

## تقييم نظام الرقابة الداخلية

### أولاً- متى يتم التقييم (اطار عملية التقييم)؟

يتم تقييم دورات تسيير المؤسسة من طرف المدقق- سواء في اطار مهمة عادية للتدقيق أو في اطار مهمة خاصة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك عند تسجيل خلل في سير المؤسسة أو ملاحظة مخاطر واضحة على مستوى دورة معينة، أو بسبب حاجة مديرية المؤسسة لرأي خبير بخصوص دورة محددة لمراجعة احدى سياساتها المتعلقة بتلك الدورة مثلاً.

### ثانياً- كيف يمكن تبسيط عملية التقييم وما أهداف هذا التقييم (دورات النشاط)؟

ان تقسيم نشاط المؤسسة الى دورات سيسمح للمدقق بتحديد أوجه القصور أو مواطن الخطر ويسهل تقييم نظام الرقابة الداخلية. وتعرف دورة النشاط بأنها مجموع الاجراءات والوسائل والمهام المتجانسة، والتي يتم تنظيمها من أجل تحقيق هدف مشترك داخل المؤسسة.

تتمثل دورات النشاط الرئيسية للمؤسسة فيما يلي: دورة الانتاج/ المخزون، دورة المبيعات/ زبائن، دورة التثبيات، دورة النقدية، دورة المشتريات / موردين.

يمكن تلخيص الاهداف العامة لتقييم دورات النشاط على النحو التالي:

- التأكد فيما اذا كان الفصل بين وظائف الدورة كافيا (أم لا)؛
- التأكد من أن عمليات الشراء والتنازل والمدفوعات مرخصة كما يجب (dument autorisés)؛
- التأكد من عملية الفوترة وتسجيلها الصحيح خلال الفترة المعنية؛
- التأكد من حقيقة المردودات (مشتريات / مبيعات) ومتابعتها؛
- التأكد من التسجيل المحاسبي لكل الحقوق والديون وكذا صحة تسجيل ما يتعلق بها من مقبوضات أو مدفوعات، مع التطابق بين قيود اليومية والمستندات الثبوتية؛
- التأكد من احترام الاجراءات القانونية للعمليات المتضمنة في كل دورة، فضلا عن احترام الاجراءات المعتمدة لحماية الأصول خاصة للمخزون؛
- التأكد من دقة تحميل التكاليف لعناصر المخزون، وأن أسعار المبيعات غير مخالفة للقواعد ( المعايير المعمول بها)؛
- التأكد من الوجود المادي لعناصر الاصول (خاصة التثبيات) وان قيمتها مطابقة لما هو مسجل في الدفاتر؛
- التأكد من احترام الاجراءات والمعايير المتعلقة بالاهتلاكات وخسائر القيمة أو المخصصات.

**ثالثا- الشروط المتعلقة بقواعد التقييم:**

بغض النظر عن مدى تبسيط أو تعقيد نظام القواعد أو المعايير المعتمد، من المهم احترام الشروط التالية:

- يجب أن تكون قواعد التقييم واضحة؛

- يجب صياغة قواعد التقييم بمنطق منهج الهبوط من أعلى إلى أسفل. في الجزء العلوي توجد قواعد أو مبادئ عامة يمكن الاتفاق عليها على مستوى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ثم يتم وضع قواعد أكثر تفصيلا بعد ذلك؛

- تطبيق قواعد التقييم يتم بمنهج تصاعدي، حيث يصل التجميع تدريجياً إلى المعلومات المكثفة التي تكون مفيدة للعرض على الإدارة العليا وأعضاء مجلس الإدارة؛

- يجب تطبيق القواعد بشكل منسق وكامل؛

- يجب توثيق تطبيق قواعد التقييم للسماح بتتبع أدلة الاستنتاجات.

**رابعاً- تقييم الرقابة الداخلية القائم على المخاطر:****1- مجالات التقييم:**

يتم تحديد فعالية الرقابة الداخلية بناءً على مجالين متميزين:

- هيكل أو تصميم النظام (سمات الرقابة) الذي يشمل الخصائص الجوهرية لعملية محددة (أو مجموع عمليات)، وكذلك العلاقات المتبادلة مع العمليات الأخرى؛

- مستوى الأداء الفعلي أو تشغيل النظام، والذي قد يتراوح بين التنفيذ الجزئي والتنفيذ الكامل لعناصر الرقابة كما تم تصميمها للعمل.

**2- نموذج التقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية:**

يستند المنهج إلى الأسس التالية:

أ. يجب أن يميز تقييم الرقابة الداخلية تمييزاً واضحاً بين تقييم هيكل أو تصميم النظام وبين قياس فعالية الأداء أو تشغيل النظام. والتقييم العام لنظام الرقابة الداخلية يمثل مزيجاً من الاستنتاجات في كلا المجالين (تقييم التصميم وتقييم التشغيل)؛

- ب. إن النظام الذي تم تصميمه بشكل سيء يترك مساحة أكبر للمخاطر المتبقية<sup>1</sup> غير المرغوب فيها (المخاطر التي تبقى بعد اعتماد الاجراءات) أكثر من نظام الرقابة الداخلية المصمم جيداً.
- ت. يجب أن يأخذ تقييم هيكل أو تصميم نظام الرقابة الداخلية في الاعتبار جميع أهداف السيطرة على المخاطر ذات الصلة؛ يجب أن تقيم الاجراءات (المصممة لتحقيق الأهداف) عملية تلو العملية؛
- ث. يعتمد تقييم الأداء الفعال للنظام على العوامل التالية: توفر الموارد اللازمة لأداء الرقابة، الامتثال لتصميم الرقابة المعمول به، أنشطة لرصد المخاطر المتبقية.

### 3- معايير تقييم تصميم الرقابة الداخلية:

يتم إجراء تقييم مدى كفاءة تصميم أو بنية نظام الرقابة الداخلية عملية تلو العملية. يجب أن يأخذ هذا التقييم في الاعتبار أهمية أهداف الرقابة وخصائص الاجراءات (السياسات) المصممة لتحقيقها.

تتمثل معايير التقييم لتصميم الرقابة الداخلية في العناصر التالية:

- أ- الملاءمة: لكل نشاط رقابي (أو عملية رقابية) هدف يتعلق به، فما هو مدى ملاءمة النشاط للهدف.
- ب- التوقيت الملائم: الوقت الذي تستغرقه عناصر الرقابة للاستجابة للأحداث السلبية. يقيس هذا العنصر القدرة على تحديد وتصحيح حدث سلبي، إما عن طريق القضاء عليه أو الحد من تأثيره على أهداف الرقابة. يعتمد القياس على تقييم استجابة عنصر الرقابة خلال إطار زمني معين.
- ج. القوة (Strength): يتم تحديد قوة عنصر الرقابة من خلال مجموعة من العوامل التي تؤثر على احتمال فعالية الرقابة في حالة ظهور مخاطر ذات صلة.
- د. التغطية: المستوى الذي تتم فيه معالجة كل المخاطر الهامة.

### 4- الإجراءات الناشئة عن التقييم:

تشمل الإجراءات الناشئة عن التقييم ما يلي:

- تحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة يعمل بالطريقة التي من المفترض أن يعمل بها؛
- تصحيح الإخفاقات أو الأخطاء، من خلال فهم سبب حدوث الفشل أو حدوث الخطأ والتأكد من عدم حدوثه مرة أخرى، وكل ذلك يجب أن يكون جزءاً من دورة التحسين المستمر؛
- وقف العمل بالإجراءات الرقابية القديمة - مع التأكد من أنها قديمة بالفعل - للحفاظ على فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

<sup>1</sup> - المخاطر المتبقية هي المخاطر التي تبقى بعد اعتماد الاجراءات، إنها المخاطر التي تظل قائمة بعد أن تتخذ المؤسسة الاحتياطات المناسبة. في المقابل، المخاطر الكامنة هي مقدار المخاطر الموجودة في غياب الاجراءات الرقابية. بعبارة أخرى، قبل أن تنفذ المنظمة أي تدابير مضادة على الإطلاق، فإن الخطر الذي تواجهه هو خطر متأصل.

- التوثيق الصحيح لتصحيح الإجراءات الرقابية وإبلاغ ذلك لجميع المعنيين؛
- تلخيص إخفاقات الرقابة الفردية المختلفة (لعمليات أو وظائف محددة) كمدخلات لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أن العديد من حالات فشل الإجراءات الرقابية الفردية قد تشير إلى نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية العام.

#### 5- الأداء الفعال أو التشغيل الفعال لنظام الرقابة الداخلية:

يعتمد تقييم أداء (أو عمل) النظام على العوامل التالية:

- توفر الموارد المالية أو التكنولوجية أو الموارد البشرية اللازمة لأداء السياسات/الإجراءات؛
  - الامتثال للسياسات كما هي مصممة، بافتراض أن الإجراءات كافية؛
  - نتائج الأنشطة الجارية لرصد وقياس المخاطر المتبقية المحتملة، هذا يؤكد مدى عدم الوصول إلى أهداف الرقابة (أي تتعلق إما بسياسات إدارة المخاطر أو الإجراءات غير الكافية).
- تحدد نتائج تقييم وظائف نظام الرقابة الداخلية امكانية وجود مخاطر متبقية تتجاوز المستويات المقبولة. كما يعتبر تقييم الامتثال للإجراءات الداخلية واللوائح الخارجية جزءاً من تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية. وبالتالي فتقييم الامتثال ليس سوى جزء بسيط من التقييم العام لمدى كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- ترتبط كيفية تقييم الأداء الفعلي للنظام ارتباطاً مباشراً بتقييم تصميمه. في الواقع، لا يمكن تقييم الفعالية الحقيقية لأداء نظام الرقابة الداخلية دون تقييم تصميمه. بل لا يمكن التحقق من الأداء الفعلي لنظام الرقابة الداخلية إلا بعد تقييم التصميم ومعرفة (أو التأكد) مستوى ملاءمته.

#### خامساً- منهجية التقييم:

تصف منهجية التقييم الطريقة التي يجب اتباعها للإعلان عن الدراسة والقيام بأعمال التقييم، ومن ثم استخلاص النتائج واقتراحات التطوير التي يمكن اعتمادها. تتشكل هذه الطريقة من أربع مراحل أساسية:

#### 1- المرحلة السابقة لعملية التقييم:

قبل البدء بأعمال التقييم يتعين على المدقق تحديد نطاق مهمته، حيث تتراوح هذه الأخيرة بين مجرد تقييم إجراءات دورة معينة وبين مهمة تقييم للنظام في مجمله.

#### 2- مرحلة التحضير:

في الواقع لا يمكن الادعاء (تصور) بالإعلان عن دراسة تقييم الإجراءات دون استثمار وقت كافي في مرحلة جمع المعلومات العامة عن مجال العمل. لا بد من الإدراك بجمع المعلومات التالية:

- معلومات خارجية عن المؤسسة: الاحصائيات، المشاكل المحاسبية ...

- معلومات عن المؤسسة (داخلية): تاريخ المؤسسة، الأنشطة، الهيكل التنظيمي ...

خلال مرحلة التحضير هذه يجب تحديد مواطن الخطر التي تتطلب بحثاً أكبر

### 3- القيام بالتقييم (phase de réalisation): مراحل تقييم نظام الرقابة لدورة النشاط

#### 1-3- وصف الانظمة:

خلال هذه المرحلة يعبر المراجع عن مسار المعلومات المجمعة خلال المرحلة السابقة، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط التدفق والتي سنتطرق اليها لاحقاً. وقد يقوم المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول الى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية.

#### 2-3- التحقق من فهم النظام (الفهم والتطابق):

بعد اعداد المراجع لخرائط التدفق أو الاستبيان فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من اجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الاجراءات الرقابية الملائمة، فمن خلال عمله يقوم المراجع بالإجابة عن ما يلي:

- كيف تتم الاختبارات؟؛

- ماهي الاجراءات التي يجب اختبارها؟؛

- ماهي الأهمية التي يجب اعطاؤها لهذا الاختبار؟

#### 3-3- التقييم الأولي لنظام الرقابة:

ان تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة من خلال أسلوب العينات الاحصائية.

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من اعطاء تقييم اولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة ونقاط الضعف.

تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية:

- ضعف نظام الرقابة الداخلية: يعني الضعف وجود مخاطر محتملة نتيجة عدم كفاية الإجراءات

لتقليل المخاطر المحتملة إلى مستوى مقبول، وتمثل نقاط الضعف عيوباً يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير؛

- قوة نظام الرقابة الداخلية: تتوافق قوة النظام مع وجود إجراء قائم يغطي خطراً محتملاً سواء بصفة

كلية أو جزئية، وتمثل نقاط القوة ضمانات بالتسجيل الجيد للعمليات.

يتم ذلك التحديد باستخدام اداتين: نموذج أو شبكة فصل المهام (grille de séparation des tâches) والاستمارات.

### 3-4- اختبار الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الاولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي انها مطبقة في الواقع بصفة مستمرة ودائمة.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الاخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات، كما تعتبر دليل اثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان (تسمى ايضا اختبارات سير أو تشغيل النظام) فيتأكد المدقق من حسن تنفيذ الاجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

### 3-5- التقييم النهائي لنظام الرقابة:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

يقوم المدقق بإعداد أوراق كشف (feuilles de révélation) وتحليل للمشاكل مبينا اثار النتائج على المعلومات المالية، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات، كما تمثل وثيقة الحوصلة (document de synthèse) في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع الى الادارة فضلا عن كونها احد الجوانب الايجابية لمهمته. حيث يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية. فجودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وان ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

### سادسا- التقييم الذاتي للرقابة الداخلية (Control Self Assessment) CSA:

السمة الرئيسية للتقييم الذاتي للرقابة هي أنه يتم إجراء الاختبارات والفحوصات من قبل الموظفين الذين تقع مسؤولياتهم اليومية ضمن وحدة العمل التي يتم تقييمها. فالتقييمات الذاتية للرقابة تكون في شكل استبيانات موجهة إلى المدير (أو المسؤول) الذي يجيب عن الأسئلة المتعلقة بالإجراءات الرئيسية لأنشطته؛ وباستخدام تقنيات الرقابة الذاتية يمكن للمنظمة تحديد المجالات عالية المخاطرة التي قد تتطلب مراجعة أكثر تفصيلا في وقت لاحق. لقد توسع التقييم الذاتي للرقابة، وأصبح دور المدققين الداخليين في هذا الاطار يشمل اليوم ضمان الطبيعة الموضوعية لهذه التقييمات الذاتية.

### سابعا- أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

عموما يتم جمع المعلومات (بخصوص تقييم نظام الرقابة الداخلية) باستخدام مجموعة من الأدوات تشمل المقابلات، استبيانات المراقبة الذاتية (questionnaires d'auto-contrôle) ، اختبارات المسار (أو مسارات

المراجعة)، المسوحات (استطلاعات sondages) والاختبارات على الاجراءات، لوحات القيادة، طلبات محددة لتكنولوجيا المعلومات.

ولكن بالإمكان التمييز أكثر بين أدوات الاستعلام وأدوات الوصف:

**أدوات الاستعلام (outils d'interrogation):** وتشمل خصوصاً المسوحات الإحصائية، المقابلات، لغة أوامر التدقيق<sup>1</sup> (ACL Audit Command Language)، عمليات التحقق والتسويات (vérifications et rapprochements)؛

**أدوات الوصف:** وتشمل خصوصاً الملاحظة الفعلية (observation physique)، السرد (narration)، مخططات تنظيمية وظيفية (organigrammes fonctionnels)، مخططات التدفق، شبكة تحليل المهام.

## 1- استخدام الأدوات:

تجدر الإشارة الى أن الأدوات المذكورة آنفا ليست خاصة بالتدقيق الداخلي ولكنها مشتركة في العديد من الوظائف، مثل أخصائي تكنولوجيا المعلومات والطبيب وغيرها؛ وهناك عاملين بخصوص استخدام أدوات التقييم:

- يجب اختيار الأداة المناسبة، وهي تلك التي تتلاءم مع السياق أو العمل الذي سيتم تنفيذه؛

- يمكن الجمع بين عدة أدوات لنفس الهدف المتعلق بالتحقق (النهائي).

## 2- عرض لأهم الادوات:

### 2-1- خرائط التدفق:

خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو اجراءات معينة، وإذا اعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الاجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية الى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية او دفتر الأستاذ العام.

ان استخدام مخططات التدفق يجعل من الممكن إظهار ما يلي بوضوح تام: ما هي الوثائق المستخدمة، ما هو عدد النسخ من الوثائق، من يستخدم الوثيقة وما هي العمليات التي يتم تنفيذها، كيف يتم توزيع وتصنيف النسخ المختلفة؟

<sup>1</sup> تحليلات لغة أوامر التدقيق (ACL) هي عبارة عن برنامج لاستخراج البيانات وتحليلها يستخدم للكشف عن الاحتيال والوقاية منه، وإدارة المخاطر . يقوم بأخذ عينات من مجموعات البيانات الكبيرة للعثور على المخالفات أو الأنماط في المعاملات التي يمكن أن تشير إلى نقاط ضعف في الرقابة أو الاحتيال.

ويستفيد المراجع من خلال هذه الاداة في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية، واطمأن عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة، وبالتالي تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة. حتى يحقق مخطط التدفق هدفه كأداة لوصف نظام الرقابة وتوثيق العملية فيجب أن يتميز بالخصائص التالية:

- يجب عرض المخططات بأكبر قدر ممكن من الوضوح وأن يكون عرضها موحدًا؛

- يجب أن يعرض المخطط جميع فئات العمليات التي تتم معالجتها بواسطة الخدمة المعنية؛

- يتم جمع المعلومات من مصادر مختلفة: الوثائق والمقابلات والمخططات الانسيابية

(organigrammes)؛

- يراجع الرسم التخطيطي مع متعاوني القسم للتأكد من أن الإجراء يعمل بشكل جيد وفقًا للرسم التخطيطي الناتج.

## 2-2- استبيان الرقابة الداخلية:

يعتبر الاستبيان أداة مهمة لتقييم دورة النشاط. وهو وثيقة داخلية تستخدم من طرف المدقق بهدف توجيه هذا الأخير لتنفيذ برنامج عمله، فهو يسمح له اذن بتحقيق الملاحظة التي يحتمل ان تكون الأكثر اكتمالاً.

يشتمل الاستبيان على الاسئلة التي تهدف الى تحليل العمليات ذات المخاطر والتحقق من وجود وفعالية عمليات رقابة محددة في مرجع الرقابة الداخلية. ويحتوي على 5 أسئلة رئيسية والتي تسمح بدورها بضم مجموع التساؤلات المتعلقة بمحاور الرقابة، تتمثل هذه الاسئلة الخمس فيما يلي: من؛ ماذا (موضوع العملية أي طبيعة المهمة)؛ أين؛ متى؛ كيف.

تأخذ وثيقة الاستبانة الشكل التالي:

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			الدورة:
			.....؟
			.....؟

## 2-3- نموذج أو شبكة فصل المهام (grille de séparation des taches):



هذه الشبكة تعتبر أداة حيوية لتقييم دورة النشاط. وتسمح للمدقق بالكشف عن الاختراقات أو أوجه القصور فيما يخص الفصل بين المهام، وتحديد أي وظيفة تجمع بين مجموعة من المهام غير المتوافقة (تفويض / تنفيذ / رقابة / تسجيل). وتعتبر بمثابة صورة عن تقسيم العمل داخل المؤسسة، كما تمثل أول خطوة في تحليل أعباء العمل لكل شخص.

من أهم أسباب اعداد شبكة التحليل ما يلي:

- ربط المخطط التنظيمي الوظيفي بالمخطط التنظيمي الهرمي؛
  - تبرير التحليلات الوظيفية؛
  - كشف الخروقات في الفصل بين الواجبات؛
  - تحديد أي تضارب أو تراكم للمهام يعكس مخاطر عالية للخطأ أو الاحتيال.
- وتأخذ الشكل التالي:

الموظفين المعنيين				المهام
.....	.....	.....	.....	الدورة:
				.....
				.....

#### 4-2- اختبارات المسار (les tests de cheminement)

تسمى اختبارات المسار أيضا "مسارات التدقيق" أو "ممرات التدقيق" ( "chemins" ; "pistes d'audit" "d'audit")، وهي طريقة اختبار تعتمد على مستند نهائي أو على نتيجة عملية ما، ومن ثم العودة إلى المصدر (بداية العملية) من خلال المرور بجميع المراحل الوسيطة.

من خصائص هذه الطريقة ما يلي: يتعلق الاختبار بعملية واحدة فقط في كل مرة؛ يبدأ الاختبار من المستند أو النتيجة النهائية للعودة إلى المصدر؛ يجعل من الممكن التحقق (للعلمية المختارة) من جميع المراحل الوسيطة ووثائقها الداعمة ومبرراتها؛ تعتبر اختبارات المسار أداة فعالة لضمان الفهم الصحيح للعملية وتجسيد وجود آليات الرقابة الداخلية في جميع جوانب العملية.

تتجلى أهمية هذه الأداة من حيث أن وجود آثار للمعاملة يجعل من الممكن الإبلاغ عن الأخطاء والاستثناءات وتصحيحها. ولكن أنظمة المعلومات اليوم جعلت إمكانية تتبع المعاملات (la traçabilité) غير مرئية، وهو أمر غير مواتٍ للمراجعين الذين يجرون اختباراتهم حول نظام المعلومات. فهذه الأداة تعتمد على النزاهة

وإمكانية التتبع من خلال نظام المعلومات. لهذا السبب، لا يمكن للمراجعين الاستنتاج بأن البيانات التي تم إدخالها في النظام (المعلوماتي) خرجت سليمة (غير ملوثة non contaminées). يجب أن تكون المراجعة قادرة على تحليل نظم المعلومات وضوابطها، كما يجب أن يعاون المراجع خبير إذا لم يكن هو خبيراً في المجال.

## 5-2- أوراق الكشف وتحليل المشاكل ( feuilles de révélation et d'analyse des problèmes ):

هذه الاداة عبارة عن وثيقة تحليل بسيطة وواضحة وقياسية (standard) توجه استدلال (منطق) المدقق، يتمثل هدفها في مساعدة هذا الأخير على صياغة توصيات في نهاية مهمته. يقوم المدقق بملء الورقة عند كل مرة يلاقي فيها خلافاً وظيفياً أو خطأً أو قصوراً. يستخدم المدقق هذه الأداة من أجل الحصول على استدلال جيد.

يمكن توضيح عناصر هذه الاوراق من خلال الشكل التالي:

الورقة رقم.../ الدورة....	المؤسسة....
المشكلة:	.....
المعاينة:	.....
السبب:	.....
النتيجة:	.....
التوصية:	.....

### ثامناً- المشاكل والعوائق المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية:

#### 1- مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعرض عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في الأساس مشكلتان:

**المشكلة الأولى:** صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة، وذلك نتيجة العلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص.

**المشكلة الثانية:** ان مراقبي الحسابات سوف يتوصلون الى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى المنشآت، ولعل ذلك يرجع الى عدة أسباب أهمها:

- اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم، فما يعتبر ملائماً بالنسبة لأحد قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للآخر؛

- استخدام طرق مختلفة للتقييم؛

- وضع اولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية.

## 2- عوائق نظام الرقابة الداخلية:

يمكن حصر أهم العوائق فيما يلي:

**2-1- عدم الفهم:** من بين عوائق تصميم نظام الرقابة الداخلية نجد عدم الفهم من طرفي مسؤولي المؤسسة. فيمكن أن يعتقد هؤلاء مثلاً أنه من الأسهل أن يقوم شخص واحد بإجراء العملية (الادارية والمحاسبية) بالكامل، وهذا على عكس ما ينص عليه مبدأ الفصل بين المهام.

**2-2- الخوف من التكلفة:** قد يظن مسؤولو المؤسسة ان الفصل بين المسؤوليات ينجر عنه مضاعفة عدد المسؤولين وتعقيد الاجراءات الادارية مما يعني تكاليف أعلى، ولكن يغفلون عن حقيقة ان تطبيق هذا يؤدي الى توفير حماية أحسن لأصول المؤسسة وكذلك صحة العمليات المحاسبية.

**2-3- السرية المهنية:** بعض المؤسسات تعتمد السرية المهنية في عملها، مثل أن يكون "سعر البيع سري"، ففي هذه الحالة هناك عدد قليل من الأشخاص لهم الحق في الاطلاع على الفواتير، وبالتالي نفس المجموعة من الاشخاص هي التي تتكفل بإتمام الطلبات وإعدادها ومحاسبة الزبائن واستلام المبالغ.

**2-4- التفاعل السلبي من طرف بعض الموظفين (عدم التفهم):** بعض المسؤولين أو الموظفين قد لا يكون لديهم شعور ايجابي تجاه اعتماد اجراءات رقابية عادية أو فجائية.

## 3- أسباب فشل الرقابة الداخلية:

نذكر من بين أهم الأسباب الشائعة لفشل نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه:

- اعتماد أسلوب اداري خاطئ في قمة هرم المنظمة (wrong tone)، سواء بسبب الافراط في الابداع بحثاً عن الاختصار، أو تجاوز القواعد (الخطرة من منظور اداري)؛

- نقص التواصل أو التعاون داخل المنظمة بسبب تغيير الاجراءات (أو الموظف) وسوء التعامل معها وتجاهلها، أو بسبب تعامل المستخدم مع القضية على أنها ليست مشكلته؛

- نقص التدريب أو الفهم أو الخبرة لدى المستخدمين؛

- نقص عدد الموظفين؛

- تجاوز تكلفة اجراءات الرقابة العائد المنتظر منها؛

- ارتكاب أخطاء بسبب أخطاء في الإجراءات والأحكام التقديرية؛

- وجود تواطؤ داخل المنظمة.

**المراجعة الداخلية وفعالية نظام الرقابة الداخلية:**

يمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب ثلاثة ادوار رئيسية في ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية: الدور التقليدي، الدور الوقائي والدور الاستشاري.

**1- الدور التقليدي:** المتمثل في مراقبة نوعية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من جودة وملاءمة العناصر الرئيسية الخمسة المكونة له (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، الاعلام والاتصال، القيادة والاشراف).

**2- الدور الوقائي:** يتلخص من خلال ما يلي:

- مراقبة وجود أساس لقياس ومراقبة المخاطر المرتبطة بالمؤسسة وملاءمته.

- التحليل المسبق للمخاطر المرتبطة بالمشروع بطريقة صارمة ودقيقة.

**3- الدور الاستشاري:** يتمثل في المشاركة الفعالة مع المسير في تصميم نظام الرقابة الداخلية، من خلال المشاركة في تحديد:

- مختلف مستويات المسؤولية؛

- الموارد والوسائل المخصصة لتشغيل نظام الرقابة؛

- القواعد التي تضمن استقلالية المراجع الداخلي؛

- الاجراءات الخاصة بأمن أنظمة الاعلام الالي؛

- أنظمة قياس المخاطر؛

- أنشطة مراقبة المخاطر والتحكم فيها.

**ملخص المحاضرة الرابعة:**

يتم تقييم الرقابة الداخلية من طرف المدقق، سواء في اطار مهمة عادية للتدقيق أو في اطار مهمة خاصة. ويمكن تبسيط عملية التقييم من خلال تقسيم نشاط المؤسسة الى مجموعة من الدورات. تتمثل الدورات الرئيسية في: الانتاج/ المخزون، المبيعات/ زبائن، التثبيات، دورة النقدية، المشتريات/ موردين. وترتبط كيفية تقييم الأداء الفعلي لنظام الرقابة الداخلية ارتباطاً مباشراً بتقييم تصميمه. وتعرض عملية التقييم في الأساس مشكلتان: صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة نتيجة العلاقات الداخلية المعقدة؛ والتوصل الى نتائج مختلفة بسبب اختلاف مراقبي الحسابات ومعاييرهم.

تتم عملية التقييم حسب مجموعة من المراحل وبالاعتماد على مجموعة من الطرق والأدوات. وقبل البدء بذلك يتعين على المدقق تحديد نطاق مهمته (المرحلة السابقة لعملية التقييم)، ثم جمع المعلومات العامة والاولية عن مجال العمل (مرحلة التحضير) لتبدأ عملية التقييم. تشمل هذه الأخيرة وصف نظام الرقابة (عبر وصف كتابي أو خريطة تدفق) والفهم والتطابق (تحديد الاجراءات والاختبارات من أجل استيعاب النظام)، ومن ثم اعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراج المدقق مبدئياً لنقاط القوة والضعف باستخدام نموذج أو شبكة فصل المهام؛ وحتى يتأكد من أنها نقاط قوة فعلا (أو ضعف) فإنه يقوم باختبارات الاستمرارية (والتحقق). ثم يقوم بإجراء تقييم نهائي بإعداد أوراق كشف وتحليل للمشاكل، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات، واعداد وثيقة الحوصلة. مع الاشارة الى أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وان ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

في اطار تحديد أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن التمييز بين أدوات الاستعلام وأدوات الوصف. تشمل أدوات الاستعلام خصوصا: المسوحات الإحصائية، المقابلات، لغة أوامر التدقيق، عمليات التحقق والتسويات. في حين تشمل أدوات الوصف خصوصا الملاحظة الفعلية، السرد، مخططات تنظيمية وظيفية، مخططات التدفق، شبكة تحليل المهام.

