

### الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

#### تمهيد

تتعرض المنشآت أثناء تواجدها إلى مجموعة كبيرة من التهديدات يمكن أن تؤدي هذه التهديدات إلى تعريض المنشآت إلى خسائر مالية كبيرة، أو تهديد وجودها بشكل تام، أما احتمال التهديدات فيطلق عليه الخطر، وتأخذ هذه التهديدات شكل الخسائر المالية الكامنة؛ من أمثلة الخسائر المالية الكامنة خسائر الأصول كتعرض أصول المنشأة للضياع أو التخريب أو الإهمال والاستعمال غير المشروع للتجهيزات والنقدية والمواد وغيرها من الأصول؛ زيادة التكاليف نتيجة المبالغة في الإنفاق كسواء أصول أعلى من قيمتها، أو شراء مواد بأعلى من أسعارها، أو إنفاق مبالغ كبيرة على الدعاية أو مصاريف السفر، أيضا نقص الإيرادات نتيجة عدم تسجيل بعض المبيعات في حسابات المدينين، أخطاء في إعداد الفواتير للمدينين، الديون المعدومة وغيرها، كل هذا يؤدي إلى تخفيض أرباح المنشآت وتهديد وجودها؛ ومن أمثلة المخاطر أيضا عدم دقة البيانات المحاسبية نتيجة بعض السياسات والإجراءات التي تنتج عنها معلومات محاسبية غير صحيحة وغير ملائمة أو مختلفة بشكل تام عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هذه الأخطاء قد تحدث في عمليات التقويم والقياس بشكل مقصود أو غير مقصود، مما يؤدي إلى تضليل جوهري في القوائم المالية، وتقديم معلومات للإدارة تقودها إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة؛ من أمثلة المخاطر المحيطة بها أيضا عدم قدرة المنشآت على التأكد من التزام الإدارات التنفيذية بتطبيق السياسات الإدارية الموضوعة مسبقا لتحقيق الأهداف المرجوة. إن تواجد المخاطر السابقة تنتج عنها عيوب تنافسية وعدم مقدرة المنشأة على البقاء بشكل حيوي والمحافظة على موقعها في السوق، واستمراريتها.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المنشآت وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية عن الإدارة، أدى ذلك إلى الحاجة لبناء نظام رقابة داخلية يمنع من الوقوع في الخطأ والغش والاحتيال، وتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات، وحماية الأصول والأموال في المنشأة من المخاطر المحيطة بها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما.

ومن أجل التزود بالإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وكل الأمور المرتبطة بها، سيتم التطرق من خلال هذا الفصل، في المبحث الأول إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية، وفي المبحث الثاني سنتناول كل من مقومات وفروع وخصائص نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا في المبحث الثالث، نتطرق إلى طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

لتفصيل الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية، نعرض في هذا المبحث، تعريف الرقابة كوظيفة من الوظائف الإدارية، ثم بعدها نفضل التطور في مفهوم نظام الرقابة الداخلية والعوامل المساعدة على تطورها.

### المطلب الأول: تعريف الرقابة كوظيفة إدارية

قبل التطرق لمفهوم نظام الرقابة الداخلية، نعرض مجموعة من التعاريف الخاصة بالرقابة كوظيفة من الوظائف الأساسية للإدارة وهي:

الرقابة هي " وظيفة إدارية تسعى لجعل الحوادث تتوافق مع الخطة المرسومة، فهي عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تدليلها في أقصر وقت ممكن"<sup>1</sup>

الرقابة هي " وظيفة من وظائف الإدارة تهدف إلى قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن أهداف المنشأة والخطط الموضوعية لبلوغها قد تم تحقيقها، ومن ثم فهي الوظيفة التي تمكن من التأكد أن ما تم، أو يتم مطابق لما أريد تماما"<sup>2</sup>

الرقابة هي " القيام بمجموعة الأنشطة التي تمكن من الوقوف على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فضلا على الوقوف على مدى تحقيق الأهداف تمهيدا لاتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية في حالات الانحراف عن تحقيق الأهداف المحددة مسبقا "<sup>3</sup>

الرقابة هي " الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها، فالرقابة هي عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجري من عمل داخل الوحدة الخدمية أو الاقتصادية يتم وفقا للخطط والسياسات الموضوعية "<sup>4</sup>

الرقابة هي " مراجعة كل ما يجري في البرنامج وهي الأوامر الصادرة من طرف الإدارة وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والانحرافات ومنع إعادتها، وهي تنطبق على كل المجالات الأشياء، الأشخاص "<sup>5</sup>

المقصود بالرقابة " الضبط أي وجود مانع أو وازع يمنع الموظفين من ارتكاب الغش"<sup>6</sup>

من التعاريف السابقة يمكن القول أن الرقابة كوظيفة إدارية تهدف إلى مراقبة عملية تحقيق الأهداف والخطط الموضوعية مسبقا، وتحديد وقياس الانحراف وتصحيحه.

<sup>1</sup> طارق المجذوب، الإدارة العامة والعملية الإدارية والوظيفة العامة والإصلاح الإداري، منشورات الحلبي، بيروت، دون سنة نشر، الصفحة 55.

<sup>2</sup> أحمد توفيق، إدارة الأعمال مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، الصفحة 403.

<sup>3</sup> السيد عليوة، الإدارة المالية الحديثة ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الأمين، القاهرة، 2003، الصفحة 03.

<sup>4</sup> عوف محمود الكفوري، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، دون بلد النشر، 2004، الصفحة 01.

<sup>5</sup> Pratique Boisselier, Contrôle de Gestion Court et Applications, 02ème édition, Paris, Novembre 2001, Page 04.

<sup>6</sup> مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996، الصفحة 202.

### المطلب الثاني: التطور في مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أما فيما يخص الرقابة الداخلية كنظام شامل يهدف إلى إعطاء ضمانات معقولة وليست مطلقة، على المحافظة على الأصول والكفاءة الإنتاجية، وبصحة البيانات المحاسبية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مسبقاً؛ هذه البنية الرقابية التي يقع إنشائها وتطويرها والحرص على فعاليتها على عاتق الإدارة العليا؛ واختلف تعريف نظام الرقابة الداخلية من فترة إلى أخرى حسب الأوضاع الاقتصادية السائدة في كل مرحلة، والحاجة إلى هذا النظام، ولكي تتمكن من فهم أهم المراحل التي مر بها هذا النظام، نقوم بعرض التطور التاريخي في مفهوم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

وضع مجمع المحاسبين الأمريكي عام 1936 التعريف التالي: "الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق، التي تتبناها المؤسسة أو المنشأة نفسها بقصد حماية أصولها النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة المحاسبية لما هو مقيد في الدفاتر"<sup>7</sup>

ويتضح من التعريف أن مصطلح الضبط الداخلي قد استخدم كمرادف للرقابة الداخلية، الأمر الذي دفع بعض الباحثين إلى استخدام مصطلح الرقابة عوضاً عن الضبط في التعريف نفسه وإن كان يختلف كل منهما عن آخر؛ ومن هنا يمكن القول إن أهداف نظام الرقابة الداخلية، عندما بدأ الاهتمام بها كانت المحافظة على ممتلكات المؤسسة، التي تمثلت بشكل أساسي حينذاك بالنقدية، ومن ثم كانت الرقابة الداخلية قواعد لمراقبة النقدية، بهدف حمايتها من الغش والاختلاس، ثم تطورت أهدافها لتشمل حماية الأصول الأخرى وضمان الدقة في البيانات الحسابية في الدفاتر، إلى جانب حماية النقدية، ومن هنا فإن الرقابة الداخلية كانت تشمل على عنصرين هما<sup>8</sup>:

1. حماية الأموال من نقدية وأصول أخرى؛
2. ضمان الدقة المحاسبية، والتي بمقتضاها يمكن تفادي الأخطاء والغش.

ولعل تلك الأهداف كانت كافية آنذاك، إذ إن حيازة الأصول تتطلب توفير الحماية المادية المناسبة لها، وتحقيق الدقة الحسابية لتفادي الأخطاء والغش، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أرباح كبيرة، هذه الأرباح التي كانت مقياساً كافياً لقياس قدرة المنشآت، فكان نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية الأصول والأموال وضمان الدقة المحاسبية في هذه المرحلة من التطور الاقتصادي.<sup>9</sup>

وبزيادة توسع المؤسسات، وما صاحب ذلك من تضخم في العمليات الإدارية والإشرافية، وتعقد في المشكلات الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية ظهرت الحاجة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية، وتحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانات المتاحة المادية والبشرية، ولا يتسنى لها ذلك إلا عن طريق رفع الكفاءة الإنتاجية، بتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة، وانعكس هذا التطور في الأوضاع الاقتصادية على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافها، مما دفع لجنة إجراءات المراجعة المنبثق عن المجمع الأمريكي للمحاسبين، إلى تقديم تعريف شامل لنظام الرقابة الداخلية سنة 1949 وهو :

<sup>7</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى 2009، الصفحة 274.

<sup>8</sup> نفس المرجع، الصفحة 274.

<sup>9</sup> نفس المرجع، الصفحة 274.

## الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

" تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما"<sup>10</sup>.

وهذا التعريف يمكن أن يكون أوسع من المعنى المرتبط بهذا المصطلح في بعض الأحيان؛ إنه يعترف بأن نظام الرقابة الداخلية يمتد إلى أبعد من تلك المسائل التي ترتبط مباشرة بوظائف الأقسام المحاسبية والمالية، وإن مثل هذا التعريف، يمكن رقابة الموازنة، والتكاليف المعيارية، وتقارير التشغيل والأداء الدورية، والتحليلات الإحصائية، وبرنامج تدريب مخصصا لمساعدة الأفراد للنهوض بمسؤولياتهم، وكوادر من الموظفين للمراجعة الداخلية، لتقديم ضمان إضافي للإدارة فيما يتعلق بإجراءاتها المخططة، وفاعلية تنفيذها عمليا.

وهكذا يتضح أن مفهوم نظام الرقابة الداخلية لم يعد قاصرا على حماية النقدية والأصول الأخرى، وضمن الدقة في البيانات المحاسبية، وإنما تعدى ذلك ليشمل النواحي الفنية والإدارية والإنتاجية، أي أنه يشتمل على جميع أوجه نشاط المنشأة.

ومنذ ذلك الحين، ازداد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من قبل الباحثين والهيئات المهنية الأخرى ففي سنة 1953، صدر تعريف عن معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا هو " تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموع عمليات مختلفة، من مالية وتنظيمية ومحاسبية، وضعتها الإدارة ضمنا لحسن سير العمل في المؤسسة"<sup>11</sup>.

وفي عام 1977، صدر عن هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية التعريف التالي:

" الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة، وإلى تطبيق تعليمات الإدارة، وتدعيم تحسين الأداء، من جهة أخرى، وتنبثق طرائق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريتها"<sup>12</sup>.

كما صدر تعريف آخر عن لجنة هيئة المحاسبة بإنجلترا سنة 1978 كما يلي:

"تتضمن الرقابة الداخلية مجموعة النظم، من مالية وغيرها، الموضوعة من قبل الإدارة، من أجل توجيه العمليات كافة بالصفة المطلوبة والفعالة، واحترام السياسات الإدارية، وحماية الأصول، وضبط الدقة في البيانات المسجلة"<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> نفس المرجع، الصفحة 275.

<sup>11</sup> نفس المرجع، الصفحة 275.

<sup>12</sup> C. Lionnel et V.Gerard, Audit et Contrôle interne: Aspects Financiers, Opération et stratégique, 04ème édition Dalloze, Paris, 1992, Page 35.

<sup>13</sup> حسين أحمد حدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 276.

كما أوضح المعيار الدولي رقم 315 أن الرقابة الداخلية "هي العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويستتبع ذلك الرقابة الداخلية ويتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف"<sup>14</sup>.

وفي ضوء ما سبق من التعاريف يمكن ملاحظة ما يلي:

1. إن تعريف الرقابة الداخلية ارتبط بالأهداف المتوخى تحقيقها منها، فعندما كانت أهدافها حماية الأصول النقدية، كانت تعرف على أساس أنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تتبع لحماية النقدية، وعندما توسعت أهداف الحماية لتشمل الأصول الأخرى، امتد تعريفها ليشمل سائر تلك الأصول، وأهمها المخزون وتعد هذه المرحلة الأولى للاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وبتوسع حجم المؤسسات، توسعت أهدافها وصار من ضمن تلك الأهداف العمل على تقليل احتمال حدوث الأخطاء والغش علاوة على حماية الأصول كافة، فتطور مفهومها ليقابل تلك الأهداف، ولعل التعريف الأدق الذي يعكس تلك الأهداف هو التعريف الصادر عن معهد المحاسبين الأمريكيين سنة 1936 ويمكن عد تلك المرحلة الثانية من تطور نظام الرقابة الداخلية، وبزيادة الاهتمام بتحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، أي عندما أصبح من أهدافها العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية، ويظهر ذلك جليا في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين الصادر سنة 1949 ويمكن عد هذه الفترة المرحلة الثالثة من تطور نظام الرقابة الداخلية.

2. . إن هذه التعاريف تكاد تكون منسجمة فيما بينها، سواء من ناحية الأهداف أم من ناحية الوسائل ويمكن توضيح ما سبق من خلال الجدول المقارن التالي:

<sup>14</sup> نفس المرجع، الصفحة 276.

## الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (01): مقارنة أهداف نظام الرقابة الداخلية ووسائلها.

الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC	معهد المحاسبين القانونيين بـإنجلترا - PCCAB 1978	الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين ECCA-1977	المجمع الأمريكي للمحاسبين AICPA-1949
الأهداف : 1- الحماية . أ- الأصول بأنواعها . ب- ضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية . 2- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما . 3- الارتقاء بالكفاية الإنتاجية.	1- ضمان المحافظة (الحماية) على: أ- الأصول بأنواعها. ب- نوعية البيانات. 2- تطبيق تعليمات الإدارة. 3- تدعيم الأداء وتحسينه 4- المحافظة على استمرارية المؤسسة.	1- الحماية: أ- الأصول بأنواعها. ب- ضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية . 2- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما . 3- الارتقاء بالكفاية الإنتاجية.	الأهداف : 1- الحماية . أ- الأصول بأنواعها . ب- ضبط الدقة والثقة في البيانات المحاسبية . 2- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما . 3- الارتقاء بالكفاية الإنتاجية.
الوسائل : - الخطة التنظيمية - سائر الطرق والمقاييس المتناسقة.	الوسائل : - التنظيم . - طرائق كل نشاط وإجراءاته.	الوسائل : - الخطة التنظيمية - سائر الطرق والمقاييس المتناسقة.	الوسائل : - الخطة التنظيمية - سائر الطرق والمقاييس المتناسقة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 277.

يلاحظ في الجدول أعلاه أن التعاريف الأربعة السابقة، تشترك في أهداف الحماية، وضبط الدقة في البيانات المحاسبية، والالتزام بالسياسيات الإدارية، أما هدف رفع الكفاءة الإنتاجية فقد ظهر صريحا في تعريف AICPA.

- أن تعريف ECCA : أشار إلى تدعيم الأداء وتحسينه، مما يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية.
- أن تعريف PCCAB: أشار إلى توجيه العمليات الوجهة السليمة يعني العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية هو الآخر.
- أما تعريف IFAC: فقد امتاز في التعبير عن ذلك بعبارة " الاستخدام الاقتصادي الفعال للموارد".

ومن هنا يمكن القول إن هذه التعاريف لم تخرج عن الخطوط العريضة التي رسمها تعريف المجمع الأمريكي للمحاسبين عام 1949، وإن اختلف أسلوب التعبير عنها؛ ويلاحظ أيضا أن هذه التعاريف تضمنت الأسلوب المتبع نفسه من قبل AICPA في تعريف نظام الرقابة الداخلية، حيث انطلقت من الوسائل لتصل إلى الأهداف.

وهناك العديد من التعاريف والتفسيرات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، بأساليب مختلفة والواردة في مراجع متعددة يمكن عرض بعض منها كما يلي:

**التعريف الأول:** " أنه جزأ لا يتجزأ من إدارة الشركة وتمثل صمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات الشركة وحمايتها من التلاعب حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء"<sup>15</sup>.

**التعريف الثاني:** عرفت الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين " من أنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"<sup>16</sup>.

**التعريف الثالث:** وقد عرفت كذلك " من أنها مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة، التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية، المحافظة على موجودات، وأنها استعملت بكفاءة وفعالية"<sup>17</sup>.

**التعريف الرابع:** هو "عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم، أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية، ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعية"<sup>18</sup>.

**التعريف الخامس:** " هو نظام تعميم التسيير، موجه نحو التزام واحترام الإجراءات والقوانين والقواعد أو أي نشاط يؤدي إلى تحقيق مبادئ معقولة"<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسينان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان 2009، الصفحة 46.

<sup>16</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية 2004، الصفحة 81.

<sup>17</sup> نفس المرجع، الصفحة 81.

<sup>18</sup> محمد توفيق ماضي، إدارة وجنولة المشاريع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، الصفحة 287.

<sup>19</sup> Hamini allel, Le Contrôle Interne et L'élaboration Comptable, Office des Publications Univers, Alger, 2003, Page 13.

### المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

من أهم الأسباب التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها ما يلي<sup>20</sup> :

#### 1. كبر حجم المشروعات

أدى اتساع حجم المؤسسة، وتشعب نشاطها، إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة، التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات والتحقق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها وتحقق غاياتها، فإنه لا بد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل.

#### 2. رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة

إذا كانت المؤسسة ترغب في تحسين صورتها، تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت البيانات خاطئة أو مظلمة، أو تأخر ميعاد تقديمها، فإنه تقع على الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة كما تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلة للتصديق وأن تتخذ القرارات من المستويات الإدارية الأخرى، كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاماً فعالاً للرقابة الداخلية وطبقته.

#### 3. تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة اختبارية

كان مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات المحاسبية كافة، عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، ونشاطها محدود، ولكن باتساع حجمها، وتشعب عملياتها وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بمراجعة تفصيلية شاملة، وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية، وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة المراجعة.

#### 4. تطور الشكل القانوني للمؤسسة

وبكبر حجم المؤسسات، ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، وأدى ذلك على تطور الشكل القانوني للمؤسسات من شركات الأشخاص إلى شركات الأموال، فظهرت شركات المساهمة، التي تميزت بانفصال الملكية على الإدارة وأصبحت الإدارة العليا ممثلة بمجلسها هي التي توجه المؤسسة، ولما كانت قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة، اضطرت إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة، وتحديد وظيفة معينة لكل منها وتعيين مسؤول عنها، وحتى داخل المديرية الواحدة، يتم توزيع الاختصاصات على الأقسام المختلفة التي تتبع لها وتحديد مسؤول عن كل منها، ونتيجة لذلك أصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديريات والأقسام المختلفة، تسير

20 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 272.



وفقا للخطوط العريضة التي رسمتها وهنا يمكن القول إن نظام الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك، وتطمئن الإدارة عن سلامة سير العمل بالمؤسسة .

### 5. اضطراب الإدارة إلى حماية أصول الشركة

وأصبحت الإدارة نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول الشركة وموجوداتها، من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول، وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير، واكتشاف ما قد يحدث من ذلك، وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة، التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها إلى هذه الوظيفة الأساسية ومما يساعدها على ذلك وبدون شك، وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.

وفي الأخير يمكن إيجاز الأسباب أو العوامل التي ساعدت في تطوير مفهوم نظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية هي<sup>21</sup> :

- كبر حجم المشروعات واتساع نشاطها وتنوع أعمالها؛
- انفصال الملكية عن الإدارة؛
- حاجة الإدارة الخاصة والعامة إلى بيانات دورية وبصورة مستمرة؛
- حاجة العديد من الجهات العامة في الدولة إلى بيانات صحيحة وبصورة مستمرة؛
- مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المشروع؛
- تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية من السلطة العليا في المشروع؛
- العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية وكفاءة الأداء في المشروع.

21 علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات، منشورات جامعة حلب، حلب، 2004، الصفحة 212.

### المبحث الثاني: أهداف وفروع وخصائص ومكونات نظام الرقابة الداخلية

بعد عرض وتفصيل كل من تعريف نظام الرقابة الداخلية والعوامل التي ساعدت على تطورها نتناول في هذا المبحث أهداف نظام الرقابة الداخلية وفروعها وخصائصها ومكوناتها.

#### المطلب الأول: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الأهداف الأساسية التي يحققها نظام الرقابة الداخلية الفعال<sup>22</sup> :

##### 1. حماية الأصول واستخدامها بكفاءة وفعالية

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول؛ وتتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة الحماية فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمداً، أي تخطيطاً مدروساً بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية، فإن ذلك يعد غشاً وليس خطأً، إذ إن الخطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد، وقد يقصد بكلمة حماية الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل: الغش والاختلاس، والسرقعة، بالإضافة إلى الأخطار كالحرائق مثلاً، وطبقاً لرأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة حماية تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها؛ وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات، والأصول المتداولة، كالنقدية والمخزون...

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد الأخطار، كالحرائق مثلاً، وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقعة والاختلاس والغش والأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها، وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في الحماية على الأصول ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعنية، كاملة وقانونية ومصراً بها ومثبتة.

ويعني الاستخدام الاقتصادي للموارد تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، و من ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاءة قدرة المؤسسة أو أي وظيفة أو نشاط معين على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة.

وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، ودراسة الزمن والحركة، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائه...

<sup>22</sup> حسين أحمد دحروج، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 278-280.

### 2. دقة البيانات المحاسبية

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية وتولد عنها معلومات محاسبية، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعملية، وتنفيذها، وتسجيلها في الدفاتر، المحاسبة عن نتائجها؛ فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات، مع إجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة.

### 3. الالتزام بالسياسات الإدارية

تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة وتصدر بذلك الإدارة قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة، عبر المستويات الإدارية، وسواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية، فإنها تخضع لعملية التنقيح أو التعديل بما يؤدي إلى فهم القصد الصحيح منها، من جانب المنفذين الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول إن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات، والتمسك بها وتطبيقها، تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب إتباعها، ويرافق تحديد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتماشى وحجم المسؤوليات، ومما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات، بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلاً، حتى لا يحدث أي تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل، يؤدي إلى الإخلال أو إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.

### المطلب الثاني: فروع وخصائص نظام الرقابة الداخلية

1. فروع نظام الرقابة الداخلية: يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية حسب الأهداف السابقة إلى قسمين:

أ. الرقابة المحاسبية: وهي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث أنها مجموعة الإجراءات والمقاييس التي تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات والأخطاء في الإجراءات المحاسبية والمحافظة على الأصول، ولقد عرفت لجنة معايير التدقيق SAS:n°01 الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها " الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تهدف إلى حماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات المحاسبية"<sup>23</sup>.

ب. الرقابة الإدارية: تتضمن الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تهدف إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة وقد عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الإدارية بأنها " خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، وتقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات"<sup>24</sup>.

ولقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في نشرة معايير المراجعة رقم 01 الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية كما يلي<sup>25</sup> :

أ. الرقابة المحاسبية: تحتوي هذه الرقابة على الخطة التنظيمية والإجراءات المتبعة والسجلات المستخدمة التي تتعلق بحماية أصول الشركة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

ب. الرقابة الإدارية: تحتوي هذه الرقابة على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من إجراءات ومقاييس تتعلق بتفويض سلطة اعتماد العمليات، والتي تعتبر من مسؤوليات الإدارة نحو تحقيق أهداف المشروع وذلك نقطة بداية في وضع الرقابة المحاسبية على العمليات.

مما سبق يمكن القول أنه تم تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى فرعين حسب طبيعة الأهداف فالخطة التنظيمية والإجراءات والمقاييس التي تهدف إلى المحافظة على الأصول ودقة البيانات المحاسبية هذا الجانب من نظام الرقابة الداخلية الشامل سمي بالرقابة المحاسبية، أما الجانب الآخر من الخطة التنظيمية والإجراءات والمقاييس التي تهدف إلى الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية فسمي بالرقابة الإدارية ؛ ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل الموالي:

<sup>23</sup> عسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2009، الصفحة 208.

<sup>24</sup> نفس المرجع، 208.

<sup>25</sup> علي حاج بكري، المرجع السابق، الصفحة 215.

شكل رقم 01: فروع نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث

## II. خصائص نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم، حتى يتسنى تحقيق الأهداف المرجوة، ومن ضمن هذه الخصائص، ما يأتي:

- **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه<sup>26</sup>.
- **المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً، يجب أن تتوافر فيه المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادراً ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فإذا استجدت ظروف أملت تغييراً في الأهداف والخطط الموضوعية، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة<sup>27</sup>.
- **التوقيت المناسب:** لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، وعليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً<sup>28</sup>.
- **التوفير في النفقات:** الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلاً شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصادياً ما دامت الفوائد المتحصلة عليها لا توازي التكاليف<sup>29</sup>.
- **التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة<sup>30</sup>.

<sup>26</sup> عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2003، الصفحة 137.

<sup>27</sup> محمد قاسم الفيروتي، مبادئ الإدارة النظرية والعمليات والوظائف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2001، 373.

<sup>28</sup> محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، الصفحة 359.

<sup>29</sup> محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة النشر غير مذكورة، الصفحة 21.

<sup>30</sup> يحيى حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2001، الصفحة 19.

### المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يشمل أمورا أبعد من تلك المرتبطة مباشرة بالنظام المحاسبي ويتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر تصممها وتنفذها الإدارة وهي:

#### 1. بيئة الرقابة

يقصد ببيئة الرقابة الموقف العام للمديرين والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة، وبيئة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات الرقابة حيث أنها تمثل المظلة للمكونات الأخرى، وبدوم وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها، ففي بيئة رقابة قوية كتلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف المراجعة الداخلية بشكل فعال سنجد ذلك يتم بدرجة مهمة لبعض إجراءات الرقابة، ومع ذلك، فالبيئة القوية لا تستطيع وحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية، إن موقف الإدارة العليا هو الذي سيحدد جوهر الرقابة الفعالة، فإذا كانت الرقابة العليا تعتقد أن الرقابة هامة سيسهر العاملون في الشركة بهذا وسيستجيبون لذلك من خلال مراعاتهم للضوابط الموضوعية؛ ومن جهة أخرى إذا أدرك العاملون أن الرقابة غير هامة من وجهة نظر الإدارة وأنها مجرد كلام شفوي غير جدي فمن شبه المؤكد أن أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة لن تتحقق بشكل فعال، وبغرض فهم وتقييم بيئة الرقابة ينبغي على المراجع أن يفهم المكونات الفرعية لها والمتمثلة بالنواحي التالية<sup>31</sup>:

#### 1. القيم الأخلاقية والاستقامة

إن القيم الأخلاقية والاستقامة هي نتاج أخلاقيات النظام ومعايير السلوكية والكيفية التي يتعامل بها الأفراد فيما بينهم، وتشمل الإجراءات التي تتخذها الإدارة لإزالة أو التقليل من المحرضات والمغريات التي تشجع الأفراد على التورط بتصرفات غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية، كما تتضمن توصيل القيم الأخلاقية والسلوكية إلى الأفراد عن طريق سياسات موضوعية وسلوك جيد وقوة حسنة.

#### 2. الالتزام بالكفاءة

تتمثل الكفاءة بالمعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز الأعمال التي تحدد عمل الفرد، وتتضمن أيضا اعتبارات الإدارة لمستويات الكفاءة لعمل محدد وكيف تترجم هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة اللازمة.

#### 3. وظائف مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه، خاصة لجنة المراجعة

يتمثل مجلس الإدارة الجيد بالمجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويقوم أفراده بمتابعة أنشطة الإدارة وفحصها، ويقوم المجلس بتفويض الإدارة بمسؤولية الرقابة الداخلية ويكون مسؤولا عن تقديم تقويمات مستقبلية منتظمة لنظام الرقابة الداخلية الموضوعية من قبل الإدارة، إضافة إلى أن مجلس الإدارة الفعال والموضوعي غالبا ما يستطيع تقليل احتمال أن تقوم الإدارة بتجاهل الضوابط الموجودة، ذلك بهدف مساعدة المجلس على عملية الإشراف وعلى عملية وضع التقارير المالية في الشركة وتقوم بالاتصال باستمرار بكل من المراجعين الداخليين والخارجيين، وهذا يسمح للمراجعين وللمديرين بأن يناقشوا المسائل التي ترتبط بأشياء مثل أمانة الإدارة أو تصرفاتها.

<sup>31</sup> حسين أحمد دحوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 282.

### 4. فلسفة الإدارة وأساليب التشغيل المنفذة لهذه الفلسفة

تقدم الإدارة عبر نشاطاتها دلالات واضحة للموظفين حول أهمية نظام الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة، أو تعارض المخاطر، هل يتم وضع خطط الأرباح وبيانات الموازنة على أساس أفضل ما يمكن أو على أساس الأهداف الأكثر احتمالاً، هل يمكن وصف الإدارة بأنها بيروقراطية أو إدارة هزيلة أو لئيمة يسيطر عليها فرد واحد أو قلة من الأفراد أم أنها إدارة جيدة، إن فهم هذه النواحي ومثيلاتها لفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يساعد المراجع على فهم موقف الإدارة من نظام الرقابة الداخلية.

### 5. الهيكل التنظيمي للمشروع و فروع وأساليب تحديد السلطة والمسؤولية

من الضروري أن يفهم المراجع الهيكل التنظيمي للمشروع، لأن هذا يحدد خطوط السلطة والمسؤولية، ويساعده على التعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل، ويدرك كيف يتم تطبيق الضوابط الرقابية.

### 6. نظم الرقابة الإدارية

تمثل بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية وسياسات تعيين وتشغيل الأفراد وإجراءاتها، والفصل بين هذه الواجبات، وهذه النظم التي تتضمن المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة، والأمور المرتبطة بها، والخطط التشغيلية والتنظيمية، وتوصيل عمل الموظفين والسياسات المرتبطة بها.

### 7. سياسة الموارد البشرية في المشروع وممارستها

يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية، فإذا كان الموظفين أكفاء وجديرين بالثقة، يمكن ألا توجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن أن تبقى القوائم المالية موثوقة، فالأفراد الأمناء والأكفاء قادرون على الأداء بمستوى رفيع حتى مع وجود القليل من الضوابط، في حين أنه مع وجود العديد من الضوابط يمكن إذا كان الأفراد غير أمناء أن يؤدي إلى تخفيض جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً، ولكن على الرغم من أن يكونوا أكفاء وجديرين بالثقة إلا أن الأفراد قد يصابون بالملل أو عدم الرضا أو يواجهون مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم، لذا وانطلاقاً من ذلك يجب أن يكون في المنشأة نظام جيد يتعلق بتعيين الأفراد وتدريبهم وترقيتهم ومنحهم مكافآت، لأن مثل هذه الأمور تعتبر جانباً هاماً في هيكل نظام الرقابة الداخلية<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> حسين أحمد دحروج، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 284.

### II. تقييم المخاطر

يمثل تقييم المخاطر عملية تقييمية لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة لمنع حدوث معلومات خاطئة، أو اكتشافها وتصحيحها، حيث هناك دائماً إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية كما ينبغي على الإدارة تقدير مخاطر إعداد التقارير المالية أي يجب على الإدارة تحديد المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتحليلها بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

حيث أنه وكما هو معروف أن جميع المشاريع، بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها، تواجه مجموعة متنوعة من المخاطر سواء أكانت ذات منشأ داخلي أو خارجي، وهذه المخاطر ينبغي على الإدارة معالجتها وذلك بما ينسجم مع الظروف الاقتصادية والتنشغيلية لأن الرقابة الداخلية تختلف تبعاً لاختلاف الظروف، فالرقابة الداخلية الفعالة في ظل ظروف معينة لن تكون فعالة في ظروف أخرى.

إن تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة، ويجب على الإدارة أن تسلط الضوء على المخاطر على مستوى المنظمة كافة، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر، فالفشل في تحقيق الأهداف السابقة، ونوعية الأفراد، والتنشئت الجغرافي لعمليات المنشأة، وتركيبية عمليات المنشأة، وإدخال تقنيات جديدة للمعلومات، ودخول منافسين جديدين جميعها أمثلة على العوامل التي قد تؤدي إلى ازدياد المخاطر، وحالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهمية هذه المخاطر وتقدير احتمالات وقوعها واتخاذ الإجراءات الواجب إتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حد مقبول ولا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطر، ولكن يجب على الإدارة أن تقدر حجم المخاطر المقبولة عقلاً وتسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطر ضمن الحدود، ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المراجع لها، ولكنها ترتبط بها، فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تطبيق نظام رقابة داخلية وتطبيقها للتقليل من الأخطاء والتلاعب.

أما مراجع الحسابات فيقوم بتقدير المخاطر لكي يقدر حجم الأدلة الضروري في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للمخاطر ومواجهتها، سيقوم المراجع بالتالي بتجميع أدلة أقل بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في تحديد المخاطر الكبيرة ومواجهتها؛ ويحصل المراجع على معلومات عن عملية تقييم الإدارة للمخاطر عن طريق تحديد كيفية تعريف الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتقييم أهميتها واحتمالات وقوعها واختيار الإجراءات اللازمة لمواجهتها، وأكثر الطرق انتشاراً في الحصول على هذا الفهم هي طريقة الاستقصاء والحوار مع الإدارة<sup>33</sup>.

### III. أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة بالسياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى التي اعتمدها الإدارة، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة ويوجد العديد من الإجراءات الرقابية في أي منشأة، إلا أن أهم هذه الأنشطة هي:

<sup>33</sup> حسين أحمد دجوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 285.



### أ. الفصل الملئم بين الواجبات

- هناك إرشادات عامة ذات أهمية خاصة بالنسبة لمراجعي الحسابات تتعلق بالفصل الملئم بين الواجبات، وذلك بهدف منع الخطأ والتلاعب وهي التالية<sup>34</sup> :
- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها؛ إن سبب عدم السماح للشخص المسؤول عن حيازة الأصول بصورة مؤقتة أو دائمة بالمحاسبة عن الأصول هو حماية الشركة من الاختلاس، فعندما يقوم شخص واحد بتأديةوظيفتين يكون هناك خطر متزايد بأن يقوم هذا الشخص بالتصرف بالأصول بغرض المنفعة الشخصية، وأن يقوم بتعديل السجلات لكي يبعد عن نفسه المسؤولية.
  - الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول: من الأفضل منع الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة إقرار العمليات المالية من أن يكون لهم سلطة على الأصول المتعلقة بهذه العمليات؛ فعلى سبيل المثال يجب ألا يقوم الشخص ذاته الذي يقرر عملية دفع فاتورة شراء ما بالتوقيع على شيك دفع الفاتورة، لأن تمتع الشخص ذاته بسلطة إقرار العمليات وإدارة الأصول المتعلقة بها يزيد من احتمالات الاختلاس في الشركة.
  - الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية: إذا كانت دائرة أو قسم في الشركة مسؤولاً عن إعداد سجلاته وتقاريره، سيكون هناك ميل للتلاعب بالنتائج لتحسين صورة الأداء، ولضمان عدم التحريف في المعلومات ينبغي إناطة مسؤولية مسك الدفاتر بدائرة منفصلة تحت إشراف الإدارة المالية أو الحسابات.
  - الفصل بين الواجبات في قسم المعالجة: في حالة المعالجة الآلية للبيانات ينبغي أن يتم الفصل بين ما يلي: محلل النظم، المبرمج، مشغل الحاسب، أمين المكتبة... و هذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني والمتعلق بإجراءات الرقابة العامة في ظل المعالجة الآلية للبيانات.

### ب. الترخيص الملئم للعمليات المالية والأنشطة

لكي تكون الضوابط الرقابية مرضية، يجب أن يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة، فلو استطاع كل شخص في الشركة أن يحصل على أصول الشركة، أو أن ينفق منها كما يريد لعمت الفوضى التامة داخل الشركة، ويمكن أن تكون السلطة عامة أو محددة، وتعني السلطة العامة أن الإدارة تضع السياسات التي يجب إتباعها داخل الشركة ويتم إصدار التعليمات إلى الموظفين لتنفيذ هذه السياسات عن طريق الموافقة على العمليات المالية، التي تتضمن السياسات الموضوعية، ومن أمثلة ذلك إصدار قوائم أسعار ثابتة لبيع السلع، وحدود الائتمان للزبائن...؛ أما السلطة المحددة على العمليات المالية، فتتم عندما لا ترغب الإدارة في وضع سياسة عامة لتفويض إقرار العمليات، بل تفضل إعطاء التفويضات وفقاً لكل حالة على حدة، ومثال على ذلك إعطاء مدير المبيعات تفويضاً بعملية بيع إحدى السيارات المستخدمة في الشركة<sup>35</sup>.

### ت. الوثائق والسجلات الكافية

تمثل الوثائق والسجلات أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها وهي متنوعة ومتعددة مثل فواتير البيع، فواتير الشراء، طلبات الشراء، الدفاتر المحاسبية، اليوميات المحاسبية، بطاقات التكاليف، بطاقات العاملين...

<sup>34</sup> نفس المرجع، الصفحة 287.

<sup>35</sup> حسين أحمد دحود، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 282.

ويتم الاحتفاظ بالعديد منها على شكل ملفات حاسوبية إلى أن تتم طباعتها لأغراض محددة وذلك في ظل المعالجة الآلية، وإن عدم توفر الوثائق والسجلات يتسبب بمشكلة كبيرة في مجال الرقابة، وتقوم الوثائق والسجلات بوظيفة نقل المعلومات داخل الشركة وبين الشركات المختلفة، وينبغي أن تكون الوثائق والسجلات ملائمة وكافية لتقديم ضمان معقول عن وجود الرقابة الكافية على الأصول من جهة، وعلى التسجيل الصحيح لجميع العمليات المالية من جهة ثانية.

ولكي تؤدي الوثائق والسجلات وظيفتها يجب مراعاة عدة مبادئ عند تصميمها وهي أن تكون<sup>36</sup>: مرقمة مسبقا على التوالي، معدة في وقت حدوث العملية، بسيطة بما فيه الكفاية لضمان أنها مفهوم تماما، مصممة لاستخدامات متعددة، موضوعة بطريقة تشجع على الإعداد الصحيح.

### ث. الرقابة المادية على الأصول والسجلات

من الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات، لأنه لو تركت الأصول بدون حماية يمكن أن تسرق، وكذلك بالنسبة للسجلات يمكن أن تسرق أو يتم إتلافها أو تفقد، وفي حال حصول هذه الأحداث يمكن أن تتعطل عملية المحاسبة وتشغيل بيانات العمليات المالية، وفي حال استخدام الحاسوب ينبغي وضع ضوابط كافية لحماية البرامج وملفات البيانات والأجهزة، ومن أمثلة الحماية على الأصول والسجلات التأمين على هذه الأصول وحفظ السجلات في خزائن حديدية.

### ج. التحقق الداخلي المستقل على الأداء

العنصر الأخير من إجراءات الرقابة هو المراقبة الدقيقة والمستمرة للعناصر الأربعة الأخرى والتي غالبا ما تدعى بالتحقيق الداخلي، وتأتي الحاجة إلى التحقق من كون الرقابة الداخلية تميل إلى التبدل مع مرور الوقت، ما لم تكن هناك آلية للمراجعة المتكررة، فمن المرجح أن ينسى الموظفون أو يتعمدون إغفال بعض الإجراءات أو قد يصبحون غير مباليين ما لم يكن هناك من يراقبهم ويقوم أدائهم إضافة إلى أن هناك احتمالا للتحريف الاحتيالي أو غير المعتمد بصرف النظر عن نوعية الضوابط؛ ويجب أن يتمتع الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق بالاستقلال، بحيث يكون محايدا ومستقلا عن الأفراد المسؤولين أساسا عن إعداد القوائم المالية.

## IV. المعلومات والاتصال

إن الغرض من نظام المعلومات المحاسبي يكمن في تحديد العمليات المالية للشركة وتجميعها وتصنيفها وتحليلها وكتابة التقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها، ويرتبط بنظام المعلومات العديد من المكونات الفرعية، والتي يعتمد تشكلها على أصناف العمليات المالية مثل: المبيعات، المردودات ومسموحات المبيعات، المتحصلات النقدية، الحيازة، الاستثمار، الإنتاج... وينبغي أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية الأهداف التالية: الوجود، الكمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص.

ولكي يتمكن المراجع من فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي يجب عليه أن يقوم بتحديد<sup>37</sup>: الأصناف الرئيسية لعمليات الشركة، السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها، كيف تتم معالجة العمليات من بدايتها وحتى إتمامها بما فيها مدى استخدام الحاسوب وطبيعته، طبيعة العملية المتبعة في وضع التقارير المالية وتفصيلها؛

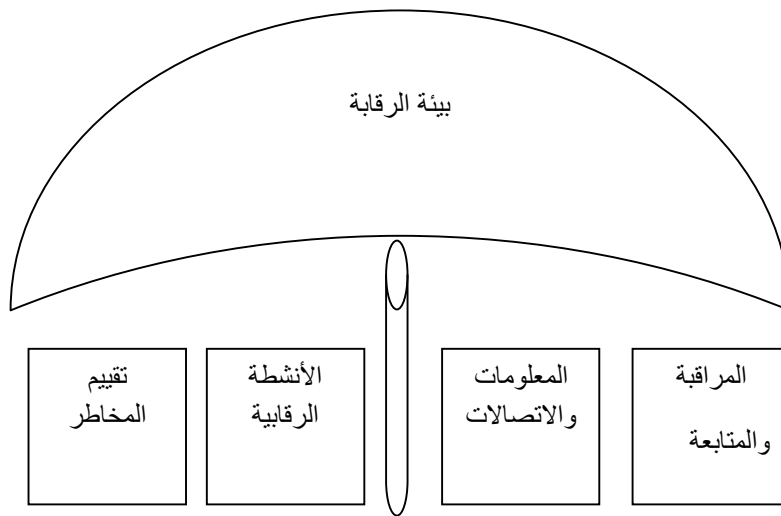
<sup>36</sup> حسين أحمد دحروج، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 290.

<sup>37</sup> نفس المرجع، الصفحة 292.

### .V المراقبة

تتعلق المراقبة بالتقييم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيها إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها مع تغيير الظروف، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم والتعديل من عدة مصادر تشمل: دراسة نظام الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجعة الداخلية، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين، وشكاوى الزبائن بخصوص فواتيرهم وأهم الأشياء التي يحتاج إلى معرفتها في المراقبة هي الأنواع الرئيسية لفعاليات المراقبة التي تستخدمها شركة ما وكيف تستخدم هذه الفعاليات لتعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة، والحوار والنقاش مع الإدارة هو أفضل وسيلة ليحصل المراجع على هذه المعلومات، إلى جانب ذلك يفضل أن يكون في الشركة هيئة داخلية للمراجعة تتمثل وظيفتها بتحقيق متابعة فعالة لما يدور في الشركة، ولكي تمارس هذه الهيئة وظيفتها بكفاءة ينبغي أن تكون مستقلة عن إدارات الشركة، وأن ترفع تقريرها إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان ذلك إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة المراجعة<sup>38</sup>.

### الشكل رقم 02: مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية الإسكندرية 2006، الصفحة 126.

### المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد التعرف إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومضمونها وأهميتها وخصائصها ومكوناتها، يوجد أيضا مجموعة من الوسائل والإجراءات المتبعة في فحص وتقييم مدى فعالية هذا النظام في تحقيق أهداف المنشأة كاملة، لذلك ينبغي على الإدارة والمدقق سواء كان داخلي أو خارجي عند قيامه بفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية لتقييم مدى فعاليته، الاعتماد على إمكاناته ومهاراته الإبداعية في اختيار أنسب الوسائل في الحصول على المعلومات اللازمة لاكتشاف مواطن قوة هذا النظام ومواطن ضعفه.

### المطلب الأول: مسؤولية الإدارة والمدقق عن نظام الرقابة الداخلية

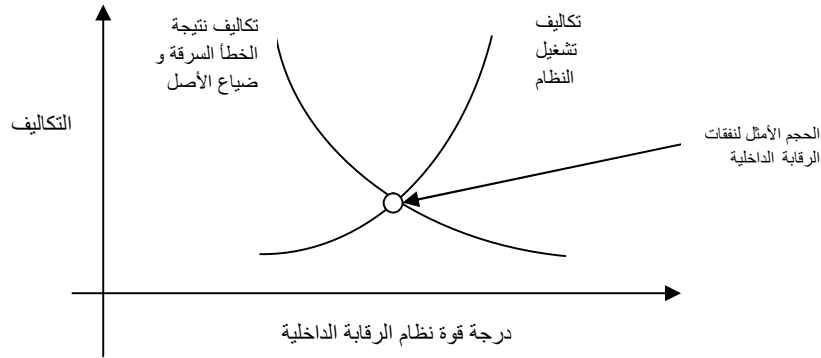
#### 1. مسؤولية الإدارة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية

يوجد اتفاق عام على أن مسؤولية تصميم أو وضع بنية محكمة لنظام الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها، إنما تقع على عاتق إدارة المنشأة؛ إذ تعد نظام الرقابة الداخلية وسيلة الإدارة وأداتها الفعالة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات، وتحقيق الرقابة الذاتية الآنية عليها، وحماية الأصول والأموال من كل عبث بها، والعمل على استغلال إمكاناتها المتاحة كافة أكفاً استغلال اقتصادي ورفع الكفاءة الإنتاجية إلى أعلى درجة ممكنة، الأمر الذي يؤدي إلى عد تصميم نظام الرقابة الداخلية وظيفية إدارية وجزءاً من مسؤولية الإدارة، ولا يقتصر الأمر على وضع بنية محكمة لنظام الرقابة الداخلية فقط بل يتعين على الإدارة العمل على تقييمها من حين لآخر، حيث لا يمكن لأية مؤسسة القيام بتأدية عملياتها التشغيلية بكفاءة بدون وجود نظام رقابة داخلية فعالة تغطي جميع مراحل أعمالها بالكفاءة المناسبة؛ ولا يعني أن هذه الرقابة، مهما بلغت درجة دقة تصميمها وسلامة تطبيقها تضمن وجود إدارة رشيدة، أو أنها بمثابة الحائل أو المانع لحدوث الغش أو الخطأ، وبخاصة الذين يتولون مراكز المسؤولية<sup>39</sup>.

ولإحكام الرقابة تتخذ المنشأة الكثير من الإجراءات في سبيل منع ما قد يحدث من الأشياء غير المرغوب فيها واكتشافها، ولكن تبقى المنشآت مقيدة بين درجة فعالية بنية الرقابة الداخلية وبين تكاليف تطبيقها، لذا تلجأ هذه المنشآت إلى إتباع أسلوب تحليل التكلفة والعائد، حيث أنه حسب هذا الأسلوب فإنه على الإدارة ألا تتخذ أي إجراء رقابي قبل دراسته وتقدير المنافع المتوقعة من تطبيقه، ومقابلتها بتكاليف تطبيق ذلك الإجراء، فإذا تبين أن هناك وفراً في التكاليف الناتجة عن سوء الاستعمال أو الإهمال، أو كان ذلك معادلاً لتكاليف تطبيق الإجراء الرقابي نفسه، فإن عليها أن تقرر تطبيقه، وإذا كانت التكاليف أكبر فإنه ليس من الحكمة أن يتم تصميم مثل هذا الإجراء، كما أنه على الإدارة أن تحدد درجة الخطر والحد الأدنى المسموح به، حيث إن نظام الرقابة الداخلية، مهما كانت محبوكة، لا تعد الضامن الكامل، إذ إن كل توسع في الإجراءات الرقابة الداخلية، تقابله زيادة في تكاليف التنفيذ، ومن ثم لا بد أن تسقط المنشأة من الإجراءات الرقابية ما تراه منها تكلفة إضافية<sup>40</sup>. ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل الموالي والذي يوضح أسلوب تحليل التكلفة والعائد أي تكاليف التكتيف من الإجراءات الرقابية ووفرات التكاليف أي المنافع المرتبطة بأنظمة الرقابة الداخلية.

<sup>39</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 296.  
<sup>40</sup> نفس المرجع، الصفحة 297.

الشكل رقم 03: التكاليف والمنافع المرتبطة بأنظمة الرقابة الداخلية



المصدر: محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، الصفحة 48.

من الشكل السابق يتضح 41 :

- استخدام المحور الأفقي للدلالة على درجة قوة نظام الرقابة الداخلية، وكلما اتجهنا جهة اليمين على المحور كلما كان ذلك يعني زيادة في درجة قوة النظام، والعكس صحيح إذا اتجهنا جهة اليسار.
- استخدام المحور الرأسي للدلالة على التكاليف المصاحبة لنظام الرقابة الداخلية المقترح تطبيقه.
- تم تمثيل البيانات الخاصة بتكاليف تشغيل النظام على منحني يتجه إلى الأعلى، فكلما زادت درجة قوة النظام زادت التكاليف المرتبطة بتطبيق إجراءات هذا النظام، مثل تكاليف عنصر العمل اللازمة لتشغيل النظام، إهلاك الأصول... والعكس صحيح.
- تم التعبير عن المنافع المتوقعة من تطبيق نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في وفورات في التكاليف والخسائر، الناشئة من الغش والسرقة والاختلاس، وعدم دقة البيانات وما ترتب عليه من اتخاذ قرارات غير سليمة، على منحني يتجه إلى الأسفل، فكلما زادت درجة قوة نظام الرقابة الداخلية المقترحة، كلما زادت المنافع المحتملة مما يعني تخفيض في الخسائر الناشئة من الغش والسرقة والاختلاس وعدم دقة البيانات.
- تمثل نقطة التقاطع بين المنحنيين، نقطة التوازن بين التكاليف والمنافع المرتبطة بالنظام المقترح لنظام الرقابة الداخلية، والتي تمثل الحجم الأمثل لنفقات الرقابة الداخلية، حيث أنه قبل هذه النقطة سنجد أن أية زيادة في درجة قوة نظام الرقابة الداخلية سيصاحبها زيادة في المنافع تزيد عن تكاليف التشغيل، وبعد هذه النقطة سنجد أن أية زيادة في درجة قوة النظام سيصاحبها زيادة في تكاليف التشغيل تزيد عن المنافع المحتملة.

إلا أن التطبيق العملي قد أظهر العديد من الصعوبات للتوصل إلى المعلومات التي تساعد على تقدير كلا من التكاليف والمنافع المحتملة لأنظمة الرقابة الداخلية، وقد تمثلت هذه الصعوبات في عدم إمكانية القياس لبعض العناصر من ناحية، وخطر عدم التأكد عند التنبؤ ببعض العناصر من ناحية أخرى<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> محمد سمير الصبان، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، الصفحة 48-49.

### 2. مسؤولية المراجع فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية

نص المعيار الثاني من معايير الأداء المهني على ضرورة إجراء دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المطبق، ويمكن حصر أهداف المراجع من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي<sup>43</sup> :

- استخدام نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المطبق داخل المنشأة، فكلما زادت درجة الثقة في هذا النظام كلما كان ذلك سببا في زيادة الاعتماد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من بيانات.
- الاعتماد على نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تحديد حجم الاختبارات ونوعية المراجعة اللازمة، فلقد أصبحت المراجعة في الوقت الحالي تعتمد على أسلوب المعاينة بدلا من الفحص الشامل لجميع العمليات، ومن ثم تحديد حجم العينة يعتمد بصورة كبيرة على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية.
- إمكانية إعداد تقرير بنتائج نظام الرقابة الداخلية، يشتمل على نواحي القوة ونواحي الضعف في النظام المطبق، هذا بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تحسين وتدعيم النظام ومعالجة نواحي الضعف إن وجدت.

يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية قبل مرحلة التخطيط وذلك عند التمهيد للتخطيط وخلال عملية التخطيط لمعرفة قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية والمخاطر التي قد توجد ولتحديد حجم الاختبارات وبعد عملية التخطيط لتحديد الطريقة التي سيتبعها في الفحص هل تكون مكثفة أو بسيطة بناءً على الفحص المبدئي للنظام، وفي حال وجود ضعف في النظام يبلغ الجهات المعنية لعمل التصحيح اللازم<sup>44</sup>.

أي أن المراجع يقوم بفحص النظام المعمول به في المنشأة وتقييمه إنما يتم بهدف التعرف على نقاط الضعف فيه التي سيعطيها أهمية نسبية أكثر في عملية المراجعة وليس بهدف الجلوس إلى جانب الإدارة في تصميم النظام، إلا أنه يمكن أن يطلب أحيانا من المراجع القيام بتصميم نظام الرقابة الداخلية أو إسداء النصح في تصميم تلك الرقابة أو تحسينها، بصفته خبيراً في هذا المجال، بدافع تقديم الاقتراحات البناءة.

<sup>42</sup> نفس المرجع، الصفحة 50.

<sup>43</sup> محمد سمير الصبان، وآخرون، المرجع السابق، الصفحة 46-47.

<sup>44</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية 2009، الصفحة 213.

### المطلب الثاني: أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

#### 1. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

من أهم وسائل فحص نظام الرقابة الداخلية الطرق التالية:

#### 1. أسلوب التقرير الوصفي

وفق هذا الأسلوب يقوم المراجع الداخلي أو الخارجي بإعداد تقرير يحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية أي كفاءة الموظفين، فصل الاختصاصات، حماية الأصول، محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء، مسار التدقيق... ويستخدم هذا الأسلوب في المؤسسات الصغيرة أو متوسطة الحجم؛ ومن خلال الدراسة المعمقة والمتأنية لهذا التقرير الوصفي المفصل للمجالات التي تغطيها الرقابة الداخلية في المشروع، يتمكن المدقق من تحديد مواطن الضعف في كل نظام إلى جانب مواطن القوة فيعمل على اقتراح الحلول الممكنة لمعالجة الأولى وتشجيع وتنمية الثانية<sup>45</sup>.

و يظهر التقرير الوصفي لإجراءات التحصيل من الزبائن على سبيل المثال كما يلي:

شكل رقم 04: مثال لتقرير وصفي عن المتحصلات النقدية

الشركة س	
تقرير وصفي عن المتحصلات النقدية	
يقوم موظف البريد الوارد بفرز البريد وتجميعه، والذي يحتوي على الشيكات من الزبائن سدادا لحساباتهم، والتي تتضمن أيضا أذن توريد النقدية، وهو الجزء العلوي من الفاتورة السابق إرسالها للزبون وتحتوي على اسمه وعنوانه ورقم حسابه والمبلغ المستحق عليه.	
يقوم موظف البريد بإعداد قائمة بالشيكات الواردة على نسختين، ثم يقوم بإرسالها أذون التوريد والنسخة الأولى من قائمة الشيكات الواردة إلى حسابات الزبائن وترسل النسخة الثانية إلى قسم حسابات الأستاذ العام حيث تتم مراجعة مزدوجة على دقة تسجيل البيانات بكل قسم، تتم في قسم حسابات الزبائن مطابقة قائمة الشيكات الواردة مع أذون التوريد بهدف الرقابة على صحة السجلات ودقتها، ويتم ترحيل المبلغ إلى الجانب الدائن من حساب الزبون وحفظ كل من قائمة وأذون التوريد.	
يقوم قسم حسابات الأستاذ العام بمراجعة قائمة الشيكات الواردة وبترحيلها إلى حساب إجمالي الزبائن وبين الحسابات الشخصية للزبائن.	
يقوم أمين الصندوق باستلام الشيكات، ويذهب إلى المصرف يوميا لإيداع الشيكات ويحصل على إشعار إيداع من المصرف يحتفظ به في قسم المقبوضات.	
اسم موظف البريد الوارد.....	
اسم أمين الصندوق.....	
اسم موظف الأستاذ العام.....	
اسم موظف حسابات الزبائن.....	
توقيع المراجع	

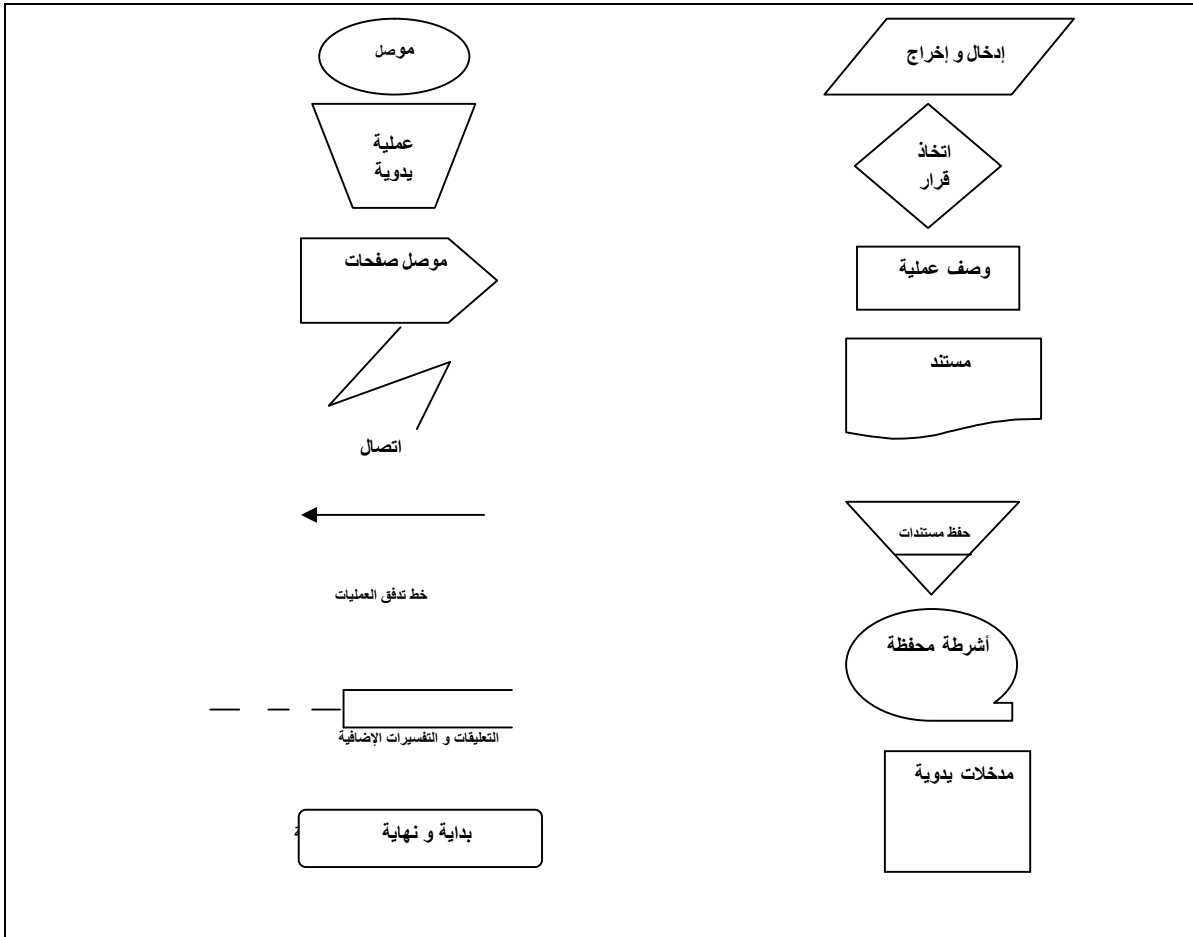
المصدر : حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 282 .

<sup>45</sup> علي حاج بكري، المرجع السابق، الصفحة 220.

## 2. أسلوب خرائط التدفق

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، وتستخدم الرموز والخطوط في هذه الطريقة لوصف تفاصيل النظام؛ ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلاً من الكلمات كما هو الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديد خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز، والاتجاه الحديث لدى المراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب، وهذا قد يكون عائداً إلى أن الصورة هي أفضل وسيلة للإيضاح؛ وأهم الرموز المستخدمة هي<sup>46</sup>:

شكل رقم 05: أهم رموز خرائط التدفق



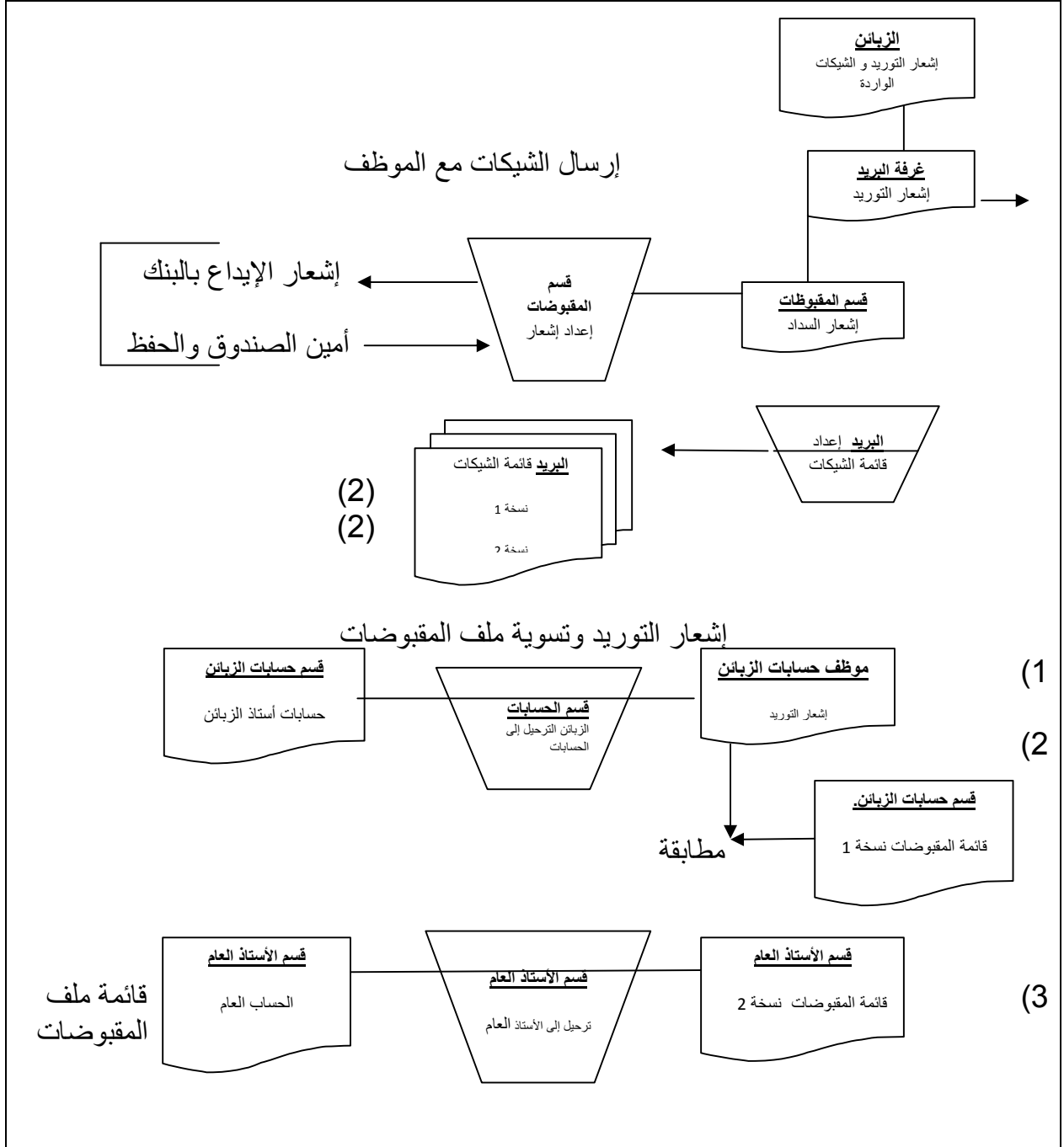
المصدر : حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 301 .



## الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

و توضح الخريطة التالية نظام التحصيل من الزبائن:

شكل رقم 06: مثال لخريطة نظام التحصيل من الزبائن



المصدر : حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 302.

### 3. أسلوب نماذج الاستقصاء

يلجأ المراجع الداخلي أو الخارجي عادة إلى استخدام هذا الأسلوب كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لفحص وتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات الكبيرة، وتحتوي نماذج الاستقصاء على استفسارات مختصرة، ومبسطة عن نظام الرقابة الداخلية القائمة، والمتبعة في كل مجالات المنشأة، وغالباً ما توضع أسئلة الاستفسارات بحيث تكون الأجوبة عنها مختصرة، فالبعض يعتمد عبارة نعم أو لا، والبعض الآخر يعتمد عبارة ملائم أو غير ملائم، ويعتمد آخرون عبارات جيد - وسط - ضعيف، وهذه العبارات تشير جميعها إلى وجود أو عدم وجود إجراءات نظام الرقابة الداخلية، ومن إجابات موظفي المشروع عن أسئلة هذا الاستقصاء يستطيع المراجع التعرف إلى تفاصيل النظم الحالية للرقابة الداخلية، ويتعين عليه بحث أية آثار سلبية قد تنتج عن انعدام أية وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية الواردة في الاستقصاء، ومن ثم اقتراح إنشاء وتطبيق الوسيلة الرقابية الملائمة في المجال الذي يفنقدها لمعالجة أو لإزالة مواطن ضعف النظام<sup>47</sup>.

ويمكن للمراجع أن يستخدم كلا من قائمة الاستقصاء وخريطة التدفق، وهذا الأمر مرغوب به بشدة في الواقع العملي، حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام، بينما تعتبر قائمة الاستقصاء قائمة اختبار مفيدة لتذكير المراجع بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة والتي يجب أن تكون موجودة، وفي حال استخدام الأسلوبين معاً، سيتوافر للمراجع فهم ممتاز للنظام.

<sup>47</sup> علي حاج بكري، المرجع السابق، الصفحة 220.

## الفصل الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

ويمثل المثال التالي قائمة تتعلق بالمقبوضات من الزبائن:

شكل رقم 07: مثال لقائمة استقصاء عن الرقابة الداخلية لنشاط المقبوضات

### قائمة استقصاء الرقابة الداخلية لنشاط المقبوضات من الزبائن

شركة ..... تاريخ: ..... اسم العامل: .....  
الوظيفة: .....

ملاحظات	الضعف		لا	نعم	الأسئلة
	بسيط	جسيم			
					1. هل يقوم أمين الصندوق بالتسجيل في دفتر المقبوضات؟
					2. هل توجد إجراءات رقابية على الشيكات الواردة بالبريد؟
					3. هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يوميا؟
					4. هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للزبائن وحساب إجمالي الزبائن؟
					5. هل تتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟
					6. هل يستلم إشعار الإيداع في المصرف موظف غير الذي أودع الشيكات في المصرف؟
					7. هل تتم تسجيل جميع المقبوضات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟
					8. هل يتم مراجعة المجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية؟
					9. هل يتم إجراء مطابقة دورية ما بين أرصدة الحسابات الشخصية وحسابات المراقبة الإجمالي للزبائن؟

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، الصفحة 304.

### II. خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن خمسة خطوات نستعرضها بإيجاز كما يلي<sup>48</sup> :

#### 1. جمع الإجراءات

يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة وتدوينه لملاحظات باستخدام الطرق السابق ذكرها ومثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن وجدت حول عملية البيع (وجود دليل)، أو يدون ملخصاً لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة *questionnaires ouverts*، تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عليها شرحاً لكل جوانب العملية، إن إجراءات عملية البيع كمثال لا بد أن تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي، فعلمية القبض وتسجيلها.

#### 2. اختبارات الفهم

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه، وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصها بعد تتبعه للعمليات، ففي المثال المعطى السابق يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، والهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الإجراء موجود، وأنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه .

#### 3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والتمثلة في ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات، ونقاط الضعف أي عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير تستعمل في الغالب، استمارات مغلقة *questionnaires fermés*، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا ( الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي )، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

#### 4. اختبارات الاستمرارية

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلاً أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً؛ يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار محتملة الوقوع، عند دراسة الخطوات السابقة كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير.

<sup>48</sup> محمد بويتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة 2008، الصفحة 72.

### 5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

باعتداده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي للنظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة *document de synthèse*، يقدم فيها اقتراحاته قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته<sup>49</sup>.

و يمكن تلخيص خطوات عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الشكل الآتي:

شكل رقم 08: خطوات عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

1. جمع الإجراءات :	- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح.
2. اختبارات التطابق (الفهم):	- ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
3. تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية:	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
4. اختبارات الاستمرارية:	- نقاط قوة النظام. - نقاط ضعف النظام.
5. تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية:	- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
	- نقاط قوة النظام. - ضعف في تصور النظام.
	- وثائق الحوصلة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، المرجع السابق، الصفحة 71.

<sup>49</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الصفحة 73.

### المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة المعالجة الآلية للبيانات

نتيجة كبر حجم المشروعات والعمليات والبيانات المتولدة عنها، اتجهت المنشآت خاصة المتوسطة وكبيرة الحجم منها، في معالجة بياناتها باستخدام الحاسب الآلي، واستخدام نظم المعالجة الآلية، وشبكات الاتصال والتبادل الإلكتروني للبيانات، وغيرها من التقنيات الحديثة.

إن استخدام الحاسوب من قبل المنشآت سيؤدي إلى تغير في معالجة البيانات المالية وحفظ المعلومات وإبلاغها، في المقابل إن المعالجة الآلية للبيانات يمكن أن تتسبب بمخاطر جديدة، مثل مخاطر الغش التكنولوجي، وعدم كفاءة الأفراد القائمين على تطبيقها، المخاطر المتعلقة بالبرامج، المخاطر المتعلقة بالأجهزة، المخاطر المتعلقة بالتخزين، المخاطر المتعلقة بنقل البيانات، الأمر الذي يتطلب من الإدارة ومراجع الحسابات عدم تجاهلها وأخذها في الحسبان عند تقدير خطر الرقابة الداخلية لذا ينبغي أن ينصب اهتمام الإدارة والمراجع في هذه البيئة على نواحي متعددة، منها: أثر المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على نظام الرقابة الداخلية، وفي تقدير خطر الرقابة وكذا أنواع الرقابة في ظل هذه البيئة .

ويعرف المعيار الدولي للمراجعة رقم: 401 بيئة التشغيل الإلكتروني للمعلومات: تتواجد بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للمعلومات عندما تستخدم المنشأة حاسبا إلكترونيا في تشغيل معلومات مالية ذات أهمية لعملية المراجعة وسواء كان تشغيل الحاسب بواسطة المنشأة أو بواسطة الغير<sup>50</sup>.

وتفرق معايير المراجعة بين مجموعتين من الرقابة في ظل المعالجة الآلية وتكنولوجيا المعلومات، وهما الرقابة العامة، والرقابة التطبيقية، ويقصد بالرقابة العامة تلك الرقابة المتعلقة بوظائف تكنولوجيا المعلومات وتشمل إدارة وظيفة تكنولوجيا المعلومات، تطوير النظم، واقتناء البرامج وصيانتها، والحفظ المادي للبرامج والتجهيزات والبيانات، وهي مصممة لحماية الرقابة التطبيقية وضمان فعاليتها. أما الرقابة التطبيقية فهي الرقابة المطبقة على كل عملية على حدة، مثل الرقابة على تشغيل أنشطة دورة الإيرادات، الرقابة على تشغيل دورة المشتريات، والمصاريف، ويقوم المراجع بتقييم الرقابة التطبيقية حسب مجال المراجعة، وتشمل الرقابة التطبيقية على ثلاث أنواع وهي: الرقابة على المدخلات، الرقابة على التشغيل، الرقابة على المخرجات.

وقبل أن نصل فيما سبق لا بد أن نعرف الأسس النظرية لبيئة المعالجة الآلية، وكذلك الإجراءات الرقابية في ظل هذه البيئة، وهذا ما سيتم التطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني إن شاء الله.

<sup>50</sup> أمين السيد أحمد لطفى، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، الصفحة 56-1.

### خلاصة

نتيجة عوامل متعددة منها كبر حجم المنشآت، ونشوء شركات الأموال وانفصال الملكية على الإدارة، وكبر حجم البيانات والمعلومات المتولدة عن العمليات، والحاجة لبيانات ومعلومات محاسبية دقيقة تستخدم في تأسيس القرارات الرشيدة، ومسؤولية الإدارة في حماية الأصول والموارد المتاحة واستغلالها بالكفاءة والفعالية المطلوبة، ولزوم تقييم الأداء الفعلي لتأكد من درجة التزام الإدارة التنفيذية بتحقيق الخطط وفق السياسات الإدارية المسطرة، واستحالة إجراء مراجعة كلية للعمليات السابقة؛ جاءت الحاجة لنظام رقابة داخلية، يعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا بحماية الأصول والكفاءة الإنتاجية، ودقة البيانات المحاسبية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، من خلال خطة تنظيمية مجموعة إجراءات وطرق عمل متناسقة.

يقع على الإدارة العليا مسؤولية، بناء وتصميم نظام رقابة داخلية فعالية، والسهر على تطبيقها، وتقييمها، وتطويرها، وتحديثها، بما يتناسب مع حاجاتها والمؤثرات الداخلية والخارجية المحيطة بها، وتوفير بيئة رقابية ملائمة، تنشط فيها المكونات الأخرى للنظام، ولتفاعل فيما بينها لتحقيق الأهداف المرجوة منها؛ كما يقوم مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد حجم الاختبارات ونوعية المراجعة اللازمة.