

الفصل الثالث

تقييم نظام الرقابة الداخلية

Internal Control System Evaluation

- 1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته
- 2- مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته
- 3- خطوات ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته

1-1 تعريف نظام الرقابة الداخلية:

تشير الفقرة الثانية من المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 الموسوم "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" إلى أن الرقابة الداخلية تعني "السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان بالالتزام بالسياسات وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب"¹.

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

ولعل أهم معيار في مجال الرقابة الداخلية هو ما يعرف باسم "كوزو COSO" والذي تم وضعه من قبل الو.م.أ سنة 1992م والذي أصبح شائع الاستعمال في كل دول العالم، خاصة منها تلك التي تتمتع بوجود أسواق مالة تمتاز بالحركية، حيث عرف هذا المعيار الرقابة الداخلية على أنها: "عملية يتم اعتمادها وتطبيقها من طرف المسيرين، والهدف منها هو إعطاء الضمانات الكافية حول قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف التالية:

- تنفيذ وترشيد المعلومات.

- دقة المعلومات المالية.

- احترام القوانين والتشريعات".

1-2 أنواع الرقابة الداخلية: تأخذ الرقابة الداخلية وجهين مكملين لبعضهما البعض يتمثلان في:

الرقابة الداخلية الإدارية والرقابة الداخلية المحاسبية.

1-2-1 الرقابة الداخلية الإدارية: وتتمثل في الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي

تختص أساساً بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، وهذه الإجراءات ترتبط عادة بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية². من وسائلها: الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية وتقارير كفاية الأداء.

1-2-2 الرقابة الداخلية المحاسبية: وتتمثل في الخريطة التنظيمية وكل الإجراءات التي تختص

أساساً وترتبط مباشرة بحماية الأصول من الضياع أو التلف أو الإسراف، ومدى الوثوق في السجلات

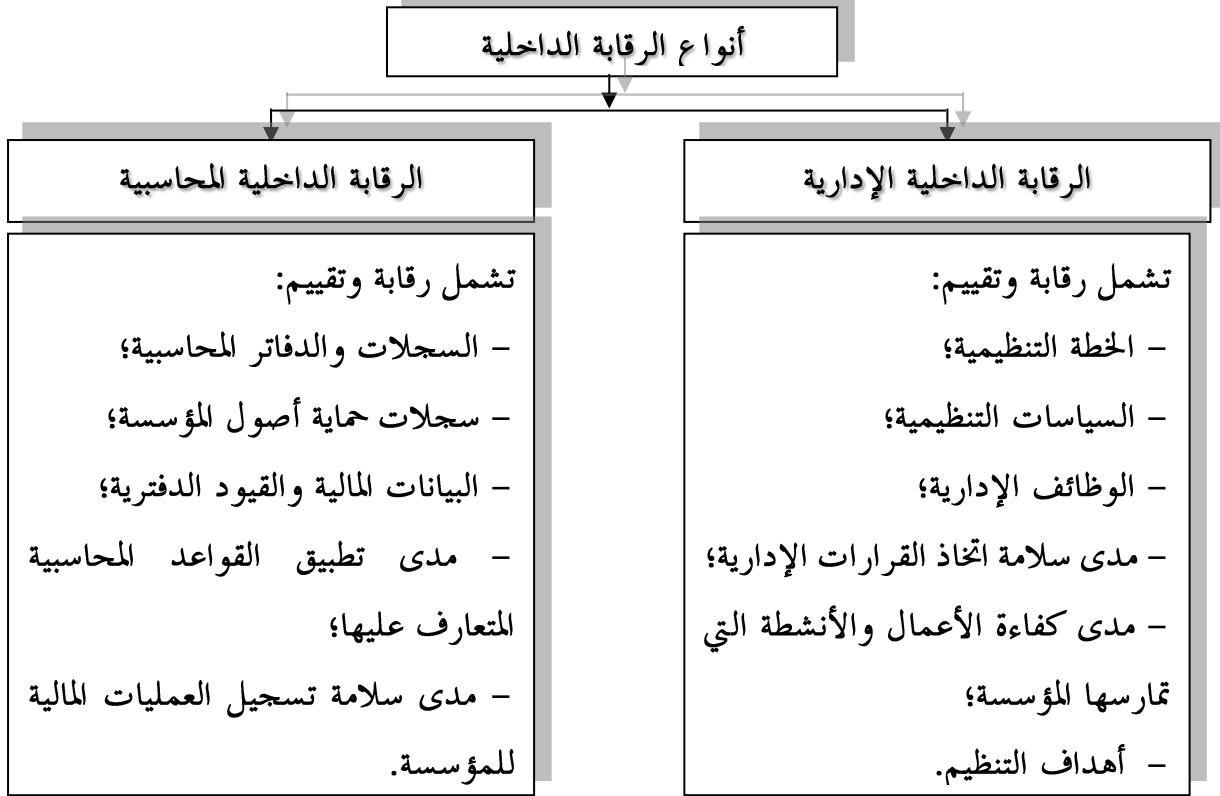
1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 2، 2005، ص 81.

2 - عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 155.

المالية وما تنتج من بيانات وتقارير¹. ومن وسائلها نجد: القيد المزدوج، ميزان المراجعة، الحسابات الإجمالية (حسابات الرقابة)، مصادقات العملاء، الدورات المستندية، كشف حساب البنك ومذكرات التسوية.

ويمكن تلخيص النوعين السابقين في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 155.

1-3 عوامل ظهور نظام الرقابة الداخلية وزيادة الطلب عليه:

1-3-1 كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها: فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها².

¹ - نفس المرجع، ص 156 بتصرف.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 99.

1-3-2 توزيع السلطات والمسؤوليات: إن التوزيع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه المؤسسات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في المكان والوقت المناسبين.

1-3-3 الحاجة الدائمة للمعلومات: إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتج على الاستعمال لها، كون أن هذه الأخيرة قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة خاصة ما يتعلق منها بنسقتها الذي يخص حاجيات المؤسسة التي تريد أن تطمئن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ أنجع القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات.

1-4 أهداف نظام الرقابة الداخلية:

1-4-1 حماية أصول المؤسسة من السرقة والضياع وسوء الاستعمال: ويقصد بها حماية المؤسسة لأصولها من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهياة خصيصا لذلك. وكذلك حماية مستنداتها ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات. ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق:

أ- الوقاية من الأخطاء المعتمدة: التي ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحرافات معينة أو غش أو اختلاس.

ب- الوقاية من الأخطاء غير المعتمدة: وتنتج هذه الأخطاء من التطبيق الخاطى للمبادئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي بالمؤسسة.

ج- المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش: ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها.

1-4-2 دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها: يترتب على الأنشطة المختلفة مجموعة من البيانات المالية وغير المالية التي تتطلب تطبيق نظام الرقابة الداخلية عليها، وتنتج هذه العمليات من مبادلة إنتاج المؤسسة أو خدماتها مع أطراف خارج المؤسسة، واستخدام أصولها خلال سلسلة من الإجراءات والخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها دفتريا والمحاسبة على نتائج العمليات.

1-4-3 الاستغلال الأمثل للموارد وتحسينها وزيادة الكفاءة الإنتاجية: لقد ركزت جل التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية على عنصر زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة التي هي قدرة

المؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فيقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والتنوع، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذو جودة عالية من الكم والكيف.

1-4-4 ضمان نوعية ودقة ومصداقية المعلومات: على الرقابة الداخلية أن تتأكد من أن سلسلة

المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ككل، تتمتع بالخصائص التالية¹:

أ- أن تكون المعلومات صادقة وحقيقية.

ب- أن تكون المعلومات مفهومة وواضحة حتى يتمكن من استيعابها.

ج- أن تكون المعلومات تتلاءم مع نشاط المؤسسة.

د- أن تكون المعلومات متوفرة في الوقت المناسب.

1-4-5 الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والقرارات الإدارية: يتوسع هذا الهدف إلى

ضرورة احترام سياسات المؤسسة ومخططاتها وإجراءاتها وقوانينها، ويقصد بذلك تطبيق تعليمات وأوامر الإدارة، ومما لا شك فيه أن جميع أنشطة المؤسسة وعملياتها تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين واللوائح والسياسات التي تحدد:

- المستويات الإدارية في المؤسسة.

- خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات.

- حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.

- السياسات الإدارية المتبعة داخل المؤسسة مثل سياسة الإنتاج، سياسة البيع والتسويق والائتمان،

سياسة الشراء والتخزين، سياسات الأفراد، سياسات التمويل، ... الخ.

- سياسات تشغيل الأصول الثابتة وطرق إهلاكها.

- اللوائح والقواعد الخاصة بعملية الجرد السنوي والتسويات الجردية.

- القواعد المحاسبية المتعارف عليها خاصة في مجال المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسة².

1-5 أهمية الرقابة الداخلية: يمكن إبراز أهميتها في كونها:

أ- تمثل المحصلة النهائية لأنشطة المؤسسة، فعن طريقها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعية وأساليب تنفيذها.

1 - خالد أمين عبد الله، التدقيق والأمان والرقابة في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 1998، ص 43.

2- عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 148-149.

ب- تتطلب برامج الرقابة الفعالة وجود هيكل تنظيمي واضح بين أوجه المسؤولية المختلفة للمديرين فيما يتعلق بالانحرافات التي قد تظهر أثناء او بعد تنفيذ المهام.

ت- تتأثر الرقابة الفعالة بمدى وجود توجيه سليم للعاملين داخل المؤسسة، فكلما توافرت صفات قيادية جيدة للمسؤول عن النشاط ونظاما فعالا للاتصال، كلما سهلت عملية الرقابة وزادت كفاءتها، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يمكن عن طريق الرقابة الداخلية إجراء تعديلات في نظم الاتصال أو التحفيز أو القيادة نتيجة لوجود أخطاء في عملية التنفيذ.

2- مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته

1-2 مكونات نظام الرقابة الداخلية

1-1-2 بيئة الرقابة *Control Environment*: تعني بيئة الرقابة الاتجاه العام والإدراك وتصرفات مجلس الإدارة بخصوص نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة. وتحدد البيئة الرقابية اتجاهات المؤسسة، وتؤثر على مدى وعي الأفراد الذين ينتمون إليها بالأنشطة الرقابية، كما أنها تعتبر الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى¹.

2-1-2 تقييم المخاطر *Risk Assessment*: تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

3-1-2 نظام المعلومات والاتصال *Information & Communication*: يجب أن يكون لدى كل مؤسسة معلومات دائمة ترتبط بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية، ويجب تحديد المعلومات عن طريق الإدارة بشكل ملائم، كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم².

أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس، أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام إدارة المؤسسة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها وطموحاتها، علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات³.

1- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 270.

2- عطا الله الحسين وأحمد سويلم، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 51.

3- نفس المرجع، ص 54.

2-1-4 إجراءات الرقابة *Control Activities*: تتمثل إجراءات الرقابة في مختلف السياسات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على الالتزام.

وتهتم إجراءات الرقابة على التشغيل بقوة ومتابعة تشغيل المؤسسة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق فيها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة.

2-1-5 المتابعة *Monitoring*: يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية¹.

2-2 مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال:

2-2-1 خريطة تنظيمية: يبين الهيكل التنظيمي توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة، كما تبين وسائل الاتصال الرسمي بينهم ومستويات الإشراف عليهم، ومن خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد المسؤوليات والواجبات الخاصة بكل وظيفة منها بحيث تتناسب مع مقدرة الفرد الواحد، ويجب أن يتم ذلك من خلال خريطة تنظيمية متكاملة يجب توافرها في المؤسسة، وحتى تعتبر هذه الخريطة التنظيمية متكاملة ونموذجية ومثالية يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية: البساطة، الوضوح، لوائح العمل، المرونة والملاءمة.

2-2-2 نظام محاسبي جيد *Good Accounting system*: يعتبر النظام المحاسبي الجيد من المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة والأطراف خارج المؤسسة بصفة عامة بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات، حيث يجب أن يكون هذا النظام وسيلة تكفل تحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي تمثل مصادر تدفق المعلومات والبيانات.
- تبويب البيانات ووضع دليل لها مما يسهل إعداد القوائم المالية.
- تصميم السجلات بطريقة مناسبة: ويجب أن توضع الإجراءات الخاصة بتبادل هذه السجلات حتى يتم حفظها.
- تقسيم العمل المحاسبي بين الموظفين: وذلك لكي يدقق كل موظف عمل الموظف الذي سبقه.
- وجود مجموعة دفترية ومجموعة مستندية.

¹ - فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

2-2-3 كفاءة الأفراد: يعتبر العامل أحد المقومات الأساسية الذي يركز عليه نظام

الرقابة الداخلية الفعال، ويراعي في الاختيار ما يلي:

أ- شهادات في ميدان العمل؛

ب- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛

ج- الالتزام بالسياسات المرسومة؛

د- احترام نظام التدريب¹.

هذا وقد أشارت وثيقة COSO إلى دور مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المنبثقة عنه، وإلى ضرورة وجود مجلس إدارة قوي وفعال وخاصة عندما تدار المؤسسة من مدراء تنفيذيين أو فريق إداري مقيّد بتعليمات وإجراءات محدّدة، ومن هنا، فإن على مجلس الإدارة أن يمارس رقابة فعّالة على المناطق الرئيسية في المؤسسة، كالعلاقات والالتزام بالقوانين والأنظمة والتقارير المالية، وتعتبر لجنة التدقيق في هذا الوضع الخط الأول لمجلس الإدارة لممارسة هذه الرقابة، كما يجب التأكد من أن كافة الموظفين يفهمون دورهم المطلوب في تطبيق نظام الرقابة الداخلية المعمول به بما يتسم بالاستقامة والكفاية والشفافية.

2-2-4 أدوات رقابة مناسبة: من المقومات الأساسية لنجاح نظام الرقابة الداخلية وزيادة

فاعليته، أهمية توفر أدوات وأساليب رقابة مناسبة لإنجاز خطة عمل الرقابة داخل المؤسسة، ومن أهم هذه الأدوات نجد كلا من: الضبط الداخلي والتدقيق الداخلية.

أ- الضبط الداخلي *Internal Check*: وهو مجموعة من الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الأخطاء والانحرافات من ناحية، والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى، وهذه الإجراءات والترتيبات هي ما يطلق عليه بـ: "قواعد الضبط الداخلي".

ب- التدقيق الداخلي *Internal Auditing*: يعتبر أداة هامة بالنسبة للرقابة الداخلية، فهو يهدف

إلى:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية المعمول بها داخل المستويات الإدارية المختلفة.

- التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الأقسام والإدارات المختلفة في المؤسسة.

¹- خالد راغب الخطيب وخبيل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 197-198.

إن دور المدقق الداخلي كما جاء في وثيقة كوزو COSO هو تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفائته ومدى الالتزام به واستمرار دوره بفعالية، ومن ذلك كان على التدقيق الداخلي أن يقدم تقاريره إلى لجنة التدقيق الداخلي المنبثقة عن مجلس الإدارة و/أو المستويات الإدارية العليا، حيث تساهم هذه التقارير في استمرار الفائدة، والتأكد من فعالية الرقابة الداخلية وإظهار أي ثغرات فيها أو في مدى الالتزام بتطبيقها عند أي مستوى من المستويات الإدارية.

- 2-2-5 نظام متكامل للتقارير: مما يدعم الرقابة الداخلية في المؤسسة وجود نظام سليم ومتكامل للتقارير يبين نتائج عملية الرقابة والتدقيق، وإعداد مثل هذه التقارير بطريقة سليمة يحقق لنا ما يلي:
 - يوفر الأساس اللازم لمعرفة مدى فاعلية الأعمال والأنشطة بكفاءة.
 - حصر أوجه النقص الواردة في تقرير التدقيق.
 - عرض التوصيات البناءة لعلاج أي انحرافات أو أخطاء.
 - تعتبر من الأدوات التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء عن طريق إعداد ما يسمى بـ: "تقارير الأداء"¹.

3- خطوات ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

3-1 خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

3-1-1 جمع الإجراءات: ويقصد به قيام المدقق بتكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة التي يتم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة، وهذا يستلزم جمع المعلومات والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي وخرائط التدفق داخل المؤسسة ودليل الإجراءات وتدوينه ملخصات تذكيرية لتلك الإجراءات (المكتوبة وغير المكتوبة).

3-1-2 إجراءات اختبارات الانسجام أو التطابق: وتعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقاً لما هو محدد مسبقاً، وذلك عن طريق قيامه بإجراءات الفهم والتطابق، أي أنه يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات.

والهدف من وراء هذه الاختبارات هو تأكد المراجع من أن الإجراءات موجودة وأنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه، وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه².

¹- عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 173-179 بتصرف

²- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 73.

3-1-3 التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بعد جمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الالتزام بتطبيق النظام يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فعالية وفاعلية النظام ودرجة الاعتماد عليه، والتي هي عبارة عن ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات، ومن ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة بتقويم النظام، فيتم تدعيم نقاط القوة وتعزيزها، ومعالجة نقاط الضعف والقصور في النظام، والتي هي عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء، غش وتزوير.

وتستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات أو قوائم استقصاء مغلقة، والتي هي عبارة عن مجموعة من الأسئلة في شكل قوائم تتناول مختلف مجالات الرقابة، بحيث تخصص خانة فيها للأسئلة وخانات أخرى للرد أو الإجابة عنها، ويشترط في الأسئلة أن تكون واضحة ودقيقة.

وعلى هذا الأساس يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة¹.

3-1-4 إجراء اختبارات الاستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية هي نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع العملي وبصفة مستمرة ودائمة، لذا فإن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الانسجام أو التطابق، لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها هي إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافا. كما يحدد المراجع حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، حيث تعتبر اختبارات الاستمرارية دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة المحاسبية وفي كل مكان.

3-1-5 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماد المراجع على اختبارات الاستمرارية السابق الذكر يتمكن من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها (نقاط قوة النظام ونقاط ضعف النظام) يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة وملخصة مبينا فيها آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات بقصد تحسين الإجراءات.

وتمثل وثيقة الحوصلة هذه تقريرا حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل هذه الوثيقة أحد الجوانب الأساسية لمهمته.

¹ - نفسه، ص 73-74.

ويسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب درجة قوة نظام الرقابة الداخلية وجودته، بمعنى آخر أن درجة قوة النظام وجودته تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة، وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

وبعد عملية التقييم هذه لنظام الرقابة الداخلية، أي استخراج عيوبه ومزاياه يعاد النظر في برنامج تدخل المراجع بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام، أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف، وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة جودته (نظام الرقابة الداخلية) يكون هذا دليلاً مبدئياً على صحة الحسابات، لكنه غير كاف، ولا بد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا كيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها ومراجعتها فعلياً¹.

2-3 الأدوات المستعملة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

1- التقرير الوصفي: يعد المدقق هذا التقرير ليشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية المقترح وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات، وتقسيم للواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية وأية قرائن أخرى ملائمة.

ومن مزايا هذه الأداة أن التقرير الوصفي سيكون شاملاً وسيعد لكل مؤسسة على حدى، مما ينتج عنه إمام كامل من جانب المدقق لأنظمة الرقابة الداخلية، مما قد تعجز عنه أية أداة أخرى، ومن ناحية أخرى فإنه يعاب على هذه الأداة أن إعداد التقرير يستنفذ الكثير من جهد ووقت المدقق وخاصة عند إعداده للمرة الأولى، وكذلك قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو².

2- خرائط التدفق أو مخطط السير: لقد جاء تعريف الخبراء المختصين في المراجعة والمحاسبة على أن: "خريطة التدفق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، مناصب العمل، القرارات، المسؤوليات والعمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة".

وبناء على ذلك فإنه يمكن للمراجع من خلال تتبعه لتدفق المعلومات والمستندات أن يفهم ويدرك النظام بشكل جيد.

1- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 74-77 بتصرف.

2- محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 264-265.

ولإعداد مخطط السير أو خرائط التدفق يجب على المراجع أن يستدل بكل المعلومات الممكنة من مختلف مصادر الوثائق، أخبار ووصف العمل، الاستجابات والمقابلات والهياكل التنظيمية، ... الخ.

ومن بين الخطوات اللازمة لإعداد خرائط التدفق ما يلي:

- التعرف على الواجبات والمستندات وطرق تدفق العمليات والوثائق.

- توزيع المهام عبر مختلف العمليات.

- تعيين كل من المحددات العملية، القرار، الرقابة والتنفيذ.

وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي وعن طريقة الأسئلة بأنها توضح خط سير العمليات بين أجهزة النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدويا أو آليا أو الكترونيا، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز تختلف عن الرموز المستخدمة لإعداد خرائط الإجراءات¹.

3- قوائم الاستقصاء: يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة ضمن المرحلة الأولية لعملية المراجعة، ويستوجب هذا التقييم البحث عن المعلومات الضرورية باستعمال كل الوسائل والأدوات الملائمة لاستخلاص الملاحظات والنتائج التي يمكن أن تساعد على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، ومن بين الأدوات الكثيرة الاستعمال في تقييم نظام الرقابة الداخلية نجد "القوائم الاستقصائية" التي تحتوي على مجموعة من الأسئلة تكون بشكل مغلق، أي تكون الإجابة عليها إما بـ "نعم" أو "لا"، واستعمال هذه الأداة يجب أن يمر بالمرحل التالية:

- تعريف الأخطاء الرئيسية المتعلقة بشكل النشاط.

- تعريف الرقابة الداخلية التي تسمح بإلغاء أو التقليل من الخطر.

- إعداد قائمة الأسئلة التي تلخص المرحلتين السابقتين.

وتشير الإجابة بـ "نعم" إلى مواطن قوة إيجابية للنظام، وهي تعني أن المؤسسة تحتوي نظريا على إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، لكن في الواقع يمكن أن تكون نقطة القوة تنفي ورائها نقطة ضعف حقيقية لهذا يجب فحصها ميدانيا.

أما الإجابة بـ "لا" فهي تمثل مواطن الضعف في هذا النظام، والتي تعني أن هناك خللا أو نقصا في إجراءات نظام الرقابة الداخلية، والتي تستوجب من المراجع شرح وتوضيح، ويجب عليه تسجيل

1- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره ص201

هذا على أوراق العمل بصفة مستمرة، أما بشأن نقاط القوة فلا بد أن تخضع إلى فحص وتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية. وهناك ملاحظات تدل على أن السؤال لا يمكن استعماله أو الإجابة عليه¹.
4- المعاينة الإحصائية: إن كبر حجم الوثائق والمستندات وكذلك العمليات التي هي محل المراجعة، يؤدي إلى زيادة المخاطر، وذلك لاستحالة التدقيق في جميع أجزاء المؤسسة، ولهذا على المراجع في هذه الحالة أن يلجأ إلى استخدام المعاينة الإحصائية في أداء مهامه شريطة أن يسبق ذلك ضرورة دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت المعاينة يتم استخدامها أم لا.

واليوم، وفي عصر المعلوماتية التي سمحت بظهور بعض البرامج البسيطة للإعلام الآلي التي تسمح بسهولة استعمال واستغلال طرق إحصائية بواسطة الحاسوب، وبالتالي فليس من هدفنا عبر هذه الأداة سرد التقنيات الحاسوبية للإحصاء، ولكن على المراجع عند أداء مهامه عن طريق المعاينة الإحصائية أن يتمتع بكفاءة وخبرة عالية المستوى إما في اختيار العينة أو تحليل النتائج التي تؤدي إلى تعميمها على الظاهرة المدروسة، والجدير بالذكر أن التقنيات الإحصائية هي بمثابة وسيط يساعد المراجع في الحكم على الأوضاع واتخاذ القرار، لكنها لا تحل محل هذا الأخير كما يعتقد البعض، فاستعمال المراجع للتقنيات الإحصائية يشبه مثلاً استعمال الطبيب لجهاز كهربائي لتخطيط القلب².

5- الفحص التحليلي: ويقصد به مجموعة من الفحوصات التي تضمن تحقيقات، تحريات ومقارنة لجميع المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة، وترتكز هذه الأداة على المقابلة إضافة إلى خرائط تدفق للوثائق والمعلومات، فهي تسمح للمراجع باكتشاف الانحرافات والفروقات الموجودة بين ما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى، فإن هذه الأداة تساعد المراجع على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، وبالتالي فإن الفحص التحليلي يهدف إلى التعمق في فحص الأمور التي تتطلب المزيد من الأدلة والإثباتات، ويمكن أن تستخدم هذه الأداة كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني.

¹- محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 265-267 بتصرف.

²- محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص 217.