

تفظيم الاستفادة من تقارير أجهزة الرقابة الخارجية :  
بالتكيز على ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية .

د. محمد سلامة  
د. محمد سراج  
كلية التجارة - جامعة المنصورة  
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

### مشكلة البحث :

(\*) باستعراض عدد من تقارير التدقيق ( المراجعة ) الخاصة بأجهزة الرقابة الخارجية وبوجه خاص تقارير ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية تبين وجود عدد من أوجه القصور التي يمكن إيجازها فيما يلي : (\*\*)

- عدم استيفاء الجوانب الشكلية في التقارير .
- عدم شمولية التقرير عناصر التدقيق الشامل .
- تباين محتويات وطريقة عرض المعلومات في التقارير من تقرير لآخر بتباين مفتشي الديوان ( مراجعته ) ، حيث تغفل في بعضها معلومات ، ويصغ معظمها برأى وبثقافة معد التقرير مما يتعارض مع معايير أساسية فسي مجال اعداد التقارير كالاتقلال والحياد والموضوعية في اهداء الرأي .
- وهذا لا شك يؤدي في الاجمال الى ضعف الاستفادة من مضمون هذه التقارير ، رغم أهمية الرجوع اليها واعداد التوجيهات التي تسلسر عنها بما ينهض بالعمل في الجهات محل التدقيق .

### فرض البحث :

في ضوء مظاهر القصور المشار اليها سابقا فان هذا البحث يقوم على فرض أساس ، هو انخفاض مستوى التقارير التي يعدها الديوان العام للمراقبة فسي

---

(\*) يشيع استخدام كلمة " التدقيق " في دول الخليج بدلا من كلمة " المراجعة " لما قد توحي به كلمة " التدقيق " من الشمول والدقة في أعمال المراجعة والفحص ، والباحثان مع الأخذ بأي من الكلمتين للتعبير عن هذا المفهوم وعند ورود اللفظتين في هذا البحث فانه يقصد بهما المعنى السابق .

(\*\*) بالاطلاع على بعض تقارير الديوان وملاحظات ميدانية مع بعض مفتشي التأمين بالتدقيق ومعدى التقارير بعد المراجعة .

المملكة العربية السعودية ، ويمكن ارجاع هذا الانخفاض الى سبب أساسي هو غياب تطبيق المفهوم الحديث للتدقيق .

### أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من عدة مصادر يأتي في مقدمتها أهمية التقرير ذاته ، وذلك باعتباره المعرج النهائي لعملية التدقيق التي يقوم بها جهاز خاص له تكاليفه ، وله أثره المرتجى من استمراره في العمل . وحيث يفترض أن المراجع الخارجي يتمتع باستقلال تام في مزاولة عمله تجعله في غير حرج من اهداء ما يلاحظه من جوانب تصور ، سواء كان ذلك لمصلحة الجهة محل التدقيق ، أو الدولة أو الأطراف الأخرى المستفيدة من التقرير . ولا شك أن تقرير المراجعة على هذا النحو يعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة على الوحدات محل التدقيق ، ولا تقتصر هذه الوحدات في المملكة العربية السعودية على الوحدات الحكومية بل تمتد بحكم المرسوم الملكي رقم ( ٩ / م ) في ١١ / ١٢ / ١٣٩١ هـ الخاص بإنشاء ديوان المراقبة العامة الى المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح ، وقد أكدت ذلك اللائحة الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٣٩٠ في ١٨ / ٤ / ١٣٩٨ هـ .

وتزداد أهمية تقرير المراجعة الذي يعده الديوان من هذه الوحدات في ضوء تزايد الانفاق الحكومي في المملكة ، حيث رصدت مبالغ ضخمة لتحقيق أهداف التنمية الطموحة والتي تستهدف تلبية الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين .

ورغم الانخفاض التدريجي في النفقات الحكومية منذ ( ١٤٠١ / ١٤٠٢ هـ ) ، حتى ( ١٤٠٧ هـ ) بسبب الانخفاض الواضح في طاقات البترول ، إلا أن الطلب قد عاد للزيادة من خلال الانفاق الحكومي بعد أن كان قد سجل معدلات سلبية ، وذلك لأن الدولة قد اتجهت الى تكثيف الجهود لتنشيط الاقتصاد غير النفطي (١)

وفي الاجمال فان رقم الانفاق الحكومي ما زال كبيرا . ولا شك أن ذلك ينعكس على مهنتي المحاسبة والمراجعة بصفة عامة وعلى تدقيق الحسابات الحكومية بوجه خاص كأحد الوسائل الهامة لترشيد الانفاق الحكومي<sup>(٢)</sup>.

ولا يخفى أن التقرير الجيد والأفضل يعتبر مرجعا مساعدا لكل شخص وكل جهة في سبيل التعرف على طبيعة ومدى عمق المؤهلات المهنية اللازمة للممارسة مهنة المراجعة ، ويعتبر كذلك مرجعا لمن يسعى شخصا طبيعيا كان أم اعتباريا لتقييم عمل المراجع ذاته . ولا يخفى أيضا المنفعة الأكبر التي يتوقعها المستفيدون أو المتطلعون الى التقرير وبشكل يحدد درجة اعتمادهم على النتائج التي ترد بالتقرير .

### هدف البحث :

في ضوء ما تقدم فان هذا البحث يهدف الى تقديم عدد من الاقتراحات التي يرجى أن ترفع من مستوى الاستفادة من تقارير المراجعة التي تعدها أجهزة الرقابة الخارجية وبصفة عامة وتلك التقارير التي يعدها ديوان المراقبة العامة باعتباره أهم أجهزة الرقابة في المملكة العربية السعودية على الاطلاق ، مع مراعاة الموازنة بين المتطلبات العلمية لذلك من جهة ، وللبيئة والظروف المحيطة ( السعودية ) من جهة أخرى ، والاتفاق قدر الامكان مع المناهج الدولية والاستفادة من خبرات دول أخرى متقدمة في هذا المجال من جهة ثالثة . ويقدم البحث من خلال هذه الاقتراحات نموذجا عاما لما يجب أن يكون عليه تقرير التدقيق الخارجي الفعال .

### حدود البحث :

اقتصرت البحث من الناحية التطبيقية على دراسة تقارير ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية دون أجهزة الرقابة الخارجية الأخرى بالمملكة

باعتباره أهمها ، فضلا من أن بقية هذه الأجهزة تعتمد في اجراء رعايتها على ما يقدمه هذا الديوان من تقارير .

أما حدود البحث من الناحية الزمنية فهي سبع سنوات تمتد من (١٤٠٢ - ١٤٠٩ / ١٩٨٢ - ١٩٨٩) حيث أصدر الديوان عام (١٣٠٣ هـ / ١٩٨٢ م) قواعد التدقيق ، وذلك للتعرف على مدى مطابقتها مع عمل الديوان لما أصدره من قواعد ، فضلا عن أن هذه المدة كافية للحكم على ممارسة مستقرة لما يعهده الديوان من تقارير .

#### أسلوب الدراسة :

اعتمدت الدراسة في هذا البحث على أسلوب الدراسة النظرية والتطبيقية الميدانية ، وبالنسبة للدراسة النظرية كان لابد من الاطلاع على معيار سير وقواعد اعداد التقارير وفقا لأحدث ما أتتج الاطلاع عليه من مطبوعات الجمعيات والأجهزة العلمية والعملية المختلفة للاسترشاد بها في كل من نقد الوضع الحالي للتقرير من جهة ، وفي الاستعانة بها لتقديم التوصيات المناسبة من جهة أخرى .

وبناء على ذلك فقد أخذ في الاعتبار قواعد المراجعة الصادرة من أشهر الجمعيات العلمية العالمية مثل :

- اتحاد المحاسبين الدولي ( IPAC ) ( والذي يتولى اصدار قواعد المراجعة الخاصة بكافة دول العالم ) .
- مجمع المحاسبين المعتمدين في انجلترا ( ICA ) .
- مجمع المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة ( AICPA ) .
- مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة ( GAO ) .
- الاطلاع على قانون مزاولة المهنة رقم ١٥٣ لسنة ١٩٥١ م في مصر ، وتعديلاته والغاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .
- دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين ، المصرية في ٤/٨/١٩٥٨ م .

- قواعد العمل بالنسبة للجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وخاصة فيما يتعلق بأعداد التقارير ( ١٩٧٧ م ) .
- قواعد التدقيق الشامل الصادرة عن ديوان المراقبة العامة - بالملكة العربية السعودية ( ١٤٠٣هـ / ١٩٨٢ م ) .

أما بالنسبة للدراسة التطبيقية الميدانية فقد كانت اعتمادا على أسلوب المطبقات الشخصية مع هيئة عمدية من العاملين بديوان المراقبة العامة بالرياض في مجال المراجعة بصفة عامة .

ولقد اختبرت الهيئة العمودية من مفتشي الديوان ورؤسائهم من سعوديين ومتقاعدين والمستولين عن أعداد التقارير ، ولم يكن هناك داع لاختبار مهنية احتمالية وذلك لأن نظام العمل بالديوان واحد لا اختلاف فيه من مفتش لآخر ، أو من إجراءات عمل في وحدة من غيرها فيما يتعلق بقواعد المراجعة التي يتبعها الديوان .

#### صعوبات البحث :

تأتي في مقدمة ذلك صعوبة الحصول على بعض المعلومات ويرجع ذلك الى :  
أ - الجنوح الى الرفض الدائم للانصاح عنها من قبل العاملين بديوان المراقبة كسمة عامة في فترة تجميع المعلومات ، ويرجع ذلك الى التأكيد الرسمي الشفهي غالبا والتحريري أحيانا بعدم الادلاء بأية بيانات أو معلومات تخص طبيعة عملهم ، ويرجع ذلك الى الحرص على تطبيق المادة العاشرة من نظام العمل بالديوان والتي تقضى بسرية بعض المعلومات والبيانات .

ب - عدم وجود فروع كثيرة لديوان المراقبة في مناطق المملكة ، وكان الأمر يحتاج الى مشقة السفر الى المركز الرئيسي بالرياض لاجراء هذه المطبقات في جو عمل للباحثين يجعل جمع المعلومات أكثر صعوبة .

### مخططة الدراسة :

في ضوء ما سبق من طبيعة الموضوع وفرض البحث ومحدداته فلقد اقتضى الأمر البدء بعرض المفهوم الحديث للتدقيق ، ثم الإشارة الى أهم اجراءات وقواعد اعداد التقارير ، والانتهاج الى أجهزة الرقابة الخارجية وخاصة ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية وما يعده من تقارير مراجعة ودراسة هذه التقارير دراسة انتقادية في ضوء كل ما تقدم بعد الإشارة بايجاز وعلى سبيل المقارنة السريعة الى التقرير التي يعدها الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر .

وتأتي محتمة البحث لتوجز ما تم التوصل اليه من نتائج ، وقد آثر الباحثان عرض التوصيات في هذه الخاتمة دون تناولها في ثنايا البحث لسببين هما : تجنب التكرار من ناحية ، وربط النتائج بالتوصيات عند عرض هذه النتائج منفصلة من ناحية أخرى .

(( الفصل الأول ))

المفهوم الحديث للمراجعة (التدقيق الشامل)

تعتبر أجهزة الرقابة منظمات منتجة ونفا للمفهوم الكبير لمعنى الانتساج ،  
اذ تقدم معلومات من خلال عملية المراجعة والتقييم تستخدم في سبيل التوصل  
اليها موظفيها وسجلات ومحركات . . . وما الى ذلك ، والتقرير هي الوسيلة  
التي تقدم هذه المعلومات اذ تعتبر هي المحتوى ( أو العمود ) التي تحمّل  
منتج هذه المنظمات الى الراغبين فيها والمهتمين بها .

ويمكن القول أن المعلومات والتقرير كلاهما له سمة المنتج المتصل<sup>(٤)</sup> .  
فالـمعلومات هي مضمون التقرير، والتقرير لا تقدم فائدة من معلوماتها كان نوع  
هذه التقرير وتلك المعلومات ، ولذلك فان على ادارة عملية المراجعة الخارجية  
أن توازن بين المصالح التي تبدو متعارضة في استفادتها من التقرير ، وذلك  
برفع كفاءة هذه التقرير وكفايتها باعتبارها أداة تعكس حالة الجهة محل التدقيق  
خلال فترة معينة ، ومدى شرعية أنظمتها في تحقيق الأهداف الموضوعية سلفاً ،  
وتوضيح الأخطاء الى جانب وضع الضوابط والجراءات التي تحول دون وقوعها  
مستقبلاً<sup>(٥)</sup> .

ونظراً لأن التقرير يرتبط بالهدف منه ، ولأن المراجعة ( التدقيق ) قد  
تطور مفهومها فلا بد من أن يتطور مضمون التقرير .

والناظر الى الكتابات من المراجعة في الحقبة الأخيرة يبرصد بسهولة  
مفهومين لها : مفهوم تنظيمي قديم ، ومفهوم حديث شامل ، ويتضمن المفهوم  
التقليدي التدقيق الطلي المعروف على مدى الاعتراف بالأنشطة واللوائح والتعليمات  
وذلك بهدف التحقق من مدى مشروعية وسلامة التصرفات المالية للوحدة محل

التدقيق من خلال اعداد التقرير المالية المناسبة "Adequate Financial  
Reports " .

وهذا هو الحد الأدنى للتدقيق بالمفهوم الحديث ، لأن هذا المفهوم — كقصر من الأنشطة الانسانية وكنظام — قد أضاف أخيرا مستويين ومجالين حديثين ومتقدمين لعملية التدقيق بركـزان على استيضاح مدى قدرة النظام الادارى والمحاسبي للوحدة على تحقيق الأهداف المنوطة بها ، بدلا من التركيز على العرض المحدود بالقوائم المالية ، وتتملق هذه المستويات بكل من تدقيق الكفاءة والاقتصاد بالنسبة لأنشطة الوحدة من جهة ، وتقييم مدى فعالية تحقيق أهدافها ونتائجها من جهة أخرى .<sup>(٦)</sup>

ويمكن النظر الى التدقيق الشامل بمفهومه الحديث كنظام بط يتضمنه من مستويات مختلفة ( المالي ، الاقتصاد والكفاءة ، الفعالية ) في الشكل رقم (١) .

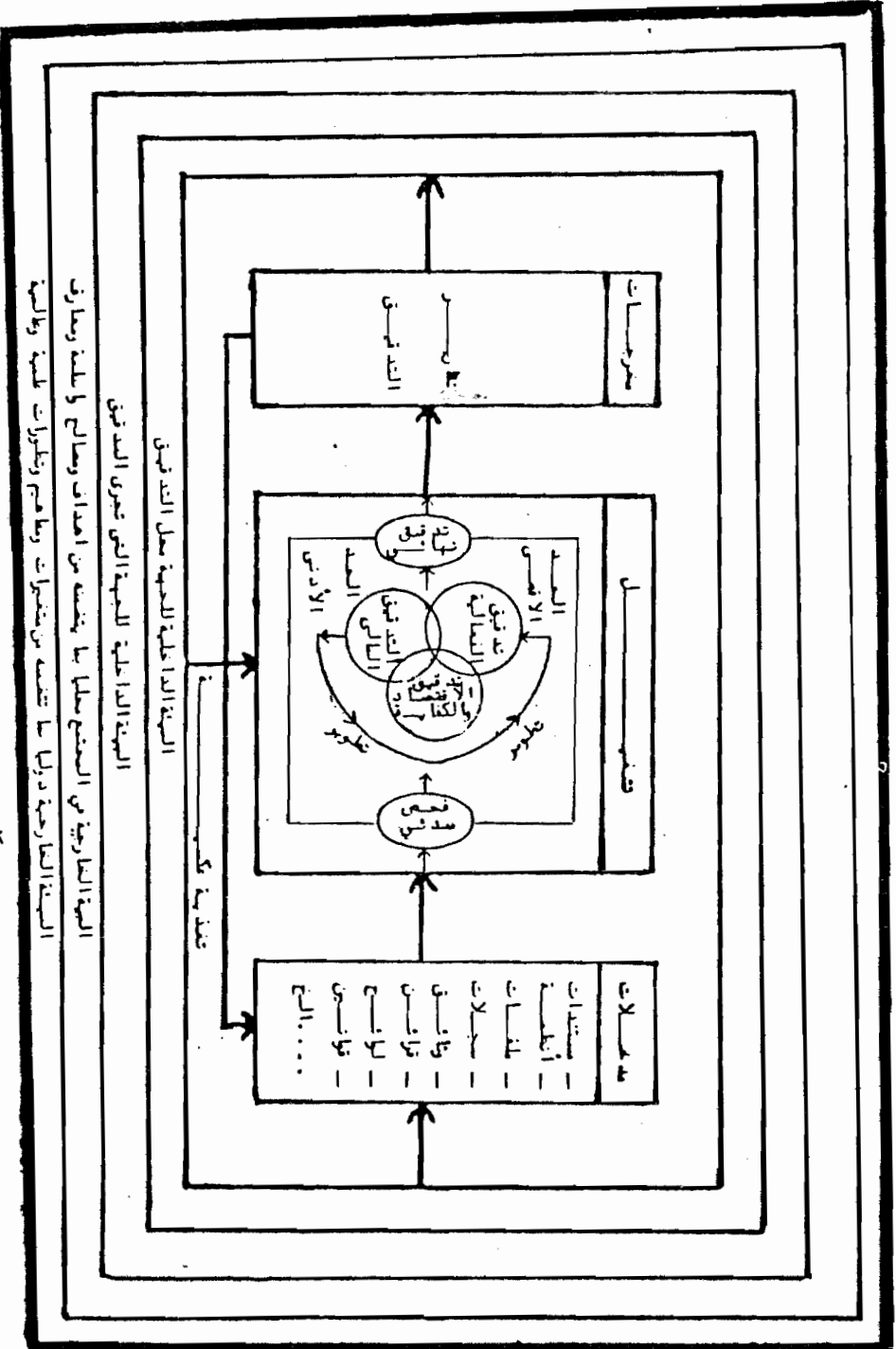
ولقد حدد مكتب المحاسبة العام الأمريكي " GAO " عام ١٩٧٢ م ولغرض تطوير وتحديث مستويات التدقيق الشامل هذه المستويات أو المراحل الثلاث التي يجب أن يتناولها تقرير التدقيق حتى يمكن الاستفادة منه بأقصى درجة ممكنة<sup>(٧)</sup> ، وقد أكد على هذه المستويات المجمع الأمريكي للمحاسبين العموميين " AICPA " في قائمة المعايير التي أصدرها عام ١٩٨١ م والخاصة بتدقيق الأنشطة والبرامج الحكومية بهدف تطوير وتحديث الادارة الحكومية وتحسين أدائها<sup>(٨)</sup> .

وقد تم تعديل هذه المعايير في السنوات التالية أكثر من مرة للعمل على فصل التدقيق المالي من معايير تدقيق الاقتصاد والكفاءة ، وتدقيق الفعالية ونتائج البرامج ، مع التوصية بضرورة التركيز على عناصر الكفاءة والفعالية في

---

( \* ) تطوير للشكل الوارد في المرجع رقم ( ٩ ) ص ٧٧٤ في إطار مفهوم النظم بالمستويات المختلفة للتدقيق الشامل ومستويات البيئة الداخلية والمحلية والدولية .





الهيئة العامة للحياة مثل التقنى  
 الهيئة الداخلية للحياة التي تجرى التقنى  
 الهيئة الخارجية من المجتمع ملهم بها ينشئه من اهداف ومعالج أو طلبة ومعارف  
 الهيئة الخارجية دبرها ما تنميه من مهارات ومهام وتطورات تقنية وبالجملة

شكل رقم (١) نظام التقنى الشامل كالمفهوم حديث

الأنشطة والبرامج بعد أن لوحظ أن التركيز ما زال ينصب على التدقيق المالي فقط .

### المستوى الأول : التدقيق المالي ( المراجعة المالية ) : ويتضمن ما يلي :

- تحديد ما اذا كانت العمليات المالية قد تمت بطريقة مشروعة وقانونية وبعيدة عن التلاعب أو الغش .
- تحديد ما اذا كانت التقارير والقوائم المالية قد فحصت وتم تدقيقها .
- تحديد ما اذا كانت التقارير والقوائم المالية قد تمت بصورة صادقة وطائفة وموضوعية .
- تحديد مدى اتباع والالتزام باللوائح أو التعليمات والاجراءات المالية المحددة من قبل الوحدة .
- تحديد مدى اتباع والالتزام بالقوانين الموضوعية من قبل السلطات الادارية والتشريعية .

ويعتبر التدقيق المالي هو المستوى الأول في هذا الصدد ، ويشمل - كما سبق - الحد الأدنى من التدقيق الشامل ويهدف في الاجمال الى اعطاء الرأي الموضوعي في القوائم المالية والأنظمة والاجراءات الخاصة بحمايتها منطقتات الجهة محل التدقيق فضلا عن ضبط وتوجيه العمليات المالية .

### أما المستوى الثاني : وهو تدقيق الاقتصاد والكفاءة ، ويتضمن ما يلي :

- تحديد ما اذا كانت الوحدة قد دبرت مواردها المالية والانتاجية بطريقة اقتصادية ( الأفراد ، العطايات ) الموارد والأجهزة ، المععدات ، الأموال ... )
- تحديد ما اذا كانت الوحدة قد استخدمت هذه الموارد بكفاءة ، وبشكل مثالي . ويمكن للمدقق استخدام العديد من مقياس الكفاءة والانتاجية في هذا المجال (١٠)

- تحديد أسباب عدم الاستخدام الأمثل لهذه الموارد بشكل اقتصادي وكفاءة مناسبة .
- تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الادارية في مجال توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وفي مجال تحديد الهيكل الاداري الملائم .
- تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في مجال توفير المعلومات المحاسبية التي تيسر عملية التدقيق .

وفي الاجمال فان هذا المستوى من التدقيق يهدف الى محاولة تدنية نفقات التشغيل الى ادنى حد ممكن دون المساس بمستوى أو نوعية أو توقيت أداء الخدمة التي تناط بالوحدة محل التدقيق<sup>(١١)</sup> ، الأمر الذي يعنى ترشيد الانفاق والتحقق من كفاءة استخدام كافة امكانيات العمل المتاحة بشرية وغير بشرية الاستخدام الأفضل والأمثل مع تحديد أسباب القصور أو الأسباب غير الاقتصادية كالازدواج في بذل الجهود مثلاً في أكثر من جهة حكومية ، أو عدم التنسيق في تنفيذ الشروط بين الجهات الحكومية المختلفة ، أو تنفيذ بعض الأعمال قبل دراستها دراسة وافية ومثابرة أو تنفيذ أعمال لا يرجى منها فائدة أو أداء<sup>(١٢)</sup> نشاطات تخدم احتياجات هامشية ، أو سوء استخدام الامكانيات ، أو ضعف الرقابة على المخزون ، أو زيادة عدد العاملين بلا مبرر .

ويجب النظر الى تحقيق الكفاءة الحقيقية على أنه ممارسة مشتركة بين مختلف المستويات والوحدات الادارية داخل الأجهزة الحكومية .

أما المستوى الثالث : وهو تدقيق الفعالية لأهداف ونطاق البرامج :

فيشتمل ما يلي :

- تحديد ما اذا كانت النتائج المطلوبة أو المنافع المتوقعة قد تحققت .

- تحديد درجة النجاح في تحقيق الأهداف ، ومدى تحقيق هذه الأهداف بأكبر المنافع وأقل التكاليف وفي حدود المقدر منها وطبقا للتوقيت الزمني المحدد مقدماً (١٣) .

ويمكن إبراز مجموعة من العوامل التي تمثل أبعاداً للتشخيص عناصر الفعالية على النحو التالي :

( ١ ) عوامل ترتبط بـ : أ - مدى ما يتمتع به الافراد العاملون من مهارة عالية في أداء عملهم .

ب - مدى تطوير وتنمية أفكارهم بصفدة مستمرة .

( ٢ ) عوامل ترتبط بـ : أ - بناء التنظيم وهيكله ومستوياته .

ب - مدى ما يتصف به التنظيم من مرونة واستقرار .

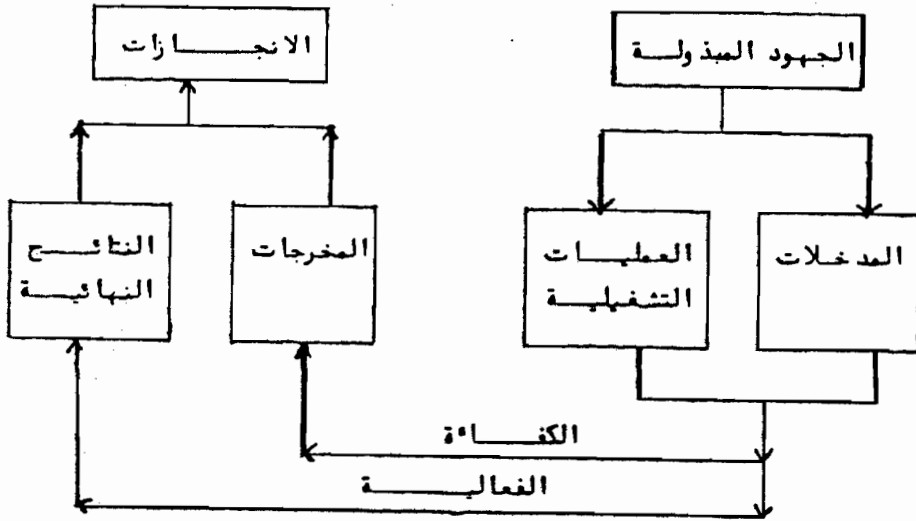
( ٣ ) عوامل ترتبط بـ : أ - وسائل وأدوات التنظيم المستخدمة في تحقيق أهدافه .

ب - أهداف وغايات التنظيم العامة والتي تهدف الى

الانتاجية بكفاءة عالية .

وعلى ذلك فانه يمكن تصوير العلاقة بين كل من الكفاءة والفعالية والمدخلات

والنتائج في الشكل رقم ( ٢ ) (١٤) .

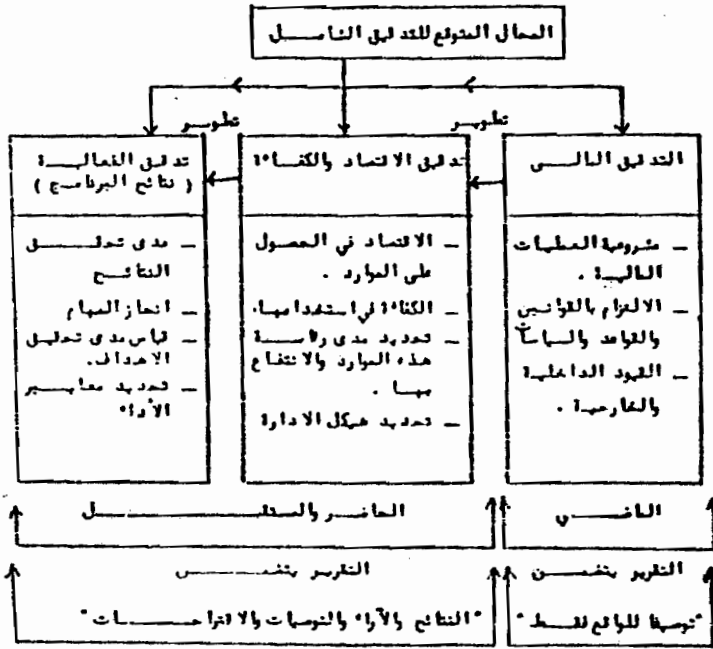


شكل رقم ( ٢ ) : العلاقة بين كل من الكفاءة والفعالية

والمدخلات والنتائج

يوضح هذا الشكل المدى الكامل لعمل أى تنظيم أو برنامج حيث يقع بين عنصرين أساسيين الأول : يتمثل في الجهود المبذولة لانتاج الخدمة أو السلعة المعنية ، وتشتمل هذه الجهود على عناصر المدخلات وخطى العمليات التشغيلية التى تتم عليها .

والعنصر الثانى : هو الانجازات التى تحققت وتتضمن عناصر المخرجات والنتائج النهائية التى تحققت والأهداف التى تم انجازها للمنظمة .  
ويتضح مما سبق أن المستويات الثلاث الحديثة للتدقيق الشامل المتكامل تمثل مجتمعة المجال المتوقع له ومنه وفق ما يوضحه الشكل رقم ( ٣ )



شكل رقم ( ٣ ) المجال المتوقع للتدقيق الشامل

يمكن القول بأن تقارير التدقيق بصفة عامة وبوصفها الحالي ليست الا وصفا لما تم من عمليات مالية مع بيان مدى الالتزام بالقواعد والاجراءات المنظمة لهذه العمليات . والمأمول فقط يرى الباحثان حسب ما سيجزه البحث من قواعد لاعداد التقرير أن تمتد فائدة هذه التقارير لاصلاح ما يمكن اصلاحه أو تصحيح ما يمكن تصحيحه

وأن تلعب دورها الوظيفي فيما بقي من عمليات خلال مرحلة التدقيق ( في حالة التقارير المرحلية ) أو فيما يخص عمليات الفترات اللاحقة للتدقيق .

ولا شك أن اتساع نطاق الفحص والتدقيق بالشكل الذي يضم الى جانب التدقيق المالي تدقيق كل من الكفاءة والفعالية يعظم الاستفادة من عملية التدقيق نفسها ومن التقارير التي بعدها المدقق في هذا المجال<sup>(١٥)</sup> .

ومع التسليم بأهمية اختبار وتحديد مدى شرعية وقانونية وملاءمة استخدام الموارد المالية ، إلا أن ذلك لم يعد كافيا لخدمة أغراض فحص وتدقيق الآثار الاقتصادية والاجتماعية لأنشطة وبرامج ( الدولة ) وتقييم أدائها . فلو أن أجهزة الرقابة الحكومية وغير الحكومية الداخلية أو الخارجية تأخذ في اعتبارها عناصر الكفاءة والاقتصاد والفعالية لأصبحت عملية التدقيق ذات فائدة كبيرة في مجال تقييم أداء الأنشطة والبرامج والعمل على تنميتها وتحسينها .

ويؤكد العديد من الكتاب<sup>(١٦)</sup> على أن هناك ضرورة لتطوير وتنمية دور وشكل أدوات وأجهزة الرقابة في مختلف دول العالم وكذا تطوير شكل ومحتوى ما تعدده هذه الأجهزة من تقارير لكي تشمل على كفاءة الأداء داخل الوحدات المختلفة محل التدقيق ومدى تحقيق أهدافها ونتائجها .

وعلى ذلك فإن التدقيق بمفهومه الحديث ويتقاربه المختلفة يجب أن يشمل أداة أساسية من أدوات التحليل الانتقادي للعمليات المختلفة التي تعارضها الوحدة ، وأن يكون له دور هام في مجال فحص العمليات الادارية والاجراءات والسياسات الأخرى ، ثم تقييم عناصر الكفاءة والاقتصاد والفعالية بالنسبة لما يتم من عمليات وما ينفذ من أنشطة وبرامج .

ومع أهمية تطبيق المفهوم الشامل للتدقيق بعناصره الثلاث ( تدقيق مالي ، تدقيق كفاءة واقتصاد ، وتدقيق فعالية ) فلا يجب أن يفهم أن هذا التطبيق

أمر واجب وسكن في كل الحالات ، ، فعلى سبيل المثال فإنه لا يكون أمراً منطقياً ، أو عملها بالنسبة لبعض أنواع المصروفات ضخيلة القيمة ، أو بالنسبة للمشروعات الصغيرة التي لا تستحق المجهود الكبير المبذول في تنفيذ وتطبيق التدقيق الشامل .

ولقد جاءت الجهود المبذولة في هذا الصدد بالولايات المتحدة فـ في المجال الحكومي متفقة مع طبيعة العمل به بعد تطبيق مشلاتها في قطاع الأعمال الخاص بغرض قياس عناصر الكفاءة والفعالية ، سواء كان من يتولى عملية التدقيق بالوحدات الحكومية أجهزة داخلية أو أجهزة رقابة خارجية ، ولقد أدى ظهور هذه المستويات الثلاث في الولايات المتحدة التي زيادة الاهتمام في السنوات الأخيرة بتقديم أساليب لقياس نواحي الاقتصاد والكفاءة والفعالية في الأنشطة والبرامج وبيان آثارها الاجتماعية والاقتصادية (١٧) .

إلا أن هذه المفاهيم لم تحظ بالاهتمام الكافي من قبل أجهزة الرقابة فـ في معظم دول العالم الأخرى ومن بينها " المملكة العربية السعودية " فما زالت هذه الأجهزة بأدواتها وتقاريرها المختلفة بعيدة عن مقاييس الكفاءة والفعالية ، وما زال البحث العلمي غير كاف بالنسبة لتناول هذه المفاهيم حتى السنوات الأخيرة فـ في مختلف الأنشطة بمفهوم عامة وفي المجال الحكومي بمفهوم خاصة .

ولعل من أهم الأسباب التي يرجع إليها ذلك صعوبة إيجاد مقاييس ملائمة وموضوعية للأنشطة بما يمكن من الحكم على كل من الكفاءة والفعالية بشكل دقيق وذلك بسبب تعدد وتداخل واتساع أنشطة برامج الحكومة مما يزيد من صعوبة قياس الفوائد الأساسية والثانوية للأهداف المحددة ، وصعوبة تحديد وحدات النشاط أو وحدات المخرجات بغرض قياس الكفاءة والفعالية ، بالإضافة التي عدم توفر البيانات اللازمة للقياس بدقة ووضوح .

ويمكن إلى حد ما الاستعانة ببعض المؤشرات العامة وأن لم تكن كافية لاعتبارها معايير ومقاييس محددة ومتعارف عليها للكفاءة والفعالية ، ويمكن كذلك اعتبار ما يلي مجالات تيسر تدقيق كل منها ، وتكون في نفس الوقت مقدمة

لوضع معدلات خاضعة للتطوير والتعديل كلما كان ذلك ممكنا ، وعلى النحو التالي :

أولا : بالنسبة للكفاءة يجب قياس عناصرها عن طريق المنافع التي تحققت والموارد المستخدمة ، وعلى سبيل المثال فإنه يمكن تحديد عدد وحدات الخدمة الفعلية المقدمة ، وطريقة الاستفادة منها ، وعدد المستفيدين ، وعدد مرات تكرار الخدمة وتكلفة أداؤها .

ثانيا : بالنسبة لقياس عناصر الفعالية يمكن أن يؤخذ في الاعتبار النتائج النهائية التي تحققت ، والأهداف التي تحققت والتي لم تتحقق وما هي الآثار التي ترتبت على تقديم الخدمة أو عدم تقديمها .

وبصفة عامة يتطلب الأمر تحديد مدى ملائمة الطرق المستخدمة في إنجاز الأعمال وتنفيذ البرامج ومتابعتها ، فضلا من العام المدققين بشكل كاف بمجالات المراقبة الداخلية ، ومحاسبة التكاليف ، وإدارة السجلات ، والتحليل الإداري ، والاحصائي ، وتحليل النظم والبيانات ، كما يجب أن تدعم معارفهم بقدر ملائم من المعلومات الفنية أو تتاح لهم الاستعانة بالمتخصصين عند كتابة تقاريرهم .

ومن بين مؤشرات الكفاءة والانتاجية والاقتصادية والتي يمكن الرجوع إليها في مجال الخدمات الصحية في المستشفيات مثلا مؤشرات تحدد سلفا تغطي كافة عناصر هذه الخدمة ، مع الأخذ في الاعتبار أهمية مقارنتها بالمعدلات النمطية التي تضعها منظمة الصحة العالمية أو وزارة الصحة ، كما تطارن بالنتائج المدققة في فترة أو فترات سابقة لزيادة فاعلية هذا المؤشرات في الحكم على مدى كفاءة واقتصاد ونتاجية الخدمة الصحية المنتجة ، ومن بين هذه المؤشرات على سبيل المثال ، معدل السرير / طهيب ، معدل السرير / معرزة ، معدل السرير / وحدة تحليل ، معدل التردد اليومي على المستشفى ، النسبة المئوية لأشغال الأسرة وتكلفة المريض / ليلة من الأدوية . . . الى غير ذلك من المؤشرات التي يمكن استخدامها في هذا المجال .



وبالنسبة لقياس الفعالية فان الأمر يتطلب بالإضافة الى ما تقدم مقارنسة الاهداف الفعلية بالأهداف المخططة للأنشطة والبرامج ، والتعرف على كل من الآثار الايجابية لتقديم الخدمة ، والسلبية التي نشأت عن عدم أو القصور في أداؤها ، ومن المهم بالنسبة لفريق المراجعين في هذا الشأن الاهتمام بالتعرف على كل من مجالات تخطيط الأهداف ، ومدخل الادارة بالأهداف ، واستيعاب ونقص اجراءات السلطة التشريعية ، وبحوث تحليل وتقييم البيانات ، والقدرة على تكوين وإعداد الرأي .

ومن المؤشرات التي يمكن استخدامها لفحص وتقييم عناصر الفعالية ، مدى رضا المستفيدين ودرجات التحسن التي طرأت عليهم بعد تقديم الخدمة ، ويتم ذلك عن طريق الملاحظات والمشاهدات وقوائم الاستقصاء . ورغم صعوبة وضع وتصميم مؤشرات تيسر عملية قياس ومراجعة وتقييم عناصر الفعالية في النشاط أو الخدمة المقدمة ، الا أن المفهوم الحديث للمراجعة صار يمثل جانبا كبيرا من مستقبل الدور الذي يجب أن تقوم به عملية التدقيق ( المراجعة ) ، ولنفسهادر بالقول أن ذلك يتطلب التغلب على صعوبات التطبيق والتي نسوق منها :

— نقص عدد المراجعين ( المدققين ) المؤهلين علميا وعلميا وانخفاض المستوى

العلمي والعملية للقاتمين بعملية التدقيق بشكل عام .

— صعوبة التوصل الى درجة ملائمة من حياد واستقلال جهاز الرقابة الخارجية

ما يؤثر على الدقة العملية لمهنة المراجعة ( التدقيق ) .  
( ١٨ )

— ورود نصوص في التشريعات والتوجيهات والمنشورات والتفارير والمعاملات

الحكومية عن مفاهيم اصطلاحية عن الكفاءة والفعالية ، مع قصور التعريف بها لترشيد عمل القائمين على ادارة الأنشطة والبرامج الحكومية ، وكذلك المراجعين .

يضاف الى ذلك اختلاف تطبيق وتقييم هذه المفاهيم من نشاط لآخر .  
وجماع القول أن قواعد ومفاهيم التدقيق المالي مازالت هي المائدة بشكل ملحوظ .

ولعل من المناسب في نهاية هذا الجزء من الدراسة أن نعرض لكل من اجراءات وقواعد اعداد التقارير وفق المفهوم الحديث للتدقيق ، حيث يجب النظر الى صلاحية الناتج النهائي للتدقيق في ضوء هذه الاجراءات وتلك القواعد ، ويتعمد البحث الحالي أن يكون هذا العرض مختصراً إذ يكفي أن تكون اشارات يستوعبها العاملون في مجال المراجعة ، ويلتزمون بها اعتقاداً على فطنتهم واجتهادهم من ناحية ، ولاستخدامها كأساس لتقييم مدى جودة وفعالية التقارير التي يعدها ديوان المراقبة العامة موضوع الدراسة التطبيقية من ناحية أخرى .

#### أولاً : اجراءات اعداد التقارير :

تتمثل هذه الاجراء في الخطوات الأولية التي ينبغي مراعاتها قبل اعداد التقرير بشكل نهائي ، بل عند بداية عملية المراجعة ، ومنها تحديد نوع التقرير حيث يترتب على ذلك اعداد جدول أولي بمحتويات التقرير

وتحضير الأوراق والملفات والقوائم المطلوب فحصها من خلال ما يعرف بالمكلف الدائم للمراجعة<sup>(١٩)</sup> . ومن الاجراءات أيضا قيام المراجع بتسجيل كافة النقاط التي سمحها عند اعداد التقرير أثناء ممارسة عمله ، وكذلك وضع دليل خاص بكتابة التقرير ( عنوان ، التاريخ المتوقع لانتهاء منه ، وعدد نسخه وكيفية تداولها ) ، وأخيرا فان اعداد مسودة للتقرير من الاجراءات الهامة الواجب مراعاتها ، وهي مجرد محاولة أولى لكتابة التقرير وليست تقريرا نهائيا ، ويعقب ذلك مناقشة مسئولية المنظمة في اجتماع سريع يعرض فيه المراجع النتائج والتوصيات التي اهتدى اليها ثم تسجيل ردودهم في التقرير النهائي ، ويجب أن يتم ذلك بسرعة حيث قد تتغير الظروف التي وردت عنها ملاحظات بمسودة التقرير .

### ثانيا : قواعد اعداد التقرير :

تتناول هذه القواعد مجموعة المبادئ التي يجب مراعاتها عند اعداد كافة أنواع تقارير المراجعة نظرا لأهميتها في الوصول بهذه التقارير الى مستوى الجودة المرغوب ، وتحقيق الاستفادة منها ، ويطلق على هذه القواعد مادة في أدب المراجعة اسم المعايير . ويمكن تقسيمها الى قواعد شكلية وأخرى موضوعية .

وتتناول القواعد الشكلية المنظم العام للتقرير والشكل الذي يجب أن يكون طيه من حيث كتابة التقرير على الأوراق الرسمية لجهة الرقابة تحديدا للنقطة فيه ، وحسن اختيار عنوان للتقرير يعبر عن الهدف منه والنتائج التي تم التوصل اليها ، وكذلك توضيح الجهات ذات العلاقة بالتقرير مثل بيان الجهة التي قامت بالرقابة كديوان المراقبة العامة السعودي أو الجهاز المركزي للمحاسبات المصري ، والجهات أو الاشخاص المطلوب تقديم التقرير اليهم . ومن القواعد الشكلية أيضا الوضوح والاختصار والبساطة في صياغة التقرير بالأبتضام الفاظا تحتمل التأويل أو تعضع لتفسيرات متعددة وأن تكون العبارات المستخدمة واضحة متسقة وغير مبهمه ،

وكذلك بعد التقرير عن التفاصيل غير الضرورية ، وأن تكون صياغته معبرة عن الأفكار الواردة فيه بعيدا عن استخدام الألفاظ البلاغية أو الافراط من استعمال المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنا .

أما القواعد الموضوعية فهي تتناول جوهر وخصائص ومحتويات التقدير من النتائج والآراء والتوصيات أو الاقتراحات والملاحظات أو التعليقات التي يقوم بسردها معد التقرير ، فيجب أن يستخدم المراجع حكمته وخبرته وفننته في سهيل اعداد تقرير يتميز بالمرونة لمقابلة تعدد وتعقد وتغير الظروف دون احداث ارباكات فيما يتضمنه من نتائج ، ويتميز بالموضوعية والدقة بالبعد عن التحيز بفرض التأثير على المطلعين عليه . كما أن بذل العناية المهنية الكافية أثناء ممارسة المراجع العملية التدقيق عند اعداد التقرير النهائي أمر واجب كمياري من معايير المراجعة المتعارف عليها ، مع ضرورة ملائمة التقدير بما يحتويه من آراء لنتائج الفحص الميداني وتشمله تشمبلا صادقا لمختلف جوانب التدقيق الطالي وغير الطالي . ومن القواعد الموضوعية أيضا ضرورة بيان الفترة التي بعد عنها التقرير وتاريخ انتهائه .

ويعتبر تضمين تقارير التدقيق كافة نتائج التدقيق بمستوياته المختلفة وفقا لمفهومه الحديث والافصاح عن هذه النتائج من أهم القواعد الموضوعية التي يجب مراعاتها عند اعداد هذه التقارير ، وتشتمل هذه القاعدة على مجموعة من العناصر التي يجب الافصاح عنها بكل الصدق والامانة ، منها ابداء الرأي في نقاط الضعف الجوهرية في نظم المراقبة الداخلية بالاستفادة من مفهوم الرقابة بالاستثناء والذي يقضي باعطاء اشارات عندما يكون الانتباه واجبا ، فتكون تحذيرية بالنسبة للمشكلات أو نقاط الضعف ، وتكون داعية للأخذ بأسباب النجاح بالنسبة لمواقف التفوق <sup>(٢٠)</sup> والتحسين .

ويترتب على الأخذ بهذا المفهوم أن يحدد المراجع الخارجي درجة اعتماده على نظم المراقبة الداخلية وتحديد نطاق الفحص . ومن هذه العناصر أيضا ضرورة ايضاح القيود التي تعرض لها المراجع وأثرت على عمله المهني حتى يمكن تفاديهما

مستقبلا ، وبيان مدى الالتزام بالقواعد النظامية ، وابداء الرأي الضمني في التقارير والقوائم المالية التي خضعت للمراجعة ، والافصاح عن مدى اطلاع المراجع على التقارير الخاصة بالكفاءة والفعالية التي تعدها المنظمة محل التدقيق ان وجدت . وأخيرا فمن الأمور الهامة ابراز كل من الجوانب الايجابية والسلبية التي أسفر عنها التدقيق وتضمين التقرير لوجهة نظر مسئولى واداري الجهة محل التدقيق مما أثاره المدقق من آراء وقضايا أو ما أبداه من ملاحظات تتعلق بعملهم .

(( الفصل الثاني ))

"الدراسة التطبيقية"

تزخر كتب الإدارة ومصادرها ، وتنطق الممارسات الفعلية للعمل الإداري من وجود نوعين من الرقابة طبقاً للجهة التي تقوم بها ، أولهما: الرقابة الداخلية من داخل المنظمة والتي تقوم بها إدارة هذا المنظمة على كافة فروع أنشطتها ، وثانيهما : الرقابة الخارجية التي تتولاها جهات أخرى ، ومثل هذا النوع من الرقابة مكان في معظم الأحوال تلبية للرغبة التاريخية لدى هيئات التشريع في ممارسة الرقابة وتأكيد المساهمة الإدارية والطالبة بالنسبة للمنظمات الخاضعة لها ، وبالغرضيات التي تراها ملائمة ، ولذلك فإن هذه الرغبة تعتبر من أهم أسباب النمو والتطور في شكل هيئات الرقابة وأجهزتها - ولقد ظهرت وتظهر - يوماً بعد يوم تنظيمات وأجهزة للرقابة مستقلة عن الوحدات محل التدقيق ، وبصرف النظر عن مدى الموضوعية في انشاء أو في ممارسات هذه التنظيمات فإن التقارير التي تعدها تختلف عن تلك التي تعدها أجهزة الرقابة الداخلية في الوحدة محل التدقيق ، حيث يتصف - وهكذا يفترض في مراجعي أجهزة الرقابة الخارجية الحياد والاستقلالية في أداء عملهم (\*).

وتتعدد أجهزة الرقابة الخارجية في الدول المختلفة طبقاً للنظام الإداري والتشريعي والسياسي للدولة ، وتأخذ سميات متباينة منها جهاز المحاسبات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية ، لجنة الحسابات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية ، لجنة الحسابات العامة بمجلس العموم في إنجلترا ، ديوان المحاسبة في الكويت ، الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر

---

(\*) نحن نفترض أنه حتى بالنسبة للمراجعين الداخليين فإن اتاحة الحرية لهم في كتابة تقاريرهم يعتبر أمراً لا خلاف عليه ، لا على النحو السائد الآن ، فهم منقادون لما تطلبه منهم الجهات التي يعملون بها ، ولا شك أن في هذا المسلك انحراف عن صفات العناية المهنية والجوانب الخلقية لمهنة المراجعة ، فضلاً عن أن الاسلام قد فرض للكاتب والشهيد ومن في حكمها الحرية التي تجعلهم يكشفون عن الحق فيطهروا مقدون عليه من عمل .

(٢١)

وديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية . ويتناول البحث بالدراسة والتحليل والتقييم في هذا الفصل ديوان المراقبة العامة السعودي باعتباره مجال الدراسة التطبيقية الميدانية ، بالتركيز على التقارير التي يقوم باعدادها ودراساتها دراسة انتقادية لتقييم مدى كفاءتها والاستفادة منها في اطار موجز للاجراءات والقواعد اللازمة لاعداد هذه التقارير وفق المفهوم الحديث للتدقيق .

دور ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية وتقريره :

تبرز أهم أجهزة الرقابة على الوحدات الحكومية وتلك التي تساهم الحكومة فيها بالمملكة العربية السعودية في وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، ووزارة التجارة وديوان المراقبة العامة<sup>(٢٢)</sup> . ويتركز البحث في هذا الحزب على ديوان المراقبة العامة ، باعتباره أهم أجهزة الرقابة الخارجية من ناحية ، وهو مجال الدراسة التطبيقية من ناحية أخرى ، وذلك على النحو التالي :

أولاً : طبيعة عمل الديوان وتسميته :

أنشئ ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية بموجب قرار مجلس الوزراء الصادر في ١٣٧٣/٧/٣ هـ ليتولى مراجعة حسابات الدولة بفرض المحافظة على الأموال العامة ، اذ يناط به التأكد من مدى تطبيق اللوائح والتعليمات المالية والادارية بالوزارات والمصالح ومراقبة عمليات الانفاق من حيث مدى الالتزام بالحدود المرسومة لاعتقادات الميزانية ، والعمل على اكتشاف حوادث الاختلاس والتلاعب في الحسابات مع اقتراح وسائل العلاج المناسبة ثم مراجعة الحساب الختامي للدولة والتحقق من سلامة الابداعات الواردة بالميزانية ويؤدي الديوان على هذا النحو - نفس الدور الذي يقوم به الجهاز المركزي للمحاسبة في مصر ، حيث قام الأخير بعمليات التحقق والتثبت من مدى

سلامة التصرفات المالية للوحدات الخاضعة له ومدى تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية المقررة ومدى الالتزام بالقواعد العامة لتنفيذ الميزانية، وقيامه بعمليات التحري والتقصي للكشف عن عمليات التلاعب أو الاختلاس أو التحريف أو التزوير ، وعمليات الدراسة والبحث لتحديد أوجه القصور في أنظمة العمل واقتراح سبل ووسائل العلاج . (٢٣)

ولقد تأكدت الصفة الاستقلالية الحيادية لديوان المراقبة العامة بالمملكة في المواد (١) ، (٣) ، (٢٨) من نظامه حيث يتضح بتبعيته لرئيس مجلس الوزراء مباشرة ، وكذلك عدم جواز قيام أى من العاملين به بالعمل في جهة أخرى غيره أثناء عمله في الديوان سواء كان ذلك بمقابل أو بدون مقابل ( كعضوية مجالس إدارة الشركات ، أو مزاولة العمل التجارى ، أو العمل فى الحكومة ) ، ولا أن يمارس العمل التجارى شراءً أو بيعاً أو مقايضة على أية معاملات مالية من أموال الدولة .

(٢٤)

ثانياً : الجهات الخاضعة للديوان :

طبقاً للمادة التاسعة من نظام الديوان فإن الجهات الخاضعة لرقابته هي :

- ١ - جميع الوزارات والادارات الحكومية وفروعها .
- ٢ - البلديات وادارات العمون ومصالح المياه .
- ٣ - المؤسسات العامة والادارات الأخرى ذات الميزانيات المنفذة التى تخصص لها الحكومة جزءاً من مال الدولة إما بطريق الإعانة أو الاستثمار .
- ٤ - الشركات والمؤسسات الخاصة التى تساهم الدولة فى رأسمالها أو تضمن لها حداً دنياً من الأرباح وفقاً لتنظيم خاص يعبده الديوان ويصدره قرار من مجلس الوزراء .
- ٥ - الهيئات الجديدة التى يكلف الديوان بمراقبة حساباتها بأمر من رئيس مجلس الوزراء أو بقرار من مجلس الوزراء .



ثالثا : كهنية مباشرة الديوان لاختصاصاته :

يباشر الديوان اختصاصاته السابقة طبقا للمادة العاشرة من نظامه وما بعدها بتحديد العلاقة بين الديوان والجهات الخاضعة لرقابته على النحو التالي (٢٥) :

- (١) تلتزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بتقديم كافة البيانات والمستندات والتسهيلات اللازمة للمندوبيه ومفتشيه بحيث يتمكن الديوان من مباشرة اختصاصاته .
- (٢) يبلغ الديوان ملاحظاته الى الجهة المختصة ويطلب اليها اتخاذ الاجراءات اللازمة على أن يبلغه بما اتخذته حيال ذلك خلال مدة أقصاها شهر واحد من تاريخ ابلاغها .
- (٣) اذا وقع خلاف بين الديوان والجهة المختصة وجب على الديوان عرض الأمر على رئيس مجلس الوزراء للفصل فيه .
- (٤) يلتزم الديوان بالمحافظة التامة على اسرار الجهات محل المراقبة ويسأل المتسبب عن تأخر ارسال البيانات المطلوبة والتقارير الدورية في هذه الجهات الى الديوان عن مواعيدها المحددة ، وكذلك في تأخر الاجابة عن ملاحظات الديوان خلال المدة المشار اليها ، وتنحصر المسؤولية في مدير الشؤون المالية أو من يقوم مكانه اذا لم تثبت مسؤولية شخص بعينه .

ويقوم ديوان المراقبة العامة بالمراجعة اللاحقة على الصرف متبعيا في ذلك أسلوب المراجعة الاختيارية ، حيث منح نظامه لرئيسه الحق في تحديد النسب المثوية لأعطال التدقيق ، ووضع اجراءات اختيار العينات وفقا للأسس الاحصائية والخبرات السابقة .

ويجب على الديوان في نهاية السنة اعداد تقرير سنوي بملاحظاته على حسابات الدولة ورفعها الى رئيس مجلس الوزراء مع ارسال صورة الى

مجلس الوزراء وأخرى إلى وزارة المالية والاقتصاد الوطني في مدة أقصاها  
نهاية الشهر التاسع للسنة المالية التالية :

رابعاً : تقرير ديوان المراقبة :

تفصي قواعد العمل في ديوان المراقبة العامة السعودي بضرورة أن يقوم  
مفتشوا الديوان بأعداد تقرير التدقيق الخاصة بالجهات الموكول اليهم مراجعة  
حساباتها ومراقبة عملياتها بعد الانتهاء من التدقيق ، كما تفصي هذه القواعد  
ضرورة أن تتضمن هذه التقارير الجوانب التالية :

- ١ - تحليل نتائج تنفيذ الميزانية مع بيان أسباب زيادة أو نقص الموارد الفعلية  
عن التقديرات ، ومقارنة النفقات العامة الفعلية بالمقدر من قبل .
- ٢ - بيان مدى تجاوز الاعتمادات في بعض أنواع النفقات ان وجدت ، والاعتمادات  
الاضافية خلال السنة وكيفية التصرف فيها .
- ٣ - مدى نظامية العمليات المالية التي خضعت للفحص وأوجه الاسراف وأسباب  
التأخر في تنفيذ المشروعات .
- ٤ - توضيح النظام المحاسبي المطبق وبيان الثغرات التي قد توجد في نظم  
المراقبة الداخلية ، ودراسة أسبابها والعمل على علاجها .
- ٥ - بيان مطلوبات الحكومة وتأخراتها ، ومدى كفاية أجهزة التحصيل وأنظمتها .
- ٦ - ملاحظات التفتيش المالي على المستودعات الحكومية والملاحظات العامة على  
نظم العمل بها .
- ٧ - بيان باللجان المالية التي اشترك فيها الديوان .
- ٨ - بيان الملاحظات الخاصة بنتائج فحص وتدقيق حسابات المؤسسات العامة  
الناطقة للحكومة .

وبعد مفتشوا الديوان تقارير مراجعتهم للجهات المختصة لهم بحيث تشتمل على العناصر التالية :

- أ - بيانات عن مستندات الصرف موضوع المخالفة .
- ب - موضوع المخالفة تفصيليا ( تكرار صرف . . . صرف مبالغ بدون وجه حق . . . تجاوز الميزانية . . . الى غير ذلك ) .
- ج - الأنظمة والتعليمات واللوائح المالية التي استند اليها مفتش الديوان وحصر التقرير في كشف المخالفة .
- د - توصيات الديوان بشأن المخالفة والاجراءات الواجب اتخاذها .

وفيما يلي نعرض لنموذج تقليدي لتقرير مراجعة صادر عن ديوان المراقبة العامة مجال الدراسة ، يبين العناصر الرئيسية التي يحتويها التقرير ، مع ملاحظة أن هذا النموذج يستخدم بصفة عامة بالنسبة لمختلف الجهات محل التدقيق ، فهو نموذج متعارف عليه بين مفتشي الديوان ومعدى التقارير فيه ، بناء على تقرير نمطي فيما سبق لم يعد يؤخذ به الآن (٢٦)

المملكة العربية السعودية  
ديوان المراقبة العامة

تقرير بملاحظات التدقيق

عن جهة .....  
عن الفترة من ..... حتى .....

- ١ - بيانات عن مستندات الصرف الملاحظ عليها :  
رقم المستند تاريخه المبلغ المبيان  
.....  
.....
- ٢ - توجه التقرير الى المسئول بالجهة محل التدقيق :  
سعادة / .....  
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته
- ٣ - الملاحظات التي أسفر عنها فحص المستندات :  
تبين لدى التدقيق أن هناك ..... ( يكتب موضوع  
المخالفة ) .
- ٤ - ما استند اليه الديوان في اكتشاف الملاحظة :  
يتم ذكر السند مثل ... ( السند النظامي أو القانوني ... القانون  
العام ... القانون التجاري ... اللائحة المنظمة اداريا وما إليها  
..... الى غير ذلك مما تم مخالفته من قبل الجهة محل التدقيق ) .
- ٥ - توجيهات وتوصيات الديوان والاجراءات التي يجب اتخاذها لعلاج  
المخالفة .  
تاريخ التقرير .....
- المفتش .....  
توقيعه .....  
نائب رئيس ديوان المراقبة العامة  
توقيعه .....

يتولى المفتش معد التقرير رفعه الى رؤسائه في الديوان بما يفيد انتباهه من عمله ، حيث يتولى الديوان بعد ذلك ارسال نسخة منه الى الجهة محل التدقيق بالطرق المخصصة لذلك ، ويستخدم هذا التقرير بالنسبة لمختلف الجهات الخاضعة لرقابة الديوان مع مراعاة التعديلات التي قد تتطلبها عملية التدقيق من جهة لأخرى منها على سبيل المثال ما يلي :

أ - في البند الأول وهو بيانات عن مستندات الصرف قد يعنى أن يكون مصدر المخالفة اعتماد مستندى أو فحص مستودعات ( مخازن ) أو مراجعة مستندى تطبيق عقد في جهة ما مثل عقود الاغاشة أو الصيانة ، وهكذا يتم تفسير البيانات حسب مصدر المخالفة .

ب - بالنسبة لموضوع المخالفة في البند الثالث يتم كتابة ما تم تنفيذه فعلا ويقارن بما يجب أن يكون للوصول الى موضوع المخالفة مثل ( تم صرف مبلغ . . . . . لغرض . . . . . ، ولكن ما يجب صرفه مبلغ . . . . . بفارق قدره . . . . . تسم صرفه بالزيادة ) ، وهكذا بالنسبة للمخالفات التي لا يوجد بها مبالغ مثل الاجراءات الخاطئة حيث يوضح الاجراء السليم الذي كان يجب اتباعه أما باقي العناصر فانها تكون موحدة غالبا في جميع التقارير .

### نتائج الدراسة التطبيقية على ديوان المراجعة :

(٢٧)

إذا انتقلنا الى الواقع العملي فانه يمكننا تسجيل النتائج والملاحظات التالية :

(١) ليس هناك نمط لتقرير الديوان ولا حتى لمصمياتها بل يضع كل مفتش أو مجموعة

مفتشين ملاحظاتهم ومرئياتهم طبقا لما تفرضه عليهم ثقافتهم وظروف عملهم .

(٢) ليست للديوان كما ورد في مرسوم انشائه سلطة مستقلة في وضع برنامج التدقيق ،

وانما قصارى القول أنه منفذ لتعليمات وزارة المالية والاقتصاد الوطني التي

ينصب اهتمامها على التنفيذ الطالي لبنود الميزانية وفقا للقواعد واللوائح

والتعليمات الصادرة في هذا الشأن .

(٣) تتم معظم عمليات التدقيق التي يتولاها الديوان للجهات الخاضعة لرقابته بشكل مركزي داخل مكاتب الديوان بالرياض ، حيث ترسل هذه الجهات دفاترها ومستنداتها المطلوب مراجعتها في صناديق خاصة الى مقر الديوان ، ليتولى مفتشو الديوان تدقيقها . ويمكن أن تظل هذه المحررات تحت الفحص لفترة طويلة ( ربما سنوات ) مما قد يؤدي الى تلفها أو فقدها ، أو تقليل الاستفادة من عملية تدقيقها نظرا لما تنسم به عملية التدقيق من ضغط وبالتالي بطء وارتفاع في التكلفة .

هل ان الجهات محل التدقيق تتأخر أحيانا في ارسال دفاترها ومستنداتها الى الديوان مما يترتب عليه تأخر عمليات الفحص والمراجعة وفوات فرصة ، وإدراك ما يمكن اصلاحه .

ويعتبر البطء الشديد من الديوان في فحص ما يصل اليه من محررات ومستندات لفترة طويلة - للأسف - من أهم سمات العمل به ، وهذا فضلا من ضعف أنظمة حفظ المستندات سواء في الديوان أو الجهات محل التدقيق .

ولا شك أن أسلوب المركزية الذي يتبعه الديوان في مراجعاته له أثر كبير في زيادة ضغط العمل على مفتشي الديوان في المركز الرئيسي وتأخر عملية المراجعة لعدد طويلة .

ويستثنى من التدقيق المركزي طي النحوا المشار اليه بعض المؤسسات التي تساهم فيها الدولة حيث يتوجه مفتشو الديوان اليها لاجراء التدقيق بشكل ميداني .

ولقد كان الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر يتبع أسلوب المركزية

في التدقيق في بداية انشائه حتى تم التحول الى أسلوب المراجعة الميدانية بانشاء وحدات تابعة للجهاز في المحافظات المختلفة يتولى المفتشون فيها المراجعة ميدانيا بالوحدات الخاضعة له .

(٤) لوحظ كذلك أنه لا يتم تغيير المفتشين بالنسبة للجهات محل التدقيق ، بحجة أن التدقيق يتم مركزيا ، وبالتالي فان مجال نشأة أو انشاء علاقات شخصية بين المراجعين والعاملين بهذه الجهات يعتبر أمرا محدودا لا يؤثر على حياد المراجعين ، وعلى ذلك فان الوضع الحالي هو تخصيص مفتش أو مجموعة مفتشين لكل جهة محل تدقيق .

والمواقع أن التجربة المصرية في هذا الشأن تعتبر ذات قيمة حيث يتم تغيير مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات لجهة ما كل فترة معينة تجنباً لما قد يحدث من أثر لتكوين العلاقات الشخصية على حياد المفتشين ودقة أداؤهم لعطيم .

(٥) يمكن التأكيد أنه وإن تمت الدولة - متمثلة في ديوان المراقبة العامة ووفق قرار انشائه - أن يتم اعداد تقارير التدقيق شاملة للمستويات الثلاث ( التدقيق المالي - تدقيق الكفاءة - تدقيق الفعالية ) ، وفقاً للمفهوم الحديث إلا أن الواقع ما زال يسفر من اقتصار التدقيق على المستوى الأول ( التدقيق المالي ) كما تؤكد ذلك نماذج تقارير المراجعة الصادرة عن الديوان ، والقطاعات التي تمت مع بعض مفتشيها حيث يتم تركيزهم عند اعداد التقارير على المخالفات المالية من واقع مستندات الصرف ، بل إن هذا المستوى لا يسلم من بعض الملاحظات منها عدم الربط بين معايير الأداء المالي التي تم اعدادها بالمراجعة المالية من واقع مستندات الصرف لتحقيق الرقابة المالية الشاملة ، في حين تقتضي الاتجاهات الحديثة في الرقابة الامتداد الى تقييم الأداء ( من خلال المستويين الأخيرين ) ، ويعتبر ذلك مهماً لحسن استخدام الموارد وتحقيق الاهداف . ومع ذلك فتوجد بعض الصعوبات المباشرة للأخذ بهذا الاتجاه منها ضعف مراعاة الدقة في اعداد تقارير

أرقام اعتمادات الميزانية ، وعدم مسايرة تبويبها لخدمة رقابة وتقييم الأداء ، حيث ينبغي اعدادها على أساس البرامج والأداء .

هذا فضلا من قصور النظام المحاسبي الحكومي الحالي في المملكة من خدمة مجالات التدقيق الشامل والحدوث بتوفير أسس القياس المناسبة وتوفير التبويب المناسب لحسابات الحكومة بما يساعد على تطبيق هذا المفهوم وكذلك قصور هذا النظام من توفير معايير الأداء المناسبة والملائمة لاعداد تقارير التدقيق الشامل بالشكل المطلوب ، هذا الى جانب عدم وجود الزام على مفتشي الديوان بتدقيق عناصر الكفاءة والفعالية .

(٧) رغم الاقتصار على الجوانب المالية في التقرير فان المراجعة والفحص لا تمتد الى نظم الضبط الداخلي أو القصور في أجهزة الادارة . . مع أن ذلك مفيد في تحديد الأسباب الحقيقية للمخالفات المالية التي يتم اكتشافها ، هذا فضلا عن أن التدقيق لا يطابق مستندات الصرف مع الواقع الفعلي ( ميدانيا ) ، وهذا لا يمكن من اكتشاف الأخطاء الفعلية لأن مستند الصرف غالبا ما يكون جزءا من عملية توريد أو عملية انشائية كبيرة مما يوجب النظر في عقد هذه العملية بالكامل ، ويتم مراجعة ما تم ادخاله الى المخازن فعلا من واقع مستنداتها ، ومحاضر ما تم اتلافه ومحاضر فحص الأصناف .

(٨) ان المناقشات التي يجب أن تتم بين الديوان والجهات محل التدقيق - وفقا لما جاء في نظام الديوان - لا تأخذ الوقت والجهد الكافيين رغم أهميتها في متابعة نتائج المراجعة وتصحيح الأخطاء .



(٨) عدم كتابة العبريات المتخصصة في مجال التدقيق بشكل عام ، وفي مجال التدقيق الشامل بمفهوم الحديث بمسألة خاصة .

(٩) يقضي نظام العمل بالدوران أن يرفع تقاريره الى الجهات المسؤولة في مدة أقصاها نهاية الشهر التاسع للسنة المالية التالية ، ويعتقد الباحثان أن هذه المدة أكثر مما يجب ( ويترتب عليها فقد كثير من المزايا والفوائد ) التي يمكن أن تتحقق لو كانت ( هذه المدة أقصر من ذلك ) ، ولا شك أنه كلما طالت فإن الملاحظات التي يتضمنها التقرير باعتبارها وظيفة ستفقد أهميتها ، فقد تتكرر نفس الملاحظات خلال السنة التالية لعدم أخذها في الاعتبار .

(( خاصة البحث ))

قام البحث على فرض أساسي فحواء أن غياب تطبيق المفهوم الحديث للتدقيق هو السبب الأساسي لانخفاض مستوى التقارير التي يعدها ديوان المراقبة العام مما يحد من الاستفادة منها .

ونظرا لأهمية التقارير فقد هدف البحث الى تقديم عدد من الاقتراحات التي تعالج نواحي القصور فيها في ضوء كل من الضوابط العلمية والظروف البيئية ، واقترح نموذج عام لما يجب أن تكون عليه هذه التقارير وفقا للمفهوم الحديث للتدقيق الشامل . ولذلك اقتضى الأمر أن يعرض البحث أحدث ما توصلت اليه الدراسات فيما يتعلق بمفهوم التدقيق ثم يقدم عرضا موجزا وجديدا للاجراءات والقواعد العلمية والعملية لاعداد التقارير ، وينتقل بعد ذلك الى تناول ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية باعتباره أهم أجهزة الرقابة الخارجية ، واخضاع عملية التدقيق - من حيث اسلوب العمل والتقرير - التي يقوم بها لدراسة انتقادية في ضوء التناول السابق لما يجب أن يكون .

ولقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب النظري والتطبيقي الميداني حيث تم الاطلاع على قدر كاف من المصادر النظرية ذات الصلة بموضوع البحث من كتب علمية ومطبوعات للجمعيات العالمية والمحلية المهتمة بالتدقيق .

ولقد تم الحصول على نماذج لتقارير المراجعة التي يعدها مفتشو ديوان المراقبة العامة السعودي ومجموعة من المطبوعات الخاصة بعملية المراجعة التي يقوم بها مفتشوه ، وتم اجراء عدة مقابلات مع بعضهم ورؤساءهم من وطنيين ومتقدين للحصول على المعلومات الخاصة بالجوانب التطبيقية والعملية في عملية التدقيق ، وأن اكتنف ذلك صعوبات في الحصول على بعض هذا المعلومات على نحو ما اشير اليه في مقدمة البحث .

ولقد توصل البحث الى النتائج التالية :

(١) لم يعد مفهوم التدقيق قاصرا على التدقيق المالي بل ان التدقيق المالي يعتبر حدا أدنى لما يجب أن يكون عليه التدقيق طبقا لمفهوم الحدوث حيث أضيف الى ذلك مستويان ومجالان آخران لعملية التدقيق يتمثلان في تدقيق الاقتصاد والكفاءة من جهة ، وتقييم مدى فعالية تحقيق الاهداف والنتائج من ناحية أخرى ، وقد زاد ذلك من أهمية التدقيق كأداة أساسية من أدوات التحليل الانتقادي العام لعمل المنظمات .

(٢) لا معنى ما تقدم أن تطبيق التدقيق بالمفهوم الحديث أمر واجب أو ممكن في كل الحالات ، فبالنسبة لبعض أنواع المصروفات ضئيلة القيمة مثلا فانه تطبيق لمبدأ التكلفة والعائد لا يكون من المنطقي تطبيق هذا المفهوم حيث لا تبرر نتائج تطبيقه الوقت والمجهود الذين يمكن أن يبذلوا في هذه الحالة .

ومن ناحية أخرى فان بعض جوانب مستوي المراجعة الاضافيين ( الاقتصاد والكفاءة والفعالية تواجه صعوبات في تحديد المعايير لبعض الأنشطة ، وان أمكن الاستعانة ببعض المؤشرات العامة في هذا الشأن والتي تكون بدورها مقدمة لوضع معدلات محاضرة للتعديل والتطوير كلما كان هناك الى ذلك سبيل .

بناء على النتيجتين السابقتين فانه يمكن القول ان غياب تطبيق المفهوم الحديث للتدقيق راجع بصفة أساسية الى صعوبة تطبيق هذا المفهوم من الناحية العملية .

(٣) أمكن مرض نماذج لأهم اجراءات وقواعد اعداد التقارير وفق للمفهوم الحديث للتدقيق تتضمن فيما يتعلق بالاجراءات ، تحديد نوع التقرير وتحضير الأوراق والملفات والقوائم التي ستخضع للتدقيق ، وتسجيل النقاط التي يتوقع المراجع حاجته اليها عند اعداد التقرير ، ووضع دليل خاص بكيفية كتابة التقرير وعدد نسخه وكيفية تداولها واعداد مسودة التقرير .

وفما يتعلق بقواعد اعداد التقرير فقد أمكن تقسيمها الى قواعد شكلية وقواعد موضوعية حيث تتضمن الشكلية منها كتابة التقرير على الأوراق الرسمية لجهاز الرقابة ، وحسن اختيار عنوانه والوضوح والبساطة فسي الصياغة والاختصار . بينما تتضمن القواعد الموضوعية كل من المرونة والدقة وتحري العناية المهنية والموضوعية وبما ان الفترة المعد عنها والانصاح عن نقط الضعف الجوهرية في نظم المراقبة الداخلية والقيود التي تعرض لها المراجع ومدى التزام الوحدة محل المراجعة بالقواعد النظامية ثم عرض الرأي المهني في التقارير والقوائم التي خضعت للفحص والجوانب الايجابية والسلبية التي أسفر عنها .

ولقد كشفت الدراسة التطبيقية الميدانية عن نتائج

أخرى وذلك على النحو التالي :-

(٢) رغم ما يوحى به منطوق مرسوم انشاء ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية خاصة المواد ( ١ ، ٣ ، ٨ ) من الصفة الاستقلالية والحيادية للديوان الا أن واقع الممارسة العملية يؤكد ضعف هذه الصفة ، فقصارى القول أنه منفذ لتعليمات وزارة المالية والاقتصاد الوطني بشكل أساسي ، والتي ينصب اهتمامها على المراجعة المالية ، وقد تفرض ذلك ضرورات التطبيق العملي باعتبارها جهة اختصاص في مجالات معينة ، ووزارة التجارة مثلا في مجالات أخرى .

(٥) يشير فحص محتويات تقرير ديوان المراقبة الى ما يلي :

أ - عدم وجود نمط لمسميات التقرير ولا لأجزائه .  
ب - عدم تعرض التقرير لنظم المراقبة الداخلية وأجهزة الادارة بالفحص والتقييم .

ج - اقتصار التدقيق على الجوانب المالية دون النظر الى أى من مستويي التدقيق الذين أضافهما المفهوم الحديث للتدقيق ، وفي مقدمة أسباب ذلك عدم مسايرة تبويب الموازنة العامة للدولة لغد ممة أغراض الرقابة الحديثة وتقييم الأداء . وعدم ملائمة التبويب الحالي لحسابات الحكومة وأسس القياس المحاسبي المتبعة ، وما ترتب على ذلك من قصور عن توفير معايير الأداء الملائمة لقياس عناصر الكفاءة والفعالية ، بالإضافة الى عدم الزام مفتشي الديوان بفحص وتقييم هذه العناصر أصلا .

(٦) الاعتماد على المركزية المكانية لعمليات المراجعة حيث تتم بمكاتب الديوان ويمكن تسجيل الملاحظات التالية بهذا الشأن :

أ - تأخر ارسال الجهات محل التدقيق لمحركاتها الى مقر الديوان احيانا .  
ب - طول العدة التي تظل هذه المحركات تحت الفحص خلالها .

ومحصلة هذه الملاحظات تعرض المحركات للتلف أو الفقد وفترات وقت الاستفادة من تدقيقها .

(٧) ارتفاع الحد الأقصى الزمنى لارسال الديوان تقارير التدقيق الى الجهات المسئولة حتى الشهر التاسع من السنة المالية التالية .

(٨) عدم الاهتمام بالمناقشات بين الديوان والجهات محل التدقيق لدرجة يمكن القول أن هذه المناقشات غير كافية .

(٩) انخفاض كفاءة القائمين على التدقيق واعداد التقارير بوجه عام ، وفيما يتعلق بتدقيق عناصر الكفاءة والفعالية بوجه خاص . ويعتبر ذلك مانعاً تماماً للوضع بالنسبة للجهاز المركزي للمحاسبات في مصر من حيث التركيز من قبل مفتشي الجهاز على اعداد تقارير تبين نتائج التدقيق المالي دون الأخذ في الاعتبار تقييم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز

وقياس عناصر الكفاءة والفعالية فيها ، ومن الأسباب الرئيسية لذلك نقص الكفاءات من العاملين في الجهاز في هذا المجال وانخفاض قدرات الموجودين حاليا .

ويمكن القول أن ظروف العمل ونقص عدد الكفاءات المؤهلة لاعداد التقارير يعتبران كذلك من أسباب انخفاض مستوى هذه التقارير ، ولقد اهتمت بالبحث الى التوصيات التالية :-

أولا : نظرا لأن تبعية الديوان رسميا الى مجلس الوزراء لا تتعدى التبعية النظرية ، فمن الأفضل من وجهة نظر الباحثين أن يتم ما يلي :

أ - انشاء مكتب تابع للمفتشية العامة التي تتبع بدورها النائب الثاني لرئيس مجلس الوزراء يختص بتلقي تقارير الديوان عند الضرورة وبحول المكتب ما يراه الى جهات الاختصاص ثم يتابع ما يرى أنه يستوجب هذه المتابعة .

ب - انشاء وحدة أو وحدات متابعة بالديوان للاتصال والتنسيق مع مكتب المتابعة بالمفتشية العامة بالاضافة الى بذل مزيد من العناية باجرا ومتابعة المناقشات بين الديوان والوحدات فيما يستلزم هذا المناقشات ، لما لها من أثر في تفسير المواقف وتحسين الأوضاع محل المناقشة ويمكن أن يتم ذلك من خلال دفتر متابعة يتضمن بيانات عن الوحدة ، النشاط ، الجهة ، فترة التدقيق ، تاريخ التدقيق ، الملاحظات .

ثانيا : وجوب خفض الحد الاقصى لفترة ارسال الديوان تقاريره الى الجهات المسؤولة من تسعة شهور من السنة التالية الى ثلاثة شهور على الأكثر ، حتى لا تفقد ملاحظات التقرير أهميتها الوظيفية بالنسبة للسنة المالية التالية .

ثالثا : انشاء مكاتب تابعة للديوان في المناطق المختلفة بالملكة ( وليكن على مستوى عواصم المناطق ) على أن يتم تجهيزها بالأدوات المكتبية اللازمة للعمل ، مع نظام ييسر حفظ واسترجاع البيانات والمستندات عند الرغبة

في ذلك ، وأن ينتدب الى هذه المكاتب عدد ملائم من مفتشي الديوان برئيس لمجموعتهم لاجراء التدقيق الخاص بالوحدات التي تخضع للتدقيق وذلك ضمانا لعدم فقد أو تلف المستندات وتجنبنا للتأخير ، لأن فسي ذلك توزيع لعبه العمل ومن ثم تخفيفه وسرعة انجازه .

ولا شك أن نظام الدوام الرسمي الأسبوعي بالمملكة يتيح لهؤلاء الاتصال واللقاء بذويهم ، مع اقتراح بدلات وإقامة مشجعة لاتمام العمل على هذا النحو ، ووضع نظام للتبادل بين مجموعات المفتشين على مستوى المملكة بين المكاتب الفرعية حفاظا على حيادهم ودرء الاحتلالات أية آثار لأى علاقة غير مرغوبة مع الجهة محل التدقيق ، وتشجيعها للمنافسة والحفاصة بهنهم .

رابعاً : وضع أسلوب أو نظام عمل في هذه المكاتب يحقق التدقيق الوفاي خلال السنة على الوحدات الخاضعة للرقابة كأن يخطط لزيارة مفتشي الديوان لهذه الوحدات كل ربع سنة مثلا مرة على الأقل لزيارات استطلاعية تمنع وقوع الأخطاء أو الانحرافات قبل أن يستفحل أمرها في حالة الانتظار الى آخر السنة ، ولا شك أن ذلك يفيد أيضا في تحديد نقاط أولى بالتركيز عند التدقيق النهائي ، كما ييسر اعداد مسودة التقرير .

خامساً : إعادة النظر في تبويب الموازنة العامة للدولة وبالتالي الوحدات الحكومية الخاضعة لرقابة الديوان ، بتحويلها الى موازنة برامج وأداء مما ييسر تدقيق عناصر الكفاءة والاقتصاد والفعالية ما أمكن .

سادساً : أن يمتد التدقيق الذي يجربه مفتشو الديوان الى أنظمة الرقابة الداخلية نظرا لما يعرّتب على ذلك من تحديد أبعاد وإطار وحجم التدقيق النهائي الخارجي .

سابعاً : عمل نماذج نظمية لتقرير التدقيق الصادر عن ديوان المراقبة العامة كجهاز رقابة خارجية للوحدات والجهات الخاضعة له مع مراعاة الجوانب التالية :-

أ - الأخذ في الاعتبار الوحدات المتشابهة النشاط على أن تترك فرصة للتعبير الطفيف الذي يستلزمه نشاط الوحدة حتى يمكن ( نتمجدة للاستقرار النسبي في شكل ومحتويات التقرير ) اجراء المقارنات سواء على مستوى الوحدة لعدة سنوات أو للوحدات متشابهة النشاط للخروج بنتائج ذات معنى تفيد في اصلاح الأوضاع .

ب - الالتزام باجراءات وقواعد اعداد التقارير المشار الى موحزها المقترح في هذا البحث كدليل عمل للتعبير عن نتائج التدقيق مما يقلل من الجهد ويسرع في التنفيذ ويتجنب نسيان أو اغفال جوانب هامة .

ج - أن يتضمن التقرير كافة مستويات التدقيق الشامل بمفهومه الحديث وان غابت المعايير فليجأ الى المؤشرات بصفة مرحلية ولعمل مما يساعد على ذلك ما يلي :

١ - توجيه نظر الباحثين الى ولوج نطاق تحديد معايير التدقيق للمستويين الجديدين .

٢ - اعداد دليل شامل ومتكامل يحتوي على كافة ما يتم التوصل اليه من المعايير أو المؤشرات أو المعدلات التي يمكن لعفتشي الديوان استخدامها عند قيامهم بتدقيق الأنشطة المختلفة للجهات الخاضعة لرئاسة الديوان ، وعند كتابة التقارير النهائية للتدقيق . كما يفضل تقسيم هذا الدليل الى عدة أقسام يتضمن كل منها نشاط معين ( صحة ، تعليم ، صناعة ، تجارة ... الى غير ذلك ) ، كما يراعى توزيع نسخ الدليل على المفتشين القائمين بالتدقيق في الديوان . ويلزم لزيادة الفائدة من هذا الدليل تعديل ما يحتويه من معدلات أو مؤشرات كل فترة عندما يتطلب الأمر ذلك لتتنشى مع التغيير والتطور المستمر في المعدلات والمؤشرات المحلية والعالمية ، وممع أى متغيرات أو ظروف أو أحداث قد تتطلب ذلك التعديل .

٣ - العمل على رفع كفاءة العاملين في التدقيق بحيث يوفون في تقاريرهم بكافة



مستويات التدقيق وخاصة ما يتعلق بتدقيق الكفاءة والفعالية ، ولعل ذلك يتحقق من خلال الاقتراحات التالية :-

- امداد العاملين ذوى الصلة بما سيتضمنه التقرير من محتويات في الوحدات محل التدقيق بمفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية ، والمعايير أو المؤشرات التي ستعتبر أساسا لتقييم أعمالهم مما ييسر عملية التدقيق ذاتها .

- عقد دورات تدريبية علمية وعملية للمفتشين الحاليين تتضمن بشكل أساسي المفهوم المعاصر للتدقيق وكيفية تطبيقه ، ومتابعتهم أولا بأول .

- أن ينضم عند الضرورة الى فريق المراجعين مجموعة فنية فاهمة لجوانب هذين المستويين ليعينوا على فهم المعايير الخاصة بهما وكيفية تطبيقها مع وضع تعاريف مبسطة لكل مع ذكر أمثلة تطبيقية الأمر الذي يعين فني اعداد تقرير متكامل ، ولعل الدليل السابق اقتراحه يفيد في هذا المجال .

- اعتبار المؤهل الجامعي من تخصص المحاسبة حدا أدنى للمؤهلات العلمية اللازمة لممارسة مهنة التدقيق للوطنيين السعوديين ، ويمكن اسناد الوظائف المساعدة في عملية التدقيق الى مستوى الدبلومات الخاصة والمتوسطة والعمل على استقطاب الخبرات الطلحة بالمفهوم الحديث للتدقيق علما وعملا .

- وضع نظام للحوافز بالنسبة لمفتشي الدبوان يتناسب مع جهد ومسئولية العمل التدقيقي بالمفهوم الحديث .

٤ - محاولة ايجاد نظام محاسبي واداري موحد ومرن في نفس الوقت للوحدات متشابهة النشاط يتضمن توحيد المفاهيم والمصطلحات المستخدمة فني النشاط .

٥ - العمل على اشتراك أكثر من مفتش واحد في اعداد تقرير التدقيق بحيث يتولى كل مفتش تدقيق مستوى معين من مستويات التدقيق محل المراجعة والتقييم وخاصة بالنسبة للوحدات كبيرة الحجم أو متعددة النشاطات ولا شك أن ذلك يبسر اعداد التقرير العام في الوقت المناسب لـتزداد الفائدة المرجوة منه .

وفيما يلي يعرض الباحثان نموذجا مقترحا لما يجب أن يكون عليه التقرير الذي يرفعه القائمون بالمراجعة الى رؤسائهم بالديوان .

بسم اللع الرحمن الرحيم

صفحة رقم ( )

..... الرقم المملكة العربية السعودية  
..... التاريخ ديوان المراقبة العامة  
..... المرفقات

تقرير بنتائج التدقيق

..... عن جهة  
..... بمنطقة  
..... عن الفترة ..... حتى

سعادة / نائب رئيس ديوان المراقبة العامة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .. وبعد

طبقا لتكليفكم لنا بمراجعة العمليات والأنشطة والحسابات والقوائم  
والتقرير الخاصة بـ \_\_\_\_\_ بسرنا أن نرفع لكم النتائج التالية  
وملاحظاتنا عليها :-

أولا : بالنسبة للتدقيق التالي ( المراجعة الطالية ) :

١ - أن جميع العمليات الطالية قد تمت بطريقة مشروعة وقانونية ، فيما عدا  
ط يلي :-

... يحدد المراجع موضوع المخالفة وطبيعتها ان وجدت وما استند  
اليه في اكتشافها واقتراح المناسب لها ويمكن أن يحدد ذلك فسي  
شكل جدول على النحو التالي :-

المستند تاريخه المبلغ البيان طبيعة المخالفة السند القانوني  
والاقتراحات

.....  
.....  
.....

صفحة رقم ( )

- ٢ - أن التقارير والقوائم المالية قد فحصت وتم تدقيقها وقدمت بصورة صادقة وموضوعية . . . . . وهناك بعض الملاحظات على النحو التالي : ( ان كانت هناك ملاحظات على هذه التقارير والقوائم تذكر بوضوح مع بيان أسبابها . . . . . )
- ٣ - أن هناك التزاما عاما باللوائح والتعليمات والاجراءات المالية المحددة من قبل ، فيها عدا . . . . . ( يحدد المراجع النصوص أو النصوص التي تمت مخالفتها وملاحظاته عليها . . . . . من حيث مدى أهميتها . . . . . ومدى قبول هذا التجاوز ) .
- ٤ - ونوصى بشكل عام بما يلي : . . . . . ( ان كانت هناك توصيات يستفاد منها في مجال عدم الوقوع مستقبلا في الأخطاء والمخالفات ) .
- ثانيا : بالنسبة لتدقيق الاقتصاد والكفاءة :

- ١ - أن الموارد المالية والانتاجية قد تم تدبيرها بطريقة اقتصادية ( وأن كانت هناك أى ملاحظات على بعض هذه الموارد نتيجـة عدم مراعاة النواحي الاقتصادية لشأنها يجب ذكرها ، ولفت النظر اليها لعدم تكرارها مثل شراء أجهزة ومعدات ذى تكلفة عالية رغم وجود البديل الذى يحقق نفس الأغراض وبتكلفة أقل كثيرا . أو اللجوء الى مصادر تمويل ذات تكلفة باهظة في حين يمكن الحصول على أفضل منها . . . . . وهكذا ) .
- ٢ - أن هذه الموارد عامة مستخدمة ومستغلة استغلالا أمثلا وفق المعدلات المحددة لها من قبل ، بيد أن هناك بعض الملاحظات : ( يحدد المراجع أى سوء استخدام لبعض هذه الموارد أو أى طاقات عاطلة غير مستخدمة - بشرية وغير بشرية ، تحمل الوحدة أعينها لا يمرر لها لوقت دون استغلالها والاستفادة منها ) .

صفحة رقم ( )

٣ - ترجع الأسباب الرئيسية لعدم استخدام هذه الموارد بكفاءة وبشكل

اقتصادي ( ان وجدت ) الى ما يلي :- ( تذكر الأسباب مثل ) :-

أ - الحصول على هذه الموارد تم بطرق غير اقتصادية .

ب - الحصول على موارد بمواصفات غير ملائمة .

ج - الحصول على موارد معينة دون ما حاجة اليها .

د - الحصول على موارد بمواصفات خاصة دون توافر الخبرات

والكفاءات اللازمة لتشغيلها . . . . . وهكذا .

٤ - ان نظم المعلومات الادارية والمحاسبية في الوحدة حميدة أو ممتازة

( مثلا ) في مجال توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والبيانات

والمعلومات التي تبهر عملية الفحص والتدقيق .

( وتجب الاشارة الى أى قصور أو نقاط ضعف في هذا النظم وابداء

الرأى فيها ان وجدت ) .

٥ - نوصى بما يلي : . . . . .

( ان كانت هناك توصيات خاصة بهذا المستوى من التدقيق نذكر

تفصيلا ، مثل أى توصيات تؤدي الى تدنية نفقات التشغيل السنوي

أدنى حد ممكن دون المساس بمستوى أداء الخدمة ، أو تؤدي الى

زيادة انتاجية هذه الموارد - البشرية أو غير البشرية - أو توصيات

خاصة بالحد من تنفيذ أعطال لا يرجى منها فائدة معينة أو عدم

أداء نشاطات تخدم احتياجات هامة . . . وهكذا ) .

ثالثا : بالنسبة لتدقيق فعالية تحقيق الأهداف والنتائج :

١ - ان النتائج المطلوبة والمنافع المتوقعة قد تحققت بنسبة . . . . . %

( يتم ذلك بالنسبة لكل نشاط أو برنامج يتم تنفيذه )

صفحة رقم ( )

النشاط أو البرنامج	النتائج المتوقعة	النتائج الفعلية	النسبة %
أ	x	x	.....
ب	x	x	.....
ج	x	x	.....
الوحدة ككل	x	x	.....

٣ - الأسباب التي أدت الى عدم تحقيق النتائج والأهداف المتوقعة أو الفشل في تحقيقها تتمثل في .....  
( يتم ذكر هذه الأسباب وأهمها بدقة وإذا كان هناك تحقق مرضي بالقياس للنتائج المتوقعة ولكن تبين أن هناك ظروفًا طرأت كانت يمكن أن تجعل النتائج أفضل فانه من الواجب الإشارة إليها أيضًا وذلك حتى يمكن وضع التوصيات المناسبة .

٤ - توصي لزيادة الفعالية ولضمان تحقيق النتائج والاهداف بما يلي :  
( يتم سرد أي توصيات أو اقتراحات يراها المراجع تؤدي الى ذلك ) .

رابعاً : الصعوبات والمعوقات أو المحددات التي وضعها المراجع بحيث فرضت مدى معيناً لشمول المراجعة :

المراجع المسئول	الاسم	التوقيع
} تحريراً في ... / ... / ... في حالة تعدد المراجعين } عضو } عضو	شوقا أورثيسا	.....
	عضو	.....
	عضو	.....

وفي حالة موافقة واعتماد المسئول الذي رفع اليه هذا التقرير بديوان المراقبة العامة ، وبما يتفق مع المفهوم الحديث للتدقيق ، فإنه يجب أن يوجه هذا التقرير بنصه (أو بعد التعديل) الى الجهة التي تمت المراجعة فيها بخطاب تفطية مقترح على النحو التالي :

بسم الله الرحمن الرحيم

المملكة العربية السعودية  
ديوان المراقبة العامة  
الرقم .....  
التاريخ .....  
المرفقات .....

توجه الي المسئول بالجهة محل التدقيق :

سعادة / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته . . وبعد

مرفق طيه تقرير تفصيلي بنتائج التدقيق الخلى بوجدتكم ، برحمتك  
التكرم بالاطلاع على ما ورد فيه من ملاحظات وآراء ومقترحات أو توصيات  
ودراستها وموافقاتنا بركم عليها في مدة أقصاها .../.../...

والله ولي التوفيق . . .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

نائب رئيس ديوان المراقبة العامة

تحريرا في .../.../... التوقيع .....

الاسم ( .....

وفي حالة قصور الجهات محل التدقيق في ردها على ملاحظات  
الديوان اما بعدم الرد أو المعاطلة ، أو بالردود غير المقنعة ، فانه يمكن  
اخطار المفتشية العامة لاتخاذ اللازم وعلى حسب المقترحات السابق الاشارة  
اليها وذات الصلة بهذا الموضوع للتصرف .

الهوامش :

- (١) ادارة الأبحاث الاقتصادية والاحصاء ، مؤسسة النقد العربي السعودي ، التقرير السنوي عام ١٤٠٨ (١٩٨٨) ص ٢٧ .
- (٢) مجلة تجارة القصيم - صادرة عن الغرفة التجارية والصناعية بالقصيم ، العدد رقم ٢٧ - وجب ١٤٠٨ ( فبراير ١٩٨٨ ) ص ١٣ .
- (٣) عباس زاهر ، مراجعة الحسابات الحكومية وتطبيقاتها العملية في المملكة العربية السعودية ، ديوان المراقبة العامة ، الرياض ١٤٠٣ (١٩٨٢) ، ص ٢ .
- (٤) د . مرسى سلامة ، مذكرات في ادارة النقل ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، ط ٢ ، ١٩٨٤ ، ص ٢٠ .
- (٥) د . أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، دار المعرفة الجامعية ، اسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ٧ .
- (٦) د . محمد السيد سرايا ، الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة ، الدار الجامعية ، اسكندرية ، ١٩٨٦ ، من ص ٦٧ الى ص ٧٠ .

(7) See:-

- Felix pomerawz, Alfred J. Cancellieri, Joseph B. Stevens and James I. Savage, "Auditing in the public sector", (Warren, Gorham & Lamont, New York, 1976) PP. 1 - 3.
  - AICPA, "Auditing standards Established by GAO", (Committee on relations with the General Accounting office of AICPA, New York, 1973) pp, 1- 3.
- (8) Mortimer A. Dittenhofer, "the revised Government Audit standards" The Government Accountants Journal, ( Fall 1981) PP. 1 - 8
  - (9) Edward S. Lynn and Robert J. Freeman, "Fund Accounting, Theory and practice" (Englewood cliffs, Prentice Hall, Inc, New Jersey, 1974 ).



(10) Paul K. Brace, Robert Elkin, D. Robinson and Harold L. Steinberg, " Reporting of service Efforts and Accomplishments " , (Paat Marwick Mitchell & Financial Accouating standards Board, library of congress catalogue card, N. 80 - 84887, 1980) p. 4.

(11) د. محمد عباس حجازي ، دليل المراجعة الحكومية في البلدان النامية ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، سلسلة الفكر الاداري المعاصر ، - ٤٨ - القاهرة ، مارس ١٩٧٩ ، ص ١٦ .

(12) عباس زاهر - مرجع سابق ، ج ١ ، ص ٢ .

(13) Robert E. quinn and John Rohrbaugh, "Accompeting values Approach to Organizational Effectiveness " public productivity Review, ( June 1981 ) PP. 130 - 131 .

(14) Paul K. Brace, op cit.p.4.

(15) Edward S. Lynn & Robert J. Free man, op. cit p. 777

(16) See :-

James A. Cashin, "Hand Book For Auditors - state Government Auditing by Martin lves " (MC Grow - Hill Book co, New York 1971) PP. 8- 2, 8 - 9.

(17) See:-

- Robert W. Ingram, "Evaluating Efficiency in the public sector " the Government Accountants Journal,(winter 1981-1982) pp. 21 - 22.

- James E. Sorensen and Hugh D. Grove, "Cost - outcome and cost- Effectiveness Analysis:Emerging Non profit performance Evaluation techniques " The Accounting Review , (July 1977) pp. 659 - 662.

(18) عباس زاهر ، مرجع سابق ، ج ٢ ، ص ١٨٨ .

(19) د. عبدالفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علط وعلا ، مؤسسة شباب الجامعة ، اسكندرية ، ١٩٨٣ ، ص ٢ - ٧ .

- (٢٠) يمكن الرجوع الى :  
د . سند الهوارى ، الادارة ، الأصول والأسس العلمية ، مكتبة عين شمس  
الظاهرة ، ١٩٨٢ . ص ٤٤٦ .
- (٢١) د . محمد الشريف ، د . عبدالعزيز الامام ، حسابات الحكومة فسي  
المملكة العربية السعودية ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، ١٤٠٥ هـ  
ص ٣١٢ ، ص ٣١٤ ، ص ٣٢٢ .
- (٢٢) — المرجع السابق ، نفس الصفحات .  
— عباس زاهر ، مرجع سابق ، ص ٦٠٥ .
- (٢٣) الجهاز المركزى للمحاسبات ، منشور عام بشأن الرقابة المالية من حيث  
المطرسه والهدف ، الادارة المركزية للرقابة المالية على الجهاز الادارى  
للدولة ، نفسه ، الظاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ٢ .
- (٢٤) عبدالله راشد السندي ، " بادئ الخدمة المدنية وتطبيقها فسي  
المملكة العربية السعودية ، الطبعة الثانية ١٤٠٦ / ١٩٨٦ ، بدون  
ناشر ، ص ٧٦ .
- (٢٥) — المرجع السابق ، ص ٧٦ ، ٧٧ .  
— د . محمد الشريف ، د . عبدالعزيز الامام ، مرجع سبق ذكره  
ص ٣١٤ - ٣٢٣ .
- (٢٦) تم تصميم هذا النموذج بعد الاطلاع على مجموعة تقارير لديوان عن  
جهات وسنوات مختلفة وذلك بشكل ودى .
- (٢٧) وذلك بناءً على الاطلاع على عدد من تقارير التدقيق الخاصة بالديوان  
ودراستها ، وبعد عقد لقاءات شخصية متعمقة مع عدد من مفتشى  
الديوان من أصحاب الخبرة التى لا تقل عن عشر سنوات في مجال التدقيق  
في أجهزة الرقابة الخارجية . بل ان الباحثين قد عكفوا على تحليل  
هذه التقارير واستطلاع رأى هؤلاء المفتشين في لقاءات لاحقة للتأكد من  
صحة النتائج التى توصلوا اليها ، فضلاً عن اللجوء الى المصادر التى يتناول  
بعضها ديوان المراقبة ، ما ورد في المصادر السابقة ، وكذلك  
قواعد التدقيق الشامل ، التى أصدرها ديوان المراقبة العامة بالمراسم  
١٤٠٣ هـ (١٩٨٢ م) الصفحات : ١٢١ ، ١٢١ ، ١٥٩ ، ١٦١ .  
تم بحمد الله . //