العدد (35) يوليو 2025 السنة التاسعة

المهنية
AL-MEHANEYA

جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية
KUWAIT ACCOUNTANTS & AUDITORS ASSOCIATION

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

إفتتاحية العدد:

مخاطر الرقابة في الجهات
الحكومية وكيفة تلافي أخطاءها

عنوان البحث:

مخاطر الرقابة في الجهات الحكومية
و أثرها على تقرير المدقق
من واقع دليل التدقيق العام

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليـات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

مخاطر الرقابة في الجهات الحكومية وكيفة تلافي أخطاءها

تعد مخاطر الرقابة للجهات وأثرها على تقرير المدقق من بين الموضوعات التي تهم قطاع عريض من المراقبين الماليين ، حيث يتناول بحث «المهنية» في عددها لشهر يوليو ٢٠٢٥، مفهوم مخاطر الرقابة المتمثلة في الأخطاء الجوهرية التى تعجز الرقابة الداخلية عن منعها أو كشفها وتصحيحها ، والمخاطر الملازمة التى تحدث ولا تخضع لأي نوع من أنواع الرقابات.

وتعد مخاطر الاكتشاف التى تعجز إجراءات التدقيق الأساسية عن كشفها ، المخاطر المصاحبة لتكنولوجيا المعلومات . كما يتناول البحث الاعتبارات الواجب أن يراعيها المدقق في شأن مخاطر التدقيق وفق أدلة التدقيق العام ومعايير التدقيق الدولية وأهمها معيار التدقيق الدولي (٣١٥) ، بشأن فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الإخطار الجوهرية ، والمعيار (٣٣٠) بشأن إجراء المدقق للمخاطر المقيمة.

كما يضع البحث عدة اعتبارات من الواجب مراعاتها لدى المدقق في شأن مخاطر التدقيق وتتضمن تفهم عمل الجهة محل التدقيق وتفهم نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها وتفهم بيئة الرقابة .

بالإضافة إلى قيام المدقق بإحاطة المسؤولين لدى الحكومة أو الإدارة بشكل عملي وعلى مستوى ملائم من المسؤولية بنقاط الضعف الجوهرية في تصميم أو تنفيذ عملية الرقابة الملازمة التي علم بها المدقق.

ومن أهم المخاطر التى تعرض لها البحث - كذلك- المخاطر المتمثلة في وجود أخطاء جوهرية وإدخال تحريفات في القوائم المالية التي لا تخضع لأي نوع من أنواع الرقابة الداخلية .

صباح مبارك الجلاوي
رئيس مجلس الإدارة

العـــدد (35) يوليو ـ 2025 السنة التاسعـة
Issue No. (35) July 2024 8thYear

المحتويات

إسم البحث
مخاطر الرقابة في الجهات الحكومية
و أثرها على تقرير المدقق
من واقع دليل التدقيق العام
9

هيئة التحرير

رئيس مجلس الإدارة
Chairman of the Board
صباح مبارك الجلاوي
Sabah Mubarak Al-Jalawy
رئيس هيئة التحرير
The Editor - in - Cheif
فهد مطلق العازمي
Fahed Motlaq Al-Azmi

مدير التحرير
Editing Manager
طارق سليمان الكندري
Tareq Sulaiman Al-Kandari

هيئة التحرير
The Board of Editors
ضاري علي الهاجري
Dhari Ali Al-Hajri
عبدالله سليمان الكندري
Abdullah Sulaiman Al-Kandari
عبدالله مروان العيسى
Abdullah Marawan Al-Aisa
فيصل عبدالمحسن الطبيخ
Faisal Abd Al-Mohsen Al-Tobaikh
راشد عوض الهطلاني
Rashid Awad Al-Rashidi
عبد الوهاب مشاري الفارس
Abdullwahab Mishari Al-Faris
علي بدر الوزان
Ali Bader Al-Wazan

AL-MEHANEYA

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

Periodical - A Specialized in the Publication of Research Faculty Members at the Universities and Academic Colleges, Published By Kuwait Accountants & Auditors Association.

المراسلات :
ترسل باسم رئيس هيئة تحرير مجلة «المهنية»
ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085
دولة الكويت
برقياً: المراجعة دولة الكويت
فاكس: 00965 24836012
هاتف: 0096 24849799 - 24841662

Correspondence:
Should be addressed to: The Editor - in - Cheif of Al-Mehaneya, P.O. Box 22472 Safat - 13085 - State of Kuwait, Cable: Al-Murajaa - State of Kuwait
Fax: 00965.24836012
Tel.: 24841662 - 00965.24849799

الإعلانات :
يتفق بشأنها مع إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085 دولة الكويت
برقياً : المراجعة - الكويت
فاكس : 00965 24836012
هاتف: 00965 24849799 - 24841662

Advertisments:
Agreements in this regared should be made with the Management of Kuwait Accountants and Auditors Association. P.O. Box 22472 , Safat.13085 - State of Kuwait,
Fax: 00965.24836012
Tel.: 24841662 - 00965.24849799

الإشتراكات :
دولة الكويت ودول مجلس التعاون:
- 2.5 دينار كويتي لأعضاء الجمعية.
- 5 دنانير كويتية للأفراد.
- 8 دنانير كويتية للمؤسسات.
الدول العربية:
- 10 دنانير كويتية أو ما يعادلها بالعملة المحلية للأفراد.
- 16 دينار كويتي أو ما يعادلها بالعملة المحلية للمؤسسات.
الدول الاجنبية:
- 80 دولار أمريكي للمؤسسات.
- قيمة الإشتراك تشمل أجور البريد وترسل الطلبات باسم رئيس هيئة تحرير مجلة المهنية.

Subscribtions:
Kuwait & GCC Countries:
- 2.5 K.D for KAAA Members.
- 5 K.D for Individuals.
- 8 K.D for Companies.
Arab Countries:
- 10 K.D or the Equivalent in Local Currency for Individuals.
Non Arab
- 80 $ for Companies.
The Subscription fees Include Maile Charges,
& Requests Should be Addressed to the Edotor - in - Cheif of Al-Mehaneya Magazine.

سعر النسخة :
- أعضاء الجمعية: 500 فلس
- الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي واحد أوما يعادله بالعملة المحلية مضافا إليه أجور البريد.
- بقية دول العالم 5 دولارات أمريكية مضافاً إليها أجور البريد.

Price of one copy:
- 500 Filse for KAAA Members
- Kuwait And GCC countries one K.D or the equivalent in local currency plus airmail charges.
- Other countries: $ 5 plus airmail charges.

المجلة غير ملتزمة بإعادة أي بحث تتلقاه للنشر والأبحاث، والدراسات المنشورة في المجلة تعرب عن رأي أصحابها ولا تعرب بالضرورة عن رأي الجمعية.

@kw_aaa
@kw_aaa
info@kwaaa.org
www.kwaaa.org
+965 24849799 - 24841662
+965 24836012
+965 51700060

مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

صباح مبارك الجلاوي
Sabah Mubarak Al-Jalawi
رئيس مجلس الإدارة Chairman of the Board

ضاري علي الهاجري
Dhari Ali Al-Hajri
نائب رئيس مجلس الإدارة Vice Chairman of the Board

عبدالله سليمان الكندري
Abdullah Sulaiman Al-Kandari
أمين السر General Secretary

عبدالله مروان العيسى
Abdullah Marawan Al-Aisa
أمين الصندوق General Box

فهد مطلق العازمي
Fahed Motlaq Al-Azmi
عضو مجلس الإدارة Board Member

فيصل عبدالمحسن الطبيخ
Faisal Abd Al-Mohsen Al-Tobaikh
عضو مجلس الإدارة Board Member

راشد عوض الهطلاني
Rashid Awad Al-Rashidi
عضو مجلس الإدارة Board Member

عبد الوهاب مشاري الفارس
Abdullwahab Mishari Al-Faris
عضو مجلس الإدارة Board Member

علي بدر الوزان
Ali Bader Al-Wazan
عضو مجلس الإدارة Board Member

AL-MEHANEYA

المِهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليـات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

تفهم نظم الرقابة الداخلية لتلافي مخاطر الرقابة

يضع بحث مخاطـــر الرقابة وأثرها على تقريـــر المدقق العديد من التوصيـــات العملية لتلافي مخاطر الرقابة والتي تتمثل في أنه : على المدقق تفهـــم طبيعة عمل الجهة وبيئتها ، وتفهم نظام الرقابة الداخلية، والتثبت من فاعليته ، بالإضافة إلى الاهتمام بإجراءات ونظم الرقابة الداخلية وتطويرها من آن لأخر لضمان عدم اختراقها من قبل أصحاب النفوذ والمصالح الشخصية .

كما أوصى البحث بضرورة العمل على تطبيق معايير التدقيـــق الدولية ومراعاة كل ما هو جديد منها على الأخص معيار التدقيق الدولي (٣٣٠) بشـــأن إجراء المدقـــق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بعد إعادة صياغته على أن يكون نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ من ٢٠٠٨/١٢/١٥ وبعد ذلك .

ومن بين التوصيات الفعالة التي أوصى بها البحث: إصدار أدلة معايير رقابية ملزمة للجهات الخاضعة للرقابة علـــى غرار « معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائـــم المالية وتكثيف الدورات التدريبية بشـــأن تكنولوجيا المعلومات حيث أثبتت الدراســـة بأن التدريب عليها يساهم في الحد من المخاطر المحتملة.

وأخيراً ، إصدار تعليمات للجهات الخاضعة للرقابة بأن لا تتعارض اللوائح الخاصة بها مع معايير التدقيق الدولية الواجب تطبيقها .

وتأتي تلك الصعوبات في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث والتي تتعلق بالمخاطر التي يواجهها المدقق ومنها : ضعف وقصور إجراءات الرقابة الداخلية ، الأخطار الجوهرية (مخاطر الرقابة) التي لا يتم اكتشـــافها عن طريق الرقابة الداخليـــة أو التدقيق الداخلي لا يمكن أن تتم إلا بمعرفة شـــخص أو عدة أشخاص ذو خبـــرة طويلة.

وهذا ما أكده الباحث فـــي تعريفه لمخاطر الرقابة ، عدم الرد أو المماطلة والتســـويف في الرد على الاستفسارات وطلبات مدقق الديوان يعوق عمله ويؤثر على تقريره، عدم توافر البيئة المناسبة والمناخ المناسب للعمل مما يؤدى إلى إعاقة العمل المنوط بالرقابة .

والمخاطر الشـــخصية التي يتعرض لهـــا المدقق وتأثيرها على تقرير الرقابة ، حيث أثبتت الدراســـة أن نسب تأكيد تلك الصعوبات التي تواجه المدقق تتـــراوح ما بين ٦٣،٣ ٪ ، ٩٣،٩٪) .

وأخيراً، فإن الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في الحد من الأخطاء والمخاطر وهذا ما أكدته الدراسة بنسبة ١٠٠ ٪ .

دكتور/ فهد مطلق العازمي

رئيس هيئة التحرير

مخاطر الرقابة في الجهات الحكومية و أثرهـا على تقـريـر المـدقـق من واقـع دليـل التدقـيق العـام

إعـداد الباحـث
أحمد ابراهيم ابو شهاب
خبير بديوان المحاسبة سابقا

مقدمـــة :

تتعرض دول وشعوب العالم للعديد من المخاطر على مختلف أنواعها وأشكالها كمخاطر العولمة ، ومخاطر غسيل الأموال ، ومخاطر تقلبات أسواق المال والعملة ، ومخاطر الحروب الأهلية ، ومخاطر تلوث البيئة ، ومخاطر انتشار الأسلحة النووية ، ومخاطر انتشار الأمراض والأوبئة كأنفلونزا الطيور وجنون البقر ، ومخاطر الإرهاب والتطرف ... الخ .

ولم تسلم دولة الكويت من بعض المخاطر التى خلفت بدورها أزمات اقتصادية ومن أهمها مخاطر حرب الخليج الأولي (من عام ١٩٨٠ – ١٩٨٨) ، ومخاطر سوق المناخ عام ١٩٨٢ ، ومخاطر الغزو العراقي الغاشم في ١٩٩٠/٨/٢، وبالرغم من أن تلك المخاطر التى تعرضت لها دولة الكويت وما خلفته من آثار اقتصادية واجتماعية وبيئية، إلا أنها واجهت تلك المخاطر وتغلبت عليها بحكمة وشجاعة قادتها وصلابة وحدتها الوطنية وتمسكها بالشرعية والديمقراطية .

كما أن هناك نوع من المخاطر لا يقل أهمية وخطورة عن المخاطر المذكورة أعلاه لأنه مرتبط بقوت وحياة الشعوب والأفراد والمجتمعات آلا وهو المخاطر التى تتعرض لها الأموال العامة كالسرقة والنهب والاختلاس، والإسراف ، والهدر ، وسوء الاستخـدام ... الخ .

ولما كانت تلك المخاطر التى تتعرض لها الأموال العامة (وهذا هو محور البحث) تؤرق كافة السلطات التنفيذية

والتشريعية والجمهور بشكل عام ، إلا أنها تؤرق الأجهزة العليا للرقابة وديوان المحاسبة بدولة الكويت بشكل خاص لأن الرقابة التى تمارسها تلك الأجهـزة

(في حدود الاختصاصات المنوط بها بحكم قوانين إنشائها) معرضة أيضا للمخاطر ، مما تتطلب تضافر الجهود على كافة المستويات للتغلب عليها أو الحد منها .

وانطلاقا من تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة وكشف الإنحرافات عن المعايير القياسية والتثبت من الإلتزام بقواعد الشرعية والكفاءة والاقتصاد والفاعلية قام ديوان المحاسبة بدولة الكويت بإصدار « دليل التدقيق العام « في يونيو ٢٠٠٥ ، وصدر قرار رئيس الديوان رقم (٧٣) بتاريخ ٢٠٠٥/٨/١٤ بإلزام كافة قطاعات الديوان الرقابية بتطبيق هذا الدليل عند تنفيذ المهام الرقابية للديوان طبقا لاختصاصاته وبما لا يتعارض مع أحكام قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (٣٠) لسنة ١٩٦٤ وتعديلاته ، وأن يسرى العمل بدليل التدقيق العام اعتبارا من تاريخ ٢٠٠٥/١٠/١ .

ويتناول هذا الدليل القواعد العامة التى يجب الإلتزام بها في كل عملية تدقيق ويشرح في شكل قواعد عامة كيف يتم التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير عنه ، ويشير الدليل إلى الأدوات الأساسية للتدقيق والتوجيهات الإرشادية في هذا المجال وذلك في حدود الحد الأدنى من المعلومات (دليل التدقيق العام) .

كما يتناول دليل التدقيق العام الخطوات الإرشادية للمدقق بشأن مخاطر الرقابة المالية وكل ما يتعلق بها (موضوع البحث) في أكثر من (١٥) موضع بشأن تحليل المخاطر و نتائج المخاطر والأنظمة .

- مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في المخاطر التى يتعرض لها المدقق بسبب الصعوبات التى يواجهها لدى الفحص والتدقيق ومن أهمها ضعف وقصور إجراءات الرقابة الداخلية ، وعدم الإلتزام بالقوانين والتعليمات المالية أو الجهل بها وقصور بعض التشريعات ، وعدم الحصول على أدلة الإثبات الكافية التى تؤكد شكوكه (كحجب المستندات) ، ونفوذ بعض المسئولين وتدخلهم في إبطال مفعول الرقابة الداخلية .

ومن أهم المخاطر التى تعرض لها الباحث هي المخاطر الملازمة (risk Inherent) والمتمثلة في وجود أخطاء جوهرية وإدخال تحريفات مهمة في القوائم المالية التي لا تخضع لأي نوع من أنواع الرقابة الداخلية ، والمخاطر الرقابية (risk Control) التى واجهت الباحث لدى الفحص والتدقيق مثل وجود تحريفات مهمة في تأكيد معين لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق الرقابة الداخلية .

ومن المخاطر التى قد يتعرض لها المدقق هي المخاطر الشخصية والتي قد تؤثر على التقارير الرقابية

- فرضيات البحث :

تكمن فرضيات البحث على ضوء توقعات الباحث فيما يلي :

١ – عدم تفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق وبيئة العمل يؤدى إلى مخاطر محتملة تتمثل في الوصول إلى نتائج وتوصيات لا تتسم بالفاعلية والكفاءة.

٢ – اختراق نظم الرقابة الداخلية عن طريق بعض الأفراد بالتنسيق فيما بينهم يؤدى إلي خلل إجراءات الضبط الداخلي ومن ثم الاعتداء على المال العام .

٣ – عدم التثبت من فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدى إلى مخاطر تتمثل في عدم الوقوف على نسبة العينة المفترضة للتدقيق .

٤ – نفوذ بعض المسئولين وسلطاتهم قد يؤثر على إبطال مفعول الرقابة الداخلية ومن ثم التأثير على حيادية التقارير الرقابية ومصداقيتها بسبب عدم تعاونهم مع الديوان بالشكل المطلوب .

٥ – التلاعب في القوائم المالية بإدخال تحريفات مهمة وبشكل متكامل من أهم المخاطر الرقابية .

٦ – تتمثل مخاطر نظم المعلومات في سهولة اختراقها

من قبل بعض العاملين ومن ثم إدخال بيانات تخالف القانون والتعليمات والنظم وقد تصل إلى حد التلاعب في المال العام .

- أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في توضيح مخاطر الرقابة ومفهومها وأنواعها ومؤشرات تواجدها وأثرها على تقرير المدقق ، وعرض المشاكل التى تعرض لها الباحث من خلال تجربته الشخصية وكيفية التغلب عليها من خلال تطبيق دليل التدقيق العام والنتائج المستخلصة من البحث .

- أهداف البحث :

يهدف البحث إلي :

١ – اكتساب مهارات إعداد التقارير الرقابية وكيفية التغلب على مخاطر الرقابة أو الحد منها وذلك لتحقيق مزيد من الثقة وسلامة التقارير .

٢ – التأكيد على حماية المال العام كمطلب أساسي لأجهزة السلطة التنفيذية بالدولة والسلطة التشريعية (مجلس الأمة) والمواطن الكويتي ، وكان ذلك مبعثا إلى رغبة هذه الجهات وحاجتها إلى التعرف على مدى وسلامة التصرفات الواردة على المال العام ، وكذلك مدي الإلتزام بالقوانين والقرارات الصادرة في شأن إدارة هذا المال ، ومدى تحقيق البرامج للأهداف المحددة لها (دليل التدقيق العام ١٠٠٠١) .

٣ – تنمية نواحي المعرفة والمهارات باستخدام دليل التدقيق العام في أعمال الرقابة والفحص والتدقيق والإلمام بالمعايير الرقابية ومدى الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، وتحليل المخاطر ، ومراحل التدقيق كالتخطيط الإستراتيجي والاختبار وإعداد التقارير .

- حدود البحث :

يستند الباحث إلى حدود موضوعية وزمانية ومكانية على النحو التالي :

– الحدود موضوعية :

للوصول إلي أهداف البحث تم التركيز على المحاور التالية :

المحور الأول : مخاطر الرقابة بالجهات : مفهومها وأنواعها ومؤشرات تواجدها وأثرها على البيانات والعمليات محل التدقيق .

المحور الثاني : الاعتبارات الواجب أن يراعيها المدقق في شأن مخاطر التدقيق .

المحور الثالث : أثر مخاطر التدقيق على تقرير المدقق .

المحور الرابع : تطبيقات عملية .

– الحدود الزمانية :

تتناول هذه الدراسة مخاطر الأموال العامة عن الفترة ما بين عام ١٩٩٥ – ٢٠٠٧ .

– الحدود المكانية :

يتناول البحث مخاطر الأموال العامة في القطاع الحكومي والعام بدولة الكويت

(الوزارات والإدارات والشركات والمؤسسات الحكومية) .

حدود البحث المكانية في القطاع الحكومي داخل دولة الكويت والمتمثلة في الوزارات والإدارات والشركات والمؤسسات الحكومية .

- منهج البحث :

يستند الباحث في بحثه إلى أكثر من منهج لتحقيق نتائج وتوصيات موثقة كما يلي :

١ – المنهج الوثائقي أو التاريخي :

وهو يستند علي المعلومات والبيانات المتوفرة ببعض الكتب والمراجع والدراسات والوثائق وبعض مواقع الإنترنت .

٢ – المنهج المقارن :

ويستند على ما تسفر عنه المقارنات بين بيانات ومعلومات تتعلق بعدد من السنوات فضلاً عن مقارنات بين دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية ومعاير المراجعة المعتمدة من قبل الهيئة العربية السعودية للمحاسبين القانونيين .

٣ – المنهج الإحصائي :

يقوم على أساس تحليل البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق الإستبانة لاستخدامها في استخلاص النتائج على ضوء مشكلة البحث والفرضيات المحددة سلفا .

تمهيد :

مراحل التدقيق وفق دليل التدقيق العام كمدخل ملائم ومناسب لموضوع البحث :

قبل الخوض في المحاور الرئيسية للبحث يجب التعرف على مراحل التدقيق وفق دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة بدولة الكويت لما لها من أهمية كبيرة وعلاقة مباشرة بموضوع البحث وهي :

المرحلة الأولى : مرحلة التخطيط الاستراتيجي :

التخطيط الاستراتيجي هو النشاط الأول للمدقق لأنه يحدد التوجيهات الأساسية للتدقيق ويرتبط بتفهم المدقق لعمل الجهة محل الرقابة ببرنامج العمل المقترح.

وتعتبر هذه المرحلة من أهم المرحل التي يجب أن يعد لها المدقق إعداد جيد إذ تساهم في :

– تفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق والبيئة التي يتم العمل من خلالها والأهداف والمخاطر المحتملة عند عدم تحقيق هذه الأهداف .

– دراسة الهيكل التنظيمي للجهة والحكم علية .

– التعرف على مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية وتصميم برنامج التدقيق على أساس النظم عند ما يكون ذلك ممكنا .

– الحصول على أدلة تدقيق فعالة وذلك بتركيز إجراءات التدقيق على أهداف التدقيق التي تتضمن مخاطر محدودة محتملة عن هذه الأخطاء .

– معرفة أنظمة الإدارة المالية والنظام المحاسبي المطبق وأهم التعليمات واللوائح الخاصة بهما .

– تحديد احتمالات وجود نظام رقابة فعال على نظم تكنولوجيا المعلومات .

– التقدير المبدئي للمخاطر لتحديد المناطق الأكثر عرضة للمخاطر العالية مع الآخذ في الاعتبار مخاطر الاحتيال .

المرحلة الثانية : مرحلة التخطيط:

التخطيط يعنى وضع خطة لعملية التدقيق من أجل تقليل مخاطر التدقيق على مستوي منخفض بشكل مقبول .

والتخطيط عملية مستمرة ومتكررة يتم القيام بها حتى خلال عملية التدقيق , فعلى سبيل المثال فإن النتائج المستخلصة من مرحلة الرقابة الداخلية يمكن أن تؤثر بصورة مباشرة على تخطيط إجراءات التدقيق الأساسية، وبالمثل فإن نتائج الرقابة والاختبارات الأساسية قد تتطلب تغييرات في المدخل المناسب المخطط تطبيقه.

ويتفق دليل التدقيق العام مع معيار التدقيق الدولي **(300 IAS) بشأن التخطيط لتدقيق البيانات المالية من ناحية :**

– أن يوجه المدقق الاهتمام إلى الأهمية النسبية في التخطيط وتصميم إجراءات التدقيق وان يراعي أهمية عنصر الإفصاح في تقريره .

– ينبغي على المدقق الاعتراف والاهتمام بنتائج تدقيق السنوات السابقة مع الجهة محل التدقيق .

– تحديد وتوثيق الظروف التي تزيد بصورة ملحوظة من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة (مخاطر الأخطاء الجوهرية) استنادا إلى بيئة الرقابة المميزة وتقدير المخاطر ومدى الإجراءات التي تم تحديدها لبيان تلك المخاطر وتأثيرها على البيانات المالية .

– ينبغي على المدقق توثيق ماهية القضايا والموضوعات المطلوب الإبلاغ عنها ومعايير تقيميها ومسبباتها وأثرها المحتمل واقتراحاته للتصميم حسبما يكون ممكنا ومناقشة ذلك مع الإدارة دون الانتظار حتى انتهاء العمل في مهمة التدقيق (دليل التدقيق العام)

– ينبغي على المدقق إعداد وتحديث بيان مستديم لكل جهة، وهذا البيان ينبغي أن يوثق بصورة مختصرة بعض العناصر مثل نشأة وتاريخ الجهة وحجمها وموقعها والمهمة التي تقوم بها والتنظيم الإداري ونتائج التدقيقات السابقة والحالية والموضوعات والقضايا

الهامة المتعلقة بالتدقيق والجوانب المحاسبية .

المرحلة الثالثة : مرحلة الرقابة الداخلية :

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل التدقيق ، حيث تركز على مهمة تقييم وفحص واختبار الرقابة الداخلية لدعم ما يتوصل إليه المدقق من نتائج عن أهداف الرقابة الداخلية التالية :

– فعالية وكفاءة العمليات .

– صحة ومصداقية العمليات المالية وإمكانية الاعتماد عليها .

– الالتزام بالقوانين واللوائح .

وتعتبر إدارة الجهة محل التدقيق هي المسئولة عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية الذي يتكون من مجموعة من الأنشطة التي يمكن تصميمها وتطبيقها لتوفير التأكيد المعقول لتحقيق تلك الأهداف .

وهناك خمس مكونات للرقابة الداخلية ترتبط بتحقيق أهدافها أشار إليها دليل التدقيق العام وهي :

١ – بيئة الرقابة : التي تعكس رؤية الإدارة ودرجة الوعي بالرقابة ، فضلا عن أنها تكون الأساس لجميع العناصر الأخرى من مكونات الرقابة الداخلية مع المساهمة في صناعة هيكل النظام والقواعد التي يشتمل عليها .

٢ – الاتصال والمعلومات : وتتعلق بتحديد وتوصيل وتبادل المعلومات في الشكل وفي الإطار الزمني الذي يمكن العاملين من القيام بمسئولياتهم .

٣ – تقدير المخاطر: ويتعلق ذلك العامل بتحليل ما قد تتعرض له الجهة محل التدقيق من مخاطر في مواجهة الأهداف المنشود تحقيقها ، وبعد تقدير المخاطر الأساسية في تحديد وكيفية إدارة هذه المخاطر.

٤ – أنشطة الرقابة : وهي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان الالتزام بتعليمات الإدارة أثناء تنفيذ المهام المختلفة في الجهة محل التدقيق .

٥ – مراقبة ومتابعة أنشطة الرقابة : وذلك على مدى الفترة الزمنية محل الفحص، وأنشطة المتابعة الفعالة تتطلب التقدير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية وإبلاغ ذلك إلى الإدارة العليا للجهة محل التدقيق بالموضوعات الهامة الناتجة عن أوجه القصور .

ويتفق دليل التدقيق العام مع معايير المراجعة المعتمدة من قبل الهيئة العربية السعودية للمحاسبين القانونيين (معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية بالقرار رقم ٤/٢/١١ بتاريخ ٦/٧/٢٠٠٠) ، وكذلك يتفق مع المعيار الأمريكي (SAS ٧٨) بشأن مكونات الرقابة الداخلية الخمسة المذكورة أعلاه ، غير أن المعيار الأمريكي أضاف بعض العوامل المؤثرة في بيئة العمل والوعي الرقابي ومنها :

١ – **أخطاء حكمية :«Errors Judgment»** : بمعنى أن الإدارة والموظفون ربما يفشلون في اتخاذ بعض القرارات أو أداء المهمات الروتينية بسبب عدم اكتمال المعلومات أو لضيق الوقت أو لأي ضغوط أخرى .

٢ – **الانهيار** : **«Breakdown»** : ربما يحدث انهيار لنظام الرقابة الداخلية بسبب الفهم الخاطئ لبعض الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة الإهمال وعدم التركيز، أو بسبب تعديل في النظم أو الإجراءات.

٣ – **التواطؤ** : **«Collusion»** : بسبب قيام موظف أو بعض الموظفين بإبطال مفعول الرقابة الداخلية بالتواطؤ مع أطراف أخرى سواء داخل أو خارج المنشأة .

٤ – تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية : **« Management override»** : وذلك نتيجة تجاوز السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة لتحقيق أهداف تميز قانونية أو تحقيق مصلحة ذاتية .

كما أشار المعيار الأمريكي (SAS ٧٨) إلى مراقبة الأداء (كأحد مكونات الرقابة الداخلية بدلا من مراقبة ومتابعة أنشطة الرقابة) لتقييم جودة أداء الرقابة الداخلية عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير رضاء العملاء ، أو أنشطة دورية كتقرير المدقق الداخلي وتقرير لجان والجهات الرقابية عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية .

المرحلة الرابعة : مرحلة الفحص والاختبار:

يشير دليل التدقيق العام في هذه المرحلة إلى القيام بما

يلي :

– جمع أدلة الإثبات اللازمة للتقرير عن مدى الالتزام الجوهري بالقوانين واللوائح في مجالات نظم العمل ، ونظام الرقابة الداخلية، وإعداد البيانات والتقارير المالية .

– يتم القيام بالاختبارات الأساسية للحصول على أدلة إثبات توفر ضمان معقول كما إذا كانت البيانات المالية وعناصر التأكيدات ذات الصلة خالية من الأخطاء الجوهرية .

– يجوز القيام باختبارات رقابة باستخدام العينات للحصول أدلة إثبات عن تحقيق أهداف رقابة محددة ، وإذا تم الحصول على أدلة كافية بشأن أهداف الرقابة من خلال استعمال اختبارات الرقابة التي لا تعتمد على العينات مثل الملاحظة والاستفسار والتتبع بما في ذلك فحص المستندات فإن اختبارات رقابة العينات تعد غير ضرورية .

ويوجد مدخلين أساسيين للتدقيق:

الأول : مدخل الاعتماد على النظم : حيث يتم الحصول على معظم تأكيدات التدقيق على نظام الرقابة الداخلية.

الثاني : مدخل الإجراءات الأساسية : حيث يتم الحصول على تأكيدات التدقيق خلال إجراءات التدقيق الأساسية .

ويرجع اختيار المدخل الأول للأسباب الآتية :

– صعوبة الحصول على تأكيدات تدقيق من طريقة أخرى مثل أهداف التدقيق الخاصة بتأكيد الإتمام.

– متطلبات قانونية لتقييم الرقابة الداخلية أو اختيار الديوان لتقييم الرقابة الداخلية بإحدى الجهات الخاضعة للرقابة .

– يعد المدخل الأول هو المناسب لتحقيق أهداف التدقيق التي تتعلق بعناصر الإتمام والوجود والدقة للعمليات الروتينية .

أما اختيار المدخل الثاني يرجع إلى الأسباب التالية :

– اهتمام واعتبار مدخل الإجراءات الأساسية هو المدخل الملائم للتعامل مع مثل هذه الحالات .

– التوصل إلى عدم فاعلية الرقابة الداخلية بالنسبة لبعض أهداف التدقيق .

– أن مدخل الإجراءات الأساسية هو المناسب لأهداف التدقيق الحرجة وأهداف التدقيق الأخرى بالعمليات غير الروتينية ، والتقديرات المحاسبية، والتأكيدات الخاصة بالإفصاح والعرض والقيمة .

المرحلة الخامسة : مرحلة التقارير :

ينبغي أن يحتوي تقرير تدقيق ديوان المحاسبة على تعبير كتابي (خطي) واضح عن رأي المدقق عن نتائج الفحص والتدقيق .

– كما يجب أن يتضمن تقرير الرقابة ما يشير إلى أن الرقابة قد تمت وفقا لدليل التدقيق العام في ديوان المحاسبة وان يتم الإفصاح عن أي معايير لم تتم مراعاتها في هذا الشأن .

المرحلة السادسة والأخيرة : مرحلة تدقيق تقنية المعلومات:

في إطار دليل التدقيق العام فأن مصطلح تكنولوجيا المعلومات (IT) هو الذي يستخدم للتعبير عن نظم المعلومات الآلية المستخدمة في الجهات الخاضعة للتدقيق (٩.١.١) ويتطلب تحليل المخاطر في مجال تكنولوجيا المعلومات توفير أخصائي في تكنولوجيا المعلومات والنظم الرقابية المطبقة أو التي يجب تطبيقها في هذا المجال وذلك نظرا لان المدقق لا تتوافر لدية المعارف والمهارات اللازمة في هذا المجال.

إن تقدير مخاطر العمل المصاحبة لتكنولوجيا المعلومات من أهم المهام التي تقوم بها الإدارة وذلك في مجالات أهداف التشغيل وإعداد البيانات والتقارير المالية والالتزام، كما يعد تقدير المخاطر من أهم عناصر الخطة الإستراتيجية للتدقيق التي يعدها المدقق .

وإن هناك مجموعة من المخاطر تتعلق بنظم المعلومات وباستخدام تكنولوجيا المعلومات ، ورغم تزايد تطبيق تكنولوجيا المعلومات في كثير من الجهات ، إلا أن الكثير من هذه الجهات لا تقدر أهمية تحديد هذه المخاطر وما يمكن أن يترتب عليها من تأثير سواء على

الأنشطة والعمليات أو على مهمة التدقيق ،ومن ناحية أخرى فإن الجهات التي اتجهت إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة على مخاطر النشاط قد حققت مهمة الرقابة بكفاءة وفاعلية أكثر مما كانت علية من قبل ذلك ، ولذلك فمن الضروري أن يأخذ المدقق في اعتباره المخاطر المختلفة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات كجزء من الخطة الإستراتيجية وخطة العمل التنفيذية لمهمة التدقيق .

المحور الأول : مخاطر الرقابة بالجهات ، مفهومها وأنواعها ومؤشرات تواجدها ، وأثرها على البيانات والعمليات محل التدقيق :

مفهوم مخاطر الرقابة : «risk Control » :

عرف دليل التدقيق العام مخاطر الرقابة بأنها المخاطر التي تعجز الرقابة الداخلية عن منع أو كشف وتصحيح الأخطاء الهامة والجوهرية.

وفرق دليل التدقيق العام بين ثلاث أنواع من المخاطر تندمج تحت مسمى « مخاطر الأخطاء الجوهرية» فيما يلي بيانها :

– مخاطر الملازمة risk Inherent .

– مخاطر رقابية risk Control.

– مخاطر الاكتشاف risk Detection .

وتعتبر هذه الأنواع من المخاطر من مكونات مخاطر التدقيق « risk Audit» ، وقد عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في معياره (٤٧) بأنها المخاطر الناتجة عن فشل المدقق – دون أن يدري – في تعديل راية بشكل ملائم بخصوص قوائم حالية بها أخطاء جوهرية .

وفيما يلي تعريف تلك المخاطر :

- المخاطر الملازمة : «Risk Inherent » :

هي المخاطر التي تنتج من العوامل الخارجية والضغوط وعوامل الإكراه التي تتحملها الجهة وكذلك بعض العوامل الداخلية ، والمخاطر الملازمة قد تتعلق بأحوال وأحداث على مستوى الجهة نتيجة لأحداث محددة مثل طبيعة رصيد الحساب أو فئة العمليات تقع بها أخطاء جوهرية بصرف النظر عن مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية (دليل التدقيق العام). وأطلق عليها بالمخاطر الحتمية أو الطبيعية .

وعرفها المعيار الأمريكي (SAS ٧٨) بأنها قابلية التأكيد لتحريفات مهمة على افتراض انه لا توجد رقابات ذات علاقة .

ويطلق على المخاطر الملازمة المخاطر الحتمية (الطبيعية) والمخاطر الذاتية .

كما عرفها أحد المختصين بأنها حساسية إثبات لخطأ من الممكن أن يكون جوهريا على افتراض أنة لا توجد أساليب رقابة خاصة به ، ومثال على ذلك قد تبطل بعض التطورات التقنية استخدام منتج معين مما يتسبب في جعل المخزون أكثر حساسية للمبالغة فيه وهو ما يؤكد أن العوامل الخارجية لها علاقة بالمخاطر الملازمة أو الذاتية .

- وتتوقف المخاطر الملازمة على العديد من العوامل يمكن تلخيصها فيما يلي :

١ – طبيعة الرصيد أو النوع المعين من المعاملات .

٢ – العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية .

٣ – عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات .

وتعد المخاطر الملازمة من أهم الأخطار التى يجب تقديرها بصورة دقيقة إذ أنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق ، إذ تفقد عملية التدقيق فاعليتها وكفاءتها إذا لم يتم تحديد الخطر الملازم في مستواها الملائم ، وهذا يتطلب جهدا كبيرا من المدقق .

2 - المخاطر الرقابية risk Control :

عرفها المعيار الأمريكي (SAS ٧٨) بأنها احتمال وجود تحريفات مهمة في تأكيد معين لا يتم منعها أو اكتشافها عن طرق الرقابة الداخلية للمنشأة .

وهذا التعريف يتفق إلى حد كبير مع تعريف دليل التدقيق

العام للمخاطر الرقابية المشار إلية أعلاه .

وعرفها « د.طارق عبد العال حماد « بأنها المخاطر التي ترتبط بالخسائر الناتجة عن فشل أو غياب ضوابط الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف المشكلات مثل « الخطأ البشري ، الغش والتزوير ، أو قصور النظم « وهو ما يؤدي إلى إعاقة مستخدم المشتقات عن تحقيق أهدافه التشغيلية أو تلك المتصلة بإعداد التقارير المالية أو الالتزام أو الإذعان.

ويعرف الباحث من وجهة نظره « مخاطر الرقابة « بأنها الأخطاء المقصودة المتمثلة في التلاعب في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية بإدخال تحريفات مهمة وخطيرة بشكل متكامل ومنظم قد يصل إلى حد التزوير أو التدليس أو الاحتيال بقصد التستر والاستيلاء على أموال عامة بغير وجه حق وذلك في ظل غياب الرقابة الداخلية أو بسبب ضعف وقصور في إجراءاتها ويزداد من خطورة هذا النوع من المخاطر (لصعوبة اكتشافه) إذا كان مرتكبي هذه الأخطاء مجموعة من الأفراد ذات كفاءات وخبرات كبيرة متواطئين فيما بينهم على ارتكاب هذا الفعل بشكل مخطط ومنظم ومتكامل تحت رداء مسئول كبير يتستر عليهم بنفوذه ويساهم في اختراق نظم الرقابة الداخلية ومخالفة القوانين والتعليمات المالية.

ويرتبط هذا النوع من المخاطر على فهم المدقق لبيئة العمل وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية حيث إنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فاعلية كلما كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل .

ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من المخاطر على قيامة باختبارات الالتزام ، ومدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية. وفي حالة عدم ثبوت مثل هذا التقييم فينبغي على المدقق أن يفترض ارتفاع نسبة المخاطر الرقابية. وفي هذه الحالة يجب على المدقق تقدير المخاطر الرقابية في ضوء دراسة وتقديم إجراءات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالحساب أو النوع المعين من المعاملات ، ويقرر المدقق بعد ذلك إمكانية الاعتماد على هذه الإجراءات مع تحمل درجة الخطر المترتبة على ذلك أو عدم الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية التي تحتاج إلى تكاليف إضافية لعملية التدقيق .

وقد أدى التطور المستمر في تصميم وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية إلى إمكانية قيام المدقق بتقدير المخاطر المتعلقة بها وزيادة إمكانية الاعتماد عليها في تحديد إجراءات التدقيق المطلوبة والحد منها ، حيث أدى التحول في الآونة الأخيرة إلى استخدام النماذج الإحصائية والرياضية لحل مشاكل تقويم وتصميم أنظمة الرقابة الداخلية بالاعتماد على المدخل الاحتمالي في التقويم ، باعتبار أن المدخل الاحتمالي بأساليبه هو الأقرب إلى طبيعة الرقابة الداخلية ، وبصفة عامة فان استخدام مثل هذه النماذج الإحصائية والرياضية يمكن المدقق من التقدير الأقرب للواقع لمخاطر الرقابة الداخلية .

ويتطلب تقويم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية والتأكد من أن تلك الطرق والإجراءات تستخدم كما هو مخطط لها ، وهو الأمر الذي يتطلب من المدقق إجراء اختبارات الإلمام واختبارات مدى الالتزام ، ويعتبر تقدير المدقق في هذه الحالة دالة لكل من قوة تقويم نظام الرقابة الداخلية وقوة اختبار مدى الالتزام ونتيجة الاختبار .

ومن هنا فان تقدير المدقق للمخاطر الرقابية لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب وإنما يتوقف أيضا على قوة اختبارات مدى الالتزام ، وعلى نتيجة تلك الاختيارات، فإذا كانت النتائج إيجابية فان تقدير المدقق للمخاطر الرقابية تقل ، وإذا كانت ضعيفة فان تقدير المدقق للمخاطر الرقابية سوف يرتفع .

وعموما فان تحديد المدقق لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي للمدقق ويعرف ضعف الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تقدير مرتفع لمخاطر المراجعة بأنة غياب أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية

، والتي تؤدي إلى وجود خطأ أو عدم انتظام في القواعد المالية، وتتحدد الأهمية النسبية لهذا الخطر بمقدار أثرة على البيانات والقوائم المالية ،ويترتب على ذلك ضرورة قيام المدقق بتحديد احتمال حدوث خطأ أو أوجه عدم انتظام لا يتم اكتشافها في الوقت المناسب ويكون لها تأثيرا جوهريا على عناصر القوائم المالية

. htm.aul١.١/Aul١/AU/sa.org.socppa.www//:http

3 - مخاطر الاكتشاف : risk Detection :

هي المخاطر التي تعجز إجراءات التدقيق الأساسية عن كشفها مثل الأخطاء الجوهرية (دليل التدقيق العام) وتتعلق مخاطر الاكتشاف بمدى فاعلية إجراءات التدقيق في اكتشاف الأخطاء وينتج هذا الخطر في حالة عدم التأكد التي تسود عملية التدقيق عندما لا يقوم المدقق بالفحص والتدقيق الشامل للعمليات ، وقد يوجد هذا الخطر حتى لو قام المدقق بالفحص والتدقيق الشامل ، وتكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام المدقق لإجراءات غير ملائمة أو بسبب فشلة في تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج الفحص والتدقيق .

وتختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية في كونها تتوقف عن إجراءات التدقيق التي يستخدمها المدقق ومن ثم يمكن التأثير عليها من خلالها ، كما يمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ، فكلما انخفضت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية التي يعتقد المدقق بوجودها زادت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المدقق ، وعلى العكس كلما زادت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية انخفضت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المدقق .

4 - المخاطر المصاحبة لتكنولوجيا المعلومات :

فرضت بيئة تكنولوجيا المعلومات العديد من المخاطر أمام مهنة التدقيق وبذلك ألقت بأعباء مهنية جديدة على عائق المدققين للتصدي لهذه المخاطر لإصدار تأكيدات لتوفير الحماية المطلوبة للبيانات ومدى الثقة في النظم المتبعة في الجهات .

وفيما بعض المخاطر المصاحبة لتكنولوجيا المعلومات والتي أشارت إليها أحدى الدراسات .

١/٤ : مخاطر تطبيقات الأعمال : ترتبط بمدى صحة البيانات المتبادلة وتكاملها خاصة وأنه يتم تبادل المعلومات بين أطراف غير معروفة لبعضهم البعض.

٢/٤ : مخاطر تكامل العمليات : تعرض المستخدم لمخاطر تغير البيانات أو فقدها أو ازدواجها عند التنفيذ أو يتم تشغيلها بطريقة غير صحيحة في ظل عدم وجود إجراءات رقابية فعالة عليها .

٣/٤ : مخاطر حماية المعلومات : إمكانية انتهاك سرية المعلومات الحسابية التي يتم إرسالها عبر شبكة الإنترنت من خلال إمكانية الاطلاع عليها .

لذا من الضروري أن يأخذ المدقق في اعتباره المخاطر المختلفة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات كجزء من الخطة الإستراتيجية وخطة العمل التنفيذية لمهمة التدقيق (دليل التدقيق العام).

5 - هناك أنواع أخرى لمخاطر التدقيق :

أشارت أحدى الدراسات http//:www.socppa.org.sa/AU/Aul١/١.aul.htm إلي أنواع أخري من الخاطر هي :

١/٥ : احتمال حدوث خطأ جوهري في القوائم المالية ، ويخرج هذا الخطر عن الحكم المباشر للمدقق ، مما يعني إمكانية الحصول على تأكد كامل من خلو القوائم المالية من الأخطاء وهناك ثلاثة محددات رئيسية لهذا النوع هي :

أ – نزاهة إدارة المنشأة .

ب – قوة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة .

ج – الحالة الاقتصادية للمنشأة محل التدقيق .

٢/٥ : احتمال الفشل في اكتشاف خطأ جوهري، ويدخل هذا النوع في نطاق التحكم المباشر للمدقق ، وهناك محددان رئيسيان لهذا النوع من الخطر هما :

– خطر المعاينة risk Sampling.

– خطر غير المعاينة risk sampling No .

ويتمثل خطر المعاينة في احتمالات فشل المدقق في اكتشاف خطأ جوهري لان التدقيق لا يتم إلا لجزء من المجتمع محل التدقيق ، وبذلك يظل احتمال الفشل في اكتشاف بعض الأخطاء قائما مادام المجتمع لا يتم فحصة بنسبة ١٠٠% ، أما خطر غير المعاينة فيتمثل في فشل المدقق في اكتشاف خطأ جوهري بسبب المشاكل الناتجة عن تفسير أو تجميع نتائج الاختبار ويرى أحد المتخصصين أن النوع الأول من الخطر النهائي للتدقيق يعتبر إلى حد ما معبرً عن المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية فيما يعبر النوع الثاني عن مخاطر الاكتشاف.

وقد تم تصنيف مكونات الخطر النهائي للتدقيق إلى نوعين آخرين هما :

أ – خطر ألفا (risk Alpha) :

ويمثل المخاطر المترتبة على رفض القوائم المالية وهي تتضمن خطأ جوهريا .

ب – خطر بيتا (risk Beta) :

ويمثل المخاطر المترتبة على قبول القوائم المالية وهي تتضمن خطأ جوهريا .

ويعتبر الخطر الأول بمثابة خطأ كفاءة حيث ينتج عنة الرفض غير الصحيح ، وما يترتب على ذلك من قيام المدقق باختبارات إضافية أخرى والتوسع في نطاق الفحص والتدقيق حيث سيترتب على هذا الجهد الإضافي وصول المدقق إلى النتائج الصحيحة ولكن بتكلفة اكبر مما يؤثر على كفاءة التدقيق .

ويطلق على الخطر الثاني خطأ الفاعلية حيث ينتج عن القبول غير الصحيح التأثير على فاعلية عملية التدقيق ويعتبر الخطأ من النوع الثاني أكثر خطورة في التدقيق من خطأ النوع الأول حيث يرتبط النوع الثاني بفاعلية التدقيق والهدف منه .

٣/٥ : خطر الأعمال risk Business :

ويعرف هذا النوع من الخطر باحتمال تحمل المدقق أو مكتب التدقيق خسائر نتيجة قيامة بعملية تدقيق معينة حتى ولو كان تقرير التدقيق الموجة للعميل صحيحا ، ومثال ذلك « إعلان العميل إفلاسه بعد انتهاء عملية التدقيق ، ومن ثم فإن احتمال القضايا المرفوعة ضد منشأة التدقيق يكون مرتفعا حتى ولو كانت نوعية التدقيق جيدة ، وقد تكون خسارة الأعمال متمثلة في تحمل المدقق (مكتب التدقيق) تكاليف التقاضي أو الإضرار بسمعته المهنية فضلا عن قيام بعض الجهات كمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أو هيئة الإشراف على البورصات باتخاذ إجراءات عقابية حياله. وعندما يأخذ المدقق مخاطرة الأعمال في الاعتبار عند تخطيط حجم أدلة الإثبات فإن ذلك يتم عن طريق رقابة مخاطر التدقيق المقبول ، ولعل من قبيل القضايا الأولية أن مخاطر التدقيق المقبولة المنخفضة دائما يكون مرغوبا ولكن في بعض الظروف يكون الخطر الأقل مطلوبا نظرا لعوامل مخاطر الأعمال ، وهناك العديد من العوامل المؤثرة على خطر الأعمال وبتالي على مخاطر التدقيق المقبولة ،غير أنه يمكن التركيز هنا على عاملين أساسين هما :

أ – درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية .

ب – احتمال مواجهه العميل مصاعب مالية بعد إصدار تقرير المدقق .

٤/٥ : مخاطر العمل risk Work :

عرفها معيار التدقيق الدولي (٣١٥) بأنها المخاطر التى تنجم عن التغيير أو التطوير في سياسات المنشأة وقد ينشأ التغيير على سبيل المثال من تطوير منتجات جديدة قد تفشل في تسويقها بالرغم من تطوير المنتج بنجاح وقد يترتب على تلك المخاطر نتائج مالية لها أثر على البيانات المالية للمنشأة .

وأعتبر معيار التدقيق الدولي (٣١٥) أن مخاطر العمل أوسع من مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بالرغم

من أنها تشمل الأخيرة مثل مخاطر العمل الناجمة عن عدم الوفاء في الإلتزامات أدت إلى أخطاء جوهرية عند تقييم الذمم المدينة على غير حقيقتها بالقوائم المالية، ومن ثم عدم الإفصاح عنها .

ومن وجهة نظر الباحث هناك نوعا من أنواع المخاطر التي يتعرض لها المدقق وتوثر على تقريره هو:

- المخاطر الشخصية : risk Personal :

هي المخاطر التي قد يتعرض لها المدقق في شخصه كالتهديد أو الإهانة أو المضايقات ....الخ ويترتب على هذا النوع من المخاطر :

– الجانب السلبي : هو أن يضعف المدقق أمام هذه التهديدات والإهانات والمضايقات والرضوخ للأمر الواقع ويكف عن الهدف الذي كان يخطط له ويسعى من أجله ومن ثم لا يستطيع الوصول إلى تحقيق ذلك الهدف مما يؤثر سلبا على نتائج التدقيق وتقرير المدقق .

– الجانب الايجابي : هو أن يزداد المدقق قوة وصلابة أمام تلك التهديدات والإهانات ويضاعف من الجهد والعمل للوصول إلى الهدف الذي كان يسعى من أجله وتأكيد شكوكه واكتشاف الأخطاء الجوهرية ومخاطر التحايل التي قد تصل إلى حد السرقة والاختلاس .

- مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة وأثرها على البيانات والعمليات محل التدقيق :

أشار دليل التدقيق العام إلى العوامل الرئيسية التي تشير إلى وجود المخاطر فيما يلي أهمها :

أ – تحديد الأهداف :

من عوامل الضعف الرئيسية ذات الصلة بتحديد الأهداف ما يلي :

– الإدارة لم تحدد أو تبلغ أهدافها العامة للموظفين .

– ليس لدى الإدارة تخطيط استراتيجي أو خطة إستراتيجية ولم يتم توجيه العناية إلى كفاءة توزيع الموارد .

– الإدارة لم تحدد الأهداف التفصيلية على مستوى النشاط وخاصة الأنشطة التي تحتل أهمية ملحوظة .

ب – تحليل المخاطر :

من عوامل الضعف الرئيسية ذات الصلة بتحليل المخاطر ما يلي :

– لا يتم تحديد مخاطر الأهداف بصورة دقيقة .

– الإدارة لم تحدد المخاطر الناشئة عن المصادر الداخلية بصورة دقيقة .

ج – إدارة التغيير :

من عوامل الضعف الرئيسية ذات الصلة في مجال إدارة التغيير ما يلي :

– آليات غير كافية لتحديد توصيل الأحداث والأنشطة والظروف التي تؤثر على أهداف التشغيل أو على أهداف إعداد البيانات والتقارير المالية .

– عدم تعديل الأنظمة المحاسبية أو أنظمة المعلومات استجابة للظروف المتغيرة .

– غياب الاهتمام بتصميم أنشطة رقابية بديلة استجابة للظروف المتغيرة .

د – برامج الجهة :

فيما يلي العوامل الرئيسية التي تؤثر بصورة ملموسة على برامج الجهة :

– تغيير اللوائح الحكومية والعوامل الاقتصادية والعوامل البيئية .

– الإدارة تواجه ضغوط شديدة للحصول على الدعم الإضافي اللازم للإبقاء على مستويات الخدمة نشطة وفعالة .

– قضايا محاسبية محل خلاف .

– أمور جوهرية محل شك أو أحداث جوهرية طارئة .

–حدوث نمو سريع غير طبيعي في برامج العمل .

– انعدام أو القصور في السياسات والإجراءات والأنظمة اللازمة لقياس الأداء .

– الإدارة تواجه ضغوطا كبيرة لاستعمال أو ترك الموارد المخصصة للسنة الجارية من أجل الحفاظ على مستويات التمويل المستقبلية حتى لا تخفض إعتمادات السنة التالية .

– البرامج الهامة تحمل معها تاريخ إداري غير مقبول والذي

كان له تأثيره السلبي على الأداء .

– البرامج الهامة تحمل معها تاريخ تجارب غير إيجابية لنظم الإدارة المالية والتي تسببت في تجاوزات التكلفة والزمن .

– تدهور الظروف الاقتصادية وخاصة الجهات الأخرى التي تتعامل مع الجهة محل التدقيق .

هـ– العمليات المالية والحسابات الهامة :

فيما يلي العوامل الرئيسية التي تؤثر بصورة جوهرية على العمليات المالية والحسابات الهامة الخاصة بالجهة .

– وجود أنواع جديدة من العمليات المالية.

– أصول من السهل تحويلها إلى نقدية.

– وجود عمليات مالية هامة ترتبط بأطراف خارجية.

– المخزون أو المعدات لها خصائص معينة مثل صغر الحجم أو القيمة المرتفعة أو الطلب الكبير عليها أو سهولة تسويقها أو من السهل تحويلها إلى نقدية.

– عمليات مالية أو حسابات من الصعب تدقيقها تخضع إلى حد كبير للتقدير من جانب الإدارة وعرضه للتزوير أو الفقد أو الاختلاس أو عرضه للمشاكل الخاصة بالحيازة أو تقدير القيمة.

– حسابات تحتاج لعمليات حسابية معقدة أو مبادئ محاسبية محل جدل أو يتم معالجتها تحت قيد الوقت المحدود.

– الحسابات التي تتركز العمليات المالية فيها على تداول مبالغ نقدية كبيرة غير عادية سواء مقبوضات أو مدفوعات أو تحويلات.

– إرسال دفعات ضخمة من المبالغ إلى الخارج.

و – التسويات الهامة :

من المؤشرات التي تؤدي إلى وجود مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة هي استمرار الآليات المؤدية إلى هذه التسويات.

ز – ضعف نظام المتابعة المستمرة لأنشطة الرقابة :

فيما يلي العوامل التي تعد مؤشرا على ضعف نظام المتابعة المستمرة لأنشطة الرقابة :

– اهتمام غير كاف من جهة الإدارة في مراجعة الأداء .

– الإدارة لا تتابع بصورة كافية الأنشطة الجوهرية الخاصة بعمليات خارجية أو مكونات نظم المعلومات.

– أعداد كبيرة من الدفعات تكرر صرفها.

– قصور في متابعة وفحص الحالات غير العادية أو الاستثنائية.

– الإدارة لا تستجيب لتوصيات مدققي الحسابات بشأن تحسين نظم الرقابة الداخلية.

– الإدارة ينقصها الأدوات الفعالة لمتابعة السياسات الخاصة بإعداد وتعديل النظم المحاسبية.

– عدم المقارنة الدورية من جانب الإدارة بين الأرصدة الدفترية للأصول وبين أرصدتها الفعلية.

– الإدارة لا تشجع ولا تهتم باقتراحات العاملين.

–غياب إجراءات المتابعة اللازمة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

– لا توجد آلية فعالة لكشف والتقرير عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.

– الإجراءات التصحيحية بخصوص أوجه القصور لا يحدد لها خريطة زمنية.

– لا يتم إعداد التقارير عن أوجه القصور إلى المسئول المباشر وإلى المستوى الأعلى في التنظيم .

* وأشار أحد المختصين إلى بعض المؤشرات باحتمال حدوث عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة ومنها :

– التحقيق من قبل أحد الأقسام الحكومية أو دفع غرامات و عقوبات .

– دفعات لخدمات غير محددة أو قروض إلى استشاريين أو أطراف ذات علاقة أو موظفين حكوميين .

– عمولات مبيعات و أجور وكلاء والتي تظهر مرتفعة مقارنة لتلك التي تدفع عادة لها من قبل المنشأة أو الجهة القطاعية العائدة لها، أو للخدمات المستلمة فعلاً.

– مشتريات بأسعار أعلى أو أقل كثيرا عن سعر السوق.

– مدفوعات نقدية غير اعتيادية أو مشتريات مسددة بصك

لحامله أو محولة إلى رقم حساب في المصرف.

– معاملات غير اعتيادية مع شركات مسجلة في مناطق معفاة من الضرائب.

– دفعات لبضائع أو خدمات تسدد إلى دولة غير دولة منشأ البضاعة أو الخدمة.

– دفعات بدون مستندات تحويل خارجي أصولية.

– وجود نظام محاسبي لا يستطيع بسبب التصميم أو الخطأ أن يوفر مسار تدقيقي أو أدلة إثبات كافية.

– معاملات غير مصادق عليها أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب.

– تعليقات وسائل الإعلام.

المحور الثاني : الاعتبارات الواجب أن يراعيها المدقق في شأن مخاطر التدقيق :

* تمهيد :

يتعين على المدقق أن يضع في الاعتبار العوامل التالية عند تطبيق منهج العمل على الجهة محل الرقابة (دليل التدقيق العام):

١ – لتنفيذ عملية التدقيق يجب على المدقق ممارسة التقدير المهني وأن يفسر القواعد الإرشادية لدليل التدقيق العام بما يتلاءم مع المواقف التي يتم مواجهتها.

٢ – التطبيق الملائم للتقدير المهني قد يؤدي إلى إجراءات تدقيق إضافية أو أكثر شمولاً عما هو وارد في هذا الدليل ، كما يتعين على المدقق دراسة الحاجة إلى استشارة غيره من المدققين أو المختصين ممن يكون لهم صلة بالمهمة إذا لزم الأمر .

٣ – إن المدققين نادرا ما يكونوا قادرين على الحصول على دليل شامل وقاطع بأن البيانات المالية خالية من المخاطر الجوهرية ولأجل الحد من مخاطر التدقيق لأقل مستوى مقبول ، فقد يقوم المدقق بما يلي :

– أن يضع في الاعتبار الأخطاء الجوهرية المحتملة في البيانات المالية.

– استخدام الاجتهاد والتقدير المهني في تحديد طبيعة ووقت ومدى إجراءات التدقيق الأساسية للحصول على دليل تدقيق كافي وملائم لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا.

ومن أهم الاعتبارات الواجب أن يراعيها المدقق في شأن مخاطر التدقيق وفق دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة وبما يتفق مع معايير التدقيق الدولية وبما يتلاءم مع المواقف التي يتم مواجهتها ما يلي :

1 - تفهم عمل الجهة محل التدقيق :

يجب على المدقق أن يكون لديه تفهما كافيا عن عمل الجهة محل التدقيق الخاص بها، والنشاط الذي تمارسه وأجهزة السلطة التي تخضع للتدقيق، إن هذا التفهم يعد عاملاً ضروريا لتقييم مخاطر التدقيق وتصميم المدخل الكفء والفعال لعملية التدقيق .

2 - تفهم نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها :

– إن تفهم نظام الرقابة الداخلية يعد من الأمور الهامة والجوهرية التي يجب أن يقوم بها المدقق حتى ولو كان المدخل المخطط للتدقيق هو الاعتماد على الإجراءات الأساسية (٦٠٠٦) .

والحد الأدنى للمعلومات التي يجب الإلمام بها عن نظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط جيد لمهمة التدقيق يجب أن تشتمل التعرف على :

– الأنواع المحتملة للأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث.

– العوامل المؤثرة في إحداث مخاطر الأخطاء الجوهرية.

– طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية للتدقيق.

– وينبغي على المدقق الحصول على أدلة الإثبات عن فعالية الرقابة الداخلية وتفهم مكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة بعنصري الوجود والاكتمال وذلك على النحو التالي:

2 /1: تفهم بيئة الرقابة :

يتعين على المدقق التوصل إلى فهم عن بيئة الرقابة حيث أنها تعد الأساس في تشكيل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية لما قد توفره من نظام عام للانضباط.

وهذا ما يتفق مع المعيار الأمريكي رقم (SAS ٧٨) ومعيار

التدقيق الدولي (٣١٥) بشأن فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حيث أشار إلى أهم العناصر التي يجب على المدقق مراعاتها عند فهم وتقييم تصميم بيئة الرقابة الخاصة بالجهة على النحو التالي :

– الإبلاغ والتأكيد على العناصر الجوهرية التي تؤثر على فاعلية التصميم والإدارة ومراقبة عمليات الرقابة .

– الالتزام بالأهلية – إدراك الإدارة لمستويات الأهلية بالنسبة للأعمال الخاصة وكيف يتم ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة المطلوبة .

– المشاركة من قبل هؤلاء المسئولين لدى الحكومة

– الاستقلال عن الإدارة وخبرتهم ومكانتهم ومدى اشتراكهم وتدقيقهم على الأنشطة والمعلومات التي حصلوا عليها ومدى الأسئلة الصعبة التي تنشأ تجاهها والتي يتم متابعتها مع الإدارة وتدخلهم مع المدققين الداخليين والخارجيين .

– فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل – مدخل الإدارة لاتخاذ الإجراءات وإدارة مخاطر العمل واتجاهات الإدارة والإجراءات تجاه عملية إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والوظائف المحاسبية والعاملين .

– الهيكل التنظيمي – إطار العمل الذي تخطط ضمنه أنشطة الجهة لإنجاز أهدافها وتنفيذها ومراقبتها ومراجعتها .

– تحديد السلطة والمسئولية – كيف يتم تحديد السلطة والمسئولية تجاه الأنشطة التشغيلية وكيف يتم تحديد عملية إعداد التقارير عن العلاقات وتسلسل السلطة.

– سياسات الموارد البشرية والممارسات – التوظيف والتوجيه والتدريب والتقييم والاستشارة والترقي والتعويض والإجراءات العلاجية .

2/2 : الاتصالات والمعلومات :

– ينبغي على المدقق الحصول على معرفة كافية بالأساليب والأدوار أو الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة لتوصيل المعلومات بشأن توزيع الأدوار والمهام وحدود المسئوليات وخاصة ما يرتبط منها بأهم القضايا المتعلقة بالبيانات والتقارير المالية وتوفير الأمن للأصول وكذلك الإلتزام بقوانين قواعد تطبيق الموازنة والقوانين الأخرى التي تخضع لها الجهة محل التدقيق (دليل التدقيق العام).

– وينبغي القيام باختبارات الرقابة على نظم المعلومات (تكنولوجيا المعلومات) من قبل اختصاصيو تكنولوجيا المعلومات – ضمن أعضاء فريق التدقيق .

– كما ينبغي على المدقق أن يحيط المسئولين لدى الحكومة أو الإدارة بشكل عملي وعلى مستوى ملائم من المسئولية بنقاط الضعف الجوهرية في تصميم أو تنفيذ عملية الرقابة الملازمة التي علم بها المدقق.

3/2 : تقييم مخاطر الرقابة :

أشار المعيار الأمريكي (SAS ٧٨) إلى أن تقييم المخاطر الرقابية هو عملية تقويم فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة في منع أو اكتشاف التحريفات المهمة في تأكيدات القوائم المالية، وتقييم المخاطر الرقابية يجب أن يتم في إطار تأكيدات القوائم المالية بعد أن يحصل المدقق على الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

وتقييم المخاطر الرقابية يتطلب ما يلي :

١ – تحديد الإجراءات الرقابية الملائمة للحصول على تأكيدات معينة من المحتمل أن تمنع أو تكتشف التحريفات المهمة في تلك التأكيدات.

٢ – أداء اختبارات رقابية لتقويم فعالية هذه الإجراءات وعند تحديد الإجراءات الرقابية الملائمة لتأكيدات محددة في القوائم المالية على المدقق أن يأخذ في الاعتبار عما إذا كانت هذه الإجراءات لها أثر عام على عدة تأكيدات أو أثر محدد على تأكيد معين، وهذا يعتمد على طبيعة مكونات الرقابة الداخلية أو مكون الرقابة الداخلية المعين، فمثلاً : إذا استنتج المدقق أن بيئة الرقابة (إحدى مكونات الرقابة الداخلية) في المنشأة في غاية الفعالية هذا قد يؤثر على قرار المدقق الخاص بإجراءات التدقيق المتعلقة ببعض أرصدة الحسابات أو أنواع المعاملات، على الصعيد الآخر بعض أنشطة الرقابة (إحدى مكونات

الرقابة الداخلية) يكون لها أثر محدد على تأكيد معين ضمن أرصدة الحسابات أو أنواع المعاملات مثل إجراءات جرد الصندوق في نهاية السنة المالية والتي لها علاقة مباشرة بتوكيد الوجود (النقدية) لرصيد حساب الصندوق. والإجراءات الرقابية يمكن أن تكون ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بتأكيد في القوائم المالية، فكلما كانت العلاقة غير مباشرة قلت فعالية هذا الإجراء في تقليل مخاطر الرقابة لذلك التأكيد، فمثلاً: فحص مدير المبيعات لتقرير حركة المبيعات لمراكز توزيع بالمناطق له علاقة غير مباشرة بتأكيد اكتمال إيراد المبيعات، وعليه فإن ذلك الإجراء يكون أقل فعالية في تقليل مخاطر الرقابة، من إجراءات الرقابة ذات العلاقة المباشرة بذلك التأكيد مثل مطابقة مستندات شحن البضاعة بمستندات فواتير البيع .

ويتفق دليل التدقيق العام مع المعيار البريطاني (SAS ٣٠٠) ومعيار التدقيق الدولي (IAS ٣١٥) والمعيار الأمريكي (SAS ٧٨) في تقييم مخاطر الرقابة .

4/2 : أنشطة الرقابة :

يتعين على المدقق التوصل إلى فهم كافي عن أنشطة الرقابة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التوكيد ولتصميم إجراءات تدقيق لاحقة تستجيب إلى المخاطر التي تم تقييمها (معيار التدقيق الدولي ٣١٥ IAS) .

وأنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة اللازمة لتناول المخاطر التى تهدد تحقيق أهداف المنشأة ويمكن تصنيف أنشطة الرقابة إلي ما يلي :

– **مراجعة الأداء :** وتشمل مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة التشغيلية أو المالية، كما تشمل مراجعة الأداء الوظيفي وإجراءات استقصائية وتصحيحية .

– **معالجة المعلومات :** عن طريق إجراء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة لفحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات مثل عناصر رقابة التطبيق وعناصر رقابة تقنية المعلومات، وتستخدم عناصر رقابة التطبيق في معالجة التطبيقات الفردية وفحص الدقة الحسابية للسجلات وعمل موازين المراجعة ومراجعة الحسابات ... الخ ، وعناصر رقابة تقنية المعلومات تستخدم في تطبيقات برامج الحساب الآلي والرقابة عليهـا ... الخ .

– **عناصر الرقابة الفعلية :** وتشمل أنشطة الأمن الفعلي للأصول بما في ذلك وسائل الحماية الكافية مثل مقارنة نتائج النقد وجرد المخزون مع السجلات المحاسبية بقصد منع سرقة الأصول .

– **فصل المهام :** إن تفويض شخص واحد للقيام بأكثر من عمل في وقت واحد (مثل احتفاظ أمين الصندوق بالنقدية وتحرير إيصالات التحصيل والاحتفاظ بكعوب دفاتر التحصيل والتسجيل الدفاتر) قد يؤدى إلى مخاطر التحايل والاختلاس ، لذا يجب فصل المهام لتقليل المخاطر الرقابية .

2 /5 : مراقبة ومتابعة أنشطة الرقابة :

يجب على المدقق مراعاة ما يلي :

– إبلاغ الإدارة العليا للجهة محل التدقيق بالموضوعات الهامة الناتجة عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية .

– منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية ، والتعرف على رؤية الإدارة وتطلعاتها .

– الحصول على فهم شامل لعملية إعداد الموازنة العامة ومراجعة المستندات الخاصة بها ومراحل إعدادها، واختبار الأنشطة الرقابية الموجهة إلى منع أو اكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والقواعد المقيدة لتنفيذ الموازنة.

– التنسيق بين تقييم أنشطة الرقابة على الموازنة وبين تقييم الأنشطة الأخرى المتعلقة بإعداد البيانات والتقارير المالية ورقابة العمليات ورقابة الالتزام بالقوانين واللوائح.

– الاهتمام بالأهداف الرقابية التي يوجه إليها التدقيق لمكونات الميزانية العامة للدولة .

3 - الحصول على أدلة إثبات كافية لتدعيم المستوى

المقدر لمخاطر الرقابة :

عندما يقدر المدقق مخاطر الرقابة عند حد أقل يجب عليه أن يحصل على أدلة إثبات كافية لتدعيم ذلك التقدير، وأن تحديد كفاية أدلة الإثبات يعتمد على الحكم المهني للمدقق .

ويشير معيار التدقيق الدولي (٥٣٠)، بشأن عينة المراجعة بوجوب حصول المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكنه من الوصول إلى النتائج التي يكون على أساسها رأي في القوائم المالية .

ولما كان حجم العمل أصبح كبيرا والتوسع الكبير في نشاط الجهات الخاضعة للرقابة، أصبح التدقيق بنظام العينة هو الأصل والتدقيق الشامل هو الاستثناء.

ويقصد التدقيق بالعينة تطبيق إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق على أقل من ١٠٠% من البنود المكونة لرصيد حساب محدد أو مفردات عملية من العمليات وذلك ليتمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات ذات طبيعة خاصة لهذا الرصيد وقدرته على إبداء الرأي في مدى صدقه.

وينطبق هذا المعيار على كل من أسلوب العينة الإحصائية والحكمية وعند تطبيقها تطبيقً سليما يعطى أدلة إثبات كافية ومناسبة وكلا الأسلوبين يتطلب الخبرة المهنية للمدقق .

- تحديد العينة :

عند تحديد العينة يستخدم المدقق حكمه الشخصي آخذا في الاعتبار ما يلي :

١ – أهداف التدقيق .

٢ – مجتمع العينة المطلوب اختباره .

٣ – درجة الخطر والثقة .

٤ – الخطأ الذي يمكن التغاضي عنه .

٥ – مدى الخطأ المتوقع في مجتمع العينة .

٦ – مدى إمكانية تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات .

- درجة المخاطر والثقة :

تنطوي عملية التدقيق بالعينة إلى ثلاث مخاطر :

١ – مخاطر حتمية (طبيعية) .

٢ – مخاطر الرقابة .

٣ – مخاطر عدم الاكتشاف .

وتظل المخاطر الحتمية (الملازمة) ومخاطر الرقابة قائمة بغض النظر عن إجراءات المراجعة المستخدمة ويجب على المدقق الأخذ في الاعتبار مخاطر عدم الاكتشاف الناتجة عن الشك الملازم لعملية الاعتماد على العينة بالإضافة إلى المخاطر غير المرتبطة بالعينة وتنشأ هذه المخاطر عند استخدام إجراءات غير مناسبة أو الخطأ في تفسير أدلة الإثبات.

4 - التخفيض الإضافي للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة: بعد الحصول الفهم الكافي وتقدير مخاطر الرقابة ربما يرغب المدقق في تخصيص إضافي في مخاطر الرقابة لبعض التأكيدات، في مثل هذه الحالات على المدقق أن يأخذ في الاعتبار إذا كانت أدلة الإثبات الكافية لدعم تخفيض مخاطر الرقابة يمكن أن تكون متوافرة وإذا كان أداء اختبارات الرقابة للحصول على تلك الأدلة سيكون ذا كفاءة.

عند اعتبار الكفاءة ، يتحقق المدقق من أن الجهد الإضافي للحصول على الأدلة لتقليل الحد المقدر لمخاطر الرقابة سيكون أقل من جهد المدقق في إجراء اختبارات التحقق المتعلقة بتأكيد معين، وعندما يستنتج المدقق أنه سيكون هناك عدم كفاءة في الحصول على أدلة إثبات إضافية لتخفيض الحد المقدر لمخاطر الرقابة لبعض التأكيدات ، في هذه الحالة يقوم المدقق باستخدام الحد المقدر لمخاطر الرقابة المبنى على فهم الرقابة الداخلية لتخطيط اختبارات التحقق لتلك التأكيدات التي يقوم المدقق بتأدية اختبارات رقابة إضافية لها يتم تحديد الحد المقدر لمخاطر الرقابة الذي تدعمه تلك الاختبارات وهذا الحد المقدر للمخاطر يستخدم في تحديد الحد المقبول لمخاطر الاكتشاف لتلك التأكيدات ومن ثم في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التحقق الملائمة .

5 - تفهم وتقييم مخاطر العمل المصاحبة لتكنولوجيا

المعلومات :

ينبغي على المدقق مراعاة المخاطر التالية مع برامج الحاسب الآلي:

– هل مستخدمو البرامج يمكنهم الدخول على البيانات السرية التى لا يجب أن تكون متاحة لهم مثل بيانات العاملين ، معلومات عن التكاليف ، قوائم العملاء ، محاضر جلسات الإدارة العليا ، المعلومات الهندسية (الفنية) .

– هل يمكن التلاعب في البيانات بحيث يمكن إفساد أو تدمير قاعدة البيانات .

– هل يمكن إدخال المعلومات الغير مصرح بها في المعالجة .

– هل يمكن إعاقة نظام التشغيل بصورة جسيمة .

وينبغي على المدقق الحصول على تفهم شامل لتدقيق المعلومات عن العمليات المالية من خلال النظام المحاسبي للجهة الخاضعة للتدقيق وذلك لتفهم الرقابة الداخلية ومن ثم تنفيذ مهمة التدقيق تخطيطا وتنفيذا ، وينبغي عليه أيضا النظر في العوامل الكثيرة المؤثرة في تقدير مخاطر الرقابة ، ومن أهم هذه العوامل تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات وعندما تكون مخاطر تكنولوجيا المعلومات عاليه فإنه يجب على المدقق الاستعانة بأخصائي في تكنولوجيا المعلومات يولي اهتمامه بأنشطة الرقابة العامة ويعد ذلك كأحد متطلبات تخطيط مهمة التدقيق .

ويتوجب على جميع أجهزة الرقابة العليا أيا كان حجمها ودرجة التعقيد في نظام تكنولوجيا المعلومات الموجودة لديها اختيار الطرق التي تناسب ظروفها بحيث لا تقوم بتنفيذ بعض مهام التدقيق على أنظمة المعلومات أو تضع تركيزً أقل على البعض الآخر، مع مراعاة النقاط الأساسية التالية :

ا – توثيق ومراجعة إطار العمل الاستراتيجي والذي من خلاله يتم تطوير وإدارة أنظمة تكنولوجيا المعلومات للجهة الخاضعة للرقابة وذلك لحصر استخدامها لها .

٢ – توثيق ومراجعة ضوابط الحاسب الآلي من خلال التطبيقات الرئيسية للحاسب الآلي وذلك للتأكد من توفر وتكامل بيانات الجهة .

٣ – تحديد الاستخدام المحتمل لبرامج التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي وذلك للمساعدة في تحليل والتحقق من معلومات الحاسب الآلي للجهة .

كما أشار معيار التدقيق الدولي (٣٣٠) بشأن إجراء المدقق للمخاطر المقيمة إلى بعض الإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها وهذا ما يتفق مع دليل الدقيق العام في شأن تلك الإجراءات وفيما يلي أهمها :

1 - فهم طبيعة المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بها :

يجب على المدقق الحصول على فهم طبيعة المنشأة وإستراتيجيتها ومخاطر العمل المتعلقة بها التى من الممكن أن تؤدي إلي أخطاء جوهرية في البيانات المالية وبما يكفي لتصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق .

2 - الردود الإجمالية :

يجب على المدقق تحديد الردود الإجمالية بمواجهة خطر البيانات المادية الخاطئة على مستوى البيان المالي بمشاركة عناصر إضافية عند اختبار إجراءات تدقيق إضافية في توقيت مناسب .

3 - إجراءات التدقيق ردا على مخاطر البيان المادي الخاطئ على مستوى التأكيد :

يجب على المدقق تصميم والقيام بالمزيد من إجراءات التدقيق والتي تكون طبيعتها وتوقيتها ومداها ردا على المخاطر المقدرة للبيان المادي الخاطئ على مستوى التأكيد والغرض هو تقديم رابط واضح بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية للمدقق ، وعند تصميم إجراءات تدقيق إضافية، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما يلي :

أ – أهمية الخطر .

ب – احتمال ظهور بيان خاطئ .

ج – خصائص فئة العمليات أو رصيد الحساب، أو الكشف المعنى .

د – طبيعة الرقابات المحددة المستخدمة بواسطة

الجهة وما إذا كانت بالأخص يدوية أو آلية .

هـ – ما إذا كان المدقق يتوقع الحصول على دليل تدقيق لتحديد ما إذا كانت رقابات الجهة فعالة في منع أو التحقق من تصحيح البيان المادي الخاطئ .

4 - طبيعة إجراءات التدقيق ذات أهمية قصوى في الرد على المخاطر المقدرة :

إن تقدير المدقق للمخاطر المحددة على مستوى التأكيد يقدم أساسا للأخذ بعين الاعتبار طريقة التدقيق للتصميم والقيام بالمزيد من إجراءات التدقيق، وفي بعض الحالات، قد يحدد المدقق أنه فقط عن طريق القيام باختبارات الرقابات يمكن للمدقق أن يحقق الرد الفعال على الخطر المقدر للبيان المادي الخاطئ لتأكيد معين، وفي بعض الحالات الأخرى قد يحدد المدقق أنه بالقيام فقط بإجراءات أساسية يكون ملائما لتأكيدات محددة، ولذلك يستثنى المدقق أثر للرقابات من تقدير الخطر المعني، ويرجع ذلك إلي أن إجراءات تقدير خطر المدقق لم يحدد أي رقابات فعالة ذات صلة بالتأكيد لأن اختبار فعالية عمل الرقابات لن تكون مجدية .

وفي حالة الجهات الصغيرة ، قد لا تكون هناك نشاطات رقابية كثيرة يمكن تحديدها بواسطة المدقق ، ولهذا السبب ، فإن إجراءات التدقيق الإضافية للمدقق من المحتمل جدً أن تكون إجراءات أساسية ، وفي مثل هذه الحالات، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان من الممكن عند غياب الرقابات الحصول على دليل تدقيق ملائم وفعال .

5 - تصميم إجراءات تدقيق إضافية :

ينبغي على المدقق توجيه الاهتمام إلى مدى الحاجة إلى إجراءات تدقيق إضافية في حالة اكتشاف عوامل أخرى من مخاطر الاحتيال أو الظروف غير العادية (دليل التدقيق العام ٧٠٠.٣٢) وذلك لأن إجراءات التدقيق الأساسية (اختبارات الرقابة – الاختبارات الأساسية) أدت إلى نتائج خلاف ما كان متوقعا من هذه الاختبارات .

6 - التوقيت :

يمكن للمدقق القيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات قبل أو أثناء أو بعد الفترة التي يغطيها التدقيق والقيام بإجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة يسمح بالتعرف على الموضوعات الهامة التي قد تؤثر على البيانات المالية في نهاية العام والتي قد تؤدي إلى تغيير خطة التدقيق إذا كان ذلك ضروريا.

وعند القيام بإجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة فإنه يتعين على المدقق تقدير احتمال زيادة مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية يمكن أن تحدث في نهاية المدة وتقليل هذا الاحتمال في مخاطر التدقيق عن طريق اختيار إجراءات تدقيق إضافية تغطى الفترة الباقية ويتم اختيار إجراء التدقيق بصورة تسمح بتوفير أساس معقول لتحديد نتائج الدقيق حتى نهاية الفترة

(دليل التدقيق العام) .

7 - النطاق :

يشمل النطاق عدد من إجراءات تدقيق سيتم القيام بها، يحدد بواسطة حكم المدقق بعد الأخذ بعين الاعتبار الأخطاء المادية والخطر المقدر ودرجة التأكد الذي يسعى المدقق للحصول عليها.

مع ضرورة استخدام تقنيات تدقيق ذات دعم باستخدام الحاسب الآلي (S‹CAAT) بهدف الرقابة والتحكم في البيانات المستخلصة من الملفات وقواعد البيانات المعقدة.

8 - اختبارات الرقابة :

يجب على المدقق الحصول على توكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية وعن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية من خلال فحص واختبارات الرقابة .

كما يجب على المدقق اختيار اختبار رقابة أكثر فعالية لتعزيز كفاءة التدقيق.

وفي العادة فإن اختبارات الرقابة تتكون من مزيج من الاستفسار والملاحظة وفحص المستندات كما يمكن تطبيق أساليب التدقيق الأخرى .

9 - الاختبارات الأساسية :

ينبغي تطبيق إجراءات التدقيق الأساسية على جميع عناصر التأكيد الهامة في البنود والحسابات الهامة المؤثرة أو المكونة للبيانات المالية، والهدف الرئيسي أثناء الاختبارات الأساسية هو مدى تعرض أو عدم تعرض كل عنصر من عناصر التأكيد للخطأ الجوهري ولتكوين رأي عن مدى عرض البيانات بصورة عادلة طبقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

وللتحقق مما إذا كان عنصر التأكيد قد تم تعرضه لخطأ جوهري فإنه ينبغي على المدقق الاهتمام بتصميم اختبارات أساسية لاكتشاف أي أخطاء جوهرية كانت مقدرة خلال مرحلة اختبار الرقابة الداخلية بالإضافة إلى استخدام الاختبارات المباشرة بقدر الإمكان لضمان كفاءة تنفيذ هذا الإجراء.

كما ينبغي على المدقق تحديد الحد الأدنى من الثقة والأمان في الاختبارات الأساسية عن كل مستوى من المخاطر المركبة علما بأنه كلما زاد مستوى المخاطر المركبة كلما زادت الحاجة إلى درجة أمان وثقة في الاختبارات الأساسية بمعنى أنه كلما زادت درجة المخاطر كلما كانت الحاجة إلى درجة التوكيد أكبر.

10 - ملائمة العرض والإفصاح :

يجب على المدقق القيام بإجراء تدقيق لتقييم ما إذا كان العرض الإجمالي للبيانات المالية شاملة حالات الإفصاح ذات الصلة هي مطابقة نطاق عمل التقارير المالية المطبقة، ويأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كانت البيانات المالية الفردية مقدمة بطريقة تعكس التصنيف الملائم ووصف لمعلومات مالية .

11 - تقييم كفاءة وملائمة دليل التدقيق المحرز:

يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت التقييمات لمخاطر البيانات المادية الخاطئة عند مستوى التأكيد تظل ملائمة .

ولا يستطيع المدقق الافتراض بأن ظاهرة الاحتيال أو الخطأ هي حدث منفصل، لذلك يأخذ بعين الاعتبار كيف أن التحري عن البيان الخاطئ يؤثر على المخاطر المقدرة للبيان المادي الخاطئ، وقبل ختام التدقيق، يقيم المدقق ما إذا كان خطر التدقيق قد تم تخفيضه إلى مستوى منخفض مقبول وما إذا كانت طبيعة إجراءات التدقيق ومداها وتوقيتها قد تحتاج أن يتم إعادة النظر فيها.

12 - التوثيق :

يجب على المدقق توثيق جميع الردود لمواجهة المخاطر المقدرة للبيان المادي الخاطئ عند مستوى البيان المالي وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تدقيق إضافية وروابط هذه الإجراءات بالمخاطر المقدرة عند مستوى التأكيد ونتائج إجراءات التدقيق، علاوة على ذلك، إذا كان المدقق يخطط لاستخدام دليل عن فعالية عمل الرقابات المحرزة في تدقيقات سابقة، فإنه يجب عليه توثيق النتائج التي توصل إليها بشأن الاعتماد على هذه الرقابات التي تم اختيارها في تدقيق سابق. والطريقة التي توثق فيها هذه الأمور مبنى على الحكم المهني للمدقق .

وأشار معيار التدقيق الدولي (٣٣٠) بشأن إجراء المدقق للمخاطر المقيمة (إعادة صياغة ونافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترة التى تبدأ من ٢٠٠٨/١٢/١٥ وبعد ذلك) إلي بعض إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التالية :

١ – ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها .

٢ – يجب على المدقق دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطار الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح .

٣ – الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا كلما أزداد تقييم المدقق للمخاطر .

٤ – يتعين على المدقق تصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة .

٥ – ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما أزداد إعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين .

٦ – يتعين على المدقق أداء إجراءات تدقيق أخري بالاشتراك مع الاستفسار بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة بما في ذلك كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال الفترة قيد التدقيق وتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة التى سيتم اختبارها تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة ، وإذا كان الحال كذلك ، فإنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة .

٧ – يجب على المدقق إتخاذ إجراءات تدقيق لتقيم فيما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة تتم وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به .

٨ – يتعين على المدقق تقييم كفاية أدلة التدقيق ومدي ملائمتها فيما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطار الجوهرية عند مستوى الإثبات تبقي مناسبة .

٩ – على المدقق أن يستنتج فيما إذ تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة أثناء تشكيلة لرأي معين ، عليه أيضا دارسة جميع أدلة التدقيق ذات الصلة بغض النظر عما إذا كانت تبدو أنها تدعم أو تناقض التأكيدات الواردة في البيانات المالية .

١٠ – ينبغي على المدقق توثيق الاستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطار الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التى يتم أدائها ، وصلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات وتوثيق نتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك الاستنتاجات ، مع مراعاة توثيق البيانات المالية بأنها تتفق أو تتطابق مع السجلات المالية والمحاسبية .

المحور الثالث : أثر مخاطر التدقيق على تقرير المدقق :

أشار دليل التدقيق العام (ضمن مرحلة التقارير) إلى أثر مخاطر التدقيق على تقرير المدقق نوردها على النحو التالي:

1 - أثر الأخطاء وتقييمها على تقرير المدقق :

١/١ : قد يكتشف المدقق بيانات خاطئة أثناء الاختبارات الأساسية أو الإجراءات الأخرى، وينبغي تقييم هذه الأخطاء من الناحية الكمية والكيفية (النوعية)، واستنادا إلى هذا التقييم فإنه ينبغي على المدقق تحديد أثر ذلك على التقرير الذي ينبغي إصداره بشأن البيانات المالية، وبالإضافة إلى ذلك فإن المدقق بحاجة إلى النظر في هذه الأخطاء من حيث :

– ما إذا كانت هذه الأخطاء تعد مؤشرا عن ضعف في الرقابة لم يتم تحديده من قبل، وما إذا كان تقييم الرقابة مازال مناسبا، وما إذا كان تصنيف عناصر ضعف في الرقابة يعد مناسبا لغرض إعداد التقرير.

– ما إذا كانت الأخطاء لها تأثير جوهري على الجوانب المتعلقة بالموارد والاستخدامات ومدى الإلتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بتنفيذ الموازنة .

– ما إذا كانت الأخطاء يمكن أن تؤثر على النتائج الخاصة بمدى التزام الجهة محل التدقيق بالقوانين واللوائح .

– ما إذا كانت النتائج التراكمية لإجراءات التدقيق والملاحظات الأخرى يمكن أن تغير من مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال الذي تم اكتشافه أثناء التدقيق.

٢/١ : ينبغي على المدقق النظر في العوامل غير الكمية (النوعية) العديدة عند تحديد أثر البيانات الخاطئة التي لم يتم تسويتها على تقرير التدقيق حتى ولو كانت هذه الأخطاء (النوعية) خاصة ببنود ذات قيم مالية ضئيلة، وربما يلجأ المدقق بسبب ذلك إلى تعديل أو تقييد التقرير عن البيانات المالية .

٣/١ : إذا اكتشف المدقق أثناء تدقيق الفترة الحالية أخطاء ناشئة عن فترة سابقة ولكن لم يتم اكتشافها سابقا، فينبغي عليه تحديد ما إذا كان الخطأ جوهري بالنسبة للبيانات المالية للفترة السابقة أو الحالية وإذا اعتبر الخطأ جوهري، فعلى المدقق تحديد تأثير ذلك على

بيانات الفترة الحالية .

٤/١ : لتقييم التأثيرات المتراكمة للأخطاء على البيانات المالية فإنه ينبغي على المدقق تجميع التسويات اللازمة لتصحيح جميع الأخطاء المؤكدة والمرجحة وذلك في ملخص (جدول) فروق التدقيق، وهذا الجدول ينبغي أن يتضمن أية بيانات خاطئة قامت الجهة الخاضعة للتدقيق بتصحيحها أثناء التدقيق .

٥/١ : إن البيانات المالية عادة ما تتضمن تقديرات عديدة تقوم بها الإدارة مثل قابلية استرداد الأصول (مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها) والالتزامات الخاصة بضمانات القروض ، وإذا وقع المبلغ المسجل خارج نطاق المبالغ التي يراها المدقق معقولة فإن الفرق بين المبلغ المسجل وأقرب تقدير معقول حدده المدقق ينبغي اعتباره كأخطاء مرجحة يجب تضمينها في ملخص فروق التدقيق ومناقشة الفرق مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق.

٦/١ : إذا أحجمت إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق عن تسجيل التسويات الخاصة بأية أخطاء فإنه ينبغي على المدقق النظر في التأثيرات المحتملة لهذه الأخطاء على تقرير التدقيق من الناحية الرقمية والنوعية، وإذا كانت الأخطاء المرجحة التي لم يتم تسويتها كانت جوهرية فإنه ينبغي على المدقق تعديل رأيه عن البيانات المالية، وتعتبر البيانات الخاطئة فردية أو في مجموعها جوهرية إذا كان من المحتمل في ضوء الظروف المحيطة أن حكم الشخص العادي الذي يعتمد على المعلومات سوف يتغير أو يتأثر من جراء تصحيح البنود .

2 - عدم الاتساق Inconsistences:

إذا كان من رأي المدقق أن المعلومات الأخرى لا تتعارض مع المعلومات المالية ولكنها بالرغم من ذلك تبدو وكأنها تتضمن أخطاء جوهرية فعلية مناقشة الموضوع مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق والنظر في كفاءة الحكم بشأن مدى صلاحية المعلومات الأخرى وردود الإدارة على استفسارات فريق الديوان .

وإذا رأى المدقق أن مراجعة البيانات الأخرى ضرورية وأن إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق ترفض القيام بالمراجعة فإنه يجب على المدقق أن يضمن تقريره فقرة توضيحية تصف « الامتناع » .

ومن وجهة نظر الباحث هناك آثار أخرى لمخاطر التدقيق على تقرير الرقابة فيما يلي أهمها :

– إبراز نقاط الضعف والقوة في التقرير والعمل على تنمية مواطن الضعف بالتدريب والتطوير المستمر .

– متابعة تنفيذ وتطوير التخطيط الاستراتيجي للتدقيق للسنة المالية التالية أو عن الفترة المقبلة .

– الحكم على كفاءة المدقق المهنية وتقييمه من خلال التقرير وما يتضمنه من ملاحظات جوهرية تمت تسويتها مع الجهة أسفرت عن توفير مبالغ على الخزانة العامة أو ملاحظات لم يتم تسويتها ذات أثر مالي تحتاج لمتابعة مع الجهة .

أهم النتائج :

أسفرت نتيجة الدراسة عن ما يلي :

١ – تأكيد فرضيات البحث التالية :

١/١: عدم تفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق وبيئة العمل يؤدى إلى مخاطر محتملة تتمثل في الوصول إلى نتائج وتوصيات لا تتسم بالفاعلية والكفاءة .

٢/١: عدم التثبت من فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى مخاطر تتمثل في عدم الوقوف على نسبة العينة المفترضة للتدقيق .

٣/١ :نفوذ بعض المسئولين وسلطاتهم قد يؤثر على إبطال مفعول الرقابة الداخلية ومن ثم التأثير على حيادية التقارير الرقابية ومصداقيتها بسبب عدم تعاونهم مع الديوان بالشكل المطلوب .

حيث أثبتت الدراسة أن نسب التأكيد تتراوح مابين (٩١,٨% ، ٩٨%) من حجم العينة)

٢ – تأكيد بعض الصعوبات التي يواجهها المدقق وتؤدي إلى مخاطر الرقابة ومنها :

١/٢: ضعف وقصور إجراءات الرقابة الداخلية .

٢/٢: الأخطار الجوهرية (مخاطر الرقابة) التي لا يتم اكتشافها عن طريق الرقابة الداخلية أو التدقيق الداخلي لا يمكن أن تتم إلا بمعرفة شخص أو عدة أشخاص ذو خبرة

طويلة ، وهذا ما أكده الباحث في تعريفه لمخاطر الرقابة .

٣/٢: عدم الرد أو المماطلة والتسويف في الرد على الاستفسارات وطلبات مدقق الديوان يعوق عمله ويؤثر على تقريره .

٤/٢: عدم توافر البيئة المناسبة والمناخ المناسب للعمل مما يؤدى إلى إعاقة العمل المنوط بالرقابة .

٥/٢: المخاطر الشخصية التي يتعرض لها المدقق وتأثيرها على تقرير الرقابة .

التوصيات :

على ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدارسة ولتقليل مخاطر الرقابة بالجهات والحد منها يجب الأخذ بالتوصيات التالية :

١ – على المدقق تفهم طبيعة عمل الجهة وبيئتها ، وتفهم نظام الرقابة الداخلية ، والتثبت من فاعليته .

٢ – الاهتمام بإجراءات ونظم الرقابة الداخلية وتطويرها من آن لأخر لضمان عدم اختراقها من قبل أصحاب النفوذ والمصالح الشخصية .

٣ – تذليل صعوبات تطبيق دليل التدقيق العام بمنح دورات تدريبية متخصصة وتشكيل فرق عمل لتطبيقه بالجهات الخاضعة للرقابة وكيفية التعامل معه .

٤ – تطبيق معايير التدقيق الدولية ومراعاة كل ما هو جديد منها على الأخص معيار التدقيق الدولي (٣٣٠) بشأن إجراء المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بعد إعادة صياغته على أن يكون نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ من ٢٠٠٨/١٢/١٥ وبعد ذلك .

٥ – وجوب إصدار تشريع يلزم الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بدليل التدقيق العام لتفعيله .

٦ – إصدار أدلة معايير رقابية ملزمة للجهات الخاضعة للرقابة على غرار « معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية « الصادر عن الهيئة العربية السعودية للمحاسبين القانونيين بالقرار رقم ٤/٢/١١ بتاريخ ٦/٧/٢٠٠٠ .

المراجع :

– الإتحاد الدولي للمحاسبين ، « المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة « ، ٢٠٠٧ .

– طارق عبد العال حماد ، « إدارة المخاطر « ، الدار الجامعية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .

– منير إبراهيم هندي ، « إدارة المخاطر باستخدام التوثيق والمشتقات » ، المعارف ، الإسكندرية ، ٢٠٠٦ .

– محمد إبراهيم أشكناني ، « برنامج إعداد وكتابة البحوث العلمية « ، ديوان المحاسبة الكويت ، ٢٠٠٧ .

– لجنة معايير المراجعة ، « معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية « ، المملكة العربية السعودية ٢٠٠٠ .

– د . طارق عبد العال حماد « المشتقات المالية – المفاهيم – إدارة المخاطر – المحاسبة » ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ٢٠٠١ .

– د . أيمن الغباري ، « البرنامج التدريبي – معايير المراجعة الدولية – الجزء الأول » ديوان المحاسبة – دولة الكويت ٢٠٠٦ .

– هدي الميلم « تنامي محتويات الرقابة في ظل بيئة نظم المعلومات » مجلة الطليعة ، العدد ١٧١٦ .

– معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية الصادر عن الهيئة العربية السعودية للمحاسبين القانونيين بالقرار رقم ٤/٢/١١ بتاريخ ٦/٧/٢٠٠٠ .

– إدارة المكتب الفني بقطاع الوزارات « الإرشادات العملية في إعداد الدراسات والبحوث ، ديسمبر ٢٠٠٦ .

– دليل الدقيق العام ، ديوان المحاسبة ، دولة الكويت يونيو ٢٠٠٥ .

– القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ وتعديلاته بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت .

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليـات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

المُراجعين المحفاسبين

معاً نحو الريادة

2025