

بسم الله الرحمن الرحيم

مادة دراسات سنوية في المراجعة
الترقية الرابعة - محاسبة - كلية التجارة - جامعة مصر
موضوع المحاسبة

المعتمد الوارد على مغالطة نظام الرقابة الداخلية
أعداد الأستاذ الدكتور / محمد عبد الحميد عبد الرحمن

أثبات وأجزاء أطراف الترتيبات المراجعة محاسبة بالكلية
استكمالاً للموضوع نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالمرجع الخارجي
والوارد في المحاسبة الثاني من الفصل الثالث بالكتاب
سيرى أنه أتم لكم شرحاً تفصيلياً لهذا الجزء.

معذرة جلت في الله على كل عيب

وعليه وضع اجابة مختصرة على سؤاله لها
الاول: ما العلاقة بين تدوين نظام الرقابة الداخلية وبين
حجوة المراجعة؟

الثاني: هل هناك تدوين نظام الرقابة الداخلية بعد تطبيقها؟
لماذا؟

ج: قاله تمثباتكم بالتدوين
(الإجابة المنتظاة في الامتحان)

شكراً

القيود الواردة على فعالية نظام الرقابة

الداخلية :

يوجد هناك عددا من القيود - نحدد من مدى اعتماد المراقب على نظام الرقابة الداخلية ، فأى نظم للرقابة الداخلية لا يمكن أن تكون معقولا من إمكانية تحقيق أهداف الإدارة بسبب هذه القيود - ونحدد ومن هذه الحدود :

١- يعطى تعريف الرقابة الداخلية المحاسبية تأكيد معقول : لا مطلق بتحقيق الأهداف التى يتطلبها النظام . أن مفهوم التأكيد المعقول يعترن بأن تكلفة الرقابة الداخلية يجب ألا تزيد عن المنافع المستمدة منها ، أو بمعنى آخر أنه يجب ألا تزيد تكلفة الإجراء الرقابى عن قيمة الخسر المحتملة إذا ما حدث تلاعب أو خطأ .

٢ هناك احتمال وقوع أخطاء نتيجة لعدم فهم الموظف للتعليمات والإجراءات أو نتيجة للخصائص البشرية التى تتمثل : سوء الحكم الشخصى للأفراد ، أو عدم العناية : تأدية الوظيفة أو الإجهاد الجسمانى .

٣- أنه مهما بلغت أنظمة الرقابة الداخلية من شمول أو تعقيد إلا أنها لا تمنع التواطؤ بين العاملين أو مع أطراف خارجية مثل الموردين والعملاء .

٤- وقد تكون القيود أكثر حدة ممثلة في قيام الإدارة العليا نفسها بالتحايل على نظام الرقابة الداخلية ، وعمل أخطاء ومخالفات في استطاعة الإدارة إخفاء أمرها .

٥- هناك إمكانية إساءة استخدام السلطة بواسطة شخص مسئول على الرقابة مثل أن يقوم أحد المديرين بتخطي إجراء رقابي معين .

٦- لا تأخذ الإجراءات الرقابية في اعتبارها العمليات غير العادية أو غير المتوقعة . وبالتالي يفشل نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف مثل هذه العمليات .

٧- هناك إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية أو غير مناسبة بسبب تغير ظروف وأحوال المنشأة ، وبالتالي يتدهور التزام العاملين بتنفيذ هذه الإجراءات .

إجراءات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

تعتمد إجراءات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على مرحلتين :

١- وصف وتوثيق النظام من خلال معرفة وفهم الإجراءات والطرق الموضوعية للرقابة . ويتم ذلك عن طريق الإجابة على عدة أسئلة مثل :

- ما هي الإجراءات التي تستخدم في الرقابة ؟

- من الذي ينفذ هذه الإجراءات ؟

- كيف تعالج مختلف أنواع العمليات وتسجل في الدفاتر ؟

- ما هي السجلات المحاسبية المستخدمة والمستندات المؤيدة لها ؟

٢- اختبار التطبيق الفعلى للإجراءات الرقابية ، للتأكد بدرجة معقولة من أن الإجراءات الرقابية الموضوعة تستخدم فعلا ، ويتم تنفيذها كما هي موضوعة .

١ وصف وتوثيق النظام :

تعتمد مرحلة وصف وتوثيق النظام على بعض الأساليب الخاصة بالحصول على المعلومات المرتبطة بالمنشأة والإجراءات الرقابية الموضوعة . ومن بين هذه الأساليب ما يلى :

٢ وصف وتوثيق النظام :

الغرض من إجراء اختبارات الإلتزام هو التأكد بطريقة مقبولة أن الإجراءات الرقابية الموضوعة تستخدم فعلاً كما هو مرسوم لها ، وتحديد عما إذا كان هناك خروج عن النظام الرقابى المرسوم بصورة تؤثر بدرجة جوهرية على الثقة التى تتصف بها السجلات التى تعد منها القوائم المالية .

ويهتم المراجع فى هذه المرحلة باختبار الضوابط الرقابية الرئيسية، فإذا أسفر التقييم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية فى ضوء الدراسة السابقة التى أجرها المراجع عن وجود ضوابط رئيسية فى بعض العمليات وأراد الاعتماد على هذا النظام ، فمن واجبه أن يقوم باختبار مدى التزام المنشأة بهذه الضوابط فى التطبيق العملى ، أما إذا أسفرت الدراسة عن عدم وجود هذه الضوابط الرقابية الرئيسية ، الأمر الذى يعكس أمكانية وقوع

أخطاء جوهرية فى السجلات أو فى القوائم المالية ، فإن المراجع فى هذه الحالة لا يقوم بإجراء اختبارات الإلتزام . وتتعلق اختبارات الإلتزام بالإجابة عن الأسئلة الثلاث :

١- هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية ؟

٢- وما هى الكيفية التى تمت بها ؟

٣- ومن نفذ الإجراءات الرقابية ؟

وعادة يعتمد المراجع على الأساليب التالية لاختبار الإلتزام بالضوابط الرقابية الموضوعية :

١- الاستفسار .

٢- الملاحظة .

ويصلح هذان الأسلوبان للتأكد من وجود فصل مناسب فى الواجبات .

٣- الفحص المستندى .

ويصلح هذا الأسلوب إذا كانت هناك أدلة مستندية على أداء الموظفين لأعمالهم مثل وجود اعتماد أو اختتام على المستند تدل على اعتماده من الشخص المسئول .

والوضع الأمثل يقتضى تطبيق اختبارات الإلتزام على العمليات التى تتم خلال السنة المالية بأكملها . وذلك نظرا لأن العينة التى ستستخدم أساسا للحكم يجب اختيارها من المجتمع بأكمله .

الحكم على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية :

بعد قيام المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار مدى الالتزام بالضوابط الرقابية الموضوعة يقوم بتقويم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على هذا النظام ، ومن ثم فإنه على المراجع فى هذه المرحلة تحديد نقاط الضعف فى النظام ، ومدى تأثيرها على بقية عملية المراجعة ، إذ أن الغرض من الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد أثر ذلك على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة .

فطبيعة هذه الاختبارات وتوقيتها ومداهما قد تتأثر بهذا التقويم ، فعلى سبيل المثال إذا كان نظام الرقابة الداخلية على المبيعات فعال ويمكن الاعتماد عليه ، فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من المبيعات وحسابات المدينين قبل انتهاء السنة المالية بشهر أو شهرين ، أما إذا كان النظام ضعيفا وبه نقاط ضعف ، ففي هذه الحالة يجب تحقيق أرصدة المدينين فى نهاية السنة المالية .

أما بالنسبة لمدى اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على كمية الاختبارات التى يقوم بها المراجع ، وكما ذكرنا من قبل إذا كانت الأنظمة الرقابية قوية فإن المراجع يحتاج إلى اختبارات أقل ، والعكس كلما كانت الأنظمة الرقابية ضعيفة أو بها نقاط ضعف ، كلما تطلب الأمر من المراجع أو يوسع من نطاق اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة .

ويطلب الأسلوب المنطقي في تقييم نظام الرقابة الداخلية أن يأخذ المراجع في اعتباره أن أحد وظائف هذا النظام هو إعطاءنا تأكيد بمنع حدوث الأخطاء الجوهرية والمخالفات أو اكتشافها بسرعة معقولة . أن تقويم المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية بغرض اكتشاف الغش والأخطاء أو منع حدوثها يتطلب منه فحص كل من العمليات والأصول المرتبطة بها وأخذ الخطوات التالية في الاعتبار :

١- تحديد أنواع الأخطاء والغش التي يمكن حدوثها .

٢- تحديد ما إذا كانت هذه الأخطاء والغش يمكن أن تؤدي إلى تأثير جوهري على القوائم المالية ، والحسابات التي ستتأثر بهذه الأخطاء والمخالفات .

٣- تحديد الإجراءات الرقابية التي يجب اتباعها في مثل هذه الأحوال لمنع مثل هذه الأنواع من الغش والأخطاء أو اكتشافها فور حدوثها .

٤- تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات الرقابية المحاسبية منصوص عليها في تعليمات المنشأة أم لا ؟ ومدى تنفيذ هذه الإجراءات بصورة مرضية .

٥- تقويم أي نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية من منظور الأنواع المحتملة من الغش أو الأخطاء التي لا تغطيها الإجراءات الرقابية الموجودة ، لتحديد آثارها على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

إن تقويم المراجع لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية الخاصة بكل نوع من العمليات المهمة والأصول المرتبطة بها يجب أن تكون نتيجة أحد أمرين :

- أن تكون الإجراءات الرقابية الموضوعية جيدة ، وتنفيذ هذه الإجراءات يتم على نحو مرضى ، وذلك إذا لم تظهر دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية والاختبارات التي يجريها أى ضعف جوهري فى النظام ، ويقصد بالضعف الجوهري الحالة التي لا تقلل فيها إجراءات رقابية معينة أو درجة تنفيذها إلى قد منخفض نسبيا خطر حدوث غش أو أخطاء تعتبر جوهريّة بالنسبة للقوائم المالية .

- إذا أظهرت دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية والاختبارات التي يجريها وجود ضعف جوهري فى النظام ، ففي هذه الحالة يجب على المراجع تبليغ الأطراف المعنية بنقاط الضعف الجوهريّة سواء أكان المراجع مكلفا من قبل العميل بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وكتابة تقرير عنه أم لا .