

**مدى اعتماد مراقب الحسابات على
عناصر الرقابة الداخلية**

رسالة تقدم بها

محسن باقبي عبدالقادر أحمد

إلى

**مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية وهي جزء من متطلبات
درجة ماجستير علوم في المحاسبة.**

إشراف

أستاذ المحاسبة المساعد

الدكتور طلال محمد علي الججاوي

٢٠٠٢ م

١٤٢٣ هـ

المستخلص

يعد موضوع الرقابة الداخلية من المواضيع الحيوية والمهمة بالنسبة لمراقب الحسابات، إذ يعد نقطة البدء التي ينطلق منها في أداء المهام المناطة به، وبعبارة أخرى يمكن القول أن تقويم نظام الرقابة الداخلية يمثل نقطة البداية في عمل المدقق إذ في ضوء هذا التقويم يعد إجراءات التدقيق ويحدد حجم الاختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص وكذلك التعرف على نقاط الضعف وواجه القصور الموجودة في الإجراءات والتوصية بعلاجها إحصائياً للرقابة.

ومن هذا المنطلق تأتي هذه الدراسة كمحاولة من الباحث لدراسة مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه بمهمة التدقيق، إذ يسعى مراقب الحسابات من تقويمه للرقابة الداخلية إلى الوقوف على درجة معوليتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وفي ضوء ذلك يتم تخطيط الاختبارات الأساسية التي تهدف إلى التأكد من عدالة البيانات المالية بصورة كافية.

وفي ضوء ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تكمن مشكلة الدراسة في عدم وضوح عناصر الرقابة الداخلية كما وردت في معيار التدقيق (SAS No. 78) لدى معظم مراقبي الحسابات مما يؤدي إلى ضعف وتباين مستوى العناية المبذولة في فحص وتقويم هذه العناصر للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ويؤدي ذلك إلى خلل في تخطيط إجراءات التدقيق وفي النتائج التي يتم التوصل إليها.

وتركز هدف الدراسة في دراسة مدى اعتماد مدقق الحسابات على الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق في تحديد إجراءات التدقيق المناسبة والتي تمكن المدقق من أداء المهمة المناطة به والمتمثلة في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل البيانات المالية للمركز المالي ونتيجة النشاط بصورة صادقة وعادلة.

واستندت الدراسة إلى الفرضيات الرئيسية الآتية:

١. يعتمد مراقبي الحسابات على تقويم عناصر الرقابة الداخلية عند تخطيط إجراءات التدقيق.
٢. يوجد تباين بين مراقبي الحسابات في مدى اعتمادهم على عناصر الرقابة الداخلية عند تخطيط إجراءات التدقيق.
٣. تتباين العوامل المؤثرة في مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية في تخطيط إجراءات التدقيق.

وتحقيقاً لهدف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اتبع الباحث أسلوبين تمثل أولهما في أسلوب الدراسة النظرية الذي كرس لعرض الجانب النظري للدراسة من خلال الاستعانة بالمصادر العربية وغير العربية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتمثل ثانيهما في أسلوب الدراسة الميدانية الذي تم تنفيذه من خلال استبانة وُزعت على عينة من مراقبي الحسابات في القطاعين الخاص والعام بغية استجلاء آرائهم بخصوص مدى اعتمادهم على عناصر الرقابة الداخلية عند تخطيط مهمة التدقيق.

وتم تنفيذ أسلوبى الدراسة في خمسة فصول، إذ خُصص **الفصل الأول** للخلفية العامة للدراسة وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تناول الأول منها مراجعة للدراسات السابقة أما الثاني فقد خصص لعرض منهجية الدراسة وعنى الثالث بوصف مجتمع وعينة الدراسة.

وتناول **الفصل الثاني** طبيعة الرقابة الداخلية إذ تم التطرق في المبحث الأول إلى مفهومها وأهدافها وخصائصها وفي المبحث الثاني تم التطرق إلى التطور في تحديد عناصر الرقابة الداخلية ثم ختم الفصل بالمبحث الثالث الذي عني باستعراض العوامل المساعدة على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية. أما **الفصل الثالث** فقد كرس لموضوع فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية إذ قام الباحث بتقسيمه بتسلسل متدرج إلى ثلاثة مباحث أولها التقويم المبدئي للرقابة الداخلية يليه التقويم التفصيلي للرقابة الداخلية ثم ختم الفصل بالمبحث الثالث الذي خصص للتقويم النهائي وتحديد درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية.

أما **الفصل الرابع** فقد عني بالدراسة الميدانية وتضمن ثلاثة مباحث اتساقاً مع فرضيات الدراسة واختباراً لها، إذ تناول الأول اختبار الفروق بين مراقبي الحسابات في مدى اعتمادهم على عناصر الرقابة الداخلية وتناول الثاني مدى اعتماد مراقبي الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية، وخصص المبحث الثالث للعوامل المؤثرة في عناصر الرقابة الداخلية باستخدام التحليل العاملي.

وأخيراً **الفصل الخامس** الذي تضمن الاستنتاجات التي تم استخلاصها طبقاً لمعطيات هذه الدراسة والتوصيات التي اقترحها الباحث.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات واقترح عدد من التوصيات:

وفيما يلي أبرزها:-

أولاً: الاستنتاجات:

١. تطور مفهوم الرقابة الداخلية من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الوسائل والإجراءات التي تكفل الحفاظ على أصول الوحدة الاقتصادية إلى مفهوم واسع تضمن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة التي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وقد تم تحديد تلك العناصر في القسم AU319 من معيار التدقيق رقم (٧٨) لسنة ١٩٩٥ الصادر عن

AICPA والموسوم بـ: "اعتبارات الرقابة الداخلية في تدقيق البيانات المالية" الذي حددها بخمسة عناصر هي : بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، نظام المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، المتابعة.

٢. إن من أهم الوسائل التي تساند الإدارة في تحقيق أهدافها وجود قسم للرقابة الداخلية يقوم بأداء الأعمال المناطة به، وينبغي أن يكون هذا القسم مستقلاً عن بقية الأقسام الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية وأن يكون مسؤولاً مباشرةً أمام الإدارة العليا وتزداد الحاجة إلى وجود هذا القسم في الوحدات الاقتصادية الكبيرة والمتوسطة الحجم أو تلك التي تمتلك فروعاً منتشرة جغرافياً إذ أن هذا القسم يكون حلقة الوصل بين المركز الرئيسي والفروع التابعة له.

٣. أن لجنة التدقيق تعد أحد عناصر بيئة الرقابة التي يمكن أن تعزز الرقابة الداخلية، ويتم تشكيلها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتقع على عاتق هذه اللجنة مهام ومسؤوليات أهمها اختيار مدقق الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه، وفحص نتائج التدقيق الداخلي والخارجي ومتابعة التوصيات التي تمخضت عنهما، والتأكد من مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، والموافقة على أية تغييرات تقوم بها الإدارة في السياسات المحاسبية أو في الإفصاح أو عرض البيانات المحاسبية.

٤. إن التحول في أسلوب التدقيق من التدقيق الشامل إلى التدقيق الاختباري كان من أهم العوامل التي أثرت في تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية، إذ يستند التدقيق الاختباري على درجة متانة ورسانة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً و متمسكاً أدى ذلك إلى تقليص حجم العينة التدقيقية وعلى العكس من ذلك يلجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً.

٥. يوجد اهتمام متزايد بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية من جانب إدارة الوحدات الاقتصادية وللكثير من الأطراف الخارجية التي لها علاقة بنشاط هذه الوحدات، مما حدا ببعض المنظمات المهنية ومن أهمها AICPA و IFAC و ICAEW ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق أن تصدر العديد من التوصيات والنشرات والمعايير والأدلة بشأن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وقد استقر الرأي عند تلك المنظمات المهنية على أن مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه تعد من مسؤولية الإدارة، في حين تقع على عاتق المدقق مسؤولية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ عن جوانب القصور فيه.

٦. أن مراقبي الحسابات يعتمدون بالدرجة الأولى على نظام المعلومات والاتصال لأنه يشكل أهمية بالنسبة إلى عملهم باعتبار أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة بعد القياس هي الاتصال وتعد وظيفة نهائية للنظام المحاسبي وأن مهمة مراقب الحسابات تؤكد هذه الوظيفة ويقع على عاتقه إبلاغ المستخدمين بها وعليهم الوثوق بها وهي حلقة وصل أخيرة بين مراقب الحسابات وجمهور المستخدمين ويعولون عليها في اتخاذ القرارات.

٧. تشير إجابات المستجيبين من أفراد العينة إلى أن أنشطة الرقابة الداخلية جاءت في الأهمية الثانية وهذا يعني أن مراقبي الحسابات بعد دراستهم وتقييمهم لعنصر نظام المعلومات والاتصال ينتقلون بمنطق قوي جداً إلى أنشطة الرقابة لأنها تمثل العمل الأساسي الذي ينبغي التأكيد عليه.

٨. تشير إجابات المستجيبين من أفراد العينة إلى أن عنصر المتابعة يأتي في الأهمية الثالثة إذ أن مراقبي الحسابات بعد تقييمهم لأنشطة الرقابة ينتقلون إلى عنصر المتابعة الذي يهتم بالتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لإجراء التحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتقادي احتمال تقادم الرقابة الداخلية.

٩. يتضح من إجابات المستجيبين من أفراد العينة أن عنصر بيئة الرقابة جاء في الأهمية الرابعة وهذا يعني أن مراقبي الحسابات يعززون دراستهم وتقييمهم للعناصر الثلاثة سالفة الذكر بدراسة بيئة الرقابة التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا والمديرين بخصوص أهمية الرقابة.

١٠. وأخير يأتي عنصر تقدير المخاطر في الأهمية الخامسة إذ أن هذا العنصر يرتبط بعملية تحديد مدى وطبيعة الإثباتات المطلوبة في عملية التدقيق.

ثانياً: التوصيات:

١ - التوصيات الخاصة بمراقبي الحسابات

(١) ضرورة التوسع في الإفصاح عند إعداد التقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي يدقونها، وأن تتضمن تقاريرهم تحديد نقاط الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها، والإشارة إلى مدى استجابة الإدارة لمعالجتها.

٢) ضرورة التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة، وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها.

٣) ضرورة الاستفادة من معيار التدقيق (SAS No. 78) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، واتخاذهُ أساساً لدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية التي يدقونها لتحديد مواطن القوة أو الضعف فيها وتقديم المقترحات لرفع كفاءتها وفعاليتها.

٤) بما أن عملية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية غالباً ماتم بوساطة فريق عمل توزع بين أعضائه المهام والمسؤوليات فإن الباحث يوصي مراقبي الحسابات بضرورة وضع سياسات وإجراءات بشأن تعيين الأفراد المؤهلين للعمل في مكاتبهم بحيث تتوافر فيهم الصفات المهنية والعلمية اللازمة لضمان قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة عالية، فضلاً عن الإشراف والتوجيه المستمر لهم أثناء أداء مهامهم بما يكفل تنفيذ مهام التدقيق في ضوء المعايير المهنية.

٢ - التوصيات الخاصة بالوحدات الاقتصادية المشمولة بالتدقيق

١) ضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال رفدها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علمياً وعملياً، وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال.

٢) ضرورة تكوين لجنة تدقيق في شركات المساهمة وتشكل من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين الذين يقومون بالأعمال التنفيذية، إذ تعد هذه اللجنة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ومراقب الحسابات الخارجي، وتختص باقتراح تعيين مدير الرقابة الداخلية وتحديد راتبه، وكذلك قبول استقالته، كما إن من أبرز مهامها اقتراح تعيين مراقب الحسابات الخارجي إلى الهيئة العامة أو إلى مجلس الإدارة، وتحديد أتعابه، ومناقشة جميع تقاريره ومنها التقرير النهائي عن البيانات المالية.

٣ - التوصيات الخاصة بمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين

١) ضرورة إقامة المزيد من الندوات، والمحاضرات، والدورات التدريبية لمراقبي الحسابات بما يكفل تنمية مهاراتهم وتحديث معلوماتهم في مجال الرقابة والتدقيق، وبشكل خاص في موضوع الرقابة الداخلية، وذلك من خلال مواكبة ما تصدره المنظمات المهنية من توصيات ونشرات ومعايير ذات صلة بالعمل التدقيقي.

٢) ضرورة تفعيل إجراءات الإشراف والرقابة على مكاتب التدقيق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة والسلوك المهني بما من شأنه تعزيز المستوى الرفيع لمهنة التدقيق.