

## دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

من الأولويات التي يعيرها المدقق اهتماما بالغا ضمن المنهجية المعتمدة في المراجعة هي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، لما لهذا النظام من تأثير على كيفية تدقيق المراجع خاصة تدقيق الحسابات. كما أن معايير العمل الميداني تفرض على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية.

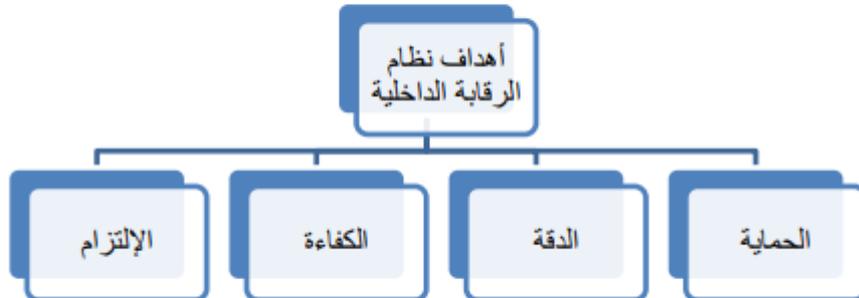
### تعريف نظام الرقابة الداخلية :

إن لفظ الرقابة " contrôle " يستخدم عادة من قبل الأنجلوسكسونيين بمفهوم "التحكم " " maitrise " ، بينما يستخدمه الفرنكوفونيون للدلالة على التحقيق " vérification " أو الفحص. إلا أن الاستخدام الشائع والمتداول ضمن العلوم المالية والتسيير يميل أكثر إلى مفهوم التحكم. ولقد تعددت التعاريف المعطاة لنظام الرقابة الداخلية وتطورت بتطور المعارف والاستخدامات، وبالتالي مراجعتها من حين لآخر للأخذ بعين الاعتبار المستجدات الحاصلة. فإذا كان في بادئ الأمر تم الاهتمام ضمن تعريف الرقابة الداخلية بالمجال المحاسبي، فإنه أصبح يمتد إلى كافة وظائف وأنشطة المؤسسة.

عرفت الفدرالية الدولية للمحاسبين " IFAC " نظام الرقابة بأنه : " مجموع السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق، وفي حدود الإمكان، تسيير محكم. و هذه الإجراءات تعني باحترام سياسات التسيير، حماية الاصول، الوقاية من حالات الغش والأخطاء واكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، مع استخراج، في الوقت المناسب، معلومات مالية موثوق بها. "

### أهداف نظام الرقابة الداخلية

#### أهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق ، ص135.

## حماية أصول المؤسسة

إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرص حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول ، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء أو المحافظة على أصولها من كل الأخطاء الممكنة، وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة .

## كفاءة وفعالية العمليات

إن إرساء نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال السعي على التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا. يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق :

- رقابة عناصر النشاط؛
- متابعة مراحل النشاط لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمؤسسة؛
- تقييم نتائج النشاط ومدى تحقيق الأهداف عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

## مصادقية ودقة التقارير المالية

تعني دقة البيانات ان تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية وتتولد عنها معلومات محاسبية.

## الالتزام بالقوانين والتعليمات

تتم بلورة أهداف المؤسسة، إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، ويتم إبلاغها إلى منفي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها والالتزام بها، وهذا من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة.

## مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات بشكل عام والشركات المساهمة بشكل خاص، وتعطي هذه المكونات أو المعايير أساسا يمكن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية مقارنة معه، وتطبق هذه المعايير على جميع مجالات عمل المؤسسات كالمجالات البرمجية والمالية وغيرها. وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة ومتداخلة وتستمد هذه المكونات من الطريقة التي يتم بها إدارة المؤسسة، وهي تتكامل مع عملية الإدارة.

### أولا- البيئة الرقابية:

تحدد البيئة الرقابية الاتجاه أو المناخ العام في المؤسسة والذي يؤثر على الوعي الرقابي لأفرادها، وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، لأنها توفر الانضباط والهيكل، وتعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المكونات، حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة. هناك عدد من العناصر الخاصة التي تساهم في خلق بيئة رقابية ناجحة

#### 1. النزاهة والقيم الأخلاقية،

كلما تحلت الإدارة والعمال بالنزاهة والقيم الأخلاقية النبيلة كلما ساعد ذلك في تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية، ولذلك نجد أن كثيرا من المؤسسات تضع مدونة أخلاقيات تلزم به الادارة والعمال.

#### 2. الإلتزام بالكفاءة،

تتمثل في أن يمتلك ويحافظ جميع أفراد المؤسسة على مستوى معين من الكفاءة يسمح لهم القيام بالتزاماتهم على أكمل وجه. وعلى الإدارة أن تحدد المهارات والمعارف اللازمة لكل منصب عمل، إضافة الى التدريب المستمر للمحافظة على الكفاءة.

#### 3. مشاركة المسؤولين عن الحوكمة،

مثل مجلس الادارة أو اللجان التابعة له والادارة التنفيذية. فكلما كان مجلس الإدارة مستقلا عن الإدارة التنفيذية كلما أمكن إجراء رقابة فعالة على هذه الأخيرة. وكلما كان ضمن لجنة المراجعة أعضاء مستقلين كلما أمكنها ممارسة الرقابة على التدقيق الداخلي والخارجي بطريقة جيدة.

#### 4. فلسفة الإدارة ونمط التسيير،

يتأثر نظام الرقابة الداخلية بفلسفة الإدارة ونظرتها الى كيفية التسيير من حيث حجم المخاطر التي يمكن أن تتحملها، الدوران الوظيفي في الوظائف المخالفة، أهمية الوظيفة المالية، وغيرها.

## 5. الهيكل التنظيمي،

يوفر هذا الهيكل الإطار الذي من خلاله يتم تخطيط وتنفيذ ومراقبة الأنشطة داخل المؤسسة، وهو الذي توضح فيه الصلاحيات والمسؤوليات.

## 6. طرق تفويض السلطة والمسؤولية،

تتأثر الرقابة الداخلية بأسلوب الإدارة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة، فكلما كانت إجراءات التفويض محددة بدقة وما يتبعها من مسؤوليات كلما تمت الرقابة بشكل فعال.

## 7. السياسات والممارسات المتعلقة بالموارد البشرية.

وتتضمن طريقة توظيف العمال وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، مع وضع سياسات تعمل على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي عند ممارسة الأفراد لأعمالهم.

## ثانياً - تقييم المخاطر

إن جميع المؤسسات بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها، تواجه مجموعة من المخاطر سواء كانت داخلية أو خارجية، وهذه المخاطر ينبغي على الإدارة معالجتها بما ينسجم مع الظروف الاقتصادية والتشغيلية للمؤسسة.

فكل مؤسسة عليها أولاً تحديد الأهداف التي تسعى لتحقيقها ومن ثم وضع الأخطار والتهديدات التي تحول دون تحقيقها، وتعمل الإجابة بعد ذلك على وضع السياسات والإجراءات ضمن نظام الرقابة الداخلية حتى تمنع أو تحد من حدوث تلك المخاطر.

## ثالثاً - الأنشطة الرقابية (إجراءات الرقابة)

الأنشطة الرقابية هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، فهي تساعد على ضمان اتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، وتكون الأنشطة الرقابية موجودة في المؤسسة بكاملها وفي جميع المستويات، وفي جميع الوظائف.

ويمكن تصنيف الأنشطة الرقابية الى :

الفصل الملائم بين المهام

تحديد الصلاحيات لكل مستوى إداري معين

المستندات والسجلات الملائمة للتأكد من أن العمليات قد تمت وفقاً للقواعد المعمول بها

إجراءات الرقابة الفعلية على الأصول

مراجعة وتقييم الأداء لضمان الرقابة المستمرة والفعالة.

#### رابعا - المعلومات والاتصال:

تهتم بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

فنظم المعلومات تؤدي دورا أساسيا في نظام الرقابة الداخلية بما توفره من تقارير دورية تسمح للإدارة وكل هيئة أو شخص مكلف القيام بممارستها في أحسن الظروف.

#### خامسا - مراقبة الأداء:

تتعلق المراقبة بالتقييم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، وأنه يجري تعديلها مع تغيير الظروف، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم والتعديل من عدة مصادر تشمل: دراسة نظام الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجعة الداخلية، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين، وغير ذلك.

### مقومات نظام الرقابة الداخلية

يعتمد نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من المقومات الأساسية التي ترتبط ببعضها البعض، وبالتالي فإنه في حالة وجود أي قصور فيها، فقد يترتب على ذلك الحد من فعالية هذا النظام. لذلك تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح.

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

- خطة تنظيمية؛
- نظام محاسبي سليم؛
- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات؛
- مجموعة من العاملين الأكفاء؛
- تقييم الأداء؛
- استخدام الوسائل الإلكترونية والآلية (استخدام تكنولوجيا المعلومات).

## الأساليب المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يلجأ المراجع عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة إلى مجموعة من الأساليب التي يتم استخدامها عادة في مختلف العلوم الاجتماعية. ونظرا لتعدد هذه الأساليب فإن المدقق يختار من بينها ما يتلاءم وحجم ونشاط المؤسسة، ومن أهم هذه الأساليب:

### 1. الاستقصاء (الاستبيان):

يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات التي تتعلق بجميع نواحي نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وفقا للقواعد المعمول بها في منهجيا هذا المجال، ويوزع على العاملين لتلقي الأجوبة، وبعدها يتم تحليل تلك الردود للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق، ويراعى في إعداد هذا الاستبيان بصفة خاصة كيفية صياغة الأسئلة من جهة، وشموليتها لكافة الأفراد والمستويات الإدارية التي لها علاقة بموضوع لتقييم من جهة أخرى.

### 2. التقرير (الوصف الكتابي):

تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لمسك السجلات والدفاتر المستخدمة في المؤسسة، ولتدفق العمليات والمعلومات، والتعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذه له من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح و التوصيات التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.

يتميز هذا الاسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية، والإجراءات التي تمر بها، والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل فيها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة. وهذا الاسلوب عادة ما يكون صالح في المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم، حيث يتميز نظام الرقابة الداخلية بالبساطة .

### 3. خرائط التدفق

عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات.

يمكن اعتبار خرائط التدفق كعرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، تمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة، وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدّها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية، وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وعلى الاستبيان.

ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية، إذ أن الخرائط لا تظهر الوقائع غير العادية التي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال المراحل الثلاث التالية:

#### 1 فهم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراجع أن يكون لديه المعرفة الكافية بنظام الرقابة الداخلية وذلك عن طريق طلب الاستفسارات من الأشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف هذا النظام ومختلف وظائف المؤسسة، وذلك باستخدام أساليب تقييم نظام الرقابة المختلفة .

#### 2 تحديد مخاطر الرقابة

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر هذا النظام، وفيها يقوم المراجع بتحديد نقاط ضعف هذا النظام ونقاط قوته وذلك استناداً إلى المعايير والمبادئ والقوانين واجبة التطبيق، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة سواء الداخلية أو الخارجية على مختلف النقاط التي يتعين على المدقق الالتزام بها.

### 3 اختبارات الالتزام

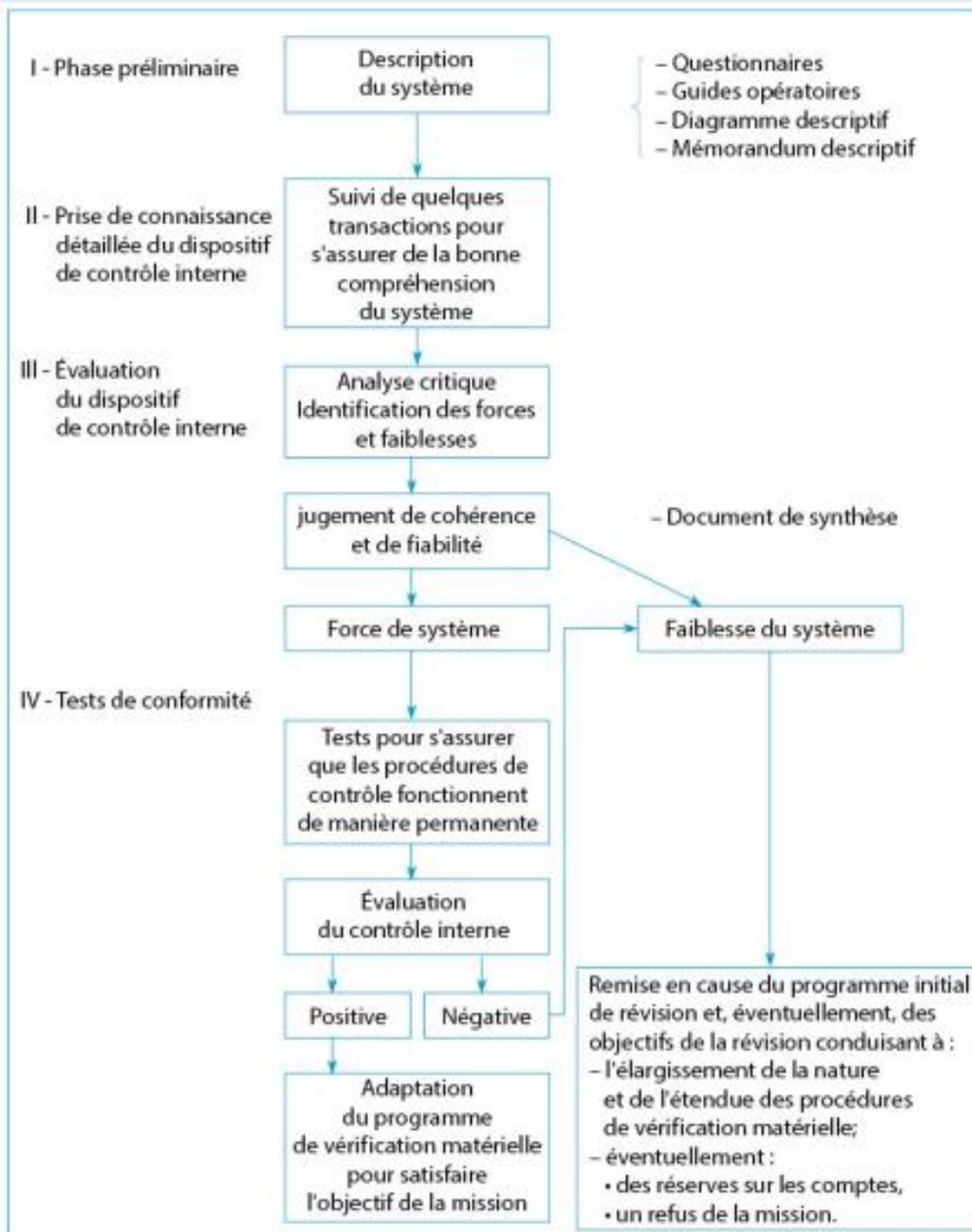
تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن الإجراءات الرقابية الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام، وذلك عن طريق مجموعة من الاختبارات التي يقوم بها المراجع ، والمتمثلة في المراجعة المستندية للعمليات، والتحقق من أرصدة الحسابات، وملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ. ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات وتدريبهم وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة.

وفي الأخير يصل المدقق الى إحدى الاستنتاجات التالية :

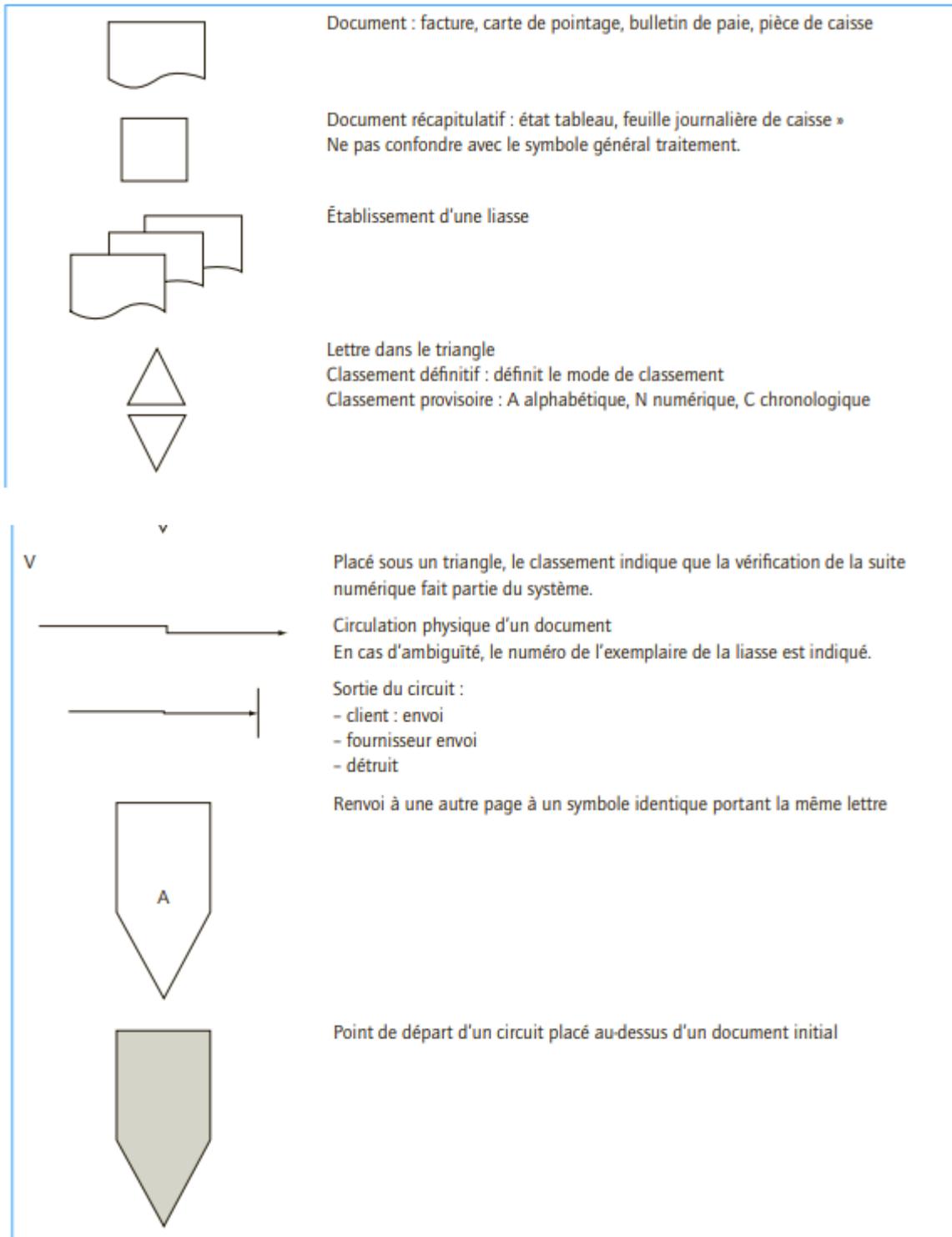
- سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، فضلا عن اتباع الاجراءات المنصوص عليها من قبل كافة المعنيين بها، وفي هذه الحالة تكون العينة محدودة ويقوم المدقق بعدد من الاختبارات لإبداء رأيه.
- سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، إلا أن الإجراءات غير مطبقة ميدانيا وفي هذه الحالة يتم تكثيف الاختبارات.
- نظام الرقابة الداخلية غير سليم وبه نقائص كبيرة وهو ما يفرض على المدقق أن يوصي الإدارة بتصميم ووضع نظام رقابة فعال فضلا عن تحول المراجعة الى شاملة، أو إدراج تحفظات أو عدم امكانية إبداء الرأي.

ويمكن توضيح الخطوات السابقة في الشكل التالي:

## Les étapes d'évaluation du contrôle interne



## Symboles utilisés dans le diagramme de flux

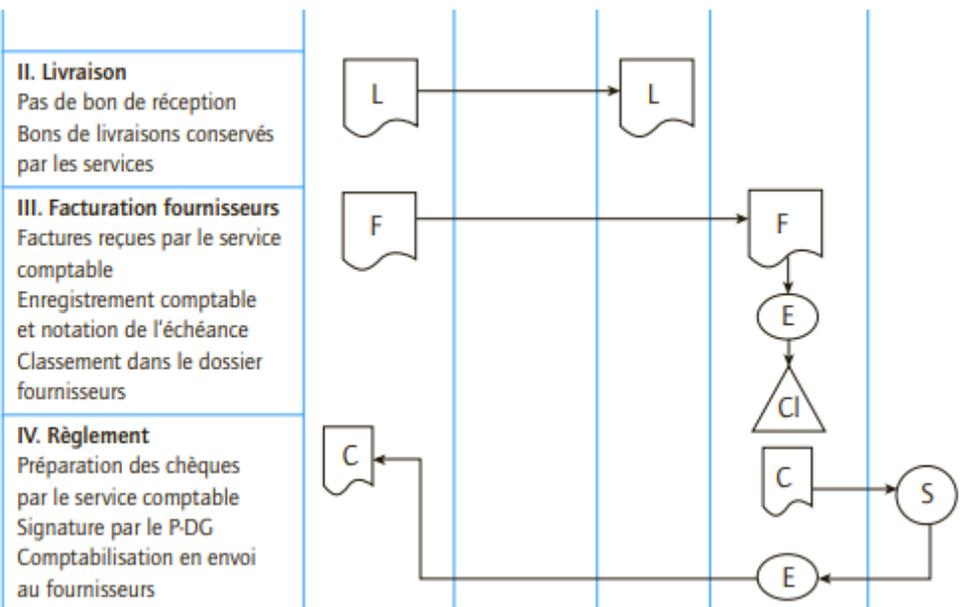


	Opération administrative effectuée : description brève
 Prénuméroté	<p>Renvoi en bas de page. La lettre A indique que la description de l'opération est trop longue pour figurer dans le cercle et est renvoyée en bas de page sous référence A.</p> <p>Indiquer :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- prénuméroté</li> <li>- numéroté quand émis</li> <li>- non numéroté</li> </ul>
	<p>Circulation d'information par opposition à circulation physique d'un document. Par exemple, vérification d'un prix d'achat. Cette ligne joint une copie du bon de commande et la facture fournisseur.</p>
 	<p>Joindre, attacher, coller, agraffer</p> <p>Ce symbole ne doit pas être utilisé si les documents ne sont pas physiquement joints : utiliser dans ce cas la circulation d'information.</p> <p>Livre, grand-livre, tarif, livre d'inventaire, tout livre relié ou à feuillets mobiles</p>
	Bande d'additionneuse
	Traitement sur procédé comptable autre qu'ordinateur ou carte perforée tel que décalque main, machine comptable

## Exemple de diagramme de flux : processus achats

Les symboles des documents utilisés seront ensuite reliés entre eux par une ligne continue s'il s'agit d'une circulation de documents, ou une ligne en pointillés s'il s'agit d'une circulation d'information. On présentera dans la première colonne un libellé des opérations.

EXTRAIT DU DIAGRAMME DE CIRCULATION DE DOCUMENTS					
	Fournisseurs	Magasin	Services	Comptabilité	P-DG
<b>I. Passation des commandes</b> Par le service magasin		 			



B : Bon de commande • L : Bon de livraison • F : Facture • C : Chèque • E : Enregistrement • Cl : classement • S : Signature

## Exemple grille d'évaluation : processus achats

### EXEMPLE DE GRILLE D'ANALYSE DES ACHATS

Opérations	Services					
	Courrier	Achats		Comptabilité		Trésorerie
		M. Jonas	Mme Joseph	Mme Duval	M. Bernard	M. Dufour
Arrivée des factures	X					
Apposition cachet contrôle		X				
Comparaison facture/bon de commande			X			
Vérifications calculs et additions				X		
Indication du bon à payer					X	
Regroupement factures				X		
Comptabilisation factures				X		
Préparation avis de paiement				X		
Préparation chèques fournisseurs						X
Établissement de l'état de présence et du brouillard de banque						X
Comptabilisation état des règlements				X		
Classement état des règlements					X	

EXEMPLE DE QUESTIONNAIRE DE VÉRIFICATION DU FONCTIONNEMENT DES PROCÉDURES D'ACHAT			
Entreprise :	Nature des travaux :		Page :
Exercice :	Programme de vérification du fonctionnement des procédures		Date :
Description du contrôle	Étendue	Fait	
		par	le
1. Comparer les demandes d'achat avec le fichier stock. S'assurer qu'on ne réapprovisionne qu'au stock minimum			
2. Signature des demandes d'achat			
3. Recoupements entre les demandes d'achat et les bons de commande (désignation, quantités)			
4. Recoupements entre prix indiqués sur les bons de commande et le fichier des prix			
5. Recoupements entre bon de commande et bons de réception (désignation, quantités)			
6. Mise à jour du fichier stock au vu des bons de réception			
7. Recoupements bons de réception (factures pour les désignations et quantités et bons de commande ; factures pour les prix)			
8. Vérification du bon à payer sur les factures			
9. Recoupements factures/états des règlements			
10. Comptabilisation des règlements sur les comptes fournisseurs et le journal de banque			