

المملكة العربية السعودية  
ديوان المراقبة العامة



# تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي (دراسة تحليلية وصفية)

إعداد الباحث  
سغام بن عبدالعزيز المقرن

1426هـ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

" قد يكون من الممكن أن تعرف طرق الطيور الطائرة في السماء ، ولكن لن تعرف طرق موظفي الحكومة لإخفاء أو تظليل الدخل " .

" كما هو مستحيل أن تعرف ما إذا كانت السمكة تشرب من الماء أثناء حركتها بداخله ، فإنه من الصعوبة معرفة الاستخدام السيئ والتلاعب بأموال الدولة من قبل الموظفين الحكوميين " .

الفيلسوف الهندي

كواتيليا

محتويات البحث

رقم الصفحة	الموضوع
ك	مقدمة البحث
ك	افتراضات البحث
ل	أهداف البحث
ل	منهجية البحث
م	هيكل البحث
م	محددات البحث
11 - 1	<b>الفصل الأول/الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية</b>
3 - 1	1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية
3	2- نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية
5 - 3	3- أهداف نظام الرقابة الداخلية
10 - 6	4- أركان نظام الرقابة الداخلية
11-10	5- توثيق نظام الرقابة الداخلية
22 - 12	<b>الفصل الثاني/نظام مقترح للرقابة الداخلية على المخازن الحكومية</b>
12	1- أهداف الرقابة الداخلية على المخزون
22 - 13	2- أركان نظام الرقابة الداخلية على المخزون
13	أ-الوضع التنظيمي لإدارة المخازن وتحديد المسؤولية.
14 - 13	ب-تخطيط الاحتياجات من المواد والأصناف
15 - 14	ج - دفاتر وسجلات المخازن
16 - 15	د-توافر الكفاءات اللازمة لموظفي إدارة المخازن
21 - 16	هـ-إجراءات الرقابة الداخلية على المخازن
22 - 21	و-إدارة المراجعة الداخلية
26 - 23	<b>الفصل الثالث/الملخص والنتائج والتوصيات</b>
23	1- ملخص البحث
25 - 23	2- النتائج
26 - 25	3- التوصيات
28 - 27	هوامش البحث

## مقدمة البحث

نتيجة لتزايد أنشطة الحكومة في المجالات المختلفة وتوسع عملياتها أدى إلى نمو حجم الوحدات الإدارية وتواجدها في أماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها ، بالإضافة إلى ضخامة حجم الموارد التي تحصلها الحكومة أو تقوم بإنفاقها ، وكذلك عدم وضوح العلاقة بين ملكية وإدارة أموال الدولة مما يضعف

إحساس الإدارة بحرمة المال العام وبالتالي ضعف المسائلة التي تتعرض لها هذه الإدارات من قبل الإدارة العليا الحكومية ، كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية توافر نظام محكم للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

إن الهدف الرئيسي من هذا البحث هو تصميم نظام محكم للرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية يضمن للمستويات الإدارية العليا التزام الوحدات الإدارية التابعة لها بالمتطلبات والالتزامات القانونية والتنظيمية المتعددة التي تحكم عملياتها ويحقق الحماية لموارد وممتلكات الوحدة ، بالإضافة إلى الاستخدام الرشيد والأمثل لهذه الموارد بصورة تؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة بطريقة اقتصادية وكفاءة وفعالية.

وقد جاءت فكرة هذا البحث استجابة لتوجيهات معالي رئيس ديوان المراقبة العامة ، وتم اختيار هذا الموضوع بالذات بالبحث والدراسة استجابة للتطورات الحديثة التي طرأت على مهنة المحاسبة وخاصة المراجعة والتدقيق بالإضافة إلى أهمية نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

"ك"

**افتراضات البحث:**

- تحديد مفهوم لنظام الرقابة الداخلية والاعتماد عليه في التصميم.
- نظام الرقابة الداخلية يعتمد على النظام المحاسبي الحكومي<sup>0</sup>
- مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية<sup>0</sup>
- إمكانية تطبيق صيغ المحاسبة التجارية على أعمال الوحدات الحكومية<sup>0</sup>
- تصميم نظام للرقابة الداخلية لإحدى الوظائف الحكومية<sup>0</sup>
- الحلول والتوصيات المقترحة<sup>0</sup>

### أهداف البحث:

- يرمي هذا البحث إلى عدة أهداف : الأول منها يتناول وصف لهيكل نظام الرقابة الداخلية مع تحديد مشاكل التطبيق من ناحية واقتراح وسائل معالجة هذه المشاكل من ناحية أخرى ، والثاني تحديد واقع نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية .
- أما الهدف الثالث فهو تصميم نظام رقابة داخلية على المخازن الحكومية فقط ، حيث يصعب من الناحية العملية أن يتم تصميم أنظمة للرقابة الداخلية بمؤسسة حكومية بأكملها.
- وقد وقع الاختيار على المخازن الحكومية للأسباب التالية:
- ارتفاع تكاليف المخزون والأهمية الاقتصادية لها.

- خطورة الاختلاس أو التبديل لموجودات المخازن وذلك لصعوبة حصرها.
- لا غنى عن المخازن لجميع المؤسسات الحكومية.
- المشاكل الذي يعانيه النظام الحالي المطبق في المملكة العربية السعودية0  
"ل"

### منهجية البحث:

- قام الباحث باتباع أكثر من أسلوب في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض الدراسة والتحليل وذلك على النحو التالي:
- أسلوب الدراسة المكتبية فكانت عبارة عن مراجعة نقدية لما كتب حول موضوع نظام الرقابة الداخلية مع التركيز على المجال الحكومي.
  - أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض المسؤولين في الوزارات والمصالح الحكومية .
  - أسلوب الزيارات الميدانية والملاحظة الشخصية وذلك عن طريق المشاهدة لمواقع العمل من خلال ممارسة الباحث لوظيفة مراجعة الأداء.

### تنظيم البحث:

لقد تم تنظيم المادة المعدة لهذا البحث في ثلاثة فصول متتالية ، حيث يشتمل الفصل الأول على مراجعة نقدية لما كتب في موضوع نظام الرقابة الداخلية ومناقشة الوضع الحالي للنظام في المملكة العربية السعودية.



أما الفصل الثاني فيعرض نظام مصمم للرقابة الداخلية على المخازن الحكومية ، ثم أختتم هذا البحث بالفصل الثالث الذي يعرض الخلاصة والنتائج والتوصيات

0

### محددات البحث:

- 1- اقتصر البحث على دراسة وصفية وتحليلية لنظام الرقابة الداخلية.
  - 2- اقتصر البحث على مشاكل خاصة وليس على التقييم الشامل للجهات الحكومية.
  - 3- ركز البحث على إجراءات الرقابة المحاسبية.
- "م"

## الفصل الأول الإطار النظري لنظام الرقابة

### الداخلية

#### 1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

عندما نتحدث عن الرقابة الداخلية كمفهوم فإننا نجد عدة مفاهيم لها ، إلا أن هذه المفاهيم تشترك في مجملها وإن اختلفت نصوصها وصياغتها ، ولكن يجب التنبيه هنا هو أن نفرق ما بين مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومفهوم الرقابة الداخلية نفسها.

في البداية سوف يتم التطرق هنا للمفاهيم المهنية للرقابة الداخلية حيث تعرف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "انتوساي" الرقابة الداخلية بأنها " عملية متكاملة تتجزأ عن طريق إدارة وأفراد الجهة ، ويتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر وتوفير درجة معقولة من الاطمئنان إلى أنه خلال سعي الجهة لبلوغ الغايات المنوطة بها فإن الأهداف العامة الآتية يجري تحقيقها:

- تنفيذ عمليات منظمة وأخلاقية وتتسم بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية.
- وفاء بمتطلبات المسائلة.
- التزام بالقوانين واللوائح السارية.

□ حماية ممتلكات الجهة من الضياع وسوء الاستخدام  
والتلف "0 (1)

وبلاحظ من خلال تعريف (الائتوساي) للرقابة الداخلية أنها لم تخرج عن الخطوط العريضة التي رسمها تعريف المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) عام 1949 م وهو: " تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية ، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما " . (2)

كما يلاحظ من خلال التعاريف السابقة أنها تتدرج من الوسائل لتصل إلى الأهداف ، وعموما فإن المفاهيم الدولية المختلفة للرقابة الداخلية لا تخرج عن هذا الإطار  
0

وعلى هذا الأساس نستطيع القول بأن مفهوم الرقابة الداخلية يكاد أن يكون متفق عليه ، ولكن هنا يجب أن نفرق بين الرقابة الداخلية كمفهوم وكنظام.

يعرف النظام بشكل عام بأنه " مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معاً من أجل تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف ، ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات أصغر باعتباره نظام ، وهكذا تستمر تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية " (3).

وعلى ضوء ذلك يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنه " مجموعة مترابطة من العناصر الرئيسية والتي تمثل الأعمدة أو الركائز الأساسية (الأركان) يتم تصميمها لتحقيق الأهداف المرسومة".

وعليه يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى أنظمة فرعية ، فعلى سبيل المثال نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات العامة ، ونظام الرقابة الداخلية على المصروفات العامة ، ونظام الرقابة الداخلية على المخازن الحكومية ، ونظام الرقابة الداخلية على المشتريات الحكومية 000الخ ، ويمكن تقسيم هذه الأنظمة إلى أنظمة فرعية أخرى ، وهذه الأنظمة في مجملها تكون نظام الرقابة الداخلية.

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من الآتي:

أ- المدخلات الرئيسية للنظام وتمثل كافة العمليات سواء مالية أو غير مالية.

ب- كافة الإجراءات الرقابية والمحاسبية التي ينفذها النظام 0

ج- المعايير والمقاييس التي يقوم عليها النظام وهي عادةً معايير مهنية 0

د- المخرجات الرئيسية وهي على سبيل المثال تقارير الجرد وتقارير الإشراف وتقارير المراجعة الداخلية والتقارير المالية 0

**2- نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية:**

إذا نظرنا في التعليمات المالية والحسابات بالمملكة العربية السعودية وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها وزارة المالية لوجدنا بعض إجراءات الرقابة الداخلية (4) ، ولكن كنظام مبني على أساس علمي ومهني فلا يوجد ، وهذا ما سوف يتضح من خلال النقاط التالية من خلال هذا البحث.

### 3- أهداف نظام الرقابة الداخلية:

من خلال هذه النقطة سوف نوضح أهداف نظام الرقابة الداخلية مع مناقشة أهم المشاكل المتعلقة بها مع تسليط الضوء على الواقع في المملكة ، علما بأن هذه الأهداف محددة من قبل لجنة معايير الرقابة الداخلية (الانتوساي) وهي نفسها الأهداف التي حددها المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) والمطبقة في القطاع الخاص.

#### أ- حماية ممتلكات الجهة من الضاع وسوء الاستخدام والتلف (حماية الأصول):

في الجهات الحكومية تتم الرقابة على الأصول عن طريق إتباع نظام العهد والمقصود بالأصول هي الأصول الثابتة والمنقولة والمخزون ، وتعالج الأصول في المحاسبة الحكومية على أنها نفقات عند شراءها وإيرادات عند بيعها ( الأساس النقدي) وهذا الأسلوب له عيوبه كما سنرى0

في المملكة العربية السعودية لم تتضمن التعليمات المالية للميزانية والحسابات أي قواعد محاسبية تتعلق

بالرقابة على استخدام أو إدارة وصيانة الأصول ، وإنما هناك ما يسمى بقواعد وإجراءات المستودعات الحكومية وهي تحقق الرقابة المادية فقط على تلك الأصول دون الرقابة الاقتصادية التي يمكن بواسطتها التحقق من كفاية استخدامها للحياة الإنتاجية المتوقعة من كل أصل.(5)

كما ليس هناك استهلاك للأصول الثابتة وذلك لأسباب عدة منها كما أسلفت استخدام الأساس النقدي ، والاستهلاك ضروري لغرض تخطيط سياسة الإحلال. ويوصي أحد الكتاب باستخدام موازنة البرامج والأداء بدلا من الأسلوب التقليدي للموازنة ، لأن ذلك يتطلب استخدام أساس الاستحقاق وبالتالي حساب الاستهلاك والذي يؤدي إلى التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة للأصول لتضمنها قواعد محاسبية تتعلق بالرقابة من مطابقة للأرصدة الدفترية في السجلات والأصول المادية المتوفرة والتخطيط لسياسة الإحلال(6)0

ب - تنفيذ عمليات منظمة وأخلاقية وتتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية (دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها والاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد) :

كما هو معلوم إن المعلومات المحاسبية ترتبط بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة ، تلك العمليات التي تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية وتتولد عنها معلومات محاسبية ، وهذه العمليات تمر عبر سلسلة من الخطوات هي:

- التصريح بالعمليات.

- تنفيذ العمليات 0
  - تسجيل العمليات في الدفاتر المحاسبية.
  - المحاسبة عن نتائج العمليات 0
- وعند تنفيذ هذه العمليات يجب تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة ومن ثم تحقيق الهدف المطلوب والمحدد بأقل تكلفة ممكنة 0)

(7)

وتجدر الإشارة إلى نقطة هامة بخصوص الدفاتر المحاسبية المطبقة في الوزارات الحكومية بالمملكة وهي أنها لا توفر معلومات عن البرامج والأنشطة التي يتم إنجازها بحيث تسمح بمتابعة وتقويم الأداء 0

بالإضافة إلى ذلك فإن بعض الدفاتر كدفتر إيرادات الموازنة ودفتر مصروفات الموازنة لا يتم إثبات تقديرات الموازنة بقيود محاسبية في دفتر اليومية فهي مجرد بيانات إحصائية لا تدخل في نطاق المعلومات المحاسبية بالمعنى المألوف ، ومن ثم فهي تفقد فعاليتها في عملية الرقابة المحاسبية سواء في مجال الإيرادات أو المصروفات 0(8)

كما يوجد عدة مشاكل خاصة بالعمليات والدفاتر المحاسبية وهيكل الحسابات بشكل عام في المملكة ، ويكتفى بما أشير إليه سالفًا.

ج- الالتزام بالقوانين واللوائح والوفاء بالتزامات المساءلة (الالتزام بالسياسات):

وهذا يستوجب أن تكون هذه القوانين واللوائح واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها

وتنفيذها ، وأن كثرة التنقيح والتعديل للقوانين تؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها ، وسوف يتم التطرق بشيء من التفصيل بخصوص هذه النقطة في موضوع أركان نظام الرقابة الداخلية0

#### 4- أركان (عناصر) نظام الرقابة الداخلية:

بعدما تم تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية سوف نتطرق إلى أهم أركان النظام وهي في الحقيقة تعتبر الوسائل المهمة لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية الأساسية ، هذا وسوف نتطرق إلى واقع هذه الأركان في المملكة0

#### أ- وجود هيكل تنظيمي إداري واضح:

هناك مبدأ رقابي هام ينص على الفصل الدقيق بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وخاصة تلك الوظائف التي تسمح لشخص ما بالتلاعب وفي نفس الوقت يمكن له أن يخفي التلاعب الذي قام به من خلال أداء وظيفته0(9)

وعلى هذا الأساس لابد من وجود هيكل تنظيمي يحدد الأهداف والسياسات والواجبات والمسؤوليات وتفويض السلطات بوجود أدلة تنظيمية وإجراءات واضحة وعن طريق ذلك يمكن تحقيق الهدف الثالث من أهداف نظام الرقابة الداخلية وهو الوفاء بالتزامات المسائلة والالتزام بالقوانين واللوائح.



وكما هو معلوم في ظل عدم وجود هيكل تنظيمي واضح وأدلة تنظيمية تواكب التطور في المجال الإداري والوظيفي يؤدي إلى عدم إطاعة الأوامر وعدم التقيد بالتعليمات والتداخل والتنازع في المهام والواجبات بالإضافة إلى التلاعب والاختلاس دون تحديد المسؤولية. تواجه بعض الوزارات الحكومية في المملكة الكثير

من المشكلات التنظيمية منها ما يلي: (10)

- قدم بعض الأنظمة واللوائح والتعليمات وعدم ملاءمتها للظروف والأوضاع السائدة.
- طول إجراءات العمل نتيجة لتعقيد الأنظمة واللوائح .
- الازدواجية والتداخل في اختصاصات وأعمال بعض الأجهزة .
- المركزية في بعض الأجهزة وتتمثل في عدم تفويض الصلاحيات.
- ضعف التنسيق بين الأجهزة الحكومية وكذلك بين الإدارات في نفس الجهاز والتي تقوم بأعمال متشابهة.
- قدم الهياكل والأدلة التنظيمية والتي لا تعكس الأوضاع التنظيمية الفعلية الموجودة في بعض الأجهزة وإدخال تعديلات عليـة بطرق عشوائية.

### ب- وجود نظام محاسبي حكومي سليم:

هناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي ونظام الرقابة الداخلية حيث أن النظام المحاسبي الحكومي السليم يساهم في توفير رقابة داخلية فعالة ، كما يعتبر العنصر الأساسي في رقابة وإدارة أنشطة

الوحدات الحكومية وأستطيع القول أن النظام المحاسبي هو القلب النابض لنظام الرقابة الداخلية<sup>0</sup> والسؤال المطروح هنا هو كيفية تصميم نظام محاسبي حكومي سليم يساهم بشكل فعال في عملية الرقابة؟!.

من المعلوم أن المحاسبة التجارية والتي طرحت بصيغة نظرية وعمومية لم تكن قابلة للتطبيق في المجال الحكومي وذلك بسبب طبيعة الأعمال الحكومية الغير هادفة للربح وإن تشابهت المحاسبة الحكومية والتجارية من حيث المضمون ، إلا أن المحاسبة الحكومية تخضع لقوانين وتشريعات الدولة حتى وإن خالفت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها<sup>0</sup>

ولكن مع ازدياد حجم وتعقيد العمليات المالية الحكومية وكذلك اعتماد الإدارة على المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات بالإضافة إلى المشاكل التي تواجهها دول العالم كالتضخم والكساد أصبحت هناك ضرورة لتطوير المحاسبة الحكومية من كونها محدودة في التقيد بالقوانين واللوائح الخاصة بتدفق الموارد إلى الاهتمام باستخدام الموارد المخصصة وفعالية استخدامها ، مما أدى ذلك إلى محاولة تطبيق وبشكل تدريجي بعض عناصر المحاسبة التجارية<sup>0(11)</sup>

وعلى ضوء ما سبق يمكننا القول بأن النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يوفر معلومات تساعد في معرفة أداء الإدارة المالية وبوضوح ما حققته كل إدارة

في تحقيق أهدافها وأن يسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة.

والجدير بالذكر أن الفاحص للنظام المحاسبي الحكومي المطبق في المملكة يجد أنه يهدف إلى توفير معلومات تساعد في الرقابة المالية والتشريعية على تحصيل الأموال العامة وكيفية إنفاقها فقط وهذا الهدف هو الذي يحكم قواعد وإجراءات المحاسبة الحكومية ونلاحظ كذلك أن لا يوفر معلومات تفصح عن مدى إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية ومتابعة مدى تحقيق الخطط الموضوعة بالإضافة إلى وجود بعض الفجوات الرقابية والسلبيات العديدة بالنظام الحالي لا يسع ذكرها ومناقشتها في هذا البحث ، ولكن أطرح هذا التساؤل هل النظام المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في المملكة قادر على التعامل مع مهام القرن الواحد والعشرين بأدوات قديمة مضي عليها قرن على الأقل؟!.

### ج- إجراءات الرقابة الداخلية:

المقصود بهذا الركن هو وجود إجراءات سليمة لتنفيذ الأعمال التي تؤدي إلى توافر رقابة داخلية فعالة ، ويتم تصميم هذه الإجراءات على ضوء وسائل الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي<sup>0</sup>

### د- قياس الأداء:

يصبح نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية في حالة وجود معدلات ملائمة لقياس الأداء وكما هو معلوم أن وظيفة المحاسبة الأساسية هي عملية القياس ووحدات

القياس هي العملة النقدية، وعلى هذا الأساس تتساءل كيف يتم قياس الأداء الحكومي؟!.

في القطاع الخاص نستطيع قياس الأداء من خلال معدلات الربحية أو الحصة السوقية... الخ أي بمعنى نستطيع قياسها كميًا ، ولكن في غياب الربح في المشروعات والخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية فإن مسألة القياس تظل صعبة إلا أنها غير مستحيلة.

في الفكر المحاسبي الحديث هناك ما يسمى برقابة الأهداف ويطلق عليها المحاسبة الإدارية ولها عدة وسائل ، فعلى سبيل المثال الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية... الخ ، وأكد أقول أن المحاسبة الإدارية شبة معدومة في الوحدات الحكومية في المملكة والموجود فقط تقديرات للنفقات والإيرادات للوحدة يتم مقارنتها مع النفقات والإيرادات الفعلية في الحساب الختامي.

يقول الدكتور ليستر هينجر والدكتور سيرج ماتولتس: " تهتم المحاسبة الإدارية بشكل أساسي بتوفير المعلومات والبيانات لإدارة المنشأة ، لتعينها على أداء وظائفها الإدارية من تخطيط وتنسيق وتوجيه ورقابة ".(12)

وهنا أتساءل كيف يمكن تطبيق المحاسبة الإدارية في الوحدات الحكومية؟!.

#### ه- إدارة المراجعة الداخلية:

إن وجود نظام للرقابة الداخلية بدون إدارة للمراجعة الداخلية ليس كافياً فإذا كان النظام المحاسبي هو قلب

نظام الرقابة الداخلية فإن إدارة المراجعة الداخلية هي بمثابة الطبيب المعالج للنظام.

هناك نظرية تقول: " إن هدف الرقابة هو أن نجعل الأخطاء تساوي صفر" ، ولكي نحقق هذا الهدف لابد من تقييم وبشكل مستمر مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وهذا يتم عن طريق إدارة المراجعة الداخلية وديوان المراقبة العامة.

هناك نقطة لابد من الإشارة إليها أن في بعض الوحدات الحكومية إدارة تسمى بإدارة التدقيق الداخلي تابعة للإدارة المالية وقد أطلق عليها بعض الباحثين أسم إدارة المراجعة الداخلية (13) كما يعتقد البعض أنها فعلا هي إدارة المراجعة الداخلية وهذا خطأ إذ أن إدارة التدقيق ترتبط مهامها بعملية تنفيذ العمليات المالية وإدارة المراجعة الداخلية مستقلة عن عملية التنفيذ و لا ترتبط بالإدارة المالية بل تابعة للمستويات العليا في الوحدة كما أن من عوامل تحقيق نظام سليم للمراجعة الداخلية هو عدم قيامها بأي عمل يتعلق بالعمليات التي تقوم بمراجعتها .

## و- توافر الكفاءات اللازمة للموظفين داخل الوحدة الحكومية:

وهذا يتطلب تصنيف الوظائف وتحديد المؤهلات العلمية والعملية التي يجب توافرها في من يشغلها مع ضرورة تنفيذ البرامج التدريبية الدورية ومراجعة عمل الموظفين من وقت لآخر مع توافر نظام للحوافز يساهم في مكافأة المميزين والمجتهدين.

## 5- توثيق نظام الرقابة الداخلية:

توثيق النظام هو حفظ وتبويب المستندات والوثائق التي تصف نظام الرقابة الداخلية ، وتكمن أهمية التوثيق في كونها أداة ضرورية لتسهيل عملية تدريب الموظفين ، وتسهيل عمليات الفحص والاختبارات التي تجريها الإدارة للتأكد من كفاءة وفعالية النظام ، كما أن التوثيق يعتبر للمراجع مصدرا رئيسيا للمعلومات عن الضبط الإداري والمحاسبي<sup>0</sup>

لو افترضنا أنه تم إصدار أنظمة للرقابة الداخلية في المملكة مثل نظام الرقابة الداخلية على المخازن الحكومية ونظام الرقابة الداخلية على المشتريات ونظام الرقابة الداخلية على الإيرادات وهكذا ، فهل نستطيع أن نعمم هذه الأنظمة على جميع الوزارات والمصالح؟!<sup>0</sup>

بعض الوزارات تختلف طبيعة أعمالها وخدماتها عن بعض فمثلا وزارة الإعلام ووزارة الصحة كل له طبيعته ، وهناك مبدأ عام ينص على " أن يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية بما يتناسب مع طبيعة وحجم المنظمة " ، لذلك أرى أن يتم إصدار أنظمة للرقابة الداخلية تمثل معايير عامة على ضوءها يتم تصميم إجراءات رقابية داخلية من قبل الوزارة يتناسب مع حجمها وطبيعة أعمالها وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية وديوان المراقبة العامة ويتم اعتمادها من قبل مجلس الوزراء على أن يتم تقييمها بشكل دوري.

## الفصل الثاني

### نظام مقترح للرقابة الداخلية على المخازن الحكومية

قدم الفصل الأول من هذا البحث العناصر النظرية لنظام الرقابة الداخلية ، وعلى ضوء ذلك سوف يخصص هذا الفصل لتصميم نظام رقابة داخلية على المخازن الحكومية قابل للتعميم في المجال الحكومي وذلك بالاعتماد على النتائج التي خرج بها الفصل الأول0

#### 1- أهداف الرقابة الداخلية على المخزون:

يهدف نظام الرقابة الداخلية على المخزون إلى

التحقق مما يلي: (14)

□ من أن الكميات المخزونة تتعرض للحماية الكافية

ضد مخاطر الضياع والسرقة والتلف0

- سلامة حال المخازن من حيث التنظيم الداخلي والمناولة وألويات الصرف وأماكن التخزين والتسجيل والتقارير الإدارية والمالية0
- تحقيق أكبر كفاءة في الاستخدام مع الاستمرار في تطوير الأداء ، والتحقق من أن الأصناف الصادرة من المخازن قد تم تحديد تكلفتها بطريقة سليمة واقتصادية تتفق مع المعايير المحددة0(15)
- وجود نظام مستندي ملائم وفعال للمخزون0
- أن الاختلافات بين الأرصدة الدفترية والفعلية يتم التحقق منها بواسطة شخص مسؤول ومحيد وأن هناك مسائلة عن حركة الأصناف0
- أن هناك ما يكفل الترخيص السليم باستبعاد الأصناف الراكدة والتالفة0

## 2- أركان نظام الرقابة الداخلية على المخزون:

بعدها تم تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية على المخازن ، سوف نتطرق إلى أركان النظام والذي عن طريقه نستطيع تحقيق تلك الأهداف0

### أ- الوضع التنظيمي لإدارة المخازن وتحديد

#### المسؤولية:

يقصد بالوضع التنظيمي هو مكانة إدارة المخازن في البناء الهرمي للمنظمة وعلاقتها بالمستويات الإدارية الأخرى والشكل الذي تتخذه هذه الإدارة في ضوء الاختصاصات والمهام التي تقوم بها لتحقيق هدفها الأساسي وهو تلبية احتياجات الوحدات المختلفة



من المواد بالمواصفات والكميات المطلوبة في الوقت المناسب مع أقل قدر من التكاليف(16)

وعلى ضوء ذلك يكون جهاز المخازن على شكل إدارة رئيسية في الجهة الحكومية مع التحديد الواضح للواجبات والمسؤوليات ، كما يجب أن يكون هناك تعاون تام بين وظائف المشتريات والشئون الهندسية بحيث يقتصر الشراء على الأجزاء اللازمة فقط ، والتي تتحدد على أساس قوائم دقيقة للمواد(17)

### ب- تخطيط الاحتياجات من المواد والأصناف:

1-تقوم الجهات الحكومية بإعداد جدولة أو قائمة سنوية قبل بداية السنة المالية بتسعة أشهر ، تدرج فيها جميع الأصناف اللازمة والواجب شراءها ثم تخطر وزارة المالية بها ، ويرسل مفتش من قبل الوزارة لمراجعة هذه الاحتياجات ومناقشتها مع الجهة وذلك لتقدير قيمة الاعتماد اللازم في الموازنة(18)

2-تعد القائمة بمعرفة أمناء المخازن والقسم الطالب للأصناف وتحت مسؤولية مدير المخازن ، وبعد موافقة وزارة المالية تخطر الجهة لتدرج قيمة القائمة ضمن مشروع موازنتها ، وإذا تأخرت الجهة في إرسال القائمة فإن وزارة المالية تدرج الاعتماد الذي تراه وتتقيد الجهة به وعليها أن تعد قائمة جديدة في حدوده(19)

3-تقدر الكمية اللازمة من كل صنف من الأصناف المستديمة أو المستهلكة وفقا للمعادلة التالية:

كمية المشتريات اللازمة للسنة القادمة = استهلاك السنة القادمة المقدر + كمية المخزون التقديري المتبقي

في آخر السنة القادمة – كمية المخزون في آخر السنة  
الحالية

كما تقدر الأسعار حسب آخر عقود وردت للجهة إلا إذا  
استدعى الأمر تقديرها على أساس آخر (18)

### ج- دفاتر وسجلات المخازن:

هناك مجموعة من السجلات والدفاتر تهدف إلى  
حصر حركة المخزون والرقابة عليه منها: (19)

#### 1- دفتر يومية المخازن:

وتثبت به مستندات التسليم والصرف حسب  
تسلسل أرقامها

وتوضح به قيمة الأصناف الواردة  
والمنصرفة 0

#### 2- دفتر الشطب:

تثبت به جميع الأصناف الواردة للمخازن  
الرئيسية والمنصرفة منها

أولا بأول ، على أن يخصص دفتر لكل من  
الأصناف المستديمة و

الأصناف المستهلكة ويذكر الثمن في كل  
حالة للتالف ، ويمسك

هذا الدفتر في إدارة المخازن ولا يجوز أن  
يمسكه أمناء المخازن 0

#### 3- دفتر عهدة المخزن:

يثبت فيه أمين المخزن الأصناف الواردة  
والمنصرفة أولا بأول ويثبت

الرصيد بعد كل عملية صرف أو إضافة 0

#### 4-دفتر عهدة الشطب:

يمسك لحساب الأصناف الموزعة على المخازن الفرعية ، ويخصص جزء منه للأصناف المستديمة وأخرى للمستهلكة وتحتفظ إدارة المخازن بهذا الدفتر بالإضافة إلى دفتر الشطب لتحقيق الرقابة على العهد الموزعة والمنتشرة في الوحدات الحكومية<sup>0</sup>

#### 5-دفتر إجمالي العهدة:

وتثبت به الأصناف المستديمة التي صرفت للاستعمال وتثبت كعهدة طرف الموظفين بالوحدات الحكومية المختلفة<sup>0</sup> والجدير بالذكر أنه من الأفضل استخدام هذه الدفاتر والسجلات عن طريق الحاسب الآلي باستخدام برامج حاسوبية مناسبة تخضع لإجراءات رقابية خاصة بها<sup>0</sup>

#### د-توافر الكفاءات اللازمة لموظفي إدارة المخازن:

تظهر أهمية العنصر البشري في العمل المخزني شأنه في ذلك شأن أي عمل آخر ، لذلك لابد أن يكون العاملون في المخازن على درجة عالية من الوعي والاهتمام والإدراك برسالة المخازن ولقيمة المخزون ، ويكونون على مستوى ملائم من التعليم والتدريب ، وتوفر لهم الحوافز المادية والمعنوية الكافية<sup>0</sup>(20)

وبناء على ذلك لابد من تصنيف الوظائف الخاصة بالمخازن وتحديد المؤهلات المناسبة لكل وظيفة عملاً بمبدأ "الرجل المناسب في المكان المناسب" ، مع الاهتمام بعقد الدورات التدريبية للموظفين بالمخازن ، مع ضرورة القيام بالبحوث والدراسات اللازمة لذلك 0

### هـ- إجراءات الرقابة الداخلية على المخازن:

هذه مجموعة من إجراءات الرقابة الداخلية على المخازن الحكومية والمطبقة في كثير من دول العالم وهي كالتالي:

#### 1- إجراءات الرقابة المادية على المخازن:

يجب أن تتضمن أساليب الرقابة على المخزون الرقابة المادية على الكميات المخزنة ، بالإضافة إلى دقة المعلومات المتعلقة بالمخزون وقوائم المواد التي تصف مكوناته ، ويمكن استخدام إجراءات الرقابة

التالية لإحكام الرقابة المادية على المخزون: (21)

- تحميل مدير المخازن المسؤولية عن جميع أنواع العجز في المخزون 0
- إقامة سياج حول جميع مواقع التخزين وإغلاق كل المداخل 0
- لا يسمح بدخول المخازن إلا للعاملين بها ، وإذا استلزم الأمر دخول غير العاملين فيجب أن يصحبه مرافق من العاملين بالمخازن 0

- وجود كاميرات مراقبة توضع في أماكن مناسبة على المخازن<sup>0</sup>
- اتخاذ احتياطات الأمن والسلامة داخل المخازن وفقا للمعايير الدولية<sup>0</sup>
- فهرسة الأصناف وتبويبها وترقيمها بواسطة الحاسب الآلي<sup>0</sup>
- ترتيب الأصناف وفقا للمساحات المتاحة بطريقة تحافظ على شكل وحجم وجودة كل صنف ثم حمايته من كل ما يعرضه للتلف أو الضياع أو تعرضه للعوامل الجوية<sup>0</sup>
- وجود حوامل وأرفف وممرات عريضة مناسبة<sup>0</sup>

## 2- إجراءات الرقابة على حركة المخازن:

يقصد بحركة المخازن كل ما يرد وما يصرف منها وما يرتجع إليها من أصناف ، وتتمثل إجراءات الرقابة فيما يلي: (22)

### أ- بالنسبة للأصناف الواردة:

- يمسك مدير المخازن سجلا للارتباطات يرجع إليه قبل التصريح بالشراء لأنه مسؤول عن أي ارتباطات تتم لشراء أصناف ليست معتمدة بقائمة الاعتمادات بسجل الارتباطات<sup>0</sup>
- يتم الرجوع إلى سجل الارتباطات للتعرف على الباقي الذي يمكن في حدوده الارتباط ، وكذلك قبل التصريح بعمل المناقصات ، وتخصم قيمة المشتريات المقترحة من قيمة الاعتماد أو القيمة الباقية منه ، على أن يترك

دائماً مبلغ بصفة احتياطية لتغطية المشتريات الصغيرة التي تشتري من السلف الموجودة0  
- لمراقبة عدم تجاوز الأسعار والكميات المعتمدة  
تمسك إدارة المخازن دفتر قيد المشتريات لتحقيق هذا الهدف0

### ب- بالنسبة للأصناف المنصرفة:

- تصرف الأصناف من المخازن بموجب طلبات صرف ذات أرقام سلسلة سنوية على أن يحزر طلب مستقل لكل نوع من أنواع الأصناف (المستديمة – المستهلكة – التالفة)0

- تملأ الجهة الطالبة استمارة الصرف وعلى مدير المخازن أن يوضح الكميات التي يقرر صرفها على أساس حالة الموجود بالمخازن أو ما يراه كافياً للغرض المطلوب ، كما يوضح الكمية التي صرفها فعلاً أما الأصناف التي لم تصرف فيبين أمامها أسباب عدم الصرف ، ولا تصرف أي كميات من المخازن إلا بعد اعتمادها من مدير المخازن0

- تصرف الأصناف في حدود المعدلات المعتمدة ، ولا يجوز صرف كميات تزيد عنها دون تصريح خاص من رئيس الجهة0

- يتم الصرف عادة في مواعيد العمل المحددة لذلك ، ولا يجوز الصرف في أوقات غيرها إلا بتصريح من مدير المخازن مع ذكر الأسباب على المستندات.

### ج- بالنسبة للأصناف المرتجعة:

- يصرح مدير المخازن بإرجاع الأصناف المستديمة إلى المخازن إذا انتهت مدة استعمالها أو أصبحت غير صالحة للاستعمال ، كما يصرح بإرجاع الأصناف الزائدة عن المعدلات المحددة للصرف ، وتشكل لجان لفحص المرتجعات وتثبت قراراتها في كشف المرتجعات لاعتماده من مدير المخازن0
- على اللجنة أن تتأكد من أن الصنف أصبح غير صالح للاستعمال وتبين سبب ذلك ، كما عليها أن تتأكد من أنه هو نفس الصنف الذي سبق صرفه أو على الأقل من نفس النوع المستعمل في الوحدة0
- لا يجوز لأمين المخزن أن يصرف بدل الأصناف المرتجعة قبل اعتماد مدير المخازن لقرار لجنة الفحص ، وإلا أصبح مسؤولاً عن ذلك0
- إذا ثبت للجنة أن الصنف أصبح غير صالح للاستعمال بسبب إهمال الموظف الذي بعهدته ، فإنه يجب أن يحصل من الموظف المهمل الثمن الوارد بالدفتر أو القيمة السوقية للصنف أيهما أكبر وتضاف إليه المصاريف الإدارية ، بعد خصم القيمة البيعية التي تقدرها اللجنة للصنف المرتجع0
- عند استلام الأصناف المرتجعة يحرر إذن استلام ترسل منه نسخة إلى الجهة التي ردت الأصناف ، وتحفظ النسخة الثانية بملف صاحب العهدة بعد أن تخصم الأصناف المرتجعة من عهده ، وتثبت هذه الأصناف بالثمن الذي تقدره لجنة فحص الأصناف المرتجعة حسب حالتها عند ردها ، أما الأصناف التالفة

التي تقرر اللجنة أنها غير صالحة للاستعمال فإنها تثبت في دفتر المخزن على أنها تالفة وتقدر اللجنة ثمنها لها) ملاحظة: بخصوص استخدام معدلات الاستهلاك وحسابها يمكن استخدامها فيما سبق وخاصة فيما يتعلق بسياسة الإحلال وتحديد العمر الافتراضي ولكن يترك لبحث مستقل<sup>0</sup>

3- الإجراءات الرقابية على الأصناف الموجودة في المخازن (الجرد):

جرد المخازن الحكومية هي وسيلة لتحقيق الرقابة على الأصناف الموجودة بها ويتنوع الجرد إلى عدة أنواع منها ما يلي:

أ-الجرد العام: (23)

ويتم هذا الجرد طبقا للإجراءات التالية:

- تجرد جميع الأصناف بالمخازن الرئيسية والإقليمية جردا عموميا مرة كل سنة فتجرد الأصناف صنفا صنفا إما دفعة واحدة أو على دفعات مع مراعاة إخطار وزارة المالية عن الموعد الذي يوافقها لإجراء عملية الجرد ، على أن تجرد جميع الأصناف قبل نهاية السنة المالية<sup>0</sup>

- يشكل رئيس الجهة لجنة الجرد من غير أمناء المخازن<sup>0</sup>

- تستخرج الأرصدة من دفاتر الشطب ودفاتر عهدة أمين المخازن ، وتثبت في محضر الجرد<sup>0</sup>



- تجرد الأصناف بوزنها أو بمقاسها أو بعددها . وثبتت اللجنة الكميات التي تجدها في المحضر وتبين الفرق من عجز أو زيادة.
- تعد اللجنة كشفاً بالزيادة أو العجز من واقع المحضر وتوضح الأسباب التي حصلت عليها من أمين المخزن في كل حالة.
- تثبت إدارة المخازن أثمان الأصناف التي تظهر فيها زيادة الجرد وكذلك التي تظهر فيها عجز طبقاً لما هو وارد بالدفاتر أو سعر السوق أيهما أكثر مضاف إليه 10 % مصاريف إدارية.
- بعد إبداء مدير المخازن لملاحظاته ترفع الكشوف إلى رئيس الجهة فيقرر ما يراه ثم ترسل الكشوف والمحاضر إلى وزارة المالية.
- لا تجرى أي مقاصة بين العجز و الزيادة ، ويخصم العجز من الدفاتر وتضاف الزيادات إلى عهدة المخازن.
- تشكل لجان محلية لجرد المخازن الفرعية بنفس الطريقة السابقة ، وترسل محاضر الجرد وكشوف العجز والزيادة إلى إدارة المخازن لإثبات القيمة وإبداء الملاحظات المبررة للزيادة أو العجز ثم ترسل الكشوف والمحاضر إلى وزارة المالية.
- يرسل مدير المخازن في نهاية السنة المالية إقراراً بأن جميع الأصناف بالمخازن قد جردت فعلاً وأنه لا يوجد أصناف لم يشملها الجرد ، وأنه لا توجد أصناف بالمخازن تزيد عن الحاجة ، أو ليست لازمة للاستعمال

، وأن ما وجد منها قد رفع به تقرير إلى الجهة و إلى وزارة المالية وديوان المراقبة العامة.  
- يرسل رئيس الجهة كشفا لوزارة المالية من واقع سجل إجمالي الموجودات بالمخازن وعليه إقرار منه بأن القيمة الموضحة بالكشف هي قيمة موجودات المخازن بالجهة وفروعها حسب الوارد بالسجل.

#### ب- الجرد الجزئي :-

يتم الجرد الجزئي للمخازن زيادة في الرقابة الداخلية على أصناف المخزون ويتم الجرد الجزئي طبقا للإجراءات التالية :-

-يقوم مدير المخازن بجرد بعض الأصناف الرئيسية مرة كل شهر في مواعيد غير محددة" بطريقة مفاجئة".  
-يوقع مدير المخازن بدفتر عهدة المخازن أمام الأصناف التي قام بجردها ويثبت التاريخ الذي تم فيه الجرد ، وتعالج الفروق بالطريقة السالفة الذكر.  
-يقوم بالجرد الجزئي في المخازن الإقليمية والفرعية الموظف المسئول عن الإقليم أو الفرع أو مندوبه.

#### ج-الجرد المستمر: (24)

يتم طباعة جزء من قوائم المخزون مبوبة حسب الموقع وباستخدام التقرير تقوم مجموعة مختارة من الموظفين بحصر مجموعات من المخزون على أساس مستمر ، حيث يركزون على دقة أرقام الأصناف ، وحدات القياس المواقع و الكميات ، وأهم جزء في هذه الخطوة هو دراسة أسباب حدوث الأخطاء ، بمعنى

أنه إذا اكتشف خطأ ما نتيجة الجرد فيجب تقصي أسباب حدوث ذلك الخطأ ودراسته واتخاذ الإجراء الصحيح ، ومن ثم لا يتكرر حدوثه مرة أخرى.

### -إدارة المراجعة الداخلية:

يجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تحدد أساليب مراجعة المعلومات المتعلقة بالمخزون ، كما يجب أن تتم عملية المراجعة كل أسبوع ، ويجب على القائم بعملية المراجعة أن يأخذ عينة من تقارير المخزون ويتأكد عن طريق الفحص من:

- أن البنود الموجودة فعلا بالمخزون يتضمنها التقرير.  
- أن البنود التي يتضمنها التقرير موجودة فعلا ضمن المخزون.

- أن وحدات القياس صحيحة.  
- أن البنود عالية القيمة مضبوطة ( العينة 100% من هذه البنود)

ويجب الاحتفاظ بتقارير المخزون عن الأسبوع السابق ، ومن ثم يمكن أن يتم فحص البنود التالية:

- أن إجمالي عدد أرقام البنود الموجودة بالمخزن لم تتغير بشكل جوهري عما كانت عليه في الأسبوع السابق أو أنه يمكن تحديد وتفسير الفروق.

- أن إجمالي قيمة المخزون لم تتغير بشكل جوهري عما كانت عليه في الأسبوع السابق ، أو أنه يمكن تحديد أو تفسير الفروق.

كما يجب على المراجع الداخلي أن يفحص الأسعار التي يتقاضاها الموردين مع الأسعار الواردة في العقود ، وأن

يقارن بشكل دوري التكاليف التي تتحملها الجهة نتيجة التعامل مع موردها.

كما يجب على المراجع أيضا تحديد ما إذا كانت أية قوانين أو لوائح تمت مخالفتها ، و إذا كانت هناك بعض أوجه نقص فلا بد له من بحث ما إذا كانت هناك حاجة تقتضي إعادة النظر في أية ممارسة أو تعديل النظام. (

25)

## الفصل الثالث

### الملخص والنتائج والتوصيات

#### 1- ملخص البحث:

موضوع البحث هو (تصميم أنظمة للرقابة الداخلية للقطاع الحكومي - دراسة تحليلية وصفية مقارنة) ، ولعله من المناسب الإشارة إلى أن ما يشرى البحث العلمي ويدفع مسيرة التطور ليس الالتزام بالواقع وإنما الالتزام بالتحليل المنطقي السليم<sup>0</sup>

في هذا البحث تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وتم استعراض أهم أهدافه وأركانه مع تحديد مشاكل النظام وسبل علاجها مع تسليط الضوء على الوضع القائم في المملكة العربية السعودية<sup>0</sup>

أما الفصل الثاني فتم تخصيصه لتصميم نظام رقابة داخلية على المخازن الحكومية على ضوء نتائج الفصل الأول من هذا البحث<sup>0</sup>

وأخيراً اختتم البحث بمجموعة من النتائج والتوصيات في الفصل الثالث<sup>0</sup>

## 2- نتائج البحث:

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من خلال اختبار مجموعة من الفرضيات تم تحديدها في مقدمة البحث والتي تتمثل في النقاط التالية:

1- مفهوم الرقابة الداخلية يكاد أن يكون متفق عليه دولياً ، وعلى هذا الأساس تم الاعتماد على مفهوم موحد للرقابة الداخلية<sup>0</sup>

2- هناك فرق عندما نتحدث عن الرقابة الداخلية كمفهوم وكنظام<sup>0</sup>

- 3- نظام الرقابة الداخلية يتكون من أهداف وأركان لا بد من أخذها في الاعتبار عند تصميم أية أنظمة للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي<sup>0</sup>
- 4- لا يوجد نظام للرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية بمفهومه العلمي والمهني والموجود فقط بعض الإجراءات الرقابية بالإضافة إلى بعض الأنظمة والتي لا تدخل ضمن مفهوم نظام الرقابة الداخلية وإن تضمنت بعض إجراءات الرقابة الداخلية مثل نظام المشتريات الحكومية وقواعد وإجراءات المستودعات الحكومية<sup>0</sup>
- 5- عدم متابعة الأصول الثابتة والمنقولة والمحافضة عليها خلال عمرها الافتراضي نظرا للاستخدام مبدأ الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي<sup>0</sup>
- 6- العمليات والدفاتر المحاسبية المطبقة في الوزارات الحكومية بالمملكة العربية السعودية لا توفر معلومات عن البرامج والأنشطة التي يتم إنجازها بحيث تسمح بمتابعة وتقويم الأداء<sup>0</sup>
- 7- قدم النظام المحاسبي الحكومي المطبق في المملكة وكذلك التعليمات المالية للميزانية والحسابات<sup>0</sup>
- 8- صعوبة قياس الأداء الحكومي وذلك راجع إلى طبيعة النشاطات والعمل الحكومي<sup>0</sup>
- 9- قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية تحقق الرقابة المادية فقط على الأصول دون الرقابة الاقتصادية<sup>0</sup>

- 10- إمكانية تطبيق صيغ المحاسبة التجارية في المجال الحكومي ولكن ذلك يحتاج إلى جهد وتكلفة عالية0
- 11- هناك فرق بين إدارة التدقيق الداخلي وإدارة المراجعة الداخلية حيث أن الأولى ترتبط مهامها بتنفيذ العمليات والثانية مستقلة عن عملية التنفيذ0
- 12- وجود مشاكل تنظيمية في المملكة العربية السعودية0
- 13- تصميم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتناسب مع طبيعة وحجم المنظمة كما يجب تقييم النظام بشكل دوري بحيث يتم تطوير نقاط القوة فيه وتصحيح نقاط الضعف0

### 3-التوصيات:

- لقد أمكن التوصل إلى مجموعة من التوصيات مبنية على نتائج هذا البحث وهي كالتالي:-
- 1- يقترح أن يتم إصدار أنظمة رقابة داخلية مبنية على أساس علمي ومهني بحيث تمثل معايير عامة على ضوءها يتم تصميم إجراءات رقابة داخلية من قبل الجهات نفسها تتلاءم مع حجمها وطبيعة أعمالها وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية و ديوان المراقبة العامة ويتم اعتمادها من قبل مجلس الوزراء على أن يتم تقييمها بشكل دوري.
- 2- إصدار معايير للرقابة الداخلية الحكومية من قبل ديوان المراقبة العامة وذلك بالتنسيق مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.