

بسم الله الرحمن الرحيم

قادة / دراسات مقدمة في الإحصاء
طلاب البرقة الرابعة / سبعة / تجاؤ وضع
نظام المحاسبة

إعداد / انصار / كور / جامعة خيبر

موضوع المحاسبة

نظام المحاسبة الداخلية والمحاسبة الخارجية
أولاً : طلاب / البرقة الرابعة / سبعة / رابعة / الإثني
عند البحث الثاني من بعض الكتب

ثانياً : بعد القراءة والفهم أنت مطالب بوضع اجابته
مكتوبة على سؤالها

الأول : هل دراسة تحليل وتقييم نظام المحاسبة الداخلية
مطلوبة ضرورياً من أجل العمل الجيد للإدارة ؟

بلى - فانه عناصر ومكونات نظام المحاسبة الداخلية
والاجابة اعمقاً بالشرح

مع خالص تحياتي لكم بالتوفيق

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

- مفهوم الرقابة الداخلية .
- الغرض من نظم الرقابة الداخلية وأهميتها للمراجع .
- المخاطر المحيطة بعملية المراجعة .
- عناصر نظام الرقابة الداخلية .
- القواعد الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال .
- القيود الواردة على فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- طرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .
- إجراءات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

أولاً : مفهوم الرقابة الداخلية :

يقع على عاتق إدارة المنشأة أقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ، كما أنه من مسئوليات هذه الإدارة المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه . فليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، كما يجب ألا نفهم بأن أنظمة الرقابة الداخلية فى حد ذاتها مهما بلغت درجة كفاءتها ، وإنها تضمن إدارة أعمال المنشأة بأعلى درجة من الكفاءة ، أو تمنع الرّاطو بين العاملين بقصد الغش أو التلاعب . وحتى يتسنى لنا استيعاب مآل مفهوم الرقابة الداخلية ،

يتطلب الأمر مراجعة ما ورد من تعريفات مختلفة للرقابة الداخلية ، فقد قدم معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز تعريفا للرقابة الداخلية عام ١٩٦٤ أوضح فيه أن الرقابة الداخلية "لا يعنى فقط الضبط الداخلى والمراجعة الداخلية ، ولكن تدل على النظام الشامل لكل أنواع الرقابة المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير الأعمال بالمنشأة بطريقة مرتبة والحفاظ على أصولها وضمان دقة سجلاتها ، والاعتماد عليها ما استطاعت إلى ذلك سبيلا" كما أوردت نشرة معايير المراجعة (١) تعريفا للرقابة الداخلية على أنها "الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التى تتبع فى داخل المنشأة ، والتى من شأنها المحافظة على أصوله ، والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة فى الدفاتر ، ودرجة الاعتماد عليها ، وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية فى عمليات المنشأة ، والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة" .

وعلى ذلك فإن الرقابة الداخلية بهذا المعنى تشمل أنظمة الضبط الداخلى والمراجعة الداخلية وجميع أنظمة الرقابة المالية وغير المالية والتى من شأنها تحقيق الأهداف التى تسعى إليها المنشأة من وراء التزامها بتطبيق نظام للرقابة الداخلية .

ويتطلب المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى من المراجع أن يتفهم هيكل الرقابة الداخلية الموجود بالمنشأة بهدف التعرف على ما به من نقاط ضعف وأخرى نقاط قوة تؤثر على تخطيط المراجع لبرنامج المراجعة ، وتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات التى سوف يقوم المراجع بأجرائها ، وبالتالي فإن نتيجة دراسة وتقييم المراجع لنظام

الرقابة الداخلية تصبح هي الأساس الملائم لما سيقوم به المراجع من إجراءات واختبارات لاحقة لتجميع أدلة الإثبات المناسبة .

فإذا عدنا إلى التعاريف السابقة للرقابة الداخلية فإنه يمكن تحليل هذه التعاريف إلى عناصر أربعة على النحو التالي :

١- المحافظة على أصول المنشأة .

٢- التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .

٣- تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية لعمليات المشروع .

٤- الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة .

وعلى ذلك فإنه يمكن تقسيم الرقابة الداخلية في ضوء العناصر الأربعة السابقة إلى :

(أ) رقابة داخلية محاسبية : تعمل على تحقيق العنصرين الأولين فالهدف منها المحافظة على أصول المنشأة ، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها ، وتشمل أنظمة الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية ، ويعد المراجع مسئولاً عن تقويم ودراسة تلك النظم الداخلية المحاسبية .

(ب) رقابة داخلية إدارية : وترتبط بتحقيق العنصرين الآخرين فالهدف من هذا النوع من الرقابة هو تحقيق الكفاية الإنتاجية ، والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، وتشمل الأدوات الإدارية التي تستخدم في هذا المجال من تقارير يومية وبرامج تدريب الموظفين ، والدراسات المختلفة سواء لجودة الإنتاج أو للوقت والحركة ، ومتابعة تنفيذ الميزانية التقديرية . ويرى البعض أن

المراجع لا يعد مسئولا عن دراسة وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية إلا في أحوال خاصة ، إن وجد أن بعض أنظمة الرقابة الداخلية لها علاقة أو أثر على السجلات المحاسبية وعلى درجة الاعتماد عليها . فقد تدعو الظروف في بعض الأحوال إلى قيام المراجع بفحص وتقويم السجلات الإحصائية التي تمسك في الأقسام المختلفة للمنشأة مثل أقسام الإنتاج أو البيع .

وتبدو منطقية هذا الرأي من حيث كون المراجع مطالب أساساً بتقدير رأيه الفني الإئتقادي المحايد في مدى تعبير القوائم المالية للمنشأة بصورة عادلة عن نتائج الفترة المالية موضوع المراجعة ، ومدى دلالة الميزانية في أظهر حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية .

إلا أن الفصل بين نوعي الرقابة الداخلية - المحاسبية والإدارية - هو فصل شكلي وليس فصلا فنيا يتصل بجوهر مفهوم العملية الرقابية في المنشأة ، خاصة أن نقطة البدء في إرساء قواعد ما يطلق عليه الرقابة المحاسبية هي ضمان وجود حيوى وفعال لعناصر ما يعرف بالرقابة الإدارية . ومادام الأمر كذلك فإنه يتعين على المراجع التعامل مع الوسائل والأدوات الرقابية سواء المحاسبية أو الإدارية على أنها مكونات في كل واحد يتم استخدامها بما يتواءم مع الغرض المراد الوصول إليه . أى أنه يمكن القول أن الاهتمام الرئيسى للمراجع يقع أولا على عناصر وأنساب الرقابة المحاسبية ، كما أنه من المهم كذلك أن يعطى عنايته للعناصر الأخرى من عناصر الرقابة الإدارية .

ثانياً : أهمية نظم الرقابة الداخلية :

أن الغرض الرئيسى من أى نظام للرقابة الداخلية هو اطمئنان إدارة المنشأة إلى حسن سير العمل فيها ، ومنع ارتكاب الغش والتزوير والأخطاء ، وقى حالة حدوث الغش أو الأخطاء فعلا ، فإنه عن طريق ذلك النظام تتمكن إدارة المنشأة من اكتشافه فى أول فرصة وفى مبدئها قبل أن يستفحل الأمر . ومن جانب آخر فإن وجود نظام للرقابة الداخلية بالمنشأة قد يسئ إلى سمعتها خارجياً فى علاقاتها مع العملاء والموردين نتيجة لارتباك أعمال المنشأة وعدم دقة وصحة دفاترها وسجلاتها وبالتالي عدم صحة البيانات التى تقدم لهذه الأطراف الخارجية ، وبالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر إدارة المنشأة هو النظام المسيطر على تدفق العمليات بالمنشأة والضابط تلقائياً لإيقاعها نحو مختلف الأهداف التى تسعى المنشأة إلى تحقيقها .

ومن منظور آخر فإن نظام الرقابة الداخلية له أهميته بالنسبة للمراجع ، إذ يعتمد المراجع إلى حد كبير نسبياً على وجود نظام سليم ودقيق وكاف للمراقبة الداخلية ، أن وجود نظام فعال وقوى للرقابة الداخلية بالمنشأة يطبق بالفعل كما هو مرسوم له يطمئن المراجع إلى مقدرة هذه النظام على منع واكتشاف الغش والأخطاء فور حدوثها ، وعلى هذا الأساس يخفض المراجع من نطاق الاختبارات الأساسية المطلوبة لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية . حيث يوجد تناسب عكسى بين حجم ونطاق نشاط الفحص ودرجة الكفاءة والفعالية التى عليها

أنظمة الرقابة الداخلية ، وهو ما يجعل منها نقطة الانطلاق أو البداية لعمل المراقب الخارجى ، فعلى ضوء تقييمه لهذه الأنظمة يقوم بأعداد برنامج المراجعة ، وتحديد كمية الاختبارات التى سيعتمد عليها لتكوين رأيه الفنى المحايد ، وبأخذ ذلك فى اعتباره عند رسم خطة المراجعة ومداها وتصميم برنامج المراجعة ، وعلى المراجع أن يختبر نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة اختبارا كافيا للتأكد من كفاية النظام ودقته قبل الاعتماد عليه وهو يثبت ذلك على مرحلتين :

الأولى : فحص النظام المتبع والتعرف عليه ، إن كان هناك نظاما.

الثانية : التأكد من صحة ودقة تنفيذ عمليا .

ثم حكمه بعد ذلك على أن النظام منفذ ومطبق تطبيقا صحيحا كافيا يمكن الاعتماد عليه .

كما يجب على المراجع أن يختبر ذلك النظام من وقت لآخر للاطمئنان إلى عدم ظهور نقاط ضعف أو ثغرات ينفذ منها من يفكر فى الغش والاختلاس .

ثالثاً : المخاطر المحيطة بعملية المراجعة :

يحاول المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ، أن يحقق الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء الرأى بخصوص القوائم المالية ، وهما :

١- مخاطر وجود أخطاء جوهرية فى السجلات المحاسبية .

٢- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء .

فيعتمد المراجع إلى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان إلى عدم وجود أخطاء جوهرية أو أى مخالفات فى السجلات المحاسبية ، حيث يقل احتمال وجود هذه الأخطاء والمخالفات إلى حدّها الأدنى إذا ما كانت إجراءات نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها .

ومن ناحية أخرى ، فإن المخاطر الناجمة عن عدم إمكانية اكتشاف هذه الأخطاء من خلال الاختبارات التى يقوم بها المراجع إنما ترتبط مباشرة بدرجة العناية المهنية التى يتبعها المراجع فى إجراءات الفحص ، وفى سبيل مواجهة المخاطر يجب على المراجع أن يعدل من طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية ، حتى تعوض مواطن الضعف فى نظام الرقابة الداخلية التى أكتشفها عند فحصه للنظام .

إبعاً : مسئولية المراجع عن فحص نظام الرقابة الداخلية :

أبرز معهد المحاسبين فى الولايات المتحدة الأمريكية أهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجى فنص فى أحد مستويات المراجعة المتعارف عليها على أنه "يجب أن يقوم المراجع بدراسة سليمة وتقويم دقيق لأنظمة المراقبة الداخلية المتبعة فى المنشأة تتخذ أساساً للاعتماد عليها فى تحديد كمية الاختبارات اللازمة" ، وهو ما أشار إليه دستور مهنة المحاسبة

والمراجعة في مصر سنة ١٩٥٨ في مادته الأولى حينما نص على أن
"يُعتبر مراقب الحسابات قد قام بواجبه إذا أحسن اختباره للعمليات المحاسبية
في الدفاتر في ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المنشأة ووفق
لبرنامج المراجعة المعد ، إذ ليس من واجبه أن يقوم بمراجعة قيود كافة
العمليات بالدفاتر" .

وجدير بالذكر أن قيام المراجع بمزيد من الفحص كبديل عن تقييم
أنظمة الرقابة الداخلية لا يعد أمراً كافياً ، بل يعتبر تخلياً عن مسئولية
تجاه المالك لأنه فشل في القيام بالعمل المطلوب بطريقة كافية
واقتصادية" ، وقد يكون ذلك راجعاً إلى أن الهدف من فحص المراجع
الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية ليس مجرد صياغة برنامج للمراجعة ،
أو تحديد حجم العينة أو نطاق الفحص الذي سيعتمد عليه ، بل هو أيضاً
التحقق من مدى ملاءمة هذه الأنظمة ، وأنها تؤدي وظائفها بكفاءة
وفعالية ، وهو ما نصت عليه المادة (١٤) من القانون رقم ٤٤ لسنة
١٩٦٥ بأن "على المراجعين التحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبي
وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة" .

ولكن يجب الأخذ في الاعتبار أن مسئولية مراقب الحسابات
الخارجي عند تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية لا تمتد لتحتوي كافة
جوانبها ، فمسئوليته كاملة عن الجانب المحاسبي ووسائله وإجراءاته لما
له من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله كمراقب خارجي
والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة الخارجية . حيث يهدف
هذا الجانب إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات

والقوائم الختامية ودرجة الاعتماد عليها ، وهو ما يتوقف عليه تحديد نطاق الفحص ومجاله وكمية الاختبارات اللازمة لتكوين رأى فنى محايد فى مدى دلالة الحسابات والقوائم المالية عن حركة ومركز الأموال . وكذلك الأمر بالنسبة للضبط الداخلى فمسئولية المراجع الخارجى عن فحص وتقييم أنظمتهم وإجراءاتهم كاملة ، حيث يهدف هذا الجانب إلى حماية أصول المشروع من أى اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال ، ومراجع الحسابات مسئول بمقتضى المبادئ والمستويات المتعارف عليها لأداء العمل الميدانى عن اكتشاف ما قد يوجد من غش واختلاسات أو تلاعب بأصول المنشأة التى يقوم بفحص ومراجعة حساباتها . أما بالنسبة للجانب الإدارى والتنظيمى للرقابة الداخلية فالمراجع الخارجى لا يعد مسئولاً عن فحصه وتقييمه إلا إذا تبين له أن بعض إجراءات أو وسائل هذا الجانب لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية والقوائم المالية فى التعبير عن نتيجة الأعمال ، والمركز المالى ، وفى هذه الحالة وجب على المراجع الخارجى أن يوسع من نطاق فحصه ليشمل الجانب الإدارى والتنظيمى بما يجعله مطمئناً على نتائج عمله وفقاً لحدود مسئوليته المهنية المعتادة .

خامساً : عناصر نظام الرقابة الداخلية :

يتكون أى نظام لرقابة الداخلية من عنصرين رئيسيين هما :

١- الضبط الداخلى ، والضوابط الداخلية .

٢- المراجعة الداخلية .

المقصود بنظام الضبط الداخلى هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والتي تحدث بصفة مستمرة كجزء من النظام الروتينى للمنشأة ، والتي من شأنها أن عمل أى موظف لابد أن يكمله أو يحققه أو يبرهن على صحته عمل موظف آخر ، وبحيث يؤدي كل من هذين الموظفين عمله مستقلا عن الآخر وبدون تكرار ، وهو ما يتفق مع الفكرة التي تتادى بضرورة عدم وجود الوظائف المتعارضة لأغراض الرقابة المحاسبية فى المنشأة ، وهى تلك الوظائف التي من شأنها وضع الموظف فى مركز يسمح له بارتكاب الغش والأخطاء وتغطيتها أثناء قيامه بواجباته العادية ، فمثلا الشخص المكلف بتسجيل المدفوعات والمقبوضات إذا أغفل تسجيل إحدى العمليات المتعلقة سواء بالمدفوعات أو المقبوضات سواء بحسن نية أو عمدا ، وكان هذا الشخص هو المسئول عن أعداد مذكرة التسوية مع البنك ، فإن ما تم إغفاله من تسجيل للعمليات السابق الإشارة إليها يمكن تغطيته بالتلاعب فى مذكرة التسوية .

ومن ثم فإن الضبط الداخلى المحاسبى بما يمثله من ضوابط أو إجراءات رقابية تتعلق بوظيفة تسجيل العمليات فى الدفاتر يهدف إلى :

- ١ - أن هناك تصريح بأداء العمليات قبل تنفيذها .
- ٢ - أن هناك رقابة فعالة على الدفاتر والسجلات المحاسبية .
- ٣ - أن القوائم المالية قد أعدت فى إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٤- أن لا يسمح بالتعامل فى الأصول الخاصة بالمشروع إلا بالنسبة للمصرح لهم .

ومن وسائل تضبط الداخلى المحاسبى المعروفة ما يلى :

- ١- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية .
- ٢- أعداد موازين المراجعة بصفة دورية .
- ٣- أعداد مذكرات التسوية بصفة دورية .
- ٤- اتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلى من وقت لآخر .
- ٥- وجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المنشأة .
- ٦- وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية .
- ٧- التحديد الواضح للمسئوليات من خلال التوصيف الوظيفى للأعمال .

أما الضبط الداخلى الإدارى فيتمثل فى الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بالإشراف العام الذى تمارسه الإدارة من خلال استخدام المحاسبة الإدارية ، أعداد الموازنات التخطيطية . ومن الوسائل المستخدمة فى تحقيق أهداف الضبط الداخلى الإدارى ما يلى :

- ١- الكشف الإحصائية وتقارير الأداء .
- ٢- دراسات الزمن والحركة .
- ٣- وضع البرامج التدريبية للموظفين .
- ٤- مراقبة الجودة .

٥- استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة بما تتضمنه من تحديد الانحرافات عن الأداء الفعلى ، وكيفية التصرف فى هذه الانحرافات .

٦- التأكد من اتباع سياسات التخزين للأصناف المختلفة كمستويات المخزون والحجم الأمل للطلب ونقطة إعادة الطلب ، وكذلك تقييم أساليب التخزين .

٢/٥ المراجعة الداخلية :

أما العنصر الثانى من عناصر الرقابة الداخلية فهو المراجعة الداخلية والتي تعمل على مساعدة الإدارة فى تنفيذ مسئولياتها بشكل فعال وذلك بتحليل موضوعية للبيانات ، وبتقارير صحيحة عن نشاط المنشأة بوجه عام . إن صفة الشمول من صفات المراجعة الداخلية إذا تخلص هذه المراجعة بأى نشاط من أنشطة المنشأة فى النواحي التى ترى الإدارة جدواها فى سبيل أخلاء مسئولياتها مثل :

١- فحص وتقييم مدى سلامة وكفاية وتطبيق الضوابط الرقابية سواء كانت محاسبية أو مالية أو تشغيلية .

٢- التأكد من مدى التزام التنفيذ الفعلى (الأداء) بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية ، وبالتالي تقييم درجة ونوعية هذا الأداء فى تنفيذ مسئوليات الإدارة .

٣- التحقق من الوجود الفعلى للأصول وحماية هذه الأصول وحماية هذه الأصول من الاستغلال غير المشروع أو سوء الاستعمال بسوء نية أو بحسن نية .

٤- الحكم على مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تنتجها الأنظمة المختلفة داخل المنشأة .

٥- تقييم عمل الأفراد داخل المنشأة طبقاً لمسئولياتهم الواردة في الخريطة التنظيمية للمنشأة .

وتقوم إدارة المراجعة الداخلية بالوظائف التالية :

(أ) الفحص والتحقق :

أن نشاط المراجعة الداخلية فيما يختص بالفحص يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية . وكأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا المجزء عد النقدية ، ومراجعة مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العملاء ، ومقارنة الجرد الفعلى بالدفتري ، ومقارنة سجلات الأصول مع الجرد الفعلى لهذه الأصول . والتأكد من القيود ، ومراجعة العمليات الحسابية ، ومراجعة جميع صور وكعوب الشيكات والإيصالات والتأكد من سلسلتها . وفواتير المبيعات ، وأمر الشراء ، الإشعارات المدينة والدائنة والتحقق من حسابات مراقبة أجمالى العملاء والموردين .

ويمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المنشأة حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة فى هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية فى المنشأة واتخاذ القرارات اليومية التى لن تكون سليمة إلا إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة .

(ب) التقييم :

إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير يتيح للمراجع الداخلي إمكانية الحكم على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية الموضوع ونقاط الضعف فيه ، وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة . ويكون تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر مدى إمكانية النظام المحاسبى المطبق فى المنشأة أن يمد الإدارة :

١- بالمعلومات الكافية والدقيقة .

٢- المحافظة على موارد المنشأة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الإهمال .

٣- المراقبة على جميع الخطوات التشغيلية .

٤- تقييم الكفاية المحاسبية من وجهة نظر :

(أ) فاعلية الإجراءات المتبعة .

(ب) استعمال الآلات المحاسبية .

(ج) الاستعمال الاقتصادى للمكان المشغول .

(د) كفاية هيئة الموظفين .

٥- تقييم العمل بجميع الإدارات من وجهة نظر :

(أ) التنظيم الإداري .

(ب) السياسات الموضوعية ومدى تنفيذها .

(ج) الإجراءات التنظيمية ومدى إتباعها .

ومن ثم فإن التقييم يجعل المراجع الداخلي لا يقتصر على نطاق الرقابة المحاسبية والمالية وإنما يمتد عمله إلى نطاق الرقابة الإدارية عامة .

(ج) مراقبة التنفيذ :

لن تكون السياسات الموضوعية والإجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة إلا إذا حازت القبول في مجال التطبيق وطبقت بالفعل . وعلى هذا فإنه يدخل في نطاق مسئولية إدارة المراجعة الداخلية مراقبة تنفيذ وتطبيق النظم والسياسات الموضوعية ، ويكون ذلك من خلال الملاحظة والسؤال وفحص السجلات والتقارير المعدة ، والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم .

ومن خلال هذا العرض لوظيفة مراجع الداخلي ، فإنه يمكن القول بأن هذه الوظيفة تتسع لتشمل كل من الأنظمة الرقابية الداخلية المحاسبية والإدارية ، ولذا فإن ثمة شروط يجب توافرها في القائمين بالمراجعة الداخلية ، وفي طريقه أدائهم لهذه الوظيفة ، وهذه الشروط هي :

- أن يستوفى المراجع الداخلي التأهل العلمي والعمل (الخبرة الفنية والتدريب الكافي) الذي يمكنهم من أداء وظيفتهم بكفاءة .

- الإلتزام بإعداد برامج جيدة للمراجعة الداخلية تتضمن متابعة تنفيذ برامج الرقابة الداخلية .

- إضفاء قدر من الاستقلال للمراجع الداخلى يتناسب مع طبيعة وظيفته وخطورة الدور الرقابى المسند إليه .

- تقييم ومتابعة تقارير المراجعة الداخلية بطريقة تكشف أوجه القصور ونقاط الضعف فى نظم الرقابة الداخلية .

ونظراً لأن المراجع الداخلى والمراجع الخارجى يقومان بالعمل فى نفس الميدان ولهما غرض واحد فى العمل هو التأكد من :

١- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أى خطأ أو تلاعب .

٢- وجود نظام محاسبى سليم فعال يمد بالمعلومات الضرورية التى تمكن من إعداد تقارير صحيحة .

وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى بيان معايير المراجعة رقم (٩) S.A.S. عن أثر وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق فحص المراجع الخارجى ، إذ جاء بهذا البيان أن "المراجعة الداخلية لا تغنى عن عمل المراجع الخارجى . فعمل المراجع الداخلى لا يمكن أن يحل محل عمل المراجع الخارجى . ويجب على المراجع الخارجى أن يتفهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية نتيجة لارتباطها بدراسته وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية . فالعمل الذى يقوم به المراجع الداخلى قد يكون أحد العوامل فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التى سيقوم بها المراجع الخارجى . فإذا قرر المراجع الخارجى أن عمل المراجعين الداخليين سيكون له أثر على إجراءات المراجعة التى سيقوم بها هو ،

فيجب عليه أن يأخذ في اعتباره كفاية وموضوعية المراجعين الداخليين ، وأن يقوم بتقويم أعمالهم . ولذا فعلى المراجع الخارجى أن يستفسر عن مؤهلات موظفى المراجعة الداخلية للتأكد من مدى كفايتهم ، ويدخل فى ذلك الإجراءات التى يقوم بها العميل لتعيين المراجعين الداخليين وتدريبهم والإشراف عليهم .

أما عند دراسة المراجع الخارجى لمدى موضوعية المراجعين الداخليين فعليه دراسة الخريطة التنظيمية للمنشأة موضوع المراجعة لتحديد المستوى التنظيمى لإدارة المراجعة الداخلية والمستويات التنظيمية الأخرى التى ترفع إليها هذه الإدارة تقاريرها عن نتائج أعمالها ، كذلك المستوى التنظيمى الذى تعد إدارة المراجعة الداخلية مسئولة أمامه . إن العلاقة بين المستوى التنظيمى لإدارة المراجعة الداخلية وعلاقته بالمستويات الأخرى المعنية إنما يمكن الاستدلال منها على مدى قدرة المراجعين الداخليين على العمل بطريقة مستقلة عن الآخرين الذين تخضع أعمالهم ووظائفهم للمراجعة . وأحد طرق الحكم على موضوعية المراجعين الداخليين هو دراسة التوصيات التى ترد بتقاريرهم .

سادساً : القواعد الأساسية لنظام الداخلية الفعال :

يعتمد نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من القواعد الأساسية التى يحدد وجودها كلها أو بعضها مدى جردة ومواطن قوة أساليب الرقابة الداخلية المتبعة بالمنشأة . وفيما يلى نناقش القواعد الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال :

١/٦ الخطة التنظيمية :

يستلزم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية خطة تنظيمية إدارية من شأنها تقسيم المنشأة إلى إدارات رئيسية وفرعية وتحديد وتوزيع المسؤوليات وتحديد وسائل وأساليب التقرير عن جميع النواحي الخاصة بعملياته بما في ذلك إجراءات الرقابة .

٢/٦ الفصل بين المسؤوليات :

يؤدي الفصل بين المسؤوليات إلى تقليل احتمالات الغش أو حدوث أخطاء غير متعمدة في البيانات المحاسبية ، وذلك بافتراض عدم التواطؤ بين العاملين في تنفيذ التلاعب أو إخفاء أى أخطاء غير متعمدة .

ويعتمد الفصل السليم بين مسؤوليات العاملين على الفصل بين

وظائف :

(أ) الاحتفاظ بالأصل أو حيازته .

(ب) التصريح بالعمليات وأداء هذه العمليات .

(ج) التسجيل فى السجلات .

وتعتمد فاعلية مبدأ فصل المسؤوليات على افتراض أساسى وهو أنه ليس من المحتمل أن يتواطأ شخصين أو أكثر فى القيام بالتلاعب أو إخفاء أى أخطاء غير متعمدة ، ولذا يجب على المنشأة أن تتبع :

- سياسة أرغام موظفيها على اخذ عطلاتهم السنوية فى وقت معين .
- تفادى توظيف أقارب فى وظائف عرضة للتواطؤ .

- سياسة تعارض المصالح سعيًا وراء تخفيض احتمال تواطؤ موظفي المنشأة مع عملائها أو أطراف خارجية بغرض تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المنشأة .

٣/٦ التصريح والاعتماد :

حيث لا تتم التصرفات إلا بواسطة أشخاص معينين بالذات مثل التوقيع على الشيكات ، اعتماد الفواتير للدفع ، الموافقة على التعيينات في وظائف بالمنشأة . حتى نفس الوقت يجب وضع حدود أو قيود على حق التصريح أو الاعتماد .

٤/٦ الموظفون :

يجب أن تكون هناك إجراءات للتحقق من كفاية ونزاهة موظفي المنشأة وأن قدراتهم تتناسب مع مسؤولياتهم ، ومدى تفهمهم للإجراءات الموضوعية . وتساهم العوامل السابقة على الرغم من أهميتها في خلق مناخ يؤدي إلى الرقابة المحاسبية لا إلى التأكيد بأن هذه الرقابة ستتحقق بالضرورة .

٥/٦ تسجيل العمليات :

تتطلب أهداف الرقابة الداخلية المحاسبية تسجيل العمليات بالمبالغ الصحيحة وفي المدة المحاسبية التي تم فيها تنفيذ هذه العمليات وأن يتم تبويب هذه العمليات في الحسابات المناسبة .

٦/٦ الوجود المادي للأصول والاتصال بها :

ويتضمن كافة الإجراءات التي تضمن الوجود المادي للأصول ، فضلا عن الوسائل والإجراءات التي تصمم بحيث لا تسمح للتعامل مع

الأصول إلا بواسطة الأشخاص المصرح لهم بذلك ، سواء عن طريق إعداد أو تشغيل المستندات التي تصرح باستخدام الأصول أو التصرف فيها .

٧/٦ الأشراف والمتابعة :

يجب أن يتضمن أى نظام فعال للرقابة الداخلية وسائل للأشراف بواسطة عاملين مسئولين عن أداء العمليات يوما بيوم وتسجيلها .

٨/٦ الإجراءات الوقائية :

ضرورة اشتغال نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات الوقائية اللازمة لتدعيم عملية الرقابة والتي من أهمها :

(أ) إجراء حركة تنقلات بين الموظفين بين وقت وآخر بما لا يتعارض مع حسن سير العمل .

(ب) اتخاذ بعض الإجراءات الكفيلة بحماية وصيانة عهد أصول المنشأة ومن أمثلة هذه الإجراءات :

- التامين على أصول المنشأة ضد أخطار السرقة والحريق والتقلبات الطبيعية .

- التامين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين يعهد إليهم بعهد النقدية أو المخزون وما شابه .

- تطبيق أسلوب التفتيش المفاجئ على عهد الأصول وقيام إدارة المراجعة الداخلية بفحص سجلاتها .