

الموضوع السابع: الرقابة الداخلية

يهدف هذا الفصل إلى التعرف إلى ما يلي:

مسؤولية الإدارة والمراجع تجاه الرقابة الداخلية

أولاً: مسؤولية الإدارة والمراجع تجاه الرقابة الداخلية:

المراجع	الإدارة
❖ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	❖ إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية والمحافظة عليه والتأكد من سلامة تطبيقه. ❖ الإشراف المستمر على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من تنفيذه كما هو موضوع ولتعديله بما يتناسب مع التغيير في الظروف

ثانياً: أهداف دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، من وجهة نظر المراجع

إعطاء تأكيد باكتشاف الأخطاء والغش بسرعة معقولة، وبذلك يمكن الاعتماد على سلامة ودقة السجلات المحاسبية.

تساعد على تحديد إجراءات المراجعة المناسبة التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية (يحدد المراجع طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التفصيلية التي سيقوم بها).

ثالثاً: تعريف الرقابة الداخلية:

هي الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع في داخل المنشأة التي من شأنها المحافظة على أصوله، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المشروع، والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

ملاحظات على التعريف:

• تشمل الرقابة الداخلية بالمفهوم الواسع:

- ❖ أنظمة الضبط الداخلي
- ❖ المراجعة الداخلية
- ❖ جميع أنظمة الرقابة المالية
- ❖ جميع أنظمة الرقابة غير المالية.

ملاحظه: الرقابة الداخلية بهذا المعنى أوسع بكثير مما تطلبه أغراض المراجعة (لأن التعريف

السابق يشتمل على أمور تخرج عن اختصاص المراجع ولا يؤهله تدريبه المهني للقيام بها).

← لذا لا بد أن تتحدد مسئولية المراجع عن تقويم ودراسة نظام الرقابة الداخلية.

عند تنفيذ الإجراءات الرقابية قد تكون غير فعالة لاكتشاف الغش والأخطاء للأسباب التالية

(قيود):

- ❖ سوء فهم التعليمات المصدرة.
- ❖ أخطاء التقدير
- ❖ الإهمال الشخصي
- ❖ عدم الانتباه
- ❖ الإرهاق
- ❖ التواطؤ
- ❖ تغير الظروف في المستقبل

وهذا التعريف يقودنا إلى حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:

1. المحافظة على أصول المنشأة.
2. التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
3. تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في عمليات المنشأة.
4. الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

إن العنصرين الأولين أكثر ارتباطاً بعمل المراجع.

وعلى ذلك يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى:

الرقابة الداخلية تنقسم إلى:

1. الرقابة الإدارية

2. الرقابة المحاسبية

1) الرقابة الإدارية

تشمل -ولكنها لا تقتصر على- الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بعمليات اتخاذ القرارات والتي تؤدي إلى الترخيص الإداري للعمليات، وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية لها اتصال مباشر بمسئولية الإدارة عن تحقيق أهداف المنشأة، وتكون هي نقطة البدء لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات.

أهدافها:

- ❖ الكفاية الإنتاجية
- ❖ الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة

وتشمل:

- ❖ التقارير الدورية والإحصائية عن الإنتاج
- ❖ دراسة الوقت والحركة
- ❖ متابعة تنفيذ الميزانيات التقديرية
- ❖ برامج تدريب الموظفين
- ❖ دراسات جودة الإنتاج

2) الرقابة المحاسبية:

هي الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وبالتالي فهي مصممة للحصول على تأكيد معقول:

1. تنفيذ العمليات طبقاً لتعليمات الإدارة العامة أو الخاصة (بتصريح عام أو خاص) ويتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة بما يضمن:
أ/ إعداد قوائم مالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي مقياس آخر ينطبق على هذه القوائم.

ب/ تحديد المسئولية المحاسبية عن الأصول.

2. الاتصال بالأصول **لا يسمح إلا بتصريح من الإدارة.**

3. إجراء المسائلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة واتخاذ الآراء المناسبة بشأن أي فروق.

ملاحظة:

❖ تعريف الرقابة الداخلية المحاسبية يفيد الحصول على **تأكيد معقول لا مطلق** بتحقيق الأهداف التي يتطلبها النظام.

❖ **أن تكلفة الرقابة الداخلية يجب ألا يزيد على المنافع المستمدة منها.**

الهدف منها:

- (1) المحافظة على أصول المنشأة.
- (2) التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.

ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المنشأة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية ما يلي:

- فصل واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى.
- مذكرة التسوية مع البنوك.
- الجرد الفعلي للمخزون.
- اعتماد العمليات بواسطة أفراد مسئولين.
- تصحيح الأخطاء بواسطة فرد آخر مسئول.
- المراجعة الداخلية.

ولعل من أهم الأساليب لتحقيق الرقابة الإدارية والمحاسبية هو المراجعة الداخلية،

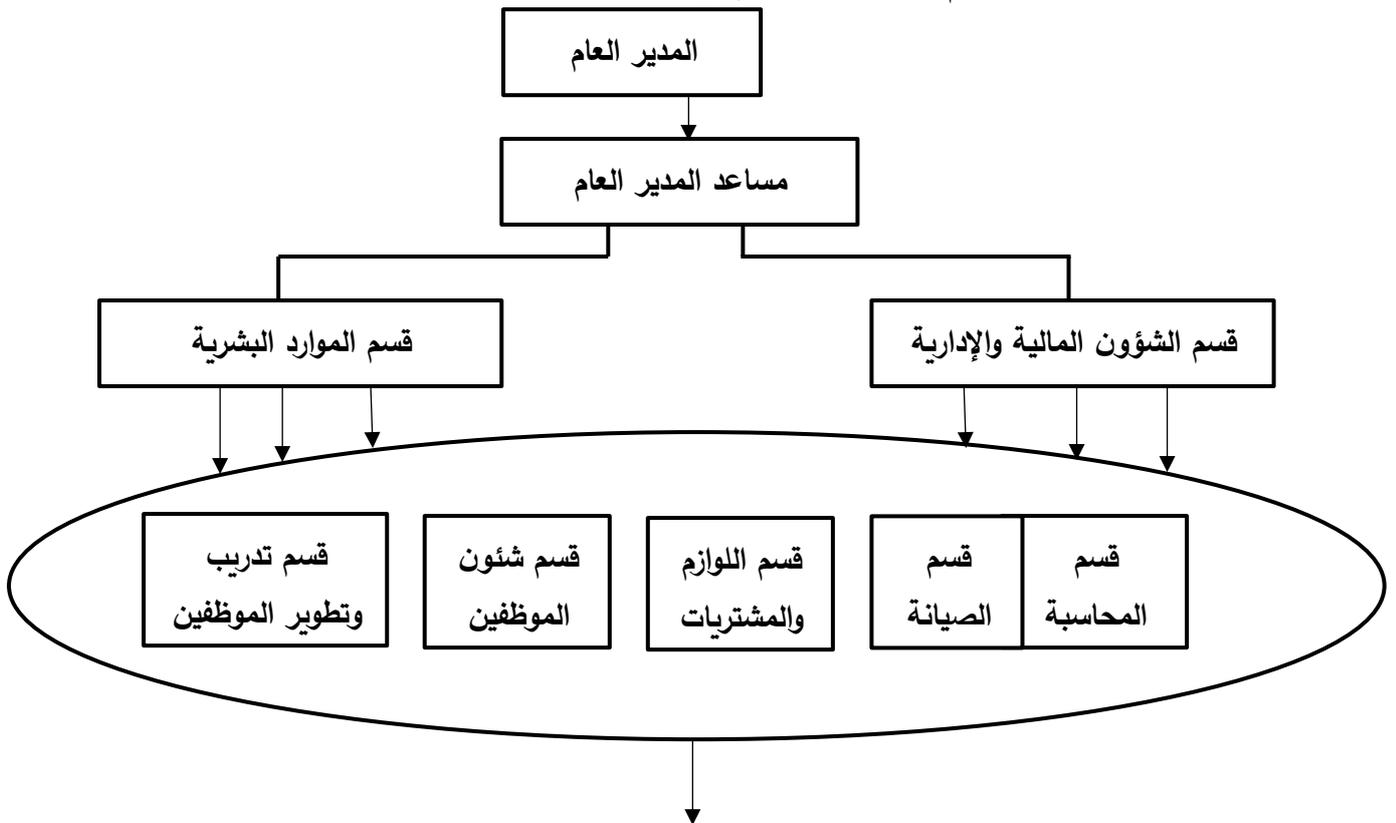
*الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

يتصف أي نظام سليم للرقابة الداخلية بالخصائص التالية:

1. الخطة التنظيمية (تحديد واجبات ومسئوليات الموظفين).
2. إجراءات اعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول.
3. الإشراف الإداري ومتابعة الأداء (بما في ذلك المراجعة الداخلية)

(1) الخطة التنظيمية (تحديد واجبات ومسئوليات الموظفين)

- ❖ تتطلب تقسيم المنشأة إلى إدارات رئيسية وإدارات فرعية.
- ❖ تحديد اختصاصات ومسئوليات كل إدارة من الإدارات بدقة ووضوح بعضها مع بعض.
- ❖ التنسيق العام بين نشاط هذه الإدارات.



(2) إجراءات اعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على الأصول:

تهدف إجراءات الرقابة المحاسبية إلى:

- ❖ المحافظة على ممتلكات وأموال المنشأة.
- ❖ حماية أموال المنشأة من الاستغلال غير المشروع أو سوء الاستعمال سواء بحسن نية أو سوء نية.
- ❖ أن المصروفات لا يتم صرفها إلا بعد اعتماد الجهة الإدارية المختصة وأنها قد صرفت في الوجهة المخصصة لها وأن يتم تسجيلها في الدفاتر بطريقة صحيحة.
- ❖ التأكد من حصر جميع الإيرادات التي تخص المنشأة ومن تسلم هذه الإيرادات في حينها.

ولتحقيق هذه الأهداف يتطلب كل منها:

(1)	(2)
<p>(أ) أنظمة الضبط الداخلي (تقسيم مناسب للواجبات) المقصود بالضبط:</p> <ul style="list-style-type: none">❖ وجود مانع أو وازع يمنع الموظفين من ارتكاب الغش.❖ أن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم مناسب للواجبات (للعمل) وتحديد السلطات والمسئوليات والفصل بين المسئوليات أو الاختصاصات الوظيفية المختلفة عن طريق: <p>← تقسيم العمل بين الموظفين بحيث لا ينفرد موظف واحد بالقيام بعملية من أولها إلى آخرها:</p> <p>بمعنى أن عمل أي موظف لا بد أن يكمله أو يحققه ويبرهن على صحته عمل موظف آخر وبحيث يؤدي كل من هذين الموظفين عمله مستقلاً عن الآخر وبدون تكرار بهدف:</p> <ul style="list-style-type: none">❖ منع أو سرعة اكتشاف الغش والأخطاء، أن تكون هناك مراجعة مستمرة لأعمال المنشأة بواسطة موظفي المنشأة. <p>المبادئ الأساسية لنظام الضبط الداخلي:</p> <ol style="list-style-type: none">(1) أن الموظفين الذين من مهامهم المحافظة أو التعامل في أصول ذات قيمة يسهل اختلاسها مثل النقدية، البضاعة، الأوراق المالية يجب ألا يشتركوا في إعداد السجلات المحاسبية الخاصة بهذه الأصول بل يجب أن يعد هذه السجلات أشخاص آخرون.(2) عدم السماح لأي موظف بالاحتفاظ بأكثر من عهدة أو بأكثر من نوع من الأصول القابلة للإحلال.(3) الفصل بين واجبات القائمين بتنفيذ العملية وتسجيلها وحيازة الأصول التي تنشأ عن العملية.	<p>(ب) وجود نظام محاسبي متكامل:</p> <p>الهدف منه تسجيل جميع عمليات المنشأة والتأكد من الدقة المحاسبية للسجلات والقوائم المالية، ويجب أن يعتمد على الأسس التالية:</p> <ol style="list-style-type: none">(1) وجود كتيبات أو لوائح مطبوعة تحدد الإجراءات المحاسبية والمالية التي يجب على الجميع اتباعها لمعرفة سياسات المنشأة وتعليماتها بالإضافة إلى وجود دليل الحسابات.(2) إعداد نماذج مطبوعة ومستندات لجميع العمليات الداخلية ويتم طبوعها في شكل دفاتر يحتوي كل دفتر على عدد معين من هذه النماذج ويتم ترقيمها بأرقام متسلسلة ويحتفظ بالدفاتر غير المستعملة في مكان بعيد عن أيدي الموظفين. (فواتير الشراء، الإيصالات مثلاً...).(3) يجب أن تخضع جميع العمليات لاعتماد من الموظفين المختصين.(4) استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.(5) وجود نظام للتكاليف.

3) الإشراف الإداري ومتابعة الأداء (بما في ذلك المراجعة الداخلية)

- ❖ **الإشراف والرقابة** تعتبر من العناصر الجوهرية في أي نظام فعال للرقابة الداخلية.
- ❖ قيام المديرين بالإشراف والرقابة الإدارية على عمليات المنشأة المالية ومركزها المالي على فترات دورية منتظمة عن طريق:
 1. التقارير والقوائم المالية المؤقتة (شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية).
 2. التقصي عن أسباب الانحرافات عن الميزانيات التقديرية.
 3. فحص أجزاء معينة من العمل كفحص المخازن مثلاً ...

*المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

يتكون من أربع مبادئ:

- 1) **نظام الاعتماد أو التصريح بالعمليات** (لا تتم التصرفات إلا بواسطة أشخاص معينين) وهذا يؤدي إلى تركيز السلطة في يد عدد معين من الأشخاص المسؤولين.

2) الفصل بين الوظائف:

ويهدف إلى:

- أ) تقليل فرص تغطية الغش.
- ب) يسمح لعمل أي شخص بأن يكون محل مراجعة من شخص آخر.
- 3) نظام الربط والمطابقة والموازنة بين أرصدة الحسابات المختلفة.
- 4) وظيفة المراجعة الداخلية.

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: عمل المراجع

2) معايير العمل الميداني:

- أ) التخطيط والإشراف
- ب) تقييم نظام الرقابة الداخلية
- ج) الحصول على أدلة الإثبات

فعد ابداء المراجع لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية فانه يعتمد على:

(1) مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في العملية المستخدمة في إنتاج القوائم المالية.

(2) اختبارات تحقق العمليات والأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

وجود نظام قوي للرقابة الداخلية: فإن المراجع يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقق العمليات والأرصدة.

وجود نظام ضعيف للرقابة الداخلية: فإن المراجع يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقق العمليات والأرصدة.

يلاحظ أن المعيار الثاني:

- ❖ لا يسمح للمراجع بالاعتماد اعتماداً كاملاً على نظام الرقابة الداخلية واستبعاد أي إجراءات مراجعة أخرى (بسبب القيود الطبيعية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية).
- ❖ إجراءات المراجعة الأخرى التي ستقتصر عليها اختبارات المراجع والتي تشير بها المعيار الثاني من معايير العمل الميداني هي اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة.

الخطوات التي يتبعها المراجع عند قيامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

دراسة النظام:

- أ) فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية (التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية).
- ب) تقييم مخاطر الرقابة الداخلية.
- ج) القيام باختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.
- د) تقييم نظام الرقابة الداخلية (إعادة تقييم مخاطر الرقابة الداخلية)

أ) فهم نظام الرقابة الداخلية:

- ❖ الحصول على معلومات عن المنشأة وعن الإجراءات الرقابية الموضوعية.
- ❖ دراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة مختلف العمليات الرئيسية (العمليات التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية مثل المبيعات ، المشتريات).
- ❖ تعتبر أساساً لاختبارات مدى تنفيذ الأنظمة الرقابية ولتقييم النظام.

يستخدم المراجع مجموعة من العوامل التي تساعده في فهم نظام الرقابة الداخلية من تلك العوامل:

1. تجربته السابقة مع المنشأة.
2. الاستفسارات.
3. فحص المستندات والقيود المحاسبية.
4. ملاحظة أنشطة المنشأة لفهم نظام الرقابة الداخلية.
5. إعادة تطبيق إجراءات رقابية معينة.

ولتسهيل توثيق فهم المراجع وعملية جمع المعلومات عن النظام يلجأ كثير من المراجعين إلى الاعتماد على:

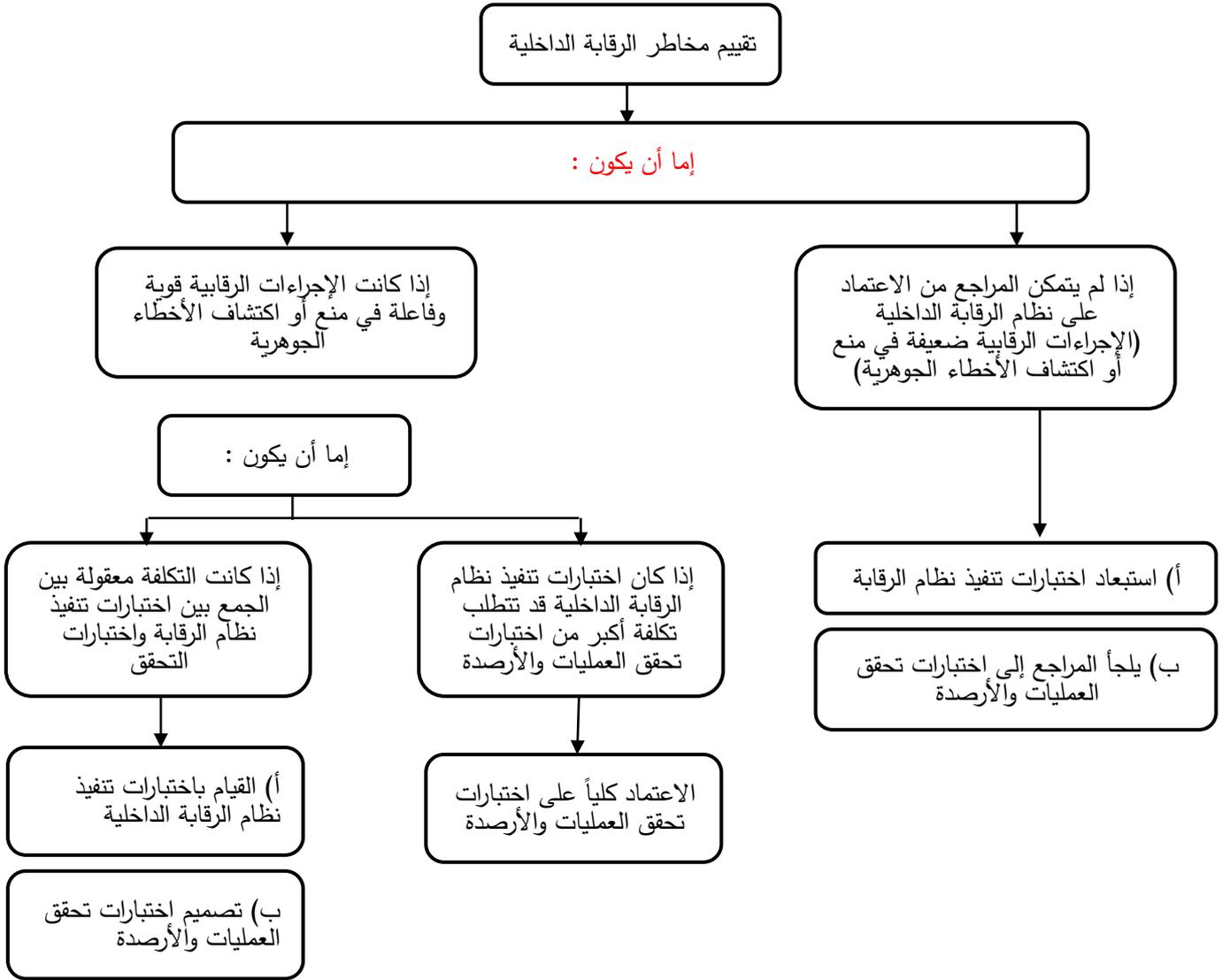
(1) قائمة الاستقصاء	(2) خريطة التدفق	(3) مذكرات مكتوبة عن النظام
المفهوم	تتكون القائمة من عدد من الأسئلة التي تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات	* هي عبارة عن رسم يمثل بالرموز النظام المستخدم أو مجموعة من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الإجراءات بالتتابع. * تعمل خريطة تدق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام.
المزايا	(1) تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم (2) فرص سوء الفهم أقل (3) سهولة تحديث الخرائط في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد الأخرى	(1) المرونة في تصميمها وتطبيقها (2) تقليل احتمال أن تتم دراسة نظام الرقابة الداخلية بطريقة سريعة عابرة
العيوب	قد يكون هناك سوء فهم المحيبي لمحتوى بعض الأسئلة	1. تتطلب وقتاً أطول 2. لا تظهر نقاط الضعف الموجودة في النظام

ولتأكيد فهم المراجع للمعلومات التي تم الحصول عليها عن نظام الرقابة الداخلية من المصادر المختلفة يلجأ بعض المراجعين إلى متابعة عملية واحدة من كل نوع من العمليات خلال النظام من البداية إلى النهاية.

❖ بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية، يقوم المراجع بتقويم مبدئي للنظام.

(ب) تقييم مخاطر الرقابة الداخلية:

تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتحرير وسوء العرض في العملية المحاسبية التي تستخدم في إنتاج القوائم المالية



ج) اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية:

- ❖ التأكد بطريقة معقولة أن هذه الإجراءات تستخدم فعلاً كما هي.
 - ❖ تركز على أداء الإجراءات الرقابية، ويتم القيام بها عادة خلال السنة المالية.
 - ❖ تتعلق هذه الاختبارات بالأسئلة الثلاثة التالية:
1. هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية؟
 2. كيف تم تنفيذ الإجراءات الرقابية؟
 3. من نفذ هذه الإجراءات الرقابية؟
- هذه الاختبارات ضرورية إن أراد المراجع الاعتماد على هذه الإجراءات الموسوعة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات تحقيق مختلف أنواع العمليات والأرصدة.

يستخدم المراجع عدة طرق للحصول على الأدلة عن فاعلية تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية:

1. الاستفسارات.
2. فحص المستندات والقيود المحاسبية.
3. ملاحظة أنشطة المنشأة لفهم نظام الرقابة الداخلية.
4. إعادة تطبيق إجراءات رقابية معينة.

ملاحظة هامة:

قد يقرر المراجع عدم الاعتماد على الإجراءات الرقابية الموضوعية وبالتالي (عدم قيام المراجع باختبارات رقابية إضافية بعد حصوله على الفهم الكافي لنظام الرقابة لغرض تخطيط عملية المراجعة) وذلك بسبب:

1. أن الإجراءات في بعض النواحي قد تكون ضعيفة وغير مرضية بحيث لا يمكن الاعتماد عليها.
2. أن اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية مكلفة.
3. إذا اعتقد المراجع أن الأساليب الرقابية فعالة وكافية في مرحلة الدراسة والتقييم المبدئي.

د) تقويم نظام الرقابة الداخلية:

بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه يقوم المراجع بتقويم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الاعتماد عليه.

الغرض من تقويم الرقابة الداخلية

← هو اكتشاف أي نقاط ضعف فعلية في النظام وتحديد أثر ذلك على اختبارات تحقق العمليات والأرصدة

يجب على المراجع أخذ الخطوات التالية في الاعتبار:

1. بحث أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها.
2. تحديد الإجراءات الرقابية التي يجب أن تمنع أو تكشف مثل هذه الأنواع من الغش أو الأخطاء.
3. تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات الرقابية موجودة ومنصوص عليها في تعليمات المنشأة أم لا. 4- تقويم أي نقاط ضعف.

ملاحظه هامه:

(1) أن كان المراجع على علم بوجود نقاط ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية المحاسبية فيجب عليه تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة المراجعة المنبثقة عنه بذلك سواء أكان مكلفاً خصيصاً من جانب العميل بدراسة نظام الرقابة الداخلية وكتابة تقرير عنه أم لا.