

المحاضرة الرابعة: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية للمراجعة باعتبار أنه وفقاً لنتائج هذا التقييم يقوم المراجع بتحديد نطاق المراجعة ودرجة الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة

1- تعريف نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية: على أنه: "الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة، وضمان كفاية إستخدامها، والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية تعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"

أما معيار المراجعة رقم 400 فقد عرفه على أنه: "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة المؤسسة وكفاءة العمل والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب

2- أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم أشكال نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاث أنواع:

- **الرقابة المحاسبية:** هي كل الطرق والإجراءات التي تختص وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدى الوثوق في السجلات المحاسبية وما تنتج من بيانات وتقارير ومن وسائل هذه الرقابة نجد ضرورة الفصل بين الأصل والسجل والحماية المالية للأصل واستخدام المراجعة الداخلية
- **الرقابة الإدارية:** وهي الرقابة التي تشتمل على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من الوسائل والإجراءات والمقاييس المختصة بصفة أساسية بتفويض سلطة اعتماد العمليات والتي تعتبر من مسؤوليات الإدارة لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، الرقابة على الجودة، وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة.
- **الضبط الداخلي:** ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الإختلاس والضياع أو سوء الإستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع كل موظف للمراجعة من موظف آخر يشاركه تنفي العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والمسؤوليات

3- مكونات نظام الرقابة الداخلية

هي مكونات تصممها وتنفذها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الفعالة.

بيئة الرقابة: تعتبر الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها المؤسسة لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون من عوامل متعددة ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهومها وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة متمثلة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة

والتقييم الأخلاقي السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي وتجنب العاملين والمؤسسة في النهاية من الأداء والسلوك غير الأخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها، فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء أو مدى تحديد السلطة والمسؤولية وتتمثل باقي العوامل في سياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة ومدى الالتزام الحقيقي الفعلي بسياسات المؤسسة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذهم لواجباتهم، ولكن يمكن القول أن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.

نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر هذا المكون أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية، حيث يتضمن نظام معلومات المؤسسة وإجراءاتها لتوصيل الأمور المرتبطة بتشغيل البيانات المحاسبية، وتتوقف درجة تعقيد هذا المكون على حجم المؤسسة، وثقافة عملها واستخدام الإدارة للمعلومات في إدارة المؤسسة. (ذلك أن كل مؤسسة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية، فالمعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم، كما أن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المؤسسة، وبالتالي فإن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة وإعداد تقارير مالية مؤثرة فيها.

إجراءات الرقابة: تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل، بينما تهدف أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة.

تقدير المخاطر والتعرف عليها: يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة ويختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المراجع، ولكن يرتبط معه بشكل وثيق، حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار والمخالفات، ويقيم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة.

المراقبة: تعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن العمليات التي تستخدمها المؤسسة لتقويم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية، حيث تتعلق بالتقدير المستمر أو التقرير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة

4- المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية .

المقومات المحاسبية

يتكون الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل والطرق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.
- **الدورة المستندية:** وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات.
- **المجموعة الدفترية:** تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة.
- **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:** تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها آلياً. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.
- **الموازنات التخطيطية:** يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديداً دقيقاً للتنظيم، أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة

المقومات الإدارية:

- لمقومات نظام الرقابة الداخلية في الجانب الإداري مجموعة أخرى من الطرق والوسائل نذكر منها:
- **هيكل تنظيمي كفاء:** تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها.
 - **كفاءة الأفراد:** إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذوي درجات عالية من الكفاءة.
 - **مستويات ومعايير أداء سليمة:** تؤثر سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين،

ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

■ **سياسات و إجراءات لحماية الأصول:** يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للقرارات المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

5-مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المراجع في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات أساسية توجزها كمايلي:

-جمع الإجراءات:

تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع على تقييم الأنظمة، والإجراءات، والمناهج في المؤسسة، وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، محتواها، نشرها ، وحفظها كذلك الترخيص والمصادقة، تسجيل المعلومات اللازمة لسيير المؤسسة ومراقبتها، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة، ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة.

-اختبارات الفهم:

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي، واختبار بعض العمليات. يقدم اختبار التطابق ضمانا على صحة وصف النظام، وفي حالة اكتشاف أخطاء يجب تصحيح الوصف ، ويعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.

التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع بالقيام بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية ، عن طريق استخراج مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال ، ويمكن أن تستخدم عدة طرق للتقييم مثل إجراءات قوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة. وعند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي يقوم المراجع بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.

اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وتسمح هذه الاختبارات من التأكد بان الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولتحتل خلا.

التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة ، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند

التقييم الأولي لذلك النظام، وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا اثر ذلك على المعلومات المالية نع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

6- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية نذكر منها ما يلي:

1 – طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تتم عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة واستفسارات تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش والتلاعب. وتنقسم هذه الأسئلة إلى مجموعات، تتعلق كل مجموعة بإحدى الموضوعات أو بنوع معين من العمليات تحتوي القائمة عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التي لا يستطيع الإجابة عليها بكلمة نعم أو لا، و الإجابة بلا تدل على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، أما الإجابة بنعم فتدل على وجود الإجراءات الرقابية المطلوب، و تفرقة معظم قوائم الاستقصاء عادة بين نقاط الضعف التي تعتبر رئيسية والأخرى التي تعتبر بسيطة أو أقل خطرا، كما قد تشمل توضيحات لمصدر المعلومات المستخدمة في الإجابة هر الأسئلة وتعليقات توضيحية بشأن أوجه النقص في الإجراءات الرقابية وتعتبر قائمة الاستقصاء وسيلة منظمة لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية دون السهو عن جمع معلومات عن بعض النواحي المهمة في النظام، و من المزايا الأخرى السهولة التي تتم بها عملية استكمال الإجابة على الأسئلة الموجودة بها.

2 – طريقة التقدير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية: تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المراجع بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة، يتضمن شرحا لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمؤسسة و تقسيم المسؤوليات، وبنهاة كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن من تقييم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية، فالنظام الضعيف يتملى في عدم وجود تنسيق كاف للعمل، أما الرقابة الداخلية القوية أو المناسبة فتتطلب أن يعهد إلى إدارات منفصلة الوظائف.

3 – طريقة الملخص التذكيري: يعده المراجع و يشمل على بيان تفصيلي للإجراءات و الوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية عند تقييمهم للرقابة الداخلية.

4- طريقة خرائط التدفق: وهي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية ، وتعمل خريطة التدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة و تدفق البيانات خلال النظام، فعلى سبيل المثال في نظام الموارد البشرية تعمل خرائط التدفق مستقلة لوصف الإجراءات الرقابية التي يستخدمها العميل بشأن الرواتب و الأجور ، يتم تقسيم كل خريطة إلى أعمدة رئيسية فرعية تمثل الإدارات المحكمة (أو الموظفين) المتصلة بالعمليات وتعطي هذه الخرائط صورة أوضح و أكثر تحديد عن النظام المستخدم، كما يمكن تجديد خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد الأخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز و من عيوب خرائط التدفق أنها تتطلب وقت أطول ومهارات أكبر لإعدادها.