

استخدام منهج دوائر العمليات في فحص وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية

دكتور على مجرى العفوري
كلية التجارة - جامعة المنصورة

طبيعة وأهمية البحث :

تهتم المراجعة الى حد بعيد بأدلة الاثبات evidence ويذكر
(Mautz and Sharaf, 1961) في كتاب فلسفة المراجعة " تتألف المراجعة
في مجموعها ، من وظيفتين ، وتهتم كل منهما الى حد كبير بأدلة الاثبات . وأحد
هاتين الوظيفتين هي جمع أدلة الاثبات ، والاخرى هي تقييم أدلة الاثبات " .

وتعتمد المراجعة ، خصوصا في المنشآت الكبيرة ، الى حد كبير على دراسة
وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية باعتبارها من أهم مصادر أدلة الاثبات . ويقوم المراجع
الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للمنشأة لغرض اساسي وهو تحديد
طبيعة ، توقيت ، ونطاق اجراءات اختبارات التحقق (والتي تتضمن كل من اجراءات
المراجعة التحليلية واختبارات تفاصيل العمليات والارصدة) . وترتبط عملية دراسة
وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي بغرض
التعبير عن الرأي فيما يتعلق بصحة القوائم المالية للمنشأة حيث يعتبر فحص وتقييم الرقابة
الداخلية بمثابة خطوة وسيطة an intermediate step في تكوين هذا
الرأي .

والحالة الثانية التي يقوم المراجع الخارجي فيها بدراسة وتقييم نظام الرقابة
الداخلية المحاسبية للمنشأة بطريقة تفصيلية تحدث عندما يرتبط المراجع مع المنشأة بغرض
اصدار تقرير عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للمنشأة .

وعلى الرغم من أن المراجعين قد تناولوا بالدراسة والتقييم الرقابة الداخليّة
المحاسبية لسنوات عديدة - حيث ظهرت عدة طرق لفحص وتقييم الرقابة الداخلية مثل

طريقة قائمة الاستقصاء Questionaire وطريقة خرائط التدفق flowcharts وطريقة الوصف السردى narrative description - فان المهنيين مازالوا يناقشون حتى الان أفضل وأكثر الوسائل فاعلية للقيام بهذه المهمة .

ويتناول الباحث من خلال هذا البحث طريقة جديدة لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية وهي ما يطلق عليها منهج دوائر العمليات Transactions cycles approach .ويقوم هذا المنهج على أساس تصنيف الاحداث الاقتصادية الى مجموعات أو دوائر بحيث تتضمن كل دائرة مجموعة من العمليات المتكررة والتي تسلك سبيلا واحداً ، وتتبع أثر العمليات المحاسبية الخاصة بهذه العمليات ، أو الاحداث ، من كافة الجوانب (فمثلا بالنسبة للمشتريات يتم الاهتمام بكافة عملياتها بدءاً من أمر طلب بضاعة حتى سداد قيمة هذه البضاعة) بدلاً من الاهتمام بعمليات محددة تمثل جانب واحد فقط من العملية (مثل الاهتمام بعملية استلام البضاعة ، أو سداد قيمتها فقط ٠٠٠ الخ) وذلك بغرض تكوين رأى متكامل عن مدى صحة هذه السلسلة من العمليات .

ويستمد هذا البحث أهميته من أن مدخل دوائر العمليات يساعد المراجع على القيام بفحص وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية بطريقة أقل روتينية وأكثر فعالية حيث يقوم المراجع بمراجعة كل عملية من بدايتها حتى تأثيرها النهائي على القوائم المالية ودون الحاجة للفصل بين الاجزاء المرتبطة ببعضها الى حد كبير . ونتيجة لذلك ، فإن المنهج الدائري للمراجعة يزيد كل من سعة أفق breadth وعمق depth ادراك المراجع لاجراءات الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية للمنشأة محل المراجعة .

الهدف من البحث :

يهدف هذا البحث الى وضع اطار علمي لمدخل جديد لفحص وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية للمنشآت المختلفة بما يسمح بتبسيط عمليات الفحص والتقييم والتأكد من مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية باعتبار ذلك نقطة البدء المنطقية للفحص العيادي للقوائم المالية ، أو بغرض اصدار تقرير عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية .

أطار البحث :

تحقيقا للهدف من البحث وأهميته ، فان الباحث سوف يتناول من خلال هذا البحث النقاط التالية :

- ١ - ماهية واهداف الرقابة الداخلية المحاسبية .
- ٢ - مفهوم منهج دوائر العمليات .
- ٣ - استخدام منهج دوائر العمليات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بفرض اصدار تقرير عنه .
- ٤ - استخدام منهج دوائر العمليات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية كجزء من
مراجعة القوائم المالية .
- ٥ - نتائج وتوصيات البحث .

١. ماهية وأهداف الرقابة الداخلية المحاسبية :

يعتبر تنظيم المنشأة وظيفة ادارية • وللقيام بهذه العملية التنظيمية ، تقوم الادارة بتحديد الاجراءات الواجب اتباعها خلال النشاط اليومي المعتاد للمنشأة والتي تختص بحماية اصول المنشأة وضمان الاعتماد على العمليات النقدية المسجلة •

وتصمم بعض هذه الاجراءات الرقابية لمنع العاملين من ارتكاب اخطاء (أخطاء غير متعمدة) أو عدم انتظام irregularity (التلاعب المتعمد) • وتعرف هذه الاجراءات غالبا بالرقابة المانعة Preventive control وتستخدم بعض الاجراءات الاخرى ، والتي يشار اليها عادة بالرقابة الاستبائية detective control بصفة اساسية لاكتشاف حدوث الاخطاء أو عدم الانتظام • وتنبه اجراءات الرقابة الاستبائية الفعالة الى عدم كفاءة اجراءات الرقابة المانعة كما انها تساهم بطريق غير مباشر في منع حدوث الاخطاء أو عدم الانتظام ، حيث يحرص العاملون على تجنب ارتكاب الاخطاء أو يكونوا أقل نزعة لارتكاب عدم الانتظام لانهم يعلمون انه سيتم اكتشاف الاخطاء أو عدم الانتظام من خلال الرقابة الاستبائية (Loebbecke and Zuber, 1980).

وتعرف (SAS No. 1) في القسم ٢٢٠/٢٨ الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها " خطة التنظيم والاجراءات والسجلات التي تهتم بحماية الاصول وتحديد درجة الاعتماد على السجلات المحاسبية ، وبناءً على ذلك فانها تكون مصممة لتوفير ضمان معقول بأن :

- ١ - تنفيذ العمليات طبقا للتعليمات والتفويضات الادارية management authorization العامة والخاصة المعمول بها في المنشأة •
 - ٢ - تسجيل العمليات بطريقة تسمح ب (أ) اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قيولا عاما أو أى معايير اخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم ، (ب) تحديد المسؤولية عن الاصول •
 - ٣ - استخدام الاصول طبقا للتفويضات والضوابط الادارية الموضوعه •
 - ٤ - مقارنة الاصول المسجلة بسجلات المنشأة مع الاصول الموجودة فعلا على فترات زمنية معقولة واتخاذ التصرف المناسب فيما يتعلق بالاختلافات التي قد تظهرها نتيجة المقارنة " (AICPA, 1973) •
- وقد اعاد تقرير اللجنة الاستشارية الخاصة عن الرقابة الداخلية التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين الامريكية (AICPA, 1979r) وكذلك (SAS No. 30) التأكيد على التعريف السابق للرقابة الداخلية المحاسبية •

وفي ضوء التعريف السابق يمكن تقسيم اهداف الرقابة الداخلية المحاسبية الى
 أهداف عامة ، وأهداف تشغيلية تحقق الاهداف العامة .

الاهداف العامة :

تمثل الاهداف العامة للرقابة الداخلية المحاسبية في :

- ١ - حماية الاصول من سوء الاستعمال او التلاعب أو الاختلاس .
 - ٢ - امكانية الاعتماد على السجلات المالية لاعداد القوائم المالية .
- الاهداف التشغيلية :

تمثل الاهداف التشغيلية للرقابة الداخلية المحاسبية في :

- ١ - تنفيذ العمليات طبقا لتعليمات المستويات الادارية المفوضة بذلك ،
- ٢ - تسجيل العمليات بما يسمح باعداد القوائم المالية وتحديد المسؤولية عن الاصول ،
- ٣ - استخدام الاصول طبقا للتعليمات الادارية ،
- ٤ - مقارنة الاصول الدفترية بالاصول الفعلية واتخاذ الاجراءات التصحيحية كلما اقتضى الامر ذلك .

ويقرر الهدف التشغيلي الاول أن كل العمليات التي تقوم بها المنشأة يكون مرخص بأدائها من مستوى ادارى ملائم . ويشير التصريح authorization بأداء العمليات الى القرارات الادارية المتعلقة باستبدال ، تحويل ، أو استخدام الاصول لاجزائي محددة في ظل ظروف محددة (SAS No. 1, Sec. 320.28) . ويساعد ذلك على ضمان ان كل العمليات التي تقوم بها المنشأة يكون مرخص بأدائها من مستوى ادارى ملائم . وبالإضافة الى ذلك ، فان وجود تفويض بأداء العمليات من مستوى ادارى ملائم يمكن ان يضمن ان المنشأة لاتسجل سوى العمليات المتفق عليها فقط . وعلى سبيل المثال ، انا طلبت احدى ادارات المنشأة معدات للاستخدام في تلك الادارة ، فان هذا الطلب يجب الموافقة عليه من مستوى ادارى ملائم قبل صدور امر بشراء المعدات (Hermanson et al., 1987) .

وطالما يتم تنفيذ هذه العمليات كما ينبغي طبقا للتصريحات الادارية المفوضة بذلك ، فانه يجب تسجيل العمليات على نحو صحيح . ويقضى هذا الهدف بتسجيل العمليات بالكميات والقيم الصحيحة بما يكفل عدم وجود عمليات وهمية أو احتواء السجلات على عمليات غير صحيحة كأن يتم تسجيل مبيعات لم يتم شحنها . كما يقضى هذا الهدف بتسجيل العمليات في الفترات المناسبة باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا

عاما • ويسمى الخطأ في ذلك بالخطأ في الحد الفاصل cut-off error • ويساعد التسجيل الصحيح وفي الوقت المناسب على منع تخلف المنشأة عن تسجيل أنواع معينة من العمليات • وعلى سبيل المثال ، فان تتبع مستندات الشحن التي تحتفظ بها المنشأة مع المبيعات وسجلات العملاء سوف يكشف أي مبيعات غير مسجلة •

ومن الاهداف التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية التي ترتبط مباشرة بحماية اصول المنشأة ، وجود قيود على استخدام العاملين لهذه الاصول • ويشير استخدام الاصول الى كل من الاستخدام الفعلي المباشر (مثل استخدام النقدية) والاستخدام غير المباشر (الرقابة على المستندات التي تجيز التصرف في الاصول ، مثل الشيكات) • وفي حالات عديدة ، يمكن تقييد واستخدام اصول المنشأة عن طريق الفصل المناسب بين الواجبات (Hermanson et al., 1987).

وأخيرا يجب على الرقابة الداخلية المحاسبية مقارنة الاصول المسجلة بالدفاتر بالاصول الموجودة فعلا • وتتعلق هذه المقارنة بالهدف التشغيلي الثاني ، وهو التسجيل الصحيح للعمليات • واذا وجدت اختلافات بين العمليات المسجلة المرتبطة بأصل معين ونتيجة الجرد الفعلي لهذا الاصل ، فان هذه الاختلافات قد تكون نتيجة عمليات غير مسجلة أو عمليات مسجلة على نحو خاطئ • ومن أمثلة هذه المقارنات ، ما يتعلق بالنقدية والاوراق المالية ، تسويات البنك ، والجرد الفعلي للمخزون السلعي •

٢. مفهوم ومنهج دوائر العمليات :

تقرر (SAS No. 1) في القسم ٢٠/٢٢٠ أن العمليات هي المكونات الاساسية لعمليات المنشأة ، ومن ثم فانها تعتبر المادة الاولية للرقابة الداخلية (AICPA, 1973) كما يذكر (Hermanson et al., 1987) انه يجب على المراجع ، كخطوة أولى عند فحص وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية للمنشأة الالمام بتدفق العمليات flow of transactions داخل النظام المحاسبي للمنشآت •

ولكى يستطيع المراجع الالمام بتدفق العمليات داخل النظام المحاسبي ، فانه من الضروري تقسيم النظام الكلي الى عدد من الاقسام الاساسية والتي يطلق عليها دوائر العمليات transactions cycles • والدائرة هي سلسلة من الاحداث المتتابعة التي تشكل عملية كاملة • ومن ثم ، فان منهج دوائر العمليات يقوم على

أساس تصنيف الاحداث الاقتصادية الى عدد محدود من المجموعات او الدوائر التي تشكل أنشطة الاعمال المختلفة للمنشأة بحيث تتضمن كل دائرة مجموعة من العمليات المرتبطة ببعضها والتي تسلك سبيلا واحدا (Robinson et al., 1986) . وبذلك يستطيع المراجع القيام بمهمته دون الفصل بين أجزاء النظام التي ترتبط ببعضها الى حد كبير .

ويجب ان يوجه المراجع اهتمامه فقط الى العمليات الاساسية والعمليات التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي . وتمثل الخطوة الاولى في تحقيق ذلك ، والتي تعتمد على معرفة المراجع للمنشآت التجارية والصناعية ككل ، في تحديد مصادر العمليات transactions sources ، وذلك لضمان انه لم يتم اغفال انواع رئيسية من العمليات . وتمثل الخطوة الثانية في الاهتمام بكل نوع من أنواع العمليات (Mullarkey and Miller, 1981) .

وتختلف المراجعة الدائرية عن المراجعة التقليدية في أن المراجعة التقليدية تركز على التحقق من صحة قيم قائمة المركز المالي وقائمة الدخل . وتمثل هذه القيم مخرجات العملية المحاسبية . بينما تركز المراجعة الدائرية على العملية المحاسبية ذاتها وعلى الاجراءات الرقابية المحاسبية التي يحتويها النظام المحاسبى (Whisnant and Martin, 1982) .

وتوجد عدة طرق لتصنيف عمليات المنشأة الى مجموعات او دوائر . وينك (Robertson and Davis, 1982) انه يمكن تقسيم عمليات المنشأة

الى الدوائر التالية :

- ١ - دائرة الإيرادات revenue cycle والتي تتضمن العمليات المتعلقة بالمبيعات ، حسابات العملاء والمقبوضات النقدية .
- ٢ - دائرة الحياة والنفقات acquisition and expenditure cycle والتي تتضمن العمليات المتعلقة بالمشتريات ، المخزون والاصول الثابته ، حسابات الموردين ، والمدفوعات النقدية .
- ٣ - دائرة الافراد والاجور personnel and payroll cycle والتي تتضمن العمليات المتعلقة بالتعيين ، الاجور ، توزيع العمل ، والمستحقات .
- ٤ - دائرة التحويل conversion cycle والتي تتضمن العمليات المتعلقة بتخطيط الانتاج ، المحاسبة عن التكاليف ، المحاسبة عن الاصول ، وادارة المخزون .

ويرى (Mullarkey and Miller, 1981) انه يوجد نوعين من العمليات التي يتم بناءً عليهما تحديد دوائر العمليات ، وهما :

أ - العمليات التي تتضمن تدفق الاموال مع آخرين ،
ب - العمليات التي تتضمن تدفق المعلومات او الاصول داخليا .

وتتدفق الاموال مع آخرين من خلال ، على سبيل المثال ، شراء المواد الخام والمستلزمات (مدفوعات للموردين) ، وتحويل المواد الخام الى منتج (أجور ومرتببات) وبيع المنتج الى آخرين (تدفق اموال للمنشأة) ومن ثم فانه توجد ثلاث دوائر اساسية تتضمن معظم العمليات الاساسية المرتبطة بتدفق الاموال . وهذه الدوائر هي :

١ - دائرة المبيعات ، اعداد الفواتير ، حسابات العملاء ، والمتحصلات النقدية . وتتضمن هذه الدائرة العمليات المتعلقة بمبيعات : السلم ، النقابات ، الاستطارات الاصول الثابته ، والمتحصلات النقدية من : المبيعات النقدية ، العملاء ، عوائد الاستثمارات ، الاموال المقرضة ، والتحويلات النقدية .

٢ - دائرة المشتريات ، حسابات الموردين ، والمدفوعات النقدية . وتتضمن هذه الدائرة العمليات المتعلقة بالمشتريات من : المخزون السلعي ، الاصول الثابته المستلزمات والخدمات المتكررة وغير المتكررة ، والاستثمارات والمدفوعات النقدية ل : الموردين ، الالتزامات المستحقة الاخرى ، المقرضين ، الاستثمارات ، والتحويلات النقدية .

٣ - دائرة الاجور والمرتبات . وتتضمن العمليات المتعلقة بالاجور والمرتبات المستحقة والضرائب والاستقطاعات من الاجور والمرتبات ، وسداد قيمة الاجور والمرتبات والضرائب والاستقطاعات المختلفة .

وتؤدي دوائر العمليات التي تتضمن تدفق الاموال مع آخرين الى وجود دائرة داخلية للمعلومات وهي دوائر الدفاتر والسجلات والتي توفر معلومات مفيدة للمحاسبة عن احوال وحماية موارد المنشأة .

وبالنسبة للمنشآت الصناعية ، توجد دائرة اضافية وهي دائرة التكلفة ، المخزون السلعي وسجلات المخازن وذلك لتتبع تحركات الاصول بين المواقع المختلفة أو تصنيفها اثناء عمليات التشغيل . وعلى سبيل المثال ، فان المواد الخام في المنشآت الصناعية سوف تنتقل الى مواقع العمل لاجراء العمليات التشغيلية عليها ثم تتحول في النهاية الى مخزون بغير البيع . ومن ثم فانه يترتب على تدفق المعلومات والاصول داخليا وجـود الدائرتين التاليتين :

٤ - دائرة الدفاتر والسجلات وتتضمن تحويل البيانات المالية من دفاتر القيد الاولى الى دفاتر الاستاذ العام أو الاستاذ المساعد ، وبتحويل البيانات المالية بين دفاتر الاستاذ . وتبدأ هذه الدائرة عندما تنتهى الدوائر الاخرى .

٥ - دائرة التكلفة ، المخزون السلى ، وسجلات المخازن ، والتي تتضمن السجلات المتعلقة بانتاج السلع مثل سجل التحويلات من المواد الخام الى منتجات فى سبيل الصنع ، وسجلات للتحويل من منتجات فى سبيل الصنع الى منتجات تامة الصنع، كما تتضمن هذه الدائرة سجلات اهلاك الاصول الثابته مثل سجل مصروفات الاهلاك وسجل تحميل التكاليف الاضافية .

ويرى (Wallace, 1986) انه على الرغم من أن دوائر العمليات سوف تختلف فى أوجه معينة طبقا لطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة ، فانه توجد ثلاث دوائر عامة والتي تشمل كافة عمليات أى منشأة . وهذه الدوائر هى :

١ - دائرة الإيرادات أو انتاج الدخل the revenue, or income-producing cycle والتي تشمل على العمليات المتعلقة باختيار العملاء ، منح الائتمان قبول أوامر العملاء ، شحن البضاعة للعملاء ، اعداد فواتير المبيعات للعملاء تحصيل حسابات العملاء ، معالجة المتحصلات من المبيعات النقدية ، معالجة مردودات وسموحات المبيعات ، والفوائد والايجازات المحققة وما شابه ذلك من عناصر الدخل .

٢ - دائرة تكلفة المبيعات أو الانتاج the cost of sales or production cycle والتي تشمل على العمليات المتعلقة بالمشتريات ، نقل المشتريات واستلام العناصر المشتراه ، تسجيل وسداد حسابات الموردين التجاريين ، والعمليات المتعلقة بالتصنيع والتي تتضمن عمليات الانتاج والتحويل ، وتبعية تدفقات المخزون السلى ، تكاليف الانتاج ، الامور والمرتببات ، النفايات أو الخردة ، وكل المدفوعات النقدية .

٣ - دائرة التمويل financing cycle والتي تتضمن العمليات المتعلقة بالمديونية وحقوق الملكية وكل ما يتعلق بأرباح الاسهم ، الفوائد وحسابات المصروفات المختلفة . كما تتناول هذه الدائرة ، عند المراجعة، الوظائف الادارية المرتبطة بالارصدة النقدية ، وأنشطة اعداد التقارير المالية .

ويتضح مما سبق أنه لا يوجد تصنيف واحد متفق عليه لدوائر العمليات • ويجب على المراجع اختيار التصنيف المناسب الذى يمكنه من فحص وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية بطريقة أكثر فعالية • وسوف يقدم الباحث فى القسم التالى تصنيف مقترح لدوائر العمليات •

ويعتبر المفهوم الدائرى cycle concept فعال مهما كان نوع المنشأة محل الاهتمام • وقد ذكر تقرير اللجنة الاستشارية الخاصة Special Advisory Committee عن الرقابة الداخلية المحاسبية التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين الامريكية (AICPA) :

" يتجاوز المنهج الدائرى الاختلافات فى الاساليب التى تتبعها المنشآت ويؤدى الى تكوين رؤية كاملة عن كل نتائج العمليات التى غالباً ما تتعدى الخطوط الوظيفية فى المنشأة " (AICPA, 1979r)

وبناءً على ذلك ، فإنه يمكن اتباع منهج دوائر العمليات بالنسبة لعمليات الوحدات الخدمية غير الهادفة الى تحقيق ربح والمنشآت المالية • فبالنسبة لعمليات الوحدات غير الهادفة الى تحقيق ربح ، على سبيل المثال ، نجد أن دائرة المبيعات تتضمن التبرعات ، الهبات او المنح ، والرسوم التى يدفعها المستخدمين الخارجين عن الخدمات المقدمة اليهم • وتحتوى دائرة تكلفة المبيعات على عناصر مدخلات مماثلة لمدخلات المنشآت التى تهدف الى تحقيق ربح ، بالإضافة الى الرقابة على الخدمات الاختيارية voluntary services التى تقدم مجاناً • وتغطى دائرة التمويل، عمليات الاقتراض ورسوم العضوية المحتملة أو مساهمات الملاك •

وبناءً على أنواع العمليات التى تحتويها كل دائرة ، يتم تحديد الحسابات التى تتأثر بهذه العمليات • فمثلاً نجد أن الحسابات التى تتأثر بعمليات دائرية المبيعات فى الوحدات الهادفة الى تحقيق ربح هى حسابات المبيعات ، مردودات ومسموحات المبيعات ، حسابات العملاء ، حساب مخصى الديون المشكوك فيها ، حسابات النقدية ، الفائدة ، الايجار ، والارادات المتنوعة • وبتجميع انواع العمليات والحسابات المتعلقة بها فى مجموعات ، يصبح من السهل تقييم نظم الرقابة الداخلية •

وعند تحديد دوائر العمليات ، يجب التركيز على (Wallace, 1986) :

- ٢ - الوظائف التي تتضمنها الدائرة (مثل وظائف المبيعات ، اعداد الفواتير ، الموافقة على الائتمان) ،
- ٣ - العناصر التي قد تحقق go wrong من الدائرة . بمعنى العناصر التي قد يحدث بها أخطاء أو تلاعب ،
- ٤ - الاجراءات الرقابية التي سوف تمنع (أو تكشف) هذه الاخطاء أو عدم الانتظام ،

٥ - اختبارات المطابقة compliance tests لعمليات كل دائرة ،

٦ - الحسابات والعمليات التي تحتويها كل دائرة ،

٧ - اختبارات التحقق substantive tests والتي تتضمن اجراءات

المراجعة التحليلية analytical review procedures

٣ . استخدام منهج دوائر العمليات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بغرض اصدار تقرير عنه :

حددت (SAS No. 30) أربع مراحل أساسية يجب على المراجع

اتباعها عند دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بغرض التعبير عن رأيه في هذا النظام . وهذه المراحل هي :

١ - تخطيط نطاق عملية الفحص والتقييم ،

٢ - فحص خطة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية ،

٣ - القيام باختبارات مطابقة لتقييم الاجراءات الرقابية المحددة ،

٤ - تقييم نتائج الفحص والاختبارات .

ويتناول الباحث فيما يلي هذه الخطوات في ضوء منهج دوائر العمليات :

٣ - ١ . تخطيط نطاق عملية الفحص والتقييم :

يجب على المراجع مراعاة طبيعة المنشأة محل المراجعة ، وبصفة خاصة من

ناحية حساسيتها لاستخدام الموارد على خلاف ما هو مصرح به أو اختلاس الاصول .

وعلى سبيل المثال ، يمكن حدوث عجز في النقدية أو المخزون السلعي بسهولة كبيرة في أنواع

معينة من منشآت البيع بالتجزئة عنه في بعض أنواع المنشآت الصناعية . ومن ناحية

أخرى ، قد يكون من السهل اختلاس الاصول في ظل أنواع معينة من أنظمة الحسابات

الالية عنه في ظل النظم اليدوية . ويجب على المراجع تكثيف دراسته وتقييمه لانظمة

الرقابة الداخلية المحاسبية التي تحتوى على مخاطر كبيرة لحدوث أخطاء أو عدم انتظام .

overall control envi-ronment . ويجب على المراجع مراعاة البيئة العامة للرقابة العامة على التوالى، ويمكن تقسيم هذه البيئة الى عنصرين هما ، على التوالى، الوعى الرقابى control consciousness ، والوسائل العامة للرقابة general control mechanisms . وفيما يتعلق بالعنصر الاول ، يجب على المراجع الاستفسار عما اذا كانت الادارة قد أوجدت بيئة رقابية يكون الافراد مدفوعين من خلالها للاستجابة مع الانظمة الرقابية بدلا من تجاهلها . وفيما يتعلق بالعنصر الثانى ، يجب على المراجع تحديد ما اذا كانت المنشأة قد أوجدت وسائل رقابية عامة جيدة وما اذا كانت هذه الوسائل مستخدمة كما يجب (Taylor and Glezen,1982)

٣ - ٢ . فحص خطة نظام الرقابة الداخلية :

يجب على المراجع بعد فحص البيئة الرقابية ، فحص نظام الرقابة الداخلية المحاسبية وذلك بغرض الحصول على معلومات كافية للوصول الى نتيجة عما اذا كانت الاجراءات الرقابية للمنشآت مصممة بطريقة مناسبة لتحقيق الاهداف العامة للرقابة الداخلية المحاسبية (كما حددت فى (SAS No. 1, Sec. 320.28

ويحصل المراجع على المعلومات الضرورية التى تمكته من ابداء رآية فى نظام الرقابة الداخلية المحاسبية باتباع الخطوات الثلاث التالية :

- ١ - الادراك الكامل بتدفق المعلومات داخل النظام المحاسبى .
- ٢ - ربط اهداف محددة للرقابة الداخلية بمراحل تدفق العمليات ومعالجة الاصول حيث يمكن أن تحدث أخطاء أو عدم انتظام .
- ٣ - ربط اجراءات رقابية محددة تستخدمها المنشأة بأهداف رقابية محددة يتم تحقيقها عن طريق هذه الاجراءات .

ويتناول الباحث فيما يلى كل خطوة من الخطوات الثلاث السابقة .

٣ - ٢ - ١ . تدفق العمليات :

سبق أن أوضح الباحث أنه يجب على المراجع ، كخطوة أولى فى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للمنشأة ، الادراك بتدفق العمليات داخل النظام المحاسبى للمنشأة . وسوف يساعد هذا الادراك المراجع على تحديد مواقع محددة فى تدفق العمليات ومعالجة الاصول حيث يمكن أن تحدث الاخطاء أو عدم الانتظام . وبالإضافة الى ذلك ، فانه من خلال ادراك تدفق العمليات داخل النظام المحاسبى يحصل المراجع على معلومات تتعلق بالتصريح ، تنفيذ ، وتسجيل أنواع مختلفة من العمليات .

ويتم دراسة تدفق العمليات من خلال دوائر النشاط • ويمكن تصنيف العمليات الى أربع مجموعات من الدوائر ، هي :

١ - دائرة الاموال The treasury cycle ، والتي تتضمن الانواع التالية من الاحداث الاقتصادية •

أ - الاموال المحصلة من الاسهم العادية والمستثمرين الدائنين creditor investors

ب - الاموال المستثمرة بصفة مؤقتة حتى تظهر الحاجة اليها لاستخدامها فى العمليات التشغيلية •

٢ - دائرة النفقات the expenditures cycle ، والتي تتضمن الانواع التالية من الاحداث الاقتصادية :

- أ - السلع والخدمات المقتناة من الموردين مقابل الالتزامات بالسداد •
ب - الالتزامات المسددة للموردين •

٣ - دائرة التحويل the conversion cycle ، والتي تتضمن الانواع التالية من الاحداث الاقتصادية :

- أ - اقتناء الموارد •
ب - استخدام الموارد •
ج - تحويل الموارد •

٤ - دائرة اليرادات the revenue cycle ، والتي تتضمن الانواع التالية من الاحداث الاقتصادية :

- أ - بيع السلع للعملاء مقابل تعهداتهم بالسداد فى المستقبل •
ب - المتحصلات من العملاء عن السلع المباعة لهم •

وعادة ما توجد دائرة خامسة تسمى بدائرة التقرير المالي the financial reporting cycle • ولاتتضمن هذه الدائرة سلسلة من العمليات ولكنها

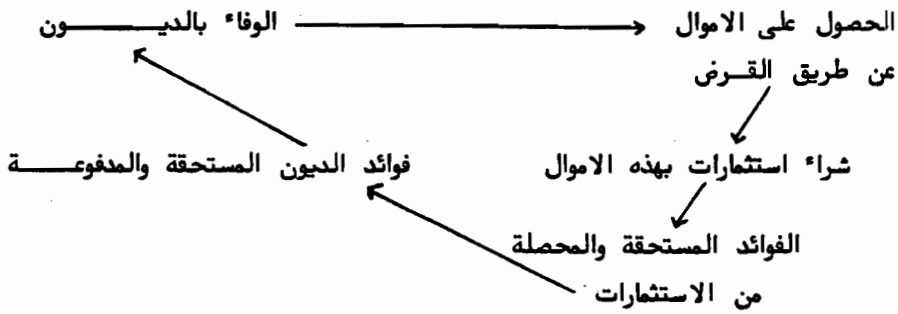
تختص بسلسلة التقارير التى تقدم لاطراف معينة مثل مجلس الادارة ، المديرين ، والمساهمين •

١ - ٢ - ٣ - ١ - ١ • وصف مختصر لبعض وظائف كل دائرة :

تبدأ وظائف دائرة الاموال بالقيود المحاسبية ، وتستخدم الى حد ما ، السجلات والنماذج المتعلقة بما يلى :

- ١ - الديون المستهدفة والوفاء بها ، باستخدام انواع معينة من الاوراق التجارية .
- ٢ - اصدار وتسديدات الاسهم ، باستخدام شهادات الاسهم .
- ٣ - مشتريات ومبيعات الاسهم المالية .
- ٤ - مشتريات ومبيعات الاستثمارات ، باستخدام شهادات الاسهم والسندات .
- ٥ - فوائد السندات وأرباح الاسهم المستحقة ، المحصلة ، والمدفوعة .

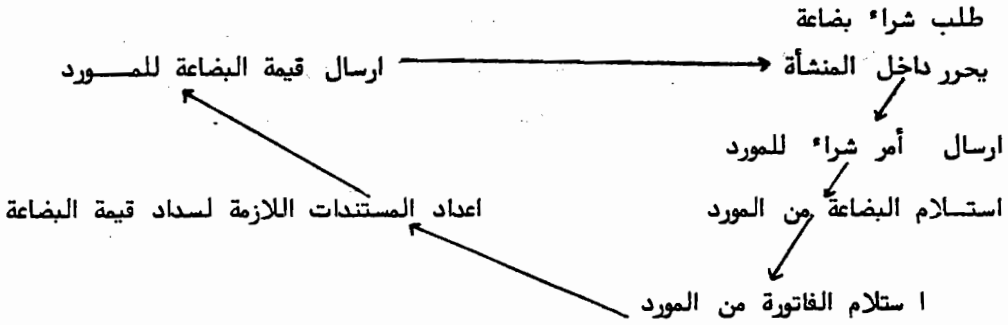
ويمكن توضيح جزء من دائرة الاموال والمتعلق بالديون المستهدفة واستثمار الاموال المدينة كما يلي :



وتتضمن دائرة النفقات اقتناء وسداد قيمة الاصول الثابتة ، المخزون السلعي قوة العمل (الاجور) ، المستلزمات والسلع والخدمات الاخرى المتنوعة . وتبدأ هذه الدائرة بالقيود المحاسبية وتستخدم الى حد ما ، السجلات والنماذج المتعلقة بما يلي :

- ١ - المشتريات ، باستخدام التعليمات الادارية المخولة بالانفاق ، اذون طلب مشتريات ، أوامر للشراء ، تقارير الاستلام ، وفواتير الموردين .
- ٢ - المدفوعات النقدية ، باستخدام مستندات السداد والشيكات المحررة عن هذه المدفوعات .
- ٣ - التسويات ، باستخدام الاشعارات المدينة والدائنة .
- ٤ - الاجور والمرتببات والمزايا المدفوعة للعاملين ، باستخدام تقارير الوقت ، بطاقات تسجيل ساعات العمل ، والشيكات المسحوبة للاجور .

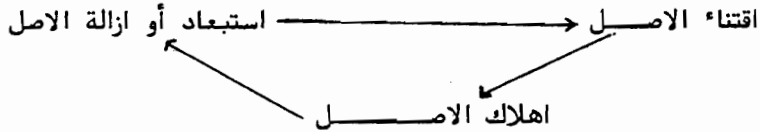
ويمكن توضيح جزء من دائرة النفقات والمتعلق باقتناء وسداد قيمة المخزون السلعي كالآتي :



وتشتمل دائرة التحويل على عناصر مثل محاسبة التكاليف ، ادارة المخزون السلعي المحاسبة عن الاصول . وتبدأ دائرة التحويل بالقيود المحاسبية وتستخدم ، الى حد ما ، السجلات والنماذج المتعلقة بما يلي :

- ١ - الاهلاك ، باستخدام قوائم العمل work sheets أو الجداول المناسبة .
- ٢ - استبعاد أو ازالة الاصول باستخدام سجلات الاصول .
- ٣ - تحويلات المخزون السلعي من مواد خام الى منتجات تحت التشغيل الى منتجات تامة الصنع باستخدام بطاقات العمل ، أذون طلب مواد خام ، ومعـدلات التكاليف الاضافية .

ويمكن توضيح جزء من دائرة التحويل والمتعلق باستخدام الاصول كالآتي :



وتتضمن دائرة الإيرادات عناصر مثل منح الائتمان ، تلقي أوامر العملاء ، شحن السلع ، اعداد الفواتير ، متابعة حسابات العملاء ، والتحصيل النقدي للمبالغ المستحقة على العملاء . وتبدأ الدائرة ، بالقيود المحاسبية وتستخدم ، الى حد ما ، السجلات والنماذج المتعلقة بما يلي :

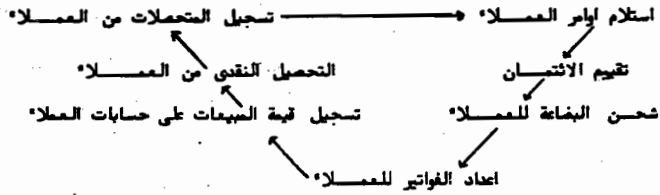
- ١ - المبيعات ، باستخدام سجلات الائتمان ، قوائم الاسعار ، أوامر العملاء ، مستندات الشحن ، فواتير المبيعات ، ودفاتر استاذ مساعد العملاء .

٢ - المتحملات النقدية ، باستخدام اخطارات الوفاء بالدين ، ودفتر أو سجل المتحملات النقدية .

٣ - مردونات ومسوحات الصيحات ، باستخدام نماذج تسويات العملاء .

٤ - أعباء الدين المعموية ، استبعاد الدين المعموية ، واستردادها ، باستخدام كشوف اعمار الدين ، سجلات الائتمان ، اخطارات الوفاء بالدين .

ويمكن توضيح جزء من دائرة الإيرادات والتعلق بالصيحات الاجلة والمتحملات النقدية كالآتي :



وعلى الرغم من أن لكل دائرة من دوائر العطلات السابقة خصائصها المميزة فإنه توجد بعض العطلات التي تتداخل أو تتشابه فيما بينها . ويوضح الجدول التالي العلاقات المتأخلة بين حسابات القوائم المالية والدوائر الخس السابق توضيحها .

دائرة					الحساب المتأثر عادة (x)
التقرير المالي	الإيراد	التحويل	النققات	الأموال	
					الأصول
x	x		x	x	النقدية
x	x				العملاء
x				x	الاستثمارات (الموتمته)
					المخزون السلمي
x		x	x		المواد الخام
x		x			المنتجات تحت التشغيل
x	x	x			المنتجات تامة الصنم
x		x	x		المصروفات المحفوفة مقما
x		x	x		المقارنات ، العدد والالات ، والمعدات .
x				x	الاستثمارات (طويلة الاجل)

(٢٠١)

					الالتزامات
				x	القـــروض
x			x		الموردون التجاريون
x	x	x			مستحقات بخلاف الضرائب على الدخل
x	x	x	x	x	الضرائب على الدخل المستحقة عن العام
x	x	x	x	x	الضرائب على الدخل المؤجلة
x				x	التزامات عرضية
					<u>حقوق الملكية</u>
x				x	رأس المال العادي
x				x	أسهم ممتازة
x				x	رأس المال الاضافي المسدد
x				x	أرباح محتجزة
					<u>الدخل / المصروفات</u>
					الايـــرادات
x	x				الاستقطاعات من الإيرادات
x	x	x	x		تكلفة الحصول على الإيراد
x	x		x		مصروفات البيع والتوزيع
x			x		مصروفات ادارية وعمومية
x				x	فوائد ٠٠٠٠ ، الخ
x			x	x	عناصر غير متكررة

٢ - ٢ - ٠ الأهداف والإجراءات الرقابية المحددة :

بعد الحصول على ادراك عام عن تدفق العمليات داخل النظام الحاسبي ، يجب على المراجع تحديد الاهداف الرقابية المحددة التي ترتبط بمراحل تدفق العمليات ومعالجة الاصول والتي يمكن أن تحدث من خلالها الأخطاء أو عدم الانتظام ، ولتحقيق ذلك فإنه من الضروري الأخذ في الاعتبار الاهداف العامة للرقابة الداخلية (حلية الاصول والاعتماد على السجلات المالية) والاهداف التشغيلية لها (تنفيذ التعليمات طبقاً لتعليمات المستويات الادارية الخوفاً بذلك ، تسجيل العمليات ، استخدام الاصول طبقاً لتعليمات الادارة ، ومقارنة الاصول الدفترية بالاصول الفعلية) وتتبع refine هذه الاهداف الى أهداف رقابية محددة . ويساعد هذا التتبع المراجع في تحديد رقابة المنشأة على دوائر العمليات المحددة وتقييم ما انا كانت هذه الرقابة تخفى من احتمال حدوث الأخطاء أو عدم الانتظام الى مستوى مقبول . ومن الجدير بالذكر ، أن الاهداف الرقابية المحددة سوف تختلف بناءً على نوع العمليات محل الاهتمام (Hermanson

et al., 1987, Taylor and Glenzen, 1982)

ويجب على المراجع بعد ذلك تحديد ما انا كان يوجد لكل دائرة أو مجموعة العمليات اجراءات رقابية محددة والتي تكون صممة لتحقيق الاهداف الرقابية المحددة لهذها الدائرة أو مجموعة العمليات . ولهذا الغرض ، قسمت (SAS No. 30) اجراءات الرقابة الى مجموعتين :

- ١ - اجراءات رقابية أولية primary control procedures والصممة لتحقيق أهداف رقابية محددة . وهذه الاجراءات هي محل الاهتمام في هذا البحث .
- ٢ - اجراءات رقابية ثانوية secondary control procedures والصممة لتحقيق اهداف ادارية عامة مثل مقارنة الارقام الفعلية مع الموازنات او المعايير .

ويعتمد تقييم نظام الرقابة الداخلية الحاسبية بصفة اساسية على الربط بين الاهداف الرقابية المحددة والاجراءات الرقابية المحددة وذلك بالنسبة لكل دائرة من دوائر عمليات المنشأة . ويعتبر ذلك خطوة مفقده بسبب علاقات التشابك القائمة بين الاهداف الرقابية والاجراءات الرقابية المحددة . فقد يرتبط اجراء رقابي واحد بالعديد من الاهداف الرقابية المحددة بدرجات مختلفة . وبالإضافة الى ذلك ، فقد يتم مقابلة هدف رقابي محدد بواحد أو أكثر من الاجراءات الرقابية المحددة . وفي بعض الحالات ، قد لا يكفي اجراء محدد واحد لتحقيق هدف رقابي محدد حيث يكون من الضروري تضافر العديد من الاجراءات لتحقيق ذلك الهدف (Loebbecke and Zuber, 1980) .

ويوض الباحث فيمايلي الاهداف والاجراءات الرقابية المحددة بالنسبة لكل دائرة من دوائر العمليات .

الهدف الرقابى التشغيلى رقم				
٤	٣	٢	١	
المقرنة	استخدام الاصول	تسجيل المعطية	تفيذ المعطية	دائرة الاموال
١- اعداد تقارير غير سليمة وعدم الكشف عن نواحي القصور فى اجراءات الوقاية الفعلية .	١- اضعافه اختلاس - النقدية أو الأوراق المالية	١- اختلاف ايرادات الاستطرات السجلة عن الايرادات الحقيقية وعدم التقرير عن التخيرات فى الاصول .	١- وجود استطرات غير قانونية أو غير سليمة .	١- المخاطر الناتجة عن عدم تحقيق الاهداف أو نتيجة وجود بعض الاخطاء أو عدم الانتظام .
٢- التحقق من وجود وتقييم أرصدة النقدية، الاستطرات الدخون ، الاسم العادية ، وأنشطة العمليات المرتبطة بها كل فترة دورية .	٢- التأكد من استخدام النقدية والأوراق المالية طبقا للمعايير الادارية المفوضة بذلك	٢- التأكد من التقرير الصحيح والفرى عن عمليات شراء وبهم الاستطرات	٢- التأكد من أن الاستطرات المالية صرح بها وقبلت للمعايير الادارية	٢- بعض الاهداف الرقابية المحددة والمشتقة من الاهداف الرقابية التشغيلية .
٣- وجود مجموعة مستندية تؤكد صحة الارصدة	٣- وجود مناطق خارجية محددة للاحتفاظ بالأوراق المالية	٣- اعداد جداول منتظمة للاستطرات أولا بأول .	٣- وجود معايير واضحة للاستثمار	٢- بعض الاجراءات الرقابية المحددة الصعبة لتحقيق الاهداف الرقابية المحددة .
ب) الحصول على صافقات من أطراف ثالثة .	ب) وجود قيود على استخدام الاصل .	ب) اعداد أوامر شراء وبهم مرقمة .	ب) اعداد تقديرات بالتدفقات النقدية	
ج) مطابقة أرصدة دفاتر الاستاذ العام مع أرصدة دفاتر الاستاذ المساعد .	ج) وجود سجلات لمجموعة الاشخاص المصرح لهم باستخدام الاصل .	ج) اعداد سجل لاوامر ماسرة الاوراق المالية .	ج) اعداد قائمة بالاستثمارات الموافقة عليها .	
د) القيام بجرود فعلى دورى .				

دائرة النفقات

(فيما عدا الاجور)

١- المخاطر الناتجة عن عدم تحقيق الاهداف ، أو نتيجة وجود بعض الاخطاء أو عدم الانتظام	١- طلب سلم أوخدمات لاتحتاج اليها المنشأة أو دفع أسعارللسلم والخدمات على خلاف ما تحدده الادارة .	١- التقرير غير السليم عن السلم والخدمات المستطمة ، أو عدم سلامة سجلات جرد الخززين السلمي .	١- ضياع ، تلف ، سوء استخدام ، أو اجراءات تعديلات فسي سجلات النفقات .	١- اتخاذ قرارات هامة بناء على معلومات خاطئة أو استمرار عدم اكتشاف الاخطاء أو القصور في اجراءات الوافية الفعلية .
٢- بعض الاهداف الرقابية المحددة والمشتقة من الاهداف الرقابية التشغيلية .	٢-التأكد من أن أنواع كميات ، أسعار ، وشروط شراء السلم والخدمات التي تحتاج اليها المنشأة تتم طبقا للمعايير الادارية .	٢- التأكد من التقرير الصحيح والموثوقين السلم والخدمات المتفق عليها .	٢- التأكد من أن مشتريات السلم ، عمليات الاستلام، التسجيل فسي سجلات المدفوعات، واجراءات معالجة هذه المشتريات قد تمت طبقا للمعايير الادارية .	٢- التحقق من وتقييم أرصدة حسابات الموردين وأنشطة العمليات المرتبطة بها كل فترة دورية .
٢- بعض الاجراءات الرقابية المحددة الصمة لتحقيق الاهداف الرقابية	٢أ) وجود معايير واضحة لشراء السلم او الحصول على الخدمات .	٢أ) وجود مستندات مرقمة للسلم الواردة وسجبل لهذه المستندات .	٢أ) الحفاظ على وترقيم النماذج الاساسية ، بطريقة منظمة .	٢أ) اعداد مذكرة تسمية حسابات البنود .
	ب) وجود سجل رئيسي لاسعار وشروط المشتريات المتفق عليها مع المورد .	ب)التأكد المترابن من بيانات البضاعة الواردة وحسابات الموردين وسجلات الجرد المستمر للمخزون .	ب)فصل عملية اعداد الشيكات عن التوقيع عليها وارسالها بالبريد .	ب)ارسال صكقات للموردين .
	ج) وجود ادارة مركزية للمشتريات .			

دائرة النفقات (الاجور)

١- المخاطر الناتجة من عدم تحقيق الاهداف أو نتيجة وجود بعض الاخطاء أو عدم الانتظام .	١- دفع جالغ للماطين تخالف التعليمات الالارية ، أو عدم صحة احتساب مستحقات الماطين و بمعنى عدم الالتزام بالقوانين أو القواعد المنظمة للمدفوعات الصحيحة للماطين .	١- دفع أجور للماطين من ساعات عمل غير فعلية، أو عدم احتساب أجور للماطين من ساعات عمل فعلية .	١- ضاع ، تلف ، ا - اتخاذ قرارات سوء استخدام، أو اجراءات عمليات في سجلات الاجور .	١- اخذ قرارات هامة بناءً على معلومات خاطئة، أو استمرار عدم اكتشاف الاخطاء أو القصور في اجراءات الرقابة الفعلية .
٢- بعض الاهداف الرقابية المحددة المشتقة من الاهداف الرقابية التشغيلية .	٢- التأكد من حساب الاجور والاستقطاعات من الاجور طبقاً لما تقضى به المعايير الالارية .	٢- التأكد من التقرير الصحيح والفوري من المعالجة المستخدمة .	٢- التأكد من أن الامانات لسجلات الاجور والاجراءات المتعلقة بها تتم طبقاً للمعايير الالارية فقط .	٢- التحقق من وتقييم الارصدة السجلية للاجور وما يرتبط بها من أنشطة عمليات كل فترة دورية .
٢- بعض الاجراءات الرقابية المحددة المحيطة لتحقيق الاهداف الرقابية المحددة .	٢ (أ) دفع الاجور الموافق عليها من طريق جسيمة من الاشخاص الذين يقومون بتسجيل ساعات العمل أو اعتماد كشوف الاجور .	٢ (أ) استخدام بطاقات الوقت وطاقات لقوة العمل .	٢ (أ) الحفاظ بدقة على وترقيم شيكات الاجور التي لم يدور بها صالح والناظم الاخرى الهامة .	٢ (أ) اعتماد مذكورة تسوية للاجور المدفوعة عن طريق البنك .
(ب) وجود اجراءات منظمة للتمويضات والتسويات التي تصرف للماطين مع توثيق هذه الاجراءات .	(ب) الموافقة على الوقت الإضافي .	(ب) الموافقة على الوقت الإضافي .	(ب) فصل عملية تسجيل ب) ارسال مصادقات الاجور عن الموافقة عليها .	(ب) ارسال مصادقات الاجور عن الموافقة عليها .
(ج) فحص الموافقة على شيكات الاجور التي تتجاوز صالح معينة .	(د) التأكد من أن الاستقطاعات من الاجور صرح بها .	(د) التأكد من أن الاستقطاعات من الاجور صرح بها .		

دائرة التمويل :

- ١- المخاطر الناتجة عن عدم تحقيق الاهداف أو نتيجة وجود بعض الأخطاء أو عدم الانتظام .
- ١- التفرير غير السليم لمر الاصول أو استخدام طريقة غير مناسبة لحساب اهلاك الاصول .
- ٢- تحديد التكاليف الموجلة على نحو غير دقيق ، مما يؤدي الى تعريف النتائج
- ١- ضاع ، اختلاس ، تلف ، أو سوء استخدام الاصول .
- ١- اتخاذ قرارات هامة بناء على معلومات خاطئة ، أو استغلال عدم اكتشاف الأخطاء والتصور لسي اجراءات الرقابة الفعلية .
- ٢- بعض الاهداف الرقابية المحددة المشتقة من الاهداف الرقابية التشغيلية .
- ٢- التأكد من أن طرق وفترات استهلاك التكاليف الموجلة والتي تتضمن الاصول ، مصرح بها طبقا للمعايير الادارية .
- ٢- التأكد من حساب التخفيض لسي التكاليف الموجلة على نحو صحيح وفوى .
- ٢- التأكد من أن استخدام المخزون العلمي والاصول تتم طبقا للمعايير الادارية .
- ٢- التحقق من وتقييم الارصة المسجلة للتكاليف الموجلة كل فترة دورية .
- ٢- بعض الاجراءات الرقابية المحددة الصممة لتحقيق الاهداف الرقابية المحددة .
- ٢أ) وجود معايير محددة لمر الاصول التي يمكن اهلاكها من خلاله .
- ٢أ) وجود سجلات تفصيلية للاصول .
- ٢أ) وجود قيود على استخدام الاصول .
- ٢أ) تسمية نتيجة الجيد الفعلى للمخزون مع سجلات الجرد المستمر للمخزون .
- ب) وجود سجل رئيسي للاصول .
- ب) فحص المراجعة الداخلية لجداول الاهدالك .
- ب) وجود سجلات لتقييمات الاشخاص المصرح لهم باستخدام الاصول .
- ب) الحصول على شهادات من التور العقارى بملكية الاصول
- ج) تسمية ارصدة فتر الاستاذ العام مع ارصدة سجلات الاصول .

- ١- المخاطر الناتجة عن
عدم تحقيق الاهداف
أو نتيجة وجود بعض
الأخطاء أو عدم
الانتظام .
- ١- قبول اوامر بيع
بأسعار أو بشروط
لا تتفق مع الأسعار
أو الشروط الصرح
بها من الادارة .
- ١- قد يتم شحن سلع
أو اداء خدمات
دون اعداد فواتير
عنها . قد يتم
اعداد فواتير عن
سلع لم يتم شحنها
أو عن خدمات
لم توصى .
- ١- ضاع أو اختلص
النقدية أو اثباتها
بقيمة مخالفة .
- ١- اتخاذ قرارات
هامة بناء على
معلومات خاطئة
أو استمرار عدم
الكشف الأخطاء
والقصور في
الجراءات الرقابية
الفعالية .
- ٢- بعض الاهداف الرقابية
المحددة المشتقة من
الاهداف الرقابية
التشغيلية .
- ٢- التأكد من أن
أسعار وشروط
بيع السلع أو
أداء الخدمات
صرح بها طبقاً
للمعايير الادارية.
- ٢- التأكد من اعداد
فواتير عن كل
السلع المشونة
أو الخدمات
الموصىة فقط .
- ٢- التأكد من أن
استخدام عناصر
النقدية المحملة
صرح بها طبقاً
للمعايير الادارية
فقط وذلك على
أن تتحول الرقبة
الى دائرة الاموال .
- ٢- بعض الاجراءات الرقابية
المحددة الصممة
لتحقيق الاهداف
الرقابية المحددة .
- ٢- استخدام قوائم
أسعار موافق
عليها عن طريق
مجموعة مناسبة
من الأشخاص .
- ٢- وجود مستندات
شحن رقبة .
- ٢- وجود فواتير توريد
المبيعات المسجلة
في يومية المبيعات
مع مطابقة
المبيعات
المسجلة مع القيم
المدرجة بالفواتير .
- ٢- وجود قوائم
أسعار موافق
عليها عن طريق
مجموعة مناسبة
من الأشخاص .
- ٢- وجود معايير
لتوسيع الائتان .
- ٢- استخدام مستندات
الشحن طبقاً لما
تقضى به المعايير
الادارية الموضوعة .
- ٢- تفويض التصديق على
عدم التعامل مع
المملا .
- ٢- فحص عقود
المبيعات قبل
الموافقة عليها .
- ٢- الموافقة على
مردونات وسوحات
المبيعات من
الادارة المناسبة .
- ٢- تتم مردونات
وسوحات
المبيعات المنوحة
مع مستندات
البهم الاصلية .
- ٢- تسجيل المبيعات
طبقاً للمبادئ
الحاسبية المقبولة .
- ٢- التسجيل الصحيح
لمردونات وسوحات
المبيعات .
- ٢- المتابعة
الفورية
لشكاوى المملا .

٣ - ٢ . القيام باختبارات مطابقة لتقييم الإجراءات الرقابية المرسومة :

بعد ما يقوم المراجع بتحديد الاهداف الرقابية المحددة والاجراءات الرقابية المحسنة الصمة لتحقيق هذه الاهداف في مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الحاسبية للنشأة ، لانه يقوم بعد ذلك باجراء اختبارات مطابقة compliance tests ونللك لتحديد ما انا كانت الاجراءات الرقابية المحددة والصمة لتحقيق اهداف رقابية محددة قد تم تطبيقها كما هي مرسومة في تاريخ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

ويتم تنفيذ اختبارات المطابقة عند التمهيد باصدار تقرير يتضمن رأى المراجع فىسى نظام الرقابة الداخلية للنشأة بطريقة تامل تلك المطابقة أثناء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كجزء من مراجعة القوائم المالية للنشأة . وسوف يتناول الباحث اختبارات المطابقة لتقييم الاجراءات الرقابية الخاصة بكل دائرة من فوائر عمليات النشأة عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية كجزء من مراجعة القوائم المالية للنشأة .

٣ - ٤ . تقييم نتائج الفحص والاختبارات :

بعد ما يقوم المراجع باختبارات المطابقة ، لانه يقوم بعد ذلك بتقييم نتائج الفحص والاختبارات . ويتضمن تقييم المراجع لمطابقة الفحص والاختبارات (١) تحديد مواطن الضعف فى نظام الرقابة الداخلية الحاسبية ، (٢) تقييم ما انا كانت مواطن الضعف هذه جوهرية . ويجب أن يتضمن رأى المراجع فى نظام الرقابة الداخلية الحاسبية مواصفات نقاط الضعف الجوهرية كما قد يتضمن رأى المراجع مواصفات نقاط الضعف غير الجوهرية (Taylor and Glezen, 1982).

وقد عرفت (SAS No. 30) كل من نقاط الضعف ونقاط الضعف الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية الحاسبية كالتالى :

١ - نقطة الضعف فى الرقابة الداخلية الحاسبية هى الحالة التى تكون فيها الاجراءات الرقابية المحددة ، أو درجة الاستجابة لهذه الاجراءات غير كافية لتحقيق الاهداف الرقابية المحددة للنشأة . وتوجد نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية الحاسبية انا حدث خطأ أو عدم انتظام ولم يتم اكتشافه فى الوقت المناسب عن طريق الموظفين أثناء تنفيذ واجباتهم .

٢ - تعتبر نقطة الضعف جوهرية انا كانت الحالة المشار إليها بعالية تؤدى الى تأخير تلك الاخطاء أو عدم الانتظام على الصائم الاساسية المدرجة فى القوائم المالية المحسنة للمستخدمين الخارجيين .

٤ . استخدام منهج دوائر العمليات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية كجزء من مراجعة القوائم المالية :

يمكن استخدام منهج دوائر العمليات أيضا في فحص وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية بفرض تحديد طبيعة ، توقيت ، ونطاق اختبارات التحقق substantive tests ضمن الالتزام بمراجعة القوائم المالية . وسوف يتناول الباحث ذلك من خلال :

- مفهوم اختبارات المطابقة واختبارات التحقق .
 - برنامج مراجعة جزئي لاختبارات التحقق المرتبطة بكل دائرة .
- ٤ - ١ . مفهوم اختبارات المطابقة واختبارات التحقق :
- تنتم العلاقة بين الاهداف الرقابية المحددة والاجراءات الرقابية المحددة من خلال تطبيق اختبارات المطابقة . ويقصد باختبارات المطابقة ، اجراءات المراجعة الصممة للتحقق ما اذا كانت الاجراءات الرقابية المحددة مطبقة بالطريقة الموصوفة في خريطة التدفق وقائمة الاستقفا (Arens and Loebbeck, 1976) كما يذكر (Hermanson et al., 1987) أن تتناول اختبارات المطابقة فحص تدفق العمليات لتحديد (١) ما اذا كانت الاجراءات الرقابية المحددة الضرورية مطبقة ، (٢) كيفية تطبيق هذه الاجراءات الضرورية ، (٣) تحديد مجموعة الاشخاص الذين يقومون بتطبيق هذه الاجراءات " .

وتنقسم اختبارات المطابقة ، بصفة خاصة ، الى مجموعتين هما :

(Taylor and Glezen, 1982)

- أ - اجراءات الرقابة المحاسبية الخاصة بصحة الدليل المستندى ، ولكنها لا تتضمن تنفيذ العمليات او تسجيل القيم النقدية . ومن أمثلة ذلك ، الموافقة على بطاقات الوقت ، وجود توقعين على الشيكات ، شطب cancellation فواتير الموردين . وتتضمن اختبارات المطابقة الخاصة بهذه الاجراءات الرقابية فحص بطاقات الوقت ، الشيكات ، والفواتير لتحديد ما اذا كانت تحتوي على التوالى ، على موافقات ، توقعات ، وعلامات شطب صحيحة . وغالبا ما يتم فحص عينة من هذه المستندات والوصول الى نتيجة عن مدى مطابقة المستندات للاجراءات الرقابية من واقم نتائج العينة .

- ب - اجراءات الرقابة المحاسبية التي تتطلب فصل مناسب بين الواجبات او وجود سجلات أو اجراءات كاملة . ومن أمثلة ذلك الفصل بين الابداعات النقدية وتسجيلها ، وجود مستندات شحن مرقمة . وتتضمن اختبارات المطابقة الخاصة بهذه الاجراءات اتباع نظام الاستفسارات والملاحظة . وتعتبر العينات غير مناسبة في هذه الحالة لان الاجراءات إما أن تكون موجودة أو غير موجودة .

وإذا اعتقد المراجع ، بعد القيام باختبارات المطابقة ، أن الاجراءات الرقابية مطبقة بصورة جيدة ، فإن ذلك يعتبر مبرر للاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ومن ثم فإنه يخفى من اختبارات التحقق (Wallace, 1986)

ويقصد باختبارات التحقق الاجراءات الصممة للتأكد من صحة وعلامة أرصدة القوائم المالية والمطبات الموحدة لهذه الارصدة (Whisnant and Martin, 1982) وتنقسم هذه الاجراءات الى مجموعتين هما :

(Taylor and Glezen, 1982)

- ١ - الاختبارات الخاصة بتفاصيل الارصدة والمطبات ، مثل تسوية حساب البنك ، والحصول على صافقات مكتوبة من العملاء مباشرة بأرصدة حساباتهم لدى المنشأة .
 - ٢ - المراجعة التحليلية Analytical review للمعلومات المالية .
- وهي تستخدم في تحديد الاخطاء الجوهرية وتحديد ما اذا كانت أرصدة الحسابات والملاقات بينها ملائمة فيما يتعلق بالاتجاهات والتوقعات الاخرى . وتتضمن المراجعة التحليلية تحديد العلاقة بين الانشطة السابقة ، الحاضرة ، والمتوقعة مثل مقارنة أرصدة حسابات الايرادات والصروفات للسنة الحالية بأرصدة السنة السابقة كما تتضمن ايضا اجراء المقارنات مع المنشآت المماثلة في نفس الصناعة مثل مقارنة مخصي الديمون المشكوك فيها ببيانات الصناعة (Mullarkey and Miller, 1981, Gupta, 1987)

٤ - ٢ . برنامج مراجعة جزئي لاختبارات التحقق المرتبطة بكل دائرة

يتناول الباحث في هذا القسم تصميم برامج مراجعة جزئية لاختبارات التحقيق المرتبطة بكل دائرة من دوائر العمليات ، مع توضيح كيفية تفسير برامج المراجعة هذه اذا كانت الاجراءات الرقابية المحددة ، وبالتالي اختبارات المطابقة ، كافية لمقابلة الاهداف الرقابية ، الامر الذي يؤدي الى تعديل طبيعة ، توقيت ، ونطاق اختبارات التحقق على نحو ملائم .

مادة الاموال :

- ١ - الحصول على صافقات من الدائنين برصيد أوراق الدفع .
- ٢ - الحصول على صافقات من وكيل التحويل أو القيم trustee برصيد أسهم رأس المال .
- ٣ - معاينة وفحص شهادات الاستشارات في نهاية العام .
- ٤ - تحليل نشاط الاستثمار بالتفصيل .

- ٥ - اختبار مدى معقولية الفوائد المحبنة والحائنة .
- ٦ - التحقق من أن العمليات المتعلقة بالاسهم المالية تتم طبقا لما أقرته الإدارة وأنها صحيحة من الناحية القانونية .
- وفيميلى أمثلة على تأثير الاجراءات الرقابية المحددة على اختبارات التحقق .

التفسير المحتمل في اختبارات التحقق	اختبارات المطابقة .	الاجراء الرقابى المحدد
١- القيام باختبارات محددة للعمليات الاستشارية .	١- فحص قائمة الاستثمارات ومطابقتها مع ما جاء بمحاضر اجتماعات مجلس الإدارة	١- وجود قائمة بالاستثمارات موافق عليها .
٢- معاينة وفحص شهادات الاستثمارات فى وقت اخر بخلاف نهاية العام .	٢- مراقبة اتباع هذه القيود .	٢- وجود قيود على تداول الاوراق المالية .
٣- معاينة وفحص شهادات الاستثمارات فى وقت آخر بخلاف نهاية العام .	٣- مقارنة توقيعات سجلات التوقيعات مع سجلات تناول الاوراق المالية .	٣- وجود سجلات لتوقيعات مجموعة الاشخاص المصرح لهم بتداول الاوراق المالية .

داثرة النفقات (فيما عدا الاجور والعربات)

- ١ - الحصول على صاذاقات من الموردين بصحة حساباتهم .
- ٢ - مراقبة جرد المخزون فى نهاية العام .
- ٣ - القيام بمراجعة اختبارية للتحقق من الحد الفاصل للمشتريات - purchases cut-off فى نهاية العام .
- ٤ - مراجعة تكلفة البضاعة المباعة للتأكد من صحتها .
- ٥ - فحص ، على أساس مراجعة اختبارية ، الدليل الذى يؤيد صحة الاضافات للاصول الثابته .
- ٦ - القيام بمراجعة اختبارية للتحقق من صحة التمييز بين المصروفات المدفوعة مقدما ومصروفات التشغيل الجارية .

- ٧ - مقارنة حسابات مصروفات التشغيل الرئيسية للعام محل المراجعة مع مصروفات التشغيل في العام السابق وتبني أسباب الفرق الجوهرية .
- وفيما يلي أمثلة على تأثير الاجراءات الرقابية المحددة على اختبارات التحقق .

الاجراء الرقابي المحدد	اختبارات المطابقة	التغير المحتمل في اختبارات التحقق
١- وجود مستندات مرقمة للبطاعة الواردة وسجل لمستندات البطاعة الواردة .	١- فحص مستندات البطاعة الواردة وسجل المستندات.	١- تخفيض اختبارات الحد الفاصل للمشتريات .
٢أ) التأكد المتزامن من بيانات البطاعة الواردة وحسابات المورد المستر وسجلات الجرد المستر للمخزون .	٢أ) مقارنة التواريخ والمبالغ المعروجة في تقارير الاستلام مع الفواتير وسجلات الجرد المستر للمخزون .	٢أ) مراقبة جرد المخزون في تاريخ آخر بخلاف نهاية العام .
ب - التأكد من دقة سجلات الجرد المستر للمخزون .	ب - اختبار دقة سجلات الجرد المستر للمخزون .	ب - تخفيض اختبارات ومراقبة جرد المخزون .
٣- فصل عملية اعتماد الشيكات عن التقييم عليها وإرسالها بالبريد .	٣أ) مراقبة وجود هذا الفصل . ب) مقارنة التظهِيرات الموجودة على الشيكات بملف تقييم معبد الشيكات .	٣- تخفيض المصادقات التي يرسلها المراجع الخارجي للبائمين .
٤- قيام المراجع الداخلي بإرسال المصادقات للموردين .	٤- الاستفسار عن مراقبة الاجراءات الخاصة بالمصادقات .	٤- انها' أو تخفيض إرسال المصادقات عن طريق المراجع الخارجي .

دائرة النفقات (الاجور والمرتبات) :

- ١ - التحقق من صحة تسوية حساب البنك مع كل حسابات الاجور التي تقدم من طريق البنك .
 - ٢ - مراجعة العطلات الحسابية المتعلقة بالاجور والمرتبات .
 - ٣ - التحقق من صحة احتساب ضريبة المرتبات والاجور والاستقطاعات الاخرى .
- وفى ما يلى امثلة على تأثير الاجراءات الرقابية المحددة على اختبارات التحقق .

الاجراء الرقابى المحدد	اختبارات المطابقة	التفسير المحتمل فى اختبارات التحقق
١- استخدام بطاقات للوقت وطاقات للعمل .	أ) التحقق من استخدام بطاقات للوقت وطاقات للعمل . ب - فحص البطاقات للتأكد من أنها موافق عليها على نحو صحيح .	١- القيام باختبارات معقولة لجداول المرتبات والاجور بدلا من التحليل التفصيلى لهـنـه لجداول .
٢- الفحص بين تسجيل الاجور والتصديق عليها .	٢- الاستفسار عن مراقبة الفصل بين تسجيل الاجور والتصديق عليها .	٢- القيام باختبارات معقولة لجداول المرتبات والاجور بدلا من التحليل التفصيلى لهـنـه لجداول .
٣- ارسال هادقات للعاملين من طريق المراجع الداخلى .	٣- توزيع شيكات الاجور على العاملين ، على أساس هادجى .	٣- القيام باختبارات معقولة لجداول المرتبات والاجور بدلا من التحليل التفصيلى لهـنـه لجداول .

دائرة التحويل :

- ١ - فحص مدى معقولة طرق احتساب الاهلاك وأعمار الاصول الثابته .
- ٢ - اختبار دقة العمليات الحسابية المتعلقة بالاهلاك .
- ٣ - تميم ازالة او استبعاد الاصول من دفتر الاستاذ .
- ٤ - القيام باختبارات للاستبعادات من الاصول التي لم يتم تسجيلها .

وفيمابلى أمثلة على تأثير الاجراءات الرقابية المحددة على اختبارات التحقق .

الاجراء الرقابى المحدد	اختبارات المطابقة	التغير المحتمل فى اختبارات التحقق
١- فحص المراجعة الداخلية لجداول الاهلاك .	١- الاستفسار عن وفحص أعمال المراجعة الداخلية .	١- تخفيض حجم اختبارات العمليات الحسابية المتعلقة بالاهلاك التي يقوم بها المراجع الخارجى .
٢- وجود قيود على استخدام الاصول .	٢- التأكد من وجود هذه القيود .	٢- تخفيض الاعمال المتعلقة بالاصول المستبعدة .
٣- اجراء تسوية بين نتيجة الجرد الفعلى وسجلات الجرد الفعلى المستمر للمخزون .	٣- مقارنة نتيجة الجرد الفعلى مع سجلات الجرد الفعلى المستمر للمخزون .	٣- مراقبة الجرد الفعلى فى تاريخ آخر بخلاف نهاية العام .

دائرة الايرادات :

- ١ - مراجعة صحة تسويات البنك مع كل حسابات البنك (فيما عدا حسابات الاجور
والمرتبات) .
- ٢ - الحصول على مصادقات من العملاء بصحة حساباتهم .
- ٣ - اختبار دقة المستندات التي تؤيد مخصى حسابات الديون المشكوك فيها .
- ٤ - فحص سجلات الائتمان .
- ٥ - مراجعة المبيعات ومردودات المبيعات للتأكد من معقوليتها .
- ٦ - القيام بمراجعة اختبارية للتحقق من الحد الفاصل للمبيعات sales cut-off
فى نهاية العام .

وفيمابلى أمثلة على تأثير الاجراءات الرقابية المحددة على اختبارات التحقق .

التغير المحتمل في اختبارات التحق	اختبارات المطابقة	الاجراء الرقابى المحدد
<p>١أ) تخفيض عدد العملاء المتازعين مع الشركة .</p> <p>ب) تخفيض المصادقات المرسل الى هذا النوع من العملاء</p>	<p>١أ) فحص قوائم الاسعار .</p> <p>ب) مقارنة الاسعار المدرجة بالقوائم مع فواتير البيع .</p>	<p>١- استخدام قوائم أسعار صدق عليها عن طريق مجموعة مناسبة من الاشخاص .</p>
<p>٢أ) تخفيض أعمال المراجعة للفاصل للمبيعات في نها العام .</p> <p>ب) تخفيض المصادقات التي تر للعملاء .</p>	<p>٢- مقارنة اوامر البيع مع صور الفواتير المرسله للعملاء .</p>	<p>٢- تسوية اوامر البيع مع القيم المدرجة بالسجلات .</p>
<p>٣- تخفيض أعمال المراجعة لمجموعة المستثمرين الخاصة بمخصى الحساب المشكوك فيها .</p>	<p>٣- مناقشة معايير الائتمان مع العملاء والتأكد من معقولية هذه المعايير .</p>	<p>٣- وجود معايير لتوسيع الائتمان .</p>
<p>٤- عدم العد الكامل للنقد في نهاية العام .</p>	<p>٤- مراقبة الاستخدام المقيد للنقدية .</p>	<p>٤- الاستخدام المقيد للنقدية .</p>
<p>٥- ارسال مصادقات بأمر حسابات العملاء في آخر بخلاف نهاية العام</p>	<p>٥- الاستفسار عن والتحقق من وجود هذا النظام</p>	<p>٥- وجود مستندات مرقمة للبضائع المشحونة .</p>

٥ . نتائج وتوصيات البحث :

تناول الباحث من خلال هذا البحث منهج حديد لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية سواء كان هذا الفحص والتقييم يتم بشرط اصدار تقرير عن هذا النظام أو باعتباره مرحلة وسيطة في تكوين رأي المراجع في القوائم المالية . ويتقوم هذا المنهج على أساس وضع العمليات أو الأحداث المنكورة التي تسلك سبيلا واحدا وتتشابه أهدافها الرقابية والاختبارات المدلوبة للتأكد من صحة التصريح ، التسجيل ، والتقرير عن هذه العمليات أو الاحداث في مجموعة واحدة .

وفي نل المنهج الدائري يركز المراجع على الاجراءات الرقابية الخاصة بعملية معينة من بدايتها الى نهايتها (مثل عملية المبيعات من طلب البضاعة حتى تحصيل قيمتها) بدلا من التركيز على عملية محددة تمثل وجه واحد فقط من العملية . ومن هذه الناحية ، يندلر المراجع للاجراءات الرقابية كعملية مستمرة بدلا من التركيز على خليط من الاجراءات الرقابية غير الكاملة الخاصة بنوع معين من العمليات او الادرات .

وقد توصل الباحث الى النتائج والتوصيات التالية :

١ - تركز المراجعة التقليدية على التحقق من صحة قيم قائمة المركز المالي . وتشمل هذه القيم مخرجات العملية المحاسبية . في حين تركز المراجعة الدائرية على العملية المحاسبية ذاتها وعلى الاجراءات الرقابية المحاسبية التي يحتويها النظام المحاسبى .

٢ - يعتبر منهج دوائر العمليات من أكثر الطرق فعالية لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية حيث انه يسمح للمراجع بفحص كل عملية من بدايتها حتى تأثيرها النهائي على القوائم المالية ودون الحاجة للفصل بين الاجزاء المرتبطة ببعضها الى حد كبير من العملية المحاسبية .

٣ - لا توجد طريقة واحدة لتصنيف دوائر العمليات في كافة المنشآت حيث أن ذلك يتوقف على طبيعة النشاط الذي تزاوله المنشأة محل المراجعة . ويجب على المراجع اختيار الطريقة التي تمكنه من فحص وتقييم الرقابة الداخلية المحاسبية بطريقة أكثر فعالية .

٤ - يوصى الباحث باستخدام منهج دوائر العمليات في كافة المنشآت حيث انه يتجاوز الاختلافات في الاساليب التي تتبعها المنشآت ويؤدي الى تكوين رؤية كاملة عن كل نتائج العمليات التي غالبا ما تتجاوز الخطوط الوظيفية في المنشأة ، بالاضافة الى المزايا العديدة التي يحققها هذا المنهج .

٥ - يوصى الباحث بتطبيق منهج دوائر العطلات في المنشآت الكبيرة ذات الانشطة المتعددة أو ذات التشتت الجغرافي ، أو ذات نذلم المعلومات المالية القائمة على الحاسب الالى وعدم تطبيقه في المنشآت الصغيرة ، أو المتمركزة في منطقة واحدة أو التي تستخدم الدارق اليدوية أو الالية البسيطة في الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية حيث يعتبر المنهج التقليدى للمراجعة أكثر ملاءمة لهذه المنشآت الاخيرة ولاتحقق المراجعة الدائرية الا مزايا اضافية قليلة لها .

(11A)

REFERENCES

- 1) American Institute of Certified Public Accountants, Report of the Special Advisory Committee on Internal Control, (New York, 1979).
- 2) American Institute of Certified Public Accountants, Reporting on Internal Accounting Control, (New York, 1980).
- 3) Arens, A.A. and James K. Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach, (Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1976).
- 4) Gupta, K., Contemporary Auditing, 3rd ed., (Tata McGraw-Hill Publishing Co., New Delhi, 1987).
- 5) Hermanson, R.H., Strawser, J.R. and Robert H. Strawser, Auditing Theory and Practice, 4th ed., (Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1987).
- 6) Loebbecke, J.K. and George R. Zuber, "Evaluating Internal Control", Journal of Accountancy, (February 1980), pp. 49-56.
- 7) Nautz, R. and Hussein Sharaf, The Philosophy of Auditing, (American Accounting Association Monograph No. 6. Sarasota, Fla.: American Accounting Association, 1961).
- 8) Mullarkey, J.F. and Kevin G. Miller, "Internal Control", in Handbook of Accounting and Auditing, Burton, J.C., Palmer, R.E. and Robert S. Kay, (Warren, Gorham & Lamont, Inc., New York, 1981).
- 9) Robertson, J.C. and Fredrick G. Davis, Auditing, 3rd ed., (Business Publication, Inc., New York, 1982).

(111)

- 10) Robinson, L.A., Davis, J.R. and C. Wayne Alderman,
Accounting Information Systems: a Cycle Approach, 2nd
ed., (Harper & Row Publishers, Inc., New York, 1986).
- 11) Taylor, D. H. and C. William Glezen, Auditing: Integ-
rated Concepts and Procedures, 2nd ed., (John Wiley &
Sons, Inc., New York, 1982)
- 12) Wallace, W.A., Auditing, (Macmillan Publishing Co.,
New York, 1986).
- 13) Whisnant, S.R. and J.W. Martin, "What is Cycle Auditing?",
Management Accounting, (October 1982), pp. 52-55.
- 14) Woolf, E., Advanced Auditing and Investigations, 2nd
ed., (Pitman Publishing Limited, London, 1986).