تقويم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات بحث تطبيقي في معهد الإدارة الرصافة

م.م. أسامة هادي حمودي [*] م.م. صهباء عبد القادر احمد [**]

المستخلص

نظراً لأهمية رأي مراقب الحسابات وتعويل اغلب مستخدمي القوائم المالية عليه عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وبسبب كبر حجم المشاريع وزخم الإحداث والعمليات بات من الصعب القيام بالفحص الشامل لجميع الإحداث والعمليات المالية التي تؤثر في أرصدة القوائم المالية، ولذلك تحول الانتباه والتركيز إلى الفحص الاختباري لعينات مختارة وتحصيل أدله الإثبات من النتائج المستنبطة من إجراءات الاختبار والفحص وتعميم النتائج إلى بقية مفردات المجتمع.

ويتطلب أسلوب المعاينة قيام المراجع باختبار نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات المالية للتوصل إلى فهم ودراسة وتقويم الإخطار وأساليب الرقابة على العمليات والتأكيدات التي تدعم رأي المراجع وقناعاته بالنتائج الفعلية من العينات المفحوصة.

ويستخدم المراجعون أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية (الحكمية) في تحديد الحجم الملائم والمناسب للعينات وتقييم نتائج فحص أساليب الرقابة والعمليات المالية ومدى تمثيلها لمفردات المجتمع.

وتفضل أساليب المعاينة الإحصائية في التطبيقات العملية عن أسلوب المعاينة الحكمية. لقدرتها على القياس الكمي لخطر المعاينة الذي يرغب المراجع بتحمله والتحكم في تقييم نتائج الفحص للعينات المختارة.

والأسلوب الشائع من المعاينة الإحصائية في اختيار نظام الرقابة الداخلية والعمليات المالية يطلق عليه (معاينة الصفات) والذي يزود المراجع بتقديرات عن معدلات الاستثناء (الانحراف) في أساليب الرقابة المطبقة عن النظم والسياسات المصممة والمخططة.

والعوامل الأساسية التي يجب توافرها في اختيار حجم العينة وتقييم نتائج الفحص في هذا الأسلوب هي تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً وتحديد معدل الاستثناء المحتمل أو المقبول، تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع.

تناول هذا البحث تطبيق أسلوب معاينة الصفات في اختبار وتقويم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية لعمليات الشراء في معهد الإدارة / الرصافة.

ABSTRACT

Regarding the importance of the auditor's opinion on which most financial statements users depend upon when making their economic decisions and because of large projects, events momentum and processes, it becomes difficult to have comprehensive inspection for all financial events and operations which affect the balances of financial statements and therefore attention and concentration were converted to the test exam for selected samples and getting evidences of results

* معهد الادارة / الرصافة .
** معهد الادارة / الرصافة .
مقبول للنشر بتأريخ 2012/10/9

derived from inspection and test procedures and generalizing the results of other community items.

The sampling method requires the auditor testing of the internal control system and basic tests for financial operations to reach an understanding' studying and evaluating risks and methods of control processes and assertions that support the audit's opinion and convictions in actual results of the tasted samples.

Auditors use statistical and unstatistical sampling teqniques (Judicious) in determining the suitable samples size and evaluating results of inspection methods of control and financial operations and the extent of their representation for the community items.

Methods of statistical inspection were preferred in practical operations for judicious inspection method because of it's ability for quantitative measurement of risk inspection which the auditor wants to undertake and be in control of evaluating test results of selected samples.

The common method of statistical inspection in selecting internal control system and financial operations is called (preview qualities) which provide auditors with prospects on rates of exception (deviation) in control methods applied on planned and designed systems and polices.

The basic factors which must be available in choosing sample size and evaluating test results in this method are identifying the acceptable risk to estimate the control risk towered a very low rates and determining the rate proposed or acceptable exception and estimating rate of exception in community.

This research used applying preview qualities method in testing and evaluating the internal control system and the basic tests of the purchasing operations in the Institute of Administration/ AL- Rusafa.

المقدمة:-

تنهض المنشاءات في انجاز أهدافها التشغيلية من خلال نظم الرقابة الداخلية التي هي أداة اطمئنان على جودة مخرجات العمليات التشغيلية ومطابقتها للأهداف المرجوة، وفاعلية نظم المعلومات الإدارية في إنتاج البيانات الموثوقه والملائمة لإغراض اتخاذ القرارات.

ومن خلال نظم الرقابة الداخلية تواجه النشاطات وبيئه الإعمال التي تنتمي إليها وتؤمن حماية مواردها من الهدر وسوء الاستخدام وتحفز واقع الالتزام بالسياسات والخطط المرسومة لدى العاملين.

ويقع على عاتق الإدارة العليا مسؤولية تصميم نظم الرقابة الداخلية، وتعتبر أجهزة التدقيق الداخلي احد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية يقع على عاتقها متابعة تنفيذها بأحكام وإبداء التوصيات والمقترحات للإدارات العليا بهدف معالجة مواطن الضعف وتحسين وتحديث هذه النظم دورياً.

ويعد تقويم نظم الرقابة الداخلية نقطة التقاء مشتركة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (المراجع أو مراقب الحسابات)، إلا أن محور ومنهج هذا التقويم والغاية منه يختلف لكل منهما.

يهتم المراجع بمدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في حماية أصول المنشأة وإنتاج معلومات مالية موثوق بها، وأن في استطاعته التأكد من إمكانيات أساليب الرقابة في صنع أو اكتشاف حدوث أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية.

ونظراً لاعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات المتعلقة بأرصدة بنود القوائم المالية اللازم الحصول عليها وحجم العينات الكافية، تصبح دراسة وفحص وتقويم ذلك النظام من أهم مسؤوليات المراجع.

ودراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية يبدأ بمرحلة الفحص المبدئي للتوصل إلى فهم تصميم وتنفيد الرقابة الداخلية، وعلى ضوء نتائج الفحص يقرر المراجع إمكانية الاعتماد على النظام أو تجاهل النظام لضعفه بدرجة كبيرة والمضي بتصميم برنامج مكثف للاختبارات الأساسية لأرصدة حسابات العمليات المالية حتى يعوض مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية التي اكتشفتها عند فحص النظام.

وإذا قرر المراجع الاعتماد على نظام الرقابة فعلية الاستمرار في فحص مدى فعالية أساليب الرقابة ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية التي تخفض احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات وعدم اكتشافها في الوقت المناسب.

ويطلق على الإجراءات التي سيتم استخدامها لاختبار مدى فعالية عناصر الرقابة في تدعيم تخفيض خطر الرقابة المقدر، اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية.

المبحث الأول
منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:-

تحول منهج وأهداف المراجعة من اعتماد الفحص والتحقق الشامل والتفصيلي لجميع قيود وأرصدة العمليات المالية بغرض اكتشاف الأخطاء والتحريف في السجلات والمستندات إلى التدقيق الاختياري (المعاينة) بهدف إبداء رأي إجمالي عن مدى عدالة عرض القوائم المالية (موضوع الفحص والمراجعة) لنتيجة الإعمال والمركز المالي. استلزم هذا التحول في آلية وأهداف المراجعة ما نصت عليه معايير المراجعة في إرشادات العمل الميداني من ضرورة دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية لأهمية هذه الخطوة في تحديد طبيعة ونطاق اختبارات المراجعة.

استخدام أسلوب المعاينة الحكمية (الحكم والتقدير الشخصي) في اختبار وتقويم نظام الرقابة الداخلية ينطوي على :

أ) خطر عدم تمثيل العينة المختارة للخاصية أو الصفة التي تم اختبارها لباقي عناصر المجتمع ، مما يؤدي الى توصل المراجع الى رأي غير مناسب (صحيح) فيما يخص امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

ب) عدم امكانية المراجع من تحديد مستوى الثقة أومدى امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخطيط إجراءات مراجعة الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات مما يحقق مخاطرة أو احتمال فشل المراجع في اكتشاف التحريف والتغيير في القوائم المالية .

ج) حجم العينة المحدد بالاعتماد على الحكم الشخصي (التقديري) قد يكون مكلفا وغير مبرر للمنافع المتوقعه منه او قد يكون اقل من الحجم المناسب مما يؤثر سلبا في رأي مراجع الحسابات .

ثانياً: أهداف البحث:-

يهدف البحث إلى التعرف على:-

1 . سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المصممة والمنفذة لعمليات الشراء في معهد الإدارة/ الرصافة.

2 . نتائج تقويم سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبقة على المشتريات باستخدام المعاينة الإحصائية (معاينة الصفات).

3 . مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليه في ضوء نتائج التقويم التفصيلي لإجراءات الرقابة وتحديد مواطن قوة النظام والتوصية بتنميتها وتأثير مواطن الضعف ومحاولة دعمها وتعزيزها بإجراءات رقابية أخرى لتعوض مواطن الضعف فيه.

ثالثاً: أهمية البحث:-

تتجلى أهمية البحث فيما يلي:-

1 . أهمية موضوع تقويم نظام الرقابة الداخلية وإجراءات الرقابة المتبعة في عمليات الشراء والذي يلعب دوراً مهماً في رفع وتيرة الأداء التشغيلي ويساعده في انجاز أهدافه.

2 . استخدام المعاينة الإحصائية (معاينة الصفات) في تقويم نظام الرقابة الداخلية على العمليات المالية (المشتريات نموذجاً) يعد مدخلاً حديثاً مواكباً للتطور في تطبيقات الأساليب الإحصائية في المراجعة، مما يمكن المراجع من قياس وضبط مخاطر أخطاء المعاينة كمياً. ويرتقي بإجراءات المعاينة في المراجعة بكفاية اكبر من إجراءات المعاينة الحكمية (التقدير الشخصي).

رابعاً: فرضية البحث:-

يمكن استخدام المعاينة الإحصائية (الصفات) في تقويم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات المالية لتوفير قياساً كمياً لمخاطر المعاينة ومن ثم رقابة وضبط مخاطر عدم التأكد من تمثيل العينة للمجتمع الناتج من فحص العينة وليس جميع مفردات المجتمع، على نحو يمكن الاعتماد عليه في تقييم نتائج الاختبار والتعميم على المجتمع. والمساهمة في تحديد حجم العينة المناسب لهدف الاختبار باستخدام الجداول الاحصائية المعدة لهدا الغرض . و تفادي (الحكم) التحيز الشخصي عند اختيار مفردات العينة .

المبحث الثاني
الإطار النظري للبحث

دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية
Study and Evaluation of Internal Control System

لقد أدت التغيرات في البيئة التشغيلية والتنظيمية والتقدم التكنولوجي في مجالات عمل وتنظيم المعلومات للوحدات الاقتصادية، والتوسع والنمو في الأسواق المحلية والأجنبية، إلى زيادة الضغوط التنافسية الملقاة على عاتق المنشآت وتعقد المشاكل الإدارية.

واستجابة لهذه التحديات تسعى المنشآت إلى تصميم نظام للرقابة الداخلية يشتمل على مجموعة من السياسات والإجراءات تساعدها في انجاز أهدافها وحماية حقوق المساهمين ويعد فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية أمراً هاماً في عملية المراجعة (التدقيق) وقد تطرقت إليه المنظمات المهنية في نشراتها وسعت جهدها إلى إعادة صياغة المعايير والإرشادات لتنسجم مع التغيرات والتطورات اللاحقة بشأن الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر المراجعة.

ونصت إحدى الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة على ما يأتي:-

(نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية اكبر للاعتماد على المعلومات المالية) وضمن معايير المراجعة التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين لسنة 1947 المجموعة الثانية التي تشمل معايير العمل الميداني أشار المعيار الثاني منها إلى (توماس وهنكي، 1989: 57).

يجب دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية بفهم كاف لتقدير مدى الاعتماد عليه، ومن ثم تخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.

اولا : مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية:-

عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي International Auditing &Assurance Standards Board (IAASBS) في معيار التدقيق الدولي (315) الرقابة الداخلية بأنها: (جمعة، 2008: 98).

عملية تصمم وتنفذ من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بما يلي:-

1 . موثوقية تقديم البيانات المالية.
2 . فاعلية وكفاءة العمليات.
3 . الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة.

وفي ضوء التعريف الذي أورده المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخاص بالرقابة الداخلية بين أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية على أنها: (عثمان، 1988: 41).

"الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية أصولها، وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضي به السياسات الإدارية المرسومة".

ويتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي ان تحققه المؤسسة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في (التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها) (توماس وهنكي: 1989: 370).

مكونات نظام الرقابة الداخلية:-

تشمل الرقابة الداخلية عناصر الرقابة التالية والتي تمثل الأجزاء الفرعية من النظام:- (دحدوح والقاضي، 2009: 284 ــ290) و (ديوان الرقابة المالية ، 2000 :1-2)

1 . بيئة الرقابة The Control Environment:-

وتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة ومفتاح نجاح عناصر الرقابة الأخرى، التي تتلخص بوعي كل من الإدارة والمراقبين بأهمية تصميم وتنفيذ نظم الرقابة وعكس ذلك في إجراءات وسياسات تعزز معايير الاستقامة والنزاهة والأمانة، ومن خلال هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية للموظفين والعاملين واختيارهم بما يتناسب ومعايير الكفاءة والمهارات اللازمة لانجاز الإعمال.

2 . أساليب الرقابة الإدارية Administrative Controls:-

يتضمن الأساليب والنظم والخطط التي تتعلق بفحص وتقويم وتنمية النواحي التشغيلية وتشجيع العاملين على الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات وتشخيص المخالفات (أوجه) نواحي القصور واقتراح انجح السبل لحلها وتلافي حدوثها مستقبلاً.

مثل هذه الأساليب والوسائل (الموازنات التخطيطية، الرقابة على الجودة، نظم تأهيل وتدريب العاملين).

3 . أساليب الرقابة المحاسبية Accounting Controls:-

وتشمل الأساليب والإجراءات التي تتعلق بحماية أصول المنشأة والمحافظة عليها ودقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.

ومن هذه الوسائل تسجيل البيانات وإعداد التقارير طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإتباع طريقة الجرد الفعلي وإجراء المصادقات واعتماد التسويات النقدية والجرديه.

4 . نظام الضبط الداخلي Internal Check System:-

ويمثل مجموعة إجراءات تنظيمية ومحاسبية تضبط من خلال أنشطة المنشأة بصيغة تلقائية ومستمرة عن طريق تقسيم العمل والمسؤوليات بين الأقسام وإيجاد الفصل بين الوظائف المتعارضه يقضي بجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة آخر بهدف محاوله منع وقوع الأخطاء أو التلاعب أو اكتشافها بوقت مبكر.

5 . وظيفة (المراجعة) التدقيق الداخلي Internal Audit:-

وظيفة مستقلة أو جهاز تقويم مستقل ضمن إدارات المنشأة تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لأنشطة الرقابة الداخلية لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من حماية أصول المنشأة وتقويمها للسياسات والضوابط والإجراءات بهدف ترشيد الإدارة لمواطن الضعف لعلاجها ومواطن الكفاءة لتنميتها.

يتضح من التعريف أعلاه أن وظائف التدقيق (الرقابة) الداخلي هو التأكد من تحقيق الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية (ديوان الرقابة المالية، 2007: 7).

ثانيا : خصائص نظم الرقابة الداخلية الفعالة:-

حتى يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه لابد أن يتوافر فيه عدد من الخصائص الأساسية التي يحدد وجودها كلها أو بعضها مدى جودة ومواطن قوة أساليب الرقابة الداخلية بالمنشأة ومن هذه الخصائص ما يلي:-

1. **وجود خطة تنظيمية وإدارية سليمة تضبط أنشطة المنشأة وإجراءات القيام بالوظائف من خلال هيكل تنظيمي يوضح الخطوط العريضة لتعيين المسؤوليات وتفويض الصلاحيات.**
2. **إجراءات وسياسات رقابية ترسم بوضوح ودقة فصل ملائم بين المسؤوليات يعتمد على الفصل بين وظائف الاحتفاظ بالأصول والإثبات في السجلات والترخيص أو التصريح بإجراء العمليات المالية حتى تقلل من احتمال حدوث أخطاء وتحريفات في البيانات المالية.**
3. **الارتقاء بالموارد البشرية وتحسين مهاراتها يمثل جانباً هاماً لتحقيق رقابة فعالة فبالرغم من وجود فصل بين الواجبات وتفويض للصلاحيات والمسؤوليات للأنشطة التشغيلية فقد لاينجح نظام الرقابة في انجاز أهدافه بسبب عدم كفاءة أو أمانة العاملين ومن ناحية أخرى قد يكون نظام الرقابة الداخلية جيداً وفعالاً بفضل مهارات وكفاءة العاملين حتى لو اشتمل على نقصاً في عناصر الرقابة الأخرى.**
4. **نظام محاسبي يقوم على تصميم دورة مستنديه وسجلات محاسبية متكاملة ودليل للحسابات يوفر تأكيداً مناسباً لوجود رقابة ملائمة على الأصول وعلى تسجيل العمليات المالية بدقة.**
5. **الحماية المادية للأصول والسجلات واتخاذ وسائل الأمن الكافية للوقاية من التلف والضياع والسرقة وفي حالة استخدام نظم التشغيل الالكتروني فمن الضروري أن نتخذ وسائل الحماية الكافية لمعدات التشغيل والملفات والبرامج المخزونة.**

6 . المتابعة والتحقق لمدى الالتزام الفعلي للعاملين بتعليمات وتوجيهات نظام الرقابة الداخلية، والتقويم المستمر لتقدير جودة أداء نظام الرقابة وتحديد إمكانية تعديل إجراءات الرقابة وتحديثها بما يتلاءم مع التغير في الظروف.

يتم هذا بأشراف أقسام وإدارات المنشأة وتفاعلهم مع أنشطة الرقابة وغالباً ما تلجأ المنشآت الكبرى إلى تكليف إدارة التدقيق الداخلي بتقويم تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة. واقتراح التوصيات لتحسين أدائها وتحاشي احتمال تقادمها.

ثالثا : العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومهام التدقيق (المراجعة):-

اقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 2000/7/15 دليل التدقيق رقم (4) بشأن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية وذكر في النقطة الثانية فقرة الأهداف والنطاق ما نصه:

"على مراقب الحسابات أن يتعرف على النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية بشكل جيد وقياس مدى كفاءتها في المحافظة على الموارد المادية للمنشاة والاطمئنان على دقة البيانات المالية بالشكل الذي يمكنه من تخطيط عمله الرقابي ووضع الإجراءات الكفوءة لذلك" (دليل رقم 4).

فمحور اهتمام المراجع (مراقب الحسابات) من دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية والذي نصت عليه معايير التدقيق الدولية إنما يرجع إلى العديد من الأسباب يمكن تلخيصها بالاتي: (ارينز ولوبك، 2005: 379).

1 . مدى الاعتماد على التقرير المالي المقدم من الإدارة، والتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض البيانات المالية بما يتعلق مع متطلبات التقرير الخاصة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2 . التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية مع عدم تجاهل أرصدة الحسابات حيث أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات يعتمد أساساً على دقة المدخلات) (العمليات المالية).

أن وجود سياسات وإجراءات يعتمدها نظام الرقابة الداخلية يؤثر على هدف المدقق الخارجي في معرفة مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية أصول المنشأة وإنتاج معلومات مالية موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها.

فهو يود أن يعرف بصفة خاصة ما إذا كان في قدرة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة منع أو اكتشاف حدوث أخطاء وتحريفات جوهرية أو تلاعب في أرصدة القوائم المالية. وان تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد نقطة البداية التي ينطلق منها المدقق الخارجي في إعداد برنامج التدقيق وتحديد نسب الاختبارات والعينات (عبد الله، 2007: 165-166).

رابعا : مخاطر المراجعة (التدقيق) ونظام الرقابة الداخلية:- Audit Risk and Internal Control system

يرتبط مفهوم الخطر في التدقيق بمفهوم عدم التأكد عند تنفيذ إجراءات التدقيق واحتمال أن إجراءات التدقيق التي سيتم القيام بها قد تؤدي بالمدقق إلى إبداء رأي غير مناسب حول بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة، أي قبول المدقق لبند معين على انه صحيح وهو في الحقيقة عكس ذلك، فأن احتمال وجود تحريفات مادية في بنود القوائم المالية وفي فعالية الرقابة الداخلية المطبقة في منع هذه الانحرافات وكشفها، بالرغم من العناية المهنية في إجراءات الفحص والاختبار التي بذلها المدقق لم يتمكن من اكتشافها خطر موجود واحتمال وارد يجب التعامل معه على نحو ملائم.

وتتألف مخاطر التدقيق من: (ارينز و لوبك ،2005 :334—335) (ديوان الرقابة المالية ،2000 : 4—5)

1) المخاطر الضمنية (الطبيعية) Inherent Risk:-

وتتمثل في قابلية القوائم المالية وأرصدة الحسابات للتحريف الجوهري والتعرض إلى الأخطاء المادية قبل أن يتم اخذ فعالية الرقابية في الاعتبار، أي بافتراض عدم وجود رقابة داخلية وترتبط هذه المخاطر ببيئة قطاع الإعمال والعمليات التجارية للمنشأة وطبيعة أرصدة الحسابات ومدى تعقدها واعتمادها على التقدير في احتسابها ودرجة سيولتها . فأن الحسابات الأكثر سيولة تكون درجة المخاطرة بها اكبر ومن ثم تحتاج الحصول على كمية اكبر من الأدلة والبراهين. والنوع الثاني من مخاطر التدقيق والذي يجدر بنا مناقشته لصلته بالموضوع هو

2) مخاطر الرقابة Control Risk :-

ويمثل المخاطر التي لايمكن بها منع أو اكتشاف أو تصحيح عرض خاطئ للبيانات المالية يمكن أن يحدث في إحدى الأرصدة أو فئة من العمليات المالية في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي والرقابة الداخلية. أي أنها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف تحريفات جوهرية في الحسابات بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال نظم الرقابة الداخلية للمنشأة.

3) مخاطر الاكتشاف Detection Risk

تتمثل تلك المخاطر بحالات عدم اكتشاف الاخطاء الجوهرية الموجودة في الحسابات والبيانات المالية بالرغم من اجراءات الفحص والتدقيق التي قام بها مراقب الحسابات ، كما يعبر عنها بأنها مقياس لخطر فشل المراجع في استخدام ادلة المراجعة في مجموعة فرعية لكشف تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في حالة وقوع هده التحريفات .

ويحاول المدقق من خلال فهمه واختباره لنظام الرقابة الداخلية أن يحقق بعض الاطمئنان من قدرة وفاعلية إجراءات النظام على توفير بيانات محاسبية سليمة خالية من الأخطاء الجوهرية والتحريفات المحاسبية.

فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية محكمة ويعتمد عليها كلما كانت درجة المخاطر قليلة وبالتالي جمع اقل كمية من الأدلة والبراهين والعكس صحيح بحالة عدم ملائمة الرقابة الداخلية وحتى يتم التخطيط المناسب لجمع أدلة الإثبات والقرائن، تطلب معايير التدقيق المتعارف عليها من المدقق إن يتفهم نظم الرقابة الداخلية.

وبعد التوصل لفهم الرقابة الداخلية يكون التدقيق في وضع يمكنه من تقويم مدى فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء والمخالفات.

ويتضمن هذا التقييم التعرف على الصور المعروفة للرقابة التي تخفض احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات وعدم اكتشافها في الوقت المناسب ويشار إلى هذه العملية أنها تقدير خطر الرقابة الداخلية (ارنيز ولوبك ،2005 : 335)

خامسا : الأسلوب الشامل لدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية:-

يطلق على إجراءات جمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية خلال مرحلة الفهم، الفحص المبدئي Preliminary Review ويقوم فيه المدقق بالتعرف على الهيكل الإداري للمنشأة وخطوط توزيع الصلاحيات والمسؤوليات ووظائف إدارة الرقابة الداخلية وتفهم سياسات المنشأة والتعليمات الخاصة بتنفيذ العمليات المالية وأساليب الرقابة للتأكد من تسجيلها في السجلات بشكل سليم يمكن من إعداد التقارير المالية.

وحتى يمكن للمدقق فهم وإدراك مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على عملية التدقيق على المدقق أن يجزأ النظام إلى عدد من المكونات (الفئات) مثل عمليات تحصيل الإيرادات، المبيعات، المشتريات، الرواتب والأجور.

ويتم فحص جزئي لكل جزء من أجزاء النظام بهدف توفير أدلة الإثبات عن مدى كفاية وفاعلية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

وبعد انتهاء المدقق من عمل الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يستنتج: (ديوان الرقابة المالية، 2000: 7).

أ . أن من الممكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والاستمرار في فحص النظام لتحديد مدى كفاية أساليب الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

ب . لا جدوى من دراسة وتقويم النظام أكثر من هذا بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.

جـ . اما إذا كانت المبالغ المنفقة على فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية تفوق المنافع المتوقعة . ويتوقف المدقق إذا ما وصل إلى أي من الاستنتاجين (ب ، ج) من إجراء أي دراسة أو تقويم إضافي لنظام الرقابة الداخلية وعليه أن يقرر إما الانسحاب من عملية المراجعة إذا كان نظام الرقابة الداخلية من الضعف بدرجة تحول دون إتمام عملية المراجعة. أو الاستمرار في عملية المراجعة ومن ثم يجب عليه أن يصمم برنامجاً مكثفاً للاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلية على أي من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة .

إذا قرر المدقق أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بعد الانتهاء من الفحص المبدئي فعليه الانتقال إلى تنفيذ الإجراءات لاختبار مدى فعالية عناصر الرقابة التي تدعم تخفيض خطر الرقابة المقدر ويطلق عليها اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions ويركز اهتمامه على استخدام أدلة الإثبات التي تؤكد له تمسك المنشاة بتطبيق إجراءات النظام المصممة بهدف منع أو تقليل الأخطاء والمخالفات وذلك لتوفير القناعة بكفاية النظام والتأكد من مواطن القوة فيه. (توماس وهنكي ، 1989 :367)

سادسا : معاينة التدقيق لاختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات:-

Audit Sampling for Tests of Control and Substantive Tests of Transactions

عندما تضخمت المشاريع وتوسعت العمليات المالية لها، أصبح من غير المجدي والممكن إجراء الفحص الشامل والتفصيلي لكل العمليات والقيود المحاسبية والمستندات الخاصة بها بسبب التكلفة العالية وقصور العائد المرجو منها.

ولذلك أصبح المدقق يلجأ إلى اختيار عينات من العمليات المالية والقيود المحاسبية ويركز الفحص عليها بالنسبة لخاصية معينة أو صفة معينة، وعلى أساس نتيجة هذا الفحص يقوم بتعميم الرأي المستنبط إلى بقية العمليات والأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.

أن استخدام إجراءات المعاينة هو احد الأسباب الداعمة لاعتبار تقرير المدقق يعبر عن استنتاج للحدوث الحقيقي (لكن غير المعلوم فعلاً) للصفة أو الخاصية في مجتمع المراجعة لان المدقق قد اختبر عينة فقط وليس كافة العمليات المالية، ولذلك فهو يعبر عنه "أبداء رأي وليس شهادة صريحة بعدالة عرض القوائم المالية" (Whit ting to & Pang, 2008: 334).

وفي استخدامه لإجراءات المعاينة يجب أن يكون المدقق مدركاً وحذراً لمخاطر صحة الاستنتاجات المبنية على فحص عينات مختارة قد لاتمثل جميع الخصائص الموجودة في المجتمع.

ويمكن تقسيم المخاطر المرتبطة باستخدام أسلوب المعاينة في التدقيق إلى:- (ارينز ولوبك ، 2005 :525)

1 . خطر المعاينة Sampling Risk-

يعد هدا النوع طبيعياً بالمعاينة يحدث عندما يصل المدقق إلى استنتاجات غير صحيحة من فحص العينة لأنها لاتمثل المجتمع بخصوص الخاصية أو الصفة التي تم اختبارها.

وهناك وسيلتان لتخفيض خطر المعاينة هي، زيادة حجم العينة والاختيار المناسب لمفردات العينة التي يتوافر بها نفس الخصائص الموجودة في المجتمع.

2 . خطر عدم المعاينة Non Sampling Risk:-

يحدث نتيجة لفشل إجراءات المدقق في اختبار العينة واكتشاف الاستثناءات والانحرافات فيها يعود سبب ذلك إلى القصور الذاتي في إجراءات المراجعة أو الفهم الخاطئ للاستنتاجات الناتجة عن أدلة الإثبات بأنواعها المختلفة.

ويمكن التحكم في هذا النوع من الإخطار من خلال التصميم الجيد لإجراءات المراجعة والتقيد بمعايير رقابة جودة الأداء مع الإشراف الجيد على المساعدين.

سابعا : مقارنة بين المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية (الحكمية):-

Comparison of Statistical With Non Statistical (Judgmental) Sampling

يمكن تصنيف أساليب المعاينة في المراجعة إلى قسمين كبيرين: المعاينة الإحصائية والمعاينة غير الإحصائية (الحكمية) (ارنيز ولوبك، 2005: 226-515).

ويوجد بينهما أوجه تشابه واختلاف هامة حيث يتشابهان في إنهما يتضمنان ثلاثة خطوات هي:-

1. تخطيط العينة 2. اختيار العينة وتنفيذ الإجراءات 3. تقييم النتائج.

وتختلف المعاينة الإحصائية عن المعاينة غير الإحصائية في أنها تقوم على تطبيق القواعد الرياضية ويمكن من خلالها التحديد الكمي (القياس) لخطر المعاينة عند تخطيط العينة (الخطوة 1) وتقييم النتائج (الخطوة 3).

وفي المعاينة غير الإحصائية لايقوم المدقق بالتحديد الكمي لخطر المعاينة وبدلاً من ذلك يقوم المدقق باختيار عناصر العينة التي يعتقد أنها توفر أفضل المعلومات المفيدة في الظروف الموجودة (يعني ذلك اختيار العينات غير الاحتمالية) ويتم التوصل إلى الاستنتاجات عن المجتمعات بناء على الحكم الشخصي ولهذا السبب يطلق على اختيار العينات غير الاحتمالية مصطلح المعاينة الحكمية.

وعند مقارنة المعاينة الإحصائية مع المعاينة الحكمية يجب أن نتذكر أن كلا النوعين من المعاينة يتطلب ممارسة حكم أو تقدير بواسطة المدقق، فنتائج المعاينة لاتمثل غاية في حد ذاتها وإنما هي مجرد دليل أثبات يوفر بالإضافة إلى المعلومات التي يحصل عليها المدقق الأساس لتقديرات المدقق المتعلقة بقرارات المراجعة. ومن ثم فأنه لايمكن تجاهل الحكم أو التقدير الشخصي من أي خطة للمعاينة.

وان معايير التدقيق المتعارف عليها لم تتطلب استخدام أساليب المعاينة الإحصائية لكنها تتطلب ضرورة اختيار عينات المراجعة التي على أساسها تتم الاستنتاجات المتعلقة بمجتمع المراجعة ككل من مجتمع المراجعة موضوع الفحص الكامل (توماس وهنكي، 1989: 566).

ومع هذا فأننا نجد أن أسلوب المعاينة غير الإحصائية بسبب عدم إمكانية القياس الكمي لخطر المعاينة قد يتسبب للمدقق بارتفاع تكاليف الفحص لاختيار حجم عينات اكبر مما يقتضيه الحال وأيضاً تحمله درجة خطر معاينة اكبر من معدل الخطر المقبول.

في حين تساعد المعاينة الإحصائية المدقق على:- 1. احتساب حجم العينات المناسب 2. قياس كفاية الأدلة المحصلة (المستنتجة) 3. التقييم الموضوعي لنتائج العينة 4. تفادي التحيز الشخصي عند اختيار مفردات العينة وتحديد حجم العينة (Knechel, etc., 2007: 334).

ثامنا : تطبيق معاينة الصفات Application of Attributes Sampling:-

يطلق على الأسلوب الإحصائي الأكثر شيوعاً واستخداماً في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية معاينة الصفات وهي أسلوب إحصائي احتمالي لتقييم العينة ينتج عنها تقدير نسب العناصر في المجتمع على خاصية أو صفه محلاً للاهتمام.

يهتم المراجع في هذه المعاينة بمعدل الاستثناء أو الحدوث Deviation Exception الذي يمثل نسبة مئوية للعناصر في المجتمع التي تشمل على استثناءات (انحرافات) عن الرقابة الموضوعة والأخطاء، والمخالفات في بيانات العمليات المالية (اريتز ولوبك ، 2005 : 34).

وتشمل معاينة الصفات الخطوات الآتية :-

1 . تحديد أهداف الاختبار الخاصة باختبار المراجعة:- Determine the Objectives of the Test

يمثل الهدف العام عادة في اختبار مدى فعالية عناصر الرقابة في تدعيم التخفيض المقدر لخطر الرقابة Control Risk والذي افترض المدقق من خلال جمع الأدلة التي تبرر هذا القياس.

ويتحصل هذا بالتحقيق من التزام المنشأة بإتباع أساليب الرقابة وتنفيذ العمليات المالية وفقاً للسياسات والتعليمات المرسومة والتسجيل الصحيح في السجلات وتلخيص وعرض البيانات المالية.

2 . تعريف الصفات وحالات الاستثناء (الانحراف):-

Define the Attributes and Exception (Deviation) Conditions

عندما يتم استخدام معاينة المراجعة يجب على المراجع أولاً أن يحدد بعناية الصفات (الخصائص) وحالات الاستثناء لعناصر الرقابة وفئات العمليات المالية التي سيتم اختبارها. وتعتبر الصفات دلائل إثبات على فعالية أداء الرقابة الموضوعة ويعني عدم وجود صفة أو أكثر منها لأي عنصر بالعينة أن هناك استثناء أو انحراف لهذه الصفة.

3 . تعريف المجتمع ووحدة المعاينة Define The Population And Sample unit:-

يمثل المجتمع مجموعة البيانات (القيود، المستندات، قوائم البيع) التي سيتم سحب العينة منها لاختبارها وتقييم النتائج المحتسبة.

ومن الضروري اختيار المجتمع بما يحقق الإغراض المستهدفة من اختبار العينة وعادة ما يحدد تعريف المجتمع وأهداف المراجعة المخططة وحدة المعاينة الملائمة.

4 . تحديد معدل الاستثناء (الانحراف) المحتمل أو المقبول:- Specify Tolerable Exception

هو معدل الاستثناء الذي يسمح به المراجع في المجتمع في الوقت الذي يظل فيه راغباً في استخدام خطر الرقابة المقدر أو المخالفات في العمليات المالية التي تم تحديدها خلال التخطيط بمعنى آخر هو مقياس للانحرافات والمخالفات التي يسمح (يقبل) به المراجع ولايزال مقتنعاً بفاعلية نظام الرقابة.

ويحدد معدل الاستثناء المحتمل من ممارسة الحكم المهني للمراجع في ضوء الأهمية النسبية للصفات ورغبة المراجع في تحصيل درجة التأكد والإثبات من اختبار العينة. فكلما ارتفعت أهمية الصفة انخفضت نسبة معدل الاستثناء المحتمل.

وأيضاً لمعدل الاستثناء المحتمل أثر معنوي على حجم العينة ويتطلب حجم العينة الكبير قدراً منخفضاً من معدل الاستثناء المحتمل.

5 . تحديد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً:-

Specify Acceptable Risk of Assessing Control Risk Too Low

يمثل هذا الخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لقبول أنواع الرقابة على أنها فعالة عندما يزيد معدل الاستثناء بالمجتمع الحقيقي عن معدل الاستثناء المحتمل.

ونظراً لان نتائج اختبارات الرقابة تلعب دوراً هاماً في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى، يميل اغلب المراجعين إلى تحديد مستوى منخفض من خطر الرقابة يتراوح بين (5-10)% يعد قياساً للخطر الذي يرغب المراجع في تحمله لاحتمال استنتاج فعالية الرقابة بعد إكمال كافة الاختبارات حتى عندما تكون الرقابة غير فعالة. ويعد الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً المقياس الخاص بالمراجع لخطر المعاينة ويمكن للمراجع أن يحدد مقادير مختلفة من مستويات معدل الاستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة للصفات المختلفة في اختبار المراجعة.

ومن المتعارف عليه أن يستخدم المراجعون مستويات مرتفعة من معدل الاستثناء المحتمل والخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة للاستثناءات ذات الأهمية النسبية القليلة.

6 .تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع:- Estimate the Expected Population Exception Rate

وهو عبارة عن تقدير المراجع لمعدل الانحراف المتوقع وجوده في المجتمع، ويجب أن يتم إجراء تقدير مسبق لمعدل الاستثناء لتخطيط حجم العينة الملائم.

ومن الطرق المحتملة لتحديد هذا المعدل هو استخدام المراجع نتائج اختبارات المراجعة السابقة ثم تعديل هذا المعدل بالزيادة أو النقص على أساس ظروف السنة الحالية في إجراءات الرقابة.

فإذا لم تكن هذه البيانات متاحة أو لايمكن الاعتماد عليها، يمكن للمراجع سحب عينة مبدئية من عمليات السنة الحالية ويقوم باختبارها ثم يستخدم نتائج الاختبار في تقدير معدل الاستثناء المتوقع. يعني التقدير المنخفض لهذا المعدل رغبة المراجع يتوافر دقة اقل وسيؤدي إلى اختبار حجم عينة صغيرة نسبياً.

7 . تحديد حجم العينة Determine The Sample Size:-

يتحدد حجم العينة أساساً بناءاً على (1) معدل الاستثناء المتحمل (2) الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً (3) معدل الاستثناء في المجتمع. وعلى الرغم من أن حجم المجتمع قد يكون مؤثراً في حجم العينة إلا انه عاملاً اقل أهمية من العوامل الأخرى ويمكن تجاهله عندما يزيد حجم المجتمع عن 1000 مفرده وبمجرد تحديد العوامل الثلاثة الرئيسة التي تؤثر في حجم العينة يمكن للمراجع أن يحدد حجم العينة الأولي باستخدام جداول احتمالية إحصائية صادرة من جمعيات مراجعة دولية ويمثل هذا فرقاً هاماً بين المعاينة الإحصائية (معاينة الصفات) والمعاينة غير الإحصائية (الحكمية).

8 . اختيار مفردات العينة Select The Sample Items:-

يتطلب التوصل إلى المعاينة الإحصائية استخدام العينة الاحتمالية ويمكن الحصول عل العينات باستخدام العينة العشوائية البسيطة أو العينة المنتظمة أو الطبيعية.

9 . تنفيذ إجراءات المراجعة Perform The Audit Procedures:-

بعد اختيار مفردات العينة يقوم المراجع بفحص واختبار كل عنصر في العينة لاكتشاف الانحرافات أو الاستثناءات عن الصفات المحددة للرقابة ومعرفة الظروف المحيطة بها.

10 . التعميم من العينة إلى المجتمع (تقييم النتائج):- Generalize From the Sample to the Population

عند استخدام معاينة الصفات يقوم المراجع باحتساب معدل الاستثناء الأعلى بالمجتمع (الحد الأعلى للدقة) Computed Upper Exception Rate عند مستوى محدد من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة من خلال استخدام الجداول الإحصائية.

ويعبر هذا المعدل عن المعدلات القصوى للاستثناءات (الانحرافات) للمجتمع المستنتج على أساس نتائج فحص مفردات العينة عند مستوى معين من الخطر المقبول للرقابة.

فإذا كان الحد الأعلى للدقة مساوياً أو اقل من الاستثناء المحتمل فأن المراجع قد يستنتج أن المنشأة تلتزم بالصفة الرقابية المقررة في حدود معينة.

11 . تحليل الاستثناءات Exceptions Analyze:-

من الضروري تحليل الاستثناءات للتعرف على أسبابها وتحديد الخلل الموجود بنظام الرقابة الداخلية الذي أدى إلى عدم الالتزام بتنفيذها.

فمن الضروري في كل صفة يزيد بها الحد الأعلى للدقة عن معدل الاستثناء المحتمل أن يتم التوصل إلى معرفة طبيعة وسبب الاستثناء والأثر المعنوي على إجراءات الرقابة الداخلية التي يمكن أن تمنع أو تكشف مثل هذه الأخطاء والمخالفات.

12 . تحديد إمكانية قبول المجتمع:- Decide the Acceptability of the Population

على أساس نتائج المعاينة الفعلية يجب أن يكون معدل الدقة الأعلى اقل أو يساوي معدل الاستثناء المحتمل على ضوء تقدير الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة مما يوفر استنتاجاً بعدم حدوث مشكلات معنوية بالرقابة الداخلية.

وعندما يكون الفرق صغيراً يؤدي ذلك إلى استنتاج عدم إمكانية قبول المجتمع ويوجد عدة طرق يمكن إتباعها منها: زيادة حجم العينة، أو تعديل معدل الاستثناء المحتمل أو الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو مخفض جداً أو تعديل خطر الرقابة.

المبحث الثالث
الجانب العملي للبحث

نظام الرقابة الداخلية على المشتريات

تعني وظيفة المشتريات بتوفير المواد التي تحتاجها المنشأة لإغراض المتاجرة والمعالجة أو الاستعمال، بالكميات المطلوبة والنوعيات الجيدة وبأقل التكلفة، وبأفضل الشروط وبالتوقيتات المناسبة.

وبموجب التصنيف المحاسبي تبوب مشتريات المواد التي تغذي في المنشآت إلى مشتريات لموجودات ثابتة ومشتريات مستلزمات سلعية.

ولأهمية عمليات الشراء للمنشآت يفضل من ناحية الضبط الداخلي ان تخصص لها إدارة مستقلة تكلف بدراسة طلبات الشراء من الأقسام المختلفة والاتصال بالمجهزين والحصول على أفضل العروض وأكثرها تطابقاً مع المواصفات المطلوبة وانسبها أسعاراً وفي الوقت المناسب.

تهدف سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية للمشتريات إلى التحقق من: (عثمان، 1988: 182-186).

1 . أن المواد التي صدر أمر شراؤها مطلوب فعلاً وبالكمية المحددة ومن الجهة التي لها صلاحية طلبها.
2 . أن الشراء قد تم بالتوقيت المطلوب وان المفردات والأسعار والمواصفات تحقق أفضل استفادة للمنشأة.
3 . أن البضاعة المستلمة مطابقة لأوامر الشراء الصادرة وقوائم الشراء من حيث الأسعار والمفردات والمواصفات.
4 . أن البضاعة قد أدخلت المخازن فعلاً أو استلمت من قبل القسم الذي طلب الشراء.
5 . أن الخصومات والسحاحات والإضافات وكافة البيانات الحسابية في قائمة الشراء صحيحة.
6 . تثبيت عمليات الشراء في السجلات مطابقاً لقوائم الشراء والمبالغ المدفوعة كان صحيحاً.
7 . الفصل الوظيفي بين إعمال الشراء والفحص والاستلام والصرف والتسجيل والتقيد بالصلاحيات الإدارية عند طلب الشراء والاستلام والصرف.

وقد تم اختيار معهد الإدارة/ الرصافة كحالة تطبيقية لفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية والإجراءات والسياسات المعتمدة في تنفيذ عمليات الشراء وقياس كفاءة النظام باستخدام المعاينة الإحصائية (معاينة الصفات).

معهد الإدارة منشأة خدمية لذا فان عمليات الشراء لا تعتبر من أولويات اهتمامها لذا لاتوجد إدارة أو قسم خاص بالمشتريات كما أن إدارة المخازن ترتبط بالشعبة المالية حسب الهيكل التنظيمي.

تنفذ عمليات الشراء من قبل لجان المشتريات التي يتم تشكيلها بموجب أوامر إدارية على أن لاتزيد مدة التكليف عن ستة أشهر بأي حال من الأحوال. وتسلف اللجنة مبلغ ثلاثة ملايين دينار (سلفة مستديمة) استناداً إلى تعليمات الموازنة الاتحادية ولتخفيض عبء العمل على لجنة المشتريات تشكل أحياناً لجان تكلف بشراء احتياجات معينة مثلاً (لجنة لشراء الأثاث المعدني اللازم لتلبية احتياجات المعهد) ويتم تسليف اللجنة مبلغ بحدود قيمة تلك الاحتياجات المصادق على شراءها.

وفيما يلي أهم أسس الضبط الداخلي وإجراءات التشغيل المتبعة في المعهد لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية على المشتريات:-

1 . إعداد طلب الشراء:-

ينظم مستند طلب شراء المادة المطلوبة من الأقسام المحتاجة أو (السيطرة المخزنية) يحدد فيه كمية المواد المطلوبة ومواصفاتها وتاريخ الحاجة إليها وكلفها التقديرية يعد الطلب بنسخة واحدة بدون (أرقام تسلسلية) يخضع طلب الشراء إلى المصادقات التالية:-

أ . تأييد المخازن بعدم توفر المادة المطلوبة في المخازن أو وصول حدود الخزين الدنيا.
ب . تأييد لجنة اعتدال الأسعار على الكلف التخمينية للمواد المراد شرائها بعد مراجعتها.
جـ . تأييد الحسابات المالية بتوفير التخصيص المالي لتنفيذ الشراء وحجزه وكذلك مراجعة الجدوى الاقتصادية لطلبات الشراء.
د . مصادقة السيد العميد على طلب الشراء (تعد المصادقة لمستند طلب الشراء بأنه أمر شراء).

2 . تنفيذ عمليات الشراء:-

تقوم اللجنة عن طريق الاتصال المباشر بالمجهزين والتعرف على انسب العروض سعراً وأكثرها تطابقاً مع المواصفات المطلوبة في طلب الشراء بعد دراسة العروض يتم إقرار العرض المناسب مع مراعاة قيود –حدود- الأسعار التخمينية وترك هامش معقول لاحتمال ارتفاع أو انخفاض الأسعار في السوق بعد تنفيذ الشراء تشحن المواد إلى المنشأة.

3 . جرد وفحص المشتريات الواردة:-

تشكل لجان مستقلة بأوامر إدارية تتكون من ثلاثة أعضاء (على الأقل) باشتراك عضو مالي تنحصر مهمتها باستلام المواد الواردة وجردها وفحصها والتأكد مع معاينة مواصفات المواد في طلب الشراء مع البضاعة الواردة ومقارنتها بقائمة بيع المجهز (وصل الشراء) (النسخة الأصلية الموقعة من قبل أعضاء لجنة المشتريات).

بعد إتمام عملية الفحص تنظم اللجنة محضر استلام (نسخة واحدة بدون نموذج موحد) بالكميات المستلمة وتثبت الفرق أو الإضرار أن وجدت.

وتحول المشتريات مع محضر الاستلام إلى المخازن.

4 . استلام المخازن المشتريات الواردة:-

عند تسلم المواد الواردة إلى المخازن بعد إكمال لجنة الاستلام والفحص لعملها يقوم قسم المخازن بتنضيمها وتنظيم مستند إدخال (استلام) مخزني (يصادق عليه العميد) ويشعر القسم الطالب بوصول المواد المطلوبة وتجهز له بمستند تحويل (إخراج) مخزني (يصادق عليه العميد).

5 . تسديد قيمة المشتريات وتثبيتها في السجلات:-

بعد اكتمال كافة أوليات معاملة الشراء تقدم لجنة المشتريات وصل الشراء (قائمة المجهز) المصادق عليها من قبل أعضاء اللجنة (بظهر الوصل) والسيد العميد (على وجه الوصل) مصادقاً على الصرف مع محضر الإدخال المخزني إلى قسم التدقيق الداخلي لمراجعة وفحص اكتمال المستلزمات والمستندات اللازمة للصرف.

وبعد مراجعتها تنظيمياً ومحاسبياً تعاد المعاملة إلى الشعبة المالية لتقوم بما يلي:-

1 . تعزيز سلفة المشتريات بصرف قيمة الوصولات المقدمة إلى الشعبة بعد تدقيقها.

2 . تسجيل قيمة المشتريات في اليومية المركزية والترحيل حسب نوعها إلى سجل المصروفات (مشتريات سلعية أو أدوات احتياطية) أو سجل الموجودات الثابتة (الأجهزة) أو الأثاث.

وبهدف تطبيق أسلوب معاينة الصفات في تقويم نظام الرقابة الداخلية (سياسات وإجراءات) مصممة ومنفذة على عمليات الشراء في المعهد قام الباحثان بالخطوات الآتية:-

أولاً . تحديد الأهداف الخاصة بالاختبارات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية على المشتريات يتمثل الهدف العام من اختبارات فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء في:-

1 . اختبار فاعلية سياسات وإجراءات الشراء المطبقة في الفصل الواضح لصلاحيات ومسؤوليات المخولين (بطلب الشراء، التصريح بالشراء، الفحص والاستلام، التسديد) مما يحد من التجاوزات والمخالفات المالية ويعزز من صحة العمليات المالية.

2 . اختبار صحة التوجه المحاسبي في تسجيل وترحيل العمليات في السجلات المحاسبية المعتمدة.

3 . اختبار فاعلية إجراءات التدقيق الداخلي للتأكد من صحة العمليات الحسابية والمحاسبية قبل الشراء وبعد الشراء.

ثانياً: تحديد الصفات بالشكل الآتي:-

رقم الصفه	تعريف الصفه
الصفه الأولى:	التأكد من توقيع المستند من قبل الأشخاص المخولين (المنظم، المحاسب، مدير حسابات، مدير الدائرة).
الصفه الثانية:	التأكد من توفر المستندات الثبوتيه والأصولية المعززة لعملية الصرف وإنها أصلية وليست مصورة (طلب الشراء، وصل الشراء، محضر الاستلام، مستند الإدخال المخزني).
الصفه الثالثة:	التحقق من توفر الصلاحيات المالية اللازمة لعملية الصرف (مصادقة رئيس الدائرة، الأمر بالصرف).
الصفه الرابعة:	التأكد من صحة العمليات الحسابية لقيمة المفردات في وصولات الشراء والمبينة في سند الصرف ومطابقتها للمبلغ المصروف.
الصفه الخامسة:	التأكد من أن الصرف تم وفقاً للتخصيصات المرصدة وان المستند تم ترحيله إلى سجل المصروفات.
الصفه السادسة:	التأكد من مراجعة التدقيق الداخلي لصحة مستندات عملية الشراء واستكمال جميع المستندات المطلوبة قبل الموافقة على الصرف.
الصفه السابعة:	التأكد من إقرار الجهة المستلمة للمواد المشتراه.
الصفه الثامنة:	التأكد من سلامة التبويب المحاسبي للسند والقيد في سجل اليومية وسجلات الأستاذ.

ثالثاً: تعريف المجتمع ووحدة المعاينة:-

عند تنفيذ اختبارات نظام الرقابة الداخلية الأساسية على عمليات الشراء سيكون تعريف المجتمع محدداً ليشمل جميع عمليات الشراء المقيدة في السجلات المحاسبية في سنة 2011.

وتتمثل وحدة المعاينة المناسبة للأهداف الخاصة باختبارات المراجعة في مستند الصرف الخاصة بعمليات الشراء.

حيث يمكننا من خلال تتبع مسار مستندات الصرف والتحقق من الصفات محل الاهتمام وحالات الاستثناء لأي عنصر في العينة.

رابعاً: تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع:-

بعد الاطلاع على الدراسات والأبحاث السابقة اتضح بان معدل الاستثناء المقبول بالمجتمع يتراوح بين (صفر-2)% حسب أهمية الصفة.

وبعد أن تم سحب عينة مبدئية من مستندات الصرف (الخاصة بعمليات الشراء) للسنة السابقة للسنة موضوع البحث (2010).

وعلى ضوء النتائج تم تحديد معدل الاستثناء بالمجتمع بالشكل الأتي:-

رقم الصفه	معدل الاستثناء بالمجتمع التقديري
الصفه الأولى:	%1
الصفه الثانية:	%0.5
الصفه الثالثة:	صفر%
الصفه الرابعة:	%1
الصفه الخامسة:	صفر%
الصفه السادسة:	صفر%
الصفه السابعة:	%0.5
الصفه الثامنة:	%1

اتفق الباحثان على أهمية الصفات (الثالثة، الخامسة، السادسة) حيث أن جميع عمليات الشراء يجب أن تكون ضمن التخصيصات المرصده لها وتمت بموافقة مدير الدائرة وقد تم تدقيقها من قبل شعبة التدقيق لذا كان معدل الاستثناء بالمجتمع صفر% إما الصفات (الثانية والسابعة) المرتبطة بالمستندات المعززة لعملية الشراء وتأييد الجهة المستلمة للمواد فقد تم تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع 0.5% إما الصفات الأخرى الأقل أهمية فكان معدل الاستثناء بالمجتمع 1%.

خامساً: تحديد معدل الاستثناء المحتمل لكل صفه:-

من الدراسات السابقة وبالاعتماد على إرشادات معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي اتضح أن معدل الاستثناء المحتمل يتراوح بين (7.3%) حسب أهمية الصفات وبالاعتماد على نتائج العينة المبدئية تم تحديد معدل الاستثناء بالشكل الآتي:-

رقم الصفه	معدل الاستثناء المحتمل %
الصفه الأولى:	6
الصفه الثانية:	7
الصفه الثالثة:	6
الصفه الرابعة:	7
الصفه الخامسة:	5
الصفه السادسة:	5
الصفه السابعة:	7
الصفه الثامنة:	7

نظراً لأهمية الصفات (الثالثة، الخامسة، السادسة) تم تحديد معدل الاستثناء المحتمل اقل من الصفات الأخرى.

سادساً: تحديد مستوى الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض لكل صفه:-

يفضل المراجعون أن يكون مستوى خطر الرقابة المنخفض يتراوح بين (5-10%) وكلما كانت الصفه أكثر أهمية يكون مستوى خطر الرقابة المقبول اقل. وعليه تم تحديد مستوى الخطر المقبول لكل صفه بالشكل الآتي:-

رقم الصفه	مستوى خطر الرقابة المقبول
الصفه الأولى:	%10
الصفه الثانية:	%5
الصفه الثالثة:	%5
الصفه الرابعة:	%10
الصفه الخامسة:	%5
الصفه السادسة:	%5
الصفه السابعة:	%5
الصفه الثامنة:	%10

تم اختبار مستوى خطر الرقابة المقبول للصفات الأكثر معنوية وأهمية 5% [كالصفات الثانية، الثالثة، الخامسة، السادسة والسابعة] إما باقي الصفات الأقل أهمية فتم قبول مستوى خطر 10%.

سابعاً: تحديد حجم العينة:-

أن حجم العينة يختلف من صفه إلى أخرى وذلك لتأثره بمعدل الاستثناء بالمجتمع، ومعدل الاستثناء المحتمل ومستوى الخطر المقبول لكل صفه من الصفات وبالاعتماد على الجداول الإحصائية الاحتمالية الصادرة من جمعيات المراجعة الدولية. تم تحديد حجم العينة الأولي وكما يظهر بالجدول الآتي:-

رقم الصفه	معدل الاستثناء بالمجتمع%	معدل الاستثناء المحتمل%	مستوى الخطر المقبول لخطر الرقابة %	حجم العينة الأولي(*)
الصفه الأولى:	%1	6	10	64
الصفه الثانية:	%0.5	7	5	66
الصفه الثالثة:	صفر%	6	5	49
الصفه الرابعة:	%1	7	10	55
الصفه الخامسة:	صفر%	5	5	59
الصفه السادسة:	صفر%	5	5	59
الصفه السابعة:	%0.5	7	5	66
الصفه الثامنة:	%1	7	10	55

تم تقريب حجم العينة الأولي المستخرج من الجداول الإحصائية إلى رقم يقبل القسمة على الرقم (5) وذلك ليتسنى لنا استخدام الجداول الإحصائية في تحديد الحد الأعلى للدقة بعد استكمال عينة فحص مفردات العينة. وعليه سيصبح حجم العينة الفعلي للصفات بالشكل الأتي:-

رقم الصفه	حجم العينة الأولي	حجم العينة الفعلي
الصفه الأولى:	64	65
الصفه الثانية:	66	65
الصفه الثالثة:	49	50
الصفه الرابعة:	55	55
الصفه الخامسة:	59	60
الصفه السادسة:	59	60
الصفه السابعة:	66	65
الصفه الثامنة:	55	55

ثامناً: اختيار مفردات العينة:-

تتطلب المعاينة الإحصائية استخدام العينات الاحتمالية. واختبرت طريقة العينة المنتظمة لسهولة الاستخدام.

كان مدى مجتمع سندات الصرف لفترة البحث يبدأ من التسلسل (1 لغاية 470) وان حجم المجتمع المرغوب حسب الجدول أعلاه (65 مستند) ولغرض اختيار عينة البحث سيكون الفاصل $\frac{470}{65} = 7$ سوف نختار رقم عشوائي بين (صفر - 6) لتحديد نقطة البداية في العينة. ثم اختيار الرقم (4) عشوائياً العنصر الأول في العينة سند الصرف (1+4) رقم (5) السند الثاني (5+7) رقم (12) وهكذا...

(*) تم استخراجها من الجداول الإحصائية المرفقة ربطاً بالبحث.

تاسعاً: تنفيذ إجراءات المراجعة:-

بعد فحص المستندات الخاصة بعمليات الشراء والتأكد من توافر الصفات المحددة في العينة الفعلية تم اكتشاف الاستثناءات المبينة في الجدول الآتي في كل صفه من الصفات:-

رقم الصفه	عدد الاستثناءات
الصفه الأولى:	5
الصفه الثانية:	1
الصفه الثالثة:	صفر
الصفه الرابعة:	1
الصفه الخامسة:	صفر
الصفه السادسة:	3
الصفه السابعة:	صفر
الصفه الثامنة:	2

يظهر لنا الجدول أن عدد الاستثناءات في كل الصفات (معقولة) ولكن عدد الاستثناءات في الصفه الأولى كبيرة (5 استثناءات في عينة من 65 مستند) وبعد الرجوع إلى تلك الصفه تبين بأنها تشمل [التأكد من توقيع الأشخاص المخولين على المستند وهم كل من منظم المستند، المحاسب، مسؤول الحسابات ومدير الدائرة] وكانت جميع الاستثناءات هي عبارة عن عدم توقيع منظم المستند ولكن المستند موقع من باقي الأشخاص وبعد الرجوع إلى مسؤول الشعبة بأن المحاسب هو نفسه منظم المستند أحياناً يوقع مرتين على أو في المستند وأحياناً يوقع في مكان المحاسب فقط.

عاشراً: التعميم من العينة إلى المجتمع (تقييم النتائج):-

يتم إيجاد الحد الأعلى للدقة لكل صفه من (جداول إحصائية معدة لهذا الغرض)(*) بعد توفر المعلومات الآتية [حجم العينة الفعلي، عدد الاستثناءات المكتشفة، المعدل المقبول لخطر الرقابة] وبعد أن تم تهيئة تلك المعلومات تم استخراج الحد الأعلى للدقة لكل صفه وكانت كما في الجدول الأتي:-

رقم الصفه	حجم العينة	عدد الاستثناءات	المعدل المقبول لخطر الرقابة	الحد الأعلى للدقة
الصفه الأولى:	65	5	%10	13.8
الصفه الثانية:	65	1	%5	7.1
الصفه الثالثة:	50	صفر	%5	5.8
الصفه الرابعة:	55	1	%10	6.9
الصفه الخامسة:	60	صفر	%5	4.9
الصفه السادسة:	60	3	%5	12.4
الصفه السابعة:	65	صفر	%5	4.5
الصفه الثامنة:	55	2	%10	9.4

احد عشر: تحليل الاستثناءات وقبول المجتمع:-

بعد استكمال نتائج المعاينة الفعلية واستخراج الحد الأعلى للدقة لكل صفه من الصفات يجب مقارنتها مع معدل الاستثناء المحتمل في ضوء معدل الخطر المقبول لخطر الرقابة. فإذا كان الحد الأعلى للدقة للصفه اقل أو يساوي معدل الاستثناء المحتمل هذا يدل إلى قبول إجراءات الرقابة لتلك الصفه وعدم وجود مشكلات ذات تأثير معنوي بالرقابة الداخلية إما إذا كان الحد الأعلى للدقة اكبر من معدل الاستثناء المحتمل فهذا يدل على وجود ضعف في إجراءات الرقابة لتلك الصفه ولابد من دراسة وتحليل الاستثناءات ومعرفة أسبابها وطبيعتها ومدى تأثيرها على معنوية الرقابة الداخلية ومدى إمكانية اكتشاف أو إخفاء فعل تلك الاستثناءات في ظل إجراءات الرقابة المالية.

(*) الجداول الإحصائية مرفقه ربطاً بالبحث.

والجدول الأتي يُظهر نتائج البحث النهائية لكل صفه من الصفات:-

رقم الصفه	وصف الصفات	النتائج المخططة				النتائج الفعلية			
		معدل الاستثناء بالمجتمع	معدل الاستثناء المحتمل	معدل الخطر المقبول لخطر الرقابة	حجم العينة الأولي	حجم العينة	عدد الاستثناءات	معدل الخطر المقبول لخطر الرقابة	الحد الأعلى للدقة
الصفه الأولى:	التأكد من توقيع المستند من قبل الأشخاص المخولين (المنظم، المحاسب، مدير حسابات، مدير الدائرة).	%1	6	%10	64	65	5	%10	13.8
الصفه الثانية:	التأكد من توفر المستندات الثبوتيه والأصولية المعززة لعملية الصرف وإنها أصلية وليست مصورة (طلب الشراء، وصل الشراء، محضر الاستلام، مستند الإدخال المخزني).	%0.5	7	%5	66	65	1	%5	7.1
الصفه الثالثة:	التحقق من توفر الصلاحيات المالية اللازمة لعملية الصرف (مصادقة رئيس الدائرة، الأمر بالصرف).	صفر%	6	%5	49	50	صفر	%5	5.8
الصفه الرابعة:	التأكد من صحة العمليات الحسابية لقيمة المفردات في وصولات الشراء والمبينة في سند الصرف ومطابقتها للمبلغ المصروف.	%1	7	%10	55	55	1	%10	6.9
الصفه الخامسة:	التأكد من أن الصرف تم وفقاً للتخصيصات المرصدة وان المستند تم ترحيله إلى سجل المصروفات.	صفر%	5	%5	59	60	صفر	%5	4.9
الصفه السادسة:	التأكد من مراجعة التدقيق الداخلي لصحة مستندات عملية الشراء واستكمال جميع المستندات المطلوبة قبل الموافقة على الصرف.	صفر%	5	%5	59	60	3	%5	12.4
الصفه السابعة:	التأكد من إقرار الجهة المستلمة للمواد المشتراه.	%0.5	7	%5	66	65	صفر	%5	4.5
الصفه الثامنة:	التأكد من سلامة التبويب المحاسبي للسند والقيد في سجل اليومية وسجلات الأستاذ.	%1	7	%10	55	55	2	%10	9.4

وقد اظهر الجدول الأتي:-

1. **أن الصفات (الثالثة، الرابعة، الخامسة والسابعة) الحد الأعلى للدقة اقل من معدل الاستثناء المحتمل.. وهذا يدل على أن إجراءات الرقابة الداخلية لتلك الصفات جيدة وان المعهد يلتزم بالصفات الرقابية المقررة بحدود معينة. ويمكن تعميم نتائج الفحص لتلك الصفات على المجتمع ككل.**
2. **الصفة الثانية... الحد الأعلى للدقة 7.1 ومعدل الاستثناء المحتمل 7 وهذا يعني أن الحد الأعلى للدقة يساوي تقريباً معدل الاستثناء المحتمل وعليه فبالإمكان قبول إجراءات الرقابة لتلك الصفه أو إذا كانت تلك الصفه من الأهمية فبالإمكان زيادة حجم العينة أو تعديل معدل الاستثناء المحتمل أو تعديل معدل الخطر المقبول للرقابة وتحليل نتائج الصفه بعد التعديل.**
3. **الصفات (الأولى، السادسة والثامنة) الحد الأعلى للدقة اكبر من معدل الاستثناء المحتمل وهذا يتطلب معرفة طبيعة تلك الاستثناءات وأسبابها وأثارها المعنوية على إجراءات الرقابة الداخلية التي يمكن أن تمنع أو تكشف مثل هذه الأخطاء والمخالفات. وبعد دراسة تلك الاستثناءات اتضح لنا الأتي:-**
   - **أ . الصفه الأولى... أن جميع الاستثناءات هي عدم توقيع منظم المستند وبعد التحري عن السبب تبين بان منظم المستند هو المحاسب لذا فقد تم توقيع بعض المستندات في المكان المخصص لتوقيع المحاسب فقط. ولايُعد هذا الاستثناء ذا اثر معنوي على إجراءات الرقابة الداخلية.**
   - **ب . الصفة السادسة... أن الاستثناءات الظاهرة في تلك الصفه هي عدم وجود ختم شعبة التدقيق على المستند. وبعد فحص المعاملات اتضح أن المدقق اطلع على المعاملة وختم كافة الأوليات المرفقة بها وتم توقيع المستند ولكن لم يتم ختم المستند. والسبب في ذلك وجود ثلاثة مدققين في الشعبة وختم واحد. وان هذا الاستثناء لايُعد ذا اثر معنوي جسيم على إجراءات الرقابة الداخلية.**

جـ . الصفه الثامنة... الاستثناءات تمثل عدم تثبيت أرقام الدليل المحاسبي في مكانها المخصص بالمستند. يرى الباحثان أن هذا الاستثناء ذا آثر معنوي على إجراءات الرقابة الداخلية. وقام الباحثان بزيادة حجم العينة إلى 80 مستند ولم يكتشف أي استثناءات جديدة وعليه سيكون الحد الأعلى للدقة في حجم عينة 80 وعدد استثناءات 2 ومستوى خطر 10% (6.5) وعند هذا الحجم تكون إجراءات الرقابة الداخلية مقبولة.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:-

1 . بين فحص واختبار سياسات وإجراءات الرقابة المصممة والمنفذة على المشتريات باستخدام معاينة الصفات أن النظام يعمل على نحو كفء ويمكن الوثوق به ، والاعتماد عليه يقلل احتمال وجود أخطاء جوهرية أو مخالفات مالية إلى حدها الأدنى.

2 . أن الإجراءات (الصفات) الأكثر أهمية والتي يعتبر الاستثناء (الانحراف) فيها مخالفات وتحريفات معنوية مثل توفر التخصيص المالي وتوفر صلاحية الصرف ومصادقة رئيس الدائرة على عمليات الشراء، وتدقيقها من قبل قسم التدقيق الداخلي، كان الالتزام بها عالي وأن إجراءات نظام الرقابة الداخلية محكمة وقادرة على الحد من وقوع التحريفات والتجاوزات المالية الجوهرية والكشف المبكر عنها.

3 . ظهور بعض الاستثناءات (الانحرافات) في الصفات التي تمثل إجراءات رقابية مثل توقيع المنظم على المستندات وتعزيز توقيع المدقق بختم الشعبة على كل المستندات والأوليات الخاصة بالمشتريات.
إلا أن متابعة الإجراءات الرقابية الأخرى عوض نقص هذه الجوانب وجعل اثر حدوثها شكلياً قليل الأهمية وان كان الأفضل تلافى حدوث هذا القصور في الرقابة أصلاً.

4 . هناك ضعف في متابعة إثبات التبويب المحاسبي في مستندات الصرف ولكن هذا الضعف أو عدم الدقة في إثبات التبويب المحاسبي لم يؤثر بشكل معنوي على متانة نظام الرقابة الداخلية وقدرته على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها. ودلك لان عملية تسجيل القيود المحاسبية كانت صحيحة والترحيل الى السجلات كان دقيقا بالاعتماد على اسماء الحسابات دون الاهتمام بالتبويب المحاسبي .

ثانياً: التوصيات:-

1 . استخدام المعاينة الإحصائية في تقويم نظام الرقابة الداخلية ومن أساليبها معاينة الصفات في فحص واختبار سياسات وإجراءات الرقابة المنفذة على العمليات المالية مثل المشتريات والرواتب والأجور وغيرها... لأنها تمثل انفتاحاً على أفقاً حديثاً في أساليب المراجعة عن جودة الأداء وترقى به إلى متطلبات المعايير الدولية.

2 . فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية على المشتريات في المعهد فعلى الرغم من كفاءة وفاعلية النظام في الحد من المخالفات، فأن فحص وتقويم إجراءات الرقابة دورياً ومتابعة الالتزام بالإجراءات وتطويرها، يعد أمراً حيوياً وضرورياً لاكتشاف أوجه الخلل والقصور التي قد تحدث نتيجة عدم الالتزام بالإجراءات أو أمور استجدت تتطلب تطويراً في أساليب العمل.

3 . باعتبار المستندات الركيزة الأساسية لتوثيق العمليات فمن الضروري أن يحرر طلب الشراء بنسختين ويعطى له الترقيم المتسلسل، ويحتفظ بالنسخ الثواني منه في اضبارة أو سجل في الحسابات لمتابعة انجاز أوامر الشراء خصوصاً وان رصيد الطلبية يحتجز لامر الشراء ولإحكام الرقابة على المستندات الملغاة. وينطبق الأمر على محاضر الاستلام التي تعد من قبل لجان الفحص والاستلام لتعزيز التنسيق بين المشتريات والمخازن والتحقق من استلام الطلبيات دون تأخير.

المصادر:-

أولاً: المصادر العربية:-

1 . ارينز، التين ولوبك، جيمس (2005) "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

2 . توماس، وليم وهنكي ارسون (1989) "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة د. احمد حامد حجاج وجمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية .

3 . جمعة، احمد حلمي (2008) "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .

4 . جمعة، احمد حلمي (2008) " تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن .

5 . دحدوح، حسين احمد والقاضي، حسين يوسف (2009) " مراجعة الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
6 . عبد الله، د. خالد أمين (2007) "علم تدقيق الحسابات"، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن .
7 . عثمان، عبد الرزاق محمد،(1988) " أصول التدقيق والرقابة الداخلية"، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق .
8 . ديوان الرقابة المالية (2007) "دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات"، بغداد، العراق.
9 . ديوان الرقابة المالية ، مجلس المعايير المحاسبية (2000) "دليل التدقيق رقم 4"، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، بغداد، العراق .

ثانياً: المصادر الأجنبية:-

1. Knechel, Robert; Salterio, E. Steven; Ballou, Brian,(2007) "Auditing: Assurance of Risk", 3rd. ed., Thomsen Higher Education, Mason, OH, USA .
2. Whittington, O. Ray; Pany, Rurt,(2008) "Principles of Auditing of other Assurance Services. N, 16th. ed., Mc Grow- Hill, Irwin. Newyork .

.....
.....
.....