

الفصل السادس/ نظام الرقابة الداخلية

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية:

يعتبر موضوع الرقابة الداخلية من المواضيع المهمة إذ يعتبره الكثيرون حجر الأساس بالنسبة لعملية التدقيق بأكملها ومر هذا المفهوم بمراحل تطور عديدة فكان سابقاً يطلق عليه مصطلح الضغط الداخلي ثم تطور إلى مصطلح نظام الرقابة الداخلية ثم مصطلح هيكل الرقابة الداخلية وأخير مصطلح الرقابة الداخلية.

ونعني بالرقابة الداخلية رقابة المشروع على أعماله ومن الأسباب التي أدت إلى تطوره..

١. توسع حجم المشاريع وانفصال الملكية عن الإدارة.
٢. تغير أهداف المدقق الخارجي حيث أصبح هدفه أبداء الرأي في القوائم المالية بدلاً من اكتشاف الخطأ والغش.
٣. تغير طبيعة عمل المدقق الخارجي قبولاً من تدقيق الشكل ١٠٠% أصبح تدقيقه اختياري واختباري.
٤. الحاجة إلى معلومات وثيقة من قبل العديد من الجهات وخاصة الجهات الحكومية.

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها عبارة من الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تتبناها الإدارة لغرض المحافظة على أصول المشروع وتوفير البيانات الصحيحة وزيادة الكفاءة التشغيلية للعاملين إضافة إلى التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية:

من خلال التعريف السابق يلاحظ أن الجزء الأول من التعريف يرتبط بالوسائل والإجراءات وتم ذكرها بشكل عام لأنها تختلف من مشروع إلى آخر حسب طبيعة أعمال المشروع وأهدافه وإمكانياته لأن هذه الوسائل عديدة لذا لم ينص عليها طرْحاً باستثناء الخطة التنظيمية.

أما الجزء الثاني من التعريف ضمن خلاله تم تحديد أهداف الرقابة الداخلية والتي تتمثل بالآتي:

١. المحافظة على أصول المشروع من مجالات السرقة أو التلاعب أو سوء الاستخدام.
٢. توفير البيانات والمعلومات الصحيحة اللازمة لاتخاذ القرارات.
٣. زيادة الكفاءة التشغيلية للعاملين.
٤. ضمانة الالتزام بالخطط والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة.

ويمكن تقييم الرقابة الداخلية إلى نوعين هما

الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية

وحسب المعايير الدولية يمكن تقييمها إلى ثلاث أنواع

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية حسب المعايير الدولية

١. الضبط الداخلي: ونعني به إجراءات الرقابة التلقائية التي تتم أثناء تدقيق العمل ومن أبسط صورها إجراءات تقييم العمل بين الموظفين بحيث تجعل أعمال كل موظف تراقب من قبل موظف آخر لضمان صحة العمليات وخلوها من الأخطاء.

٢. الرقابة المحاسبية: ونعني بها الوسائل والإجراءات التي ترتبط بالنظام المحاسبي المطبق والتي تتم من خلالها توفير البيانات المحاسبية الصحيحة ومن وسائلها تحديد الجوانب الشكلية للمستندات والسجلات مثل تحديد عدد النسخ وعدد التوقيعات على المستندات واستخدام نظام القيد المزدوج في التسجيل ومطابقة السجلات الفرعية مع السجلات الإجمالية وأعداد موازين الراجعة وأعداد القوائم المالية ومن وسائلها إجراءات التدقيق الداخلي، إجراءات الضبط الداخلي، النظام المحاسبي ومتطلباته.

٣. الرقابة الإدارية: وتعني بها الوسائل الإجراءات التي تتبناها الإدارة لغرض زيادة الكفاءة التشغيلية للعاملين وضمان الالتزام بالخطط والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة من وسائلها الموازنات المخططة، أنظمة التكاليف المعيارية برامج تدريب العاملين، التدقيق التشغيلي الداخلي، دراسة الجدوى الاقتصادية، أساليب بحوث العمليات، مثل استخدام البرمجة الخطية أسلوب تحديد المسار الحرج وغيرها من الأساليب الأخرى.

رابعاً: عناصر الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه العناصر مستلزمات أساسية يتطلبها تصميم الرقابة الداخلية حددت هذه العناصر سابقاً بثلاث عناصر هي (مناخ الرقابة، النظام المحاسبي، أنشطة وإجراءات الرقابة الداخلية) أما في الوقت الحالي فحسب المعيار الأمريكي رقم ٧٨ والمعيار الدولي ٣١٥ حددت هذه العناصر بخمسة عناصر أساسية هي:-

١. مناخ أو بيئة الرقابة ونعني بها الأجراء السائدة داخل المشروع التي يتم من خلالها تبني أنشطة وإجراءات رقابية مثل فلسفة الإدارة وأسلوبها في العمل كذلك القيم الأخلاقية التي تؤمن بها الإدارة وسياسات إدارة الموارد البشرية أو الأفراد.

٢. نظم المعلومات والاتصالات: ونعني بها ليس فقط النظام المحاسبي وإنما أي نظام آخر يمكن أن يوفر معلومات إلى الإدارة ويفترض دراسة متطلبات هذه الأنظمة وفي ضوءها يتم وضع الأنشطة الرقابية بالنسبة إلى النظام المحاسبي يتطلب دراسة نوعية المستندات المطلوبة والسجلات والتقارير وتحديد أسلوب التسجيل وتحديد الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ النظام الذين تتوفر فيهم الكفاءة المطلوبة

٣. تحديد المخاطر ونعني بها تحديد طبيعة كل نشاط من أنشطة المشروع ودراسة المخاطر المرتبطة به وفي ضوء ذلك يتم وضع الأنشطة الرقابية التي تقلل من تلك المخاطر على سبيل المثال الاحتفاظ بنسخة واحدة من المستند يرتبط ذلك بمخاطر تلف ذلك المستند أو ضياعه لذا فإن الأجراء الرقابي المناصب هو الاحتفاظ بأكثر من نسخة من هذه المستندات ومثال آخر أن

أمين الخزينة يعد من الوظائف ذات المخاطر العالية لاحتمال قيام أمين الخزينة بسرقة الأموال أو التلاعب بها وكأجراء رقابي هو أن يتم التأمين على أمناء الخزائن ضد خيانة الأمانة.

٤. أنشطة وإجراءات الرقابة الداخلية: ويعتبر من أهم عناصر الرقابة الداخلية لأنه يعتبر من المتطلبات الأساسية لبقية العناصر ومن أهم الأنشطة الرقابية التي يمكن ملاحظتها:-

أ- إجراءات تقييم العمل بين الموظفين

ب- إجراءات تفويض الصلاحيات

ت- إجراءات الرقابة المادية على الأصول مثل الجرد

ث- إجراءات الرقابة على المستندات والسجلات من حيث طريقة الاحتفاظ بها وكذلك مدة الاحتفاظ بها.

ج- التقييم المستقل ويقوم به جهاز التدقيق الداخلي حيث يتولى مراجعة مدى الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية ومدى حاجة أنشطة الرقابة إلى التطوير

٥. الأشراف والسيطرة:- ويتم من قبل الإدارة أما بشكل مباشر أو عن طريق جهاز التدقيق الداخلي أو من خلال لجنة التدقيق الداخلي.

خامساً: مراحل ووسائل فحص الرقابة الداخلية

يتم فحص الرقابة الداخلية من خلال:-

المرحلة الأولى:- مرحلة جمع المعلومات الأولية عن نظام الرقابة الداخلية وأغلبية هذه المعلومات قد تم جمعها خلال الإجراءات التمهيدية والتخطيط للعمل.

المرحلة الثانية:- مرحلة فهم الرقابة الداخلية ويتم في هذه المرحلة فهم طبيعة النظام كما هو منفذ كما هو استخدام وسائل عديدة من هذه الوسائل.

أ- قوائم الاستقصاء وتسمى أيضا بالاستبيان:- قائمة المحتويات النموذجية وتتضمن هذه القوائم مجموعة من الأسئلة يتعلق بنشاط الرقابة الداخلية يتم الإجابة بنعم أو لا، وتطبق، ولا تطبق، مع إضافة حقل آخر للملاحظات توزع هذه الاستبيان على العاملين من ذلك النشاط من خلال الإجابات يتم تقييم النظام. حيث تم إعطاء وزن متساوي أو مختلف لكل سؤال من أسئلة الاستبيان.

من مزاياه إنها سهلة الاستخدام ويمكن استخدامها بشكل موحد لكل الأنشطة لكن من عيوبها أنها قد لا تعكس الإجابات الصحيحة مما يتطلب من المدقق القيام بمرحلة اختبارات لهذه النتائج لتأكد من مطابقتها للواقع.

فيما يلي نموذج مختصر لقائمة الاستقصاء لفحص نظام الرقابة الداخلية لأمانة الصندوق.

قائمة الاستقصاء

لفحص نظام الرقابة الداخلية لأمانة الصندوق

الملاحظات المقياس من (٥) درجات	الإجابات		الأسئلة
	لا / لا يطبق	نعم / يطبق	
٥		✓	س: هل تم تحديد واجبات أمين الصندوق بشكل مكتوب
٥		✓	س: هل تم تأمين على أمين الصندوق ضد خيانة الأمانة
٥		✓	س: هل يتم الإيداع والحب بموجب مستندات الصرف أو القبض
٥		✓	س: هل يتم تنظيم مستندات الصرف والفحص بأكثر من نسختين
صفر		✓	س: هل يحتفظ أمين الصندوق بالنقدية من الخزينة لفترة طويلة
صفر		✓	س: هل يحتفظ أمين الصندوق بأموال الخاصة داخل خزينة الشركة
صفر		✓	س: هل يقوم أمين الصندوق بمطابقة كشف البنك
٥		✓	س: هل يقوم أمين الصندوق بالاحتفاظ بسجل اليومية الصندوق

الوزن النهائي للاستبيان:-

لكل سؤال (٥) درجات * ٨ أسئلة = ٤٠

$٤٠ / ٢٥ * ١٠٠\% = ٦٢.٥$ نظام الرقابة الداخلية متوسط

مخاطر التدقيق = مخاطر نهائية * مخاطر الجوهرية * مخاطر الاكتشاف

$٣٧.٥ = ٥\%$

ب- التقرير الوصفي:- بموجب هذه الأسلوب يعتمد المدقق على نفسه بجمع المعلومات من خلال زيارته ذلك النشاط ومقابلة المسؤولين والوثائق التي يتم جمعها يستطيع من خلال هذه الوسائل كتابة تقرير يصف به العمل ذلك الشعبة أو القسم من خلال قرائته للتقرير وما قرنته بما يجب أن يكون عليه نظام الرقابة يستطيع أن يحدد نقاط الضعف الخاصة بالنظام من مزايا هذا الأسلوب: أن لا حاجة للقيام باختبارات لأن المعلومات جمعها المدقق بنفسه ولكن من عيوبه أنه يعتمد على درجة كفاءة المدقق وأنه لا يمكن استخدام هذه الوسيلة لكل الأنشطة خصوصاً الأنشطة غير المرئية في حالة استخدام الحاسوب

نموذج على هذه الأسلوب (التقرير الوصفي)

من خلال زيارتي لشعبة أمانة الصندوق في شركة (س) التجارية وجدت بأن من هذه الشعبة يعمل موظفين اثنين بدرجة أمين الصندوق أحدهما يقوم بعمليات الصرف والقبض وتنظيم المستندات والثاني يقوم بعملية مسك سجل يومية الصندوق ولاحظت بأن المستندات تنظم بثلاثة نسخ يوقع

عليها شخص واحد وهو أمين الصندوق أي الذي تضمها كما لاحظت احتفاظ أمين الصندوق بنقدية كبيرة بالخزينة وعندما سألته عن ذلك

أجاب: بأن ثلث النقدية تتعلق بمدة أسبوعين وأن هناك نقدية خاصة بسلفه بين الموظفين

من خلال هذا التقرير يمكن تأشير نقاط الضعف الآتية:

١. التوقيع على المستندات من قبل شخص واحد

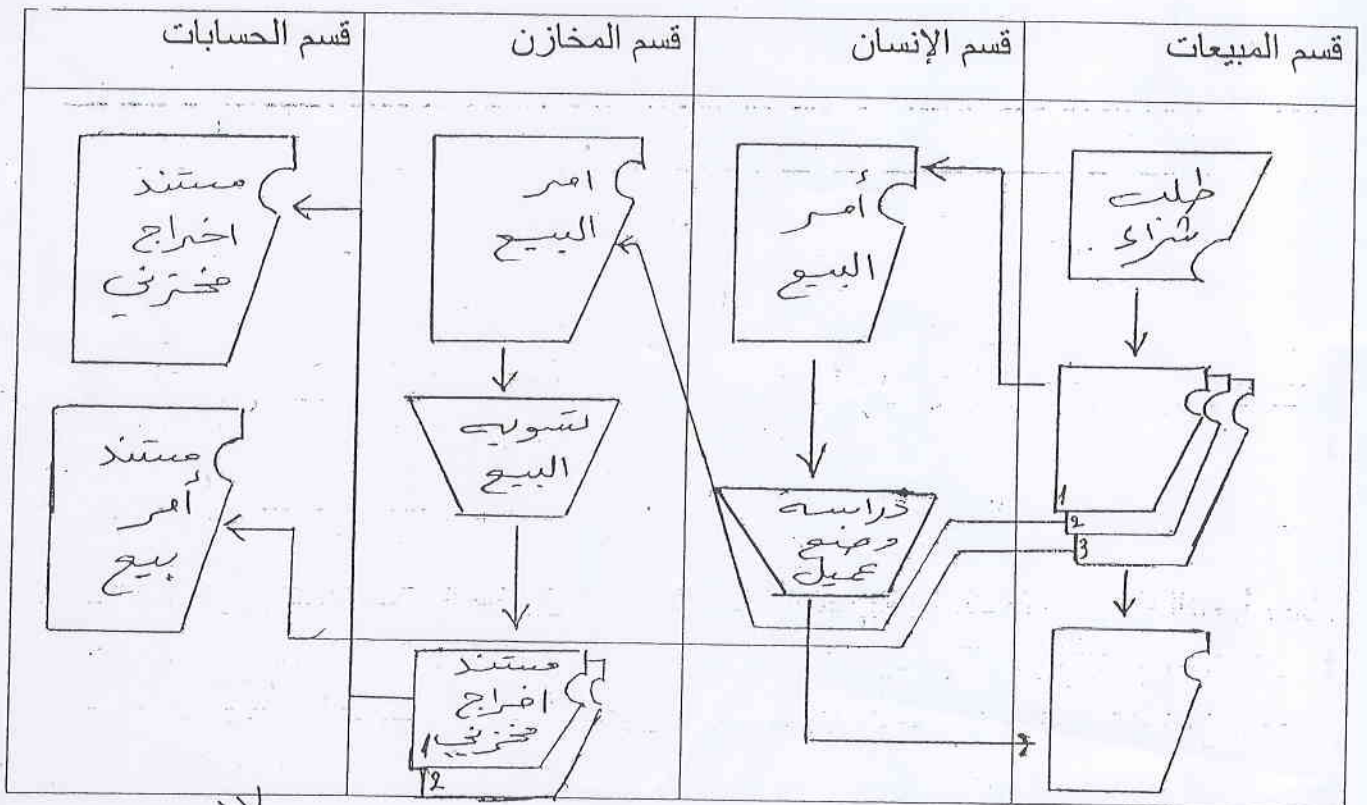
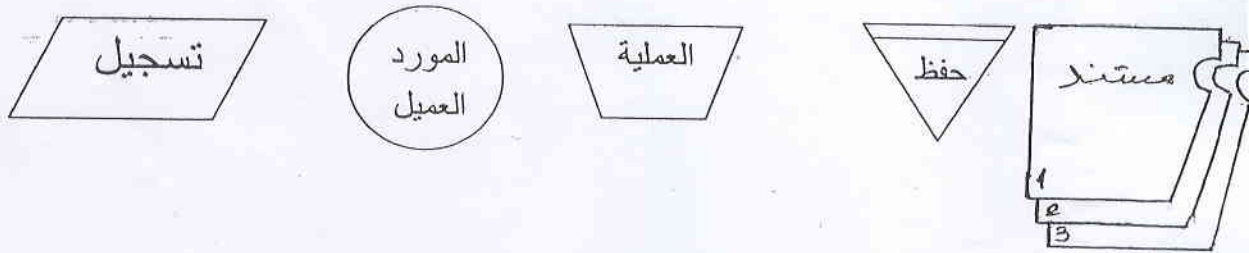
٢. الاحتفاظ بالنقدية لمدة طويلة

٣. الاحتفاظ بالأموال التي لا تخص الشركة بخزينة الشركة

ج - خرائط النظم (المخططات الانسيابية):- تعتمد هذه الوسيلة على المدقق في جمع المعلومات أي أنها مشابهة للتقرير الوصفي ولكن بدل من كتابة التقرير يقوم برسم الخرائط ومن خلال مجموعة من الرموز والإشارات المتعارف عليها

من مزاياه: أنه يعتمد على المدقق بجمع المعلومات

من عيوبه: أن هناك صعوبة في عملية رسم الخرائط



د- الملخص التذكيري:- بموجب هذا الأسلوب يثبت المدقق الأنشطة الرقابية الأساسية التي يجب أن توفر لكل نشاط من أنشطة المشروع وتم اختيارها والتأكد من وجود ما داخل المشروع من أهم عيوبه: أن يتطرق فقط إلى الأنشطة الرئيسي ولا يتدخل بالتفاصيل.

ملاحظة:- يمكن للمدقق أن يعتمد أكثر من وسيلة واحدة لفحص نظام الرقابة الداخلية.

المرحلة الثالثة مرحلة كتابة التقرير:- يتم كتابة تقرير بوضع نقاط الضعف بنظام الرقابة الداخلية ويمكن للمدقق أن يعتمد على هذا التقرير عن تحديد حجم العينة ويمكن أن يزود العميل بنسخة من هذا التقرير كنوع من الخدمات الاستشارية.

ث- لا شيء مما ذكر

٦. أي الأمور التي من المقومات الرئيسية للرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية.

أ- بيئة الرقابة

ب- التدقيق الداخلي

ت- نظم المعلومات والاتصالات

ث- إجراءات الرقابة

٧. أي الأمور الآتية ليس من المقومات الرئيسية للرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية.

أ- البيئة الرقابة

ب- تقييم مخاطر التدقيق

ت- نظم المعلومات والاتصالات

ث- الأشراف والسيطرة

٨. أي الأهداف الآتية لا تعتبر من الأهداف الأساسية المعقولة للرقابة الداخلية.

أ- حماية الأصول من السرقة والاستخدام

ب- الحصول على الدقة والحصة المطلقة للقوائم المالية

ت- رفع الكفاءة الإنتاجية وتخفيف الفاعلية

ث- تشجيع الالتزام السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة

٩. أي الأمور الآتية لا يعتبر من وسائل الرقابة الداخلية المحاسبية.

أ- استخدام طريقة القيد المزدوج

ب- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية

ت- دراسة الوقت والحركة

ث- إعداد موازين المراجعة الدورية

١٠. أي الأمور الآتية لا يعتبر من وسائل الرقابة الداخلية الإدارية.

أ- أعداد مذكرة تسوية حساب البنك

ب- الموازنات التخطيطية

ت- التكاليف المعيارية

ث- الرسوم البيانية والخرائط