

## الوحدة رقم 03: نظام الرقابة الداخلية

تطورت الرقابة بشكل كبير بعدما كانت تقنية تقليدية تجمع الأدوات الكمية، لتصبح في وقتنا الحالي وسيلة اتصال واستشارة ترصد حركية المؤسسة باستمرار، لاتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب، أي تعتبر رقابة نظامية تسعى للضبط والتحليل لاحترام المعايير الموضوعية وتحقيق الأهداف المرجوة.

### 1- تطور نظام الرقابة الداخلية:

لقيت الرقابة الداخلية في الآونة الاخيرة عناية كبيرة من طرف مسيري الادارة والمدققين، بفضل عدة عوامل يكمن ايجازها فيما يلي:

- تزايد نطاق المشروعات وحجمها عبر القارات أدى إلى تعقيد وتشعب هيكلها التنظيمية، مما اضطرت الإدارة إلى تفويض السلطات والمهام إلى بعض الإدارات الفرعية لتسهيل إنجازاتها وتحقيق أهدافها.
- حاجة ادارة المشروع إلى بيانات دورية تتوفر على درجة عالية من الثقة والمصدقية لاتخاذ القرار المناسب.
- مسؤولية الادارة عن حماية أصول وحقوق المشروع مع الحفاظ على مواردها من الضياع، الاختلاس...
- تقييم وتحسين أداء العاملين عن طريق كشف الانحرافات الناجمة عن الفروق ما بين المنجز والمخطط مع تقويمها.
- حاجة الهيئات الحكومية إلى بيانات دقيقة وسليمة تساعدها على التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية وغيرها كإدارة الضرائب، التجارة، الجمارك، البنوك...
- تطور إجراءات ومعايير التدقيق أصبح يعتمد بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.

### 2- مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تعرف الرقابة بشكل عام حسب المفكر الاقتصادي فايول على أنها: " تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الأخطاء من أجل تقويمها ومنع تكرارها". أما نظام الرقابة الداخلية له عدة تعريفات نذكر أهمها فيما يلي:

- المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 يرى أنها " عملية مصممة متأثرة بالإدارة وموظفها للحصول على تأكيد معقول بان الأهداف المتمثلة في مصداقية البيانات المالية وتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، مع الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها".
- لجنة رعاية المنظمات المهنية COSO تعرفها أنها "عملية تتأثر بمجلس إدارة المنظمة والأشخاص الآخرين، التي تم تصميمها لتوفير تأكيد معقول من أجل تحقيق الأهداف المتمثلة في: فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية واكتمال التقارير المالية، الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات".

ومنه نستخلص أن الرقابة هي إجراء أو عمل تقوم به الإدارة لضمان تحقيق الأهداف المرجوة، أما الرقابة الداخلية تمثل الرقابة داخل التنظيم، يُصمم ويُشغل من أجل معالجة مخاطر الأعمال التي قد تحول دون تحقق الأهداف.

**3- خصائص نظام الرقابة الداخلية:**

- الحصول على تأكيد معقول وغير مطلق لكل الأعمال المنجزة لتحقيق الأهداف المطلوبة.
- لا يتحمل المشروع تكلفة أكبر من المنافع المنتظرة من جراء تطبيق نظام الرقابة الداخلية طبقاً لمبدأ التكلفة والعائد.
- مسؤولية الإدارة في تبني النظام وحمايته لتحقيق الفعالية والتقليل من الأخطاء والتجاوزات المتوقع ارتكابها.
- يستقبل مجموعة من المعلومات الموثقة قابلة للتحيين والمقارنة باستمرار مع احترامها للمعايير المتفق عليها.
- تتميز التعليمات بالوضوح والشمولية، كما أنها غير متحيزة لطرف ما وقابلة للتنفيذ على أرض الواقع (الموضوعية).

**4- أهداف نظام الرقابة الداخلية:**

- حماية أصول المشروع من الأخطار المحيطة بها مما يتطلب الحفاظ والحرص بعناية شديدة.
- ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة القوائم والتقارير المنجزة.
- تنظيم المشروع وإدارته لتحديد وتوضيح الصلاحيات والمسؤوليات الملقاة على كل فرد.
- ضمان صحة برامج التخطيط والرقابة لتقييم وتنمية الكفاءة الإنتاجية والكفاءة المهنية.
- تحسين الأداء المهني بعقلنة المهام الموكلة للعمال مع تجسيد فكرة التنسيق بين كل المستويات.

**5- محددات نظام الرقابة الداخلية:**

بغض النظر عن مقدار حسن تصميم نظام الرقابة الداخلية، فمن الممكن أن تزودنا بضمانات معقولة، والتي تمكن الشركة من تحقيق أهدافها، وترجع محدودية النظام في فعاليتها ويعود لأسباب منها:

○ **العنصر البشري:**

كون الحقيقة توضح أن الرقابة الداخلية في الحكم والتصرف البشري، بالرغم من الجهود المبذولة قد نرتكب أخطاء في بعض الأوقات لا نستطيع إزالتها نهائياً، بالإضافة لذلك بعض الموظفين يراوغون الرقابة لأغراض شخصية، تبدأ من المديرين والمسؤولين لتصل إلى التواطؤ بين الموظفين وهنا نعلن فشل النظام (هزيمته).

○ **تحليل التكلفة والعائد:**

يعني ما تنفقه المؤسسة على النشاط الرقابي مقابل ما تستفيد من عوائد، قد نجد بعض الأساليب المتطورة في حماية الأصول لكن بسبب تكلفتها الباهظة قد نتراجع عن استخدامها حسب قدراتنا المالية المتاحة.

## 6- مقومات نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي كافة الأطراف ذات الصلة بنشاط وهيكل المؤسسة، والغرض من تبني هذا النظام هو مساعدة الإدارة على تحقيق الأهداف بمستوى عالٍ من الكفاءة والفعالية في مختلف الأنشطة، كما ترفع من درجة الثقة في مدى صحة وصدق التقارير المالية لمستخدميها.

لتقديم الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية بشكل متكامل يجب أن يؤسس على خمسة (5) ركائز أساسية مترابطة تصممها وتنفذها الإدارة العليا، حددتها لجنة رعاية المنظمات المهنية COSO (هي لجنة دولية تضم عدة منظمات مهنية في مجال المحاسبة، الرقابة والتدقيق تهدف إلى تحسين عمل المهنة) نوجزها فيما يلي:

### (أ) البيئة الرقابية:

تعتبر حجر الزاوية لنظام الرقابة الداخلية، ويقصد بها تلك المواقف والتصرفات الناتجة عن الوظائف الإدارية، مع إدراك مسؤوليها بأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة، إن موقف الإدارة العليا هو الذي سيحدد جوهر الرقابة الفعالة، كما تعتبر بيئة الرقابة الإطار العام في ثقافة المؤسسة تجاه الرقابة، لأنها تحدد مستوى تحسن سلوك الأفراد وتمثل القاعدة الصلبة لباقي العناصر الأخرى بسبب فرضها يكون الانضباط والتنظيم داخل المؤسسة.

### (ب) تقييم المخاطر:

تواجه جميع المنظمات العديد من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها، ويعود ذلك حسب قدرتها على إدارة وتقييم المخاطر المحيطة بها من الداخل أو من المحيط الخارجي التي تتواجد فيه، على هذا الأساس يكون نظام الرقابة الداخلية يتلاءم مع المخاطر المحتملة مما يتطلب تحديد وتحليل تلك المخاطر بهدف إدارتها بشكل فعال والتقليل من حدتها، حسب تغير ظروف العمل والوسائل المتاحة للمؤسسة.

### (ج) الأنشطة الرقابية:

يؤسس المشروع مجموعة من السياسات والتعليمات والإجراءات العملية بهدف إدارة المخاطر المحتملة التي قد تسبب معيقات أمام تحقيق الأهداف المرجوة، وغالبا ما توزع هذه الأنشطة على عدة فئات نوجزها فيما يلي:

- تحديد المسؤولية بشكل واضح لأداء المهام على أكمل وجه، بهدف تقسيم عبء مسؤولية الإدارة.
- المحافظة على التوثيق المتكامل الذي تعتمد عليه الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.
- فصل الواجبات الإدارية كونها الأسلوب الأمثل الذي يحدد نجاعة عمل الفرد حول المهام المسندة إليه.
- السلامة المادية لأصول وحقوق المشروع مع حماية نظامها المستندي من الضياع أو الاتلاف...
- التحقق المستقل من أقوى الأنشطة الرقابية كونه يضيف المصدقية على أرصدة الحسابات.

**(د) المعلومات والاتصال:**

قوة أيّ نظام رقابي تكمن في تدفق المعلومات المناسبة والمرتبطة بكافة أنحاء المؤسسة، مما يجب أن تكون قابلة للحصول عليها والتواصل معها في المكان والزمان المناسبين، مما يتطلب توفر نظام معلوماتي موثوق ودقيق ينتج عنه تقارير، تعليمات وأوامر، اقتراحات... تتماشى على شبكة الاتصال عبر مختلف الخطوط.

**(هـ) الإشراف والتوجيه (القيادة):**

دمج عملية الإشراف والمتابعة في نظام الرقابة الداخلية يعتبر أمر حساس ومعقد لذا يجب على غرفة القيادة أنما عند تصميم النظام الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- وضوح المسؤوليات والمهام المحددة مسبقا والعمل على توعية الموظفين بالإجراءات العملية.
- ينبغي أن تكون هذه الإجراءات ضمن التكاليف المعقولة (مبدأ التكلفة والعائد)، كما يجب أن تتميز بالشمولية بشكل يتناسب مع تلك الوظيفة لضمان عدم التأثير السلبي على نفسياتهم.
- الصرامة والانضباط في هذه العملية تعطي لنا مجال واسع لتقييم أداء العاملين وتحسينه.

**(7) الأنظمة الرقابية**

في الأغلب توجد ثلاثة أنظمة أساسية للرقابة الداخلية تساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها، حسب فعالية كل نظام الذي يقوم بمهمتين أساسيتين: الدور الوقائي لمنع أو التقليل من وقوع الأخطاء والتجاوزات، والدور العلاجي يعمل على كشفها وتقويمها إن ارتكبت، كما تقسم الرقابة إلى ثلاث أنواع أساسية:

**(أ) الرقابة الإدارية:**

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أقصى كفاءة تشغيلية ممكنة مع ضمان التشجيع على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية الموضوعية، تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها المرجوة باستخدام الوسائل المتاحة على أساس السلم الإداري يساعد على كشف نقاط القوة ونقاط الضعف نجد منها: القانون الداخلي، التقارير المالية، الأساليب الاحصائية، دراسة الوقت وحركة المستخدمين، الرقابة على الجودة، تقييم الأداء المهني، الموازنات التقديرية، برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية...

**(ب) الرقابة المحاسبية والمالية:**

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة من السجلات والدفاتر المحاسبية وضمان صحة إعداد القوائم المالية، مع معرفة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويضم هذا النوع باستخدام عدة وسائل مثل: احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها SCF، مدونة الحسابات، المتابعة الدورية للضرائب والحسابات البنكية، اتباع أسلوب المصادقات، توفر نظام مستندي ومعلوماتي متكامل، الجرد المادي المفاجئ للأصول الأكثر حركية، تقارير محافظ الحسابات (المدقق)...

**ج) الضبط الداخلي:**

يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لحماية أصول المشروع من الاختلاس، الضياع، سوء الاستعمال، وهذا باستخدام عدة وسائل كأجهزة الإنذار، الكاميرات، الجرد الدوري، التوقيع والختم على كل وثيقة... كما يسعى إلى تحصيل الحقوق الموجودة لدى الغير عن طريق المتابعة الودية والقضائية لاسترجاعها في أقرب وقت، ويعتمد الضبط الداخلي كذلك على تقسيم العمل وتفعيل الرقابة الذاتية للعمال، بحيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية. كما يقترح تفعيل نظام التفتيش (خلية التدقيق الداخلي) من طرف الإدارة العليا حسب طبيعة وحجم النشاط.

**8) أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية**

ينبغي على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف تحسينه وتفعيله من جهة، وعلى أساسه يحدد مدى اختيار حجم العينات الخاضعة للفحص من جهة أخرى. وبناء على ما توصل إليه المراجع من مواطن القوة والضعف من حيث تصميمه نظريا أو تنفيذه على أرض الواقع.

**أ) أسلوب التقرير الوصفي:**

وفق هذا الأسلوب يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب لمختلف العمليات والاجراءات الرقابية المتبعة في كل وظيفة من أولها إلى آخرها، كما تدعمها بمختلف وثائق الاثبات المستخدمة سواء كانت داخلية أو خارجية بهدف تحديد المهام والمسؤوليات، كما على المدقق يُقيم كل عمل يوقع عليه كل مسؤول ويؤشر عليه بإحدى العبارات مثل: متين، كاف، ضعيف...

**ب) أسلوب قوائم الاستقصاء:**

يقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تشمل عدة أسئلة حول مختلف الإجراءات الرقابية الخاصة بكل وظيفة، قد تكون الإجابات عليها مغلقة (نعم) أو (لا) كما يمكن أن تكون مفتوحة يترك فيها مجال للمستوجب التعبير عن رأيه، الهدف من هذا الأسلوب هو تحديد نقاط القوة والضعف الخاصة بهذا النظام من كل النواحي، على المراجع أن يُصيغ الأسئلة بشكل واضح ودقيق لكل عملية وقد يكررها بأسلوب مختلف لمعرفة مدى جدية المستوجب في ملئ الاستبيان، كما يحدد حجم الضعف قد يكون جسيم (خطير) أو بسيط (غير مقلق)، مدعم بوثائق اثبات مرفقة مع الاستبيان.

**ج) أسلوب خرائط التدفق:**

يعتبر هذا الأسلوب حديث ومعقد نظرا لاعتماده على رسم مخططات بيانية لكل عملية أو وظيفة مستعملا رسوما وأشكال هندسية تعبر كل وحدة منها على وصف نشاط معين داخل المؤسسة، بهدف وضع صورة متكاملة حول مختلف الإجراءات الرقابية المطبقة في كل وظيفة. لأن استعمال الرموز بدلا من الكلمات قد تقلل من سوء الفهم، من الأشكال والرموز المتداولة في خرائط التدفق نجد الأشكال الهندسية والخطوط المتقطعة والمتصلة...