



c.o.f.c

دور اختبارات أدوات الرقابة

للاستجابة لمخاطر التّحرّيفات الجوهرية
(بحث تطبيقيّ)

The role of tests of control tools in response to the risks of material
misstatements

(Applied Research)

إعداد المفتشة

لانا عبد الرحيم الحريستاني

٢٠٢٠

الجهاز المركزي للرقابة المالية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

General Framework and literature Reviews

المقدمة:

اهتمت في الآونة الاخيرة كثير من الدراسات بموضوع خطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال والخطأ لما تسببه من خسائر مالية كبيرة، وأصبح إعداد التقارير المالية التي تحتوي على أنشطة احتيالية بواسطة منشآت الأعمال أمراً جديراً باهتمام المجتمع والاقتصاد، ومحل اهتمام متزايد من قبل مهنة المحاسبة والتدقيق والمجتمع بشكل عام؛ ف جاء النهج القائم على المخاطر لإجراء عمليات التدقيق، حيث يُعنى هذا المدخل بتحقيق أقصى كفاءة وفعالية وثقة عالية بأن الأخطاء الجوهرية سوف يتم اكتشافها ويستند على تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية لمساعدة المدققين في تحديد طبيعة (Nature) ومدى (Extent) وتوقيت (Timing) إجراءات المراجعة الضرورية لجمع أدلة الإثبات حول عدالة القوائم المالية للكيان محل التدقيق.

وقد ألقى معيار التدقيق الدولي (ISA₃₃₀) على المدقق مسؤولية تصميم وتطبيق الإجراءات المناسبة للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية المقدرة، وتتضمن اختبارات الأساس واختبارات أدوات الرقابة (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣٣٠: Par.٤).

ونظراً للدور الذي تلعبه المصارف اقتصادياً وما تتعرض له من أشكال مخاطر مرتبطة بأنشطتها وخدماتها، فقد أتى هذا البحث على بيان دور اختبارات أدوات الرقابة للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي.

الجهاز المركزي للرقابة المالية

١ - أهمية البحث:

يعد موضوع البحث من المواضيع المهمة في مهنة المحاسبة والتدقيق من أجل الارتقاء بعملية التدقيق الخارجي ومنع إصدار رأي غير معدّل في ظل وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية، وتم التوجه إلى اختيار موضوع البحث إلى عدة أسباب وهي:

- ١- وفاءً لمسؤولية المدقق في تقديم رأي فني محايد فيما يتعلق بعدالة وصدق القوائم المالية.
 - ٢- رغبة الباحثة في دراسة الموضوع واكتساب معارف جديدة لتخفيض المخاطر المقدّرة للتحريفات الجوهرية خلال عملية التدقيق، والرغبة في خدمة التخصص ومجال العمل.
 - ٣- اعتبار خطر التحريفات الجوهرية من الموضوعات التي تأتي على قائمة أولويات البحث العلمي وخاصة بعد تزايد حالات الفشل والإفلاس للعديد من الشركات الكبرى على المستوى العالمي وبالتالي وجود حاجة إلى تعزيز المساحة المعرفية بمفهوم خطر التحريفات الجوهرية ووسائل التحكم به.
 - ٤- التعرف على الاعتبارات التي ينظر إليها المدقق في إجراءات نظام الرقابة الداخلية المطبقة لدى الكيان محل التدقيق، للاستفادة منها بما يخدم إصدار رأي مهني سليم حول التحريفات المحتملة.
- ## ٢ - مشكلة البحث :

تعتبر اختبارات أدوات الرقابة إجراء تدقيقي لاختبار فعالية أدوات الرقابة التي يستخدمها الكيان محل التدقيق لمنع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية، إلا أنه ليس من اجماع مهني كافٍ يبين دور اختبارات أدوات الرقابة في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية.

من خلال ما سبق تبرز إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما دور اختبارات أدوات الرقابة للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

أ- لماذا أوجب معايير التدقيق على المدقق القيام باختبارات أدوات الرقابة؟

ب - هل يؤدي تطبيق اختبارات أدوات الرقابة إلى استجابة فعالة وكافية للتحريفات الجوهرية المقدّرة؟

ج - ما العلاقة بين اختبارات أدوات الرقابة و (طبيعة، ومدى، وتوقيت) إجراءات المراجعة الإضافية للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية؟

٣ - أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام المرجو من هذا البحث في:

التعرف على دور اختبارات أدوات الرقابة في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية

وذلك من خلال:

أ - التعرف على سبب وجوب قيام المدقق بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة.

ب- التعرف على المساهمة التي تحققها اختبارات أدوات الرقابة في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية.

ج - التعرف على العلاقة بين اختبارات أدوات الرقابة وطبيعة ومدى وتوقيت اختبارات التدقيق الإضافية للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية.

٤- حدود البحث:

تتمثل حدود البحث بما يأتي:

١- الحدود المكانية: وقع اختيار الباحثة على الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي (X)، من خلال التطبيق على دورة الإيرادات فقط بهدف عدم إطالة البحث.

٢- الحدود الزمانية: تجسد الوقت المستغرق في إعداد البحث والمجمل في سبعة شهور، بدءاً من شهر تشرين الثاني لعام ٢٠١٩ وانتهاءً في شهر حزيران لعام ٢٠٢٠.

٣- الحدود البشرية: وشملت مدرء المديريات لكيان البحث ومدرء الفروع المصرف ورؤساء الأقسام.

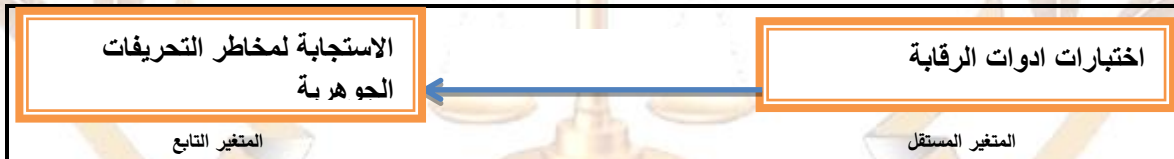
٥- متغيرات البحث:

إن متغيرات البحث هي على الشكل التالي:

١- المتغير المستقل: يتمثل المتغير المستقل باختبارات أدوات الرقابة حيث تم تحديدها بأنها إجراء مراجعة مصمّم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.

٢- المتغير التابع: الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ والغش.

الشكل (١): نموذج الدراسة



*المصدر: إعداد الباحثة استناداً إلى الإطار النظري

٦- منهجية البحث:

اعتمدت الباحثة في سبيل تحقيق أهداف البحث على المنهج الوصفي التحليلي حيث يقدم صورة واضحة عن متغيرات البحث، ووصف إجراءات الرقابة التي نفذت عليها الاختبارات المطلوبة بعد أن تم جمعها بالأدوات التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، ومن ثم تحليل النتائج.

٧- مجتمع الدراسة وعينتها:

حددت الباحثة مجتمع البحث بالبيانات والقوائم المالية للجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي (X) المعدّة بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٣١، وتم اختيار عينة البحث بالحسابات والمعاملات المرتبطة بدورة الإيرادات، كما استهدفت الباحثة زيارتها الميدانية للمركز الرئيسي للجهة وفروعها.

٨- مصادر جمع البيانات وأدوات الدراسة المستخدمة:

تم جمع إجراءات نظام الرقابة الداخلية على معاملات وحسابات دورة الإيرادات من خلال الاستفسارات وأدلة العمل والنظام الداخلي للجهة، وتم توثيقها باستخدام خرائط التدفق والتقارير الوصفية، ومن ثم اختبارها من خلال ملاحظة الأنشطة والعمليات، والاستفسارات، إضافة إلى فحص وثائق عدد من العمليات وإعادة الاداء.

وسوف يعرض في الفصل التالي نظرة عامّة على مفهوم الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية بهدف الحصول على أدلة التدقيق، من خلال التعرف على إجراءات المراجعة بما فيها اختبارات أدوات الرقابة.

الجهاز المركزي للرقابة المالية

الفصل الثاني

الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية (اختبارات أدوات الرقابة)

Respond to the risks of material misstatements

(Tests of control tools)

تمهيد:

إن الاعتراف بأن تقييم المخاطر يقع في صميم عملية التدقيق مطلوب من أجل الحصول على فهم للمخاطر الرئيسية المتعلقة بالبيانات المالية، فهو يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ المقدرة للتحريفات الجوهرية، ومن بين هذه الإجراءات للاستجابة للمخاطر المقدرة هو تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وهو من الأهمية بمكان بالنسبة لكل من المعيارين (ISA₃₁₀) و (ISA₃₃₀)، حيث يُطلب من المدقق وفق المعيار (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣١٥ Par.٥٤A) الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، ومن ثم تقييم تلك السيطرة سواء كانت موثوقة أم لا. وأردف المعيار ISA₃₁₀ أنه إذا تضمّن تقييم المدقق لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، أو إذا كانت إجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على مستوى الإقرارات فيجب إجراء اختبارات أدوات الرقابة (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣٣٠: Par.٨).

ومن هنا يهدف هذا الفصل إلى تقديم نظرة عامة على التحريفات الجوهرية في البيانات المالية ومخاطرها بما في ذلك ماهيتها، وأنواعها، والتعرف على مفهوم وغرض استجابات المدقق، وسوف تختصر الدراسة على دور اختبارات أدوات الرقابة الداخلية كونها تمثل واحد من الإجراءات التي أتت المعايير على وجوب القيام بها من خلال عرض مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته، من خلال ما تطرقت إليه أدبيات التدقيق في هذا المجال وكذلك إرشادات معايير التدقيق من خلال المبحثين الآتيين:

-المبحث الأول: الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية.

-المبحث الثاني: اختبارات أدوات الرقابة.

المبحث الأول : الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية

First topic: Responding to the risks of material misstatements

أولاً: مفهوم التحريفات الجوهرية، ومخاطرها:

١- التحريفات الجوهرية:

يعتبر النظر في التحريفات الجوهرية وتقديرها جزءاً لا يتجزأ من عملية التدقيق. فتعرّف التحريفات الجوهرية بأنها هي القيام بتضليل البيانات المالية بشكل جوهري قبل البدء في عملية تدقيق الحسابات وقد تكون مقصودة وتدعى الاحتيال أو غير مقصودة وتدعى خطأ (Arens et al., ٢٠١٤, p٣٢٠).

٢- مخاطر التحريفات الجوهرية:

تُطلق معايير التدقيق الدولية على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معاً بما يعرف بـ" مخاطر التحريفات الجوهرية (Risks of Material Misstatements- RMM) وتعتبرهما مخاطر خاصة بالمنشأة محل التدقيق (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٢٠٠: Par.A٣٧).

ثانياً: مفهوم استجابات المدقق والغرض منها:

إن عملية تقييم المخاطر لا تشكل سوى البداية والتي على أساسها يحدد المدقق الخارجي أفضل السبل لمعالجة تلك المخاطر للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت هناك أي أخطاء جوهرية بسبب خطأ أو احتيال.

١- مفهوم استجابات المدقق:

قدم (الهواري، وآخرون، ١٩٩٥، ص.٢٢) تعريفاً لاستجابات المدقق بأنها تصرفات معينة يتعين القيام بها عند تنفيذ نشاط معين تختلف من بند إلى آخر من بنود القوائم المالية في شكل خطوات للوصول إلى أهداف التدقيق.

٢- الغرض من الاستجابات:

جاء بمعيار التدقيق الدولي رقم (٣) (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣٣٠,Par.٣) أن هدف المدقق هو الحصول على أدلة تدقيق مناسبة كافية فيما يتعلق بالمخاطر المقدرة للأخطاء المادية، من خلال التصميم وتنفيذ الاستجابات المناسبة لتلك المخاطر، بينما إذا تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية، أو أشارت الدلائل إلى وجود تحريف جوهري، فيجب إصدار رأي تدقيقي معدّل (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣٣٠,Par.A.٤٢).

١- إجراءات تقدير الخطر ما يلي: (أ) الاستفسارات من الإدارة وأفراد نشاط التدقيق الداخلي المناسبين (إن كانت الوظيفة موجودة)، ومن آخرين داخل المنشأة، والذين هم بحسب حكم المدقق قد تكون لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب غش أو خطأ؛ (ب) الإجراءات التحليلية؛ (ج) الملاحظة والنقصي (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣١٥: Par.٦).

ثالثاً: مستويات الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية:

بعد الانتهاء من إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يتوجب على المدقق تصميم إجراءات المراجعة الملائمة لكل من العمليات وأرصدة الحسابات للحصول على أدلة تدقيق مناسبة، حيث تُبنى استراتيجية المدقق في الاستجابة للمخاطر المُقدَّرة على مستويين وفق ذات المستويات التي تم تقييم الخطر عندها.

١- مستوى القوائم المالية:

قدم معيار التدقيق الدولي (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣٣٠,Part.A١-A٣) إرشادات حول طبيعة تلك الردود الشاملة التالية التي يمكن استخدامها من قبل مدققي الحسابات من أجل معالجة المخاطر المُقدَّرة للتحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية من خلال:

أ- التأكيد لفريق التدقيق على ضرورة الحفاظ على الشكوك المهنية.

ب- تعيين المزيد من الموظفين ذوي الخبرة، أو ذوي المهارات الخاصة.

ج - دمج عناصر إضافية من عدم القدرة على التنبؤ في اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي يتعين القيام بها أو زيارة المواقع أو إجراء اختبارات معينة غير معلنة أو على أساس مفاجئ.

د - إجراء تغييرات عامة على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة .

٢- مستوى الإقرارات^٢:

تتسم المخاطر عند مستوى الإقرارات بأنها تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، ويجب أخذها في الحسبان، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وتصنف الإقرارات كالتالي (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣١٥,Par.A١٢٦):

^٢ الإقرارات Assertion: إفادات من الإدارة (على نحو صريح، أو ضمني) والمُضمنة في القوائم المالية، المستخدمة من قبل المراجع، للوقوف على الأنواع المختلفة من التحريفات المحتملة، التي يمكن أن تحدث (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣١٥,Par.٤) وقد وردت ترجمتها في بعض المدقق تحت أسماء عدّة منها: التأكيدات، الإثباتات، الإقرارات، واعتمدت الباحثة الترجمة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الواردة باسم (الإقرارات).

(١) - الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات:

الجدول رقم (١) الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات

الرقم	الإقرارات	الوصف
١	الحدوث: (Occurrence)	جميع المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الكشف عنها ، وهذه المعاملات والأحداث تتعلق بكيان التدقيق،
٢	الاكتمال: (Completeness)	تم تسجيل جميع المعاملات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها، وأدرجت جميع الإفصاحات ذات الصلة التي كان ينبغي إدراجها في البيانات المالية.
٣	الدقة: (Accuracy)	تم تسجيل المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة بشكل مناسب، وأن الأرقام والتفسيرات ليست مخطئة.
٤	التبويب: (Classification)	تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات المناسبة، على سبيل المثال، لم يتم ترحيل لمعاملة شراء المواد الخام للإصلاح والصيانة.
٥	التوقيت: (Timing)	تسجيل آخر البضائع المستلمة والمرسلة عند جرد المخزون وتتبع فواتير الشراء والمبيعات لضمان تسجيل البضائع المستلمة قبل نهاية السنة في المشتريات ضمن نهاية السنة وتسجيل البضائع المرسله ضمن المبيعات.
٦	الترحيل والتلخيص: (Posting and Summarization)	يتم تجميع المعاملات والأحداث بشكل مناسب أو مفصل ووصفها بوضوح، والإفصاحات ذات الصلة وثيقة الصلة بالموضوع ويمكن فهمها في سياق متطلبات إطار التقارير المالية المطبق.

*المصدر (الانتوساي، ٢٠١٩) و(ISA.٣١٥،٢٠١٨)

(٢) - الإقرارات المتعلقة بأرصدة الحسابات:

الجدول رقم (٢) الإقرارات المتعلقة بأرصدة الحسابات

الرقم	الإقرارات	الوصف
١	الوجود (Existence)	يرتبط هذا الإقرار ارتباطاً وثيقاً بتأكيد حدوث المعاملات، الأصول والالتزامات الموجودة بتاريخ الميزانية.
٢	الحقوق والالتزامات (Rights and obligations)	الأصول مملوكة أو تسيطر عليها المنشأة والمطالب هي التزامات على المنشأة، تعني أن الكيان له سند قانوني أو يتحكم في حقوق أحد الموجودات أو لديه التزام بالسداد.
٣	الاكتمال (Completeness)	تم تسجيل جميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية التي كان ينبغي تسجيلها، وأدرجت جميع الإفصاحات ذات الصلة التي كان ينبغي إدراجها في البيانات المالية، أي لا يوجد سهو والأصول والخصوم التي ينبغي تسجيلها والإفصاح عنها. بمعنى آخر، لم يكن هناك أي بخس في قيمة الأصول أو الخصوم.
٤	الدقة والتقييم والتخصيص (Accuracy, Valuation and Allocation)	تم إدراج الموجودات والمطلوبات وخصص الملكية في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة وتم تسجيل أي تعديلات ناتجة عن التقييم أو التخصيص كما تم قياس الإفصاحات ذات الصلة ووصفها بشكل مناسب.

٥	التصنيف (Classification)	تم تسجيل الأصول والخصوم وحقوق الملكية في الحسابات المناسبة.
٦	العرض (Presentation)	يتم تجميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية بشكل مناسب، والإفصاحات ذات الصلة، بصلة وثيقة وفق مفهومها في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وهذا يعني أن أوصاف وكشوف الأصول والخصوم وثيقة الصلة وسهلة الفهم، وتطبق النقاط المذكورة أعلاه فيما يتعلق بتجميع المعاملات وتصنيفها أيضاً على الأصول والخصوم وحقوق الملكية.

*المصدر: (الانتوساي، ٢٠١٩) و(ISA.٣١٥،٢٠١٨).

ومن الجدير ذكره أن المعيار ISA٣٣ يقدم إرشاداً بشأن أن يصمم وينفذ المدقق إجراءات أساس لكل فئة جوهرية من المعاملات، وكل حساب وإفصاح بصرف النظر عن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري، ويعكس هذا المتطلب حقائق أن: (أ) تقدير المدقق للخطر هو أمر حكمي، ومن ثم قد لا يمكنه تحديد جميع مخاطر التحريف الجوهري، (ب) وجود محددات للرقابة الداخلية بما في ذلك تجاوز الإدارة لها (IFAC, ٢٠١٨, ISA No.٣٣٠, Par.A٤٢).

وسيتم التطرق إلى جانب اختبارات أدوات الرقابة فقط من خلال المبحث القادم بهدف البقاء في موضعي موضوع البحوث المقدم.

الجهاز المركزي للرقابة المالية

المبحث الثاني : اختبارات أدوات الرقابة

Tests of control tools

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها:

١- مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تتنوع مفاهيم الرقابة الداخلية من قبل الجهات المختلفة، فيعرّفها معيار التدقيق الدولي رقم (٤، P.٣١٥، ISANo. ٢٠١٨، IFAC) بأنها آلية يصممها وينفذها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وموظفون آخرون، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بموثوقية التقرير المالي، وكفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح.

٢- مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تعريف المكونات الرئيسية في أي نظام بمجموعة القواعد التي ينبغي توافرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال، وكذلك هناك مجموعة من القواعد الأساسية التي يمكن أن تعتبر مكونات أساسية يُبنى عليها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، وتتمثل هذه المكونات بما يلي (٦، P.٢٠١٣، COSO):

الجدول رقم (٣) عناصر نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها الفرعية

العناصر	وصف العنصر	المكونات الفرعية
بيئة الرقابة The Control Environment	قاعدة الرقابة الداخلية التي توفر الانضباط والهيكل والنظام وتشمل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة، ومهام الرقابة والإدارة وتحدد الاتجاه العام للمنظمة الذي يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة.	مكونات فرعية لبيئة الرقابة: - الأمانة والقيم الأخلاقية - مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. - فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل. - الهيكل التنظيمي. - تخصيص السلطة والمسؤولية. - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقييم المخاطر Risk Assessment	ويشترط لتقييم المخاطر وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في المنشأة وتحدد الأهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير مع الوضوح الكافي لكي يتم تحديد وتحليل المخاطر لهذه الأهداف ويتطلب تقييم المخاطر من الإدارة النظر في تأثير التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية والداخلية.	واجبات الإدارة التي يجب مراعاتها: - الوجود أو الحدث - الاكتمال - التقييم أو التوزيع - الحقوق والالتزامات - العرض والإفصاح
المعلومات والتوصيل Information	يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات يعتمد عليها وبشكل يغطي كامل نشاطات	يجب تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية:

<ul style="list-style-type: none"> - الوجود - الاكتمال - الدقة - التوثيق - التوقيت - الترحيل والتلخيص 	<p>الوحدة الاقتصادية وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملها ومسؤولياتهم ضمن النظام وأن الاتصال الفعال يجب أن يكون مفتوح بكافة الاتجاهات وأن يسري من خلال المنشأة عبر مكوناتها وهيكلها، وأن تتوفر للعاملين وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة إلى المستويات الأعلى وأن يكون هناك اتصال مفتوح مع الأطراف الخارجية فعندما تتعرض أهداف المنشأة للخطر فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الإجراء اللازم وفي الوقت المناسب.</p>	Communication
<p>فئات أنشطة الرقابة:</p> <ul style="list-style-type: none"> -الفصل الملائم بين الواجبات -الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة -السجلات والمستندات الملائمة -الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر -الفحص المستقل للأداء 	<p>تمثل السياسات والإجراءات التي تضعها المؤسسة وتساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، يتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع المستويات في المنشأة، وفي مراحل مختلفة داخل العمليات والبيئة التكنولوجية، ويمكن أن تكون وقائية أو استكشافية ويمكن أن تشمل أنشطة يدوية أو آلية.</p>	<p>أنشطة الرقابة Control Activities</p>
<ul style="list-style-type: none"> -وجود مديرية التدقيق الداخلي المستقلة -استخدام المعلومات المستقاة من اتصالات من أطراف خارجية. -متابعة الإدارة لأدوات الرقابة، تتضمن الأخذ في الحسبان ما إذا كانت تعمل على النحو المنشود. 	<p>تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة.</p>	<p>المراقبة Monitoring</p>

*المصدر (ISA No. 330, Appendix 1, IFAC, 2018), (COSO, 2013, P. 6)

ثانياً: مفهوم اختبارات أدوات الرقابة:

١ - تعريف اختبارات أدوات الرقابة وأهدافها:

جاء في قسم التعريفات الواردة في المعيار (ISA No. 330, Par. 4, IFAC, 2018) بان

اختبار أدوات الرقابة هو إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.

٢- أدوات الرقابة الداخلية:

بين المعيار (ISA ٣١٥) أن أدوات الرقابة هي الأنشطة الفعلية للرقابة وهي كالتالي:
٥ الحماية المادية للأصول، بما في ذلك الضمانات الكافية، مثل الوسائل الأمنية على الوصول إلى الأصول والسجلات.

٥ الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة: وقد أوضح (نور الدين، ٢٠١٥، ص: ١٠٦) أنها تتعلق بإقرار كل عملية بصورة مناسبة، مثال الترخيص الملائم للعمليات المالية وإعطاء صلاحية منح الائتمان لغاية سعر محدد ولمستوى اداري معين، وتختص المستويات الأعلى بالسعر الأعلى، وكذلك وضع أسعار ثابتة للمبيع وحدود للائتمان.

٥ الجرد الدوري والمقارنة مع المبالغ الموضحة بالسجلات الرقابية (مثل ذلك مقارنة نتيجة جرد النقدية والمخزون مع السجلات المحاسبية) والفحص المستقل للأداء.

٥ فصل المهام بهدف تخفيض فرص السماح لأي شخص في موقع ما من ارتكاب خطأ أو غش ثم إخفائه أثناء التنفيذ العادي للمهام الشخصية (ISA No. ٣١٥, Appendix ١, IFAC, ٢٠١٨).

٥ الوثائق والسجلات الكافية: وتمثل أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها وهي متنوعة مثل فواتير البيع والشراء، الدفاتر المحاسبية، اليوميات المحاسبية، بطاقات العاملين..، وكي تؤدي الوثائق والسجلات وظيفتها يجب مراعاة عدة مبادئ، منها: ١- مرقمة مسبقاً على التوالي، ٢- معدة في وقت حدوث العملية، ٣- ان تكون المستندات مؤيدة بتوقيعات المسؤولين (معد المستند، مراجع المستند، المعتمد والمصرح للعملية التي يوثقها المستند في المستند (نور الدين، ٢٠١٥، ص: ١٠٦).

ثالثاً: تصميم اختبارات أدوات الرقابة (طبيعة، مدى، توقيت):

١- طبيعة اختبارات أدوات الرقابة:

تقسم أنواع اختبارات الرقابة حسب طبيعتها إلى: الاستفسار من العميل- التقصي- الملاحظة - إعادة الأداء.

(١) - الاستفسار Inquiry: ينطوي الاستفسار من الآخرين عن عنصر رقابي محدد، بشكل شفهي أو كتابي، ومع ذلك، لا يُعتبر دليلاً قاطعاً من تلقاء نفسه لتحديد فعالية الرقابة الداخلية، ويجب دمجه مع إجراءات اختبار أخرى وأدلة للحصول على استنتاج (COSO, ٢٠١٣, P. ١٨).

(٢) - فحص الوثائق Documentation examination: يتمثل ذلك الدليل في فحص المدقق لمستندات وسجلات العميل التي تؤيد صدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، حيث أن كل عملية مالية لدى العميل يجب أن تؤيد بمستند واحد على الأقل (لطفي، ٢٠٠٤، ص: ٨٩).

٣- الملاحظة **Observation**: تشير الملاحظة إلى استخدام الحواس لتقييم أنشطة معينة، كان يقوم المدقق بمراقبة تنفيذ الاداء بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا الشخص المسؤول يلتزم بأداء مهامه (الطفي، ٢٠٠٤، ص: ٩٠).

٤- إعادة الأداء **Re-performance**: غالباً ما يتم استخدام إعادة الأداء لعناصر الرقابة التي قد تكون يدوية ويتم تنفيذها على أساس نادر، مثال أن يقوم فريق التدقيق بإعادة تنفيذ خطوات الرقابة من أجل الحصول على نفس نتائج الاختبار، قد تشمل الأدلة التي تم الحصول عليها مستندات العملية الأصلية مع تدوينات على نتائج الإجراءات التي أعيد تنفيذها أو مجموعة منفصلة من وثائق إعادة الأداء مقارنة بوثائق الرقابة الأصلية (COSO, ٢٠١٣, P. ١٩).

٢- توقيت اختبارات الرقابة:

ويتم تحديد توقيت اختبار الرقابة غالباً وفقاً لخطر فشل أداة الرقابة وشدة نقص الرقابة المحتمل، على سبيل المثال اختبار أدوات الرقابة التي تتطوي على مخاطر أعلى لفشل السيطرة بسبب تعقيد العملية أو دوران الموظفين الرئيسيين (COSO, ٢٠١٣, P. ١٩).

٣- مدى اختبارات أدوات الرقابة:

يعتمد مدى الاختبار على العديد من العوامل بما في ذلك أهمية العملية للمؤسسة، وحجم المعاملات لكل فترة، وتعقيد إجراءات الرقابة (COSO, ٢٠١٣, P. ١٩). وقد يصل المدقق إلى عدم وجود جدوى من الاستمرار باختبار النظام بهدف تحديد نطاق الاختبارات الجوهرية، وفي حالة توصل المدقق لهذا الاستنتاج فعليه أن يصمم برنامجاً مكثفاً للاختبارات الجوهرية دون الاعتماد على أي من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة، وفي النهاية إذا لم يحصل المدقق على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بإقرار جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحاول الحصول على أدلة مراجعة إضافية، وإذا كان المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً، أو يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية (ISA No. ٣٣٠, Par. ٢٧, IFAC, ٢٠١٨).

ملخص الفصل الثاني:

لن تجد التحريفات الجوهرية إلى البيانات المالية المنشورة إلا في حالة حدوث واحد على الأقل من الأحداث التالية:

١- حدوث خطأ في المقام الأول لا يمكن السيطرة عليه: ويُعرف خطر حدوث ذلك باسم "المخاطر الكامنة".

٢- نظام الرقابة الداخلية للعميل لا يمنع أو يحدد أو يصحح الخطأ، وهذا بما يسمى "خطر الرقابة" ومن ثم المدقق لا يكتشف الخطأ أثناء التدقيق.

لذلك؛ يوجد خطان للدفاع يمنعان حدوث تحريف جوهري ما في النهاية في البيانات المالية المنشورة وهما نظام الرقابة الداخلية ومراجعة المدقق للكيان، فإذا كانت السيطرة قوية ونفذتها الإدارة بفعالية وبشكل مستمر، فمن المحتمل أن تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية منخفضة سواء كانت تلك المخاطر ناتجة عن أخطاء أو احتيال وبالتالي سيقبل المدقق من حجم أعمال التدقيق التي يتعين القيام بها، أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً، فسيتعين على المدقق أداء المزيد من العمل لأن التدقيق هو خط الدفاع الوحيد المتبقي ضد أي أخطاء مادية تظهر في Financial Statements-FS المنشورة، لذلك، يجب على المدقق:

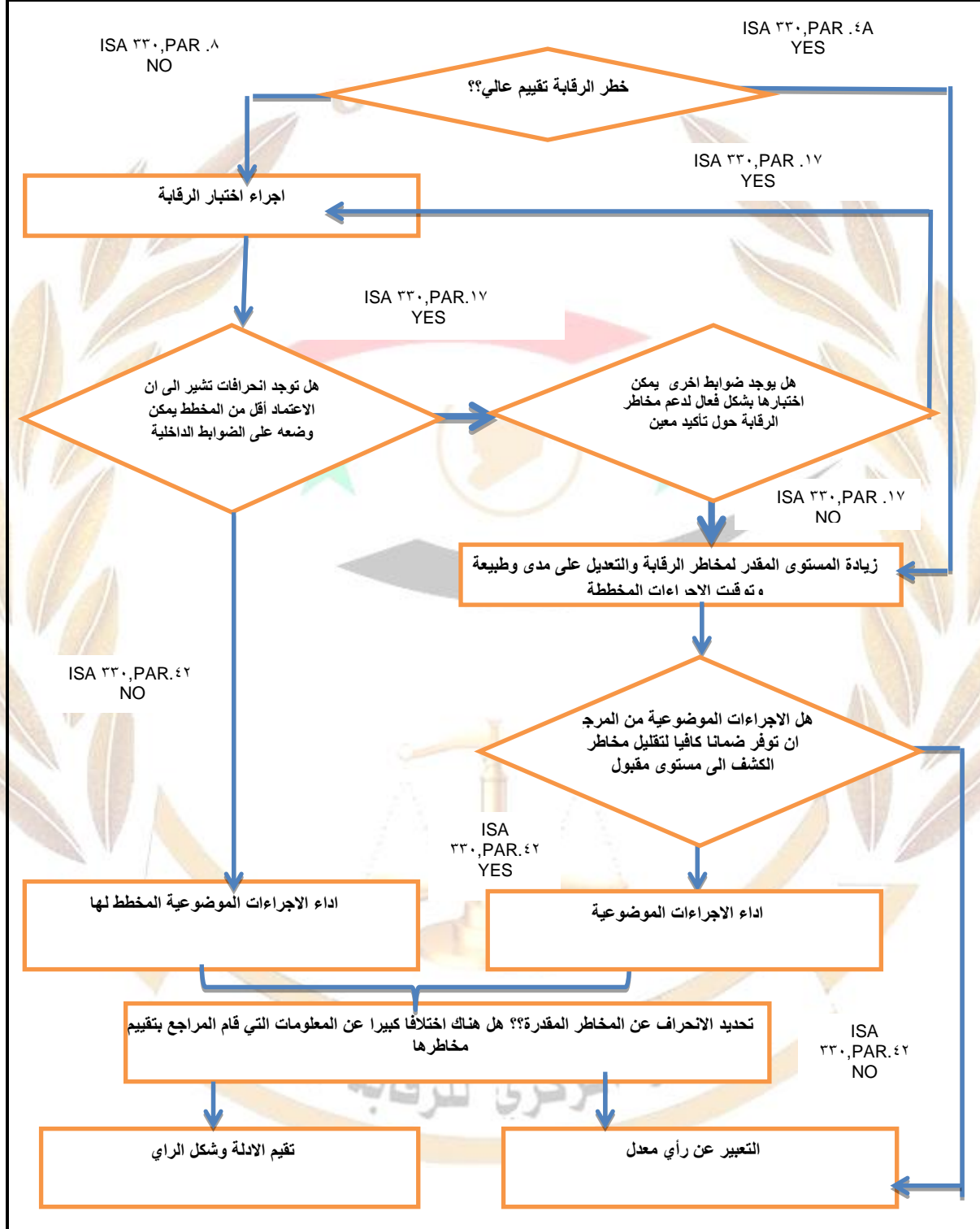
(١)- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وهذا يعني التحقيق في كل من تصميمها وتشغيلها، خلال إجراء اختبارات أدوات الرقابة بفحص المستندات التي تدعم تنفيذ الإجراءات أو الأحداث للحصول على أدلة تدقيق أن الإجراءات قد عملت بفعالية.

(٢)- الحصول على أدلة إضافية مباشرة حول المبالغ الموضحة في FS يتم الحصول على هذا الدليل في حال عدم فعالية إجراءات نظام الرقابة الداخلية باستخدام اختبارات الأساس.

حتى يقوم المدقق باختبار أدوات الرقابة الداخلية يجب أن يتعرف على الإجراءات المُصمَّمة من طرف الإدارة ويحاول فهم كيفية عملها، ويوثق هذا الفهم بالأسلوب الوصفي أو خرائط التدفق، ومن الممكن أن يعتمد المدقق على طريقة الاستقصاء والملخصات التذكيرية لتنظيم الرقابة الداخلية السليمة، ويمكن ترجمة ما سبق ذكره في هذا الفصل إلى المخطط الانسيابي

التالي :

الشكل رقم (٢) مخطط انسيابي يوضح فقط المبادئ الأساسية والإجراءات الأساسية المحددة في متطلبات المعيار ISA ٣٣٠ المتعلقة بإجراء تقييم أدوات الرقابة الداخلية للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية، وإصدار الرأي التدقيقي المناسب.



*المصدر: إعداد الباحثة استناداً إلى المعيار ISA ٣٣٠.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

Applied study

تمهيد:

بعد تناول موضوع دور اختبارات أدوات الرقابة للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية من الناحية النظرية وجب على الباحثة إسقاط ما تم التطرق إليه على الجانب التطبيقي للبحث من خلال الخطوات التالية:

- ١- إجراء المسح الميداني للكيان بهدف فهم بيئة عمل المنشأة.
- ٢- استخدام الإجراءات التحليلية الأولية على البيانات المالية من أجل تحديد اتجاهات عملية التدقيق وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في دورة الإيرادات.
- ٣- التقييم الأولي لمخاطر الرقابة وتحديد النهج العام للمراجعة (طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة المخططة).
- ٤- تقسيم ميزان المراجعة إلى الحسابات والمعاملات المرتبطة بدورة الإيرادات، وتقدير المخاطر على مستوى الحسابات والمعاملات وتنفيذ اختبار أدوات الرقابة باعتماد النموذج المقترح الوارد في الجدول رقم (١)، وقياس مستوى فعالية أدوات الرقابة على مستوى الإقرارات وفق المعادلة الآتية: درجة الفعالية = $\frac{\text{مجموع القيم الفعلية الناتجة عن الاختبار}}{\text{مجموع القيم القياسية للمجال}} \times 100$.
- ٥- تحديد الانحراف عن التقييم المبدئي وتحليله ثم تعديل إجراءات المراجعة المخططة (طبيعة، مدى، توقيت) للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية وفق ما تم تحديده في الشكل رقم (٥).
- ٦- إعادة النظر في مدى ملاءمة المخاطر المقدرة على مستويي البيانات المالية والمعاملات بعد تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية، وتقديم الاستنتاجات. أيضاً يقدم هذا الفصل إجابات عن تساؤلات البحث ومناقشتها، سعياً لاستخلاص النتائج وطرح التوصيات.

ثانياً: النتائج والتوصيات:

- ١- النتائج: توصلت الدراسة المقدمة بشقيها النظري والتطبيقي إلى النتائج التالية:
- ١- إن نتائج اختبارات أدوات الرقابة الإيجابية حققت استجابة أفضل لمخاطر التحريفات الجوهرية بشكل مباشر من خلال تخفيض المخاطر المقدرة، بينما الانحرافات السلبية لخطر الرقابة المقدرة كنتيجة لاختبارات أدوات الرقابة على مستوى الإقرار ساهمت بشكل غير مباشر في تحقيق استجابة أفضل للمخاطر المقدرة والمتركة حول عدد من الإقرارات أغلبها تتعلق بالتوقيت والترحيل والتلخيص.

٢- التوصيات: بناءً على نتائج الدراسة؛ توصي الباحثة بما يلي:

١- استخدام اختبارات أدوات الرقابة على مستوى إقرارات الادارة في تدقيق دورات العمليات للوحدة الاقتصادية لما لها من دور يساعد المدقق في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن اتباع سياسات محاسبية خاطئة، أو عن أخطاء بشرية، والحكم بشأن انخفاض أو انتشار هذه التحريفات وبالتالي رأي سليم معدّل أو غير معدّل.

٢- ضرورة حفظ ملف لتوصيف إجراءات نظام الرقابة الداخلية للجهات المدققة ضمن الملف الدائم لأوراق عمل المدقق، ويقوم بتحديثه في كل مرة يقوم بمهام تدقيقية لهذه الجهة.

٣- في سعي المدقق لتطبيق اختبارات أدوات الرقابة لا بد من القيام بالموازنة بين تكلفة عملية التدقيق وفعاليتها دون الإخلال بأحدهما لمصلحة الآخر.

٤- تحديد مناطق التحريفات والأخطاء الجوهرية والعلاقات غير العادية من خلال تتبع حركة الأرصدة المكونة للقوائم المالية عبر الزمن، وبالتالي بناء سليم لمنهجية الاستجابة لتلك المخاطر من خلال المزج المناسب بين إجراءات اختبارات الرقابة والاختبارات الجوهرية.

٥- يجب على إدارة الجهة (X) وضع العديد من اللوائح والإجراءات الخاصة بنظامها الرقابي حتى يكون معلوماً لدى جميع موظفيها في كل المستويات الإدارية، والتركيز على التقييم اليومي لأدائها حتى تعالج الاختلالات في الوقت المناسب.

٦- وفي النهاية فإن الأهم- فيما ترى الباحثة - ضرورة تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق لتوفر ضماناً معقولاً بالالتزام بمتطلبات معايير التدقيق فيما يتعلق بتحديد المخاطر وتقديرها وتصميم الاستجابات المناسبة لها.

شيء بالتفصيل والاستكمال في دورات العمليات الأخرى، ومنها نقترح إجراء المزيد من الدراسات بخصوص:

١- دور اختبارات الرقابة في دورات عمليات أخرى، سواء كان في نفس كيان بحثنا أو في كيان آخر.

٢- أهمية المعاينة الإحصائية في عملية التدقيق.

٣- دور تحديد الأهمية النسبية على مستويي القوائم المالية ومستوى المعاملات على عملية التدقيق.

قائمة المراجع والمصادر

المراجع:	
أولاً	باللغة العربية:
أ	الكتب:
١	بوتين، محمد (٢٠٠٣). التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر.
٢	لظفي، أمين السيد أحمد (٢٠٠٤). مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل الأرصدة. القاهرة.
٣	المطارنة، غسان فلاح (٢٠٠٦). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار الميسرة. عمان.
٤	نور الدين، قايد احمد (٢٠١٥). التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية. دار الجنان للنشر والتوزيع. عمان.
٥	الهوري، محمد نصر ومحمد، توفيق محمد (١٩٩٥). أصول التدقيق الداخلية. مكتبة الشباب. القاهرة.
ب	أدلة العمل والإرشادات الصادرة عن المنظمات المهنية:
١	IFAC (٢٠١٨). المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة. [المترجمون] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. السعودية: الاتحاد الدولي للمحاسبين. كانون الأول. ٢٠١٨.
٢	الانتوساي (٢٠١٩). دليل تطبيق المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية. اوسلو، النرويج: مبادرة تطبيق معايير الانتوساي.

ثانياً	باللغة الانكليزية:
٢ ed	In the English language:
A	Books:
١	Alvin A. Arens, Randal J. Elder, and Mark S. Beasley (٢٠١٤). "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", ١٥ th edition. ٢٠١٤
B	Work guides and guidelines issued by professional organizations
١	COSO (٢٠١٣). Internal Control – Integrated Framework (committee of sponsoring organizations of the treadway).
٢	