



الرقم :

التاريخ :

المرفقات :

ق ر ا ر

رقم ٢٤٥ وتاريخ ١١ / ١ / ١٤٢٩ هـ

إن رئيس ديوان المراقبة العامة

بناءً على الصلاحيات الممنوحة له نظاماً، وما تقتضيه مصلحة العمل.

وبعد الاطلاع على قواعد التدقيق الشامل الصادرة في عام ١٤٠٣ هـ.

وبعد الاطلاع على القرارين رقم ٣٦٦٤/٤ وتاريخ ٢١/٧/١٤٢٥ هـ ورقم ٣٠٨٥

وتاريخ ٢٧/٦/١٤٢٧ هـ القاضيان بتشكيل وإعادة تشكيل لجنة تحديث قواعد التدقيق الشامل.

وبعد الاطلاع على محضر اللجنة المذكورة ومشروع معايير المراجعة الحكومية المرفق.

يقرر ما يلي:

أولاً: الموافقة على أن تحل "معايير المراجعة الحكومية" المرفقة بهذا القرار محل "قواعد التدقيق الشامل" الصادرة عن الديوان في عام ١٤٠٣ هـ.

ثانياً: على جميع إدارات الديوان وفروعه المعنية بأعمال المراجعة المالية والرقابة على الأداء الالتزام بهذه المعايير في أداء أعمالها. واتخاذ الإجراءات التي تكفل التزام موظفيها بتلك المعايير عند تنفيذ مهام المراجعة وإعداد التقارير عنها.

ثالثاً: عند وجود أي ملاحظات أو اقتراحات أو استفسارات خلال تطبيق تلك المعايير، تتم مخاطبة إدارة المعايير الرقابية بذلك ليتم بحثها والإجابة على الاستفسارات من قبلها.

رابعاً: تتولى إدارة المعايير الرقابية متابعة التطبيق العملي لهذه المعايير من قبل قطاعات الديوان وفروعه وتقديم الدعم الفني اللازم عند الحاجة، وفي حالة وجود حاجة إلى تحديث هذه المعايير سواء من خلال عملية المتابعة أو من واقع اقتراحات وملاحظات إدارات الديوان وفروعه أو نتيجة المستجدات التي تطرأ على الأساليب الرقابية المطبقة في الأجهزة والمعايير الدولية للمراجعة الحكومية، يتم الرفع لنا عن ذلك للتوجيه بما يجب.

خامساً: يتم التنسيق بين إدارة المعايير الرقابية والإدارة العامة للشئون الإدارية والمالية لطباعة نسخ كافية من المعايير وتوزيعها على موظفي الديوان المعنيين بأعمال المراجعة.
والله ولي التوفيق،،

رئيس ديوان المراقبة العامة

أسامة بن جعفر فقيه

وارد مركز الوثائق بديوان المراقبة العامة
رقم القيد: ١٣
تاريخه: ١٤٢٩/١/١٢ هـ
الصفحات: ٤٨



معايير المراجعة الحكومية

جدول المحتويات

| | |
|----|---|
| ١ | تمهيد..... |
| ٤ | الفصل الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة..... |
| ٧ | الفصل الثاني: المبادئ الأساسية لمعايير المراجعة الحكومية..... |
| ١٢ | الفصل الثالث: المعايير العامة للمراجعة..... |
| ١٢ | معيار الكفاءة المهنية اللازمة..... |
| ١٣ | معيار الاستقلال والحياد..... |
| ١٨ | معيار العناية المهنية اللازمة..... |
| ٢٤ | معيار رقابة الجودة..... |
| ٢٥ | الفصل الرابع: معايير العمل الميداني..... |
| ٢٦ | معيار دليل الإثبات..... |
| ٣١ | معيار التخطيط..... |
| ٣٥ | معيار الإشراف السليم..... |
| ٣٧ | معيار دراسة الأنظمة واللوائح وفحص مدى الالتزام بها..... |
| ٣٨ | معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية..... |
| ٤١ | معيار تحليل البيانات المالية..... |
| ٤٣ | الفصل الخامس: معايير إعداد التقرير..... |
| ٤٣ | معيار شكل التقرير..... |
| ٤٤ | معيار محتوى التقرير..... |

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تمهيد

اكتسبت مهنة المحاسبة والمراجعة الحكومية في السنوات الأخيرة أهمية متزايدة في المملكة العربية السعودية باعتبارها أداة هامة من أدوات الرقابة على المال العام، ودعم مسيرة الإصلاح الاقتصادي والإداري والمالي، لما توفره من بيانات ومعلومات تساهم في وضع خطط التنمية ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها، لاسيما في ظل تشهده المملكة من نهضة شاملة ونمو متزايد في المجالات الاقتصادية والاجتماعية كافة.

وحرصا من ديوان المراقبة العامة على تطوير الأساليب الرقابية لمسايرة الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة الحكومية، ولمرور فترة زمنية ليست بالقصيرة على صدور قواعد التدقيق الشامل من قبل الديوان عام ١٤٠٣هـ الموافق ١٩٨٢م، وفي ضوء ما طرأ من مستجدات على الأساليب الرقابية المطبقة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال الرقابة الحكومية، ولصدور لوائح وأنظمة ومعايير جديدة ذات علاقة مباشرة في هذا المجال، فقد بادر الديوان إلى تحديث وتطوير القواعد المشار إليها وذلك تحت مسمى (معايير المراجعة الحكومية) بهدف الإسهام في رفع مستوى الكفاءة والفعالية التي يتطلع إليها الديوان في ممارسته لاختصاصاته المحددة بنظامه الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٩) وتاريخ ١١/٢/١٣٩١هـ، ولائحة رقابته على المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٩٠) وتاريخ ١٨/٤/١٣٩٨هـ.

وقد روعي في عملية التحديث الأسس والاعتبارات الآتية:-

- ١- الالتزام بمنهج يتناسب مع البيئة السعودية ويتفق مع المناهج الدولية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة والمنظمات المختصة في هذا المجال، ولتحقيق ذلك فقد أجريت دراسة مقارنة لمعايير المراجعة الصادرة عن الجمعيات العلمية والمهنية التالية:

- أ - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (إنتوساي).
ب- مكتب المساءلة الحكومية الأمريكي.
ج- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
د- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
هـ - الاتحاد الدولي للمحاسبين.

٢- الالتزام الكامل بما ورد بالأنظمة السارية في المملكة العربية السعودية ومنها:

- أ - نظام ديوان المراقبة العامة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٩/م) وتاريخ ١١/٢/١٣٩١هـ.
ب- لائحة رقابة الديوان على المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (٣٩٠) وتاريخ ١٨/٤/١٣٩٨هـ.

- ج - اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٢٩) وتاريخ ٦/٤/١٤٢٨هـ.

٣- المرونة والتوازن في صياغة المعايير، حيث روعي عدم الإمعان في ذكر التفاصيل بحيث لا يجد ذلك من اجتهاد المراجع، أو اللجوء إلى التعميم أو الإيجاز الشديد حتى لا يفقد المعيار محتواه في توفير الإرشاد اللازم.

٤- في ظل إصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لمعايير المراجعة السعودية، التي تمثل المقاييس المهنية التي يلتزم بها المحاسب القانوني عند قيامه بمهام المراجعة في القطاعين الخاص والعام، فقد روعي أن تكون معايير المراجعة الحكومية هذه معايير يلتزم بها الديوان ومراجعيه أثناء ممارسة المهام الرقابية.

هذا وقد قسمت هذه المعايير إلى خمسة فصول، يتناول الفصل الأول منها مفهوم المراجعة الحكومية ومجالاته وأهدافه، فيما يتحدث الفصل الثاني عن المبادئ الأساسية لمعايير المراجعة الحكومية، ويبين الفصل الثالث المعايير العامة للمراجعة وعناصرها، في حين يبحث الفصل الرابع تفاصيل معايير العمل الميداني التي تحدد المعايير اللازمة أو الإطار الشامل

للخطوات أو الأنشطة التي يلتزم بها المراجع في كافة أنواع المراجعة، أما الفصل الخامس فقد خصص لمعايير إعداد التقرير، التي تحدد الصفات الشكلية والموضوعية أو الجوهرية الواجب الالتزام بها في إعداد التقرير المهني.

وفي إطار الحرص على حسن تطبيق هذه المعايير فإنه يتعين على منسوبي الديوان التقيد بها في جميع أعمال المراجعة المنوطة بهم، كما يأمل الديوان من الجهات المشمولة برقابته بأن تحت وحدات المراجعة الداخلية بها على الاستفادة من هذه المعايير في أداء المهام المنوطة بها وفقا لما ورد في اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم (١٢٩) وتاريخ ١٤٢٨/٤/٦هـ.

وإذ يقدم الديوان هذه المعايير لتكون منهج عمله في أدائه لمسؤولياته المهنية ليرجو أن يكون قد أسهم بنصيب في بناء وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

والله ولي التوفيق،،،

رئيس ديوان المراقبة العامة

أسامة بن جعفر فقيه

الفصل الأول:

المفاهيم الأساسية للمراجعة

مقدمة

(١) يبحث هذا الفصل في المفاهيم الأساسية في المراجعة الحكومية حيث يتناول مفهوم المراجعة الحكومية والمراجعة النظامية ورقابة الأداء كما يتناول تعريف المراجعة الشاملة التي تعتبر مزيجاً من المراجعة النظامية ورقابة الأداء.

مفهوم المراجعة الحكومية

(٢) تعرف المراجعة بأنها الفحص والتقييم الذي يهدف إلى إبداء الرأي في البيانات والقوائم المالية والتصرفات المالية للجهات الخاضعة للرقابة، وذلك وفقاً لما تقتضيه الأنظمة واللوائح الصادرة في هذا الشأن، لذا فإن المراجعة تعد أداة لعملية المساءلة واكتشاف الانحرافات وتوجيه العمليات، ويشمل مفهوم المراجعة الحكومية إضافة إلى مراجعة الحسابات والتصرفات المالية مراجعة وتقييم أعمال الجهات الخاضعة للرقابة وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية والتأكد من أن الأهداف المتحققة هي ما كان يجب تحقيقه، وأن تلك الأهداف تحققت وفق الخطط الموضوعية وخلال الأوقات المحددة لها.

(٣) يدرك ديوان المراقبة العامة بأن هذا المفهوم يتفق مع متطلبات التنمية والنهضة التي تواجهها المملكة ومع المسؤوليات والتحديات التي تقع على عاتق المؤسسات الحكومية.

أنواع المراجعة الحكومية

(٤) نظراً لتنوع وتداخل الأنشطة المختلفة التي تقوم بها الجهات الحكومية والمؤسسات العامة وغيرها من الجهات المشمولة برقابة الديوان وعلاقة تلك الأنشطة بالأهداف المرجوة، فقد أدى ذلك إلى ضرورة اتساع نطاق المراجعة لتشمل تقييم الأداء إضافة إلى المراجعة النظامية (المراجعة المالية ومراجعة الالتزام).

أ- المراجعة النظامية:

هي المراجعة التي تهدف إلى التحقق من سلامة التصرفات المالية في الجهات المشمولة برقابة الديوان، وذلك عن طريق التأكد من مدى مطابقة التصرفات المالية مع الأنظمة والتعليمات والإجراءات المالية، واكتشاف الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها، وأن البيانات المالية للجهات الخاضعة للمراجعة قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل صحيح ووفقا لمعايير المحاسبة والتعليمات المالية السارية.

ب- رقابة الأداء:

يقصد برقابة الأداء تقييم أداء البرامج أو الأنشطة للجهات الخاضعة للمراجعة من خلال تقييم مدى كفاءتها في استخدام مواردها وتشغيلها بفعالية واقتصاد ومدى تحقيقها لأهدافها وتحديد أسباب الانحرافات في حالة وجودها، وتقديم التوصيات لمعالجتها.

ويتضمن هذا المفهوم العناصر التالية:

- ١- الرقابة على الاقتصاد، وهو فحص الكيفية التي يتم بها استخدام الموارد للتأكد من تقليل تكلفتها إلى أدنى مستوى ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار الجودة المناسبة.
- ٢- الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية والمالية وغيرها، وتهتم بمراقبة العلاقة ما بين المخرجات من السلع والخدمات (أو غيرها من النتائج الأخرى) والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها، كما تهتم بتحديد الحد الأقصى من المخرج بالنسبة لمدخل معين.
- ٣- الرقابة على فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة محل المراجعة، وتهتم بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والأنشطة الأخرى.

ج- المراجعة الشاملة:

تعتبر المراجعة الشاملة مزيجا من المراجعة النظامية (المراجعة المالية ومراجعة الالتزام) وتقييم الأداء، ويمكن تعريفها بأنها إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الجهة التي تتم مراجعتها وضبط وتوجيه عملياتها والتحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لتلك العمليات ومطابقتها مع الأهداف المرجوة.

ويرتكز مفهوم المراجعة الشاملة على المحاور الرئيسية التالية:

- ١- المراجعة السنوية العادية لاختبار مدى فعالية الأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية بهدف الوصول إلى رأي مهني وموضوعي حول تقييم مدى كفاءة الإدارة المالية في الجهة المعنية.
- ٢- التثبت من أن إنفاق الأموال العامة تم على أسس نظامية وقانونية سليمة.
- ٣- التأكد من أن المسؤولين في الجهة محل البحث قد قاموا بوضع أنظمة وإجراءات فعالة لتقويم البرامج، يمكن من خلالها التحقق من مردود الأموال العامة وأنها أنفقت بأسلوب اقتصادي رشيد وبكفاءة عالية، وتحديد ما إذا كان المسؤولون على علم بمدى فعالية البرامج والمشاريع التي تم تنفيذها.

٥) لكل نوع من أنواع المراجعة أهميته وأهدافه واستخداماته، وإن إنجاز نوع واحد من أنواع المراجعة لا يؤدي بالضرورة إلى التأكد من تحقيق أهداف أنواع المراجعة الأخرى، فعملية الالتزام بالأنظمة والتعليمات المالية التي هي موضوع المراجعة النظامية لا تعني بالضرورة كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية وعدم الإسراف والتبذير في استعمال هذه الموارد والتي هي موضوع تقييم الأداء. كما أن سلامة إجراء العمليات المالية والتعبير عنها في الدفاتر والقوائم المالية التي تقرها المراجعة المالية بالإضافة إلى توفر الكفاءة الاقتصادية والإدارية التي يقرها تقييم الأداء، قد تكون مصحوبة باتجاه خاطئ في الإنجاز لتحقيق الأهداف الذي هو موضوع فحص الفعالية في تحقيق الأهداف وهو أحد عناصر تقييم الأداء.

الفصل الثاني:

المبادئ الأساسية لمعايير المراجعة الحكومية

مقدمة

(٦) يبحث هذا الفصل في طبيعة معايير المراجعة الحكومية كما تم التركيز على المبادئ الأساسية للمراجعة الحكومية وأهمية تلك المبادئ والمعايير في المراجعة الحكومية.

معايير المراجعة الحكومية

(٧) تمثل "معايير المراجعة الحكومية" المعايير أو المقاييس التي يسترشد بها لتقييم نوعية وكفاءة أعمال المراجعة، كما أنها تعتبر الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية وتفاصيل إجراءات المراجعة أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراجع.

(٨) يجب أن تتناسق وتتفق معايير المراجعة الحكومية فيما بينها ومع المبادئ الأساسية للمراجعة. وينبغي عند ملاحظة أي تضارب بين هذه المعايير والمبادئ الأساسية للمراجعة التأكد من مضمون هذا التضارب أولاً، ثم إعادة النظر في معيار أو معايير المراجعة، أو ربما إعادة النظر في المبادئ الأساسية لتلك المعايير.

(٩) تمثل معايير المراجعة الحكومية الحد الأدنى الذي يجب أن يلتزم به المراجع أو الديوان. تعتمد درجة ونطاق تطبيق هذه المعايير أو إجراءات التطبيق بدرجة كبيرة على ظروف الحال وعلى حكمة واجتهاد المراجع، وبعضها الآخر على حجم ونوع الجهة التي هي موضع المراجعة.

(١٠) يلجأ المراجع في بعض الحالات إلى الاستعانة برأي خبير أو مراجع متخصص لاستكمال بعض إجراءات المراجعة، ويجدر بالمراجع أو الديوان في مثل هذه الحالات، وكجزء من الالتزام بمعايير المراجعة الحكومية، التأكد من التزام الخبير أو المراجع المستعان به بتلك المعايير.

(١١) تتفق معايير المراجعة الحكومية التي يصدرها الديوان في مضمونها مع معايير المراجعة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (إنتوساي). إن هذا الاتفاق لا يعني أن المعايير التي تصدرها المنظمة المذكورة في المستقبل تنفي أو تلغي فحوى المعايير التي أصدرها الديوان، وبناء عليه فإن على المراجع إذا ما اكتشف تضارب بين هذه المعايير وبين المعايير الصادرة عن منظمة إنتوساي أن يلتزم بتطبيق معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن الديوان.

١٢) تكون معايير المراجعة الحكومية الإطار العام الذي سترجع إليه الجهات المعنية بالمراجعة، وفيما يلي بعض الأمثلة عن تلك الجهات وكيفية استفادتها من هذه المعايير.

أ) تمثل هذه المعايير الأساس الذي يستطيع أن يعزز الديوان من خلاله الثقة والتعاون بينه وبين الجهات المشمولة برقابته.

ب) تمثل معايير المراجعة الحكومية مرجعا للمراجع والديوان يطور في ضوءها إمكاناته أو يسترشد بها في أعماله، وهي كذلك مرجع القارئ لتفهم تقرير المراجع ليتعرف من خلال دراسته للمعايير على طبيعة التقرير وما يحتويه من معلومات وكيفية الاستفادة منه، وأخيرا هي المرجع لكل شخص أو جهة تسعى لتقييم عمل المراجع أو معرفة طبيعة ومستوى المؤهلات المهنية اللازمة لممارسة مهنته.

ج) إن تدوين معايير مراجعة بصورة واضحة يسهل على المراجع الرجوع إليها، كما أن التزام المراجع بها يحمي ويخدم كافة الأطراف المعنية بحقل المراجعة إذ أنه بإمكان الجهات الخاضعة للمراجعة معرفة ما هو متوقع منها فتعمل على تحقيقه، كما يفترض المستفيد من تقرير المراجع حد أدنى من نوعية الإجراءات المتبعة في البحث عن الدليل فيحدد بذلك درجة اعتماده على النتائج التي تظهر في تقرير المراجع، فتزيد بذلك فعالية استخدام المعلومات المقدمة لذلك المستفيد.

د) تعتبر معايير المراجعة التي يقدمها الديوان مساهمة منه في دعم وتطوير مهنة المراجعة الحكومية في المملكة، إذ أن كتابة هذه المعايير ومحاولة دعم الالتزام بها والاستفادة منها يرفع مستوى خدمات المراجعة المتوفرة حاليا، ويعزز موقف المهنيين في حقل المراجعة الحكومية.

المبادئ الأساسية لمعايير المراجعة:

١٣) تمثل المبادئ الأساسية لمعايير المراجعة، افتراضات أساسية، ومسلمات متناسقة، ومبادئ وضروريات منطقية تساعد كلها على تطوير معايير المراجعة وتساعد المراجعين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة.

١٤) تشمل المبادئ الأساسية لمعايير المراجعة المبادئ التالية:

■ إن تطوير أنظمة الحسابات والمعلومات والمراجعة والتقييم وإعداد التقارير المالية في القطاع العام يجعل المساءلة عملية سهلة، وتحمل الجهة الخاضعة للمراجعة مسؤولية صحة التقارير المالية ومدى كفاية شكلها ومحتواها.

- مصلحة الجهة التي تتم مراجعتها لا تتضارب مع مصلحة المراجع.
- يفترض في دليل الإثبات توفر صفات المنطق والعملية والكفاية والإقناع وهو ليس مطلقاً بكميته ونوعه.
- يؤدي الثبات في تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها إلى عرض عادل للوضع المالي ولنتائج العمليات.
- تمكن المراجعين من الوصول إلى مصادر البيانات والمعلومات^١.
- تهدف المراجعة بشكل أساسي للتوجيه والإصلاح لا إلى كشف الأخطاء وتوقيع الجزاء فقط.
- إن وجود نظام رقابة داخلية مناسب يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات.
- على الجهاز الرقابي أن يعمل على تحسين التقنيات المتعلقة بمراجعة صحة مقاييس الأداء.

(١٥) تبحث الفقرات من (١٦) إلى (٢٤) أهمية تلك المبادئ في المراجعة:

(١٦) يعبر شكل ومحتوى التقارير المالية المقدمة للمراجعين رأي الجهة الخاضعة للمراجعة في نتائج أعمالها ومركزها المالي، لذلك تتطلب مصلحة الجهة الخاضعة للمراجعة (ويعتبر ذلك جزءاً من التزاماتها ومسؤولياتها الإدارية) أن تتأكد من وضع الأنظمة الضرورية والعملية لتوفير المعلومات الموضوعية الدقيقة التي يمكن الاستفادة منها. كما ينبغي أن تتبنى الجهات المختصة إصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة التقارير والبيانات المالية ذات الصلة بالاحتياجات الحكومية، بينما تتولى الهيئات المشمولة بالمراجعة تطوير أهداف أداء محددة وقابلة للقياس.

(١٧) إن افتراض عدم تضارب مصالح الجهة التي تتم مراجعتها مع مصلحة المراجع، لا يعني مطابقة هذا الافتراض للواقع في كافة الأحوال. إذ أن هناك حالات استثنائية قد ينشأ عنها نوع من التضارب، وفي مثل هذه الحالة، يجب على المراجع أن يقيم أسباب وظروف وطبيعة هذا التضارب وتأثيره على عمق ومدى إجراءات المراجعة.

(١٨) تؤكد الفرضية الخاصة بدليل أو بقرينة الإثبات في المراجعة على ضرورة تطوير دليل أو مجموعة من قرائن الإثبات تتميز بالخصائص التالية:

- أ- منطقية ترتبط بالرأي أو النتيجة التي يصل إليها المراجع.
- ب- عملية تأخذ في الاعتبار اتباع طريقة اقتصادية تتناسب والنتيجة التي يتوخاها المراجع.

^١ يتناسق هذا الافتراض مع حكم المادة (١٠) من "نظام ديوان المراقبة العامة" على جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تقدم كافة البيانات الحسابة وغيرها والمستندات والوثائق التي تمكن الديوان من مباشرة اختصاصه وفقاً لهذا النظام وكذلك تقدم كافة التسهيلات اللازمة لمندوبيه ومفتشيه وفقاً للوائح التي تصدر بهذا الصدد.

ج- كفاءة بمعنى أن لها علاقة وثيقة بهدف المراجعة من ناحية، وكافية للتوصل إلى نتيجة أو هدف من ناحية أخرى.

إن للدليل أو مجموعة قرائن الإثبات ضوابط من حيث التكلفة ومن حيث الوقت اللازم للحصول عليها، لذلك لا بد من التأكيد على أن دليل الإثبات نسبي وليس مطلقاً، بمعنى أنه كفؤ لتكوين حكم للوصول إلى نتيجة يقتنع بها المراجعين ضمن متطلبات وتحفظات وإجراءات واضحة، ولكنه ليس كفئاً لتكوين أساس لحقيقة مطلقة.

(١٩) إن افتراض المراجع ثبات الجهة المشمولة بالرقابة في تطبيق معايير المحاسبة شرطاً مسبقاً لعدالة التقارير المالية يعني أن على الجهة أن تراعي المعايير المحاسبية الملائمة في الظروف القائمة، وأن تراعي أيضاً الحاجة إلى الثبات في تطبيق هذه المعايير. غير أنه يجب أن لا يعتبر المراجع أن تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة ثابتة دليل نهائي على عرض التقارير المالية المختلفة بصورة عادلة، فالعدالة هي تعبير عن رأي للمراجع يتعدى حدود التطبيق الثابت لمعايير المحاسبة.

(٢٠) نظراً لأن من أهداف المراجعة ضمان حماية ممتلكات الجهة المشمولة بالرقابة وضمنان كفاءة وفعالية تشغيلها، لذا يجب أن يمكن المراجع من الوصول إلى مصادر البيانات والمعلومات ومن الوصول كذلك إلى موظفي الجهة ومسئولياتها وعليهم الالتزام بمساعدته وتسهيل مهمته ليتسنى له تنفيذ مسؤولياته على الوجه الأكمل.

(٢١) يؤكد الافتراض الخاص بالمراجعة كخدمة توجيهية إرشادية وإصلاحية المعنى البناء الذي يتطلب ضرورة توجيه نظر الإدارة إلى النتائج أو الاكتشافات أو الأخطاء التي يكتشفها المراجع، كذلك يجب إعطاء المراجع حق مناقشة النتائج أو الاكتشافات أو الأخطاء التي قد يكتشفها مع المسؤولين في المستوى الإداري المناسب في الجهة التي تتم مراجعتها ومحاولة التعرف على رأيهم وموقفهم تجاه نتائج أعمال المراجعة.

(٢٢) إن تطوير أنظمة رقابة داخلية كافية لحماية موارد الجهة هي مسؤولية الجهة المشمولة بالمراجعة، وليست مسؤولية المراجع. كما أن الجهة المشمولة بالرقابة ملزمة أيضاً بأن تتأكد من أن تلك الأنظمة قائمة وأنها تعمل للمساعدة على مطابقة القوانين واللوائح السارية. غير أن هذا لا يعني المراجع من تقديم مقترحات وتوصيات للجهة الخاضعة للرقابة متى ما اكتشف أن أنظمة الرقابة الداخلية غير كافية أو غائبة.

٢٣) يقتضي دور المراجعين الرقابي المتنامي تحسين تقنيات وأساليب جديدة وتطويرها لتقييم مدى استخدام الجهة المشمولة بالرقابة لمقاييس أداء صحيحة ومعقولة، وعلى المراجعين العمل على الحصول على التقنيات والمنهجيات المتبعة في التخصصات الأخرى.

٢٤) إن تفسير أو تعديل أو تحديث هذه المبادئ والمعايير من صلاحيات ديوان المراقبة العامة.

الفصل الثالث:

المعايير العامة للمراجعة

مقدمة

٢٥) يبين هذا الفصل المعايير العامة للمراجعة التي تتضمن المؤهلات والصفات المهنية الواجب توافرها في المراجع أو الديوان، حتى يتسنى لهما تطبيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير بكفاءة وفعالية، وحتى تضفي مصداقية على النتائج والآراء التي يتوصل إليها الديوان.

٢٦) تشمل المعايير العامة للمراجعة التي يلتزم بها المراجع والديوان المعايير التالية:

- أ) معيار الكفاءة المهنية اللازمة.
- ب) معيار الاستقلال والحياد.
- ج) معيار العناية المهنية اللازمة.
- د) معيار رقابة الجودة (يلتزم به الديوان فقط)

معيار الكفاءة المهنية اللازمة

٢٧) ينص معيار الكفاءة المهنية اللازمة على ما يلي:

يجب أن تتوفر في المراجع وفي الديوان الكفاءة المهنية اللازمة.

وتشرح الفقرتان التاليتان الكفاءة المهنية اللازمة كأحد المعايير العامة للمراجعة.

٢٨) يدرك الديوان بأن الكفاءات المهنية اللازمة للقيام بأعباء المراجعة الحكومية من حيث تعدد مجالاتها، واختلاف أنواعها، والحاجة الضرورية لعمقها يصعب توفرها بالكامل في المراجع كشخص منفرد، ولذلك يجب أن تتوفر الكفاءات اللازمة في المراجع أو مجموعة المراجعين الذين سيتولون مهمة مراجعة معينة.

٢٩) يتضمن تعريف "الكفاءة المهنية" وكحد أدنى، ما يلي:

أ) التأهيل العلمي المناسب:

يجب أن يتوفر في موظفي الذين يتولون أعمال المراجعة المؤهلات الجامعية المناسبة طبقاً

لطبيعة المهمة المكلفين بها، ومتطلبات أعمال المراجعة.

ب) الخبرة العملية اللازمة عن طريق الممارسة الفعلية للمراجعة.

ج) التدريب:

ينبغي أن يسعى الديوان لتوفير جهاز وظيفي فني قادر على تنفيذ مهامه الرقابية بكفاءة عالية، مما يتطلب الاهتمام بصقل معلومات المراجع، عن طريق وضع برامج وخطط تدريب تتماشى مع المتغيرات في المهنة ومع الاحتياجات التدريبية للمراجعين حسب الأعمال التي يكلفون بها والوظائف التي يشغلونها، بالإضافة إلى الاطلاع والإحاطة المستمرة بالتطورات الجديدة في مجال المهنة، كما يجب على الديوان إعطاء التدريب على رأس العمل العناية المناسبة. بمعنى آخر، تستلزم الكفاءة المهنية المعرفة والتأهيل العلمي المناسبين، والمقدرة المعقولة على تطبيق هذه المعرفة والمهارة، والأسلوب المهني في تفهم وحل مشاكل المراجعة.

معايير الاستقلال والحياد

٣٠) ينص معيار الاستقلال والحياد الذي يلتزم به المراجع والديوان على ما يلي:

يجب أن يتوفر في الديوان وفي مراجعيه الاستقلال حقيقة ومظهرا.

وتشرح الفقرات التالية الاستقلال والحياد كأحد المعايير العامة للمراجعة.

٣١) يمثل الاستقلال المهني حقيقة وقناعة ذهنية ترسخ في نفس المراجع بصورة تقنعه بعدم تحيزه للجهة التي تتم مراجعتها أو أي جهة أخرى أثناء التزامه بمعايير المراجعة الصادرة عن ديوان المراقبة العامة.

٣٢) يعتبر استقلال أو حياد المراجع المستلزم الأصيل والقاعدة الأساسية التي يبنى عليها مفهوم المراجعة. فاستقلال المراجع أولا، أساس تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف المراجعة الأساسي في تبليغ الجهات المعنية بنتائج المراجعة، وثانيا، ضرورة تستدعيها حماية مصالح تلك الجهات المختلفة التي توجه لها تلك الخدمة، وأخيرا، حاجة تدعو لها الثقة والتعزيز اللذان يضيفهما المراجع على المعلومات التي تقدمها الجهات التي تتم مراجعتها بصفتها المسئولة الأولى عن صحة وكفاية مضمون وشكل تلك المعلومات.

٣٣) يعني الاستقلال الحقيقي للمراجع عدم تأثر آرائه ونتائج فحصه بالعلاقة مع الأطراف الأخرى، كما يعني الاستقلال المظهري الابتعاد عما يوحي للآخرين بأنه غير مستقل.

٣٤) يتطلب تقييم استقلال المراجع أو الديوان مراعاة العناصر الثلاثة التالية:

- أ) الحكم على الظروف بمعيار شخص عاقل ومنطقي ومعقول.
- ب) توفر الحقائق اللازمة للحكم على استقلالية المراجع أو الديوان.
- ج) تقدير تصرف وسلوك المراجع بمعيار تصرف الشخص العادي وفي ضوء الظروف والإمكانات المتوفرة.

٣٥) إن التحقق من استقلال المراجع أو الديوان هو أولاً وأخيراً مسؤولية المراجع والديوان.

- ٣٦) يتطلب الاستقلال أو الحياد رفض المراجع والديوان لأي قيود تحول دون الالتزام بهذه المعايير وخاصة فيما يتعلق بمتطلبات المراجعة التالية:
- أ) الاستقلال المالي والإداري والاجتماعي.
 - ب) الاستقلال في أعمال المراجعة.

٣٧) إن أهمية استقلال المراجع، وتعدد وتشابك وتنوع العلاقات المالية والإدارية والاجتماعية والمهنية، والوضع الفريد، والأهمية النسبية لكل حالة من الحالات، تحول دون إمكانية تطوير معيار محدد يعتبر الخروج عنه مخالفة صريحة لمعيار الاستقلال أو الحياد. لذلك فإن حكمة وفطنة المراجع من المصادر الأساسية في عملية تقييم كل حالة في ضوء ظروف الحال والمكان.

يعتبر الديوان الفقرات التالية إرشادات للمراجع في حكمه، وبأن هذه المعايير هي الحد الأدنى الذي يجب أن يلتزم به المراجع والديوان.

٣٨) تتضمن الفقرات التالية بحث ما يلي:

- عناصر الاستقلال أو الحياد.
- إجراءات التأكد من الاستقلال.

عناصر الاستقلال والحياد.

٣٩) لا يستطيع المراجع أو الديوان تأدية واجبات المراجعة إلا بتوفر كافة عناصر الاستقلال التالية كاملة:

- الاستقلال المالي.
- الاستقلال الإداري.
- الاستقلال الاجتماعي.

- الاستقلال المرتبط بعلاقات أخرى محددة.
- الاستقلال في أعمال المراجعة.

الاستقلال المالي

(٤٠) يدرك الديوان أن عملية توفير ما يحتاجه من موارد مالية، قد تكون مرتبطة بالوضع المالي للدولة وسياساتها المتصلة بالإفناق العام، إلا أنه يؤكد على أن الارتقاء بالمساءلة العامة يتطلب توفير الموارد المالية للديوان لتمكينه من القيام بمسئوليته بصورة معقولة، خاصة فيما يتعلق بإعداد ميزانيته والتصرف في بنودها وفق احتياجاته العملية وإحداث الوظائف الضرورية لتسيير عمله.

(٤١) لا بد أن يقيم المراجع الحالات المختلفة التي قد تفقده استقلاله بسبب العلاقات المالية التي تنشأ مع الجهة التي يقوم بمراجعتها، والتي يمكن تلخيصها بالتالي:

أ) الاستثمار كمساهم أو شريك في الجهة التي تتم مراجعتها.

ب) الاستثمار كدائن للجهة التي تتم مراجعتها.

ج) معاملات البيع والشراء والاستعجار من وإلى الجهة التي تتم مراجعتها.

(٤٢) قد تكون العلاقات المالية مع الجهة التي تتم مراجعتها أو مع أحد المسؤولين فيها علاقة مالية مباشرة أو علاقة مالية غير مباشرة^١.

(٤٣) يعتبر الديوان العلاقات المالية المباشرة، بغض النظر عن أهميتها النسبية، من الأسباب التي تفقد المراجع استقلاله. كذلك يعتبر الديوان العلاقات المالية غير المباشرة مع أحد أقرباء المراجع حتى الدرجة الرابعة من الأسباب التي تفقد المراجع استقلاله إذا كانت الأهمية النسبية أو القيمة المطلقة للعلاقة المالية عالية.

جدول العلاقات المالية وتأثيرها على استقلال المراجع

| نوعية العلاقة المالية | طرف العلاقة | حكم العلاقة |
|-----------------------|-----------------------------------|--|
| مباشرة | المراجع، أو زوجته أو أولاده. | تمنع منعاً باتاً |
| غير مباشرة | أقرباء المراجع إلى الدرجة الرابعة | تمنع إذا كانت الأهمية النسبية أو القيمة المطلقة للعلاقة المالية عالية. |

^١ تعتبر العلاقات بين الجهة التي تتم مراجعتها وبين المراجع أو زوجته أو أولاده "علاقة مباشرة" بينما تعتبر العلاقات التي تربط بغير أقارب المراجع مع الجهة التي تتم مراجعتها "علاقة غير مباشرة".

٤٤) يؤكد الديوان حكم المادة (٢٨) فقرة (٢) من نظامه الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٩ وتاريخ ١٣٩١/٢/١١هـ والتي تنص على:

”لا يجوز لأي من رئيس الديوان ونائبه في أثناء توليه وظيفته أن يشتري شيئاً من أموال الدولة أو أن يؤجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقايضوا عليه“.

٤٥) يجب أن يلتزم المراجع والديوان بصورة مماثلة بأحكام الفقرة السابقة في كل ما يتعلق بعلاقتهم المالية مع الجهة التي تتم مراجعتها.

٤٦) يستطيع الديوان والمراجع تجنب الأسباب التي تمنع الاستقلال المالي، سواء بمعالجة تلك الأسباب (كبيع حصة الملكية أو بدفع الدين) أو بإبعاد المراجع عن المهمة التي ينشأ عنها مساس باستقلاله. وإذا كان من غير الممكن معالجة الوضع بهذه الوسائل فلا بد من الإشارة إلى حالة (أو حالات) المساس بالاستقلال في قسم خاص من تقرير الديوان عن المهمة محل المراجعة.

يجدر التنبيه إلى أن معالجة الأسباب المؤدية إلى تعطيل الاستقلال المالي قبل البدء بمباشرة أعمال المراجعة تمكن المراجع من تأدية عمله بشكل مستقل.

الاستقلال الإداري

٤٧) يجب أن يقيم المراجع الحالات التي تأخذ صورة أو أكثر من العلاقات التالية التي تفقد المراجع استقلاله بسبب العلاقات التي تنشأ مع الجهة التي يقوم بمراجعتها:

أ) العلاقات مع الإدارة العليا.

ب) العلاقة بصورة خبير مالي أو إداري.

ج) العلاقة مع الجهة كموظف.

٤٨) كما في حالة الاستقلال المالي، فإن العلاقات الواردة في الفقرة السابقة قد تكون مباشرة مع المراجع، أو زوجته، أو أولاده، وقد تكون غير مباشرة من قبل أحد أقرباء المراجع.

٤٩) يؤكد الديوان على ضرورة الالتزام بأحكام المادة (٢٨) فقرة (١) من نظامه والتي تنص على ما يلي:

”لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه ولا أي موظف من موظفي الديوان الآخرين أثناء توليه وظيفته أن يزاول أي عمل حكومي آخر بمرتب أو مكافأة من خزانة الدولة أو أن يقبل عضوية أي شركة أو هيئة مالية سواء كان ذلك بمقابل أو بدون مقابل أو أن يزاول عملاً تجارياً أو مهنياً“.

٥٠) يجب أن يلتزم المراجع والديوان بأحكام الفقرة السابقة فيما يتعلق بعلاقتهما مع الجهة التي تتم مراجعتها.

٥١) يجب ألا يشارك الديوان في إدارة الجهة المشمولة برقابته أو في إدارة عملياتها، وإذا تطلب الأمر تقديم استشارة رقابية فإنه يجب تقديمها على أنها استشارة أو توصية.

٥٢) في الحالات التي يقرر فيها الديوان تأسيس مكتب ميداني لدى الجهة المشمولة برقابته بغرض تسهيل المراجعة الجارية لعملياتها وبرامجها وأنشطتها يجب ألا يتدخل منسوبو المكتب في عملية اتخاذ أي قرار أو إجراء تصديق يعتبر من ضمن المسؤوليات الإدارية للجهة.

٥٣) إن مبدأ استقلال الديوان، لا يحول دون قيام علاقات إيجابية بينه وبين الجهات المشمولة برقابته. ومن هذا المنطلق يسعى الديوان إلى توفير أهداف مشتركة مع تلك الجهات لتحقيق الرقابة على المال العام، وبلوغ تلك الأهداف عن طريق التعاون والتنسيق الإيجابي معها. ويعتبر تعاون هذه الجهات عنصراً مهماً لحصول الديوان على البيانات والمعلومات والمستندات اللازمة لأعمال المراجعة بجهد أقل ووقت قصير.

الاستقلال الاجتماعي

٥٤) يؤكد الديوان أن العلاقات الاجتماعية في حدود إطار معقول لا تؤثر على استقلال المراجع.

٥٥) يجدر بالمراجع أن يقيم علاقات الصداقة القوية والعلاقات العائلية عند تقدير استقلاله المهني.

الاستقلال المرتبط بعلاقات أخرى

٥٦) يمكن للديوان أن يتعاون مع مؤسسات جامعية، أو أن يقيم علاقات رسمية مع هيئات مهنية بقصد الاستفادة من استشارة أهل الخبرة في المهنة عامة، شريطة ألا تؤثر هذه العلاقات سلباً على استقلاله وموضوعيته.

٥٧) يمكن للديوان أن يشارك في خطط تطوير النظم المحاسبية والتشريعات المالية أو تقديم الاستشارة بخصوص إعداد مشاريع أنظمة أو قوانين تؤثر على اختصاصه أو سلطاته وفي هذه الحالات لا يعتبر

ذلك تدخلا من الديوان في القيادة الإدارية بل تعاوننا مع بعض مشاريع التطوير الإداري بتوفير المساعدة الفنية لها.

الاستقلال في أعمال المراجعة.

٥٨) يتطلب الاستقلال أو الحياد رفض المراجع والديوان لأي قيود تحول دون الالتزام بهذه المعايير وخاصة فيما يتعلق بمتطلبات المراجعة التالية:

أ) الاستقلال في البحث الميداني وفي حرية وضع برامج المراجعة، وعدم تدخل الإدارة بالجهة محل المراجعة في إلغاء أو تعديل أو تحديد مدى أو حجم أو توقيت أي جزء منها. كما يتضمن هذا النوع من الاستقلال حرية البحث والاطلاع على كافة المستندات والدفاتر والسجلات والملفات والمعلومات اللازمة لتوفير دليل الإثبات المهني اللازم.

ب) استقلالية التقرير في حرية الالتزام بمعايير إعداد التقرير بكل كفاءة وفعالية كما يراها ويحددها المراجع ضمن هذه المعايير.

إجراءات التأكد من الاستقلال والحياد:

٥٩) تتضمن السياسات والإجراءات التي تعزز الاستقلال المهني للمراجع ومجموعة المراجعين ما يلي:

أ - التأكيد الدوري على المراجعين بعدم الخروج على مستلزمات الاستقلال.

ب - التركيز على ضوابط الاستقلال المهني في برامج التدريب والإشراف والمراجعة.

ج - تجنب تخصيص المراجعين لأي عملية مراجعة قد تثير بعض الشبهات حول استقلالية المراجع.

د - منع الموظف من قبول الهدايا أو أي خدمات عينية من الجهة التي تتم مراجعتها.

هـ) التأكد من الاستقلال المهني قبل بدء أي مهمة مراجعة.

و - التأكد من استقلال مؤسسات المراجعة الأخرى في حال اعتماد الديوان على أعمال المراجعة المنفذة من قبلها والتقارير الصادرة عنها.

معايير العناية المهنية اللازمة

٦٠) ينص معيار العناية المهنية اللازمة الذي يلتزم به المراجع والديوان على ما يلي:

يجب أن يبذل المراجع والديوان العناية المهنية اللازمة.

وتشرح الفقرات التالية العناية المهنية اللازمة كأحد المعايير العامة للمراجعة.

(٦١) تستوجب المكانة المهنية للمراجع أو الديوان وطبيعة الأعمال التي يؤديها ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة في أداء كافة أنشطة المراجعة. فالمراجع أو الديوان كيان مهني تعترف به الدولة، ويستأثر بامتيازها الخاص بحماية مصالحها ومصالح الجهة التي تتم مراجعتها، لذلك يجب أن يؤدي المراجع عمله بحرص وعناية مهنية يتوفر فيها درجة "معقولة" من الحذق الفني، والممارسة الأخلاقية التي تتناسب والمسؤولية الملقاة على عاتقه والدور المتوقع منه. وكذلك فإن الدور الهام الذي يؤديه التقدير الشخصي وحكمة وفطنة المراجع في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات اللازمة للمراجعة وارتباط تقرير المراجع بجهات عليا يزيد أهمية وضرورة "العناية المهنية اللازمة" كمعيار أساسي من معايير المراجعة.

(٦٢) تجدر الإشارة إلى عدم إمكانية تطوير معيار شامل يلتزم به كافة المراجعين، وبالتالي يعتبر الخروج عليه مخالفة صريحة لمتطلبات العناية المهنية اللازمة. لذلك تمثل هذه المعايير الإطار العام الذي يسترشد به المراجع أو المراجعون لتحقيق العناية المهنية اللازمة.

(٦٣) بالرغم مما أشارت إليه الفقرة السابقة من عدم إمكانية تطوير معيار شامل للعناية المهنية اللازمة، يضع الديوان المستلزمات التالية، على سبيل المثال لا الحصر، لتحقيق العناية المهنية اللازمة:

أ - التزام المراجع والديوان بمعايير المراجعة الحكومية.

ب - مراعاة مسؤولية المراجع عن الأخطاء المقصودة في المعلومات المتوفرة (أنظر مسؤولية المراجع المهنية / الفقرة (٦٥)).

ج - تجنب المراجع للازدواجية، والاستفادة المعقولة من الجهود السابقة والحالية في المراجعة (أنظر الاستفادة من جهود المراجعين/ الفقرة (٧٣)).

(٦٤) تشمل العناية المهنية اللازمة متابعة الملاحظات والتوصيات المتعلقة بأعمال المراجعة للفترات السابقة ومعرفة الإجراءات التي اتخذت لتصحيحها ومدى تأثيرها على عمليات المراجعة الحالية والمستقبلية.

المسؤولية المهنية

(٦٥) يرتبط الإطار العام الذي يحدد المسؤولية المهنية للمراجع والديوان بالأساس أو المبدأ العام الذي ينص على أن المسؤولية الأولى في صحة وكفاية مضمون وشكل التقارير المالية والمعلومات الأخرى تقع على عاتق إدارة الجهة التي تتم مراجعتها.

لا بد من الإشارة هنا إلى أن تركيز المسؤولية بإدارة الجهة التي تتم مراجعتها، إنما يؤكد ضرورة وعي الإدارة لمسئولياتها الخاصة بالمعلومات التي تقدمها، وبالتالي ضرورة وضع الأنظمة المناسبة لتوفير تلك المعلومات بصورة تتناسب ومسئولياتها عنها. إن مبدأ حصر المسؤولية في صحة وكفاية المعلومات بالإدارة لا يعني، ولا يجب أن يفهم منه، إعفاء المراجع من تلك المسؤولية، إذ تقع على المراجع مسؤوليات مهنية تحددها الفقرات التالية ضمن معايير المراجعة الحكومية بصورة خاصة ومسؤوليات اجتماعية تحددها أخلاقه وإدراكه لدوره الاجتماعي بصورة عامة. لذلك يجدر بالمراجع، وكجزء من العناية المهنية اللازمة، أن يدرك تلك المسؤوليات عند تصميم برامج المراجعة.

(٦٦) تتركز مسؤولية المراجع والديوان المهنية في الآتي:

- المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء.
- المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية.
- المسؤولية المهنية في وضع توصيات لمعالجة أسباب الأخطاء والمخالفات النظامية المكتشفة.

اكتشاف الأخطاء والمخالفات النظامية

(٦٧) تشمل الأخطاء التي تبحث فيها معايير المراجعة الحكومية ما يلي:

- أ - أخطاء حسابية أو دفترية.
- ب - أخطاء فنية كعدم تطبيق القواعد المحاسبية بصورة سليمة (في حالات مراجعة الالتزام المالي)، أو عدم تفهم الوقائع المالية أو غيرها أثناء تدوينها، أو تدوين تلك الوقائع بصورة غير صحيحة.
- ج - أخطاء إجرائية كعدم الالتزام بالخطوات اللازمة، أو عدم توفر المستندات الثبوتية لإجراء العمليات أو تجميع المعلومات. وتتضمن الأخطاء الإجرائية كذلك المخالفات المالية والحسابية (كما تتم تعريفها في الفقرة التالية).

(٦٨) يفرق الديوان بين نوعين من المخالفات النظامية:

- المخالفات المالية والحسابية.
- المخالفات النظامية للنظام العام للدولة.

تتضمن المخالفات المالية والحسابية، وفقا للمادة (١٥) من "نظام ديوان المراقبة العامة" ما يلي:

١ - مخالفة أي حكم من أحكام "نظام ديوان المراقبة العامة" أو اللوائح التنفيذية التي تصدر تنفيذاً لأحكامه.

٢ - مخالفة أي حكم من أحكام أنظمة الدولة ولوائحها المتعلقة بالمحافظة على أموالها المنقولة والثابتة وتنظيم شؤونها المالية كأحكام الميزانية والأنظمة المالية والحسابية ولوائح المستودعات.

٣ - كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو تعريض مصلحة من مصالحها المالية للخطر أو يكون من شأنه أن يؤدي إلى ذلك.

تتضمن المخالفات النظامية الخروج على متطلبات النظام العام للدولة، أو مخالفة نظام من أنظمتها، وأي مخالفات أخرى غير المخالفات المالية والحسابية.

(٦٩) يجب أن تتوفر لدى المراجع القناعة المعقولة في فعالية برنامج المراجعة في كشف أي أخطاء أو مخالفات مهمة^٢، ويدرك الديوان، لأسباب عملية تتعلق بطبيعة المراجعة، بأن المراجع لا يستطيع، وخاصة في أحوال المراجعة المالية التقليدية، أن يضمن صحة التقارير المالية أو المعلومات الأخرى وخلوها من كافة الأخطاء والمخالفات. بمعنى آخر، هناك أنواع من الأخطاء والمخالفات لا يمكن أن يكتشفها المراجع في إجراءات المراجعة العادية. ومن الأمثلة على ذلك، تعاون الأجهزة الإدارية المختلفة في تزوير وإخفاء عملية بصورة ذكية تحول دون إمكانية اكتشافها ضمن إجراءات المراجعة العادية. لذلك يجب أن يلتفت المراجع إلى الأحوال أو الحوادث التالية التي قد تثير الشبهات حول احتمال وجود مخالفات:

أ) توفر الدليل المهني أو الدلائل التي تشير إلى سلبيات في سمعة أو كفاءة إدارة الجهة التي تتم مراجعتها، كرفض الإدارة، وبدون مبرر مقنع، معالجة ضعف جوهري في نظام الرقابة الداخلية وخاصة في الأحوال التي يتم لفت النظر إليها، أو التغيير المستمر والمتكرر للمحاسب القانوني أو المراجع في الشركة.

ب) توفر ظروف اقتصادية أو إدارية أو مالية قد تشير إلى احتمالات المخالفات المقصودة كتدهور مستمر في قدرة الجهة على تحقيق أهدافها.

² يترك تحديد الأهمية النسبية أو الدافع إلى الخطأ أو المخالفة لتقدير وفطنة وحكمة المراجع، إلا في الحالات التي يتم تحديد المقصود بها في حالات خاصة ضمن معايير المراجعة الحكومية.

ج) ملاحظة عملية أو عمليات اقتصادية شاذة أو غير معقولة كتعدد العمليات مع جهات تابعة أو لها علاقة بالجهة التي تتم مراجعتها.

د) صعوبة الحصول على الوثائق والمستندات الكافية للعمليات كعدم توفر السجلات أو المستندات المناسبة والكافية، وعدم توفر الإجابات والتفسيرات المعقولة للعمليات المختلفة.

٧٠) تناسقا مع المعنى الوارد في الفقرة السابقة، فإنه لا يمكن وضع معيار عام يعتبر المراجع بموجبه مسئولاً عن نوع محدد من الأخطاء أو المخالفات، أو رفع مسؤوليته بالكامل عن نوع آخر من تلك الأخطاء أو المخالفات، إلا أنه يمكن على أي حال الاسترشاد بالقواعد التالية في تحديد مسؤولية المراجع:

أ - يعتبر المراجع مسئولاً عن الأخطاء أو المخالفات التي لا يتم اكتشافها في حالة تقصيره في إتباع إجراء ضروري أو معيار مراجعة يعتبر القيام به كافياً للكشف عن الخطأ أو المخالفة.

ب - تزداد مسؤولية المراجع كلما ازدادت الأهمية النسبية لقيمة الخطأ أو المخالفة.

ج - تزداد مسؤولية المراجع كلما قل تدخل الإدارة بمستوياتها المختلفة في المخالفة.

د - تزداد مسؤولية المراجع كلما قل عدد المشتركين في إخفاء الخطأ المقصود أو المخالفة.

هـ - تزداد مسؤولية المراجع كلما ازدادت علاقة الخطأ أو المخالفة بضعف واضح في نظام الرقابة الداخلية.

و - تزداد مسؤولية المراجع كلما ازدادت درجة وضوح الخطأ أو المخالفة.

ز - تزداد مسؤولية المراجع كلما ضعفت إجراءات تجميع الدليل المهني أو قرائن الإثبات المناسبة في أوراق عمل مناسبة.

ح - تزداد مسؤولية المراجع في حالات الخطأ الهام غير المقصود.

ط - تزداد مسؤولية المراجع كلما ازدادت خبرته الزمنية في مراجعة الجهة التي يكتشف فيها الخطأ.

ي - تزداد مسؤولية المراجع مع زيادة عدد المرات التي تكرر فيها الخطأ أو المخالفة.

٧١) يلتزم المراجع، في حالات مراجعة الكفاءة أو الفعالية أو بكشف المخالفات النظامية المتعلقة بالموضوع الذي يغطيه التقرير.

٧٢) يجب أن يلتزم المراجع بالمادة (١٦) من نظام الديوان التي تنص على أنه "في حالة اكتشاف مخالفة فللديوان أن يطلب تبعا لأهمية المخالفة من الجهة التابع لها الموظف إجراء التحقيق اللازم ومعاقبته

إداريا أو أن يقوم الديوان بتحريك الدعوى العامة ضد الموظف المسئول أمام الجهة المختصة نظاما بإجراءات التأديب“.

الاستفادة من جهود المراجعين الآخرين والخبراء

(٧٣) تستلزم العناية المهنية، تجنب المراجع للازدواجية والاستفادة المعقولة من الجهود السابقة والحالية للمراجعين الآخرين.

إن تجنب المراجع الازدواجية في المراجعة، والاستفادة المعقولة من الجهود المهنية التي يقوم بها زملاؤه المراجعون في هذه المهنة يؤكد ثقة المراجع بعمله وعمل زملائه (وبذلك يعزز ثقة الناس في عمله ومهنته)، ويعطي المراجع الوقت اللازم للاستفادة من جهوده في تحقيق الكفاءة والفعالية اللازمين في المراجعة.

(٧٤) لا يعني تجنب الازدواجية في المراجعة، ولا يجب أن يفهم منه، إعفاء المراجع من مسؤوليته المهنية أو تقليل نوعية خدمة المراجعة المهنية التي تتناسب وتوقعات المستفيدين منها، ويعتبر المراجع الرئيسي مسئولا عن أعمال المراجع الفرعي التي يعتمد عليها، في حدود التزام المراجع الرئيسي بإجراءات العناية المهنية اللازمة عند الاستفادة من أعمال المراجعين الآخرين. كذلك يفترض في المراجع الفرعي كامل مسؤوليات المراجع المهنية بغض النظر عن درجة اعتماد المراجع الرئيسي عليها.

(٧٥) عندما يستخدم الديوان عمل مراجع حسابات آخر (أو مراجعين آخرين) فإن عليه أن يطبق إجراءات كافية للتحقق من ممارسة المراجع الآخر للعناية اللازمة ومراعاته للمعايير الرقابية ذات الصلة، وإذا كان الديوان هو من كلف المراجع بالعمل فيمكنه كذلك أن يقوم بمراجعة عمل المراجع الآخر (المراجعين الآخرين) ليقتنع بجودة ذلك العمل.

(٧٦) عندما يلجأ الديوان إلى خبراء خارجيين كمستشارين فإن عليه أن يبذل العناية اللازمة للتأكد من كفاءتهم وقدرتهم على القيام بالمهام المعنية، ويجدر التنويه هنا إلى أن حصول الديوان على استشارة من خبراء خارجيين لا يزيل عنه عبء المسؤولية بخصوص الآراء التي يكونها أو النتائج التي يتوصل إليها بشأن المهمة الرقابية.

(٧٧) ينص معيار رقابة الجودة الذي يلتزم به الديوان على ما يلي:

يجب أن يكون لدى الديوان نظام ملائم لرقابة الجودة الداخلية.

و تشرح الفقرات التالية رقابة الجودة كأحد معايير المراجعة العامة.

(٧٨) يشمل نظام رقابة الجودة الهيكل التنظيمي للديوان والسياسات المتبناة والإجراءات الموضوعة لتوفير

تأكيد معقول بان عمل الديوان يتطابق مع معايير المراجعة.

(٧٩) يجب أن يشمل نظام رقابة الجودة الداخلية على إجراءات متابعة مستمرة للسياسات والإجراءات

المتعلقة بهذا المعيار لتقييم ما إذا كانت مصممة بصورة ملائمة ويتم تطبيقها بفعالية.

(٨٠) يجب أن يقوم الديوان بتوثيق نظام رقابة الجودة الخاص به، وتعريف الموظفين به وتدريبهم على

الوفاء بما يتضمنه من سياسات وإجراءات.

(٨١) بالإضافة إلى ما يقوم به المشرفون والمديرون من دور لضمان جودة أعمال المراجعة، يجب أن يقوم

مراجعون ذوو مؤهلات مناسبة من الديوان لم يشاركوا في تنفيذ مهام المراجعة، بفحص دقيق لعينة

من تلك المهام من حيث التخطيط لها وتنفيذها وإعداد التقارير عنها. وذلك للتأكد من أنه يتم

الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.

(٨٢) يجب أن يكون لدى الفاحص أو الفريق الذي يقوم بالفحص الحق في الاطلاع على كافة الوثائق

الداخلية المتصلة بالموضوع، فضلا عن حق مقابلة جميع الموظفين الذين قاموا بإعدادها أو بإدارة

العمل.

(٨٣) يجب أن يصدر تقرير عن فعالية نظام رقابة الجودة، ومدى تطبيقه، ويرفع للإدارة العليا متضمنا

التوصيات الملائمة التي يجب الأخذ بها.

(٨٤) من المناسب أن يقوم الديوان بتعزيز دور إدارة المراجعة الداخلية لكي تغطي جميع مهام المراجعة التي

يقوم بها للتأكد من جودة مهام المراجعة.

الفصل الرابع: معايير العمل الميداني

مقدمة:

٨٥) يبحث هذا الفصل في معايير العمل الميداني التي تشمل المعايير اللازمة أو الإطار الشامل للخطوات أو الأنشطة الهادفة المنظمة والموضوعية المتزنة التي يلتزم بها المراجع في كافة مستويات المراجعة، لذلك تعتبر معايير العمل الميداني من معايير الأداء المهني في حقل المراجعة.

٨٦) يؤكد الديوان المعنى الوارد في الفقرة (٩) بأن معايير المراجعة بصورة عامة، ومعايير العمل الميداني بصورة خاصة، تمثل الحد الأدنى الذي يلتزم به المراجع أو الديوان، وبأن درجة ومدى وتوقيت تطبيق هذه المعايير تتوقف على ظروف الحال وعلى حجم ونوع الجهات التي تتم مراجعتها.

٨٧) تشمل معايير العمل الميداني ما يلي:

أ- الحصول على دليل الإثبات الكافي والكفاء وذوي الصلة بالموضوع، لتوفير أساس معقول يدعم النتائج التي يتوصل إليها المراجع.

ب- التخطيط المناسب لعملية المراجعة بما يضمن إجراء مراجعة ذات جودة نوعية عالية و بطريقة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب.

ج- الإشراف السليم على كافة المراجعين أو الأشخاص الذين يتولون عمليات الفحص أو الإجراءات اللازمة أدلة الإثبات.

د- دراسة الأنظمة واللوائح العامة والداخلية للتحقق من كفايتها وتحديد مدى الالتزام بها.

هـ- الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية بهدف تقييمه، وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات والإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف المراجعة.

و- يجب على المراجع، لإغراض المراجعة المالية، دراسة وتحليل التقارير المالية التي تتضمن القوائم المالية أو الحسابات الختامية والإيضاحات المرفقة بها.

(٨٨) ينص معيار أدلة الإثبات في المراجعة على ما يلي:

الحصول على دليل الإثبات الكافي والكفاء وذي الصلة بالموضوع، لتوفير أساس معقول يدعم النتائج التي يتوصل إليها المراجع.

وتشرح الفقرات التالية أدلة الإثبات كأحد معايير العمل الميداني.

(٨٩) يهدف دليل أو قرينة الإثبات في المراجعة إلى تمكين المراجع من تقييم موضوعية المعلومات التي تتم مراجعتها وبذلك تزيد درجة الوثوق بها بصورة تؤدي في النهاية إلى حماية وخدمة المستفيدين من هذه المعلومات.

(٩٠) يتكون دليل أو قرينة الإثبات من مجموعة المعلومات التي تمثل الأساس الذي يدعم رأي المراجع، في حالات المراجعة المالية أو يعزز تقريره في حالات المراجعة الأخرى.

(٩١) يجب على المراجعين فهم وإدراك أنواع أدلة الإثبات (المستندي - المادي - التحليلي - الشهود) ودرجة ترتيبها من حيث القوة والضعف.

(٩٢) يجب أن تتوفر الصفات التالية في دليل الإثبات:

أ) يجب أن يكون دليل الإثبات كافياً لتأييد النتائج التي يتوصل إليها المراجع، وتتحدد الكفاية من خلال تأكيد المراجع من توفر دليل يقود شخصاً على درجة من المعرفة إلى نفس النتيجة التي توصل إليها المراجع.

ب) يجب أن يكون دليل الإثبات كفاء أي صالحاً وموثوقاً به، ويمثل أفضل ما يمكن الحصول عليه من خلال استخدام مناهج المراجعة المعقولة.

ج) يجب أن يكون دليل الإثبات وثيق الصلة بالموضوع؛ أي مرتبطاً بالرأي أو النتيجة التي يتوصل إليها المراجع.

(٩٣) يجب أن ينجز المراجع الخطوات اللازمة في البحث عن الدليل المهني ببصيرة واعية، وعقل منفتح، وأسلوب علمي مناسب، وطريقة بحث متناسقة، كما يجدر بالمراجع ألا يقف عند حدود في بحثه عن دليل الإثبات، فعليه أن يستنبط المعلومات من المصدر المناسب سواء من سجلات الجهة والتقارير والمديرين والموظفين والعمال والزبائن والممولين أو أي جهة أخرى.

٩٤) يجدر بالجهة التي تتم مراجعتها تسهيل سبل جمع الدليل للمراجع والالتزام بأحكام المادة (١٠) من نظام الديوان التي تقضي بأن على جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تقديم كافة البيانات الحسابية وغيرها من المستندات والوثائق التي تمكن الديوان من مباشرة اختصاصاته وفقا لنظامه وكذلك تقديم كافة التسهيلات اللازمة لمندوبيه ومفتشيه وفقا للوائح التنفيذية التي تصدر بهذا الصدد.

٩٥) لا يوجد معيار أو قاعدة أو معادلة رياضية يمكن فيها تحديد كفاية دليل الإثبات من الناحية الكمية أو النوعية، لذلك يترك أمر تحديد كفاية الدليل لحكمة وفتنة المراجع، وهذا ما يميز دليل الإثبات في المراجعة عن الدليل القانوني الذي يخضع لقواعد ونظم ثابتة ومحددة.

وفيما يلي بعض العوامل التي يمكن أن يسترشد بها المراجع لتحديد كفاية الدليل:

- أ) ملائمة نظام الرقابة الداخلية.
- ب) الأهمية النسبية للعنصر أو الموضوع.
- ج) الظروف الخاصة بالجهة التي تتم مراجعتها.
- د- خبرة ومعرفة المراجع للجهة التي تتم مراجعتها.
- هـ- المتطلبات النظامية التي يجب أن تلتزم بها الجهة المشمولة بالمراجعة.
- و- احتمالات الخطأ المقصود وغير المقصود.
- ز- مقارنة المنافع المتوقعة مع تكاليف الحصول على دليل الإثبات.

٩٦) يجدر بالمراجع أن يختار الطريقة أو الطرق المناسبة للحصول على دليل الإثبات. ويستطيع المراجع أن يختار طريقة أو أكثر مما يلي:

أ) فحص وقراءة ومراجعة السجلات والمستندات التي تتوفر لدى الجهة التي تتم مراجعتها أو لدى أي جهة خارجية مستقلة عنها.

ب) ملاحظة ومراقبة الإجراءات والعمليات والأشخاص، فملاحظة جرد المخزون والتأكد من سلامة الإجراءات والسياسات التي تتبناها الإدارة في هذا المجال تعد من أفضل الطرق وأنسبها في جمع الدليل المهني لإثبات كمية المخزون في نهاية الفترة المالية.

ج) الاستفسار والتعزيز الشفوي أو المكتوب للدليل من أشخاص داخل أو خارج الجهة، ويتضمن الاستفسار الشفوي إجراء المقابلات الرسمية أو غير الرسمية، كما يتضمن الاستفسار المكتوب الإجابة عن استفسار بصورة مكتوبة.

د) التحليل المالي والتحقق من سلامة العمليات الحسابية في الوثائق أو السجلات أو البيانات، ويتضمن التحليل المالي في حالات المراجعة المالية مثلاً تحديد التغير الملحوظ في عناصر القوائم المالية ومقارنة التغير في هذه العناصر خلال فترة أو فترات محددة.

٩٧) يجدر بالمراجع أن يراعي النقاط التالية عند اختياره لطريقة جمع دليل الإثبات:

أ- الدليل الذي يحصل عليه المراجع من خارج الجهة أقوى من الدليل الذي يحصل عليه من داخلها.

ب- الدليل الذي يحصل عليه المراجع في ظل نظام رقابة داخلية قوي أقوى من الدليل الذي يحصل عليه في ظل نظام رقابة داخلية ضعيف.

ج- الدليل الذي يكونه المراجع بملاحظته وبجته المباشر أقوى من الدليل الذي يقدم إليه أو يعرفه عن طريق غير مباشر فقط.

د- الدليل المكتوب أقوى من الدليل الشفوي.

هـ- الدليل الذي لا يتضارب مع أدلة المصادر الأخرى أقوى من الدليل الذي يتضارب مع الأدلة الأخرى.

و- الوثائق الأصلية، إذا أمكن توفرها، أفضل من صورها.

ز- الدليل التحليلي يكون موثوقاً به بالقدر الذي تكون فيه الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات دقيقة.

٩٨) ينبغي أن يقتنع المراجع بصحة البيانات وملاءمتها عندما تشكل البيانات الأجهزة بواسطة الحاسب الآلي جزءاً مهماً من عملية المراجعة وعندما تكون الثقة في تلك البيانات أمراً حتمياً لتحقيق هدف المراجعة.

٩٩) يجب أن يوثق المراجع دليل الإثبات في أوراق عمل تتوفر فيها الشروط المهنية الواردة في الفقرات من (١٠٠) إلى (١٠٤).

أوراق العمل

١٠٠) تمثل أوراق العمل التجميع المنظم المكتوب لدليل الإثبات الذي يتضمن، على سبيل المثال، برامج المراجعة والإجراءات والفحوص والدراسات اللازمة لها، والنتائج والمعلومات التي يعتمد عليها

المراجع في تكوين رأيه أو إعداد تقريره المهني، وبناء عليه فإن أهداف أوراق العمل تتلخص في النقاط التالية:

- أ) تعزيز وتأييد رأي المراجع أو تقريره.
- ب) زيادة كفاءة وفعالية المراجعة.
- ج) مصدر للمعلومات سواء في إعداد التقارير أو الإجابة على أي استفسارات من الجهة التي تتم مراجعتها أو من أي جهة أخرى.
- د) إقرار المراجع بالتزامه بمعايير المراجعة الصادرة عن الديوان
- هـ) تسهيل مهام الإشراف والتخطيط لللازمين في معايير العمل الميداني.
- و) المساعدة في التنمية المهنية للمراجعين.

(١٠١) في الوقت الذي يوجب فيه الديوان ضرورة إعداد أوراق عمل خاصة بكافة مهام المراجعة، يترك أمر تحديد محتويات وشكل تلك الأوراق إلى حكمة وفطنة المراجع التي يمكن أن يراعى بموجبها احتياجات المراجعة، ومتطلبات التقرير، وطبيعة الجهة التي تتم مراجعتها. ويجدر بالمراجع أن يدرك أن ترتيب وتحديد محتويات أوراق العمل يعكسان الدقة المهنية للمراجع وخبرته ومعرفته

(١٠٢) بالرغم من المفهوم الوارد في الفقرة السابقة بإعطاء المراجع الحرية الكاملة في تحديد شكل ومحتويات أوراق العمل، فإن إتباع القواعد التالية قد يساعد في إعداد أوراق عمل مناسبة:

أ) النواحي الشكلية لأوراق العمل: فيما يلي بعض الإرشادات التي ترفع من كفاءة أوراق العمل بحيث تحقق الغايات المرجوة والواردة في الفقرة (١٠٠):

- ١ - استعمال نماذج موحدة لأوراق العمل.
- ٢ - استعمال فهرس لمحتويات أوراق العمل.
- ٣ - ترقيم صفحات أوراق العمل بحيث يسهل الرجوع إلى أي جزء منها.
- ٤ - استعمال طريقة سهلة ومعقولة في فهرسة أو جدولة الموضوعات والمعلومات (الإسناد التوافقي).

٥ - تدوين ما يلي على كل صفحة من صفحات أوراق العمل:

- اسم الجهة التي تتم مراجعتها.
- تاريخ أو فترة البيانات المالية أو القوائم المالية في حالة المراجعة المالية.
- الموضوع الذي تتضمنه أوراق العمل.

- تاريخ الإعداد وتاريخ الانتهاء.
 - توقيع الشخص الذي يعد ورقة العمل (يمكن استعمال الجداول والبيانات أو أي أوراق تعدها الجهة التي تتم مراجعتها، ويفضل ذكر عبارة - أعدت من قبل الجهة).
 - توقيع الشخص الذي يقوم بمراجعة المعلومات في كل ورقة عمل.
- (ب) مضمون أوراق العمل: يجب أن تراعى الإرشادات التالية لتحقيق الحد الأدنى من الغايات المتوخاة من أوراق العمل:
- أن تكون المعلومات كاملة ومفصلة وصحيحة.
 - أن تكون المعلومات واضحة ومقروءة.
 - أن تكون أوراق العمل مرتبة.
 - تجنب التكرار أو جمع معلومات غير هامة، والاكتفاء بجمع المعلومات الخاصة بالقرارات التي سيتخذها المراجع.
 - أن تتضمن أوراق العمل كامل المعلومات الهامة التي يتوصل إليها المراجع بحكمته أو فطنته أو يستعملها في قراراته.

وتتضمن أوراق العمل عادة على سبيل المثال لا الحصر، معلومات قانونية وإدارية عن الجهة التي تتم مراجعتها وصوراً من اتفاقيات ووثائق ومحاضر جلسات هامة ووثائق تعزيز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما تتضمن التحليل المالي للعمليات والأرصدة وصور المكاتبات أو المراسلات مع الجهة أو أي جهة أخرى، وكذلك إثبات برامج المراجعة وتدوين ما يعزز إتمام الإجراءات اللازمة، وصوراً من التقارير المالية أو أي معلومات تمثل في مجموعها موضوع المراجعة.

(ج) يفضل حفظ أوراق العمل في ملفات يفرق فيها بين الملف الدائم الذي يضم المعلومات التي يحتاجها المراجع في إجراء مراجعة لاحقة وبين "الملف الحالي" الذي يضم المعلومات المتعلقة بفترة المراجعة الحالية.

(١٠٣) ما لم ينص على خلاف ذلك، فإن الديوان هو المالك الحقيقي لأوراق العمل بكامل محتوياتها. وتستثنى من ذلك المراسلات الرسمية التي تتم بين الجهة التي تتم مراجعتها أو أي جهة أخرى عن طريق الديوان.

يجب أن يحتفظ الديوان بأوراق العمل لأطول فترة زمنية وعملية بحيث لا تقل عن أي فترة للتقادم في النظام.

١٠٤) إن ملكية الديوان لأوراق العمل هي ملكية مقيدة بحكم المادة (١٤) من "نظام ديوان المراقبة العامة" التي تنص على "يلتزم الديوان باتخاذ الإجراءات الكفيلة بالمحافظة التامة على أسرار الجهات التي يقوم بمراقبتها".

معيار التخطيط

١٠٥) ينص معيار التخطيط على ما يلي:

يجب التخطيط لعملية المراجعة بما يضمن إجراء مراجعة ذات جودة ونوعية عالية و بطريقة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب.

وتشرح الفقرات التالية التخطيط كأحد معايير العمل الميداني.

١٠٦) تشمل عملية التخطيط في المراجعة تعريف الأهداف ورسم السياسات وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

١٠٧) يعتبر التخطيط الشامل لكل مهمة من مهام المراجعة ولكافة المهام مع الخطوة الأولى والمطلب الأساسي لجمع دليل المراجعة بصورة منظمة، إذ أن الحاجة إلى التخطيط الشامل ضرورة تستوجبها متطلبات المراجعة بغض النظر عن طبيعة أو حجم الجهة التي تتم مراجعتها.

١٠٨) يجب أن يعطي الديوان الأولوية للمهام المحددة بموجب نظامه، وأن يقيم الأولويات بالنسبة للحالات الأخرى الواقعة ضمن نطاق مهامه الرقابية.

١٠٩) تبحث الفقرات التالية في أهداف التخطيط ومتطلباته ومعرفة طبيعة ونشاط الجهة التي تتم مراجعتها، وكذلك تطوير الخطة العامة، وتطوير برامج المراجعة.

أهداف التخطيط

١١٠) تتلخص أهداف التخطيط في إطار معايير المراجعة الحكومية في الآتي:

أ) إعطاء الأولوية لمجالات المراجعة المهمة.

ب) التحديد الواضح للأهداف المرجوة من المراجعة.

ج) التحديد المسبق لكافة المشاكل والعقبات المحتملة التي قد تواجه المراجع أو الديوان والإعداد المسبق للحلول المناسبة لها.

د) التحديد الواضح لكافة الإجراءات والسياسات اللازمة لتحقيق الأهداف (إعداد برنامج المراجعة).

هـ) التحقق من ربط الإجراءات والسياسات المدونة في برنامج المراجعة بأهداف المراجعة.

و) التوزيع المتزن لجهود المراجعة، والتأكد من تكثيف جهود المراجعين على العناصر الهامة للموضوعات التي تتم مراجعتها.

ز) السرعة الممكنة في إنجاز مهام المراجعة.

ح) التوقيت المناسب لتنفيذ إجراءات المراجعة.

ط) تحقيق الكفاءة المطلوبة من جهود المراجعين.

ي) تسهيل مهام الرقابة وتوزيع المسؤولية في عملية المراجعة.

متطلبات التخطيط

١١١) لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التخطيط، يجب مراعاة النقاط التالية:

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

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

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

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

خطوات التخطيط

١١٢) يبدأ التخطيط عادة بتحديد الأهداف المأمول تحقيقها من عملية المراجعة ومن ثم ينتقل إلى تحديد

الإجراءات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف. وتتضمن الخطوات الضرورية لتحديد إجراءات وفحوص المراجعة اللازمة ما يأتي:

أ) التعرف على طبيعة أعمال الجهة التي ستم مراجعتها.

ب) تطوير الخطة العامة للمراجعة.

ج) كتابة برنامج المراجعة.

تتضمن الفقرات التالية إرشادات تفصيلية عن تلك الخطوات.

أ- التعرف على طبيعة نشاط الجهة التي تتم مراجعتها:

(١١٣) يجدر بالمراجع أن يقوم بالخطوات العملية اللازمة للتعرف على بيئة الجهة التي تتم مراجعتها، ويتضمن ذلك التعرف على النظام المحاسبي والمالي فيها، وذلك في حالة المراجعة المالية أو في الحالات التي قد تتطلب ذلك بالنسبة لأنواع المراجعة الأخرى، كما يتضمن التعرف على أهداف الجهة والإجراءات والسياسات المتبعة والأنظمة الرقابية المختلفة فيها.

(١١٤) تتضمن الخطوات اللازمة للتعرف على أعمال الجهة محل المراجعة ما يأتي:

أ) خطوات خاصة بالمراجعة المالية (النظامية) أو في حالات قد تتطلبها ضروريات المراجعة في أنواع المراجعة الأخرى وهي:

(١) دراسة التقارير المالية للسنوات السابقة.

(٢) دراسة محاضر اجتماعات أعضاء مجلس الإدارة.

(٣) دراسة التقارير المالية الدورية الصادرة خلال السنة الحالية.

(٤) الإطلاع على تقارير مالية للجهات المشابهة في نفس الحقل.

(٥) دراسة تقارير إدارة المراجعة الداخلية.

ب) خطوات عامة يجب أخذها في الاعتبار في كافة أنواع المراجعة وهي:

(١) دراسة الهيكل التنظيمي للجهة.

(٢) دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات أو الفترات السابقة.

(٣) دراسة التقارير الدورية الصادرة عن المستويات الإدارية المختلفة.

(٤) دراسة دليل الإجراءات والسياسات الخاصة بالجهة.

(٥) التعرف على اللوائح والأنظمة والتعليمات التي تخضع لها الجهة.

(٦) زيارة الجهة محل المراجعة والتعرف على التسهيلات المتوفرة فيها.

(٧) التعرف على الأحوال والظروف العامة (الاقتصادية والاجتماعية والمالية).

(٨) طرح الأسئلة وجمع المعلومات الخاصة بأنشطة الجهة وأنظمتها وسياساتها والإجراءات

المتبعة فيها، أو أي تعديلات هامة طرأت على أي من موظفي الجهة في المستويات

الإدارية المختلفة، كما يمكن أن يتعرف المراجع عن طريق الاتصالات المباشرة بالموظفين

على أي أمور لها علاقة بإجراءات أو نتائج المراجعة.

ب- تطوير الخطة العامة

- (١١٥) كما ورد في الفقرة (١١١) يجب أن تكون الخطة مرنة لاستيعاب أي تغييرات قد تتطلبها ظروف الحال، كما يجب أن تكون مكتوبة لتحتوي، على سبيل المثال لا الحصر ما يأتي:
- أ) الموضوع أو النطاق الذي ستطرق إليه المراجعة.
 - ب) حجم ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة للمراجعة.
 - ج) مسؤوليات المراجع.
 - د) طبيعة وتوقيت التقرير
 - هـ) السياسات والإجراءات ذات العلاقة وأي تغييرات طرأت عليها خلال الفترة التي لها علاقة بالمراجعة.
 - و) مبلغاً أو حداً للأهمية النسبية.
 - ز) الجوانب المهمة التي يجب مراعاتها في المراجعة.
 - ح) درجة الاعتماد على النظم أو الإجراءات المتبعة.
 - ط) طبيعة وكفاية الدليل المهني المطلوب.
 - ي) الاستفادة من أعمال المراجعين أو الخبراء (داخل الجهة أو خارجها).
 - ك) أية أمور جوهرية لها علاقة أو تأثير على الإجراءات أو الفحوص اللازمة للمراجعة.
 - ل) تنسيق أي مساعدات مع موظفي الجهة التي تتم مراجعتها.

ج- كتابة برنامج المراجعة

- (١١٦) يعتبر برنامج المراجعة من أفضل سبل التخطيط إذ أنه يساعد في تحديد الإجراءات والتعليمات التفصيلية المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات، بالإضافة إلى تحديد أوقاتها بصورة منظمة ومعقولة، وإيصال تلك المعلومات لكافة الجهات المعنية بإتمام المراجعة.
- (١١٧) يعتبر برنامج المراجعة بمثابة الخطة التي يتبعها المراجع للقيام بإجراءات وفحوص المراجعة اللازمة، ولذلك يجب أن يكون برنامج المراجعة مكتوباً.
- ويترك الديوان حرية اختيار شكل برنامج المراجعة ومحتوياته للمراجع. ويمكن أن يشتمل برنامج المراجعة على سبيل المثال ما يأتي:
- أ) الغاية أو الهدف من كل إجراء أو فحص تتطلبه المراجعة.

- ب) تعريف بالكلمات والمصطلحات والمفاهيم الفنية المستخدمة في برنامج المراجعة.
- ج) بيان التعليمات الخاصة بالموضوعات التالية:
- ١- إعداد برامج المراجعة التفصيلية اللازمة.
 - ٢- المراقبة والإشراف على الموظفين.
 - ٣- إعداد التقارير.
 - ٤- كيفية الحصول على المعلومات من الجهة التي تتم مراجعتها.

معيار الإشراف السليم

(١١٨) ينص معيار الإشراف على ما يلي:

يجب الإشراف السليم على كافة المراجعين الذين يتولون عمليات الفحص أو الإجراءات اللازمة لتجميع أدلة الإثبات.

وتشرح الفقرات التالية الإشراف السليم كأحد معايير العمل الميداني.

(١١٩) يتضمن الإشراف في المراجعة القيادة والتوجيه والرقابة السليمة لكافة المراحل للتأكد من الربط الفعال بين الأنشطة والإجراءات والفحوص التي يتم تنفيذها وبين الأهداف المرجوة.

(١٢٠) يعتبر الإشراف السليم ضرورة من ضرورات المراجعة لتحقيق الأهداف التالية:

- أ- التأكد من كفاية ونوعية أنشطة المراجعة.
- ب- التأكد من الالتزام بمعايير المراجعة الحكومية.
- ج- تحقيق أهداف الديوان في توفير التأهيل والتدريب العملي للمراجعين.
- د- تسهيل القيام بإجراءات المراجعة والفحوص المناسبة في وقت زمني معقول.
- هـ- الاستفادة من حكمة وفطنة المراجع المتمرس في الرقابة والتوجيه المناسبين للمراجعين المبتدئين.
- و- التعرف على مؤهلات وقدرات المراجعين، ونقاط القوة والضعف في إمكاناتهم من أجل تعزيز جوانب القوة لديهم، وإعداد البرامج التدريبية اللازمة لتطوير قدراتهم.
- ز- تخصيص المراجعين المناسبين للمهام المختلفة.

(١٢١) يفضل تخصيص شخص مسئول عن كافة الأنشطة المتعلقة بكل مهمة من مهام المراجعة، ويعتبر هذا الشخص بمثابة القائد أو الموجه لمجموعة المراجعين المخصصين لأداء مهمة معينة، وينبغي أن

يتوفر لهذا الشخص القناعة الكاملة بسلامة إجراءات المراجعة، كما يجب عليه أن يراعى معايير المراجعة الحكومية في كل ما يتعلق بأعمال المراجعين، والانتباه إلى تطابق دليل الإثبات الذي يتوفر للديوان مع الرأي أو التقرير أو النتائج التي يقررها المراجع.

(١٢٢) يتضمن الإشراف السليم النقاط التالية:

- توجيه المراجعين في بداية عملية المراجعة واعتماد برنامج المراجعة (وهذا يؤدي إلى تركيز جهودهم المهنية في اتجاه يضمن تحقيق الأهداف المرجوة)
- مراقبة أنشطتهم (أي التأكد من سلامة إجراءات وفحوص المراجعين وفقا لبرنامج المراجعة الموضوع).
- مراجعة ومناقشة أوراق العمل مع المراجعين للتأكد من أنها تؤيد نتائج المراجعة والتقارير بصورة كافية.
- التأكد من أن تقارير المراجعة دقيقة وموضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفي التوقيت المناسب.
- التأكد من أن أهداف المراجعة قد تم تحقيقها.
- توفير ما قد يحتاجه المراجع من مساعدات أو استشارات فنية أو غيرها.

وبالرغم من عدم إمكانية تفصيل كافة الأمور التي يشملها الإشراف السليم، نورد فيما يلي أمثلة لهذه الأمور.

(أ) إحاطة المراجعين بكافة الأمور الجوهرية التي يكشفها المراجع في مرحلة التخطيط، وخاصة تلك الواردة في الفقرتين (١١٦) و (١١٧).

(ب) التأكيد على المراجعين بإعداد أوراق عمل مناسبة تكون وسيلة فعالة في عمليات الإشراف أو الرقابة.

(ج) التأكيد على مراجعة أعمال المراجعين من قبل أكثر من شخص واحد.

(د) إحاطة المراجع المسئول بكافة الأمور الهامة التي تتعلق به أو بالجهة محل المراجعة.

(هـ) إحاطة المراجعين بكيفية حل الاختلاف في وجهات النظر.

(و) توفير المساعدات الفنية اللازمة للمراجعين من داخل أو خارج الديوان.

(١٢٣) تجدر الإشارة إلى أن درجة الإشراف المطلوبة من المراجع المسئول (المشرف) تتوقف على أمور كثيرة، نذكر منها على سبيل المثال:

أ) كفاءة المرؤوسين أو المراجعين العاملين في مهمة معينة خلال وقت معين.
ب) طبيعة تنظيم الديوان.

ج) صعوبة وتعقد الأمور التي تواجه المراجعين في مهمتهم.

د) احتمال وجود أخطاء مقصودة أو غير مقصودة في المعلومات التي تتم مراجعتها.

هـ) قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي تتم مراجعتها.

ويتعين الإشارة إلى ضرورة انتباه المراجع المسئول إلى إتباع طريقة معقولة في التوجيه أو الإشراف تضمن إعطاء الحرية والمرونة المطلوبتين للمراجع لإنجاز مهامه وفحوصه بطريقة فعالة.

١٢٤) يجب أن يدون المراجع المسئول في أوراق العمل كافة الأنشطة المتعلقة بالإشراف على المرؤوسين والمساعدين.

معيار دراسة الأنظمة واللوائح وفحص مدى الالتزام بها.

١٢٥) ينص معيار دراسة الأنظمة واللوائح على ما يلي:

يجب أن يقوم المراجع بدراسة الأنظمة واللوائح للتحقق من كفايتها و مدى الالتزام بها.

وتشرح الفقرات التالية دراسة الأنظمة واللوائح كأحد معايير العمل الميداني:

١٢٦) تتناسب دراسة الأنظمة واللوائح مع طبيعة المراجعة للجهات الحكومية ومع أحكام المادة الثامنة من "نظام ديوان المراقبة العامة" التي تتطلب ما يلي:

أ) ضرورة التحقق من تطبيق الأنظمة واللوائح المالية والحسابية التي تخضع لها الجهة.

ب) التأكد من كفاية وملاءمة الأنظمة واللوائح الموضوعة لما يستجد من تطورات.

ج) توجيه النظر إلى أوجه النقص في الأنظمة واللوائح المالية والمحاسبية.

د) تقديم الاقتراحات اللازمة لتطوير هذه الأنظمة واللوائح أو تغييرها.

١٢٧) يجب أن يتم فحص الالتزام بالأنظمة واللوائح عند تنفيذ المراجعة المالية أو الرقابة على الأداء بما يحقق أهداف المراجعة.

١٢٨) على مخططي مهمة المراجعة أن يكونوا ملمين بمتطلبات الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تسري على الجهة محل المراجعة. وبما أن الأنظمة واللوائح التي قد تطبق على نشاط معين تكون في كثير من

الأحيان متعددة فإن على المراجعين ممارسة حكم مهني عند تحديد تلك الأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على أهداف المراجعة.

(١٢٩) ينبغي على المراجع أيضا أن يتنبه إلى المواقف أو المعاملات التي قد تدل على وجود تصرفات مخالفة للنظام يمكن أن تؤثر بصورة غير مباشرة على نتائج المراجعة. وعندما تدل خطوات المراجعة وإجراءاتها على أن هناك تصرفات مخالفة للنظام قد حدثت فإن المراجع يحتاج إلى تحديد مدى تأثير هذه التصرفات على نتائج المراجعة.

(١٣٠) تكون إدارة الجهة عموما مسؤولة عن تأسيس نظام فعال للرقابة الداخلية ضمانا للالتزام بالأنظمة واللوائح. وعند تصميم الخطوات والإجراءات لفحص الالتزام أو تقييمه يتعين على المراجعين أن يقيموا ضوابط الرقابة الداخلية للجهة ويقدرُوا المخاطر التي قد لا يستطيع هيكل الرقابة تفاديها أو المخالفات التي قد لا يتم اكتشافها.

(١٣١) ينبغي على المراجعين، دون المساس باستقلالية الديوان، أن يمارسوا العناية والحذر المهنيين عند التوسع في الخطوات والإجراءات المتعلقة بمعالجة مخالفات النظام، بحيث يتفادون التدخل في التحقيقات أو الإجراءات النظامية المحتمل حدوثها في المستقبل.

معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

(١٣٢) ينص معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على ما يلي:

الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية بهدف تقييمه، وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات والإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف المراجعة

وتشرح الفقرات التالية تقييم الرقابة الداخلية كأحد معايير العمل الميداني.

(١٣٣) يجب على المراجع عند تخطيط عملية المراجعة الحصول على فهم كاف لكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تقييمها بشكل سليم. وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة فيما بينها وهي:

١ - البيئة الرقابية :-

يقصد ببيئة الرقابة مجموعة من العوامل الداخلية التي تعكس المناخ الداخلي في الجهة ومدى اهتمامها وتقديرها لدور الرقابة الداخلية ، وتمثل عناصر بيئة الرقابة الداخلية في العناصر التالية :-

- أ - الأمانة والقيم الأخلاقية .
- ب - فلسفة ونمط الإدارة .
- ج - الهيكل التنظيمي .
- د - أسلوب تفويض السلطات والمسئوليات .
- هـ - سياسات الموارد البشرية .
- و - العلاقة مع السلطات الحكومية العليا .
- ز - المراجعة الداخلية .

٢ - تقدير المخاطر :-

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

٣ - الأنشطة الرقابية :-

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

- أ - فحص الأداء .
- ب - الرقابة على تشغيل المعلومات .
- ج - استخدام مؤشرات الأداء .
- د - الحماية المادية .

ه - فصل الوظائف المتعارضة .

و - توثيق العمليات .

ز - التحقق و المطابقات .

ويجب على المراجع أن يحصل على فهم كاف للأنشطة الرقابية المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة .

٤ - المعلومات والاتصال :-

ويقصد بها تحديد المعلومات والحصول عليها وتبادلها بالشكل الذي يمكن الإدارة من فرض الرقابة على العمليات والأنشطة والموارد ويجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بالوسائل التي تستخدمها الجهة للإبلاغ عن المسؤوليات والأدوار المتعلقة بالتقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بها .

٥ - مراقبة الأداء :-

وهي عملية تقييمية تتم على أساس مستمر للتحقق من أن الأنشطة الرقابية تعمل وفق ما هو مخطط لها ، ويجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها الجهة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية .

(١٣٤) يجب على المراجع تقييم الرقابة الداخلية طبقا لنوع وأهداف المراجعة التي يقوم بها، ففي حالة المراجعة المالية يتم التركيز بصفة رئيسية على الرقابة الداخلية التي تساعد على المحافظة على الموجودات والموارد التي تتحقق من دقة وكمال السجلات المحاسبية، وفي حالة رقابة الالتزام يتم التركيز بصفة أساسية على الرقابة الداخلية التي تساعد الإدارة على مطابقة تصرفاتها مع القوانين والأنظمة، وفي حالة رقابة الأداء يتم التركيز على الرقابة الداخلية التي تساعد على إدارة أعمال الجهة بطريقة اقتصادية ذات كفاءة وفاعلية.

(١٣٥) كلما زادت عمليات الجهة المشمولة بالرقابة ونظمها تعقيدا وتقدما، كلما تعين على المراجع توجيه انتباه أكبر لمكونات الرقابة الداخلية للحصول على الفهم الضروري لهذه المكونات.

(١٣٦) تتغير طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات التي يقرر المراجع القيام بها للحصول على فهم الرقابة الداخلية بتغير حجم الجهة المشمولة بالمراجعة وتعدد عملياتها، وبخبرة المراجع السابقة بالجهة، وبطبيعة الإجراءات المحددة محل البحث، وبطبيعة توثيق الجهة للإجراءات الرقابية.

(١٣٧) يجب على المراجع تقييم عمل وحدة المراجعة الداخلية كجزء من تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

(١٣٨) عندما تكون نظم المعلومات للجهة المشمولة بالرقابة آلية فيجب على المراجع عدم الاعتماد عليها إلا بعد تقييم هذه النظم من الناحية الآلية.

(١٣٩) يجب على المراجع توثيق فهمه لمكونات الرقابة الداخلية للجهة المشمولة بالرقابة. ويتأثر شكل ومدى هذا التوثيق بحجم الجهة وتعدد عملياتها، بالإضافة إلى طبيعة الرقابة الداخلية للجهة. فعلى سبيل المثال، قد يشمل توثيق فهم الرقابة الداخلية لجهة كبيرة خرائط تدفق، وقوائم استقصاء، أو جداول قرارات. وبالنسبة لجهة صغيرة فقد يكفي التوثيق في شكل مذكرة. وبصفة عامة، كلما كانت الرقابة الداخلية معقدة وكانت الإجراءات التي يتم القيام بها أكثر اتساعاً، كان توثيق المراجع أكثر اتساعاً وشمولاً.

(١٤٠) يجب أن يبلغ المراجع إدارته عن أي ضعف جوهري أو هام يتم اكتشافه في نظام الرقابة الداخلية. ويجب أن تتم دراسة هذا الضعف من قبل المشرف ومدير الإدارة، وفي حالة التحقق منه يتم تبليغه بخطاب رسمي من الديوان للجهة.

(١٤١) تستلزم العناية المهنية تجنب المراجع للازدواجية في العمل ومحاولة تحقيق الاستفادة المثلى من الجهود والإجراءات التي تقوم بها وحدة المراجعة الداخلية، مما يتطلب تحقيق التعاون والتناسق بين مراجع الديوان والمراجع الداخلي، لذلك يجدر بمراجع الديوان أن يتشاور مع وحدة المراجعة الداخلية، ويتعرف على طبيعة عملها، ويناقش ويقترح أي تعديلات في برامج المراجعة مع الوحدة.

معيار تحليل البيانات المالية

(١٤٢) ينص معيار تحليل البيانات المالية على ما يلي:

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

وتشرح الفقرات التالية تحليل البيانات المالية كأحد معايير العمل الميداني.

(١٤٣) يهدف التحليل المالي بصور عامة إلى التحقق من وجود العلاقة المتوقعة بين العناصر المختلفة للبيانات المالية، وإلى التعرف على العلاقات غير المتوقعة والاتجاهات غير الاعتيادية.

(١٤٤) تعتمد طرق وتقنيات التحليل المالي إلى حد بعيد على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها وعلى معلومات المراجع وحكمه.

(١٤٥) يجب على المراجع أن يختار الأوقات المناسبة لإجراء الدراسة والتحليل اللازمين للبيانات المالية، يستطيع المراجع مثلاً إجراء التحليل المالي في المرحلة الأولى للمراجعة لغرض إعطاء الانتباه اللازم للعناصر المهمة أو التي تتطلب عناية خاصة، أي لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الفحوص والإجراءات اللازمة للمراجعة.

(١٤٦) بالرغم من أن وسائل وطرق التحليل المالي تعتمد إلى درجة كبيرة على معرفة وحكمة المراجع، إلا أنه يمكن الاسترشاد بالقواعد التالية:

أ) يتضمن التحليل المالي مقارنة البيانات المالية الخاصة بالجهة التي تتم مراجعتها ككل، أو مقارنة أجزاء أو أقسام معينة بالجهة بعضها مع بعض، أو مقارنة أنشطة معينة تقوم بها الجهة مع أنشطة أخرى، أو مقارنة العناصر المدرجة في القوائم أو الحسابات الختامية بعضها مع بعض.

ب) يمكن أن تتم عملية التحليل المالي بمقارنة الأجزاء أو الأقسام أو الأنشطة أو العناصر بعضها مع بعض داخل الجهة الواحدة بين فترة وأخرى، أو بمقارنتها مع مثيلاتها في جهات أو صناعات مشابهة خلال فترة معينة، كما يمكن مقارنة القيم الفعلية التاريخية للبيانات المالية بالقيم التقديرية لتحديد الاختلاف وبيان أسبابه.

ج) يمكن أن تتم المقارنة بين البيانات المالية أو بين عناصرها عن طريق المقارنة النقدية أو مقارنة الكميات أو بواسطة النسب العادية المثوية البسيطة بإتباع أساليب إحصائية متقدمة.

الفصل الخامس: معايير إعداد التقرير

مقدمة:

(١٤٧) يبحث هذا الفصل في معايير إعداد التقارير التي تحدد الأسس التي ينبغي مراعاتها في تبليغ الجهات المعنية بنتائج المراجعة أو بمعنى آخر الصفات الشكلية والموضوعية التي يلتزم بها المراجع في إعداد التقرير حول نتائج مراجعة حسابات أو الرقابة على أداء الجهات المشمولة برقابة الديوان.

(١٤٨) يعني مصطلح "تقرير" في هذه المعايير جميع الآراء والملاحظات والتقارير التي يعدها الديوان نتيجة ممارسته لأعمال المراجعة.

(١٤٩) ترتبط معايير التقرير ارتباطا وثيقا بمعايير المراجعة العامة من حيث ضرورة مراعاة العناية المهنية الكافية في كتابة التقرير، وبمعايير العمل الميداني من حيث ضرورة ملاءمة التقرير وتمثيله لواقع دليل الإثبات المتوفر من العمل الميداني.

(١٥٠) إن تعدد وتشابك الظروف المختلفة، والوضع الفريد لكل ظرف في عملية التقرير تحول دون إمكانية وضع قاعدة عامة لكل ظرف معين. لذلك فإن معايير إعداد التقارير التي يعتمدها الديوان لا تعدو أن تكون إرشادات تساعد ولا تلغي فطنة المراجع في عملية إعداد التقرير. كما يؤكد الديوان المعنى الوارد في الفقرة (٩) باعتبار معايير المراجعة الحد الأدنى الذي يجب أن يلتزم به المراجع أو الديوان. وتتوقف درجة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة بالطبع على ظروف الحال وعلى حجم وطبيعة نشاط الجهة التي تتم مراجعتها.

(١٥١) يجب على المراجع أن يعد في نهاية كل مهمة مراجعة تقريراً بالنتائج التي توصل إليها، على أن تتوفر في التقرير معايير الشكل والمحتوى التالية:

معايير شكل التقرير

(١٥٢) ينص معيار الشكل في التقرير على ما يلي:

يجب أن يعد المراجع تقريره بالشكل الذي يضمن وصول النتائج والتوصيات إلى الجهة المستفيدة.

وتشرح الفقرات التالية شكل التقرير كأحد معايير إعداد التقرير.

١٥٣) يجب كتابة التقرير على الأوراق الرسمية للديوان والتي يجب أن تتضمن كحد أدنى اسم الديوان. ولا يقصد من ذلك عدم تشجيع الوسائل الأخرى للاتصال، غير أن التقرير النهائي لمهمة المراجعة يجب أن يبلغ منه نسخة على الأقل على الأوراق الرسمية .

١٥٤) يجب وضع عنوان مناسب للتقرير يعبر عن أهم نتائج المراجعة، ويساعد القارئ على التمييز بينه وبين البيانات والمعلومات الصادرة عن جهات أخرى، مع مراعاة القواعد التالية عند صياغة عنوان التقرير:

- ذكر اسم الجهة التي تتم مراجعتها أو الجهة الفرعية المرتبطة مباشرة بنتائج المراجعة.
- الإيجاز والوضوح والدقة.
- استعمال التعبيرات البناءة.
- تجنب ذكر الأسماء الشخصية أو المراكز الإدارية في العنوان.

١٥٥) يجب أن يتضمن التقرير تحديد الفترة الزمنية التي شملتها المراجعة (النطاق الزمني)، وكذلك تاريخ إنهاء إجراءات المراجعة مع الأخذ في الاعتبار الأحداث اللاحقة للنطاق الزمني للمراجعة.

١٥٦) يجب أن يوجه التقرير إلى أشخاص محددين أو جهات يتم ذكرها بصورة خاصة، ويفضل أن يتضمن التقرير كيفية استفادة الأشخاص أو الجهات الذين يوجه لهم "التقرير" من نتائج أعمال المراجعة.

١٥٧) يجب إصدار التقرير بعد انتهاء أعمال المراجعة بدون تأخير مما يساعد الجهة محل المراجعة على اتخاذ إجراءات فورية وفعالة.

١٥٨) يجب توقيع التقرير من صاحب الصلاحية في الديوان حسب قرارات الديوان المتعلقة بصلاحيات تبليغ ملاحظاته وتقاريره، ويوجه التقرير لصاحب المركز الإداري المناسب في الجهة محل المراجعة.

معايير محتوى التقرير

١٥٩) ينص معيار محتوى التقرير على ما يلي:

مع مراعاة اختلاف محتوى التقرير بحسب نوع المراجعة إلا أنه، بشكل عام، يجب أن يتضمن التقرير أهداف المراجعة ونطاقها وأسلوبها ونتائجها بما في ذلك الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات، مع الإشارة إلى الالتزام بمعايير المراجعة، وإلى وجهة نظر المسؤولين في الجهة محل المراجعة حول النتائج والتوصيات.

وتشرح الفقرات التالية محتوى التقرير كأحد معايير إعداد التقرير.

فقرات تتعلق بمحتوى تقارير المراجعة بشكل عام:

شرح القيود التي فرضت على المراجع

١٦٠) يتعين على المراجع أن يضمن تقريره أي قيود فرضها على نفسه (كاختيار الإطار الزمني للفحص أو مكانه أو موضوعه) أو فرضت عليه من قبل الجهة التي يقوم بالرقابة عليها، أو فرضتها عليه الأنظمة أو ظروف الحال، كما ينبغي عليه أن يبين في تقريره تأثير أي قيود هامة على نوعية العمل الرقابي الذي يقوم به.

تحديد الموضوع وأهداف المراجعة

١٦١) يجب أن يحدد المراجع البيانات المالية أو الموضوعات التي يغطيها تقريره. وفي حالات رقابة الأداء يجدر بالمراجع تحديد أهداف الرقابة بوضوح كامل قبل تحديد الموضوعات التي تمت مراجعتها.

التبليغ عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

١٦٢) يجب تبليغ إدارة الجهة بكافة المخالفات النظامية سواء للأنظمة الأساسية أو الداخلية لتلك الجهة أو للأنظمة العامة، إما كجزء من التقرير أو في تقرير منفصل يشير فيه إلى الحالات التي يقصد فيها سوء الاستعمال أو التزوير أو أي حالات أخرى مشابهة.

١٦٣) للمراجع أن يتغاضى عن تبليغ المخالفات الإجرائية البسيطة إذا توفرت لديه القناعة بعدم الضرر في ذلك، ولم يكن في تلك المخالفات خروج على متطلبات نظامية.

تضمين التقرير بأي ضعف جوهري في نظام الرقابة الداخلية

١٦٤) يجب أن يتضمن تقرير المراجع جوانب القصور المهمة التي أسفر عنها فحص نظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بموضوع أو أهداف المراجعة، مع ضرورة الإشارة إلى نطاق ذلك الفحص.

كتابة التقرير بإيجاز ووضوح

(١٦٥) يجب كتابة التقرير بإيجاز ووضوح، وبشكل كامل وموضوعي ومفهوم مع مراعاة كفاءة المستفيد منه، ولتحقيق ذلك ينبغي مراعاة المتطلبات التالية:

- كتابة التقرير بإيجاز دون أن يؤدي ذلك إلى إهمال في ذكر موضوع أو حقيقة أو اكتشاف هام، وبشكل كامل يتضمن كافة المعلومات الضرورية. كما يجب أن يكون التقرير موضوعياً في تقديم النتائج والملاحظات المتوفرة والمؤيدة بالقرائن والأدلة مع المراعاة التامة لمستوى استيعاب القارئ أو المستفيد.
- كتابة التقرير بأسلوب واضح لا يحتمل اختلاف التأويل، كما يجب تجنب المصطلحات الغريبة، مع التركيز على استعمال المصطلحات الفنية السليمة الشائعة.
- استخدام وسائل العرض (مثل الجداول والرسوم البيانية والصور) التي تضمن وضوح وسهولة فهم وإدراك النقاط الواردة في التقرير.

(١٦٦) يجب أن تشمل كل ملاحظة (نتيجة)، ما أمكن، على عناصر النتيجة الأربعة وهي (الحالة، المعيار، الأثر، والسبب).

فقرات خاصة بمحتوى تقارير الرقابة على الأداء التي تصدر عن الديوان:

تضمين وجهة نظر المسؤولين.

(١٦٧) ضرورة تضمين وجهة نظر مسؤولي الجهة التي تتم مراجعتها في التقرير ويجب أن يراعي المراجع النقاط التالية عند اخذ رأي المسؤولين في النتائج أو الملاحظات أو التوصيات التي يضمنها المراجع تقريره:

أ) التأكد من الحصول على رأي المسؤولين المختصين في المستوى الإداري المناسب وكذلك يفضل الحصول على رأي المسئول عن تنفيذ العمليات أو المشروع أو النشاط الذي تتم مراقبته.

ب) التأكد - في الحالات التي يمكن فيها ذلك - من تقييم رأي أو موقف المسؤولين المختصين وخاصة في حالة انتقاد المسؤولين لمنهج المراجعة الذي اتبعه المراجع.

ج) التأكد من مناقشة المسؤولين في المستوى الإداري المناسب في محتويات التقرير والتعرف على موقفهم وآرائهم بخصوص نتائج المراجعة.

(د) التأكد من الحصول على رأي أو موقف الإدارة أو المسؤولين بخطاب رسمي - إن أمكن ذلك -.

التوجيه البناء في التقرير

(١٦٨) يجب التركيز على التوجيه البناء، وكتابة التقرير بصورة متوازنة، يتم فيها تحديد نقاط القوة والضعف في الجهة محل المراجعة وعرض النتائج بموضوعية تمكن من الاستفادة من التقرير في عمليات التصحيح أو التوجيه داخل الجهة التي تتم مراجعتها.

الاقتراحات والتوصيات اللازمة في التقرير

(١٦٩) يجب أن يتضمن (تقرير) المراجع الاقتراحات أو التوصيات المناسبة للقيام بأي من الإجراءات التالية:

(أ) دراسة أو تقييم أو فحص إضافي لعملية أو نشاط أو مجموعة من العمليات أو الأنشطة

(ب) اتخاذ القرار أو الإجراء المناسب من واقع ملاحظات ونتائج المراجعة.

(١٧٠) يجدر بالمراجع أن يقيم كافة الاقتراحات والتوصيات للتأكد من حيوية وقابلية تنفيذها لتحقيق كل أو بعض الأهداف التالية:

(أ) زيادة مستوى الكفاءة الاقتصادية أو الإدارية عن طريق الحد من التبذير والإسراف، أو التخفيف أو منع سوء الاستعمال، أو تحسين طرق استغلال الموارد المتوفرة.

(ب) زيادة درجة التقارب بين إنجازات الجهة والأهداف المرجوة.

(ج) زيادة مستوى كفاءة إجراء العمليات لتحقيق قناعة معقولة بالالتزام بالأنظمة واللوائح التي تخضع لها الجهة.

(١٧١) بما أن إدارة الجهة التي تتم مراجعتها هي وحدها المسئولة عن تنفيذ الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره لذلك يجب أن يراعي المراجع، وخاصة في ذكر التوصيات التي تتطلب اتخاذ قرار أو إتباع إجراء مناسب، تحديد الإدارة المعنية المسئولة عن اتخاذ ذلك القرار أو الإجراء.

(١٧٢) يجب أن يتضمن التقرير كافة التوصيات أو الاقتراحات التي يتوصل إليها المراجع حتى ولو وعدت أو بدأت إدارة الجهة التي تتم مراجعتها في تنفيذ الإجراءات اللازمة التي تتطلبها تلك الاقتراحات أو التوصيات، وفي هذه الحالة يتم الإشارة إلى ذلك.

١٧٣) قد تحول ظروف المراجعة دون إمكانية ذكر المراجع لاقتراح أو توصية معينة، ويجب في مثل هذه الحالة وصف تلك الظروف وتأثيرها على توصياته واقتراحاته.
