

الفصل التاسع

تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه.

كما أن هناك إلزاماً آخر قانونياً يقع على عاتقها بإمسك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

وتعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع عند إعداد لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أنّ ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة.

ويجب أن يستمر المراجع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلافي مواطن القوة، يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة.

إن التطور في أشغال هذه الأخيرة أضحي يملّي ضرورة تكيف نظام الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة باعتبار هذا النظام يمس الرقابة الإجرائية على العمل داخل المؤسسة، ومن ثم ضمان استمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبني مراجعة قوائم طبيعة نشاط المؤسسة والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

وبناء على ما سبق، فإن أهمية الموضوع تكمن في مدى سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

وهنا نتوقف عند تساؤل محوري ومحدد لمعالم الإشكالية موضوع البحث والمتمثلة في :

ما مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية على السير الحسن للمؤسسة؟
أما أسباب اختيار الموضوع فهما سببان: أولهما كون هذا الموضوع يتعلق أساسا بصلب دراستنا-مراجعة الحسابات - والذي سيكون موجهها لكشف اللبس والخلط بين المراجعة والرقابة الداخلية، أما السبب الثاني هو الاهتمام الخاص بهذا الموضوع.

ومحاولة منا لخصر الموضوع داخل الإطار المحدد له اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها كميا عن طريق جمع معلومات عن المشكلة.

وقصد الإلمام بموضوع البحث، فقد تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، يتناول المبحث الأول نظام الرقابة الداخلية من خلال تعريفه، وأنواعه، ووسائله، والأهداف المرجوة منه والعوامل التي ساعدت على تطوره. أما المبحث الثاني فيعالج مقومات نظام الرقابة الداخلية باعتبارها دعائم وركائز أساسية يقوم عليها هذا النظام، فقوته تتوقف على قوة ومتانة هذه المقومات.

فيما يتطرق المبحث الثالث إلى إجراءات نظام الرقابة الداخلية الواجب اعتمادها بغية ضمان السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة، هذه الإجراءات تخص الجوانب التنظيمية والإدارية والعمل المحاسبي وأخرى عامة، ومن ثم المبحث الرابع والذي يتناول تقييم الرقابة الداخلية من خلال مسؤولية المراجع، وسائل الفحص والدراسة وأثر هذا التقييم على تصميم برنامج مراجعة.

وأخيرا تعتبر دراستنا هذه ما هي إلا عمل متواضع، لذا نأمل أن تساهم ولو بشكل ضئيل في معالجة جزء من هذا الموضوع وذلك في حدود ما توفر لنا من إمكانيات ومعلومات، كما أننا نطمح أن تكون بحوثنا المستقبلية أكثر دقة وشمولية.

المبحث الأول

نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسة وكبر حجمها واتساع رقعتها من حيث النشاط وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف المؤسسة ونشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتظافرها تستطيع

المؤسسات رسم خطط سياستها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية:

تعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

عرف "الصبان والفيومي"، «نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول.

- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية.

- تشجيع العمل بكفاءة.

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .

أما على حسب "الصحن ونور" « فنظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير الحسن للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم. »

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية « الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة. »

حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA) نظام الرقابة الداخلية « هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بتنظيم، وتطبيق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة»

حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن « نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، رقابة واكتشاف الغش والأخطاء تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد معلومات ذات مصداقية.»

المطلب الثاني: أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية :

أنواع نظام الرقابة الداخلية: نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشتمل على صنفين من الرقابة:

أ. الرقابة الإدارية: تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية.

ب. **الرقابة المحاسبية:** تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

أهداف نظام الرقابة الداخلية: أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

أ. **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوصول والوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

ب. **حماية الأصول:** من خلال التعاريف ندرك أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، والتي تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة.

ت. **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن

تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص الآتية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛
- إدخال المعلومات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

ث. تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

ج. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
- يجب أن يكون واضحا ومفهوما؛

- يجب توافر وسائل التنفيذ؛

- يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

المطلب الثالث: وسائل وعوامل تطور نظام الرقابة الداخلية :

وسائل نظام الرقابة الداخلية: من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

أ. **الخطة التنظيمية:** أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأصول إلى القرارات التي تتخذ، ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة. وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرية يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منظم للمعلومات.

ب. **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من

شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

ت. **المقاييس المختلفة:** تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية :

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية: تسعى الأطراف

الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات ومثانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. لذا فحساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الإهتماميه في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي:

أ. الأصناف العديدة للمؤسسة: عرفت المؤسسة أصنافا عدة وتقسيمات

وهذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقم فيه عمل الهيئة المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية للموازنات تبرز بشكل مفصل كل

أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

ب. **تعدد العمليات** : تقوم المؤسسة بعدة عمليات من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل وتبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة. وهذا يظهر لنا جليا أن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.

ت. **توزيع السلطات والمسؤوليات**: إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أداؤها بما فيه أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

ث. **اعتماد مراجعة اختيارية** : يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند في النوع السابق من

المراجعة على جزء معين من الكل من حجم المفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الأخير تعمم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تمثل الكل (المجتمع).

وتبعاً لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متائته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعله في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار.

المبحث الثاني

مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه.

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأخيرة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذا سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي

من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد

في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرية ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم. وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة المؤسسة؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديرية؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديرية التي تقوم بالعمل.

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونياً وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن، وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يفضل أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات

الاستثمارية والاستهلاكية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق مايلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها؛

- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛

- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة الرقابة.

- وبغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات.

- وجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات.

- إعداد موازنات تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها.

- وجود نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي.

المطلب الثالث: الإجراءات التفصيلية:

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى خرج إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص للعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر.

إذ أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

وفي الأخير نشير إلى أنه إضافة إلى ما سبق هناك مقومات أخرى لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل في:

- اختيار موظفين أكفاء.
- رقابة الأداء.
- استخدام كافة الوسائل الآلية.

المبحث الثالث

إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سننطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:

المطلب الأول: إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية

التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من الأصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسئول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

1. **تحديد الاختصاصات:** إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية يكون عبر تظافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة، بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات.

2. **تقسيم العمل:** إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

- **الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله:** إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

- **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله:** إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل

يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر .

- **الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه:** إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

- **تقسيم العمل المحاسبي:** انطلاقاً من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها.

3. **توزيع المسؤوليات:** يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة، ومن جهة ثانية يظفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على

يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

وفي الأخير ترى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة التي بانسجامها تحقق لنا شطر كبير من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

المطلب الثاني: إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراءات مطابقة دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:

1. التسجيل الفوري للعمليات: يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها

المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعتها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون:

- شطب.
- تسجيل فوق تسجيل آخر.
- لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

2. التأكد من صحة المستندات : تشمل المستندات على مجموعة من

البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات.

- البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن المبادئ السالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

- يجب أن يتم إعداده بدون شطب، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل.
- أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم.
- أن يحتوي على التاريخ.

3. عدم إشراك موظف في مراقبة عمله: وجب على نظام الرقابة

الداخلية سن إجراء يقضي بذلك، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف

الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك، إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: إجراءات عامة:

يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

1. **التأمين على ممتلكات المؤسسة:** تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها من كل الأخطار المحتملة، مواد كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

2. **التأمين ضد خيانة الأمانة:** في ظل تدعيم نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين

يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين من خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلاً طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

3. اعتماد رقابة مزدوجة: يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلاً ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكلة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- تفادي التلاعب والسرقة.
 - إنشاء رقابة ذاتية.
 - تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.
- في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

المبحث الرابع

تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هناك التزاما قانونيا يقع على عاتق المنشأة بإمسك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة الشركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أدى ظهور الشركات المساهمة والشركات القابضة ذات الفروع المنتشرة في مختلف أنحاء القارات في العقد الثاني من القرن الماضي إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه الشركات لمنع السرقة والاختلاس والعبث، ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه الشركات.

كما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي عليها، إن نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابة تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات أي أن نتيجة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات.

ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية، والتأكد من أن تلك الإجراءات والطرق تستخدم كما هو مخطط فالمراجع يجب أن يحدد:

- مدى ملائمة نظام الضبط الداخلي.

- ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقا لما هو مخطط له.

كما يجب على المراجع الخارجي التأكد من أن الحسابات والسجلات منتظمة بطريقة تعكس أداء نظام الرقابة الداخلية، كما يجب أن توضح التقارير المقدمة للإدارة كيفية تشغيل واستخدام أساليب الرقابة المختلفة، ومن ناحية أخرى فإنه من الضروري أن يخضع نظام الرقابة للفحص المستمر لتحديد مدى ملائمته في ظل ظروف التشغيل المنفذ، والتحقق من أنه يعمل وفقا لما هو مخطط أم لا، ويكون هذا الفحص الخارجي بفحص العناصر المختلفة لنظام الرقابة ويتأكد من توافر الاعتبارات السابقة، ومن أن أساليب الرقابة تعمل بكفاءة لأن ذلك سيوفر لديه، المبرر لتحديد حجم اختباره إلى المدى الملائم في ضوء ذلك وقد استقر الرأي بين المعاهد والهيئات المهنية الرائدة في العالم على أن الرقابة الداخلية المحاسبية خاصة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية مع تزويد تلك الهيئات بتقرير مفصل عن أي عجز أو قصور في هذا النظام.

المطلب الثاني: طرق ووسائل فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة

الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة، إلا أنه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للمراجعة والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل إليها من عملية المراجعة، ويكون هذا التقرير مرشداً له قيمته خلال المراجعة، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية المراجعة وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل أسلوب من الأساليب التالية:

1. الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية: يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية.

ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداة كل عملية توضح خط سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب.

ولكن يعاد عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية الهامة. لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث نظام الرقابة بسيط ومحدود ويسهل تتبع الإجراءات وحيث الشرح غير مطول.

2. خرائط التدفق: يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنه على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أمد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها) ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها. وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضا على قائمة الاستبيان ويعاب على هذه الطريقة أن أعدادها يتطلب وقت طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم.

- إذا لم تكن الخرائط واضحة تماماً يمكن إضافة معلومات في أسفلها لزيادة الإيضاح.

- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده) والجهة التي يرسل إليها.

3. قائمة الاستبيان: تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط.

وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداماً بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا عديدة أهمها:

أ. إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.

ب. إمكانية استخدام مبدأ الترميز في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

ت. يلقي استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العملاء بدلا من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة أو أن المراجع يسعى للإيقاع بهم.

ومع ذلك يعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المنشآت ذات النشاط المتشابه وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام.

وبالرغم من هذه العيوب، فلا زال استخدامها يلقي قبولا عاما في كل مكان.

4. طريقة الملخص الكتابي: في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة. في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجع.

- الخطوة الأولى الفحص المبدئي
- الخطوة الثانية اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسة
- الخطوة الثالثة الاختبارات الأساسية
- الخطوة الرابعة إعداد تقرير.

المطلب الثالث: الرقابة على تصميم برنامج المراجعة

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع تؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات والتي ينوي القيام بها و ذلك للتحقيق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية، فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال ويمكن الاعتماد عليه و **مطبق فإن المراجع يقوم بما يلي :**

1. الحد من الاختيارات التي سيجريها على الدفاتر و السجلات و ذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية حيث أن مراجعة العمليات المالية بالكامل أمر لا داعي له طالما أن نظام الرقابة يمكن الإعتماد عليه.
- وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الإحتمالات في الرياضيات ومفادها أننا إذا إختارنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة .
- ولكن يجب على المراجع أن يراعي عدم التحيز عند إختبار العينة ، ويعني عدم التحيز أن تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة و الحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة .
- و في هذا المجال يقوم مراجع الحسابات بتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة كأن يحدد نسبة 95 % و أن يترك نسبة 5 % كحد أعلى للخطأ ، حيث أن الوصول بنتيجة المراجعة إلى 100 % لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إنه يكون مستحيلا .
- و عند فحص العينة المختارة و الوصول إلى النتيجة المطلوبة وهي 95 % فإن المراجع يقرر نجاح العينة ثم بعم هذه النتيجة من العينة إلى العمليات المالية التي سجلت منها هذه العينة.
- و في المقابل بعد الحد من الإختبارات يتوسع مراجع الحسابات في الإجراءات للتحقق من جميع بنود قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و هذه الإجراءات هي كما يلي:
- أ. التأكد من وجود الأصول عن طريق الجرد سواء بالعد أو القياس أو المشاهدة.

- ب. التأكد من ملكية المنشأة لهذه الأصول عن طريق الإطلاع على الفواتير أو رخص السيارات أو سندات الملكية للأراضي و المباني.
- ت. التأكد من صحة تغيير الأصول في تاريخ الميزانية.
- ث. التأكد من عدم وجود رهانات عليها لصالح الغير في تاريخ الميزانية.
- ج. التأكد من الدقة الحسابية للمبالغ الواردة بالقوائم المالية و بين المثبت في دفاتر الأستاذ المساعدة
- ح. القيام بالمراجعة المستندية.
- خ. القيام بالمراجعة الإنتقادية.
- د. مراعاة عمليات الحد الفاصل التي تحدث قرب نهاية العام المالي و قبل صدور تقرير المراجع.
- ذ. متابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية و قبل صدور تقرير المراجع بأن جميع الحقوق التي للمنشأة على الغير قد تم إثباتها كذلك بالدفاتر والسجلات.
- ر. التحقق من الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية.
- ز. القيام بالإجراءات التحليلية في بداية عملية المراجعة.
2. و إذا تبين لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن نظام الرقابة الداخلية غير قوي و غير فعال ولا يمكن الاعتماد عليه ، فإنه يقرر استخدام الأسلوب غير الإحصائي في عملية المراجعة أي استخدام خبرته و حكمه الشخصي بدلا من أسلوب العينة الإحصائية.
- أ. و في هذا المجال فقد يقدر المراجع فحص العمليات المالية للمنشأة حسب التالي:

• مراجعة شهريين متتاليين (أو)

• مراجعة ثلاثة أشهر غير متتالية

ب. أو قد يقدر المراجع فحص العمليات المالية بطريقة أخرى كالتالي.

العمليات المالية التي تزيد قيمتها عن 10000 دينار تراجع بنسبة 100%

العمليات المالية من 2000 - 4999 دينار تراجع بنسبة 50%

العمليات المالية من 1000 - 1999 دينار تراجع بنسبة 30%

العمليات المالية من 500 - 999 دينار تراجع بنسبة 10 %

تكتسي المراجعة دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة، والتأكد على صحة ومصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار الخارجية عن المؤسسة.

كما يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه. كما أن هناك إلزاما آخر قانونيا يقع على عاتقها بإمسك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

وتعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع عند إعداد لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أنّ ضعف أو قوة نظام

الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة.

ويجب أن يستمر المراجع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام. إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلافي مواطن القوة، يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة.

إن التطور في أشغال هذه الأخيرة أضحي يملّي ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة باعتبار هذا النظام يمس الرقابة الإجرائية على العمل داخل المؤسسة، ومن ثم ضمان استمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبني مراجعة قوائم طبيعة نشاط المؤسسة والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

وبناء على ما سبق، فإن أهمية الموضوع تكمن في مدى سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

وهنا نتوقف عند تساؤل محوري ومحدد لمعالم الإشكالية موضوع البحث **والمتمثلة في :**

ما مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية على السير الحسن للمؤسسة؟
أما أسباب اختيار الموضوع **فهما سببان:** أولهما كون هذا الموضوع يتعلق أساسا بصلب دراستنا-مراجعة الحسابات - والذي سيكون موجهها لكشف اللبس والخلط بين المراجعة والرقابة الداخلية، أما **السبب الثاني** هو الاهتمام الخاص بهذا الموضوع.

ومحاولة منا لحصر الموضوع داخل الإطار المحدد له اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها كمياً عن طريق جمع معلومات عن المشكلة.

وقصد الإلمام بموضوع البحث، فقد تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، يتناول المبحث الأول نظام الرقابة الداخلية من خلال تعريفه، وأنواعه، ووسائله، والأهداف المرجوة منه والعوامل التي ساعدت على تطوره. أما المبحث الثاني فيعالج مقومات نظام الرقابة الداخلية باعتبارها دعائم وركائز أساسية يقوم عليها هذا النظام، فقوته تتوقف على قوة ومتانة هذه المقومات.

فيما يتطرق المبحث الثالث إلى إجراءات نظام الرقابة الداخلية الواجب اعتمادها بغية ضمان السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة، هذه الإجراءات تخص الجوانب التنظيمية والإدارية والعمل المحاسبي وأخرى عامة، ومن ثم المبحث الرابع والذي يتناول تقييم الرقابة الداخلية من خلال مسؤولية المراجع، وسائل الفحص والدراسة وأثر هذا التقييم على تصميم برنامج مراجعة.

وأخيرا تعتبر دراستنا هذه ما هي إلا عمل متواضع، لذا نأمل أن تساهم ولو بشكل ضئيل في معالجة جزء من هذا الموضوع وذلك في حدود ما توفر لنا من إمكانيات ومعلومات، كما أننا نطمح أن تكون بحوثنا المستقبلية أكثر دقة وشمولية.