصلاحيات، ولائحة المشتريات والمخازن، ولائحة المبيعات، ولائحة العاملين.
3. الإمام بدرجة كافية بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة سواء من ناحية طبيعة الخدمات التي تقدمها أو السلع التي تقوم بإنتاجها وتصنيعها وكيفية الحصول على مدخلاتها وتصريف مخرجاتها.
4. الإطلاع على الإتفاقيات والعقود التي تبرمها المنشأة مع الجهات الأخرى، سواء المتعلقة منها بعقود الإمتياز أو الحصول على المواد الخام أو المواد نصف المصنعة، أو المنتجات تامة الصنع أو المتعلقة منها بتسويق وتصريف المنتجات أو التمويل... الخ.
5. الإمام بالدورة المستندية والمجموعة الدفترية لمختلف أنشطة المنشأة سواء المحاسبية منها أو المشتريات أو المخازن أو المبيعات أو العاملين سواء كانت يدوية أو إلكترونية، وذلك لأنه مما لا شك فيه، أن العضو الفني كلما كان أعلم بالدورة المستندية والمجموعة الدفترية لمختلف أنشطة المنشأة، وبشكل تفصيلي، كلما كان أقدر على فحص تلك الأنظمة ومراجعتها، والوقوف على نقاط الضعف التي يمكن أن تكمن في مراحلها المختلفة، كما أنه يكون أقدر على تقييم مستوى الأداء فيها، إضافة إلى أن هذا الإمام يؤهل العضو الفني أيضاً لتقديم الإقتراحات والتوصيات للجهات المعنية بما يكفل تلافي أي نقص في الإجراءات، أو تحسين مستوى الأداء فيها.
6. الإطلاع على الموازنة التقديرية السنوية المعتمدة للمنشأة، والأسس التي اعتمدت عليها في التوصل لتلك التقديرات، فإن الإمام بتلك الأسس يساعد على مقارنة الأرقام والبيانات الفعلية خلال السنة بتلك التقديرات، ويعين على تحديد جوانب

الإلخراف سواء فيما يتعلق بقيمة المصروفات أو الإيرادات أو كميات الإنتاج أو المبيعات أو أسعار البيع أو الشراء... الخ.

7. ضرورة توفير المراجع العلمية والدراسات الفنية والإقتصادية والقانونية المتخصصة حول نشاط المنشأة كلما أمكن ذلك، وعلى وجه الخصوص المعايير المحاسبية الدولية والتعديلات والإضافات التي تطراً عليها أولاً بأول.

8. ضرورة تحديد نسب المراجعة، ويتم ذلك في حدود واجبات ومسؤوليات الجهاز الرقابي المقررة قانوناً، وفي ضوء الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة له.

9. يجب إعداد برامج مراجعة تفصيلية لكل منشأة تخضع للرقابة ، ويجب النظر إلى تلك البرامج باعتبارها حداً أدنى للمراجعة، ودليلاً لإرشاد العضو الفني أثناء عمله، بحيث لا تكون عائقاً له من الإستزادة أو التجديد، ولا تعمل على تقييده وحجر أفكاره، بل تترك له فرصة الإجتهد والإبداع والتطوير، وينبغي أن يعطى للعضو الفني فرصة كاملة لإبداء رأيه في برامج المراجعة نفسها وما قد يراه لازماً للشطب أو التعديل عليها، في ضوء ممارساته العملية في الفحص والتدقيق.

الباب الثاني

2- إجراءات الرقابة على الأصول المتداولة

1/2 إجراءات الرقابة على النقدية :

تتطلب الرقابة على هذا البند عناية خاصة، نظراً لعامل السيولة فيه واحتمالات التلاعب والإختلاس أو سوء استخدام الأرصدة النقدية في المنشأة .

وتهدف الرقابة على هذا البند إلى :

أ. التحقق من وجود تخطيط مالي مسبق لاحتياجات الجهة من النقدية، وسبل تدبيرها، واستثمار الفائض منها في أنشطة مشروعة وفي حدود أنشطتها بما يعود على الجهة بأفضل النتائج، وذلك من خلال موازنة تقديرية سنوية معتمدة.

ب. التحقق من توفر وكفاية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية المتوفرة لدى الجهة، بما يضمن استخدام تلك الأرصدة من قبل أفراد مفوضين، وبموجب إجراءات محاسبية ورقابية سليمة، في أغراض مشروعة، بما يضمن تحقيق مصالح الجهة وفي حدود أنشطتها.

ج. التحقق من صحة أرصدة النقدية الواردة بالبيانات المالية الختامية للجهة في نهاية السنة المالية محل المراجعة، والتحقق من أن المقبوضات والمدفوعات يتم تحليلها وتصنيفها وقيدها في السجلات بطريقة صحيحة وفي التواريخ الصحيحة.

ولتحقيق تلك الأهداف، يتطلب من العضو الفني القيام بالإجراءات

التالية:

- 1- الحصول على خطة التدفقات النقدية للسنة المالية محل المراجعة وإجراء عملية المطابقة مع حركة التدفقات النقدية الفعلية وبحث أسباب أي فروقات جوهرية، والتأكد من الحصول على الموافقات اللازمة من السلطة المختصة بشأن أي تعديلات على الخطة النقدية المعتمدة.
- 2- التحقق من أن خطة التدفقات النقدية قد صنفت حسب النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية ، وأن التنفيذ الفعلي قد تم وفقاً للتصنيف المعتمد.
- 3- التحقق من أن التدفقات النقدية التي نشأت عن عمليات بالعملة الأجنبية قد تم تسجيلها بالعملة التي تعد بها البيانات المالية باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي.
- 4- التأكد من أن العمليات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو مايعادلها قد استبعدت من قائمة التدفقات النقدية .
- 5- التأكد من أن ثبات تصنيف التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح من فترة لأخرى ، على أنها نشاطات تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.
- 6- التأكد من أن إجمالي التدفقات النقدية الناشئة من حصول أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة أو غيرها من منشآت الأعمال قد تم تصنيفها بشكل منفصل على أنها نشاطات إستثمارية.
- 7- التأكد من إعداد تسوية بين مكونات النقدية ومايعادلها في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في بيان المركز المالي.
- 8- مطابقة الأرصدة الإفتتاحية والختامية للنقدية الواردة في الحسابات الختامية

للجهة، عن السنة المالية محل المراجعة، على الأرصدة المقابلة لها في كل من ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام وسجلات النقدية المساعدة، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

9- الحصول على كتب تثبت مباشرة من البنوك بأرصدة حسابات الجهة لديها ومطابقة الأرصدة الواردة بكتب التثبيت بالأرصدة المقابلة لها في سجلات الجهة وحساباتها الختامية في ضوء كشوف التسوية الخاصة بها والمستندات المؤيدة لها.

10- التحقق من صحة تقييم الأرصدة النقدية بالعملات الأجنبية في نهاية السنة المالية محل المراجعة بما يعادلها بالعملة المحلية بسعر الإقفال.

11- التحقق من أن الفروق الناشئة عن تسديد بنود نقدية أو عن الإقرار عنها بأسعار مختلفة عن تلك التي سجلت بها أولاً خلال الفترة أو تم التقرير عنها في فترات مالية سابقة، قد تم الإعتراف بها في حساب الأرباح والخسائر.

12- التحقق من صحة تبويب وتصنيف الحسابات البنكية ضمن البيانات المالية الختامية (ودائع، جارية، سحب على المكشوف، إتمادات مستندية، ضمانات بنكية... الخ).

13- التحقق من قيام الجهة بعمل مطابقتات شهرية لأرصدة حساباتها البنكية وإعداد كشوف تسوية بنتائج تلك المطابقتات، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

14- إعداد كشف بالشيكات الصادرة عن الجهة وغير المصروفة حتى نهاية السنة المالية محل المراجعة والتحقق من صحة إصدار تلك الشيكات وأسباب عدم صرفها حتى تاريخ المراجعة.

15-مراجعة المبالغ الموقوفة الواردة في كشوف التسويات البنكية في نهاية السنة المالية محل المراجعة، والتحقق من أسباب عدم تسوية تلك المبالغ ومتابعتها في الفترات اللاحقة، وكذلك مراجعة أية مبالغ غير عادية في تلك التسويات.

16-التحقق من صحة الرصيد النقدي لدى الجهة محل المراجعة من خلال القيام بجرد فعلي للنقد فيها ومطابقته مع الرصيد الدفترى وعمل محضر رسمي بذلك.

17-القيام بمراجعة مستندية إختبارية لمستندات الصرف للتحقق من موضوعية الصرف واكتمال المستندات وصحة اعتمادها من الجهة ذات الصلاحية، ودفع المبالغ المستحقة لصاحب الحق مباشرة.

18-مراجعة العمليات النقدية التي تتم في نهاية السنة المالية محل المراجعة وبداية السنة المالية التالية للتحقق من موضوعية تلك العمليات وعدم اشتغالها على أية عمليات صورية من شأنها أن تؤثر على أرصدة الحسابات الختامية للجهة عن السنة المالية محل المراجعة.

19-التحقق من توفر سياسة مكتوبة ومعتمدة من مجلس إدارة الجهة في شأن إدارة الحسابات البنكية وأسماء المخولين بإدارة تلك الحسابات والصلاحيات المحددة لهم.

20 التحقق من صلاحية الموظفين المخولين بالتوقيع نيابة عن الجهة محل المراجعة على الشيكات والمعاملات البنكية والتحقق من استمرار شغلهم للمناصب الإدارية وأنهم لا يزالون على رأس عملهم.

21-التحقق من توفر وكفاية وسائل الأمن للخزائن النقدية ومناسبة مواقعها

والتأمين على العاملين في مجال النقد ضد خيانة الأمانة وكذلك النقد في الطريق.

22- التحقق من أسباب فتح حسابات بنكية على المكشوف، أو الحصول على قروض بنكية في ظل توافر أرصدة نقدية موظفة في حسابات ودائع وتحت الطلب إن وجدت.

23- التحقق من فصل اختصاصات أمناء الصناديق عن أعمال القيد في السجلات وعمل المطابقات والتسويات البنكية.

24- مراجعة إجراءات استلام وصراف دفاتر وقسائم إيصالات قبض النقدية والتأكد من توفر رقابة كافية على الإجراءات المتبعة في هذا الشأن، وأن استخدام تلك الإيصالات يتم وفقاً للتسلسل الرقمي لها.

25- مراجعة قيد قسائم الإيصالات في سجل النقدية (الصندوق) ومطابقة رصيد سجل النقدية مع إشعارات الإيداع البنكية للتحقق من توريد النقد المحصل للبنك أولاً بأول.

26- التحقق من توفر وكفاية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية على حسابات السلف المستديمة مع ضرورة توفر سجل خاص لكل منها، والتأكد من قيام المسؤولين بالجهة بإجراء جرد دوري ومفاجئ على موجودات تلك السلف من وقت لآخر والتحقق من استخدام تلك السلف في الأغراض المحددة لها وإقفال أرصدها في نهاية العام.

27- مراجعة السلف المؤقتة والتحقق من قصر استخدام تلك السلف في الأغراض التي صرفت من أجلها، وإقفالها بمجرد تحقيق الغرض منها وعلى الحسابات الصحيحة.

28- التحقق من حسن وسلامة استثمار وإدارة الأموال المتوفرة لدى الجهة خلال السنة المالية محل المراجعة من قبل الأفراد المخولين بذلك مما يعود عليها بالنفع بما لا يتعارض مع أحكام النظام الأساسي أو اللوائح الداخلية المعتمدة للجهة.

2/2 إجراءات الرقابة على الذمم المدينة :

تهدف الرقابة على الذمم المدينة إلى التأكد من أن أرصدها التي تظهر في البيانات المالية تمثل أصول حقيقية للمنشأة، وأن هذه الذمم قد نشأت في إطار السياسات البيعية والإئتمانية المعتمدة للمنشأة. كما تهدف أيضاً إلى التأكد من كفاية الإجراءات التي تقوم بها المنشأة لتحصيل أرصدة الذمم المدينة في مواعيد الإستحقاق، وكذلك التحقق من كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وأن تكوين ذلك المخصص قد استند إلى أسس ومعايير معتمدة ومقبولة. كما تهدف أيضاً إلى التحقق من مبررات شطب الديون المعدومة، ومدى توفر الموافقات اللازمة من الجهات ذات الصلاحية على ذلك الشطب.

هذا، ولتحقيق الأهداف المشار إليها، يتوجب القيام بالخطوات والإجراءات

التالية:

1- العمل على مطابقة الأرصدة الإفتتاحية والختامية للذمم المدينة الواردة بالحسابات الختامية للجهة عن السنة المالية محل المراجعة، على الأرصدة المقابلة لها في كل من ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام وسجل الذمم المساعد، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

2- التحقق من صحة عرض أرصدة الذمم المدينة وأوراق القبض الناتجة عن نشاط الجهة التجاري (العادي) في بند مستقل، مطروحاً منها مخصص

الديون المشكوك في تحصيلها المرتبط بها، وعرض حسابات الذمم الأخرى في بنود أخرى مستقلة.

3- التحقق من صحة تقييم أرصدة الذمم المدينة بعملات أجنبية ، بتاريخ انتهاء السنة المالية محل المراجعة.

4- بناءً على مراجعة حركة أرصدة الذمم المدينة، وفحص وتقييم نظم وإجراءات الضبط والرقابة الداخلية عليها، يتم القيام بالإجراءات الآتية:

1/4 طلب كتب تثبت أرصدة العملاء أو بعضاً منهم، بعد اختيار العملاء المطلوب تثبت أرصدة حساباتهم بمعرفة العضو الفني، وضرورة إرسال الردود للجهاز الرقابي مباشرة.

2/4 توقيت إجراءات التثبيت (تاريخ الميزانية أو تاريخ آخر محدد).

3/4 تحديد الإجراءات البديلة للذمم غير المؤيدة.

4/4 البحث في أسباب طلبات استبعاد كتب التأييد لبعض الذمم من قبل إدارة الجهة وأخذ إجراءات بديلة مناسبة.

5/4 مطابقة نتائج طلبات التأييد على الكشوف التحليلية للذمم، ومراجعة الفروق، والإطلاع على المستندات المؤيدة.

6/4 الحصول على عناوين جديدة لجميع الكتب المعادة من البريد وإعادة إرسالها.

7/4 البحث في إمكانية إرسال طلبات تأييد ثانية (إضافية) لجميع العملاء الذين لم يجيبوا على كتب التأييد الأولى.

8/4 العمل على القيام بإجراءات بديلة لمن لم يجيبوا على طلبات التأيد مثل طلب كشف حسابات أو مراجعة التسديدات في الفترات اللاحقة لتاريخ طلب التأيد.

5- طلب كشف تحليلي بأوراق القبض المحتفظ بها لدى الجهة متضمناً البيانات والمعلومات الضرورية مثل إسم الساحب، التاريخ، تاريخ الإستحقاق، المبلغ الأساسي، التسديدات، سعر الفائدة، الرصيد في نهاية الفترة ومن ثم مطابقة إجمالي قيمة أوراق القبض الواردة في الكشف على الرصيد المقابل له في سجل الأستاذ العام بالإضافة إلى الخطوات والإجراءات التالية:

1/5 التحقق من عدم وجود أوراق قبض تخص موظفين أو أعضاء مجلس الإدارة.

2/5 القيام بمجرد فعلي لأوراق القبض.

3/5 إرسال كتب تثبيت لبعض الحسابات ذات الأرصدة الهامة.

4/5 متابعة التسديدات في الفترات اللاحقة والتأكد من وجود موافقات مسبقة على المعاملات.

5/5 التحقق من أن أوراق القبض التي استحققت ولم تسدد قد اتخذ إجراء قانوني لتحصيلها.

6/5 التحقق من وجود تقرير شهري يلخص عمليات الشهر والأرصدة في نهايته.

7/5 التحقق من قيام الجهة بمجرد أوراق القبض جرداً فعلياً على فترات دورية ومطابقتها مع السجلات.

- 6- التحقق من كفاية وجدية إجراءات ومتابعة تحصيل الذمم المدينة وبحث معوقات السداد.
- 7- تحليل أرصدة الذمم المدينة على أساس أعمارها وملاحظة أية تغيرات مهمة كتغيير الزبائن أو نسبة الحسابات المتأخرة الدفع وأعمارها.
- 8- مراجعة عن المركز الإئتماني لحسابات المدينين المتأخرين ذوي الأرصدة الكبيرة وآلية منح الإئتمان لتلك الحسابات.
- 9- فحص الأرصدة الخاصة بشركات ذات صلة، أو مساهمين، أو أعضاء مجلس الإدارة، أو مسؤولين، لغايات استبعادهم من الذمم المدينة.
- 10- التحقق من كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وذلك من خلال:
- 1/10 فحص المتحصلات والديون ذات الآجال الطويلة/ المتأخرة.
- 2/10 مكانة العميل وتقييمه الإئتماني والضمان أو الرهن إن وجد.
- 3/10 متابعة التحصيل في الفترات اللاحقة لنهاية السنة المالية.
- 4/10 دراسة إمكانية التحصيل بالرجوع لإثبات الدين والمخاطبات والتأييد.
- 11-مراجعة الديون المعدومة خلال الفترة المالية محل المراجعة والتحقق مما يلي:
- 1/11 أسباب شطب الدين.
- 2/11 عدم إمكانية التحصيل بعد استنفاد كافة السبل.
- 3/11 توفر الموافقات اللازمة على الشطب.
- 4/11 متابعة التعاملات اللاحقة مع العملاء أصحاب العلاقة.

3/2 إجراءات الرقابة على الإستثمارات :

يمثل بند الإستثمارات في البيانات المالية الختامية بشكل جوهري إجمالي قيمة المستثمر في الأوراق المالية والإيداعات في البنوك المحلية والأجنبية وملكية الجهة لرؤوس أموال الشركات التابعة أو قيمة مساهمتها في رؤوس أموال بعض الشركات بنسب متفاوتة. وتهدف مراجعة هذا البند ما يلي:

- أ. التحقق من ملكية الجهة محل المراجعة للإستثمارات الواردة قيمتها في البيانات المالية الختامية في تاريخ إعداد تلك البيانات وأن هناك دليلاً كافياً على تلك الملكية.
 - ب. التحقق من تقييم الإستثمارات المملوكة للجهة في نهاية السنة المالية محل المراجعة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - ج. التحقق من توفر وكفاية أنظمة وإجراءات الضبط والرقابة الداخلية على الإستثمارات.
 - د. التحقق من عرض الإستثمارات والإفصاح عنها في البيانات المالية الختامية بما يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - هـ. التحقق من الإفصاح عن أية قيود أو رهانات على الإستثمارات المملوكة للجهة محل المراجعة في البيانات المالية الختامية.
- ولتحقيق الأهداف المشار إليها يتوجب على العضو الفني القيام
بالإجراءات التالية:

- 1- مراجعة الأرصدة الإفتتاحية لحساب الإستثمار من واقع الأستاذ العام للتحقق من صحة تدوير الأرصدة للسنة المالية محل المراجعة.

- 2- مراجعة حركة الإستثمارات التي تمت خلال السنة المالية، والتحقق من تأييد القيود المدينة والدائنة بمستندات ثبوتية كافية، وأن هذه الحركة معتمدة من سلطة مختصة.
- 3- فحص إشعارات البنوك وسماسرة الأوراق المالية ودور الإستثمار وتقارير جهات الإيداع الدورية للتحقق من صحة عمليات شراء وبيع الأوراق المالية.
- 4- الحصول على كشوف تحليلية في نهاية السنة المالية محل المراجعة لأغراض مراجعة الإستثمارات مبين بها ما يلي:
- 1/4 تصنيف المحافظ (محافظ متداولة - محافظ غير متداولة) .
- 2/4 بيانات الأوراق المالية ومعدل الفائدة عليها وتواريخ استحقاقها.
- 3/4 عدد الأسهم والقيمة الإسمية لها وتكلفتها والقيمة السوقية لها.
- 4/4 الإضافات خلال الفترة وتكلفتها والمبيعات والسحوبات حتى نهاية السنة المالية وحصيلة البيع من أرباح وخسائر محققة.
- 5/4 المخصصات المحتسبة عن نتائج تقييم الأوراق المالية في نهاية السنة المالية.
- 6/4 إيرادات الإستثمارات المستحقة في نهاية السنة المالية محل المراجعة.
- 5- الحصول على مصادقات بالودائع والإستثمارات في الأوراق المالية لدى الغير في نهاية السنة المالية إثباتاً لملكية الجهة محل المراجعة لتلك الإستثمارات.
- 6- مطابقة أرصدة حسابات الإستثمار الواردة بشهادات التأييد والتي ترد

من المصدر المستثمر لديه آخر السنة المالية على أرصدة الإستثمارات المقابلة لها في سجلات الجهة وحساباتها الختامية، وفحص أية فروق إن وجدت وبيان أسبابها وكيفية معالجتها.

7- مطابقة أرصدة الإستثمارات الواردة بالكشوف النهائية كما في نهاية السنة المالية، مع الحسابات التحليلية والإجمالية لها الواردة في كل من سجل الأستاذ العام وميزان المراجعة النهائي والميزانية العمومية، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

8- مراجعة القيم السوقية للإستثمارات في كل من المحفظة المتداولة وغير المتداولة، وتتبع أسعار السوق للأوراق المالية من خلال المصادر الموثوق بها والمعلنة والمعتمدة في نهاية السنة المالية محل المراجعة، وفحص القيمة التقديرية للأوراق المالية بطيئة وعديمة التداول، والتحقق من مناسبة تقدير هذه القيمة.

9- التحقق من الإيرادات الناجمة عن فوائد الودائع البنكية من واقع شروط الإيداع وإشعارات البنوك وشهادات التأييد الواردة من البنوك مباشرة في نهاية العام.

10- مقارنة إيرادات الفوائد وأرباح الأوراق المالية المحققة خلال السنة المالية محل المراجعة مع المتحقق منها خلال السنوات السابقة وبحث أسباب أية فروق كبيرة إن وجدت في ضوء حركة الإستثمارات في تلك المجالات.

11- التحقق من أية أوراق مالية مرهونة في تاريخ انتهاء السنة المالية محل المراجعة وصحة إثباتها في السجلات وذلك بمطابقة محافظ الأوراق

المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بشهادات التأييد الواردة من الجهات المحتفظ لديها بتلك الأوراق والحصول على شهادة من إدارة الجهة في هذا الشأن، والإفصاح عنها في البيانات المالية الختامية للجهة.

12- التحقق من صحة تبويب وعرض الإستثمارات في البيانات المالية الختامية بما يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

13- التحقق من أن عمليات شراء وبيع الأوراق المالية والعملات الأجنبية وفتح الحسابات لدى البنوك وتحريك ونقل الأرصدة بين البنوك ومؤسسات الإستثمار المحلية والخارجية أنها تتم وفقاً للإختصاصات والسلطات والصلاحيات المحددة تحديداً واضحاً ومكتوباً.

14- مراجعة البدائل الإستثمارية والخيارات المطروحة قبيل اتخاذ قرار الإستثمار والإطلاع على التقارير المقدمة للإدارة بخصوص جدوى الإستثمار وتوصيات ذوي الإختصاص في شأن استثمار الأموال ومتابعتها.

15- التحقق من أن جميع عروض الإستثمار التي يتم الحصول عليها عن طريق الإتصال الهاتفي يتم تعزيزها بموجب تلكسات/ فاكسات/ رسائل سوفت أو أي مستندات ثبوتية أخرى في نفس التاريخ.

16- التحقق من عمليات شراء وبيع الأوراق المالية والإستثمار في ودائع نقدية وتصفياتها إنما يتم بناءً على قرارات وتوصيات لجان الإستثمار أو مجلس الإدارة وذلك بالإطلاع على محاضر اجتماعات تلك الجهات وكذا فحص الأدلة المستندية لعمليات الإستثمارات المشار

إليها والتحقق من وجود متابعة دورية لعمليات الإستثمار وما يستجد بالأسواق العالمية ومعدلات الفائدة السائدة.

17- التحقق من الوجود الفعلي وملكية الجهة للأوراق المالية المستثمر فيها، سواءً من خلال الجرد الفعلي، أو الحصول على مصادقات الجهات الوسيطة مثل البنوك وشركات الوساطة وغيرها.

18- دراسة التقارير الشهرية التي تعدها إدارة الإستثمار والإدارة المالية عن الأوراق المالية المملوكة والمشتراة والمباعة والإيراد المحصل المستحق والأرباح والخسائر الناتجة عن بيع تلك الأوراق، ومطابقة تلك التقارير على السجلات المختصة.

19- التأكد من ثبات واستمرارية السياسة المحاسبية المتبعة في الجهة فيما يختص بالإستثمارات وما يتحقق عنها من أرباح أو خسائر.

20- التحقق من سلامة ومشروعية إدارة الأموال المستثمرة ومدى مواءمتها للسياسة الإستثمارية للجهة محل المراجعة والنظام الأساسي لها.

21- التحقق من سلامة اختيار الجهة المستثمر لديها من سمعتها ومكانتها المالية ومبالغ الإستثمار ومدد ربط الإستثمارات وأدوات الإستثمار والعملات المستثمر فيها.

22- التحقق من الإحتفاظ بسجلات تفصيلية كاملة ومستندات ثبوتية تعزز قرارات الإستثمار وتظهر ما لدى الجهة من أوراق مالية مملوكة لها والإيرادات المتحققة عنها، أولاً بأول.

23- التحقق من فصل المهام المتعلقة بالإستثمارات بما يحقق الرقابة الداخلية الكافية على إستثمارات الجهة ومنها على سبيل المثال فصل مهام

المسؤول عن التصريح بشراء الأوراق المالية عن المسؤول عن مهام حفظ تلك الأوراق.

24- التحقق من القيام بمجرد فعلي دوري للأوراق المالية المملوكة للجهة من خلال التدقيق الداخلي أو موظف مستقل ليس له علاقة بعمليات شراء وبيع الأوراق المالية أو الإحتفاظ بها أو إمساك السجلات المحاسبية المتعلقة بها.

4/2 إجراءات الرقابة على الأرصدة المدينة الأخرى :

تتمثل الأرصدة المدينة الأخرى في المصروفات المدفوعة مقدماً ، والإيرادات المستحقة وغير المقبوضة والعهد النقدية لأغراض المصروفات.

هذا وتهدف مراجعة تلك الأرصدة إلى التحقق من أنها تمثل تكاليف / إيرادات حقيقة، تخص فترة وفترات مالية مستقبلية ويتعلق أثرها المالي بأكثر من فترة مالية واحدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما تهدف إلى التحقق من توفر وكفاية نظم وإجراءات الضبط والرقابة الداخلية على تلك الأرصدة ومشروعيتها، وأن المبالغ الخاصة بها يتم وصفها وتبويبها وعرضها في البيانات المالية الختامية على نحو صحيح وسليم.

ولتحقيق ذلك يتوجب القيام بالإجراءات التالية:

- 1- مراجعة الأرصدة الإفتتاحية بمقارنتها بالأرصدة الختامية للسنة السابقة ومطابقة أرصدة الحسابات في نهاية السنة مع أرصدة الأستاذ العام.
- 2- مطابقة الأرصدة الختامية مع شهادات التأيد المستلمة من الجهات المعنية من حيث المبالغ والبيانات والمعلومات الواردة بها وتقصي أية فروق قد تظهر بين الأرصدة.

- 3- مراجعة المبالغ المادية الواردة ضمن إضافات السنة (الحركة المدينة)، والتأكد من صحة توجيه القيود المحاسبية وكفاية السجلات المحاسبية ودقة البيانات والمعلومات التي توفرها.
- 4- مراجعة احتساب الإطفاء خلال السنة (الحركة الدائنة)، والتحقق من أن فترة الإطفاء معقولة وأن ذلك يتماشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- 5- تتبّع المبالغ المطفأة خلال الفترة إلى حسابات المصروفات /الإيرادات المختلفة في الأستاذ العام.
- 6- التحقق من أن الأرصدة المتبقية والمدرجة للبنود المختلفة في البيانات المالية لا تتجاوز المبالغ التي يمكن تحميلها أو توزيعها على فترات مستقبلية وأن المنفعة المستقبلية تتماشى مع جدول التأجيل.
- 7- التحقق من عدم تحميل المصروفات المدفوعة مقدماً على بنود المدينين وأن الأصل الذي دفعت عنه مصروفات مقدمة يؤدي خدمات ومنافع للجهة.
- 8- الحصول على تأييد بالمبالغ الجوهرية والمادية الواردة ضمن بنود الحسابات للتحقق من صحة قيدها وقانونيتها.
- 9- مراعاة أن تكون مبالغ العهد النقدية متناسبة مع الأغراض المصروفة لها وأن لا يمضي وقت طويل بدون تقديم كشف حساب عنها وأن يتم الحصول على إقرارات من صاحب العهدة بها.
- 10- التحقق من صحة شطب أية مبالغ من الحسابات المدينة بالرجوع إلى اعتماده من جهة الإختصاص.

- 11- تقصي أسباب الأرصدة غير المتحركة والجامدة ضمن الحسابات المدينة الأخرى.
- 12- التحقق من صحة تقييم الأرصدة بعملات أجنبية في نهاية السنة محل المراجعة.

الباب الثالث

3- إجراءات الرقابة على الأصول الثابتة

وهي الأصول التي تفتنيها المنشأة بغرض استخدامها خلال عمرها الإنتاجي المتوقع لأكثر من سنة في عملياتها المختلفة لا بقصد بيعها، وفي العادة تمثل تلك الأصول جزءاً لا بأس به من استخدامات رأس المال المستثمر.

● أهداف الرقابة على الأصول الثابتة:

تهدف مراجعة الأصول الثابتة لما يلي:

- أ. التحقق من صحة إظهار الأصول الثابتة وأقساط استهلاكها ضمن البيانات المالية الختامية للجهة محل المراجعة، وأن جميع الأصول القابلة للإستهلاك قد تم احتساب إستهلاك مناسب لها ضمن تلك البيانات وأنها لا تتضمن أية مصاريف إيرادية.
- ب. التحقق من ثبات سياسة رسملة الأصول الثابتة المتبعة لدى الجهة محل المراجعة وكذا سياسة إهلاك تلك الأصول والإفصاح عن أي تغيير في تلك السياسات وأثر ذلك التغيير إن وجد.
- ج. التحقق من ملكية الجهة محل المراجعة للأصول الثابتة الوارد قيمتها في حساباتها الختامية.
- د. التحقق من أن الإستبعاد من الأصول الثابتة قد تمت وفقاً لأحكام اللوائح الداخلية بالجهة وقد تم الإعتراف بها والإفصاح عنها على وجه صحيح في البيانات الختامية.
- هـ. التحقق من صحة احتساب مخصص استهلاك الأصول الثابتة على أساس تكلفة الموجود من الأصول الثابتة والعمر الافتراضي المقدر لها مطروحاً منها

قيمة الخردة (القيمة المتبقية) من خلال استعمال طرق ونسب الإستهلاك المقبولة والمطبقة بانتظام وعلى نحو مماثل للسنوات السابقة.

- و. التحقق من الإفصاح عن أية رهن أو حجز على الأصول الثابتة المملوكة للجهة وأن القيمة الصافية للأصول المدرجة في بياناتها الختامية تمثل القيمة القابلة للإسترداد لتلك الأصول من خلال قيام الجهة بأنشطتها الإعتيادية.
- ز. التحقق من أن الإضافات التي تمت على الأصول الثابتة خلال السنة المالية محل المراجعة لا تتضمن أية مصروفات إيرادية، وأن شراءها قد تم وفقاً لأحكام اللوائح الداخلية للجهة وأنه قد تم قيدها بالتكلفة، وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- ح. التحقق من توفر وكفاية أنظمة وإجراءات الضبط والرقابة الداخلية على الأصول الثابتة.

1/3 إجراءات الرقابة على الأصول الثابتة:

هذا ولتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه، يقتضي القيام بالإجراءات التالية:

1- مطابقة الأرصدة الإفتاحية للأصول الثابتة المختلفة في سجلات الجهة، وكذلك مطابقة الأرصدة الختامية لتلك الأصول واستهلاكها الواردة بالحسابات الختامية بتاريخ إعداد تلك الحسابات مع الأرصدة المقابلة لها في كل من ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام وسجل الأصول الثابتة المساعد وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

2- مراجعة الإضافات الرأسمالية التي تمت على الأصول الثابتة خلال السنة المالية محل المراجعة والتحقق من سلامة إجراءات التعاقد والشراء والإستلام والرسملة، وأنها قد تمت وفقاً لأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة بالجهة.

1-1/3 إجراءات الشراء:

مراجعة أسلوب الشراء الذي تمت به إضافات الأصول. وتتم عملية شراء الأصول الثابتة عادة بإحدى الطرق التالية:

(أ) المنافسة العامة:

وهي الأصل في عمليات الشراء والتعاقد، وتكون إما داخلية يتم الإعلان عنها داخل الدولة، أو خارجية يعلن عنها داخل الدولة وخارجها.

(ب) المنافسة المحدودة:

وهي التي يقتصر الإشتراك فيها على شركات أو مؤسسات معينة مثبتة أسماؤها في سجلات الجهة بعد التحري عنها والتحقق من حسن سمعتها من النواحي المالية والإنتاجية والفنية واعتمادها من قبل لجنة المناقصات المختصة بالجهة، ويتم إتباع هذه الطريقة بالنسبة للمناقصات التي يتعارض إخضاعها لقاعدة المنافسة المطلقة مع صالح الجهة، لطبيعتها الخاصة أو لظروف إبرامها. ويشترط لاتباعها الحصول على موافقة لجنة المناقصات المختصة.

(ج) الممارسة:

وهي مجموع الإجراءات التي تتم لطلب عروض أسعار من عدد من الموردين أو المقاولين لا يقل عددهم عن ثلاثة، ممن تتوفر لديهم الأصناف أو الأعمال المطلوبة وذلك بالنسبة للأصناف أو الأعمال والمقاولات التي تقل قيمتها عن النصاب المحدد للشراء بطريقة المنافسة، واختيار السعر الأنسب من بينها.

(د) الأمر المباشر:

وهو مجموع الإجراءات التي يتم بموجبها التعاقد مباشرة على توريد أصناف معينة أو تنفيذ أعمال مطلوبة بالنسبة للأصناف أو المقاولات التي تقل قيمتها عن النصاب المحدد للشراء بطريقة الممارسة، أو تقتضي طبيعتها اللجوء لهذا الأسلوب (الأمر المباشر). وللتحقق من صحة وسلامة عملية شراء الأصول الثابتة يتوجب القيام بالإجراءات الواردة بالأبواب الثاني والثالث من الجزء الثاني من هذا الدليل .

2-1/3 الرقابة على الإعراف الأولي للأصول الثابتة:

- 1- التأكد من أن الأصول الثابتة قد تم الإعراف الأولي بها على أساس التكلفة وأنها تحقق منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة .
- 2- التأكد من أن الأصل الثابت قد تم الإعراف به على أساس القيمة العادلة في حالة الإقتناء مقابل أصل أو أصول غير نقدية
- 3- التأكد من أن المنشأة قد قامت باستيفاء كافة الشروط للإعراف بالأصول الثابتة المرتبطة بالمنح الحكومية.
- 4- التأكد من أن المنح الحكومية المرتبطة بالأصول بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة قد تم عرضها في بيان المركز المالي إما بشكل دخل مؤجل أو من خلال طرح المنحة للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل.

3-1/3 الرقابة على القياس اللاحق للأصول الثابتة:

- 1- التأكد من تقييم الأصول الثابتة في تاريخ إعداد البيانات المالية بسعر التكلفة مطروحاً منه أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة وذلك في حال اتباع المنشأة لنموذج التكلفة.
- 2- التأكد من إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، وذلك في حال اتباع نموذج إعادة التقييم.
- 3- في حال اتباع نموذج إعادة التقييم على العضو الفني التأكد من أن إعادة التقييم قد تم لكامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.
- 4- التأكد من أن الزيادة في قيمة الأصل الثابت نتيجة إعادة التقييم قد تم التأثير به في حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم، وكذلك في قائمة الدخل، ولكن في حدود ما اعترف به كمصروف سابقاً نتيجة الإنخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.
- 5- التأكد من أن الإنخفاض في قيمة الأصل الثابت نتيجة إعادة التقييم قد تم الإعراف به كمصروف في قائمة الدخل وذلك فيما يتجاوز المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص هذا الأصل.

6- التأكد من أن أي تحويلات من فائض إعادة التقييم للأصول الثابتة إلى الأرباح المدورة يقتصر على الفائض المحقق فعلياً نتيجة بيع الأصل الثابت أو إخراجه من الخدمة.

4-1/3 الرقابة على انخفاض قيمة الأصول الثابتة:

1- التحقق من قيام المنشأة في نهاية كل فترة مالية بإعداد تقرير تقييم للأصول الثابتة التي يوجد مؤشر على انخفاض قيمتها، وأنه قد تم تقييم هذه الأصول بالقيمة القابلة للإسترداد.

2- التحقق من اعتراف المنشأة بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت كمصروف في حساب الأرباح والخسائر أو تخفيض حساب احتياطي إعادة التقييم، إذا كان الأصل الثابت قد سبق وأن تم إجراء إعادة تقييم له، وذلك بما لا يتجاوز المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص هذا الأصل.

5-1/3 الرسملة والقيود في السجلات:

1- المستندات اللازمة والمؤيدة لرسملة الأصول الثابتة، مثل شهادة الفحص والإستلام (شهادة الإنجاز النهائي)، شهادة الرسملة. ويراعى أن تتضمن شهادة الرسملة جميع البيانات والمعلومات اللازمة ومنها:

1/1 وصف دقيق للأصل.

2/1 تصنيف وتحديد المجموعة التي ينتمي لها الأصل.

3/1 مكان وجود الأصل.

4/1 تكلفة الأصل.

- 5/1 المورد أو المقاول المنفذ.
- 6/1 تاريخ الإستلام الفعلي للأصل.
- 7/1 العمر الإنتاجي المقدر للأصل.
- 8/1 تاريخ احتساب الإستهلاك.
- 9/1 نسبة الإستهلاك.
- 10/1 القيمة المتبقية.
- 2- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي لإثبات تكلفة الأصول الثابتة المضافة.
- 3- التحقق من ترحيل قيمة الأصول الثابتة المضافة إلى السجلات المحاسبية أولاً بأول.
- 4- القيام بمجرد فعلي للإضافات الرأسمالية التي تمت خلال السنة المالية محل المراجعة.
- 5- مراجعة عمليات شطب واستبعاد الأصول الثابتة التي تمت خلال السنة المالية محل المراجعة، وعلى الأخص التحقق مما يأتي:
- 1/5 موضوعية ومبررات الشطب والإستبعاد، ومدى الإلتزام بأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة لدى الجهة.
- 2/5 صحة المعالجة المحاسبية لاستبعاد كل من الأصل والإستهلاك المتراكم له وناتج عملية الإستبعاد من ربح أو خسارة والقيمة البيعية للأصل المستبعد.

3/5 إثبات عمليات الاستبعاد في السجلات المحاسبية، وخاصة سجل الأصول الثابتة المساعد أولاً بأول.

6- التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة سواء من خلال الإطلاع على كشوف الجرد الفعلي الذي تم في نهاية السنة المالية من قبل لجنة مشكلة لهذا الغرض على نحو أصولي، ومطابقة نتائج ذلك الجرد على ما هو وارد بالسجلات والدفاتر، أو من خلال الإطلاع أو الحصول على الشهادات والمستندات الصادرة عن الغير في حال تأجير بعض الأصول الثابتة خارج الجهة.

7- التحقق من ملكية الجهة للأصول الثابتة الواردة في سجلاتها وحساباتها الختامية سواء بالإطلاع على شهادات الملكية أو رخص البناء أو فواتير وعقود الشراء.

8- التحقق من صحة قيم الأصول الثابتة من خلال فحص مستندات الشراء ومصاريف إعداد تلك الأصول وأن تلك المصاريف لا تتضمن أية مصاريف جارية.

9- مراجعة الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً بالكامل والتي لا تزال قيد الإستعمال مقارنة بالعمر الإنتاجي (الإفتراضي) والمحدد لها ونسب استهلاكها وما تشكله من مجموع الأصول الثابتة لدى الجهة.

10- التحقق من ثبات سياستي رسملة الأصول الثابتة والإستهلاك المتبعة لدى الجهة والإفصاح عن أي تغيير في تلك السياسات وأثر ذلك التغيير إن وجد.

11- التحقق من صحة إظهار وتبويب الأصول الثابتة وأقسام استهلاكها ضمن البيانات الختامية للجهة بتاريخ إعداد تلك الحسابات، وفقاً

للأصول المحاسبية المعتمدة.

12- التأكد من أن طريقة الإستهلاك المستخدمة تعكس نمط استهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل الثابت من قبل المنشأة.

13- التأكد من وجود مراجعة دورية من قبل المنشأة لنمط استخدام الأصل الثابت وأنه في حال وجود تغيير لهذا النمط يتم تغيير طريقة استهلاك الأصل لتعكس النمط المتغير.

14- التأكد من استخدام إحدى طرق استهلاك الأصول الثابتة على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي للأصل الثابت وبشكل منسجم من فترة إلى أخرى ، إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستخدام المنافع الإقتصادية للأصل الثابت.

15- التحقق من توفر سجل تحليلي للأصول الثابتة مبوب حسب مجموعاتها الرئيسية مفرد فيه صفحة أو أكثر لكل أصل ثابت تتضمن كافة البيانات والمعلومات الضرورية المتعلقة بالأصل مثل اسم أو تعريف الأصل، مكان تواجده، تاريخ شرائه، مصدر شرائه، تكلفة شرائه، تكلفة إعداده للإستعمال، نسبة استهلاكه، صافي قيمته الدفترية.

16- التحقق من أن القيد في ذلك السجل يتم أولاً بأول وأن إجمالي قيمة الأصول الثابتة المقيدة به مطابقة لإجمالي قيمة الأصول الثابتة في سجل الأستاذ العام.

17- التحقق من قيام الجهة محل المراجعة بالتأمين على أصولها الثابتة من أية مخاطر قد تتعرض لها.

الباب الرابع

4- الرقابة على الإلتزامات قصيرة وطويلة الأجل

1/4 الرقابة على الذمم الدائنة :

يتضمن هذا البند أرصدة الدائنين بأنواعهم وأوراق الدفع وأقساط القروض والتسهيلات المصرفية والمستحقات الأخرى، وهي التزامات ذات آجال قصيرة يتوقع تصفيتها خلال سنة، وتظهر بصورة منفصلة في البيانات المالية الختامية. وتهدف مراجعة تلك الإلتزامات لما يلي:

- أ. التحقق من أن الأرصدة الدائنة قد نتجت عن عمليات مشروعة ومصروح بها ومن خلال أداء الجهة لأعمالها وأنشطتها الاعتيادية.
- ب. التحقق من أن الأرصدة قد تم إثباتها في الفترة المالية الصحيحة وبالقيمة الصحيحة وأنها مصنفة على نحو سليم يتماشى مع طبيعتها.
- ج. التحقق من أن الأرصدة المشار إليها تتضمن الإلتزامات الجارية المهمة وأنه قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل صحيح في البيانات المالية الختامية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

ولتحقيق الأهداف المذكورة يتوجب على العضو الفني القيام بالإجراءات

التالية:

- 1- طلب كشف تفصيلي بأرصدة الذمم الدائنة وأوراق الدفع في تاريخ انتهاء السنة المالية محل المراجعة ومطابقة إجمالي تلك الأرصدة بالرصيد المقابل له في البيانات المالية الختامية وسجل الأستاذ العام.
- 2- دراسة أرصدة الذمم الدائنة القديمة للتعرف على طبيعتها، وتحليل أسباب عدم تسديدها.

- 3- بحث أية تغييرات مهمة في قائمة الموردين الرئيسية للجهة.
- 4- الحصول على مصادقات من الدائنين موضحاً بها الأرصدة المستحقة لهم بتاريخ التأييد (تاريخ انتهاء السنة المالية محل المراجعة) وقيم الكمبيالات وتواريخ الإستحقاق ومعدلات الفائدة إن وجدت.
- 5- التحقق من عدم وجود رهن على الموجودات ضماناً للذمم الدائنة.
- 6- فحص الأرصدة الدائنة للمسؤولين والموظفين بالجهة والتحقق من نشأة الدين ونوع المعاملات التي ترتب الدين عليها.
- 7- مراجعة المطلوبات المتنازع عليها والتحقق من عمل المخصصات اللازمة في ضوء المستندات المؤيدة لوجهة نظر الجهة محل المراجعة، وبعد أخذ رأي المختصين في هذا الشأن.
- 8- التحقق من أية التزامات غير مقيمة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وبالتالي غير متضمنة لرصيد الإلتزامات قصيرة الأجل الواردة بالبيانات المالية الختامية للجهة كقيمة مشتريات مستلمة دون استلام فواتيرها بعد، وذلك من خلال مطابقة شهادات التثبيت الواردة من الموردين أو كشوف الحسابات المحتفظ بها لدى الجهة، أو متابعة القيود التي تمت خلال السنة المالية التالية.
- 9- التحقق من صحة تصنيف الإلتزامات قصيرة الأجل (الذمم الدائنة) والإفصاح عنها في البيانات المالية حيث يتطلب إظهار البنود الآتية على نحو مستقل إذا كانت مبالغها ذات أهمية نسبية في الميزانية العمومية:

أ. الإلتزامات المستحقة للدائنين التجاريين.

ب. الإلتزامات المستحقة لأعضاء مجلس الإدارة أو كبار المساهمين أو المديرين.

ج. الإلتزامات المضمونة برهن أصول.

2/4 الرقابة على القروض الدائنة :

يندرج تحت هذا البند، كل ما يستحق على الجهة خلال فترة مالية تتجاوز العام بعد تاريخ البيانات المالية الختامية محل المراجعة، كأوراق الدفع، والسندات التي تصدرها الشركات المساهمة، والقروض طويلة الأجل التي تبرمها الجهة مع المؤسسات المالية المقرضة أو الجهات الحكومية الممولة. ويتوجب الإفصاح عن بنود الإلتزامات طويلة الأجل على نحو مفصل، وتحديد نوع القرض - قروض مضمونة أو غير مضمونة - قروض من شركات داخلية / زميلة، مع ذكر نسب الفائدة وشروط الدفع وأية تعهدات بهذا الشأن. وتهدف مراجعة تلك الإلتزامات لما يلي:

أ. التحقق من مشروعية الإلتزامات طويلة الأجل الواردة في البيانات المالية الختامية للجهة، وأنه قد تم عرضها وتبويبها على وجه صحيح في تلك البيانات.

ب. التحقق من صحة قيد المطلوبات (الإلتزامات) المتعلقة بتلك الإلتزامات من فوائد أو علاوات أو خصم إصدار طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ج. التحقق من أن القوائم المالية تتضمن إيضاحات كافية عن شروط الديون والأصول المرهونة وأية إيضاحات أخرى.

ولتحقيق الأهداف المذكورة، يتوجب على العضو الفني القيام بالإجراءات

التالية:

- 1- مطابقة الأرصدة الإفتتاحية، والأرصدة النهائية، لبنود الإلتزامات طويلة الأجل الظاهرة في الكشوف التحليلية والبيانات المالية الختامية مع البيانات المقابلة لها في سجل الأستاذ العام والسجلات المساعدة.
- 2- مقارنة مبالغ الإلتزامات طويلة الأجل وما استحق منها خلال السنة المالية محل المراجعة مع المبالغ المقابلة لها في السنة المالية السابقة.
- 3- التحقق من اعتماد الإلتزامات المالية طويلة الأجل من مجلس الإدارة أو أية سلطة مخولة بذلك طبقاً للنظام الأساسي للجهة أو لوائحها الداخلية.
- 4- مراجعة مستندات القروض المبرمة خلال السنة المالية محل المراجعة والتحقق من استيفائها للشروط القانونية لإبرامها والوقوف على البنود الأخرى ذات الأثر المالي مثل معدلات الفائدة والأقساط ومواعيدها وفترات السماح وأية شروط جزائية إن وجدت.
- 5- التحقق من استلام قيم القروض المتعاقد عليها، بالرجوع إلى حساب وكشوف البنك، والتأكد من الإستفادة من القروض في الأغراض المحددة لها وفي التواريخ المحددة لها والوارد في الإتفاقيات.
- 6- التحقق من صحة احتساب الفوائد أو علاوات أو خصم الإصدار المحملة على مصروفات السنة المالية محل المراجعة وما استحق منها في نهاية السنة.
- 7- الحصول على شهادات تأييد من المقرضين بقيمة الإلتزامات المستحقة على الجهة محل المراجعة كما في تاريخ الحسابات الختامية.

- 8- التحري عن أية رهونات على أصول الجهة أو إلتزامات مقيدة وضرورة الإفصاح عن ذلك في البيانات المالية الختامية.
- 9- مراجعة أوراق الدفع المسددة أو التي تم إلغاؤها خلال السنة المالية، والتحقق من صحة التسديدات والمعالجات المحاسبية لها.
- 10- مراجعة تسديد أقساط الإلتزامات خلال الفترة اللاحقة لانتهاء السنة المالية محل المراجعة مع المستندات المؤيدة لها والتحقق من صحتها.
- 11- التحقق من عدم مخالفة أحكام الأنظمة والقوانين ذات العلاقة بإصدار السندات، ومراجعة المبالغ المحصلة من أرصدة السندات مع كشوف البنك وقوائم الإكتتاب وشهادات التخصيص.
- 12- التحقق من وجود سجل (أو ما يقوم مقامه) لحملة السندات لقيد كل ما يتعلق بإصدار السندات وكميتها ومبالغها ومعدلات الفائدة وفترة الإستحقاق ... الخ.
- 13- مراجعة الفوائد المسددة خلال السنة المالية، مع شروط القروض، ومتوسط معدلات الفائدة السائدة المعلنة.

3/4 الرقابة على الإلتزامات الأخرى المستحقة :

يتضمن رصد الإلتزامات الأخرى المستحقة، مستحقات العاملين من مكافآت نهاية الخدمة وبدل تذاكر السفر وإجازات وكذا استقطاعات الرواتب والأجور لصالح جهات أخرى والرواتب والأجور المستحقة غير المدفوعة والمبالغ المقبوضة مقدماً على حساب المبيعات والتأمينات المستلمة من الغير... الخ.

هذا، وتهدف مراجعة تلك الإلتزامات إلى التحقق من صحة أرصدة الإلتزامات الأخرى المستحقة الواردة في البيانات المالية الختامية للجهة محل

المراجعة، والتحقق من أنها تمثل التزامات حقيقية وأن الإفصاح عنها يتفق والمعايير المحاسبية الدولية.

ولتحقيق ذلك، يقتضي القيام بالإجراءات التالية:

1- الحصول على كشوف تحليلية لأرصدة الإلتزامات الأخرى المستحقة في نهاية السنة المالية محل المراجعة، ومطابقة تلك الكشوف على الأرصدة المقابلة لها في كل من البيانات المالية الختامية لتلك السنة، وسجل الأستاذ العام.

2- التحقق من صحة احتساب استحقاقات العاملين في نهاية العام من مكافأة نهاية الخدمة وبدلات تذاكر وإجازات وغيرها، وذلك بالعمل على:

1/2 الإطلاع على ملفات العاملين وعقود عملهم وجميع المستندات التي تؤيد استحقاقهم على أساس العينة.

2/2 التحقق من صحة احتساب المستحقات في ضوء أحكام لائحة شؤون العاملين والعقود المبرمة والقرارات المنظمة لذلك.

3/2 التحقق من عدم تضمين كشوف مستحقات العاملين أية مستحقات لعاملين انتهت خدماتهم وتم صرف مستحقاتهم قبل نهاية السنة المالية محل المراجعة.

4/2 الأخذ بعين الإعتبار ما تم صرفه للعاملين على حساب مكافأة نهاية الخدمة لدى إظهار الإلتزامات الأخرى المستحقة في نهاية السنة المالية.

3- التحقق من صحة استقطاعات الرواتب والأجور من العاملين لصالح جهات خارجية في ضوء المستندات المؤيدة لها وسدادها لمستحقيها من خلال يومية المدفوعات أو كشوف البنك.

4- إعداد كشف بالرواتب والأجور المستحقة غير المدفوعة في نهاية السنة المالية محل المراجعة والتحقق من صحة استحقاق تلك الرواتب والأجور ومبررات عدم استلامها من قبل مستحقيها.

5- التحقق من مدى توفر وكفاية نظم الرقابة الداخلية على حسابات الإلتزامات الأخرى.

4/4 الرقابة على الإلتزامات والإحتمالات الطارئة :

تمثل الإلتزامات والإحتمالات الطارئة، ما قد تتعرض له الجهة مستقبلاً بناءً على أحداث لاحقة لا يمكن تقدير أثرها المالي في تاريخ إعداد البيانات المالية الختامية، وتهدف الإشارة إليها أن تكون البيانات المالية الختامية معبرة عن حقيقة المركز المالي للجهة وتأخذ بعين الإعتبار تلك التأثيرات بالإفصاح عنها أو التحوط لها بصورة مخصصات يتم تكوينها بتاريخ إعداد الحسابات الختامية. ومن أهم تلك الأحداث، القضايا والمنازعات، ضمانات تصنيع ، أو أية أخطار متوقعة تبعاً لنشاط الجهة.

وتهدف مراجعة تلك الإلتزامات والإحتمالات لما يلي :

أ. التحقق من صحة أية التزامات طارئة أو محتملة تم قيدها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية الختامية.

ب. الوقوف على أية التزامات أو مطلوبات محتملة يكون لها أثر مالي من خلال أعباء أو خسائر محتملة قد تتعرض لها أو تتحملها الجهة خلال الفترة المالية التالية والحدود التي قد تصل إليها تلك الأعباء أو الخسائر المحتملة والإفصاح عنها في البيانات المالية الختامية.

ولتحقيق تلك الأهداف، يقتضي القيام بالإجراءات التالية:

- 1- الحصول على كشف بالإلتزامات الطارئة المحتملة تعده إدارة الجهة ومراجعته للوقوف على الآثار المالية المترتبة عليها في الفترة اللاحقة لإعداد الحسابات الختامية.
- 2- الطلب من المستشار القانوني للجهة تزويد الجهاز الرقابي مباشرة بكتاب يبين فيه الدعاوى القضائية القائمة لصالح الجهة أو عليها والرأي القانوني حول الإحتمالات المتوقعة لنتيجة الحكم القضائي بناءً على ما توفر لديه من أدلة أو بيانات حول تلك القضايا والنظر في الإجراءات التي تتخذها الجهة في هذا الشأن.
- 3- فحص الأتعاب القانونية خلال الفترة محل المراجعة والفواتير المسددة بهذا الشأن والبحث من خلالها على أية أدلة أو مؤشرات لاحتمال وجود التزامات طارئة على الجهة.
- 4- التحقق من عدم وجود التزامات محتملة على الجهة من خلال القيام بالآتي:
 - 1/4 مراجعة العقود والإتفاقيات ذات المبالغ المادية بحثاً عن وجود التزامات طارئة.
 - 2/4 مراجعة مصادقات البنوك وخاصة أوراق القبض المخصومة.
 - 3/4 عقود البيع وكفالة التصنيع التي تقدمها الجهة.
 - 4/4 أية التزامات غير مسددة مقابل شراء أصول رأسمالية.
 - 5/4 ضمان قروض لصالح جهات ذات علاقة (شركات زميلة أو تابعة).
 - 6/4 أية التزامات مقابل أخطاء محتملة كالتعويضات أو الغرامات وغيرها.

الباب الخامس

5- الرقابة على حقوق المساهمين

يتضمن هذا البند كلاً من رأس المال والإحتياطيات المختلفة والأرباح المحتجزة.

وتهدف مراجعة حقوق الملاك / المساهمين إلى التحقق من صحة إثبات وقيّد رأس المال المصرح به والمصدر والمدفوع والإحتياطيات والأرباح المحتجزة في السجلات المحاسبية للجهة، وصحة عرض عناصرها، والإفصاح عنها في البيانات المالية الختامية للجهة بما يتفق والمعايير المحاسبية الدولية.

ولتحقيق ذلك، يقتضي القيام بالإجراءات التالية:

- 1- التحقق من صحة رأس المال المصرح به والمصدر والمدفوع في ضوء أحكام النظام الأساسي للجهة ومحاضر اجتماعات الجمعية العمومية ومجلس الإدارة وفحص أية تغييرات في رأس المال للتحقق من أنها تتفق والمعايير المحاسبية.
- 2- التحقق من قيام الجهة باحتساب الإحتياطيات التي نص عليها قانون الشركات والنظام الأساسي للجهة وأنها تتفق والمبادئ المحاسبية.
- 3- التحقق من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بالأرباح المحتجزة والإحتياطيات المكونة خلال السنة المالية محل المراجعة في ضوء أحكام قانون الشركات والنظام الأساسي للجهة وقرارات الجمعية العمومية ومجلس الإدارة ونتائج الأعمال.
- 4- التحقق من صحة توزيعات الأرباح عن السنة المالية محل المراجعة في ضوء موافقة الجمعية العمومية للجهة في هذا الشأن.
- 5- العمل على حصر شهادات الأسهم المستردة وتلك التي لم تصدر والملغاة ومطابقتها مع سجلات الجهة.

- 6- مراجعة أية احتياطات تم تكوينها لمقابلة أغراض محددة والبحث فيما إذا كانت تلك الأغراض لازالت قائمة من عدمه.
- 7- التحقق من صحة التسويات أو التغييرات في الأرباح المحتجزة خلال السنة المالية محل المراجعة وفي نهايتها وأن المعالجات المحاسبية تتفق والمعايير المحاسبية وقرارات الجمعية العمومية ومجلس إدارة الجهة.
- 8- التحقق من كفاية الإفصاح عن الأسهم المصروح بها والمتداولة والقيمة الإسمية للسهم وحركة حسابات رأس المال خلال الفترة، والحقوق والإمتيازات والقيود المتعلقة بتوزيعات أرباح الأسهم واسترداد قيمتها وأرباح الأسهم الممتازة والمتراكمة والمتأخرة السداد.
- 9- في حال تسديد رأس المال من خلال حصص عينية، يتوجب التحقق من صحة ودقة تقييم الأصول العينية واستيفاء الإجراءات القانونية لنقل ملكية تلك الأصول للجهة.

الباب السادس

6- الرقابة على قائمة الدخل

(حساب التشغيل والأرباح والخسائر)

المقدمة:

أصبح لقائمة الدخل أهمية كبيرة من وجهة نظر المستثمرين وأصحاب المشروع وغيرهم من المهتمين بالقوائم المالية المنشورة، نظراً لما تتضمنه من بنود مختلفة، مثل مصروفات الإستهلاك، مصروفات الديون المعدومة، أرباح بيع الأصول، خسائر عجز البضاعة، الفوائد المدينة، الفوائد الدائنة، وغيرها من البنود الأخرى، التي تنعكس نتائجها في النهاية على قائمة المركز المالي للمشروع.

1/6 أهمية الرقابة على قائمة الدخل:

إن إجراءات الرقابة المتعلقة باختيار البنود الظاهرة بقائمة الدخل من إيرادات ومصروفات، تختلف عن إجراءات الرقابة على الحسابات التي تظهر بقائمة المركز المالي. وسبب الاختلاف في الإجراءات يرجع إلى اختلاف الأهداف التي يرمي إليها العضو الفني من وراء تحقيق كل نوع من هذه البنود. فليس من أهداف العضو الفني عند تحقيقه لبنود قائمة الدخل التأكد من الوجود الفعلي للملكية، والتقييم السليم كما هو الحال في معظم بنود المركز المالي. كما أن معظم بنود المركز المالي هي عادة أرصدة لحسابات إجمالية ويمكن التحقق من أرصدها بالرجوع إلى الدفاتر المساعدة لكل حساب إجمالي، بينما بالنسبة لبنود قائمة الدخل كالإيرادات والمصروفات المختلفة فهي تمثل مجموع عمليات كثيرة جداً تمت خلال السنة، وعند تحقيق رقم الإيرادات أو أرصدة المصروفات المختلفة يقتضي على العضو الفني فحص هذه العمليات من مرحلة القيد

الأولى، إلى ترحيلها، وترصيدها. ويعتمد العضو الفني عادة على أنظمة الرقابة الداخلية المتوفرة في الجهة لتحديد عيّنات المراجعة بالنسبة لبنود قائمة الدخل. بينما يقتضي فحص كافة الأرصدة التي تشملها قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) من موجودات ومطلوبات.

2/6 الرقابة على الإيرادات :

الإيراد هو التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الإقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمنشأة عندما ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية عدا ذلك الزيادة المتعلقة بمساهمات حقوق الملكية.

- قد ينشأ الإيراد عن العمليات التالية :

- أ- إيراد بيع البضائع : وتشمل البضائع المنتجة من قبل المشروع بهدف البيع أو البضائع المشتراة بغرض إعادة بيعها.
- ب- إيراد تقديم الخدمات : يشمل تقديم خدمات متعاقد عليها خلال فترة من الوقت متفق عليها وقد تقدم الخدمات خلال فترة مالية واحدة أو أكثر .
- ج- إيرادات استخدام الغير لأصول المنشأة : استخدام أصول المنشأة من قبل الغير قد يحقق إيراد مثل الرسوم والأتاوات وتوزيعات الأرباح أو ما يعادلها .
- ينبغي على العضو الفني التحقق من أن الإيراد يتم قياسه بالقيمة العادلة وهو المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به أو تسديد الإلتزام بين طرفين مطلعين راغبين في التعامل على أسس تجارية .

أ- الرقابة على إيراد بيع البضائع :

ينبغي على العضو الفني التحقق من الإعتراف بإيراد بيع البضائع عند الوفاء بالشروط التالية :

- 1 - قيام المنشأة بتحويل المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضائع إلى المشتري .
- 2 - إن المنشأة لا تحتفظ بعلاقة إدارية مستمرة بالحد المرتبط بوجود الملكية ولا بالرقابة الفعالة على البضائع المباعة.
- 3- يمكن قياس الإيراد بصورة موثوقة.
- 4- إن من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المرتبطة بالعملية إلى المنشأة.
- 5- يمكن قياس التكاليف التي تكبدت أو سيتم تكبدها بصورة موثوقة.
- 6- عندما يكون سعر بيع البضاعة متضمناً مبلغاً محدداً للخدمات اللاحقة (الصيانة) فإن هذا المبلغ يؤجل الإعتراف به كإيراد حتى تاريخ تأدية الخدمة ويكون المبلغ المؤجل هو المبلغ الذي من المتوقع أن يغطي تكاليف الخدمة بموجب الإتفاقية مع ربح معقول.

ب - الرقابة على إيرادات تقديم الخدمات :

ينبغي على العضو الفني التحقق من أن الإعتراف بإيراد تقديم الخدمات يتم بالرجوع الى مرحلة إنجاز الخدمة في نهاية فترة إعداد التقارير ويمكن تقدير نتائج العملية بشكل موثوق به وأن تتوافر الشروط التالية :

- 1 - يمكن قياس مبلغ الإيراد بصورة موثوقة.
 - 2 - من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالخدمة سوف تتدفق إلى المنشأة.
 - 3 - يمكن قياس مرحلة إنجاز الخدمة بشكل يمكن الوثوق به في نهاية فترة إعداد التقارير .
 - 4 - يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها من أجل تقديم الخدمة والتكاليف اللازمة لإتمامها بشكل يمكن الوثوق به .
- ج- الرقابة على استخدام الغير لأصول المنشأة:
- ينبغي على العضو الفني التحقق من أن الإعراف بالإيراد الناشئ من استخدام الغير لأصول المنشأة والتي تدر فائدة أو أتاوات أو أرباح يتم على الأسس التالية :
- 1 - يتم الإعراف بالفائدة على الأساس الزمني التناسبي الذي يأخذ في الحسبان معدل الفائدة الفعلي المتحقق على الأصل .
 - 2 - يتم الإعراف بالأتاوة على أساس الإستحقاق بناءً على جوهر الإتفاقية ذات العلاقة .
 - 3 - يتم الإعراف بأرباح الأسهم عندما يثبت حق حامل السهم باستلام العائد .
- د - الرقابة على الإيرادات الأخرى :

تهدف مراجعة الإيرادات الأخرى إلى التحقق من صحة رصد هذه الإيرادات كما يظهر في قائمة الدخل، وأن هذه الإيرادات أو

جزءاً منها لا يخص حساب التشغيل، وتحليل هذه الإيرادات، للوقوف على أية مبالغ قد تكون غير عادية للتحقق من مشروعيتها وصحة تصنيفها.

وتتكون الإيرادات الأخرى عادة من عدة حسابات، مبيّنة بالفقرات التالية على سبيل المثال، مع إجراءات المراجعة الخاصة بكل منها.

1- الدعم الحكومي :

1-1 مراجعة المخصصات والمساعدات الحكومية والتحقق من قانونية الحصول عليها واستمرار المبررات الموجبة لها.

2-1 التحقق من صحة المبالغ المستلمة والمقيدة في سجلات الجهة محل المراجعة، بمطابقتها بالمبالغ المقيدة في سجلات وزارة المالية في هذا الشأن.

3-1 التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للمبالغ المستلمة من الحكومة وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

4-1 التحقق من استخدام الدعم الحكومي في الغرض/ الأغراض المخصصة له.

5-1 التحقق من صحة الإفصاح عن الدعم الحكومي في البيانات المالية الختامية للجهة، ومطابقة رصيد الدعم مع الرصيد المقابل في كل من ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

2- إيرادات الإستثمارات :

2-1 التحقق من صحة الإيرادات المحصلة والمقيدة في سجلات الجهة خلال السنة المالية محل المراجعة من استثمارات في مساهمات محلية أو إقليمية أو عربية أو أجنبية من خلال شهادات التأييد الصادرة عن تلك الجهات أو الحسابات الختامية لها.

2-2 التحقق من صحة الأرباح/ الفوائد البنكية المحصلة والمقيدة في سجلات الجهة خلال السنة المالية محل المراجعة عن ودائعها لدى تلك البنوك سواء المحلية منها أو الأجنبية في ضوء الشروط المتفق عليها في هذا الشأن.

2-3 مراجعة الفوائد المحصلة والمقيدة في سجلات الجهة خلال السنة المالية عن استثمارات في سندات على ضوء الفوائد المحددة لتلك السندات.

2-4 التحقق من مطابقة رصيد إيرادات الإستثمارات عن السنة المالية محل المراجعة والوارد في البيانات المالية الختامية للرصيد المقابل له في ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام والسجلات الفرعية، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

2-5 مراجعة أية خسائر للإستثمارات خلال السنة المالية، وتحليل أسبابها، وعلاقة هذه الخسائر بسلطة اتخاذ القرار بالنسبة لتحديد أنواع الإستثمارات.

3- عائدات الإيجارات :

3-1 التحقق من أن تأجير الجهة لعقاراتها أو معداتها أو آلياتها أو أجهزتها أو الأيدي العاملة لديها، إلى جهات أخرى، إنما يتم وفقاً لأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة بها، ووفقاً للسياسات المرسومة من قبل مجلس الإدارة.

3-2 التحقق من صحة احتساب الإيجارات المحصلة والمقيدة خلال السنة المالية، وأنها تتفق وأحكام العقود والإتفاقيات المبرمة بين الجهة، والجهات المستأجرة، وأن تسديد الإيجارات يتم في مواعيد الإستحقاق.

3-3 التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للإيجارات المحصلة والمستحقة، مع مراعاة مبدأ الإستحقاق عند قيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

3-4 التحقق من مطابقة رصيد إيرادات الإيجارات عن السنة المالية محل المراجعة والوارد في البيانات المالية الختامية للرصيد المقابل له في ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام والسجلات الفرعية، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

4- إيرادات بيع أصول :

4-1 التحقق من موضوعية ومبررات بيع بعض الأصول، وأن إجراءات البيع تتفق وأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة بالجهة.

4-2 التحقق من استلام قيمة الأصول المباعة وإيداعها في حساب الجهة لدى البنك.

3-4 التحقق من صحة التوجيه المحاسبي لتسوية قيمة الأصول المباعة واستهلاكها والإيرادات المتحققة عن بيعها وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية للجهة.

4-4 التحقق من مطابقة رصيد إيرادات بيع الأصول خلال السنة المالية محل المراجعة والوارد في البيانات المالية الختامية للرصيد المقابل له في ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام والسجلات الفرعية، وبحث أسباب أية فروقات إن وجدت.

5- إيرادات تعويضات :

1-5 التحقق من صحة المبالغ المحصلة والمقيدة من إيرادات التعويضات وفقاً للأحكام والقرارات الصادرة في هذا الشأن.

2-5 التحقق من إيداع التعويضات المحصلة في حساب الجهة لدى البنك في المواعيد المحددة.

3-5 التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للتعويضات المحصلة والمستحقة وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية للجهة.

4-5 التحقق من مطابقة رصيد إيرادات التعويضات خلال السنة المالية محل المراجعة والوارد في البيانات المالية الختامية للرصيد المقابل له في ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام والسجلات الفرعية، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

6- إيرادات أخرى متنوعة :

1-6 تحليل مبالغ الإيرادات الأخرى المتنوعة، والتحقق من أن تحصيل

وقيد هذه المبالغ يتفق وأحكام اللوائح والقرارات الصادرة في هذا الشأن.

2-6 مراجعة إجراءات تحصيل الإيرادات الأخرى المتنوعة، وإيداعها في حساب الجهة لدى البنك أولاً بأول.

3-6 التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للإيرادات الأخرى المتنوعة، المحصلة والمستحقة.

4-6 التحقق من مطابقة رصيد الإيرادات الأخرى المتنوعة الوارد في البيانات المالية الختامية للرصيد المقابل له في ميزان المراجعة النهائي وسجل الأستاذ العام والسجلات الفرعية، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

7- إجراءات إضافية لمراجعة الإيرادات :

فيما يلي بعض الإجراءات الإضافية، الخاصة بتدقيق الإيرادات الأخرى بصفة عامة:

1-7 التحقق من تطبيق مبدأ الاستحقاق في احتساب وقيد قيمة الإيرادات الأخرى.

2-7 التحقق من صحة تحديد الحد الفاصل للإيرادات الأخرى السنوية خاصة الإيرادات المستحقة في بداية السنة ونهايتها.

3-7 مقارنة الإيرادات الأخرى المحققة خلال السنة المالية محل المراجعة مع الإيرادات الأخرى السنوية المقدرة للسنة ذاتها وبحث أسباب أية فروق كبيرة إن وجدت.

4-7 مقارنة الإيرادات الأخرى المحققة خلال السنة المالية محل المراجعة

مع الإيرادات الأخرى المحققة خلال السنة السابقة وبحث أسباب أية فروق كبيرة إن وجدت.

5-7 التحري عن أسباب عدم تحصيل أية إيرادات مستحقة خلال السنة المالية محل المراجعة والتحقق من صحة استحقاق تلك الإيرادات، ومتابعة تحصيلها بعد انتهاء السنة المالية .

6-7 التحري عن أسباب شطب أية إيرادات أخرى مستحقة والتحقق من صلاحية جهة الموافقة على ذلك الشطب.

هـ- الإفصاح عن الإيرادات :

ينبغي على العضو الفني التحقق من أن المنشأة قد افصحت عما يلي :

- 1- السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإنجاز للعملية التي تتطلب تقديم خدمات.
- 2- مبلغ كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال الفترة .
- 3- مبلغ الإيراد الناشئ عن تبادلات البضائع والخدمات والمتضمن في كل صنف هام من الإيرادات.

3/6 الرقابة على المصروفات :

تهدف مراجعة المصروفات إلى التحقق من مشروعية هذه المصروفات واستحقاقها، وأنها قد تمت وفقاً لأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة بالجهة، ومؤيدة بمستندات أصلية وكافية. كما تهدف أيضاً إلى التحقق من صحة قيد وتبويب تلك المصاريف، وثبات سياسة التبويب بما يتيح عمل المقارنات اللازمة لمراقبة تطور تلك المصاريف.

وفيما يلي أمثلة لأبرز أنواع المصروفات ، وإجراءات المراجعة الخاصة بكل منها:

1-3/6 الإيجارات :

- 1- التحقق من أن استئجار الأراضي والعقارات والآلات والمعدات والأجهزة قد تم بموجب أحكام اللوائح الداخلية المعتمدة بالجهة.
- 2- التحقق من صحة احتساب وقيد ودفع قيمة الإيجارات المستحقة في ضوء أحكام العقود والإتفاقيات المبرمة في هذا الشأن.
- 3- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للإيجارات المستحقة خلال السنة المالية، وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- 4- مطابقة قيمة الإيجارات المحملة على حساب المصروفات خلال السنة المالية والواردة في البيانات المالية الختامية، مع الأرصدة المقابلة لها في سجل الأستاذ العام ، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

2-3/6 مصاريف السفر والإنتقال :

- 1- التحقق من أن مصاريف السفر والإنتقال التي تتحملها الجهة تتفق وأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة بها والقرارات الصادرة في هذا الشأن.
- 2- التحقق من صحة احتساب ودفع قيمة مصاريف السفر والإنتقال المستحقة في ضوء أحكام اللوائح والقرارات المشار إليها.
- 3- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي لمصاريف السفر والإنتقال المستحقة والمدفوعة خلال السنة المالية محل المراجعة وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

4- مطابقة قيمة مصاريف السفر والانتقال المحملة على حساب المصروفات خلال السنة المالية والواردة في البيانات المالية الختامية، مع الأرصدة المقابلة لها في سجل الأستاذ العام والسجلات المساعدة، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.

3-3/6 إجراءات إضافية لمراجعة المصروفات :

- 1- التحقق من أن المصاريف المشار إليها إنما تمت وفقاً لأحكام اللوائح الداخلية المعتمدة والقرارات الصادرة في هذا الشأن.
- 2- التحقق من توفر وكفاية المستندات المؤيدة لتلك المصاريف واعتمادها من قبل ذوي الاختصاص والصلاحيه.
- 3- التحقق من ختم كافة المستندات المؤيدة للصرف بخاتم «دفع» تفادياً لتكرار دفع قيمتها.
- 4- التحقق من صحة احتساب ودفع المصروفات المشار إليها في ضوء المستندات المؤيدة لها.
- 5- التحقق من صحة ودقة التوجيه المحاسبي لتلك المصروفات وقيدتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- 6- مطابقة أرصدة المصروفات المذكورة الواردة في البيانات المالية الختامية، مع الأرصدة المقابلة لها في سجل الأستاذ العام والسجلات المساعدة، وبحث أسباب أية فروق إن وجدت.
- 7- مقارنة المصروفات الأخرى التي تمت خلال السنة المالية محل المراجعة مع المصروفات المقدرة للسنة ذاتها، وبحث أسباب أية فروق كبيرة إن وجدت.

8- مقارنة المصروفات الأخرى التي تمت خلال السنة المالية محل المراجعة مع المصروفات التي تمت خلال السنة السابقة، وبحث أسباب أية فروق كبيرة إن وجدت.

4/6 مراجعة التقديرات المحاسبية :

التقديرات المحاسبية هي اجتهاد في تحديد المبالغ أو البنود الخاصة بالبيانات المالية. والتقديرات المحاسبية تقيس تأثيرات عمليات أو أحداث الأنشطة الماضية أو الأنشطة الحالية لأصل أو إلتزام ما. وفي الغالب لا توجد سبل دقيقة للقياس نظراً :

أ. لأن قياس أو تقييم بعض المبالغ غير مؤكدة نظراً لاعتماده على أحداث مستقبلية.

ب. تجميع البيانات ذات الصلة بشأن الأحداث التي وقعت بالفعل بطريقة فورية تتناسب مع اقتصاديات التعامل مع هذه البيانات.

الجهة الخاضعة للرقابة مسؤولة عن التقديرات المحاسبية. وللوفاء بهذه المسؤولية فإن الإدارة عليها :

- 1- تحديد التقديرات المحاسبية المطلوبة.
- 2- تحديد العوامل التي قد تؤثر على التقديرات المحاسبية.
- 3- تحديد الافتراضات لتقدير التأثير الأكثر احتمالاً لهذه العوامل.
- 4- تجميع البيانات وإجراء التقدير.

1-4/6 مسؤولية العضو الفني بشأن التقديرات المحاسبية :

ينبغي على العضو الفني القيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة إثبات بشأن التقديرات المحاسبية، وكيفية إعدادها، ومدى دقة ومعقولية هذه التقديرات في ظل الظروف والملازمات المحيطة وكذلك مدى سلامة عرضها والإفصاح عنها.

2-4/6 المخاطر الملازمة بالنسبة للتقديرات المحاسبية :

المخاطر الملازمة قد تكون مرتفعة بالنسبة لأهداف التدقيق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية بسبب أو أكثر من الأسباب التالية :

- 1- المبادئ المحاسبية الخاصة بالتقديرات المحاسبية قد تكون غير مستقرة أو غير متفق عليها أو غير واضحة أو خاضعة لتفسيرات كثيرة.
- 2- التقديرات المطلوبة قد تكون بعيدة عن الموضوعية وتخضع للإجهاد الشخصي ومعقدة وتتطلب إفتراضات عن تأثير أحداث مستقبلية.
- 3- التقديرات قد تبنى على تجاهل أو تفسير خاطئ للوقائع والتطورات الحالية للأمر.

3-4/6 الرقابة الداخلية لمواجهة مخاطر الملازمة للتقديرات المحاسبية :

يمكن للإدارة الإستجابة للمخاطر الملازمة عن طريق إيجاد نظام للرقابة الداخلية والأنواع التالية من أنشطة الرقابة يمكن أن تكون فعالة في هذا المجال:

- 1- تطوير مهمة التقديرات المحاسبية عن طريق توفير أفراد مؤهلين وذوى خبرة بما في ذلك المتخصصين من الخارج عند الضرورة.

2- مراجعة واعتماد العوامل ذات الصلة وإعداد الافتراضات التي يبنى عليها التقديرات على أن يتم ذلك من قبل المستويات الأعلى من الإدارة.

3- المراجعة الدورية لطرق الإعداد والعوامل المؤثرة والافتراضات.

4- مقارنة التقديرات المحاسبية التي تمت خلال الفترات السابقة مع نتائج هذه الفترات.

5- قيام المستويات المناسبة من الإدارة بالنظر فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية تتسق مع خطط العمل للجهة الخاضعة للتدقيق.

غالباً ما تستند التقديرات المحاسبية على بيانات مستمدة من معاملات روتينية تمت معالجتها بواسطة نظام المعلومات المالية الخاص للجهة الخاضعة للتدقيق. وقد تكون الرقابة الداخلية عن هذه البيانات فعالة، وإذا اعتقد العضو الفني بوجود قصور في الرقابة الداخلية فإنه ينبغي عليه التقرير بذلك إلى الإدارة.

4-4/6 مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية :

مخاطر الأخطاء الجوهرية بشأن التقديرات المحاسبية يمكن أن تكون عرضه للزيادة عند:

1- زيادة عدد العوامل التي تؤثر على التقديرات المحاسبية.

2- أصبحت الافتراضات أكثر تعقيداً أو بعيدة عن الموضوعية.

3- توافر عدد غير كافي أو قليل من البيانات ذات الصلة أو التي يعتمد عليها في حساب التقديرات.

إعتماداً على الظروف والتقديرات الخاصة بمخاطر الأخطاء الجوهرية فإنه يمكن للعضو الفني تطبيق مدخل الإعتماد على النظم بخصوص بعض أهداف التدقيق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية ومدخل الإعتماد على الإجراءات الأساسية لبقية الأهداف.

5-4/6 تحديد التقديرات المحاسبية :

لتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت التقديرات المحاسبية التي قد تكون هامة ومفيدة بالنسبة للبيانات المالية أو التقارير المالية فإنه ينبغي على العضو الفني أن يستفسر من الإدارة عن مدى الحاجة لإجراء التقديرات المحاسبية وعلى العضو الفني أيضاً مراجعة التأكيدات الواردة في البيانات المالية وكذلك التقارير المالية لتحديد مدى الحاجة إلى التقديرات المحاسبية والنظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق الأخرى.

6-4/6 تقييم معقولية التقديرات المحاسبية :

للحصول على دليل إثبات بشأن التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة فإنه يمكن للعضو الفني:

- 1- إختبار العمليات التي قامت بها الإدارة بشأن إعداد التقديرات المحاسبية.
- 2- إعداد توقعات مستقلة خاصة بالتقديرات المحاسبية ومقارنتها مع تقديرات الإدارة.
- 3- مراجعة الأحداث والمعاملات اللاحقة التي حدثت قبل إتمام العمل الميداني والتي توفر دليل إثبات بشأن التقديرات المحاسبية.

7-4/6 إختبار العمليات التي قامت بها الإدارة :

لاختبار العمليات التي قامت بها الإدارة فإنه ينبغي على العضو الفني:

- 1- التحقق فيما إذا كانت البيانات التي تم استخدامها لإعداد التقديرات المحاسبية كاملة وصالحة ودقيقة وأنها مستقاة من خلال النظام المحاسبي.
- 2- التحقق فيما إذا كانت العوامل التي قد تؤثر على التقديرات المحاسبية كاملة وذات صلة.
- 3- التحقق فيما إذا كانت الإفتراضات معقولة وتتطابق وتتناسق مع بعضها البعض ومع المعلومات المؤيدة ومع البيانات والأنشطة وتاريخ الجهة.
- 4- التحقق في مهارات وكفاءة الأفراد بما في ذلك الأخصائيون الذين كلفوا بمهمة إجراء التقديرات المحاسبية.
- 5- حساب أو اختبار حسابات التقديرات المحتسبة باستخدام البيانات المتوافرة والإفتراضات.
- 6- فحص المستندات التي تؤيد مراجعة واعتماد التقديرات من قبل الإدارة.

8-4/6 فروق التدقيق الخاصة بالتقديرات المحاسبية :

- 1- نظراً لأن التقديرات المحاسبية هي عمليات تقريبية فإن تقييم فروق التدقيق قد يكون صعباً. وينبغي على العضو الفني استخدام التقدير المهني للإقرار عن مدى وجود فرق بين تقديراته مدعومة بأدلة الإثبات وبين القيم الواردة في البيانات والتقارير المالية.
- 2- إذا اعتقد العضو الفني في عدم معقولية الفرق، فعليه أن يطلب من الإدارة تصحيح التقديرات عند المستوى المعقول. وإذا رفضت الإدارة تصحيح

التقديرات فإنه ينبغي على العضو الفني اعتبار الفرق بين تقديرات الإدارة وأقرب تقدير معقول بمثابة فروق لم يتم تسويتها.

3- الفروق المعقولة يمكن أن تكون متحيزة في اتجاه ما ومن ثم فهي في مجملها يمكن أن تكون مؤشراً لوجود أخطاء جوهرية. وفي هذه الحالة فإنه يجوز للعضو الفني إعادة النظر في التقديرات المحاسبية ككل.

5/6 مراجعة الضرائب :

- 1- التحقق من صحة تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضرائب المستحقة عن كل سنة مالية في ضوء القوانين الصادرة في هذا الشأن.
- 2- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للضرائب المستحقة والمدفوعة، وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- 3- مطابقة رصيد الضرائب المستحقة عن السنة المالية محل المراجعة والواردة في البيانات المالية الختامية مع الرصيد المقابل له في كل من ميزان المراجعة وسجل الأستاذ العام.

6/6 مراجعة توزيع الأرباح :

تهدف مراجعة حساب توزيع الأرباح إلى التحقق من الإلتزام بأحكام النظام الأساسي (عقد التأسيس) للجهة والقوانين ذات الصلة بتوزيع الأرباح. ولتحقيق ذلك يتعين على العضو الفني مراجعة توزيعات الأرباح والتحقق من صحة التوزيع بما يتفق وأحكام النظام الأساسي (عقد التأسيس) للجهة والقوانين ذات الصلة بتوزيع الأرباح، مع التركيز على وجه الخصوص، على تحويل حصة الدولة من تلك الأرباح إلى حساب الحكومة الموحد في البنك وإشعار وزارة المالية بهذا التحويل.

كما يتعيّن على العضو الفني متابعة أية مبالغ ضمن (حساب أرباح غير موزعة) والإطلاع على مبررات عدم توزيع تلك الأرباح، ومدى قانونية هذا الإجراء.

الجزء الرابع:
موضوعات رقابية أخرى

الباب الأول

1- الرقابة على المخزون

يشمل المخزون جميع ممتلكات الوحدة الاقتصادية من المستلزمات السلعية مثل مخزون الخامات، مخزون الوقود، مخزون مواد التعبئة والتغليف، مخزون قطع الغيار والمهمات، كذلك يشمل المخزون الإنتاج التام وغير التام، كما يمكن أن يشمل المخزون على مواد هي ملك الغير يتم تخزينها بصورة منفصلة في مستودعات الوحدة الاقتصادية .

أهداف الرقابة على المخزون :

تكمن أهمية المخزون في أنه يوفر بصفة مستمرة القدر الكافي من إحتياجات الوحدة الاقتصادية من المستلزمات السلعية والتشغيلية ومن ثم تجنب الوحدة الاقتصادية لمخاطر النقص وتقلبات الأسعار لهذه المواد.

إن الإحتفاظ بالمخزون يتطلب تطبيق مبادئ التصرف السليم بما في ذلك حماية هذه الثروة من مخاطر كالسرقة والحريق والتلف الناتج عن طول فترة التخزين أو عدم ملاءمة أماكن التخزين للأصناف المخزنة. وهذه العناصر التي تدخل ضمن الإجراءات الهادفة إلى حماية المخزون تكون محل فحص وتدقيق من قبل العضو الفني وذلك من خلال المراحل التالية :

1/1 الإجراءات التمهيدية للرقابة على المخزون:

1/1/1 يعد المسح المبدئي للقواعد والنظم المطبقة نقطة البداية في الرقابة على

المخزون، وتتمثل الإجراءات التي يجب القيام بها فيما يلي :

1- الإطلاع على القوانين واللوائح والقرارات والإجراءات التي تنظم

عمليات المخزون، منذ تحديد الإحتياجات المناسبة، وفحص واستلام

- المواد، إلى حين صرفها وما يتطلبه ذلك من إجراءات.
- 2- الإطلاع على المخازن، وأنواع المخزون وخصائصه خاصة ذات القيمة المرتفعة، وتلك التي يتطلب حفظها شروطاً معينة وتسجيل كل ما يهم من إجراءات وتوثيقها بأسلوب يمكن معه مراقبة حركة المخزون.
- 3- التأكد من وجود دورة مستندية متكاملة تغطي كافة مراحل حركة المخزون.

2/1/1 فحص نظام الرقابة الداخلية للمخزون وتقييم مدى فعاليته:

يشمل فحص الرقابة الداخلية على تحديد نواحي القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال فحص دليل الإجراءات وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق، ثم التأكد من مدى الإلتزام بالنظم والإجراءات .

ومن بين الأهداف التي يحققها فحص نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- 1- أن المخزون يتم الإحتفاظ به من قبل متخصصين، و في أماكن آمنة من المخاطر التي قد يتعرض لها .
- 2- أنه يوجد فصل بين المسؤوليات الوظيفية المتعلقة بأعمال المخزون.
- 3- أنه يوجد تحديد واضح لمهام ومسؤوليات أمناء المخازن.
- 4- إن الدخول إلى المخازن والقيام بأي أعمال متعلقة بها يقتصر على الأشخاص المرخص لهم بذلك.
- 5- إن أي عمليات تتم على المخزون بموجب تصريح معتمد من المسؤول المرخص له بذلك.

- 6- أن جميع المعاملات المدونة عن المخزون قد تم تسجيلها أولاً بأول بناءً على وثائق مقبولة وبصورة صحيحة.
- 7- أنه قد تم بيان الحد الأدنى والأعلى وحد الطلب على كل بطاقة صنف .
- 8- أنه يوجد نظام جرد دوري لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الرصيد الدفترى مرةً على الأقل في السنة.
- 9- أنه يتم تقديم تقارير دورية عن الأصناف المتقدمة وبطيئة الحركة والمواد التي تجاوزت حدود الطلب المعتمدة، كذلك مدى كفاية التأمين على المخزون ضد المخاطر التي قد يتعرض لها .

2/1 الإجراءات التنفيذية للرقابة على المخزون:

خلال هذه المرحلة يتم فحص الأساليب والإجراءات وسياسات المخزون ودرجة تحقيقها لمعايير الإقتصاد في النفقة والتوفير في استخدام الأموال وتحقيق الفعالية في استخدام تلك الأموال من خلال إيجاد المؤشرات الدالة على تناسب الكميات المخزونة مع متوسط الحاجات الفعلية للمواد خلال فترة معقولة ودراسة ومتابعة حالات ركود الأصناف تطبيقاً لهذه المعايير.

ولتحقيق الأهداف المشار إليها آنفاً يتوجب على العضو الفني القيام بالخطوات والإجراءات التالية:

- 1- التحقق من أن المخزون قد تم تقييمه بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
- 2- التحقق من أن تكلفة المخزون تشمل كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحاليين.

- 3- التحقق من أن تكلفة الشراء تشمل سعر الشراء ورسوم الإستيراد والضرائب الأخرى (عدا القابلة للإسترداد) ومصاريف النقل ومصاريف المناولة والمصاريف الأخرى التي تدفع مباشرةً في الحصول على البضائع الجاهزة والمواد والخدمات، وأن الخصومات التجارية والرديات والبنود الأخرى المشابهة قد تم طرحها لغاية تحديد تكاليف الشراء.
- 4- التحقق من أن تكاليف التحويل تشمل التكاليف المرتبطة مباشرة بوحدة الإنتاج مثل الأجور المباشرة، كما تشمل التحويل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد الأولية الى منتجات تامة الصنع.
- 5- التحقق من أن تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل تتم على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج .
- 6- التحقق من أن مصاريف الإنتاج غير المباشرة وغير المحملة قد تم الاعتراف بها كمصرف في الفترة التي يتم تكبدها فيها.
- 7- في حال تعدد المنتجات أو أن يكون هناك منتج رئيس ومنتج فرعي، وأن تكاليف التحويل لكل منتج لا تكون معروفة بشكل منفصل، على العضو الفني التحقق من أن التكاليف قد تم تحميلها على كل منتج على أساس منطقي وثابت، على سبيل المثال (أساس القيمة البيعية لكل منتج).
- 8- التحقق من أن التكاليف الأخرى المحملة على المخزون مثل (تكاليف تصميم منتجات العملاء) أنها في حدود ما يتم تكبده منها من أجل إحضار المخزون في حالته ومكانه الحاليين.

- 9- التحقق من أن تكلفة المخزون غير محملة بالمصروفات التالية:
- 9-1 الكميات غير العادية من المواد التالفة، والأجور، وتكاليف الإنتاج الأخرى.
- 9-2 تكاليف التخزين إلا اذا كانت ضرورية في العملية الإنتاجية.
- 9-3 المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في جلب المخزون إلى حالته ومكانه الحاليين .
- 9-4 تكاليف البيع .
- 10- التحقق من أن المنشأة تطبق نفس معادلة التكلفة (الوارد أولاً يصرف أولاً، المتوسط المرجح) لجميع المخزونات التي تكون ذات طبيعة واستخدام متماثل للمنشأة. وبالنسبة للمخزونات ذات الطبيعة أو الاستخدام المختلف يمكن تبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة .
- 11- التحقق من أن المخزون الذي أصيب بالتلف أو الذي أصبح متقادماً كلياً أو جزئياً أو تناقصت أسعار بيعه، قد تم تنزيل قيمته دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق .
- 12- التأكد من أن تنزيل قيمة المخزون إلى صافي القيمة للتحقق قد تم على أساس كل بند على حدا أو على أساس ضم البنود المتشابهة في مجموعات .
- 13- التأكد من أن تقديرات القيمة القابلة للتحقق تعتمد على الدليل الأكثر موثوقية في وقت عمل التقدير للمبلغ المتوقع أن يحققه المخزون ، وأن يؤخذ في الحسبان الغرض من الاحتفاظ بالمخزون.

- 14- التأكد من أن القيمة القابلة للتحقق يتم إعادة تقديرها في كل فترة لاحقة عندما لاتعد الظروف التي أدت مسبقاً إلى انخفاض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة غير قائمة.
- 15- التحقق من الإعتراف بالقيمة المدرجة للمخزون كمصرف في الفترة التي يتم بها الإعتراف بالإيراد المرتبط به.
- 16- التأكد من أن قيمة التنزيل في المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون يتم الإعتراف بها كمصرف في الفترة التي يحدث فيها التنزيل أو الخسارة .
- 17- التحقق من أن المخزون الذي يكون من مكونات أصل آخر كالممتلكات والمعدات يتم الإعتراف به كمصرف خلال العمر الإنتاجي لذلك الاصل.
- 18- التحقق من تطبيق كافة الإجراءات المنصوص عليها بلائحة المخازن والقرارات المنظمة الأخرى فيما يتعلق بإجراءات طلب المواد والأصناف وتوريدها وفحصها واستلامها وتخزينها وصرفها وقيدها بالسجلات.
- 19- التحقق من وجود واستخدام مجموعة دفترية كاملة لضبط حسابات المخازن وذلك طبقاً للتعليمات الواردة بلائحة المخازن بما يكفل تحقيق رقابة كافية على موجودات المخازن.
- 20- التحقق من وجود واستخدام مجموعة مستندية متكاملة لضبط حركة المخزون وفقاً لنماذج معتمدة، وأن إجراءات القيد والتسجيل في سجلات وبطاقات المخازن يتم أولاً بأول، وأن تقارير دورية تقدم للإدارة فيما يتعلق بعمليات المخزون.

- 21- مراجعة سجلات وبطاقات العهد المستديمة المصروفة من المخازن والإجراءات المتخذة للرقابة على تلك العهد.
- 22- احتساب نسبة دوران المخزون وذلك بقسمة كلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون ومقارنتها بالنسب المماثلة في السنوات السابقة وبالميزانية التقديرية والحصول على تفسيرات بالتغيرات غير العادية.
- 23- مقارنة أرصدة المخزون الإفتتاحية والنهائية والحصول على تفسيرات للتغيرات غير العادية والمهمة والربط بين أرصدة المخزون في نهاية السنة مع المتوقع من المبيعات في المستقبل والتحقق مما إذا كان هناك زيادة في المخزون وأسباب ذلك.
- 24- إجراء مراجعة إجمالية لجميع كشوف التسويات الشهرية ومتابعة ترحيل قيمة كل منها إلى الجانب المدين أو الدائن من حساب مراقبة المخازن.
- 25- متابعة تطور قيمة مبالغ التسويات من شهر لآخر خلال السنة المالية وفحص أسباب أية فروق جوهرية قد تلاحظ من فترة لأخرى.
- 26- القيام بمجرد مفاجئ لعينة من أصناف المخزون ويراعى فيها أن تكون (كثيرة الحركة وسريعة الدوران ومرتفعة القيمة) ومقارنة الأرصدة الفعلية بالدفترية لنفس الأصناف بكشوف يوقع عليها العضو الفني وأمين المخزن وإرفاقها ضمن أوراق العمل بعد تحري أسباب الفروق الناتجة من إجراء المقارنة.
- 27- القيام بزيارة مفاجئة للمخازن قيد المراجعة بهدف الملاحظة والتحقق مما يلي:
- 27-1 ملائمة أسلوب تخزين الأصناف وترتيبها وتصنيفها طبقاً لأنواعها وطبيعتها ومواصفاتها.

27-2 كفاية إجراءات الوقاية والأمان بما يحفظ محتويات المخازن من السرقة والحريق والتلف أو تناقص القيمة.

27-3 تحديد نوعية وحالة المخزون من حيث الجودة.

27-4 مراجعة سجلات المخازن وسجلات الجرد المستمر (إذا وجدت) للتحري عن البضاعة الراكدة والبضاعة بطيئة الحركة.

28- التحقق من عدم وجود رهن أو حجز تحفظي على المخزون وذلك من واقع إقرار يتم الحصول عليه من إدارة الجهة وفي حال وجود رهن أو حجز يتطلب الإفصاح عنه بالبيانات المالية.

29- مراجعة أسس وطرق تسعير المخزون، للتأكد من مراعاة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك من خلال:

29-1 التحقق من الطريقة المتبعة في تسعير المخزون والتحقق من الإلتزام بنفس الطريقة التي اتبعت في السنوات السابقة والإفصاح عن أي تغيير في سياسة التسعير.

29-2 التحقق من أن الطريقة المستخدمة بالتسعير مماثلة بدقة من الناحية العملية وذلك من خلال اختبار وفحص عينة من المخزون والتأكد من ذلك.

30- التحقق من دقة تسعير المخزون السلعي في الإنتاج التام وغير التام وذلك من خلال اختبار تسعير الإنتاج التام وغير التام بالرجوع إلى سجلات التكاليف. وللتأكد من صحة تسعير المخزون غير التام في الشركات الصناعية ينبغي تطبيق المعادلة الآتية:

[مخزون أول المدة (غير تام وتحت التشغيل) + مشتريات المواد + تكلفة العمالة المباشرة + التكاليف الصناعية الأخرى] مطروحاً منه تكلفة الإنتاج التام = مخزون آخر المدة (غير تام وتحت التشغيل).

31- التحقق من وجود معايير للمواد التي يتم تخزينها لتسهيل عملية التوريد والإمداد كما ينبغي التحقق من استخدام الأسس العلمية في تحليل المخزون من حيث احتساب متوسطات الإستهلاك ونسب تغطية المخزون على أساس زمني وفترة إعادة الطلب والكميات الواجب الإحتفاظ بها في جميع الظروف ، والحدود الدنيا والقصى لكميات المخزون الواجب توفرها ونقطة إعادة الطلب وذلك للإسترشاد بها في تقرير الكميات الواجب الإحتفاظ بها في المخازن.

32- العمل على تقييم الدورة المستندية لعمليات التوريد والصرف والمستندات الأخرى مثل محاضر الفحص والإستلام ، أوامر التوريد، طلبات الشراء، فواتير الموردين، سندات إرجاع المواد، ومراجعة إجراءات القيد والترحيل ببطاقات وسجلات المخازن وملاحظة تطبيق الفصل بين الواجبات فيما يختص بتوريد واستلام وحفظ وقيد المخزون .

33- التحقق من عدم وجود تعديلات وتصحيح الكميات الواردة بمستندات المخازن وذلك من خلال الكشط والإلغاء أو التعديل أو طمس البيانات وفي حال تم ذلك للضرورات ينبغي أن يكون مقرونأ بتوقيع نفس الموظف الصادر عنه ذات السند.

34- التحقق من أن النظام والإجراءات المستخدمة تسمح بالإحتفاظ بنسخ عن مستندات المخازن لدى الأقسام المعنية بعمليات المخازن مثل مراقبة

المواد، والإدارة المالية، إدارة المشتريات وذلك تعزيزاً لإجراءات الضبط وتسهيلاً لإجراء المقارنات.

35- مراجعة سندات الإرجاع من خلال عينات مختارة والتحقق من:

1-35 تطبيق أحكام لائحة المخازن والقرارات المنظمة الأخرى بشأنها.

2-35 ترحيلها لبطاقات الصنف وسجلات المخازن.

3-35 أسباب إرجاعها ومدى الاستفادة منها مرة أخرى وصلاحيتها.

4-35 المدة الزمنية بين تاريخ صرفها وإعادةها للمخازن.

5-35 اعتماد عمليات الإرجاع.

36- التحقق من عدم وجود أصناف تالفة أو قديمة أو غير صالحة للإستخدام

لأي سبب كان وذلك من خلال مراجعة سجلات مراقبة المخازن وسجلات المخازن والملاحظة والإستقصاء والإستفسار والتحقق من الآتي

1-36 أن هذه الأصناف قد تم الكشف والإفصاح عنها ضمن سجلات

وقيود وتقارير المخازن لغرض اطلاع الإدارة عليها والتأكد من عدم طلبها وتوريدها مرة أخرى.

2-36 أن قيمة هذه المواد ضمن النسب المسموح بها.

3-36 أن قيمة هذه الأصناف قد تم أخذها بالإعتبار عند احتساب

مخصص البضاعة والمواد الراكدة وغير الصالحة للإستخدام.

4-36 الوقوف على أسباب تلف وعدم صلاحية هذه الأصناف.

5-36 التحقق من الإجراءات التي اتخذتها الإدارة حيالها.

37- التحقق من وجود تعليمات بخصوص إجراءات الجرد الدوري للمخازن ودور المراجعة الداخلية لإنجاز ذلك ومدى إجراء تعداد للأصناف والإجراءات التصحيحية المتخذة.

38- الحصول على كشوف جرد المخزون في نهاية الفترة المالية والإطلاع على قرار تشكيل لجان الجرد والتأكد من ملائمته لأغراض الرقابة على المخزون الأمر الذي يتطلب التحقق مما يلي:

38-1 التأكد من توقيع كشوف الجرد من قبل اللجان المكلفة بذلك.

38-2 مراجعة عينات من الأصناف الواردة بكشوف الجرد على بطاقات الصنف وسجلات مراقبة المخازن بتاريخ الجرد ومقارنة الكميات بتعداد يقوم به العضو الفني بعد إعداد تسوية لحركة الأصناف بعد الجرد (إذا أمكن ذلك) وإثبات أية اختلافات مكتشفة.

38-3 إجراء المراجعة الحسابية لكشوف الجرد وقيم الأصناف الواردة بها (كماً وقيمةً) للتحقق من صحة الإحتساب.

38-4 مطابقة الإجماليات مع كل من سجلات المخازن وأستاذ مراقبة المخازن والأستاذ العام.

39- الحصول على كشوف بالمواد والأصناف التي تم إهلاكها أو إعدامها والتخلص منها خلال العام، والتحقق من الآتي:

39-1 وجود موافقات من السلطة المختصة بذلك.

39-2 الوقوف على مبررات الإهلاك وفحصها والتأكد من دقتها.

39-3 عدم وجود تقصير أو إهمال قد يكون أدى لهذه النتيجة.

39-4 ملاءمة الإجراءات المتخذة حيال ذلك من خلال تشكيل لجنة لهذا الغرض.

39-5 صحة القيود المحاسبية لإثبات عملية الإهلاك بالسجلات.

40- في حال حضور العضو الفني لعمليات جرد المخزون في نهاية الفترة المالية ينبغي عليه التحقق مما يلي:

40-1 مراقبة عمليات التعداد والقيام بتعداد اختباري ومقارنة نتائجه مع كشوف الجرد وذلك بهدف التأكد من تعريف الأصناف ووصفها وكمياتها.

40-2 التأكد من تنفيذ تعليمات الجرد المقررة من قبل الإدارة.

40-3 ملاءمة تكوين لجان الجرد وحيادهم وطريقة أدائهم لعملهم.

40-4 لفت نظر المسؤولين عن أية فروق بين تعداد العضو الفني ولجان الجرد أثناء عملية الجرد حتى يتسنى حسمها آنياً وإذا لم يكن ممكناً حصر فروق التعداد فقد يكون ضرورياً طلب إعادة التعداد لمنطقة معينة أو قسم معين.

40-5 التأكد من استخدام بطاقات تعريفية تفيد الإنهاء من جرد الأصناف لتلافي تكرار أو إغفال جردها.

40-6 حركة إدخال وإخراج المواد أثناء عملية التعداد.

40-7 صحة التسلسل الرقمي لكشوف الجرد واختبار معلومات القطع الجردية المدونة عند جرد المخزون (أرقام آخر سند إدخال وإخراج ومستندات شحن وإرجاع أو تحويل) لضبط عملية التعداد ودقتها.

40-8 أفراد مساحة ضمن كشف الجرد لبيان حالة المواد وصلاحياتها للإستخدام (خانة الملاحظات).

40-9 مراجعة يومية المبيعات والتحقق من صحة أية مبيعات كبيرة بشكل غير عادي خلال الفترة قبل تنفيذ الجرد، وتفحص طلبات الشراء التي لم يتم تنفيذها، للبحث عن أية التزامات مهمة للإفصاح عنها.

41- التحقق من معالجة البضاعة بالطريق من حيث تضمينها أو عدم تضمينها في مخزون آخر المدة، وذلك بالرجوع إلى اتفاقيات الشراء والتي تحدد شروط انتقال الملكية.

42- التحقق من معالجة بضاعة الأمانة لدى الغير أو من الغير، وأن يقوم العضو الفني بالتأكد من تلك البضاعة، إما عن طريق المصادقات أو عن طريق التأكد الفعلي إذا كان ذلك ممكناً، أما إذا كانت هناك أمانة من الغير فيجب التأكد من عدم تضمينها في مخزون الوحدة محل المراجعة.

43- يجب على العضو الفني أن يحصل على شهادة من إدارة الوحدة الاقتصادية محل المراجعة بخصوص المخزون، وهذه الشهادة لا تعفيه من مسؤولية حضور وملاحظة الجرد، والتحقق الحسابي والكمي للمخزون، ولكنها تعزز ترسيخ مسؤولية الإدارة بعملية الجرد وإظهار الرصيد العادل للمخزون في القوائم المالية وتحتوي هذه الشهادة على عدة معلومات منها:

ملخص لأنواع المخزون المتواجد :

43-1 أسس التقييم المستخدمة في حساب تكلفة المخزون.

2-43 ما يفيد أن كميات المخزون قد تم تحديدها عن طريق الجرد الفعلي للمخزون.

3-43 في حال وجود أي ضمانات أو رهن على المخزون فيجب الإشارة إلى أنه قد أفصح عنها بالقوائم المالية على شكل ملاحظات أو غيرها.

4-43 المعلومات الأخرى التي يرى العضو الفني ضرورة الإشارة إليها في هذه الشهادة.

44- التحقق من أن البيانات المالية تتضمن الإفصاحات التالية بشأن المخزون:

1-44 السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.

2-44 القيمة الإجمالية للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة.

3-44 القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع.

4-44 أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف بها كمصروف للفترة.

5-44 مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة.

6-44 الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون.

7-44 القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للإلتزامات.

الباب الثاني

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية

1/2 تعريف الرقابة الداخلية وأهميتها ووظائفها :

1/1/2 تعريف الرقابة الداخلية :

تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية، والوسائل والإجراءات الموضوعية من قبل الجهة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة، نحو التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال الوحدة وتطبيق سياسات الإدارة، والمحافظة على الأصول والممتلكات، ومنع الغش والخطأ وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها .

2/1/2 أسباب الإهتمام بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية :

- 1- زيادة حجم المنشآت واتساع أعمالها وانفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى صعوبة الاعتماد على طرق الرقابة المباشرة التي كان يمارسها صاحب العمل بنفسه، واضطرار الإدارة العليا للمنشأة إلى تفويض بعض اختصاصاتها إلى المستويات الإدارية الأدنى.
- 2- حاجة الإدارة العليا إلى وجود نظام فعال يحقق أهدافها، من حيث تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، وحماية أصول المنشأة من الضياع والسرقة وسوء الإستعمال، ومنع الأخطاء والغش أو تقليل فرص ارتكابها، وضمان دقة البيانات المالية المقدمة إليها بما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية الصائبة، والتأكد من التزام الإدارات المختلفة

بالمنشأة بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، والكشف عن الإخراقات تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.

3- تحول عملية التدقيق من مراجعة كاملة إلى مراجعة إختبارية، تقوم على أساس العينة، حتى أصبح من المتعذر بالنسبة للعضو الفني، في ضوء زيادة حجم المنشآت وتعدد عملياتها، إجراء المراجعة التفصيلية الكاملة لكافة العمليات المدونة بالدفاتر السجلات، مما تطلب ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يمكن للعضو الفني الخارجي الوثوق والإعتماد عليه عند تحديد حجم العينة المناسب لإجراء عملية المراجعة.

2/2 مكونات نظام الرقابة الداخلية :

إدارة الجهة محل التدقيق هي المسؤولة عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية ويتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من الأنشطة التي يتم تصميمها وتطبيقها لتحقيق الأهداف التالية:

أ. فعالية وكفاءة العمليات.

ب. صحة ومصداقية العمليات المالية وإمكانية الإعتماد عليها.

ج. الإلتزام بالقوانين واللوائح.

هناك خمسة مكونات للرقابة الداخلية ترتبط بالأهداف السابقة

التي تسعى الجهة محل الرقابة لتحقيقها وهي :

1- بيئة الرقابة .

2- الإتصالات والمعلومات .

3- تقدير المخاطر .

4- أنشطة الرقابة.

5- مراقبة ومتابعة أنشطة الرقابة.

أ- تفهم نظام الرقابة الداخلية:

في مرحلة الرقابة الداخلية فإنه ينبغي على العضو الفني تفهم الرقابة الداخلية والحصول على أدلة الإثبات عن فعالية الرقابة الداخلية وبنبغي عليه كذلك تفهم مكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة بعنصري الوجود والإكتمال وذلك من أجل التقرير عن مدى كفاءة تصميم وتطبيق ذلك النظام.

والحد الأدنى للمعلومات التي يجب الإلمام بها عن نظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط جيد لمهمة التدقيق يجب أن تشمل التعرف على:

- الأنواع المحتملة للأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث.
- العوامل المؤثرة في إحداث مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية للتدقيق.

إن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية يتحقق من خلال التحديث

المستمر للنظام والذي يشمل:

- توثيق نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد المراحل الحرجة في النظام.
- تطبيق إجراء التتبع.
- إختبار الأنشطة الرقابية من خلال استخدام الإستفسار والفحص

والملاحظة وإجراء إعادة التطبيق والتحديث المستمر للنظام بما يسمح بتوفير أدلة الإثبات بشأن فاعلية الأنشطة الحرجة أو الأساسية للرقابة.

تتمثل أنشطة الرقابة التي يجب إخضاعها للاختبار من أجل

المساعدة في تفهم الرقابة الداخلية في :

- أنشطة الرقابة وإعداد التقارير المالية .
- أنشطة الرقابة و الإلتزام .
- أنشطة الرقابة والعمليات .

بالنسبة لكل هدف من أهداف الرقابة فإنه ينبغي على العضو

الفني ما يلي :

- تحديد أنشطة الرقابة ذات الصلة اللازم إخضاعها للاختبار.
- تطبيق إجراء التتبع لبعض الأنشطة للتحقق من التطبيق الفعلي لها.
- توثيق هذه الأنشطة في أوراق العمل.
- تحديد طبيعة وتوقيت إختبارات الرقابة.
- تحديد مدى إختبارات الرقابة.

ب- كيفية الحصول على تفهم لنظام الرقابة الداخلية :

يعد العضو الفني مسؤولاً عن تقييم أنشطة الرقابة الداخلية، ويمكن

أن يحصل على المعلومات اللازمة لتفهم أو تحديث نظام الرقابة الداخلية

عن طريق الإجراءات التالية :

- الإستفسارات من الإدارة أو المشرفين أو العاملين.

● ملاحظة أنشطة وعمليات الجهة محل التدقيق.

● الفحص المحدود للمستندات والسجلات.

ينبغي على العضو الفني الحصول على تفهم كاف لأنشطة الرقابة المحددة لتقدير مدى تحقيق الأهداف الرقابية وذلك بافتراض فاعلية العناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية وهي:

1- بيئة الرقابة .

2- الاتصالات والمعلومات .

3- تقدير المخاطر .

4- أنشطة الرقابة

5- مراقبة ومتابعة أنشطة الرقابة

1/2/2 بيئة الرقابة:

إن بيئة الرقابة تعد الأساس في تشكيل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية لما قد توفره من نظام عام للإنضباط ، ويتم تطبيق أنشطة الرقابة على جميع المستويات الإدارية في الجهة وذلك لتوفير ضمان معقول بتنفيذ توجيهات الإدارة ، وتوافر مناخ بيئي صالح للرقابة يشجع أو يعزز الإعتماد على ذلك النظام كمدخل ملائم للتدقيق.

إن عناصر المخاطر المتعلقة ببيئة الرقابة يمكن أن تنشأ من العوامل

المكونة لهذه البيئة وهي:

1- الهيكل التنظيمي.

2- فلسفة الإدارة والنمط الإداري السائد.

- 3- النزاهة والقيم الأخلاقية.
 - 4- الإلتزام بالكفاءة.
 - 5- أساليب الرقابة الإدارية الخاصة بالإلتزام بالقوانين واللوائح.
 - 6- توزيع السلطة والمسؤولية.
 - 7- السياسات والقواعد الخاصة بالموارد البشرية.
 - 8- أساليب الرقابة الإدارية على إعداد وتنفيذ الميزانيات التقديرية.
- فيما يلي المؤشرات الرئيسية التي يستدل منها على مناخ غير ملائم للرقابة، وذلك لكل مكون من مكونات هذه البيئة:
- 1- الهيكل التنظيمي:

- من أهم العوامل التي تشير إلى ضعف الهيكل التنظيمي:
- 1-1 الهيكل التنظيمي غير مناسب لحجم وتعقيد الجهة.
 - 2-1 إدارة غير مركزية.
 - 3-1 القيادات المسؤولة عن الجهاز المالي محملين بأعباء وظيفية أكبر من اللازم.
 - 4-1 إسناد المعالجة المحاسبية للعمليات إلى أفراد لا تتوافر فيهم المهارات والكفاءة اللازمة.
 - 5-1 يتضمن التوصيف الوظيفي توزيع الاختصاصات مع إغفال ضرورة الفصل بين الإعتماد والتسجيل والحياسة.
 - 6-1 توزيع المسؤولية وتفويض السلطة بطريقة غير ملائمة.

- 7-1 وجود صعوبة في تحديد النظم أو الأفراد الذين يسند إليهم مهمة الرقابة على الجهة أو البرامج التي تكلف بتنفيذها.
- 8-1 التغييرات الأخيرة في الهيكل الإداري التي تؤثر سلباً على المنظمة.
- 9-1 المسؤوليات على مستوى الإدارة التنفيذية لا تتناسب مع الهيكل التنظيمي للفروع أو الأقسام.
- 10-1 تحديد السياسات والإجراءات عند مستويات إدارية غير مناسبة.
- 11-1 أنشطة تدار وتراقب بواسطة شخص واحد أو عدد من الأفراد.
- 2- فلسفة الإدارة والنمط الإداري السائد:
- من أهم العوامل التي تشير إلى ضعف فلسفة الإدارة والنمط الإداري السائد :

- 1-2 غياب أو ضعف الإهتمام الإداري بالرقابة الداخلية وبيئة الرقابة.
- 2-2 الاتجاه السلبي تجاه المخاطر والجوانب المحاسبية.
- 3-2 إجراء العديد من التعديلات في القيود الدفترية وخصوصاً مع نهاية السنة.
- 4-2 تغاضي الإدارة وعدم اهتمامها بأية تجاوزات للقوانين واللوائح.
- 5-2 تكرار قيام الإدارة بتنفيذ عمليات مالية كبيرة أو غير عادية عند اقتراب نهاية السنة.
- 6-2 إكتشاف معلومات مبالغ فيها بخصوص تنفيذ البرامج والأنشطة.

- 7-2 الإدارة العليا ينقصها الخبرة والخلفية المالية.
- 8-2 الإدارة بطيئة في استجابتها لمواقف الأزمات في كل من النواحي التشغيلية والمالية.
- 9-2 إستعداد الإدارة لإعداد تقارير مالية مزورة.
- 10-2 الإدارة تستخدم معلومات غير موثوق بها وغير دقيقة في اتخاذ القرارات.
- 11-2 إبرام تعاقدات أو الإلتزام بارتباطات غير واردة في برامج العمل المعتمدة أو لا.
- 12-2 يتوافر لها الموافقات النظامية اللازمة.
- 13-2 غياب التفاعل والتعاون بين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية.
- 14-2 الإدارة تبدو أكثر اهتماماً بالحصول على رأي نظيف عن التدقيق، وإغفال أهمية التعرف على جوانب الضعف الجوهرية في نظم العمل.
- 15-2 عدم اهتمام الإدارة بالوفاء بالمواعيد المقدرة لتقديم التقارير.
- 3- النزاهة والقيم الأخلاقية:
- من أهم العوامل التي تشير إلى الضعف في النزاهة والقيم الأخلاقية :
- 1-3 عدم وجود قواعد إرشادية عن أخلاقيات العمل التي يجب أن يلتزم بها العاملون .
- 2-3 الخلط وعدم التمييز الواضح بين ما هو مقبول وما هو غير مقبول من السلوك.

3-3 غياب دليل لقواعد السلوك أو أي سياسات أخرى بشأن الأعراف المقبولة أو المصالح المتعارضة أو المعايير المفروض أن تسود عن أخلاقيات السلوك المهني.

3-4 الإدارة تحت ضغط من جهات عليا وذلك للحصول على رأي نظيف بشأن البيانات المالية.

3-5 الإدارة لا تسرع بالتنبيه بوجود مشاكل أو أزمات.

3-6 الإدارة تبدي اتجاه متراخ تجاه الرقابة الداخلية.

4- الإلتزام بالكفاءة :

من أهم العوامل التي توضح ضعف الإلتزام بالكفاءة :

1-4 عدم تحليل الوظائف لتحديد المعرفة والمهارات المطلوبة لكل وظيفة.

2-4 العاملون ليست لديهم المعرفة والمهارات الكافية المطلوبة للقيام بعملهم.

3-4 الإشراف على العاملين غير كاف ولا يعوض النقص في المعلومات والمهارات.

5- أساليب الرقابة الإدارية الخاصة بالإلتزام بالقوانين واللوائح :

من العوامل التي تعكس مجالات الضعف في الرقابة على الإلتزام

بالقوانين واللوائح:

1-5 عدم اكتراث الإدارة بتطبيق القوانين واللوائح.

2-5 ضعف السياسات والإجراءات الخاصة بالإلتزام بالقوانين واللوائح.

3-5 عدم وجود آلية لإبلاغ الإدارة بوجود تصرفات غير قانونية.

- 4-5 الكشف عن حالات متكررة من عدم الإلتزام أو ضعف السيطرة.
- 5-5 إهمال الإدارة في تحديد حالات عدم الإلتزام بالقوانين واللوائح.
- 6-5 إستلام شكاوى متكررة من جمهور المتعاملين أو من جهات إدارية أخرى.
- 7-5 عدم استجابة الإدارة لأية تغييرات قانونية.
- 8-5 لا يتوافر لدى الإدارة مستشار قانوني كفاء.
- 6- توزيع السلطة والمسؤولية :
- من العوامل التي تشير إلى ضعف في مجال توزيع السلطة والمسؤولية:
- 1-6 غياب سياسات دقيقة وكافية بشأن تحديد المسؤوليات وتفويض السلطة.
- 2-6 عدم توافر الكفاءات في مجال المحاسبة ونظم المعلومات بما يتفق مع حجم الجهة وتعقد عملها.
- 3-6 تفويض السلطة لا يتناسب مع حدود المسؤولية.
- 4-6 غياب السياسات ونظم العمل الدقيقة والكافية لتأمين الأصول المرجحة مثل النقدية والإستثمارات والمخزون والأصول الثابتة.
- 7- السياسات والقواعد المطبقة في مجال الموارد البشرية:
- من أهم العوامل التي تشير إلى مواطن الضعف في هذا المجال:
- 1-7 عدم كفاية طرق توصيل السياسات والإجراءات الخاصة بالموارد البشرية إلى مواقع العمل المختلفة.

- 2-7 عدم دقة أو كفاية السياسات العامة عند التعيين وجذب الأفراد المؤهلين والمتميزين.
- 3-7 عدم دقة التوصيف الوظيفي في الأدلة المعدة لذلك.
- 4-7 عدم كفاءة وفعالية برامج التدريب في تقديم فرص التنمية والتطوير للعاملين.
- 5-7 عدم دقة معايير التقييم والترقي.
- 6-7 غياب التعليمات الملزمة بالحصول على الإجازات الرسمية بالنسبة للأفراد المكلفين بالوظائف الرقابية الحساسة.
- 8- أساليب الرقابة الإدارية على إعداد وتنفيذ الميزانيات التقديرية:
من أهم العوامل التي تشير إلى ضعف طرق سيطرة الإدارة على الميزانيات التقديرية:
- 1-8 عدم توافر توجيهات وإرشادات تفصيلية عن استخدام الميزانيات التقديرية.
- 2-8 غياب تنفيذ إجراءات الفحص والمراجعة واعتماد الميزانيات التقديرية.
- 3-8 إهتمام محدود من قبل الإدارة عن معلومات الميزانيات التقديرية.
- 4-8 مشاركة غير كافية من الإدارة في توجيه ومراجعة تنفيذ الميزانيات التقديرية.
- 5-8 أنظمة تخطيط وتقارير غير كافية.
- 6-8 استخدام طرق غير دقيقة أو غير كافية لتقييم الموقف الحالي لمستوى الأداء.

2/2/2 الإتصالات والمعلومات:

الإتصالات :

الإتصالات تشير إلى حركة المعلومات أفقياً ورأسياً داخلياً وخارجياً عند كل المستويات الإدارية في الجهة محل التدقيق، والإتصالات الفعالة تتضمن رسالة واضحة من الإدارة بأنه تم تحمل مسؤوليات الرقابة بجدية بما في ذلك ربط الدور الذي يقوم به كل فرد ببقية الأدوار التي يقوم بها غيره، وكذلك بالنظام الرقابي المطبق في هذه الجهة.

- وأدوات الإتصال يمكن أن تشمل على أشكال مختلفة مثل دليل السياسات والتقارير المحاسبية والمالية والمذكرات المختلفة، وقد تكون الإتصالات الكترونية أو خطية أو شفوية من خلال ما يمكن أن تقوم به الإدارة من لقاءات يتم فيها شرح ما قامت به الإدارة من أعمال وما ترتب عليها من نتائج.

- ينبغي على العضو الفني الحصول على معرفة كافية بالأساليب أو الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة لتوصيل المعلومات بشأن توزيع الأدوار والمهام وحدود المسؤوليات وخاصة ما يرتبط منها بأهم القضايا المتعلقة بالبيانات والتقارير المالية وتوفير الأمن للأصول وكذلك الإلتزام بقوانين وقواعد تطبيق الموازنة والقوانين الأخرى التي تخضع لها الجهة محل التدقيق.

من أهم العوامل التي تعد مؤشراً على ضعف الإتصالات :

1- الإتصالات الداخلية :

1-1 نظام غير فعال لتوصيل السياسات والإجراءات.

2-1 إتصالات غير كافية عبر المنظمة.

3-1 الإدارة غير فعالة في الإعلام عن مسؤولياتها عن الموارد العامة.

4-1 توصيف وظيفي رسمي أو غير رسمي غير دقيق.

5-1 قنوات اتصال غير ملائمة للتقارير عن الأفراد.

2- الإتصالات الخارجية :

1-2 تقصير الإدارة بشأن متابعة المعلومات الواردة من الأطراف الخارجية المختلفة التي تتعامل مع الجهة محل التدقيق مثل المستفيدين من الخدمة التي تقدمها هذه الجهة والموردين والسلطات الإدارية المشرفة وأي جهات خارجية أخرى.

2-2 قنوات اتصال غير فعالة مع الموردين والمقاولين والمستفيدين من البرامج والخدمات التي تعد لها الجهة محل التدقيق.

3-2 الجهات الخارجية لم تحط علماً بمعايير وقواعد السلوك في الوحدة محل التدقيق.

المعلومات :

تشير المعلومات إلى ما تم تحديده والحصول عليه وإبلاغه بالشكل وفي الإطار الزمني الذي يمكن العاملين داخل الجهة الخاضعة للتدقيق من القيام بمسؤولياتهم وتنفيذ ما يوكل إليهم من مهام.

للحصول على تفهم كاف عن نظام معلومات الجهة محل التدقيق فإنه يتطلب كخطوة أولى تحديد الكيفية التي يدعم بها ذلك النظام مجموعة العمليات المالية الهامة، والخطوة الثانية هي الحصول على تفهم كاف عن العوامل التالية بخصوص كل عملية أو مجموعة من العمليات التالية:

- 1- كيفية بدء العمليات ، من خلال بيان منشأ كل عملية مالية.
- 2- كيفية معالجة هذه العمليات من بدء المعاملات إلى تضمينها في البيانات المالية ويشمل ذلك كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات في معالجة البيانات.
- 3 - السجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة وكيفية التقرير عن هذه العمليات في البيانات المالية.

ينبغي القيام باختبار الرقابة على نظم المعلومات (تكنولوجيا المعلومات) من قبل اختصاصيو تكنولوجيا المعلومات ويجوز للعضو الفني مساعدتهم باختبار أدوات رقابة المستخدم والرقابة على التطبيقات بما في ذلك المتابعة اليدوية.

إن نظام المعلومات يسمح بتوفير تقارير تحتوي على المعلومات التي تتعلق بالعمليات والجوانب المالية والالتزام، يسهل مهمة الإدارة في تسيير الأمور والرقابة المستمرة على الأنشطة المختلفة والعمليات مما يجعل بالمستطاع تشغيل العمل والأنشطة، ونظام المعلومات لا يتعامل فقط مع البيانات الداخلية ولكنه يتعامل أيضاً مع المعلومات المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية التي يمكن أن تؤثر على اتخاذ القرارات وإعداد التقارير للجهات الخارجية.

3/2/2 تقدير المخاطر :

- ينبغي تقدير المخاطر بصورة منفصلة بخصوص كل تأكيد يتعلق بالدورات والتطبيقات المحاسبية.
- تعد عملية تقدير المخاطر في الجهات الصغيرة أقل تعقيداً نظراً لأنها

عادة ما تكون أكثر مركزية مع محدودية عدد المستويات الإدارية.

- إن مجالات تقدير المخاطر الملازمة المتوسطة والعالية في الغالب ما تتصل بنواحي تقديرية خارج نطاق الأنشطة الرقابية، وبالتالي فإنه لا ينبغي على العضو الفني الإعتماد على أنشطة الرقابة الداخلية في مواجهة هذه المخاطر، إلا أنه في حالة نظم المعلومات الآلية الشديدة التعقيد فقد يكون من المناسب البحث عن أمان أكبر من خلال الإعتماد على أنشطة الرقابة الآلية.

فيما يلي العوامل الرئيسية التي تشير إلى وجود المخاطر:

1- تحديد الأهداف :

من عوامل الضعف الرئيسية ذات الصلة بتحديد الأهداف ما يلي:

- 1-1 الإدارة لم تحدد أو تبلغ أهدافها العامة للموظفين.
- 2-1 ليس لدى الإدارة تخطيط إستراتيجي أو خطة إستراتيجية ، ولم يتم توجيه العناية إلى كفاءة توزيع الموارد.
- 3-1 الإدارة لم تحدد الأهداف التفصيلية على مستوى النشاط وخاصة الأنشطة التي تحتل أهمية ملحوظة.

2- تحليل المخاطر:

من عوامل الضعف الرئيسية ذات الصلة بتحليل المخاطر ما يلي:

- 1-2 لا يتم تحديد مخاطر الأهداف بصورة دقيقة.
- 2-2 الإدارة لم تحدد المخاطر الناشئة عن المصادر الداخلية بصورة دقيقة.

3- إدارة التغيير:

من عوامل الضعف الرئيسية ذات الصلة في مجال إدارة التغيير ما يلي:

3-1 آليات غير كافية لتحديد توصيل الأحداث والأنشطة والظروف التي تؤثر على أهداف التشغيل أو على أهداف إعداد البيانات والتقارير المالية.

3-2 عدم تعديل الأنظمة المحاسبية أو أنظمة المعلومات استجابة للظروف المتغيرة.

3-3 غياب الإهتمام بتصميم أنشطة رقابية بديلة إستجابة للظروف المتغيرة

3-4 عند تقدير مخاطر الرقابة لكل تأكيد خاص بالحسابات والبنود المكونة له، فإنه ينبغي على العضو الفني النظر والإهتمام بالأخطاء المجمعّة التي قد لا يمكن منعها أو اكتشافها في التطبيقات المحاسبية المؤثرة في البند أو الحسابات، فعلى سبيل المثال فإن الإيداعات النقدية والمدفوعات النقدية والتطبيقات المحاسبية الخاصة بالأجور والمرتبات تؤثر على حساب النقدية، وبناءً عليه فإنه ينبغي مراعاة النظر في المخاطر بأن الأخطاء المجمعّة يمكن أن تنشأ من مجموعة من التطبيقات المحاسبية التي قد لا يمكن منعها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية.

3-5 بعد تحديد عوامل المخاطر ذات الصلة بالتدقيق فإنه يتم تقدير المخاطر الملازمة على مستوى كل عنصر من عناصر التأكد ولكل مكون من مكونات البيانات المالية.

3-6 في ضوء المخاطر الملازمة فإنه ينبغي أن يتوافر لدى الجهة محل التدقيق نظام قوي للرقابة على العمليات يمكن الإدارة من كشف أي

نقاط ضعف يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على الأداء، وبناءً عليه فإن الحاجة إلى الرقابة على العمليات في مجال معين أو الوعي بنقاط الضعف في الرقابة على العمليات ذات الصلة بعوامل المخاطرة هذه ينبغي تحديدها والإهتمام بها لتكون محل مراجعة إضافية.

3-7 بعد قيام إدارة الجهة بتقدير المخاطر الملازمة لعدم الإلتزام فإنه ينبغي على العضو الفني القيام بإجراءات التدقيق الإضافية والتي تهدف إلى تأكيد أن بنود الإنفاق المصرح به والتجاوزات قد تم الإشارة إليها في المذكرات الملحقة بملخص البيانات المالية.

3-8 يجب على العضو الفني تضمين الإلتزام بالقوانين واللوائح في عملية تقدير المخاطر، وينبغي أن يكون تقدير مخاطر الملازمة لكل بند من القوانين واللوائح التي يجب أن تلتزم بها الجهة محل التدقيق.

فيما يلي الظروف والعوامل الرئيسية التي يمكن أن تكون مؤشراً لوجود المخاطر الملازمة ومخاطر الإحتيال مع مراعاة أن هذه العوامل هي على سبيل المثال، لذلك فإن على العضو الفني أن ينتبه إلى احتمال وجود أي عوامل أخرى مؤثرة في هذا المجال:

أ- برامج الجهة :

فيما يلي العوامل الرئيسية التي تؤثر بصورة ملموسة على برامج الجهة :

- 1- تغيير اللوائح الحكومية والعوامل الإقتصادية و العوامل البيئية.
- 2- الإدارة تواجه ضغوط شديدة للحصول على الدعم الإضافي اللازم للإبقاء على مستويات الخدمة نشطة وفعالة.
- 3- قضايا محاسبية محل خلاف.

- 4- أمور جوهرية محل شك أو أحداث جوهرية طارئة.
 - 5- حدوث نمو سريع غير طبيعي في برامج العمل.
 - 6- إنعدام أو قصور في السياسات والإجراءات والأنظمة اللازمة لقياس الأداء.
 - 7- الإدارة تواجه ضغوطاً كبيرة لاستعمال أو ترك الموارد المخصصة للسنة الجارية من أجل الحفاظ على مستويات التمويل المستقبلية حتى لا تخفض إتمادات السنة التالية.
 - 8- البرامج الهامة تحمل معها تاريخ إداري غير مقبول، والذي كان له تأثيره السلبي على الأداء.
 - 9- البرامج الهامة تحمل معها تاريخ تجارب غير إيجابية لنظم الإدارة المالية والتي تسببت في تجاوزات في التكلفة والزمن.
 - 10- تدهور الظروف الإقتصادية وخاصة الجهات الأخرى التي تتعامل مع الجهة محل التدقيق.
- واستناداً إلى تقدير المخاطر الملازمة فإنه ينبغي على العضو الفني تقدير مخاطر المراقبة عند أحد المستويات الثلاثة التالية :
- أ. مخاطر المراقبة عند مستوى محدود يعنى أن المراقبة سوف تمنع أو تكتشف أية أخطاء مجمعة.
 - ب. مخاطر المراقبة عند مستوى معتدل ويعنى أن المراقبة من المحتمل إلى حد ما أن لا تمنع أو تكتشف أية أخطاء مجمعة.
 - ج. مخاطر المراقبة المرتفعة ويعنى أن الإتجاه الغالب هو أن المراقبة من غير المحتمل إلى حد كبير أن تمنع أو تكتشف أية أخطاء مجمعة .

ب- العمليات المالية والحسابات الهامة:

فيما يلي العوامل الرئيسية التي تؤثر بصورة جوهرية على العمليات المالية والحسابات الهامة الخاصة بالجهة:

- 1- وجود أنواع جديدة من العمليات المالية.
- 2- أصول من السهل تحويلها إلى نقدية.
- 3- وجود عمليات مالية هامة ترتبط بأطراف خارجية.
- 4- المخزون أو المعدات لها خصائص معينة مثل صغر الحجم أو القيمة المرتفعة أو الطلب الكبير عليها أو سهولة تسويقها أو من السهل تحويلها إلى نقدية.
- 5- عمليات مالية أو حسابات من الصعب تدقيقها، تخضع إلى حد كبير للتقدير من جانب الإدارة، وعرضة للتزوير أو الفقد أو الإختلاس أو عرضة للمشاكل الخاصة بالحيازة أو تقدير القيمة.
- 6- حسابات تحتاج لعمليات حسابية معقدة أو مبادئ محاسبية محل جدل أو يتم معالجتها تحت قيد الوقت المحدود.
- 7- الحسابات التي تتركز العمليات المالية فيها على تداول مبالغ نقدية كبيرة غير عادية سواءً مقبوضات أو مدفوعات أو تحويلات.
- 8- إرسال دفعات ضخمة من المبالغ إلى الخارج.

4/2/2 أنشطة الرقابة :

- أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد على توفير الضمان بالالتزام بالتوجيهات والتعليمات الصادرة من الإدارة وكذلك

تساعد في تأكيد اتخاذ الإجراءات الضرورية، والأنشطة والإجراءات الرقابية تمارس على مستوى الجهة محل التدقيق عند كل مستوى إداري ولكل الوظائف والمهام اللازمة لمعالجة المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الجهة محل التدقيق، وهي تتضمن مجموعة متنوعة من الأنشطة والإجراءات مثل الموافقات والتفويضات والمراجعات والتسويات ومراجعة التنفيذ وأمن الأصول وتوزيع المهام .

- من المفيد غالباً تمييز أنشطة الرقابة على أساس الأهداف من تلك الأنشطة وبصورة عامة فإنه يمكن تصنيف أنشطة الرقابة إلى رقابة وقائية ورقابة إستكشافية.

أ. الرقابة الوقائية:

تم تصميمها لمنع الأخطاء أو أية تصرفات أخرى غير مرغوب فيها.

ب. الرقابة الإستكشافية:

تم تصميمها لاكتشاف البيانات الخاطئة أو أي تصرفات أخرى غير مرغوب فيها وذلك بغرض تصحيح الوضع (مثل تصحيح الأخطاء الواردة في السجلات المحاسبية). وأحياناً ما تكون الرقابة الإستكشافية أقل تكلفة من الرقابة الوقائية، والرقابة الإستكشافية قد تكون غير كافية إذا كان الهدف هو منع حدث ما من الوقوع.

5/2/2 مراقبة ومتابعة أنشطة الرقابة:

- 1- إن متابعة الأنشطة الرقابية يوجه نحو تقدير مدى تنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية على مدى الفترة الزمنية محل الفحص، ويمكن القيام بذلك من خلال الأنشطة المستمرة الموجهة لذلك أو التقييم المنفصل أو الإثنان معاً، وأنشطة المتابعة الفعالة تتطلب التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية وإبلاغ ذلك إلى الإدارة العليا للجهة محل التدقيق بالموضوعات الهامة الناتجة عن أوجه القصور هذه، وفي العادة فإن الجمع بين المتابعة المستمرة والتقييم الدوري يوفر الضمان بأن أنشطة الرقابة الداخلية تحتفظ بفعاليتها على مدى الفترة الزمنية محل الرقابة.
- 2- إن أنشطة المتابعة المستمرة تتم من خلال العمل عن طريق ما تقوم به الإدارة من الإشراف الدائم وأي إجراءات أخرى تقوم بها الإدارة لمتابعة العاملين أثناء القيام بما يكلفون به من مهام خاصة بالرقابة.
فيما يتعلق بالتقييم المنفصل فإنه يعتمد اعتماداً جوهرياً على تقدير مدى فاعلية المخاطر المتعلقة بأنشطة المتابعة المستمرة.
- 3- يقوم العضو الفني بالنظر في أنشطة الإشراف والرقابة وذلك على جزأين هما :
1-3 أنشطة الإشراف والرقابة على المستوى العام وذلك للمساعدة في تحديد الأنشطة التي تستخدمها الإدارة لمواجهة مخاطر تحقيق أهداف الجهة محل التدقيق، وتفهم إلى أي مدى توفر هذه الأنشطة الأساس المناسب لتقدير مستوى منخفض أو متوسط من مخاطر الرقابة.

- 2-3 منع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية، وأفضل توجه فعال لتحديد هذه الأنشطة المحددة هو التعرف على رؤية الإدارة وتطلعاتها.
- 4- العوامل التالية تعد مؤشراً على ضعف نظام المتابعة المستمرة لأنشطة الرقابة :
- 1-4 اهتمام غير كاف من جهة الإدارة في مراجعة الأداء.
 - 2-4 الإدارة لا تتابع بصورة كافية الأنشطة الجوهرية الخاصة بعمليات خارجية أو مكونات نظم المعلومات.
 - 3-4 أعداد كبيرة من الدفعات تكرر صرفها .
 - 4-4 قصور في متابعة وفحص الحالات غير العادية أو الإستثنائية.
 - 5-4 الإدارة لا تستجيب لتوصيات الأعضاء الفنيين بشأن تحسين نظم الرقابة الداخلية.
 - 6-4 الإدارة ينقصها الأدوات الفعالة لمتابعة السياسات الخاصة بإعداد وتعديل النظم المحاسبية.
 - 7-4 عدم المقارنة الدورية من جانب الإدارة بين الأرصدة الدفترية للأصول وبين أرصدها الفعلية.
 - 8-4 الإدارة لا تشجع ولا تهتم باقتراحات العاملين.
 - 9-4 غياب إجراءات المتابعة اللازمة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
 - 10-4 لا توجد آلية فعالة لكشف والتقرير عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.

4-11 الإجراءات التصحيحية بخصوص أوجه القصور لا يحدد لها جدول زمني .

4-12 لا يتم إعداد التقارير عن أوجه القصور إلى المسؤول المباشر وإلى المستوى الأعلى في التنظيم.

5- إستناداً إلى فهم أنشطة الرقابة وتحديد مدى قدرة هذه الأنشطة على تحقيق أهداف الرقابة فإن على العضو الفني أن يعيد النظر في تقدير مخاطر الرقابة لتحديد مدى الحاجة إلى اختبارات إضافية لأنشطة الرقابة. إذا كانت مخاطر الرقابة عالية بسبب أن أنشطة الرقابة لبعض التطبيقات المحاسبية غير فعالة من حيث التصميم أو التنفيذ (استناداً إلى اختبارات السنوات السابقة لأنشطة الرقابة وبيان الإدارة بأنها لم تتحسن) فإن العضو الفني ليس بحاجة إلى اختبار أنشطة الرقابة، وإذا كانت فعالة فإنه يلزم إتخاذ الإجراءات اللازمة لاختبارها.

3/2 إجراءات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية :

1/3/2 تحديث تفهم الرقابة الداخلية :

1- قبل إجراء اختبارات الرقابة فإنه ينبغي على العضو الفني القيام بعملية التتبع لتحديد ما إذا كانت أنشطة الرقابة الداخلية تعمل بالصورة المفهومة عنها سابقاً. أي أن هذا الإجراء (التتبع) يتم لتأكيد تفهم ما تم التوصل إليه عن هذه الأنشطة وكذلك من خلال الملاحظة والفحص والنقاش مع المسؤولين عن تطبيق أو صيانة نشاط من أنشطة الرقابة، وينبغي على العضو الفني تحديد ما إذا كان كل نشاط من الأنشطة الرقابية قد تم تطبيقه في الواقع. وإذا لم يتم إعمال كل نشاط من هذه الأنشطة

فإن عليه تقدير ما إذا كان من الممكن تحقيق الأهداف الرقابية من خلال أنشطة رقابية أخرى. وفي هذه الحالة فإن على العضو الفني إتخاذ الإجراءات المناسبة لاختبار هذه الأنشطة الأخرى.

2- بالنسبة لكل هدف من أهداف الرقابة واستناداً إلى المناقشات مع موظفي الجهة محل التدقيق فإنه ينبغي على العضو الفني تحديد أنشطة الرقابة التي تم تصميمها وتنفيذها لتحقيق ذلك الهدف. ويمكن تسجيل هذه الأنشطة في مذكرات غير رسمية. كما ينبغي على العضو الفني فرز وتصنيف هذه الأنشطة من خلال القيام بالإجراءات التالية :

2-1 تحديد الأنشطة الرقابية الملائمة ذات الصلة لاختبارها.

2-2 القيام بإجراء التتبع للتأكد من تطبيق هذه الأنشطة.

2-3 توثيق أنشطة الرقابة تلك في أوراق عمل إختبارات الرقابة أو ما يشابهها.

2-4 تحديد طبيعة وتوقيت إختبارات الرقابة.

2-5 تحديد مدى إختبارات الرقابة.

3- ينبغي على العضو الفني تحديد نشاط الرقابة أو مزيج أنشطة الرقابة التي من المحتمل أن تكون المخاطر الملازمة لها عالية وذلك لأنها في العادة تتطلب أدوات رقابة أقوى أو أكثر تكثيفاً لمنع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية مقارنة بالتأكيدات لأهداف ذات مخاطر أقل.

4- بالنسبة لأهداف الرقابة التي ثبت من خلال التقديرات الأولية وجود أنشطة رقابة فعالة أو من المحتمل وجود أنشطة رقابة فعالة بالنسبة لهذه الأهداف فإنه ينبغي على العضو الفني إختبار أنشطة الرقابة المنتقاة

جميعها أو بعض الأنشطة فقط لأنه من المحتمل أن تكون هناك أنشطة رقابية أخرى غير فعالة تتصل بهدف الرقابة.

5- ينبغي على العضو الفني القيام بإجراء التتبع لتأكيد تفهم المعلومات الجوهرية عن الأنظمة المطبقة في الجهة محل التدقيق. ومع ذلك فإذا كان العضو الفني قد كون تفهم كافي للأنظمة نتيجة للإجراءات التي تم القيام بها في السنة السابقة فإن مناقشة أية تغييرات في هذه النظم مع الإدارة يمكن أن يحل محل إجراء التتبع. وفي أثناء تطبيق إجراء التتبع فإنه ينبغي على العضو الفني تتبع واحدة أو أكثر من العمليات المالية منذ نشأة هذه العمليات وتعقب هذه العمليات في معالجتها مع فحص المستندات المؤيدة. ونظراً لأهمية إجراء التتبع في تفهم معالجة العمليات المالية وفي تحديد الإجراءات المناسبة للتدقيق، فإنه ينبغي القيام بها بالنسبة لجميع التأكيدات عن التطبيقات المحاسبية الجوهرية. إن تطبيق إجراء التتبع بالنسبة للمحاسبة عن الموازنة وعن الإلتزام وعن نظم العمل يجب أن يوفر أدلة الإثبات التي تعزز النتائج عن مستوى هذه النظم. وباختصار فإن الهدف من إجراء التتبع هو تأكيد التفهم الكاف للنظم.

2/3/2 إختبار أنشطة الرقابة والنظم باستخدام العينات العشوائية :

● غير مطلوب من العضو الفني إختبار أنشطة الرقابة التي لا يتوافر فيها عنصر الكفاءة والفعالية من حيث التصميم أو التنفيذ وكذلك فإن أنشطة الرقابة الداخلية التي تثبت عدم فعاليتها في التصميم أو التشغيل إستناداً إلى اختبارات السنوات السابقة لا تحتاج أيضاً إلى اختبارها. وإذا حُدد في سنة سابقة أن الرقابة على أي تطبيق محاسبي معين كانت غير فعالة وإذا تبين من خلال المعلومات الواردة من الإدارة بأنه لم يحدث تحسين في هذه

الأنشطة، فإن العضو الفني غير ملزم أيضاً باختبار هذه الأنشطة. وعلى الجانب الآخر فإنه إذا ما تحدد أن الرقابة فعالة في التصميم وأنه تم وضعها حيز التشغيل فإنه يجب القيام باختبارات كافية لمعرفة مدى فعاليتها في تعزيز المستوى المنخفض الذي تم تقديره عن مخاطر الرقابة.

● للحصول على أدلة إثبات إضافية عن فعالية أدوات الرقابة المحددة فإنه يجب على العضو الفني إختيار مزيج من إختبارات الرقابة (الملاحظة أو الإستفسار أو الفحص) للقيام بها وتحديد توقيت تلك الإختبارات. ونظراً لأنه عادة لا يوجد إجراء واحد تتوافر فيه القدرة وإمكانية التطبيق والفعالية فإن من الأفضل اللجوء إلى الجمع بين هذه الإجراءات لضمان تحقيق مستوى التأكد المعقول وعند تحديد أنواع الإختبارات التي ينبغي تطبيقها فإن إجراءات التدقيق التي يمكن استخدامها أثناء تدقيق الرقابة الداخلية تتلخص فيما يلي:

1- الملاحظة :

إختبارات الملاحظة دائماً ما يتم القيام بها بواسطة ملاحظة موظفي الجهة محل التدقيق الذين يقومون بأنشطة الرقابة بصورة فعلية خلال السياق المعتاد لواجباتهم، وبصورة عامة فإن الملاحظة توفر أدلة إثبات يمكن الإعتماد عليها بصورة كبيرة لمعرفة ما إذا كان نشاط الرقابة تم تطبيقه بصورة ملائمة من عدمه. ومع ذلك فإنها لا تقدم أي دليل على أن الرقابة كانت مطبقة في أي وقت آخر. وبناءً عليه فإنه ينبغي إكمال إختبارات الملاحظة بالأدلة الإضافية للإثبات التي يتم الحصول عليها من خلال الإختبارات الأخرى مثل الإستفسار والفحص عن تنفيذ أنشطة الرقابة في الأوقات الأخرى.

2- الإستفسار:

يتم القيام باختبارات الإستفسار عن طريق إجراء إما إستفسارات شفوية أو خطية مع موظفي الجهة محل التدقيق المكلفين بتطبيق أنشطة الرقابة للتعرف على ما يتم القيام به والكيفية التي يتم بها ذلك. وبصفة عامة فإن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خلال الإستفسار هي أقل أدلة التدقيق التي يعتمد عليها وعادةً ما ينبغي دعمها بالأدلة الإضافية من خلال الأنواع الأخرى من إختبارات الرقابة (الملاحظة أو الفحص). وتتوقف درجة المصدقية والثقة في الأدلة التي يتم الحصول عليها من الإستفسار على عوامل عديدة من أهمها:

- خبرة وكفاءة ودراية واستقلالية ونزاهة الشخص الذي تم الإستفسار منه.
- ما إذا كان الدليل عاماً أو محدداً، فالدليل المحدد عادة ما يتم الإعتماد عليه بصورة أكبر من الدليل العام.
- مدى تعزيز الأدلة التي تم الحصول عليها. فالدليل الذي تم الحصول عليه من العديد من موظفي الجهة محل التدقيق عادة ما يعتمد عليه بصورة أكبر من الدليل الذي يتم الحصول عليه من شخص واحد فقط.
- ما إذا كان الدليل تم تقديمه شفهيّاً أم خطياً .

3- الفحص:

- إختبارات الفحص يتم القيام بها عن طريق مراجعة المستندات والسجلات عن كل توكيد مثل التحقق من وجود التوقيع أو العلامات

المميزة بما يفيد خضوع هذه المستندات والسجلات للنشاط الرقابي ومتابعة تطبيقه. ويمكن أن يساعد توثيق النظام في أدلة العمل والرسوم البيانية والتوصيف الوظيفي في تقديم دليل إثبات عن تصميم الرقابة ولكنها لا تقدم دليل إثبات بأن الأنشطة الرقابية قد تم تطبيقها بصورة مقبولة.

● ينبغي على العضو الفني تصميم وإجراء اختبارات أنشطة رقابة فعالة في التصميم لتأكيد فعاليتها في التشغيل. وإذا لم تكن أنشطة الرقابة فعالة في التصميم أثناء فترة التدقيق فإنه ينبغي على العضو الفني القيام بالإجراءات التالية فيما يتعلق باختبارات الرقابة :

- الطلب من أخصائي نظم المعلومات اختبار أدوات رقابة نظم المعلومات.

- القيام باختبارات رقابة دون الاعتماد على العينات (إختبارات عشوائية).

- تقييم نتائج إختبارات الرقابة العشوائية.

وبالمثل فإنه ينبغي على العضو الفني تصميم وإجراء الإختبارات الخاصة بالإلتزام بتطبيق أنظمة الإدارة المالية. ويراعى أن إختبار مدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة يعد جزءاً من الإجراءات الأساسية للتدقيق.

● ليست هناك إجابة مطلقة بخصوص عدد أنشطة الرقابة الرئيسية التي ينبغي اختيارها لكل اختبار، ولكن ينبغي وجود توازن بين أنشطة الرقابة الوقائية وأنشطة الرقابة الإستكشافية المختارة. إن أنشطة الرقابة

الرئيسية المختارة ينبغي أن تعالج في مجموعها جميع التأكيدات الخاصة بالبيانات المالية، وبصورة نموذجية فإنه يجب أن يكون هناك توافق بين نتائج تطبيق هذه الأنشطة ومعالجة كل تأكيد باثنين من أدوات الرقابة الرئيسية أو أكثر. وتعد الرقابة الخاصة بإجراء التسويات من أهم أدوات الرقابة الكاشفة التي تساعد على ضمان نزاهة الأنشطة الرقابية المطبقة. بعد اختيار طبيعة إختبارات الرقابة التي ينبغي القيام بها فإنه ينبغي تحديد مدى إختبارات الرقابة بما في ذلك رقابة نظم المعلومات ويتم ذلك بالإعتماد على المعلومات التي تم جمعها عن تفهم الرقابة الداخلية وطبيعة الأنشطة التي ينبغي اختبارها وطبيعة وتوافر أدلة الإثبات، وتحديد مقدار الأدلة الإضافية المطلوبة بالنسبة لكل نشاط رقابي يقدر أنه ضروري لتحقيق أهداف الرقابة من عدمه. وينبغي على العضو الفني اختبار نشاط الرقابة لتحديد ما إذا كان قادراً على تحقيق أهداف الرقابة من عدمه فإنه ينبغي اختبار مدى ملاءمة عملية إعداد البيانات والتقارير المالية والموازنة والإلتزام والرقابة على العمليات بصورة عامة.

3/3/2 إعداد التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية :

1- من خلال التفهم أو تحديث التفهم للرقابة الداخلية في أي وقت أثناء التدقيق قد يتوصل العضو الفني إلى وجود جوانب قصور في ذلك النظام. ومن بين المواقف التي يمكن اكتشافها:

1-1 عدم إعتراف الإدارة بمخاطر الأخطاء الجوهرية وفشلها في وضع أنشطة رقابة فعالة موضع التنفيذ لمواجهة هذه المخاطر.

2-1 إعتراف الإدارة بمخاطر الأخطاء الجوهرية ولكن أنشطة الرقابة اللازمة لذلك لم يتم تصميمها بطريقة فعالة.

3-1 أنشطة الرقابة المطبقة لا تتوافر بما مقومات الكفاءة والفاعلية.

4-1 بيئة الرقابة الضعيفة تعيق أنشطة الرقابة الفعالة.

2- ينبغي على العضو الفني جمع الأدلة الكافية للتقرير عن جوانب الضعف في الرقابة ومدى أهمية أو خطورة كل جانب من هذه الجوانب ويجب أن يشمل التقرير أيضاً على أي من جوانب الضعف يتطلب إعادة النظر من أجل الإصلاح والتطوير وما يوصى به العضو الفني في هذا الشأن.

3- ينبغي على العضو الفني أن يمتنع عن إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية إذا كانت هناك قيود على نطاق التدقيق أو أن أنشطة الرقابة غير كافية أو غير ملائمة ويمكن أن ينحصر عمل العضو الفني في تحديث تفهم النظام ومدى العمل به وما إذا كانت جوانب الضعف في النظام السابق تحديدها قد تم تصحيحها من عدمه. وعادة ما يتم ذلك من خلال إجراء الإستفسار.

4- إذا نمي إلى علم العضو الفني في أي وقت أثناء التدقيق نواحي من الضعف في نظام الرقابة الداخلية فإنه يتعين عليه تقرير ذلك الموقف وإبلاغ إدارة الجهة محل التدقيق.

5- ينبغي على العضو الفني تحديد ما إذا كانت أنشطة الرقابة الداخلية توفر ضمان معقول بأن البيانات الخاطئة أو الخسائر أو عدم الإلتزام يمثل خطأً جوهرياً في البيانات المالية كان يجب منعه أو اكتشافه خلال الفترة محل التدقيق. وبالمثل إذا كان الإتجاه الغالب هو استبعاد الرأي النظيف عن

البيانات المالية وأن هناك جوانب ضعف جوهرية في أنشطة الرقابة الداخلية أو حالات عن النظام يجب التقرير عنها أو أن هناك عدم إلتزام جوهري بالقوانين واللوائح، فإن العضو الفني يمكن له قصر نطاق الإختبارات ومناقشة هذه القضايا مع الإدارة المسؤولة عن الجهة محل التدقيق.

6- إذا كان من الغالب أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال، يجب على العضو الفني أن يخطط لاختبار مدى إلتزام النظم بالمتطلبات الأساسية للرقابة وكذلك مدى الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن أن يتم ذلك باستخدام العينات العشوائية.

7- إن نتائج التدقيق قد تقودنا إلى مراجعة إجراءات التدقيق الأساسية المخطط لها ونتائج التدقيق قد تتضمن ملاحظات تقود إلى اقتراحات بناءة لإدارة الجهة محل التدقيق.

8- ينبغي على العضو الفني التقرير عن أوجه القصور الأخرى في الرقابة ذات الصلة بإعداد البيانات والتقارير المالية والتي لا تبلغ في جسامتها الضعف الجوهري الخطير ولكنها بالرغم من ذلك قد تكون هامة. وبالمثل إذا توصل الى معرفة أوجه قصور في الرقابة التي تؤثر على قدرة الجهة محل التدقيق في تحقيق أهداف الإلتزام والتشغيل الخاصة بها، فإن العضو الفني يمكن أن يرفع التقارير بهذه الأمور إلى الإدارة بقدر ما يراه ملائماً.

4/3/2 توثيق المراقبة الداخلية :

1- التوثيق الخاص بالإدارة قد يكون أساس إختبارات الإلتزام بالأنظمة. وبصورة عامة يتم اختيار بعض أنشطة الرقابة الجوهرية وتحديد مدى تنفيذ هذه المهام ، ويمكن القيام بذلك استناداً إلى المعرفة التي توصل إليها العضو الفني والتي أتاحت له فرصة تفهم الأنظمة وكذلك الإجراءات الإضافية من ملاحظة واستفسار وفحص وإجراء التتبع. وإذا لم توفر الإدارة المستندات فإن الإختبار يمكن أن يستند مباشرة على مدى توافر هذه المستندات. وإذا لم يكن بمقدور الإدارة تقديم أية مستندات فإنه ينبغي على العضو الفني الإستفسار عن سبب عدم وجود مستندات وكيف يتسنى للإدارة معرفة مدى الإلتزام بالنظم. إن قلة المستندات غالباً ما توضح أن الأنظمة لا تلتزم بصورة جوهرية بمتطلبات الرقابة المتعارف عليها.

2- ينبغي على العضو الفني تنفيذ وتوثيق الإجراءات التالية :

- 1-2 تفهم أنظمة معلومات الجهة محل التدقيق بخصوص إعداد البيانات والتقارير المالية و الإلتزام بالقوانين واللوائح والعمليات ذات الصلة.
- 2-2 تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات الرقابة.
- 3-2 تطبيق إختبارات الرقابة عن طريق العينات العشوائية أو إختبارات رقابة بالمعاينة إذا لزم الأمر.
- 4-2 تحديد أهداف الرقابة.
- 5-2 تحديد وتفهم أنشطة الرقابة ذات الصلة التي تحقق أهداف الرقابة بصورة فعالة.

2-6 استناداً إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها يتم التقدير المبدئي إلى:

- فعالية الأنشطة الرقابية عن إعداد البيانات والتقارير المالية والإلتزام والرقابة على العمليات.
- مخاطر الرقابة والمخاطر المركبة.

2-7 التوجهات والإرشادات الخطية سواء ضمن برنامج التدقيق أو المصاحبة له لتوضيح الإستثناءات المحتملة مما يساعد على التركيز على الموضوعات الرئيسية.

3- ينبغي على العضو الفني إعداد التوثيق الكافي عن تفهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية وذلك لوصف النظام المحاسبي بوضوح وهذه المستندات قد تتضمن:

3-1 الجداول البيانية التي تبين الآلية الجيدة لتوثيق المعالجة والتي ليست بحاجة إلى بيانها بالتفصيل. وفي بعض الأنظمة وعلى الخصوص نظام المعلومات فإن الجداول البيانية ينبغي أن تكمل مذكرة الدورة ذات الصلة وتلخص تدفقات العمليات الجوهرية من حيث:

- المدخلات والمستندات اللازمة لإعداد التقارير.
- خطوات المعالجة.
- الملفات المستخدمة.
- الوحدات المشتركة التي يمر بها التنفيذ.
- العلاقات المتداخلة بين الدورات المحاسبية والتطبيقات المحاسبية.

2-3 إستخدام مذكرة الدورات والتي ينبغي أن تتضمن نظم المعلومات المحاسبية عن أنشطة الرقابة الداخلية عن إعداد البيانات والتقارير المالية ومذكرة الدورة أو ما يماثلها يجب أن يتم فيها:

- تحديد العمليات الخاصة بكل دورة عن تطبيق محاسبي هام وعن نظم الإدارة المالية المرتبطة بالدورة.
- توصيف العلاقات المتداخلة بين الدورات.
- تحديد البنود والحسابات العامة عن كل دورة.
- توصيف السياسات والإجراءات التشغيلية ذات الصلة بمعالجة الدورة.

5/3/2 التدقيق الداخلي :

إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق لديها وظيفة تدقيق داخلي فإنه ينبغي على العضو الفني تفهم أنشطة التدقيق الداخلي الكافية للإعتماد عليها في مهمة تخطيط التدقيق. وللحصول على تفهم لوظيفة التدقيق الداخلي فإنه ينبغي على العضو الفني :

أ. النظر في الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجهة الخاضعة للتدقيق.

ب. الإستفسار من الإدارة وموظفي التدقيق الداخلي عن:

- 1- بيان مهمة التدقيق الداخلي أو التوجيهات الصادرة من الإدارة أو من لجنة التدقيق إن وجدت بخصوص التدقيق الداخلي.
- 2- خطة التدقيق الداخلي للسنة الحالية.

3- مدى سهولة وحرية العضو الفني الداخلي في الإطلاع على السجلات ومدى تواجد قيود على عمل التدقيق الداخلي ومدى تطبيق المعايير المهنية في تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي.

1/5/3/2 لجنة التدقيق الداخلي :

إن لجنة التدقيق الداخلي هي إحدى الآليات التي استحدثتها نظام حوكمة الشركات وهو نظام يستخدم لتعزيز الشفافية والمساءلة في منشآت الأعمال، وتتبع لجنة التدقيق مجلس الإدارة وتتمثل مهامها فيما يلي:

- 1- مراجعة مدى ملاءمة قيام المدير بتنفيذ أعماله.
- 2- التأكد من عدالة ومعقولية الأنشطة المالية ومدى دقة التقارير المالية للشركة .
- 3- التأكد من مدى ملاءمة المعايير المحاسبية المطبقة والتغيير في التقديرات المحاسبية.
- 4- تقييم نظم الرقابة الداخلية.
- 5- إعتقاد تعيين أو إقالة مدير إدارة التدقيق الداخلي.
- 6- تقييم أعمال التدقيق الخاصة بالمدققين الخارجيين.

2/5/3/2 الرقابة على أعمال لجنة التدقيق الداخلي :

إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق لديها لجنة للتدقيق الداخلي فإنه ينبغي على العضو الفني تفهم أنشطة لجنة التدقيق الداخلي والتأكد من ممارستها للمهام والمسؤوليات التالية:

- 1- الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي وذلك من خلال مراجعة نطاق خطة عمل التدقيق الموضوعية، ودراسة تقارير المدققين الداخليين التي تغطي الجوانب الحيوية والهامة، وضمان إطلاع المدققين الداخليين الكامل على جميع المستندات ذات العلاقة.
- 2- التأكد من مدى ملاءمة وكفاية أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة سواءً من خلال الإعتماد على التقارير الدورية للمدققين الداخليين ومراقب الحسابات الخارجي أو الإستعانة بجهات إستشارية متخصصة في هذا المجال .
- 3- الإشراف على الجوانب المتعلقة بإعداد البيانات المالية، ويشمل ذلك مراجعة القوائم المالية الفصلية والسنوية قبل إصدارها ، ومراجعة تحفظات العضو الفني على مسودة القوائم المالية إن وجدت ، ومناقشة ودراسة المبادئ المحاسبية بصورة عامة مع التركيز على أية تغيرات حدثت في السياسات والمبادئ المحاسبية ، أو أية إنحرافات عن معايير المحاسبة الدولية ، بالإضافة إلى التأكد من الإلتزام بمتطلبات الإفصاح .
- 4- العمل كقناة إتصال بين مجلس إدارة الشركة وكل من مدقق الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي.
- 5- مراجعة سياسات الشركة المتعلقة بإدارة المخاطر، وفحص أسباب التخلف عن سداد إلتزامات الشركة إن وجدت.
- 6- مراجعة الصفقات والتعاملات المقترح أن تقوم بها الشركة مع الأطراف ذات العلاقة، وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها إلى مجلس الإدارة.

- 7- بحث ودراسة الجوانب المتعلقة بتعيين مدقق الحسابات الخارجي والتي تتضمن أتعابهم وشروط الاستعانة بهم.
- 8- مراجعة تفاصيل خطة عمل مدقق الحسابات ونتائج عملية التدقيق، والتأكد من أنه تم إعطاء مدقق الحسابات حق الإطلاع الكامل على جميع المستندات اللازمة لتنفيذ مهامه.
- 9- فحص عمليات الإحتيال أو التزوير المالي التي تتم من خلال إظهار أرقام صورية في بيانات مالية تنطوي على الغش، ووضع إجراءات رقابية مشددة تضمن وجود السياسات والمبادئ المحاسبية السليمة التي تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة هذا وينطبق على الوزارات والدوائر الحكومية - في الغالب - ما ينطبق على الشركات فيما يتعلق بالحوكمة حيث أخذت بعض الدول بنظام التحكم المؤسسي في القطاع الحكومي العام . بعد الحصول على تفهم لوظيفة التدقيق الداخلي فإنه ينبغي على العضو الفني الحكم على أنشطة التدقيق الداخلي.

الإجراءات التالية مفيدة في تقييم مدى سلامة أنشطة التدقيق الداخلي:

- 1- معرفة المعلومات المستمدة من عمليات المراجعة التي تمت السنة السابقة .
- 2- مراجعة كيفية قيام مدققي الحسابات الداخليين بتوزيع الجهد بين الأنشطة المالية وغير المالية (التشغيلية) إستجابة لعملية تقدير المخاطر التي قاموا بها.
- 3- الإطلاع على تقارير التدقيق الداخلي للحصول على معلومات بشأن نطاق نشاطات التدقيق الداخلي.

3/5/3/2 إعتبار عمل التدقيق الداخلي كدليل إثبات :

- إذا كان من الكفاءة استخدام عمل التدقيق الداخلي كعامل مؤثر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق فإنه ينبغي على العضو الفني النظر في كفاءة وموضوعية موظفي التدقيق الداخلي في ضوء التأثير المزمع لعمل التدقيق الداخلي على مهمة التدقيق التي يكلف بها أعضاء جهاز الرقابة .
- ينبغي على العضو الفني النظر في كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي عن طريق الحصول على معلومات بشأن كل منهما من أهمها:

1- الكفاءة:

- 1-1 السياسات الخاصة بالتعليم المستمر والشهادات المهنية.
- 2-1 السياسات الخاصة بتعيين وتوزيع المهام والإختصاصات للمدقق الداخلي.
- 3-1 السياسات الخاصة بتقييم أداء مدققي الحسابات الداخليين.
- 4-1 المستوى التعليمي والخبرة المهنية لمدققي الحسابات الداخليين.
- 5-1 الإشراف على ومراجعة أنشطة مدققي الحسابات الداخليين.
- 6-1 جودة وشمول برامج وإجراءات تدقيق الحسابات.
- 7-1 جودة أوراق العمل والتقارير والتوصيات.

2- الموضوعية:

- 1-2 إعداد التقارير بطريقة تسمح بتوفير المعلومات التي تغطي تفاصيل كل الجوانب التي شملها التدقيق وما ترتب على ذلك من نتائج.

2-2 الإتصال المباشر وبصورة منتظمة مع أعضاء مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق إن وجدت.

3-2 حرية التخاطب مع مدقق الحسابات الخارجي.

4-2 حظر مدققي الحسابات الداخليين من تدقيق المجالات التي يحتل فيها أقاربهم وظائف هامة.

عند النظر في موضوعية التدقيق الداخلي فإنه يمكن للعضو الفني النظر في السياسات التي تحظر على مدققي الحسابات الداخليين تدقيق بعض النواحي في إدارات كانوا يعملون بها قبل التحاقهم بإدارة التدقيق الداخلي أو من المخطط العمل فيها عند تركهم لوظيفة التدقيق الداخلي.

إذا اقتنع العضو الفني بكفاءة وموضوعية المدقق الداخلي، فإنه يخطط لإجراءات اختبار أعمال التدقيق الداخلي.

4/5/3/2 إختبار أعمال التدقيق الداخلي:

1- عادة ما يقوم العضو الفني بتطبيق إجراءات التدقيق اللازمة لتقييم جودة وفاعلية أعمال التدقيق الداخلي والتي تؤثر تأثيراً جوهرياً على طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق. وعند اختبار إجراءات التدقيق، فإن العضو الفني عليه أن ينظر بعين الإعتبار للعوامل التالية:

1-1 مدى ملاءمة نطاق أعمال التدقيق الداخلي مع الأهداف المحددة له.

2-1 مدى دقة برامج التدقيق الداخلي.

3-1 مدى دقة توثيق الأعمال المنفذة في أوراق العمل.

- 4-1 مدى ملاءمة النتائج المستخلصة مع الظروف السائدة في المنظمة.
- 5-1 مدى ملاءمة التقارير مع النتائج المستخلصة من عمليات التدقيق.
- 2- إختبار أعمال التدقيق الداخلي يمكن أن يتم من خلال:
- 1-2 ملاحظة العضو الفني أثناء تطبيقه لإجراءات التدقيق.
- 2-2 إعادة تطبيق بعض إجراءات التدقيق التي سبق أن قام بها المدقق الداخلي.
- 3-2 تطبيق إجراءات تدقيق مختلفة.
- 3- إن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التدقيق الداخلي هي مسألة تقديرية تعتمد على مدى تأثير أعمال التدقيق الداخلي على الإجراءات التي يقوم بها العضو الفني .
- 4- إن أعمال التدقيق الداخلي يمكن أن تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وربما يكون ذلك مناسباً للأهداف التي تتصل بالعمليات الروتينية التي تتم معالجتها بصورة منتظمة.
- 5- عند إصدار الأحكام بشأن مدى تأثير عمل التدقيق الداخلي على إجراءات التدقيق فإنه ينبغي على العضو الفني النظر في:
- 1-5 الأهمية النسبية للبند المكونة للبيانات والتقارير المالية .
- 1-5 مستوى مخاطر الأخطاء الجوهرية بالنسبة لأهداف التدقيق.
- 3-5 مدى البعد عن الموضوعية في تقييم أدلة الإثبات.

الباب الثالث

3- متابعة المخالفات المالية

1/3 تعريف المخالفة المالية والتمييز بينها وبين المخالفة الإدارية :

يصعب إيجاد تعريف جامع وشامل للمخالفة المالية، لاسيما مع اتساع حجم استخدام الدولة للأموال العامة غير أنه يمكن إعتبار المخالفة المالية على أنها الأفعال التي تشكل خرقاً للأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة سواء بتنفيذ عمليات الإيرادات أو النفقات أو بتسيير الأموال العامة والوسائل المادية والحقوق العقارية والمنقولة المملوكة للدولة، الأمر الذي يشكل ضرراً للمصلحة العامة.

كما يمكن في بعض التشريعات المالية إعتبار كل عرقلة غير مبررة لأعمال الأجهزة العليا للرقابة في حكم المخالفة المالية، وذلك لكونها تتنافى والأهداف التي من أجلها نشأت هذه الأجهزة.

التمييز بين المخالفة المالية والمخالفة الإدارية :

تتشترك كل من المخالفة المالية والمخالفة الإدارية في أن مرتكب الفعل هو موظف عام غير أنهما تختلفان في عدة نقاط أهمها:

طبيعة المخالفة :

تختلف المخالفة المالية عن المخالفة الإدارية من حيث طبيعة كل منهما فإذا كانت المخالفة المالية تنصرف إلى الأفعال التي تشكل خرقاً للأحكام المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية ويترتب عليها أثراً مالياً من شأنه أن يضر بالمال العام ، فإن المخالفة الإدارية أكثر شمولاً، إذ تنصرف إلى كل إخلال بواجبات الوظيفة سواءً كان يتعلق بتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية أو غيرها من المهام الوظيفية الأخرى ، ولا يترتب عليها أثراً مالياً .

ويمكن أن تشكل بعض المخالفات الإدارية مخالفة مالية نص عليها في قانون إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة .

كما توجد سمات مشتركة بين المخالفة المالية والمخالفة الإدارية وذلك على النحو التالي :

- أ . أن كليهما تشكلا ن مخالفة تأديبية .
- ب . كليهما يخالفان القانون أو النظام .
- ج . أن المخالف في كليهما موظف عام .
- د . أن كليهما تتعلق بالوظيفة العامة .

2/3 أنواع المخالفات المالية

تصنف المخالفات المالية من حيث النية في ارتكابها، ومن حيث المجالات التي تقع فيها، ومن حيث الأشخاص المرتكبين لها.

3/2/1 المخالفات من حيث النية في ارتكابها :

أ . مخالفات متعمدة:

تتميز بوجود نية الفعل أو الإمتناع عنه وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى سوء في استعمال الأموال العامة وقد يترتب عنه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسة العامة.

ب . مخالفات غير متعمدة:

تقع بسبب عدم الإنتباه أو الإهمال غير المقصود. وتصدر الإشارة إلى أن بعض الأنظمة التشريعية تصف الإهمال الخطير الذي يترتب عنه خسارة كبيرة ضمن المخالفات التي يعاقب عليها القانون.

2/2/3 من حيث المجالات التي تقع فيها المخالفات المالية:

من الحالات التي يتم فيها خرق حكم من الأحكام التشريعية أو التنظيمية والتي يتم فيها الخروج عن القواعد العامة لتسيير الأموال العامة ما يلي:

1/2/2/3 فيما يتعلق بتنفيذ عمليات الإيرادات:

- 1- التقصير والتلاعب في تحصيل الإيرادات.
- 2- عدم تحصيل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية في الآجال ووفق الشروط المقررة بمقتضى التشريعات المعمول بها.
- 3- الصرف غير القانوني من الإيرادات المحصلة.
- 4- الإعفاء غير القانوني من أداء الضريبة.
- 5- الإرتشاء كتعلق الأمر بفرض واستخلاص جباية دون سند قانوني.

2/2/2/3 فيما يتعلق بتنفيذ عمليات النفقات :

- 1- صرف الأموال دون التقييد بالمقتضيات القانونية، كعدم توفر الصفة والسلطة لذلك ، أو خرق القواعد المطبقة في مجال الرقابة المسبقة، أو القيام بالإرتباط بنفقات أو عقود دون توفر الإعتمادات أو تجاوز الحدود المرخص بها.
- 2- خصم وقيد نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء تجاوز في الإعتماد أو تغيير للتخصيص الأصلي للإلتزامات.
- 3- تنفيذ عمليات إنفاق ليس لها علاقة بأهداف أو بمهام الجهات المشمولة بالرقابة .

4- تقديم فائدة أو امتياز مادي للغير بدون سند قانوني من شأنه إلحاق ضرر بالجهة.

3/2/2/3 فيما يتعلق بتسيير الموارد المادية والبشرية والأموال العامة :

1- إساءة استخدام أصول وممتلكات الجهات المشمولة بالرقابة واستعمالها لغير الأغراض المخصصة لها.

2- عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العامة.

3- المخالفات المترتبة عن تسيير الموارد البشرية والمرتبات والأجور ومنح العلاوات والترقيات.

4/2/2/3 فيما يتعلق بإبرام وتنفيذ الصفقات والعقود العامة :

1- عدم الإلتزام بالقواعد الخاصة بالإجراءات الواردة في التشريعات المتعلقة بالصفقات.

2- مخالفة القواعد الخاصة بتطبيق اللوائح وقواعد المشتريات والمناقصات والمزايدات.

5/2/2/3 فيما يتعلق بعرقلة أعمال جهاز الرقابة :

1- تقديم وثائق غير صحيحة أو مزيفة إلى الجهاز الأعلى للرقابة.

2- إخفاء مستندات أو عدم موافاة الجهاز الأعلى للرقابة بالوثائق أو المستندات المطلوبة أو التأخير في تبليغها.

3- عدم الرد على التقارير أو استفسارات جهاز الرقابة.

4- عرقلة سير الأعمال الرقابية للجهاز.

6/2/2/3 فيما يتعلق بمخالفة القواعد المالية والمحاسبية :

1- عدم إحترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بمسك واستخدام أنظمة المحاسبة وسجلات الجرد والإحتفاظ بالوثائق ومستندات الإثبات.

2- حالات وقوع إختلاسات أو التلاعب في الأموال العامة أو تزوير في الوثائق والسجلات والمستندات المالية والمحاسبية.

3/2/3 من حيث الأشخاص الذين يمكن ارتكابهم للمخالفات المالية:

- 1- المحاسبون العموميون أو نوابهم.
- 2- الآمرون بالصرف أو نوابهم.
- 3- مدير والوزارات والهيئات والمؤسسات العامة والموظفين العاملين تحت إشرافهم.
- 4- الأشخاص الذين يتصرفون في الأموال العامة بدون صفة، والذين يتدخلون بدون وجه حق في تسيير محاسبة إدارة أو مؤسسة عامة.
- 5- مديرو الشركات الإقتصادية والتجارية أو مديرو فروعها أو وكلائها في حالة إلحاق ضرر أو خسارة بالخزينة العامة.

3/3 الأسباب التي تؤدي إلى وقوع المخالفات المالية:

إن تحديد أسباب المخالفات المالية يساعد في إيجاد الحلول لها واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها ، ومن ضمن هذه الأسباب ما يلي:

- 1- وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية وعدم فعاليتها في متابعة أعمال الموظفين في مختلف مستوياتهم الوظيفية.

2- نقاط الضعف والثغرات في القوانين والنصوص التنظيمية أو عدم وضوحها، الأمر الذي يفتح المجال للموظف أو المحاسب العام للإجتهد في فهم التعليمات والعمل حسب تفسيره لها.

3- عدم اتخاذ عقوبات رادعة تجاه مرتكبي المخالفات المالية أو عدم وجود تصنيف وتوصيف للمخالفات أو تحديد لعقوباتها مما قد يشكل حافزاً لارتكاب المخالفات بصفة متعمدة.

4- عدم أداء الواجبات الوظيفية بأمانة وعناية ودقة.

5- عدم الإلتزام بالنصوص التشريعية والتنظيمية التي تحكم استخدام الأموال العامة بسبب الجهل بها أو الخطأ في تفسيرها أو التحايل على أحكامها.

4/3 الأجهزة الرقابية التي تساعد في اكتشاف المخالفات المالية :

هناك عدة جهات تساعد في كشف المخالفات المالية من بينها:

1- السلطة التشريعية

حيث يمكن التوصل إلى اكتشاف مخالفات مالية من خلال المساءلة والإستجوابات التي توجه إلى السلطة التنفيذية بقصد الاستفسار عن واقعة معينة أو التحقق من سلامة الإجراءات التي اتخذتها هذه السلطة بشأن موضوع معين أو بعد التحقيقات التي تقوم بها اللجان المتخصصة مع إحالة نتائج تلك التحقيقات إلى الجهات المعنية للتحقيق فيها.

2- الأجهزة الخارجية للتفتيش والرقابة :

إذا ما لاحظت أي من الجهات الحكومية هذه الأجهزة مخالفات ضارة بمصلحتها المالية أو بالخزينة العامة فمن واجبها تسليم الجهاز الأعلى للرقابة نسخة من التقرير أو محضر التحقيق الذي أجرته والوثائق

ومستندات الإثبات. وتجدر الإشارة إلى أن بعض التشريعات العربية نصت على إلزامية الإدلاء إلى الجهاز الأعلى للرقابة بالتقارير المنجزة من أي جهة كانت سواء حكومية أو خاصة. وبذلك يقوم الجهاز بدراسة واستغلال تلك المستندات والوثائق ثم يتم فتح تحقيق حول تلك المعاينات وتقرير مدى مسؤولية المحاسبين أو المسؤولين عنها ونطاق هذه المسؤولية.

3- وزارة المالية :

إن الرقابة المسبقة التي يمارسها المدققون الماليون تسمح بالتأكد من مدى مطابقة عمليات النفقات - قبل الإرتباط بها - للأنظمة والقوانين سارية المفعول وبذلك يمكن الإستعانة بتقاريرهم لمعرفة ظروف تنفيذ الميزانية العامة للدولة واكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المالية .

4- الرقابة الداخلية للمؤسسات العامة وأجهزة التفتيش التابعة لها:

تعتبر نظم الرقابة الداخلية السليمة التي تضعها الجهات المشمولة بالرقابة من أهم الوسائل في اكتشاف المخالفات المالية حيث بمجرد علمها بوقوع مخالفة مالية مرتكبة من قبل موظفيها فإنها تبادر بالتحقيق فيها وتحدد المسؤولية تجاهها واتخاذ كافة التدابير والإجراءات التأديبية لمنع تكرارها مستقبلاً مع إبلاغ السلطات القضائية أو الجهاز الأعلى للرقابة المالية بالمخالفة وتزويده بكل المعلومات المتعلقة بها للفصل فيها.

5- الجهات المتخصصة في مكافحة الفساد المالي:

وذلك لما لهذه الجهات من صلاحيات واختصاصات لدراسة الشكاوي التي يقدمها الأفراد أو وسائل الإعلام والتي تبين أنواع القصور أو الإهمال والتسيب الذي يقع في المرافق العامة حيث ترفع تقاريرها إلى

الجهات المعنية بالتحقيق لمعاينة مثل هذه المخالفات واتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

6 - شكاوى المواطنين

يمكن للمواطنين تقديم شكاوى عن الضرر العائد على الأموال العامة أو موظفيها حيث تعتبر هذه الرقابة الشعبية عنصراً مساعداً لاكتشاف انحرافات الإدارة لاسيما إذا كانت تلك الشكاوي مؤيدة بالمستندات.

5/3 التحقق من المخالفات المالية :

إن ما تتمتع به بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية من إستقلالية وصلاحيات واسعة تخولها ممارسة الرقابة المالية والمحاسبية ورقابة الأداء على أعمال مختلف الإدارات والمؤسسات العامة، وكذلك القيام بجميع إجراءات الفحص والتحريات والتحقيقات من أجل المحافظة على التقيد بالقواعد القانونية المقررة وحسن تسيير الأموال العامة وحمايتها من الضياع والتبديد ، كما تملك بعض هذه الأجهزة صلاحيات تمكنها من الإطلاع على مختلف الوثائق والإتصال بمختلف المصالح والدخول إلى جميع المكاتب والمقرات التابعة للإدارة أو الهيئات العامة الأمر الذي يسهل عليها التحقيق في المخالفات المالية. ومن أجل الوصول إلى اكتشاف هذه المخالفات وتحديد طبيعتها وأسباب حدوثها والأضرار المترتبة عنها والأشخاص المتورطين فيها فإنه ينبغي إتباع الترتيبات التالية:

أ - خطة التحقق باتباع أفضل المنهجيات :

ويتم ذلك من خلال:

- 1- تشكيل فريق عمل رقابي مؤهل للقيام بمهام التحقق من خلال توزيع المسؤوليات .
- 2- تحديد الفترة اللازمة لأداء مهمة التحقق.
- 3- تحضير الحسابات الخاصة بالسنة أو السنوات والتقارير موضوع المخالفة والتأكد من صحة ترحيل الأرصدة وتحديد السجلات والوثائق والمستندات الواجب الإطلاع عليها والتدقيق فيها.
- 4- إعداد ملخص بالإستفسارات والتساؤلات والإستجابات التي ينبغي مناقشتها والتحقق بشأنها والمتضمنة لأسماء الأشخاص المشتبه بتورطهم في ارتكاب المخالفة.
- 5- الإستعانة بدليل الرقابة الخاص بنوعية المخالفة موضوع التحقيق لتسهيل أداء المهمة والوصول إلى أفضل النتائج.

ب - تحديد الجهة التي سيتم فيها التحقيق :

وفي هذا الإطار يمكن التحقيق في المخالفة إما داخل جهاز الرقابة بالاعتماد على الوثائق ومختلف المستندات التي بحوزته والمقدمة من طرف الأمر بالصرف أو المحاسب العام بالجهة الخاضعة للرقابة ، أو الإنتقال إلى عين المكان لدى الجهات التي وقعت فيها المخالفة مع تحضير كل الظروف المناسبة لذلك.

ج - جمع المعلومات حول الهيئة الخاضعة للرقابة :

ويتم ذلك عن طريق:

- 1- إجراء اتصالات أولية حول هذه الهيئة وخلق جو من الثقة والشفافية

يسمح بإقامة حوار مثمر مع مديري الهيئة إجراء تحقيق أولي عن ظروف تسييرها .

2- إستدعاء الأطراف المعنية والإستماع إليهم والإستفسار منهم حول طبيعة المخالفة وأسبابها ومطالبتهم بكافة المعلومات وعناصر التحليل المتعلقة بالمخالفة محل الدراسة والتي من شأنها أن تسهل الرقابة من الناحية القانونية والمحاسبية كما يمكن مقابلة بعض الموظفين لدى الجهة الخاضعة للرقابة.

3- إرسال استجابات إلى المسؤولين في الجهات للإستفسار عن النقاط الغامضة .

د - إستعمال حق الإطلاع :

من حق جهاز الرقابة القيام بجميع الإتصالات والتحريرات الضرورية بما في ذلك الجهات الخارجية أو الخاصة والعمل بالتنسيق معها من أجل جمع كافة المعلومات والإطلاع على جميع الوثائق المساعدة في إجراء التحقيق ومعرفة أسباب وقوع المخالفة . وقد يتطلب الأمر الإستعانة بكافة التقارير والمحاضر والتصريحات التي يعدها الأشخاص أو الأعضاء الفنيون الماليون في مختلف الهيئات الخاضعة للرقابة.

هـ - إجراء رقابة قانونية ومحاسبية للكشف عن طبيعة المخالفة:

ويتحقق ذلك بالقيام بما يلي:

1- فحص مختلف الحسابات والسجلات والدفاتر المحاسبية والمالية والتي تعود إلى السنة أو السنوات المعنية بالمخالفة وتحليل كل العمليات المبينة بها للتأكد من صحتها ودقتها.

- 2- التحقق فيما إذا كانت المبالغ المسجلة في حساب تنفيذ ميزانية الدولة أو الهيئة مطابقة للمبالغ المبينة في السجلات.
- 3- إجراء دراسة تحليلية لكل المستندات والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات والتحقق من مشروعيتها ومطابقتها للأحكام القانونية والتنظيمية.
- 4- إظهار كل الأخطاء والتجاوزات والمخالفات والوثائق التي فيها خروج عن القواعد المالية سارية المفعول ومختلف الحالات التي لم يستوفها المحاسب للشروط القانونية المحددة في تنفيذ عمليات الدفع أو القبض وعدم التزامه بأحكام ومبادئ الموازنة والنظم المالية.
- 5- الكشف عن كافة الحالات المخالفة للقانون والتي نتج عنها ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسة العامة أو حصل فيها تلاعب واختلاس أو تزوير في المستندات أو السجلات المالية.
- 6- التحقق من شروط استعمال الهيئة للموارد والأموال العامة وإبراز كل أنواع الإهمال وسوء الإستعمال والأعمال المخلة بالقواعد القانونية التي ألحقت الضرر بالمال العام وتحديد الأطراف المتسببة في ذلك.
- 7- رقابة شروط استعمال الإعانات والمساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو هيئاتها والتأكد من مدى مطابقتها استعمالها مع الأهداف التي منحت من أجلها.

و - إعداد التقرير بشأن التحقق من المخالفات المالية :

- عند الإنتهاء من إجراءات التحقق تجمع نتائج المعاينة والفحص والتحري التي أسفر عنها التحقيق في تقرير كتابي على أن يتضمن ما يلي:
- 1- تحديد مبلغ الخسارة وجميع الأضرار والحالات التي فيها ضياع حق من

الحقوق المالية للدولة أو الهيئة الخاضعة للرقابة.

2- تكييف المخالفة المكتشفة وفقاً للتشريعات.

3- تحديد مرتكبي المخالفة.

4- يجب أن يتسم التقرير بالوضوح والدقة والموضوعية لوقائع المخالفات والإعتماد على أدلة الإثبات مع تبرير كافة المعاينات بالمستندات والوثائق المؤيدة وذكر النصوص القانونية ومختلف اللوائح والتعليمات التي تم مخالفتها .

5- تبليغ تقرير التحقيق فوراً إلى الأطراف المعنية للإطلاع على مجمل الأخطاء والمخالفات وعلى هؤلاء الأدلاء بإجاباتهم كتابةً مع تقديم جميع التبريرات والتفسيرات والمستندات لتبرئة ذمتهم عن كل ما نسب إليهم وذلك في الأجل المحددة قانوناً .

6/3 قرار البت في المخالفة المالية :

يقتضي الفصل في المخالفات لبعض الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة إتباع الخطوات التالية عند التحقيق في المخالفة المالية ومتابعتها :

المرحلة الأولى : دراسة موضوع الواقعة المحالة :

في هذه المرحلة يقوم المحقق المختص بدراسة موضوع الواقعة المحالة في ضوء القواعد والأحكام التي تنظم التحقيق في المخالفات المالية، ولا تخرج نتيجة هذه الدراسة عن أحد الحالات التالية :

الأول : أن الواقعة لا تشكل مخالفة مالية ، وإنما تمثل مخالفة إدارية .

الثاني : أن الواقعة تشكل مخالفة مالية ، ولكنها سقطت بمضي المدة .

الثالث : أن الواقعة تشكل مخالفة مالية قائمة وهنا يتم فتح ملف تحقيق في الواقعة ونكون بصدد المرحلة الثانية .

المرحلة الثانية: فتح ملف تحقيق في المخالفة المالية :

أولاً: إجراءات الاستدعاء وضمانات التحقيق:

بعد فتح ملف تحقيق في المخالفة المالية المثارة يتم إتباع الخطوات

التالية :

أ - إستدعاء الموظف المخالف أو من تقتضي ضرورات التحقيق سماع أقواله وذلك بموجب إخطار رسمي يطلب فيه منهم الحضور لسماع أقوالهم ، ويراعى في ذلك الإخطار إستيفاءه لبيانات معينة تتضمن تحديد زمان ومكان التحقيق والتهمة المنسوبة إليه وإحضار ما لديه من أوراق تتعلق بالموضوع ويبلغ بذلك عن طريق رئيسه المباشر .

وفي حال التخلف عن الحضور يؤكد على حضور الموظف المطلوب للحضور مرة ثانية بعد تحديد موعد جديد له وفق نموذج معد لذلك أيضاً .

وفي حالة عدم حضوره يؤكد على الموظف بموجب كتاب أخير يعتبر بمثابة إنذار له يبين فيه المخالفة المنسوبة إليه وأن عدم حضوره يعد بمثابة إقرار منه بصحة ما هو منسوب إليه فإذا لم يمثل لذلك يكون هذا الموظف قد أسقط حقه في الدفاع عن نفسه ويجوز مجازاته عن المخالفات التي تنسب إليه

ب - عند حضور الموظف يقوم المحقق المختص بفتح محضر تحقيق
لسماع أقواله، ويحدد فيه اليوم والساعة والمقر واسم المحقق،
ويذكر فيه اسم الموظف وسنه ووظيفته ودرجته، ويجب على
المحقق عند أخذ الأقوال أن يكون حسن المعاملة يتبع الأصول
المنطقية للوصول إلى الحقيقة عن أقرب الطرق وأن يضع السؤال
صريحاً محدداً خالياً من التعقيد والإبهام وأن يجعل أسئلته في
صيغة الإستفهام وألا يتضمن الإيحاء بإجابة معينة، كما أن
عليه أن يواجه الموظف المخالف بحقيقة المخالفة المسندة إليه
بهدوء بالغ وإحاطته علماً بمختلف الأدلة التي تشير إلى ارتكابه
المخالفة حتى يستطيع أن يدلي بأوجه دفاعه بحرية، كما أن
على المحقق أن يتناول في تحقيقه ما يتكشف من مخالفات مالية
وإن لم تتصل بالمخالفة الأصلية ويستمع إلى أقوال المسؤولين
عنها، وتثبت أقوال من سئلوا بمحضر التحقيق، وعند الإنتهاء
من المحضر يتلى مضمونه على من أخذت أقواله ويطلب منه
التوقيع على المحضر .

وفي حال الإمتناع عن التوقيع يثبت المحقق ذلك في المحضر
مع بيان ما قد يبديه الممتنع عن التوقيع من أسباب .

ج- هذا وفي حال كشف التحقيق عن أن المخالفة المالية تنطوي
على جريمة جزائية يتم إحالة الموضوع وكافة الأوراق إلى النيابة
العامة لاتخاذ إجراءاتها بشأنها .

تأثير الجانب الجزائي على الجانب التأديبي :

1- من حيث سير التحقيق : المبدأ المقرر هو استقلال الجريمة الجزائية عن المخالفة التأديبية ، ونتيجة ذلك إستقلال إجراءات كل منهما عن الأخرى، وعليه فإن تقدير مدى الإستمرار في الإجراءات التأديبية أو التريث لحين إنتهاء التحقيق في الشق الجزائي يكون متروكاً للسلطة التقديرية لجهة التحقيق وفقاً لما يترأى لها من مجرياته ومدى الإرتباط بين الشقين الجزائي والتأديبي .

2- من حيث أثر حجية الحكم الجزائي على الجانب التأديبي : إستقر الفقه والقضاء على أن حجية الأحكام الجزائية لا تكون قيدياً على سلطة التأديب إلا فيما يقرره الحكم الجزائي من وقوع الفعل المكون للجريمة أو عدم وقوعه اصلاً ، ومدى نسبته للمتهم من عدمه ، في حين لا تتقيد سلطة التأديب كقاعدة عامة بتلك الحجية فيما يقرره الحكم الجزائي من وصف للفعل وما إذا كان يمثل جريمة أم لا وكذلك لا حجية للأحكام الجزائية الصادرة ببراءة الموظف إستناداً إلى أسباب شكلية كبطلان الإجراءات أو راجعة لعدم كفاية الأدلة على توافر الركن المعنوي أو لتفسير الشك لصالح المتهم أو لانتفاء القصد الجنائي العام أو الخاص .

د- وللمحقق وفي ضوء ما قد يكشف عنه التحقيق الحق في اتخاذ جميع الإجراءات الإحتياطية اللازمة للمحافظة على الأموال العامة ومنها :

(1) طلب إيقاف الموظف أو المستخدم إحتياطياً عن العمل إذا اقتضت مصلحة التحقيق ذلك .

- (2) طلب الحجز على الأموال المملوكة للمخالف المنقولة وغير المنقولة ، (في حدود الأموال المستحقة عليه للدولة) .
- (3) طلب منع المخالف المسؤول من السفر أو مغادرته البلاد وذلك لحين الإنتهاء من إجراءات التحقيق .

ثانيا :إعداد مذكرة بنتيجة التحقيق :

يقوم المحقق بعد الإنتهاء من التحقيق في القضية ، بإعداد مذكرة تفصيلية عن القضية تتضمن عرض الوقائع والرأي ، حيث يبدي المحقق رأيه في القضية وذلك إما باقتراح الحفظ إذا كان الفعل لا يشكل مخالفة مالية أو ثبت عدم ارتكاب الموظف له ، أو اقتراح الطلب من السلطة المختصة بالجهة التي يتبعها العامل فرض إحدى العقوبات المناسبة ، أو بالإحالة لمجلس التأديب المختص .

وفي حال وجود أموال مصروفة دون وجه حق يطلب استردادها أو يحمل المسؤول عنها بقيمتها ما لم يكن قد تم استردادها من قبل .

وانطلاقاً من دور الديوان في تطوير أداء الجهات الخاضعة لرقابته ورفع كفاءتها والعمل على تحقيق الإصلاح المالي والإداري بها فإن مذكرة التحقيق لا ينبغي أن تقف عند حدود تقرير الجزاء المناسب واسترداد أموال الدولة وإنما ينبغي كذلك أن تتضمن تحديد أسباب وقوع المخالفة وذلك من خلال ما يكشف عنه التحقيق حسب ظروف كل واقعة وتصنيف تلك الأسباب وتأصيلها وبيان ما إذا كانت تلك الأسباب نظامية تتعلق بقصور في التشريعات واللوائح والقواعد والمعايير المحاسبية والمالية أو تحبط السياسات المالية

أم ترتبط بضعف أو عدم الكفاءة المهنية للعاملين، أم أنها ترتبط بضعف الإشراف والرقابة الداخلية للجهة، أم راجعة لعدم الأخذ بأساليب الإدارة الحديثة واستخدام التقنيات التكنولوجية أم عدم القدرة في التعامل مع تلك التقنيات وتلافي مخاطر إختراقها والنفذ لمحتوياتها، كما أن من أهم ما يجب أن تحتويه مذكرة التحقيق هو بيان سبل علاج أسباب المخالفة ومقترحات الديوان للتغلب عليها سواءً تمثلت تلك المقترحات في طلب تعديل القوانين والنظم المعمول بها في الجهة، أو تدريب العنصر البشري فيها أو وضع دورة مستندية واضحة ودقيقة أو الأخذ بمبدأ الثواب والعقاب أو تقنين ما يتلاءم من المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والتي تضعها المنظمات الدولية المعنية بالرقابة المالية .

الباب الرابع

4- الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

المقدمة :

إن التطور السريع والمستمر في تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية واستخدامها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية، نتج عنه أنواع مختلفة من نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ومن ثم التأثير على مهنة المراجعة فجعلها في تطور مستمر لتلبية احتياجات المستفيدين منها، وكذلك كان على مراجعي هذه النظم الحصول على التأهيل العلمي والعملية الذي يمكنهم من تنفيذ مهام عملية المراجعة و التأكد من مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية المستخدمة لحماية البيانات والمعلومات من فقدان أو التدمير ومن إطلاع غير المصرح لهم، وغيرها من الإجراءات المتعلقة بأمن وحماية البيانات والمعلومات داخل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني .

1/4 أهداف الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية:

- 1- التأكد من فعالية الرقابة الداخلية للبيانات وأجهزة الحاسب الإلكتروني وشبكات توصيل الأجهزة من وصول غير المصرح لهم إليها، بهدف النسخ أو التعديل أو التدمير.
- 2- التأكد من أن أي تعديل للبرنامج يتم بموجب تفويض وموافقة الإدارة.
- 3- التأكد من أن معالجة العمليات المالية والملفات والتقارير وأي سجلات إلكترونية أخرى تتم بدقة وبشكل كامل.
- 4- التأكد من أن امتلاك البرامج وتطويرها يتم بموجب تفويض من الإدارة.
- 5- التأكد من أن ملفات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني تتميز بالدقة والإكتمال والسرية.

2/4 إجراءات الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية:

يقصد بإجراءات الرقابة تلك الممارسات أو الخطوات التي يجب على العضو الفني القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة، ولا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات المراجعة في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية سوى أن الأخيرة تمكن من الاستفادة من قدرات الحاسب في أداء معظم مهام المراجعة لذلك فإن المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يجب أن تشمل جميع عناصر ومكونات نظام المعلومات المحاسبي مثل العاملين، الأجهزة، البرمجيات وقواعد البيانات ولا بد للعضو الفني في بيئة الحاسوب من أن يستخدم إجراءات مراجعة مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية وذلك نظراً للأسباب التالية:

- 1- عدم توافر جميع الأدلة والمستندات الورقية الملموسة والتي يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة في النظم الحاسوبية مما يضطر معه العضو الفني إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب كلياً أو جزئياً بحسب مستوى تطور النظام في إجراء اختبارات الإلتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية.
- 2- لا يمكن للعضو الفني قراءة الملفات والسجلات الحاسوبية إلا بواسطة الحاسوب مما يتطلب استخدام جهاز الحاسوب في جمع أدلة المراجعة .
- 3- هناك احتمال كبير لوجود تلاعب، وإخفائه في ظل المعالجة الآلية للمعلومات لذلك فإنه يجب الإهتمام بجودة أساليب الرقابة على التطبيقات نظراً لأهميتها في الحكم على مدى الإعتماد على أدلة إثبات المراجعة.
- 4- تتميز بيئة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال.

ويمكن تقسيم إجراءات الرقابة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات إلى المراحل التالية:

1/2/4 الرقابة المبدئية:

يقوم العضو الفني بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عن آلية تدفق العمليات داخل نظام المعلومات المحاسبي الآلي وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات التشغيل وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية وماهية الضوابط الرقابية وتتم هذه المرحلة باتباع الخطوات التالية :

- 1- جمع المعلومات عن قسم الحاسوب مثل موقع القسم وأسماء وعدد الأفراد العاملين به ومستواهم العلمي ومهامهم ومسؤولياتهم الأساسية والتعرف على الناحية الفنية للحواسيب المستخدمة كذلك لا بد للعضو الفني من الحصول على خريطة لموقع الأجهزة توضح كيفية وضعها داخل القسم.
- 2- تحديد التطبيقات المحاسبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسوب.
- 3- تحديد درجة اكتمال نظام المعلومات المحاسبي وذلك من خلال تحديد مدى استخدام الحاسوب في التطبيقات المحاسبية وتحديد ما إذا كان الحاسوب يلعب دوراً رئيسياً أو ثانوياً في نظام المعلومات المحاسبي ويمكن تحديد مدى الإعتماد على الحاسوب من خلال دراسة زمن الحاسوب المستخدم في تنفيذ المهام وعدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها من خلاله وقيمة المعلومات الصادرة عنه.

2/2/4 إختبارات الإلتزام:

يقوم العضو الفني في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي والأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة الخاصة بهذا النظام والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد إمكانية الإعتماد عليه وكذلك حجم الإختبارات التي يجب القيام بها وطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وتوقيت القيام بالمراجعة وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها والتي يتم على أساسها تحديد حجم الإختبارات التفصيلية. وتشمل إختبارات الإلتزام الجوانب التالية :

● الرقابة التنظيمية.

● الرقابة على الأنظمة والتوثيق.

● الرقابة على الأجهزة والبرامج.

● الرقابة على أمن المعلومات.

وفيما يلي نعرض بالتفصيل للإختبارات التي ستنفذ لكل نوع من أنواع الرقابة الموضحة أعلاه:

1/2/2/4 الرقابة التنظيمية:

أ. التحقق من أن قسم تشغيل البيانات الآلية مستقلاً من الناحية التنظيمية عن الأقسام المستخدمة للبيانات.

ب. التحقق من فصل المهام والواجبات داخل قسم التشغيل الآلي للبيانات.

ج. التحقق من فصل المهام والواجبات داخل الأقسام المستفيدة من البيانات .

ويمكن للعضو الفني استخدام قائمة استقصاء للتحقق من سلامة الفصل بين المهام والواجبات تتضمن الأسئلة التالية:

- 1- هل يوجد خريطة تنظيمية بالمنشأة مع توصيف للوظائف؟
- 2- هل يتم فحص طرق تحديد مهام العاملين بقسم التشغيل الآلي للبيانات؟
- 3- هل هناك إجراءات للتحقق من البرامج والتطوير العملي للعاملين بقسم التشغيل الآلي للبيانات؟
- 4- هل يوجد إجراءات لمراقبة الجودة تتم بواسطة قسم مستقل عن مشغلي الأجهزة و تطوير البرامج؟
- 5- هل يتم الفصل بين وظيفة مشغل الحاسب والتصريح بالتنفيذ أو تعديل الملفات الرئيسية؟
- 6- هل هناك فصل بين وظائف مشغلي البرامج وتطوير البرامج؟
- 7- هل هناك دليل إجراءات معتمد لتطوير البرامج واختيار البرامج الجديدة؟

2/2/2/4 الرقابة على الأنظمة والتوثيق:

وتتمثل أهم الجوانب التي ينبغي أن يركز عليها العضو الفني فيما يتعلق بتطوير الأنظمة فيما يلي :

- 1- التأكد من مشاركة الأقسام المستفيدة في لجان تصميم النظام.
- 2- الإحتفاظ بنسخة مكتوبة من توصيف النظام الجديد يمكن من خلالها مراجعته والموافقة عليه من قبل الأقسام المستفيدة.
- 3- إن اختبار الأنظمة الجديدة والمتطورة يتم من قبل لجان تشارك فيها الأقسام المستفيدة إلى جانب قسم التشغيل الآلي للبيانات.
- 4- الحصول على موافقة الأقسام المستفيدة ومدير قسم التشغيل الآلي للبيانات ومدير قواعد البيانات والأقسام ذات الصلة قبل بدء تشغيل النظام الجديد.
- 5- وفيما يختص بالتوثيق يجب على العضو الفني أن يتحقق من وجود:
 - 1-5 وصف وخرائط التدفق للنظام والبرامج.
 - 2-5 تعليمات التشغيل لمشغلي الحاسب الآلي.
 - 3-5 الإجراءات الرقابية المتبعة من قبل مشغلي الحاسب والمستفيدين.
 - 4-5 وصف ونماذج للمدخلات والمخرجات المطلوبة.

3/2/2/4 الرقابة على الأجهزة والبرامج:

تقوم الشركات المنتجة لأجهزة الحاسوب بتزويدها بضوابط معينة داخل الجهاز تهدف إلى الحماية ضد حدوث الأخطاء عند تداول البيانات داخل الحاسب والتأكيد على دقتها عند التشغيل، وتساعد تلك الضوابط في اكتشاف الأخطاء التي تظهر عند تشغيل البيانات. وتتمثل أهم الأساليب المستخدمة للرقابة على الأجهزة فيما يلي:

- 1- فحص الأجهزة: وهي مجموعة من الإجراءات الرقابية المبينة في دوائر الحاسب بهدف فحص الأجهزة والتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة .
- 2- الفحص الإرتدادي: ويهدف إلى التأكد من أن الأوامر المرسلة للوحدات المساعدة وللتجهيزات عن بعد قد نفذت ، وأنه قد تم تسليم البيانات بصورة صحيحة.
- 3- الفحص المزدوج: حيث يتم في هذا الأسلوب استخدام جهازين لتنفيذ نفس المهام بشكل متوازي، أو استخدام نفس الجهاز في تنفيذ نفس المهمة مرتين ومطابقة النتائج.
- 4- فحص الشرعية: ويهدف إلى التحقق من أن الحاسب يقوم بأعمال شرعية وصحيحة.
- 5- التحقق من توافر عقود صيانة للحواسيب وفحص جداول الصيانة وتقارير توقف تشغيل الحاسب.

4/2/2/4 الرقابة على أمن المعلومات:

ويقصد بها الإجراءات التي تهدف إلى حماية الحواسيب والملفات والبرامج من التلف والتدمير والتعديل غير المصرح به، المتعمد وغير المتعمد. وتتضمن هذه الإجراءات التحقق مما يلي:

- 1- الإلتزام بالمتطلبات والشروط القانونية والتعاقدية و النظامية.
- 2- حفظ أجهزة الحاسب ومستلزماتها والبرامج في أماكن آمنة عليها حراسة و لا يسمح بالدخول إلى هذه الأماكن إلا للأشخاص المصرح لهم بذلك.

- 3- وجود صيانة وتطوير مستمر للنظام ومكوناته.
- 4- مراقبة استخدام البرامج والتأكد من أن أي تعديل عليها يتم بموجب آلية معتمدة ومن قبل الأشخاص المفوضين .
- 5- الإحتفاظ بنسخ إحتياطية من البرامج والملفات في أماكن آمنة من أخطار الحريق والكوارث الطبيعية.
- 6- توفير مصادر الطاقة الكهربائية الإحتياطية لتجنب الأخطاء التي تحدث نتيجة انقطاع التيار الكهربائي.
- 7- مراقبة تشغيل الحاسب والتأكد من أن التشغيل يتم من قبل أشخاص مرخص لهم ووفقاً لإجراءات معتمدة وموثقة.
- 8- إستخدام علامات التمييز في بداية ونهاية وسائط التخزين وذلك لتمييز الملفات المختلفة واستخدام الملف الصحيح عند التشغيل.

3/2/4 الإختبارات التفصيلية:

- بعد التحقق من إمكانية الإعتماد على إجراءات الرقابة والثقة بها يبدأ العضو الفني بالمرحلة الأخيرة للمراجعة وهي إجراء الإختبارات التفصيلية وفحص مدى الثقة في تشغيل البيانات وذلك عن طريق:
- 1- التأكد من أن البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقة وموثوق بها.
 - 2- إجراء مراجعة فجائية أثناء تشغيل البرنامج على الحاسوب.
 - 3- التحقق من أن سند المراجعة والأدلة المؤيدة للتشغيل تمكن من الحكم على مدى دقة وكمالية البيانات المعدة إلكترونياً.

- 4- التأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة.
- 5- التأكد فيما إذا كان مخطط البرنامج لا علاقة له بتشغيل الأجهزة وأن القائم بتشغيل الأجهزة لا صلة له بالملفات والنسخ المحفوظة في المكتبة، فإذا تبين العضو الفني دقة نتائج التشغيل واكتمالها فإنه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة وفي هذه الخطوة يقرر العضو الفني فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء مراجعة إضافية وبالتالي تعديل برامج المراجعة.

3/4 أساليب الرقابة في ظل المعالجة الإلكترونية للمعلومات:

على الرغم من الآثار الكثيرة المرافقة لاستخدام الحاسوب في إدارة البيانات الحاسوبية فإن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها لم تتأثر ، فقد بقيت المفاهيم الأساسية ومستويات المراجعة المعروفة هي الإطار العام لعملية المراجعة يدوية كانت أم حاسوبية. أي أن الاختلاف بين المراجعة في بيئة الحاسوب وبين المراجعة اليدوية ينحصر فقط في الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة والتي تعتمد على إمكانية الحاسوب كلياً أو جزئياً بحسب مستوى تطور النظام وبحسب خبرة العضو الفني.

وتوجد العديد من أساليب المراجعة في بيئة الحاسوب وهي عموماً مرتبطة بعوامل متعددة مثل درجة اكتمال النظام الحاسوبي ومدى احتفاظ المنشأة بالوثائق والسجلات أو بمعنى آخر مدى جودة مسار المراجعة و فيما يلي أهم أساليب المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات:

1/3/4 الرقابة حول الحاسوب:

هذا الأسلوب في المراجعة يعتمد على خطوات المراجعة اليدوية نفسها إذ يتجاهل العضو الفني وجود الحاسب وكذلك استخدامه في

عمليات المراجعة ولا يحاول الاستفادة أو التعرف إلى كيفية تشغيله ومعالجة البيانات والمعلومات فيه، ويقوم العضو الفني حسب هذا الأسلوب بإعداد البيانات (المدخلات) من بدايتها حتى إدخالها في جهاز الحاسب يدوياً ويقوم بعد إدخالها ومعالجتها آلياً داخل الحاسب وبعد خروجها من الحاسب (مخرجات) بإجراء مطابقة لها مع النتائج التي توصل إليها يدوياً . وقد استخدم هذا الأسلوب في بدايات استخدام الحاسب الآلي في معالجة البيانات المحاسبية آلياً . إذ أن مراجعي الحسابات لم يحاولوا التعرف إلى هذا الحاسوب و إلى تشغيله ومعالجة البيانات المحاسبية ظناً منهم بأن هذه البيانات (المدخلات) التي أعدها كانت صحيحة فسوف تكون المخرجات أيضاً صحيحة لأن الحاسوب لا يخطئ وعلى العموم عند استخدام المراجعة حول الحاسوب يجب على العضو الفني التمكن من الوصول إلى قدر كاف من المستندات الأصلية و البيانات التفصيلية للمخرجات التي يمكن قراءتها بسهولة ويتحقق ذلك في المجالات التالية:

- توفر المستندات الأصلية على نحو يسهل قراءتها .
- إعداد بيانات بالمخرجات إعداداً مفصلاً يمكن العضو الفني من تتبع عمليات التدفق المالية فوراً وإلى الأمام أو بالعكس.
- حفظ المستندات على نحو يساعد العضو الفني على الرجوع إليها عند الحاجة.

وغالبا ما يكون أسلوب المراجعة حول الحاسوب مرغوباً في المنشآت التي ترغب بالإحتفاظ بالمستندات الأصلية والمخرجات التفصيلية للإستفادة من المعلومات الواردة فيها عند الحاجة.

2/3/4 الرقابة من خلال الحاسوب:

هذه المراجعة تحتم على العضو الفني أن يكون على دراية ومعرفة بكيفية استخدام الحاسوب وبذلك يستطيع إجراء عملية المراجعة آلياً و التعرف على البرامج المستخدمة في مجال المراجعة خلال الحاسوب وعلى نظم تشغيلها وقدرتها على استبعاد العمليات غير المقبولة ورفضها أو تتبع تصحيحها و من ثم معالجتها المعالجة المطلوبة. وهذا الأسلوب يكسب الأعضاء الفنيين خبرة كافية في مجال أنظمة التشغيل وفي مجال التطبيقات الإدارية والمحاسبية المستخدمة في الحاسوب . وهناك عدة أساليب يمكن أن يستخدمها العضو الفني في المراجعة الآلية نذكر منها ما يلي:

1/2/3/4 أسلوب منهج البيانات الإختيارية (الوهمية):

يقوم العضو الفني هنا باختبار البيانات في نظام الحاسوب لدى عملائه ويكون الهدف من ذلك هو تحديد ما إذا كانت برامج الحاسوب لدى عملائه يمكن أن تشغل العمليات بصورة صحيحة . ولتحقيق هذا الهدف يقوم العضو الفني بإنشاء أنواع مختلفة من العمليات المالية التي يتم تشغيلها تحت إشرافه باستخدام برنامج الحاسوب للعملاء من خلال أجهزة التشغيل الحاسوبية للبيانات الخاصة بهؤلاء العملاء للعمليات النظامية وغير النظامية وذلك لتحديد ما إذا كانت برامج الحاسوب لدى العملاء متلائمة مع أنواع مختلفة من البيانات. وفي هذه الحالة يكون العضو الفني على علم بكامل الأخطاء والمخالفات التي توجد في البيانات الاختبارية من خلال القيام باختبار قائمة الأخطاء و تفصيلات المخرجات الناتجة عن البيانات الإختيارية.

ويعد منهج البيانات الإختبارية منهجاً مفيداً لتقييم مدى قيام أنظمة العملاء بتشغيل البيانات ومدى توفر الرقابة بخصوص الأخطاء والمخالفات.

بعض الجوانب التي يجب على العضو الفني أخذها بالإعتبار عند تطبيق استخدام منهج البيانات الإختبارية تتمثل بما يلي :

- 1- إحتواء البيانات الإختبارية على الحالات المناسبة التي يرغب العضو الفني في اختبارها كافة، أي ضرورة توفر قدر معقول من المهارة عند وضع البيانات التي سيتم اختبارها.
 - 2- تماثل البرامج التي يتم اختبارها عند استخدام العضو الفني للبيانات الإختبارية مع تلك البرامج المستخدمة من العملاء خلال العام ويعد هذا المنهج مكلفاً ومستهلكاً للوقت لذلك فإن وجود رقابة داخلية خاصة بإجراء تعديلات ببرنامج الحاسوب تعد وسيلة أكثر واقعية.
 - 3- حذف البيانات الإختبارية من سجلات العملاء يعتبر أمراً ضرورياً إذا كان البرنامج الذي يتم اختباره هو الخاص بتحديث ملف رئيسي إذ أنه من غير الممكن ترك عمليات مالية إختبارية وهمية بشكل دائم في هذا الملف.
- 2/2/3/4 أسلوب المحاكاة المتوازية:

يتطلب أسلوب المحاكاة المتوازية قيام العضو الفني بكتابة برنامج للحاسوب يتم من خلال تكرار جزء من النظام المطبق لدى العملاء . فمثلاً يرغب العضو الفني في جمع جدول أرصدة المدينين لدى أحد العملاء والموجود على شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسوب فقط بحيث يمكن تشغيل الملف الرئيسي للعميل

على حاسوب العضو الفني أو حاسوب العميل نفسه باستخدام برنامج الحاسوب الذي وضعه العضو الفني ويقوم العضو الفني بعد ذلك بمقارنة إجمالي الناتج عن الحاسوب مع إجمالي الأستاذ العام . ويتم استخدام أسلوب المحاكاة المتوازية استخداماً رئيسياً لتسهيل الإختبار الأساسي لأرصدة الحسابات لدى العملاء .

3/2/3/4 أسلوب الإختبار المتكامل :

يعتبر أسلوب الإختبار المتكامل امتداداً لمدخل البيانات الإختبارية وفيه يقوم العضو الفني بإنشاء وحدة وهمية يمكن أن تكون قسم أو عميل أو عامل أو مورد وهمي .. الخ حيث يقوم بإدماجها ضمن ملفات المنشأة .

وخلال العام يقوم العضو الفني بإدخال عمليات إفتراضية لتلك الوحدة الوهمية، ويتم تشغيلها مع عمليات المنشأة الفعلية وتتم مراجعة الوحدة الوهمية على مدار العام وفي أوقات مختلفة، وفي حال وجود أي انحراف عن النتائج المحددة مسبقاً يشير إلى وجود تلاعب أو غش أو على الأقل أخطاء في النظام الحاسوبي .

إن هذا الأسلوب يتميز بأن عملية المراجعة تتم بشكل مستمر خلال الفترة المحاسبية وبنفس البرامج المستخدمة في عمليات التشغيل العادية وذلك بدءاً من البيانات الأولية حتى النتائج النهائية. إلا أنه يتطلب ضرورة توفير الخبرة الكافية لدى العضو الفني في مجال الحواسيب ، كما أن المشكلة الأساسية فيه تتمثل في عملية فصل نتائج بيانات التشغيل الإختباري عن نتائج

تشغيل البيانات الفعلية حيث يقوم العضو الفني بهذا الفصل من خلال إجراء بعض القيود العكسية.

4/2/3/4 أسلوب التتبع والملاحظة:

يعتبر هذا الأسلوب امتداداً لأسلوب الإختبار المتكامل حيث يتم اختيار بيانات الإختبار من ضمن البيانات الفعلية للعمليات مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات وتتبع نتائج تشغيلها عند كل نقطة من البيانات الفعلية وتتمثل البنية الأساسية لهذا الأسلوب في أنه يمكن البيانات الفعلية للمنشأة من تجنب استخدام القيود العكسية وبالتالي تجنب المشاكل التي قد تنجم عنها لدى فصلها، وتزداد كفاءة هذا الأسلوب إذا تم تدعيمه ببعض البيانات الإختبارية الخاطئة أو غير العادية لاختبار الحالات الخاصة أثناء عمليات التشغيل، إلا أن المشكلة تنحصر في تحديد مجموعة البيانات التي يتم وضع العلامات المميزة لها كما أنه لا يوجد ضمان لاختبار كل البرامج التي يقوم عليها النظام الحاسوبي وحتى البرامج التي يتم اختبارها لا يوجد ضمان باختبار كل أجزائها بما في ذلك البرامج الفرعية للتحقق من قابليتها للتشغيل.

4/4 أسلوب الرقابة بمساعدة الحاسوب:

تتمثل باستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسوب وتعتبر هذه البرامج أداة للمراجعة يتم تصميمها بواسطة منشآت متخصصة في عمليات المراجعة المختلفة وتمتاز برامج المراجعة العامة بالحاسوب بما يلي :

- 1- تصمم هذه البرامج بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم الأعضاء الفنيين على استخدامها في مجال التشغيل الآلي للبيانات.

2- إمكانية تطبيق برنامج واحد لعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم عدة برامج خاصة ونتيجة للإستخدام المكثف لبرامج المراجعة العامة بالحاسوب في المنشآت المحاسبية، ولهذه البرامج عدة إستخدامات أهمها :

- 1/2 التحقق من العمليات الحسابية من ضرب وجمع وغيرها ... الخ .
 - 2/2 فحص السجلات من حيث الجودة والصحة والإكتمال حيث يتم هذا الفحص من خلال وضع أوامر في برنامج المراجعة العامة للحاسوب لفحص كافة السجلات بواسطة معايير محددة .
 - 3/2 تلخيص وإعادة ترتيب البيانات وإجراء التحليلات حيث يصمم برنامج المراجعة حسب طرق مختلفة تساعد على تغيير شكل وترتيب البيانات ترتيباً يمكن العضو الفني من إجراء التحليلات التي يستخدمها في المراجعة مثل إعادة ترتيب عناصر المخزون بشكل يسهل إجراء جرد فعلي.
 - 4/2 مقارنة البيانات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراجعة الأخرى مع سجلات المنشأة .
 - 5/2 إختبار عينات إحصائية من العمليات المختلفة واختبار مدى صحتها من القيود الأولية والرصيد والتبويب النهائي واختبار مدى الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها .
 - 6/2 عمل المقارنات واستخراج النسب المحاسبية للبنود المختلفة .
- إن استخدام العضو الفني لأكثر من أسلوب من الأساليب السابقة يُساهم في جودة العمل الرقابي، كما أن اشراك العضو الفني في مرحلة تصميم النظام سيمكن من إجراء المراجعة المستمرة وفرض الرقابة المحكمة على النظام من بداية تشغيله والتعرف على أوجه القصور فيه .

الباب الخامس

5- استخدام العينات الإحصائية

1/5 أهمية استخدام العينات الإحصائية في أعمال الرقابة :

تعتبر العينات الإحصائية من التقنيات المهمة في عمل أجهزة الرقابة العليا نظراً لما توفره من الوقت والجهد والتكلفة، ولما تتميز به من المحافظة على الدقة والموضوعية في استخلاص النتائج النهائية للأعمال الرقابية .

إن أهمية استخدام العينات الإحصائية تكمن في الدور الذي تلعبه عند تنفيذ اختبارات الإلتزام واختبارات التحقق (الإختبارات الجوهرية)، حيث يتعين على العضو الفني أن يحصل على قرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول المعلومات المالية، ونتيجة لعدم تمكن العضو الفني من إجراء اختبار لكافة المعلومات المتوفرة له، فإنه يلجأ إلى استخدام أسلوب العينات الإحصائية حيث يستطيع باجتهاده وباستخدامه لهذا الأسلوب أن يقيم نوعية الضوابط أو أن يصل إلى رأي حول رصيد حساب أو مجموعة من العمليات .

كما أن استخدام العينات الإحصائية من شأنه تسهيل عمل العضو الفني ومساعدته في تقييم وتوثيق النتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق وتمكينه من استخدامها في سنوات لاحقة بدرجة أكثر دقة، خاصة في ظل استخدام الحاسوب وماله من دور هام وفعال في إعطاء النتائج بالسرعة الفائقة في جميع مراحل التدقيق .

2/5 بعض المصطلحات الهامة المستخدمة في أسلوب العينات الإحصائية :

1. المجتمع الإحصائي:

هو مجموع البنود أو العناصر أو الوحدات التي تتصف بصفات مشتركة والتي تكون موضوع الدراسة أو التدقيق ومثال ذلك (مستندات الصرف، أو بنود المخزون أو وصولات القبض) .

2. الإطار:

هي القائمة التي تتضمن جميع الوحدات الإحصائية المكونة للمجتمع والتي يتم من خلالها إختيار وسحب وحدات العينة مثل (الدفاتر الخاصة ببعض بنود المصروفات والتي تعتبر الإطار المحدد لمستندات الصرف) .

3. العينة:

هي جزء من المجتمع الإحصائي وتسمى وحدة إحصائية أو وحدة المعاينة .

4. درجة المأمونية :

وهي درجة الأمان التي يريد العضو الفني أن يعمل ضمن حدودها، والتي تمثل النسبة التي تحدد مدى الثقة في جميع أنظمة الرقابة الداخلية أو تفادي وجود أخطاء مادية أو غير مادية، ويكون لكل درجة مأمونية جدول خاص بها لتحديد حجم العينة .

5. معدل الانحراف المسموح به :

وهو نسبة الأخطاء التي يقبل العضو الفني وجودها في المعاملات المالية، وعند إعداد الجدول الخاص بالإجراءات يقوم العضو الفني بتحديد

عدد الإخراقات المسموح بها لكل نوع من الإخراقات، ويتم إختيار حجم العينة على أساس أقل إخراقات مسموح به .

6. معدل الإخراقات المتوقع:

وهو نسبة الإخراقات المتوقع وجودها في المعاملات المالية، ويقوم العضو الفني بتحديد عدد الإخراقات المتوقعة لكل نوع من أنواع الإخراقات، ويتم تحديد العينة على أساس أكبر عدد من الإخراقات المتوقعة والتي تتحدد عن طريق الخبرة السابقة للعضو الفني أو عن طريق تدقيق الإلتزام لعينة بسيطة جداً من المستندات من خلال سحب عينة عشوائية .

7. الإكتشاف:

في حالة ما إذا كان البند موضوع التدقيق مهماً جداً ولا يسمح العضو الفني بوجود أي مخالفة به ويعتبر الإخراقات المسموح به صفرأً، فإن على العضو الفني أن يتوقف عن تدقيق هذا البند عند اكتشافه لمخالفة واحدة فقط وتعتبر الجهة الخاضعة للرقابة غير ملتزمة بتطبيق هذا البند .

8. المخاطر المتأصلة:

نسبة تعبر عن احتمال وجود خطأ جوهري في حساب معين في غياب إجراءات الرقابة الداخلية .

9. مخاطر إجراءات الرقابة الداخلية :

نسبة تعبر عن احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية على حساب ما في منع حدوث خطأ أو في اكتشاف الخطأ في الوقت المناسب .

10. مخاطر عدم الإكتشاف:

نسبة تعبر عن احتمال فشل الإجراءات التي يقوم بها العضو الفني في الوصول إلى الرأي الصحيح حول البيانات المالية موضوع التدقيق .

11. مخاطر التدقيق:

وتمثل الأثر الكلي لثلاثة أنواع من المخاطر وفقاً للمعادلة التالية:
(مخاطر التدقيق = المخاطر المتأصلة + مخاطر إجراءات الرقابة الداخلية +
مخاطر عدم الإكتشاف)

3/5 المقاييس الإحصائية المستخدمة:

1-3/5 الوسط الحسابي (المتوسط الحسابي) :

وهو أبسط أنواع المقاييس الإحصائية، وأكثرها استعمالاً ويُعرف رياضياً بأنه يساوي مجموع قيم مفردات المجموعة مقسوماً على عددها عندما تكون البيانات غير مبوبة في جدول تكراري اي:

$$\frac{\text{إجمالي قيمة حسابات العينة}}{\text{عدد مفردات العينة}} = \text{الوسط الحسابي للعينة}$$

ويستخدم العضو الفني أسلوب التقدير بالوسط الحسابي لتقدير القيمة الإجمالية الحقيقية لمجتمع ما من بين بيانات عينة مأخوذة منه ومقارنة هذا التقدير بالقيمة الإجمالية الدفترية لهذا المجتمع من واقع سجلات الجهة الخاضعة للرقابة ويتطلب هذا الأسلوب من العضو الفني إستخدام خبرته في تخطيط أو تحديد مستوى المخاطرة المسموح به في الإختبار الأساسي الذي سيتم إجراؤه وكذلك يتطلب تحديد أقصى خطأ في التقدير يكون العضو الفني مستعداً لقبوله .

2-3/5 الوسيط :

ويعبر عنه بالقيمة التي تقع في منتصف مجموعة من البيانات المرتبة ترتيباً تصاعدياً أو تنازلياً لذا فهو من مقاييس الموضع، ويكون على حالتين هما :

أ. إستخراج الوسيط من مجموعة عدد مفرداتها فردي :

حيث يكون الوسيط هو القيمة التي ترتيبها في منتصف تلك الأرقام مثال ذلك 200 ، 250 ، 270 ، 310 ، 440

فإن الوسيط في هذه الحالة هو القيمة التي ترتيب رقمها 3 أي 270

ب. إستخراج الوسيط من مجموعة عدد مفرداتها زوجي :

فإن الوسيط يكون أي قيمة بين القيمتين اللتين في وسط المجموعة ولهذا لا يمكن تحديد هذه القيمة بدقة، وقد تم التغلب على هذه الصعوبة بافتراض الوسيط في منتصف المسافة بين هاتين القيمتين .
والمثال التالي يوضح ذلك :

قيم المجموعة بعد ترتيبها تصاعدياً (200 ، 250 ، 270 ، 310) .

$$\text{القيمة الوسطية} = \frac{\text{عدد أرقام المجموعة} + 1}{2} = \frac{1 + 4}{2} = 2,5$$

أي أن القيمة الوسيطة تقع في منتصف المسافة بين القيمتين الثانية والثالثة أي (250 ، 270) لذا نستخرج القيمة الوسيطة بجمع القيمة الثانية والثالثة وقسمة الناتج على 2

$$260 = \frac{270 + 250}{2}$$

3-3/5 التباين :

التباين هو العزم المركزي الثاني للمتغير العشوائي ويستخرج التباين بأخذ مربعات إنحرافات القيم عن وسطها الحسابي ويقسم مجموعها على

$$\frac{\text{عدد المفردات}}{ع^2} = (س_1 - \bar{س})^2 + (س_2 - \bar{س})^2 + 0000 + (س_n - \bar{س})^2$$
$$= \frac{\text{مجموع } (س - \bar{س})^2}{ن}$$

وفي حالة أن مجموع مفردات العينة أقل من (30) مفردة فإن :

$$ع^2 = \frac{\text{مجموع } (س - \bar{س})^2}{ن - 1}$$

(س = 1 = قيمة المفردة الأولى، س = - = المتوسط الحسابي ، ن = عدد المفردات)

مثال على استخراج تباين مفردات العينة :

مطلوب استخراج تباين مفردات العينة التالية (9 ، 12 ، 20 ، 23)

الخطوات :

أ- نستخرج الوسط الحسابي (س-)

$$س- = \frac{23 + 20 + 12 + 9}{4} = 16$$

ب- نستخرج الانحرافات عن الوسط الحسابي وهي كما يلي :

$$7 - = 16 - 9$$

$$4 - = 16 - 12$$

$$4 = 16 - 20$$

$$7 = 16 - 23$$

ج- نربع الانحرافات عن الوسط (س - س-) وهي

$$(49, 16, 16, 49)$$

$$\frac{2ع \text{ مجموع (س-س-)}}{1 - ن} = 2ع$$

د- نستخرج التباين وهو

$$\frac{49 + 16 + 16 + 49}{3} = 2ع$$
$$43,33 =$$

أما في حالة وجود تباين كبير بين قيم المفردات ولغايات تقليل حجم مثل هذا التباين يتم احتساب التباين باستخدام طريقة التباين التجميعي بعد أن يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات والمعادلة هي :

$$\frac{2ع \text{ التجميعي} = ع_1(ن-1) + ع_2(ن-2) + ع_3(ن-3) + 0000 + ع^2 ر - (ن - ر - 1)}{ن_1 + ن_2 + ن_3 + 000000 + ن - ر - 1}$$

ر = عدد الطبقات

■ مثال حول التباين التجميحي في حالة تقسيم المجتمع إلى طبقات:

على افتراض وجود مجموعة من المستندات ذات القيم التالية:

(50 ، 70 ، 25 ، 1050 ، 8500 ، 4000 ، 2100 ، 5500 ،

2700 ، 90) والمطلوب إيجاد التباين لتلك المستندات، حيث يلاحظ وجود

تباين كبير بين قيم تلك المستندات ولمعالجة هذا التباين يتبع الآتي:

أ- تقسيم المفردات إلى طبقات على النحو التالي:

أقل من 100	من 1000 إلى 10,000
25	1050
50	2100
70	2700
90	4000
	5500
	8500

2

ب- إيجاد الوسط الحسابي لكل طبقة (فئة) = $\frac{\text{مجموع س-}}{ن}$

$$س_1^- = \frac{90 + 70 + 50 + 25}{4} = 59$$

$$س_2^- = \frac{1050+2100+2700+4000+5500+8500}{6} = 3975$$

ج- إيجاد التباين لكل طبقة على حده :

$$\frac{\text{مج (س}_1 - \text{س}_2) \cdot \text{ن}_1}{\text{ن}_1 - 1} = \text{ع}_1^2$$

$$\frac{2(59 - 90) + 2(59 - 70) + 2(50 - 59) + 2(59 - 25)}{3} = 2\text{ع}$$

1

$$773 = \frac{2319}{3} =$$

$$+2(2700-3975) + 2(3975 - 2100) + 2(3975 - 1050) = 2\text{ع}$$
$$2(3975 - 4000)$$

$$2(8500-3975) + 2(3975 - 5500) +$$
$$5$$

$$7,299,750 = \frac{36,498,750}{5} =$$

د- إيجاد التباين التجميعي لقيم المستندات :

$$4,562,62/633 = \frac{(6-1) 7,299,750 + (4-1) 773}{2 - 6 + 4} = 2\text{ع التجميعي}$$

4-3/5 الإنحراف المعياري:

هو مقياس لتباين أو تشتت قيمة المفردات حول الوسط الحسابي

للمجتمع ويتمثل في الجذر التربيعي لتباين العينة :

$$\sqrt{\frac{\text{مج (س}_2 - \text{س}_1) \cdot \text{ن}_2}{\text{ن}_2}} = \text{ع}$$

ويمكن إستخراج الإنحراف المعياري للمثالين السابقين كما يلي:

التباين في المثالين السابقين:

■ المثال الأول : 33/43

■ المثال الثاني: 4,562,62/633

الإنحراف المعياري للمثالين ويساوي الجذر التربيعي للتباين :

$$\begin{array}{l} \text{■ المثال الأول:} \\ 582/6 = \sqrt{\frac{33/43}{4,562,62/633}} \\ \text{■ المثال الثاني:} \\ 2,032/163 = \sqrt{\frac{33/43}{4,562,62/633}} \end{array}$$

4/5 مخاطر إستخدام العينة الإحصائية في عمليات الرقابة (المعاينة) :

1. مخاطر ألفا وهي تعني مخاطر وضع تقدير أعلى مما ينبغي للمخاطر الرقابية نتيجة اكتشاف معدل للإنحراف في العينة يزيد عن المعدل الحقيقي في المجتمع ككل، مما يؤدي إلى إجراء إختبارات إضافية أو زيادة حجم العينة وبالتالي التأثير على كفاءة المراجعة، مثال ذلك احتمال عدم الإعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة قناعة العضو الفني من خلال إجرائه فحوص الإلتزام بأن الجهة الخاضعة غير ملتزمة بإجراءات الرقابة الداخلية مما يعني بأنه سيقوم بإجراء مزيد من الفحوصات الجوهرية المطلوبة مع توسيع نطاق تدقيقه ويصل في النهاية إلى نتيجة بأن البيانات المالية صحيحة .

2. مخاطر بيتا وهي تعني مخاطر وضع تقدير أقل مما ينبغي للمخاطر الرقابية نتيجة اكتشاف معدل للإنحراف في العينة أقل من المعدل الحقيقي في المجتمع ككل، ويؤدي ذلك إلى عدم إجراء إختبارات تدقيق كان يجب القيام بها

لتجميع أدلة وقرائن كافية، وبالتالي التأثير على فعالية التدقيق، مثال ذلك الإعتماد الخاطئ على أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة ثقة العضو الفني بأنظمة الرقابة الداخلية واعتماده عليها بعد إجراء فحوص الإلتزام المطلوبة، مما يؤدي إلى تقليل نطاق تدقيقه وبالتالي فشله في اكتشاف المخالفات والأخطاء بالبيانات المالية نتيجة لذلك .

5/5 إجراءات تصميم العينة الإحصائية :

1-5/5 تحديد المجتمع الإحصائي المزمع دراسته:

وهذا يتطلب:

1. دراسة وتحديد الإطار العام للمجتمع الإحصائي من حيث التسلسل الصحيح للبيانات اللازم تدقيقها .
2. مراعاة الملغي والمفقود وأية ملاحظات أخرى موجودة في المجتمع الإحصائي .
3. تقييم البيانات ترقياً صحيحاً .
4. في حال وجود تباين كبير جداً بين مفردات المجتمع الإحصائي يمكن تقسيم المجتمع الإحصائي إلى عدة طبقات (فئات) .

2-5/5 تقدير نسبة الخطأ المسموح به:

1. إن معدل الخطأ المسموح به عبارة عن حكم شخصي إحترافي مهني يوضع أثناء عملية التخطيط لإجراءات التدقيق وعادة ما يوضع بمستويات متدنية نسبياً وغالباً ما يتراوح ما بين (5% - 10%) في حال الجداول الإحصائية .

2. يتم تقديره على أساس أقل نسبة ممكنة (في حال استخدام المعادلات الإحصائية من باب الحيطة والحذر) من إجمالي المبالغ التي ستخضع للتدقيق.

3-5/5 تقدير نسبة الخطأ المتوقع في المجتمع :

- هو حكم شخصي مهني إحترافي، يستخرج من خلال متوسط نسبة الخطأ الناتج في السنوات السابقة، وهو يستخدم فقط لتقدير نسبة الخطأ المتوقع لأعمال التدقيق الجاري التخطيط لها .
- في حالة عدم توفر أية معلومات أو نسب سابقة عن الحساب موضوع التدقيق فيمكن سحب عينة عشوائية وتدقيقها على ذلك الإنحراف ثم تقدير المعدل المتوقع كالتالي:

$$\text{المعدل المتوقع} = \frac{\text{عدد الإنحرافات المكتشفة في العينة}}{\text{حجم العينة المأخوذة}}$$

4-5/5 تحديد نسبة المأمونية :

- ويتم ذلك من خلال الخبرات العملية السابقة للعضو الفني ومن التقارير والإستيضاحات الصادرة عن الجهات الرقابية الداخلية والخارجية للفترات السابقة لفترة الإختبار، وكذلك من نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية .

5-5/5 سحب العينة الإحصائية باستخدام الأسلوب الطبقي من خلال ما يلي:

1. تقسيم المجتمع إلى أقسام مختلفة كل قسم على حده ممثلاً طبقة وعلى سبيل المثال ممكن تقسيم المصروفات حسب نوعها أو حسب شرائح (طبقات) تلك المصروفات مثلاً (1 - 30,000) (30,001 - 40,000) وهكذا .

2. يتم اختيار عينة عشوائية من كل شريحة (طبقة) باستخدام الجداول الإحصائية .

3. مرحلة التخطيط لسحب العينة .

ويتم في هذه المرحلة تحديد ما يلي :

1-3 خطر أو مستوى الثقة (المأمونية).

2-3 معدل الانحراف المتوقع في المجتمع.

3-3 معدل الانحراف المسموح به .

4-3 جدول تحديد حجم العينة حسب مستوى الثقة المرغوب به.

4- بعد تحديد الجدول يحدد حجم العينة الضروري على النحو التالي :

4-1 تحديد العمود الذي يظهر معدل الخطأ المسموح به.

4-2 تحديد الصف الأفقي الذي يظهر معدل الخطأ المتوقع في المجتمع .

4-3 ظهور حجم العينة الضروري عند تقاطع الصف الأفقي والعمودي من الجدول.

4-4 إن مجموع العينات التي سيتم الحصول عليها من كل طبقة تمثل حجم العينة الكلي .

5- إختيار العينة يجب أن يتم بطريقة يمكن بها توقع أن تكون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي، ويقتضي هذا وجود فرصة لاختيار جميع بنود المجتمع الإحصائي .

6/5 طرق المعاينة الإحصائية :

تستخدم طرق علمية متعددة للمعاينة ويمكن وصف هذه الطرق في

مجموعتين رئيسيتين:

أ- المجموعة الأولى:

تتعلق باختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية وتهدف هذه المجموعة إلى الوصول إلى معدلات أو نسب الأخطاء من نوع صفة معينة يتضمنها المجتمع المحاسبي وتعرف (بمعاينة الصفات) أو معاينة التقدير بالنسبة أو الصفات وتعتمد على تحديد معدل تكرار معين في المجتمع وذلك في حدود مدى ودقة ومستوى ثقة تم تحديدها مسبقاً، وتعتبر هذه الطريقة أكثر أساليب المعاينات الإحصائية استخداماً فيما يتعلق باختبارات الإلتزام وتقييم فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية ويتم اعتماد النسب التالية في هذا المجال:

1. مستوى الثقة :

ستكون النسبة المعتمدة (95 %) ولا تقل عن (85 %)، ويعتمد ذلك على درجة فعالية أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الأخرى المتبعة في الجهة الخاضعة وفي ضوء ما يراه الجهاز الأعلى للرقابة.

2. مدى الدقة :

وتعرف بأنها الحد الأقصى المقبول لأخطاء الإختيار للعينة ويمكن إعتماد 5% كحد أقصى للخطأ المسموح به ويمكن إضافة العدد (2) للخطأ المتوقع بدلاً من اعتماد النسبة أعلاه .

ويجب التنويه إلى أنه كلما زاد حجم العينة وجب تقليل مدى الدقة وأهم الطرق المستخدمة في هذه المجموعة هي :

3. معاينة القبول :

وتهدف إلى التوصل إلى قرار فيما إذا كنا سنقبل أو نرفض مجتمعاً ما وفي هذه المعاينة يتم سحب عينة عشوائية من مفردات المجتمع ويتم اختبار أو فحص العينة وعلى أساس هذا الإختبار يتم اتخاذ قرار بشأن قبول أو رفض المجتمع، وقد يتم اتخاذ قرار آخر بشأن سحب عينة إضافية إذا لم تكن نتائج العينة الأولى مرضية .

4. معاينة الإكتشاف:

تهدف إلى اكتشاف خطأ واحد على الأقل في المجتمع في ظل مستوى ثقة معين، ويمكن تطبيق هذا الأسلوب في حالات المعاملات التي يشوبها التلاعب أو التزوير أو الإختلاس حيث يتم في هذه الحالة اتخاذ الإجراءات القانونية الأخرى المتعلقة بذلك، كما تؤدي إلى احتمال تدقيق جزء أو كافة مفردات المجتمع وحسب معطيات الحالة ولتحقيق أهداف معاينة الإكتشاف ينبغي على العضو الفني أن يحدد حجم العينة محل المعاينة، ومستوى الثقة المطلوب، وأقصى نسبة مسموح بها للأخطاء، وهي عوامل يتوقف تحديدها على مدى سلامة وقوة نظام الرقابة الداخلية والحكم الشخصي للعضو الفني .

ب- المجموعة الثانية:

تتعلق بدقة القيم المحاسبية وهي الإختبارات الأساسية (الجوهرية) :

وتهدف هذه الطريقة إلى تقدير القيمة الحقيقية للأخطاء الإجمالية في المجتمعات المحاسبية ويطلق عليها (المعاينة بالكمية)، وتوجد عدة طرق إحصائية لمعاينة المتغيرات والتي منها :

1- معاينة التقدير للتغيرات :

ويهتم هذا النوع بتقدير قيم الأخطاء في المجتمعات المحاسبية ولها عدة طرق للإستخدام منها طريقة اختيار العينة بالوسط الحسابي، معاينة التقدير بالفروق، ومعاينة التقدير بالنسب .

2- معاينة تقدير القيمة النقدية :

وتهدف إلى تقدير القيمة النقدية لمجتمع ما في حدود مدى دقة ومستوى ثقة تم تحديدها مسبقاً، ومن خصائص هذه الطريقة هو التأكد من صحة الأرصدة والمجاميع في دفاتر الصناديق أو كشف البنك أو أية سجلات أخرى وتأتي أهمية هذه الطريقة في أنها تجمع بين المعاينة الكمية ومعاينة الصفات .

7/5 أساليب إختيار العينة الإحصائية (أساليب المعاينة) :

توجد أساليب مختلفة ومتعددة لاختيار العينة الإحصائية، وعلى الرغم من اختلاف هذه الأساليب في كثير من الأوجه إلا أنها تتصف جميعها بالعشوائية أي أنها تضمن إختيار العينة بحيث تكون ممثلة للمجتمع تمثيلاً صادقاً وذلك في حدود درجة معينة وفيما يلي أهم هذه الأساليب :

أ- العينة العشوائية البسيطة :

وهي أبسط أنواع العينات، وقد تتشابه مفردات المجتمع احياناً مع اختلاف بسيط بين قيم المفردات فيه، ويؤخذ على هذا الأسلوب بأنه أقل فعالية من غيره .

وتعتمد طريقة استخراج العينة على حجم المجتمع وفقاً لما يلي :

1. المجتمعات الصغيرة:

بحيث يعطي لكل مفردة رقم ثم تكتب هذه الأرقام على بطاقات متشابهة وتخلط جيداً ويسحب منها عدد يمثل عدد العينة .

2. المجتمعات الكبيرة :

يتم استخدام جداول الأرقام العشوائية بعد إعطاء أفراد المجتمع أرقاماً متسلسلة ثم يؤخذ عدد أفراد العينة من هذه الجداول .

ب- العينة العشوائية المنتظمة

يعتمد هذا الأسلوب على ترتيب مفردات العينة ترتيباً تصاعدياً أو تنازلياً ويتم اختيار العنصر الأول من العينة عشوائياً ومن ثم تسحب بقية وحدات العينة بأشكال متتالية ذات أبعاد متساوية .

وهذا الأسلوب هو الأكثر شيوعاً في العينات المنتظمة ويتلخص فيما يلي :

1. نفترض أن المجتمع يتكون من $[N] 10,000$ وحدة

2. وأن حجم العينة المرغوب فيه (ن) 400 وحدة

3. تكون فترة الإنتظام (فترة اختبار العينة) = $\frac{N}{n} = \frac{10,000}{400} = 25$

4. يتم اختيار أي عمود من جداول الأرقام العشوائية ثم نختار أول رقم عشوائياً من بين الأرقام التي تقع ما بين (1) إلى (25) ولنفرض بأنه رقم (13) هو العنصر الأول ثم نضيف (25) إلى هذا الرقم فيصبح (38) وهكذا حتى نصل إلى 400 وحدة معاينة وهو حجم العينة

(13 ، 38 ، 63 ، 88 ،الخ).

5. يمكن باستخدام المتوالية الحسابية معرفة أي حد نوبي ولنفترض بأننا نريد الحد الأخير (400) فإن المعادلة تكون

الحد النوبي في المتوالية الحسابية = الحد الأول + (ن-1) X أساس المتوالية

$$\text{الحد النوبي } 400 = 13 + (400 - 1) \times 25$$

$$= 9988$$

والغرض من استخراج الحد النوبي للعينة هو معرفة رقم وحدة اختيار العينة الأخيرة والتأكد من أنها تقع ضمن المجتمع ليعطي مؤشراً على صحة استخراج العينة وهي في مثالنا تعادل (9988) والتي تقع ضمن المجتمع (10,000).

ج - العينة الطباقية :

تستخدم في المجتمعات التي يمكن تقسيمها إلى فئات متجانسة أو متشابهة بحيث يؤخذ من كل فئة عدد من المفردات يتناسب مع حجم تلك الفئة، وللحصول على نتائج جيدة واستخدام أسلوب العينة الطباقية بفاعلية عالية يجب أن يراعى الدقة وخاصة عند إجراء الأمور التالية :

1. تكوين الطبقات .
2. عدد الطبقات المراد تكوينها .
3. حجم العينة في كل طبقة .
4. تحليل البيانات لتصميم العينة الطباقية .

مثال توضيحي:

لنفترض أن لدينا مخزوناً متعدد الأنواع وهذا المخزون مودع بعدة مخازن فرعية ويراد اختيار عينة مماثلة له، ففي هذه الحالة يتم تقسيمه إلى طبقات حسب عدد المخازن المودع بها وكما يلي:

عدد مفردات المخزون 20,000 مفردة موزعاً على المخازن كما يلي :

المخزن الرئيسي 5000 مفردة

مخزن فرعي (أ) 2500 مفردة

مخزن فرعي (ب) 1500 مفردة

مخزن فرعي (ج) 3000 مفردة

مخزن فرعي (د) 8000 مفردة

إفترض أن حجم العينة المستهدف يساوي 1000 مفردة أو بنسبة 5% من المجتمع بحيث تتمثل فيها جميع الفئات كل حسب حجمها وفقاً لما يلي :-

$$\text{المخزن الرئيسي} = \frac{1000 \times 5000}{20000} = 250 \text{ مفردة عشوائياً}$$

$$\text{المخزن فرعي (أ)} = \frac{1000 \times 2500}{20,000} = 125 \text{ مفردة عشوائياً}$$

$$\text{المخزن فرعي (ب)} = \frac{1000 \times 1500}{20,000} = 75 \text{ مفردة عشوائياً}$$

$$\text{المخزن فرعي (ج)} = \frac{1000 \times 3000}{20,000} = 150 \text{ مفردة عشوائياً}$$

$$\text{المخزن فرعي (د)} = \frac{1000 \times 8000}{20,000} = 400 \text{ مفردة عشوائياً}$$

8/5 تقييم نتائج العينة :

يجب على العضو الفني بعد أن ينفذ إجراءات التدقيق المناسبة لتحقيق أهداف التدقيق على كل وحدة في العينة أن يراعى ما يلي :

- تحليل أية أخطاء تكتشف في العينة .
- تقدير الأخطاء في المجتمع من خلال الأخطاء التي يكتشفها في العينة .
- تقييم مخاطر العينات .

تحليل الأخطاء في العينة :

على العضو الفني أن يتحقق عند تحليله للأخطاء التي تتكشف له في العينة من أنها أخطاء حقيقية، وعليه أن يقوم عند تقييم العينة بتعريف الظروف التي تؤدي إلى الأخطاء في ضوء أهداف التدقيق ومن الأمثلة على ذلك عند إجراء التحقق بالنسبة لتسجيل الذمم المدينة فإن التصنيف الخاطئ في حسابات الذمم لا يؤثر على مجموع الذمم المدينة ولذلك فقد لا يكون من المناسب إعتبار مثل ذلك الخطأ في تقييم نتائج العينة بالنسبة لمثل هذا الإجراء بالتحديد بالرغم من احتمال تأثيره على مجالات أخرى في التدقيق مثل تقييم الحسابات المشكوك فيها .

وعند عدم تمكن العضو الفني من الحصول على التوثيق اللازم لبنود محددة في العينة فإنه يستطيع الحصول على قرينة التدقيق المناسبة من خلال تنفيذ إجراءات بديلة ومن الأمثلة على ذلك عند عدم استلام العضو الفني لإجابات على مصادقات بعض الذمم المدينة فقد يتمكن من توفير قرينة التدقيق المناسبة بشأن صحة هذه الذمم من خلال مراجعة المدفوعات اللاحقة منهم، وفي حالة عدم تمكن العضو الفني من تنفيذ إجراءات بديلة بشأن عنصر

العينة المفقود عليه أن يعتبر ذلك العنصر من ضمن أخطاء العينة عند تقييم قرينة التدقيق .

9/5 تقدير الأخطاء في المجتمع :

على العضو الفني أن يقدر أخطاء المجتمع من واقع أخطاء العينة التي تم اختيارها من ذلك المجتمع، وتوجد عدة طرق مقبولة لتقدير نتائج الأخطاء، ويجب أن تتناسب طريقة التقدير مع الطريقة التي تم استخدامها في اختيار مفردات العينة، كما يجب على العضو الفني عند التنبؤ بنتيجة الأخطاء ان يعتبر نوعية الأخطاء التي تم اكتشافها، ولا بد من التنبؤ بالأخطاء الخاصة بكل مجتمع على حده وإضافة النتائج لبعضها البعض عندما يتم تقسيم المجتمع إلى مجتمعين فرعيين أو أكثر (التقسيم الإحصائي) .

تقييم مخاطر العينات :

يجب على العضو الفني أن يقرر فيما إذا كانت الأخطاء في المجتمع تتجاوز الخطأ المقبول، الذي يمكن التغاضي عنه، ولذلك عليه أن يقارن نتائج الخطأ المقدر في المجتمع وبين الخطأ المقبول ومن ثم يقارن نتائج العينة مع بيئة التدقيق التي يحصل عليها من إجراءات تدقيق أخرى وذلك عند تكوين رأيه عن رصيد حساب أو صنف محدد من العمليات أو ضوابط محددة، ويجب أن يتم في المقارنة استخدام صافي الخطأ المقدر في المجتمع بعد استبعاد أي تعديلات تجريها الجهة التي يتم التدقيق عليها . وكلما قارب الخطأ المقدر من الخطأ المقبول، تزداد خطورة القبول الخاطئ أو زيادة الاعتماد، ولذلك يجب على العضو الفني أن يأخذ بالإعتبار إمكانية زيادة إجراءات التدقيق أو القيام بإجراءات تدقيق بديلة .

وفي حالة إجراءات مدى الإلتزام قد يؤدي تقييم الأخطاء إلى أن يستنبط العضو الفني أن نتائج العينة لا تؤيد درجة الإعتماد المتوقع على إجراءات الضوابط الداخلية، وقد يتمكن العضو الفني في مثل هذه الحالات من التحقق من وجود ضوابط أخرى مناسبة قد يعتمد عليها بعد أن يتم تنفيذ إجراءات التزم مناسبة وكبديل أخر قد يتمكن من تعديل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءاته الأساسية .

بعد أن يقوم العضو الفني بتقييم نتائج العينة، عليه أن يقرر مدى حصوله على بيئة تدقيق كافية ومناسبة لدعم خصائص محددة في أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات التي قام بتدقيقها .

10/5 أوراق العمل المتعلقة باستخدام العينات الإحصائية :

1-10/5 يجب أن تتضمن أوراق العمل جميع المستندات الدالة على قيام العضو الفني بتطبيق جميع خطوات اختبارات الإلتزام، وتغطي هذه المستندات ما يلي :

1. وصفاً تفصيلياً لكل إجراءات الرقابة التي تخضع للإختبارات .
2. هدف اختبار كل إجراء رقابة وعلاقة هذا الهدف بأهداف الإختبارات الأساسية .
3. تعريف المجتمع وتحديد وحدة المعاينة
4. تحديد مقومات الإنحراف أو المخالفة (ما الذي يعتبر انحرافاً أو مخالفة)
5. بيان الإختبارات التي تؤيد أسس تحديد مستوى الثقة ومدى الدقة ومعدل التكرار التقديري التي تم استخدامها في عملية المعاينة .
6. قواعد تحديد حجم العينة

7. أسلوب اختيار وحدات العينة مع بيان المعاينة في عمليات المراجعة .
8. الإنحرافات أو المخالفات التي تم التعرف عليها نتيجة فحص العينة .
9. تقييم نتائج العينة مع بيان رأي العضو الفني في النتائج التي تم التوصل إليها .

2-10/5 يجب أن تتضمن أوراق العمل جميع المستندات الدالة على قيام العضو الفني بتطبيق الإختيارات الأساسية، وتغطي هذه المستندات ما يلي :

1. أهداف الإختبارات الأساسية .
2. تحديد إطار المجتمع وتحديد وحدة المعاينة
3. تعريف الأخطاء في كل مجتمع
4. بيان الأسباب التي تؤيد أسس تحديد معدل الأخطاء المقبول والمخاطر المترتبة على ذلك .
5. قواعد تحديد حجم العينة .
6. طريقة إختيار وحدات العينة .
7. وصفاً تفصيلياً لجميع خطوات دراسة العينة مع بيان الأخطاء التي تم التعرف عليها خلال الدراسة.
8. تقييم نتائج العينة مع رأي العضو الفني في النتائج التي تم التوصل إليها.

11/5 تطبيقات على استخراج حجم العينة (لاختبارات الإلتزام) (معاينة الصفات):

مثال توضيحي:

- موضوع التدقيق : تدقيق حساب النفقات (المصروفات) في أحد الدوائر الحكومية .
- هدف التدقيق : قياس مدى إلتزام الجهة الخاضعة للرقابة بإجراءات الرقابة الداخلية على سندات الصرف .
- فترة التدقيق : عام 2007 م .

1-11/5 خطوات التدقيق الرئيسية هي :

- تحديد البنود التي سيتم تدقيقها في المستندات (نقاط الفحص)
- 1. مدى الإلتزام بقانونية الصرف من حيث التقييد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المطبقة في الجهة .
- 2. عدم تجاوز المخصصات المرصودة لبنود النفقات في الموازنة العامة (التقديرية).
- 3. مدى إرفاق الوثائق والمستندات اللازمة للصرف مثل فواتير وضوابط إستلام ومستندات إدخال .
- 4. إكتمال صحة التواقيع على المستندات فيما يتعلق بالمفوض بالإئفاق والتدقيق الداخلي .
- 5. التأكد من صحة قيمة المستند ودقة المبالغ الواردة فيه .
- 6. صحة التسجيل بدفتر اليومية والترحيل والتبويب والأمور المحاسبية الأخرى .

2-11/5 تحديد حجم المجتمع :

على افتراض أن عدد المستندات 8000 مستند متجانس .

1. تحديد مستوى الثقة ومستوى الدقة .

من خلال دراسة وفحص تقييم نظام الرقابة الداخلية ولنفترض أننا توصلنا إلى قناعة بأن مستوى الثقة سيكون (95 %) وبهذا فإن مستوى الدقة سيكون (5%).

2. أخذ عينة عشوائية من هذه المستندات تتراوح ما بين (25-100) مستند ويتم تدقيقها ووضع جدول لها يتضمن الملاحظات والمخالفات الواردة بالمستندات .

3. تحديد الإنحراف المتوقع ونسبة الإنحراف المسموح به ويتم ذلك نتيجة الخبرة السابقة العضو الفني أو نتيجة التدقيق لعينة بسيطة حسبما هو مبين تالياً .

رقم البند	البند	الإنحراف المتوقع	الإنحراف المسموح به
1	التقيد بالقوانين والأنظمة	-	-
2	توفر المخصصات	2 %	5 %
3	المرفقات والتعزيزات	3 %	12 %
4	التوقع	-	6 %
5	صحة المبالغ والدقة المحاسبية	-	-
6	التقيد بالنظام المحاسبي	2 %	8 %

4- تحليل نتائج العينة :

أ- يلاحظ أن البند (1) من الجدول أعلاه، لم يتوقع فيه أي انحراف ولذلك لن يسمح بأي انحراف فيه، لعدم سماحنا بمخالفة القوانين والأنظمة ، لذا فإن البند (1) جاء مطابقاً وبالتالي لا يدخل هذا البند في تحديد حجم العينة .

ب- أكبر انحراف متوقع موجود في البند الثالث (المرفقات والتعزيزات) وبنسبة (3 %) .

ج- أقل انحراف مسموح به هو في البند الثاني المخصصات بنسبة (5 %) .

5- إستخراج حجم العينة الضروري باستخدام الجدول الإحصائي رقم (4) المرفق والذي يتضمن مستوى ثقة (95 %) حيث نجد أن العينة تقع بين تقاطع معدل الانحراف المسموح به (أفقي) 5% ومعدل الانحراف المتوقع (عمودي) 3 % والتي تساوي (400 مستند)

6- إستخدام معادلة حجم العينة المعدل لأن الجدول يعطي حجماً معيارياً لذلك لا بد من تعديله وفق المعادلة التالية:

$$\text{حجم العينة المعدل} = \frac{\text{حجم العينة من الجدول}}{\text{عدد المستندات} + 1} = \frac{\text{عدد المستندات} \times \text{حجم العينة من الجدول}}{\text{عدد المستندات} + 1}$$

$$= 380,950 \text{ مستندي اي } 380 \text{ مستند (حيث يؤخذ العدد دون تقريب)}$$

$$380.95 \text{ مستند اي } 380 \text{ مستند (حيث يؤخذ العدد بالتقريب)}$$

7- سحب العينة (عينة منتظمة):

$$أ- \text{تحديد فترة المعاينة} = \frac{\text{عدد المستندات الإجمالي}}{\text{عدد مستندات العينة}} = \frac{8000}{380} = 21$$

أي أننا سنقوم بتدقيق مستند صرف من كل (21) مستند صرف.

ب- إختيار أول مستند عشوائياً (باستخدام جدول الأرقام العشوائية) وليكن (4) مثلاً وفي هذه الحالة سيكون المستندات الواجب تدقيقها بعد إضافة (21) إلى كل مستند كما يلي : (4 ، 25 ، 46 ، 67 ، 88 ، الخ) مع استخدام معادلة الحد الأخير 380 .

8- تدقيق المستندات موضوع العينة وعددها (380) مستند وتدوين النتائج بكشوفات تبين نتائج التدقيق التي توصلنا إليها والمخالفات وأية أمور أو ملاحظات أخرى، ثم تفرغ النتائج لتحديد عدد الإنحرافات المسموح بها ومن ثم تقييم النتائج التي توصلنا إليها وكما يلي :

رقم البند	البند	الإنحراف المتوقع	عدد الإنحراف المسموح به	عدد الإنحراف الفعلي
1	التقيد بالقوانين والأنظمة	-	-	-
2	توفر المخصصات	2 %	12	14
3	المرفقات والتعزيزات	3 %	37	25
4	التواقيع	-	15	3
5	صحة المبالغ والدقة المحاسبية	-	-	3
6	التقيد بالنظام المحاسبي	2 %	22	30

تحليل النتائج والتقييم :

في ضوء ما تقدم فإن النتائج كانت كما يلي :

أ- البند الأول - لا يوجد مخالفات أو أخطاء في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات .

ب- وجود مخالفات في البندين الثالث والرابع إلا أن عددها لم يتعد العدد المسموح به .

ج- عدم الإلتزام في البنود الثاني والخامس والسادس بالرغم من قلة عدد المستندات ففي البند الثاني بلغ عددها (14) مستند بانحراف مستندين عن النسبة المسموح بها، وفي البند الخامس انحراف 3 مستندات وفي البند السادس انحراف 8 مستندات عن النسبة المسموح بها ووفقاً لهذه النتيجة وعلى الرغم من التزام الجهة بالقوانين والأنظمة إلا أنه يمكن للعضو الفني أن يقرر عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية والتوقف عند هذه النقطة، وقد يستمر في عملية التدقيق وذلك من خلال توسيع حجم العينة لكي يتأكد من هذه النتيجة .

12/5 تطبيقات على استخراج حجم العينة (للإختبارات الأساسية) (معاينة الكمية) :

مثال توضيحي :

- موضوع التدقيق: تدقيق حساب الإيرادات والنقود المنقولة باستخدام أسلوب العينات في نطاق الفحوصات الأساسية.
- فترة التدقيق: عام 2007

خطوات التدقيق الرئيسية هي :

- تحديد حجم المجتمع الإحصائي المزمع دراسته
- أ- دراسة الإطار العام للمجتمع من حيث التسلسل الصحيح للبيانات اللازم تدقيقها مع مراعاة الملغى والمفقود منها وأية ملاحظات أخرى .
- ب- ترقيم البيانات للمجتمع ترقيماً صحيحاً .

المعطيات:

- عدد إيصالات المقبوضات عن الفترة موضوع التدقيق (21,367) وصل قبض القيمة الإجمالية لإيصالات المقبوضات عن الفترة ذاتها (1,097,611,735) ريال.
- تلاحظ وجود تباين كبير جداً بين مفردات المجتمع الإحصائي ولغايات تقليل حجم التباين تم تقسيم المجتمع إلى شريحتين كما يلي :

الشريحة الأولى:

تشمل جميع الإيصالات التي تزيد قيمتها عن نصف مليون ريال وقد بلغ عددها (287) وصلاً وقيمتها الإجمالية (962,347,766) ريال وبذلك يكون متوسط مبلغ الإيصال (202,670,2) ريال، وهذه الشريحة سيجري تدقيقها كاملاً .

الشريحة الثانية:

وتشمل جميع الإيصالات التي تقل قيمتها عن (500,000) ريال وقد بلغ عددها (21080) وصل قبض قيمتها الإجمالية (331,263,773) ريال، وبذلك يكون متوسط مبلغ الإيصال (15,715) ريال، حيث سيجري

سحب عينة إحصائية من هذه الشريحة وبذلك يكون حجم المجتمع المراد تدقيقه باستخدام أسلوب العينات الإحصائية هو (21080) وصل قبض.

مرحلة التخطيط لسحب العينة :

1. التخطيط لتحديد مستوى الدقة (ألفا) وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مستوى الدقة (ألفا)} = 1 - \text{مستوى الثقة}$$

وعلى افتراض أن مستوى الثقة والذي تم تحديده من خلال الخبرات العملية السابقة والتقارير الرقابية كان (95%) وبذلك تكون مستوى الدقة (ألفا) = 1 - 95% = 5%

2. التخطيط لتقدير قيمة بيتا (قيمة الخطر المسموح به أو الممكن قبوله) ولاحساب قيمة هذا الخطر يجب معرفة ما يلي :

أ- تقدير المأمونية المشتركة والتي تقدر من خلال معرفة مدى تفاعل مخاطر إجراءات الرقابة الداخلية مع مخاطر عدم الإكتشاف ومخاطر الإجراءات الأخرى وعلى افتراض أنه تم تقدير المأمونية المشتركة لهذا الحساب المراد تدقيقه بـ (96%).

ب- إحتساب الحد النهائي للخطر وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{الحد النهائي للخطر} = 1 - \text{المأمونية المشتركة}$$

$$= 1 - 96\% = 4\%$$

ج- تقدير الخطر من فشل إجراءات الرقابة الداخلية :

جرى فحص أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية من خلال

فحص الدورة المستندية، وتبين وجود الإنحرافات التالية:

- عدم استقلالية جهاز الرقابة الداخلية .
- حداثة جهاز وحدات الرقابة الداخلية .
- ندرة إجراء الفحوصات على الصناديق.

وبناءً على تلك المعلومات فقد تم تقدير إجراءات الرقابة الداخلية بنسبة (20 %).

د- تقدير الخطر من فشل إجراءات التدقيق الأخرى والتي تم تقديرها بنسبة (90 %)

ومن خلال المعلومات أعلاه، يتم احتساب قيمة الخطر المسموح به أو الممكن قبوله (بيتا) وفقاً للمعادلة التالية:

الحد النهائي للخطر	= بيتا
(مخاطر إجراءات الرقابة الداخلية) X (مخاطر الإجراءات الأخرى)	

$$= 4\%$$

$$20\% \times 90\%$$

$$= 22\%$$

3- تحديد الدقة المخطط لها :

ولغايات تحديد الدقة المخطط لها فقد تم استخدام جدول التوزيع الطبيعي لاستخراج ألفا وبيتا، وكذلك الخطأ المسموح به والذي تم تقديره على أساس أقل نسبة ممكنة من باب الحيلة والحذر بنسبة (1 %) من إجمالي الإيرادات العامة والنقود المنقولة حيث بلغت قيمة الخطأ المسموح به :

$$3,312,638 = 1\% \times 331,263,773 \text{ ريال}$$

ألفا = 1,96 من جدول التوزيع الطبيعي

$$\text{بيتا} = 77\%$$

وعليه، فإن الدقة المخطط لها = $\frac{\text{الخطأ المسموح به}}{1 + \text{بيتا}}$

$$= \frac{3,312,638}{1 + 0,77}$$

ألفا

$$= 3,312,638$$

$$= \frac{3,312,638}{1,77}$$

$$= 1,871,829$$

$$= 2,378,060$$

ولغايات تصغير خطر بيتا فإننا نقرب الرقم الصحيح 2,300,000 ريال .

4- تحديد متوسط الدقة المخطط لها والذي يلزم لحساب حجم العينة

الضروري :

$$\text{متوسط الدقة المخطط لها} = \text{الدقة المخطط لها}$$

حجم العينة

$$= \frac{2,300,000}{21,080}$$

$$= 109$$

$$= 109$$

5- إحتساب حجم العينة الضروري :

لحساب حجم العينة الضروري يلزم تحديد الإنحراف المعياري في المجتمع حيث تم استخراجها بسحب عينة عشوائية من المجتمع بعدد (64) مفردة، وقد لوحظ وجود تباين كبير بين قيم هذه المفردات، مما استلزم احتساب التباين التجميحي لغايات تقليل حجم التباين وذلك عن طريق تقسيم العينة العشوائية إلى شرائح متجانسة من حيث القيم، كما تم احتساب الإنحراف المعياري لكل شريحة على حده، ومن ثم تطبيق معادلة التباين التجميحي وكانت نتائج التباين لكل شريحة على النحو التالي :

5/95	الشريحة الأولى ع2 1
572/6	الشريحة الثانية ع2 2
51,524/50	الشريحة الثالثة ع2 3
6,189/606	الشريحة الرابعة ع2 4
11,223,849	الشريحة الخامسة ع2 5
226,738,512/20	الشريحة السادسة ع2 6

ولغايات تقليل حجم هذا التباين فقد تم استخدام معادلة التباين التجميحي على النحو التالي:

التباين التجميحي = التباين للشريحة الأولى (عدد مفردات الشريحة الأولى - 1) + التباين للشريحة الثانية (عدد مفردات الشريحة الثانية - 1) + 00000 التباين للشريحة الأخيرة (عدد مفردات الشريحة الأخيرة - 1) + عدد مفردات الشريحة الأولى + عدد مفردات الشريحة الثانية + 000 عدد مفردات الشريحة الأخيرة - 6

$$2ع_{\text{التجميحي}} = \frac{(1-1) + (21-2) + (2ع + 0000(1-3) + 2ع_{(1-ن)})}{1 + 2 + 3 + \dots + ن}$$

$$2ع_{\text{التجميحي}} = \frac{(1-13) 51,524/5 + (1-11) 572/6 + (1-10) 5/95 + (2-1) 512,738,226 + (9-1) 849,223,11 + (19-1) 606,189,6}{6 - 2 + 9 + 19 + 13 + 11 + 10}$$

$$7,389,073/90 =$$

$$7,389,073/90 =$$

$$\frac{2,718/285}{7,389,073/90} = \text{الإنحراف المعياري (ع)} \quad \left(\text{إستخرج بواسطة الآلة الحاسبة وهو جذر} \right)$$

بعد تحديد الإنحراف المعياري والذي بلغ 2,718/285 ر2 والتباين والذي بلغ 7,389,073/90 جرى استخدام حجم العينة الضروري مع الإستبدال على النحو التالي:

$$ن - 2ع = \text{الفا2}$$

$$\text{(متوسط الدقة المخططة) 2}$$

$$2389 = 2(1/96) \times 7,389,073/90 = \text{حجم العينة الضروري بالإستبدال}$$

وصل قبض

$$2(109)$$

أما حجم العينة الضروري بدون استبدال والذي يتم احتسابه لغايات الوصول إلى حجم العينة الأمثل فيتم وفقاً للمعادلة التالية:

$$2389 = \text{حجم المجتمع} = \text{حجم العينة الضروري بالإستبدال}$$

$$2389 + 1 = \text{حجم العينة الضروري بالإستبدال}$$

$$\text{حجم المجتمع} = 21,080 = 2146 \text{ وصل قبض}$$

$$\begin{aligned} & \text{الإنحراف المعياري للعينة المراقبة} = 46,805/512 \\ & \text{مجموع القيمة المراقبة تقديرياً معممة على المجتمع} = 21,080 \times 15,027 = 316,769,455 \end{aligned}$$

$$\text{أ- متوسط الدقة المتحققة} = \frac{\text{الانحراف المعياري للعينة المراقبة}}{\sqrt{\text{عدد مفردات العينة المراقبة}}}$$

$$\begin{aligned} \text{ب- متوسط الدقة المتحققة النهائي} &= \frac{1981 \text{ تصحيح}}{46,805 \times 1/96} \\ &= \frac{2146}{\sqrt{2146}} \\ \text{معامل التصحيح} &= \frac{1 - \text{نسبة العينة إلى المجتمع}}{\sqrt{\text{عدد العينة المدققة}}} \\ &= \frac{2146}{21080} = \frac{2146}{\sqrt{21080}} = 10,2\% \end{aligned}$$

إذا كانت نسبة العينة المدققة تزيد عن 5% فيتم استخدام ما يسمى معامل التصحيح للوصول إلى نسبة الدقة

$$\text{معامل التصحيح} = \frac{1 - 10,2}{\sqrt{95}} = 95\%$$

$$\text{متوسط الدقة المتحققة النهائي} = 1981 \times 95\% = 1882$$

$$\text{مجموع الدقة المتحققة} = 21080 \times 1882 = 39,672,560$$

وحيث أن الدقة المتحققة 39,679,560 هي أكبر من الدقة المخطط لها 2,060,378 فإنه لا يلزم استخدام تعديل، أما إذا كانت الدقة المتحققة أصغر من الدقة المخطط لها فإنه يجب تعديل الدقة باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{الدقة المعدلة} = \text{الدقة المتحققة} + [(\text{الخطأ المسموح به} \times 1) \text{ الدقة المتحققة}]$$

ج- فترة الثقة :

يتم احتساب فترة الثقة على النحو التالي :

$$\begin{array}{r} \text{القيمة الدفترية} \\ - \\ \text{الدقة المحققة} \\ + \\ \hline 772,263,331 \\ - \\ 39,672,672 \\ + \\ \hline (291.591,212) \end{array} =$$

وعليه، فإن فترة الثقة هي ما بين الرقمين (291,584,256 و 370,943,288) وبما أن مجموع المبالغ المدققة والبالغة 316,769,455 ريال تقع ضمن فترة الثقة أعلاه، فإن أي رأي أو مقولة حول البيان المالي هي منطقية ومقبولة ويمكن الإستناد إليها وذلك بخطر ألفا = 5% وبخطر بيتا على الأكثر (22%).

جدول رقم (1)

تحديد حجم العينة بمأمونية (80%)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50		
0.25	300	180	100	80	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	10	10	10	
0.5	600	160	100	80	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	10	10	10	
1.0		280	100	80	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	10	10	10	
1.5		800	200	120	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	10	10	10	
2.0			340	140	90	80	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	10	10	10	
2.5				200	120	80	80	40	40	30	30	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	10	
3.0				400	160	100	80	60	40	30	30	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	10	
3.5					280	140	80	70	40	30	30	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	10	
4.0					500	200	100	70	40	30	30	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	10	
4.5						100	180	100	60	80	30	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	10	
5.0							800	180	100	80	60	40	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	
5.5								320	160	90	70	40	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	
6.0								60	200	100	80	40	30	20	20	20	20	10	10	10	10	10	
7.0									380	180	90	60	30	30	30	30	20	10	10	10	10	10	
									700	200	140	70	40	40	30	30	20	10	10	10	10	10	
7.0										360	160	80	40	40	30	30	20	10	10	10	10	10	
8.0										700	280	100	50	50	30	30	20	10	10	10	10	10	
8.5											400	140	70	50	30	30	20	10	10	10	10	10	
9.0											800	140	80	50	30	30	20	10	10	10	10	10	
9.5												200	80	50	30	30	20	10	10	10	10	10	
10.0												240	80	50	30	30	20	10	10	10	10	10	
11.0												900	160	70	50	40	30	20	20	10	10	10	
12.0													300	100	50	40	30	20	20	10	10	10	
13.0													1000	160	90	50	30	20	20	10	10	10	
14.00														300	100	50	40	20	20	10	10	10	
15.0															160	80	40	30	20	10	10	10	
16.0															360	100	40	30	20	10	10	10	
17.0																200	40	30	20	10	10	10	
18.0																360	50	30	20	10	10	10	
19.0																	80	30	20	10	10	10	
20.0																	80	30	20	10	10	10	
22.0																	200	40	30	20	20	10	
24.0																		80	40	20	20	10	
26.0																		160	50	30	20	10	
28.0																		460	50	30	20	10	
30.0																			90	30	20	10	
33.0																			500	80	30	20	
36.0																				160	50	30	
39.0																					90	30	
42.0																						240	
46.0																							160

جدول رقم (2)

تحديد حجم العينة بمأمونية (85%)

معدل الخطأ المتوقع	معدل الخطأ المسموح به															
	5%	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	14%	16%	18%	20%
0.00	400	200	100	70	50	40	40	30	30	**	**	**	**	**	**	**
0.25	500	430	180	120	90	70	60	50	50	40	40	30	30	**	**	**
0.50	*	800	180	120	90	70	60	50	50	40	40	30	30	**	**	**
1.0		*	300	160	90	70	60	50	50	40	40	30	30	**	**	**
1.5			*	200	120	100	60	50	50	40	40	30	30	**	**	**
2.0				500	200	100	80	50	50	40	40	30	30	**	**	**
2.5				*	280	120	80	70	60	40	40	30	30	**	**	**
3.0					600	200	100	90	60	60	50	30	30	**	**	**
3.5					*	340	140	120	80	70	50	40	40	**	**	**
4.0						860	200	120	90	70	50	40	40	**	**	**
4.5						*	400	200	120	80	60	40	40	**	**	**
5.0							700	240	120	90	60	40	40	**	**	**
5.5							*	340	180	120	90	50	50	30	30	30
6.0								800	280	160	100	50	50	30	30	30
6.5								*	460	200	120	60	60	30	30	30
7.0									900	300	120	70	60	40	40	30
8.0									*	550	200	80	60	40	40	30
8.5										1000	300	100	70	50	40	30
9.0										*	550	140	100	60	40	30
9.5											*	200	120	60	40	30
10.0												240	120	60	40	30
11.0												340	200	60	40	30
12.0												*	400	90	60	50
13.0													*	140	80	60
14.0														200	100	70
15.0														500	140	100
16.0														*	220	160
17.0															500	240
18.0															*	500
19.0																*

جدول رقم (3)

تحديد حجم العينة بمأمونية (90%)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50	
0.25	400	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
0.5	800	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
1.0		400	180	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
1.5			320	180	120	90	60	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
2.0			600	200	140	90	80	50	50	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
2.5				360	160	120	80	70	60	40	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
3.0				800	260	160	100	90	60	60	50	30	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
3.5					400	200	140	100	80	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10	
4.0					900	300	200	100	90	70	50	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10	
4.5						550	220	180	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10	
5.0							320	180	120	80	60	40	40	30	20	20	20	10	10	10	10	
5.5							600	280	160	120	70	50	40	30	30	20	20	10	10	10	10	
6.0								380	200	160	80	50	40	30	30	20	20	10	10	10	10	
7.0								600	260	180	90	80	40	30	30	20	20	10	10	10	10	
									400	205	100	70	40	40	40	20	20	10	10	10	10	
7.0									800	280	120	80	40	40	40	20	20	10	10	10	10	
8.0										460	160	100	60	50	40	20	20	10	10	10	10	
8.5										800	200	100	70	60	40	20	20	10	10	10	10	
9.0											260	100	80	50	40	20	20	10	10	10	10	
9.5											380	160	80	50	40	20	20	10	10	10	10	
10.0																						
11.0										500	160	80	50	40	20	20	10	20	10	10	10	
12.0											280	140	70	60	30	30	20	20	10	10	10	
13.0											550	150	90	70	30	30	20	20	10	10	10	
14.00												300	160	90	30	30	20	20	10	10	10	
												600	200	100	40	30	20	20	10	10	10	
15.0															300	140	40	30	20	20	10	10
16.0															650	200	50	30	30	20	10	10
17.0																340	70	40	30	20	10	10
18.0																700	100	60	30	20	10	10
19.0																	100	50	30	20	10	10
20.0																						
22.0																160	50	30	20	10	10	10
24.0																400	80	40	30	20	10	10
26.0																	120	50	30	20	10	10
28.0																	160	80	30	20	10	10
																	280	100	50	20	10	10
30.0																	1000					
33.0																		180	50	30	20	10
36.0																		1000	100	50	30	20
39.0																			280	80	40	30
42.0																				160	60	40
46.0																				500	90	60
																						300

جدول رقم (4)
تحديد حجم العينة بأمنية (95%)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50	
0.25	650	240	160	120	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
0.5		320	180	120	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
1.0		600	260	160	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
1.5			400	200	160	120	90	60	60	50	40	40	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
2.0			800	300	200	140	90	60	70	50	40	40	30	30	20	20	20	10	10	10	10	
2.5				550	240	160	120	80	70	70	60	40	30	30	30	20	20	20	10	10	10	
3.0				400	200	160	100	90	80	60	50	30	30	30	20	20	20	20	10	10	10	
3.5				650	280	200	140	100	80	70	50	40	40	40	30	20	20	20	10	10	10	
4.0				500	240	180	100	90	70	50	40	40	40	30	20	20	20	20	10	10	10	
4.5				800	360	200	160	120	80	60	40	40	40	30	20	20	20	20	10	10	10	
5.0					500	240	180	120	80	60	40	30	30	30	30	20	20	20	10	10	10	
5.5					900	360	200	160	90	70	50	30	30	30	30	20	20	20	10	10	10	
6.0					550	280	180	100	80	60	50	30	30	30	20	20	20	20	10	10	10	
7.0					1000	400	240	120	90	60	30	30	30	30	20	20	20	20	10	10	10	
						600	300	140	100	70	40	40	40	30	20	20	20	20	10	10	10	
7.0								460	160	100	80	50	40	30	20	20	20	20	10	10	10	
8.0								650	200	100	80	50	50	30	20	20	20	20	10	10	10	
8.5								280	140	80	70	50	30	20	20	20	20	20	10	10	10	
9.0								400	180	100	70	50	30	20	20	20	20	20	10	10	10	
9.5								550	200	120	70	50	30	20	20	20	20	20	10	10	10	
10.0									800	220	120	70	50	30	20	20	20	20	10	10	10	
11.0									400	180	100	70	40	30	20	20	20	20	20	20	20	
12.0									900	280	140	90	40	30	20	20	20	20	20	20	20	
13.0										460	200	100	50	30	20	20	20	20	20	20	20	
14.00										1000	300	160	50	40	20	20	20	20	20	20	20	
15.0											500	200	60	40	30	30	30	20	20	20	20	
16.0											300	80	50	30	30	30	20	20	20	20	20	
17.0											550	100	50	40	30	20	20	20	20	20	20	
18.0											700	140	50	40	30	20	20	20	20	20	20	
19.0												180	70	40	30	20	20	20	20	20	20	
20.0																220	70	40	20	20	20	
22.0																600	100	50	30	20	20	
24.0																	200	70	30	20	20	
26.0																	400	100	30	30	30	
28.0																		180	40	30	30	
30.0																		280	80	40	30	
33.0																			160	50	30	
36.0																			460	100	50	
39.0																				220	80	
42.0																				800	140	
46.0																						55

جدول رقم (5)
تحديد حجم العينة بأمنية (99%)

0.25	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
0.50		340	240	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
1.0		500	280	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
1.5			400	260	180	140	100	90	80	70	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
2.0			800	360	200	180	120	120	100	90	60	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
2.5				500	300	200	140	140	100	90	70	50	40	40	40	30	20	20	20	20	20
3.0				1000	400	240	200	160	120	100	70	60	40	40	40	30	20	20	20	20	20
3.5					700	380	260	160	160	100	90	60	50	50	40	30	20	20	20	20	20
4.0						550	340	200	180	140	100	70	50	50	40	40	20	20	20	20	20
4.5						800	400	280	200	160	100	70	50	50	40	40	20	20	20	20	20
5.0						600	380	220	200	120	80	60	60	40	40	20	20	20	20	20	20
5.5							900	460	280	200	120	80	60	60	40	40	20	20	20	20	20
6.0								650	380	280	160	90	70	70	50	40	30	30	20	20	20
7.0								1000	500	300	180	100	80	70	50	40	30	30	20	20	20
7.5									800	400	200	120	90	70	60	40	30	30	20	20	20
8.0									600	240	140	100	70	70	40	30	30	20	20	20	20
8.5										800	280	160	120	80	70	40	30	30	20	20	20
9.0											400	200	140	100	70	50	30	30	20	20	20
9.5											500	240	140	100	70	50	30	30	20	20	20
10.0											700	300	180	100	90	50	30	30	20	20	20
10.5											1000	360	200	140	90	50	30	30	20	20	20
11.0												420	220	140	90	50	30	30	20	20	20
11.5												800	300	180	140	60	40	30	30	20	20
12.0													500	240	160	70	40	30	30	20	20
12.5													600	360	200	90	50	30	30	20	20
13.0														500	280	100	50	40	30	20	20
13.5															900	360	120	60	40	30	20
14.0																550	160	80	40	30	20
14.5																1000	180	80	40	40	30
15.0																	240	100	50	40	30
15.5																	300	100	60	40	30
16.0																		420	120	60	40
16.5																			290	90	50
17.0																				340	120
17.5																				800	180
18.0																					180
18.5																					80
19.0																					280
20.0																					100
22.0																					80
24.0																					140
26.0																					140
28.0																					240
30.0																					900
33.0																					140
36.0																					80
39.0																					80
42.0																					140
45.0																					240
48.0																					900

جدول رقم (6)
تقييم النتائج بمأمونية (80%)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50	
10														0			1		2		3	
20								0		0				1			2	3	4	5	6	7
30							0			1				2			3	4	5	6	7	8
40				0						1				2	3		4	5	6	7	8	9
50				0			1							2	3	4	5	6	7	8	9	10
60					1			2						3	4	5	6	7	8	9	10	11
70					1			2	3					4	5	6	7	8	9	10	11	12
80					1			2	3					4	5	6	7	8	9	10	11	12
90					1			2	3					4	5	6	7	8	9	10	11	12
95					1			2	3					4	5	6	7	8	9	10	11	12
100					1			2	3					4	5	6	7	8	9	10	11	12
120						1				2												
140							1															
160								1														
180									1													
200										1												
220											1											
240												1										
260													1									
280														1								
300															1							
320																1						
340																	1					
360																		1				
380																			1			
400																				1		
420																					1	
460																						1
500																						
550																						
600																						
650																						
700																						
800																						
900																						
1000																						

جدول رقم (7)
تقييم النتائج بمأمونية (85 %)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50			
10															0		1				2			
20										0				1			2	3	4	5	6	7		
30					0					1				2		3	4	5	7	8	10	11		
40				0			0			1				2		3	4	8	9	10	12	14	16	
50								1			2			3		4	5	6	8	11	13	15	18	20
60				0																				
70			0		1					2														
80			0		1	2				2														
90			0	1	2	3	4			3	4													
100		0		1	2	3				4	5	6												
120		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	24	30	36	41	47	53		
140		0	1	2	3	5	6	7	8	9	12	14	17	20	22	26	29	35	42	49	56	63		
160		0	2	3	4	6	7	8	10	11	14	17	20	23	26	33	41	49	57	64	72			
180		1	2	3	5	7	8	10	11	13	16	19	23	26	29	38	47	55	64	73	82			
200	0	1	3	4	6	8	9	11	13	15	18	22	26	29	33	43	52	62	72	82	92			
220	0	1	3	5	7	9	10	12	14	16	20	24	29	33	32	47	58	69	79	90	101			
240	0	2	3	5	8	10	12	14	16	18	23	27	32	36	42	52	64	75	87	99	111			
260	0	2	4	6	8	11	13	15	18	20	25	30	36	39	44	57	69	82	95	108	121			
280	0	2	4	7	9	12	14	17	19	22	27	32	37	43	48	61	75	89	103	116	130			
300	0	3	5	8	10	13	15	18	21	24	29	35	40	46	52	66	81	95	110	125	140			
320	0	3	5	8	11	14	17	20	23	26	31	37	43	49	56	71	87	102	118	134	150			
340	1	3	6	9	12	15	19	21	24	27	34	40	46	53	59	76	92	109	126	142	159			
360	1	3	6	10	13	16	19	22	26	29	36	43	49	56	63	80	98	116	133	151	169			
380	1	4	7	10	14	17	20	24	27	31	38	45	52	60	67	85	104	122	141	160	179			
400	1	4	7	11	15	18	22	25	29	32	40	48	55	63	71	90	110	129	149	169	189			
420	1	4	8	12	16	19	23	27	31	35	43	50	58	66	75	95	115	136	157	177	198			
460	1	5	9	13	17	21	27	30	34	38	47	56	64	73	82	104	127	149	172	195	218			
500	2	8	10	14	19	24	28	33	37	42	51	61	71	80	90	114	138	163	188	212	237			
550	2	7	11	16	21	26	31	36	42	47	57	68	78	88	99	125	153	180	207	234	262			
600	3	7	13	18	23	29	35	40	46	51	63	74	86	97	109	138	167	197	227	256	286			
650	3	8	14	20	26	32	38	44	50	56	68	81	93	106	118	150	182	214	246	278	311			
700	3	9	15	22	28	35	41	48	54	61	74	87	101	116	128	162	196	231	266	300	336			
800	4	11	16	25	33	40	48	55	63	70	85	101	116	131	147	186	226	265	305	344	384			
900	5	13	21	29	37	46	54	63	71	80	97	114	132	149	167	210	255	299	344	389	433			
1000	6	14	23	33	42	51	61	70	80	89	108	128	147	166	186	235	284	333	383	433	483			

جدول رقم (8)
تقييم النتائج بمأمونية (90%)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50
10																0		1		2	
20										0					1	2		3	4	5	6
30								0						2		4	5	6	8	9	10
40					0					1		2	3		4	6	7	9	11	13	15
50					0						2	3	4	5		8	10	12	15	17	19
60							1		2		3	4	5	6	7	10	13	15	18	21	24
70						1		2		3	4	5	6	8	9	12	15	18	22	25	29
80			0		1		2		3	4	5	6	8	9	10	14	18	22	25	29	33
90			0		1	2		3	4		6	7	8	11	12	16	20	25	29	33	38
100			0	1		2	3	4		5	7	8	10	12	14	19	23	28	33	38	43
120	0		1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	15	17	23	29	34	40	46	52	
140	0	1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	16	18	21	27	34	41	48	54	61	
160	0	1	2	4	5	6	8	9	10	13	16	19	22	25	32	40	47	56	63	71	
180	0	2	3	4	6	7	8	10	12	15	18	21	25	28	37	45	54	63	71	80	
200	1	2	4	5	7	8	10	12	14	17	21	24	28	32	41	51	60	70	80	90	
220		1	2	4	6	8	10	12	13	16	19	23	27	31	35	46	56	67	78	86	99
240	0	1	3	5	7	9	11	13	15	17	21	25	30	35	39	50	62	74	85	97	109
260	0	1	3	5	8	10	12	14	17	19	24	28	33	38	43	55	68	80	93	106	119
280	0	2	4	6	8	11	13	16	18	21	26	31	36	41	46	60	73	87	101	114	128
300	0	2	4	7	9	12	14	17	20	22	28	33	39	45	50	64	79	93	108	132	138
320	0	2	5	7	10	13	16	18	21	24	30	36	42	48	54	69	85	100	118	132	148
340	0	3	5	8	11	14	17	20	23	26	32	38	45	51	58	74	90	107	123	140	157
360	0	3	6	9	12	15	18	21	25	28	34	41	48	55	61	79	96	113	131	149	167
380	0	3	6	9	13	16	19	23	26	30	37	44	51	58	65	83	102	120	139	158	177
400	1	4	7	10	14	17	21	24	28	31	39	46	54	61	69	88	107	127	146	166	186
420	1	4	7	11	14	18	22	26	29	33	41	49	57	65	73	93	113	134	154	175	196
440	1	4	8	12	16	20	24	28	33	37	45	54	63	71	80	102	124	147	170	192	215
460	1	5	8	13	16	22	27	31	36	40	50	59	69	78	88	112	138	160	185	210	235
480	2	6	10	15	20	25	30	35	40	45	55	66	78	87	97	124	150	177	204	232	259
500	2	7	12	17	22	28	33	39	44	50	61	72	84	95	107	136	165	194	224	253	283
550	2	8	13	19	24	30	36	42	48	54	66	78	91	104	118	147	179	211	243	275	308
600	3	8	14	20	27	33	39	46	52	59	72	85	99	112	126	159	194	228	262	297	332
650	4	10	17	24	31	38	46	53	61	68	83	99	114	129	145	183	222	262	301	341	381
700	4	12	20	28	36	44	52	61	69	77	95	112	129	148	164	207	251	298	340	385	430
750	5	13	22	31	40	49	59	68	77	87	106	125	144	164	183	232	280	330	379	429	479

جدول رقم (9)
تقييم النتائج بمأمونية (95%)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50	
10																	0		1			
20												0					1	2	3	4	5	
30										0				1		2	3	4	5	6	7	8
40								0		1		1		2		3	4	5	6	7	8	9
50						0				1		2		3		4	5	6	7	8	9	10
60					0					1		2		3		4	5	6	7	8	9	10
70				0						1		2		3		4	5	6	7	8	9	10
80			0							1		2		3		4	5	6	7	8	9	10
90			0							1		2		3		4	5	6	7	8	9	10
100		0								1		2		3		4	5	6	7	8	9	10
120		0	1							2		3		4		5	6	7	8	9	10	11
140		0	1	2						3		4		5		6	7	8	9	10	11	12
160	0	1	2	3	4					5		6		7		8	9	10	11	12	13	14
180	0	1	2	3	4	5				6		7		8		9	10	11	12	13	14	15
200	0	1	2	3	4	5	6			7		8		9		10	11	12	13	14	15	16
220	0	2	3	4	5	6	7	8		9		10		11		12	13	14	15	16	17	18
240	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10		11		12	13	14	15	16	17	18	19
260	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		11		12	13	14	15	16	17	18	19	20
280	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
300	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		12	13	14	15	16	17	18	19	20
320	0	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		13	14	15	16	17	18	19	20	21
340	0	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13		14	15	16	17	18	19	20	21
360	0	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14		15	16	17	18	19	20	21
380	0	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		16	17	18	19	20	21
400	0	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16		17	18	19	20	21
420	0	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17		18	19	20	21	22
440	0	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18		19	20	21	22
460	1	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19		20	21	22	23
480	1	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		21	22	23
500	1	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21		22	23	24
520	1	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22		23	24
540	1	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23		24	25
560	1	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24		25
580	1	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	
600	1	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	
620	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
640	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
660	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
680	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
700	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
720	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
740	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
760	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
780	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
800	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
820	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
840	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
860	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
880	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
900	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
920	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
940	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
960	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
980	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
1000	2	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	

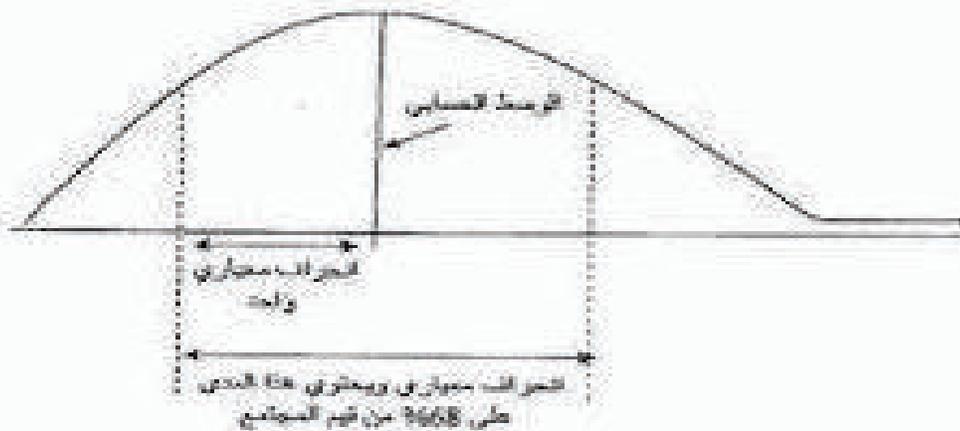
جدول رقم (10)
تقييم النتائج بمأمونية (99%)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	25	30	35	40	45	50	
10																						0
20																	0	1		2	3	4
30													0			1	3	4	5	6	8	
40											0		1			2	3	5	7	8	10	12
50									0		1	2			3	5	7	9	11	13	16	
60											1	2	3		4	7	9	12	14	17	20	
70						0				1	2	3	4	5	6	9	11	14	18	21	24	
80					0				1	2	4	5	6	7	10	14	17	21	25	29		
90				0				1	2	3	5	6	7	9	12	16	20	24	28	33		
100				0		1		2	3	4	6	7	9	10	14	18	23	28	33	37		
120			0		1	2		3	4	6	8	9	11	13	18	24	29	35	40	45		
140			0	1	2	3		4	5	7	10	12	14	16	22	29	35	42	48	55		
160		0	1	2	3	5	6	7	9	12	14	17	20	23	31	39	47	56	64			
180		0	1	2	3	4	6	7	8	11	14	17	20	23	31	39	47	56	65	73		
200		0	1	3	4	5	7	8	10	13	16	19	23	28	35	44	54	63	73	83		
220		0	2	3	5	6	8	10	11	15	18	22	26	30	39	50	60	70	81	92		
240	0	1	2	4	6	7	9	11	13	17	21	25	29	33	44	55	66	78	89	101		
260	0	1	3	5	8	8	10	12	14	19	23	27	32	36	48	60	72	85	97	110		
280	0	2	3	4	7	9	12	14	16	21	25	30	35	40	53	65	79	92	106	120		
300	0	2	4	6	8	10	13	15	18	23	28	33	38	43	57	71	85	99	114	129		
320	0	2	4	7	9	11	14	17	19	24	30	35	41	47	61	77	91	107	122	138		
340	1	3	5	7	10	13	15	18	21	26	32	38	44	50	66	82	98	114	131	148		
350	1	3	6	8	11	14	16	19	22	28	35	41	47	54	70	87	104	122	139	157		
360	1	3	6	9	12	15	18	21	24	30	37	44	50	57	75	93	111	129	148	166		
400	1	4	7	10	13	16	19	22	26	32	39	46	54	61	79	98	117	138	158	178		
420	2	4	7	10	14	17	20	24	27	35	42	49	57	64	84	103	124	144	164	185		
460	0	2	5	8	12	15	19	23	27	31	39	47	55	63	72	93	114	136	159	181	204	
500	0	3	6	10	13	17	21	26	30	34	43	52	60	70	79	102	125	149	174	198	223	
550	0	3	7	11	15	20	24	29	34	38	48	58	68	78	88	113	139	166	192	219	247	
600	0	4	8	13	17	22	27	32	37	43	53	64	75	86	97	125	153	182	211	241	271	
650	0	4	9	14	19	25	30	36	41	47	58	70	82	94	106	136	167	198	230	262	294	
700	1	5	10	16	21	27	33	39	45	51	64	76	89	102	115	148	181	215	249	283	318	
800	1	7	13	19	25	32	39	46	53	60	74	89	103	118	133	171	209	248	287	326	368	
900	2	8	15	22	29	37	45	53	61	69	85	101	118	135	152	194	237	281	325	369	414	
1000	2	9	17	25	34	42	51	60	69	78	96	114	133	151	170	218	268	314	363	412	462	

جدول رقم (11)

جدول يمثل درجة الثقة وما يقابلها من الانحراف المعياري

الانحراف المعياري	درجة الثقة
1.000 +	% 68.3
1.04 +	% 70
1.15 +	% 75
1.28 +	% 80
1.44 +	% 85
1.64 +	% 90
1.96 +	% 95
2.000 +	% 95.4
2.58 +	% 99
3.000 +	% 99.7



نموذج (1) توثيق خطر

الهدف المؤسسي:		هدف الجهة:	
رقم الخطر:		تاريخ توثيقه: ___/___/___	
وصف الخطر:			
إحتمالية حدوث الخطر: (منخفض، متوسط، عالي)	السبب:	تأثير الخطر على الجهة: (منخفض، متوسط، عالي)	السبب:
أول مؤشر على قرب أو بدء حدوث الخطر:			
الإجراء الذي يجب اتخاذه لتفادي حدوث هذا الخطر أو التقليل من آثاره:			
تاريخ بدء تنفيذ إجراءات تفادي الخطر:	تاريخ الانتهاء من تنفيذ إجراءات تفادي الخطر:	مسؤولية التنفيذ:	مسؤولية المتابعة عن التنفيذ:
___/___/___	___/___/___	___/___/___	___/___/___
خطة طوارئ في حالة حدوث الخطر:			
مؤشر يدل على ضرورة البدء بتطبيق خطة الطوارئ:			
تاريخ بدء تنفيذ إجراءات خطة الطوارئ:	تاريخ الانتهاء من تنفيذ إجراءات خطة الطوارئ:	مسؤولية التنفيذ:	مسؤولية المتابعة عن التنفيذ:
___/___/___	___/___/___	___/___/___	___/___/___
الوضع الحالي:			

نموذج (2) جدول تحديد درجة الخطورة

الوصف	الأولوية	درجة الخطورة
أولوية عالية لمعالجة الخطر	I	عالية
أولوية عالية لمعالجة الخطر	II	متوسطة
أولوية منخفضة لمعالجة الخطر	III	منخفضة

نموذج (3) خطة إدارة المخاطر

ملاحظات	المدة اللازمة للتنفيذ		مسؤولية التنفيذ	الإجراءات	درجة الخطورة	تأثير الخطر	احتمالية حدوث الخطر	وصف الخطر	رقم الخطر
	تاريخ الانتهاء	تاريخ الابتداء							
				الإجراءات لتفادي حدوث الخطر: -					1
				الإجراءات في حالة حدوث الخطر: -					2
									3

نموذج (4) أدوات تقييم الخطر

RISK ASSESSMENT TOOLS

فعلى سبيل المثال تضمن أحكام الأهمية النسبية إعتبارات كمية ونوعية يمكن عرضها على النحو التالي:

أ – الإعتبارات الكمية :

هناك العديد من الإرشادات التي تحكم الممارسة العملية مثل :

1. 5 % إلى 10 % من صافي الدخل.
2. 0.5 % إلى 1 % من إجمالي الأصول.
3. 1 % من حقوق الملكية.
4. 0.5 % إلى 1 % من إجمالي الإيرادات.
5. نسبة مئوية تعتمد على إجمالي الأصول أو الإيرادات أيهما أكبر.

ب- إعتبارات نوعية :

ومن أمثلة ذلك ما يلي :

1. احتمال وجود مدفوعات غير قانونية.
2. احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل العميل.
3. وجود عدم انتظام في اتجاه الأرباح من سنة لأخرى.
4. موقف الإدارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية.
5. وجود شروط معينة في عقد قرض حصل عليه العميل يتطلب بقاء نسبة مالية

معينة عند حد معين

نموذج (5): تقييم المخاطر

التاريخ:.....

القسم:.....

الإدارة:.....

مهمة العمل:.....

الغرض من تقييم المخاطر

- الهدف من تقييم المخاطر هو التعرف على المخاطر الكامنة المتعلقة بتنفيذ مختلف مهام العمل، وعليه يتم تخصيص الموارد الرقابية للمهام ذات المخاطر الأعلى..ويؤثر تقييم المخاطر مباشرةً على طبيعة موارد الرقابة المخصصة وتوقيتها ونطاقها.
- عند تقييم المخاطر الكامنة في إحدى مهام العمل يتعين أخذ سؤالين في الاعتبار:
 - ما هو احتمال أن تسير الأمور على نحو خاطئ؟
 - ما هي التكلفة إذا كان يمكن أن تستمر الأخطاء؟
- يتم تقييم المخاطر بالإجابة على هذين السؤالين بالنسبة إلى عوامل الخطر وتقييم احتمال الفشل وتأثير التعرض لذلك.
- تشمل عوامل الخطر الكامنة في العمل ما يلي:

* مخاطر توقف العمل

* مخاطر الوصول

* مخاطر تتعلق بسلامة البيانات

* مخاطر الإثتمان

* مخاطر التقييم

* مخاطر خدمة العملاء

* مخاطر قانونية وتنظيمية

* المخاطر المالية/سوء إدارة التقارير الخارجية

* مخاطر الإحتيال.

* مخاطر الضرر المادي.

- تسبب هذه العوامل مخاطر محتملة تشمل على سبيل المثال لا الحصر:

- الخسارة المالية.
- الإنتهاكات القانونية والتنظيمية.
- التأثير السلبي على العملاء.
- الحرج العام.
- عدم كفاءة إجراءات العمل.

ينبغي ألا ينظر التقييم فعالية بيئة الرقابة الداخلية، بل ينبغي أن يتم تركيز التقييم على المخاطر والتعرض لها في المهمة التي يجري تقويمها.

مخاطر الوصول	احتمالية الحدوث	تصنيف الخطر
يشير خطر الوصول إلى تأثير الوصول الغير مصرح به إلى أي من أصول الشركة، مثل (معلومات العميل، المعلومات المالية السرية، وكلمات السر، برامج الحاسب الآلي... الخ) . وعند تقييم مخاطر الوصول من الضروري الأخذ في الاعتبار طبيعة الأصول والأهمية النسبية لهذا الأصل بالنسبة لباقي أصول الشركة.	عالي متوسط منخفض لا تأثير	عالي متوسط منخفض لا تأثير
مخاطر توقف العمل	احتمالية الحدوث	تصنيف الخطر
تعتبر مخاطر توقف العمل بسبب تأثير فشل النظام أو بسبب كارثة، سوف تؤثر على عملاء الشركة ، بالإضافة إلى العمليات الأخرى للشركة	عالي متوسط منخفض لا تأثير	عالي متوسط منخفض لا تأثير

مخاطر الوصول	احتمالية الحدوث	تصنيف الخطر
<p>يشير خطر الوصول إلى تأثير الوصول الغير مصرح به إلى أي من أصول الشركة، مثل (معلومات العميل، المعلومات المالية السرية، وكلمات السر، برامج الحاسب الآلي...الخ) .</p> <p>وعند تقييم مخاطر الوصول من الضروري الأخذ في الاعتبار طبيعة الأصول والأهمية النسبية لهذا الأصل بالنسبة لباقي أصول الشركة.</p>	<p>عالي</p> <p>متوسط</p> <p>منخفض</p> <p>لا تأثير</p>	<p>عالي</p> <p>متوسط</p> <p>منخفض</p> <p>لا تأثير</p>
مخاطر التعاقدات الحكومية	احتمالية الحدوث	تصنيف الخطر
<p>من مخاطر المنافسات والعقود الحكومية تلك المعاملات التي يمكن أن يقوم بها موظفين حكوميين من داخل الجهة نفسها وبها يمكن لأحد مقدمي العطاءات معرفة الأسعار التقديرية أو الأسعار التي تقدم بها مقدمي العطاءات الأخرى وبالتالي استخدام هذه المعلومات للفوز بالعطاء رغم أنه لا يكون أفضل المتقدمين.</p>	<p>عالي</p> <p>متوسط</p> <p>منخفض</p> <p>لا تأثير</p>	<p>عالي</p> <p>متوسط</p> <p>منخفض</p> <p>لا تأثير</p>

نموذج (6) قوائم اختبار CHECKLIST

قائمة فحص الإلتزام بمتطلبات العرض والإفصاح والنشر للقوائم المالية

رقم الملف: رقم الشركة بالحاسب الآلي:

الشكل القانوني: أسم الشركة:
تاريخ تقرير مراقب الحسابات/00/00 : تاريخ القوائم المالية/00/00 :
تاريخ نشر القوائم المالية/00/00 : تاريخ استلام القوائم/00/00 :
طريقة نشر القوائم المالية:
القائم بعملية الفحص:

ملاحظات	الإجابات	
	لا ينطبق	لا نعم
هل تم الإفصاح عن: أسم المنشأة شكلها القانوني: غرض المنشأة نوع العملة التي أعدت على أساسها القوائم المالية تاريخ الميزانية الفترة التي تغطيها القوائم المالية أرقام المقارنة* هل تم الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن السياسات المحاسبية الآتية: سياسة إعداد القوائم المالية المجمعة (في حالة الشركة القابضة) السياسة المتبعة في ترجمة العملات الأجنبية السياسة المتبعة في معالجة فروق العملة السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (تكلفة تاريخية- جارية - إستبدالية إعادة تقييم)		

السياسة المتبعة في الإفصاح عن الأحداث اللاحقة.
السياسة المتبعة في معالجة الإيجارات طويلة الأجل
والشراء التأجيري والتعامل بالتقسيط وما يرتبط بذلك
من فوائد.

السياسة المتبعة في الاعتراف بالإيراد.

السياسة المتبعة في معالجة الضرائب.

السياسة المتبعة بالنسبة للعقود طويلة الأجل.

أرقام المقارنة في الميزانية تكون الأرقام الخاصة بالأرصدة الظاهرة في آخر ميزانية، أما أرقام المقارنة في قائمتي الدخل والتدفقات النقدية فتكون الأرقام الخاصة بالفترة الزمنية من العام السابق المقابلة للفترة الزمنية التي تعد عنها هذه القوائم.

ملاحظات	الإجابات	
	لا ينطبق	نعم
السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الإمتياز.		
السياسة المتبعة في تقويم الأصول الثابتة وإستهلاكاتها.		
السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون من البضاعة الجاهزة و الخامات و تحت التشغيل)		
السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحوث والتطوير.		
السياسة المتبعة في معالجة الأصول غير الملموسة.		
السياسة المتبعة في معالجة الاستثمارات في الشركات القابضة/التابعة		
هل تم الإفصاح عن المعلومات الآتية*:		
قيم الأراضي والمباني.		
قيم الآلات والمعدات.		
قيم الأصول الثابتة الأخرى.		
قيم مجمع الإستهلاك لكل بند.		
قيم الإستثمار في المشروعات تحت التنفيذ.		
قيم ارتباط الإنفاق الرأسمالي للفترات المقبلة.		
القيود على ملكية الأصول.		
قيم الإستثمارات في كل شركة تابعة.		

قيم الإستثمارات في كل شركة شقيقة.
قيم الإستثمارات الأخرى.
القيم السوقية للإستثمارات الأخرى في حالة اختلافها
عن القيم الدفترية.
الأرصدة المستحقة على العملاء وأوراق القبض المتعلقة
بالنشاط.
الأرصدة المستحقة على أعضاء مجلس الإدارة.
الأرصدة المستحقة على الشركات القابضة أو التابعة
والشركات الشقيقة.
بيان الأصول غير الملموسة وقيمة كل منها.
المخزون السلعي.
النقدية وما في حكمها.

يذكر في خانة الملاحظات ما إذا كان الإفصاح قد تم في الميزانية أم في الإيضاحات.

ملاحظات	الإجابات	
	لا ينطبق	لا نعم
القروض والإلتزامات طويلة الأجل ، وهل تم تحليلها إلى: قروض مضمونة برهن. قروض غير مضمونة برهونات. قروض من الشركة القابضة / التابعة / الشقيقة. الإلتزامات قصيرة الأجل ، وهل تم تبويبها إلى: إلتزامات للبنوك. أقساط الإلتزامات طويلة الأجل المستحقة خلال العام. التزامات للموردين وأوراق الدفع. أرصدة مستحقة لأعضاء مجلس الإدارة.		

أرصدة مستحقة للشركة القابضة / التابعة / الشقيقة.
ضرائب الدخل.
توزيعات مستحقة.
مصروفات مستحقة.
الإلتزامات الأخرى والمخصصات بالتفصيل.
حقوق المساهمين ، وهل تم الإفصاح تفصيلاً عن
عدد الأسهم المصدرة والقيمة الاسمية للسهم.
الجزء الذي لم يدفع من رأس المال.
الحركة التي طرأت على حسابات رأس المال خلال
الفترة.
الحقوق والإمتيازات المتعلقة بتوزيعات الأرباح للأسهم
المتأخرة.
متجمع التوزيعات المستحقة لأرباح حملة الأسهم
المتأخرة.
عدد وتكلفة أسهم الخزانة.
المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية لرأس المال (وهل تم
تمويله للإحتياطي).
الإحتياطي القانوني
الإحتياطيات الأخرى.
الأرباح المحتجزة.

ملاحظات

الإجابات

لا ينطبق لا نعم

- قائمة الدخل وهل تم الإفصاح فيها عن المعلومات الآتية* :
- المبيعات أو إيرادات النشاط.
الفوائد الدائنة.
الإيرادات أو المكاسب غير العادية.
تكلفة المبيعات (تكلفة النشاط) .
الإهلاك والإستهلاك.
الفوائد المدينة.
أرصدة مستحقة لأعضاء مجلس الإدارة.
أرصدة مستحقة للشركة القابضة / التابعة / الشقيقة.
ضرائب الدخل.
الأعباء غير العادية.
نتائج المعاملات الهامة مع الشركة القابضة / التابعة / الشقيقة.
أثر التغير الهام في التقديرات المحاسبية.
الأخطاء الجوهرية وطريقة معالجتها.
أثر التغير الهام في السياسات المحاسبية وطريقة معالجتها.
صافي ربح أو خسارة الفترة.
هل تم حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال المدة
هل تم الإفصاح عن نصيب السهم في الأرباح
هل تم الإفصاح عن النصيب المخفض للسهم في الأرباح

قائمة التغير في حقوق الملكية هل تم الإفصاح فيها عن
أرصدة أول المدة لكل من:

رأس المال

الإحتياطي القانوني

إحتياطي إعادة التقييم

أية إحتياطيات أخرى (تذكر تفصيلاً)

الأرباح (الخسائر) المرحلة

صافي ربح الفترة

المحول الإحتياطي القانوني

المحول للإحتياطيات الأخرى

فائض (عجز) إعادة تقييم الاستثمارات

فائض (عجز) إعادة تقييم الأصول

تأثير التغير في السياسات المحاسبية

توزيعات الأرباح

إصدار أسهم نقدية

إصدار أسهم من الأرباح المرحلة/الإحتياطيات

أرصدة آخر المدة لكل من:

رأس المال

الإحتياطي القانوني

إحتياطي إعادة التقييم

أية إحتياطيات أخرى (تذكر تفصيلاً)

الأرباح (الخسائر) المرحلة

هل تتفق أرصدة آخر المدة لبنود حقوق الملكية مع الأرقام
المقابلة لها في الميزانية؟

هل تتفق أرصدة أول المدة لبنود حقوق الملكية مع الأرقام
المقابلة لها في الميزانية؟

هل يتفق رقم صافي ربح الفترة الوارد بقائمة التغير في حقوق
الملكية مع رقم صافي الربح الوارد بقائمة الدخل؟

قائمة التدفقات النقدية**

هل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة المباشرة ؟

وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية؟

وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المدفوعات النقدية وصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.

وهل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام الطريقة غير المباشرة ؟

وهل تم الإفصاح عن رقم صافي الربح أو الخسارة وهل تم تسوية: المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية (إهلاكات واستهلاكات ومخصصات)

بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر المرتبطة بنشاط الإستثمار أو التمويل.

التغيرات في الأصول والتزامات المتداولة.

الإجابات

ملاحظات

لا ينطبق لا نعم

هل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار ؟
وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات من أنشطة الإستثمار ؟

وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المدفوعات الأنشطة الإستثمار ؟

وصافي التدفقات النقدية لأنشطة الإستثمار ؟

هل تم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التمويل ؟

وهل تم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المدفوعات النقدية لأنشطة التمويل ؟

وهل تم صافي التدفقات النقدية لأنشطة التمويل ؟

هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية بشكل منفصل ؟
هل تم افصاح عن التدفقات النقدية من الفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة والمدفوعة بشكل منفصل ؟
وهل تم تبويبها وفقاً لنفس الأساس المتبع في الفترات السابقة ؟
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الدخل بشكل منفصل ؟
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بشراء أو بيع الحصص في الشركات القابضة / التابعة / الشقيقة بشكل منفصل ؟
هل تم الافصاح عن معاملات الاستثمار والتمويل غير النقدية في مكان آخر في القوائم المالية بخلاف قائمة التدفق النقدي ؟
هل تم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة في تحديد مكونات النقدية وما في حكمها ؟
هل حدث تغير في هذه السياسة ؟
إذا كانت الإجابة على السؤال السابق بنعم ، فهل تم الإفصاح عن أثر التغير في هذه السياسة ؟
هل تم الإفصاح عن مكونات النقدية وما في حكمها ؟
هل تتفق المبالغ المبينة في قائمة التدفق النقدي مع البنود المقابلة لها والتي تظهر في الميزانية ؟
إذا كانت الإجابة على السؤال السابق “ لا ” فهل قامت المنشأة بعرض التسوية للمبالغ المبينة في قائمة التدفق النقدي مع البنود المقابلة لها والتي تظهر في الميزانية ؟
هل تم الإفصاح عن الأرصدة الهامة لمبلغ النقدية وما في حكمها والتي تحتفظ بها المنشأة وغير المتاحة للإستخدام بواسطة المجموعة ؟
هل تم الإفصاح عن مبلغ التسهيلات المتاحة للمنشأة والتي لم يتم استخدامها بعد ؟
هل تم الإفصاح عن التدفقات النقدية التي تمثل زيادة في طاقة التشغيل منفصلاً عن التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على طاقة التشغيل الحالية ؟

*يذكر في خانة الملاحظات ما إذا كان الإفصاح قد تم في قائمة الدخل أم في الإيضاحات.
**يذكر في خانة الملاحظات ما إذا كان الإفصاح قد تم في قائمة التدفقات النقدية أم في الإيضاحات.
نتيجة الفحص

نموذج (7) مصادقة إيجابية لحسابات بنوك

(يعد هذا الخطاب احد أوراق العميل الرسمية)

السادة / بنك المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم السادة / محاسبون ومراجعون قانونيون بمراجعة حسابات (يحدد اسم العميل) للعام المالي المنتهي في ، ولأغراض المراجعة يرغبون الحصول على تفاصيل المعلومات المبينة أدناه كما في

1. بيان تفصيلي لحساب الإستثمارات لدى البنك.
2. أرصدة الحسابات الجارية الدائنة والمدينة.
3. أرصدة الودائع لأجل (إن وجدت).
4. بيان بالإعتمادات المستندية القائمة.
5. بيان بخطابات الضمان القائمة.
6. بيان بالتأمينات المحتجزة على الإعتمادات القائمة كل على حدة.
7. بيان بالأوراق برسم التحصيل.
8. بيان بأوراق القبض المخصوصة.
9. بيان بالقروض (إن وجدت) والفوائد المستحقة عليها.
10. بيان بالضمانات التي يحتجزها البنك مقابل التسهيلات الممنوحة (إن وجدت).

لذا نأمل منكم تزويدهم بتفاصيل تلك المعلومات على ص.ب (.....) الدولة (.....)
الرمز البريدي (.....).

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

نموذج (8) الشهادات التي يحصل عليها العضو الفني من الإدارة

في

السادة مراقبي الحسابات

تحية طيبة وبعد،،،

بالإشارة إلى مراجعتكم لميزانية شركة مساهمة كويتية في / / وكذلك حساب الأرباح والخسائر وقائمة التغير في حقوق المساهمين وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، بغرض إبداء الرأي حول مدى تغير القوائم المالية للشركة عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية ومدى اتفاقها مع معايير المحاسبة الدولية وفي ضوء القوانين الكويتية ،

وفي هذا الصدد وفي أقصى معلومات متوفرة لدينا نقر بالآتي :

- 1- أنا مسؤولون عن التصوير السليم للقوائم المالية المعيرة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتغير في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية وكذلك الإفصاح الكافي عن جميع البيانات المطلوبة وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية .
- 2- أننا قد وضعنا تحت تصرفكم :
 - أ - كافة الدفاتر والمستندات المالية والبيانات المتعلقة بها .
 - ب - كافة محاضر اجتماعات الجمعيات العامة ومجلس الإدارة أو ملخصاً بالإجتماعات التي لم تسجل بعد .
- 3- أنه لا يوجد أي مما يلي :
 - أ - مخالفات من أي من أعضاء الإدارة الذين لهم دور مؤثر على الرقابة الداخلية أو أي من العاملين الذين لهم دور مؤثر على القوائم المالية .
 - ب - مكاتبات أو إخطارات من جهات حكومية بسبب قصور في بياناتنا المالية والتي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية .
 - ج - مخالفات وقعت أو احتمال أن تقع للقوانين والقواعد مما يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تقدير الإلتزامات العرضية أو الإلتزامات المتوقعة .

- وكذلك لا يوجد أي مما يلي :

- أ - مطالبات قائمة أو غير نهائية أخطرنا بها مستشارنا القانوني مما قد ينتج عنها إلتزامات محتملة يجب أخذها في الإعتبار أو الإفصاح عنها .
- ب - إلتزامات أو أرباح أو خسائر متوقعة مما في ذلك التعهدات الشفوية أو المكتوبة للغير أو من الغير التي يجب أخذها في الإعتبار عند إعداد القوائم المالية .
- ج - معاملات مؤثرة لم تدرج بالدفاتر .
- د - أحداث تالية لتاريخ المركز المالي مما كان يجب أخذها في الإعتبار .
- هـ - رهونات خاصة بالأسهم المملوكة للشركة غير ذلك التي تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

- تم تكوين المخصصات الضرورية لكل مما يلي :

- أ - الخسائر المتوقع حدوثها نتيجة تنفيذ أو عدم إمكانية تنفيذ تعاقدات شراء أو بيع آجلة (مستقبلية) .
- ب - الخسائر التي تنتج عن انخفاض قيمة المخزون الزائد أو المتقادم .
- لا توجد لدينا خطط أو نوايا للقيام بأي مما قد يؤثر بشكل هام على القيم الدفترية للأصول أو الإلتزامات وتبويبها .
- تمتلك الشركة كافة أصولها ملكية خالصة من أي رهن أو إلتزام عليها بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالقوائم المالية .
- لم تخل الشركة بأي من تعاقداتها مع الغير مما قد يكون له أثر أو إلتزام كان يجب إظهاره بالقوائم المالية
- كافة مبيعات الشركة التي تمت خلال العام نهائية ولا يوجد أي إتفاق جانبي لإلغاء هذه المعاملات أو رد المبيعات إلا بذلك القدر المادي لرد البضائع المعيبة .

- تم تسجيل الآتي صحيحاً أو تم الإفصاح عنه بطريقة سليمة في القوائم المالية :

- أ - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لجميع القيم المتعلقة بالمدينين والدائنين .
- ب - رأس المال والتصرفات التي حدثت له .
- ج - الترتيبات بشأن القروض والتسهيلات الإئتمانية .
- د - الترتيبات لإعادة شراء أصول سبق بيعها .
- هـ - إستخدام ودائع الشركة كضمان للغير أو وجود قيد على التصرف في الودائع لأي غرض كان .
- كافة البيانات الخاصة والتعهدات والصكوك ذات الإلتزامات التي تدرج خارج الميزانية (القيود النظامية) قد أفصح عنها من ناحية القيمة والطبيعة والشروط والضمانات والمخاطر المتصلة بها وكذلك تم الإفصاح عن تركيز المخاطر المتعلقة بها إن وجدت .
- تم تقدير كافة الإلتزامات الضريبية المتوقعة أو المستحقة وتم احتسابها في القوائم المالية .

رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب

المدير المالي

نماذج الرقابة الداخلية الحديثة COCO/COSO

النموذج الأمريكي للرقابة الداخلية COSO

(COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS)

في ابريل 1988 صدرت القائمة SAS No. 55 بعنوان

“CONSIDERATION OF THE INTERNAL CONTROL STRUCTURE IN A FINANCIAL STATEMENT AUDIT,”

ومن خلالها “CONTROL STRUCTURE” أعيد تعريف الرقابة الداخلية من مجرد نظام إلى هيكل للرقابة “CONTROL STRUCTURE”، ومن ثم محاولة التوسع في مضمون الرقابة الداخلية، كما أعيد تقسيم هيكل الرقابة الداخلية إلى الثلاثة الفروع التالية:

○ **البيئة الرقابية THE CONTROL ENVIRONMENT**: وتشمل فلسفة الإدارة OPERATING THE ENTITY'S ORGANIZATIONAL STYLE OF DIRECTORS OF THE COMPANY'S METHODS OF ASSIGNING AUTHORITY AND RESPONSIBILITY CORPORATE MANAGEMENT'S CONTROL METHODS MONITORING AND FOLLOWING UP ON PERFORMANCE THE PERSONNEL POLICIES AND PRACTICES OF THE COMPANY . THE EXTERNAL INFLUENCES FROM REGULATORY AGENCIES

○ **النظام المحاسبي THE ACCOUNTING SYSTEM** .

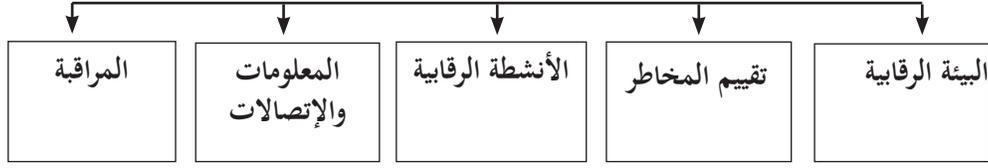
○ **والإجراءات الرقابية CONTROL PROCEDURES** .

في 1995 صدرت القائمة SAS No. 78 بعنوان

CONSIDERATION OF THE INTERNAL CONTROL STRUCTURE IN A FINANCIAL STATEMENT AUDIT: AN AMENDMENT OF SAS No. 55

حيث جاء بها تعديلات أخرى على الرقابة الداخلية، فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها العملية التي تتضمن خمس مكونات هما:

إطار عام الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO



النموذج الكندي COCO للرقابة الداخلية (الإطار المتكامل)

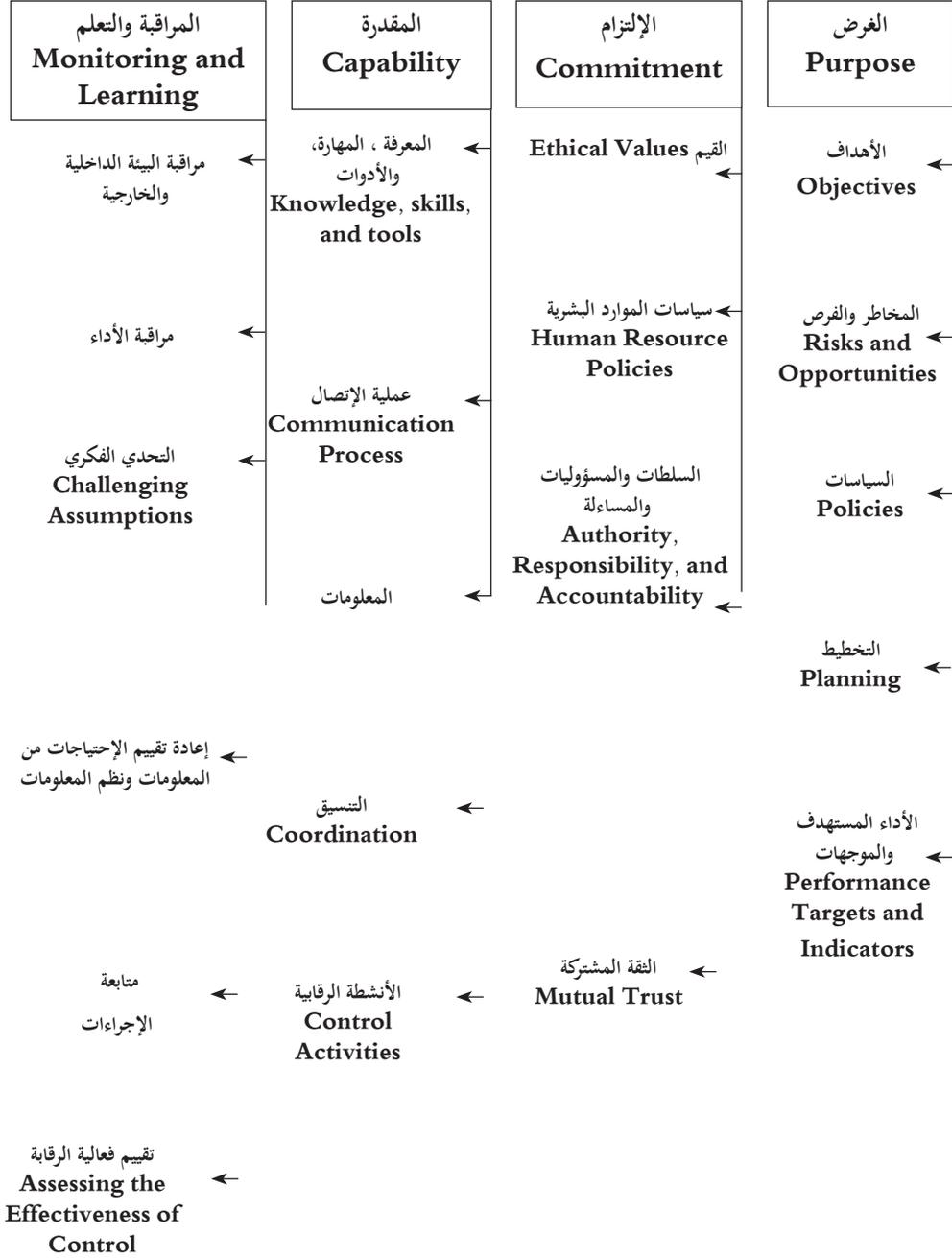
COCO'S INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK

في نوفمبر 1995 أصدر المعهد الكندي لمعايير الرقابة الكندية THE CANADIAN INSTITUTE OF CANADA'S CRITERIA OF CONTROL (COCO) نموذج الرقابة الداخلية – الإطار المتكامل، والذي يعرف الآن بنموذج COCO، ويعتمد النموذج الكندي على النموذج الأمريكي COSO عند تصميم إطار الرقابة الداخلية، باعتباره مرجعية عالمية للرقابة الداخلية.

وقد عرف النموذج الكندي الرقابة الداخلية بأنها (عناصر المنظمة التي تشمل الموارد، النظم، العمليات، الثقافة، الهيكل، والمهام) والتي تؤخذ معاً، وتحث الأفراد على إنجاز أهداف المنظمة. وقد حددت ثلاث مجموعات من الأهداف:

- فعالية وكفاءة العمليات.
- درجة الإعتماد على التقارير الداخلية والخارجية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة والسياسات الداخلية.

إطار عام الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COCO



**المصادر المعتمدة لإعداد دليل الرقابة المالية
لدول مجلس التعاون الخليجي**

المراجع

قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (2009)	1- الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية
دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية	2- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
المعايير الرقابية (1995)	3- الأنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأتوساي)
دليل المراجع (1997)	4- الجهاز المركزي للمحاسبات - جمهورية مصر العربية
أدلة المراجعة بالقطاعين الحكومي والاقتصادي (2005)	5- ديوان المحاسبة - دولة قطر
قواعد التدقيق الشامل (1982)	6- ديوان المراقبة العامة - المملكة العربية السعودية
دليل التدقيق العام (2005)	7- ديوان المحاسبة - دولة الكويت
دليل المراجعة الشاملة (1995)	8- مكتب المراجع العام الكندي (ترجمة الجهاز المركزي للمحاسبات - مصرف)
دليل التدقيق باستخدام العينات الإحصائية	9- ديوان المحاسبة - المملكة الأردنية الهاشمية
دليل المراجعة (1985)	10- مكتب عبد العزيز الراشد- المملكة العربية السعودية
بحث في مسؤولية مدقق الديوان عن اكتشاف الأخطاء والغش في ظل النظم الإلكترونية (2004)	11- أ-عادل الكوت
بحث في المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات	12- أ.لطيفة فرجاني
قوانين الموازنة العامة للدولة وتطبيقاتها وإرشادتها فيما يتعلق بالموازنة العامة للدولة	13- دولة قطر

المراجع

14- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن	دليل رقابة الأداء - الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن - مقدم للأسوساي
15- سلطنة عمان	دليل المراجعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
16- سلطنة عمان	دليل الرقابة على المصرفيات الجارية - سلطنة عمان
17- المملكة العربية السعودية	الهيكل الإداري لجهاز الرقابة السعودي فيما يتعلق برقابة الأداء

مطبعة الامانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية