

## الديباجة :

### ❖ المحاضرة الأولى : الأدبيات النظرية و الفكرية لفهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية :

#### الفصل الأول: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

##### تمهيد :

- المبحث الأول : الإطار العام للرقابة الداخلية : نظرة شاملة
  - أولا : مدخل عام حول الرقابة
  - ثانيا : التأصيل النظري و المفاهيمي للرقابة الداخلية
  - ثالثا : الإجراءات التنفيذية (الأساسية) لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية و أسسها
- المبحث الثاني : المراجع و الرقابة الداخلية من منظور إداري معاصر
  - أولا : تطبيق مكونات الرقابة الداخلية في مراجعة القوائم المالية
  - ثانيا : مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لمكونات الرقابة الداخلية
  - ثالثا : شروط و أسس الرقابة الفعالة

#### الفصل الثاني: المنطلقات الفكرية و الممارسات العملية لدراسة و فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

##### تمهيد :

- المبحث الأول : الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية
  - أولا : ماهية نظام الرقابة الداخلية
  - ثانيا : العوامل المساعدة في تطور نظام الرقابة الداخلية
  - ثالثا : المقومات (العناصر) الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة
- المبحث الثاني : الآليات العلمية و العملية لدراسة و فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
  - أولا : موقف المراجع من مقومات أنظمة الرقابة الداخلية
  - ثانيا : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع
  - ثالثا : طرق و وسائل فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
  - رابعا: النقاط الأساسية الواجب مراعاتها عند تصميم نظام رقابة داخلي للمؤسسة

### ❖ المحاضرة الثانية : حالات حول تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات :

- أولا : الوسائل المستخدمة لدى المراجع للتعرف على قوة و متانة ومدى كفاية نظام الرقابة الداخلية
- ثانيا : طبيعة الاختبارات التفصيلية

##### الخاتمة :

#### قائمة الموضوعات الأساسية :

الموضوع	الصفحة
مدخل عام حول الرقابة	2
التأصيل النظري و المفاهيمي للرقابة الداخلية	4
الإجراءات التنفيذية (الأساسية) لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية و أسسها	6
تطبيق مكونات الرقابة الداخلية في مراجعة القوائم المالية	7
مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لمكونات الرقابة الداخلية	8
شروط و أسس الرقابة الفعالة	8
ماهية نظام الرقابة الداخلية	9
العوامل المساعدة في تطور نظام الرقابة الداخلية	9
المقومات (العناصر) الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة	9

10	موقف المراجع من مقومات أنظمة الرقابة الداخلية
10	دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع
10	طرق و وسائل فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
11	النقاط الأساسية الواجب مراعاتها عند تصميم نظام رقابة داخلي للمؤسسة
13	الوسائل المستخدمة لدى المراجع للتعرف على قوة ومتانة ومدى كفاية نظام الرقابة الداخلية
16	طبيعة الاختبارات التفصيلية

## ➤ الديباجة :

لقد أدت التحولات الاقتصادية المتسارعة و التغيير التكنولوجي إلى زيادة عدد الشركات وكبر حجمها وتعدد عملياتها و أنشطتها، و مع تسارع وتيرة الإنتاج و تعاظم الأرباح، الأمر الذي صعب من مهام المراجع من خلال توسيع مجالات عملية المراجعة بسبب تطور أساليب و مناهج التسيير ، هذا من جهة، و من جهة أخرى، لقد تطورت عملية المراجعة و أدواتها من حيث النطاق ، فبعد أن كانت كاملة تفصيلية أصبحت كاملة إختبارية، وذلك بسبب كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها حيث أصبحت من المتعذر على المراجع القيام بالمراجعة التفصيلية . و هنا تباينت الآراء حول طبيعة و آليات تقليص الفجوات و الثغرات الكامنة في الأنظمة الفرعية للشركات، لذا إعتد بعض المراجعين في إستخراج نقاط القوة و الضعف داخل الوحدة الاقتصادية من خلال إتباع المراجعة الإختبارية التي تساعدهم على تحديد العينات الإحصائية المختارة، و القيام بإختبارات متعددة، و بذلك يكتفي المراجع بتلك العينات و مع مراعاة سلامتها و خلوها من التحريفات، لكن يعتمد حجم العينة و كمية الإختبارات على درجة متانة و سلامة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في الشركة موضوع المراجعة. و بناء على هذه الإجراءات، دعت أدبيات المراجعة على ضرورة قيام المراجع ومساعديه بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل وذلك من أجل تحديد أسلوب المراجعة و حجم العينة، وذلك وفق ما نص عليه المعيار الثاني من معايير العمل الميداني حيث نصت على ما يلي " يجب القيام بدراسة واقعية و إجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساساً للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق ، وليجرى على ضوءه تحديد نطاق الفحوصات التي يجب ان تقتصر عليها اعمال التدقيق "

## ❖ المحاضرة الأولى : الأدبيات النظرية و الفكرية لفهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية :

### الفصل الأول: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

#### تمهيد :

الرقابة الداخلية في المحاسبة و المراجعة ، هي عملية لضمان تحقيق المؤسسة بفعالية و كفاءة و إصدار تقارير مالية موثوق بها ، و الإمتثال للقوانين و اللوائح و السياسات. و الرقابة الداخلية مفهوم واسع ، يتضمن كل ما يسيطر على المخاطر المحتملة للمنظمة .  
( Sawyer's Guide for Internal Auditors. 1. The Institute of Internal Auditors Research )  
( Foundation : 2012. الصفحة 36 ) .  
ومن أهم الأساليب لتحقيق فاعلية الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية هو أسلوب المراجعة الداخلية .

#### ■ المبحث الأول : الإطار العام للرقابة الداخلية : نظرة شاملة

إن تعدد أصناف المؤسسة وكبر حجمها واتساع رقعتها من حيث النشاط وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف المؤسسة ونشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتظايرها تستطيع المؤسسات رسم خطط سياستها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

أولاً : مدخل عام حول الرقابة: سوف نبين ما يلي : ( بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، "القيادة التربوية ضمن الملتقى التوجيهي الإعلامي الجهوي للجنوب" : 2010، ص ص : 12- 15 )

#### 1- مفهوم الرقابة:

ومن مقومات نجاح القائد و قدرته على متابعة سير العمل بالمؤسسة فهو منوط به أن يحاسب نفسه في المقام الأول عن أعماله التي يقوم بها من منطلق مسؤولياته. وهو يمثل بذلك قودة حسنة لمروسيه في تنمية جانب الرقابة الذاتية لديهم.

#### 2-أنواع الرقابة : نميز ما يلي :

##### - الرقابة الذاتية:

وهي يقصد بها رقابة الموظف على نفسه وتخلق هذه الرقابة متى ما وجدت التقوى ومراقبة الله في السر والعلن ، لذا يجب أن تجعله يؤمن بأن الله لا يخفي عن علمه شيء بل يعلم السر وما أخفى ، ويعلم ما تخفي الصدور . و يمكن أن نسميها برقابة تلقائية تنبع من إرادة الفرد من إنجاز أعماله دون الحاجة لرقابة شخصية .

##### - الرقابة الخارجية :

ويقصد بها رقابة الرئيس على مروسيه في العمل داخل المؤسسة وهي تهدف إلى التحقق من أن الأعمال المنجزة تتوافق مع ما هو مخطط

لها سابقا و وفقا ما رسم لها في المؤسسة ، فهي عملية متابعة مستمرة من جانب الرئيس على المرؤوسين والعاملين بغرض توجيه سلوكياتهم إلى ما يحقق أهداف المؤسسة.

والرقابة الخارجية من جانب رئيس العمل لمرؤوسيه تمثل أحد وظائف الإدارة الرئيسية - وهي بذلك عنصر هام لا يقلل من شأنه أهمية الرقابة الذاتية للأفراد والتي تنبع من داخلهم بوازع من ضميرهم وخشيتهم من الله سبحانه وتعالى.

حيث لا تكتمل الإدارة دون توفر رقابة خارجية باعتبارها " آلية " رئيسية من آليات الجهاز الإداري ، فحيث يهتم رجل الإدارة الحديثة بتنمية الرقابة الذاتية الداخلية لدى الأفراد ، عليه أيضاً واجب الاهتمام بتوفير الرقابة الخارجية ذات الفعالية والكفاءة العالية لضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة.

وهناك رقابة خارجية أيضاً على جميع أنشطة وأفراد وممتلكات المؤسسة من قبل الإدارة العليا بجميع موجهيها وتهدف إلى التأكد أيضاً من سير العمل نحو تحقيق الهدف وتصحيح الأخطاء المرتكبة والتي لا تساهم في الوصول إلى الهدف وكذلك إلى الضبط الإداري والمالي للمؤسسة.

### **3-أهمية الرقابة للإدارة :**

تتركز أهمية الرقابة للإدارة حول التأكد من سير العمل نحو ما تم التخطيط له مسبقاً لتحقيق الأهداف المرسومة ، كما أن هذا المفهوم يساعد على تقليل الخسائر وذلك باكتشاف نقاط التقصير قبل تفاقمها ومحاولة علاج هذا القصور مما يساعد على تعديل الانحرافات في العمل الإداري ، واستشعار العاملين فيها بمخافة الله ومحاسبة النفس باستمرار والمدير الناجح من يطبق مفهوم الرقابة لاكتشاف الأخطاء وتعديلها وليس لاصطياد الأخطاء لفرض العقوبات وإصدارها.

### **4- الوظائف الخمسة للرقابة :**

- **التخطيط:** هذه الوظيفة الإدارية تهتم بتوقع المستقبل وتحديد أفضل السبل لإنجاز الأهداف التنظيمية.
- **التنظيم:** يعرف التنظيم على أنه الوظيفة الإدارية التي تمزج الموارد البشرية والمادية من خلال تصميم هيكل أساسي للمهام والصلاحيات.
- **التوظيف:** يهتم باختيار وتعيين وتدريب ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب في المنظمة.
- **التوجيه:** إرشاد وتحفيز الموظفين باتجاه أهداف المنظمة.
- **الرقابة:** الوظيفة الإدارية الأخيرة هي مراقبة أداء المنظمة وتحديد ما إذا كانت حققت أهدافها أم لا.

### **5-أهداف الرقابة :**

- [1] **حماية الصالح العام:** وهي محور الرقابة، وذلك بمراقبة النشاطات، وسير العمل وفق خطته وبرامجه في شكل تكاملي يحدد الأهداف المرجوة، والكشف عن الانحرافات والمخالفات وتحديد المسؤولية الإدارية.
- [2] **توجيه القيادة الإدارية أو السلطة المسؤولة** إلى التدخل السريع، لحماية الصالح العام، واتخاذ ما يلزم من قرارات مناسبة لتصحيح الأخطاء من أجل تحقيق الأهداف.
- [3] **ما يحتمل أن تكشف عنه عملية الرقابة** من عناصر وظيفية أسهمت في منع الانحراف، أو تقليل الأخطاء، وهذا يؤدي إلى مكافأة هذه العناصر وتحفيزها معنوياً ومادياً.

### **6. عناصر الرقابة:**

- أولاً: تحديد الأهداف ووضع المعايير.
  - ثانياً: مقارنة النتائج المتحققة مع المعايير المرسومة.
  - ثالثاً: قياس الفروق والتعرف على أسبابها.
  - رابعاً: تصحيح الانحرافات ومتابعة سير التنفيذ.
- وهكذا، وبمراجعة الأداء وقياس النتائج، ومقارنتها مع الإنجاز المخطط والتحقق من بلوغ الأهداف وصولاً إلى التنفيذ المنتظم تكتمل عناصر العملية الرقابية.
- وتكون قد حققت الأهداف التي تسعى إليها.

### **7. أساسيات الرقابة:**

لكي تتم الرقابة على أساس سليم، ولكي يتم الأداء والإنجاز على النحو الذي تحدده الأهداف والمعايير الموضوعية ولأجل أن تكون الرقابة أكثر فاعلية، فلا بد من الاسترشاد ببعض المبادئ.

- أولاً: اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه.
- ثانياً: تحقيق الأهداف على مستوى عالٍ من الفاعلية والكفاءة والعلاقات الإنسانية السليمة.
- ثالثاً: الموضوعية في اختيار المعايير الرقابية.
- رابعاً: الوضوح وسهولة الفهم.
- خامساً: إمكانية تصحيح الأخطاء والانحرافات.
- سادساً: توافر القدرات والمعارف الإدارية والفنية للقائمين على أجهزة والرقابة.
- سابعاً: وضوح المسؤوليات وتحديد الواجبات.
- ثامناً: الاقتصاد والمرونة.
- تاسعاً: استمرارية الرقابة.
- عاشراً: دقة النتائج ووضوحها.

### **8. وسائل الرقابة:**

- أولاً: الموازنة التقديرية.
- ثانياً: البيانات الإحصائية والرسوم البيانية.
- ثالثاً: السجلات.
- رابعاً: الملاحظة الشخصية.
- خامساً: التقارير الإدارية.

## 9. دور الرقابة في تحسين الأداء الإداري :

تتميز الإدارة العمومية بدورها الهام في جميع المجالات الحيوية للبلاد وتعتبر المحرك الأساسي للمؤسسات باعتبارها تعمل على الأخذ بعين الاعتبار للاحتياجات المتعددة للجماعات المنتفعة بخدماتها. ويزداد هذا الدور أهمية في خضم التحولات التي يشهدها العالم حالياً والتي تتطلب فحص طرق الإدارة المعتمدة ونظام المعلومات بشكل موضوعي قصد تقويمها مما يمكن من إعادة النظر في طرق التسيير ومن العمل على تطويرها بما يتلاءم ومتطلبات إدارة رشيدة وكفاءة للمؤسسات وإضفاء المزيد من الشفافية والترشيد عليها. وفي هذا الإطار، يتمثل التحدي الهام الذي على الإدارة كسبه في تحديد توجهاتها بشكل يضمن معادلة ناجعة بين مسؤولية المتصرفين وإنجاز المهام الموكلة إليهم وتطوير جودة الخدمات المقدمة.

في خضم هذه التفاعلات بين المؤسسات ومحيطها، برزت عدة نظم تصريف جديد ترمي إلى إحكام التصرف في الموارد وضمان النجاعة والفاعلية للأعمال الإدارية وشفافيتها. ومثلت وظيفة الرقابة فيها جميعاً جانباً هاماً باعتبارها عنصراً يساعد على متابعة سير العمليات وإبراز نقاط القوة والضعف في إنجازها وفي انعكاساتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.

- وقد عرفت هذه الوظيفة تطوراً هاماً من حيث دورها وأهدافها مواكبة لتطور دور الإدارة وتماشياً مع المفاهيم الجديدة لأهدافها. فلم تعد تقتصر هذه الوظيفة على تدخل أجهزة أو هيكل خارجية فحسب، بل أصبحت أساساً عنصراً من عناصر الإدارة. إلا أن هذا التوجه لا ينفى أهمية الرقابة الخارجية التي شهدت أيضاً تطوراً هاماً.

## ثانياً : التأصيل النظري و المفاهيمي للرقابة الداخلية

### 1-التعريف :

- تعرف نشرة معايير المراجعة رقم ( 1 ) الرقابة الداخلية على أنها : (أنظر إلى : جمال أنور ، "دراسات في الرقابة و التدقيق "، ص53).
- " خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الادارية ".
- كما عرفت لجنة طرق المراجعة المنبثقة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين(AICPA) الرقابة الداخلية على أنها : " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية ".
- قد تم تعريف الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققون الداخليون : " من أنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المنشأة وضمان كفاية إستخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها، ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. "
- " وبدون وجود نوع ما معين من أنواع الرقابة يصبح من الصعب على أي وحدة اقتصادية حماية أصولها، أو الاعتماد على سجلاتها". (أنظر إلى : خليفة كمال، البديوي منصور، حسن شريفة علي ، "دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص211).
- والرقابة الداخلية مجموعة من النظم الرقابة المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد : (أنظر إلى : التميمي هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص81).

- ✓ تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة.
- ✓ التأكد من الإلتزام بالسياسات الإدارية والقانونية.
- ✓ المحافظة على الموجودات، وأنها أستخدمت بكفاءة وفاعلية.
- ✓ تأمين إكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن.

- الرقابة الداخلية هي "عملية، ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة والموظفون الآخرون، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية :
- الثقة في التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.
- فعالية وكفاءة العمليات." (أنظر إلى : بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، "القيادة التربوية ضمن الملتقى التوجيهي الإعلامي الجهوي للجنوب، مرجع سبق ذكره، ص: 4")

- الرقابة الداخلية تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق، بقدر المستطاع، من إنتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الإلتزام باللوائح في التحقق حماية الأصول، منع وإكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة وإكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية. (أنظر إلى : بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، "القيادة التربوية ضمن الملتقى التوجيهي الإعلامي الجهوي للجنوب، مرجع سبق ذكره، ص: 4")

## 2- الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية

- من التعريفات السابقة يمكن ان نستنتج الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية وهي :
- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
- حماية أصول المشروع من الإختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الإعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الادارية.
- رفع مستوى الكفاية الإنتاجية .
- تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .

## 3- أقسام (أنواع) الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى :

### 1.3 الرقابة الإدارية

- تشمل الرقابة الإدارية " الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الادارية " .
- وتتكون الرقابة الإدارية من وسائل متعددة وهي :
- الموازنات التقديرية .
- حسابات الكلفة .
- التقارير الإحصائية .
- تقارير الأداء .
- الرقابة على الجودة .
- برامج التدريب المتنوعة للموظفين .

### 2.3 الرقابة المحاسبية

- وتشمل " الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تتعلق بصفة أساسية في المحافظة على موجودات المنشأة ومدى الإعتماد على البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات وذلك عن طريق إختبار دقة البيانات والمعلومات المحاسبية " وللرقابة المحاسبية وسائل متعددة وهي :
- إتباع طريقة القيد المزدوج .
- تسجيل المعاملات والترحيل اليومي لها .
- إستخدام الحسابات الإجمالية والفرعية .
- إعداد موازين المراجعة الدورية .
- إتباع نظام المصادقات وإعتماد قيود التسوية من قبل الموظف المختص .
- تزويد الإدارة بالبيانات المالية والمحاسبية بصفة دورية .

أما النظام المحاسبي : وهي عبارة عن مجموعة العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها معالجة المعلومات والبيانات المطلوبة لتحقيق أهداف الإدارة، ويتضمن مسك السجلات وإجراءات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد وتحليل المعلومات وإحتسابها وتصنيفها وترحيلها وتلخيصها وإعداد التقارير عنها .

### 3.3 نظام الضبط الداخلي

ويشمل "مجموعة الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف إلى ضبط عمليات المنشأة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة وذلك بجعل عمل شخص ما يراجع بواسطة آخر لضمان سير العمل ومنع وقوع الأخطاء أو التلاعب أو إكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام ، لذا فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع العمل والمسؤوليات والصلاحيات لكل قسم أو موظف وتجذب قيام أي موظف بتنفيذ عملية بصورة كاملة من أولها إلى آخرها" .

### 4.3 جهاز التدقيق الداخلي

هو "جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة وتعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تشنه الإدارة للقيام بخدماتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية وللتأكد من حماية أصول و أموال المنشأة و التحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الادارية المرسومة لهم" .

ويتضح من هذا التعريف أن أهداف التدقيق الداخلي تنحصر فيما يلي :

- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها: وذلك من أجل إكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل والتحسين اللازمين .
- التحقق من قيم الأصول ( الموجودات ) ومطابقتها مع الدفاتر : وذلك من أجل حماية أموال المشروع ، من خلال أحكام الرقابة على العمليات النقدية وعمليات المخازن، وضرورة التأكد من وجود التأمين اللازم وبالقيمة الكافية، وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكافية .
- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها : ويتطلب هذا الأمر من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمر مستندياً وحسابياً لغرض التحقق من صحة البيانات والأرقام وملائمتها للأغراض التي ستستخدم فيها. وعلى المدقق الداخلي أن يقوم بتحليل تلك البيانات بالربط والمقارنة وما شابه لإستنتاج علاقات معينة بين تلك البيانات يمكن الإستفادة منها في توجيه المشروع .
- رفع الكفاءة عن طريق التدريب مع مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة : لاشك في أن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إمامها التام بجميع أوجه نشاط المشروع وعملياته، أقدر من غيرها من الدوائر والأقسام على المساهمة الفعالة في البرامج التدريبية من حيث تقديم المقترحات اللازمة وصياغة بعض من موادها، كذلك فإن المدقق الداخلي هو الشخص الذي يعمل على توحيد التفسيرات والتطبيق لجميع الإجراءات المرسومة بواسطة الإدارة .

وبناء على ما تقدم يمكن تقسيم عمل المدقق الداخلي إلى قسمين رئيسيين هما :

- ❖ **التدقيق المالي :** ويشمل التدقيق المالي التحقق من وجود الأصول ووجود الحماية المناسبة لها لمنع الإختلاسات والإهمال كما يتناول فحص النظام المحاسبي وفعاليتته، هذا ويقوم المدقق الداخلي بكافة عمليات التدقيق والفحص بإستقلال تام عن دائرة أو قسم المحاسبة ( الحسابات ) بالمشروع .
- ❖ **التدقيق الإداري :** أما التدقيق الإداري فيتجاوز دور المدقق الداخلي هنا الناحية المحاسبية إلى جميع أقسام الشركة، لرؤية مدى التقيد بسياسات المشروع المرسومة وخطته وعليه هنا ممارسة الحذر كله عند تعرضه للنواحي الإدارية لأنها تبعد به عن مجاله الرئيسي، فعليه مثلاً عدم التعرض لنواحي تقنية تكون في الواقع أبعد من حدود معرفته .

أما أسلوب تنفيذ العمل في التدقيق الداخلي فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية :

1. معرفة العمل المراد إنجازه والهدف منه .
2. بناء برنامج تدقيق يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ .
3. فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات .
4. مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعية .
5. تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات والفروقات ( الإنحرافات ) وأسبابها وطرق حل المشكلات .

### ثالثاً : الإجراءات التنفيذية (الأساسية) لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية و أسسها

- لغرض تحقيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لابد من إتخاذ الإجراءات التالية : **(أنظر إلى : جمال أنور ، "دراسات في الرقابة و التدقيق "، ص ص : 56-57).**

#### 1- إجراءات تنظيمية وإدارية : وتضم النواحي التالية :

- تحديد إختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل .
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد أسباب إرتكاب الخطأ والإهمال .
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية :
  - \* وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها .

- \* وظيفة تنفيذ العمليات .
- \* وظيفة الإحتفاظ بعهددة الأصول .
- \* وظيفة القيد و المحاسبة .
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في غرفة ( حجرة ) واحدة .
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول .
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل .
- إستخراج المستندات من أصل و عدة صور ( وأحيانا من عدة ألوان ) تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين .

## 2- إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية :-

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والإحتيال، ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة .
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم إشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به ، بل يجب أن يراجعه موظف آخر .
- إستعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من إحتتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل .
- إستخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية – إلخ .
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوفات الواردة من خارج المؤسسة والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ( المجهزين ) ومصادقات العملاء --- إلخ .
- القيام بجرد مفاجئ دوريا " للنفدية والبضاعة والإستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

## 3- إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية :-

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي تتعرض لها حسب طبيعتها .
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهدة نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة .
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر .
- إستخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الإعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا بإعتماد الصرف في حدود 50000 دج بينما يختص رئيس الدائرة بإعتماد الصرف في حدود 150000 دج وهكذا .
- إستخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية --- إلخ .
- إستخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في حالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والإختلاس، وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي .

## المبحث الثاني: المراجع و الرقابة الداخلية من منظور إداري معاصر أولا: تطبيق مكونات الرقابة الداخلية في مراجعة القوائم المالية (Application of Componets to a Financial Statement Audit)

(أنظر إلى : بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، "القيادة التربوية ضمن الملتقى التوجيهي الإعلامي للجنوب، مرجع سبق ذكره، ص: 11")

- إن المكونات الخمسة للرقابة الداخلية تنطبق في مراجعة كل مؤسسة، ولكن يجب أن يؤخذ في الإعتبار العوامل التالية :
- حجم المؤسسة.
  - سمات الهيكل التنظيمي.
  - تشعب وتعقد عمليات المؤسسة.
  - طرق تبويب البيانات.
  - القوانين واللوائح المطبقة.

بالنسبة للمؤسسات الصغيرة لا يتوقع أن يكون لها نفس مكونات الرقابة الداخلية للمؤسسات الكبيرة. ولكن على الرغم من هذا يمكن لتلك المؤسسات من إيجاد ثقافة وقيم تركز على الأمانة والنزاهة والكفاءة، وكذلك المشاركة الفعالة لمجلس إدارتها في المهمات الحرجة مثل توقيع الشيكات وفحص مطابقات حسابات البنوك وإعتماد الإئتمان ومراقبة أرصدة العملاء وإعتماد شطب الديون المشكوك في تحصيلها. إن مثل هذه الممارسات تقلل من الحاجة في المؤسسات الصغيرة إلى الأنشطة الرقابية التفصيلية في المؤسسات الكبيرة.

## ثانياً : مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لمكونات الرقابة الداخلية

يتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني قيام المدقق بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة ( المستخدمة ) في المؤسسة ( لدى العميل ) تحت التدقيق، وذلك من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق وكمية الإختبارات وحجم العينات ، وهل يتم كل ذلك من خلال دراسة وتقييم وسائل ومقاييس وإجراءات الأنظمة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي، والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية ؟ لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) رأيه في هذا المجال على النحو التالي :

### 1- بالنسبة للرقابة الإدارية :

فإن المدقق الخارجي ( مراقب الحسابات ) لا يعتبر مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة . عليه فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً على برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق ، ولا على كمية الإختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله . أما في حالة وجد المدقق أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، ففي هذه الحالة عليه القيام بدراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها .

### 2- بالنسبة للرقابة المحاسبية :

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية ، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وإرتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق الخارجي والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي . فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة تهدف إلى إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الإعتماد عليها . ولأشك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي، والتي تعتبر هدفاً أساسياً" ترمي إلى تحقيقه من وراء التدقيق الخارجي . وكذلك عدم وجود وسائل الرقابة المحاسبية أو وجود القصور فيها سيؤدي بالنتيجة إلى أن يزيد المدقق من كمية الإختبارات وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات .

### 3- بالنسبة للضبط الداخلي :

فيما يتعلق بالضبط الداخلي فيعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في المؤسسة موضوع التدقيق كونها يهدف هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة وموجوداته ضد أي إختلاس أو تلاعب أو سوء إستعمال .

## ثالثاً : شروط وأسس الرقابة الفعالة

- 1- وجود نظام معلومات بحيث يمكن الحصول على البيانات محللة وذات دلالات معينة وأن تكون هذه البيانات شاملة لكل مجالات العمل
- 2- ثبات نظام الرقابة فمن المعروف أن كثرة تغيير نظم الرقابة يوحي بالشك في سلامته وبالتالي يفقد أهميته في كل أرجاء المنظمة المهم هنا أن نطبق نظاماً سليماً وهذا يتطلب دراسة النظام دراسة دقيقة من ناحية إمكانية التطبيق وسلامة المعايير المستخدمة واقتناع القائمين على التطبيق
- 3- واقعية الخطط التي سوف تكون محل الرقابة ، فإن الخطط المبالغ فيها والتي لا تتسم بالدقة تجعل عملية الرقابة صعبة وشاقة وقد تكشف عن إنحرافات نظراً لبعدها عن الأهداف المنشودة وهذا يتطلب تعديل الخطط أو تغييرها بل قد يتطلب تغيير نظم الرقابة المتبعة
- 4- الكشف عن الإيجابيات وإظهارها بنفس مستوى الحرص على إظهار السلبيات فالتركيز على السلبيات فقط يخلق نوعاً من عدم الوفاق بين أجهزة الرقابة وبين العاملين في الأنشطة المختلفة محل الرقابة .
- 5- شمول الرقابة على كل المستويات الإدارية وبحيث لا يطبق النظام على المستويات الدنيا فقط ولكن من الأفضل أن تراقب الإدارة العليا وتحاسب على أعمالها ليكون ذلك قدوة لكل العاملين في المنظمة

## الفصل الثاني: المنطلقات الفكرية و الممارسات العملية لدراسة و فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

### تمهيد :

تختلف أنظمة الرقابة الداخلية من مؤسسة إلى أخرى وفقاً لطبيعة النشاط وحجم المؤسسة وقدرات الإدارة. لذا سنستعرض أهم المحطات العملية لمتابعة أنظمة الرقابة الداخلية كالاتي :

## المبحث الأول : الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

أولاً : ماهية نظام الرقابة الداخلية : (أنظر إلى : الصحن عبد الفتاح، الصبان محمد والفيومي ، "المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي" ، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص207)، وراجع كذلك : (أميرة متي رزوقي ، مدرس مساعد ومحاسب قانوني ومراقب حسابات " الحقيبة الدراسية لمادة

التدقيق" ، المرحلة الثانية ، المعهد التقني بنينوى، 2002، ص : 42-43)

1- **تعريف نظام الرقابة الداخلية :** أنها "مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها الوحدة بقصد حماية أصولها من نقديّة وغيرها وكذلك بقصد اختبار الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر".

نستخلص من هذا التعريف ما يلي :

- حماية الأصول وموجودات المنشأة من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.
- التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات أي التأكد من صحة البيانات وخلوها من الأخطاء أو التلاعب.

2- **تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A.I.C.P.A) :** نظام الرقابة الداخلية بأنه : خطة تنظيمية ووسائل التنسيق

والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.

نستخلص من هذا التعريف ما يلي :

- الحماية التامة لأموال الوحدة وأصولها والعمل على حسن إستغلالها.
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والتي تحتوي عليها القوائم المالية .
- تخفيض التكاليف والإرتقاء بالكفاية الإنتاجية.
- الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.
- التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف الوحدة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها.

## ثانياً : العوامل المساعدة في تطور نظام الرقابة الداخلية

راجع كذلك : (أميرة متي رزوقي ، مرجع سبق ذكره، ص : 43)

- 1- كبر حجم الوحدات وتعدد عملياتها وتطور الشكل القانوني (من شركات أشخاص إلى شركات أموال).
- 2- حاجة الإدارة إلى تقارير دورية دقيقة.
- 3- رغبة الإدارة في عدم إعطاء بيانات خاطئة للجهات الحكومية وتقديم بيانات صحيحة.
- 4- تطور إجراءات التدقيق الخارجي. وذلك لتحول إجراءات التدقيق الخارجي من إستخدام أسلوب التدقيق الشامل إلى أسلوب العينات أي التدقيق الإختباري، كلما كان نظام الرقابة الداخلية جيد ومتين كلما أدى إلى تقليل من حجم العينة والعكس صحيح.

## ثالثاً : المقومات (العناصر) الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة :

(أنظر إلى : جمال أنور ، "دراسات في الرقابة و التدقيق" ، ص ص : 56-57).

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية السليم :

- هيكل تنظيم إداري يراعي في وضعه تسلسل الإختصاصات وتوضح الإدارات الرئيسة مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة . ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المؤسسة وحجمه وشكله القانوني، ولا بد أن تراعي فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل .
- نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي إحتياجات المؤسسة ، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله .
- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات : يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية ما من أولها لآخرها ، لذلك على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك من خلال تحقيق رقابة من قبل الموظف على الموظف آخر وذلك لتقليل فرص التلاعب والغش والخطأ .
- رقابة الأداء في إدارات المؤسسة ومرآحه المختلفة وذلك لتحقيق كفاية عالية فيه وضرورة الإلتزام بمستويات أداء مخطط لها ومن ثم دراسة الإنحرافات التي تحدث ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه .
- إستخدام كافة الوسائل الآلية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المؤسسة وموجوداتها من أي تلاعب أو إختلاس .

وأن هذه المقومات تختلف من مؤسسة لأخرى حيث لا يمكن توافرها إلا في المؤسسات الكبيرة التي تملك الإمكانيات

المادية والتي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المثالي . أما المؤسسات الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها .

## المبحث الثاني : الآليات العلمية والعملية لدراسة و فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

### أولاً : موقف المراجع من مقومات أنظمة الرقابة الداخلية

**راجع كذلك :** (أميرة متي رزوقي ، مرجع سبق ذكره، ص : 44)

**مقومات نظام الرقابة الداخلية هي: خطة تنظيمية، نظام محاسبي سليم، مجموعة أفراد أكفاء.**

بما أن نظام الرقابة الداخلية هو خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها الوحدة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية. فقد يركز المدقق المستقل على مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية الأصول وتوفير البيانات المحاسبية الدقيقة التي يمكن الاعتماد عليها. فليجأ مراقب الحسابات إلى استخدام أسلوب العينات باختيار حجم عينة يتناسب مع قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية.

### ثانياً : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع

**(أنظر إلى : القاضي حسين، دحود حسين، "أساسيات التدقيق"، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص202).**

بعد إنتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه، نظراً لأن جزء كبير من المراحل الباقية تعتمد على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ويهتم المراجع بنظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين:

- المساعدة في تخطيط المراجعة.
- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وفقاً للخطوات التالية:
- ✓ فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة لغرض تخطيط المراجعة
- ✓ (التقييم المبدئي): يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولته فهم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأغراض الآتية: تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء هامة، دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود غش أو أخطاء هامة، تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات المراجعة التحليلية. وقد تضمن مشروع معيار الرقابة الداخلية لغرض المراجعة معلومات عن مستوى الفهم الضروري لكل مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمس، ويمكن اختصار ذلك فيما يلي:
- البيئة الرقابية: يجب أن يركز المراجع جهده على جوهر تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية وليس على شكلها فقط، وأن يأخذ في الاعتبار الأثر الكلي لعوامل القوة والضعف البيئية المختلفة على البيئة الرقابية،
- تقدير المخاطر: يجب على المراجع أن يفهم كيفية تحديد الإدارة لهذه المخاطر ليفهم المراجع كيف تأخذ المؤسسة في الاعتبار المخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية، وقراراتها لمواجهة تلك المخاطر،
- الأنشطة الرقابية: يجب على المراجع فهم الأنشطة الرقابية المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة، والمعرفة بوجود أو غياب أنشطة رقابية لتحديد ما إذا كان من الضروري القيام بإجراءات إضافية للحصول على فهم للأنشطة الرقابية،
- المعلومات والاتصال: يجب على المراجع الحصول على معرفة كافية بنظام المعلومات الخاص بالتقارير المالية لفهم ما يلي: أنواع عمليات المنشأة الهامة ذات العلاقة بالقوائم المالية، كيف تبدأ عمليات المنشأة، السجلات المحاسبية، والوثائق والمستندات والبيانات المؤيدة ومعالجة والاحتفاظ والاتصال بالمعلومات ،
- مراقبة الأنشطة الرقابية: 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 و السياسات لإتحاد إجراءات تصحيحية.

### ثالثاً : طرق و وسائل فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

**أنظر إلى : (أميرة متي رزوقي ، مرجع سبق ذكره، ص : 58-59)**

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الإنطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله ، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب .

ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كرايس أو كتيبات أو منشورات ، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة .

ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق في المؤسسة وتقييم مدى كفايته ما يلي :

- الاستبيان ( قوائم الإستقصاء ) .
- الملخص التذكيري .
- التقرير الوصفي .
- خرائط الانسياب .
- فحص النظام المحاسبي .

وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه الوسائل :

#### 1- الإستينيان (قوائم الإستقصاء)

يقوم مراقب الحسابات بالإستفسار من الموظفين العاملين في المستويات الوظيفية المختلفة في المؤسسة عما إذا كانت الضوابط التي الإعتماد عليها قائمة خلال الفترة، وذلك عن طريق مجموعة أسئلة مكتوبة يتم الإجابة عليها بكلمة (نعم) والتي تشير إلى مواطن قوة النظام وكلمة (لا) التي تشير إلى مواطن ضعفه، وبذلك يسهل على مراقب الحسابات إكتشاف نقاط الضعف من خلال الإجابات.

#### 2- الملخص التذكيري

وهو بيان عام بالطرق والوسائل التي توفر الشروط والعناصر المثالية لنظام الرقابة الداخلية وغالبا ما يستخدمه مراقب الحسابات في المؤسسات الصغيرة.

#### 3- التقرير الوصفي

بموجبه يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقريرا مفصلا " يشرح فيه الإجراءات المتبعة بالنسبة لكل عملية وبيان رأيه عن مدى دقتها وملائمتها وتحديد الثغرات ونقاط الضعف جزئيا" أو كليا".

#### 4- خرائط الإنسياب

إن إستخدام هذه الخرائط يساعد في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة، وما يتعلق بها من مستندات ويستطيع مراقب الحسابات من خلال تتبعه لمراحل المعاملة وإعداد المستندات أن يفهم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ويستطيع أن يحدد أوجه الضعف ومواطن القوة من خلال ذلك.

#### 5- فحص النظام المحاسبي

ويتم ذلك من خلال حصول مراقب الحسابات على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها وتدقيقها وقائمة أخرى بطبيعة المستندات والدورة المستندية ---إلخ

#### رابعاً: النقاط الأساسية الواجب مراعاتها عند تصميم نظام رقابة داخلي للمؤسسة

(أنظر إلى : بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، "القيادة التربوية ضمن الملتقى الإعلامي الجهوي للجنوب، مرجع سبق ذكره، ص: 15-13")

- **" الفصل بين الواجبات والاختصاصات "** : لا ينبغي أن يكون شخص مسئول عن عملية معينة بكاملها كأن يكون الفرد المسئول عن إعداد الشيكات مسئول عن دفتر النقدية بالبنك أو أن الفرد المسئول عن عملية مشتريات مسئول عن تحرير الشيك ومراجعته وقيدته بالدفاتر. وذلك على أساس أنه من السهل اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها إذا تم فصل العملية المعنية بين فردين أو أكثر .
- **" تحديد دقيق للمسئوليات من خلال وجود هيكل تنظيمي "** : يجب أن تكون المسئولية محددة تحديدا دقيقا بحيث لا يثار أي تساؤل حول المسئولية في الأداء
- **"من الضروري اختيار الأفراد وتدريبهم بعناية"** : ويتطلب ذلك بطبيعة الحال وجود برامج محددة للاختيار والتدريب للعاملين .
- **"ينبغي تناوب الأفراد على الوظائف أو الأعمال"** : كلما كان ذلك ممكنا - حيث يؤدي ذلك لإكتشاف أي أخطاء أو عدم إنتظام أو قصور بالإضافة إلى أن ذلك يجعل العاملين نشطين باستمرار.
- **"ينبغي أن يحصل المسئولين عن عهد أو مسئوليات محددة بالمؤسسة"** على إجازات سنوية بانتظام وأن يحل محلهم أفراد بديلين وذلك لإكتشاف أي تلاعب ولتحقيق الهدف من القاعدة السابقة الخاصة بتغيير الأشخاص بالنسبة للوظيفة الواحدة بمعنى أنه يجب أن يحصل المسئول عن الخزينة والمخازن على إجازات سنوية بانتظام .
- **"يجب أن يكون هناك نظام للحوافز والمكافآت"** ، باعتبارها حافز للموظف ، كما أنها تعتبر أداة لحماية أموال المؤسسة .
- **"يجب أن يتم تشكيل لجان دائمة لعمليات الجرد والفحص والمعاينة"** على أن تقوم كل لجنة بوضع منهجا كاملا يمثل خطتها السنوية وبرامجها خلال الفترة القادمة وتعتمد من إدارة المؤسسة ( مدير المؤسسة) على أن يراعي حضور المراجع الخارجي أو من ينوب عن أثناء عملية الجرد .
- **"لا يجوز استخدام أحد الإعتمادات"** في غير الغرض المخصص له في الميزانية .
- **"مراجعة محدودة أو شاملة للمعاملات المالية"**
- **"يعرض على مجلس الإدارة كل شهر حساب يتضمن بيانات شاملة عن الإيرادات والمصروفات"** يوضح فيها الإيرادات التي تم تحصيلها وما انفق منها خلال تلك المدة والمركز المالي .
- **"يحدد بأمر إدارة المؤسسة الموظفين الذين يعهد إليهم بالعهد أو السلف المستديمة"** وعلى أن يتخذ في شأنهم القواعد والإجراءات والضمانات التي تتبع مع أصحاب العهد .

- **"ختم مستندات الصرف بختم دفع"**
- **"تصميم دليل للسياسات والإجراءات يتم فيه صياغة الإجراءات الملائمة للعمل داخل المؤسسة"** بما يكفل توفير معلومات كافية لتسهيل إمساك الدفاتر والحفاظ على الرقابة المناسبة على الأصول .
- **"إعداد الموازنات التقديرية تساعد على تعميق الفهم الإداري بالمؤسسة ككل"** ، توقع المشاكل قبل حدوثها ، التنسيق بين الأنشطة ، تقييم الأداء .. الخ
- **"التحليل المالي سواء التحليل الأفقي وهو دراسة تطور القيم التي تحتويها القوائم المالية لعدة سنوات"** ، ويبين هذا التطور اتجاه القيم وانعكاس ذلك على نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة في المستقبل - أو التحليل الرأسي وهو المقارنة بين الوزن النسبي لكل عنصر من عناصر القوائم المالية ، وبعبارة أخرى عن تحديد لنسبة كل عنصر من عناصر القوائم المالية منسوبا إلى أحد العناصر الهامة بهذه القوائم .
- **"المتابعة والتقييم الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية ومدى التزام العاملين بتنفيذها"** وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلائم مع أي تغيير قد يحدد بالمؤسسة ( اتساع نطاق المؤسسة مثلا ) ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم من مصادر متنوعة قد تشمل دراسة الرقابة الداخلية الحالية ، تقارير المراجعة الداخلية " أن وجدت " تقارير المراجعة الخارجية ( المحاسب القانوني ، مراقب الشؤون الاجتماعية ) معلومات وشكاوى العاملين أنفسهم .
- **"الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها"** وذلك لحماية المؤسسة من الاختلاس ، فعندما يؤدي شخص واحد كلا الوظيفتين ، يوجد خطر كبير أن يقوم الشخص بالتخلص من الاصل للحصول على نفع شخصي وتسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسؤولية .
- **"التصريح واعتماد العمليات المالية والأنشطة"** وذلك بأن تضع الإدارة السياسات التي يجب اتباعها داخل المؤسسة ويتم إصدار التعليمات إلى المرؤوسين لتنفيذ هذا الاعتماد / التصريح العام عن طريق الموافقة على العمليات المالية التي تتم ضمن حدود السياسات الموضوعية **"يجب أن تكون المستندات ملائمة"** حتى توفر تأكيدا مناسباً عن وجود الرقابة الملائمة على الأصول وعلى أن كافة العمليات المالية قد سجلت بشكل صحيح
- **"الرقابة المادية على الأصول والدفاتر"** ( إيداع النقدية بالبنك – إيداع العهد النقدية بخزائن حديدية – وجود شخص مسئول عن المخزن – وضع السجلات والدفاتر في دواليب للحفاظ لتجنب إتلافها أو فقدها أو سرقتها أو مجرد الإطلاع عليها لغير المصرح لهم بذلك
- **"وجود خريطة حسابات"** وهي إحدى صور الرقابة المرتبطة بالمستندات والسجلات و يتم خلالها تصنيف العمليات المالية إلى حسابات تتعلق بالميزانية و أخرى تتعلق بالإيرادات و المصروفات والمقبوضات والمدفوعات يعد هذا الدليل صورة رقابية هامة لأنه يوفر إطار عمل للمعلومات التي سيتم تقديمها لكل من الإدارة ومستخدمي القوائم المالية ( الجهة الإدارة – الجهة المانحة .. ) و يساعد هذا الدليل على منع أخطاء التبويب إذا تم فيه وصف كل نوع من حسابات العمليات المالية على نحو دقيق
- **"يجب أن تتوافر عدد من المبادئ المناسبة"** التي تحكم تصميم واستخدام المستندات السجلات وهي :
  - الترقيم المسبق المتتابع لتسهيل الرقابة على المستندات الضائعة ، والمساعدة على التوصل للمستندات عند الحاجة إليها في تاريخ لاحق
  - تسجيل العمليات المالية وقت حدوثها أو بعد وقت وقوعها بزم من قليل قدر الإمكان حيث تكون السجلات أقل قابلية للاعتماد عليها بعد مرور فترة زمنية وتزيد 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 الثانية : حالات حول تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات :

أولا : الوسائل المستخدمة لدى المراجع للتعرف على قوة ومتانة ومدى كفاية نظام الرقابة الداخلية

نظراً إلى : (أميرة متي رزوقي ، مرجع سبق ذكره،)

يقوم المدقق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة بخصوص عمليات الوحدة، أن هذه الأسئلة تحضر بعناية وتنصب حول توفر أو عدم توفر العناصر الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية بخصوص تلك العمليات. تقدم هذه القائمة للمسؤول المالي في الوحدة ليقوم بالإجابة على الأسئلة الواردة فيها ويعيدها إلى المدقق الذي يقوم بدوره ببعض الاختبارات للتأكد من صحة إجابة المدير المالي حول نقاط المراقبة المطبقة.

### 1- قائمة التحريات أو الاستبيان:

ت	الوسيلة	المزايا	العيوب	للتغلب على العيوب
1	قائمة التحريات النموذجية الاستبيان	1-سهولة الاستخدام 2- توفير الوقت للمدقق بدون إنشاء برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية. 3- تتصف بالمرونة تستطيع إبراز خصائص نظام الرقابة الداخلية. 4- تنسيق طريقة فحص خصائص النظام المحاسبي. 5-لا يعترض عليها الزبائن. 6-تساعد مساعد المدقق بعدم إغفال فحص نظم الرقابة الداخلية سنويا.	1- أن توحيد أسس الفحص لجميع الوحدات يؤدي إلى إغفال القائمين بالفحص بكل الوحدة. 2-أن القائمة قد تغني مساعد المدقق بالاكتماء بما فيها من أسئلة وعدم إجراء تحريات أخرى قد تقضيها الملابس الخاصة لعملية التدقيق.	1- عند تحضير قائمة الاستبيان لكل وحدة يتبين من ظروفها أنها تنفرد بخصائص معينة. 2- يطلب المدقق من مساعديه تقريراً سنوياً عن نتائج استخدام قائمة في فحص المراقبة الداخلية عن العام السابق، الإجابة بنعم أو لا على المدقق استخدام ذكائه وخبرته في تصميم وصياغة الأسئلة.

2- الملخص التذكيري: بيان تفصيلي للطرق والوسائل التي يتميز بها نظام المراقبة الداخلية، يستخدمه مساعدو المدقق للاستعانة به عند قيامهم بفحص النظام لأي وحدة.

ت	الوسيلة أو الطريقة	المزايا	العيوب
2	الملخص التذكيري	1- تعطي طريقة تذكيرية فقط لأنها ترسم الإطار العام الذي يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معينة. 2- الاقتصاد في الوقت. 3- عدم إغفال أي نقطة من النقاط الرئيسية.	1- لا ينتج عنها أي تسجيل كتابي من جانب الوحدة لنتائج فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع. 2- أنها لا تطبق على الوحدات التي تتميز بطبيعة خاصة في أعمالها. 3- لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص النظم في الوحدات المختلفة.

### 3- وسيلة التقرير الوصفي:

ت	الوسيلة أو الطريقة	المزايا	العيوب
3	التقرير الوصفي	1- يبين في التقرير الإجراءات المتبعة في الوحدة بالنسبة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام المراقبة. 2- يحدد خط سير المستندات. 3- تستخدم هذه الطريقة في الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم لكون نظام الرقابة الداخلية فيها محدوداً.	1-صعوبة تتبع الشرح المسهب في وصف الإجراءات غرض التعرف نقاط الضعف. 2-صعوبة التأكد من تغطية جميع عناصر الطريقة المتبعة إلا بعد إجراء استقصاءات أخرى.

### 4- وسيلة دراسة الخرائط التنظيمية: وتشمل 1- خريطة الهيكل التنظيمي للوحدة 2- خريطة الدورة المستندية.

ت	الوسيلة	المزايا	العيوب
4	الهيكل التنظيمي الدورة المستندية	1-يحضر بطريقة تفصيلية ليس فقط لتحديد الإدارات والأقسام التابعة لها بل أيضاً لبيان المسؤولين ووظائفهم والأعمال التي يقوم بها. 2-الحصول على معلومات إضافية متعددة عن التنظيم المحاسبي والإجراءات الأخرى المتبعة 1-يتخذها المدقق أساساً لفحصه. 2- تبين تقسيم العمل بالنسبة لكل عملية وكذلك الدورة المستندية الخاصة بها	تحتاج إلى وقت طويل من المدقق لإتمام الفحص. 1- صعوبة رسم الخرائط واستنتاج نظم الرقابة من واقعها. 2- تبين الإجراءات العادية فقط، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها الخرائط برغم من أهميتها في التدقيق.

**5- وسيلة فحص النظام المحاسبي:** يحصل المدقق على قائمة بالدفاتر المحاسبية وأسماء الأشخاص الذين يقومون بالعمل فيها وتدقيقها داخليا، وقائمة أخرى بأسماء الأشخاص الذين يعهدتهم الأصول وقائمة أخرى ببيان طبيعة المستندات المثبتة لحركة الأموال الواردة والصادرة من الوحدة والدورة المستندية لغرض التحقق من فصل وظيفة أداء العملية عن وظيفة الاحتفاظ بالأصول عن وظيفة القيد والحاسبة بشكل يؤدي إلى التحقق من توفر نظام سليم للرقابة الداخلية.

ت	الوسيلة	المزايا	العيوب
5	فحص النظام المحاسبي	القيام بدراسة خاصة لظروف كل الوحدة	1- طريقة مطولة خصوصا للمنشآت الكبيرة. 2- النظام المحاسبي لا يشمل على جميع المعلومات الخاصة بنظم المراقبة الداخلية في الوحدة. يفضل استخدام هذه الطريقة مقترنة مع وسيلة أخرى ومكملة لها.

### حالات تطبيقية عن نماذج لأسئلة الرقابة الداخلية:

### الإجابة بنعم أو لا

1. هل توجد خارطة تنظيمية.
2. هل يوجد دليل للحسابات
3. هل يوجد مدقق داخلي
4. هل يرفع المدقق الداخلي تقارير دورية للإدارة
5. هل قسم المحاسبة مستقل تماما عن:  
أ- المشتريات ب- المبيعات ج- الإنتاج والتكاليف د قسم المقوضات والمدفوعات النقدية
6. كانت للوحدة فروع أخرى فهل هناك نظام رقابة واف عليها من المركز الرئيسي.
7. هل تستخدم الوحدة نظام الموازنات التخطيطية على المصروفات.
8. هل تتم المصادقة على قيود اليومية من موظف مسؤول.
9. هل تؤيد القيود اليومية بمستندات كافية.
10. هل يقوم قسم المالية بأعداد قوائم مالية تقارير دورية لرفعها لمجلس الإدارة.
11. هل هذه التقارير والقوائم كافية لتحقيق أغراضها من حيث إبراز تقلبات غير عادية في الأرقام والعمليات التي تشملها.
12. هل تجري الوحدة حركة تنقلات دورية بين الموظفين.
13. هل صلات الرقابة بين اثنين أو أكثر من العاملين بالوحدة معدومة.
14. هل لأحد موظفي الوحدة مصلح في وحدات أخرى تتعامل معها.

### المقبوضات النقدية الإجابة بنعم أو لا

1 هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية:

- المصادقة على الخصوم والمسموحات والديون.
  - تجهيز مذكرات التسوية.
  - فتح البريد الوارد.
  - تجهيز المستندات للصرف والمصادقة عليها.
  - تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها. وإرسالها بالبريد أو تسليمها.
  - تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها.
  - الترحيل إلى دفتر الأستاذ.
  - القيد في دفاتر المشتريات.
  - أمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور غير المدفوعة أو السلفة.
  - أمساك دفاتر الزبائن (الذمم)
- 2- هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد.
  - 3- هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصولية.
  - 4- هل تودع جميع المقبوضات اليومية بالمصرف بالكامل وبدون تأخير؟
  - 5- هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر عدا أمين الصندوق أو مسك الحسابات الشخصية للمدينين.
  - 6- هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قيمة الإيداع من المصرف.
  - 7- هل يقوم موظف خلاف أمين الصندوق بأستلام الشيكات المرفوضة.
  - 8- هل يجري جرد دوري مفاجئ للنقد بالصندوق.
  - 9- هل هناك رقابة على دفاتر وصولات القبض.
  - 10- هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المنشأة وتختم
  - 11- إذا كانت للوحدة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في المصارف المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحدة حق السحب على هذا الحساب.
  - 12- هل فتح الحسابات بالمصارف المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة.

- 13- هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات.  
14- هل هناك رقابة أو متابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجار والأرباح المدفوعة النقدية.

#### المدفوعات النقدية

#### الإجابة بنعم أم لا

- 1- هل تتم جميع المدفوعات عدا المبالغ النثرية بواسطة شيكات.
- 2- هل الشيكات الملغاة يحتفظ بها في ملف خاص.
- 3- هل يتطلب نظام الوحدة وجود أكثر من توقيع على الشيكات.
- 4- هل هناك خطر من توقيع الشيكات على بياض.
- 5- هل حدد التنظيم المالي من له حق التوقيع على الشيكات.
- 6- هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظف
- 7- هل هناك خطر بتحرير شيكات لحاملها.
- 8- هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات المصرف شهريا ومباشرة
- 9- هل يقوم بأعداد مذكرة تسوية المصرف موظف لاعلاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات
- 10- هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمنشأة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات.
- 11- هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة تلك المستندات المؤيدة للدفع
- 12- هل يقوم الموظف الذي يعد مذكرة التسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف المصرف تتطابق مع البيانات المدونة بكشوف الشيكات
- 13- هل الشيكات الموقوفة (المعلقة) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة.
- 14- هل يؤشر على المستندات المؤيدة للصرف بما يفيد سحب شيك بالقيمة.
- 15- هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من صحة التعديلات من مصرف إلى آخر.

#### المصرفات النثرية

#### الإجابة بنعم أم لا

1. هل تستخدم الشركة طريقة السلفة المستديمة.
2. هل المسؤولية عن كل سلفه تقع على عاتق شخص معين بالذات.
3. هل المسؤول عن السلفة شخص آخر خلاف أمين الصندوق الرئيسي وخلاف الموظفين الذين يستلمون مبالغ من العملاء أو من مصادر أخرى.
4. هل مبلغ السلفة محدد باحتياجات المصرفات النثرية لمدة قصيرة.
5. هل هناك حد أقصى للمبالغ التي يسمح بصرفها من أموال السلفة لعملية معينة.
6. هل جميع المدفوعات النثرية مؤيدة بمستندات.
7. هل هذه المستندات تصدق من موظف مسؤول.
8. هل المسؤول عن السلفة ليست له علاقة بالسجلات المحاسبية.
9. هل مبالغ الصرف النثرية محررة بالأرقام وبالحروف في نفس الوقت.
10. هل تراجع المستندات ويؤشر عليها بوضوح لمنع إعادة استعمالها.
11. هل يتم تجديد السلفة عن طريق سحب شيك لأمر من بعهدته السلفة.
12. هل تجرد أموال السلفة المستديمة بشكل مفاجئ دوريا بواسطة المدقق الداخلي
13. إذا كان حجم السلفة كبيرا هل يوجد تأمين ضد خيانة الأمانة.

#### الأصول الثابتة

#### الإجابة بنعم أو لا

1. هل هناك سجلات أو بطاقات بمفردات الأصول الثابتة في شكل حسابات أستاذ.
2. هل تطابق هذه السجلات مع الحسابات الإجمالية للأصول في الأستاذ العام دوريا.
3. هل يجري جرد دوري للأصول الثابتة.
4. هل يجري إعادة تقييم دورية لها للوصول إلى القيم الواجب التامين عليها بها.
5. هل هناك رقابة داخلية فعالة على المعدات الصغيرة والألات.
6. هل هناك برنامج موضوع للصيانة والتصليح.
7. هل تصدق جميع المصاريف الرأسمالية قبل الصرف من قبل رئيس مجلس الإدارة .
8. هل هناك سياسة واضحة للتمييز بين الإضافات من ناحية والإصلاحات والترميمات من ناحية أخرى.
9. هل يصادق على شطب بعض الأصول الثابتة من مجلس الإدارة أو شخص آخر.
- 10- هل يتم المصادقة على عمليات شراء وبيع الأصول الثابتة أو التصرف فيها من مجلس الإدارة .
- 11- هل هناك سياسة ثابتة تسيير عليها الوحدة فيما يتعلق باستهلاك الأصول الثابتة.
- 12- هل يعلم قسم الحسابات بالأصول المباعة أو تقرر إيقافها وذلك لإجراء القيود اللازمة.
- 13- هل هناك تأمين على الأصول الثابتة ضد الإخطار الأخرى.

#### ثانيا : طبيعة الاختبارات التفصيلية

(أنظر إلى : بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، "القيادة التربوية ضمن الملتقى التوجيهي الإعلامي الجهوي للجنوب، مرجع سبق ذكره، ص:

"19-18")

تتكون الاختبارات التفصيلية من الإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل المعاملات واختبار تفاصيل الأرصدة. مثلاً بالنسبة للذمم المدينة من المتوقع أن يكون هناك حساب مراقب في الأستاذ العام مدعوم بدفتر مساعد للذمم المدينة يحتوي على القيود المدينة والدائنة للمعاملات المتعلقة بحساب كل عميل للمنشأة. لنفترض أن الأرصدة الافتتاحية للذمم المدينة موضحة بعدالة حسب مراجعة السنة السابقة. في هذه الحالة ربما يأخذ المراجع في الاعتبار الأدلة وقرائن المتعلقة بكل من أنواع الاختبارات التفصيلية التالية :

### **1- الإجراءات التفصيلية :**

- مقارنة القيمة المطلقة لرصيد نهاية المدة هذه السنة في الحساب المراقب مع رصيد السنة السابقة ، رصيد موازنة ، أو قيمة متوقعة أخرى.
- استخدام رصيد نهاية المدة لتحديد النسبة المئوية للذمم المدينة من إجمالي الأصول المتداولة ومقارنتها مع السنة السابقة أو قيمة متوقعة أخرى.
- استخدام رصيد نهاية المدة لاحتساب معدل دوران الذمم المدينة ومقارنته مع السنة السابقة ، أو وسطي الصناعة ، أو أية قيمة متوقعة أخرى.

### **2- إجراءات تفاصيل المعاملات :**

- إثبات عينة من مفردات القيود المدينة والدائنة في حسابات العملاء ومستنداتها مع قيودها النظيرة ومستنداتها. مثلاً القيود المدينة في حساب العميل مع القيود الدائنة في حساب إيرادات المبيعات.
- متابعة المعاملات من المستندات الداعمة ودفاتر اليومية للقيود ذات العلاقة في حسابات العملاء لنوع المعاملة المعين.

### **3- اختبار تفاصيل الأرصدة :**

- التحديد أن إجمالي الأرصدة في الدفتر المساعد يساوي رصيد الحساب المراقب في الأستاذ العام.
- تأكيد أرصدة عينة من الذمم المدينة مباشرة من العملاء.

### **➤ حالات يجب الإبلاغ عنها :**

الأمثلة الآتية تمثل حالات ربما يجب الإبلاغ عنها يكتشفها المراجع أثناء فهمه للرقابة الداخلية وتأديته لاختبارات الرقابة.

### **1- نقاط ضعف تصميم الرقابة الداخلية :**

- ضعف في التصميم العام للرقابة الداخلية مثل عدم وجود لجنة مراجعة أو مراجعة داخلية فعالة.
- غياب اعتماد وفحص المعاملات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية.
- إجراءات غير كافية لتحليل المعاملات المالية والتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية.
- غياب إجراءات الرقابة الملائمة لنوع ومستوى المعاملات المختلفة مثل المبيعات الآجلة والمشتريات واقتناء الأصول الثابتة.
- عدم كفاية إجراءات حماية الأصول من التلف والضياع والسرقة وسوء الاستخدام.
- هناك أدلة وقرائن عن فشل نظام المعلومات من إخراج تقارير متناسقة مع أهداف المنشأة.

### **2- الفشل في تنفيذ الرقابة الداخلية :**

- أدلة وقرائن عن فشل رقابات محددة في منع واكتشاف تحريفات في المعلومات المحاسبية.
- أدلة وقرائن عن سوء تطبيق الرقابات المعتمدة.
- أدلة وقرائن عن الفشل في حماية الأصول من التلف والضياع والسرقة وسوء الاستخدام.
- أدلة وقرائن عن إبطال معتمد للرقابة الداخلية ، لمن لهم الصلاحية ، لدرجة عدم تحقيق أهداف المنشأة.
- أدلة وقرائن عن عدم أداء مهمات من صميم الرقابة الداخلية مثل عمل مطابقات حسابات البنوك أو عدم وقيته إعدادها.
- أدلة وقرائن عن سوء تطبيق المبادئ المحاسبية.
- أدلة وقرائن عن سوء تمثيل أو تضليل المراجع الخارجي بواسطة موظفي المنشأة.
- أدلة وقرائن عن عدم أهلية الإدارة أو الموظفين لأداء مهمتهم بكفاءة.

### **3- عوامل أخرى :**

- انعدام الحد الأدنى للوعي الرقابي في المنشأة.
- الفشل في متابعة وتصحيح نقاط ضعف الرقابة الداخلية.
- أدلة وقرائن عن معاملات مهمة ومكثفة لأطراف ذات علاقة ولكن غير مفصح عنها.
- أدلة وقرائن عن التحيز وعدم الموضوعية من قبول المسؤولين عن القرارات المالية والمحاسبية.

## الخاتمة

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

### قائمة المراجع:

- 1- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية".
- 2- الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق".
- 3- الصحن عبد الفتاح ونور أحمد، "الرقابة ومراجعة الحسابات".
- 4- يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق".
- 5- بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، "القيادة التربوية ضمن الملتقى التوجيهي الإعلامي الجهوي للجنوب "
- 6- دخالد راغب الخطيب - د. خليل محمود الرفاعي ، "الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات"
- 7- محمد بوتين ، "المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"
- 8- احمد حلمي جمعة، "مدخل عام للمراجعة الداخلية"
- 9- خليفة كمال، البديوي منصور، حسن شريفة علي ، "دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006
- 10- التميمي هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية" ، دار وائل للنشر، الأردن، 2004
- 11- الصحن عبد الفتاح، الصبان محمد والفيومي ، "المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي" ، الدار الجامعية، مصر، 2004
- 12- أميرة متي رزوقي ، مدرس مساعد ومحاسب قانوني ومراقب حسابات " الحقيبة الدراسية لمادة التدقيق " ، المرحلة الثانية ، المعهد التقني نينوى، 2002
- 13- القاضي حسين، دحدوح حسين، "أساسيات التدقيق" ، مؤسسة الوراق ،الأردن، 1999
- 14- Sawyer's Guide for Internal Auditors. 1. The Institute of Internal Auditors Research Foundation
- 15- [https://ar.wikipedia.org/w/index.php?title=رقابة\\_داخلية&oldid=47473006](https://ar.wikipedia.org/w/index.php?title=رقابة_داخلية&oldid=47473006)
- 16- [/ https://almohasben.com](https://almohasben.com)