

مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة

بحث مقدم من
المدقق/ إيمان إبراهيم الهويدي
(إدارة الرقابة على التسويق والاستثمار) القطاع النفطي
ديوان المحاسبة

مسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة
أكتوبر 2007

شكر و تقدير

- شكرا لكل من ساهم لظهور هذا البحث والشكر موصول إلى:
- ديوان المحاسبة لطرحه مثل هذه المسابقات التي تحفز المشاركين على النشاط والمتابعة العلمية.
 - إدارة التدريب والمنظمات الدولية لتنظيمها مثل هذه البحوث التي تثري معلومات الباحث بالإطلاع على العديد من المراجع التي لها صلة بموضوعات البحث.
 - لجنة إجازة البحوث المشاركة في المسابقة لمساعدتنا وإرشادنا لعمل بحث بطريقة علمية مع الالتزام بأصول البحث العلمي .
 - القطاع النفطي للدعم المعنوي والتشجيع للمشاركة في مسابقة البحوث .
 - للزميلات والزملاء الذين أخذوا على عاتقهم تعبئة الاستبانة التي تدعم البحث بالحقائق الواقعية .

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
1	ملخص البحث
	<u>الفصل الاول</u> <u>منهجية البحث</u>
3	المقدمة
3	مشكلة البحث
3	فرضيات البحث
4	أهمية البحث
4	أهداف البحث
5	حدود البحث
5	منهج البحث
	<u>الفصل الثاني</u> <u>أدبيات البحث</u>
6	<u>المحور الأول</u>
6	مخاطر التدقيق تنقسم إلى ثلاث نقاط رئيسية
6	* مخاطر ملازمة
6	* مخاطر الرقابة
7	* مخاطر الإكتشاف
7	أ - مفهوم مخاطر الرقابة
8	ب- أنواع مخاطر الرقابة
9	ج- مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة
10	* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة الداخلية (ديوان المحاسبة)
10	* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة على مستوى المدقق
10	* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة في الجهة محل الرقابة (مخاطر خارجية)

11	د - أثر مخاطر الرقابة بالجهات على البيانات والعمليات محل التدقيق	-
13	<u>المحور الثاني</u>	
13	الإعتبرات الواجب ان يراعيها المدقق في شأن مخاطر التدقيق	-
15	<u>المحور الثالث</u>	
15	اثر مخاطر التدقيق على تقرير المدقق	-

تابع قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع	
	<u>الفصل الثالث</u>	
18	دراسة ميدانية وتحليلية لمخاطر الرقابة بالجهات	-
19	تحليل المعلومات العامة للاستبانة	-
20	التحليل الوصفي لنتائج الاستبانة	-
	<u>الفصل الرابع</u>	
22	* النتائج والتوصيات	-
22	أ - النتائج	-
23	ب- التوصيات	-
أ	قائمة المصادر والمراجع	-
	<u>المرفقات</u>	
	المرفق رقم (1) نموذج الاستبانة	-
	المرفق رقم (2) جداول التكرار لنتائج الاستبانة	-
	المرفق رقم (3) عرض تقديمي للبحث	-
	المرفق رقم (4) سي دي يحتوى على	-
	* تقرير البحث	
	* نموذج الإستبانة في برنامج SPSS	
	* جداول التكرار لنتائج الإستبانة	
	* عرض تقديمي للبحث	

ملخص البحث:

تنص المادة (151) من دستور دولة الكويت على " ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته" (ديوان المحاسبة، دليل التدقيق العام، 2005، 100.7).

وتنفيذاً لهذا النص انشأ ديوان المحاسبة بالقانون رقم (30) لسنة 1964 ، وفيما تقدم بالنص الدستوري هو إصدار التقارير عن أعمال الديوان وملاحظاته للجهات الخاضعة للرقابة بما يكفل معاونه الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية.

إن الهدف الرئيسي لديوان المحاسبة ليس مجرداً إصدار تقارير سنوية معتمدة عن أعماله وملاحظاته ولكن الهدف هو إصدارها بمصادقية عالية حتى في ظل مخاطر التدقيق بحيث تضمن هذه التقارير سلامة الثقة والمصادقية في البيانات المالية والإدارية بالجهات الخاضعة للرقابة وخصوصاً فيما يتعلق بتقارير التدقيق المالي أو تدقيق الأداء.

ومن هنا كان عصب إعداد التقرير هو المدقق والذي يعتبر الأداة لتحقيق هدف التدقيق لذلك يتعين على المدقق في جميع عمليات التدقيق أن يحصل على فهم لهيكل الرقابة الداخلية بالقدر الذي يكفي لتخطيط عملية التدقيق عن طريق القيام بإجراءات لفهم تصميم الإجراءات الرقابية المتعلقة بعملية مراجعة لقوائم مالية ، وما إذا كانت قد وضعت موضع التنفيذ وبعد الحصول على هذا الفهم ، يقوم المدقق بتقدير المخاطر الرقابية للتأكدات التي يتضمنها رصيد الحساب أو نوع العمليات ، ومكونات الإفصاح في القوائم المالية. ويمكن للمدقق أن يقدر المخاطر الرقابية بالحد الأقصى (أكبر احتمال أن بيانا غير صحيح يمكن أن يوجد في أحد التأكدات لن يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة هيكل الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة) لأنه يعتقد أنه ليس من المحتمل وجود إجراءات رقابية تتعلق بأحد التأكدات ، أو أنه ليس من المحتمل أن تكون فعالة ، أو لأن تقويم فاعليتها لا يتصف بالكفاءة. وبالمقابل ، قد يحصل المدقق على أدلة إثبات عن فاعلية كل من تصميم وتنفيذ أحد الإجراءات الرقابية مما يدعم مستوى تقديرياً منخفضاً للمخاطر الرقابية. هذه الأدلة قد يتم الحصول عليها من اختبارات رقابية يتم التخطيط لها أو تنفيذها بالتزامن في نفس وقت الحصول على فهم أو من إجراءات يتم القيام بها للحصول على فهم ولم يتم تخطيطها بالذات كاختبارات رقابية. ويستخدم المدقق المعرفة التي تم الحصول عليها من فهم هيكل الرقابة الداخلية والمستوى المقدر للمخاطر الرقابية في تحديد طبيعة ، وتوقيت ، ومدى اختبارات التحقق لتأكدات القوائم المالية وكل ذلك يتم لتحقيق هدف التدقيق الذي ينص على " إن هدف التدقيق هو إصدار الرأي المهني عن مدى الالتزام بالنظم واللوائح والقوانين ومدى صحة وسلامة البيانات المالية " (دليل التدقيق العام، أهداف التدقيق، 100.23).

ومن هنا ننطلق لنسلط الضوء على مخاطر الرقابة بالجهات الخارجية وتأثيرها على تقرير المدقق وذلك من خلال أربعة فصول.

ففي الفصل الأول سنتناول منهجية البحث وهي تعبر عن خطة البحث والتي يندرج تحتها كل من المقدمة – مشكلة البحث – فرضيات البحث – أهمية البحث – أهداف البحث – حدود البحث وختاماً لهذا الفصل سوف نستعرض منهج البحث.

أما في الفصل الثاني يتم تناول أدبيات البحث متمثلة بالمحاور الرئيسية:

□ المحور الأول : مخاطر الرقابة بالجهات، ومفهومها 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.

ففي الفصل الثالث سوف نتناول دراسة ميدانية وتحليلية لمخاطر الرقابة بالجهات على عينة من جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية باختلاف المسميات الوظيفية، وهذه الدراسة سوف توضح مخاطر الرقابة الواقعية بالجهات وأثرها على تقرير المدقق.

وفى الختام الفصل الرابع سوف نسجل أهم النتائج و التوصيات التي نرى أن من الضروري أخذها بعين الاعتبار وذلك لتقليل المخاطر التي تؤثر على تقرير المدقق.

الفصل الأول

منهجية البحث

المقدمة:

إن المنظمات الرقابية تمثل دوراً هاماً ودعمًا رقابياً لكل دولة من دول العالم وتوافر أجهزة الرقابة المختلفة في الدول تعد عامل جوهري بالنسبة للرقابة العامة والمساءلة باعتبار إن عملية الرقابة توفر المصادقية في المعلومات محل التدقيق، ومن ذلك المنطلق تم إنشاء ديوان المحاسبة الكويتي وهو يعتبر الجهة الرقابية محل التدقيق بدولة الكويت، ولضمان وجود تقارير رقابية خالية من المخاطر التي تؤثر على سلامة البيانات المدرجة في تقارير الرقابة.

ومن هنا ننطلق لنسلط الضوء في البحث المقدم على المخاطر الرقابية التي تؤثر على تقرير المدقق من واقع دراسة ميدانية وتحليلية لعينة من جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية للوقوف على المخاطر الحقيقية للرقابة بالجهات الخارجية وأثرها على تقرير المدقق.

مشكلة البحث:

تتبلور مشكلة البحث محل الدراسة بوجود مخاطر للرقابة على الجهات تؤثر على إصدار تقرير المدقق بكفاءة عالية، وتتمثل مخاطر التدقيق المعرض لها التقرير مخاطر من ديوان المحاسبة (البيئة الداخلية)، بمخاطر متعلقة بالمدقق أو مخاطر من قبل الجهات الخاضعة للرقابة (البيئة الخارجية) وفي ضوء تلك المخاطر المحيطة بالتقرير يتم إصداره بكفاءة عالية بحيث تضمن هذه التقارير سلامة الثقة والمصادقية في البيانات المالية والإدارية بالجهات الخاضعة للرقابة.

فرضيات البحث :

- غياب الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية وذلك من خلال عدم الإلمام التام بدليل التدقيق العام لديوان المحاسبة.
- غياب المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على التدقيق.

- هناك قصور وضعف في إعداد المدقق عن طريق البرامج التدريبية في ديوان المحاسبة.
- قصور وعدم تجانس فريق عمل التدقيق في الجهات الخاضعة للرقابة.
- عدم وجود مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة للرقابة.
- دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة له مساهمة كبيرة في التأثير إيجاباً على تقرير المدقق.
- غياب إمام المدقق بأهداف الخطة الإستراتيجية للتدقيق.

أهمية البحث:

“إن التدقيق وإعداد التقارير عن الأداء الحكومي يعد عامل جوهري بالنسبة للرقابة العامة والمساءلة باعتبار أن عملية التدقيق توفر المصداقية في المعلومات التي يتم التقرير عنها أو يتم الحصول عليها من الجهات الحكومية المختلفة.(ديوان المحاسبة، دليل التدقيق العام، 2005، 100.3).

وتتحقق هذه المصداقية من خلال أدلة إثبات يتم الحصول عليها من جهات التدقيق والذي يواجه المدقق الكثير من المخاطر لأجل جمع البيانات والمعلومات خلال التدقيق وتقديمها في الموعد المحدد لإعداد التقرير حسب الخطة الإستراتيجية للتدقيق وبما يتماشى مع دليل التدقيق العام للديوان.

ومن هذا المنطلق تكمن أهمية إعداد هذا البحث بحيث يكون دراسة عملية واقعية تلمس من خلالها أرض الواقع للمخاطر الحقيقية التي يواجهها المدقق خلال إعداد التقرير والذي يتوجب أن يكون عالي الكفاءة في ظل تحقيق أهداف التدقيق المرجوة بدليل التدقيق العام، وتقديم تقارير لمتخذي القرار ذات مصداقية وحسب خطة التدقيق الإستراتيجية.

أهداف البحث:

يسعى الباحث على تحقيق الأهداف التالية:

- 1- مسح ميداني وتقويم شامل للتعرف على المخاطر التي تؤثر على تقرير المدقق سواء من البيئة الداخلية للمدقق (ديوان المحاسبة) أو من خلال البيئة الخارجية (الجهة الخاضعة للرقابة) أو على مستوى المدقق وذلك على جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية.
- 2- الوقوف على نتائج المسح الميداني ودراسة المخاطر الواقعية التي تؤثر على التقرير.
- 3- العمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذا كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة.
- 4- تحقيق الأداء الرقابي الأمثل وذلك من خلال تنمية مهارات المدقق باعتباره العنصر الرئيسي لإنتاج التقرير في ظل المخاطر المحيطة.

حدود البحث:

يشمل المسح الميداني عينة من ديوان المحاسبة الكويتي بجميع قطاعاته الرقابية على الجهات وجميع المسميات الوظيفية (للقطاع الرقابي) وذلك لاختلاف المخاطر التي يتعرض لها المدقق باختلاف المسميات الوظيفية الرقابية.

منهج البحث:

يتم التركيز على المناهج التالية بهدف تجميع وتحليل البيانات:

- أ - المنهج الوثائقي: يقوم الباحث بتعريف وتحليل وتصنيف مخاطر الرقابة على الجهات من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة الكويتي وأثر هذه المخاطر على تقرير التدقيق والاعتبارات التي يجب أن يراعيها المدقق في شأن هذه المخاطر في ظل الخطة الإستراتيجية لإعداد التقرير.
- ب - المنهج الميداني: يعتمد الباحث على المنهج الميداني في جميع المعلومات عن مخاطر الرقابة بالجهات الخاضعة لرقابة الديوان من خلال توزيع استبانة وعمل عدة مقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين والتي تهدف إلى فهم وتحليل أبعاد مشكلة البحث والفرضيات المطروحة واستخلاص النتائج من المعلومات التي يتم جمعها ميدانياً.
- ج - المنهج الإحصائي: يقوم الباحث بتحليل النتائج والبيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبانة الموزعة على العينة.

الفصل الثاني

أدبيات البحث

□ المحور الأول :

تعرف الرقابة بأنها سلسلة من الأنشطة التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية للجهة وتعني بتحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالثقة في التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و اللوائح وكفاءة وفعالية العمليات في الجهات محل الرقابة، وتعني الرقابة بضمان كفاءة العمل لدى الجهة محل التدقيق ومدى التزامها بسياسة الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش أو الخطأ واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة المعلومات المالية الموثوقة في الوقت المناسب، وتنقسم الرقابة بالجهات إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية ورقابة الضبط الداخلي.

ان لكل جهة محل تدقيق مخاطر تدقيق وعلى المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة محل التدقيق وذلك لغرض التخطيط لعملية التدقيق وعمل طريقة فعالة لتنفيذها

ويعتبر التعرف على مخاطر التدقيق عامل رئيسي لفهم وتطبيق عملية التدقيق .

فمخاطر التدقيق تنقسم إلى ثلاث مخاطر رئيسية وهي :

1- مخاطر ملازمة:

"هي قابلية رصيد حساب معين أو طائفة من المعاملات على أن تكون خاطئة بشكل جوهري ، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى ، مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، 1998) .

2- مخاطر الرقابة:

" هي مخاطر المعلومات الخاطئة والتي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهريّة بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى ، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، 1998) .

3- مخاطر الاكتشاف:

"هي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهريّة التي يقوم بها المدقق أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهريّة ، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو طوائف أخرى" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، 1998) .

ومن هنا ننطلق لتسليط الضوء على **مخاطر الرقابة** التي تعد خطر من المخاطر الرئيسية لعملية التدقيق وهو الموضوع الرئيسي محل البحث، وينقسم المحور الأول إلى:

- أ - مفهوم مخاطر الرقابة.
- ب- أنواع مخاطر الرقابة.
- ج- مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة.
- د- أثر مخاطر الرقابة على البيانات والعمليات محل التدقيق.

أ - مفهوم مخاطر الرقابة:

كما اشرنا سابقا أن مخاطر الرقابة هي جزء من مخاطر التدقيق وهي احتمال وجود تحريفات مهمه في تأكيد معين لا يتم منعها أو اكتشافها بصورة دقيقة عن طريق الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة، ومن هنا يقع على عاتق المدقق مسئولية الكشف عن الأخطاء الجوهريّة التي لم يتمكن كل من النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية من اكتشافها واثبات كفاءة وفعالية العمليات الموجودة بالجهة محل التدقيق وتقدير إمكانية الاعتماد على العمليات المالية للجهة ومدى التزام بالقوانين واللوائح للجهة الخاضعة للرقابة . ومن أجل الحد من المخاطر التي لم تكتشف عن طريق الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة يقوم المدقق الأخذ بعين الاعتبار أن هناك أخطاء جوهريّة محتملة في البيانات المالية واستخدام الاجتهاد المهني لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهريّة أم لا .

فالأخطاء الجوهريّة تنقسم إلى نوعين:

- الأخطاء غير المقصودة:

وهي الأخطاء التي تنتج لأسباب كثيرة منها عدم فهم وعدم الكفاءة أو الخبرة للعاملين لدى الجهات أثناء إعدادهم البيانات المالية.

- الأخطاء المقصودة :

وهي الأخطاء التي تنتج من سوء تطبيق المعايير المحاسبية أو التزويد في البيانات أو الاحتيال أو الخداع والتآمر في إعداد البيانات المالية. وهذه الأخطاء تعرف بالمخاطر الملازمة.

ب- أنواع مخاطر الرقابة:

يجب على المدقق الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق لتخطيط عملية التدقيق ولتحديد طبيعة ، وتوقيت ، ومدى الاختبارات التي سيتم القيام بها بالقدر الذي يكفي لتخطيط عملية التدقيق وذلك لتقديم تقرير عن عمليات التدقيق التي سيقوم بها وذلك في ظل الخطة الاستراتيجية للتدقيق وبما يتماشى مع دليل التدقيق ومما سبق يتبين لنا أن هناك مخاطر رقابة تحيط بالتقرير الذي سيقوم بتقديمه ويمكن تقسيم هذه المخاطر إلى ثلاث أنواع وهي كما يلي:

- مخاطر الداخلية (ديوان المحاسبة) .
- مخاطر تنبع من المدقق نفسه.
- مخاطر الخارجية (الجهة محل التدقيق) .

وللتعرف على هذه المخاطر التي لها تأثير فعال على تقرير المدقق سيتم ذلك من خلال دراسة واقعية ومسح ميداني وتقييم شامل وسوف يتناول الفصل الثاني لهذا البحث تحليل لهذه المخاطر من واقع استبانته موزع على عينة تشمل جميع القطاعات الرقابية في ديوان المحاسبة الكويتي باختلاف المسميات الوظيفية الرقابية .

5- مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة:

تختلف تقديرات الجهة للمخاطر عن اعتبارات المدقق لمخاطر الرقابة في عملية مراجعة لقوائم مالية. فالغرض من تقدير الجهة للمخاطر هو تحديد ، وتحليل ، وإدارة المخاطر التي تؤثر على أهداف الجهة محل الرقابة. في حين أنه في عملية مراجعة لقوائم مالية يقوم المدقق بتقدير المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية لتقويم احتمالات وجود بيانات غير صحيحة في القوائم المالية تقدير الجهة للمخاطر لأغراض التقارير المالية هو تحديدها ، وتحليلها ، وإدارتها للمخاطر المتعلقة بإعداد قوائم مالية تُعرض بعدل وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتشمل أيضاً المخاطر المتعلقة بتقارير مالية يمكن الثقة بها والاعتماد عليها عمليات أو أحداثاً معينة، وتشمل المخاطر المتعلقة بالتقارير المالية أحداثاً خارجية وداخلية وظروفاً قد تحدث وتؤثر تأثيراً سلبياً على قدرة الجهة محل الرقابة على تسجيل ، ومعالجة ، وتلخيص ، والتقرير عن بيانات مالية تتسق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية. وقد تنشأ مؤشرات لوجود المخاطر أو تتغير بتغير الظروف مثل :

- التغيرات في بيئة الأعمال.
- التغير في الموظفين.
- أنظمة معلومات جديدة أو معدلة.
- النمو السريع.
- تقنيات جديدة.
- خطوط إنتاج ، أو منتجات ، أو أنشطة جديدة.
- إعادة تنظيم.
- عمليات أجنبية.
- إصدارات محاسبية.

فلذلك يجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بموضوع تقدير الجهة للمخاطر بالدرجة التي تمكنه من فهم كيف تأخذ الجهة محل الرقابة في الاعتبار المخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية وكيف تتخذ القرارات اللازمة لمواجهة هذه المخاطر، وهذه المعرفة قد تشمل فهم كيفية تحديد الإدارة لهذه المخاطر ، ولتقديراتها لأهمية هذه المخاطر ، ولتقديراتها لاحتمالات حدوثها وللربط بينها وبين التقارير المالية، ومما سبق يستطيع المدقق يستخلص مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة والتي يمكن تقسيمها الى ثلاث اقسام كما يلي:

* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة الداخلية (ديوان المحاسبة):

- عدم توفير أعداد كافية من المدققين في فريق عمل لدى الجهة الخارجية .
- عدم الالتزام بالخطة الإستراتيجية والتي تؤثر على تصميم وتنفيذ مهمة التدقيق .
- عدم الالتزام بإتباع دليل التدقيق العام عند تنفيذ المهام الرقابية .
- عدم وجود دور للبيئة الداخلية (ديوان المحاسبة) في نشر التوعية في الجهة محل الرقابة .

* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة على مستوى المدقق :

- عدم تفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق والبيئة التي يعمل بها المدقق من خلال التعرف علي أنشطتها.
- عدم التعرف على مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة .
- عدم قدرة المدقق على تحليل تقارير أداء الجهة محل التدقيق كالتغير في الإدارة للجهة محل التدقيق وتقاريرها المالية .
- عدم قدرة المدقق لتحديد مخاطر التدقيق المحيطة بالبيانات والمعلومات محل التدقيق سواء مخاطر ملازمة أو مخاطر رقابية أو مخاطر اكتشاف ونقص الخبرة .
- عدم قدرة المدقق على الاتصال المستمر سواء بينه وبين بيانات الرقابة سواء الداخلية أو الخارجية .

* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة في الجهة محل الرقابة: (مخاطر خارجية)

- ضعف الهيكل التنظيمي للبيئة الرقابية (الجهة محل الرقابة) .
- ضعف فلسفة الإدارة والنمط الإداري السائد بالجهة محل الرقابة .

- ضعف النزاهة والقيمة الأخلاقية .
- ضعف التزام بالكفاءة .
- ضعف في الرقابة على التزام بالقوانين واللوائح .
- ضعف في مجال توزيع السلطة والمسئولية لدى الجهة الخاضعة للرقابة .
- ضعف تطبيق السياسات والقواعد الخاصة بالموارد البشرية .
- ضعف طرق سيطرة الإدارة الجهة الخاصة للرقابة على الميزانيات التقديرية .
- عدم اهتمام العاملين في الجهة محل التدقيق بنظام الرقابة الداخلية .
- تأثير المعلومات المالية بأخطاء متعمدة أو غير متعمدة.

د- أثر مخاطر الرقابة بالجهات على البيانات والعمليات محل التدقيق:

إن لتكوين رأي في القوائم المالية لدى المدقق يجب الحصول على أدلة إثبات وتقويم هذه الأدلة فيما يتعلق بالتأكدات الواردة بالقوائم المالية، وهذه التأكدات تتضمنها أرصدة الحسابات، وأنواع العمليات، والإفصاح ضمن مكونات القوائم المالية ويتم تبويبها وفقاً للأقسام العريضة التالية: الوجود أو الحدوث – الاكتمال- الحقوق والالتزامات- التقويم أو التوزيع- العرض والإفصاح.

فيجب على المدقق الحصول على معرفة كافية البيانات والعمليات محل التدقيق المتعلقة بالتقارير المالية لفهم ما يلي :

- أنواع العمليات في أعمال المنشأة التي لها أهمية للقوائم المالية.
- كيف تبدأ هذه العمليات.
- السجلات المحاسبية ، والمعلومات المؤيدة ، والحسابات المحددة في القوائم المالية التي تتعلق بمعالجة العمليات والتقارير عنها.
- المعالجات المحاسبية منذ بدء العملية إلى إدخالها في القوائم المالية ، بما في ذلك الوسائل الإلكترونية (مثل الحاسب الآلي وتبادل البيانات إلكترونياً) المستخدمة لنقل، ومعالجة ، والاحتفاظ ، والاتصال بالمعلومات.

وبالتالي يأخذ المدقق عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق في الاعتبار هذه التأكدات في ضوء علاقتها برصيد حساب معين أو نوع من العمليات و تتكون مخاطر وجود بيانات غير صحيحة (بسبب الأخطاء أو الغش) في تأكدات القوائم المالية من المخاطر الملازمة ، والمخاطر الرقابية ، ومخاطر الاكتشاف وعند تمييز الإجراءات الرقابية المتعلقة بتأكدات معينة في القوائم المالية يجب أن يأخذ المدقق في الاعتبار أن بعض الإجراءات الرقابية قد يكون لها إما أثر واسع على كثير من التأكدات أو أن يكون لها أثر محدد على تأكيد معين ، ويتوقف ذلك على طبيعة مكوّن الرقابة الداخلية المحدد.

- فعلى سبيل المثال ، قرار أن البيئة الرقابية لإحدى الجهات فعالة بدرجة كبيرة قد يؤثر على قرار المدقق حول عدد مواقع الجهة محل الرقابة التي سيتم فيها القيام بإجراءات مراجعة أو ما إذا كان سيتم القيام بإجراءات مراجعة معينة لبعض أرصدة الحسابات أو أنواع العمليات في تاريخ أولي (أثناء السنة المالية). ويؤثر أي من القرارين على الطريقة التي يتم بها تطبيق إجراءات المدققة على تأكدات معينة ، على الرغم من أن المدقق لم يكن قد أخذ في اعتباره بصفة خاصة كل تأكيد منفرد تأثر بهذه القرارات.

- إن اعتبارات المدقق لإجراءات المحافظة على الأصول تقتصر عامة على الإجراءات التي لها صلة بالثقة في التقارير المالية. فعلى سبيل المثال ، استخدام نظام التحصيل من العملاء عن طريق صناديق في البنوك أو استخدام كلمات سر لتقييد الاتصال بملفات بيانات حسابات العملاء قد تكون ذات صلة بعملية مراجعة لقوائم مالية. وبالعكس ، فإن الإجراءات الرقابية الخاصة بمنع الإسراف في استخدام المواد في الإنتاج ليس لها بصفة عامة صلة بعملية مراجعة لقوائم مالية.
- إن بعض الأنشطة الرقابية لها تأثير محدد على تأكيد معين يرتبط برصيد أحد الحسابات، أو بنوع من العمليات. فعلى سبيل المثال، فإن الأنشطة الرقابية التي تنشأها الجهة محل الرقابة للتأكد من أن موظفيها يقومون بطريقة سليمة بعد وتسجيل الجرد الفعلي السنوي ترتبط مباشرة بتأكيد الوجود لرصيد حساب المخزون.
- من الممكن أن ترتبط الأنشطة الرقابية إما مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بأحد التأكيدات. وكلما كانت العلاقة غير مباشرة قلت فاعلية هذا النشاط الرقابي في تخفيض المخاطر الرقابية لهذا التأكيد، ففحص أحد مديري المبيعات، على سبيل المثال، لملخص نشاط البيع لبعض أماكن البيع جغرافيا يرتبط عادة بطريقة غير مباشرة بتأكيد اكتمال إيرادات المبيعات. ومن ثم ، فإنه قد يكون أقل فاعلية في تخفيض المخاطر الرقابية لهذا التأكيد عن إجراءات رقابية ترتبط بطريقة مباشرة بهذا التأكيد، مثل مطابقة مستندات الشحن مع مستندات فواتير البيع.

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

إذا توقع المدقق بعد حصوله على فهم للنظام المحاسبي والبيئة الرقابية – الاعتماد على تقديره للمخاطر الرقابية لتخفيض مدى إجراءاته الخاصة بالتحقق ، فيجب عليه أن يقوم بتقدير مبدئي للمخاطر الرقابية لتأكيدات القوائم المالية المهمة ، وأن يقوم بتخطيط وتنفيذ اختبارات رقابية لتعزيز هذا التقدير. إذا قرر المدقق نتيجة لعمله فيما يختص بالنظام المحاسبي والبيئة الرقابية أن المرجح أنها لا تتمتع بالكفاءة فيفترض أن المخاطر الرقابية عالية.

إن التقدير المبدئي للمخاطر الرقابية هو عملية تقويم للفاعلية المحتملة للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة في منع وتصحيح أي بيانات غير صحيحة مهمة. ويتطلب ذلك دراسة تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لتقدير مدى فاعليتها. ومع ذلك، توجد دائما بعض المخاطر الرقابية نظرا للقيود الملزمة لأي نظام للرقابة الداخلية وكلما زادت فاعلية تقدير نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للجهة محل التدقيق، قل تقدير المدقق للمخاطر الرقابية. وعندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق مرضية من الاختبارات الرقابية عن فاعلية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، فإنه يمكن تخفيض مدى إجراءات التحقق، و قد يقرر المدقق أن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ليسا فعالين ، أو قد يقرر أنه من المحتمل أن تبني أسلوب تدقيق يعتمد على اختبارات رقابية لا يتمتع بالكفاءة. وفي مثل هذه الأحوال فإن

المدقق يخطط أسلوب تدقيق على أساس أنه يجب الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة عن طريق إجراءات التحقق بصفة كلية وعن طريق أي عمل تدقيق يتم القيام به في إعداد القوائم المالية، وقد تتخذ الإدارة في كثير من الأحيان إجراءات تعويضية عندما تكون المخاطر الملازمة عالية بتصميم أنظمة محاسبية ورقابة داخلية لمنع واكتشاف أي بيانات غير صحيحة ، ولذلك ففي كثير من الأحيان تكون هناك علاقة ارتباط متبادل بين المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية يمكن تحديدها بطريقة أكثر ملاءمة بعمل تقدير واحد مجتمع لهما.

إن تقدير المخاطر الرقابية هو مساعدة المدقق في تقويم مخاطر أن تحتوي القوائم المالية على بيانات غير صحيحة مهمة. فعملية تقدير المخاطر الرقابية بالإضافة إلى تقدير المخاطر الملازمة تعطي أدلة إثبات حول وجود مثل هذه البيانات غير الصحيحة في القوائم المالية. ويستخدم المدقق هذه الأدلة كجزء من الأساس المعقول لرأيه في القوائم المالية

فيجب على المدقق الأخذ في الاعتبار المستوى الذي يريده للحد من مخاطر وجود بيانات غير صحيحة مهمة في القوائم المالية والمستوى المقدر للمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية فيقوم المدقق بأداء اختبارات التحقق للحد من مخاطر الاكتشاف إلى مستوى مقبول. وكلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الرقابية ، فإن المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف يرتفع. ونتيجة لذلك، قد يقوم المدقق بتغيير طبيعة، وتوقيت ومدى اختبارات التحقق وهذه الاختبارات تعتبر بمثابة تقويم مبدئي لمخاطر الرقابة، وهذه الاختبارات تتضمن:

1- الاستفسار الموثق من الموظفين المعنيين.

2- فحص المستندات وتقارير الإدارة.

3- ملاحظة تطبيق إجراءات رقابية محددة.

4- خرائط التدفق.

5- الاستبانات.

6- جداول القرارات.

تهتم اختبارات الرقابة الموجهة نحو فعالية تنفيذ الإجراءات الرقابية ، بكيفية تطبيق الإجراءات الرقابية وتناسق التطبيق خلال الفترة الخاضعة للتدقيق و هذه الاختبارات عادة تتضمن :

1- الاستفسار من الموظفين المعنيين.

2- فحص المستندات والتقارير والملفات الإلكترونية .

3- إعادة تطبيق الإجراءات الرقابية بواسطة التدقيق.

- على الرغم من أن العلاقة العكسية بين المخاطر الرقابية ومخاطر الاكتشاف قد تسمح للمدقق بتغيير طبيعة أو توقيت اختبارات التحقق أو تقييد مداها ، فإن المستوى المقدر للمخاطر الرقابية لا يمكن عادة أن يكون منخفضا بالدرجة التي تستبعد الحاجة إلى القيام بأي اختبارات تحقق للحد من مخاطر الاكتشاف لجميع التأكيدات المتعلقة بأرصدة حسابات أو أنواع عمليات مهمة. ونتيجة لذلك ، فبغض النظر عن المستوى المقدر للمخاطر الرقابية ، يجب على المدقق القيام باختبارات تحقق لأرصدة الحسابات المهمة وأنواع العمليات.

وقد تحتوي اختبارات التحقق التي يقوم بها المدقق من اختبارات تفصيلية للعمليات والأرصدة وإجراءات تحليلية، وعند تقدير المخاطر الرقابية ، فإن المدقق قد يستخدم أيضا

الاختبارات التفصيلية للعمليات كاختبارات رقابية، فالهدف من الاختبارات التفصيلية للعمليات التي يتم القيام بها كاختبارات تحقق هو اكتشاف البيانات غير الصحيحة المهمة في القوائم المالية، والهدف من الاختبارات التفصيلية للعمليات التي يتم القيام بها كاختبارات رقابية هو تقويم ما إذا كان الإجراء الرقابي ينفذ بفاعلية.

□ المحور الثالث: أثر مخاطر التدقيق على تقرير المدقق:

إن الهدف من التدقيق هو إبداء الرأي عن القوائم المالية وليس تزويد تأكيد أو نفي عن الرقابة الداخلية ، فقد يكتشف المدقق بيانات خاطئة أثناء الاختبارات الأساسية أو الإجراءات الأخرى. وينبغي تقييم هذه الأخطاء من الناحية الكمية والكيفية (النوعية)، واستناداً إلى هذا التقييم فإنه ينبغي على المدقق تحديد نوع التقرير الذي ينبغي إصداره بشأن البيانات المالية. وبالإضافة إلى ذلك فإن المدقق بحاجة إلى النظر في هذه الأخطاء من حيث:

إذا كانت هذه الأخطاء تعد مؤشراً عن ضعف في الرقابة لم يتم تحديده من قبل وما إذا كان تصنيف عناصر ضعف في الرقابة أو إذا كان تقييم الرقابة مازال مناسباً ويعد لغرض إعداد التقرير.

وإذا كانت الأخطاء لها تأثير جوهري على الجوانب المتعلقة بالموارد والاستخدامات ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بتنفيذ الموازنة من حيث جوانب الضعف في أنشطة الرقابة على الموازنة التي يجب أن يتضمنها التقرير.

وإذا كانت الأخطاء يمكن أن تؤثر على النتائج الخاصة بمدى التزام الجهة محل التدقيق بالقوانين واللوائح أيضاً يجب أن يتضمنها التقرير.

وإذا كانت نتائج الاحتيال والغش الذي تم اكتشافه أثناء التدقيق يمكن أن تغير من النتائج التراكمية لإجراءات التدقيق والملاحظات الأخرى والتي تعد من مخاطر الأخطاء الجوهرية فإنه ينبغي على المدقق تحديد نوع التقرير الواجب الكتابة عنه .

وإذا كانت الأخطاء وأية نواحي ضعف في الرقابة الداخلية تؤثر على قياس الأداء أو التقارير الأخرى التي أعدتها الجهة الخاضعة للتدقيق والتي:

o تستخدم في اتخاذ القرار.

o يتم توزيعها خارج الجهة الخاضعة للتدقيق.

ينبغي على المدقق النظر في العوامل الغير كمية (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.

وإذا تم اكتشاف أخطاء ناشئة عن فترة سابقة ولكن لم يتم اكتشافها سابقاً فينبغي على المدقق تحديد ما إذا كان الخطأ جوهري بالنسبة للبيانات المالية للفترة السابقة أو الحالية، وإذا اعتبر الخطأ جوهري فعلى المدقق أثناء تدقيق الفترة الحالية تحديد تأثير ذلك على بيانات الفترة الحالية وذلك عند إعداده للتقرير .

لتقييم التأثيرات المترتبة للأخطاء على البيانات المالية فإنه ينبغي على المدقق تجميع التسويات اللازمة لتصحيح جميع الأخطاء المؤكدة والمرجحة وذلك في جدول فروق التدقيق. وهذا الجدول ينبغي أن يتضمن أية بيانات خاطئة قامت الجهة الخاضعة للتدقيق بتصحيحها أثناء التدقيق، ومن الضروري تسجيل الأخطاء وبيان أثرها على تقرير التدقيق وإحاطة الإدارة بذلك

فضلاً عن المساعدة في تقدير مخاطر أي أخطاء أخرى كجزء من الاهتمام بالأخطاء التي لم يتم تسويتها.

إذا رأى المدقق إن البيانات المالية عادة ما تتضمن تقديرات عديدة تقوم بها الإدارة مثل قابلية استرداد الأصول والالتزامات الخاصة بضمانات القروض. وإذا وقع المبلغ المسجل خارج نطاق المبالغ المعقولة فإن الفرق بين المبلغ المسجل وأقرب تقدير معقول حدده المدقق ينبغي اعتبارها كأخطاء مرجحة يجب تضمينها في ملخص فروق التدقيق ورصدها بالتقرير ومناقشة الفرق مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق.

وإذا قامت إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بعدم تسجيل التسويات الخاصة بأية أخطاء فإنه ينبغي على المدقق النظر في التأثيرات المحتملة لهذه الأخطاء على التقرير من الناحية الرقمية والنوعية.

أما إذا كانت الأخطاء التي لم يتم تسويتها جوهرية فإن على المدقق تعديل رأيه عن البيانات المالية أثناء إعدادة لتقرير التدقيق.

ونتيجة للحصول على فهم للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية ، قد يدرك المدقق وجود مواطن ضعف في النظامين لذلك تجدر الإشارة إلى أن تقرير المدقق يجب أن يبلغ عن الحالات التي تمثل نقاط ضعف جوهرية في تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والتي ربما تؤثر سلباً على مقدرة الجهة محل الرقابة لتسجيل وتبويب وتلخيص وإشهار بيانات مالية متناسقة مع تأكيدات الجهة في القوائم المالية، وربما تتعلق بالحالات التي يجب التبليغ عنها بأي من مكونات الرقابة الداخلية.

إن تصنيف نقطة ضعف في الرقابة الداخلية كحالة يجب التبليغ عنها يتأثر بحجم الجهة محل الرقابة وتعقد عملياتها وهيكلها التنظيمي وخصائص ملكيتها.

فلذلك إن تقرير المدقق عن الحالات التي يبلغ عنها يجب أن:

- يشير إلى أن الهدف من التدقيق هو إبداء الرأي عن القوائم المالية وليس تزويد تأكيد عن الرقابة الداخلية.
- يحتوي على تعريف للحالة التي يجب التبليغ عنها.
- يحتوي على تقييد على توزيع التقرير.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

سوف نتناول دراسة ميدانية وتحليلية لمخاطر الرقابة بالجهات على عينة من جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية باختلاف المسميات الوظيفية، وهذه الدراسة سوف توضح مخاطر الرقابة الواقعية التي تؤثر على تقرير المدقق. وفي هذا الصدد تم إعداد استبانة وزعت على الإدارات الرقابية التي تقوم بالرقابة على الجهات الخارجية بديوان المحاسبة وهي:

1- إدارة الرقابة على القطاع النفطي.

2- إدارة الرقابة على الوزارات.

3- إدارة الملحق والشركات.

4- إدارة الرقابة على الاستثمار .

شارك عدد (110) موظفا باختلاف مسمياتهم الرقابية في تعبئة الاستبانة من إجمالي موظفي القطاعات البالغة (217) موظفا بعد استبعاد الوظائف الإشرافية (مثل المراقبين والمدراء.....الخ)

ومثلت الشريحة المختارة حوالي 51% من إجمالي نسبة موظفي القطاعات، والجدولين التاليين يوضحان تقسيم أعداد الشريحة المختارة وذلك طبقاً للبيانات المستمدة من إدارة الشؤون الإدارية.

أعداد شاغلي الوظائف الرقابية للعينة المختارة وفقاً للنوع

الإدارة	كويتي		غير كويتي		الإجمالي
	إناث	ذكور	إناث	ذكور	
قطاع الوزارات	30	49	0	10	89
القطاع النفطي	11	9	0	8	28
الملحق والشركات	27	30	0	4	61
قطاع الاستثمار	20	15	0	4	39

الاجمالي	88	103	0	26	217
النسبة	%41	%47	%0	%12	%100

أعداد شاغلي الوظائف الرقابية للعيينة المختارة وفقا للمسمى الوظيفي

الإدارة	مدقق مساعد	مدقق مشارك	مدقق أول	مدقق رئيسي	كبير مدققين	الإجمالي
قطاع الوزارات	18	8	17	21	13	89
القطاع النفطي	10	4	2	6	5	28
الملحقة والشركات	13	9	7	14	14	61
قطاع الاستثمار	16	8	2	4	7	39
الاجمالي	57	29	28	45	39	217
النسبة	%26	%13	%13	%21	%18	%100

وبعد جمع الاستبانات وتحليل البيانات عن طريق برنامج SPSS تم التوصل إلى النتائج التالية:

- المعلومات العامة للاستبانة

- قد أظهرت النتائج أن نسبة 61% من الموظفين الذين شاركوا في الاستبيان هم ذكور، ونسبة 39% هم إناث، وقد شارك 87% من الموظفين الكويتيين ونسبة 13% من الموظفين غير الكويتيين.

المرفق ٣

Valid	Missing	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Yes		45	30.0	38.8	100.0
Total		108	100.0	100.0	
Missing system		35	35.8		
Total		140	100.0		

- أما بالنسبة للمسمى الوظيفي فقد تنوعت المسميات الوظيفية فقد بلغ نسبة المدققين المساعدين في العينة في حدود 27% وبلغت نسبة المدققين المشاركين في حدود 12% أما المدققين مثلوا نسبة 8% من العينة في الوقت الذي مثل مسمى المدقق الأول نسبة حوالي 26% من العينة في حين كانت نسبة المدقق الرئيسي 17% وكبير المدققين فقد مثلوا حوالي 10% من العينة المختارة.

Value	Percentage	Value	Percentage	Cumulative
١٣	٨٣	١٥٣	٣٨.٤	٣٨.٤
٨	٢.١	١٢	٣.٠	٤١.٤
٥٨	٥٠.٠	٥٨.٤	١٤.٤	٥٥.٨
١٨	١٥.٨	١١.٠	٢.٨	٥٨.٦
١٠	٨.٦	٨.٤	٢.٠	٦٠.٦
Total	١٥٦	١٥٦.٠	١٥٦.٠	١٥٦.٠
Missing	٣٤	٣.٤	٣.٤	٦٤.٠
Total	١٩٠	١٩٠.٠	١٩٠.٠	١٩٠.٠

- عند السؤال عن توفير الديوان المدة الكافية لإعداد التقرير في ظل مخاطر التدقيق فقد أظهرت الاستبانة أن 38% من الموظفين يوافقون وأن نسبة حالي 52% إلى حد ما وهذه النسبة توضح ملائمة مدة إعداد التقرير في ظل ما أكد عليه السؤال عدم تعارض مدة إعداد التقرير الدوري مع إعداد أي دراسة أو تكليف يقلل من المخاطر التي تؤثر التقرير فكانت نسبة الموافقة 55% وهي نسبة عالية تؤكد أن مدة إعداد التقرير ملائمة إذا لم يكن هناك تكاليف أو دراسات تتعارض مع مدة إعداد التقرير .
- وعند السؤال عن نقص أعداد المدققين للفريق في جهة التدقيق يؤثر على التقرير أفاد معظم الموظفين الذين شملهم الاستبيان بنسبة حوالي 75% بأن نقص أعداد المدققين للفريق له تأثير على التقرير وهي نسبة عالية ويجب الاهتمام بها.
- أما بالنسبة للسؤال عن دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة له مساهمة كبيرة بالتأثير إيجابا على التقرير التدقيق فقد أظهرت الاستبانة أن حوالي 21% من الموظفين يوافقون وأن نسبة حوالي 52% إلى حد ما أي بمجموع 73% وهي نسبة عالية تدل على ايجابية الدليل بالنسبة لتقرير المدقق.
- وعند السؤال عن عدم إلمام الجهة الخاضعة للرقابة بمهام الديوان يعتبر من المخاطر التي تواجه المدقق وتؤثر على التقرير أفاد معظم الموظفين الذين شملهم الاستبيان بنسبة حوالي 63% بالموافقة وهي نسبة عالية تدل وجوب إلمام الجهة الخاضعة للرقابة بمهام الديوان وهذا ما أكد عليه السؤال عدم إلمام الجهة الخاضعة للرقابة باختصاصات وصلاحيات الديوان يعتبر من المخاطر التي تواجه المدقق فكانت نسبة الموافقة 75% وهي نسبة عالية.
- أما بالنسبة للسؤال عن الكفاءة المهنية للمدقق تقلل من المخاطر التي تؤثر على التقرير فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 80%، وقد استطلعت الاستبانة عن مدي حرص الديوان على التعليم والتدريب المستمر للمدقق لضمان تطوير الكفاءة المهنية للمدقق فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 75% وهو مؤشر جيد لاهتمام الديوان برفع الكفاءة المهنية للمدققين عن طريق التعليم والتدريب المستمر.
- أما فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق فقد تناولت الاستبانة العديد من الأسئلة عن نظام الرقابة الداخلية لما لها اثر كبير علي تقرير المدقق فبالنسبة إلى السؤال فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق يقلل من المخاطر فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 79% أما نسبة إلى حد ما كانت حوالي 20%، وبالنسبة إلى السؤال إلمام

المدقق التام بأدوات وفروع الرقابة الداخلية للجهة يقلل من المخاطر فقد كانت نسبة الموافقة حالي 68% وهي نسبة عالية وأكد على ذلك السؤال إن جودة الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق يقلل من المخاطر فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 74%، ومما تقدم يتضح لنا مدى أهمية الاهتمام بالجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة لما لها تأثير على تقرير المدقق، فيجب على المدقق إعطاء العناية الكافية لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق.

- أما فيما يتعلق بمهارات الاتصال للمدقق وتعاونه مع الجهة محل التدقيق فقد تناولت الاستبانة عدة أسئلة عن ذلك، وهي كالتالي: التعاون المستمر بين المدقق والجهة محل التدقيق يؤثر إيجاباً على التقرير- إن مهارات الاتصال لدى المدقق عامل رئيسي لكتابة التقرير- أسلوب تعامل المدقق مع الجهة يقلل من مخاطر التدقيق فقد كانت نسبة الموافقة للأسئلة على التوالي هي 86% و 74% و 73% ومما تقدم يتبين أن لتعامل المدقق مع الجهة محل التدقيق اثر كبير على التقرير.
- أما بالنسبة للسؤال عن توفر الجهة البيئة المناسبة للقيام بعمليات التدقيق فقد أشار حوالي 28% بالموافقة أما إلى حد ما فقد كانت النسبة 60% في حين كانت نسبة عدم الموافقة 12% وهي نسبة غير كبيرة ولكن يجب الاهتمام بها.
- أما بالنسبة للسؤال عن الجهات الخارجية دائماً متعاونة مع المدقق فقد أشار حوالي 6% بالموافقة وهي نسبة ضئيلة جداً ويجب الاهتمام بها والوقوف على أسبابها، أما إلى حد ما فقد كانت النسبة حوالي 58% في حين كانت نسبة عدم الموافقة حوالي 37% وهي نسبة غير كبيرة ولكن يجب الاهتمام بها.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

1- النتائج:

- ☐ إن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام والالتزام بدليل التدقيق العام لديوان المحاسبة.
- ☐ إن المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على التدقيق لها أثر كبير على تقرير المدقق.
- ☐ أن إعداد المدقق عن طريق البرامج التدريبية في ديوان المحاسبة له دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق وبالتالي يقلل من المخاطر التي يتعرض لها التقرير.
- ☐ قلة عدد مدققين ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطر يؤثر على تقرير المدقق.
- ☐ عدم وجود مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطر يؤثر على التقرير.
- ☐ دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة له مساهمة كبيرة في التأثير إيجاباً على تقرير المدقق.
- ☐ إن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دور مهم في تقرير المدقق، فمتي ما توفر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيساهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد بالبيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق.

2- التوصيات:

- ☐ تفعيل الالتزام بقراري السيد/ رئيس الديوان رقمي (102،73) لسنة 2005 الذي يقضي بالزام كافة قطاعات الديوان الرقابية بإتباع دليل التدقيق العام والأدلة الرقابية المتخصصة خلال أدائها لمهامها الرقابية وذلك لضمان أداء رقابي أمثل لشاغلي الوظائف الرقابية وذلك لضمان أداء رقابي أمثل لشاغلي الوظائف الرقابية .
- ☐ إعداد برامج تدريبية خاصة بدليل التدقيق العام وذلك لرفع المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على عمليات التدقيق التي يقوم بها لدى الجهات الخارجية.
- ☐ تكثيف البرامج التدريبية المتخصصة بعمليات التدقيق لما لها دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق
- ☐ زيادة أعداد المدققين لدى الجهات الخاضعة للرقابة بما يتناسب وحجم الجهة محل الرقابة.
- ☐ ضرورة قيام ديوان المحاسبة بإقامة ندوات ولقاءات توعية لدى الجهات الخاضعة للرقابة وذلك لإعطاء الجهات مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان المحاسبة.
- ☐ ضرورة إعطاء اهتمام اكبر لمدى جودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة أثناء عملية التدقيق وإصدار تقارير تعنى بهذا الشأن.

المرفق رقم (1)

نموذج الاستبانة

المرفق رقم (2)

جداول التكرار لنتائج
الاستبانة

المرفق رقم (3)

عرض تقديمي للبحث

المرفق رقم (4)

سي دي يحتوي على

- تقرير البحث.
- نموذج الإستبانة في برنامج SPSS .

- جداول تكرار نتائج الإستبانة.
- عرض تقديمي للبحث.

قائمة المصادر والمراجع:

- ديوان المحاسبة ، قانون إنشاء ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 1964.
- ديوان المحاسبة ، دليل التدقيق العام، دولة الكويت، يونيو 2005.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 1998.
- معايير المراجعة المتعارف عليها الأمريكية، (1954، GAAS).
- أيمن الغباري، " البرنامج التدريبي معايير المراجعة الدولية جزء أول"، إدارة التدريب، ديوان المحاسبة، 2007 .
- هشام عبد الحي ويعقوب السلطان، "البرنامج التدريبي أساليب تحليل وتقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات والمؤسسات"، إدارة التدريب، ديوان المحاسبة، 2007 .