

جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم التسيير
سنة ثالثة إدارة مالية

مقياس التدقيق المالي

المحور الثالث: أدوات وتقنيات اختبار الحسابات

المخاطر المقدرة

عند مستوى الاقرارت

استجابة المدقق

اجراءات تقيق إضافية

إختبارات جوهرية

إختبارات الرقابة

إجراءات تحليلية

إختبارات التفاصيل

الهدف

تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى حد مقبول

تذكير

• إجراء التدقيق الجوهرى Substantive procedure: إجراء تدقيق، مُصمم لاكتشاف تحريفات جوهرية عند مستوى الإقرار، وتشمل الإجراءات الأساسية:

(أ) اختبارات التفاصيل (لفئات من المعاملات، وأرصدة حسابات، وإفصاحات).

(ب) إجراءات تحليلية أساسية.

• اختبار أدوات الرقابة Test of controls : إجراء تدقيق مصمم لتقويم الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح تحريفات جوهرية عند مستوى الإقرار.

أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية

اختبار نظام الرقابة الداخلية

ينص المعيار الدولي 330.8 أنه يجب على المدقق أن يُصمم ويُنفذ اختبارات لأدوات الرقابة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن فعالية تشغيل أدوات الرقابة ذات الصلة، إذا:

- أ. تضمن تقدير المدقق لمخاطر التحريف الجوهرية عند مستوى الإقرار توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بشكل فعال (أي حيثما، ينوي المراجع الاعتماد على الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات الجوهرية). أو
- ب. كانت الإجراءات الجوهرية لا توفر - بمفردها - ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عند مستوى الإقرار.

أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية

الهدف من أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية

تهدف أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية إلى:

- تحديد أدوات الرقابة الموجودة.
- تقييم مدى ملاءمتها وفعاليتها التشغيلية.
- الوصول إلى خلاصة بشأن مخاطر التحريفات الجوهرية.

أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية

يتم اختبار نظام الرقابة الداخلية في الغالب باستخدام الأدوات والتقنيات الآتية:

☐ المقابلة

☐ الاستبيان

☐ خرائط التدفق

☐ شبكات الفصل بين المهام

أدوات تقييم اختبار نظام الرقابة الداخلية

1- المقابلة Interview

المقابلة عبارة عن حوار مباشر (محادثة عن قرب) يطلب فيها المدقق من الموظفين وصف الاجراءات وطرق العمل المتبعة



أدوات تقييم اختبار نظام الرقابة الداخلية

2- الاستبيان Questionnaire

قائمة من الأسئلة يوجهها المدقق إلى واحد أو أكثر من المستجوبين داخل المؤسسة، بهدف تشخيص نظام الرقابة والتعرف على نقاط قوته وضعفه.



أدوات تقييم اختبار نظام الرقابة الداخلية

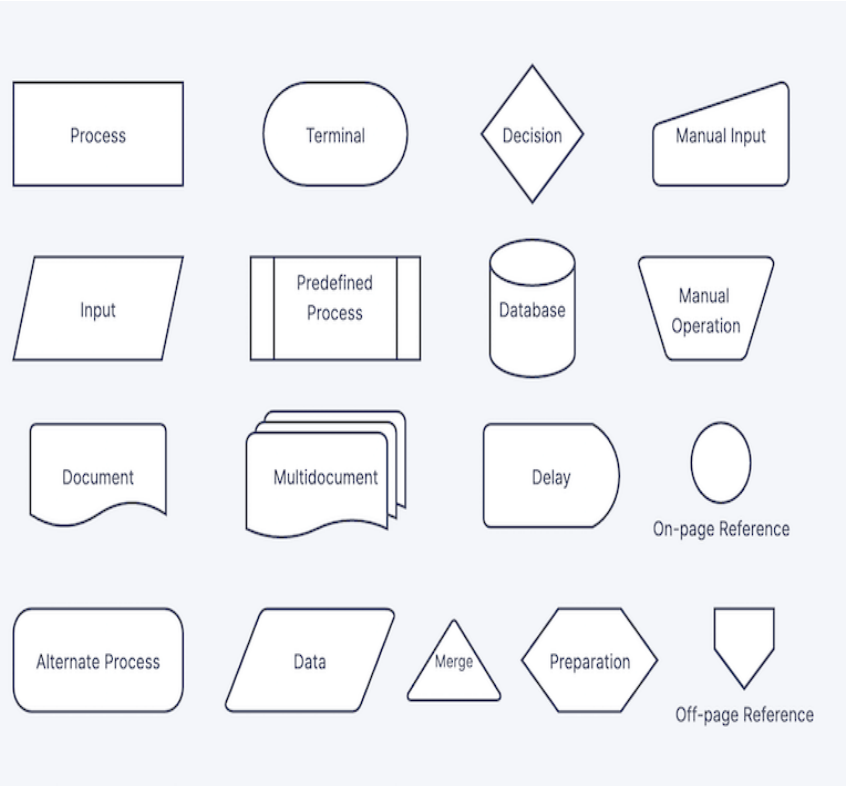
2- الاستبيان Questionnaire

مثال: استبيان طلب شراء

استبيان الرقابة الداخلية رقم ...			
الأسئلة	نعم	لا	التعليق
طلبات الشراء هل الطلبية مرخص لها من الجهة المناسبة؟ هل يعهد بتقديم الطلبية لشخص غير الذي أظهر الحاجة؟ هل يتلقى قسم المحاسبة نسختين من أوامر الشراء عند إرسالها إلى الموردين؟ هل شروط الطلب دقيقة بما يكفي لحماية الشركة في حالة حدوث نزاع؟			

أدوات تقييم اختبار نظام الرقابة الداخلية

3- خرائط التدفق Flow-Chart



مخطط بياني يتضمن رموز تعبر عن مختلف الوثائق ومناصب العمل والقرار والمسؤولية والعمليات. والهدف من هذه المخططات هو:

-توفير سجل لإجراءات وأنظمة المؤسسة وتبسيط الضوء على الجوانب الهامة من نظام الرقابة الداخلية

-لتكون أساسا لاختبار المطابقة الذي يمكن من التحقق من أن الإجراءات مطابقة كما يجب.

أدوات تقييم اختبار نظام الرقابة الداخلية

4- شبكات الفصل بين المهام Grille de séparation des taches

صورة عن توزيع المهام المختلفة بين المسؤولين التابعين لنفس الوظيفة.

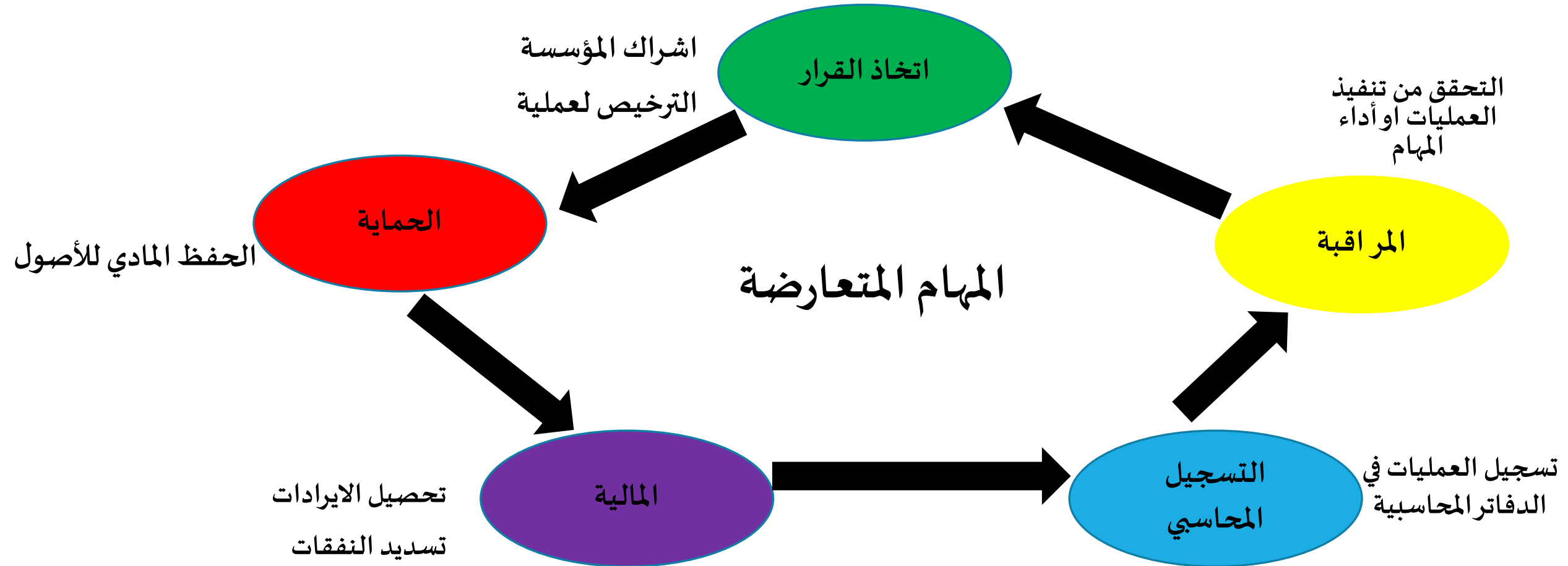
تأخذ في الغالب شكل جداول تظهر مجموع العمليات والإجراءات الخاصة بكل صنف من الدورات والمناصب أو الأشخاص المكلفون بها، وتساعد هذه الجداول في تحديد حالات تجمع المهام في منصب واحد.

التحقق مما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يسمح بحماية الأصول ، وذلك بالفصل المناسب للمسؤوليات ، وتسليط الضوء على تراكم المهام غير المتوافقة (المتعارضة).



أدوات تقييم اختبار نظام الرقابة الداخلية

4- شبكات الفصل بين المهام Grille de séparation des tâches



أدوات تقييم اختبار نظام الرقابة الداخلية

4- شبكات الفصل بين المهام Grille de séparation des taches

بعض الأمثلة على الفصل بين المهام

- الفصل بين وظيفة الإحتفاظ بأصل معين ووظيفة التسجيل الخاصة به، فمثلاً يتم الفصل بين وظيفة أمين الصندوق الذي يحتفظ بالنقدية ووظيفة تسجيل العمليات الخاصة بالنقدية في السجلات المحاسبية.
- الفصل بين بين وظيفة التفويض بعمليات خاصة بأصل معين ووظيفة الإحتفاظ به، فلا يسمح لأمين الصندوق الذي يحتفظ بالنقدية أن يعطي الموافقة على صرف شيك لأحد الموردين، ولا يسمح لمن يعطي الموافقة على صرف قيمة فاتورة المورد أن يقوم بتوقيع الشيك الخاص به.
- الفصل بين مسؤولية تشغيل الأصل وتسجيل العمليات الخاصة به وإعداد التقارير الخاصة به والتي بموجبها يتم تقييم أداء ذلك الأصل أو القسم الذي يقوم بتشغيل ذلك الأصل.
- الفصل بين واجبات قسم أو دائرة تكنولوجيا المعلومات والأقسام المستخدمة لتكنولوجيا المعلومات

مثال: شبكة فصل المهام الخاص بدورة المشتريات

المصالح						العمليات
الخزينة	المحاسبة		المشتريات		البريد	
الموظف و	الموظف هـ	الموظف د	الموظف ج	الموظف ب	الموظف أ	
					X	استلام الفواتير
				X		وضع ختم الرقابة على الفواتير
			X			مقارنة الفاتورة مع وصل الطلبية
		X				التحقق من العمليات الحسابية في الفاتورة
	X					وضع عبارة مقبول للدفع
		X				تجميع الفواتير
		X				التسجيل المحاسبي للفواتير
		X				تحضير أمر الدفع
X						تحضير الصكوك لصالح الموردين
X						إعداد جدول الحضور وجدول قائمة الصكوك
		X				التسجيل المحاسبي لعمليات الدفع
	X					تصنيف وحفظ وثائق عمليات الدفع

أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة

يقوم القسم الطالب بإعداد طلب الشراء وإرساله إلى إدارة المشتريات. يتحقق الأخير من الموازنة قبل إعداد أمر الشراء. إذا كان التخصيص كافياً ، يقوم مدير المشتريات بإعداد أمر الشراء في 3 نسخ ، وإلا فإنه يقوم بإرجاع طلب الشراء إلى مصلحة الطلب.

بعد إنشاء أمر الشراء ، يتم إرسال النسخ الثلاث إلى المدير العام للتوقيع. بعد التوقيع ، يتم إرسال أمر الشراء من قبل قسم المشتريات إلى المورد ، ويتم إرسال نسخة واحدة إلى قسم المحاسبة ويتم حفظ النسخة الثالثة عند إدارة المشتريات.

عند الاستلام ، يتلقى أمين المخزن البضائع ، ويعدّ وصل الاستلام من نسختين ، ويحتفظ بنسخة ويرسل الأخرى إلى قسم المحاسبة مع الفواتير المقدمة من الموردين. يقوم أمين المخزن بإدخال الكميات المشتراة في سجل يدوي.

يتلقى قسم المحاسبة إيصالات الاستلام مع الفواتير ، ويتحقق من المستندات المستلمة ويسجل الفاتورة. بعد ذلك يحول الوثائق إلى مصلحة الخزينة (مصلحة الموازنة) لتقوم بإعداد الشيك ومن ثم تسليمه إلى المدير للتوقيع.

في نهاية المدة (السنة) ، يقوم أمين المخزن بأداء الجرد المادي وتقديمه إلى قسم المحاسبة للمقاربة مع الحسابات.

أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية

ملخص اختبار نظام الرقابة

بعد تقييم نظام الرقابة يتبين للمدقق مايلي:

- نقاط قوة نظام الرقابة؛
- نقاط ضعف نظام الرقابة؛
- التبعات المحتملة لنقاط الضعف؛
- تأثير نقاط الضعف على القوائم المالية؛
- تأثير نقاط الضعف على برنامج مراجعة وفحص الحسابات؛
- التوصيات التي تقدم للمؤسسة

أدوات اختبار نظام الرقابة الداخلية

خلاصة اختبار نظام الرقابة

المرجع: استبيان أو مخطط	نقاط القوة لنظام الرقابة	نقاط الضعف لنظام الرقابة	التبعات المحتملة	التأثيرات على القوائم المالية		التأثيرات على برنامج فحص الحسابات	التوصيات
				نعم/لا	السبب		
إستبيان رقم 2		التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء لا يتم مباشرة عند استلام الفاتورة	ضياع الفواتير، إغفال أو تأخر التسجيل	نعم	عمليات شراء غير مسجلة أو مسجلة في دورة محاسبية أخرى	التحقق من عدم نسيان تسجيل عمليات الشراء	تسجيل الفواتير فور استلامها

إجراءات تقيق إضافية

إختبارات جوهرية

إختبارات الرقابة

إجراءات تحليلية

إختبارات التفاصيل

إجراءات مصممة لتأييد المبالغ المثبتة في القوائم المالية عن طريق استخدام العلاقات الي يمكن التنبؤ بها بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وهذه الإجراءات قابلة للتطبيق في الغالب على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت.

إجراءات مصممة لجمع الأدلة التي تؤيد المبالغ المثبتة في القوائم المالية. ويتم استخدام هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن الإقرارات

الاجراءات التحليلية

تعريفه

هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية أخرى.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو مؤسسات مشابهة. وذلك باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير متوقعة.

المقارنة: مقارنة البيانات المطلقة أو النسبية للفترة معينة مع الفترة السابقة، مع بيانات القطاع، مع بيانات المنافسين ،... إلخ.

التناسق والمعقولية: هو فحص للأرصدة التي يكون وضعها غير طبيعي أو التي تكون حركاتها غير طبيعية.

النسب والمؤشرات المالية: استخدام النسب لتحليل التغيرات في الزمان والمكان.

الاجراءات التحليلية

أمثلة

مثال الاجراءات التحليلية – المقارنة

الحساب	المبالغ المسجلة سنة 2021	المبالغ المسجلة سنة 2020	نسبة التغير
رقم الأعمال	30 000 000	36 000 000	- 20 %
نتيجة الدورة	1 500 000	1 575 000	- 5 %
الاهتلاكات	913 000	830 000	+ 10 %
اقتناء التثبيات	2 280 000	2 000 000	+ 12 %
.....			

الاجراءات التحليلية

أمثلة

مثال الاجراءات التحليلية – المعقولية

- رصيد مدين في حساب الموردين
- رصيد دائن في الصندوق
- حركة في حساب بنكي مغلق
- ...

الاجراءات التحليلية

أمثلة

مثال الاجراءات التحليلية – النسب

الحساب	بالنسبة للمؤسسة	المعيار، المنافسة...
مؤشر الربحية	5%	10%
المردودية الاقتصادية	10%	12%
معدل دوران المخزون	3 مرات	4 مرات
معدل دوران العملاء	40 يوم	60 يوم

الاجراءات التحليلية

المعيار الجزائري للتدقيق 520

يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيزا لتنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة تامة حول توافق الكشف المالية مع معرفته للكيان.

تحليل نتائج الإجراءات التحليلية

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، بـ:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛
- وضع إجراءات تدقيق أخرى (تفصيلية) تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

الاجراءات التحليلية

مثال تطبيقي

مؤسسة PHARMIA-1، هي مؤسسة عائلية ذات مسؤولية محدودة متخصصة في صناعة وبيع المنتجات شبه الصيدلانية. رأس مالها مملوك كلياً من طرف أفراد عائلة ن....
تتحصل المؤسسة على مواردها لأولية ومختلف التموينات من موردين محليين وأجانبين.
أغلب زبائنها يدفعون نقداً.

المعلومات المالية

- الميزانية لسنة 2021
- حساب النتائج لسنة 2021

حساب النتائج			
2021	2020	2019	البيان
230 000	120 000	540 000	مبيعات البضائع
6 800 000	6 400 000	6 300 000	الإنتاج المباع
7 030 000	6 520 000	6 840 000	رقم الأعمال
9 500	7 000		الانتاج المخزن
7 039 500	6 527 000	6 840 000	انتاج السنة المالية
43 000	110 000	500 000	مشتريات البضائع المباعة
3 690 000	3 530 000	3 490 000	المواد الأولية
790 000	290 000	232 000	خدمات خارجية وخدمات خارجية أخرى
4 523 000	3 930 000	4 222 000	استهلاك السنة المالية
2 516 500	2 597 000	2 618 000	القيمة المضافة للاستغلال
1 317 330	1 291 500	1 230 000	أعباء المستخدمين
	54 000	50 600	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
1 199 170	1 251 500	1 337 400	الفائض الاجمالي للاستغلال
204 000	192 000	189 000	منتوجات عملياتية أخرى
193 800	153 600	132 300	أعباء عملياتية أخرى
150 000	166 700	150 500	مخصصات الاهتلاك
1 059 370	1 123 200	1 243 600	النتيجة العملياتية
2 500	1 900	1 200	منتوجات مالية
12 000	15 000	8 500	أعباء مالية
-9 500	-13 100	-7 300	النتيجة المالية
1 049 870	1 110 100	1 236 300	النتيجة العادية قبل الضريبة
264 470	277 000	310 100	الضريبة على النتيجة
785 400	833 100	926 200	النتيجة الصافية للسنة المالية

2021	2020	2019	الأصول المالية
			الأصول المثبتة (غير الجارية)
		700	التثبيتات المعنوية
590 000	812 000	954 000	التثبيتات العينية
522 200	536 500	530 000	الثبيلات المالية
1 112 200	1 348 500	1 484 700	مجموع الأصول غير الجارية
			الأصول الجارية
50 000	20 000	13 000	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
			الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة
1 285 200	1 650 730	1 540 400	الزبائن و المدينون الآخرون
300 200	378 950	250 450	الضرائب
14 000	14 000	14 000	الأصول الآخري الجارية
			الموجودات وما يماثلها
2 266 700	2 099 820	702 610	أموال الخزينة
4 016 100	4 163 500	2 520 460	مجموع الأصول الجارية
5 028 300	5 512 000	4 005 160	المجموع العام للأصول

2021	2020	2019	خصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
1 000 000	1 000 000	1 000 000	رأس المال الصادر(أو حساب المستغل)
90 000	90 000	90 000	الاحتياطات (الاحتياطات القانونية)
785 400	833 100	926 200	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
1 285 455	1 161 720	346 900	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
3 160 800	3 084 800	2 363 100	I المجمع
			الخصوم غير الجارية
1 500 000	1 500 000		القروض والديون المالية
			الديون الأخرى غير الجارية
1 500 000	1 500 000		II مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
25 000	350 000	1 165 060	الموردون والحسابات الملحقه
430 500	418 300	346 000	الضرائب
12 000	158 900	131 000	الديون الأخرى
467 500	927 200	1 642 060	III مجموع الخصوم الجارية
5 128 300	5 512 000	4 005 160	المجموع العام للخصوم

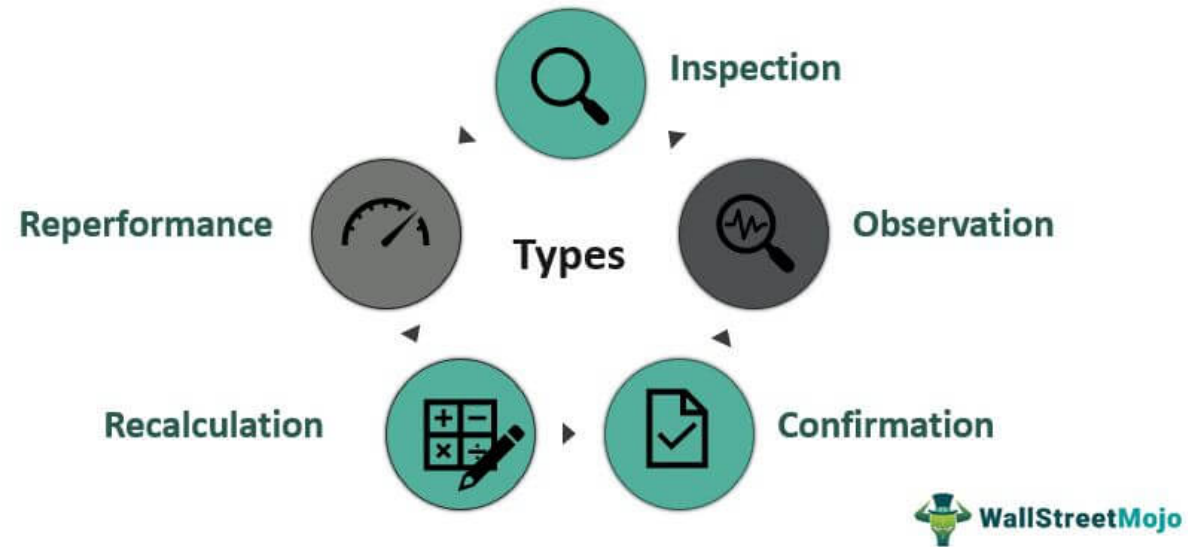
الاجراءات التحليلية

ملاحظات المدقق

- زيادة معتبرة في هامش الربح على مبيعات البضاعة سنة 2021 تجاوز 80% مقارنة بالسنوات الماضية الذي لم يتجاوز فيها الهامش 10%
- سجلت كذلك الخدمات الخارجية ضمن الأعباء ارتفاعا محسوسا بلغ 170 % مقارنة بـ 2020
- غياب الضرائب والرسوم والمدفوعات م. سنة 2021
- الأعباء المالية لا تتناسب مع الديون المالية طويلة الأجل
- الانتاج المخزن في حساب النتائج يشير إلى تغير قدره 9500 في حين أن التغير في المخزون المستخرج من الميزانية يظهر قيمة قدرها 30000
- هناك فارق قدره 100000 بين الأصول والخصوم سنة 2021
- رصيد الموجودات سنة 2021 مرتفع بشكل غير عادي
- معدل دوران العملاء يبلغ 75 يوم في حين أنّ أغلب العملاء يدفعون نقدا
- رصيد حساب الموردين منخفض جدا سنة 2021 وكذلك الديون الأخرى
- على الرغم من تحقيق المؤسسة لأرباح، لا يتم دعم الاحتياطات (يجب أن تبلغ الاحتياطات القانونية 10% من رأس المال)

اختبارات التفصيل

Audit Procedures



اختبارات التفاصيل

اختبارات التفاصيل

المصادقات الخارجية

إعادة التنفيذ

إعادة العملية
الحسابية

الاستفسار

الملاحظة المادية

التقصّي

تفتيش
الأصول

تفتيش
السجلات

اختبارات التفاصيل

1. التفصي Inspection

يشمل التفصي اختبار السجلات أو الوثائق (سواء كانت داخلية أو خارجية، في شكل ورقي أو إلكتروني أو وسيلة إعلامية أخرى)، أو اختبار الوجود الفعلي لأصل ما.

قد يشمل التفصي:

المخزونات

التثبيتات

الموجودات النقدية

سير العمليات (استلام بضاعة، حضور الموظفين...)



اختبارات التفصيل

2. الملاحظة Observation

تتكون الملاحظة من متابعة عملية أو إجراء ينفذه آخرون، على سبيل المثال ملاحظة المراجع لجرد المخزون من قبل موظفي المنشأة، أو ملاحظة أداء الأنشطة الرقابية.

وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة بشأن الأداء لعملية أو لإجراء ما، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وبحقيقة أن التصرف الملاحظ قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء.

تعد عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مستخدمي المؤسسة أو ملاحظة عمليات المراقبة من أكثر ما يستخدم فيه تقنية الملاحظة.



اختبارات التفصيل

3. الاستفسار Inquiry



يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية، من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل أو خارج المنشأة. ويستخدم الاستفسار على نطاق واسع خلال عملية التدقيق، بالإضافة إلى الإجراءات الأخرى للمراجعة. وقد يتراوح الاستفسار ما بين استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفوية.

قد تُوفر الردود على الاستفسارات للمدقق معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة مراجعة داعمة. وفي بعض الحالات قد توفر الردود على الاستفسارات

أساساً للمدقة، لتعديل، أو تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

اختبارات التفصيل

4. إعادة العملية الحسابية *Recalculation*

تتمثل إعادة العملية الحسابية في التحقق من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة العملية الحسابية يدوياً أو إلكترونياً.



اختبارات التفصيل

5. إعادة التنفيذ *Reperformance*



تشتمل إعادة الأداء على التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أدوات الرقابة، والتي تم تنفيذها أساساً كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

اختبارات التفصيل

6. المصادقات (التأكيدات) الخارجية *External Confirmation*

تتمثل في عملية الحصول على تصريح مباشر من طرف ثالث (المصادق) له علاقة مع المؤسسة تأكيداً لمعلومة حول عملية معينة أو رصيد حساب أو مبلغ أو

ويتم الحصول على المصادقة في شكل رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق قد يكون في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي شكل آخر.



6. المصادقات (التأكيدات) الخارجية *External Confirmation*

تستخدم المصادقات الخارجية في الغالب لتوفير أدلة مراجعة بشأن اكتمال الالتزامات ووجود الأصول. وقد توفر المصادقات الخارجية أيضاً أدلة عما إذا كانت المبالغ قد تم تسجيلها بدقة في السجلات المحاسبية (الدقة) وفي الفترة المناسبة (الفصل الزمني).

ومن الحالات النموذجية التي توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ملائمة ما يلي:

- أرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية؛

- أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل وشروطها؛

- المخزون الذي تحتفظ به أطراف ثالثة في مستودعات عامة لحين معالجته أو على سبيل الأمانة؛

- سندات الملكية العقارية التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون للحفاظ الأمين أو كضمان؛

- الاستثمارات المحتفظ بها بشكل آمن عند أطراف ثالثة، أو التي تم شراؤها من سماسرة الأوراق المالية، ولكن لم يتم تسليمها حتى تاريخ قائمة المركز المالي؛

- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك شروط السداد ذات الصلة والاتفاقات التقييدية؛

- أرصدة المبالغ المستحقة السداد وشروطها

اختبارات التفصيل

أنواع طلبات المصادقة

تتخذ طلبات المصادقة شكلين أساسيين:

طلب المصادقة الإيجابية: هو طلب أن يرد الطرف المطلوب منه المصادقة مباشرةً على المراجع مشيراً إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو توفير المعلومات المطلوبة

طلب مصادقة سلبية: هو طلب أن يرد الطرف المطلوب منه المصادقة مباشرةً على المراجع في حالة عدم موافقته على المعلومات الواردة في الطلب فقط

آلية العمل

