

الدليل الإرشادي لمراجعة الأداء



إعداد إدارة المراجعة الداخلية

١٤٣٧ هـ / ٢٠١٦ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الفهرس

الفصل التمهيدي

- ١١ المقدمة
- ١٢ جامعة المجمع
- ١٣ تعريف إدارة المراجعة الداخلية بالجامعة

الفصل الأول : التعريف بالدليل ومراجعة الأداء

- ١٧ أهداف الدليل
- ١٧ كيفية استخدام الدليل
- ١٨ تعريف مراجعة الأداء
- ١٩ أهداف مراجعة الأداء
- ١٩ نطاق مراجعة الأداء
- ٢٠ مخاطر مراجعة الأداء

الفصل الثاني : التخطيط السنوي لإدارة المراجعة الداخلية

- ٢٢ التخطيط
- ٢٢ مهام المراجعة المقترحة
- ٢٣ المسح المبدئي لمهام المراجعة المقترح
- ٢٤ اعتماد الخطة السنوية
- ٢٤ المخاطر المتعلقة بالتخطيط السنوي

الفصل الثالث : التخطيط السنوي لإدارة المراجعة الداخلية

- ٢٧ تجميع المعلومات حول موضوع المهمة
- ٣٠ فهم الأنظمة الإدارية وفحص الإجراءات المتبعة في الجهة المراد مراجعتها
- ٣٢ تحديد المخاطر ومحاور المراجعة
- ٣٤ إعداد خطة وبرنامج المراجعة
- ٣٨ مخاطر مرحلة التخطيط لأعمال المراجعة

الفصل الرابع : تنفيذ أعمال المراجعة

- ٤٠ إعداد استمارات المراجعة
- ٤١ تنفيذ فحوصات المراجعة
- ٤٣ تجميع أدلة الإثبات
- ٤٥ مخاطر مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة

الفصل الخامس : إصدار تقرير المراجعة

- ٤٧ أهمية إصدار تقرير المراجعة
- ٤٧ منهجية صياغة ملاحظات التقرير
- ٥٠ مواصفات تقرير المراجعة
- ٥٢ مسار تقرير المراجعة
- ٥٤ مخاطر مرحلة تدوين نتائج أعمال المراجعة

الفصل السادس: الأعمال الملحقّة

- ٥٦ أوراق العمل -
- ٥٨ الإشراف والمتابعة -
- ٥٩ دعم الخبراء -

الفصل السابع: المهام ذات الطبيعة الخاصة

- ٦٢ خواص المهام ذات الطبيعة الخاصة -

الفصل الثامن : متابعة مهام المراجعة

- ٦٥ تنفيذ أعمال المتابعة للمهام السابقة -
- ٦٦ إعداد تقارير المتابعة -
- ٦٦ مخاطر مرحلة متابعة التقارير السابقة -
- ٦٧ المسار العام النموذجي لمهمة مراجعة الأداء -
- ٦٨ المراجع -



كلمة مدير الجامعة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه اجمعين . . وبعد :

اكتسبت المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة أهمية متزايدة في المملكة العربية السعودية باعتبارها أداة هامة من أدوات الرقابة على الأداء ودعم جهود الإصلاح الإداري و الاقتصادي . وعكس هذا الاهتمام المتزايد من الدولة قرار مجلس الوزراء الموقر رقم (٢٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠هـ والقاضي في فقرته الثانية (بتأسيس وحدة للمراجعة الداخلية في كل جهاز حكومي يرتبط رئيسها بالمسؤول الأول في الجهة) ، وكذلك قرار مجلس الوزراء الموقر رقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦هـ القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة .

وإيماناً من جامعة المجمعة بأهمية ذلك فقد كانت من أوائل الجامعات والجهات الحكومية التي بادرت بإنشاء وتفعيل إدارة المراجعة الداخلية ، وادراكاً لأهمية التطوير المستمر في الأساليب الرقابية ومسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الحكومية وحرصاً على القيام بمهام مراجعة الأداء مهنية عالية وكفاءة تحقق الغرض المنشود منها فقد قام الزملاء مشكورين في إدارة المراجعة الداخلية بإعداد دليل استرشادي لمراجعة الأداء ليكون مرجعاً هاماً يسهل ممارسة هذا الاختصاص ومساعداً في تنفيذ مهام مراجعة الأداء .

وتأمل الإدارة ان يسهم هذا الدليل في تعزيز فاعلية أعمال مراجعة الأداء وكذلك في رفع كفاءة منسوبيها وإنجاز المهام المنوطة بها بكفاءة ومهنية عالية.

والله ولي التوفيق ،،،

مدير جامعة المجمعة

د. خالد بن سعد المقرن

الفصل التمهيدي

المقدمة

جامعة المجمعة

إدارة المراجعة الداخلية بالجامعة

المقدمة

تنفيذاً لقرار مجلس الوزراء الموقر رقم (٢٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠هـ القاضي بتأسيس وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وقرار مجلس الوزراء الموقر رقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦هـ المتضمن الموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، صدر قرار معالي مدير الجامعة الدكتور/ خالد بن سعد المقرن رقم ١٢٥٥ وتاريخ ١٤٣٣/٤/٢١هـ القاضي بإنشاء وتفعيل إدارة المراجعة الداخلية بالجامعة. وتعد إدارة المراجعة الداخلية من الإدارات الهامة والتي تقوم بوظيفتها المستقلة والموضوعية لفحص وتقويم أداء الوحدات الإدارية ومساعدتها على تحقيق أهدافها وحماية أصولها من خلال المساعدة على تحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة المؤسسية، ومساعدة المسؤولين على كافة مستوياتهم في تنفيذ مسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية. وتعمل إدارة المراجعة الداخلية في الجامعة بشكل متنسق مع الإدارات الرقابية الأخرى لحماية الأموال العامة والموارد وضمان الاستخدام الأمثل لها فهي تعتبر الأداة الفاعلة في تطوير السياسات ورفع كفاءة الأداء وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية. وفي سبيل ذلك قامت إدارة المراجعة الداخلية بالجامعة بإعداد هذا الدليل ليكون دليلاً استرشادياً لمراجعة الأداء وتطبيقه عند تنفيذ الإدارة لمهام مراجعة الأداء وفقاً لللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الصادرة عن منظمة الإنتوساي ومعايير المراجعة الحكومية الصادرة من ديوان المراقبة العامة بهدف تطوير العمل الرقابي في الجامعة، وتوضيح إجراءات تنفيذ مهام مراجعة الأداء.

آملين أن يكون هذا الدليل مرجعاً قيماً للمهتمين ولممارسي المراجعة الداخلية من داخل الجامعة وخارجها. **والله الموفق والمستعان**،،،

جامعة المجمعة

إدارة المراجعة الداخلية

جامعة المجمعة

النشأة:

تعتبر جامعة المجمعة إحدى جامعات المملكة العربية السعودية، وتم إنشاء هذه الجامعة بناء على موافقة خادم الحرمين الشريفين الملك عبد الله بن عبد العزيز آل سعود رئيس مجلس الوزراء رئيس مجلس التعليم العالي رحمه الله - وذلك بتاريخ ٣ رمضان ١٤٣٠هـ الموافق ٢٤ أغسطس ٢٠٠٩م.

رؤية الجامعة:

((أن تكون جامعة المجمعة بيئة أكاديمية عالية الجودة لتهيئة مستقبل منافس لخريجها يحقق أهداف التنمية المستدامة))

رسالة الجامعة:

(تقدم جامعة المجمعة خدمات تعليمية وبحثية متطورة من خلال منظومة أكاديمية قادرة على المنافسة في إطار من المسؤولية المهنية والشراكة المجتمعية الفاعلة)

قيم الجامعة:

الإتقان والجودة - العمل بروح الفريق - الأصالة - الإبداع - العدالة - المبادرة.



إدارة المراجعة الداخلية بالجامعة

الاختصاص العام

تقويم أنظمة الرقابة الداخلية، بما في ذلك الجهاز المحاسبي، للتحقق من سلامتها وملاءمتها، وتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت، واقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها، بما يكفل حماية أموال الجامعة وممتلكاتها من الإخلال أو الضياع أو التلاعب ونحو ذلك.

الارتباط التنظيمي

ترتبط إدارة المراجعة الداخلية بمعالي مدير الجامعة.

الاختصاصات

- ١ - التأكد من التزام الجامعة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية، والتحقق من كفايتها وملاءمتها.
- ٢ - تقييم مدى كفاية الخطة التنظيمية للجامعة من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات، وفصل الاختصاصات المتعارضة، وغير ذلك من الجوانب التنظيمية.
- ٣ - تقييم مستوى إنجاز الأهداف الموضوعية، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجد.
- ٤ - تحديد مواطن سوء استخدام الجهة لمواردها المادية والبشرية، وتقديم ما يمكن الجامعة من معالجتها وتلافيها مستقبلاً.
- ٥ - فحص المستندات الخاصة بالمصروفات، والإيرادات بعد إتمامها للتأكد من كونها صحيحة ونظامية.
- ٦ - فحص السجلات المحاسبية للتأكد من انتظام القيود وصحتها، وسلامة التوجيه المحاسبي.
- ٧ - مراجعة العقود، والاتفاقيات المبرمة التي تكون الجامعة طرفاً فيها للتأكد من مدى التقيد بها.
- ٨ - مراجعة أعمال الصناديق وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، والتحقق من أن الجرد قد تم وفقاً للقواعد والإجراءات المقررة.
- ٩ - مراجعة أعمال المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، والتحقق من أن الجرد والتقييم وأساليب التخزين قد تمت وفقاً للقواعد والإجراءات المقررة.

- ١٠ - مراجعة التقارير المالية، والحسابات الختامية التي تعدها الجامعة، والتأكد من دقتها، ومدى موافقتها للأنظمة واللوائح والتعليمات والسياسات التي تطبقها الجامعة.
- ١١ - تقديم المشورة عند بحث مشروع الموازنة التقديرية للجامعة.
- ١٢ - القيام بالأعمال التي يكلفها بها معالي مدير الجامعة، وذلك في مجال اختصاصاتها المشار إليها.

الفصل الأول التعريف بالدليل ومراجعة الأداء

محتويات الفصل

أهداف الدليل

كيفية استخدام الدليل

تعريف مراجعة الأداء

أهداف مراجعة الأداء

نطاق مراجعة الأداء

مخاطر مراجعة الأداء

أهداف الدليل

يهدف هذا الدليل إلى ما يلي:

- ١ - تنظيم إجراءات العمل وتوحيد المناهج المتبعة في مجال مراجعة الأداء.
- ٢ - تطوير كفاءة وفعالية أعمال المراجعة من حيث التوجيه نحو الاستخدام الأفضل للإمكانات والموارد المتاحة لتنفيذ المراجعة وفق أفضل الأساليب وأنسب الطرق بما يضمن تحقيق الفعالية المطلوبة لنتائج مراجعة الأداء.
- ٣ - تشكيل أداة تدريب عملية للمراجعين سواء كانوا حديثي العهد بمجال المراجعة أو بمجال مراجعة الأداء.
- ٤ - تسهيل إدارة ومتابعة سير مهمات المراجعة عن طريق تحديد إجراءات العمل الواجب اتباعها في كل مرحلة من مراحل سير مهمات العمل بما يمكن من مراجعة الأساليب المتبعة وتصحيح الانحرافات المحتملة في تنفيذ المهمات.
- ٥ - المساعدة على تقييم الأداء المهني لفرق المراجعة باعتبار الدليل منهجية عمل نموذجية يمكن اعتمادها كمرجع في تقييم أساليب المراجعة المتبعة على أرض الواقع.
- ٦ - المساعدة على تحديد الأدوار وتوزيع المسؤوليات داخل فرق المراجعة لما يوفره الدليل من معلومات حول المتطلبات والضوابط المهنية التي ينبغي على المراجعين الالتزام بها كل حسب مستوى مؤهلاته وخبرته وصلاحياته.

كيفية استخدام الدليل

هذا الدليل الاسترشادي موجه لموظفي إدارة المراجعة الداخلية الممارسين لمهام المراجعة وهو يتضمن مجموعة من المبادئ الأساسية والتعليمات والتوجيهات المهنية التي تهدف إلى مساعدة القائمين بأعمال مراجعة الأداء على تنفيذ مهماتهم وفق أفضل الأساليب والممارسات.

تعريف مراجعة الأداء

مراجعة الأداء هي أسلوب المراجعة الذي يمكن الحكم من خلاله على أن النتائج المحققة بالجهة الخاضعة للمراجعة قد جاءت في ضوء استخدام مبادئ الاقتصاد (Economy) والكفاءة (Efficiency) والفعالية (Effectiveness) ووفقاً للأهداف المرسومة مقدماً مع التعرف على الانحرافات التي ظهرت عند التنفيذ والأسباب التي أدت إليها وذلك لتحديد المسؤولية الإدارية من جهة ورسم السياسات المستقبلية السليمة من جهة أخرى وهذا المفهوم يتوافق مع ما ذهب إليه الإنتوساي (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة) بأن مراجعة الأداء هي ((فحص مستقل لكفاءة وفعالية البرامج أو المشاريع أو المنظمات الحكومية مع الأخذ في الاعتبار عنصر الإقتصاد بهدف تخفيض التكاليف وزيادة فرص التحسين)) وتعرّف مفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية بشكل عام كالتالي:

١ - **الاقتصاد:** هي تقليل تكلفة المصادر المستخدمة في العمل المنجز مع مراعاة الوقت والنوعية والكميات المناسبة في الإنجاز.

٢ - **الكفاءة:** هي القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال ترشيد العلاقة بين المخرجات والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها.

٣ - **الفعالية:** هي مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة أو المزمع تطبيقها لتحقيق الأهداف المرسومة وذلك بمقارنة الأثر المرجو مع الأثر الفعلي لعمل معين.

وهناك ارتباط وتكامل وثيق بين مفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية حيث أن إنجاز الأعمال أو تقديم الخدمات بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب والكمية المناسبة لا يحقق الفائدة المرجوة ما لم تتوفر الكفاءة في استخدام الموارد لإنجاز الخدمات أو ممارسة الأنشطة كما أن الاهتمام بتحقيق الأهداف العامة للخدمة أو النشاط بمعنى تحقيق الفعالية مع إهمال مفهومي الاقتصاد في الحصول على الموارد والكفاءة في استخدامها لا يحقق الفائدة المرجوة لأن تحقيق النشاط لأهدافه دون الأخذ في الحسبان تكلفة هذه الأهداف يمكن أن يؤدي إلى تحقيقها باستخدام موارد غير محدودة.

أهداف مراجعة الأداء

تهدف مراجعة الأداء إلى تحقيق ما يلي:

- ١ - الرفع للإدارة العليا بنتائج أعمال المراجعة لمساعدتها على ممارسة صلاحياتها والقدرة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.
- ٢ - التوصية للجهات والوحدات محل المراجعة نحو تطوير أدائها وترشيد استخدام مواردها وتحسين طرق إدارتها لتحقيق أهدافها.
- ٣ - التحقق من التقيد بالأنظمة واللوائح والتعليمات وكفائتها بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- ٤ - سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها.
- ٥ - حماية الأموال والممتلكات العامة والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها.

نطاق مراجعة الأداء

إن تحقيق هذه الأهداف يتطلب من مراجعة الأداء أن تكون واسعة النطاق بقدر يتيح المراجعة على المجالات التالية:

- ١- مراجعة اقتصاد الأنشطة الإدارية حسب مبادئ وممارسات الإدارة.
- ٢ - مراجعة كفاءة استخدام الموارد البشرية والمالية والموارد الأخرى بما في ذلك فحص نظام المعلومات ومقاييس الأداء ومراجعة الترتيبات والإجراءات المتبعة من قبل الجهات الخاضعة للمراجعة بغرض معالجة نقاط الضعف فيها.
- ٣ - مراجعة فعالية الأداء المتعلق بمدى وجود أهداف ومؤشرات أداء كافية وملائمة.
- ٤ - مدى تحقيق هذه الأهداف ومقارنة الآثار الفعلية للأنشطة المنجزة بالآثار المتوقعة منها. إن اتساع هذا النطاق يستلزم الإشارة إلى أن نطاق مراجعة الأداء يتجاوز نطاق أنواع المراجعة التقليدية الأخرى مثل المراجعة المالية وتتكامل معها.

مخاطر مراجعة الأداء

إن بذل العناية المهنية المطلوبة في مهمات المراجعة التي يسعى هذا الدليل لوصفها تستدعي اتخاذ كل الاحتياطات الكفيلة بتخطي التعقيدات العملية التي يمكن أن تعترض أعمال تنفيذ المهمات وتقليص المخاطر التي تحيط بها إلى أدنى حد ممكن وذلك من خلال الإلمام بالمخاطر المتعلقة بالإطار العام لمهمات المراجعة وكذلك المخاطر المتصلة بتنفيذها.

الفصل الثاني التخطيط السنوي لإدارة المراجعة الداخلية

محتويات الفصل

التخطيط

مهام المراجعة المقترحة

المسح المبدئي لمهام المراجعة المقترح

إعتماد الخطة السنوية

المخاطر المتعلقة بالتخطيط السنوي

التخطيط

يندرج تخطيط مهمات مراجعة الأداء في إطار تخطيط استراتيجي يتضمن أساساً التوجيهات المستقبلية المزمع اتباعها في اختيار مهمات مراجعة الأداء على الأمدين المتوسط والبعيد. في هذا الإطار ينبغي أن تخضع منهجية اختيار مهمات المراجعة بشكل عام إلى التوجيهات الاستراتيجية لإدارة المراجعة الداخلية وما يوجهه به معالي مدير الجامعة والتي تقتضي تركيز الاهتمام على المسائل والقضايا الراهنة والمستقبلية. في هذا السياق تشكل قاعدة بيانات مواضيع المراجعة المقترحة ذات الصلة بهذه المسائل مصدراً مهماً وحلقة وصل أساسية بين التخطيط الاستراتيجي والتخطيط السنوي بشكل يجعل من اهتمامات إدارة المراجعة الداخلية مواكبة لتطلعات الإدارة العليا بالجامعة.

مهام المراجعة المقترحة

يتم الشروع في آخر كل سنة مالية بجمع المقترحات حول مهام المراجعة الجديدة المزمع تنفيذها في السنة المالية التالية وعادة ما تكون المقترحات نابعة أساساً من المصادر التالية:

- ١ - توجيهات الإدارة العليا بالجامعة.
- ٢ - مقترحات موجهة لإدارة المراجعة الداخلية.
- ٣ - المسائل والمواضيع الجديدة ذات التأثير على مستوى الجامعة.
- ٤ - مهام المراجعة التي تم تنفيذها في السابق سواء كانت مراجعة مالية أو مراجعة أداء والتي أشارت إلى وجود مواضيع ومسائل تستوجب تخصيص مهام مراجعة أداء خاصة بها.
- ٥ - مقترحات موظفي إدارة المراجعة الداخلية.

المسح المبدئي لمهام المراجعة المقترحة

يبدأ المسح الأولي لمهام المراجعة المقترحة بالشروع في تجميع المعلومات الأولية عن الموضوع أو الجهة المقترحة للمراجعة من مختلف المصادر المتاحة كما يمكن طلب معلومات توضيحية من الجهة المعنية نفسها حتى يتم التأكد من جدوى تنفيذ المهمة.

ويكون اختيار المهام وفقاً للأسس التالية:

١ - التأثير العام المتوقع لمراجعة الأداء

هي الانعكاسات المنتظرة من عمل المراجعة على أداء الجهة المقترحة مثل تخفيض التكاليف أو استخدام الموارد والإمكانيات بطريقة أفضل، تخفيض أو إلغاء الازدواجية في الجهود، زيادة التنسيق في الجهود لتخفيض التكاليف، توضيح أهداف الجهات وسياساتها، تحقيق الأهداف بطريقة أفضل عبر تغيير طبيعة المخرجات وتطوير الأهداف، تقليل قوائم الانتظار وغيرها من التأثيرات.

٢ - الأهمية المالية

بمعنى أنه كلما زاد حجم الأموال المتعامل معها في الجهة المقترحة كلما زادت الأولوية لاختيار مهمة مراجعة على أداؤها.

٣ - المخاطر الإدارية

ضرورة أن تبدي إدارة المراجعة الداخلية رأيها فيما إذا كانت الجهات مقصرة في أداء واجباتها من ناحية الفعالية والكفاءة والاقتصاد وهذا الاختيار لمهام المراجعة يتحدد إذا كانت هناك مؤشرات سلبية من الإدارة المستهدفة مثل عدم اتخاذ الإدارة إجراءات بخصوص مواطن ضعف وتقصير قد يتم تحديدها أو ردود فعل سلبية أو عدم تحقيق الأهداف المعلنة.

٤ - الاهتمام العام بالموضوع

بتعلق باهتمام الإدارة العليا، الإدارات، الموظفين بالموضوع وعلاقة ذلك بالأخطار أو عدم الالتزام بالقوانين.

٥ - تغطية المراجعة

إذا كان الموضوع لم يخضع للمراجعة من قبل تزداد أولوية إدراجه للمراجعة. ويتم إعداد مقترح خطة تتضمن المهام المقترحة تكون موضوعاتها مستجيبة للمعايير المذكورة سلفاً.

اعتماد الخطة السنوية

ترفع مقترحات المهام إلى معالي مدير الجامعة للموافقة عليها وبعد اعتمادها يتم إعداد جدول زمني لتنفيذ الخطة السنوية يتضمن توزيعاً للمهام المقررة وتحديد الفترات الزمنية المتوقعة لتنفيذ كل مهمة منها وتوزيع المراجعين عليها وتحديد التواريخ المتوقعة للبدء والانتهاج منها.

المخاطر المتعلقة بالتخطيط السنوي

- ١ - عدم وجود مؤشرات قياس الأداء لديها أو عدم تحديد دقيق للمهام والمسؤوليات الموكلة إليها أو عدم وضوح علاقتها ومسؤوليتها تجاه الجهات الأخرى.
- ٢ - عدم توفر البيانات والمعلومات الموثوق بها.
- ٣ - عدم التعاون مع موظفي إدارة المراجعة الداخلية.
- ٤ - درجة التعقيد الفني العالية لموضوع مهمة المراجعة وزيادة صعوبة تحديد نطاق المهمة.
- ٥ - صعوبة عزل تأثيرات المسائل الأخرى التي تنعكس على موضوع مهمة المراجعة وهو ما يحد كثيراً من فعالية مهمات المراجعة التي تتناول تقييم البرامج والمشاريع.

الفصل الثالث

التخطيط السنوي لإدارة المراجعة الداخلية

محتويات الفصل

- تجميع المعلومات حول موضوع المهمة
- فهم الأنظمة الإدارية وفحص الإجراءات المتبعة في الجهة المراد مراجعتها
- تحديد المخاطر ومحاور المراجعة
- إعداد خطة وبرنامج المراجعة
- مخاطر مرحلة التخطيط لأعمال المراجعة

يعد الخطاب الموجه من مدير إدارة المراجعة الداخلية إلى المسؤول عن الجهة أو الوحدة المراد مراجعتها والمتضمن إبلاغه باعتزام إدارة المراجعة الداخلية بمهمة المراجعة على أداء الجهة بمثابة نقطة انطلاق مهمة المراجعة.

ويشرع فريق المراجعة في التحضير المستندي لها، وتمر كل مهمة مراجعة بثلاث مراحل رئيسية وهي:

١ - التخطيط لمهمة المراجعة.

٢ - تنفيذ مهمة المراجعة.

٣ - إعداد تقرير المراجعة.

ثم تبدأ مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة بأعمال المسح المبدئي للمهمة التي تمهد لوضع خطة

العمل، وتتجزأ مرحلة التخطيط للمهمة عموماً إلى أربع خطوات أساسية وهي:

١ - تجميع المعلومات حول موضوع المهمة والجهة الخاضعة للمراجعة.

٢ - فهم الأنظمة والإجراءات المتبعة في الجهة الخاضعة للمراجعة.

٣ - تحديد المخاطر ومحاور المراجعة.

٤ - إعداد خطة وبرنامج المراجعة.

تجميع المعلومات حول موضوع المهمة

يشرع فريق المراجعة قبل الانتقال للجهة الخاضعة للمراجعة، في تجميع ما يتوفر له من معلومات وبيانات حول هذه الجهة أو المشروع المعني بالمراجعة، وتتسم منهجية البحث عن المعلومة بالسعي المتواصل إلى جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات للحصول على أوسع نظرة ممكنة حول موضوع المراجعة.

وينبغي أن تشمل المعلومات التي يتم تجميعها على ما يلي كحد أدنى:

١ - أهمية النشاط أو المشروع المعني بالمراجعة لدى الجهة (أهمية مالية، اقتصادية، اجتماعية، بيئية، الخ).

٢ - الصلاحيات والمسؤوليات في الجهة الخاضعة للمراجعة (الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي)

٣ - أهداف وبرامج وسياسات الجهة محل المراجعة والتزاماتها الحالية والمستقبلية، وأساليبها وإجراءاتها.

٤ - الموارد المالية المتعامل معها والموارد البشرية الموظفة في ممارسة النشاط.

إن اتساع نطاق تجميع المعلومات وتنوع مصادرها يختلف باختلاف معرفة المراجعين بالمجال أو بالجهة الخاضعة للمراجعة وكذلك بطبيعة وخصوصيات موضوع المراجعة.

ويكتسب فريق المراجعة هذه المعرفة من خلال عدة أساليب:

- تجميع البيانات والمستندات

تكتسب هذه العملية أهمية قصوى بالنسبة لعملية المسح المبدئي وتتوزع هذه المستندات على عدة أصناف:

١ - المستندات النظامية

هي أهم المستندات المطلوبة نظراً لطبيعتها العامة والإلزامية، مثل التشريعات المنظمة واللوائح التنفيذية.

٢ - المستندات المالية والمحاسبية

تعتبر القوائم المالية المعتمدة والقيود المحاسبية المتعلقة بها وكذلك تقارير المراجع الخارجي إن وجدت مصدراً أساسياً للمعلومات.

٣ - المستندات التنظيمية

يدخل في نطاق هذا النوع من المستندات، كل ما يتعلق بالهيكل التنظيمية للجهات والأوصاف الوظيفية لإداراتها وموظفيها وكيفية توزيعهم على مراكز العمل وكذلك أدلة إجراءات العمل وأدلة مراقبة الجودة وأدلة استخدامات الأنظمة الآلية.

٤ - المستندات المتعلقة بالتخطيط للأنشطة

وهي تتعلق بالأهداف والخطط والبرامج الاستراتيجية والسنوية للجهة أو للنشاط الخاضع للمراجعة.

٥ - المستندات المتعلقة بتقييم الأنشطة

مثل تقارير أعمال المسح واستبانات استطلاع آراء العملاء أو المستفيدين.

٦ - مستندات أخرى ذات العلاقة

قد تتطلب الطبيعة الخصوصية لموضوع المهمة طلب مستندات أو تقارير أو بيانات خاصة من شأنها أن تكمل الوثائق الأخرى.

- إجراء المقابلات مع المسؤولين في الجهة المراد مراجعتها

يستند العمل في مجال مراجعة الأداء في جزء كبير منه على المقابلات حيث تجرى أنواع مختلفة من المقابلات وفي مراحل مختلفة من مسار عملية المراجعة، ولكن في هذه المرحلة تخصص المقابلات للتعرف على الجهة ومحيطها والظروف التي تعمل فيها.

وتمثل المقابلات أساساً في تنظيم جلسات حوارية مع المسؤولين المعنيين تتضمن أسئلة وإجابات يكون الهدف منها هو الحصول على المعلومات حول الإجراءات وأساليب الإدارة المتبعة وظروف ممارسة المسؤوليات الموكلة للجهة الخاضعة للمراجعة.

- التحليل المالي والإحصائي

يساعد الحصول على القوائم المالية على تحديد المسائل الهامة والجوهرية في

المراجعة، غير أنه يتعذر في بعض الأحيان استخلاص الاستنتاجات من البيانات المالية أو الإحصائية المجردة التي تتوفر لفريق المراجعة مما يجعل معالجتها وتحليلها وإجراء مقارنات فيما بينها أمراً مطلوباً لتحديد المسائل الهامة، ومن أهم أساليب التحليل المالي:

١ - تحليل النسب المالية (Ratio Analysis):

عبارة عن تحليل علاقات بين عناصر مختلفة في الحسابات الختامية.

٢ - تحليل الاتجاه (Trend Analysis)

المقارنة الأفقية (Horizontal Analysis): مقارنة الميزانيات العمومية وقوائم الدخل للجهة الخاضعة للمراجعة بين فترة مالية وأخرى والاستفسار عن أسباب الفروقات الجوهرية، إن وجدت.

المقارنة العمودية (Vertical Analysis): دراسة العلاقة بين بنود القوائم المالية، وقياس نسبة كل بند من إجمالي الفئة التابع لها.

٣ - اختبار المعقولية (Reasonableness Test):

يستخدم لاحتساب معقولية الأرصدة المسجلة بالدفاتر المالية.

٤ - تحليل الانحدار (Regression Analysis):

يدرس العلاقة بين اثنين أو أكثر من المتغيرات (والعلاقة بين المتغيرات المالية وغير المالية) ويساعد المراجعين في توقع النتائج.

- إجراء الزيارات الميدانية

تعتبر الزيارات الميدانية من الوسائل المستخدمة لاستكمال عملية التعرف على الجهة المراد مراجعتها، وهي تساهم أثناء هذه المرحلة في لفت انتباه المراجعين إلى مسائل لم يوفرها الاطلاع على الوثائق أو إجراء المقابلات مع المسؤولين .

- فهم بيئة أنظمة الحاسب الآلي

مع ازدياد استخدام أنظمة الحاسب الآلي من قبل الجهات المراد مراجعتها، أصبح الاطلاع على أساليب استخدام هذه الأنظمة ونوعية البيانات والمعلومات التي تصدرها من الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في أعمال الفهم المبدئي سواءً

لرسم الدورات المستندية وخرائط تدفق المعلومات أو لإجراء اختبارات أولية على أنظمة الرقابة الداخلية.

ومن بين النقاط التي يمكن التركيز عليها في هذا الجانب، ما يلي:

١ - التجهيزات.

٢ - البرامج.

٣ - المعلومات.

٤ - المستخدمون.

٥ - بيئة الاستخدام.

ويتم التركيز عليها من حيث الاكتمال والتحديث والصيانة والحماية والتدريب.

فهم الأنظمة الإدارية وفحص الإجراءات المتبعة في الجهة المراد مراجعتها

يخصص فريق المراجعة خلال هذه المرحلة وقتاً كافياً لفهم الأنظمة المعتمدة من قبل الجهة وفحص إجراءاتها ومقارنتها بما نصت عليه الأنظمة واللوائح الجاري العمل بها وبما يتم تطبيقه على أرض الواقع، وينبغي أن تشمل هذه المرحلة فهم وتحليل المسائل الهامة التالية:

١ - تحديد الصلاحيات النظامية والوصف الوظيفي.

٢ - فهم الأنظمة المحاسبية.

٣ - تحديد مسار المعلومات الإدارية والدورات المستندية.

٤ - تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.

- تحديد الصلاحيات النظامية والوصف الوظيفي

ينبغي أن يفضي فحص الأنظمة واللوائح التنفيذية التي تم تجميعها إلى فهم وتحديد المسائل التالية:

١ - حدود مهام ونطاق مسؤوليات الجهة الخاضعة للمراجعة.

٢ - علاقة الجهة مع محيطها ومسؤوليتها القانونية تجاه الجهات الأخرى بما في ذلك الجهة

المسؤولة أمامها.

٣ - الأوصاف الوظيفية للعاملين في المجال الخاضع للمراجعة وتوزيع المسؤوليات ومستويات الصلاحية فيما بينهم.

٤ - مقارنة المهام والمسؤوليات الموكلة إلى الجهة مع المهام والمسؤوليات الممارسة في الواقع.

٥ - مقارنة مهام ومسؤوليات الموظفين فيما بينهم للوقوف على وجود فصل في المهام فيما بينهم (Segregation of Duties).

٦ - تحديد المعايير الواردة في الأنظمة واللوائح التي لها علاقة بتنظيم الأداء في الجهة.

- فهم الأنظمة المحاسبية

ينبغي في هذه المرحلة فهم النظام المحاسبي المعتمد في الجهة.

- تحديد مسار المعلومات الإدارية والدورات المستندية

يلجأ فريق المراجعة في هذه المرحلة إلى التعرف على مسار المعلومة الإدارية داخل الجهة المراد مراجعتها ويقوم بإعادة رسم الدورة المستندية لجوانب النشاط المعني بالمراجعة، ويتم ذلك من خلال القيام بما يلي:

١ - تحديد مدخلات ومخرجات كل عمل منجز ونوعية الوثائق والمستندات المستخدمة في تنفيذه.

٢ - تحديد الجهات المنجزة للعمل والجهات الموجه إليها مخرجات هذا العمل.

٣ - تحديد مستويات الصلاحية في التنفيذ والمتابعة والمراجعة والمصادقة على العمل.

٤ - تحديد المواصفات والمعايير المعتمدة في تنفيذ كل عمل.

كما يساعد طلب عينات من نماذج الوثائق والمستندات المستخدمة فعلياً من قبل الجهة المراد مراجعتها على استكمال فهم طبيعة النشاط.

- تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية

تعرف أنظمة الرقابة الداخلية على أنها مجموعة الإجراءات التنظيمية التي تهدف إلى ضمان إدارة النشاط بشكل سليم وبأسلوب يحفظ موارده ويكفل استخدامها بكفاءة ويوفر معلومات صحيحة ومحدثة عن النشاط بشكل يساعد على اتخاذ القرارات التي تكفل تحقيق أهدافه بفعالية.

ويعد فحص نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأساسية الأخيرة التي تلخص نتائج جميع المراحل السابقة في عملية المسح المبدئي لما يوفره من رأي حول سلامة واكتمال أنظمة الرقابة الداخلية

بالجهة، لذلك يتوجب على فريق المراجعة القيام بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في منظومة الرقابة الداخلية للجهة، مع التركيز أكثر على نقاط الضعف لما تمثله من مخاطر ستمثل لاحقاً محاور اهتمام الرقابة.

تحديد المخاطر ومحاور المراجعة

يكون فريق المراجعة بعد أن أتم تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للجهة قادراً على تحديد المخاطر التي سيتم على أساسها ضبط مجالات وبنود المراجعة وفقاً لأهداف المراجعة الأساسية المحددة للمهمة وبحسب طبيعية وخصوصيات النشاط أو الموضوع الخاضع للمراجعة في حد ذاته.

وتحدد هذه المحاور حسب معيارين أساسيين هما:

١ - أهمية احتمالات تحقق المخاطر.

هي مستمدة من النواقص البارزة التي تسنى لفريق المراجعة الوقوف عليها خلال الخطوات السابقة وخاصة منها ما يتعلق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والدورات المستندية بالإضافة إلى المقابلات والتقارير المختلفة التي تم الاطلاع عليها، والتي أتاحت له تحديد مناطق الخطر العالية التي ينبغي له توجيه الاهتمام إليها.

٢ - الأهمية النسبية لجوانب النشاط المزمع مراجعتها.

تقاس الأهمية النسبية لكل مجال من مجالات النشاط أو المشروع المراد مراجعته من الناحية المالية وهي أهمية تساعد التحليل المالية المنجزة في المرحلة السابقة كثيراً على تحديدها، ولكن هناك مؤشرات كمية أخرى غير مالية يمكن اعتمادها في تقدير الأهمية النسبية للجوانب المزمع مراجعتها مثل عدد العملاء والمستخدمين والمستفيدين أو عدد الطلبات أو حجم الكميات أو المساحات وغيرها من المؤشرات الكمية الأخرى المعتمدة.

ويتم تحديد المجالات الجديرة باهتمام المراجعة عندما تكون المخاطر عالية والأهمية النسبية مرتفعة كما في الرسم البياني التالي:

	أ مخاطر عالية	أ مخاطر عالية
مجالات ذات اهتمام مراجعة ثانوي		مجالات ذات اهتمام مراجعة عالي
أهمية نسبية <		> أهمية نسبية
متدنية <		> عالية
مجالات لا تستدعي اهتمام المراجعة		مجالات ذات اهتمام مراجعة ثانوي
	متدنية V	مخاطر متدنية V

ويسعى فريق المراجعة بعد ذلك إلى تفصيل هذه المجالات إلى محاور مراجعة فرعية مجزأة حسب أهداف المراجعة بترتيب متجانس يتصل بنفس النوع من النشاط أو نفس العنصر من المشروع الخاضع للمراجعة، ضمن برنامج رقابة يتم استعراضه لاحقاً.

إعداد خطة وبرنامج المراجعة

- إعداد مشروع خطة المراجعة

تتضمن خطة المراجعة خلاصة لمختلف الأعمال التحضيرية المنجزة خلال مرحلة الفهم المبدئي وأهم الاستنتاجات والملاحظات الأولية التي توقف عندها فريق المراجعة بخصوص نقاط القوة ونقاط الضعف والمخاطر وبنود المراجعة المزمع تركيز عمل المراجعة عليها. وينبغي أن يتضمن مشروع خطة المراجعة، العناصر الرئيسية التالية:

نبذة مختصرة عن الجهة أو النشاط الخاضع للمراجعة

وهي معلومات تساعد على فهم خصوصيات وبيئة الجهة أو النشاط، ويمهد لعرض المحاور وبنود المراجعة التي سيتم توجيه الاهتمام إليها.

أهداف المراجعة الرئيسية

يتم في هذا المجال استعراض أهداف المراجعة التي تم تحديدها سابقاً بمعرفة مدير إدارة المراجعة الداخلية.

نطاق المراجعة

إن تحديد نطاق المراجعة يعتبر خطوة أساسية في خطة المراجعة ويرتكز عليه تصميم جميع فحوصات المراجعة ويشمل هذا النطاق:

- الأنشطة الفرعية والبنود المراد مراجعتها.
- النطاق الزمني للنشاط المراد مراجعته الذي ستشمله الفحوصات.
- الأماكن والمناطق التي ستشملها أعمال المسح الميداني.

ويتعين في هذا النطاق التطرق إلى أسس ومبررات أساليب اختيار العينات التي سيتم تحديدها في مرحلة تنفيذ الفحوصات.

منهجية المراجعة

يعرض فريق المراجعة في هذا الباب الطرق والأساليب التي سيتبعها في تنفيذه للمهمة حتى يتسنى اتخاذ كافة الإجراءات التمهيدية لتنفيذها في الوقت المناسب كالاستعانة بأراء الخبراء أو توزيع استبيانات على الجهات المعنية أو القيام بالمعاينات الميدانية.

مصادر معايير المراجعة

يتم استعراض المصادر التي أمكن لفريق المراجعة خلال الأعمال التمهيدية السابقة استخراج المعايير الرقابية منها، ويذكر من بينها ما يلي:

- الأنظمة واللوائح والقرارات الصادرة عن السلطين التشريعية والتنفيذية.
- الخطة الاستراتيجية للجامعة وما تتضمنه من سياسات وبرامج وأهداف.
- الالتزامات التعاقدية والاتفاقيات تجاه المتعاملين مع الجهة.
- الأدلة التنظيمية وأدلة إجراءات وأساليب العمل الخاصة بالجامعة.
- مواصفات مراقبة الجودة.
- معايير التحليل الإحصائي.
- توقعات الإدارة فيما يتعلق بنتائج السياسات والموازنات التقديرية.
- التوصيات المنبثقة عن أعمال المراجعة السابقة.
- ممارسات ومعايير العمل المتعارف عليها بخصوص الأداء الأمثل.
- المبادئ والمعايير المطورة من قبل الهيئات المهنية والجمعيات والخبراء والجهات المختصة.
- توقعات العملاء ومعدلات مستوى الرضا لديهم.
- البيانات الأساسية ومعدلات الأداء التاريخية المنجزة من قبل الجهة.
- معدل وممارسات الأداء للجامعات وللوحدات التي تمارس أعمال متشابهة.
- معدلات الأداء لأفضل موظف في الجهة.

نقاط القوة والضعف الأولية التي تم الوقوف عليها

يستحسن أن يتضمن مشروع خطة المراجعة بيان موجز لأهم نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية التي تسنى الوقوف عليها خلال مرحلة المسح المبدئي وهي تشير إلى مناطق الخطر التي تستدعي تصميم أهداف واختبارات تفصيلية في شأنها.

الجدول الزمني لتنفيذ مهمة المراجعة

ينبغي عند تقدير الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ مهمة المراجعة أن يحسن تقدير الوقت اللازم للحصول على المعلومات والوثائق والمستندات اللازمة لتنفيذ أعمال المراجعة بالإضافة إلى إحكام تقدير الوقت اللازم لإتمام تنفيذ جميع الأعمال في الوقت المناسب.

فريق المراجعة

يتم تحديد أعضاء فريق المراجعة الذين ستعهد لهم مهمة تنفيذ فحوصات المراجعة ويتم مراعاة المخاطر التالية عند اختيار الفريق: -

١ - ضعف استقلالية المراجعين.

- ٢ - عدم حياد المراجعين تجاه الجهة محل المراجعة.
- ٣ - قلة خبرة موظفي إدارة المراجعة الداخلية.
- ٤ - نقص عدد المراجعين وعدم استغلال مؤهلاتهم ومهاراتهم بصورة سليمة.
- ٥ - عدم مواكبة المراجعين للطرق والوسائل المستحدثة في مجالات العمل.
- ٦ - عدم قدرة المراجعين على التفاعل السريع مع المستجدات الطارئة التي تحدث خلال تنفيذ مهام المراجعة.

- تصميم برنامج المراجعة

تعتبر مرحلة إعداد برنامج المراجعة المرحلة المفصلية بين التخطيط للمهمة وتنفيذها. ينبغي أن يكون برنامج المراجعة بمثابة اللوحة القيادية للمهمة وفي شكل خطة عمل تفصيلية تبين أعمال المراجعة المزمع القيام بها حسب أهداف الرقابة الفرعية المراد تحقيقها وحسب المعايير الواجب اعتمادها ووفقاً لجدول زمني محدد مسبقاً، كما يلي:

- ١ - تحديد وترتيب أهداف المراجعة التفصيلية
- يشرع فريق المراجعة بعد تحديد بنود ومحاوير المراجعة الهامة في وضع قائمة بأهداف المراجعة التفصيلية وتكون هذه الأهداف موزعة على المحاور التي سبق ضبطها، وعادةً ما يكون تحديد أهداف المراجعة نابعاً من تساؤلات يطرحها المراجع حول مدى التزام الجهة بمبدأ الاقتصاد في استغلال الموارد (الاقتصاد) والاستخدام الأمثل لها (الكفاءة) ومدى تحقيق الأهداف التي تم رسمها (الفعالية).

٢ - تحديد معايير المراجعة

تعرف معايير المراجعة على أنها المقاييس المرجعية والقواعد التي تحدد الممارسة العامة الواجب إتباعها داخل أي تنظيم، وتعد المعايير بالنسبة إلى المراجعين أدوات تستخدم للحكم على أداء الجهة المراد مراجعتها ومعرفة ما إذا كانت الممارسات والأنظمة الخاضعة للمراجعة منجزة وفقاً للممارسات النموذجية أم لا.

إن توفر جملة من الشروط في المعايير الرقابية ضروري كي يتسنى تصميم أعمال مراجعة سليمة حيث يجب أن تكون صفات المعايير، كما يلي:

عامة

باعتبار أن المعيار أو المقياس الرقابي هو النموذج الأفضل للممارسة، لذا فإن كل نموذج يجب أن يكون بطبعه معروفاً من قبل العامة ومعماً على كافة الأطراف حتى يكون مقبولاً وملزماً للجميع.

موضوعية

يجب على المعيار أن يكون مجرداً وخالياً من كل تحيز سواءً من قبل المراجع أو من طرف الجهة المصدرة له حتى يمكن بواسطته ضمان استقلالية وحيادية نتيجة عملية المراجعة.

مقبولة

المعايير المقبولة هي المقاييس التي توافق عليها الجهات الخاضعة للمراجعة والخبراء المستقلون وكذلك السلطة التشريعية والرأي العام.

واقعية

تكون المعايير قابلة للفهم وواضحة المدلول ولا تخضع لتفسيرات أو تأويلات وتحظى بقبول وموافقة الجهة الخاضعة للمراجعة.

- تحديد فحوصات المراجعة

يشرع المراجع بعد وضع أهداف المراجعة التفصيلية وتحديد المعايير التي سيعتمدها في تصور واستنباط الطرق الكفيلة بتحقيق تلك الأهداف ويتطلب ذلك التحديد الدقيق للاختبارات والفحوصات التي يتعين القيام بها لدى الجهة المراد مراجعتها للحكم على أدائها، ويتطلب ذلك تحديد ما يلي:

- أساليب الفحص والمراجعة المناسبة لكل هدف مراجعة.
- نوعية الوثائق والمستندات التي يتعين طلبها للاطلاع عليها وفحصها.
- الجهات والإدارات التي يتعين التعامل معها للقيام بفحوصات رقابية.
- الموظفون والمسؤولون الذين سيتم التعامل معهم كل حسب المسؤولية الموكلة إليه.
- حجم العينات المستندية التي ستشملها أعمال الفحص.
- مواقع الزيارات الميدانية.

د- تحديد نوعية المخاطر المحتملة

يمثل إدراج المخاطر المحتملة أمام كل هدف مراجعة تفصيلي إجراءً تكميلياً في وثيقة برنامج المراجعة من شأنه أن يعطي قيمة أعلى وأهمية أكبر لهدف المراجعة.

هـ- تقدير الفترة الزمنية والموارد البشرية والوسائل اللازمة لتنفيذ برنامج المراجعة ينبغي مراعاة التصرف بشكل مناسب في الموارد والوسائل المتاحة للمراجع لتنفيذ مهمة المراجعة ومن بينها الوقت.

-تعديل وتحديث برنامج المراجعة

ينبغي على فريق المراجعة أن يحدث ويطور برنامج المراجعة باستمرار سواءً من حيث مضمون أعمال المراجعة بإضافة أهداف واختبارات أخرى تبيّن أهمية إضافتها أو من حيث الجدولة الزمنية والموارد المستخدمة من خلال إعادة تقدير الحاجيات بالنظر إلى التطورات المستجدة.

مخاطر مرحلة التخطيط لأعمال المراجعة

- ١ - عدم وضوح أهداف ونطاق مهمة المراجعة.
- ٢ - عدم وجود مسح مبدئي ودراسات مبدئية سابقة لتحديد المهمة ووضع الأهداف.
- ٣ - وضع إطار زمني لا يناسب متطلبات تنفيذ أعمال المراجعة المبرمجة أو تصميم أعمال مراجعة تتطلب حيزاً زمنياً كبيراً يتجاوز النطاق الزمني المتاح لتنفيذها.
- ٤ - تخطيط أعمال مراجعة فمطية لا تتلاءم مع طبيعة وخصوصيات الجهة محل المراجعة.
- ٥ - تخطيط أعمال مراجعة مكلفة مادياً.
- ٦ - تخطيط أعمال مراجعة ذات علاقة بمسائل ضعيفة الخطورة وغير جوهرية.
- ٧ - إغفال برمجة أعمال مراجعة تتعلق بمسائل جوهرية ذات خطورة عالية.
- ٨ - ضعف معايير المراجعة المعتمدة.
- ٩ - عدم توفر الدعم الفني الكافي.
- ١٠ - احتواء فريق المراجعة لأعضاء غير مناسبين للمهمة.
- ١١ - عدم توفير الوسائل والمعدات المادية اللازمة للمهمة

الفصل الرابع تنفيذ أعمال المراجعة

محتويات الفصل

إعداد استمارات المراجعة

تنفيذ فحوصات المراجعة

تجميع أدلة الإثبات

مخاطر مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة

إعداد استمارات المراجعة

يتولى المراجع في البداية وقبل الشروع في أعمال الفحص إعداد استمارات المراجعة وذلك بتصميم استمارة مراجعة لكل هدف مراجعة تفصيلي لتكون محفوظة في ملف أوراق العمل، وتشمل هذه الاستمارات على بيانات تتعلق بالفحوصات المزمع تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها والنتائج التي تم التوصل إليها وما تم الاستناد عليه من أدلة إثبات. وتعتبر استمارات المراجعة حلقة الوصل بين أعمال المراجعة الميدانية وتقرير المراجعة إذ أنها تهدف إلى:

- ١- تمكين المشرفين على المهمات من متابعة ومراقبة سير الأعمال والتحقق من إنجازها حسب المعايير والقواعد المهنية.
 - ٢- إثبات قيام المراجعين بالأعمال التي كلفوا بها بصرف النظر عن النتائج التي أفضت إليها أعمالهم.
 - ٣- تكوين مراجع معلومات تفصيلية لكل ملاحظة عند التعقيب على ردود الجهة الخاضعة للمراجعة ولأعمال المتابعة اللاحقة لمهمات المراجعة.
- لذلك ينبغي إعداد استمارة مراجعة لكل هدف مراجعة فرعي، تتضمن بيانات هامة مثل نوع ونطاق فحوصات الرقابة المنجزة وبيانات العينة المعتمدة والاستنتاجات الأولية علاوة على تاريخ إنجاز العمل واسم من قام بتنفيذه ومن راجعه.

تنفيذ فحوصات المراجعة

- الفحص المستندي

يمثل الاطلاع على المستندات أفضل الطرق المتبعة لتنفيذ فحوصات المراجعة ويتم الاعتماد في هذا المجال على أساليب فحص العينات غير أنه ينبغي أن تكون عينات المستندات المعنية بأعمال الفحص:

١ - ذات خصائص مماثلة لخصائص المجموعة الكلية للعمليات والأنشطة سواءً (من حيث المكونات أو التوزيع، الخ).

٢- ذات كمية أو حجم مناسب حتى يكون هناك توازن بين التغطية الكافية للمخاطر وتوفير الوقت والجهد للتفرغ للقيام بأعمال المراجعة الأخرى.

٣ - تتعلق بعمليات أو أنشطة حديثة زمنياً حتى تكون الملاحظات المستنتجة من أعمال الفحص قريبة زمنياً من الواقع ومن الفترة التي سيتم فيها تقديم نتائج المراجعة. ينبغي على فريق المراجعة اتخاذ جميع الاحتياطات لتفادي كل تأخير في القيام بأعمال الفحص المستندي وعند توقع تأخر الجهة الخاضعة للمراجعة في تزويد الفريق بالمستندات المطلوبة ينبغي طلب هذه الوثائق بشكل مسبق لترك المجال الكافي من الوقت للجهة الخاضعة للمراجعة لتوفيرها، وعند وجود شكوك لدى الفريق حول مدى استجابة الجهة لطلب توفير المستندات ينبغي عليه توثيق طلبه في شكل خطاب مؤرخ وموجه إلى الجهة الخاضعة للمراجعة رسمياً حتى تكون هذه الوثيقة دليل إثبات في حد ذاتها حول عدم توفير المعلومة عند طلبها خلال القيام بعمل المراجعة.

- المقابلات

تختلف هذه المقابلات عن تلك التي تجرى في مرحلة المسح المبدئي حيث أن ما يميز هذا النوع من المقابلات عن تلك التي يتم القيام بها في مرحلة المسح المبدئي هو أن هذه المقابلات لا ترمي إلى التعرف على النشاط أو أساليب العمل بقدر ما تهدف إلى انجاز بعض الاختبارات والحصول على توضيحات أو تأكيدات من الجهة.

ومن ميزات هذا الأسلوب هو إتاحة المجال أمام المراجع للحصول على معلومات غير مكتوبة أو مدونة في الوثائق من أشخاص ممارسين وعلى دراية معمقة بمجال عملهم كما تساعد

المقابلات على الحفاظ على علاقات ودية تكون في صالح عمل المراجعة من حيث أنها تفسح المجال لاختبار الاستنتاجات الأولية وإتاحة التواصل المستمر والتحاور وتبادل وجهات النظر بين فريق المراجعة وموظفي الجهة الخاضعة للمراجعة.

- التحليل المالي والإحصائي

تكون التحاليل المالية والإحصائية في هذه المرحلة دقيقة ومفصلة أكثر من تلك التي تم إنجازها بشكل أولي في مرحلة التخطيط والمسح المبدئي حيث يتم اعتماد نفس المنهجية لكن بشكل واسع ودقيق واعتماداً على قوائم وبيانات معتمدة وتفصيلية ومكتملة ومحدثة.

- إجراء الاستبيانات

تستعمل الاستبيانات أساساً لجمع البيانات التي يصعب أن تتوفر عن طريق الأساليب السابقة وهي تستخدم عندما تكون هناك حاجة لتقييم تنفيذ مشروع أو للقيام بأعمال مسح يشمل مكونات أو جهات حكومية موزعة جغرافياً.

ومن ميزات الاستبيانات أنها عامة وغير شخصية وتمكن من الحصول على قدر كبير من المعلومات غير أن إعدادها وتنفيذها يتطلب وقتاً طويلاً وفي كثير من الأحيان معالجة آلية عبر الحواسيب واللجوء في بعض الأحيان إلى الخبراء.

ويتطلب الحصول على نتائج فعالة من الاستبيان أن يكون تصميم الأسئلة معد بشكل دقيق لكيلا تستغرق معالجة الردود وقتاً طويلاً ولكي يتسنى استخلاص استنتاجات ذات دلالة من الأجوبة المقدمة.

- الزيارات الميدانية

تعتبر الزيارات الميدانية من أهم أعمال المراجعة التي لها جدوى وفعالية عالية حيث يسمح هذا الأسلوب للمراجع بالوقوف على الأوضاع عن قرب والتأكد من حدوث الوقائع وتأكيد الملاحظات بشكل سريع ومباشر والحصول على أدلة إثبات قاطعة.

- طرق أخرى

بالإضافة إلى الطرق والأساليب التي ورد ذكرها سلفاً هناك أساليب مراجعة أخرى عديدة ولكن ليست كثيرة الاستعمال لطابعها الخصوصي ولاتصالها بمهمات التقييم والبحث الأكاديمي أكثر من عمل المراجعة الميداني في حد ذاته، ويذكر من بين هذه الأساليب دراسة الوضع (ما قبل) والوضع (ما بعد) ودراسة الحالات وهي كلها أساليب متكاملة حيث أن إيجابيات كل

أسلوب تساعد على تلافي سلبيات الأسلوب الآخر بشكل يجعل اللجوء إلى أكثر من طريقة لتنفيذ نفس هدف المراجعة أمراً مطلوباً مهنيّاً لتلافي حدوث قصور في النتائج المحصلة.

تجميع أدلة الإثبات

هي عملية يفضل أن تكون موازية لأعمال الفحص والمراجعة حيث ينبغي توثيق الملاحظات الأولية بالأدلة ووسائل الإثبات اللازمة لدعم نتائج المراجعة وتبرير الاستنتاجات والتوصيات التي ستدرج ضمن تقرير المراجعة.

- أصناف الأدلة والإثباتات

تنقسم أدلة المراجعة إلى عدة أصناف وتتميز بعدد من المواصفات التي ينبغي توفرها لتكون مدعمة لملاحظات المراجعة، وهي:

١ - الأدلة المادية

تمثل الأدلة المادية في كل ما ينتج عن أعمال المراجعة.

٢ - الأدلة الموثقة

يعد من قبيل الأدلة الموثقة كل ما يكون مدعوماً بسند ورقي كالرسائل والعقود والمحاضر أو سند إلكتروني مثل بيانات السجلات الآلية وكشوفها.

٣ - الأدلة التحليلية

هي الاستنتاجات والمقارنات والاستدلالات التي يستخلصها المراجع من خلال التحاليل المالية أو الإحصائية التي يقوم بها وهي تمثل أدلة إثبات عقلانية ومنطقية وينبغي أن تكون هذه التحاليل صحيحة وذات دلالة ويجب أن يبين المراجع الطريقة التي استخدمها للوصول إلى تلك الاستنتاجات.

٤ - الأدلة الشفهية

هي كل ما يبلغ إلى علم المراجع من معلومات لها انعكاس على أداء الجهة المراد مراجعتها والتي يمكن أن تفيد عمل المراجعة بعد التأكد من وثوقها ويكون مصدر هذه الأدلة عادة الشهادات والمقابلات والإفادات المتأتية من مصدر معروف وجدير بالثقة في الجهة محل المراجعة وتبقي هذه الأدلة في حاجة إلى أن تكون مدونة كتابياً ومصدقة لاحقاً.

- مواصفات أدلة الإثبات

ينبغي أن تكون أدلة الإثبات كافية ومقبولة وذات دلالة.

ومن القواعد العامة المعتمدة في إثبات قوة ووثوق أدلة الإثبات هي أن:

- الوثائق المعروفة المصدر والموقعة والحاملة لتاريخ أكثر وثوقاً من الوثائق مجهولة المصدر أو غير الموقعة أو التي لا تحمل تاريخ.
- الأدلة المستمدة من مصادر متعددة أكثر وثوقاً من الأدلة المستسقاة من مصدر وحيد.
- الأدلة المستخرجة في ظل وجود نظام رقابة جيد أكثر وثوقاً من الأدلة التي يتم جمعها من نظام رقابة داخلية ضعيف أو مفقود.
- الأدلة الناتجة عن المراقبة والملاحظة والفحص المادي أكثر وثوقاً من الأدلة المنقولة بشكل شفوي أو صادرة عن مصادر غير مباشرة.
- الوثائق الأصلية أكثر وثوقاً من النسخ والنسخ.
- الوثائق التي تعكس وضعية حديثة الوقوع أكثر وثوقاً من الوثائق التي تتعلق بوضعيات مرت عليها حقبة من الزمن.

مخاطر مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة

- ١ - عدم تنفيذ خطوات المراجعة المدرجة في برامج المراجعة.
- ٢ - عدم وجود إشراف فعّال أثناء تنفيذ المهمة.
- ٣ - ضعف التنسيق مع موظفي الجهة محل المراجعة.
- ٤ - اعتماد مصادر معلومات ضعيفة المصدقية
(كبيانات غير دقيقة أو غير محدثة أو مجهولة المصدر).
- ٥ - اتباع أساليب مراجعة غير قابلة للمراجعة والتقييم
(مثل عدم تحديد أساليب اختيار العينات).
- ٦ - تجاوز الإطار الزمني المتاح لإتمام أعمال المراجعة.
- ٧ - اختيار عينات ذات حجم غير مناسب ولا تعكس مواصفاتها مواصفات المجموعة الكلية
المزعم فحصها.
- ٨ - ضعف تحليل واستغلال المعلومات المتوفرة.
- ٩ - عدم الاستعانة بآراء الخبراء والمختصين في المجالات التي تستوجب استشارتهم.
- ١٠ - إغفال الكشف عن تجاوزات أو أخطاء جوهرية.
- ١١ - عدم الحصول على أدلة ومستندات إثبات كافية.
- ١٢ - عدم إحكام حفظ أوراق العمل وعدم المحافظة على سريّتها.

الفصل الخامس إصدار تقرير المراجعة

محتويات الفصل

أهمية إصدار تقرير المراجعة

منهجية صياغة ملاحظات التقرير

مواصفات تقرير المراجعة

مسار تقرير المراجعة

مخاطر مرحلة تدوين نتائج أعمال المراجعة

أهمية إصدار تقرير المراجعة

تعرف تقارير المراجعة بشكل عام بأنها «مجموعة آراء وملاحظات المراجع حول البيانات المستخلصة على إثر رقابة مالية أو رقابة التزام أو رقابة حول النتائج» ويستمد تقرير المراجع أهميته من أهمية الأهداف الرئيسية لمراجعة الأداء ومن مدى التوصل إلى بلوغها.

منهجية صياغة ملاحظات التقرير

يتكون تقرير المراجعة من مجموعة من الملاحظات المتعلقة بنتائج أعمال المراجعة على أداء الوحدة المراد مراجعتها وتتكون ملاحظة المراجعة من عناصر أساسية ينبغي توفرها لضمان المصدقية والموضوعية والدلالة في تقديم نتائج أعمال الرقابة. وتتكون الملاحظة من خمسة عناصر أساسية وهي:

- ١ - وصف الحدث.
- ٢ - تحديد المعيار.
- ٣ - تقديم السبب.
- ٤ - إبراز الانعكاس أو الأثر.
- ٥ - رفع التوصية.

- وصف الحدث

يتم في بداية كل ملاحظة وصف ما تمت ملاحظته من وقائع وما تم رفعه من أخطاء ونواقص ويستحسن عند وصف الوقائع أن يتم ذكر كيفية التوصل إلى ذلك بالتطرق لإجراء المراجعة الذي تم تطبيقه كما يجب أن يتم اعتماد الدقة في الوصف بذكر البيانات الأساسية التي تؤكد حدوث الوقائع مثل المبالغ والتواريخ والأماكن والبيانات المرجعية للوثائق التي تم فحصها.

- تحديد المعيار

يجب أن يحرص المراجع بعد وصفه لطبيعة الخلل وتحديد المعيار الذي اعتمد عليه والذي يعتبر نموذجاً في الممارسة الواجب اتباعها فذكر المقياس سواءً كان مرجعاً قانونياً أو هدفاً كمياً أو مبدأً مهنيّاً من شأنه أن يعطي قوة وموضوعية أكبر للملاحظة ولا يفسح المجال أمام التأويلات أو الأحكام الشخصية.

- تقديم السبب

يعتبر تقديم سبب ما تمت ملاحظته من نواقص وما تم رفعه من تجاوزات من أكثر المسائل أهمية في تقارير المراجعة حيث تسمح بتصحيح الأوضاع وإصلاح الأخطاء علاوة على أنها تمثل الإضافة النوعية ذات القيمة العالية في مجال مراجعة الأداء وهي التي تتيح مساعدة الجهة محل المراجعة على تطوير أدائها مستقبلاً غير أن تحديد الأسباب يتطلب تركيزاً وجهداً خاصاً من قبل المراجع حيث يمكن أن تكون هذه الأسباب خفية وليست ظاهرة أو متشابكة مع عناصر أخرى بما يوجب تحديد مواطن الخلل الرئيسية بدقة والقيام بأعمال تحقيق كافية للتوصل إلى الأسباب الكامنة وراء هذه الأخطاء.

- إبراز الانعكاس أو الأثر

تبقى ملاحظة المراجعة بعد وصف الأخطاء وذكر الأسباب الكامنة وراءها منقوصة وضعيفة الدلالة إذا لم تتضمن آثار تلك التجاوزات على الأداء المعني بالفحص ويمكن أن تكون هذه الآثار محتملة وواردة الحدوث طالما أنه لم يتم تلافي تلك النواقص لذلك تكون الملاحظة بمثابة لفت نظر موجه للوحدات لتصحيح الوضع قبل حدوث الضرر كما يمكن أن تكون الانعكاسات حقيقية وواقعة فعلياً عندئذ يكون لزاماً على المراجع أن يسعى قدر الإمكان إلى تقدير الضرر ليتم عرضه في التقرير.

وتختلف طبيعة الآثار والانعكاسات باختلاف البنود والأنشطة المعنية بالمراجعة إذ تتخذ الانعكاسات أشكالاً متعددة:

- آثار مالية، ومنها: تكبد خسائر مالية، ارتفاع في التكاليف، تجاوز للتقديرات المقررة.
- آثار مادية، ومنها: خلل في الإنشاء، عطل في التجهيزات، نقص في المخزون، تلف في المواد.

- آثار زمنية، ومنها: تأخير في التنفيذ، تجاوز للمواعيد التعاقدية، طول في الإجراءات.
- آثار قانونية، ومنها: مخالفة للقوانين واللوائح، إخلال بمبادئ الشفافية والمساواة.
- آثار صحية، ومنها: حصول أضرار صحية على المستخدمين.
- آثار بيئية، ومنها: إلحاق أضرار بالوسط البيئي والثروات الطبيعية.
- آثار أمنية، ومنها: قصور في إجراءات الحماية ضد الأخطار وانعدام تدابير السلامة.
- آثار نوعية، ومنها: توفير خدمات تفتقر لمواصفات الجودة المطلوبة.

- رفع التوصية

تتعلق التوصية بالتوجيه نحو الإصلاحات الواجب اعتمادها لإرجاع الوضع إلى ما كان عليه أو الالتزام بما تنص عليه المعايير المعتمدة في المجال المعني بالمراجعة ويجب أن تكون التوصية عملية ومعقولة واقتصادية وقابلة للإنجاز والمتابعة قدر الإمكان.

كما يستحسن لضمان تنفيذ التوصية مطالبة الجهة محل المراجعة بتزويد إدارة المراجعة الداخلية بالموعد المتوقع لتنفيذ تلك التوصية حتى تتسنى لها برمجة أعمال متابعة تلك التوصيات على ضوء خطة زمنية تعد مسبقاً حسب المواعيد المتوقعة لانتهاء من تنفيذ التوصيات المرفوعة.

- عنوان الملاحظة

بعد الانتهاء من صياغة كامل عناصر الملاحظة يتم اختيار عنوان لها بشكل يكون عاكساً لجوهرها وله علاقة وطيدة بالإشكال الأساسي المثار فيها شريطة أن لا يكون نطاق العنوان الذي تم اختياره واسعاً أو ضيقاً بالمقارنة مع نطاق الملاحظة نفسها وأن يتضمن عبارات مقتضبة وموضوعية وذات دلالة.

مواصفات تقرير المراجعة

- المواصفات المتعلقة بمضمون التقرير

الوضوح

من المهم أن يبذل المراجع كل العناية لأن تكون ثمرة الجهود التي بذلها طوال مهمة المراجعة محل فهم واستيعاب كامل من قبل جميع قراء التقرير كما أنه من المطلوب أن يسعى المراجع إلى جعل تقريره واضحاً ومستساغاً للقارئ ومثيراً لاهتمامه من دون إيقاعه في الملل والرتابة.

الاختزال

عن طريق اجتناب كل إطالة في صياغة التقارير والابتعاد عن الأسلوب السردى في صياغة الملاحظات والاتجاه مباشرة نحو جوهر الملاحظات مع التأكيد على أن لا يكون الاختزال مبالغاً فيه بأسلوب يحجب بيانات مهمة وتؤثر على اكتمال الملاحظة.

الدقة

الدقة في وصف الملاحظات سواءً في إبراز الأخطاء أو في تقديم الأمثلة والمؤيدات حيث ينبغي عند الاقتضاء تدعيم الملاحظات بذكر أرقام وتواريخ ومراجع إثبات تم الاعتماد عليها في استنتاج الملاحظة.

الموضوعية

ينبغي أن يعكس التقرير العقلانية التي يجب أن يتحلى بها المراجع في تنفيذ مهمات المراجعة.

الدلالة

ينبغي على التقرير أن يكون مقتصراً على الملاحظات الهامة وأن يكون مدعوماً بكل الوقائع والأدلة المثبتة للاستنتاجات وأن تكون الملاحظات جوهرية وذات دلالة.

الواقعية

من المهم أن يأخذ المراجع في الاعتبار عند صياغته للملاحظات الظروف ومحيط الجهة الخاضعة للمراجعة وأن يراعي الضغوطات التي يمكن أن تسلط عليها من الخارج كما يجب عليه في تحريره للملاحظات أن يحرص على استقراء أو استباق الردود التي من المتوقع أن ترد على ملاحظاته من قبل الجهة التي خضعت للمراجعة في خصوص أهمية هذه الضغوط.

– المواصفات المتعلقة بشكل التقرير:

تدوين تقرير مكتوب وموثق ومبوب

ينبغي في نهاية كل عملية مراجعة أن تكون ملاحظات المراجع مكتوبة وموثقة ومصحوبة بأدلة إثبات ومستندات دعم وأن يكون التقرير مبوباً ومتضمناً لعناوين تيسر الاطلاع على محتواه وتتيح استخدامه بسهولة موضحاً به التاريخ والتوقيع.

ذكر هدف ونطاق المراجعة

يسمح ذكر نطاق عملية المراجعة وهدفها لمستخدمي التقرير بالوقوف على حدود المجالات التي خضعت للمراجعة.

ذكر المعايير والأساليب المعتمدة في الفحص

يجب على المراجع في تقريره أن يذكر المعيار المعتمد والأسلوب والطريقة التي اتبعها للتوصل إلى ما تم استنتاجه من ملاحظات حتى يتم التأكد من أن أعمال المراجعة التي أنجزت كانت على أسس مهنية سليمة ومتعارف عليها.

إدراج جميع البيانات والمعلومات

ينبغي لضمان حيادية ودقة التقارير إدراج كل البيانات والمعلومات التي تدعم آراء واستنتاجات المراجعة.

مسار تقرير المراجعة

١- صياغة الملاحظات الأولية للتقرير

يشرع فريق المراجعة في إعداد المسودة الأولى للتقرير قبل انتهاء الأعمال الميدانية وتكون المسودة الأولية التي يتم إصدارها مترابطة مع أوراق العمل وأدلة الإثبات وبعد المراجعة الجماعية على مستوى الفريق ينهي رئيس مهمة المراجعة المسودة الأولى للتقرير بالكامل أثناء العمل الميداني ويقدمها بنهاية العمل الميداني إلى مدير إدارة المراجعة الداخلية لمراجعتها. إن ميزة هذه الخطوة هي إمكانية البحث عن بيانات توضيحية أو إضافية أو الرجوع إلى السجلات والمستندات أثناء صياغة الملاحظات خلال العمل الميداني نظراً لتوفرها مما يؤدي إلى اختصار الوقت وتناقش مسودة التقرير الأولى بين المختصين وفريق المراجعة.

٢- عرض النتائج الأولية للمراجعة على الجهة المراد مراجعتها

من أجل توفير أفضل ظروف النجاح للتقرير النهائي وضمان قبول محتواه من قبل الجهة المراد مراجعتها يكون من الضروري عرض النتائج الأولية للمراجعة بشكل غير رسمي على الجهة في اجتماع اختتام مهمة المراجعة وتناقش مسودة التقرير الأولى مع المسؤولين المعنيين بالجهة المراد مراجعتها في اجتماع ختامي خاص بذلك.

ولهذه العملية مزايا عديدة فهي تسمح للمراجعين بأن يختبروا صحة النتائج الأولية التي توصلوا إليها كما تسمح لهم بتصحيح وتكملة بياناته وتحديثها قبل أن يتم اعتماد التقرير بشكل رسمي.

٣- مناقشة مسودة التقرير وإرسالها إلى الجهة

ترفع مسودة التقرير الثانية إلى الجهة المراد مراجعتها ويحدد موعد لمناقشتها بحضور مدير الوحدة التنظيمية المختصة وفريق المراجعة ويجب الانتهاء من إعداد مسودة التقرير في صورتها النهائية خلال الموعد المقرر كحد أقصى من تاريخ تقديم المسودة الأولى.

٤- إصدار التقرير النهائي

ترد الردود على مسودة التقرير من الجهة التي تمت مراجعتها وتكون هذه الردود في بعض الحالات مقرة للملاحظات وفي بعض الحالات الأخرى رافضة لها مما يستوجب القيام بالآتي حسب الحال:

أ - قبول الملاحظة من قبل الجهة محل المراجعة

في حال قبول الملاحظات من قبل الجهة يكون الاعتراف بها ضمناً في بعض الحالات وصريحاً في حالات أخرى بأن تقدم الجهة تعليقاً يتجه في نفس اتجاه ما ذهبت إليه الملاحظة كما يمكن أن تقدم الجهة تبريرات عديدة تفسر بها أسباب وجود ذلك الخلل ولا يتم في هذه الحالة التعقيب على رد الجهة لأنه لا ينفي جوهر الملاحظة.

ب - رفض الملاحظة من الجهة محل المراجعة

في حال رفض الملاحظة ينبغي فحص الرد المقدم من قبل الجهة والتحقق من مدى دلالة ودقته بحيث تؤول هذه العملية إما إلى :

١ - قبول الرد وحذف الملاحظة

عندما يتبين أن الرد المقدم من قبل الجهة يتضمن إثباتات منطقية ومقبولة لم يتسن أخذها بعين الاعتبار خلال تنفيذ المهمة يكون المراجع محمولاً على التحلي بالنزاهة وقبول هذا الرد وحذف الملاحظة من التقرير.

٢ - عدم قبول الرد والإبقاء على الملاحظة

عندما يتبين بعد فحص رد الجهة أنه غير مدعم ويفتقر إلى الإثباتات اللازمة والمقبولة يتم الإبقاء على الملاحظة باعتبار أن هناك ما يكفي من المؤيدات التي تدعمها وذلك رغم معارضة الجهة محل المراجعة لها وينبغي في هذه الحال صياغة التعقيب على رد الجهة مع إبراز ضعف التبريرات المقدمة في الرد.

ج - تعديل الملاحظة

قد يتبين على ضوء ردود الجهة ورود توضيحات أو مبررات لم تأخذ في الاعتبار أو تم أخذها في الاعتبار جزئياً عند صياغة الملاحظة وهي توضيحات لا تنفي جوهر الملاحظة وإنما تستوجب القيام بتعديلات على هذه الملاحظة حتى تكون مطابقة للواقع ومتماشية مع ما تم التحقق من صحته في رد الجهة ويجب إعداد التقرير النهائي بعد استلام الردود والتعقيب عليها خلال المدة القصوى المقررة.

د - الإدراج ضمن التقرير السنوي

بعد اعتماد التقرير النهائي للمهمة وإرساله للجهة متضمناً الردود على الملاحظات والتعليقات عليها إن تطلب الأمر ذلك يتم الشروع في إجراءات إدراج التقرير النهائي ضمن التقرير السنوي الذي يرفع لمعالي مدير الجامعة.

مخاطر مرحلة تدوين نتائج أعمال المراجعة

- ١ - جمع ملاحظات لا تتناسب مع أهمية الوقت والجهد الذي بذل في تحصيلها.
- ٢ - توظيف الملاحظات المستنتجة لخدمة آراء ومواقف شخصية معدة مسبقاً.
- ٣ - عدم مراعاة وجهة نظر الجهة محل المراجعة في كتابة الملاحظات.
- ٤ - استنتاج ملاحظات بناءً على بيانات قديمة وغير محدثة.
- ٥ - استنتاج ملاحظات بناءً على حالات استثنائية.
- ٦ - عدم تقدير حجم انعكاسات وآثار الانحرافات والتجاوزات الملحوظة بصورة دقيقة.
- ٧ - تحميل مسؤولية الأخطاء على جهات غير الجهات المسؤولة فعلياً عنها.
- ٨ - تقديم توصيات غير عملية ومكلفة وغير قابلة للتنفيذ.
- ٩ - ضعف صياغة الملاحظات وعدم وضوح مضمونها.



الفصل السادس الأعمال الملحقمة

محتويات الفصل

أوراق العمل

الإشراف والمتابعة

دعم الخبراء

أوراق العمل

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

- حفظ أوراق العمل

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

- الجوانب الشكلية لأوراق العمل

- استعمال نماذج موحدة لأوراق العمل.
- استعمال فهرس لمحتويات أوراق العمل.
- استعمال طريقة سهلة ومعقولة في فهرسة أو جدولة الموضوعات والمعلومات.
- ترقيم صفحات أوراق العمل.
- تدوين ما يلي على كل صفحة من أوراق العمل:
 - اسم الجهة التي يتم مراجعتها.
 - الموضوع أو النشاط محل المراجعة.
 - الموضوع الذي تتضمنه الورقة.
 - تاريخ الإعداد وتاريخ الانتهاء.
 - توقيع المراجع الذي أعد ورقة العمل.
 - توقيع المراجع الذي قام بمراجعة المعلومات في كل ورقة عمل.

- خصائص أوراق العمل الجيدة

الكمال والدقة

يجب أن توفر دعماً مناسباً للنتائج والتوصيات وأن تظهر بوضوح طبيعة الفحص ونطاقه.

الوضوح والتركيز

بحيث يتمكن أي شخص يستعمل أوراق العمل من تفهم هدفها وطبيعتها ونطاق الفحص والنتائج التي تم الوصول إليها كما يجب أن تتضمن أوراق العمل خلاصة للوثائق مفهومة.

سهولة الإعداد

وهذا يمكن أن يتم من خلال استخدام جداول معدة من قبل الجهة محل المراجعة أو أي وثائق رقابية نموذجية مطبوعة مسبقاً واستمارات وأوراق عمل معدة بصورة آلية من خلال استخدام قواعد البيانات.

سهولة القراءة والإتقان

وإن لم تكن كذلك فإن الاستفادة منها تكون محدودة وقد تفقد قيمتها كدليل إثبات رقابي.

الصلة بالموضوع

إن المعلومات التي يتم تضمينها أوراق العمل يجب أن تكون محصورة بالأمر المهمة ووثيقة الصلة بالموضوع.

التنظيم

يجب أن تكون منظمة وأن تعرض في شكل متسق من خلال إيجاد فهرس مرتب بأسلوب منطقي وتسهل متابعته وحتى لا تحذف أية تفاصيل متعلقة بعملية المراجعة يجب أن يتم استيفاء أوراق العمل أثناء القيام بالمراجعة ووفقاً لتقدم العمل.

سهولة المراجعة

العمل المسند إلى المشرفين سوف يكون أقل مشقة إذا توفرت في أوراق العمل الخصائص التي تم تناولها أعلاه.

الإشراف والمتابعة

تخضع أعمال المراجعة إلى الإشراف والمتابعة من قبل مدير إدارة المراجعة الداخلية وينبغي على المسؤولين عن سير مهمات المراجعة بمختلف درجات مسؤولياتهم توفير العناية اللازمة لهذه المسألة لضمان تنفيذ سليم لمهمات المراجعة.

وبالإضافة إلى وجوب متابعة تنفيذ خطوات المراجعة أثناء تنفيذها من قبل المسؤولين عن المهمات والاطلاع على أوراق العمل ومراجعتها واعتمادها أثناء تنفيذ المهمة فإنه ينبغي الالتزام بمقارنة الفترات التي تم تقديرها لتنفيذ خطوات المراجعة بالفترات المسجلة فعلياً ليتم تحديد مواطن التأخير في سير المهمة واتخاذ التدابير الضرورية لتلافي التأخير الذي قد يؤثر على إتمام المهمة في الموعد المقرر لها.

من الضروري كذلك إطلاع الإدارة العليا في الجامعة دورياً بمستجدات سير أعمال الرقابة في الجهات محل المراجعة عن طريق الاجتماعات الدورية أو بواسطة تقارير دورية وإبلاغها عند الاقتضاء بالصعوبات والإشكالات حين حدوثها والتي يمكن أن تؤثر على السير العادي للعمل مما يستوجب معه طلب التدخل عند الاقتضاء لفض تلك الإشكالات لإتمام المهمة في المواعيد المحددة لها.

دعم الخبراء

إن مراجعة الأداء بعناصرها الثلاثة الاقتصاد والكفاءة والفعالية مع تنوع الأنشطة الخاضعة للمراجعة تتطلب الاعتماد أكثر فأكثر على الاستعانة بالمختصين والخبراء في التخصصات التي تتعدى الرقابة المالية. ويعرف الخبير بأنه الشخص أو المؤسسة التي لديها المهارات والخبرات والمعرفة الكافية في مجال تخصصي معين يجعل من الرأي الذي يدلي به سنداً داعماً ومكملاً للرأي المهني للمراجعين.

- مراحل الاستعانة بالخبير

يمكن الاستعانة بآراء الخبراء في المراحل الثلاثة من مهمة المراجعة:

١ - مرحلة التخطيط

تزود الآراء والتقارير المعدة من قبل الخبراء فريق المراجعة بمعلومات حول مناطق القوة والضعف في المهمة المخطط حول الأحداث الهامة والمسائل الجوهرية كما تساعد على توضيح بعض المفاهيم المبدئية القانونية والفنية التي على أساسها تتحدد محاور عمل المراجعة.

٢ - مرحلة التنفيذ

يمكن الاستعانة بالخبراء عند القيام ببعض فحوصات المراجعة وطلب إبداء رأيهم في أدلة الإثبات أو طلب مرافقتهم لحضور اجتماعات فنية أو القيام بزيارات تفتيش ومعاينات ميدانية.

٣ - مرحلة التقرير

يكون وجود الخبير متأكداً للتحقق من سلامة وصحة المسائل المعروضة في نتائج أعمال المراجعة سواءً من خلال تأكيد نتائج أعمال المراجعين أو تصحيحها.

- شروط الاستعانة بالخبراء

تتم الاستعانة بآراء الخبراء عادة عند توفر الشروط التالية:

- قرار الاستعانة يتم تحديده أساساً من قبل فريق المراجعة الذي سيقوم بتنفيذ المهمة.
- يجب تحديد نطاق وطبيعة عمل الخبير والأسلوب الذي سيتبعه في مرحلة مبكرة من العمل.

- أن يكون لدى إدارة المراجعة الداخلية معرفة كافية بموضوع المراجعة للقيام بتقييم معرفي حول آثار عمل الخبير.
 - أن يكون الخبير مؤهلاً بشكل كافٍ في موضوع المراجعة ومستقلاً عن الجهة محل المراجعة.
 - أن يعمل الخبير وفق الأنظمة التي تقرها إدارة المراجعة الداخلية وأن يكون عمله موضوعياً، وأساليب عمله متوافقة مع أهداف وسياسة الإدارة.
 - أن تكون جميع الخطوات التي تتم في هذا الخصوص موثقة ومضمنة ضمن أوراق العمل.
 - إن التقرير الصادر عن الخبير يبقى خاصاً بإدارة المراجعة الداخلية وتبقى فرق المراجعة مسؤولة عن إصدار الرأي المهني.
- وفي حال عدم توافق نتائج أعمال الخبير مع المراجعين خاصة إذا كانت نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة كافية ومناسبة أو غير متوافقة مع الأدلة الأخرى للمراجعة ووجود فوارق كبيرة بينها ففي هذه الحالة على المراجعين حل هذه الإشكالية من خلال:
- التحقق من أسباب الاختلاف في النتائج.
 - إعادة النظر في تحليل الأدلة وتفسيرها والتحقق من مدى كفايتها.
 - النقاش مع الجهة محل المراجعة والخبير.
 - تطبيق إجراءات مراجعة أخرى من بينها تعيين خبير آخر.
 - تعديل تقرير المراجعة.

الفصل السابع المهام ذات الطبيعة الخاصة

محتويات الفصل

● —————
خواص المهام ذات الطبيعة الخاصة

الفصل السابع

خواص المهام ذات الطبيعة الخاصة

تتميز المهام ذات الطبيعة الخاصة التي تقوم بتنفيذها إدارة المراجعة الداخلية ببعض الخصائص التي تميزها عن مهام مراجعة الأداء المطلوب تنفيذها في العادة وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

أهداف المراجعة ونطاقها

تختلف المهام ذات الطبيعة الخاصة عن مهام مراجعة الأداء أساساً من حيث محدودية نطاق أهداف المراجعة المحددة للمهمة والتي تتميز بالتطرق إلى جانب محدود من النشاط محل المراجعة.

حجم الأعمال التمهيدية

لا تحتاج المهمة ذات الطبيعة الخاصة إلى إجراء مسح وفهم مبدئي موسع ومعمق للتعرف على الجهة أو الموضوع محل المراجعة بقدر ما تحتاجه مهمات مراجعة الأداء العادية.

حجم فريق المراجعة

لا تتطلب المهمة ذات الطبيعة الخاصة فريق مراجعين موسع متعدد الأعضاء مثلما هو الشأن بالنسبة للمهمات العادية نظراً لمحدودية نطاق المهمة.

الفترة الزمنية

لا يستوجب تنفيذ مهمة المراجعة ذات الطبيعة الخاصة فترة زمنية كبيرة بقدر ما تتطلبه نسبياً مهمات مراجعة الأداء العادية. ينبغي أن تخضع مهام المراجعة ذات الطبيعة الخاصة إلى نفس المنهجية المتبعة في هذا الدليل مع إخضاع هذه المنهجية إلى تطويع خاص من قبل المسؤول عن المهمة حتى يكون تنفيذها مناسباً لمتطلبات وخصوصيات طبيعة مهمة المراجعة والفترة الزمنية المتاحة لتنفيذها.

الفصل الثامن متابعة مهام المراجعة

محتويات الفصل

تنفيذ أعمال المتابعة للمهام السابقة

إعداد تقارير المتابعة

مخاطر مرحلة متابعة التقارير السابقة

الفصل الثامن

متابعة مهام المراجعة

تتولى إدارة المراجعة الداخلية في آخر السنة المالية القيام بأعمال المتابعة لتقاريرها السابقة حيث يتولى تنظيم مهام قصيرة الأمد تهدف إلى الرجوع إلى نفس الجهة التي تمت المراجعة عليها في السابق ومساءلتها من جديد حول الإجراءات العملية التي اتخذتها لتنفيذ توصيات إدارة المراجعة الداخلية في شأن التقارير السابقة.

ومن الإجراءات التي تساعد على إحكام التخطيط لهذه العملية هي المطالبة بإفادات حول التواريخ المتوقعة لإتمام تنفيذ توصيات إدارة المراجعة الداخلية حتى يتمكن من إحكام استخدام موارده في تنفيذ مهام المتابعة وتفادي التوصل لنتائج تفيد إما بعدم تنفيذ الجهات للتوصيات أو وجود بطء في تنفيذها.

إن مهمة المتابعة تعتبر بمثابة مهمة مراجعة محدودة النطاق تشمل زمنياً الفترة التي تلي صدور تقرير إدارة المراجعة الداخلية ولا ينبغي أن يتجاوز نطاقها التوصيات التي أدرجتها إدارة المراجعة الداخلية في تقريرها وتتطلب هذه المهمة اللجوء إلى نفس أساليب المراجعة المتبعة في المهام العادية من حيث اختيار العينات وفحص الوثائق وإجراء المقابلات والقيام بالمعاينات الميدانية.

وتهدف أعمال المتابعة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التأكد ميدانياً من وضع توصيات إدارة المراجعة الداخلية موضع تنفيذ من قبل الجهات محل المراجعة.
- لفت انتباه الإدارة العليا في الجامعة نحو مواطن الضعف التي لا تزال قائمة في وحدات الجامعة والتي لم يتم تصحيحها رغم الإشارة إليها من قبل إدارة المراجعة الداخلية.
- التقييم الذاتي لأداء إدارة المراجعة الداخلية بشأن تحديد مدى فعالية أعمالها ومدى

نجاحها في تحسين الأداء وهو ما يضيف مصداقية أكبر على أعمالها.

- تقييم ومراجعة الطرق والأساليب المتبعة من قبل الجهات التي تمت مراجعتها في تطبيق التحسينات والإصلاحات الموصى بها واقتراح المزيد من التوصيات لتطويرها.

تنفيذ أعمال المتابعة للمهام السابقة

يتم في البداية الاتصال بالجهة التي خضعت سابقاً للمراجعة والترتيب معها في شأن البدء في مهمة المتابعة ويتم بعد ذلك عقد اجتماع أولي مع المسؤولين بهذه الجهة بغرض الاستفسار عن ما تم تنفيذه من توصيات وردت في تقرير إدارة المراجعة الداخلية.

ويتم أيضاً تخصيص فترة زمنية من قبل الفريق المكلف بالمتابعة تكفي للتحقق ميدانياً مما تم التصريح بتنفيذه من قبل الجهة سواء في ردودها على ملاحظات التقرير أو خلال الاجتماع المنعقد معها عند بدء أعمال المتابعة ويتم بعد ذلك القيام بما يلي:

- الحصول من الجهة التي تمت مراجعتها على بيانات محدثة في شأن المسائل التي تناولها تقرير إدارة المراجعة الداخلية.

- القيام بفحص عينات من الوثائق والمستندات أو معاينة أعمال صرحت الجهة في شأنها بأنها أنجزت تنفيذاً لتوصيات إدارة المراجعة الداخلية والقيام بالتحقق من إنجازها وعدم تضمنها لمخالفات أو نواقص.

- الحصول على كافة الأدلة ومستندات الإثبات اللازمة من الجهة.
 - إجراء المعاينات الميدانية اللازمة للتحقق من التنفيذ المادي للتوصيات.
 - طلب توضيحات في شأن التوصيات التي لم تنفذ بعد من قبل الجهة.
- وقد يتم أثناء القيام بمهام المتابعة الوقوف على ملاحظات جديدة تشير إلى وجود نواقص في الأساليب المتبعة من قبل الجهة محل المراجعة في تنفيذها لتوصيات إدارة المراجعة الداخلية لذلك ينبغي لفت الانتباه إلى ذلك والتوصية بتصحيح الوضع دون الخروج عن نطاق الملاحظات الصادرة في التقرير.

إعداد تقارير المتابعة

إعداد جدول تمهيدي تفصيلي حسب الملاحظات التي وردت في تقرير إدارة المراجعة الداخلية

يشتمل على أربع خانات ويتضمن البيانات التالية:

- ملخص لملاحظة إدارة المراجعة الداخلية.
- ملخص لتوصية إدارة المراجعة الداخلية.
- ملخص لرد الجهة.
- نتيجة متابعة التوصية.

إعداد ملخص لتقرير المتابعة يتضمن النتائج التالية:

- التوصيات التي تم تنفيذها.
- التوصيات قيد التنفيذ.
- التوصيات التي لم يتم تنفيذها.

مخاطر مرحلة متابعة التقارير السابقة

- ١ - عدم تعاون الجهة الخاضعة للمراجعة مع المراجعين بعد انتهاء مهمة المراجعة السابقة.
- ٢ - الخروج عن نطاق المراجعة الذي تم تحديده في المهمة السابقة.
- ٣ - ضيق الوقت المتاح للمهمة خصوصاً عند استنتاج ملاحظات جديدة في نفس نطاق المهمة السابقة.
- ٤ - عدم القدرة على تصنيف أعمال الجهة في مجال تنفيذ توصيات إدارة المراجعة الداخلية (نفذت، قيد التنفيذ، لم تنفذ).

المسار العام النموذجي لمهمة مراجعة الأداء

التخطيط الاستراتيجي لمراجعة الأداء	التخطيط لمهام المراجعة
تجميع مقترحات مواضيع مهمات المراجعة الجديدة	
المسح المبدئي للمهمات المقترحة ودراسة قابلية تنفيذها	
إعداد الخطة السنوية للمراجعة	

الأعمال الملحقة: - تنظيم أوراق العمل. - الإشراف والمتابعة. - دعم الخبراء.	التخطيط للمهمة	تنفيذ مهمات المراجعة
	تنفيذ المهمة	
	إعداد تقرير المهمة	

تنفيذ أعمال المتابعة للمهمات السابقة	متابعة مهمات المراجعة
إعداد تقارير المتابعة	
قياس الأثر لمهمات مراجعة الأداء	

- ١ - نظام مجلس التعليم العالي والجامعات ولوائحه ١٤٢٨هـ.
- ٢ - اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة ١٤٢٨هـ.
- ٣ - دليل الرقابة على الأداء الصادر من ديوان المراقبة العامة ٢٠٠٧م.
- ٤ - دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي ٢٠١٢م.
- ٥ - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الصادرة عن منظمة الإنتوساي.
- ٦ - أفضل الممارسات والقواعد المتبعة في إدارة مهمات رقابة الأداء.
- ٧ - معايير المراجعة الحكومية الصادرة من ديوان المراقبة العامة ١٤٢٩هـ.
- ٨ - الدليل التنظيمي لجامعة المجمعة ١٤٣٥هـ.
- ٩ - معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ٢٠٠٦م.
- ١٠ - الحقيبة التدريبية لدورة (نظم الرقابة الداخلية) والتي نظمتها معهد الإدارة العامة لعام ١٤٣٤هـ.
- ١١ - الحقيبة التدريبية لدورة (تطبيقات في المراجعة الداخلية) والتي نظمتها الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين ٢٠١٥م.
- ١٢ - مقال (وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية ... الأسس والمعايير) عن مجلة التنمية الإدارية ١٤٣٦هـ.





المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم العالي





جامعة المجمعة
Majmaah University