

دليل تدقيق رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية Study And Evaluation Of Internal Control System

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ ٧/١٥ / ٢٠٠٠ دليل التدقيق الآتي بشأن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية .

الأهداف والنطاق

- ١- يهدف هذا الدليل إلى الآتي :-
 - أ - تقديم الإرشادات الواجب اعتمادها من قبل مراقب الحسابات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به من قبل إدارة المنشأة بقصد تحديد نوع وحجم إجراءات الفحص والتدقيق الأساسية المطلوبة ، لكي يتمكن في النهاية من إبداء رأيه بالبيانات المالية للمنشأة موضوع الفحص .
 - ب- التعريف بالإجراءات المعتمدة من قبل إدارة المنشأة لتحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية .
- ٢- على مراقب الحسابات أن يتعرف على النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية بشكل جيد وقياس مدى كفاءتهما في المحافظة على الموارد المادية للمنشأة والاطمئنان على دقة البيانات المالية وبالشكل الذي يمكنه من تخطيط عمله الرقابي ووضع الإجراءات الكفوءة لذلك .
- ٣- تستخدم عبارة ((نظام الرقابة الداخلية)) لوصف النظام العام للمنشأة بصورة شاملة بينما استخدمت عبارة ((نظم الرقابة الداخلية)) لتعني الأجزاء الفرعية من النظام .
- ٤- يقصد بالمصطلحات الآتية المعاني المبينة إزائها :-

النظام المحاسبي Accounting System

مجموعة العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها معالجة المعلومات والبيانات المطلوبة لتحقيق أهداف الإدارة ويتضمن ذلك مسك السجلات وإجراءات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد وتحليل المعلومات واحتسابها وتصنيفها وترحيلها وتلخيصها وإعداد التقارير عنها .

نظام الرقابة الداخلية Internal Control System

وتمثل أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف المنشأة وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد اكمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمل عليها في الوقت المناسب . ويمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى :-

أ - الرقابة المحاسبية Accounting Control

وتشمل الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تتعلق بصفة أساسية في المحافظة على موجودات المنشأة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات ،وذلك عن طريق اختبار دقة البيانات والمعلومات المحاسبية . وللرقابة المحاسبية وسائل متعددة منها على سبيل المثال : -

- اتباع طريقة القيد المزدوج .
- تسجيل المعاملات والترحيل اليومي لها .
- استخدام الحسابات الجمالية والفرعية .
- إعداد موازين المراجعة الدورية .
- اتباع نظام المصادقات واعتماد قيود التسوية من قبل موظف مخول .
- إمداد الإدارة بالبيانات المالية والمحاسبية بصفة دورية .

ب - الرقابة الإدارية Administrative Control

هي مجموعة من النظم والأساليب التي تساعد في فحص وتقويم جميع نواحي النشاط بهدف تشخيص المشكلات الإدارية ومعرفة نواحي القصور والأخطاء التي تقود إلى اقتراح الحلول المناسبة ،ولهذا فإنها تركز على تقويم السياسات والقرارات الإدارية وتشجيع الالتزام بها وذلك بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاءة التشغيلية .

وتتكون الرقابة الإدارية من وسائل متعددة منها على سبيل المثال :-

- الموازنات التقديرية .
- حسابات الكلفة .
- التقارير الاحصائية .
- تقارير الاداء .
- الرقابة على الجودة .
- برامج التدريب المتنوعة للموظفين .

ج - نظام الضبط الداخلي Internal Check System

ويشمل مجموعة الإجراءات والوسائل التنظيمية والمحاسبية التي تهدف إلى ضبط عمليات المنشأة ومراقبتها بصورة تلقائية ومستمرة وذلك بجعل عمل شخص ما يراجع بواسطة آخر لضمان حسن سير العمل ومنع وقوع الأخطاء أو التلاعب أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام ،لذا فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع العمل والمسؤوليات والصلاحيات لكل قسم إن موظف وتجنب قيام أي موظف بتنفيذ عملية بصورة كاملة من أولها إلى آخرها .

د - جهاز التدقيق الداخلي Internal Audit Department

هو جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعه مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول وأموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم .

عناصر نظام الرقابة الداخلية التي تهتم مراقب الحسابات

٤- حتى يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه لابد أن يقوم على أسس عناصر معينة ، حيث يتوجب على إدارة المنشأة توفير ما يلي : -

أ - وجود خطة تنظيمية وإدارية تحدد الإطار العام لتوجيه وضبط نشاط المنشأة من خلال

وجود هيكل تنظيمي قادر على توضيح سياسات تفويض الصلاحيه وتحديد المسؤولية وتوفير

إجراءات لاتسمح لأي فرد بمخالفة نظام الضبط عن طريق إيجاد فصل واضح بين الوظائف

المتعارضة مثل الفصل بين وظيفتي الحيازة والتسجيل .

ب- موظفين أكفاء ، حيث يعتمد التطبيق السليم لأي نظام على كفاءة وأمانة الأشخاص القائمين

به.

ج- نظام محاسبي يقوم على مجموعة متكاملة من السجلات والمستندات ودليل مبوب للحسابات

يراعى في وضعه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

د - إجراءات سليمة لتسجيل كافة العمليات المحاسبية بالسرعة المناسبة وبالقيمة الصحيحة والتبويب

المحاسبي الصحيح والفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات بحيث يسهل إعداد المعلومات

المالية ضمن إطار سياسات محاسبية معترف بها وبطريقة تسمح بتحديد المسؤولية المحاسبية .

هـ - إجراءات سليمة لتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح .

و - التقويم والتحديث المستمر لنظام الرقابة الداخلية لتحاشي احتمال تقادم الإجراءات الرقابية .

ز - إجراءات الضبط :- هي تلك السياسات والإجراءات التي تقوم الإدارة باستنباطها لتحقيق الأهداف

المناطة بها وتتضمن هذه الإجراءات : -

(١) إصدار التعليمات ووضع الإجراءات لتنفيذها .

(٢) فحص الدقة المحاسبية والحسابية للسجلات

(٣) الرقابة على التطبيقات ونظم التشغيل الذاتي للمعلومات كالتغيرات في برامج الحاسوب

والوصول إلى الملفات .

(٤) الفحص الدوري وحسابات المراقبة وموازن المراجعة

(٥) أدلة الإثبات والتوثيق والسيطرة على المستندات

(٦) مطابقة نتائج الجرودات مع السجلات

(٧) محددات الاعتماد على الموجودات والسجلات

مخاطر التدقيق ونظم الرقابة الداخلي **Control Audit risk And**

The Internal

- ٥ - ويقصد بمخاطر التدقيق قيام مراقب الحسابات بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة . لكي يتمكن مراقب الحسابات من إبداء رأيه حول البيانات المالية فإنه يقوم بتصميم إجراءات تساعد على توفير القناعة المعقولة بأن البيانات المالية أعدت بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية ، إلا انه يجدر به مراعاة احتمال وجود أخطاء مادية قد لا يتم اكتشافها لاسباب تعود لطبيعة الاختبارات والقصور الذاتي في إجراءات التدقيق أو إجراءات نظام الرقابة الداخلية ، وعند وجود أية دلائل تشير إلى ذلك يتحتم عليه ان يتوسع في إجراءاته لتعزيز هذه الدلائل او نفيها .
- ٦ - يتم اخذ مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية بعين الاعتبار خلال مرحلة التخطيط لإجراءات التدقيق ، إذ يجب على مراقب الحسابات القيام بعملية تقويم شاملة لمخاطر التدقيق من خلال معرفته بأعمال ونشاطات المنشأة والقطاع الذي تعمل فيه . ويكون هذا التقويم أساسا لتوفير المعلومات الأولية اللازمة لرسم إجراءات التدقيق التي يمكن من خلالها التقليل من تلك المخاطر إلى الحد المقبول .
- ٧ - تتألف مخاطر التدقيق من :-

أ- المخاطر الضمنية Inherent Risk

تمثل هذه المخاطر مدى قابلية أرصدة الحسابات او مجموعة من المعاملات للتعرض إلى خطأ مادي يتسبب في المغالاة بقيمة أرصدة تلك الحسابات ، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وطبيعة أرصدة الحسابات ، فالحسابات التي تعتمد بدرجة كبيرة على التقدير أو أنها معقدة في احتسابها أو تلك التي تمثل موجودات مرغوبة او متحركة كالذهب أو تلك التي تكون عرضة للتغير في ضوء طلب المستهلكين او التقنية فأن هذه الحسابات تكون مخاطرها الضمنية اكثر من غيرها .

وعلى مراقب الحسابات في مثل تلك الحالات ان يقوم بتصميم إجراءات تساعد على توفير القناعة المعقولة وان يتوسع في الاختبارات وإجراءات الفحص والتدقيق .

لتقدير المخاطر الضمنية (مخاطر القصور الذاتي) يستخدم المدقق حكمه المهني لتقويم عدة عوامل على سبيل المثال :-

أولاً - عند تدقيقه البيانات المالية التحقق من حرص الإدارة وخبرتها في إعداد البيانات المالية ، الضغوط غير العادية التي تواجهها والتي تؤثر على حقيقة البيانات المالية ، طبيعة النشاط والقطاع الذي تعمل به

ثانياً - عند قيامه بتدقيق المعاملات يوجه إجراءاته حول تسوية المعالجة القيدية للمعاملات قرب نهاية السنة وعلى وجه الخصوص المعالجات غير العادية ، الأرصدة ذات

الأهمية النسبية العالية كالموجودات الثابتة والأرصدة والمبالغ التي تخضع إلى التقدير

...

ب - مخاطر الضبط (الرقابة) Control Risk

تمثل تلك المخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون ان تتوفر إمكانية منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية ، أي أنها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام .

ج - مخاطر الاكتشاف Detection Risk

تتمثل تلك المخاطر بحالات عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في الحسابات والبيانات المالية . . بالرغم من إجراءات الفحص والتدقيق التي قام بها مراقب الحسابات .

٨ - عند القيام بتدقيق البيانات المالية ينصب اهتمام مراقب الحسابات على السياسات والإجراءات ذات العلاقة بالنظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية وان الإحاطة بهذين النظامين مع المخاطر الضمنية ومخاطر الضبط تساعده في :-

أ - تحديد أنواع الأخطاء التي يمكن ان تحدث في البيانات المالية .

ب - الأخذ بنظر الاعتبار تأثيرات المخاطر المادية لهذا الأخطاء .

ج - تصميم إجراءات التدقيق المناسبة .

٩ - إن المخاطر الضمنية ومخاطر الضبط لها علاقة بطبيعة عمل المنشأة وبيئتها بغض النظر عن طبيعة أو مهام التدقيق ورغم ان مراقب الحسابات لا يستطيع التحكم بهذين النوعين من المخاطر الا ان عليه تقييمها وبالتالي تصميم إجراءاته الجوهرية بحيث ينتج عنها مستوى مقبول من مخاطر الاكتشاف التي تقلل من مخاطر التدقيق .