

تقدير خطر الرقابة في ضوء المسؤوليات الجديدة للمراجع

عن نظام الرقابة الداخلية

دكتور عباس أحمد ضوان

كلية التجارة - جامعة المنصورة

مقدمة:

من المعروف أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمثل نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي، إذ على ضوء ما تسفر عنه عملية الفحص والتقييم تتحدد كمية الاختبارات التي سيقوم المراجع بتنفيذها. لذلك فقد استحوذ نظام الرقابة الداخلية على الكثير من العناية والاهتمام سواء من جانب الباحثين أو المنظمات المهنية المسؤولة عن شؤون مهنة المحاسبة والمراجعة.

ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين من أكثر المنظمات المهنية اهتماما بنظـام الرقابة الداخلية، فقد اصدر المعهد المذكور عدة تقارير تناولت توضيح مفهوم نظام الرقابة الداخلية، ومعايير فحص وتقييم هذا النظام، ومدى مسئولية المراجع عن هذا النظام. وقد اتجه المعهد المذكور في الاونة الاخيرة الى توسيع مسئولية المراجعين نظام الرقابة الداخلية، حتى يستطيع المراجع أن يتمشى مع المتطلبات الجديدة لعملية المراجعة، والوفاء برغبات وتطلعات العملاء، ومستخدمي القوائم المالية، ولذلك أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) لتوضيح أسباب الحاجة لمعايير جديدة لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعوامل التي تساعد المراجعين في وضع هذه المعايير.

ويهدف هذا البحث الى توضيح المسؤوليات الجديدة للمراجع بشأن نظام الرقابة الداخلية في ضوء المفهوم الواسع للرقابة الداخلية، وفي ضوء درجة المعرفة المتسعة

(116)

التي يجب أن يلم بها المراجع بخصوص هيكل نظام الرقابة الداخلية، ثم يتبع ذلك
تقدير خطر الرقابة الداخلية الذي يعتبر أحد عناصر خطر المراجعة Audit Risk
بصفة عامة.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الي مبحثين :

المبحث الاول :

ويهدف الى توضيح المسؤولية المتسعة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني:

ويهدف الى بيان كيفية تقدير خطر الرقابة الداخلية واستخدامه بمعرفة المراجع

في ضوء المسؤوليات الجديدة الملقاة على عاتقه بشأن نظام الرقابة الداخلية.

تغير مسؤوليات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية

مقدمة:

حتى تعزز لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين موقف المراجعين ، وتساعدهم على القيام بمراجعات أكثر كفاءة، فقد أصدرت اللجنة تقريراً عن معايير المراجعة رقم (٥٥) " اعتبارات بشأن هيكل نظام الرقابة الداخلية فى مراجعة قوائم عالية" . وناقش فى هذا المبحث الاسباب التى دفعت اللجنة الى اصدار التقرير الاخير ، وحدود مسؤولية المراجع عن نظام الرقابة الداخلية .

اولا : أسباب صدور التقرير رقم (٥٥) :

هناك ثلاثة أسباب أساسية جعلت لجنة معايير المراجعة تعتقد أن معايير فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الواردة بتقرير معايير المراجعة رقم (١) بحاجة الى تعديل ، وهذه الأسباب هى (١) :

١- أن الحد الأدنى من الفحص والتقييم الذى يتطلبه التقرير رقم (١) (٢) يعتبر غير كاف لتخطيط عملية المراجعة بشكل سليم، فالتخطيط الفعال لعملية المراجعة انما يتطلب أن يكون المراجع قادراً على معرفة الامور التى ستم بصورة خاطئة فى القوائم المالية . بمعنى أن يكون المراجع قادراً على تحديد أنواع التجاوزات المادية Material Misstatements التى يمكن ان تحدث، وقادراً ايضا على

(١) Iemkin R. and Winters A. S A A no.55: The Auditor's New Responsibility for Internal Control, Journal of Accountancy, May 1988, P.86

(٢) S A S no. 1, Condification of Auditing Standards and Procedures, A I C P A, Nov. 1972.

(١١٨)

تقدير الخطر الذي يمكن أن يترتب على هذه التجاوزات. كما أن التخطيط الفعال لعملية المراجعة إنما يحتاج أيضا لوضع اجراءات مراجعة بالشكل الذي يوفر ضمانا كافيا لاكتشاف التجاوزات المادية. وحيث ان نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة إنما يؤثر بشكل مسموس على هذه الامور التخطيطية، فقد قامت لجنة معايير المراجعة بتوسيع مسئولية المراجع عن نظام الرقابة الداخلية بما يمكنه من تحديد كيفية عمل هيكل هذا النظام.

٢- أن تقرير معايير المراجعة رقم (١) الذي يعتمد عليه المراجعون فيما يتعلق بمعايير فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية قد صدر قبل ظهور مفاهيم تقدير خطر الرقابة Control Risk وان اثباتات Assertions القوائم المالية كان معترفا بهافي معايير المراجعة ، وقد شعرت لجنة معايير المراجعة أن ربط هذين المفهومين (خطر الرقابة واثباتات القوائم المالية) يمكن أن يساعد المراجعين في عمل تقييم أكثر عمقا وشمولا لانظمة الرقابة الداخلية.

وفي هذا المجال يمكن اجراء المقارنة التالية بين التقرير رقم (١) والتقرير رقم

(٥٥)

التقرير رقم (٥٥)	التقرير رقم (١)
هيكل الرقابة الداخلية	١) نظام الرقابة الداخلية
تقدير خطر الرقابة	٢) فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
اختبار الاجراءات الرقابية	٣) فحص لنظام واختبارات القبول
المستوى المقدر لخطر الرقابة	٤) درجة الاعتماد (الثقة) على الرقابة الداخلية.
سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية المناسبة لعملية مراجعة.	٥) وسائل الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية .

(١١٩)

٢- يحتوى القسم (٣٢٠) من تقرير معايير المراجعة رقم (١) على الكثير من المفاهيم الغامضة التي قام التقرير رقم (٥٥) بتوضيحها (كما يتضح من الجدول السابق) . فقد اثبتت الخبرة العملية - كما يذكر بعض الكتاب (١) - ان مفاهيم الثقة (او الاعتماد) فى الرقابة الداخلية واختبارات القبول Compliance tests عرضة للتحريف والتوشيه عند تطبيقها عمليا .

ويعتقد الباحث أن الاسباب السابقة كافية لضرورة اصدار تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) لتعديل وتنقيح معايير فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الواردة بالتقرير رقم (١) الذى يعتمد عليه المراجعون فى تخطيط عملية المراجعة، وتحديد كمية الاختبارات التى سيقومون بفحصها، فى ضوء حالة نظام الرقابة الداخلية المطبق فى المنشأة موضع المراجعة ، بعد أن اصبحت المعايير الواردة بهذا التقرير غير كافية للقيام بالامور السابقة، بالشكل الذى يساعد فى زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، وبما يضمن المساعدة فى سد الفجوة المتوقعة EXPECTATION GAP بين المراجعين ومستخدمى القوائم المالية .

ثانياً : حدود مسئولية المراجع عن نظام الرقابة الداخلية :

من المعروف أنه فى ظل التقرير رقم (١) أن المراجع مسئول عن نظام الرقابة المحاسبية والضبط الداخلى، أما مسئوليته عن نظام الرقابة الادارية فتحدد فى ضوء تأثير هذا النظام على النواحي المحاسبية فى المنشأة . اما تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) فقد قام بتوسيع مسئولية المراجع عن نظام الرقابة الداخلية من زاويتين (٢) :

Temkin R. and Winters A. Op. Cit., P. 86 (١)

S A S no. 55, Consideration of the Internal Control (٢)

Structure in Financial Statement Audit, A I C P A,

New York, Feb. 1987.

(١٢٠)

- الاولى: انه يوسع مفهوم الرقابة الداخلية الى هيكل الرقابة الداخلية .
- الثانية: انه يرفع من درجة المعرفة التي يجب أن يلم بها المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية .

وفيما يلي نناقش هذين الجانبين :

اولا: هيكل الرقابة الداخلية Internal Control Structure

يعيد التقرير رقم (٥٥) تعريف نظام الرقابة الداخلية وتقسيم هيكله الى ثلاثة عناصر هي:

- | | | |
|---------------------|---------------------------|-------|
| Control Environment | المحيط (البيئة) الرقابي | (أ) |
| Accounting System | النظام المحاسبي . | (ب) |
| Control Procedures | الاجراءات الرقابية | (ج) |

وفيما يلي تتناول بالتوضيح العناصر الثلاثة لهيكل الرقابة الداخلية:

(أ) البيئة الرقابية:

يقصد بالبيئة الرقابية الحالة العامة بالمنشأة، وادراك الإدارة وتصرفاتها، واعمال الملاك (أصحاب المنشأة) وغيرها من الاطراف التي تعامل مع المنشأة، ونظرة كل منها لمدى اهمية الرقابة .

ويمكن القول أن البيئة الرقابية تتضمن ما يأتي:

- ١- فلسفة الادارة ونمط التشغيل .
- ٢- الهيكل التنظيمي للمنشأة .
- ٣- وظائف مجلس الادارة واللجان التابعة له، خصوصا لجنة المراجعة .
- ٤- طرق تحديد السلطة والمسئولية .
- ٥- أساليب الرقابة التي تتبعها الادارة للتوجيه ومراقبة الاداء ، شاملة المراجعة الداخلية .

- ٦- سياسات الافراد، والبرامج التدريبية التي توضع لهم
- ٧- مختلف المؤثرات الخارجية التي تؤثر على عمليات المنشأة وسياساتها.

(ب) النظام المحاسبي:

يقصد بالنظام المحاسبي الطرق والسجلات المستخدمة لتحديد وتجميع وتحليل وتسجيل وتبويب عمليات المنشأة والتقارير عنها، والمحاسبة عن عناصر الاصول والخصوم المرتبطة بها، والنظام المحاسبي الفعال يشتمل على تلك الطرق والسجلات التي تكون قادرة على:

- ١- تحديد وتسجيل جميع العمليات القانونية.
- ٢- شرح العمليات بالتفصيل الكافي، بما يسمح بالتبويب المناسب لعملية التقرير المالي.
- ٣- قياس قيم العمليات حتى يمكن تسجيل قيمها النقدية المناسبة في القوائم المالية.
- ٤- تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات، حتى يمكن تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.
- ٥- عرض العمليات المالية والامور والتوضيحية المرتبطة بها بالشكل المناسب في القوائم المالية.

(ج) الاجراءات الرقابية:

- يقصد بالاجراءات الرقابية تلك السياسات والاجراءات التي تستخدمها الادارة -
(بالاضافة الى المحيط الرقابي والنظام المحاسبي) لتوفير ضمان معقول بأن اهداف معينة سوف يمكن تحقيقها .
- وتتعلق الاجراءات الرقابية بمايأتي:
- ١- التفويض المناسب لتنفيذ العمليات والانشطة.

- ٢- فصل الواجبات ، بمايوءدى الى تقليل فرص ارتكاب الاخطاء والغش .
- ٣- تحديد واستخدام المستندات والسجلات المناسبة ، لضمان التسجيل المناسب للاحداث والعمليات .
- ٤- توفير وسائل الحماية المناسبة للاصول ، والتأكد من استخدامها فى ائـمرانى المنشأة فقط .
- ٥- القيام باختبارات مستقلة Independent للاداء والتقييم المناسب للعمليات المسجلة بالدفاتر، ويتم تنفيذ هذه الاختبارات باكثر من وسيلة مثل :
 - الاختبارات الحسابية
 - عمليات التسوية Reconciliations
 - مقارنة الاصول بالقيم المسجلة بالدفاتر .
 - فحص التقارير الادارية التى تلخى الازمعة المحاسبية التفصيلية (مثلا ميزان المراجعة لحسابات المقبوضات) .

ويرى الباحث أن هذا المفهوم الواسع للرقابة الداخلية انما يؤمكد على أن السياسات والاجراءات التى تتخذها ادارة المنشأة بخصوص هذاالمجالات انما تتكيف مع الاجراءات الرقابية التى يمكن أن يكون لها تأثير مباشر وملموس على امور تخطيطية فى العديد من عمليات المراجعة الاساسية، نظرا لان المكونات الثلاثة لهيكل الرقابة الداخلية انما تعتبر مصدرا هاما للمعلومات عن انواع التجاوزات المادية المحتملة والاطار المرتبطة بها التى يمكن أن تحدث فى القوائم المالية ، وبالإضافة الى ذلك فان هذه السياسات والاجراءات انما تعتبر مصدرا اساسيا للمعلومات عن الطرق والاساليب والسجلات والتقارير التى تستخدم فى اعداد القوائم المالية للمنشأة .

ثانيا : درجة المعرفة المطلوبة عن الرقابة الداخلية :

بالإضافة الى المفهوم الواسع للرقابة الداخلية الذى ينادى به تقريرمعايير المراجعة

(١٢٣)

رقم (٥٥)، فان التقرير يزيد أيضا من درجة المعرفة التي يجب أن يلم بها المراجع بخصوص الرقابة الداخلية . فالتقرير يطلب من المراجع ان يحصل على فهم كاف عن البيئة الرقابية والنظام المحاسبي والاجراءات الرقابية، حتى يستطيع أن يخطط عملية المراجعة بشكل سليم. وهذا يعنى ضرورة فهم كيفيتوضع سياسات واجراءات الرقابة الداخلية - وتحديد ما انا كانت صالحة للعمل من عدمه .

أما تقرير معايير المراجعة رقم (١) فقد كان أكثر محدودية، اذ يطلب من المراجعين الحصول على معرفة عامة عن البيئة الرقابية وكيفية تدفق العمليات من خلال النظام المحاسبي . وهذه المعلومات تساعد المراجع في تحديد ما اذا كانت الاجراءات الرقابية الموجودة يمكن الاعتماد عليها من عدمه .

ولم يطلب تقرير معايير المراجعة رقم (١) فهما متعمقا للبيئة الرقابية او النظام المحاسبي، بهدف المساعدة في تحديد التجاوزات المحتملة في القوائم المالية، والاكتفاء بالحصول على درجة فهم مناسبة عن الاجراءات الرقابية المطبقة من المنشأة محل المراجعة طالما انه يخطط للاعتماد عليها في عمليات المراجعة التي سيقوم بها (١) .

ولاشك أن المراجعين الذين سيلتزمون بتطبيق تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥)

سوف يثيرون التساؤل التالي:

ماهى درجة الفهم اللازمة لهيكل الرقابة الداخلية والتي تعتبر كافية لتخطيط

عملية المراجعة؟

ان الاجابة على هذا التساؤل سوف تختلف من منشأة لآخرى ومن وقت لآخر،

وتحتاج حتما للتقدير الشخصى للمراجع بمايتناسب مع الظروف المحيطة بكل حالة من

الحالات التي يتعرض لها المراجع. ويوفر تقرير معايير المراجع رقم (٥٥) ^(٢) ثلاثة محددات أساسية لمساعدة المراجعين على ترشيد تقديراتهم، ووضع الاطار العام لهذـه التقديرات وهذه المحددات الثلاثة هي:

(١) حدود المعرفة التي يجب أن يلم بها المراجع:

يوفر التقرير رقم (٥٥) مرشحات معينة عن درجة المعرفة التي يجب أن يحصل عليها المراجع بخصوص كل عنصر من عناصر لرقابة الداخلية، فهو يقرر - مثلا - انه يجب على المراجع ان يحصل على معرفة كافية عن البيئة الرقابية حتى يستطيع أن يفهم اتجاهات واهتمامات واعمال ادارة المنشآت محل المراجعة فيما يتعلق بالبيئة الرقابية.

كما يطلب التقرير من المراجع أن يحصل على معلومات كافية عن النظام المحاسبي للمنشأة حتى يستطيع أن يفهم:

- (أ) انواع العمليات من بين عمليات المنشآت التي تعتبر مادية (هامسة) Significant بالنسبة للقوائم المالية.
- (ب) كيفية التحصيل على هذه العمليات الهامة.
- (ج) السجلات المحاسبية والمستندات والتقارير الاحصائية التي تستخدم في تشغيل العمليات المالية والتقارير عنها.
- (د) امكانية استخدام الحاسب الالى في تشغيل البيانات المحاسبية، تلافيا للكثير من الاخطاء، خصوصا اخطاء السهو والاطفاء الكتابية.
- (هـ) أن عملية التقرير المالي انما تتم بهدف إعداد المنشأة لقوائمها المالية، شاملة التقديرات المحاسبية الهامة.

والى الحد الذى تستخدم فيه اجراءات رقابية معينة، فان تقرير معايير —
 المراجعة رقم (٥٥) انما يقرر انه بينما يحصل المراجعون على فهم بالنسبة لكل عنصر
 من عناصر الرقابة الداخلية فانه من المحتمل أن يكتسبوا ايضا ادراكا وفهما عن
 الاجراءات الرقابية المستخدمة فى المنشأة موضع المراجعة، فمثلا عند الاستفسار عن
 نظام المحاسبة عن عنصر النقدية، فان المراجعين عادة ما يصبحون مدركين عما انا كانت
 حسابات المنشأة بالبنوك قد تم تسويتها من عدمه.

ويرى الباحث ان الحصول على فهم ومعرفة مناسبة عن الاجراءات الرقابية والذى
 يكتسبه المراجع عند فهمه للبيئة الرقابية والنظام المحاسبى سوف يكون كافيا فى بعضى
 المراجعات بينما فى البعض الاخر من المراجعات فان المراجع سوف يحتاج لان يبذل
 مجهودا اضافيا حتى يستطيع ان يفهم الاجراءات الرقابية المستخدمة.

وقد تم تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) بوضوح على أن تخطيط عملية المراجعة
 لا يحتاج للضرورة الى فهم للاجراءات الرقابية المتعلقة برصيد كل حساب أو طبقة من
 العمليات فى القوائم المالية، وانما يتوقف الامر على نوع عملية المراجعة والظروف المحيطة
 بها.

(٢) أحكام (تقديرات) المراجع:

لتحديد ما انا كان هناك فهما كافيا لعناصر الرقابة الداخلية بما يمكن من القيام
 بتخطيط عملية المراجعة ، فان المراجعين ياخذون فى اعتبارهم تقديراتهم الشخصية عن
 الخطر الملازم Inherent Risk وتقديراتهم عن الاهمية النسبية للعناصر التى
 تحتوى عليها القوائم المالية، وأيضا درجة تعقد عمليات المنشأة والانظمة الادارية
 والمحاسبية المطبقة فيها . وكلما زادت تقديرات المراجع للخطر اللازم، كلما انخفضت

(١٢٦)

الكميات التي سيعتبرها مادية (١) . وبالمثل فإنه كلما كانت عمليات المنشأة وأنظمتها الادارية والمحاسبية أكثر تعقيدا، كلما كان من الضروري بذل جهود أكبر للحصول على فهم كاف عن عناصر الرقابة الداخلية، بما يمكن المراجع من تخطيط عملية المراجعة بالشكل المناسب.

فمثلا عند مراجعة عمليات منشأة تستخدم نظام محاسبي الكتروني معقد، فإن المراجع سوف يبذل مجهودا وعناية أكبر لفهم النظام المحاسبي واجراءاته الرقابية، عما لو كان يراجع عمليات منشأة صغيرة تستخدم نظاما محاسبيا بسيطا.

(٣) استخدام المصادر الأخرى:

ان فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية لايعتبرالمصدر الوحيد للمعرفة التي يجب على المراجع أن يحصل عليها، حتى يستطيع أن يحدد انواع التجاوزات المحتملة فى القوائم المالية، والاحطار الملازمة لها، ثم تصميم الاختبارات المناسبة للعمليات. فعلى الرغم من ان هذا الفهم يعتبر مصدرا هاما للمعلومات التي يحتاجها المراجع، الا انه يمكن للمراجع أن يحصل عليها ايضا من مصادر اخرى، مثل المراجعات السابقة التي تمت فى المنشأة فى السنوات الماضية .

وهذا يعنى أن فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطلوب لتخطيط عملية المراجعة سوف يختلف من منشأة لآخرى، مع اختلاف كمية المعلومات التخطيطية التي يمكن الحصول عليها من المصادر الاخرى التي يمكن أن يلجأ لها المراجع. الاجراءات اللازمة للحصول على المعرفة المطلوبة:

ربمايستخدم المراجع طرقا متنوعة للحصول على معلومات معينة عن كيفية تصميم

(١) Ianet L.C., Inherent Risk: An Investigation of Auditors' Judgments, Accounting, Organizations and Society, 1988, P. 112.

السياسات والاجراءات الرقابية، ومدى الالتزام بها واستخدامها بالفعل. وهذه الطـرق تتضمن سوا ل المستوى الادارى المناسب والمشرفين والموظفين المختصين، وفحـصـىـ المستندات والسجلات، وملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة محل ا لمراجعة .

ويلاحظ ان طبيعة ومدى الاجراءات التى يختارها المراجع للحصول على درجة المعرفة المطلوبة عن هيكل الرقابة الداخلية انما تختلف باختلاف السياسة او الاجراء الذى يتخذه المراجع عند تقديره للخطر الملازم، والاهمية النسبية للعمليات، ومدى تعقد الانظمة الادارية والمحاسبية المستخدمة فى المنشأة.

وعند اختيار السياسات الاجراءات اللازمة للحصول على درجة المعرفة المطلوبة

فمن الاهمية بمكان معرفة مانا يعنى مصطلح " موضع التنفيذ Placed in

Operation وكيف انه يختلف عن مصطلح الكفاءة التشغيلية Operation

Effectiveness فهذه التفرقة - كما يذكر أحد الكتاب (١) - تبدو حساسة عند

استخدام تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) فى التطبيق العملى.

ان مصطلح " موضع التنفيذ" يعنى أن المنشأة انما تستخدم بالفعل ا لسياسة

او الاجراء ، بمعنى أنها ليست مجرد امور نظرية او على الورق . ومعرفة ماهى

السياسات او الاجراءات التى تستخدم فعلا تعتبر مسألة هامة وحساسة بالنسبة لتخطيط

عملية المراجعة لأن ا لسياسات والاجراءات المستخدمة هى التى تؤثر على انواع الاخطاء

والتجاوزات المحتملة وتصميم اختبارات العمليات.

اما الكفاءة التشغيلية فانها تشير الى الكيفية او الطريقة التى تستخدم بها

سياسة او اجراء ما، ودرجة التناسق consistency التى يمكن أن تستخدم به

ومن يقوم بتطبيقها .

فمثلا قد يكتشف المراجع من خلال مناقشاته مع الموظفين المختصين ، وملاحظته لعمليات المبيعات وفحص سجلات المبيعات ، ان هناك عددا من فواتير المبيعات السابقة قد أعيد استخدامها مرة أخرى ، وهذا كله قد لايفصح للمراجع عن عدم كفاءة تشغيلية ، ولا بد ان تثور لديه التساؤلات التالية :

- كيف لا يتم اعداد مثل هذه الفواتير غالبا؟
- كيف تؤثر الاخطاء التي حدثت في اعدادها غالبا؟
- هل يتم اعدادها احيانا بوساطة شخص غير مصرح له بذلك؟

ويؤكد تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) على أنه بعد ان يحصل المراجع على درجة الفهم والمعرفة الكافية لهيكل الرقابة الداخلية بما يمكنه من تخطيط عملية المراجعة بالشكل المناسب ، فليس مطلوبا منه أن يقيم الكفاءة التشغيلية ، اذ أن مثل هذا التقييم يعتبر ضروريا عند تقدير خطر الرقابة ، كما سيتضح في المبحث الثاني .

المبحث الثانيتقدير خطر الرقابة

يتناول هذا المبحث النقاط التالية:

- ١- مفهوم خطر الرقابة .
- ٢- تحديد المستوى المقدر لخطر الرقابة .
- ٣- العوامل التي تؤثر على المستوى المقدر لخطر الرقابة .
- ٤- استخدام المستوى المقدر لخطر الرقابة بمعرفة المراجع .

وفيما يلي نتناول النقاط السابقة بالتوضيح:

أولاً: مفهوم خطر الرقابة Control Risk

يعتبر نموذج الخطر Audit Risk Model من أكثر النماذج الفلسفية قبولاً لربط تقييم انظمة الرقابة الداخلية بتخطيط عملية المراجعة. وقد جاء تقرير معايير المراجعة رقم (٤٧) (١) بأحدث تعريف لخطر المراجعة، الذي يعتبر دالة لعناصره الثلاثة الاتية:

Inherent Risk	أ) الخطر الملازم
Control Risk	ب) خطر الرقابة
Detection Risk	ج) خطر الاكتشاف

وقدم تعريف خطر الرقابة على أنه "خطر عدم قدرة وسائل الرقابة المحاسبية المستخدمة في المنشأة على منع أو اكتشاف الأخطاء المادية التي قد تحتوى عليها القوائم المالية موضع الفحص" (٢)

(١) S A S no. 47, Audit Risk and Materiality in conducting an Audit, A I C P A, New York, 1983.

(٢) Robert L and Others, Process susceptibility, Control Risk, and Audit Planning, the Accounting Review, April, 1985, p.213.

(١٣٠)

وهذا يعني أن خطر الرقابة انا يمثل احتمال أن تجاوزا ماديا سوف يجتاز هيكل الرقابة الداخلية، دون أن تستطيع الانظمة الرقابية المستخدمة منع حدوثه او اكتشافه. ويكون على المراجع أن يقدر هذا الخطر عن طريق تقييم مدى كفاءة السياسات والاجراءات المستخدمة في البيئة الرقابية والمظام المحاسبي والاجراءات الرقابية التي وضعت لكي تمنع حدوث هذه التجاوزات المادية، اوكتشف ما يكون قد حدث منها بالفعل .

وتقدير خطر الرقابة ليس بالمطلب الجديد، حيث أن تقرير معايير المراجعة رقم (٤٧) قام بتحديد مفهوم خطر المراجعة بعنصره الثلاثة (خطر الرقابة وخطـر الاكتشاف والخطـرالملازم) ، كما اوضح التقرير العلائقين هذه العناصر، حيث ينسى التقرير على أنه " كلما انخفض تقدير المراجع للخطر الملازم وخطر الرقابة كلما لرتفع خطر الاكتشاف الذي يمكن ان يقبله المراجع" (١)

الا أن تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) قد اضاف مطلبا جديدا يتمثل فى تقدير خطر الرقابة فى علاقته باثباتات Assrtions القوائم المالية الواردة بتقرير معايير المراجعة رقم (٣١) (٢) والتي يمكن تقسيمها طبقا للمعايير الاتية :

Existence or Occurrence	الوجود او الحدوث	١-
Completeness	الاكتمال	٢-
Rights and Obligations	الحقوق والواجبات	٣-
Valuation or Allocation	التقييم او التخصيص	٤-
Presentation and Disclosure	العرض والافصاح	٥-

SAS no. 47, Op. Cit., Par. 25. -1

S A S no. 31, Evidential Matter, A I C P A, New York, (٢)
1980.

وحتى تكون أدلة الاثبات مناسبة ويمكن الاعتماد عليها ، يحدد التقرير رقم (٣١)

ثلاثة شروط يجب توافرها في هذه الاثبات وهي:

١- يجب الحصول عليها من مصادر مستقلة، بدلا من الحصول عليها من داخل المنشأة.

٢- يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية مرضيا وقويا.

٣- يجب الحصول على هذه الاثبات بواسطة المراجع مباشرة، وليس عن طريق جهة اخرى.

وبجانب ربط تقدير خطر الرقابة باثباتات القوائم المالية، فان التقرير رقم (٥٥)

يطلب من المراجعين- عند عمل ذلك التقدير- ان يأخذوا في اعتبارهم البيئة الرقابية والنظام الماسي الاجراءات الرقابية، وبهذا الشكل يكون التقرير رقم (٥٥) قد اكمل حلقة الاتصال بين هيكل الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة والحصول على ادلة اثبات عن عناصر القوائم المالية .

ثانيا : تحديد المستوى المقدر لخطر الرقابة:

ترسم مستويات الاداء المهني الحالية والمتعلقة بتقييم خطر الرقابة مرحلتين

منفصلتين تتضمنهما هذه العمليتهما (١) :

١- فحص نظام الرقابة الداخلية الذي يجب أن يصبح المراجع بعده قادرا على

عمل تقييم اولى لتعميم النظام، مفترضا تشبهه مع الاجراءات الرقابية الموضوعة

والتي يطلق عليها قوة التصميم الرقابى . Control design strength

٢- تقدير مدى التمشي مع هذه الاجراءات الرقابية، وتقدير درجة التمشي هذه

يمكن التعبير عنها بانها خطر زيادة الاعتماد على الرقابة الداخلية، بسبب

النقص في التمشي مع الاجراءات الموضوعة ، والتي يطلق عليها قوة الاختبار.

ولاغراض اختبارات مقبولة بصورة موسعة، فان قوة الاختبار يمكن تحديدها بواسطة مدى مناسبة او مطابقة الاختبار وحجم العينة، فى حين ان نتيجة الاختبار تكون عبارة عن عدد الانحرافات. وهذا يعنى أن نتيجة اختبارات القبول التى تتضمن استفسارات وملاحظات للمستخدمين والانظمة المكتبية : ونتائج الاختبارات يجب أن تكون محلا للتقدير الشخصى للمراجع، وبالتالى فان التقدير النهائى لخطر الرقابة سوف يكون دالة لقوة الرقابة وقوة الاختبار ونتيجة الاختبار .

ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة الآتية:

خطر الرقابة = د (قوة الرقابة، قوة الاختبار، نتيجة الاختبار)

وحيث ان خطر الرقابة يعتبر دالة لقوة الرقابة وقوة الاختبار ونتيجة الاختبار، فان تأثير تغير ما فى أى من هذه المكونات الثلاثة لابد وأن يزداد كلما زاد تأثير العملية بالأخطاء، وهذا يعنى أن زيادة تأثير العملية بالأخطاء إنما يودى الى زيادة خطر الرقابة، والعكس صحيح.

ويطلق على النتيجة المتحصل عليها من تقدير خطر الرقابة مصطلح " المستوى المقدر لخطر الرقابة" Assessed level of control risk ، وهذا المستوى ربما يختلف من الحد الاقصى الى الحد الأدنى، ويمكن تحديده فى شكل مصطلحات كميّة كسب مئوية - او فى شكل مصطلحات نوعية (مثلا اقصى، اساسى متوسط ، منخفض) .

والاجابة على السؤالين الاتيين يمكن أن تساعد كثيرا فى تحديد المستوى المقدر لخطر الرقابة:

- هل لدى المنشأة هيكل لنظام الرقابة الداخلية بسياسات واجراءات يمكن ربطها بمحددات القوائم المالية؟

- ماد رجة كفاءة وضع وتنفيذ هذه السياسات والاجراءات فى منع أو اكتشاف الانحرافات عن هذه المحددات؟

وفى ظل تقرير معايير المراجعة رقم(٥٥) فان المراجع غير مضطر لتقدير خطر الرقابة الداخلية عند مستوى اقل من الحد الاقصى بالنسبة لاي من محددات القوائم المالية. ففى بعض الاحيان لايقدر المراجعون خطر الرقابة دون الحد الاقصى لان السياسات والاجراءات المستخدمة فى المنشأة غير مناسبة، او انها غير فعالة، وحتى فى حالة وجود سياسات واجراءات فعالة، فان المراجع قد يقر بعدم اختبار كفاءتها ، لان عمل ذلك قد يكون مكلفاً . ففى مثل هذه الظروف يقدر المراجع خطر الرقابة بالنسبة لمحددات القوائم المالية عند المستوى الاقصى (١)

من ناحية اخرى فان المراجعين يقدرن خطر الرقابة عند المستوى الاقصى عندما يحصلون على ادلة اثبات بأن السياسات والاجراءات التى تطبق بالنسبة لمحدد معين من محددات القوائم المالية لم يتم تصميمها او استخدامها بكفاءة (٢) .

وعندما يقدر المراجعون خطر الرقابة الداخلية عند مستوى اقل من المستوى الاقصى فان تقرير معايير المراجعة رقم(٥٥) انما يطلب منهم أن يحددوا سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية المناسبة للحصول على التأكيدات(الاثباتات) اللازمة، وتنفيذ اختبارات لكل من التصميم وكفاءة التشغيل. وهذه الاختبارات الرقابية تشمل الاستقصاءات والملاحظات وفحص المستندات واعادة تنفيذ سياسة واجراء ما بمعرفة المراجع. ويستخدم المراجع ادلة الاثبات الناتجة لتقدير ما اذا كان خطر الرقابة بالنسبة لاثباتات القوائم المالية دون المستوى الاقصى أم لا .

(١) Temkin R, and Winters A., Op. Cit., P.94

(٢) Compabell D. and Michenzi A., Revising the Audit Report: A Response to the Expectation Gap, the CPA Journal, The New York State Society of Certified Public Accountants, April, 1984, P.36.

ثالثا: العوامل التي تؤثر على المستوى المقدر لخطر الرقابة:

يوكد تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) على ضرورة أن يأخذ المراجع فسى حسابانه مصدرين محتملين لادلة الاثبات عن كفاة تصميم وتشغيل سياسات واجراة هيكل نظام الرقابة الداخلية وهما:

١- فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.

٢- الاختبارات الرقابية المخططة.

وفيما يلي نناقش هذين المصدرين :

(١) فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

فى الكثير من المراجعات يحتاج الحصول على فهم عن هيكل نظام الرقابة الداخلية الى جهود أساسى ، وهذا المفهوم ربما يوفر درجة معقولة من المعرفة عن كفاة البيئة الرقابية والنظام للحاسى واجراة رقابية معينة.

وعلى الرغم من أن التقرير رقم (٥٥) لم يطلب من المراجعين بشكل خاصى أن يقيموا وضع واستخدام السياسات والاجراة عند الحصول على الفهم المطلوب عن هيكل الرقابة الداخلية، الا انه طلب منهم ان يحصلوا على ادلة اثبات عن كفاة كل من تصميم واستخدام السياسات واجراة لتقدير خطر الرقابة عند مستوى اقل من المستوى الاقصى. وهذا قد يشير تساؤلات عن كيف ان هذا الفهم يمكن أن يوفر ادلة اثبات لتعزيز تقدير خطر الرقابة دون المستوى الاقصى.

والاجابة على ذلك - كما يذكر البعض^(١) - تتمثل فى ان بعض الاجراة

المنفذة للحصول على درجة الفهم المطلوبة قد توفر ادلة اثبات عن كفاة تصميم أو استخدام بعض السياسات واجراة ، على الرغم انها لم تخطط اصلا لتحقيق ذلك الغرض. وهذه الأدلة قد تكون كافية لتعزيز المستوى المقدر لخطر الرقابة دون

(١٣٥)

(١٣٥)

المستوى الاقصى .

فمثلا قد يجرى المراجع استقصاءات واستفسارات عن استخدام الادارة ، للموازنات التخطيطية وتقارير مراقبة الاداء لتحديد الانحرافات بين الكميات المخططة والفعلية . وهذه الاجراءات ينفذها المراجع بصفة خاصة لفهم كيفية تصميم سياسات الموازنة، وما اذا كانت تستخدم بالفعل ، وطالما ان المراجع سوف يدرك ذلك، فان هذا ربما يوفر ايضا ادلة اثبات عن مدى كفاءة وفعاليت سياسات الموازنة في منع أو اكتشاف الانحرافات المادية التي قد تحدث في الموازنات التخطيطية، وفي بعض الظروف فان تلك الادلة ربما تكون كافية لتعزيز مستوى خطر الرقابة المقدر دون المستوى الاقصى (١) .

ويرى الباحث أن الرأي السابق يجب أخذه بحذر، فالاجراءات التي يجب أن ينفذها المراجع للحصول على درجة الفهم المطلوبة، عن هيكل الرقابة الداخلية، لا يمكن أن تعزز تقديرا لخطر الرقابة دون المستوى الاقصى، مالم تتوفر ادلة اثبات كافية لتقييم مدى كفاءة كل من تصميم واستخدام سياسات او اجراءات هيكل الرقابة الداخلية، وهناك مناقشة موسعة في تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) لادلة الاثبات التي يمكن توفيرها عن كل من التصميم والاستخدام .

(٢) الاختبارات الرقابية المخططة:

في معظم الاحيان فان المراجع يتوقع - عند بداية أية عملية مراجعة - ان يكون قادرا على ان يحصل على ادلة الاثبات الضرورية لتعزيز تقديره عن خطر الرقابة عند مستوى دون الحد الاقصى بالنسبة لاثباتات معينة في القوائم المالية، وبناء عليه فان المراجع قد يخطط لتنفيذ اختبارات معينة للاجراءات الرقابية،

حتى يستطيع ان يجمع هذه الادلة مثلما حمل على درجة الفهم المطلوبة عن هيكل نظام الرقابة الداخلية، و يتوقف مدى ونوع هذه الاختبارات على درجة كفاءة عملية المراجعة.

ويستخدم المراجع ادلة الاثبات التي تحصل عليها من هذه الاختبارات مع أى ادلة اثبات اخرى عن كفاءة السياسات والاجراءات يكون قد تحصل عليها من فهمه لهيكل الرقابة الداخلية ، لكي يحدد مستوى خطر الرقابة المقدر بالنسبة لاثباتات القوائم المالية (١) .

ويضيف تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) انه بعد تقدير خطر الرقابة باستخدام ادلة الاثبات التي تتوفر من هذين المصدرين (فهم هيكل الرقابة الداخلية والاختبارات الرقابية) فان المراجع قد يفكر في اجراء تخفيض اكثر من خطر الرقابة بالنسبة لبعض اثباتات القوائم المالية التي يمكن تعزيزها بالحصول على ادلة اثبات اضافية . ويرى الباحث انه لامانع من قيام المراجع بهذا الاجراء وتنفيذ الاختبارات اللازمة شريطة أن يؤدي ذلك الى تحسين كفاءة عملية المراجعة .

رابعا : استخدام المستوى المقدر لخطر الرقابة بمعرفة المراجع :

يرتبط المستوى المقدر لخطر الرقابة بالنسبة لاثبات معين من اثباتات القوائم المالية بشكل مباشر باختبارات العمليات التي يخططها المراجع وينفذها . ومن المفروض أنه كلما زادت كفاءة هيكل نظام الرقابة الداخلية كلما انخفض خطر الانحرافات المادية ، وبالتالي انخفضت كمية ادلة الاثبات التي يحتاج المراجع للحصول عليها من اختبارات العمليات التي ينفذها ، حتى يستطيع تكوين راي عن القوائم المالية موضع المراجعة . وبناءً عليه فانه كلما انخفض خطر الرقابة كلما استطاع المراجع أن يعدل

اختبارات العمليات وذلك عن طريق :

- ١- تغيير طبيعة اختبارات العمليات من اجراء اكثر كفاءة ، وبالتالي اكثر تكلفة، الى اجراء اقل كفاءة، وبالتالي اقل تكلفة واكثر سهولة في الحصول عليه . مثل استخدام دليل اثبات داخلي، بدلا من ضرورة الحصول على دليل اثبات من خارج المنشأة .
- ٢- تغيير توقيت اختبارات العمليات، عن طريق تنفيذ بعضها اثناء السنة المالية بدلا من ضرورة تنفيذها بالكامل في نهاية السنة المالية .
- ٣- تغيير مدى اختبارات العمليات، وذلك عن طريق تخفيض حجم الاختبارات التي سيقوم المراجع بفحصها .

(خلاصة البحث ونتائجه)

تعرض هذا البحث الى كيفية تقدير خطر الرقابة الداخلية في ضوء المسئوليات الجديدة للمراجع عن هذا النظام، والتي جاء بها تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) الصادر في فبراير عام ١٩٨٧م . وقد تم تقسيم هذا البحث الى مبحثين :

المبحث الاول :

وتعرض لتوضيح المسئولية المتسعة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية، وقد

اتضح أن هذه المسئولية اتسعت من زاويتين :

الاولى: توسيع مفهوم الرقابة الداخلية على هيكل الرقابة الداخلية بعناصره الثلاثي هي:

- أ- المحيط الرقابي .
- ب- النظام المحاسبي .
- ج- الاجراءات الرقابية .

الثانية: زيادة درجة المعرفة التي يجب أن يلم بها المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني:

وتعرض لكيفية تقدير خطر الرقابة، باعتباره أحد عناصر خطر المراجعة. وفي

هذا المجال تم توضيح النقاط التالية:

- ١- مفهوم خطر الرقابة.
- ٢- تحديد المستوى المقدر لخطر الرقابة.
- ٣- العوامل التي تؤثر على المستوى المقدر لخطر الرقابة.
- ٤- استخدام المستوى المقدر لخطر الرقابة بمعرفة المراجع.

ويمكن أن نخرج من هذا البحث باننتاج الآتية:

أولاً- هناك حاجة ماسة لتعديل و تنقيح تقرير معايير المراجعة رقم (١) الصادر عام ١٩٧٢م، والذي يعتبر المصدر الاساسى لمعايير فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية فى الوقت الراهن، حيث يحتوى هذا التقرير على الكثير من المفاهيم الغامضة، بالاضافة الى عدم تمشيه مع المفاهيم الجديدة التى ظهرت فى مجال المراجعة كعلم وتطبيق، واهمها مفهوم خطر المراجعة، حيث أن هذا التقرير قد صدر قبل ظهور هذه المفاهيم. وقد قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين باصدار تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) فى فبراير عام ١٩٨٧م، بما يتمشى مع هذا المتطلبات الجديدة.

ثانياً- ضرورة تجاوب المراجعين مع تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥)، وبالتالي ضرورة تحمل مسؤولية اكبر عن نظام المراقبة الداخلية، سواء من حيث المفهوم او درجة المعرفة التى يجب أن يلم بها عن هذا النظام. فلاشك ان الالتزام

بالمعايير الواردة بالتقرير الجديد انما تعمل على زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، وتساعد على سد الفجوة المتوقعة بين المراجعين من ناحية عملية والعملاء ومستخدمى القوائم المالية من ناحية اخرى .

ثالثا : على الرغم من أن تقدير خطر الرقابة الداخلية ليس بالمطالب الجديد، حيث ظهر هذا المفهوم منذ صدور تقرير معايير المراجعة رقم (٤٧) عام ١٩٨٣م الا أن تقرير معايير المراجعة رقم (٥٥) انما يطالب المراجعين بضرورة ربط تقدير خطر الرقابة باثباتات القوائم المالية، وأن يأخذوا فى اعتبارهم عناصر هيكل لرقابة الداخلية الثلاثة (المحيط الرأبى ، النظام الماسى، الاجراءات الرقابية) وبهذا الشكل يكون التقرير الجديد قد أكمل حلقة الاتصال بين هيكل الرقابة الداخلية، وتقدير خطر الرقابة، والحصول على ادلة اثبات مناسبة عن عناصر القوائم المالية .

رابعا : يختلف المستوى المقدر لخطر الرقابة الداخلية من الحد الاقصى الى الحد الأدنى ويمكن تحديده فى شكل مصطلحات كمية او نوعية . ويتوقف تحديداً المستوى المناسب لخطر الرقابة الداخلية على عاملين اساسيين :

(أ) فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية .

(ب) الاختبارات الرقابية المخططة التى يقوم بها المراجع .

خامسا : يستفيد المراجع من المستوى المقدر لخطر الرقابة فى تخطيط عمليات المراجعة التى يقوم بها، حيث يستطيع أن يستخدمه فى المجالات الاتية :

- ١- تغيير طبيعة اختبارات العمليات .
- ٢- تغيير توقيت تنفيذ هذه الاختبارات .
- ٣- تغيير مدى وكمية هذه الاختبارات .

- Campbell R. and Michenzi A., Revising the Audit Report: A Response to the Expectation Gap., The CPA Journal, The New York State Society of Certified Public Accountants, April, 1987.
- Janet L., Inherent Risk: An Investigation of Auditors Judgments, Accounting, Organizations and Society, March, 1988.
- Robert L. and Others, Process Susceptibility, Control Risk, and Audit Planning, The Accounting Review, April 1985.
- Temkin R. and Winters A., SAS no.55: The Auditor's New Responsibility for Internal Control, Journal of Accountancy, (AICPA), New York, May, 1988.
- Statement on Auditing Standards no.1, Condification of Auditing Standards and Procedures, AICPA, New York, Nov.1972.
- Statement on Auditing Standards no.31, Evidential Matter, AICPA, New York, august, 1980.
- Statement on Auditing Standards no.47, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, AICPA, New York, 1983.
- Statment on auditing Standards no.55, Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit, AICPA, New York, Feb. 1987.