

الفصل الثالث

فعالية الرقابة الداخلية في مجال القياس والإفصاح

إن المحاسبة هي نظام للمعلومات تستهدف إنتاج معلومات مالية يتم توصيلها لأصحاب المصلحة (الأطراف ذات الصلة) يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات مثل المساهمين ، المستثمرين الحاليين والمرتبقيين ، الحكومة، العملاء ، والمجتمع بصفة عامة .

وعلى الرغم من صدور العديد من المعايير والإرشادات من قبل المنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم وتطوير المحاسبة سواء في مجال القياس أو الإفصاح إلا أن تلك المعايير والإرشادات لا تقدم إلا الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها والتي قد لا تفي باحتياجات الأطراف أصحاب المصلحة .

كما إن عدم تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية هو نتيجة لضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية مما أدى إلى تفاقم ظاهرة السطو على المال العام وهو ما كشفه تقرير البنك الدولي حول مستقبل التنمية بالدول النامية والصادر في نوفمبر 2010 .

و تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والنقطة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً .

حيث تعتبر بنية الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المنشأة من كل عبث فيها، مما يجعل الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، ثم قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقويم تقرير مجلس الإدارة من القضايا المعاصرة التي طرحتها أدبيات المراجعة وطالبت بها قوانين بعض الدول المتقدمة وتبنتها الممارسة العملية في دول أخرى.

وتعتبر إدارة المنشأة مسئولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية، ويمكن لمراجع الحسابات تقديم بعض النصائح والمقترحات لتطوير هذه البنية، إلا أن أهمية بنية الرقابة الداخلية بالنسبة إلى إدارة المنشأة تختلف عن أهميتها بالنسبة إلى المراجع.

فمن وجهة نظر المراجع تعتبر بنية الرقابة الداخلية الأساس الذي يركز عليه في رسم إستراتيجية المراجعة التي يقوم بها لإبداء رأيه في القوائم المالية للمنشأة، أما من وجهة نظر الإدارة فيمكن القول إن بنية الرقابة الداخلية تمثل الأداة الرقابية التي تم تصميمها وتنفيذها لتنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول وتنفيذ الخطط وإبداء الرأي في التحسين والتطوير مما ينعكس إيجاباً على أداء الشركة واستغلال إمكانياتها المتاحة كافة أكفاً استغلال.

ونظراً لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية والادعاء بفشل المراجعة، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى

الإفصاح والشفافية سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المنشأة عن فعالية الرقابة الداخلية حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة المنشأة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من إجراء التلاعب وتضمن بناء إستراتيجية ناجحة للمراجعة مما يؤدي إلى الحد من تفاقم ظاهرة السطو على المال العام .

موضوع البحث :

يهدف البحث إلى بيان مدى ضرورة تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية للحد من ظاهرة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية ودورها في مستقبل التنمية بالدول النامية .

فقد كشف تقرير البنك الدولي حول مستقبل التنمية بالدول النامية والصادر في نوفمبر 2010 عن تفاقم ظاهرة السطو على المال العام ، وقد أفصح التقرير عن أهم دوافع ذلك ترجع إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية واقترح التقرير ضرورة تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية للحد من هذه الظاهرة .

المظاهر السلبية التي يجب أن تراعى للاستفادة من البحث :

يتناول البحث معالجة المظاهر السلبية الناشئة من عدم وجود وظيفة الإفصاح والشفافية في مؤسسات الدولة مما يؤدي إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية مما أدى إلى تفاقم ظاهرة السطو على المال العام .

كما يتناول البحث ضرورة تفعيل الإفصاح بشكل يضمن تلبية احتياجات الأطراف ذات الصلة مما يزيد الثقة بين المؤسسة والأطراف الأخرى ويرفع من كفاءة المؤسسات ويقلل السطو على المال العام .

كما يتناول الباحث ضرورة قيام المراجع الخارجي ببيان في تقريره عن مدى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمنشأة وفقاً للسياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة المستخدمة من قبل المنشأة

موقف المنظمات المهنية:

يعتبر موضوع الإفصاح الذي تقوم به الإدارة من خلال كتابتها لتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده من المواضيع الحديثة التي تتناولها الأوساط العالمية اليوم، وقبل البحث في إمكانية التطبيق لا بد من استعراض موقف أهم المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وباقي الدول العالمية والتي تكون دوماً سباقة في إصدار المعايير والنشرات التي تواكب التطورات الدولية وفيما يلي استعراض لأهمها:

1- في الولايات المتحدة الأمريكية:

كان لبعض المنظمات المهنية واللجان المختصة في الولايات المتحدة الأمريكية دورٌ فعّالٌ في تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها كما يلي:

أ - دور المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العديد من النشرات والتقارير التي كان من شأنها زيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها، ويمكن عرض ذلك كما يلي:

❖ شكّل المجمع في عام 1974 لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين ويشار إليها بلجنة Cohen وأصدرت هذه اللجنة تقريرها في عام 1978 أوصت فيه بأن يتضمن تقرير الإدارة تقييماً لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة ووصفاً لاستجابة الإدارة لنقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع الخارجي.

❖ أصدر مجلس معايير المراجعة المنبثق عن المجمع نشرة معايير المراجعة رقم 30 بخصوص إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية المحاسبية، وأشارت النشرة إلى جواز أن يقوم المراجع الخارجي بمهمة إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالمنشأة مباشرة كما وضحت الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع عن إعداد تقريره.

❖ في عام 1993 أصدر المجمع تقريراً أوصى فيه هيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة، تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقرير المراجع الخارجي عن رأيه بخصوص ذلك.

❖ نشرة معايير المراجعة رقم 78 وتضمنت تعديلات للنشرة رقم 55 وتطبق على مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 1997/1/1 وما بعد ثم نشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم 6 التي عدلت النشرة رقم 2 وتطبق على فحص تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية التي تعد في أو للفترة المنتهية في 1996/12/15 أو بعد ذلك التاريخ .

❖ نشرة معايير المراجعة رقم 83 ونشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم 7 والاثتان يقدمان إرشادات للمراجع بخصوص الفهم الواجب أن يحصل عليه عند تنفيذ المراجعة وعند الارتباط بمهمة إبداء الرأي وأشارت إلى مسؤولية الإدارة في التصميم والمحافظة على رقابة داخلية فعالة

ب - دور هيئة تداول الأوراق المالية:

اقترحت الهيئة في عام 1988 على كل شركة مساهمة عامة إعداد تقرير عن مسؤوليات الإدارة (RMR) Report of Managements Responsibilities بحيث يتضمن تقييم الإدارة لفعالية نظام الرقابة الداخلية ووصفاً لاستجابة الإدارة لتوصيات كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بخصوص هذا النظام

ج- دور لجنة Tread way :

أشارت لجنة Tread way إلى أهمية نظم الرقابة الداخلية بخصوص إعداد القوائم المالية ، وأوصت في تقريرها الذي أصدرته 1987 بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية .

د- تقرير (COSO) Sponsoring Organizations Committee of :

وهي من اللجان التي انبثقت عن لجنة Tread way جاء تقريرها بعنوان : " الرقابة الداخلية - إطار متكامل " وتم تقسيمه إلى أربعة أجزاء تناولت إطار الرقابة الداخلية وإعداد التقارير للأطراف الخارجية وأدوات التقييم .

ه - دور القوانين الأميركية - قانون Sarbanes-Oxley :

صدر قانون في عام 1991 Federal Deposit Insurance

Corporation Improvement Act (FDICIA) بإلزام كل مؤسسة

مالية يبلغ إجمالي أصولها 50 مليون دولار أو أكثر بإعداد تقرير سنوي

بواسطة الإدارة يتضمن تقييمها لفعالية هيكل الرقابة الداخلية على إعداد

التقارير المالية ، ويتطلب من المراجع الخارجي إعداد تقرير بخصوص

تقرير الإدارة وذلك اعتباراً من السنة المالية المنتهية في 1993/12/31 .

أما المهم في الأمر فهو القانون الذي أصدرته الحكومة الأميركية في

تموز 2002 والمسمى قانون: (Sarbanes-Oxley) والذي تكمن ملامحه

في مجموعة من الأمور الضرورية والتي من ضمنها:

❖ مطالبة المدراء التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة

أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود

أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام

الرقابة الداخلية في اكتشافها.

❖ العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة

على عناصر القوائم المالية سواء أكان داخل القوائم المالية أم خارجها

بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

1- المملكة المتحدة:

شكل مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز مجموعة عمل

لدراسة الرقابة الداخلية ونشر المجمع في كانون أول 1994 تقريراً أطلق

عليه : "Rittman Report" بعنوان : (Internal Control and

Financial Reporting Guidance for Directors of Listed Companies Registered in the United Kingdom)

الذي تضمن مقاييس مقترحة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة إلى إطار عام للعناصر الأساسية لتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية، كما أنه يتطلب من الشركات المسجلة أن تتضمن تقاريرها السنوية تقارير عن نظم الرقابة الداخلية.

كما أصدر المجمع العديد من التوصيات والاقتراحات الخاصة بضرورة إنشاء لجان مراجعة من الأعضاء في مجلس الإدارة غير التنفيذيين لما لها من دور في منع التلاعب في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية. وفي عام 1999 تم إصدار "Turnbull Report" الذي أكد أيضاً على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تحسين وتدعيم نظام الرقابة الداخلية. وفي عام 2003 تم إصدار "Smith Report" الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات، بل والأكثر من ذلك طالبت هذه التقارير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة.

2- في مصر:

أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال قرار رقم (30) بشأن قواعد قيد الأوراق المالية ببورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية، حيث ذكرت المادة (7) من هذا القرار بأنه يجب أن يكون لكل شركة مقيد لها أوراق مالية بجدول البورصة لجنة للمراجعة يختارها مجلس إدارة

الشركة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وبرئاسة أحدهم، وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة وتقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة، وتقدم اللجنة لمجلس إدارة الشركة تقريراً شهرياً عن أعمالها تتضمن مقترحاتها وتوصياتها بعد أن قامت بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة.

الدوافع التي دفعت الباحث للقيام بهذا البحث:

إن من أهم الدوافع للقيام بهذا البحث هو تقرير البنك الدولي حول مستقبل التنمية بالدول النامية والصادر في نوفمبر 2010 حيث كشف عن تفاقم ظاهرة السطو على المال العام ، وقد أفصح التقرير أن أهم دوافع ذلك ترجع إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية التشغيلية واقترح التقرير ضرورة تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية للحد من هذه الظاهرة .

حدود البحث:

حدود زمنية :

يقوم الباحث بإعداد البحث من خلال محاولة الحصول على جميع المعلومات المتاحة التي تفيد في إعداد البحث وذلك دون التقيد بفترة زمنية معينة ، فيقوم الباحث بمحاولة الاطلاع على جميع ما كتب أو نشر بشأن الإفصاح والرقابة الداخلية والتنمية المترتبة على تفعيل وظيفة الإفصاح والشفافية في الحصول على نظام رقابة داخلية قوي .

حدود مكانية :

يقوم الباحث بإعداد البحث من خلال محاولة الحصول على جميع المعلومات المتاحة التي تفيد في إعداد البحث وذلك من خلال الكتب والمراجع التي تم الحصول عليها في هذا الشأن من الجامعات التي يذهب إليها مثل جامعات القاهرة وبنها والمنوفية وعين شمس بالإضافة إلى الأبحاث التي تم نشرها عن الإفصاح والرقابة الداخلية في مصر والدول العربية مثل فلسطين وسوريا وغيرها من الدول بالإضافة إلى المعلومات المتعددة من خلال شبكة الانترنت .

أهمية البحث :

تتبع أهمية هذا البحث من خلال الاهتمامات المتزايدة في المجتمع الدولي ومؤسسات القطاع العام والخاص بأشكالها المختلفة حول دور الإفصاح والشفافية في البيانات والتقارير المالية، والتي تفرض على الإدارات العليا لتلك المؤسسات تبني معايير محاسبية ورقابية تعمل على تحسين أدائها وزيادة ثقة المساهمين فيها، الأمر الذي يؤدي إلى دعم الرقابة والمساءلة في هذه المؤسسات، مما يعزز نظام الرقابة الداخلية فيها ويعمل على إظهار البيانات المالية بشكل يعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية والمعاملات المالية التي وقعت بالمنشأة، وبالتالي زيادة تعزيز مكانتها في السوق المالي مما يؤثر بصورة ايجابية على قيمة تلك المنشآت ويحقق متطلبات السوق المالي نحو زيادة الشفافية في البيانات المالية المنشورة، وزيادة ثقة المجتمع المالي ودعم التوجهات الاقتصادية فيه.

أهداف البحث :

يهدف الباحث إلى إبراز المشكلات الناشئة عندما يكون الإفصاح غير مفعّل أو غير ملائم لا سيما أن الإفصاح غير الملائم يمكن أن يجعل القوائم المالية مضللة وغير ذات فائدة.

كما يهدف الباحث إلى التركيز على دور الإفصاح في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة بين الوحدة المحاسبية والإطراف ذات الصلة مما يقلل من ظاهرة السطو على المال العام.

كما يهدف الباحث إلى تحقيق الأهداف التالية :-

1. توضيح أهمية وجود نظام للرقابة الداخلية في المنشأة كخط دفاع رئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأداة هامة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال من كل عبث.

2. توضيح ضرورة قيام الإدارة بتنفيذ وظيفة الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية والغير مالية وعن فعالية الرقابة الداخلية من خلال تقرير يرفق مع التقرير السنوي مما يعطي الأخير مزيداً من الشفافية والثقة.

3. إبراز دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.

مشكلة البحث :

يمكن عرض مشكلة البحث من خلال الأسئلة التالية:

1. ما هو مفهوم الإفصاح وما هي القواعد والمقومات الأساسية للإفصاح ؟

2. ماهية الإفصاح المناسب ، وما هي طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ؟

3. ما هو نظام الرقابة الداخلية وما هي أهميته وما هي أهدافه ؟

4. ما هي أنواع الرقابة الداخلية وما هي مكوناته ؟

5. ما هي العوامل التي تساعد على اتساع نطاق الرقابة الداخلية ؟

6. ما هو دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟

7. ما هو دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟

فروض البحث :

انسجاماً مع أهداف البحث في الالتزام بنشر نماذج الإفصاح المحاسبي عند نشر القوائم المالية لتشمل كل ما يهم الفئات المستخدمة لها يثور تساؤل حول إمكانية الاستفادة من القوائم المالية لتلبية احتياجات كافة المستخدمين ، لذا تمت صياغة الفروض على النحو التالي :

• إن وجود نظام للرقابة الداخلية في المنشأة هو خط دفاع رئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وأداة هامة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال من كل عبث.

• أن الإفصاح غير الملائم يمكن أن يجعل القوائم المالية مضللة وغير ذات فائدة .

• توجد علاقة قوية بين دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

منهجية البحث :

- لتحقيق أهداف الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي المستند بشكل أساسي على معلومات مستقاة مباشرة من المراجع والأبحاث والدراسات السابقة وكذلك المجالات العلمية والدوريات المتعلقة بهذا الموضوع.

خطة البحث:

أولاً : الإفصاح والشفافية .

- مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي.

ثانياً : الرقابة الداخلية .

- نظام الرقابة الداخلية.
 - تعريف نظام الرقابة الداخلية.
 - أهمية نظام الرقابة الداخلية .
 - أهداف نظام الرقابة الداخلية .
 - أنواع الرقابة الداخلية.
 - مكونات نظام الرقابة الداخلية.
 - العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية .
- ### ثالثاً : دور الإدارة والمراجع في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

- دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية .

أولاً : الإفصاح والشفافية .

مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن الإفصاح من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو قديم قدم المحاسبة ولكن ازدادت أهميته مع تطور المحاسبة وقيامها بدور نظام للمعلومات.

والإفصاح هو بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح ولائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.

في عام 1974 صدر في الولايات المتحدة الأمريكية تشريع عن الكونغرس ألزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث شروط وقواعد الإفصاح للوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة البورصة.

وهكذا اتسع نطاق الإفصاح من حيث:

1. شمول الإفصاح عن معلومات كانت إدارة المصارف تعتبرها حتى ذلك التاريخ غير مسموح بها.

2. تحويل هدف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح الفئات الأخرى من مساهمين ومقرضين ومستثمرين.

3. وبالتالي ظهر مفهوم الإفصاح المناسب ولكن المشكلة - كما ذكرنا - أن المناسب لجهة قد يكون غير مناسب لجهة أخرى.

وفي المسار نفسه أصدرت كذلك اللجنة الدولية المحاسبية (IASC) المعيار المحاسبي الدولي رقم (30) والخاص بعرض قواعد الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالبنوك .

ويمكن للباحث أن يعرف الإفصاح المناسب بأنه الإفصاح الذي يعبر عن كافة المعلومات الضرورية لمستخدم المعلومات المستهدف بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات في التقارير المالية.

وسوف نتعرف على المقومات التي تجعل من الإفصاح ملائم وقادر على جعل المعلومة ذات ثقة وفائدة بالنسبة للمستخدم سواء على صعيد الداخل أم الخارج من متبعي اقتصاديات الوحدة .

المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي:

أولاً : تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية:

إن تحديد المستخدم للمعلومات سوف يساعد في تحديد الخواص التي يجب توافرها في المعلومات من جهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل أو المضمون.

وذلك لوجود مستويات مختلفة في الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير وهذا ما يضع معدي التقارير أمام خيارين:

أ- إعداد التقرير الواحد وفق نماذج متعددة حسب احتياجات الفئات التي ستستخدم التقرير

ب- إصدار تقرير مالي واحد ولكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين.

ولكن الخيارين السابقين غير واقعيين ومن الصعب تطبيقهما لذلك كان الحل بإصدار التقرير المالي الذي يلبي احتياجات مستخدم مستهدف يتم

تحديده من بين الفئات المتعددة التي ستستخدم هذا التقرير ول يتم بعد ذلك جعل المستخدم المستهدف محوراً أساسياً في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب. ولتحديد هوية هذا المستخدم المستهدف استقر الرأي على جعله ممثلاً في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية ولكن مع إيلاء عناية أكبر نحو احتياجات ثلاث فئات منها وفق ترتيب الأولويات وهم الملاك الحاليون، الملاك المحتملون ، الدائنون.

ثانياً: تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية :

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بخاصية الملائمة وقد عرفت الملائمة باستفادة المستخدم من المعلومة وقدرتها على التنبؤ وكذلك ارتباطها بالغرض الذي أوجدت من أجله .

وقبل تحديد ما إذا كانت المعلومة ملائمة أم لا بد من الغرض الذي ستستخدم فيه. إذ أن معلومة ملائمة لمستخدم معين لغرض معين قد لا تكون كذلك بالنسبة لمستخدم آخر أو لغرض آخر.

ثالثاً: تحديد طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما يلي :-

أ- معلومات كمية (مالية) :

يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية ، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المنظمة ،

ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة

ب- المعلومات غير الكمية (غير المالية):-

يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية إذ إن هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية ، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة ، كما إن المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات .

لذلك يرى كثيراً من المحاسبين إلى ترجيح كفة الملائمة على الخواص الأخرى للمعلومات، وقد قاد هذا الترجيح إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من عدة زوايا:

1. شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية. مثلاً الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنباً إلى جنب مع تكلفته التاريخية وذلك في حال وجود فرق جوهري بينهما.

2. الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية وبيانات المحاسبة الاجتماعية...

3. الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطرة المحسوبة لدى دقة المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.

4. الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار.

5. ومن هنا جاء مفهوم التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها وتحسينها بدلاً من التركيز على جانب الكم.

رابعاً: تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطرق سهلة يسهل فهمها كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة ويمكن الإفصاح عن المعلومات بالعديد من طرق الإفصاح من أهمها الإفصاح الوقائي والإفصاح التقييفي .

فالإفصاح الوقائي هو أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة يعرف بالإفصاح الوقائي أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية .

ويتطلب الإفصاح الوقائي (التقليدي) الكشف عن الأمور التالية:

- السياسات المحاسبية
- التغير في السياسات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية. - الأحداث اللاحقة.

أما الإفصاح التتقيفي فهو اتجاه معاصر في الإفصاح المحاسبي وقد ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملائمة ، حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن سياسات الإدارة المتبعة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح والهيكل التمويلي للشركة..... الخ.

وهكذا نجد أن المعلومة لم تعد تتمتع بدرجة كبيرة من الموضوعية وإنما أصبحت معلومة ملائمة تتصف بدرجة كبيرة من التقدير والاجتهاد الشخصي.

ويلخص الباحث أنه مهما تعددت المعلومات ومهما تعددت طرق الإفصاح عنها فلا بد أن يتصف الإفصاح بصفات ثلاث وهي أن يكون كافي عادل وشامل .

فالكفاية هي الحد الأدنى من المعلومات وعادل أي أن يراعي مصالح جميع الأطراف أما معنى شامل فلا تعني الكم الكبير وإنما تعني التركيز على نوعية المعلومات والأهمية النسبية للبند .

- ثانيا :نظام الرقابة الداخلية :

3-1 مقدمة:-

يقع علي عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية كما أن من مسؤوليتها المحافظة علي هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هناك التزاما قانونيا يقع علي عاتق المنشأة بإمساك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة الشركات المساهمة ولا أتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

ويري إن وظيفة الرقابة تعني مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين طبقاً للخطط والبرامج المحددة مسبقاً بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعية لإمكان اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلاً، ولذلك لابد من إعداد الكشوف والتقارير المالية بصورة تسمح بتوفير البيانات والمعلومات لمختلف المستويات الإدارية في الشركات مع مراعاة المستوى الإداري المعني بالبيانات المالية المتعلقة بالأنشطة التي يمكن أن يؤثر فيها سلباً أو إيجاباً.

وعليه فإن الرقابة الداخلية هي نقطة الانطلاق الذي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعداد لبرنامج المراجعة وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيقه إجراءات المراجعة والباحث هنا قام في هذا المبحث بتعريف الرقابة وأهميتها وأهدافها وأنواعها ومكوناتها وخصائصها ودور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلي وبيان مدى أهمية وقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة الذي يعتبر الإشارة الأولى على الحكم على نتائج أعمال المنشأة وسلامة البيانات والمعلومات والتقارير المالية المقدمة من إدارتها.

2-3 تعريف نظام الرقابة الداخلية:-

AICPA لقد عرفت لجنة التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها:

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع

بهدف حماية أصوله وحفظ البيانات ومراجعتها والتأكد من دقتها ومدي

الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعه.

وأشار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مفاهيم التدقيق المتقدمة فإن مصطلح الرقابة الداخلية يشير إلى كل السياسات والإجراءات الموضوعه من قبل الإدارة في الوحدة لتساعد في التأكد من تحقق الأهداف الرئيسية للإدارة إلى أقصى حد ممكن بفاعلية وانتظام.

وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:-

- احترام الإدارة للسياسات.
- المحافظة على الأصول.
- اكتشاف الغش والخطأ.
- دقة واكتمال السجلات المحاسبية.
- إعداد المعلومات المالية بأمانة وفي الوقت المناسب.

وعرفت بأنها نوع من الجهود المنظمة لمقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف والخطط المحددة مسبقاً كي يتم اتخاذ الإجراءات العلاجية إذا لزم الأمر وأشار المصدر السابق إن وظيفة الرقابة تعني مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين طبقاً للخطط والبرامج المحددة مسبقاً بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعه لإمكان اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلاً .

3-3 أهمية نظام الرقابة الداخلية:-

تتبع أهمية نظام الرقابة الداخلية من أنها نقطة الانطلاق الذي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند إعدادة لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أنه يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام رقابة داخلية سليم والمحافظة عليه والتأكد من سلامته، ولا يمكن وجود حسابات منتظمة بدون نظام رقابة ، كما أن الالتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الثقة ودرجة الاعتماد على البيانات المالية، وأن عدم الالتزام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سوف يؤدي إلى وجود ثغرات ، في النظام المحاسبي وتزداد عمليات الاختلاس والسرقة والغش .

ومما سبق يمكن القول إذا كان نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال وقوي ويمكن الاعتماد عليه فإنه يمكن الحصول على البيانات المالية الدقيقة اللازمة التي يمكن الاعتماد عليها في التخطيط واتخاذ القرارات، وكذلك يعتمد عليها المستفيدون والمستخدمون لها، وتزداد ثقة المساهمين والمستثمرين في البيانات والتقارير المالية للشركات، ويعزز مكانتها في السوق المالي.

3-4 أهداف نظام الرقابة الداخلية:-

حدد معني أهداف إقامة نظام للرقابة الداخلية في المنشأة، فالرقابة الداخلية تعني كافة السبل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لتحقيق الأهداف التالية:

أ- حماية أصول وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.

ب- إمداد إدارة المنشأة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات.

ت- تشجيع الكفاءة الإنتاجية ومحو الإسراف والعدم في الصناعة والإنتاج بأقل تكلفة ممكنة.

ث- التأكد من أن جميع العاملين بالمنشأة ملتزمين بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة المنشأة.

ونبين بأن أنظمة الرقابة وما تشمل عليه من طرق وإجراءات ستساعد على توفير المعلومات الصادقة التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها بصورة كبيرة هذا بالإضافة إلى إيجاد الوسائل الكفيلة لمنع أو تخفيض فرص التلاعب أو السرقة لموارد الوحدة.

وأخيراً فإن ما تسعى إليه أنظمة الرقابة الداخلية باستمرار هو تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة وهذا ما تهدف أيضاً إدارة الوحدة إلى تحقيقه.

3-5 أنواع الرقابة الداخلية:-

من خلال دراستنا لمفهوم الرقابة وجد تشابك وتداخل لمفهوم الرقابة وعليه يتم تقسيم الرقابة إلى الأقسام التالية :

3-5-1 الرقابة الإدارية:-

وهي تتضمن الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المرتبطة بعمليات اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى التصريح بالعمليات ويعتبر هذا النوع أحد الوظائف الإدارية التي ترتبط مباشرة بالمسؤولية عن تحقيق أهداف التنظيم وهي نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية على العمليات

ويبين مفهوم الرقابة الإدارية إنها العملية التي بواسطتها يتأكد المدراء من إن الموارد قد تم تحصيلها واستخدامها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف المنظمة

وعرفت الرقابة الإدارية بأنها تتمثل في الخريطة التنظيمية وبكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية وهذه الإجراءات عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية ومن بين ما تشمل عليه هذه الرقابة دراسة الزمن والحركة واستخدام طرق التحليل الإحصائي وإعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة.

2-5-3 الرقابة المحاسبية:-

يعرف الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات المحاسبية التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وبالتالي فهي مصممة للحصول علي تأكيدات معقولة بما يلي:

- ❖ أن العمليات يتم تنفيذها طبقاً لتعليمات إدارة الشركة:
- ❖ أن العمليات يتم تسجيلها بما يضمن:

- السماح بإعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- مسئولية التحاسب علي الأصول.

أن التعامل مع الأصول لا يسمح هبه إلا بتصريح من الإدارة مع الأصول الموجودة علي فترات معقولة واتخاذ الإجراء المناسب بشأن أي فروق.

ويعرف بأن الرقابة المحاسبية تتكون من الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدي الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات وتقارير والوسائل هذه الرقابة ضرورة الفصل بين الأصل والسجل والحماية المادية للأصول واستخدام المراجعة الداخلية.

ونضح بأن الرقابة المحاسبية هي نقطة البدء المنطقية للفحص العادي للقوائم المالية ومن الضروري إتمام هذا الفحص لعدة أسباب منها:
إن إتمام هذا الفحص يؤدي إلى إتمام إجراء معياري للمراجعة الكاملة حيث تزود الرقابة المحاسبية المراجع بأساس للثقة في السجلات بما يجعله يحدد طبيعة واتساع وتوقيت اختبارات التحقق ويبين الهدف من استخدام مصطلح الرقابة المحاسبية وهو إيراد التحليل المحاسبي في مجال الرقابة المالية.

ونوضح أهمية الرقابة المحاسبية الداخلية ظهرت في السنوات الأخيرة عدة عوامل أدت إلى ضرورة أن يأخذ المراجعون في اعتبارهم اهتماماً أكبر للرقابة المحاسبية الداخلية بالمشروع.

ومن هنا نوضح أنه توجد مجموعة من خصائص الرقابة المحاسبية:

1. تستخدم معظم المشروعات التي تتعامل مع العمليات المالية بعض أشكال الرقابة علي أصولها مثل الرقابة علي الرواتب والرقابة علي عمليات الصرف التي تحتاج إلى توقيعات علي الشيكات وبدون هذه الأشكال الرقابية يصعب علي المشروعات أن تحمي وأن تعتمد علي القيود والسجلات التي لديها أو عموماً أن تعمل بكفاءة.

2. يعتمد مدي التوسع في فحص نظم الرقابة ب المشروع علي مدي تعقد عملية حفظ القيود وتكلفة وجهود إعداد العناصر الرقابية والنتائج المتوقعة من استبعادها.

3. أما مسؤولية التأكد من الهيكل المناسب للرقابة يؤدي إلى تقليل فرص الأخطاء المقصودة وغير المقصودة فتقع علي عاتق الإدارة وليست ضمن مسؤولية المراجع.

3-5-3 الرقابة المالية:-

أنها تتضمن مجموعة متكاملة وشاملة من النظم والأساليب المتناسقة مع بعضها تشمل المحاسبة المالية ، التكاليف، الموازنات التخطيطية ، تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح، قياس وتقييم الأداء ، وهذا يعني أن الرقابة المالية ليست وظيفة محددة وإنما هي عبارة عن نشاط متشعب متكامل وتندمج من خلاله وظائف الإدارة والمحاسبة للتأكد من أن الأعمال المنجزة إنما تمت طبقا للخطط الموضوعة حتى يمكن إيضاح مواطن القوة والضعف واتخاذ الخطوات المناسبة .

3-5-4 الضبط الداخلي:-

الضبط الداخلي يتضمن تقسيم العمل والسلطة لضبط العمليات اليومية الروتينية والذي بواسطته يمكن أن يتحقق شخص ما من عمل شخص آخر مستقل عنه أو يكون عمل شخص ما مكمل لعمل شخص آخر بمعنى ألا ينفرد شخص واحد بعمل معين من بدايته إلى نهايته وبهذا يمكن تفادي وقوع الأخطاء والأشياء غير المرغوب فيها واكتشاف ما قد يحدث من ذلك في وقت مبكر وبذلك يعد الضبط الداخلي الجزء الميكانيكي أو الآلي لنشاط الرقابة

الداخلية بمفهومها الشامل ويوفر لها دليلاً تلقائياً علي الدقة والانضباط ويرى بأن الضبط الداخلي يعتمد في سبيل تحقيق أهدافه علي تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد علي تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

5-5-3 المراجعة الداخلية :-

المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات المالية والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى. كما أن المراجعة الداخلية تهتم بفروع الرقابة كافة وتطويرها كالرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، الضبط الداخلي، بما يحقق أهداف المشروع وينسجم مع الفلسفة الإدارية التي تبنتها الإدارة العليا مما يجعل المراجع الحسابات الخارجي يعتمد على المراجعة الداخلية عند تقويمه لنظام الرقابة (الداخلية)

وهناك مجموعة من العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية نذكر منها :

1. كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها وتعقدها وانفصال الملكية عن الإدارة.
2. تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية.
3. حاجة الإدارة عند حماية موارد وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.
4. حاجة المؤسسات الحكومية وإدارتها إلى بيانات دقيقة وسليمة.

5. تطور إجراءات المراجعة إذ تحولت عملية المراجعة للبيانات المالية من كاملة تفصيلية إلى اختباريه.

3-6 مكونات نظام الرقابة الداخلية:-

مكونات الرقابة الداخلية تتمثل في العناصر التالية:

1. عدد من الأفراد يتمتعون بالثقة مع وجود خطوط واضحة للسلطة والمسؤولية.
2. فصل مناسب للواجبات.
3. إجراءات ملائمة لتحقيق نظام متكامل يعتمد عليه.
4. مستندات وسجلات مناسبة.
5. إجراءات ملائمة لمسك السجلات.
6. رقابة مادية علي الأصول والسجلات.
7. مراجعة مستقلة للأداء.

3-7 العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق

الرقابة الداخلية:-

توجد مجموعة من العوامل التي ساعدت علي تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية:

- أ- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها وتعقدها وانفصال الملكية عن الإدارة.
- ب- تفويض السلطات والمسؤوليات إلي بعض الإدارات الفرعية.
- ت- حاجة الإدارة إلي بيانات دورية دقيقة وسليمة.
- ث- مسئولية الإدارة عن حماية موارد وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.
- ج- حاجة المؤسسات الحكومية وإداراتها إلي بيانات دقيقة وسليمة.

ح- تطور إجراءات المراجعة إذ تحولت عملية المراجعة للبيانات المالية من كاملة تفصيلية إلى اختبارية.

ثالثاً: دور الإدارة والمراجع في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية.

1- دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

أن تقوم الإدارة بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بحيث يعمل ذلك على تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة.

أما من ناحية مكونات التقرير فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقارير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن من الضروري أن يتضمن التقرير ما يلي:

- اعتراف إدارة المنشأة بمسؤوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، والمحافظة عليه.
- إشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يوفر تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً ضد التحريفات أو الخسائر الجوهرية التي تعبر عنها التقارير المالية.
- إمكانية تغيير فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.
- إشارة إلى دور المراجعين الداخليين بخصوص فحص فعالية النظام.

• إشارة إلى مكونات النظام التي توجد فيها نقاط ضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة ، وتحديد ما إذا كانت تتلقى الاهتمام الملائم من الإدارة .

• تحديداً للمقاييس التي يتم على أساسها تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ورأي الإدارة عن فعالية النظام.

• توافيق كل من المدير التنفيذي والمدير المالي للمنشأة.

• تاريخ إعداد التقرير .

و يوضح النموذج رقم (1) تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية تحتفظ الشركة بنظام للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، تم تصميمه ليوفر تأكيداً معقولاً لإدارة الشركة ولمجلس الإدارة بخصوص إعداد قوائم مالية يمكن الوثوق بها. ويتكون النظام من المكونات التالية: (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات والمتابعة).

وتتضمن بيئة الرقابة هيكلًا تنظيمياً موثقاً وتحديداً للمسؤوليات وسياسات وإجراءات محددة تتضمن قواعد للسلوك لتشجيع الممارسات الأخلاقية، واختيار وتدريب وتطوير الموارد البشرية.

ويتابع المراجعون الداخلون تشغيل نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقارير بخصوص ذلك تتضمن نتائج توصياتهم للإدارة ولمجلس الإدارة وتتخذ الإجراءات المصححة اللازمة لمعالجة أوجه القصور في الرقابة التي يتم اكتشافها وتحسين النظام. وتقوم لجنة المراجعة التي تتكون بالكامل من مدراء خارجيين بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

وتوجد حدود ملازمة لفعالية أي نظام رقابة داخلية تتضمن إمكانية التواطؤ بين العاملين أو تخطي نواحي الرقابة بواسطة بعض المستويات الإدارية.

وبالتالي فإن أي نظام فعال للرقابة الداخلية يستطيع أن يوفر فقط تأكيداً معقولاً بخصوص إعداد القوائم المالية. وبالإضافة لذلك فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن تتغير نتيجة تغيير الظروف.

وقد قيّمت الشركة نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية في 00/12/31 وفقاً لمقاييس نظام الرقابة الداخلية الفعال على إعداد التقارير المالية التي تضمنها تقرير COSO (الرقابة الداخلية - إطار متكامل)

واعتماداً على ذلك التقييم تعتقد الشركة أن نظامها للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية يتوافق مع تلك المقاييس في 00/12/31 .

شركة XYZ

توقيع المدير التنفيذي

توقيع المدير المالي

التاريخ

(وفي حالة وجود نقاط ضعف هامة فإنه يشار إليها عن طريق تعديل

الجملة الأخيرة)

النموذج رقم (1) وهو نموذج مقترح لتقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

وعن دور الإدارات في الإفصاح عن المعلومات في مثل في ضرورة قيام المنشأة بالفهم الجيد وبالتطبيق الفعلي والجاد لمفهوم الإفصاح ومقوماته وأسسها واستخدام أفضل طرق الإفصاح حتى يستفيد الأطراف ذات الصلة ويتحقق الشفافية المطلوبة .

2- دور المراجع الخارجي في الإفصاح عن المعلومات وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية :

- رأي لجنة معايير المراجعة حول خطاب الإفصاح العام الصادر من إدارة المنشأة :

- توجب الفقرة (3031) من معايير المراجعة أن يتحصل المراجع على خطاب من المنشأة (خطاب الإفصاح العام) يبين أسس إعداد القوائم المالية وأنها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل . وعلى الرغم من أن فعالية هذا الخطاب كدليل ليست مماثلة لفاعلية خطابات المصادقات والإيضاحات الأخرى التي حصل عليها من طرف ثالث أثناء عملية المراجعة ، إلا أن حصول المراجع على هذه الإيضاحات والبيانات المكتوبة يعتبر بمثابة أحد أدلة المراجعة الهامة . ويعتبر رفض إدارة المنشأة تقديم هذا الخطاب للمراجع بمثابة قصور في نطاق عملية المراجعة يترتب عليه قيام المراجع بالتحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل .

- ويجب أن يوجه خطاب الإفصاح العام إلى مراجع الحسابات ، وأن تغطي الإيضاحات والبيانات المكتوبة التي يشملها هذا الخطاب جميع القوائم المالية والمدد التي يغطيها تقرير المراجع حتى وإن لم تكن الإدارة الحالية موجودة خلال جميع هذه المدد . وتتوقف الإيضاحات والبيانات المحددة التي يشملها هذا الخطاب على ظروف العملية وطبيعة وأساس عرض القوائم المالية .

- ولا تنطبق الأهمية النسبية على البيانات التي ليس لها علاقة مباشرة بمبالغ القوائم المالية ، ومع ذلك قد تتضمن المواضيع التي يشملها

خطاب الإفصاح العام على أمور تعتبر مبالغها ذات أهمية نسبية للقوائم المالية إما بمفردها أو في مجموعها ، وفي هذه الحالة يجب أن يتفق المراجع والإدارة على الأهمية النسبية لهذه الأمور والنص عليها في خطاب الإفصاح العام ، وقد تختلف الأهمية النسبية لهذه الأمور باختلاف المواضيع التي يشملها خطاب الإفصاح العام.

ويجب أن يؤرخ خطاب الإفصاح العام بتاريخ تقرير المراجع ، وإذا قام المراجع بتاريخ تقريره بتاريخين (تاريخ العمل الميداني وتاريخ الحدث اللاحق) ؛ فيجب أن يتضمن خطاب الإفصاح العام البيانات الإضافية التي تتعلق بالحدث اللاحق ، وذلك في ضوء ما يتطلبه رأي لجنة معايير المراجعة رقم 15 وتاريخ 1421/11/4هـ حول تأريخ تقرير المراجع.

ويجب أن يوقع الخطاب من قبل المدراء المسؤولين عن الأمور المالية والتشغيلية الذين يرى المراجع أنهم مسؤولين وعلى علم بأوضاع المنشأة ، ومنهم المدير المالي ، المراقب المالي ، المراجع الداخلي ، مدير عام الشركة ، العضو المنتدب ، رئيس مجلس الإدارة ، أو أفراد آخرون يشغلون مراكز مماثلة في المنشأة.

ويبين ما يلي الأمور التي يجب أن تؤكد إدارة المنشأة في خطاب الإفصاح العام:

1. مسؤولية الإدارة عن كفاية العرض والإفصاح العام في القوائم المالية وأنها تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية.

2. أن جميع الدفاتر التجارية وما يرتبط بها من سجلات فرعية أو بيانات قد أتيح للمراجع الإطلاع عليها.
3. أن جميع محاضر الجمعيات العمومية ، ومجلس الإدارة ، ولجنة المراجعة وأي لجان أخرى شكلها مجلس الإدارة ، وما يرتبط بها من مذكرات ومرفقات وملخصات للقرارات المتخذة أثناء الاجتماعات الحديثة التي لم تتوافر لها محاضر قد أتيح للمراجع الإطلاع عليها
4. أن جميع المراسلات التي جرت مع الجهات الرقابية حول عدم التزام الشركة بالأنظمة أو المعايير المهنية ذات العلاقة بإعداد وعرض القوائم المالية ، قد أتيح للمراجع الإطلاع عليها.
5. عدم وجود عمليات لم تسجل.
6. ليس لدى إدارة المنشأة خطط أو نوايا قد تؤثر على القيم الدفترية للأصول أو الخصوم أو تبويبها.
7. أن الأثر الناتج عن مبالغ الغش والأخطاء التي قام المراجع بتجميعها، ولم تقم المنشأة بتصحيحها ، ليس ذا أهمية نسبية ، ويجب أن يرفق بخطاب الإفصاح العام تفصيلا لهذه المبالغ.
8. مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ برامج وأنشطة رقابية لمنع واكتشاف الغش.
9. عدم علم الإدارة بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة ذو صلة بأي من:
أ - إدارة المنشأة.
ب- الموظفين الذين لهم دور مهم في الرقابة الداخلية.

ج- أي أفراد أو جهات أخرى ، إذا نتج عن الغش تأثير هام على القوائم المالية.

10. لم تتلق الإدارة أي إبلاغ من الموظفين الحاليين أو السابقين ، الجهات الرقابية ، المحللين الماليين ، أو غير ذلك من الأفراد أو الجهات ما يفيد بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة.

11. أن العمليات مع أطراف من ذوى العلاقة ، بما في ذلك نوع وقيمة العمليات التي تمت مع ذوى العلاقة وأرصدها في نهاية الفترة المالية، تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق ما يتطلبه معيار العمليات مع الأطراف ذوى العلاقة.

12. أن كل عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أبلغ مجلس الإدارة بما له من مصلحة في الأعمال والعقود التي تمت لحساب الشركة ، وأنه لم يشارك في التصويت على القرار الذي صدر عن مجلس الإدارة في هذا الشأن ؛ وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.

13. أن كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة أفصح لمجلس إدارة الشركة عن الأعمال المنافسة للشركة التي يقوم بها وعن الاتجار في أحد فروع نشاط الشركة ، وعدم اشتراك العضو صاحب المصلحة في التصويت على القرار الذي صدر في هذا الشأن وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.

14. أن الضمانات ، سواء مكتوبة أو شفوية ، التي تتحمل المنشأة بموجبها مطلوبات محتملة ، قد تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية بطريقة ملائمة.

15. لا توجد مخالفات قانونية أو مخالفات محتملة للأنظمة والتعليمات تتطلب معايير المحاسبة عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشأة.

16. لا توجد مطالبات أو تقديرات لم تقدم بشأنها مطالبات رسمية بعد إلا أن محامي المنشأة يعتقد بأن هذه المطالبات متوقعة الحدوث ويجب الإفصاح عنها باعتبارها خسائر محتملة.

17. أن المخصصات التي تم عرضها في القوائم المالية كافية لمواجهة أي انخفاض في قيمة المخزون أو الاستثمارات أو غير ذلك من عناصر وبنود القوائم المالية.

18. لا توجد التزامات أخرى ومكاسب وخسائر محتملة يتطلب الأمر اعتبارها كمستحقات أو الإفصاح عنها وفقا لمعيار العرض والإفصاح العام.

19. أن جميع الأصول مملوكة للمنشأة ملكية سليمة ، وتم الإفصاح عن أي رهن أو قيد على الأصول.

20. التقيد بأي اتفاقيات تعاقدية قد يكون لها أثر على القوائم المالية.

21. لا توجد عمليات أو أحداث لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي تتطلب تعديلا في الأصول أو الخصوم أو الإفصاح في القوائم المالية بخلاف

العمليات والأحداث اللاحقة التي تمت معالجتها في القوائم المالية أو الإفصاح عنها في هذه القوائم.

22. ويبين النموذج المرفق مثالا لخطاب الإفصاح العام ، ويتعين تطويره بما يتلاءم وطبيعة أعمال كل عميل، وأن يضاف إليه أي بيانات أخرى يرى المراجع أهمية إضافتها بما في ذلك أي معلومات أو بيانات تتعلق بأعمال المنشأة أو الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

أما من حيث دور المراجع الخارجي في تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية فله دور هام في إعداد تقرير يتضمن رأيه بخصوص تقرير الإدارة المرفق مع التقارير السنوية حيث إن المعلومات المتعلقة بفعالية نظم الرقابة الداخلية ضرورية لمساعدة المستثمرين على إجراء تقييم أفضل لأداء الإدارة، وتحديد إمكانية الثقة في المعلومات المالية. ومن جهة أخرى يساهم تقرير الإدارة المشار إليه في رسم إستراتيجية المراجعة وبناء برنامجها وتحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها مراجع الحسابات.

يوضح النموذج رقم (2) نموذج عن تقرير المراجع الخارجي بخصوص تقرير الإدارة السابق الإشارة إليه.

نحن قد فحصنا تقرير الإدارة أن شركة X لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 00/12/31 الذي يتضمنه تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية.

وقد تم الفحص وفقاً للمعايير التي أصدرت بواسطة المجمع الأميركي للمحاسبين القانونيين، وبالتالي، فإنه قد تضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، واختبار وتقييم فعالية تصميم وتشغيل

الرقابة الداخلية، والإجراءات الأخرى التي نعتبرها ضرورية. وإننا نعتقد أن الفحص يوفر أساساً معقولاً لإبداء رأينا.

وبسبب الحدود الملزمة لأية رقابة داخلية، فإنه قد لا يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات.

أيضاً، فإن توقع أي تقييم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية للفترات المستقبلية يخضع لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات قد تنخفض.

وفي رأينا أن تأكيد الإدارة بأن شركة X لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 00/12/31، قد حدد بعدالة، في كل الجوانب الهامة اعتماداً على المقاييس المحددة في تقرير " الرقابة الداخلية - إطار متكامل " الذي أصدر بواسطة COSO المنبثقة عن لجنة Tread way .

النموذج رقم (2) نموذج عن تقرير المراجع الخارجي حول

إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية

لقد تناول الباحث في بحثه أهمية وجود بنية محكمة للرقابة الداخلية في المنشأة تساعد في رفع كفاءتها وفعاليتها وحماية أصولها وأموالها من العبث بها، وكانت أهم الاستنتاجات:

- يعتبر اهتمام معظم المنشآت بالرقابة الداخلية اهتماماً قاصراً لا ينسجم مع التطورات الاقتصادية والإخفاقات المالية التي شهدتها العديد من الشركات في الآونة الأخيرة.

- لم تعتد أغلب الشركات الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال كتابة تقرير عن ذلك تظهر فيه نقاط الضعف التي يساعد الحد منها على تحسين واقع هذه الشركات وإظهارها بالمظهر الجيد.
 - هناك قصور في مهنة المراجعة محلياً سواء على مستوى الممارسين للمهنة أو حتى جمعية المحاسبين القانونيين التي ترعى شؤون هذه المهنة، وهذا ما دلّت عليه إجابات بعض المراجعين على أن تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ليس من مهمة المراجع، ولعل من أهم الأسباب التي تؤثر سلباً على مهنة المراجعة محلياً هو ضعف مستوى الأداء المهني، وغياب التعليم المهني المستمر، وعدم متابعة التطورات المهنية العملية عموماً ومعايير المراجعة الدولية خصوصاً ومن خلال ما سبق نوصي بما يلي:
1. ضرورة أن تتولى إدارة المنشآت بشكل عام وضع بنية محكمة للرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده، وأن تعمل على تحسينها وتطويرها لتبقى فعّالة.
 2. ضرورة إلزام المنشآت بإعداد تقارير عن فعالية الرقابة الداخلية والارتباط بمراجعين خارجيين لتقويم هذه التقارير .
 3. يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية رأيها بخصوص ذلك خلال فترة محددة هي الفترة المالية للمنشأة، مع الإشارة إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية التي توجد فيها نقاط ضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت هامة وما إذا كانت تلقى الاهتمام المناسب من الإدارة.

4. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الحياة المهنية، وزيادة التواصل مع التطورات المهنية عالمياً للاستفادة من كل ما يرفع المستوى المهني.

5. ضرورة أن يصدر الجهاز المركزي للمحاسبات ، وجمعية المحاسبين القانونيين إرشادات واضحة بخصوص إبداء الرأي بتقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية.

6. زيادة النشاط الثقافي من قبل المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية المختصة وذلك لزيادة الوعي لأهمية الرقابة الداخلية، والإفصاح عنها وتقويمها.