

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique

Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -

Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة البويرة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج
- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة في العلوم المالية والمحاسبية

بعنوان:

محاضرات في نظام الرقابة الداخلية

من إعداد الدكتورة: بوسبعين تسعديت

- 2020/2019 -

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	فهرس المحتويات
أ-ب	مقدمة
1	محاضرة الأولى: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية
1	1. تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية
7	2. عوامل وأسباب التطور في مفهوم نظام الرقابة الداخلية
9	3. مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافه.
15	4. أهمية نظام الرقابة الداخلية.
16	5. الأطراف المستفيدة من نظام الرقابة الداخلية.
17	المحاضرة الثانية: مبادئ نظام الرقابة الداخلية ومقوماته
17	1. مبادئ نظام الرقابة الداخلية ومقوماته
19	2. مقومات نظام الرقابة الداخلية
23	3. الإجراءات الواجبة لتحقيق المقومات
25	المحاضرة الثالثة: مكونات نظام الرقابة الداخلية
25	1. مكونات نظام الرقابة الداخلية COSO
29	2. مكونات نظام الرقابة الداخلية COCO
31	المحاضرة الرابعة: أدوات وفروع نظام الرقابة الداخلية
31	1. أدوات نظام الرقابة الداخلية
32	2. فروع نظام الرقابة الداخلية
35	المحاضرة الخامسة: مراحل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية
35	1. مراحل الرقابة الداخلية
36	2. إجراءات الرقابة الداخلية
38	المحاضرة السادسة: آليات تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية
38	1. تصميم نظام الرقابة الداخلية حسب المخاطر
40	2. الجوانب الواجب مراعاتها عند تصميم نظام الرقابة الداخلية
42	المحاضرة السابعة: مراحل وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
42	1. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
49	2. أدوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
51	3. الإعتبارات العامة عند القيام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
52	4. مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية

53	المحاضرة الثامنة: خصائص فعالية أو فشل نظام الرقابة الداخلية
53	1. خصائص نظام الرقابة الداخلية
54	2. مسؤولية الإدارة عن تحقيق فاعلية النظام
56	3. عوامل فشل نظام الرقابة الداخلية
57	المحاضرة التاسعة: الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات
57	
58	1. مفهوم الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال
58	2. أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على أهداف نظام الرقابة الداخلية
64	
65	3. أساليب الرقابة الداخلية في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات
	4. مخاطر استخدام بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الرقابة الداخلية
	5. تكنولوجيا المعلومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية
67	المحاضرة العاشرة: تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات
67	
69	1. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
	2. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية آليا
72	المحاضرة الحادية عشر: نظام الرقابة الداخلي العملي(مجالات الرقابة الداخلية)
72	
73	1. إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية
73	2. إجراءات الرقابة الداخلية على المشتريات
74	3. إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات
75	4. إجراءات الرقابة الداخلية على المخزونات
77	5. إجراءات الرقابة الداخلية على الاستثمارات
	6. إجراءات الرقابة الداخلية لوظائف الموارد البشرية
108	المراجع

مقدمة

مقدمة

ظهور الرقابة بمفهومها البدائي يعود إلى الحضارات القديمة أين كان الأفراد يقومون بالرقابة على أنفسهم عند التسجيل بسبب محدودية حجم العمليات التجارية التي ينجزونها، وبعد الثورة الصناعية تغير المفهوم فأصبحت رقابة أفراد على أفراد آخرين، جراء ازدهار التجارة العالمية على غرار الداخلية وما صاحبه من انفصال الملكية الفردية أو الجماعية لرأس المال عن الإدارة، زادت الحاجة إلى الرقابة على مديري رأس المال بهدف تقويم إدارتهم، وبدورهم أي المديرين على العاملين القائمين على تنفيذ السياسات الموضوعة.

يحقق وجود نظام فعال وكفاء للرقابة الداخلية في أي مؤسسة حماية لأصحاب المصالح فيها وبصفة خاصة المساهمين و المستثمرين، وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة مثل: البنوك، الدائنون و العمال. يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة الركيزة الأساسية، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار و الائتمان السليمة.

يقع على عاتق المؤسسة 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 المؤسسة بإمسك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، وفي الغالب لا يمكن تصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع الخارجي عند إعداده لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، و إنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة. ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، و الإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها.

وعليه، فإدراج مثل هذا النوع من المقاييس يعتبر إضافة هامة للمسار التكويني الذي يجب أن يخضع له الطلبة في عديد التخصصات وليس فقط المحاسبة والتدقيق، كون موضوع نظام الرقابة الداخلية يشمل مختلف مجالات المؤسسة، ونسعى من خلال هذه المحاضرات المتضمنة في المطبوعة إلى:

- تمكين الطالب من إدراك واستيعاب مختلف الأطر العلمية التي تناولت نظام الرقابة الداخلية.
- تحكم الطالب في مختلف المصطلحات العلمية المتعلقة بالمقياس.
- فهم أساليب وأدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- تمكين الطالب من استغلال معارفه النظرية في الواقع العملي من خلال استعباه الجيد لأساليب تصميم وتشغيل مثل هذه الأنظمة.
 - إبراز أثر تكنولوجيا الاتصال والمعلومات على أنظمة الرقابة الداخلية.
- ويتطلب فهم المقياس الكفاءات الآتية :
- تحكم الطالب في مختلف المصطلحات التسييرية العامة التي تلقاها في السنوات الأولى والثانية.
 - المعرفة الجيدة للمؤسسة ووظائفها ومراحل إنجاز كل عملية فيها.

المحاضرة الأولى: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الأنظمة التسييرية التي تعتمد عليها المؤسسة لتحقيق الفعالية والنجاعة المنتظرة من قيام المؤسسة ووجودها، فهو قائم على رقابة مدى تحقيق أهداف المؤسسة وحسن تسيير مواردها، فمفهوم هذا النظام تطور بشكل ملحوظ وأصبحت هيئات دولية قائمة بذاتها على غرار هيئة ¹*COSO لجنة المنظمات الراعية الأمريكية، تعنى بإصدار مفاهيم وقواعد تساعد على تأسيس نظام رقابي داخلي فعال في مختلف المؤسسات، وهو ما سيتم تناوله في هذه المحاضرة والتي نهدف من خلالها إلى:

- تمكين الطالب من فهم وإدراك ماهية نظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز عوامل ظهوره و التطور التاريخي للمفهوم.
- إدراك الطالب لأهمية وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة.
- ربط الطالب لأهداف وجود نظام الرقابة الداخلية بأهميته ومفهومه.

1. تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية

ظهر نظام الرقابة الداخلية بسبب كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية. كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة حيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف عليه توسيع نطاق أعمال التدقيق من طرف المدقق الداخلي والخارجي.

1.1. مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية من منظور المؤسسة

لقد تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية تاريخياً ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما وافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الاقتصادية، اتساع

¹ commission committee of sponsoring organization of Treadway.

نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة، ويمكن التمييز بين أربع مراحل لتطور مفهوم الرقابة الداخلية تتمثل في:

- **المرحلة الأولى:** كان الشكل السائد للمشروعات هو المنظمة الفردية، وأيضاً اهتمام أصحاب هذه المنظمة بحماية النقدية من السرقة أو الاختلاس، ومن ثم انحصر تعريف الرقابة الداخلية على: "مجموعة الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس، ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول من أهمها المخزون".

- **المرحلة الثانية:** حيث تميزت هذه المرحلة بتوسع حجم المنظمة وكبر حجم عملياتها، وتبعاً لذلك تطور تعريف الرقابة الداخلية ليشمل مجموع الوسائل والإجراءات التي تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش بالإضافة إلى حماية النقدية والأصول الأخرى ويتمثل هذا التطور في النظر إلى الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من الوسائل التي تتبناها المنظمة لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر وفي هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية إصلاح الضبط الداخلي.¹

- **المرحلة الثالثة:** زاد الاهتمام بتحقيق كفاءة واستخدام الموارد المتاحة للمنشأة، ومن ثم تطور تعريف الرقابة الداخلية بحيث يشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية بجانب الحفاظ على أصول المؤسسة بصفة عامة وضمان الدقة الحسابية للعمليات، وفي سنة 1948 أجرت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين دراسة شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية، وصدرت نتائج هذه الدراسة سنة 1949 في تقرير خاص بعنوان "الرقابة الداخلية-عناصر النظام المتناسق وأهميته للإدارة والمراجع الخارجي". حيث جاء تعريف الرقابة الداخلية في هذا التقرير على أنها:

¹ - عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق؛ الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2003، ص ص 73-72.

تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضى به السياسات الإدارية المرسومة".¹

- **المرحلة الرابعة:** سميت بمرحلة هيكل الرقابة الداخلية وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية، باعتبار أن هذا الأخير أكثر شمولاً، وقد وضع تعريف جديد لها واعتبرت بموجبها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية بما يوفر تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها.²

يبين تطور التاريخي لمفهوم نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من فكرة حماية النقدية فقط، ليفرض بعدها التطور التاريخي لمفهوم المؤسسة الحديثة توسيع المفهوم ليشمل بالدرجة الأولى تحقيق أهداف المؤسسة وحماية أصولها على اختلافها على غرار النقدية وحسن استغلال مواردها لضمان الكفاءة الإنتاجية مع ضرورة تقييد كل التدفقات المادية والمالية بأحسن الطرق المحاسبية الممكنة للتعبير أكثر عن صحة وعدالة المركز المالي للمؤسسة.

2.1. مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية من منظور الهيئات المهنية

وهناك تصنيف آخر لمراحل تطور نظام الرقابة الداخلية وذلك حسب Jacques Renard حيث بدأها بانطلاق أبحاث فعلية بخصوص الرقابة الداخلية وذلك من أجل إعطاء أو اقتراح طريقة واضحة، ومطورة انطلاقاً من:

- COSO1

¹ محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية - التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، جانفي 1999، ص ص 73-74.

² الان عقيب مصطفى هلدني وثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبي الإلكتروني، مجلة علوم إنسانية، السنة السابعة، العدد 45، العراق، 2010، ص ص 6-7.

حيث أن البداية كانت في سنوات الثمانينات حيث بدأ النائب الأمريكي "ثريدواي" دراسة مهمة خاصة بالرقابة الداخلية¹، وهي لجنة تأسست في عام 1985 اثر فشل عدد من الشركات الأمريكية الكبرى وهيئة الأوراق المالية الأمريكية (Security Echange Committee) بتمويل حملة إصلاحات لقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة وتم تشكيل "اللجنة الوطنية للتعامل مع التقارير المالية الاحتيالية" (Treadway Commission) وهي لجنة شكلت برعاية مشتركة من جمعيات ومعاهد المحاسبة المهنية الرئيسية الخمسة في الولايات المتحدة الأمريكية وتشمل كل من²:

-المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)؛

-جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA)؛

-معهد المدراء الماليين (FEI)؛

-معهد المراجعين الداخليين (IIA)؛

-معهد المحاسبين الإداريين (IMA).

وقد قامت لجنة تريديواي Treadway بدراسة نظم تقارير المعلومات المالية خلال الفترة من أكتوبر 1985 إلى سبتمبر 1987 وأصدرت تقريراً عن النتائج والتوصيات في أكتوبر 1987 بعنوان "تقرير اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتيالية، و نتيجة لتقرير اللجنة الأولي تم تشكيل لجنة المنظمات الراعية (COSO) وتم تكليف شركة Coopers Lybrand بكتابة تقرير حول وضع إطار متكامل للرقابة الداخلية، وفي سبتمبر 1992 تم إصدار أربعة تقارير بعنوان "الرقابة الداخلية-إطار متكامل" وهي كالتالي:

-التقرير الأول بعنوان "الملخص التنفيذي" وهو عبارة عن لمحة عامة رفيعة المستوى لإطار الرقابة الداخلية، وموجه بشكل خاص للإدارات العليا والمشرعين؛

¹ - جمال الدين بوسعيد، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2013، 2014/3، ص64.

² - أحمد عبد الله، إدارة مخاطر الحوسبة السحابية محور جديد لاهتمام (COSO)، مجلة المحاسبون، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد 2013، 74، ص15.

-التقرير الثاني بعنوان "الإطار" وفيه يتم تعريف الرقابة الداخلية، ويصف المكونات الأساسية لها، ويعرض معايير يمكن للإدارة من خلالها أن تقيم أنظمتها الرقابية؛

-التقرير الثالث بعنوان "التقرير إلى الجهات الخارجية" وهو عبارة عن وثيقة تكميلية لتوفير التوجيه لتلك المنظمات التي تنشر تقريرها علنا عن نظام الرقابة الداخلية؛

-التقرير الرابع "أدوات التقييم" وفيه يتم توفير أساليب علمية تساعد في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية. كان الهدفان الرئيسيان لتقرير لجنة COSO هما:

- إنشاء تعريف عام للرقابة الداخلية والذي يخدم العديد من الأطراف؛
- تقديم معيار تستطيع من خلاله المنظمات تقييم نظمها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن بها تحسين هذه النظم.¹

وقد قدمت COSO1 سنة 1992 التعريف التالي للرقابة الداخلية: "الرقابة الداخلية هي عملية تنفذ من قبل مجلس الإدارة والمديرين والموظفين في المنظمة، تهدف إلى تقديم ضمان أو تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تنفيذ العمليات بصفة مثلى؛
- ✓ موثوقية المعلومات المالية؛
- ✓ المطابقة مع القوانين والأنظمة المعمول بها.²

COSO2-

في سنة 2004 أصدرت COSO سلسلة من النشرات التي تعالج مواضيع تكمل إطار الرقابة الداخلية 1992، حيث أصدرت اللجنة سنة 2004 إطار عمل بعنوان "إدارة مخاطر الشركة" ودليل إرشادي لصالح مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من أجل تحديد

¹ عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار coso على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص ص 28-29.

² Jean-Pierre GRAMET, LES BONNE PRATIQUES EN MATIERE DE CONTROLE INTERNE DANS LES PME, Cahier de l'academie, n°13, Octobre 2008, p17.

وتحليل المخاطر لمختلف المستويات المرتبطة بالمؤسسة مبرزاً أهمية دراسة المخاطر وإدراج عملية إدارة المخاطر على المستوى العملي والتكتيكي والاستراتيجي¹.

- لجنة معايير الرقابة الكندية *COCO) Criteria on Control (Committee

في سنة 1995 أصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين دليل الرقابة 1995، وقد وصفت الرقابة الداخلية بأنها: "تلك العناصر من المنظمة (متضمنة مواردها وأنظمتها وعملياتها وثقافتها وهيكلها ومهامها)، والتي تدعم مجتمعة الأفراد في تحقيق أهداف المنظمة".

وقد حدد هذا الدليل 3 أهداف تمثلت في؛ فعالية كفاءة العمليات؛ موثوقية التقارير الداخلية والخارجية؛ الإذعان للقوانين والتشريعات والسياسات الداخلية المعينة.

كما تم تحديد عشرين معيار للرقابة الداخلية، ضمن أربعة مجالات هي:

✓ **الهدف Le but**: وقد تضمن معايير توفر فهماً لاتجاه المنظمة تمثلت في أهداف

المنظمة، والمخاطر والتخطيط، وأهداف الأداء ومؤشراته؛

✓ **الالتزام L'engagement**: وقد تضمن معايير خاصة بفهم هوية المنظمة

ووحدتها وقيمتها، كما في القيم الأخلاقية، وسياسات الموارد البشرية والصلاحيات

والمسؤوليات والقابلية للمحاسبة والثقة المتبادلة؛

✓ **القدرة Capacité**: وقد شملت معايير تعبر عن قدرة المنظمة وكفاءتها تمثلت

في: المعرفة والمهارات، الأدوات، عمليات الاتصال، المعلومات، وأخيراً التنسيق

وأنشطة الرقابة؛

✓ **المراقبة والتعلم Le suivi et l'apprentissage**: وقد تضمنت معايير

خاصة بنمو المنظمة وتطورها بما فيها مراقبة البيئات الداخلية والخارجية

¹ - مقدم خالد، عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة والسنة الأولى ماستر، دراسات محاسبية

وجباتية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص39.

، ومراقبة الأداء، اختبار الافتراضات، إعادة تقييم الحاجة إلى المعلومات والأنظمة، وإتباع الإجراءات وتقييم أنشطة الرقابة.¹

- توجيهات تورنبول Le Turnbull guidance

وهو تعريف يكمل تعريف Coco بالأهداف التالية:

- ✓ تسهيل فعالية وكفاءة العمليات من خلال مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها (حماية أصولها)
- ✓ المساعدة في ضمان جودة التقارير الداخلية والخارجية (الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية ودقة المعلومات)
- ✓ المساعدة في ضمان الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات الداخلية.²

- هيئة الأسواق المالية الفرنسية (L'AMF)

في سنة 2006، قررت هيئة الأسواق المالية الفرنسية إعطاء إطار مرجعي للرقابة الداخلية من أجل استعماله من طرف المؤسسات الفرنسية، وقد أعطت التعريف التالي للرقابة الداخلية:

"الرقابة الداخلية نظام بالمؤسسة، وعرف وموضوع تحت مسؤولياتها، يحتوي على مجموعة من الوسائل، السلوك، الإجراءات ولأفعال المتناسقة مع خصائص كل مؤسسة والتي تساهم في التحكم بالنشاطات وفعالية العمليات، الاستعمال الكفاء للموارد وتسمح كذلك للمؤسسة بالأخذ بعين الاعتبار الأخطار المعبرة، سواء كانت عملية، مالية أو أخطار المطابقة".⁴

¹ - ناهض نمر الخالدي، مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقا لإطار Coso، مجلة جامعة الأزهر، العلوم الإنسانية، غزة، المجلد 17؛ العدد 1، 2015، ص 303.

² - Jacques renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 7 ème, édition d'organisation EYROYLLES, paris, 2010, PP138-139.

*- L'autorité des Marchés Financiers française .

³ - جمال الدين بوسعيد، مرجع سبق ذكره، ص 65.

• COSO 2013

من أجل أخذ التطورات الاقتصادية والقانونية الحاصلة في محيط المؤسسات بعين الاعتبار، والتي تتطور معها المنشآت، صار لابد من تحسين إطار COSO الصادر في سنة 1992، وهو ما حصل في 14 ماي 2013. حيث تم إعداد إطار COSO 2013، من طرف مكتب المراجعة "برايس ووتر هاوس كوبرس PWC" تحت سلطة COSO، بمشاركة المعهد الدولي للمراجعة والمعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية باعتباره عضوا من المعهد الدولي للمراجعة من خلال تنظيم في 21 ماي 2013 ملتقى لعرض COSO 2013 فرصة لتحسين الرقابة الداخلية في محيط متغير.¹

2. عوامل وأسباب التطور في مفهوم الرقابة الداخلية

لقيت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغا من المحاسبين والمراجعين وإدارة المؤسسات، وقد ساعد على ذلك جملة من العوامل يمكن إيجازها فيما يلي:

-اتساع حجم المؤسسة:

أدى اتساع حجم المؤسسة، وتشعب نشاطها، إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة، التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً، من ناحية وإلى الاعتماد على تقارير إدارية مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، ولكي تؤدي

¹ - نفس المرجع أعلاه، ص 65.

هذه الوسائل أهدافها وتحقق غاياتها، فإنه لا بد من التأكد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل.

- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة

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

- تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة اختيارية

كان مراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا ونشاطها محدودا. ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدتها، أصبح من المعتذر القيام بمراجعة تفصيلية وشاملة، وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا العمل طالت مدة المراجعة؛

- تطور الشكل القانوني للمؤسسة

وبكبر حجم المؤسسات، ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار، وأدى ذلك إلى تطور الشكل القانوني للمؤسسات (من الشركات أشخاص إلى شركات أموال) فظهرت الشركات المساهمة، التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، و أصبحت الإدارة العليا (متمثلة بمجلسها) هي التي توجه المؤسسة ولما كانت قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة، اضطرت إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى مديريات مختلفة، وتحديد و وظيفة معينة لكل منها و نتيجة ذلك أصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديريات و الأقسام المختلفة تسير وفقا للخطوط العريضة التي رسمتها. وهنا يمكن

القول إن الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك و تطمئن الإدارة عن سلامة سير العمل بالمؤسسة؛

- اضطرار الإدارة إلى حماية أصول الشركة

وأصبحت الإدارة (نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة) ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول الشركة وموجداتها، من الضياع وسوء الاستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول. وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإن عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول و التأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال و التبذير واكتشاف ما قد يحدث من ذلك. وهذه الأمور واجبات تقع على عائق الإدارة، التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية و مما يساعدها على ذلك بدون شك، وضع نظام محكم للرقابة الداخلية.¹

– **التوسع في استخدام الحاسبات الآلية:** حيث تخلق أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات بيئة تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات و إمكانية سرقة المعلومات المحاسبية مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية.

– **فضيحة (Enron)*:** انهيار شركة إنرون بسبب أن المديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة كانوا يقدمون أرقاماً مبالغاً فيها تزيد عن أرباح الشركة الحقيقية وأدى ذلك إلى إخفاء خسائر و ديون إنرون. وغيرها من المشاكل وحالات الإفلاس في العديد من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية التي أدت إلى انعدام الثقة بين المتعاملين في سوق الأوراق المالية وذلك بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في تلك الشركات.

3. مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

¹ - حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة- الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص ص 290-291.

تعددت التعاريف واتسعت أهداف نظام الرقابة الداخلية خلال مختلف مراحل تطور المفهوم، ويمكن إبرازها في ما يلي:

1.3. مفهوم نظام الرقابة الداخلية

من أهم مفاهيم نظام الرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها:

✓ في عام 1936 عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين (*AICPA) الرقابة الداخلية كمايلي: " هي مجموعة من الطرائق والمقاييس التي تتبناها المؤسسة بقصد حماية النقدية والموجودات الأخرى وكذلك ضمان الدقة المحاسبية للعمليات المثبتة في الدفاتر".¹

✓ في عام 1949 عرفت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة المجمع الأمريكي للمحاسبين الرقابة الداخلية بأنها: "خطة تنظيمية وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة".²

✓ في عام 1953 زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من قبل المهنيين والباحثين، حيث قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا بإعطاء تعريف جديد للرقابة الداخلية هو "ان الرقابة الداخلية تشير إلى نظام يتضمن مجموع عمليات مختلفة، من مالية وتنظيمية ومحاسبية، ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة".³

¹ - ابتسام احمد فتاح، رجا جاسم محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 20، 2013، ص 239.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد السرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية 2006، ص 16.

³ - حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، جزء 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012، ص 275.

✓ في عام 1977 قام ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين بإعطاء التعريف التالي: "الرقابة الداخلية هي مجموعة إجراءات الحماية التي تساهم في التحكم في الشركة، من أجل هدف حماية الشركة وحماية الممتلكات ونوعية المعلومات من جهة، ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات الإدارة والتشجيع على تحسين النتائج والتوضيح، من خلال تنظيم الطرق والإجراءات لكل نشاطات الشركة للحفاظ على بناء الشركة".¹

✓ ومن ثم قامت اللجنة الاستشارية المحاسبية البريطانية (CCA*) سنة 1978 بإعطاء تعريف لنظام الرقابة الداخلية هو: "الرقابة الداخلية تشمل جميع أنظمة الرقابة المالية وغيرها الموضوعة من طرف الإدارة وهذا بغرض إمكانية تسيير أعمال المؤسسة بصورة منتظمة وفعالة وضمان دقة وصحة المعلومات المسجلة".²

✓ كما صدر تعريف آخر عن لجنة هيئة المحاسبة بانجلترا سنة 1978: "الرقابة الداخلية تتضمن خطة تنظيمية وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية³، وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الإدارة".⁴

✓ عرفها المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 على أن: "نظام الرقابة الداخلية يعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة والمتمثل في غدارة العمل بشكل منتظم وكفؤ، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع اكتشاف الاحتيال

¹ - براق محمد، قمان عمر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7 ماي 2012، ص7.

² - Jacques Renard, op.Cit, p134-135.

³ - Jacques Renard, op.cit, p135.

⁴ - مي سليم عودة الزبون، دور مكونات الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة coso في قرارات منح الانتماء، مجلة دراسات لجامعة عمار تليجي الأغواط، الجزائر، العدد44، جويلية2016، ص61

والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب".¹

✓ ثم أصدر المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 تعريفاً آخر يشير إلى: "الرقابة الداخلية تعني العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق ب:

- موثوقية تقديم التقارير المالية؛

- فاعلية وكفاءة العمليات؛

- الامتثال للقوانين والأنظمة الداخلية".²

✓ عرفت لجنة بازل* الرقابة الداخلية بأنها: "عملية تتأثر بتدعيم الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأفراد في جميع المستويات الوظيفية، وهي ليست مجرد مجموعة من الإجراءات أو السياسات التي تؤدي في وقت محدد، بل هي عملية مستمرة في جميع المستويات الوظيفية داخل المؤسسة، ويعد مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة الداخلية والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها، كما يجب أيضاً مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة".³

✓ يعتبر هذا التعريف من أكثر التعاريف شمولاً وحادثة الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO المنبثقة عن مجموعة الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية الخمسة الرئيسية في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث عرفت نظام الرقابة الداخلية بأنها: "العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة وموظفين آخرين، من أجل توفير

¹ - مدونة صالح محمد الفراء للعلوم المالية والإدارية، المعيار الدولي للتدقيق-الرقابة الداخلية-تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، ص113.

² - أحمد جملي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، 2008، ص98.
*لجنة بازل: هي مجموعة من السلطات الإشرافية تأسست من قبل محافظي البنوك المركزية لمجموعة البلدان العشرة التي قامت بتطوير هيكلية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات المالية، وتأسست بسبب انهيار بعض البنوك فظهرت مخاطر مصرفية جديدة مما أدى إلى انهيار البنوك الكبيرة.

³ - محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، 2009، ص20.

ضمان معقول لتحقيق الأهداف التالية: فعالية وكفاءة العمليات؛ موثوقية المعلومات المالية؛ الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة"¹.

ويعكس هذا التعريف عدة مفاهيم أساسية هي:²

- الرقابة الداخلية هي عملية Process:

فالرقابة الداخلية ليست أحد الأحداث أو الظروف وإنما هي مجموعة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المؤسسة، تلك التصرفات تعتبر منتشرة وكامنة في الوسيلة التي تدير بموجبها الإدارة أعمال الشركة؛

- الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد Effected by people :

فمجلس الإدارة والإدارة والعاملين الآخرين في أي منشأة يؤثرون في الرقابة الداخلية، فأفراد أي منشأة يحققونها عن طريق ما يفعلونه وما يقولونه، فأفراد يضعون أهداف المؤسسة كما يضعون أيضاً آليات الرقابة محل التنفيذ؛

-الرقابة الداخلية يمكن أن يتوقع أن توفر فقط تأكد معقول Reasonable Assurance³:

يتم هيكّل الرقابة الفعال الإدارة ومجلس الإدارة بتأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة. ويشير استخدام مصطلح تأكيد معقول وليس تأكيداً مطلقاً إلى وجود أوجه قصور ملازمة لهيكل نظام الرقابة الداخلية حيث يوجد حالات عدم تأكد ومخاطر ، كما أنه لا يستطيع أحد أن يتنبأ بدقة، وبالتالي لا يمكن تحقيق التأكيد المطلق. لا يتضمن التأكيد المعقول أنه دائماً ما ستتحقق أهداف المؤسسة، ولكن ما يحدث أن الأثر التراكمي للرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها. ومع ذلك تتأثر إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها بالحدود الملازمة لهيكل الرقابة الداخلية مثل الخطأ البشري وعدم التأكد المحيط

¹ Dove OGIEN, comptabilité et audit bancaires, Dunod, 2ème édition, Paris, 2008, p375.

² - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص253.

³ - عبد الوهاب نصر علي، معايير المراجعة الداخلية وفقاً لأحداث الإصدارات الدولية (مدخل دولي مقارنة لإدارة المخاطر)، دار التعليم الجامعي، 2006/2005، ص19.

بالأحكام الشخصية، كما أنه يمكن التحايل على الرقابة الداخلية بحدوث تواطؤ بين اثنين أو أكثر من الأفراد، وكذلك إن استطاعت الإدارة القفز على إجراءات الرقابة فسوف يفشل هيكل الرقابة الداخلية كله، أي أن حتى الرقابة الداخلية الفعالة قد تتعرض للفشل.

2.3. أهداف نظام الرقابة الداخلية

لقد قسمت وحددت هيئة COSO ثلاثة أهداف رئيسي لنظام الرقابة الداخلية : الأهداف العملياتية والتي تتمحور حول فاعلية وكفاءة العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أداء تشغيلي ومالي وكذا حماية الأصول، الأهداف التي تتعلق بالالتزام بالقوانين واللوائح الداخلية والخارجية، بالإضافة إلى أهداف الإفصاح المالي وغير المالي، الداخلي والخارجي. وفي ما يلي عرض أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية (مخرجات النظام):

-تحديد المخاطر: من خلال التنبؤ والتحكم في المخاطر أو تسييرها، خاصة عندما ترتبط بمصلحة لا يمكن أو لا تستطيع المؤسسة التخلي عليها.

- الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين: يعتبر نظام الرقابة الداخلية، الركيزة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في تحديد مدى احترام القواعد والقوانين والإجراءات خاصة في الدول التي تؤثر على الاقتصاد العالمي، حيث لا يمكن التأكد من تطبيق هذه القواعد والقوانين والإجراءات دون التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية.¹

- التأكد على أن القرارات التي يتم اتخاذها يتم تنفيذها: المسيرين يقومون باتخاذ قرارات من أجل ضمان السير الحسن للعمليات وتطوير المؤسسة، هذه القرارات يتم تطبيقها من طرف الموظفين، لذا فإن نظام الرقابة الداخلية يسعى إلى التأكد على أن كل القرارات والإجراءات التي يتم وضعها من طرف المسيرين أو متخذي القرارات يتم تنفيذها من طرف الموظفين بالشكل المناسب.²

¹ Noiot, Philippe, Op Cit, p : 5.

²Pigé, Benoit, Audit Et Control Interne De La Conformité Au Jugement, EMS Edition, 4^e édition, France, 2017, P : 27.

- التأكد من صحة ودقة جميع المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ومصدر الأخطاء إن وجدت: ويشمل هذا الهدف كل المعلومات المرتبطة بالمؤسسة والتي ترتبط بالقرارات التي يمكن أن يتم اتخاذها من طرف المسيرين.¹

-زيادة مصداقية القوائم المالية: هناك اتفاق بين اهتمامات المدققين والإدارة من نظام الرقابة الداخلية ذلك خاصة فيما يتعلق بزيادة مصداقية القوائم المالية، وبالتالي زيادة درجة الثقة في إمكانية الاعتماد على رأي المدقق في تقييم تلك القوائم المالية.

- تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات: تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في أي وحدة أو منظمة أساسا إلى زيادة درجة الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بما في ذلك الموارد البشرية، وذلك بهدف تعظيم أهداف المؤسسة المحددة في النهاية فوجود بيانات يمكن الاعتماد عليها نظرا لمصداقيتها ودقتها يؤدي إلى اتخاذ قرارات داخلية سليمة، وخاصة بالنسبة لقرارات تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات المختلفة.²

- حماية الأصول: إذا كان هنالك نظام رقابة فعال يعني ذلك ضمان الالتزام بحماية أصول المؤسسة والالتزام بالمبادئ والقواعد المحاسبية المقبول قبولاً عام.³

- دقة البيانات المحاسبية: يترتب على مزاوله الأنشطة المختلفة في المؤسسة مجموعة من العمليات المالية وغير المالية، التي تتطلب تطبيق نظام الرقابة الداخلية، لذا يسهر نظام الرقابة الداخلية على توفير هذه الدقة للسماح بالمتابعة المستمرة لتسجيل البيانات والمعلومات المختلفة.⁴ و بعبارة أخرى يقصد بدقة البيانات التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة، وهذا يتطلب فحص

¹ Jean-Charles BECOUR, Audit Opérationnel Efficacité, Efficience Ou Sécurité, Economica, 4^e édition, France, p : 54.

² فتحي رزقي السوافري، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

³ مرجع أعلاه، ص: 17.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، 2001، مرجع سبق ذكره، ص: 168.

جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود، وقيام الرقابة الداخلية بهذه المهام يؤدي في النهاية إلى منع الغش والاختلاس والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء.¹

4. أهمية نظام الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة الرغبة في الحصول على تقييم لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عملية الرقابة الداخلية، والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة الاقتصادية من أنشطة وبرامج مختلفة.
- زيادة كفاءة العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة، ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل أنشطة وبرامج المؤسسة.
- المساعدة على اكتشاف أي أخطاء أو انحرافات عند تنفيذ أنشطة أو برامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة.
- مدى كفاية ما يبذله المدقق الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرامج التدقيق ونطاق هذه البرامج.²

¹ نعمة كاظم حسين، دور الرقابة الداخلية في حماية أصول وأموال المنظمة دراسة تطبيقية في جامعة بابل، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 3، بدون سنة، ص: 901.

² السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008، ص: 82.

- الرقابة الداخلية هي وظيفة تقوم بها الإدارة والموظفين والجهات المسؤولة من أجل التأكد من موثوقية وصحة المعلومات المحاسبية والمالية المسجلة في القوائم المالية.
- نظام يضمن الرقابة والتسجيل الصحيح للمعاملات المالية.
- الممارسة السليمة التي يجب أن يتبعها الموظفون في أداء مهامهم المختلفة.¹

5. الأطراف المستفيدة من نظام الرقابة الداخلية

الأطراف المستفيدة من نظام الرقابة الداخلية بالدرجة الأولى هي:²

- 1.5. الإدارة العليا: تتوقع الإدارة العليا أن تعمل الرقابة الداخلية على:
 - تساعد على خلق رقابة تسمح بتحقيق الأهداف الخاصة بالكفاءة والفعالية لأنشطة العمليات.
 - تعزيز القدرة على الاحتفاظ بالعمل عن طريق تأكيد سهولة تغيير الأنظمة بما يحقق أهداف العمل المتوقعة.
 - إنتاج بيانات ومعلومات تساعد على اتخاذ القرار.
 - تقليل المخاطر.
- 2.5. المراجع الخارجي: تتمثل عوامل الاستفادة في:
 - تساعد الرقابة الداخلية المراجع الخارجي في تخطيط و تحديد طبيعة و توقيت الاختبارات التي تؤديها.

¹AICPA, Employee Benefit plan Audit Quality Center, The Importance Of Internal Control In Financial Reporting And Safeguarding Plan Assets, copyright, USA, 2014, p: 2.

²زاهد محمد ديربي، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، ص195-196.

– يحتاج المراجع الخارجي إلى الرقابة الداخلية للتأكد من مدى قدرة المؤسسة لإنتاج بيانات موثوق فيها وإعطاء رأيه الفني المحايد بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لمعايير المراجعة المحلية و الدولية.

– يقدم المراجع الخارجي تقريره إلى مجلس الإدارة عن مراجعة القوائم المالية وأي تأثير جوهري ناتج عن عدم الالتزام باللوائح ونظم العمل ونتائج تقييم الرقابة الداخلية موضحا به نواحي القوة و الضعف في النظام المطبق ودرجة الثقة في البيانات و المعلومات و التوصيات اللازمة لمعالجة القصور .

المحاضرة الثانية: مبادئ نظام الرقابة الداخلية ومقوماته

تعتبر مقومات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية أساس نجاعة وفعالية هذا النظام، باعتبارها ركائز أساسية و التي من خلالها يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه. وهذا ما سيتم تناوله في هذه المحاضرة والتي نهدف من خلالها إلى:

- تمكين الطالب من مبادئ نظام الرقابة الداخلية ومعرفة أساس اعتماد كل مبدأ.
- إدراك الطالب لأهم المقومات الأساسية لنظام رقابي فعال داخل المؤسسة.
- تمكن الطالب من إمكانية إجراء الفرق بين مقومات ومبادئ الرقابة الداخلية.

1. مبادئ نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية عملية مستمرة و يعد مجلس الإدارة و الإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة الداخلية. هناك 16 مبدأ ضمنها هيئة COSO في مكونات نظام الرقابة الداخلية والتي سيتم تناولها في المحاضرة الموالية ، كما حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المبادئ يمكن عرضها في ما يلي :

- **دعم أهداف المؤسسة:** يتم تطبيق الرقابة الداخلية لمساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المؤسسة. لهذا يجب على المؤسسة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة .

- **تحديد الأدوار والمسؤوليات :** يتعين أن تحدد المؤسسة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة التنظيمية، الإدارة بكل مستوياتها،

العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.

- **تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز** : يتعين على الهيئة التنظيمية والمستويات الإدارية أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المؤسسة على التصرف بما يتفق مع إستراتيجية وسياسات إدارة المخاطر التي وضعتها الهيئة التنظيمية، فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة؛ ولاشك أن تصرفات الإدارة العليا تمثل عنصراً حاسماً في هذا المجال .

- **ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي**: يتعين على الهيئة التنظيمية والإدارية بالمؤسسة، أن تربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المؤسسة. فكل فرد بالمؤسسة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية .

- **ضمان توافر المهارات الكافية** : يتعين أن يكون لدى الهيئة التنظيمية والإدارية والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة المؤسسة، من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها. في هذا الصدد، تعني المهارات اللازمة ما يلي :الفهم الكافي لكيفية تأثير التغييرات في تحقيق أهداف المؤسسة، وبيئتها الخارجية والداخلية وبإستراتيجيتها وأنشطتها والعمليات والنظم على درجة تعرض المؤسسة للمخاطر؛ معرفة كيفية التعامل مع المخاطر باستخدام أساليب الرقابة المناسبة، بما لا يتعارض مع إستراتيجية المؤسسة لإدارة المخاطر بشأن الرقابة الداخلية؛ معرفة مبادئ فصل الواجبات وتحديد الاختصاصات بما يضمن الفصل السليم للواجبات والاختصاصات المتعارضة، بحيث لا يكون هناك فرد واحد لديه الصلاحيات الكاملة في إجراء اعتماد عملية ما، من أولها إلى آخرها؛ القدرة على تنفيذ وتطبيق أساليب الرقابة ومتابعة درجة فعاليتها والتعامل مع أي مخاطر غير مغطاة بشكل كاف، وكذلك التعامل مع أي نقاط ضعف، أو حالات فشل محتملة؛ توافر القدرات

الكافية لتقويم وتحسين كل أسلوب من أساليب الرقابة الفردية؛ القدرة على تقويم مراجعة وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

- **الاستجابة للمخاطر:** يتعين دائماً تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية والاستجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنه

- **التواصل بشكل منتظم:** يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمؤسسة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المؤسسة.

- **المتابعة والتقويم:** يتعين أن تتم متابعة وتقويم أساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم. إن إكتشاف مستويات الخطر غير المقبولة، وفشل عملية الرقابة، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية، أو نظام الرقابة الداخلية ما يستدعي تحسينها وتطويرها .

- **توفير الشفافية والمساءلة:** يتعين أن تقوم الهيئة التنظيمية مع إدارة المؤسسة بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة والأداء الفعلي لهذا النظام. بالإضافة إلى:

- **ضرورة الالتزام بالمعايير الأخلاقية لممارسة الرقابة الداخلية؛** كما يجب تحديد و إنشاء سياسة فلسفة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وتوضيح أهميتها لجميع العاملين في جميع المستويات الوظيفية حتى يعلم كل فرد دوره في عملية نظام الرقابة الداخلية.

2. مقومات نظام الرقابة الداخلية (مدخلات النظام)

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من المقومات التي ترتبط و تتناسق مع بعضها البعض لتحقيق أهداف المؤسسة ، وهي بمثابة مدخلات نظام الرقابة الداخلية ،ويمكن اختصارها على النحو التالي (ومن ثم التفصيل فيها لاحقاً) :

– ضرورة وجود خطة تنظيمية لكل وحدة داخل الهيكل التنظيمي و التحديد الواضح للاختصاصات وبيان خطوط السلطة و المسؤولية بها.

– تحديد اختصاصات كل قسم و إعداد دليل للإجراءات ليوضح الإجراءات التفصيلية لكل قسم و لكل نشاط.

– اختيار العمالة المناسبة و التدريب المناسب لتحقيق الأهداف المطلوبة من النظام.

– يجب أن تتناسب مقومات الرقابة الداخلية مع حجم و طبيعة المؤسسة حتى يستطيع نظام الرقابة الداخلية أن يفي بالأهداف المطلوبة منه.

– الاهتمام بنوعية الموظفين داخل إدارة المراجعة و اختيار المتقدمين لتلك الوظيفة بدقة و توفير التدريب المناسب والمستمر لهم.

1.2. المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية في ما يلي:

- الدليل المحاسبي

يحتوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية و نوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى و الأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية و فرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب و بيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات ولتشغيلها

في مرحلة تالية يدويا أو إلكترونيا و أيضا لتحويلها إلى معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة المؤسسة.

و يجب مراعاة الجوانب التالية عند إعداد الدليل المحاسبي:

– أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات، نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي.

– ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة أما الأخطاء المتعمدة فيصعب اكتشافها عن طريق حسابات المراقبة لأن مرتكبيها عادة ما يتعمدون تغطيتها من خلال وجود توازن محاسبي.

- الدورة المستندية

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية باعتبارها المصدر الأساسي للقيود و أدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بالمواصفات التالية:

– عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية و الشكلية بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه و تداوله.

– ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة و ضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة.

– العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي و تسيير الإجراءات في المؤسسة.

-المجموعة الدفترية

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة و خصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط بها من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية:

– ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.

– إثبات العمليات بعد حدوثها كلما أمكن ذلك.

– تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

ولتوضيح العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية سنقدم الشكل:

-الوسائل الآلية و الإلكترونية المستخدمة

تعتبر الوسائل المستخدمة ضمن النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني، و كذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية و معالجتها. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

-الجرد الفعلي للأصول

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل: النقدية التي بحوزة المؤسسة، و معظم الاستثمارات من آلات و سيارات و أراضي و مباني و أثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

-الموازنات التخطيطية

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان الانحرافات لمحاولة تفاديها، و تتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم و أهدافه و وظائفه، وكذلك تحديد خطوط السلطة و المسؤولية و وجود نظام محاسبي سليم، و وضع معايير دقيق، لكن يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة و لكن جزء فقط.

2.2 . المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة الطرق و الوسائل و التي تزيد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية و هي على النحو التالي:¹

- **هيكل تنظيمي كفاء:** تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها: كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة و الوضوح حتى يسهل فهمها، فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في: تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة، تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة لها، و إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة، تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط و تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

- **كفاءة الأفراد:** إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه، لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم و تنظيم إداري ملائم، و لكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين و رؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسات ذات درجة عالية من الكفاءة.

- **معايير أداء سليمة:** إن وجود هيكل تنظيمي كفاء و عمالة مدربة و ذات قدرات و كفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، و ذلك في محاولة لمقارنة

¹ - مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد: 2002، 01، ص 60-68.

- علي حسين الدوغجي، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة بغداد، العدد: 2011، 70، ص 406-408.

الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، و تحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

- دليل الإجراءات: والذي يشرح اختصاصات ومهام أقسام ومصالح المؤسسة، كما يحدد المسؤوليات والسلطات والعلاقات في ما بينهم.

- سياسات و إجراءات لحماية الأصول: يعتبر و جود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها و منع تسربها أو اختلاسها و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبه الإداري.

- قسم المراجعة الداخلية: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد و جود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية و الذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و السياسات و اللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، و كذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسة لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية .

3. الإجراءات الرقابية اللازمة لتحقيق المقومات (كيفية عمل النظام أي المعالجة)

للحصول على معلومات مناسبة، و مؤكدة و من أجل تحقيق الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها يجب استعمال عدة إجراءات و التي تتمثل في:

- **الملاحظة:** يتطلب هذا الإجراء، النظر و الاحتفاظ ذهنياً بالأفعال و ملاحظة كيفية تطبيق الإجراءات وأداء العمل.

- **التفتيش:** يتضمن فحص الأصول من خلال التأكد من الوجود الفعلي، كذلك المخزون و بعض القيم المتوفرة والنتيجة.
- **التأكيد:** وترتكز عملية التأكيد على الحصول على تبريرات عن القيم المسجلة على الوثائق من خلال الأشخاص الذين لهم علاقة تجارية أو مالية مع المؤسسة.
- **فحص الوثائق:** تخص الوثائق التي تصل إلى المؤسسة من المتعاملين، مثل فواتير الممولين، بيانات البنوك، و الفواتير التي تنشأ كذلك من طرف المؤسسة كفواتير الزبائن، الميزانيات ووثائق التقارب.
- **المراقبة الحسابية:** تركز المراقبة الحسابية على إعادة حساب العمليات الحسابية المدونة في الدفاتر و الوثائق الحسابية للتأكد من صحة الأرقام .
- **التدقيق:** عبارة عن إجراء تقارب بين المعلومات المكتسبة من الوثائق المراقبة مع الإشارات المتحصل عليها.

المحاضرة الثالثة: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية في إعادة دمج وتوزيع لعنصرين مهمين من الرقابة وهما الرقابة المادية والمتمثلة في توزيع المسؤوليات والإجراءات الأخرى المختلفة، وكذا الرقابة المعنوية والمتعلقة بثقافة المؤسسة بالدرجة الأولى وسيتم الاعتماد في هذا الإطار على تلك المكونات التي أقرتها لجنة المنظمات الراعية سنة 2013 بالإضافة للمكونات التي أقرتها لجنة COCO للمحاسبين القانونيين الكنديين والتي سيتم التفصيل فيها لتحديد الأهداف المرجوة من المحاضرة والمتمثلة في:

- إدراك الطالب لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية.
- تمكن الطالب من تحليل مختلف العلاقات التي تربط بين مكونات نظام الرقابة الداخلية.

1. مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق COSO

وهي كآلاتي:

1.1. بيئة الرقابة

تعد بيئة الرقابة مؤشرا قويا على وجود نظام رقابة فعال، فوجود أقسام التدقيق الداخلي و أنظمة الحاسبة الجيدة، وما يرافقها من اهتمام كاف من قبل الإدارة بتقارير هذه الأقسام عن التجاوزات و الاختلاسات، إذ تتخذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الخلل و التجاوزات، وقد أعطى تقرير لجنة (COSO) أهمية كبيرة لبيئة الرقابة الداخلية باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه بقية الرقابة الداخلية، وتشمل بيئة الرقابة الداخلية العناصر التالية:¹

¹ مرزوق حمد صغفاك العازمي، رسالة ماجستير: دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكوينية، جامعة الشرق الأوسط، عمان-الأردن، 2012، ص 21-30.
-عطا الله احمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان-الأردن، 2009.

-النزاهة و القيم الأخلاقية و اتجاهات الإدارة:وتعتبر من العناصر الأساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر في سلوك الأفراد العاملين بالمؤسسة،فالنزاهة و القيم الأخلاقية تساعدان على تقليل المخالفات و الملاحظات داخل المؤسسة،فالإدارة مطالبة بإيجاد قيم أخلاقية تدفع الآخرين على الالتزام بسياساتها القائمة على إنجاز ومنع التصرفات غير القانونية وغير الأخلاقية و كل ما من شأنه التأثير على معاملات المؤسسة و تفعيل سلوكيات و ممارسات عمل نمطية مقبولة.

- الالتزام بالكفاءة:ويتحقق ذلك من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بها،و هذا يتطلب رسم سياسات و استراتيجيات،و عقد دورات تدريبية لتهيئة موارد بشرية ذات كفاءة عالية،وتزويدها بالمهارات والمعرفة اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحددها مهمات الوظيفة.

-دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة: و هذه اللجنة تتكون من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ومن مهام هذه اللجنة:

– متابعة أنشطة الإدارة وفحصها.

– تفويض الإدارة بمسؤولية الرقابة الداخلية.

– تقليل احتمال أن تقوم الإدارة بتجاهل الضوابط الموجودة.

-فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:إذ أن فلسفة الإدارة و نمطها التشغيلي تمثل مؤشرا على مدى الاهتمام بإيجاد بيئة رقابية فعالة،ويمكن ملاحظة ذلك من خلال نظرتها إلى ضرورة الدقة و العدالة في القوائم المالية،و كذلك اعتمادها على تطبيق الإجراءات والتعليمات الصادرة من الجهات الرقابية.

-الهيكل التنظيمي:إن الهيكل التنظيمي يوفر للجهة الرقابية الإطار الذي يتم من خلاله،تخطيط و تنفيذ ومراقبة و مراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف المرجوة،و لتحقيق هذه الأهداف يجب اعتماد هيكل تنظيمي واضح و مفهوم و مرن و شامل،بشكل يغطي كافة

احتياجات المنظمة و قادر على مواكبة التطورات المستقبلية، ويتضمن الخطوط الرئيسية للصلاحيات والمسؤوليات والواجبات.

- **تحديد و توزيع الصلاحيات و المسؤوليات:** وذلك بتحديد الصلاحيات و المسؤوليات للأنشطة، و الكيفية التي يتم بموجبها تجميع البيانات المناسبة لكل مستوى، من أجل إعداد التقارير الدقيقة و الواضحة.

- **سياسات الموارد البشرية و ممارستها:** وهذه السياسات و الممارسات تتعلق بالأفراد الذين يشكلون أهم نواحي الرقابة الداخلية، ومن أمثلتها: التعيين و التوجيه و تقديم المشورة و الترقية و التعويض و الإجراءات التصحيحية.

2.1. تقييم المخاطر

وهي عملية يتم بموجبها تحديد مخاطر العمل و كيفية استجابة الإدارة لهذه المخاطر، و خاصة ما يتعلق منها بإعداد القوائم المالية و الأحداث و الظروف الخارجية و الداخلية، التي قد تؤثر بشكل سلبي في قدرة المؤسسة على إعداد التقارير حول المعلومات المالية، و بما يتوافق مع إقرارات الإدارة في البيانات المالية إذ يجب على إدارة الجهة الخاضعة للرقابة إبداء الرأي، حول تنفيذ الخطة المرسومة بدون مخالفة للقوانين و التعليمات الصادرة عن الجهات الرقابية الحكومية.

و في ما يلي الظروف و الأحداث التي يمكن أن تنشأ بها المخاطر :

- **الموظفون الجدد:** قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة مما يزيد من احتمالية المخاطرة.

- **نظم المعلومات الجديدة و المتجددة:** يمكن أن تؤدي التغييرات المهمة و السريعة في نظم المعلومات إلى حدوث مخاطر عند استخدامها في الرقابة.

- **النمو السريع:** يمكن للتنوع السريع في العمليات أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

- **تغيير الهيكل التنظيمي:** قد يصاحب إعادة الهيكلة الزيادة في المستويات الوظيفية و التغييرات في الإشراف وفصل في المهام، مما قد يؤدي إلى اختلالات في نظام الرقابة الداخلية.

3.1. أنشطة الرقابة

وهي السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة لتساعدها في ضمان تنفيذ قراراتها وخططها بالطريقة الصحيحة و الأسلوب الأمثل، وهي تتنوع حسب نوع العمليات و نوع النشاط الذي تمارسه المنظمة.

و تتمثل السياسات و الإجراءات الخاصة بأنشطة الرقابة فيما يلي:

- **الفصل في المهام:** إن الفصل في المهام يستوجب إسنادها لأفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات و تسجيل المعاملات، والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم من أجل تقليل فرص السماح، لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أو الاحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهامه، و تشمل الواجبات المطلوب فصلها :

– إعداد التقارير و المراجعة .

– فحص العمليات و الموافقة على المطابقة و مستندات الرقابة.

– تنفيذ العمليات و تسجيلها.

– حيابة الأصول.

- **التفويض:** ويعني منح الصلاحيات للمستويات الدنيا بشكل يساعد في الشخص الذي تقع على عاتقه تحمل مسؤولية الأخطاء، أو الإهمال و يمنع التهرب من المسؤولية وهذا الإجراء يقلل من احتمال اتخاذ القرارات الخاطئة.

- **مراجعات الأداء:** وتشمل هذه المراجعات تحليلاً للأداء الفعلي، قياساً إلى ما تضمنته الموازنات في الفترات السابقة، كما يتضمن تحليلاً للعلاقات وإجراءات الاستقصاء والتصحيح، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات.

- **معالجة البيانات:** إن الغرض من نظام المعلومات يكمن في تحديد العمليات المالية للمؤسسة وجميعها وتصنيفها وتحليلها وكتابة التقارير عنها .

4.1. نظام المعلومات والاتصال

يعد نظام المعلومات المحاسبي من أهم عناصر الرقابة، كونه يقوم على إنتاج البيانات المالية و توصيلها في الوقت المناسب ، ويتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية و أجهزة الحاسب الآلي)، وبرامج حاسب آليو أشخاص وإجراءات و بيانات، لإعداد التقارير المالية و السجلات المحاسبية حول معاملات المؤسسة، من أجل المحافظة على الموجودات و المطلوبات و حقوق المساهمين المتعلقة بذلك.

ويتضمن الاتصال توفير قنوات واضحة و مفتوحة ومفهومة، تسمح بتدفق المعلومات المحاسبية إلى جميع أنحاء المؤسسة، بما فيهم الأفراد المسؤولين عن تنفيذ الرقابة وخاصة تقديم التقارير حول الاستثناءات وكيفية التصرف بشأنها.

5.1. تنفيذ نظام الرقابة و متابعته

تتضمن المتابعة التقييم المستمر للنظام و التعديل حسب التغيرات في الظروف و بيئة العمل ويمكن تحقيق ذلك كما يلي:

- تقييم النظام بواسطة الإدارة بمساعدة المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، إذ يتم توفير معلومات منتظمة ونواحي القوة والضعف و توصيات لتحسين الرقابة.

- تقييم النظام عن طريق الملاحظات المستمرة أثناء الأنشطة و العمليات العادية من الأفراد أو الزبائن والعملاء، إذ تمارس الإدارة و بانتظام الأنشطة الإشرافية.
- مراجعة الإدارة للمطابقات المصرفية لكي يتم إعدادها في الوقت المناسب، فعدم المتابعة و عدم دقتها في الوقت المناسب من المحتمل أن يؤدي إلى توقف الموظفين عن إعدادها.
- تقييم المدققين الداخليين لموظفي المبيعات للتأكد من امتثالهم لسياسات المؤسسة، فيما يتعلق بشروط عقود المبيعات وإشراف الدائرة القانونية على الامتثال لسياسات المؤسسة الأخلاقية أو سياسات العمل.
- الاتصال من أطراف خارجية التي تدل على مشاكل أو تلقي تلقي الضوء على النواحي التي هي بحاجة للتحسين.

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق مرجعية COCO

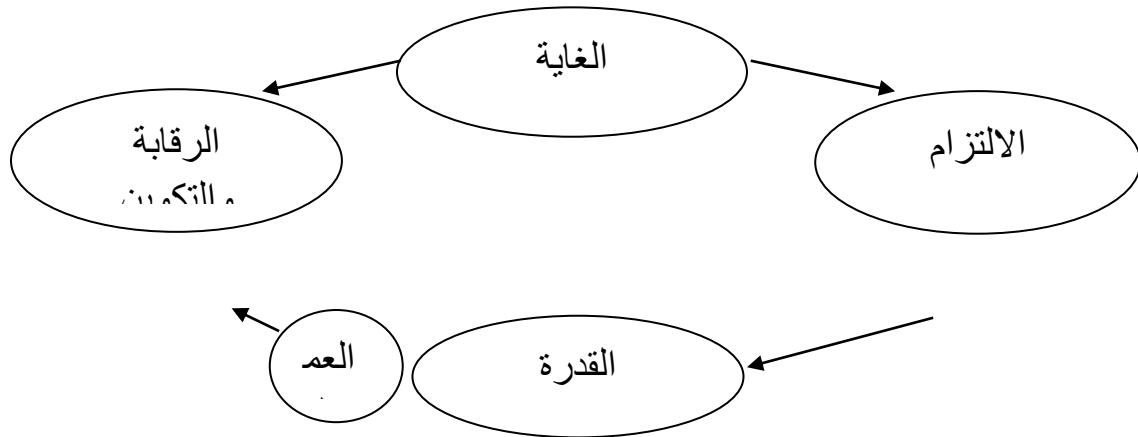
معايير نموذج COCO Criteria of Control Board Guidance on COCO (Control) لسنة 1995 والتي وضعها المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين والتي تبرز المكونات الآتية:¹

- **الغاية:** نموذج COCO للرقابة الداخلية ينطلق من ضرورة توفر غاية واضح ستسعى المؤسسة إلى تحقيقه، تشمل على مجموعة من الأهداف والإستراتيجيات والمخاطر والفرص والسياسات، التي تبني على قائد يعمل على أساس مجموعة من المعايير المسطرة لتطبيق نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال مع توفير الموارد البشرية التي ستسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ Schick. P, Vera, Audit interne et référentiels de risques :Gouvernance ,Management des risques, Contrôle interne, Edition Dunod, Paris, 2010, p 20.

- **الالتزام** : كل الأطراف التي لديها علاقة بالمؤسسة عليها الامتثال بمعايير المؤسسة وسياساتها وثقافتها التسييري وأخلاقياتها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، الشيء الذي يعتبر العنصر الأساسي الذي يسمح بتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- **القدرة**: يجب أن يتوفر لدى الموظفين القدرات والكفاءات اللازمة لتحقيق الأهداف والوفاء بمسؤولياتهم وذلك بهدف توفير الخبرة الكافية التي تسمح بتنفيذ العمل في أكمل وجه وتحقيق وظيفة الرقابة من أجل الوصول إلى تقييم المخاطر والتحكم فيها.
- **العمل**: هذه المرحلة تركز على القيام بالمهمة أو النشاط قبل عملية الرقابة، ولتحقيق هذا قبل أن ينفذ الموظفين أعمالهم يجب أن يكونوا على دراية كامل بالهدف المرجو تحقيقه وذلك من أجل الوصول إلى أفضل النتائج.
- **الرقابة والتكوين**¹.

الشكل رقم (01): نموذج COCO للرقابة الداخلية.



Source : Chekroun Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, thèse De doctorat, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, spécialité science de gestion, 2014, p :173.

المحاضرة الرابعة: أدوات وفروع نظم الرقابة الداخلية

¹ Spencer PickettKH, **The Internal Auditing Handbook**, WILY , 3Th edition, United Kingdom, 2010, p 266.

تتعدد أدوات الرقابة المستخدمة في أي مؤسسة طبقاً لظروفها وإمكانياتها وحجمها، ومن هذه الأدوات نجد السياسة الإدارية، الخرائط، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية، إلى غير ذلك من الأدوات المستعملة، وسوف نقتصر على أهم هذه الأدوات وهي المراجعة الداخلية والضبط الداخلي، ومن ثم نشير إلى أهم فروع نظم الرقابة الداخلية وذلك بهدف:

- تعزيز القدرات التحليلية للطالب من خلال تمكنه من إدراك العلاقة بين المراجعة الداخلية، الضبط الداخلي وكذا الرقابة الداخلية.
- تمكين الطالب من التمييز بين مختلف الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية في المؤسسة.

1. أدوات نظام الرقابة الداخلية

أدوات نظام الرقابة الداخلية متعددة وسيتم الاختصار على أداتين مهمتين:

1.1. المراجعة الداخلية

هي من أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، ويتولاها عاملين من ذوي الخبرة من موظفي المؤسسة بغرض مساعدة جميع أعضاء إدارتها على تادية مسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحاليل موضوعية للبيانات وبتقارير صحيحة عن نشاط المؤسسة عن طريق الفحص والتقارير المستمر والمنطقي للنظم الإدارية والطرق المحاسبية المعتمدة في المؤسسة.

2.1. الضبط الداخلي

من الأدوات الرقابية الهامة التي تساعد على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة وعلى تحقيق أهدافها.

و يعرف الضبط الداخلي بأنه مجموعة من الإجراءات والترتيبات التي يتم وضعها بهدف التأكد من تنفيذ الأعمال وفقاً للقواعد والمبادئ واللوائح المعمول بها في المؤسسة

وكشف الأخطاء أو الانحرافات بهدف تصحيحها وعلاجها والمساعدة في تطوير أسس تنفيذ الأعمال المختلفة وتحسين مستوى أدائها. وتعتبر هذه الإجراءات و الترتيبات كقواعد وأسس للضبط الداخلي وتنقسم إلى ما يلي: قواعد وأسس عامة يتم وضعها بغرض حماية موارد المؤسسة قواعد أسس إدارية ويتم وضعها بغرض تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات و المسؤوليات قواعد وأسس محاسبية يتم وضعها بغرض زيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المؤسسة.

2. فروع نظام الرقابة الداخلية

فروع أنظمة الرقابة الداخلية متعددة وذلك راجع لتعدد الأساس المعتمد عليه لتمييز نوع عن آخر، وعليه يمكن تمييز ما يلي:

- **أنظمة رقابية سائدة:** وتتناول الحوكمة والإدارة كما تعمل هذه الأخيرة على تعزيز بيئة الرقابة الشاملة أو بيئة السلوك الأخلاقي وهي تتعلق بموقف الإدارة اتجاه النزاهة.
- **أنظمة رقابية خاصة:** وهي تتعلق بالمعاملات وتعمل على إتباع ومراقبة العمليات التي تحدث في المؤسسة من تسجيل وإثبات للعمليات ما يمنع الأخطاء والتلاعبات.

كما يمكن التفرقة بين أنظمة الرقابة من خلال تنظيم الوظائف، وفق ما يلي:

- **تنظيم العمل:** من خلال تحديد الخطوات وكيفية القيام بالأعمال.
- **التنظيم الإداري:** من خلال إعداد دليل إجراءات يبين مسار انتقال العمليات والملفات والمعلومات.
- **التنظيم المحاسبي:** وهو ترجمة لكل العمليات التقنية والإدارية في لغة أرقام تظهر في القوائم المالية مع التقيد بما تنصه عليه القوانين والقواعد المحاسبية.

كما هناك أيضا من يميز أنظمة رقابية من خلال المستويات الإدارية ، على مستوى الإدارة العليا وتعبير عن فلسفة الإدارة الرقابية خاصة ما تعلق بقنوات الاتصال، تحديد

وتفويض المسؤوليات..الخ، على مستوى الإدارة الوسطى من خلال توضيح العلاقة بين مختلف المصالح وعلى مستوى الإدارة الدنيا من خلال وضع إجراءات تنفيذية واضحة.

ولعل أهم تفريع لأنظمة الرقابة الداخلية هو الذي يقوم على أساس إجرائي والذي يميز

بين:

1.2. نظام الرقابة الإدارية

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهتم أساسا بتحقيق أكبر كفاية ممكنة عن طرق ضمان الالتزام بالسياسيات الإدارية.

و تتحقق الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، نذكر أهمها:

- الموازنات التقديرية، و التكاليف المعيارية.
 - التحليل الإحصائي.
 - دراسة الأعمال (دراسة الوقت و الحركة).
 - الرقابة على الجودة.
 - تقارير الأداء و الكفاءة.
 - استخدام الخرائط و الرسوم البيانية و برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين .
- و الجدير بالذكر أن هذه الوسائل و الإجراءات متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية و المالية.

2. نظام الرقابة المحاسبية

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة و التي تبين فيها الإجراءات المتبعة و المستخدمة من أجل حماية الأصول، و التأكد من صحة بياناتها و معلوماتها المحاسبية و

المالية لتحديد درجة الاعتماد عليها، و لكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ و تسجيل أنشطتها المختلفة و إثباتها محاسبيا، و يجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي، و تتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات و منح الصلاحيات و كذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات و التقارير المحاسبية و تلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول.

و تتمثل وظائف نظام الرقابة المحاسبية في:

– **نظام محاسبي سليم:** أي توفر النظام المحاسبي على العناصر التي لا بد من وجودها في أي نظام محاسبي وهي: المجموعة المستندية، و المجموعة الدفترية (و تشمل: سجلات القيد الأولى، اليومية، و سجلات القيد النهائي، دفتر الأستاذ، القوائم المالية، التقارير المحاسبية)، و مجموعة التعليمات المالية (و تشمل: الدليل المحاسبي، السجلات المستخدمة، و الدورات المستندية، و سلطات اعتماد القرارات المالية).

– **المطابقات:** أي إجراء المقارنة بين عناصر مختلفة في تبويبها أو إثباتها و لكنها ذات طبيعة واحدة للتحقق في مدى تطابق قيمها الموجودة في سجلات متعددة.

ويوضح الجدول التالي الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها و أهدافها:

الجدول رقم 01: جدول يوضح الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
--------------	-------------------	------------------

<p>– التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية .</p> <p>– التحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها المؤسسة.</p>	<p>– حماية الأصول من السرقة و الضياع والإختلاس وسوء الاستخدام.</p> <p>– التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية الواردة في القوائم المالية.</p>	<p>الهدف من الرقابة</p>
<p>– التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.</p>	<p>– التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة.</p> <p>– التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تك تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.</p>	<p>طبيعة عملية الرقابة</p>

المصدر: شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة و المراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية الأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص22.

المحاضرة الخامسة: مراحل و إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تتميز عملية الرقابة الداخلية بمجموعة من المراحل والإجراءات الإدارية والمحاسبية ومنها العامة المتعلقة بكل مرحلة وهذا من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من تصميم وتطبيق هذا النظام في المؤسسة، ونسعى من خلال هذه المحاضرة إلى:

- إبراز أهمية فهم واستيعاب أهم المراحل الأساسية للرقابة الداخلية بالنسبة للطالب.
- تمكين الطالب من الربط بين مختلف الإجراءات خاصة الإدارية والمحاسبية منها وكذا خصوصية كل مرحلة.

1. مراحل الرقابة الداخلية

تمر الرقابة بخمسة مراحل رئيسية تلعب المحاسبة والإدارة بكل من هذه المراحل دوراً مهماً وهي:

- **التنظيم:** يعتبر التنظيم العنصر الأول من مراحل الرقابة، فالتنظيم يهدف إلى ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي ترتيباً منطقياً منتظماً،
- **التوجيه:** إن توجيه الأفراد في أثناء أدائهم لمهامهم يساعدهم على التنفيذ الفعلي للمهام طبقاً لما خطط لها
- **المراقبة:** بعد التنظيم والتوجيه لنشاط المؤسسة تأتي المرحلة التالية وهي مراقبة الأداء التي تهدف إلى التأكد من مدى كفاءته، أي أن التنفيذ يتم بما يحقق الأهداف وبأقل تكلفة وبأحسن كفاية وإنتاجية وربحية ممكنة. ومراقبة الأداء تأتي بمقارنة الأداء الفعلي بالمعدلات التي وضعت عند التخطيط.
- **التقييم:** بعد المراقبة للأداء الفعلي سواء كان مخططاً أو لا. فإن مرحلة التقييم تلي المراقبة لغرض التأكد من أن النتائج تمت طبقاً لما أريد لها أن تتم. وتقوم المحاسبة بالدور الأكبر في التقييم من حيث تحليل هذه النتائج، وهي الانحرافات الناتجة عن مقارنة الأداء مع المعدلات التقديرية الموضوعية في إطار الخطة.

- التقرير: وهو وسيلة الاتصال لتوصيل المعلومات من المصدر إلى التلقي. وهي المرحلة الرقابية المكتملة للمراحل السابقة فلا بد من توصيل النتائج إلى المستويات الإدارية المختلفة لتصحيح واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب. وتتضمن التقارير الاقتراحات بالحلول المختلفة كبداية لاتخاذ القرارات المناسبة.

2. إجراءات الرقابة الداخلية

يمكن تمييز ثلاثة مستويات من الإجراءات الرقابية منها ما هو عام ومنها ما هو إداري ومنها أيضا ما هو محاسبي ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

1.2. الإجراءات الإدارية

وتضم النواحي التالية:¹

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع على كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال؛
- تقسيم العمل والفصل بين الوظائف التالية:
 - 1- وظيفة التصريح بالعملية؛
 - 2- وظيفة الموافقة على العملية؛
 - 3- وظيفة تنفيذ العملية،
 - 4- وظيفة تسجيل العملية؛
 - 5- وظيفة الاحتفاظ بالأصول.
- تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛

¹ - زاهد محمد دبيري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2011، ص 192.

- توقيع الموظفين على السندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛
- إخراج المستندات من أصل و عدة ألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين؛
- تنقلات الموظفين ممن حين إلى آخر بما يتعارض مع سير العمل؛
- ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في وقتها.

2.2. إجراءات محاسبية

وتتضمن ما يلي:¹

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة؛
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى؛
- عدم إشتراك موظف في مراجعة عمل قام بهن بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛
- استعمال المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ، ويقود إلى سرعة إنجاز العمل؛
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء....؛
- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

4.2. إجراءات عامة

وتضم هي الأخرى ما يلي:²

1 - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 167.
 2 - عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004، ص 176.

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار، التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها؛
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية، بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة؛
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- استخدام نظام التفتيش في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط هذه السلطة لقسم المراجعة الداخلية.

المحاضرة السادسة: آليات تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية

- تقع مسؤولية تصميم ووضع بنية محكمة لنظام الرقابة الداخلية على عاتق الإدارة كما أنها تتحمل مسؤولية تحسينها وتطويرها، إذ تعد الرقابة الداخلية وسيلة الإدارة و أدواتها الفعالة في تنظيم سير العمل و ضمان حسن أداء العمليات: وتحقيق الرقابة الذاتية الآنية عليها، حيث لا يمكن لأية مؤسسة القيام بتأدية عملياتها التشغيلية بكفاية بدون وجود رقابة داخلية فعّالة، تغطي جميع مراحل أعمالها و أنشطتها. ونهدف من خلال هذه المحاضرة إلى:
- إبراز الآليات المتعلقة بتصميم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وتمكن الطالب من إدراكها.
 - ضرورة إدراك الطالب للجوانب الواجب مراعاتها عند تصميم هذه الأنظمة.

1. تصميم نظام الرقابة الداخلية حسب المقاربة بالمخاطر

تتلخص عملية تصميم نظام الرقابة الداخلية وفق هذه المقاربة في ثلاثة مراحل رئيسية، يمكن إيجازها في ما يلي:

1.1. تقدير المتطلبات الأساسية

ترتبط هذه المتطلبات بقيود خارجية أخرى داخلية، بالنسبة للخارجية فهي تتلق بضرورة احترام والتزام المؤسسة بكل القوانين والقواعد التي تفرضها عليها الهيئات الضبطية كمجلس معايير المحاسبة مثلا، وهذا بهدف إضفاء المصداقية والشفافية على المعلومات التي تعرضها للمتعاملين معها أو للأطراف ذوو المصالح بصفة عامة، أما داخليا فيتطلب تصميم النظام جملة من عوامل النجاح والقواعد الواجب احترامها ولعل أهمها ما تعلق ببيئة الرقابة وفلسفة الإدارة في ذلك فعلى المهام أن تكون واضحة ولا تحوي أي تعارض بما يتوافق والهزم السلمي حتى يسهل تطبيقها كما هو متطلب لتحقيق الأهداف المرجوة من التصميم.

2.1. تحديد الأنظمة الخاصة للرقابة الداخلية

يمكن تحديد هذه الأنظمة الخاصة في فئات كما يلي:

- **نظام التنظيم** : من خلال الفصل بين الواجبات و الاختصاصات؛ حيث لا ينبغي أن يكون شخص مسؤول عن عملية معينة بكاملها كأن يكون الفرد المسؤول عن إعداد الشيكات مسؤول عن دفتر النقدية بالبنك أو أن الفرد المسؤول عن عملية الشراء مسؤول عن تحرير الشيك و مراجعته و قيده بالدفاتر، وذلك لاكتشاف الأخطاء و التقرير عنها بسهولة.

مع تحديد دقيق للمسئوليات من خلال الهيكل التنظيمي، بحيث يجب أن تكون المسؤولية محددة تحديدا دقيقا بحيث لا يثار أي تساؤل حول المسؤولية في الأداء.

- **نظام التوثيق والمعلومة**: من خلال تصميم دليل للسياسات و الإجراءات يتم فيه صياغة الإجراءات الملائمة للعمل داخل المؤسسة بما يكفل توفير معلومات كافية لتسهيل إمساك الدفاتر و الحفاظ على الرقابة المناسبة للأصول.

- **نظام الأدلة**: من خلال توزيع الوظائف الذي يضمن رقابة متبادلة للمهام، فينبغي تناوب الأفراد على الوظائف أو الأعمال كلما كان ذلك ممكنا حيث يؤدي ذلك لاكتشاف أي أخطاء أو عدم الانتظام أو القصور، بالإضافة إلى أن ذلك يجعل العاملين نشيطين

باستمرار، ويجب أن يحصل المسؤولين عن عهد أو مسؤوليات محددة بالمؤسسة على إجازاتهم السنوية بانتظام و أن يحل محلهم أفراد بديلين و ذلك لاكتشاف أي تلاعب.

– **نظام الوسائل المادية للحماية:** كالجدران، الكاميرات، الحواجز، الصناديق، فهي تشكل أحد أهم الوسائل المباشرة لحماية الأصول في المؤسسة. فالرقابة المادية على الأصول و الدفاتر تشمل أيضا (إيداع النقدية بالبنك، إيداع العهد النقدية بخزائن حديدية، وجود شخص مسؤول عن المخزن، وضع السجلات و الدفاتر في دواليب للحفظ لتجنب إتلافها أو فقدانها أو سرقتها أو مجرد الإطلاع عليها لغير المصرح لهم بذلك).

– **المستخدمون:** من الضروري اختيار الأفراد وتدريبهم بعناية و يتطلب ذلك بطبيعة الحال وجود برامج محددة للاختيار و التدريب للعاملين. فالرقابة تتم بهم وعليهم.

– **نظام الإشراف:** يجب أن يتوفر نظام الرقابة الداخلية على نظام إشراف لضمان تطبيق الأهداف التي صمم من أجلها النظام.

ويتم تحديد الأجهزة الخاصة بالرقابة على النحو الآتي:

- تقطيع النشاط أو المسار إلى مهام أساسية.
- تحديد المخاطر المرتبطة بكل مهمة وتقييمها.
- تحديد الأجهزة الملائمة لمعالجة كل خطر.
- التأهيل؛ بحيث يجب وصل كل جهاز من أجهزة الرقابة الداخلية بمجاله وهو إما: التنظيم، التوثيق، الأدلة، الوسائل، المستخدمون، الإشراف.

1.3. المصادقة على الإنسجام

كل جهاز للرقابة الداخلية يصنف في العائلة التي ينتمي إليها، ويتم الموافقة عليها لضمان انسجامها وتكاملها.

2. الجوانب الواجب مراعاتها عند تصميم نظام الرقابة الداخلية

من أهم النقاط التي لا يجب إغفالها عند تصميم نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- يجب أن يكون نظام للحوافز و المكافآت، باعتبارها حافز للموظف، كما أنها تعتبر أداة لحماية أموال المؤسسة.
- يجب أن تشكل لجان دائمة لعمليات الجرد و الفحص و المعاينة على أن تقوم كل لجنة بوضع منهاجاً كاملاً يمثل خطتها السنوية و برامجها خلال الفترة القادمة و تعتمد من طرف إدارة المؤسسة على أن يراعى حضور المراجع الخارجي أو من ينوب عنه أثناء عملية الجرد.
- مراجعة شاملة و مستمرة للمعاملات المالية.
- المتابعة و التقييم الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية و مدى التزام العاملين بتنفيذها و تحديد إمكانية تعديلها مع أي تغيير قد يحدث في المؤسسة. ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم من مصادر متنوعة قد تشمل دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجعة الداخلية، تقارير المراجعة الخارجية، معلومات وشكاوى العاملين أنفسهم.
- الفصل بين حيازة الأصول و المحاسبة عنها وذلك لحماية أموال المؤسسة من الاختلاس، فعندما يؤدي شخص واحد كلا الوظيفتين، يوجد خطر كبير أن يقوم الشخص بالتخلص من الأصل للحصول على نفع شخصي و تسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسؤولية.

- يجب أن تكون المستندات ملائمة حتى توفر تأكيدا مناسباً عن وجود الرقابة الملائمة على الأصول وعلى أن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح.
- يجب أن يتوفر عدد من المبادئ التي تحكم تصميم واستخدام المستندات والسجلات هي:
- الترقيم المسبق المتتابع لتسهيل الرقابة على المستندات الضائعة، والمساعدة على التوصل للمستندات عند الحاجة إليها في تاريخ لاحق.
- تسجيل العمليات المالية فور حدوثها أو بعد وقت حدوثها بزمان قليل قدر الإمكان حيث تكون السجلات أقل قابلية للاعتماد عليها بعد مرور فترة زمنية و تزيد فرص التحريف بها.
- الشكل البسيط للتأكد من وضوحها لمن يتعامل معها.
- التصميم متعدد الأغراض للنماذج والسجلات ليخدم أكثر من غرض كأغراض المراجعة والتسجيل، سهولة ووضوح المعلومة بأن يتوفر فيها درجة من الفحص الداخلي، أن يتضمن تعليمات عن الشخص الذي سيوجه إليه، الجهة الصادر منها المستند، مساحات للموافقة، مساحات للبيانات الرقمية.

المحاضرة السابعة : مراحل وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية بالغة بالنسبة للمراجع إذ على ضوء نتائج الفحص والتقييم يتمكن المراجع من تحديد نقاط القوة والضعف بالنظام وبالتالي توجيه برنامج مراجعته. كما يحدد مدى فاعلية النظام لتحقيق أهداف الإدارة التي صمم من أجلها.

وللقيام بذلك وجب عليه الاعتماد على مجموعة الأدوات والأساليب والتي نسعى من خلال تناولها في هذه المحاضرة إلى:

- توضيح أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر شكل من أشكال الرقابة على الرقابة، أين على الطالب أن يدرك أهمية ذلك في الرفع من نجاعة وفعالية النظام.
- عرض أهم الأدوات المستعملة في تقييم نظام الرقابة الداخلية مع تمكن الطالب من التمييز بينها واختيار أنسبها في كل حالة.

1. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يقوم بها محافظ الحسابات والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

- وتتمثل خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية في خمسة مراحل أساسية هي:
- الخطوة الأولى: دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة؛
- الخطوة الثانية: التحقق من فهم الأنظمة؛
- الخطوة الثالثة: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية؛
- الخطوة الرابعة: التأكد من تطبيق الأحكام ؛
- الخطوة الخامسة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

1.1. دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (315) إلى ضرورة حصول المدقق على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية عند كل عملية تدقيق، وهذا بمعنى حصول المدقق على معلومات كافية عن

المؤسسة وعن مكوناتها الرقابية من حيث التصميم والتنفيذ بحيث تساعد في التخطيط لعملية التدقيق، ويهدف هذا الفهم إلى:¹

- تقييم ما إذا كانت البيانات المالية للمنشأة قابلة للتدقيق، من خلال التحقق من مدى أمانة الإدارة، ومدى ملائمة الدفاتر والمستندات المحاسبية بالمؤسسة لضمان الحصول على أدلة تدقيق مباشرة؛
- تحديد الغش المتوقع والعوامل التي تؤدي إلى تحريفات جوهرية بالمؤسسة؛
- تصميم اختبارات تفصيلية للتزويد بتأكيد معقول لاكتشاف التحريفات المتعلقة بتأكيدات معينة.

ويستطيع المدقق الحصول على هذا الفهم من خلال:²

- الإطلاع على وصف لنظام الرقابة الداخلية يتم إعداده عن طريق العميل أو المدقق شاملاً خرائط الحسابات ودليل السياسات والإجراءات.
- عمل استفسارات من موظفي العميل شاملاً الإدارة والمشرفين وموظفي الحسابات.
- فحص المستندات والسجلات مع ملاحظة أنشطة وأعمال الزبون.

وفي هذه الحالة يقوم المدقق بداية بفهم مكونات نظام الرقابة الداخلية وتعتبر هذه الخطوة هي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى ملاحظة أداء عناصر رقابية معينة حتى يتأكد من أنها موجودة بالفعل وأن المؤسسة تستخدمها، كما يمكنه على العناصر الرقابية بشكل غير مناسب والتي تمثل ضعفاً جوهرياً في نظام الرقابة الداخلية بحيث يتم الإبلاغ عنها إلى المكلفين بالرقابة.³

وهذا ما يتطلب من المدقق فهم عناصر الرقابة وفقاً لما يلي:⁴

- فهم بيئة الرقابة

1 - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015، ص ص 213.

2 - نفس المرجع السابق، ص 213.

3 - نفس المرجع أعلاه ص 214.

4 - جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 77-78.

- يجب على المدقق الحصول على فهم لبيئة الرقابة، حيث تشمل بيئة الرقابة على:
- ✓ إيصال وفرض النزاهة والقيم الأخلاقية (تعتبر عناصر أساسية تؤثر في فاعلية وتصميم وإدارة الرقابة)؛
 - ✓ الالتزام بالكفاءة (اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة أساسية)؛
 - ✓ مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة والتحكم المؤسسي؛
 - ✓ فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي؛
 - ✓ الهيكل التنظيمي؛
 - ✓ توزيع السلطة والمسؤولية؛
 - ✓ سياسات وممارسات الموارد البشرية.

وعند فهم عناصر الرقابة على المدقق كذلك اعتبار ما يلي:¹

- ✓ ما إذا تم تنفيذ ما تم تصميمه، وعادة ما يحصل المدقق على أدلة تدقيق مناسبة حول ذلك من خلال الجمع بين الاستفسارات والإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر، على سبيل المثال تعزيز الاستفسارات من خلال ملاحظة أو فحص المستندات. أو ما إذا كانت الإدارة قد وضعت قواعد رئيسية للسلوك، وما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم القواعد أو تتغاضى عن مخالفات القواعد أو تصرح بالاستثناءات لها؛
- ✓ قد لا تتوفر أدلة التدقيق لعناصر بيئة الرقابة في شكل موثق، وبشكل خاص للمؤسسات الصغيرة حيث قد تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية. ومع ذلك قد تكون فعالة، فعلى سبيل المثال كثيراً ما يتم تنفيذ التزامات الإدارة بالقيم الأخلاقية والكفاءة من خلال السلوك والموقف الذي تظهره في إدارة عمل المؤسسة بدلاً من قواعد سلوك مكتوبة؛
- ✓ إن لطبيعة بيئة الرقابة للمؤسسة تأثير في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، فعلى سبيل المثال قد تخفف رقابة المالك (المدير) من عدم وجود فصل للمهام في مؤسسة

¹ - جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص 78.

عمل صغيرة، أو قد يؤثر مجلس إدارة نشط ومستقل على فلسفة وأسلوب عمل الإدارة العليا في المؤسسات الكبرى؛

✓ لا تمنع بيئة الرقابة في حد ذاتها أو تكشف وتصحح خطأً جوهرياً في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك، ولذلك يجب أن يأخذ المدقق في الاعتبار أثر العناصر الأخرى إلى جانب بيئة الرقابة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كمتابعة عناصر الرقابة وتشغيل أنشطة رقابة محددة.

✓

- عملية تقييم مخاطر المؤسسة

يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية، واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك. وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة، والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي ستتم إدارتها، مع مراعاة ما يلي:¹

- عند تقييم تصميم وتنفيذ عملية تقييم مخاطر المؤسسة على المدقق تحديد كيف تقوم الإدارة بتحديد مخاطر العمل الخاصة بإعداد التقارير المالية وتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمال حدوثها، وتتخذ القرارات بشأن الإجراءات لإدارتها، وان كانت عملية تقييم المخاطر للمؤسسة مناسبة للظروف فإنها تساعد المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية؛

- يقوم المدقق بالاستفسار عن المخاطر التي حددتها الإدارة واعتبار ما إذا كان من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية، فأثناء عملية التدقيق قد يحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي لم تستطع الإدارة تحديدها، وفي هذه الحالة على المدقق اعتبار ما إذا كانت هناك مخاطر ذاتية (موروثة- حتمية- جوهرية- متأصلة) من النوع الذي إذا كان يجب تحديده من خلال عملية تقييم المؤسسة للمخاطر.

- نظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ عنها

1 - أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، سلسلة الكتب المهنية، 2008، ص ص 107-108.

يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك النواحي التالية:¹

- ✓ فئات المعاملات في عمليات المؤسسة الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛
- ✓ الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها في البيانات المالية؛
- ✓ سجلات المحاسبة ذات العلاقة، سواء كانت إلكترونية أو يدوية والمعلومات المدعمة والحسابات المعينة في البيانات المالية فيما يتعلق بالتسجيل والمعالجة الإبلاغ عن المعاملات؛
- ✓ كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والظروف باستثناء فئات المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛
- ✓ عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمؤسسة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة و الإفصاحات.

- أنشطة المراقبة

على المدقق الحصول على فهم كاف لأنشطة الرقابة لتقييم أخطار الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، وتصميم مزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة.² وللحصول على فهم لأنشطة الرقابة يكون الاعتبار الرئيسي للمدقق هو ما إذا كان نشاط رقابي محدد فردياً أو مجتمعاً مع أنشطة أخرى، يمنع أو يكتشف ويصحح الأخطاء الجوهرية في فئات العمليات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

يجب أن يركز المدقق على تحديد والحصول على فهم لأنشطة الرقابة التي تتناول النواحي التي يعتبر المدقق أن الأخطاء الجوهرية أكثر احتمالاً للحدوث فيها. عندما تتحقق أنشطة الرقابة المتعددة نفس الهدف فإنه ليس من الضروري الحصول على فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المتعلقة بهذا الهدف.

1 - نفس المرجع السابق، ص ص 121-122.

2 - جمال الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

لذلك يجب على المدقق أن يحصل على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المؤسسة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المؤسسة الإجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها.

- متابعة عناصر الرقابة

يجب على المراجع أن يحصل على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية، بما في ذلك كيفية استخدام هذه الإجراءات والسياسات لاتخاذ إجراءات تصحيحية، لأن وضع الأنظمة الرقابية وتطويرها هو أحد مسؤوليات الإدارة الهامة.¹

2.1. وصف الأنظمة والإجراءات

على المراجع في هذه المرحلة أن يتعمق في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوة وضعف الرقابة الداخلية. في هذه المرحلة يمكن للمراجع أن يستعمل وسيلتين أساسيتين تتماثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجابات. و تتمثل هذه المرحلة في:²

- التعمق في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة؛
- تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها؛
- كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب؛

¹ - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SDCPA، الرقابة الداخلية إطار متكامل، فصل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، المنظمات السعودية stc 2009، ص 310.

² - عما مرة ياسمين، دراسة مقارنة لأساليب الرقابة ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011، ص ص 31-32.

- خرائط التدفق والأسلوب الوصفي، وذلك انطلاقاً من الملاحظات والاستجابات، يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط التدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات الرقابية المنفذة.

3.1. اختبارات الفهم

يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة بفهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي أن يتأكد بأنه فهم كل أجزاءها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلاً. إن القيام بهذا الاختبار يعتبر ذا أهمية محدودة، الهدف منها هو تتأكد المراجع من أن الإجراءات موجودة وموجودة وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.¹

4.1. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوات السابقة يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير)، تستعمل هذه الخطوة غالباً استمارات مختلفة أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها إما ب: "نعم" أي إيجابي أو " لا" أي سلبي، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من خلال التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.²

5.1. اختبارات الاستمرارية

1 - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2010، ص 63.

2 - نفس المرجع أعلاه ص ص 63-64.

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً. يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.¹

6.1. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

باعتداده على اختبارات الإستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام. وعلى ضوء ما تقدم وبعد إمام شامل بنظام الرقابة الداخلية وتجدد درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام عند المدقق تتضح المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المراجع أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المدقق مجال بحثه، والعكس إذا كانت الرقابة الداخلية عاجزة وغير فعالة عندها يشك المحافظ في مصداقية النظام ومعلوماته.²

2. أدوات و أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب إلا أن أهمها طريقة الاستقصاء والتقرير الوصفي وخرائط التدفق ولكل طريقة من هذه الطرق مزايا وعيوب ويجب على المراجع معرفتها وذلك للاستفادة من مميزاتها وتفادي عيوبها حتى لا تؤثر هذه

1 - محمد بوتين ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص 75.
2 - أحمد قايد نور الدين مرجع سيق ذكره، ص 63.

العيوب على تقييمه لفعالية نظام الرقابة الداخلية، وستتطرق فيما يلي إلى مختلف هذه الأساليب:

- قائمة الاستقصاء؛
- خرائط التدفق؛
- التقرير الوصفي؛
- الملخص التذكيري.

1.2 قائمة الاستقصاء

يعتمد المراجع على استخدام مدخل الاستقصاءات (وهو عبارة عن التحري أو النقص بطريقة أو بأخرى عن القواعد والإجراءات المتبعة فعلاً في تنفيذ عمليات المشروع)، بغرض توثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها للعاملين عن وسائل الرقابة الداخلية للمنشأة.

ويتم تصميم نموذج الاستقصاء، بحيث تشير الإجابة بنعم إلى مواطن قوة النظام، وكلمة لا إلى مواطن ضعفه، من ثم يسهل على المراجع اكتشاف مواطن الضعف من خلال الاستفسارات المقابلة للإجابة بالنفي.

وينتقد استخدام هذا الأسلوب للأسباب التالية:¹

- احتمال نقل الإجابات عن قائمة الاستقصاء عن السنة الماضية كإجابات لها عن العام الحالي تحت المراجعة؛
- وضع الإجابة بنعم أو لا بصورة روتينية بدون دراسة حقيقية للمشاكل التي تبرزها هذه الأسئلة.

1 - أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، 32 شارع الشريف، القاهرة، 2001، ص 14.

2.2. خرائط التدفق

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة ، وتستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام. ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام. وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلاً من الكلمات ، بالإضافة الى ذلك يمكن بسهولة تحديث خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز. والاتجاه الحديث لدى المراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب.¹

3.2. التقرير الوصفي

يقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية. وهي طريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الى حد ما، ويخلص التقرير الوصفي الى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها. أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.²

4.2. الملخص التذكيري

يشمل الملخص على بيان تفصيلي للطرق والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية ويستخدم من قبل مساعدي المراجع لغرض الاسترشاد به عند قيامهم بفحص النظام في أي وحدة.

1 - حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 300-301.
2 - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 171.

المزايا المحققة عند إتباع هذه الوسيلة: 1

- تؤدي وظيفة تذكيرية فقط أي أنها ترسم الإطار العام الذي يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة قد تعري الفاحص بالاختصار عليها دون مراعاة للظروف كما هو الحال عند إتباع وسيلة قائمة التحريات النموذجية؛
- الاقتصاد في الوقت مع عدم إغفال أي نقطة من النقاط الرئيسية.

العيوب التي ترافق إتباع هذه الوسيلة:

- أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي من جانب الوحدة لنتائج فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع .
- الملخص التذكيري لا تنطبق في حالة الوحدات التي تنفرد أعمالها بطبيعة خاصة؛
- لقد تتسبب هذه الوسيلة في وضع حد لروح الاستقلال في التفكير إذ تتعرض للتفاصيل بدرجة كبيرة.

3. الاعتبارات العامة عند القيام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن الاعتبارات العامة التي يجب أن تؤخذ في الحسبان من قبل المدقق عند قيامه بفحص نظام الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي: 2

- بإمكان المراجع أن يجمع بين أي وسيلتين أو أكثر من الوسائل السابقة أو يجمع بين أي وسيلة وبين برنامج المراجعة؛
- يجب على المراجع قبل البدء في عملية الاستقصاء أن يجتمع بمساعديه المكلفين بالقيام بعملية التحري ويعين لهم الطريقة التي اختارها والأسباب التي دعت إلى اختيارها والعوامل والظروف الخاصة بالوحدة كما يطلب منهم أن يكون هدفهم من الاستقصاء هو التوصل للحكم على كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق من عدمه؛
- إن أي وسيلة يتبعها المدقق عند القيام بعملية الفحص لنظام الرقابة الداخلية ما هي إلا إجراءات، أما الجزء الأهم من الفحص فيتمثل في مقدرة المراجع على استعراض نتائج تلك الإجراءات واستخلاص الحكم الصحيح عن النظام المطبق؛

1 - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، للمرحلة الثالثة، قسم المحاسبة، الطبعة الأولى، ص 123.
2 - نفس المرجع أعلاه، ص ص 126-127.

- تستلزم عملية الفحص قيام المراجع بمقابلة ومناقشة الموظفين في الوحدة الخاضعة للفحص ولا يقتصر الأمر على كبار الموظفين بل ويشمل أيضا الصغار منهم المسؤولين عن تنفيذ العمليات ويراعي أن توجه الأسئلة إلى الموظف المختص غير منطقية فيراعي التحقق علميا من خطوات العمل الذي يقوم به ذلك الموظف.

5. مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يؤدي إلى ظهور بعض المشاكل لعلها:

- يتمثل الإشكال الأول في اختلاف المراجعين، في نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتوصل إليها. ويرجع هذا الاختلاف إلى عدة أسباب نذكر منها: اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم، فما يعتبر ملائما بالنسبة لأحدهم قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للآخر، استخدام طرق مختلفة للتقييم، وضع أولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية.
- عملية التقييم: وهذه المشكلة نابعة من عملية التقييم في حد ذاتها. ذلك لأن عملية التقييم تستنفذ جزءا كبيرا من الزمن، ولذلك يجد المراجع نفسه أمام معيارين:
- صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة: نتيجة للعلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات و خاصة عند التعمق في عمليات الفحص و الدراسة.

المحاضرة الثامنة: خصائص فعالية أو فشل نظام الرقابة الداخلية

حتى تتحقق الفاعلية في نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتضمن مجموعة من الخصائص تسمح له بأداء الدور المنوط به في تحسين وتفعيل السياسات التسييرية في المؤسسة، كما ويمكن أن لا يتمكن هذا النظام من ذلك وبالتالي يحكم عليه بالفشل بسبب وجود مجموعة من العوائق التي تحول دون تحقيق فعاليته. تهدف هذه المحاضرة إلى:

- إظهار الخصائص الأساسية لنظام رقابة داخلي سليم وفعال وتمكين الطالب من إدراكها.
- البحث في مسببات فشل نظام الرقابة الداخلية.
- تسليط الضوء على الدور المحوري للإدارة في الحكم على فعالية أو فشل نظام الرقابة الداخلية.

1. خصائص نظام الرقابة الداخلية.

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات التي من خلالها يمكن معرفة درجة الاعتماد عليه في المؤسسة، و نلخص أهم الخصائص فيما يلي:

- الملاءمة

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها و حجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط و غير معقد، و العكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم.

- المرونة

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل و التطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، و هذا حتى يمكن متابعة التغييرات و مواكبتها.

- مقارنة العائد بالتكاليف

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائدها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، و كلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، و بالتالي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عنصري العائد و التكاليف عند تصميم نظام الرقابة الداخلية.

- الفعالية

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد و متطور و قادر على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها و معالجتها بأسلوب علمي و بطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، و كذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة و أسرع وقت ممكن.

- الموضوعية

يقصد بها أن لا يكون نظام الرقابة الداخلية خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية، لأن الإدارات و الأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادرا على توفير معلومات صحيحة، دقيقة و كاملة عن الأداء و في الوقت المناسب و التأكد من مصادرها من خلال الوثائق و السجلات المحاسبية من جهة، و على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، و خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية و إيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.

2. مسؤولية الإدارة عن تحقيق فعالية الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية الفعالة هي مسؤولية كل فرد يعمل في المؤسسة و هي تدخل ضمن طبيعة وتوصيف عمل كل موظف داخل المؤسسة ولتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية فإن الأمر يستلزم تعاون أربعة أطراف كما يلي:

1.2. الإدارة: وتتضمن المدير التنفيذي و الإدارة العليا

- **المدير التنفيذي:** وهو يعتبر المسئول الأساسي و الذي يأخذ على عاتقه مسؤولية القيام بالنظام أكثر من أي شخص آخر ويضع أسلوب و اتجاه العمل بالشكل الذي يؤثر على سلامة و استقامة و إتباع الآداب و المعايير الأخلاقية للمهنة.

- **الإدارة العليا:** تقوم الإدارة العليا بتحديد مسؤولية إنشاء نظام الرقابة الداخلية محدد السياسات و الإجراءات و تحديد وظيفة ومسؤولية كل شخص داخل الوحدة التابع لها، وتقع الإدارة العليا تحت مسؤولية مجلس الإدارة .

2.2. مجلس الإدارة

يسعى مجلس الإدارة لتحديد أهداف موضوعية و يتكون من أعضاء لديهم القدرة على البحث والتدقيق، ولديهم أيضا معرفة كاملة بجميع أنشطة المؤسسة و بيئة الرقابة و تحديد الوقت اللازم لإنجاز المسؤوليات الموكلة إليهم.

ووجود مجلس إدارة قوي و قنوات اتصال فعالة ومراجعين داخليين مؤهلين و مراجعة داخلية ذات كفاءة تتمكن المؤسسة من توفير أفضل الوسائل لتحديد و تصحيح المشاكل.

3.2. المراجعين الداخليين

يقوم المراجع الداخلي بدور فعال للمنشأة، وتزداد فاعلية هذا الدور من خلال موقع إدارة المراجعة في الهيكل التنظيمي ومدى السلطة المخولة للمراجع الداخلي، و يتمثل دور المراجع الداخلي فيما يلي:

- التأكد من تطبيق النظم و السياسات و الإجراءات و الدورات المستندية(نظم الرقابة الداخلية)التي تحكم و تنظم العمل بالأنشطة المالية و الإدارية.
- التأكد من تطبيق نظم و سياسات و إجراءات شؤون العاملين في مجال التوظيف.
- التأكد من مدى كفاية نظام المعلومات في توفير البيانات الأساسية لمختلف المستويات الإدارية عند إتخاذ القرارات في حدود المسؤوليات و الصلاحيات.
- تقييم السياسات و إجراءات الدورة المستندية من حيث مدى ملاءمتها للعمل في مختلف الأنشطة.

3. عوامل فشل نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهم عوامل فشل نظام الرقابة الداخلية في ما يلي:

- **عدم الفهم:** من بين العوائق المتصدية في تصميم نظام الرقابة الداخلية، والذي يعتبر صعب التجاوز هو عائق عدم فهم النظام الرقابي من طرف مدير المؤسسة والعاملين بها.
- **الخوف من التكلفة:** وهو ناتج عن ظن المسؤولين أن الفصل بين المسؤوليات ينجز عنه مضاعفة عدد الموظفين، تعقد و تماطل في الإجراءات الإدارية...إلخ.
- **وجود السرية المهنية:** بعض المؤسسات تعتمد على السرية المهنية في عملها، أي أن هناك شخص واحد هو الذي يقوم إعداد كل الإجراءات في نفس الوقت مما يفسح المجال لعمليات التلاعب و الإختلاس.

المحاضرة التاسعة: الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية

أدت المعالجة الإلكترونية للبيانات إلى ضرورة وجود إجراءات رقابية جديدة وأساليب مراجعة جديدة تتفق معها ، فقد أثرت وتأثرت الأنظمة الرقابية إلى حد كبير باستعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وهذا ما سيتم الوقوف عليه من خلال هذه المحاضرة التي تهدف إلى:

- إدراك الطالب لمدى تأثير الأنظمة الرقابية كمفهوم وإطار بتكنولوجيا المعلومات والاتصال.
- تمكن الطالب من تحديد أهم إيجابيات وسلبيات التوجه نحو استعمال التكنولوجيا في البيئة الرقابية.
- التحكم في مصطلح الرقابة الإلكترونية الذي تبلور عن ارتباط باندماج بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال بمختلف الأعمال الرقابية التي تقوم بها المؤسسة.

1. مفهوم الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال

تعرف الرقابة الإلكترونية أو الرقابة الحاسوبية على انها اعتماد النظام الرقابي على استخدام الحاسوب في ممارسة العمليات الرقابية وذلك وفق برامج حاسوبية تعد خصيصا لهذا الغرض.¹

وفق للمفهوم الرقابة الإلكترونية هي عبارة عن استخدام الحاسوب بمختلف أدواته وتطبيقاته المعدة لذلك في عملية الرقابة على العمليات في المؤسسة.

يمكن تعريف الرقابة الإلكترونية أيضا على أنها استخدام مختلف الأساليب والوسائل الإلكترونية التي تسمح بإنشاء مجال يشعر فيه الموظف بأنه مراقب، ذلك بهدف الاشراف المباشر على الأعمال التي يقوم بها وتقييمها.²

بناء على التعريف أعلاه فالرقابة الإلكترونية هي القيام بإنشاء فضاء يشعر فيه الموظفون بأنهم مراقبون إلكترونيا.

هناك من يرى أن الرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات تقوم على استخدام الأنظمة المحوسبة لجمع، وتخزين، ومعالجة البيانات لتقييم نشاط العمال في مناصب العمل.

2. أثر بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال على أهداف الرقابة الداخلية

استخدام الحاسوب في مجال الرقابة والمتابعة أدى إلى التوسع في تحليل النتائج ووضع مؤشرات هامة تسمح بإمكانية التنبؤ وسرعة اكتشاف الانحرافات الفعلية التي أصبحت آنية نظر لتقليص الفارق الزمني بين التنفيذ والرقابة³، عموما لا تختلف أهداف الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات عنها في ظل التشغيل اليدوي والتي تتمثل في الآتي:

¹ احمد هاشم الصقال، دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد، منشور وزارة التجارة مكتب المفتش العام، ص:6، متوفر على الموقع:

http://www.nazaha.iq/%5Cpdf_up%5C1234%5Cph1.pdf, consulter le 17/10/2017, à 11 :50.

²Hamed Al-Rjoub, Electronic Monitoring : The Employees point of View, Journal of Social Science, Vol 4, No 3, 2008, p:190.

³رامز عزمي بدير، علاقة تكنولوجيا المعلومات بفعالية نظام الرقابة الداخلية في المصارف الوطنية – قطاع غزة-، مجلة الحكمة الاقتصادية، المجلد 2، العدد 4، بدون سنة، ص:7.

- سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات.
- المحافظة على الموجودات بطريقة سليمة والاطمئنان من كفاءة تشغيلها.
- مدي فعالية نظام الضبط الداخلي.
- مدي سلامة وفعالية الخطط وبيان مدي الالتزام بالسياسات والبرامج لتحقيق أهداف المؤسسة.
- تقويم الأداء وتقديم التوصيات والإرشادات للتطور إلى الأحسن.
- الاطمئنان على سلامة ودقة البيانات الداخلية والمعلومات الخارجية¹.

3. أساليب الرقابة الداخلية في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات

أساليب الرقابة في البيئة الإلكترونية تقسم وفق ما يلي:

- 1.3. الرقابة الإدارية: لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن تتضمن ما يلي:

1.1.3 الرقابة التنظيمية: هي تقسيم المهام داخل وخارج قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات، تدنية الأخطاء والمخالفات في ظل استخدام هذه النظم. وتتضمن الرقابة التنظيمية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية الإجراءات الآتية:

- فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسب،
- الفصل التام للمهام بين العاملين في قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل: محلي النظم، معدى البرامج، رقابة وصيانة نظام التشغيل.

- فصل المهام داخل الأقسام المستفيدة.

¹ابن عيشي بشير، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية دراسة ميدانية على شركات المساهمة لولاية بسكرة - الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، بدون سنة، ص: 69.

-جدولة العاملين بالنظام على أساس منتظم وأثناء الإجازات والعطلات المرضية.
-تناوب العاملين.

2.1.3. الرقابة على إعداد وتوثيق النظام: يسهم الإعداد والتوثيق الجيد لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات في تسهيل عملية مراجعته، حيث يقدم للمراجع المستندات التي تمثل سندا كافيا للمراجعة وتتمثل الرقابة على إعداد وتوثيق النظام فيما يلي:

-الرقابة على إعداد النظام: وهو بناء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسب، ويعمل بما يتفق مع مواصفات التشغيل المعيارية، ويمكن إختباره ومراجعته بصورة مرضية.

-الرقابة على توثيق النظام: يتضمن التوثيق السجلات، التقارير، أوراق العمل، وصف للنظام وبرامجه، خرائط التدفق، تعليمات التشغيل، والتي تساعد على وصف النظام والإجراءات المستخدمة لأغراض أداء مهام تشغيل البيانات.

-الرقابة على توزيع المخرجات.

-الرقابة الإدارية على أمن النظام: تتضمن مايلي:

-تحديد اهداف أمن النظام.

-تقدير الاحتمالات والتكاليف المرتبطة بمخاطر أمن تشغيل البيانات.

-إعداد خطة تضمن مستوى مقبولا من الأمن وبتكلفة مقبولة.

-تحديد المسؤوليات عن أمن النظام.

-إختبار إجراءات الرقابة على أمن النظام.

2.3. الرقابة التشغيلية

لتحقيق أهداف الرقابة التشغيلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، ينبغي أن تتضمن ما يلي:

1.2.3. الرقابة من خلال الوحدات الآلية والبرامج

من الضروري أن يكون لمعدي البرامج دورا إيجابيا في الرقابة على المعالجة الإلكترونية للبيانات، من خلال تقييم الوحدات الآلية والبرامج التي تحقق هذا الدور من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية التي يمكن تطبيقها على المعالجة الإلكترونية للبيانات من خلال كل من الوحدات الآلية والبرامج.

2.2.3. الرقابة من خلال الوحدات الآلية: تتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- فحص الحرف الزائد.
- فحص الأداء المزدوج.
- الفحص الإرتدادى.
- فحص الأجهزة.
- فحص الشرعية.
- إجراءات الرقابة على الوصول للنظام.
- 2الرقابة من خلال البرامج: ويمكن تقسيم الرقابة من خلال البرامج لتغطى الجوانب الأتية:
- التعامل مع الأخطاء.

-الحماية الذاتية.

3.3. الرقابة المحاسبية:

لم يتغير الهدف من الرقابة على المحاسبة بالرغم من إستخدام الحاسبات في تشغيل البيانات المحاسبية مما اقتضى وجود مجموعة من اجراءات الرقابة المحاسبية التي تتمثل في :

1.3.3. إجراءات الرقابة على إعداد البيانات

قصد بإعداد البيانات تجهيز وفحص والتصديق على المستندات الأصلية للعمليات، وهذه هي وظيفة الأقسام المستفيدة، والهدف الرقابة المحاسبية على إعداد البيانات إلى التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسب، وذلك بالعمل على منع الأخطاء والمخالفات أو إكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها كما يلي:

- إجراءات منع الأخطاء والمخالفات: تتمثل إجراءات الرقابة المحاسبية التي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات عند إعداد البيانات في الآتي:

-الإجراءات المكتوبة لأقسام المستفيدة.

-التصميم الجيد للمستندات الأصلية.

-ترقيم المستندات الأصلية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى تدنية احتمال فقد المستندات أو سيانها.

-التوقيع المزدوج على المستندات الأصلية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى تدنية احتمال تشغيل عمليات.

-إجراءات إكتشاف الأخطاء والمخالفات: وتتمثل فيما يلي:

-استخدام إجراءات رقابة المجموعات مثل الإجماليات الرقابية لأرقام وكميات العمليات، بهدف إكتشاف أي تعديل في البيانات أثناء إعدادها إدخالها وتشغيلها.

-قيام المستفيدين بإجراء الفحص اليدوي للبيانات.

-إجراءات الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات: تتمثل فيما يلي:

-إجراءات تصحيح الأخطاء.

-تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء والمخالفات في المستندات الأصلية وتصحيحها.

2.3.3. إجراءات الرقابة على المدخلات

توجد طريقتان لإدخال البيانات هما طريقة الإدخال الجماعي، وطريقة الإدخال الفوري للبيانات وفي ظل الطريقة الأولى يتم تجميع البيانات من المستندات الأصلية، وتصحيحها ونقلها على وسائل يمكن قراءتها بواسطة الحاسوب، ثم يتم إدخالها للحاسب في مجموعات. أما في ظل طريقة الإدخال الفوري فتكون الوحدات الطرفية على اتصال مباشر بالحاسب، حيث يتم إدخال العمليات للحاسب بمجرد الإنتهاء منها. وتختلف إجراءات الرقابة المحاسبية في ظل الإدخال الجماعي للبيانات عنها في ظل الإدخال الفوري وذلك كما يلي:

-إجراءات الرقابة على الإدخال الجماعي للبيانات: تلعب إجراءات الرقابة المحاسبية على الإعداد والإدخال الجماعي للبيانات دورا هاما في منع أخطاء ومخالفات الحاسبات، او إكتشافها او الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها.

- إجراءات الرقابة على الإدخال الفوري للبيانات: في ظل النظم الفورية يتم إدخال البيانات مباشرة للحاسب من خلال الوحدات الطرفية، وذلك دون الحاجة إلى الإعداد الجماعي لها، لذا فإن الإدخال الفوري للبيانات يحتاج إلى مدخل رقابي يختلف عن ذلك المستخدم في ظل الإدخال الجماعي للبيانات. وتهدف إجراءات الرقابة المحاسبية المستخدمة في ظل الإدخال الفوري للبيانات، إلى تحقيق ثلاثة أهداف هي منع الأخطاء والمخالفات أو إكتشافها أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها.

3.3.3. إجراءات الرقابة على تشغيل البيانات

يعتبر التشغيل وظيفية داخلية يقوم بها الحاسب، وذلك وفقا لأوامر برامج التشغيل، ويتضمن التشغيل واحدا من أكثر العمليات الأتية: إجراء العمليات الحاسبية، عقد المقارنات، التلخيص، تحديث الملفات، صيانة الملفات، الإستفهام، التحقق من صحة البيانات، وتصحيح الأخطاء.

4.3.3. إجراءات الرقابة على المخرجات

قد تكون مخرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن للحاسب قراءته، أو في صورة مطبوعة، ويمكن التغلب على مخاطر المخرجات من مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

-إجراءات مجموعة الرقابة:

-فحص مخرجات كافة التطبيقات.

-مقارنة عمليات التشغيل بسجلات عمليات المدخلات.

-التحقق من مدى توافق الإجماليات الرقابية للتشغيل مع تلك التي إعدادها قبل التشغيل، وتقصى اسباب الإختلاف إن وجدت.

-إجراءات المستخدمين: ينبغي عل الأقسام المستفيدة أن تفحص بعناية كافة المخرجات التي يتم استلامها، وذلك بإجراء الإختبارات اللازمة للتحقق من مدى دقتها.

-إجراءات تصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادة تسليمها.

-تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت فى المخرجات وكيفية تصحيحها.

4. مخاطر استخدام بيئة تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية

هناك العديد من العيوب والمخاطر الناتج عن استخدام الحاسوب الآلي في الرقابة الداخلية لكن يمكن أن نلخص الأهم منها على النحو التالي:

1.4. المشكلات المتعلقة بالبرامج Software: تنشأ هذه المشكلات من جراء أخطاء في صياغة البرامج وتصميمها أو عدم استكمال التعديلات على البرامج أو بسبب أخطاء عدم مرونة البرامج.

2.4. المشكلات المتعلقة بالأجهزة Hardware: ترتبط هذه المشاكل بتقادم الأجهزة وعدم كفاءة الصيانة لها.

3.4. المشكلات المتعلقة بنقل البيانات (المدخلات): من أهم المشاكل التي تنتج عن نقل البيانات نجد أخطاء الموظفين وخلل الأجهزة، الغش والتلاعب، الخطأ في خطوط الاتصال والقوة الكهربائية.

4.4. المشكلات المتعلقة بتشغيل البيانات: من أهم هذه المشكلات سوء عملية تخطيط التشغيل، عدم توفر قطع الغيار، عدم وضع معايير لأساليب التشغيل، سوء الرقابة والإشراف على التشغيل، تعطيل استمرار أداء الخدمات.

5.4. المشكلات المتعلقة بنقل المعلومات (مخرجات): لعل أهم المشكلات في هذا الصدد صعوبة قراءة المعلومات المطبوعة على الأسطوانات، عدم إعداد الملخصات لبعض بنود البيانات، عدم تسجيل أرصدة الحسابات.¹

6.4. مشكلة العاملين في نظم المعلومات المحاسبية: يؤدي نقص الخبرة من طرف العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى الوقوع في أخطاء التشغيل، أو الفشل في تخزين واسترجاع البيانات، أو عدم القدرة على اكتشاف جرائم الحاسوب، أو إمكانية وصول العاملين إلى المعلومات بطريقة غير مصرحة بفضل احتفاظهم بكلمات السر بالرغم من نقلهم إلى مواقع أخرى، مع إمكانية التسبب في انتشار الفيروسات.²

7.4. المشكلات المتعلقة بالرقابة على الحاسب الإلكتروني: ترتبط هذه المشكلات بالسرعة وتواتر البيانات بالسرية العالية، وصعوبة بقاء البيانات في الملفات بصورة دائمة لاحتمالات حدوث خلل في الملفات.

8.4. المشكلات المتعلقة بتدقيق الحاسوب: يواجه المدقق عند استخدام الحاسب الإلكتروني في عملية التدقيق تجاهل وسائل الرقابة على معالجة البيانات المصممة لاختبار بعض الحالات.³

5. تكنولوجيا المعلومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية

يتلخص أثر بيئة تكنولوجيا المعلومات على مكونات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1.5. أثر بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال على البيئة الرقابية

يمكن إبراز أهم تأثيرات تكنولوجيا المعلومات على البيئة الرقابية بما يلي:

¹ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 1، 2011، ص-ص: 181-182.

²كرمود سهام، مرجع سبق ذكره، ص: 142.

³ثامر محمد مهدي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 183-184.

- الرقابة العامة: تؤثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مجال الرقابة العامة المتعلقة ببيئة الحاسوب المطبقة حالياً وما تم معالجته، وتؤثر على كفاءة المنظمة بشكل عام بتوفير الأمان، وتطوير الأنظمة وصيانتها وتغيير أسلوب الرقابة.
- الرقابة على التطبيقات: وتصمم لاكتشاف أو منع أو تصحيح الأخطاء.¹

2.5. أثر بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال على عملية تقييم وتحليل المخاطر:

تقوم عملية تقييم المخاطر في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال على تحديد البيانات الحرجة أو الحساسة وتحديد الأشخاص الذين لديهم الصلاحيات بالدخول إلى البيانات، وتقويم تكامل الأنظمة وثباتها، وتدقيق توثيق وملكية تلك الأنظمة، كما تقوم على تقييم السياسات والإجراءات المتعلقة بالموظفين، وأخيراً العمل على اختيار نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى هذا المخاطر التي يجب التركيز عليها عند تقييم المخاطر في بيئة التشغيل الإلكتروني تتمثل على العموم في:

- تحديد المخاطر التي قد تسبب الضعف أو الاختلال أو الخسارة النقدية في الأنشطة الأساسية للمؤسسة.
- تحديد مخاطر الخسارة بما في ذلك مخاطر التوظيف والأصول والتي يعبر عنها نقدياً.
- تحديد التهديدات الناتجة من احتمال حدوث المخاطر والتي يعبر عنها خلال السنة.
- تحديد كفاءة التكلفة إما باستخدام معدل العائد على الاستثمار أو باستخدام تكلفة المنفعة.²

3.5. أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على أنشطة الرقابة

¹عطا الله أحمد سويلم الحسبان، 2009، مرجع سبق ذكره، ص-ص:60-61.
²Suliman Hussein Al-Bashtawi, Determinants of Auditing Electronic Accounting Information Systems. A case Study In the Jordanian Commercial Banks, European Scientific Journal, Vol 9, No 10, April 2013, P:78.

تشير أنشطة الرقابة إلى مختلف السياسات التي تساعد على التأكد من أن الإجراءات التي تحددها الإدارة عند الضرورة لمعالجة المخاطر التي يمكن أن تتحقق يتم تنفيذها لتحقيق أهداف المؤسسة بفعالية، وبصفة عامة هناك مجموعتان من أنشطة المراقبة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات تتمثل في الرقابة العامة، والرقابة على التطبيقات.¹

ومن بين أهم الأنشطة ذات العلاقة ببيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال والتي يجب التركيز عليها من طرف المؤسسة: الرقابة على معالجة البيانات، الرقابة المادية على الأصول الحساسة، الرقابة على فصل الصلاحيات، الرقابة على التسجيل المناسب للصفقات في الوقت المناسب والرقابة على التوثيق لها.²

¹Manal Nour El Din El Safty, Auditing in Electronic Environments From an Actor-Network Theory Perspective : Case of Egypt, Thesis Submitted For the Degree of Doctor of Philosophy, specialty Accounting, university Of Hull, 2009, P- P: 43-44.

²عطا الله أحمد سويلم الحسبان، 2009، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

المحاضرة العاشرة: تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات

تغير مسار وإجراءات الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات يفرض على مستعملي والأطراف ذوو العلاقة بالنظام ضرورة البحث عن أساليب الكترونية ملائمة لتقييمه، وهو ما يقع على عاتق المدقق الداخلي أو الخارجي للمؤسسة. نهدف من خلال هذه المحاضرة إلى:

- تمكين الطالب من إدراك التغيرات التي تحدث على مسار تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- إبراز الأثر الإيجابي والسلبى لأنظمة التقييم الخبيرة للرقابة الداخلية على تحقيق أهدافها.

عند دراسة المدقق وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية عليه أن يختار الأسلوب الملائم لدراسة نظام الرقابة وتقييمه على النحو الآتي:

يتم تقسيم النظام الكلى إلى عدد من الأقسام الأساسية لكي يلم المدقق بتدفق العمليات داخل النظام المحاسبى والتي يطلق عليها دورات العمليات. وعلى الرغم من أن دورات العمليات تختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة موضوع التدقيق، إلا أنه توجد ثلاث دورات عامة تشمل كافة عمليات أي منشأة، وهذه الدورات هي دورة الإيرادات، دورة تكلفة المبيعات، ودورة التمويل. ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية في أنظمة *EDP تكون معقدة وتمر بمجموعة من المراحل المتمثلة .

1. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

وتتمثل هذه المراحل في:

1. إعداد الفحص الأولي لنظام الرقابة الداخلية

Electronic Data Processing (EDP) * (معالجة البيانات إلكترونيا): تقوم هذه الطريقة على جمع وتبويب وتخزين وتحليل واسترجاع البيانات التي تقوم عليها المؤسسة بالاعتماد على الأدوات المختلفة التي توفرها تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

على المدقق القيام على شكل واسع ومعمق بما يكفي لتحديد عناصر الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها، لذلك يتم فحص البيانات المعالجة إلكترونياً ويدوياً في النظام المحاسبي بإتباع الخطوات المستخدمة في الفحص المبدئي في النظام اليدوي بالشكل التالي:

1.1. من أجل الحصول على فهم للعمليات يقوم المدقق بما يلي: فحص بعض البيانات المصدرية، تحديد كيفية تحويل البيانات إلى شكل تقرأه الآلات في نظام إدخال الدفعات وتحديد إدخال البيانات إلى وسيلة الإدخال المرئية في نظم الإدخال على الخط، تحديد الملفات الرئيسية المستخدمة وكيفية تصحيح الأخطاء في النظام.

2.1. من أجل تحديد مدى الاعتماد على البيانات المعالجة إلكترونياً EDPI في كل تطبيق محاسبي هام، يستطيع ضمن عدة أشياء أن يؤدي ما يلي: يلاحظ أشكال العمليات التي تم تشغيلها، ويحدد تدفق العمليات التي تشمل أنشطة تشغيل البيانات إلكترونياً أو العمليات المشغلة يدوياً.

3.1. من أجل الحصول على فهم للهيكل الأساسي لعناصر الرقابة الداخلية يقوم المدقق بتأدية ما يلي: تحديد عناصر الرقابة الموجودة في النظام، وتحديد العناصر الرقابية التي تكون يدوية والعناصر التي تكون ضمن تشغيل البيانات إلكترونياً، وخلال هذه المرحلة من الفحص يجب على المدقق أن يحدد العناصر الرقابية العامة والتطبيقية التي تعمل على تحقيق الهدف، كما يجب على المدقق أيضاً أن يحدد مدى اتساع توثيق النظام وتغيرات الكمبيوتر، والقيود على عمليات الوصول إلى ملفات وبرامج الكمبيوتر، فإذا كانت عناصر الرقابة العامة ليست كفاء على المدقق بالاستمرار في عملية الرقابة والفحص.

2. الفحص الأولي: عند القيام بتحديد الفحص المبدئي فإن المدقق يقرر الاعتماد على عناصر الرقابة في معالجة البيانات إلكترونياً بهدف التقليل من اختبارات التحقيق.

3. اتمام الفحص في العناصر المنفردة (الرقابة العامة والتطبيقية): يتم بناء الثقة في عناصر الرقابة وعلى أساسها يتم عمل الفحص التفصيلي بواسطة فحص المستندات والمقابلة الشخصية والملاحظات، ويستطيع المدقق تقسيم عملية الفحص إلى فحص عناصر الرقابة العامة والتطبيقية

4. **تقييم مبدئي لفعالية عناصر رقابة معالجة البيانات إلكترونياً:** لتحديد درجة الثقة في كل عنصر رقابي، ففي حالة ضعف عناصر الرقابة، تستبدل باختبارات التحقق.

5. **إتمام اختبارات التطابق في عناصر رقابة معالجة البيانات إلكترونياً:** تحتاج هذه المرحلة إلى الاسئلة والملاحظات للتأكد من مدى تتبع وتنفيذ الفصل بين الواجبات كما هو محدد من قبل.

6. **إعداد تقييم عناصر الرقابة:** إذا كانت اختبارات التطابق تعطي الثقة فإن إعادة التقييم يكون هو نفسه الذي يتم في نهاية عمل الفحص، أما إذا أوضحت الاختبارات أن بعض العناصر الرقابية لا تؤدي هدفها فقد تتغير عملية إعادة تقييم هذه الرقابة ولا يتم تقليل اختبارات التحقيق.

7. **إتمام اختبارات التحقق وإعداد البدائل المناسبة:** التأكد من تتبع إجراءات الرقابة الضرورية بشكل كافي.

8. **توثيق فحص وتقييم عناصر رقابة ومعالجة البيانات إلكترونياً:** تشمل عملية التوثيق بعض العناصر مثل الشرح الكلامي المختصر، خرائط التدفق، شرح عناصر الرقابة في بيئة المعالجة الإلكترونية، الاستقصاءات، ومطبوعات ومخرجات الكمبيوتر، اما شكل هذه العناصر يعتمد على الحكم الشخصي للمدقق، بهدف تحديد تأثير ذلك على طبيعة وتوقيت واتساع إجراءات التدقيق.¹

2. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية آلياً

هناك أساليب تقليدية واخرى قائمة على استخدام الحاسبات - ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:

1- **جدول المخاطر وإجراءات الرقابة:** يعتبر هذا الأسلوب من قبيل الأساليب الفعالة في التحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، في منع أو إكتشاف الأخطاء والمخالفات

¹إيمان العماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، تخصص مالية ومحاسبة، 2017، ص-ص: 124-127.

عند كل نقطة من نقاط التشغيل(الإدخال، التشغيل، الإخراج). (وبموجب هذا الأسلوب يتم تصميم جدول يربط بين الإجراءات الرقابية والمخاطر، حيث على المدقق أن يحدد المخاطر عند كل نقطة من نقاط التشغيل، ثم يحدد إجراءات الرقابة الداخلية القائمة عند كل نقطة من النقاط ويحدد مدى فعاليتها في التغلب على هذه المخاطر، ومن هنا يصل إلى تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية القائم.

ويتميز هذا الأسلوب بأنه يمكن للمدققين-خاصة في ظل نظم التشغيل البسيطة-من تنفيذ عملية التدقيق دون الحاجة إلى أخصائي حاسبات، أما في ظل نظم التشغيل الأكثر تعقيدا، فإن المدقق يكون في حاجة لمساعدة أخصائي حاسبات، وذلك للاستفادة من خبرته في تصميم جدول المخاطر وإجراءات الرقابة، كما يخدم وجود أخصائي حاسبات بين أعضاء فريق التدقيق في الحصول على المعلومات الأساسية والضرورية عن النظام، والتي تسهم في الفهم والتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية.

2- نموذج الرقابة الداخلية: مع التقدم الكبير في مجال برامج الذكاء الصناعي ظهر أسلوب، نموذج الرقابة الداخلية"وهو أحد نظم القرارات القائمة على القواعد الشرطية". وهذا الأسلوب ماهو إلا مجموعة من برامج الحاسبات التي تمكن المراجع من استخدام قدرات الحاسب في تصميم نموذج لنظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، واستخدام القدرات الاستفهامية لهذا الأسلوب في تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية. وهذا يعنى أن

التطبيق العملى لهذا الأسلوب يتم على مرحلتين الأولى: تصميم أو وصف نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، والثانية: تقييم النموذج الناتج باستخدام القدرات الاستفهامية لبرامج أسلوب"نموذج الرقابة الداخلية".

3-النموذج الحسابى:يتضمن هذا النموذج قاعدة معرفة تحوى خبرة مجموعة من المدققين الخبراء فى مجال تقييم الرقابة الداخلية، وأنه يمكن تعظيم المنفعة المتوقعة إذا تم ربطه بأسلوب"نموذج الرقابة الداخلية". "وقد قام ومن أجل تصميمه تم الأتى , Meservy : Bailey and Johnson بتصميم هذا النموذج كل من

-ملاحظة عينة صغيرة من المدققين ذوى الخبرة عند تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.

-إجراء مقابلات مكثفة مع واحد من هؤلاء المدققين، بغرض زيادة مستوى الفهم للعمليات التى يؤديها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

-صياغة العمليات التى يؤديها المراجع الخبير عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية فى شكل نموذج حسابى، ولقد تم صياغة هذا النموذج فى حوالى 300 قاعدة شرطية. وتم إختبار صلاحيته من خلال اختبار جودة عمليات التقييم التى يؤديها، واختبار مدى كفاية وملاءمة ودقة مخرجاته.

4- محلل الرقابة الداخلية: هو نموذج أولى لنظام خبرة يساعد المراجع على تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لدورة الإيراد، ويتمثل الهدف الرئيسي فى الحكم على جودة إجراءات الرقابة المحاسبية، ويتضمن مجموعة من الأهداف الفرعية ذات المستويات الأقل، والتى تغطى فى النهاية كافة إجراءات الرقابة المحاسبية على موضوع التقييم. وقد تم إعداد هذا النظام إستنادا إلى مجموعة من البرامج الجاهزة المتخصصة فى دعم عملية بناء قواعد المعرفة لنظم الخبرة.

5-نظام الخبرة الخاص بتدقيق فى نظم تشغيل الإلكترونى للبيانات: يهدف هذا النظام إلى مساعدة أخصائى مراجعة الحسابات، فى بناء أحكامهم لأجل إمكانية الإعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية ببيئة النظم ولأغراض بنائه تم فحص Hansen and Messier المتقدمة للحسابات، وقام ببناء هذا النظام كل من الكتابات الحالية لشركات المراجعة الثمانية بالولايات المتحدة الأمريكية، والتى تتضمن أوراق مراجعة فعلية خاصة بتدقيق نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات، وتم إجراء مقابلات شخصية مع مجموعة من أخصائى مدققى الحسابات لخمس من هذه الشركات. ثم إتباع الخطوات التالية:

-إجراء تجربة شفوية على ثلاثة من المدققين المتخصصين فى مجال تدقيق نظم التشغيل الإلكترونى للبيانات، وذلك بهدف الوقوف على سلوك إتخاذ القرار لهؤلاء المتخصصين وتحديد قواعد القرار التى تتلاءم مع قاعدة نظام الخبرة المقترح.

-تحديد البرامج الملائمة للمشكلة)تقييم نظام الرقابة الداخلية (حيث تم الإستعانة ببرامج لغة النصيحة/الخبير، وتتضمن هذه البرامج مكونين رئيسيين هما قاعدة المعرفة وأداة الإستدلال.

-إعداد نموذج أولى لنظام الخبرة المقترح، وقد تضمن هذا النموذج الأولى 60 قاعدة قرار وهدف وحيد يتمثل في التحقق من إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

وعليه، فالمعالجة الكترونية للبيانات المحاسبية قد أدت إلى ظهور العديد من المشاكل مثل: اختفاء السجلات المادية، العاملين بنظم المعلومات، عدم وجود سند جيد للمراجعة. وهذه المشاكل قد أدت بدورها إلى زيادة فرص ارتكاب جرائم الغش وفيروسات الحاسبات وصعوبة اكتشافها، وتزداد حدة هذه الجرائم في البيئة المفتقرة لمقومات النظام الجيد للرقابة.

وفي ظل نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية تم وضع ثلاثة نظم فرعية للرقابة هي: الرقابة الإدارية والرقابة التشغيلية، الرقابة المحاسبية، والتي تتكامل في إطار عام لتحقيق الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية وهو منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها وتدنيها. كما أن استخدام الحاسبات في النظم المحاسبية قد طور من إجراءات وأساليب التدقيق بما يتماشى مع التطور في هذه النظم، من أجل تقييم نظام الرقابة ومعرفة كافة أوجه القصور فيه.

المحاضرة الحادية عشر : نظام الرقابة الداخلي العملي (مجالات الرقابة الداخلية)

يشتمل نظام الرقابة الداخلية على جل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، شراء، بيع، استثمار، الموارد البشرية، فهو نظام يعمل على تحديد الإجراءات الرقابية الملائمة لإنجاز مختلف الأنشطة العملياتية في المؤسسة بالكفاءة المطلوبة، نسعى من خلال هذه المحاضرة إلى:

- تبيان المراحل الضرورية لكل دورة من الدورات العملياتية للمؤسسة، وضرورة فهم الطالب لها.
- تتبع الإجراءات الرقابية لكل دورة حتى يتحكم الطالب في مختلف مفاهيم وإجراءات مجالات الرقابة الداخلية.

1. إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية

وهي تشمل بدورها إجراءات لحماية المقبوضات و أخرى لحماية المدفوعات.

1.1. إجراءات الرقابة على المقبوضات النقدية: لحماية النقدية يجب مراعاة ما يلي:

تجميع التحصيلات النقدية في مكان محدد وتخصيص سجل لها، حصول العملاء على إيصالات مدفوعة، إيضاح الحسابات المتأخرة منذ فترة، فصل مهام أمين الصندوق عن الواجبات المحاسبية و تأمينه، تظهير الشيكات باسم المؤسسة و تضاف إلى رصيدها، الترحيل إلى حساب العملاء و مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية الخاصة بالمقبوضات النقدية.

- إجراءات الرقابة على المدفوعات النقدية: لحماية المدفوعات يجب مراعاة ما يلي:

فحص جميع النفقات و الوثائق بواسطة المسؤولين عن ذلك، إلغاء المستندات المؤدية للدفع بعد التوقيع على الشيك لمنع استخدامها مرة أخرى، الدفع بواسطة الشيكات التي يجب توقيعها و الاحتفاظ بها، اثبات العمليات الخاصة بالدفع في دفتر اليومية بمجرد الدفع و مؤدية بمستندات مع مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية للمدفوعات، فحص الفواتير و جرد الصندوق الذي يقوم به شخص يعمل في المؤسسة وبحضور أمين الصندوق بمقارنة الأرصدة، القيام بالمقارنة البنكية.

2. إجراءات الرقابة على المشتريات

تبدأ دورة الشراء بأمر بالشراء الصادر عن إدارة المشتريات ويحرر بعد استلام طلب مكتوب من إدارة الإنتاج إلى المواد المطلوبة.

-**طلب الشراء:**يكشف الحاجة إلى الشراء أمين المخازن أو رؤساء الأقسام الإنتاجية في حالة وصول الأصناف إلى الحد الأدنى طبقا لرصيد بطاقة الصنف، ويحرر طلب الشراء كتابيا من إدارة المخازن وترسل النسخة الأصلية إلى إدارة المشتريات و نسخة يحتفظ بها على مستوى إدارة المخازن.

-**أمر الشراء:**تتولى إدارة المشتريات بفحص طلب الشراء ثم الاتصال بالموردين للاتفاق مع أنسبهم،بعدها تقوم بتحرير أمر الشراء من طرف شخص مسئول بخمس نسخ،الأصل يرسل إلى المورد،ونسخة إلى المخزن،وأخرى إلى إدارة مراقبة الإنتاج وأخرى إلى إدارة البضاعة الداخلية،وصورة إلى مصلحة المحاسبة.

- **استلام البضاعة:**تقوم إدارة البوابة بإدخال البضاعة بمقارنتها مع إشعار الإرسال الذي يحمله وكيل الشخص ثم يفحص قسم الفحص البضاعة ومطابقتها لأمر الشراء ثم يعد وصل الاستلام الذي يرسل إلى إدارة المشتريات ونسخة إلى مخازن مع البضاعة،وأخرى إلى مصلحة المحاسبة،وأخرى يحتفظ بها.

- **التسجيل المحاسبي:**عند وصول الفاتورة إلى إدارة المشتريات،تقوم بمطابقتها مع أمر الشراء،ووصل الاستلام،ثم ترسلها إلى مصلحة المحاسبة لتسجيلها وترسل نسخة أخرى إلى الخزينة من أجل دفعها.

3. إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات

تمر عملية الرقابة على المبيعات بالمراحل التالية:

-طلب الشراء المستلم

تبدأ عملية البيع باستلام المصلحة التجارية طلب الشراء من العميل،والتي تقوم بعدها بدراسة وضعية هذا العميل خصوصا إذا لم يكن معروف لدى المؤسسة،ثم الاتفاق على مواصفات البضاعة وشروط التسديد،وبعد الموافقة على طلب الشراء تقوم المصلحة التجارية

بإعداد مذكرة البيع تتضمن كل المعلومات المتعلقة بالزبون، ونوع البضاعة و الكمية المطلوبة وتاريخ إرسالها، وتعد من ثلاث نسخ: الأصلية ترسل إلى أمين المخزن، والثانية إلى إدارة التسليم، والثالثة تبقى بالمصلحة التجارية.

-تسليم البضاعة

بناء على مذكرة البيع المستلمة تقوم إدارة المخازن بإعداد وصل التسليم لتسجيل اليومية، وعند خروج البضاعة تسجل على بطاقة الصنف التي تظهر تاريخ والكمية الخارجة وتحديد الرصيد و تستخدم للمقارنة مع قوائم الجرد وحسابات المخازن، كما يجب أن يوقع العميل أو الناقل المتعهد على استلام البضاعة.

-الفوترة

قبل إعداد الفواتير تفحص المستندات الخاصة بالبيع للتأكد من اعتماد البيع الائتماني، بعدها تعد الفاتورة حسب الأسعار المحددة، ويجب أن تتضمن بيانات العميل، ثم ترسل الأصل إلى العميل وصورة إلى مصلحة المحاسبة وأخرى يحتفظ بها.

-التسجيل المحاسبي

تسجل مصلحة المحاسبة عملية البيع بعد تأكدها من مستندات البيع، ثم يقوم العميل بالدفع لدى الخزينة التي تسلمه وصل يثبت ذلك، ونسخة لمصلحة المحاسبة لتسجيلها.

4. إجراءات الرقابة على المخزونات

وتتم الرقابة على المخزونات وفق المراحل الآتية:

-**وظيفة الاستلام:** تقوم بهذه الوظيفة مصلحة مستقلة عن إدارة المخازن التي تعتبر المسؤولة الأولى عن استلام البضاعة وفحصها وهي التي تقوم بإعداد وصل الاستلام، وبعد ذلك تحولها إلى المخازن مع نسخة من وصل الاستلام.

-**التخزين:** يتولى أمين المخزن استقبال البضاعة و مقارنتها مع وصل الاستلام وأمر الشراء، ثم يقوم بإدخالها إلى المخزن وإشعار مصلحة المحاسبة بذلك.

-**الصرف:** يجب على أمين المخزن أن يحصل على أمر صرف قبل أي عملية صرف من الإدارة المسؤولة، ويحرر أمر للصراف من ثلاث نسخ: الأولى: يحتفظ بها في الإدارة المسؤولة، الثانية: ترسل إلى أمين المخزن و الثالثة: ترسل إلى مصلحة المحاسبة للتسجيل.

-**الإنتاج:** تتطلب الإجراءات الرقابية في هذه المرحلة سرعة إبلاغ مصلحة المحاسبة بكل الوحدات التامة وحتى المهملات لتقييمها وتسجيلها دفترياً.

-**التسجيل المحاسبي:** تتولى إدارة المحاسبة مهمة تسجيل كل تحركات المخزون، وأيضاً عملية الجرد في الفترات المحاسبية، إضافة إلى التسجيلات المحاسبية يجب مسك سجلات أخرى هي:

– **بطاقة المخزون:** ترفق بكل صنف من المخزون ويسجل عليها أمين المخزن الكميات الداخلة و الخارجة و الرصيد المتبقي للمخزون.

-**سجلات الجرد:** وهي التي تعبر عن الحد الأدنى و الأعلى للمخزون، كما أنها تحاسب أمناء المخازن والمسؤولين عن الاستلام، وعن الإنتاج عن أي فرق بين الرصيد الحقيقي و الرصيد المحاسبي.

5. إجراءات الرقابة على الاستثمارات

تنقسم إجراءات الرقابة على الاستثمارات إلى إجراءات إدارية تقنية، وأخرى محاسبية يمكن توضيحها في ما يلي:

1.5. إجراءات الرقابة الإدارية على الاستثمارات

تمر إجراءات الرقابة الإدارية على الاستثمارات بما يلي:

- **عملية الشراء** : من أجل ضمان أن تتم عملية الشراء بشكل صحيح ينبغي توفر الآتي:

- استخدام أساليب إعداد الموازنات الرأسمالية حيث من خلالها يتم تقدير احتياجات المؤسسة و ضمان التمويل اللازم لها.

- الفصل بشكل جيد بين وظيفة إعتداد الإحتياجات من الإستثمارات ووظيفة حيازتها.

- إعتداد الإستثمارات ذات القيمة الكبيرة من طرف الإدارة العليا.

- تحديد الأشخاص الذين لديهم صلاحيات اعتماد جميع العمليات المتعلقة بالإستثمارات من الشراء.

- وضع إجراءات واضحة فيما يخص التفرقة بين النفقات الإيرادية والإستثمارية ، وهذا من خلال تحديد المبالغ الأعلى لنفقات التي يمكن إعتبارها مصاريف إيرادية والتي يمكن إعتبارها مصاريف إستثمارية، حيث يختلف هذا من مؤسسة إلى أخرى على أساس حجم المؤسسة، وطبيعتها، وهذا ضمن إحترام مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها.

- **عملية الاستلام** : ويتطلب خلالها:

- الفصل بين وظيفة إستلام الإستثمارات وتسجيلها.

- وجود إجراءات واضحة فيما يخص إختيار موردي الإستثمارات.

- الفصل بين الموظفين الذين لهم الحق في إعداد دفتر الشروط الخاص بكل إستثمار والموظفين الذين لهم الحق في إختيار الموردين.

- تحديد الوثائق الداخلية والخارجية المرتبطة بإعتداد عملية الشراء وتسليم الإستثمار.

- تحديد إجراءات واضحة من أجل إستلام الإستثمارات.

2.5. **إجراءات الرقابة المحاسبية على الإستثمارات** : يرتبط الإستثمار بالعديد من العمليات التي لها أثر على المركز المالي للمؤسسة مما يستوجب متابعتها ومن بين الإجراءات ما يلي :

-التحديد الدقيق لسياسات المحاسبية المتابعة في المؤسسة الخاصة بالإستثمارات؛

- وضع إجراءات من أجل التقييم المستمر لتلك السياسات والتأكد من مدى صلاحيتها لإحتياجات المؤسسة ولطبيعة الإستثمارات فيها؛
- توفير المستندات والوثائق والدفاتر من أجل تأطير كل العمليات والأحداث التي قد يتعرض لها الإستثمار؛ وضع إجراءات واضحة فيما يخص تحديد تكاليف حيازة الإستثمار؛
- وضع دليل محاسبي واضح فيما يخص العمليات المرتبطة بالإستثمارات؛
- الفصل بين وظيفة تسجيل الإستثمارات وتسييرها وبين الموظف المسؤول عن التسجيل المحاسبي؛
- وضع دليل واضح فيما يخص طرق الإهلاك التي تتبناها المؤسسة، ومؤشرات تدني القيمة وإجراءات قياسها وإعتمادها.
- إجراءات من أجل متابعة الإلتزامات وحقوق الموردين والمحاسبة عليها وتسديدها وفقاً لما تقتضيه إجراءات التعامل مع الموردين وقواعد التسديد التي تعتمدها الإدارة؛ -
- متابعة دقيقة لعمليات الجرد وتسويات الحسابات المرتبطة بالمؤ و نات؛
- وضع إجراءات من أجل التأكد من التقدير السليم للعمر الانتاجي للإستثمار، والقيمة الباقية و مصاريف التخلص من الإستثمار؛
- إجراءات تسمح بالتأكد من التسجيل المحاسبي للإهلاكات، وقيمة التدني، والتفرقة بين مصاريف الصيانة الإيرادية والصيانة التي تزيد من قيمة الإستثمار وهذا حسب ما تنص عليه معايير المحاسبة في هذه النقطة، بالإضافة إلى إجراءات تضمن التسجيل المحاسبي لعمليات التخلص أو التنازل عن الاستثمارات.

6. إجراءات الرقابة الداخلية لوظائف الموارد البشرية

تنقسم إجراءات الرقابة الداخلية وفق دورة الموارد البشرية التي تبدأ من التوظيف إلى غاية احتساب الأجر وتسديده، ويمكن توضيحها في ما يلي:

1.6. إجراءات الرقابة الداخلية على التوظيف : تعتبر عملية التوظيف عملية مهمة في المؤسسة فعلى أساسها يتم تحديد و إنتقاء الموظفين الأكفاء لصالح المؤسسة ولهذا فإن إجراءات الرقابة الداخلية يجب أن تأخذ بعين الإعتبار ما يلي :

-التأكد من عملية التوظيف تعبر فعلا عن الإحتياجات حقيقة للمؤسسة ويتم هذا من خلال وجود هذه الإحتياجات ضمن مخطط التوظيف السنوي الذي تم الموافقة عليه من المصالح المختصة في المؤسسة حيث يتم تحديد هذه الإحتياجات من خلال الطلبات الداخلية للمصالح سواء لتعويض أو لإحتياجات لم يتم الوفاء بها من قبل، أو توسع في وظائف المصلحة، أو طلبات ناتجة عن مصالح جديدة في المؤسسة؛

- التأكد من الوظائف و الشروط المطلوبة التي تتلائم مع سياسات المؤسسة؛
-التأكد من الأشخاص الذين تم إختيارهم للمنصب لديهم الإختصاص والكفاءة المناسبة والمطلوبة (بطاقة المنصب وطلب التوظيف)؛
- التأكد من إجراءات التوظيف تتم وفقاً للقوانين والتشريعات الحكومية والتعليمات والإجراءات الداخلية.

- التأكد من كل الإحتياجات المعبر عنها من طرف المصالح وتمت الموافقة عليها، قد تم إطلاق إجراءات التوظيف الخاصة بها؛
- التأكد من كل الوثائق المتعلقة بالتوظيف قد تم الحصول عليها وتصنيفها وفق الحاجة إليها؛

- التأكد من إجراءات العقد تتم بشكل صحيح .

2.6. إجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بالتدريب والتكوين : تعتبر عملية التكوين وتدريب العمال عملية مهمة في المؤسسة من أجل بقاءها و إستمراريتها ونموها، كما أن هذه العملية تنصف بالتعقيد وبالضخامة من حيث

المصاريف لهذا تتطلب إجراءات رقابية محكمة، ولهذا فإن الإطار العام لرقابة في هذا المجال تحتوي على ما يلي: .

- وجود إجراءات من أجل تحديد الإحتياجات فيما يخص برامج التدريب والتكوين. والتأكد من أن - : برامج التكوين ضمن الموازنة و أنه تم الموافقة عليها من طرف الموظف المسؤول؛ -برنامج التكوين ضمن مخطط البرامج المعتمد؛ -ستتم في الوقت بالتكلفة المحددة؛ -تم إختيار بر امج التكوين المناسبة للوفاء بالإحتياجات ؛ -

تم إختيار الموكل لهم تقديم هذه البرامج بشكل مناسب؛
-تم إختيار الموظفين الذين لهم الحق في الإلتحاق بالبرنامج .

3.6. إجراءات الرقابة المرتبطة بالتقييم : تعتبر عملية التقييم عملية مصاحبة للمسار المهني لكل الموظفين بمختلف المستويات الإدارية وهي عملية دائمة ينبغي التركيز عليها ووضع الإجراءات المناسبة لتحقيق الهدف من هذه العملية ، حيث تتميز الإجراءات العامة لرقابة الداخلية لهذه العملية فيما يلي - : عملية التقييم تتم من الأعلى إلى الأسفل؛

- وجود إجراءات واضحة لكيفية التقييم؛
- وجود معايير واضحة ومعروفة لدى الجميع لمستويات التقييم؛ -
- التأكد من عملية التقييم والتبا تمت وفقاً لإجراءات والمعايير المعمول بها ، وبشفافية تامة؛
- إتخاذ الإجراءات المناسبة لكل نتائج التقييم.

4.6. إجراءات الرقابة المرتبطة بالأجور والمكافئة : تعبر الأجور والمكافئة عن المقابل الذي سيحصل عليه الموظفين مقابل الجهود التي بذلوها والوفاء بالالتزامات عقد التوظيف والمهام الموكلة لهم، حيث يتطلب نظام الرقابة الداخلية على الأجور ما يلي:

- إحتساب وقت أو عدد وحدات الإنتاج عند إحتساب الأجر وفق نمط معين
يمكن الإدارة من تحديد وتقييم الجهود التي يقابلها الأجر.
- تحضير الأجور وفقاً للوقت أو عدد الوحدات المنتجة المحسوب على أساسها الأجر .
- عملية دفع الأجور المحسوبة وفقاً لأجراء الدفع المرتبطة بصرف الشيكات.
تعتبر الخطوات الثلاثة المذكورة أعلاه عن العمليات الأساسية التي تتم وفقها إجراءات الرقابة الداخلية والتي يمكن أن تكون وفقاً لما يلي:
- وثيقة إثبات الحضور اليومية؛
- وجود دليل واضح لتسجيل ومتابعة الرواتب والأجور؛
- تقسيم واضح للأجور والرواتب لمختلف المناصب في المؤسسة؛
- وجود إجراءات من أجل تطبيق القوانين والتشريعات المرتبطة بالتأمينات الاجتماعية والضرائب على الدخل؛
- وجود تقسيم واضح للمهام فيما يخص إثبات الحضور و المحاسبة عليها
وصرفها؛
- إعداد بطاقة الأجر على أساس وثيقة متابعة الحضور التي يجب أن تكون موقع من طرف الموظف المسؤول والذي بالضرورة لا يكون مطلقاً هو المكلف بإعداد هذه البطاقة؛
- تحضير الأجور وصرفها يتم وفقاً لإجراءات واضحة، فبعد إعداد بطاقات الأجور ثم ترحيلها بالتفصيل إلى دفتر الأجور، حيث تتم المعالجة المحاسبية حسب الخطوات التالية:
- تسجيل عناصر الأجور، الإقتطاعات و تحديد صافي الأجور القابلة للدفع؛
- إحتساب ثم تسجيل الأعباء الملحقة للأجور؛
- تسجيل دفع الأجور إلى العمال .
- تسجيل دفع لصالح الهيئات المعنية وفي الأجال القانونية، الإشتراكات في الضمان الاجتماعي، الضريبة على الدخل الإجمالي.

المحاضرة الثانية عشر : تمارين متعلقة بنظام الرقابة الداخلية

سلسلة التمارين 1.

التمرين الأول:

تعتبر قوائم الاستقصاء من بين أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة داخل المؤسسة:

1. قم بإعداد قائمة استقصاء تتعلق بالمشتريات؟

2. قم بإعداد قائمة استقصاء تتعلق بالمدفوعات النقدية؟

بعد إعداد قائمة الاستقصاء المتعلقة بالمشتريات قم بإعداد شبكة تحليل المهام والوظائف لدورة المشتريات؟

التمرين الثاني:

قام رئيس شركة ما بإعداد طلب إعادة تمويل حيث قام بإرسال نسخة منه إلى نسخة من وصل الطلب إلى مصلحة استقبال المشتريات.

وعند استقبال المشتريات من طرف السيد موهوب اشتر على وصل الطلب بعبارة استلمت، ثم قام بإرسال الوصل إلى مصلحة المحاسبة المكلفة بتسجيل المشتريات وحساب الموردين.

أدخلت السلع إلى المخازن بواسطة حاملات يدفعها شخص، وسجلت الكميات التي أدخلت إلى المخازن من طرف مسؤول المخزن.

المطلوب: من خلال هذا العرض الوصفي قم بما يلي :

1. استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف.
2. المشاكل المستقبلية التي ستواجهها المؤسسة جراء هذه النقائص.
3. ما هي التحسينات التي تقترحها لهذه المؤسسة.

التمرين الثالث:

تقوم ورشة تصنيع بإعداد طلب الشراء من أربع نسخ، تحتوي على رمز ونوع المواد المرغوبة ويتم توقيع وتاريخ الطلب من طرف رئيس الورشة قبل تحويله إلى رئيس المكتب التجاري، الذي بدوره يقوم بتحويل الطلب إلى المشتري والذي يقوم بدوره بفحص التواريخ والتأثيرات ثم توزيع النسخ على مصلحة المحاسبة، الجهة الطالبة لإبلاغها بأن الطلب قد أخذ بعين الاعتبار ويحتفظ بالأصل لاتمام عمله، وعند اختيار المورد من طرف المشتري وذلك بالنسبة للطلبات التي تفوق 5000 دج يقوم بنفسه بتحرير وصل الطلبية يقدم نسخ منه إلى: مصلحة المحاسبة، الجهة الطالبة، مصلحة الاستلام للتأكد من الكمية والنوعية المستلمة، ووصل يحتفظ به هو وفقا للتسلسل الرقمي.

المطلوب

قم باستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف و تحديد الإجراءات الملائمة.

سلسلة التمارين 2

التمرين الأول:

MM.ARTABAZ Internal Auditing Boar

Adress : Algiers .

Messieurs,

Nous, soussigné société « Transit plus », Vous confirmons que le solde
de ,.....DA

En votre faveur que fait apparaitre notre compte dans les livres de « SAIDAL spa »à la date du 31/12/201n .

Détail du solde ci-dessus

.....

... total _____

.....

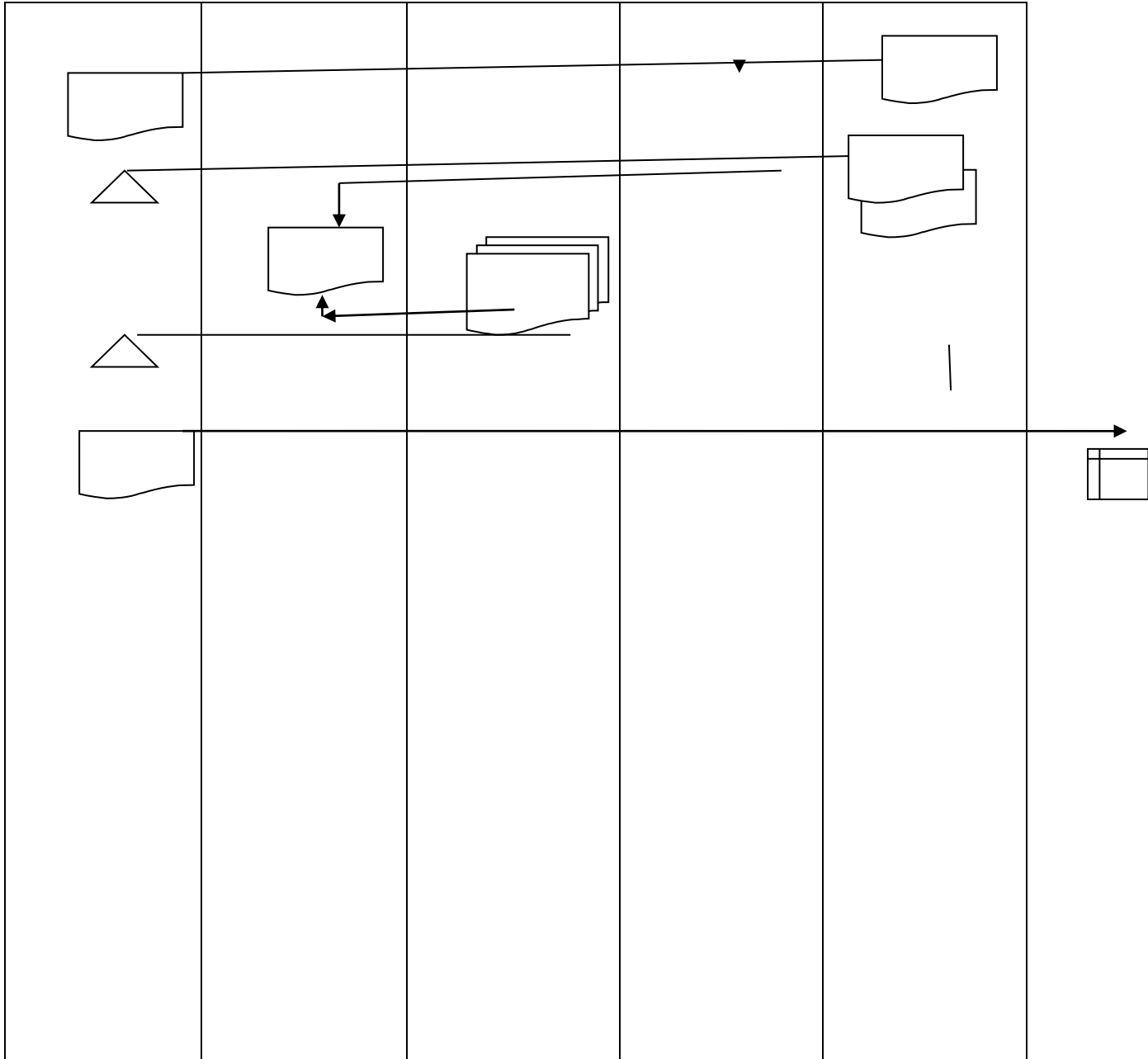
Signature

Observation en cas de besoin

- ما موضوع الإطار أعلاه؟
- ما هو نوعها؟ ولماذا؟ من هو راسلها؟
- ومن يستغل محتوياتها؟

التمرين الثاني:

الزبون	المصلحة التجارية	السكرتارية	المخازن	مصلحة المحاسبة
--------	------------------	------------	---------	----------------



ماذا يمثل هذا الشكل؟

المطلوب: دراستها بوعي واستخراج نقاط الضعف إن وجدت.

سلسلة التمارين 3

التمرين الأول:

أثناء قيامك بعملية المراجعة بمؤسسة تجارية، لاحظت إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بعمليات البيع الآتية:

- تقوم المصلحة التجارية باستلام الطلبات مباشرة من الزبائن دون دراستها، و تقوم هذه الأخيرة بإعداد أوامر البيع من 4 نسخ، مرقمة ومؤرخة بنفس اليوم، حيث يدون عليها كل البيانات بالبضاعة المرغوب تسليمها وشروط سدادها.
- تحول النسخ الأربع إلى مصلحة المخازن التي تسجل البضاعة الواجب إرسالها، وتؤشر على نفس أوامر البيع تاريخ الإرسال.
- تقوم مصلحة الفوترة بجمع أوامر البيع وإعداد الفاتورة بأسعار غير مدروسة، مع ترقيمها وتاريخها، ترسل نسخة منها إلى الزبون وأخرى إلى مصلحة المحاسبة.
- تقوم مصلحة المحاسبة بالتسجيل المحاسبي للعملية، دون التأكد من حدوث التدفق المادي.
- عند حلول ميعاد استحقاق الدين على الزبون، يتم استلام التسديد من طرف المحاسب.

المطلوب:

حتى تتمكن من تقييم هذه الإجراءات عليك:

- بإعداد شبكة تحليل المهام والوظائف لدورة المبيعات وفق لهذا العرض الوصفي.
- استخراج نقاط القوة والضعف.
- تقديم النصائح الملائمة.

التمرين الثاني: أجب عما يلي:

1. بين كيف ساهمت فضيحة ENRON تطوير الفكر التصوري لأنظمة الرقابة الداخلية؟
2. ما هي أهم الهيئات الدولية التي تعمل على وضع اليات تسمح بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات؟
3. بين دور مجلس الإدارة في تعزيز أطر الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
4. ما العلاقة التي تربط مكونات الرقابة الداخلية وفق COSO وأهداف نظام الرقابة الداخلية؟
5. بين كيف تأثرت عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للعمليات المحاسبية في المؤسسة؟

سلسلة التمارين 4

التمرين الأول:

حدد الأهداف المرجوة من إجراءات الرقابة الداخلية الآتية:

- قيام الموظفين بتسجيل دخولهم وخروجهم إلى المؤسسة يوميا، باستعمال جهاز بصمة إلكتروني
- الاحتفاظ بالنقدية في خزنة محكمة الإغلاق، وتكليف أمين الخزينة بمتابعة حركتها؟
- اعتماد طريقة 20/80 في تسيير المخزونات، لأنها أكثر ملاءمة لالية استهلاك المخزونات في المؤسسة
- تطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس التثبيات المعنوية كون التكلفة التاريخية لأنها أكثر ملاءمة.
- ترتيب وتصنيف وتسجيل فواتير الشراء في تاريخ حدوث العملية.

التمرين الثاني:

إليك الجدول الموالي والمتعلق بدورة المشتريات لشركة النور :

المهام المصالح	المصلحة التجارية	مصلحة المخازن	مصلحة المحاسبة
إعداد طلب الشراء	X		
استقبال المشتريات		X	
إعداد وصل استلام البضاعة		X	
التسجيل المحاسبي			X
إعداد وصل الدفع			X

			وتسديد الفاتورة
--	--	--	-----------------

- ما موضوع الجدول أعلاه؟
- من خلال الجدول أعلاه، قم باستخراج نقاط الضعف، بين المشاكل والمخاطر المستقبلية المترتبة عنها، والتحسينات الملائمة.

سلسلة التمارين 5

دراسة حالة

المدير المالي لشركة "ك ك م" اتصل بكم للقيام بمراقبة ومراجعة عمليات الصندوق، حيث أوضح لكم أنه وبعد القيام بمراقبة عمليات الصندوق توصل إلى تسجيل فارق يقدر ب 520000 دج موضحة كما يلي:

- حساب الصندوق (العد الفعلي) 3.130.000 دج

- حساب الصندوق في السجلات المحاسبية 3.650.000 دج

باعتبارك خبير محاسبي كلفتك بمهمة مراجعة عمليات الصندوق انطلاقا من وثائق مبررة وكذا تقييم نوعية الرقابة الداخلية.

السيد بشير موظف يعمل كأمين خزينة تم تعيينه منذ أيام قليلة لتعويض السيد سليم الذي ذهب في عطلة سنوية، السيد بشير يشتغل بمصلحة الأرشيف وقد طلب منه شغل منصب السيد سليم بصفة مؤقتة إلى حين عودته إلى العمل. من خلال الأعمال التي قمت بها اتضح أن السيد سليم ذهب في عطلة بناء على سند تلقاه على الساعة 16:00 مساء وقت نهاية الداوم، في حين اتضح في اليوم الموالي ضرورة دفع مبالغ بصفة مستعجلة وفي غيابه، كما أن السيد بشير كانت له رغبة شديدة في شغل منصب أمين الخزينة. هذا وكان السيد سليم قد وضح للسيد بشير قبل ذهابه كيفية القيام بمهامه وعليه أن يلتزم بالتوجيهات التي قدمه له، كما عليه تسجيل عمليات الدفع والتحصيل في دفتر شخصي والوثائق المبررة للعمليات يتم تسليمها شهريا لمصلحة المحاسبة.

يتم الاحتفاظ بالسيولة النقدية في درج بمكتب السيد سليم يغلق بواسطة مفتاح. أمين الصندوق يوقع بدوره على النقدية مباشرة لعون المؤسسة الذي طلب منه الدفع وفي الغالب يكون وفق تعليمة من المدير المالي، والتي يعطيها المدير عن طريق الهاتف ومن مكتبه وفي بعض الأحيان تقوم السكرتيره بأخذ قائمة المدفوعات التي على أمين الصندوق دفعها. المداخل التي تكون في شكل سيولة نقدية تتأى من بيع منتجات ثانوية وتتم دفع المستحقات عن طريق هذه المداخل، المدفوعات تتم على أساس الاحتياجات لمختلف هياكل المؤسسة وليس هناك سقف والتي تتعلق في الغالب بالعمليات الجارية كالشراء، تسبيقات الموظفين، دفع أجور الموظفين الذين لا يملكون حسابات بنكية، تمويل المطعم، صيانة الشاحنات والسيارات، دفع مصاريف التنقلات والمهمات.

السيد بشير يوضح أنه من المحتمل جدا أن المدفوعات التي لم يتم تسجيلها ولم تظهر في حساب الصندوق ستكون على مستوى الدرغ، أو هي تتعلق بعمليات لم يتم استلام الوثائق المبررة لها بعد، كما أكد لكم أن المدفوعات كانت على أساس المقبوضات التي تحصل عليها ولم يستلم أي مبلغ من طرف السيد سليم.

قمتم باستدعاء السيد سليم وهذا الأخير قدم لكم ما قيمته 320000 دج والتي كان يحتفظ بها في درج المكتب، كما أخبركم انه سلم السيد بشير مبلغ 200000 دج. وبعد قيامك بمراجعة ومراقبة عمليات الصندوق توصلت إلى أن هناك مدفوعات محققة لا تتوفر على وثائق تبريرية وهي كالتالي:

325000 دج تسبيقات العمال.

437000 دج تسبيقات الموردون.

وقد وضح لكم المدير المالي أن مدفوعات الصندوق ليست مكتوبة، حيث له الحق في التدخل عندما تكون المبالغ معتبرة، ويؤكد لكم مرة أخرى أنه يقوم بمراجعة رصيد النقدية بصفة دورية.

بما أن المقاربة هنا هي مقارنة لرصيد نهاية الدورة من أجل إعداد التقرير النهائي حول عمليات الصندوق، فالمطلوب منك ما يلي:

1. ما هو الإنحراف النهائي المسجل في رصيد النقدية بعد أخذ بعين الاعتبار نتائج التحقيق التي توصلت إليها والتي تؤكد فعلا وجود فارق.
2. أثناء إعدادك لتقرير يتضمن الأخطاء المسجلة والمخاطر المترتبة عنها عليك إعطاء اقتراحات هامة في ما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية التي يجب اتخاذها على مستوى عمليات الصندوق للمؤسسة.
3. كلفت بمراجعة القوائم المالية، وأخذا بالمعيار الدولي للمراجعة رقم 240 ما هي الإجراءات الخاصة الواجب وضعها.
4. قم بإعداد برنامج للمراقبة بديل في إطار مراجعة القوائم المالية.
5. قم بتحديد الأخطاء والثغرات وعين خصائصها.

المراجع

قائمة المراجع
1. المراجع باللغة العربية

1. ابتسام احمد فتاح، رجاء جاسم محمد، تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 20، 2013
2. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، سلسلة الكتب المهنية، 2008.
3. أحمد عبد الله، إدارة مخاطر الحوسبة السحابية محور جديد لاهتمام (COSO)، مجلة المحاسبون، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد، 2013.
4. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
5. أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، 32 شارع الشريف، القاهرة، 2001.
6. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.
7. الان عجيب مصطفى هلدني وثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة علوم إنسانية، السنة السابعة، العدد 45، العراق، 2010.
8. إيمان العماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، تخصص مالية ومحاسبة، 2017.
9. براق محمد، قمان عمر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7 ماي 2012.
10. ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 1، 2011.
11. جمال الدين بوسعيد، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2013، 2014/3.
12. حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، جزء 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012.
13. حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة- الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014.
14. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015.

15. زاهد محمد ديربي، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2011.
16. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008.
17. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004.
18. عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
19. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد السرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية 2006.
20. عبد الوهاب نصر علي، معايير المراجعة الداخلية وفقا لأحداث الإصدارات الدولية (مدخل دولي مقارنة لإدارة المخاطر)، دار التعليم الجامعي، مصر، 2005-2006.
21. -علي حسين الدوغجي، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 2011، 70.
22. عما مرة ياسمين، دراسة مقارنة لأساليب الرقابة ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011.
23. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق؛ الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2003.
24. محمد بوتين ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
25. محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، 2009.
26. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية -التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 1999.
27. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد: 01، 2002.
28. مقدم خالد، عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة والسنة الأولى ماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015.
29. مي سليم عودة الزبون، دور مكونات الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في قرارات منح الائتمان، مجلة دراسات لجامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، العدد 44، جويلية 2016.
30. ناهض نمر الخالدي، مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO، مجلة جامعة الأزهر، العلوم الإنسانية، غزة، المجلد 17؛ العدد 1، 2015.

2. المراجع باللغة الأجنبية

1. AICPA, Employee Benefit plan Audit Quality Center, The Importance Of Internal Control In Financial Reporting And Sasfeguarding Plan Assets, copyright, USA, 2014.
2. Dove OGIEN, comptabilité et audit bancaires, Dunod, 2ème édition, Paris, 2008.
3. Hamed Al-Rjoub, Electronic Monitoring : The Employees point of View, Journal of Social Science, Vol 4, No 3, 2008.
4. Jacques renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 7 ème, édition d'organisation EYROYLLES, paris, 2010.
5. Jean-Charles BECOUR, Audit Opérationnel Efficacité, Efficience Ou Sécurité, Economica, 4° édition, France,2012.
6. Jean-Pierre GRAMET, LES BONNE PRATIQUES EN MATIERE DE CONTROLE INTERNE DANS LES PME, Cahier de l'academie, n°13, Octobre 2008.
7. Manal Nour El Din El Safty, Auditing in ElectronicEnvironmentsFrom an Actor-Network Theory Perspective : Case of Egypt, ThesisSubmitted For the Degree of Doctor of Philosophy, specialtyAccounting, university Of Hull, 2009.
8. Pigé, Benoit, Audit Et Control Interne De La Conformité Au Jugement, EMS Edition, 4° édition, France, 2017,.
9. Schick. P, Vera, Audit interne et référentiels de risques :Gouvernance ,Management des risques, Contrôle interne, Edition Dunod, Paris, 2010.
10. Spencer PickettKH, The Internal Auditing Handbook, WILY , 3Th edition, United Kingdom, 2010.
11. Suliman Hussein Al-Bashtawi, Determinants of AuditingElectronicAccounting Information Systems, A case Study In the Jordanian Commercial Banks, European Scientifique Journal, Vol 9, No 10, April 2013.