



جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية
KUWAIT ACCOUNTANTS & AUDITORS ASSOCIATION

المهنية

AL-MEHANEYA

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



إفتتاحية العدد:

استراتيجية مهنية متكاملة
للمحماية من المخاطر

عنوان البحث:

دور المدققين في مواجهة
الصعوبات أثناء عملية الفحص
والتدقيق على الوحدات الخاضعة
لرقابتهم

المهنية

AL-MEHANEYA

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



استراتيجية مهنية متكاملة لحماية من المخاطر

تسعى الشركات والمؤسسات لبناء استراتيجية متكاملة ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها ، وهذا ما تؤكد التوصيات الصادرة عن بحث « دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم » والذي تنشره «المهنية» في عددها الجديد ، كما أن تلك الاستراتيجية تكون في العادة «مرنة» ومتغيرة وفقاً للظروف الداخلية والخارجية للشركة أو المؤسسة.

ويضع البحث جملة من التوصيات من أهمها : التوضيح للمدققين كافة بأهمية اخلاقيات المهنة وضرورة الالتزام بتلك الاخلاقيات ، وضع خطة استراتيجية او بنية تحتية تمكن الجهات من حماية أنفسها من المخاطر التي ممكن ان تتعرض لها ، الالتزام بالمعايير والاصدارات الدولية التي تصدر في هذا المجال وتعميمها لجميع المدققين لأهميتها ، تشجيع المدققين على اجراء بحوث ودراسات في مجال عملهم والاخذ بالنتائج والتوصيات التي ترى بأنها جيدة لتطوير المهنة والاستفادة من الخبرات السابقة ، التدريب الكافي للمدققين على معرفة الصعوبات التي قد تطرأ وكيفية مواجهتها والتصدي لها، والاهتمام بالتدريب الميداني وليس فقط التدريب النظري ، عمل المزيد من الدورات التخصصية وبشكل دوري ومستمر حتى يزد من كفاءة المدققين.

كما تشير التوصيات بضرورة تواجد إدارة مختصة بالرقابة الداخلية في جميع الجهات الحكومية والشركات بالهيكل التنظيمي لهم واهتمام المدققين بأن يقوموا برفع التقرير المتضمن للأخطاء والتلاعب والغش في البيانات المالية او العمليات أثناء قيامهم بعملية الفحص والتدقيق شاملا التوصيات اللازمة والاستفادة القصوى من رأي المدققين والتوضيح للجهات الحكومية والشركات ان الهدف من عملية الفحص والتدقيق هو ليس لاكتشاف الأخطاء وإعطاء المدقق الحصانة الكاملة حتى يقوم بعمله على أكمل وجه. بالإضافة إلى العمل على إصدار قوانين تجرم أعمال الغش والتلاعب بالبيانات المالية وتطبيقها على الجميع دون استثناء.

صباح مبارك الجلاوي
رئيس مجلس الإدارة

المحتويات

9

إسم البحث

دور المدققين في مواجهة الصعوبات
أثناء عملية الفحص والتدقيق على
الوحدات الخاضعة لرقابتهم

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



@kw_aaa



@kw_aaa



info@kwaaa.org



www.kwaaa.org



+965 24849799 - 24841662



+965 24836012



+965 51700060

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.

مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

صباح مبارك الجلاوي

Sabah Mubarak Al-Jalawi

رئيس مجلس الإدارة Chairman of the Board

علي بدر الوزان

Ali Bader Al-Wazan

نائب رئيس مجلس الإدارة Vice Chairman of the Board

فيصل عبدالمحسن الطيبخ

Faisal Abdulmohsen Al-Tobaiekh

أمين السر General Secretary

د. فهد مطلق العازمي

Dr. Fahed Motlaq Al-Azmi

أمين الصندوق Treasurer

راشد عوض الهطلاني

Rashid Awad Al Hatlani

عضو مجلس الإدارة Board Member

ضاري علي الهاجري

Dhari Ali Al-Hajri

عضو مجلس الإدارة Board Member

عبدالله سليمان الكندري

Abdullah Sulaiman Al-Kandari

عضو مجلس الإدارة Board Member

عبدالله مروان العيسى

Abdullah Marawan Al-Aisa

عضو مجلس الإدارة Board Member

عبد الوهاب مشاري الفارس

Abdullwahab Mishari Al-Faris

عضو مجلس الإدارة Board Member

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

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

Advertisements:

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

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

Subscriptions:

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 Charg-es,
& Requests Should be Addressed to the Edotor - in - Cheif of Al-Mehaneya Maga-zine.

الإشتراكات :

دولة الكويت ودول مجلس التعاون:
- 2.5 دينار كويتي لأعضاء الجمعية.
- 5 دنائير كويتية للأفراد.
- 8 دنائير كويتية للمؤسسات.
الدول العربية:
- 10 دنائير 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.

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.

سعر النسخة :

- أعضاء الجمعية: 500 فلس
- الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي واحد أو ما يعادلها بالعملة المحلية مضافاً إليه أجور البريد.
- بقية دول العالم 5 دولارات أمريكية مضافاً إليها أجور البريد.

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

المهنية

AL-MEHANEYA

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



دور معايير التدقيق الدولية في الرقابة المالية

يسلط بحث « دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم» الضوء على عملية التدقيق في الجهات الحكومية والقطاع الخاص ، كونها أساس تحقيق الشفافية والعدالة في البيانات الصادرة عن تلك الجهات.

ويؤكد البحث أن عملية التدقيق في الجهات الحكومية عن تلك في الجهات الخاصة حيث يقوم بها كلا من المدقق المالي الذي يقوم بالمراجعة قبل الصرف، والمدقق الداخلي يقوم بالمراجعة بعد الصرف، وفحص قواعد الرقابة الداخلية ، والمراجعة الإدارية كالكفاءة والفاعلية، اما بالنسبة للمدقق الخارجي فهو يقوم بفحص القوائم المالية.

كما أن معايير التدقيق الدولية هي تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي»

وتعد مجموعة المعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق المعتمدة دولياً مرجعاً يرجع إليه المدقق أثناء أداء عمله، فمن يتبعها يدل على مصداقية البيانات، كما أنها تعتبر وسيلة للقياس، فضلاً عن أنها تعبر عن الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفرها في المدقق ومسؤولياته، وتوضح أدلة الإثبات، كما تتوفر فيها كيفية الاستفادة من عمل آخرين سواء مدققين أو خبراء.

ويرى البحث أن الرجوع لتلك المعايير يسهل مهارات المدقق أثناء أداء عمله وتوجه نحو العمل الصحيح وعلى أكمل وجه، فتبين له تفصيلياً شرح لعملية التدقيق.

دكتور/ فهد مطلق العازمي
رئيس هيئة التحرير



دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم

إعداد الباحثة :
ريم يوسف الرشيد البدر



الفصل الأول

خطة البحث

1.1 مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث انه في ظل وجود بعض الصعوبات التي تواجه المدققين أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم، الا ان عدم القيام بدورهم في مواجهة تلك الصعوبات يحول دون تحقيق الهدف المرجو من تلك العملية.

1.2 فرضيات البحث:

1- الالتزام بمعايير التدقيق الدولية بشكل عام يعزز دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق.

2- الاطلاع والاستفادة من الخبرات السابقة في مجال

عمل التدقيق يعزز دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق.

3- التدريب الكافي للمدققين في مجال العمل يزيد من قدرة المدققين على التعرف على الإجراءات وأوجه التصرف في الحالات التي قد تواجههم في عملهم.

4- المسؤولية التأديبية والقانونية لاداء عمل المدققين تلقى على عاتقهم أهمية التزامهم بالمسؤولية المهنية والاجتهاد وبذل الأسباب في مواجهة الصعوبات التي تواجه المدققين.

1.3 أهمية الدراسة :

تبدو أهمية الدراسة في بيان الوسائل والسبل التي تتيح للمدققين مواجهة الصعوبات في عمليات الفحص

المراد بحثها من خلال المقابلات الشخصية، والمنهج الوثائقي الذي يعتمد على جمع المعلومات والحقائق من خلال الرجوع إلى الدراسات والكتب والأدلة وبعض المجلات العلمية والبحوث والمقالات والنشرات والمواقع الالكترونية التي تخص محاور البحث.

الفصل الثاني

أدبيات البحث

2.1 المحور الأول: عملية الفحص والتدقيق

أولاً، سوف أتناول موضوع التعريف بعملية الفحص والتدقيق وأهدافها، حيث سيكون هذا الموضوع كمدخل لبيان أنواع المدققين وواجباتهم وإيجابيات وسلبيات عملية الفحص والتدقيق ومنها إلى دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق والتي سأتطرق لها في محاور أخرى، وبهذا سيتم تقسيم هذا المحور إلى مبحثين كما يلي:

2.1.1 المبحث الأول: تعريف عملية الفحص والتدقيق:

يقصد بعملية الفحص والتدقيق على أنها عملية منظمة يقوم بها الشخص المسؤول بتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بالنتائج التي تقوم بها الجهات حتى يقوم بتحديد مدى المواءمة بين النتائج، ثم يقوم المدقق بإبلاغ تلك النتائج عن طريق كتابة تقرير يبين فيه سلامة البيانات المذكورة والأصول لدى تلك الجهات وحماية أصولها والاستخدام الأمثل لمواردها.

إن معيار التدقيق الدولي رقم ٢٠٠ ذكر فيه « الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية » والتي سأتطرق إليها في المبحث التالي، وحتى يقوم المدقق بتحقيق تلك الأهداف المرجوة يجب توافر عدة صفات أهمها التأهيل والحيادية عن طريق تجميع الأدلة والتي تسمى أدلة إثبات ويجب أن تكون تلك الأدلة فعالة لتكوين رأي عن البيانات المالية والتقارير والرقابة الداخلية والتي سيتم التطرق لها لاحقاً.

تلك الأدلة كالمصادقات، المستندات، القرارات، الملاحظات، الاستفسارات، الفحص المادي، عمل العمليات الحسابية وغيرها يمكن الحصول عليها سواء من داخل الجهة التي تتم المراقبة عليها أو من خارجها.

والتدقيق، ثم بيان مدى قدرة المدققين على التفاعل مع هذه الوسائل وإيجاد الحلول لتلك الصعوبات للارتقاء بمهنة التدقيق ولكيفية تنمية مهاراتهم في كتابة التقارير الرقابية بكل ثقة.

1.4 هدف البحث:

إن هذا البحث يهدف إلى ما يلي:

- التعريف بمدى التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية بشكل عام وأهمية ذلك للالتزام في تطوير عملية الفحص والتدقيق ومواجهة الصعوبات أثناءها.
- التعريف بدور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لهم.
- إبراز أهمية الاستفادة من الخبرات السابقة والتدريب الكافي للمدققين لمواجهة الصعوبات التي قد تواجههم في عملهم.
- إبراز جوانب المسؤولية التأديبية والقانونية لاداء المدققين عملهم على أكمل وجه وتأثيره على الالتزام بالمسؤولية المهنية.

1.5 حدود البحث:

أ- الحدود الجغرافية: يتناول البحث في جميع محاوره دولة الكويت بقوانينها ونظمها المختلفة في موضوع البحث.

ب- الحدود الزمنية: غطت الدراسة الميدانية التي أجريت في شهري فبراير ومارس ٢٠١٦ عن مدى التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية ومدى إلمام المدققين بمعرفة دورهم في مواجهة الصعوبات التي قد تواجههم أثناء عملية الفحص والتدقيق ومدى أهمية الاستفادة من الخبرات السابقة والتدريب الكافي لهم وأهمية المسؤولية التأديبية والقانونية لتعزيز دورهم في مواجهة تلك الصعوبات، أما أدبيات البحث فقد غطت من سنة ١٩٧٢ إلى شهر يوليو ٢٠١٦.

1.6 منهج البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي أو الاستكشافي الذي يعتمد على جمع المعلومات عن الموضوعات

بشكل محايد فيقوم بإصدار تقارير عن تدقيق البيانات المالية وتدقيق الالتزام بشكل دوري سواء أكان شهري، ربع شهري أو سنوي، أو تقارير عن نتائج أي عمليات يتم طلبها منه، كما إن بعض الجهات تتطلب فحص لنظم الرقابة الداخلية وفحص نظم المعلومات ونظم العمل المعمول بها والحالة المالية للجهة.

كما ان للشركات نوع آخر من التدقيق غالبا ما يتم تطبيقه في الجهات الخاصة يسمى بالتدقيق التشغيلي ويقصد به الفحص والتحري للشركة لتقييم الأنظمة التي بها والرقابة والتأكد عن الاستخدام الأمثل للموارد لتحقيق أهدافها.

ان عملية التدقيق تختلف سواء كانت في الجهات الحكومية عن تلك في الجهات الخاصة حيث يقوم بها كلا من المدقق المالي الذي يقوم بالمراجعة قبل الصرف، والمدقق الداخلي يقوم بالمراجعة بعد الصرف، وفحص قواعد الرقابة الداخلية، والمراجعة الإدارية كالكفاءة والفاعلية، اما بالنسبة للمدقق الخارجي فهو يقوم بفحص القوائم المالية. وسيتم توضيح ذلك في المحاور القادمة، ففي القطاع الخاص نوضح أنواع المدققين وخضوعهم للإدارات العليا ويظهر ذلك في الرسم التالي:

الجمعية العمومية

المراجع الداخلي

المراجع الخارجي

رئيس مجلس الإدارة

المراقب المالي

المدير المالي

أما بالنسبة للجهاز الحكومي وهنا نتحدث عن الكويت فالمراقب هو موظف كرئيس قسم، والمراقب المالي من وزارة المالية، والتدقيق الداخلي يخضع للإدارة العليا كالوكيل والوزير، ديوان المحاسبة، والمدقق الخارجي وذلك يطبق للجهات ذوات الميزانيات الخاصة كشركة مطاحن التدقيق وبيت الزكاة.

2.2 المحور الثاني: أنواع المدققين وواجباتهم

تم تقسيم هذا المحور الى مبحثين لبيان أهمية معايير التدقيق الدولية للمدققين وأنواع المدققين وواجباتهم

كلما كانت خطية تعتبر أفضل من الشفافية اقناعا، وكلما كان الدليل يتم الحصول عليه مباشرة عن طريق الملاحظة أو المقارنة أو الفحص كلما كان أفضل من الاستفسار عن طريق الغير. تلك الأدلة الفعالة من شأنها توفير قدر معقول لإثبات التأكيدات على البيانات المالية والتي تخلو من الأخطاء الجوهرية.

2.1.2 المبحث الثاني: أهداف عملية الفحص والتدقيق:

ان الجهات تستخدم طرق عديدة للتحقق من عدة نقاط كالتأكد من العمليات والقيود لحماية أصول الجهات والكفاءة في استخدام مواردها، حيث أهمية تلك المهمة تمنع من الغش والتزوير واكتشاف الأخطاء والتدليس المتعمد وغير

المتعمد. حيث ينقسم التدقيق بشكل عام الى ما يلي:

- تدقيق البيانات المالية:

حيث يشمل هذا النوع من التدقيق، فحص البيانات والقوائم المالية وجميع الإجراءات ومدى التزام الجهة بالمعايير الدولية المحاسبية والإقليمية، كما تتضمن مدى التزامها باللوائح والنظم ذات العلاقة والافصاح المالي بشكل أفضل، وفهم الرقابة الداخلية حيث ان فحص الرقابة الداخلية يعتبر محدث حاليا لدى الجهات وقد تم الاهتمام به بشكل كبير.

- تدقيق الالتزام:

أما بالنسبة لتدقيق الالتزام فيقوم المدقق بإجراء التقييم والتأكد من ان المعاملات المالية تتطابق مع القوانين والتشريعات والمعايير المعتمدة والنظم الداخلية المطبقة وفقا لجميع السلطات وكتابة التقارير ما ان كانت السياسات متبعة أم لا.

- تدقيق الأداء:

ان تدقيق الأداء يوفر معلومات يمكن الوثوق بها حتى يرتقي بالمستوى المطلوب، وتتبع أنشطة الغش والاحتيال والتلاعب بالبيانات، كما ترجع الإجراءات التصحيحية عن طريق استخدام ادلة الاثبات واجراء الفحوصات المنظمة.

حتى يقوم المدقق بعمله على أكمل وجه يجب عليه أن يصدر تقرير في نهاية تلك العملية يبدي فيه رأيه

كما يلي:

2.2.1 المبحث الأول: أهمية معايير التدقيق الدولية:

عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA المعايير بأنها « تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي»

فهي مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بالتدقيق المعتمدة دولياً حتى تلتزم بها المؤسسات والشركات، نموذج يحتذى به، وهي مرجع يرجع إليه المدقق أثناء أداء عمله، فمن يتبعها يدل على مصداقية البيانات، كما أنها تعتبر وسيلة للقياس، فضلاً عن أنها تعبر عن الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفرها في المدقق ومسؤولياته، وتوضح أدلة الإثبات، كما تتوافر فيها كيفية الاستفادة من عمل آخرين سواء مدققين أو خبراء.

إن الرجوع لتلك المعايير تصقل مهارات المدقق أثناء أداء عمله وتوجه نحو العمل الصحيح وعلى أكمل وجه، فتبين له تفصيلاً شرح لعملية التدقيق.

2.2.2 المبحث الثاني: أنواع المدققين واجباتهم

إن أهمية وجود المدقق سواء كان داخلياً أم خارجياً تنبثق ليس لكونه مطلباً قانونياً بل لأنه يعتبر ضرورة تحرص جميع الجهات لتوفرها حتى يتم تحقيق النزاهة والحيادية في العمل كما أنه يقدم النصيحة والمشورة للإدارة بهدف تعديل وتصحيح الأخطاء إن وجدت. أن دولة الكويت وبالأخص وزارة المالية قد حددت ٧ شركات معتمدة للمراجعة والتدقيق، وبذلك يتبين أهمية هؤلاء المدققين. تم تقسيم أنواع المدققين إلى ما يلي:

مراقب مالي: هو موظف في جهاز الرقابة المالية يقوم بالمراجعة قبل الصرف (Controllor Financial) بمعنى أن يقوم بمتابعة النفقات والمصروفات ويكتب التقارير للمدير المالي، كما يتابع التوصيات والمقترحات المالية ويساهم في تطوير كفاءة وفاعلية الجوانب

المالية في المؤسسة أو المنشأة.

مدقق داخلي: يقصد به من الموظف الذي بداخل الجهة ويقوم بعمليات التدقيق والتأكد من صحة البيانات والمستندات واتباع السياسات للمحافظة على الأصول الخاصة بتلك الجهة. كما يقوم بالتأكد من اكتشاف الانحرافات والاختفاء والتأكد من أن المعلومات المتوفرة هي معلومات صحيحة ودقيقة وكافية، كما يمنع الغش والتلاعب بتلك البيانات، ويتأكد من أن الإيرادات والمصروفات في محلها الصحيح وقيم الموظفين والجهة نفسها وحماية أصولها.

مدقق خارجي: هو الشخص المسؤول عن فحص الحسابات التي تقدم للمساهمين في حال الجهات الخاصة أو الحكومية وللمستفيدين بشكل عام، ويفحص نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية ويتأكد من الأصول والالتزامات والسجلات المحاسبية كما يقوم بها المدقق الداخلي حيث يقوم الاثنان بالتأكد من وجود نظام محاسبي فعال يوصل بالمعلومات المهمة.

إن المدقق الخارجي يأخذ باعتباره ما يقوم به المدقق الداخلي، فهو يعتبر تكميلاً لعمل المدقق الداخلي وليس بديلاً عنه، إن أول ما يقوم به المدقق الخارجي هو تقييم الرقابة المحاسبية.

إن من واجبات المدقق كما تم ذكره سابقاً تختلف ما إن كان مراقب مالي أو مدقق داخلي من الجهة نفسها أو مدقق خارجي، كما إن بعض الجهات تنشأ لجنة للتدقيق. باختصار واجبات المدققين كما يلي:

- 01- فحص التقارير المالية والسجلات والقيود النهائية أو قبل عرضها على الإدارة للتأكد من سلامتها وصحتها.
- 02- مناقشة المشاكل التي قد تواجه المدققين في عملهم وذكرها في التقارير.
- 03- مناقشة نظام الرقابة الداخلية والمخاطر التي قد تواجهها.
- 04- فحص الأنظمة المالية والإدارية للجهات الخاضعة للرقابة.
- 05- القيام ببعض الواجبات التي قد توكل إليه من

كما تم بيانه سابقا ان التدقيق يوجد في عدة مواضع كالمراقب المالي والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي ولكل منهم إيجابيات وسلبيات، على سبيل المثال ما يلي:

ان من أهم إيجابيات التدقيق الداخلي:

1- وجود المدقق الداخلي بشكل دائم بالجهة حيث يعتبر موظفا دائما لها.

2- يقوم المدقق الداخلي بعملية التدقيق بشكل دوري ودائم.

3- يقوم المدقق الداخلي بقياس الرقابة الداخلية في الجهة المعنية.

حتى يقوم ذلك الموظف بأعلى مستويات النجاح والكفاءة فينبغي أن يكون مستقلا بذاته. ويتبع المدقق الداخلي لجنة تدقيق داخلي تنشؤها الجهة. ان الذي يقوم بتعيين المدقق الداخلي هو إدارة التوظيف أي الجهة نفسها.

أما بالنسبة للمراقب المالي والمدقق الخارجي فيقوم بوضع أسلوب للتدقيق والفحص والتأكد من ان البيانات والمستندات صحيحة، ويتم تعيينه من قبل مجلس الإدارة لو كان في القطاع الخاص والسلطة العليا في القطاع الحكومي. وتكون مسؤوليته أمام المساهمين في القطاع الخاص والمستفيدين أي الشعب او الجهة نفسها في حالة القطاع الحكومي. تتلخص إيجابيات المراقبة المالية والتدقيق الخارجي الى ما يلي:

1- يعتبر مستقل بذاته ولا يتبع المؤسسة كالمدقق الداخلي.

2- يكون محترف في عمله مثل المدققين القانونيين.

3- يعمل خلال خطة تم وضعها من قبل الإدارة التي تم تعيينه فيها.

يقع على عاتق الجهة ان تقوم بتدريب الموظفين وتدريبهم المستمر حتى ترفع الكفاءة المهنية الخاصة وذلك يتطلب وجود موظفين ذوي كفاءة عالية وان تقوم بإعطاء الدورات للموظفين الجدد حتى يتم تأهيلهم عوضا عن ذلك فإن بعض الجهات تبحث عن وجود موظفين ذوي شهادات مهنية مختصة بالتدقيق

قبل أعضاء مجلس الإدارة سواء أكانت جهة خاصة أو بعض الإداريين الذين يقومون بإرساء مهمة للمدقق بالقطاع الحكومي.

06- التأكد من التمثيل الصحيح للمركز المالي للجهات الخاضعة للرقابة.

07- تحديد قيام الجهة بأعداد البيانات المالية سواء أكان حساب ختامي للجهات الحكومية او قوائم مالية للجهات الخاصة.

08- البحث والتحري عن حالات الغش والاختلاس وتوثيقها.

09- تدقيق المستندات حسابيا ومحاسبيا والتحقق من مطابقتها للنظم والتعليمات.

10- تقديم التوصيات لتصحيح الأخطاء التي قد يتم اكتشافها من قبله.

11- اعداد التقارير اللازمة بشكل كامل شاملا البيانات المهمة و الاستعداد لمناقشة التقرير.

2.3 المحور الثالث: إيجابيات وسلبيات عملية الفحص والتدقيق:

حتى يقوم المدقق بأداء عمله على أكمل وجه فانه يتطلب منه عدة مواصفات نذكر أهمها كأن يكون مؤهلا للقيام بأعمال التدقيق وملما بمبادئه العلمية و متمسكا بأخلاقيات المهنة حتى لو كان تحت الضغوط، قادرا على كتابة التقارير بصورة سليمة، ملما بالقوانين والتشريعات وأن يكون قوي الشخصية، ذكيا، دقيقا، أن يكون حاصلا على مؤهل علمي متعلق بالمحاسبة او التدقيق.

ان الرسم التالي يوضح أهم المواصفات والمتطلبات الواجب توفرها في المدققين للتوصل الى أهدافهم:



وحتى يتم ذلك فإنه يتطلب من الجهة زيادة رواتب الموظفين ذوي تلك الشهادات و صرف مبالغ عدة لتمكن الموظفين الآخرين من حصولهم على تلك الشهادات المهنية ودخولهم دورات في ذاك المجال، كما أنه يتطلب وقت حتى يتمكنون من اتقان عملهم وادائهم، كما أن على الجهة أن تقوم بتحديد مراحل عملية التدقيق التي يجب أن يقوم بها المدقق سواء أكان مدقق داخلي أو خارجي عن طريق اصدار لوائح وسياسات خاصة بذلك فتجعل الموظفين يتبعونها. كون الموظف يبحث ويتحرى عن الأخطاء المقصودة وغير المقصودة فإنه عادة ما يكون غير محبوب لدى الجهة حتى ولو كان من موظفيها في حالة ان كان المدقق داخلي، كما ان بعض الموظفين قد يقومون بإخفاء بعض المعلومات والبيانات عن ذلك المدقق مما يتطلب جهد كبير في الحصول على المعلومات المطلوبة.

كما ان من أبرز سلبيات عملية التدقيق هو فهم المدقق سواء كان مراقب مالي او داخلي او خارجي لطبيعة أعمال الجهة التي يقوم بالمراقبة والتدقيق عليها فبعض العمليات قد تكون معقدة والبعض الآخر قد تتطلب فهم دقيق لها.

ان الناتج النهائي لعملية التدقيق هو اعداد التقارير، حيث يجب ان يكون التقرير مكتوب وموقع، كما يقع على عاتق المدقق ان يناقش النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل اصدار التقارير النهائية، حيث يجب ان تكون واضحة بحيث تظهر الهدف منها وتتضمن رأيه، خاصة ان كانت هناك إجراءات تصحيحية، بشكل دقيق ومؤقت. تبنى إجراءات المراجعة على نتيجة إجراءات الرقابة، فمثلا إذا كانت إجراءات الرقابة ضعيفة يجب ان نتشدد عند تحديد إجراءات المراجعة، اما إذا كانت قوية فيفضل ان نتخفف عند بناء إجراءات المراجعة. فالتخفف والتشدد يرجع للرقابة الداخلية للجهة، فهي ليست عملية عشوائية فلو تم تطبيق ذلك نتج عن تقييم نتائج الفحص اختلاف النتائج واختلاف التقارير. لذلك ظهرت معايير لتطبيق الرقابة الداخلية بمعنى التأكد من كل شيء وذلك ليتم تلافي اختلاف

الآراء والتقارير والنتائج والتوصيات النهائية.

2.4 المحور الرابع: نموذج مخاطر التدقيق

يجب على المدقق القيام بعدة نقاط لفهم البيئة الرقابية منها فرض القيم الأخلاقية والالتزام بها، الالتزام بالكفاءة المهنية اللازمة، نظم التشغيل وفلسفة التشغيل، مشاركة جميع من لهم علاقة والفصل بين المهام، تحديد المسؤوليات والواجبات والصلاحيات، السياسات والنظم واللوائح، والهيكل التنظيمي.

تشمل المعايير الدولية المعيار الدولي رقم ٢٠٠ والتي تتحدث عن مخاطر التدقيق وتم تعريفها على انها « مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية » (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠) كما ذكر المعيار الدولي رقم ٣١٥ تقييم تلك المخاطر حيث نص على « يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفر أساس لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الاثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات ». (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠)، كما ذكر المعيار الدولي رقم ٣٣٠ على استجابة المدقق استجابة مناسبة عند اكتشافه لوجود مخاطر التدقيق والذي نص على « ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها الى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات وتستجيب لها ». (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠)، ان من بعض تلك الاستجابات هي زيادة العينة المستخدمة أو تغيير الوقت. بعد الاطلاع على الكتب الأجنبية المتخصصة بالمحاسبة والتدقيق وكذلك المجلات والمقالات المنشورة في المواقع الالكترونية، تم الحصول على البيانات التالية وشرحها بشكل مبسط كالتالي:

ان المخاطر المقصود بها في هذا البحث هي المخاطر التي تنتج من فشل المدقق دون علمه باكتشاف الأخطاء المالية أو المادية الجوهرية وابدائه لرأي غير صحيح بشأن ذلك.

ان عدم قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية (Risk Audit) قد تعرضه للمساءلة القانونية، كما قد

المخاطر، أنشطة الرقابة، الاتصالات والمعلومات، أنشطة المراقبة.

تؤثر في هذا النوع من المخاطر الاحكام الشخصية وغياب فاعلية إجراءات الرقابة وعلى قوة الاختبارات المطبقة

ان مخاطر الاكتشاف المخططة (Planned Detection Risk) ، والمقصود منها فشل المدقق في أن يكتشف الأخطاء الجوهرية في السجلات والمعاملات المالية سواء كان بشكل فردي أو جماعي.

تؤثر في هذه المخاطر مدى فاعلية الإجراءات للتدقيق، وعدم شمولية الفحص، أو الاستخدام الغير مناسب أو بالطريقة الغير سليمة.

ان لعملية التدقيق نموذج يعتمد عليه المدقق حتى يتم تقييم مخاطر التدقيق مكون من العناصر الأربعة المذكورة أعلاه.

مخاطر التدقيق المقبولة = مخاطر الاكتشاف المخططة x مخاطر الرقابة الداخلية x المخاطر الملازمة

$$IR \times CR \times PDR = AAR$$

لمعرفة الأهمية النسبية لحساب خطورة التدقيق يوجد معادلة يتم تطبيقها وتتمثل بالنموذج المشار اليه أدناه كالتالي:

$$(CR \times IR) / AAR \times PDR$$

إضافة الى تلك المخاطر توجد مخاطر أخرى كالنزاهة والحالة الاقتصادية والحالية السياسية واطار العينات كما يوجد خطر العمل وخطر وجود عدة مدققين خارجيين وحجم الجهة وملكيته سواء للدولة أو شركات خاصة.

2.5 المحور الخامس: دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء أداء عملهم في التدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم.

سننظر في هذا المحور الى مبحثين، الأول نذكر به أمثلة مخاطر التدقيق والمبحث الثاني عن دور المدققين في مواجهة تلك المخاطر التي تواجههم أثناء عملية الفحص والتدقيق والمسؤولية التأديبية والقانونية التي تقع على عاتق المدققين.

تتعرض سمعة ذلك المدقق للتشويه لان من يهمل الامر قد يعتمد على التقارير الصادرة عن ذلك المدقق والتي بنيت على معلومات غير صحيحة وبالتالي قد تبنى عليه قرارات غير صحيحة فتتأثر الجهة بذلك. فعندما تصبح الجهة غير قادرة على أن تحقق هدفها أو الاستراتيجية التي تم وضعها ستؤثر بالتقارير المالية. ان عملية التدقيق تشمل مخاطر مقبولة (Acceptable Risk Audit) وهي التي يكون المدقق قابلاً احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية أو غيرها. فنسبة تلك المخاطر تختلف من مدقق الى آخر حسب قبوله، فكلما انخفضت قيمة مخاطر التدقيق المقبولة كلما زادت الاختبارات التي قد يقوم بها المدقق. ولا يمكن أن تكون خالية من تلك المخاطر لان المدقق غير قادر على التأكد الكامل والشامل ولأنه يستخدم عينة وليس الكل.

ان المخاطر الملازمة (Inherent Risk) هي المخاطر التي تظهر كوقوع خطأ في نوع معين من العمليات أي تكون بصفة محاسبية. ان من أسباب تلك المخاطر هي طبيعة الجهة والعلاقات الخارجية والتقديرات بصورة شخصية. كما انه من أحد المخاطر وجود عمليات غير روتينية أو غير طبيعية والتي من المفترض أن تكون ملفتة للانتباه وألا يكون سببه ضعف الرقابة الداخلية. على عكس المخاطر المقبولة فإن العلاقة ما بين المخاطر الملازمة والاختبارات هي علاقة طردية بمعنى أنه كلما زادت المخاطر الملازمة كلما زادت اختبارات التدقيق.

تؤثر في هذه المخاطر طبيعة الأرصدة والمعاملات والعوامل الخارجية والتطور التكنولوجي والمركز المالي للجهة نفسها كما يوجد عوامل أخرى كحجم الجهة، طبيعة العمليات، وتغيير مجلس الادارة.

كما يوجد ما يسمى بمخاطر الرقابة (Risk Control) وهي المخاطر المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية بالجهة، فكلما كان النظام قويا كلما زادت قدرة المدقق على تجنب المخاطر أثناء عملية التدقيق وهي تفعل من قبل مجلس إدارة الجهة المراقب عليها. تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات الا وهي بيئة الرقابة، تقييم

- 2.5.1 المبحث الأول: صعوبات عملية الفحص والتدقيق:**
- ان الجهة الخاضعة للتدقيق تعد مسؤولة عن تحديد أهدافها بوضوح وتقييم المخاطر التي ممكن ان تواجهها لتحقيق تلك الأهداف. وتقوم بتقييم تلك المخاطر ودراسة إمكانية وجود تلاعب وغش أو ثغرات. حيث كلما كبر حجم المنشأة كلما زادت تعقيدا فتكون اقل مركزية مع مستويات كبيرة في الإدارات. تختلف من جهة الى أخرى ومن دولة الى أخرى حسب قوانين كل دولة وتشريعاتها في ظل وجود معايير دولية تحكمها وكذلك المسؤولية القانونية تختلف. ان من أبرز عوامل الضعف التي تمثل وجود مخاطر متعلقة بتحديد الأهداف وتحليل المخاطر وإدارة التغيير هي ما يلي:
 - عدم تحديد الأهداف من التدقيق او تبليغها للموظفين وعدم تحديد الأهداف التفصيلية على مستوى الأنشطة.
 - عدم وجود تخطيط استراتيجي و عدم توجيه العناية الى توزيع كفاءات الموارد.
 - عدم تحديد مخاطر الأهداف بدقة.
 - عدم تحديد المخاطر التي قد تنشأ عن المصادر التي بالداخل.
 - عدم تحديث الأنظمة الالية والمحاسبية التي يتم استخدامها وذلك لان الظروف دائمة التغيير.
 - عدم الاهتمام بوجود بدائل للأنشطة والمهام الرقابية نظرا لوجود ظروف متغيرة.
 - ان على فريق التدقيق ان يقوم بالاهتمام بالأخطاء والنظر فيها، فان بعض الأخطاء قد لا يمكن منعها او اكتشافها في التطبيقات المحاسبية. فعند تحديد تلك المخاطر يقوم فريق التدقيق بتقديرها على مستوى العناصر، ويجب ان يتوفر نظام رقابي قوي حتى يتمكن من الرقابة الفعالة واكتشاف الأخطاء والضعف، كما يجب معرفة نقاط الضعف في الرقابة على العمليات. ان من واجبات فريق التدقيق ان يتم التأكد من مدى التزام الجهات المشمولة بالتدقيق بالقوانين واللوائح في عملية تحديد وتقييم المخاطر.
 - قد توجد بعض العوامل التي يمكن ان تكون مؤشرا الى وجود مخاطر ومعوقات من ضمنها ما يلي:
 - تغيير النظم والسياسات الحكومية والعوامل والظروف الاقتصادية.
 - مواجهة ضغوط شديدة لبقاء الجهة على اعلى مستويات الخدمة.
 - وجود قضايا لم يتم الحكم او البت فيها.
 - قصور و ضعف في السياسات والأنظمة لقياس الأداء.
 - تطورات سريعة ونمو مزدهر غير طبيعي لبرامج العمل.
 - كما توجد أعمال تؤدي الى الشك كحال وجود أنواع جديدة من العمليات المالية فيتم النظر فيها ودخول أطراف خارجية، وطلبات كثيرة على مخزون معين.
- 2.5.2 المبحث الثاني: دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق**
- يجب على المدقق الإلمام بشكل كاف بجميع القوانين واللوائح والنظم وتفهم العمليات المالية وإجراءات التدقيق والمبادئ المحاسبية المطبقة في الجهات الخاضعة للفحص والتدقيق، حيث أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة معيار التدقيق الدولي رقم ٢٥٠ والمتعلق «بمراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية» حيث يتناول التزامات المدقق بالأخذ بعين الاعتبار النصوص التشريعية والقانونية في نطاق مراقبة البيانات المالية. ويعتبر من أهم الإجراءات هي الاستفادة من الخبرات السابقة والنتائج والتجارب عن أعمال التدقيق السابقة. كذلك يستطيع المدقق ان يقوم بعمل بحوث أو دراسات لبعض الحالات التي قد تظهر أمامه ليستشف منها ويضع نتائجها وتوصياته والنظر في تلك التوصيات والاستفادة منها. عند عدم قدرة المدقق في اكتشاف ملاحظات على الجهة فيجب ان يحدد ما إذا كانت إجراءات التدقيق كافية للتعامل مع المخاطر، واستخدام ادلة اثبات أخرى، فالتأكيد على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات يعتبر مطلب أساسي في تلك المواجهة. يجب على المدقق في حال مواجهة بعض الصعوبات في عمله أن يغير الأسلوب الذي يتبعه في الحصول على الأدلة كما ذكر في معياري التدقيق الدولي رقمي

٥٠.١. والمتعلقين « بأدلة المراجعة، وأدلة المراجعة اعتبارات إضافية لبنود محددة» التي يمكن الاعتماد عليها، فيجب تكثيف الاختبارات التي يقوم بها المدقق للحصول على المزيد من الأدلة. فلأهمية البيانات وزن نسبي، وعليه فإن حكم المدققين يعتمد على تلك الأهمية النسبية للحذف أو التحريف في تلك البيانات، فالظروف المحيطة باتخاذ القرار هي المحددة للمدقق حيث يراه مهم نسبيا أو غير مهم.

في بعض الأحيان يتطلب تحليل المخاطر وجود متخصص أو اخصائي كما في مجال تكنولوجيا المعلومات حيث يعتبر بمثابة دعم لرأي المدقق في حالة يصعب عليه فهم بعض النقاط كما في معيار التدقيق الدولي رقم ٦٢٠ « استخدام عمل خبير» حيث يتناول مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بعمل فرد أو جهاز في مجال خبرة غير مجال المحاسبة والتدقيق لمساعدة المدقق في الحصول على الأدلة الرقابية الكافية والملائمة. كما ان تطبيق الرقابة الداخلية يعتبر جزءا أساسيا في تحقيق الأهداف والتي تبدأ من الداخل كالضبط الداخلي، الرقابة المحاسبية والإدارية والتدقيق الداخلي. عند استنتاج المدقق بعدم قدرته على اكمال عملية التدقيق عند مواجهته لبعض الصعوبات نتيجة لوجود غش أو غيره، يجب عليه ما يلي:

- 1- رؤية ما يمكن عمله من الناحية المهنية والقانونية في حال اشتباه وجود أخطاء كالغش وغيره.
- 2- الانسحاب من اداء عملية التدقيق اذا أمكن، وفي تلك الحالة يناقش الاسباب التي دعت له للانسحاب، تقديم تقرير عن الحالة التي دعت له للانسحاب في حال وجود متطلبات لذلك.
- 3- ابلاغ الادارة في حال اكتشاف قضايا ومواضيع مهمة لعمله في الجهة الخاضعة للتدقيق وتوثيقها ومناقشتها بذلك.

ان عمل المدقق يرتبط ارتباطا وثيقا بإدارة المخاطر، حيث ان النتائج التي تم الوصول اليها أثناء عملية الفحص والتدقيق الموجودة في التقرير المعد من قبل المدقق تتضمن تحديد المخاطر والتوصيات اللازمة، وعند رفع التقرير لإدارة العليا، تصدر تلك الادارة التعليمات اللازمة

لإدارة المخاطر للأخذ بتوصيات المدقق وتتابع التنفيذ، حيث تقوم إدارة المخاطر بتقييم وتحليل المخاطر وكيفية تجنبها. عند اكتشاف المدقق للأخطاء فعليه ان يقرر ما إذا كان ذلك الخطأ يتطلب تصحيح وهذا الامر يعود لتقدير المدقق، يقوم بعدها بتقديمه الى الشخص المسؤول عن الخطأ فتتم مواجهته وقد تكون ردة الفعل للشخص المخطئ غير ملائمة.

بذلك يخلي المدقق مسؤوليته تجاه تلك الاعمال المكتشفة، ففي بعض الاحيان قد يعاقب المدقق الذي يصادق على العمليات والتي تكون غير مطابقة للواقع عن طريق الإحالة الى لجنة تأديبية فتكون عقوبته التنبيه أو الانذار أو ايقاف العمل أو شطب الاسم من مزاولة ذلك العمل أو خصم من الراتب وتختلف تلك حسب اللوائح المتبعة. وقد يصل ذلك العقاب الى الحبس أو الغرامة في حال تدوين بيانات كاذبة في تقريره أو وضعه لتقرير مغاير للحقيقة، وتلك المسؤولية التأديبية والقانونية تجعل المدقق يلتزم ببذل المهارة الواجبة والحصول على التأكيدات الكافية والالتزام بالمسؤولية المهنية كما ذكرناها سابقا والتي تعني بذل العناية المهنية الواجبة لإعطاء الثقة لقراء التقارير، وبكلا الحالات لا يضمن المدقق دقة البيانات.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تطبيقا للمنهج الميداني المذكور في خطة البحث، وذلك بهدف جمع المعلومات عن مدى التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية ومدى إلمام المدققين بمعرفة دورهم في مواجهة الصعوبات التي قد تواجههم أثناء عملية الفحص والتدقيق ومدى أهمية الاستفادة من الخبرات السابقة والتدريب الكافي لهم وأهمية المسؤولية التأديبية والقانونية لتعزيز دورهم في مواجهة تلك الصعوبات. بعد جهد كبير تم مقابلة عدة أشخاص كالمدققين في القطاع الحكومي والقطاع الخاص، ولكن تم رفض الادلاء بأسمائهم وأهمية تلك المقابلات منبثقة من نظرة المدققين والجهات الخاضعة للتدقيق لعملية التدقيق عليهم

وتم الاستفسار منهم عن بعض النقاط منها لتدعيم البحث.

تمت مقابلة عدد من المدققين في القطاع الحكومي والاستفسار عن التالي:

1- هل أنت راض بعملك؟ وهل تبذل العناية المهنية اللازمة أثناء أدائك عملك؟

نعم، نحن راضين بعملنا، ولكن عند النقل الداخلي يصبح التوتر شاملا للجميع حيث الخوف من ان يتم النقل الى مسؤولين يصعب التعامل معهم، أو العمل مع فريق غير متعاون. ولكن بكلا الحالات نقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لاداء عملنا بشكل يرضي الخالق أولا، ثم يرضي أنفسنا.

2- هل يتبع مقر عملكم معايير التدقيق الدولية؟

نعم، كما يوجد دليل تدقيق عام، يعتبر مصدر كافي لشرح الأسس الخاصة بعملية اجراء التدقيق، كما انه جاء في ضوء الإصدارات الحديثة لمنظمة الانتوساي والمعايير المهنية ذات العلاقة.

3- هل يتم تدريبكم بشكل كاف قبل البدء بعملية التدقيق؟

نعم، نخضع لعدة دورات في بداية مباشرة العمل وما بعد ذلك، وحاليا يوجد برنامج تدريبي لكل العاملين الجدد من المدققين يمتد الى ٦ شهور حتى يتمكن المدقق من معرفة جميع النواحي الفنية التي ممكن أن تفيده أثناء أداء عمله والتصرف في بعض الحالات التي قد تواجهه، ولكن تختلف حاجة بعض المدققين الى تلك الدورات لصقل مهاراتهم فالبعض يحتاج الى تكثيف الدورات المتخصصة وبشكل خاص العملي أفضل من النظري. عدم حضور بعض المدققين لتلك الدورات لبعض الظروف التي قد تواجههم يضعف مستواهم لان التدقيق مهنة تحتاج الى تدريب وتذكير وتوجيه بشكل دائم ومستمر.

4- ما هي الصعوبات التي تواجهكم أثناء أداء عملكم؟

- عدم معرفة مدققي بعض الإدارات عن عمل الإدارات الأخرى.
- عند ابداء الرأي على بعض المواضيع من الممكن

أن الإدارة العليا أو المسؤولين لا يقبلون ذلك الرأي أو توجيه بتغيير ذلك الرأي.

- الحاجة الى مزيد من الدورات المتخصصة بشكل دوري في مجال عمل المدققين.

- القيام بعمل نقل داخلي لجميع المدققين مما يجعل بطيء في تفهم المدققين عمل الإدارات الأخرى.

- عدم إمكانية وضع دليل ارشادي يوضح جميع المواضيع التي سيتم دراستها وتحليلها مما يصعب التعامل مع بعض الحالات.

- صعوبة التعامل مع بعض الجهات الخاضعة للتدقيق.

- عدم وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في بعض الجهات محل التدقيق كوجود إدارة مختصة بذلك.

5- هل المعلومات التي يقدمها موظفي الجهات صحيحة ودقيقة وتقدم بالوقت المطلوب؟

غالبا المعلومات المقدمة تكون غير دقيقة وغالبا ما يوجد تأخير بتسليمنا المعلومات او المستندات أو الكتب المطلوبة وبذلك تصعب الدراسة وقد تبني عليها آراء.

6- هل تطبق المسؤولية القانونية والتأديبية في جهة عملكم؟

نعم، فقد أحيل عدة مدققين الى النيابة إما للاستجواب او لاستفتاء الرأي، كما تم تجميد بعض الموظفين، بقرار من الهيئة التأديبية المختصة وكل ذلك موضحا في دليل سياسات وقواعد ونظم وإجراءات وقواعد ونظم العاملين في الجهة، وحين تم تطبيق ذلك أصبح غالبية المدققين متنبهين ويقضين أثناء أداء عملهم.

كما تم مقابلة مدققين من مكتب تدقيق معتمد وتم الاستفسار عن بعض النقاط لتدعيم البحث وجاءت الاستفسارات كالتالي:

1- هل يتبع جميع المدققين معايير التدقيق الدولية؟ وما مدى الاستفادة منها؟

نعم، نتبعها فهي معايير عالمية، ونرجع اليها كمدققين لتحديد المسؤوليات وبيان مقومات مزاوله التدقيق،

لأنهم قد واجهوا بعض المشاكل وبعض الصعوبات وقد عرفوا كيف يتعاملون معها.

5- هل تطبق المسؤولية القانونية والتأديبية في جهة عملكم؟

لم يتم تحويل أي شخص قبل ذلك، ولكن من وجهة نظرنا نرى أنه حين يخطئ المدقق، أو يبدي رأي مغاير للواقع فيجب عليه أن يعاقب حتى يتعظ الغير، فمن أمن العقوبة أساء الأدب، فوجود ذلك العقاب يجعله يبذل جهده أثناء عمله.

بعد تحليل المعلومات الواردة سابقا، يتبين من المقابلات السابقة اختبار فرضيات الدراسة كالتالي:

1- الفرضية الأولى: « الالتزام بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بشكل عام يعزز دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق ».

يتبين من تحليل إجابات أسئلة المقابلات الشخصية ان الفرضية الأولى مقبولة وذلك من خلال توضيح أهمية تلك المعايير في فهم عملية التدقيق بشكل تفصيلي حيث عدم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الدولية تحول دون تعزيز دور المدققين في مواجهة الصعوبات.

2- الفرضية الثانية: « الاطلاع والاستفادة من الخبرات السابقة في مجال عمل التدقيق يعزز دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق ».

يتبين من تحليل إجابات أسئلة المقابلات الشخصية أن الفرضية الثانية مقبولة حيث انه يجب على المدقق ان يستفيد من الخبرات السابقة ليتمكن من الاطلاع على جميع النواحي التي قد تطرأ في دراسة المواضيع وكتابة الملاحظات وابداء الرأي عليها مما يزيد كفاءة المدققين في مواجهة الصعوبات.

3- الفرضية الثالثة: « التدريب الكافي للمدققين في مجال العمل للتعرف على الإجراءات وأوجه التصرف في الحالات التي قد تواجه المدققين في عملهم ».

يتبين من تحليل إجابات أسئلة المقابلات الشخصية أن الفرضية الثالثة مقبولة لان التدريب الكافي يسهل المهارات ويجعلهم ملمين بالنواحي الفنية ومعرفة أوجه التصرف في بعض الحالات التي قد تواجههم أثناء

فهو تضيف لنا معلومات دقيقة ومهمة جدا في عملنا وخصوصا عند ابداء الرأي والذي هو جدا مهم بالنسبة للمستفيدين منه ولكن نحن كمدققين قد نتأخر في معرفة ما يستجد من تلك المعايير ولذلك يجب الاطلاع عليها بشكل دائم.

2- ما هي الصعوبات التي تواجهكم في عملكم؟

- 1- عدم توفر الاشخاص المعنيين بالتدقيق بشكل كاف.
- 2- تأخر جلب المستندات المطلوبة مما يؤدي الى تأخر عملية التدقيق أكثر من الوقت المتفق عليه.
- 3- ضيق الوقت والجهد المبذول حيث ان المشاريع بشكل عام بازدياد والدورة المستندية في توسع.
- 4- على المدقق ان يعرف طبيعة عمل جميع الاقسام التي يدقق عليها.
- 5- النظرة السلبية للمدقق على أن عمله فقط ايجاد الاخطاء وتعميمها.
- 6- اخذ الملاحظات على انها انتقادات واتهامات شخصية.

3- ما هي الإجراءات الواجب القيام بها حيال ما يواجهكم أثناء أداء عملكم من صعوبات؟

- 1- تطوير الذات عن طريق أخذ دورات متخصصة مما يجعل المدقق ملم من جميع النواحي.
- 2- استعجال الجهات المدقق عليها في توفير المستندات المطلوبة.
- 3- أخذ فكرة عامة عن عمل جميع الأقسام المدقق عليها.
- 4- التوضيح على أهمية عملنا كمدققين في اكتشاف الأخطاء وإعطاء الاقتراحات في ذلك المجال.
- 5- الاستفادة من خبرات المدققين القدامى الكفو.
- 4- مامدى الاستفادة من الخبرات السابقة أثناء أداء مهنة التدقيق؟

نستفيد من الخبرات السابقة، حيث وجود بعض المدققين في مكاتب تدقيق أخرى و اطلاعهم على طرق كشف الأخطاء وتدوين الملاحظات، و كيفية طريقة حساب التكاليف وعمل البيانات المالية، توسع من ادراكهم لعملية التدقيق بشكل عام، كما انه من الممكن الاستفادة من المدققين القدامى ذوو الخبرات

برفع التقارير التي يتم طلبها منهم وبشكل دوري متضمنا التوصيات والاقتراحات.

- 9- الاعتقاد السائد من البعض ان هدف التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش مما قد يجعلهم عرضة للفعال او الاقوال الا أخلاقية واخفاء بعض المستندات التي قد توحى له بوجود أخطاء.
- 10- وجود المسؤولية التأديبية والقانونية لعمال الفحص والتدقيق يعزز من بذل المدققين العناية المهنية اللازمة.

4.2 التوصيات:

- من خلال النتائج سالفة الذكر ورغبة في تعزيز دور المدققين بمواجهة الصعوبات أوصي بالآتي:
- 1- التوضيح للمدققين كافة بأهمية اخلاقيات المهنة وضرورة الالتزام بتلك الاخلاقيات.
- 2- وضع خطة استراتيجية او بنية تحتية تمكن الجهات من حماية أنفسها من المخاطر التي ممكن ان تتعرض لها.
- 3- الالتزام بالمعايير والاصدارات الدولية التي تصدر في هذا المجال وتعميمها لجميع المدققين لأهميتها.
- 4- تشجيع المدققين على اجراء بحوث ودراسات في مجال عملهم والاخذ بالنتائج والتوصيات التي ترى بأنها جيدة لتطوير المهنة والاستفادة من الخبرات السابقة.
- 5- التدريب الكافي للمدققين على معرفة الصعوبات التي قد تطرأ وكيفية مواجهتها والتصدي لها، والاهتمام بالتدريب الميداني وليس فقط التدريب النظري.
- 6- عمل المزيد من الدورات التخصصية وبشكل دوري ومستمر حتى يزيد من كفاءة المدققين.
- 7- ضرورة تواجد إدارة مختصة بالرقابة الداخلية في جميع الجهات الحكومية والشركات بالهيكل التنظيمي لهم.
- 1- اهتمام المدققين بأن يقوموا برفع التقرير المتضمن للأخطاء والتلاعب والغش في البيانات المالية او العمليات أثناء قيامهم بعملية الفحص والتدقيق

أداء عملهم، كما ان مستوى العاملين قد يضعف في حال عدم حضور الدورات وعدم الاستفادة من التدريب لأداء عملهم بالشكل الكافي.

- 4- الفرضية الرابعة: « المسؤولية التأديبية والقانونية لاداء عمل المدققين تلقي على عاتقهم أهمية التزامهم بالمسؤولية المهنية والاجتهاد وبذل الأسباب في مواجهة الصعوبات التي تواجه المدققين».

يتبين من تحليل إجابات أسئلة المقابلات الشخصية للفرضية الرابعة انها مقبولة حيث معرفة المسؤولية التأديبية والقانونية تجعل المدققين يبذلون الأسباب ويجتهدون لمواجهة الصعوبات التي تواجههم حتى يخلون أنفسهم من تلك المسؤولية.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

4.1 النتائج:

- 1- تعتبر الاستقلالية والحيادية والعناية المهنية من أخلاقيات المهنة التي تؤثر بشكل كبير على مهنة التدقيق.
- 2- يتعرض المدققين لبعض الصعوبات التي تواجههم أثناء عملية الفحص والتدقيق.
- 3- عدم المام بعض المدققين بالمستجدات والتطورات التي قد تظهر في مهنتهم وخصوصا معايير التدقيق الدولية.
- 4- خبرة المدقق وكفاءته لها دور كبير في تطوير نظم الرقابة بشكل عام ويزيد من قدرته على تمييز وجود غش أو تلاعب في البيانات المالية وغيرها.
- 5- عدم التدريب الكافي للمدققين في النواحي الفنية وبشكل تخصصي يحول دون القيام بأعمالهم على اكمل وجه.
- 6- عدم وجود إدارات متخصصة للرقابة الداخلية في بعض الجهات الحكومية والشركات.
- 7- تتطلب عملية التدقيق جهد ووقت كبير ومع ذلك لا يمكن التأكيد على دقة البيانات.
- 8- زيادة كفاءة وجود نظم الرقابة عند التزام المدققين

شاملا التوصيات اللازمة والاستفادة القصوى من رأي المدققين.

- 1- التوضيح للجهات الحكومية والشركات ان الهدف من عملية الفحص والتدقيق هو ليس لاكتشاف الأخطاء وإعطاء المدقق الحصانة الكاملة حتى يقوم بعمله على أكمل وجه.
- 2- العمل على إصدار قوانين تجرم أعمال الغش والتلاعب بالبيانات المالية وتطبيقها على الجميع دون استثناء.

الخاتمة

تطرقت في هذا البحث إلى دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص و التدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم عن طريق التعريف أولا بمعنى عملية الفحص والتدقيق والتي يمكن تلخيصها على انها عملية لفحص بيانات الجهة المالية وحساباتها وتقاريرها وإنتاج رأي محايد لبيان دلالة تلك البيانات، وقد بينت في هذا البحث الأهداف التي من أجلها تم انشاء عملية التدقيق، وهي أهداف ابتغاها المشرع من خلال إصداره لوائح بالزام الجهات الحكومية او الخاصة بوجود مدقق سواء أكان داخل الجهة او خارجها بمعنى مساعدة الإدارة باستيفاء التزاماتها عن طريق عدة ممارسات منها تحليل وتقييم البيانات والتقارير للحفاظ على وحماية أصول تلك الجهات وممتلكاتها.

ثم تم بعد ذلك إيضاح أهمية معايير التدقيق الدولية في أداء مهنة التدقيق ومهام المدققين، والصفات الواجب توفرها في المدقق ليقوم بالعملية على أكمل وجه والتي نذكر منها الاستقلالية والحيادية والالتزام بالسلوك المهني وتحديد مسؤوليات المدققين مما يحفظ حق الشعب وحق المساهمين او المقبلين على الاستثمار في تلك الشركات في حال كانت جهات مستقلة.

حيث انه قد تزايد قلق بعض المستثمرين سواء أكانوا بالجهات الحكومية او الجهات الخاصة والشعب بصفة

عامة حول بعض الممارسات الخاطئة والغير مقبولة مهنيا التي قد تنطبق لها تلك الجهات عن طريق بعض التصرفات للأخلاقية من جانب الإدارة لإبراز تلك الجهة بانها على أكمل وجه وأنها بأفضل صورة. وتناولت أيضا سلبيات وإيجابيات عملية التدقيق، كما بينت المخاطر التي قد تواجه المدقق في تلك العمليات، ودور المدققين في مواجهة الصعوبات التي تطرأ عليهم أثناء عملية التدقيق. كما تم مقابلة عدد من الأشخاص الذين يقومون بعملية التدقيق والاستفسار عن بعض النقاط لتدعيم البحث. وأخيرا وبانتهاء الدراسة رأيت أن هناك عدة توصيات لمجموعة النتائج التي تم استنتاجها من الدراسة والتي من وجهة نظري أهمها هي قيام الجهات بتثقيف وإلزام الموظفين بضرورة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية والاستفادة من الخبرات السابقة وتكثيف الدورات التخصصية والتدريب الكافي لجميع المدققين والتي جميعها تعزز دور المدققين في مواجهة الصعوبات وبيان أهمية المسؤولية التأديبية والقانونية حتى يتم بذل العناية المهنية لتفادي المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: الكتب والمجلات والرسائل العلمية:

- 1- ابو الجود، سوسن، «إجراءات الرقابة الداخلية للشركات في ظل التطورات الكبيرة في تكنولوجيا المعلومات، دراسة تطبيقية ميدانية»، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥
- 2- إسماعيل، محمد، «مخاطر المراجعة ومكوناتها»، مجلة محاسبة دوت نت، ٢٠١٠
- 3- البصام، ناجي «مدى فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية على الأنشطة الحكومية»، كلية الادارة والاقتصادية، بغداد، ١٩٧٢
- 4- الخطيب، حنان، «دورة تقارير الادارة عن فاعلية نظم الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة اداء المراجع

ثانياً: المواقع الالكترونية :

- 1 <http://accounting-simplified.com/audit/risk-assessment/audit-risk.html>
- 2 <http://www.iaasb.org/clarify-center/clarified-standards>
- 3 <http://www.ifac.org/publications-resources/>
- 4 <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-1330-the-auditors-responses-to-assessed-risks.html>
- 5 <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2016/jun/iaasb-financial-statement-reporting.html>
- 6 <http://www.mof.gov.kw/TaxationFAQ/DisplayAudits.aspx#>

ثالثاً: المقابلات الشخصية:

- 7) مقابلة شخصين من قياديي ديوان المحاسبة بتاريخ ٢٠٢٢/٣/١
- 8) مقابلة مدققين من مكتب تدقيق خاص بتاريخ ٢٠٢٢/٢/٩٢
- 9) مقابلة مدققين في القطاع الحكومي بتاريخ ٢٠٢٢/٧/٤

رابعاً: مصادر أخرى:

- محمد دسوقي، «برنامج قواعد المراجعة والتدقيق المالي»، معهد خبرات الجودة الدولية للتدريب الأهلي، ٢٤-٢٨/٤/٢٠١٦

الخارجي»، رسالة ماجستير، كلية عين شمس، القاهرة، مصر، ٢٠٠٨

5- الخطيب، رائد، «مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق»، جامعة الشرق الأوسط، عمان، ٢٠١٠

6- المدهون، رغبة، «العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية»، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٤

7- المطيري، عبدالرحمن، «قواعد سلوك واداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركة الصناعية الكويتية»، جامعة الشرق الأوسط، عمان، ٢٠١٢

8- درغام، ماهر، «المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة (دراسة تحليلية)»، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد ٢٣(١)، ٢٠٠٩

9- ديوان المحاسبة، دليل التدقيق العام، الإصدار الثاني، ٢٠١٢

01- سلطان، عطية، «إطار مقترح لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الاموال العامة للحد من ظاهرة غسيل الاموال»، مركز دعم واتخاذ القرار، مصر، ٢٠٠٥

11□ Schwesers, Kaplan, “ethics and professional standards”, CFA level 2, volume 1, 2016

12□ Schwesers, Kaplan, “Financial reporting and analysis”, CFA level 2, volume 3, 2016

المهنية

AL-MEHANEYA

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

المُلاحَاجَين المُحَرِّفَاتِين

معاً نحو الريادة

2 0 2 6