الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة تيسمسيلت
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية

مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الاقتصادي

ISSN : 2543-3911 / E-ISSN : 2661-779X

الرقم: 30/م.ش.د.إ/2021.

تيسمسيلت، في: 2021/06/28

إفادة وعد بالنشر

يشهد مدير المجلة بأن:

د. عناني عبدالله [1]

[1] مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة أحمد بن يحي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر

قد أودعوا مقالا للنشر بتاريخ 2021/05/28، عنوانه:

" دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400 "

وقد حظي المقال بقبول لجنة التحكيم، **وسيتم نشره في المجلد 05، العدد 02 للمجلة** العلمية المحكمة «**شعاع للدراسات الاقتصادية**» لشهر **سبتمبر 2021**.

سلمت هذه الإفادة بطلب من المعني لاستخدامها فيما يسمح به القانون

مدير المجلّة:

دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400

The role of the external auditor in audit risks assessement according to international auditing standard 400

د. عناني عبدالله

جامعة أحمد بن يحي الونشريسي- تيسمسيلت، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة.

abdallah.anani@cuniv-tissemsilt.dz

تاريخ الاستلام: 2020/05/28 تاريخ القبول: 2020/06/28 تاريخ النشر: 2021/09

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق والتي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب حول القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وذلك إما برفض القوائم المالية رغم تعبيرها الصادق عن القوائم المالية أو قبولها رغم وجود أخطار جوهرية، حيث تكمن مسؤوليات المدقق في تقدير مخاطر التدقيق سواءا الملازمة أو مخاطر الرقابة أو مخاطر عدم الاكتشاف عبر تحديد ودراسة العوامل المحددة للمخاطر وتقييم المخاطر من خلال فهم بيئة المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها عبر اختبارات إجراءات الحد من هذه المخاطر.

كلمات مفتاحية: المدقق الخارجي، مخاطر التدقيق، معيار التدقيق الدولي رقم400، القوائم المالية، نظام الرقابة الداخلية.

تصنيفات JEL : **M42.**

Abstract:

This studyaims to identify the responsibility of the external auditor in audit risk sassessement, that lead the auditor to make an inappropriate opinion about the financial statements and the extent of theirhonest expression of the accurate financial position of the organization, by eitherrejecting the financial statements despitetheirhonest expression or accepting themdespite the existence of substantial risks, Where the responsibilities of the auditor depend on the audit risksassessement, whetherinherent or control risks, or risks of non-discovery, by identifying and studying the factorsdetermining the risk and assessing the risks throughunder standing the organization'senvironment, evaluating the internal control system, assessing the risks of fundamental errors and responding to themthrough tests of reducing risk sprocedures.

Keywords: External Auditor, Audit Risks, International Auditing Standard No.400, Financial Statements, Internal control System.

Jel: M42.

المؤلف المرسل: د. عناني عبدالله

1. مقدمة:

يعتبر التدقيق الخارجي آلية خارجية للحوكمة يساهم في تعزيز الرقابة المالية على قوائم المؤسسة عبر فحص القوائم المالية من طرف مدقق خارجي مستقل محايد والخروج برأي فني محايد حول مدى موثوقية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ونظرا لتأثير مخاطر التدقيق على نوعية تقارير المدقق الخارجي فإنه يتوجب تحليل مسؤوليات المدقق الخارجي في تقييم المخاطر والحد منها لتعزيز جودة التدقيق الخارجي.

الإشكالية: إن مسؤولية المدقق الخارجي هي إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية، ونظرا لتأثير مخاطر التدقيق على مدى صحة رأي المدقق، فإنه يمكن صياغة التساؤل حول "ماهية مسؤولية المدقق الخارجي في التقليل من مخاطر التدقيق على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 400".

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى تعريف وتصنيف مخاطر التدقيق وإبراز تأثيرها على رأي المدقق حول القوائم المالية وماهية الإجراءات العملية المتخذة من طرف المدقق للحد من هذه المخاطر للخروج برأي فني محايد حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

منهجية الدراسة: يتم تحليل جوانب البحث عبر إتباع المنهج الوصفي التحليل من خلال التطرق للمحاور التالية:

المحور الأول: مدخل للتدقيق الخارجي؛

المحور الثاني: مخاطر التدقيق؛

المحور الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي في التقليل من مخاطر التدقيق على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 400.

2. المحور الأول: مدخل للتدقيق الخارجي

1.2 تعريف التدقيق:

عرف خالد أمين التدقيق على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة "(خالد أمين عبدالله، 2007، ص 13)؛

في حين عرف علي عبد القادر الذنيبات التدقيق الخارجي على أنه "فحص أو بحث عن أدلة وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية للخروج برأي فني عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية، تتم هذه العملية من طرف شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون منها بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات بنية زيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها"(علي عبد القادر الذنيبات، 2015، ص03).

3. المحور الثاني: مخاطر التدقيق

1.3 تعريف مخاطر التدقيق:

تعني كلمة المخاطر بشكل عام أنها "عدم تأكيد حدث يمكن أن يكون له تأثير على تحقيق الأهداف"(ناظم شعلان جبار، ص114).

عرفت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مخاطر التدقيق ضمن المعيار الدولي رقم 400 على أنها "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري" (ناظم شعلان جبار، ص114).

كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA) في النشرة رقم 47 مخاطر التدقيق على أنها " الخطر الذي يؤدي إلى فشل المدقق دون أن يدري في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية" (مرشد عيد المصدر، 2013، ص31).

وتعرف لجنة معايير التدقيق ISAC مخاطر التدقيق حسب المعيار الدولي رقم 400 لتقدير مخاطر التدقيق والرقابة الداخلية على أنها" احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عن تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة عمليات بفرض أنه لا يوجد نظام الرقابة الداخلية، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئة وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات" (مسعودي عمر، بن الدين أحمد، ص249).

وفي دراسة أكاديمية عرفت مخاطر التدقيق على أنها" إبداء المدقق لرأي غير صحيح حول القوائم المالية، فقد يقبل المدقق مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ التدقيق، حيث يعلم المدقق أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم، وعلى العكس من ذلك فقد يرفض المدقق القوائم المالية على الرغم من عدم احتوائها على تحريفات جوهرية"(لخذاري عبد الجليل،2018-2019 ، ص66).

يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين(سامر هايل الصباغ، 2016، ص28):

- الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ، ويشار إليه بخطر ألفا(Risk of Type I – Alpha Risk/a/)، يقوم فيه المدقق برفض فرض حقيقي في الواقع، وذلك من خلال رفضه للقوائم المالية وهي سليمة دون وجه حق، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالكفاءة؛
- الخطر الناجم عن القبول الخاطئ، ويشار إليه بخطر بيتا (Risk of Type II – Beta Risk/B/)، يقوم فيه المدقق بقبول فرض غير حقيقي في الواقع، وذلك من خلال إعداد المدقق لتقرير نظيف يتضمن قبول القوائم المالية للعميل رغم احتوائها لأخطاء جوهرية، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالفعالية.

بناءا على التعاريف السابقة يمكن تعريف مخاطر التدقيق على أنها "المخاطر الناجمة عن إبداء المدقق بدون أن يدري لرأي فني على القوائم المالية مخالف للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة سواءا بسبب احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية، أو نتيجة لضعف إجراءات التدقيق المستخدمة من طرف المدقق في إثبات سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية".

2.3 أنواع مخاطر التدقيق

تتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة مكونات وهي: المخاطر الملازمة(الكامنة)، مخاطر الرقابة، مخاطر عدم الاكتشاف.

1.2.3. المخاطر الملازمة(الكامنة): تعرفها المعايير الدولية على أنها "قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهريا، إما منفردا أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أي أنظمة رقابة ذات علاقة" (سامر هايل الصباغ، 2016، ص30).

يستنتج من تعريف المخاطر الكامنة مايلي (ناظم شعلان جبار، ص115):

- يعبر هذا النوع من المخاطر عن إمكانية قابلية رصيد حساب أو معاملة ما أو مجموعة من أرصدة الحسابات أو المعاملات للتلاعب والتزوير والذي يعد وفقا لمفهوم الأهمية النسبية ماديا بدرجة تؤثر في الحكم الشخصي للشخص المعتاد الذي يستخدم القوائم المالية؛
- تشير المخاطر الملازمة إلى إمكانية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي بغض النظر عن وجود أو مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك على اعتبار أنه قد تتوفر العديد من العوامل التي تجعل تلك القوائم عرضة للتلاعب والتزوير وتوفر بيئة لأن تتأصل أو تلازم الأخطاء والغش في القوائم المالية؛
- هذا النوع من المخاطر لا يسببه أو يتحكم به مدققو الحسابات، وإنما فقط عليهم تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض تأثيرها.

2.2.3. مخاطر الرقابة: تعرف على أنها "المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت آخر عن طريق نظام الرقابة الداخلية"(مرشد عيد المصدر، 2013، ص33).

وتعتبر هذه المخاطر دالة لفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فاعلية كان هناك احتمال عدم وجود أخطاء وأن معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل، ونظر لطبيعة التغيرات والتحديثات والحدود اللازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذه المخاطر(شادن هاني عرار، 2009، ص22).

ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق، وفي حالة عدم وجود تقييم لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، يفترض المدقق الخارجي أن مخاطر الرقابة مرتفعة، كما تجدر الإشارة إلى أن كل من مخاطر الرقابة ومخاطر الالتزام مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق(شادن هاني عرار، 2009، ص22).

3.2.3 مخاطر عدم الاكتشاف: تعرف مخاطر عدم الاكتشاف على أنها " مخاطر متعلقة بوجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية محل التدقيق، وعدم قدرة المدقق الخارجي على اكتشافها"(عميروش إيمان 2017/2016، ص68).

كما عرفت ضمن الفقرة 6 من المعيار 400 ضمن معايير التدقيق الدولية على أنها" فشل إجراءات التدقيق الأساسية التي يقوم بها المدقق في اكتشاف التلاعب والتزوير الموجود في رصيد ما أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عندما يتم تجميعها مع تلاعب وتزوير في أرصدة أو مجموعة معاملات أخرى(ناظم شعلان جبار، ص116).

من خلال تعريف مخاطر عدم الاكتشاف وبغية التقليل منها فإنه يتوجب على المدقق الخارجي استخدام أدلة تدقيق كافية تمكنه من اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.

تعتبر مخاطر عدم الاكتشاف دالة لفعالية إجراءات التدقيق وكيفية تطبيقها من طرف المدقق الخارجي، وهي تنشأ عادة عن عدم قدرة المدقق على فحص كل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات أو الإفصاح عنها، بالإضافة إلى حالة عدم التأكد التي تنشأ من أن المدقق قد حدد إجراءات التدقيق بشكل غير مناسب، أو أنه أساء تطبيق هذه الإجراءات، أو أنه أساء تفسير نتائج التدقيق (عميروش إيمان 2017/2016، ص69).

3.3.نموذج خطر التدقيق Audit Risk: يسعى المدققون أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من التحريفات المادية، ومدى تعبير هذه القوائم عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وللوصل إلى هذا الهدف فإنهم يسعون إلى تقدير خطر التدقيق المقبول والذي يمكن التعبير عليه بضرب مكونات مخاطر التدقيق وفق النموذج التالي (مرشد عيد المصدر، 2013 ،ص35):

مخاطر التدقيق المقبولة = الخطر الملازم x خطر الرقابة xخطر عدم الاكتشاف

حيث أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر عدم الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، فإذا كانت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فإن المستوى المقبول لمخاطر عدم الاكتشاف يكون منخفضا، لأن المدقق عليه التقليل من مخاطر عدم الاكتشاف، أما في حالة ما إذا كانت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة، فإن المستوى المقبول لمخاطر عدم الاكتشاف يكون مرتفعا، لأن المدقق يمكنه قبول مستوى عالي من مخاطر عدم الاكتشاف(عبد الكريم خيطاس، 2015/08/29).

كما يمكن الإشارة إلى أن هذا النموذج تم بنائه على فرض استقلال المكونات الثلاثة لخطر التدقيق عن بعضها، في حين أن هناك ارتباط بين مكونات التدقيق حيث يؤثر مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية على تسجيل أخطاء جوهرية في القوائم المالية، ومن جهة أخرى فإن مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم أدلة الإثبات والإجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق الخارجي في الخروج برأي فني محايد(مرشد عيد المصدر،2013، ص35).

4. المحور الثالث: مسؤوليات المدقق في تقييم والتقليل من مخاطر التدقيق في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم400.

1.4. تقدير مخاطر التدقيق:

يرجع إبداء الرأي الخاطئ من قبل المدقق حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة إلى الأخطاء الضمنية التي تلازم عناصر هذه القوائم والمنبثقة من المعالجة غير السليمة للأحداث الإقتصادية أو للأخطاء المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية عند قصوره عن منع وقوع الأخطاء المختلفة أو للأخطاء المرتبطة بإجراءات التدقيق والدالة عن عجز هذه الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في اكتشاف الأخطاء ومحاولة منعها في المستقبل(مسعود صديقي، 2003، 2004، ص119).

يقصد بتقدير المخاطر في التدقيق اتخاذ المدقق لسلسلة من الإجراءات المتعلقة بتحديد ودراسة العوامل المسببة للمخاطر، لغرض مساعدته في الوصول إلى تقدير مقبول لتلك المخاطر، والتعبير عنها بصورة وصفية ومن ثم توظيف التقدير الوصفي للوصول إلى تقدير كمي(نسبة مئوية)(ناظم شعلان جبار، 118).

ولكي يقوم المدقق بتقدير المخاطر في التدقيق هناك سلسلة من الخطوات كما يراها Taylor & Glezen وهي كما يلي(سامر هايل الصباغ، 2016، ص43):

- تحديد المستوى المخطط للخطر الكلي للتدقيق(المستوى المقبول)؛
- تحديد فقرات وأرصدة القوائم المالية المراد إخضاعها للتدقيق؛
- تحديد مخاطر الاكتشاف لكل رصيد أو فقرة من فقرات القوائم المالية من خلال:
- تحديد مستوى المخاطر لكل فقرة (المستوى المقبول)؛
- تقدير المخاطر الملازمة لكل فقرة؛
- تقدير مخاطر الرقابة لكل فقرة؛
- استخدام النموذج الرياضي للمخاطر في التدقيق لتحديد المستوى المسموح به(المستوى المخطط) لمخاطر الاكتشاف.

2.4. إجراءات تقييم مخاطر التدقيق:

عرفت معايير التدقيق الدولية إجراءات تقييم المخاطر بأنها "إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها للحصول على فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات"(سامر هايل الصباغ، 2016، ص43).

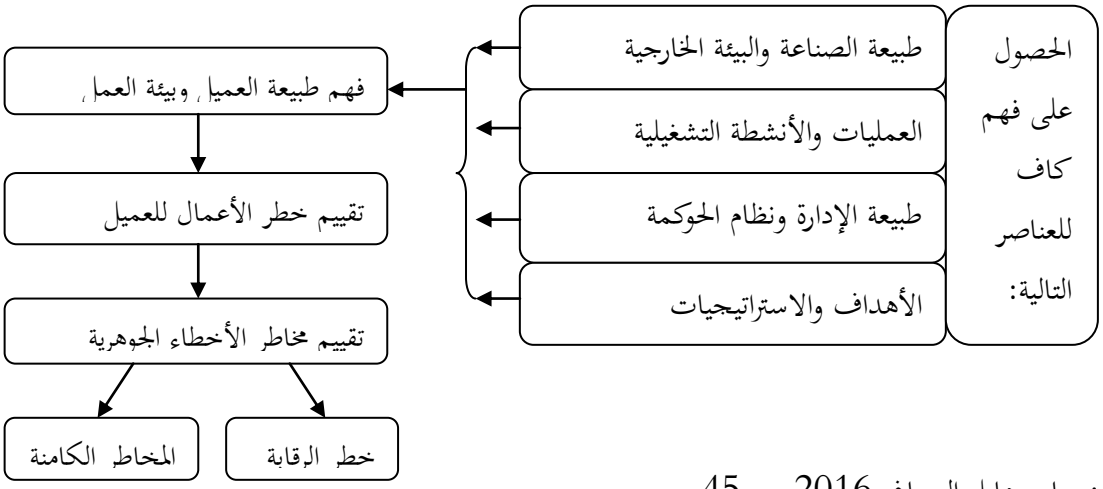
تتم عملية تقييم مخاطر التدقيق وفقا للخطوات التالية: (سامر هايل الصباغ، 2016، ص44):

1.2.4. الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها: إن عملية الفهم الشامل لأعمال العميل والمعرفة حول عمليات المؤسسة ضرورية لمدقق الحسابات لإجراء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية ، حيث يقوم المدقق في هذه المرحلة بما يلي:

- الحصول على فهم كاف لطبيعة الصناعة والبيئة الخارجية؛
- الحصول على فهم كاف للعمليات والأنشطة التشغيلية؛
- الحصول على فهم كاف لطبيعة الإدارة ونظام الحوكمة في المؤسسة؛
- الحصول على فهم كاف للأهداف واستراتيجيات المؤسسة؛
- يجب على المدقق استخدام المعرفة المكتسبة من الخطوات السابقة لتقييم "خطر الأعمال" للعميل محل التدقيق.

يمكن توضيح العناصر السابقة الذكر في الشكل الموالي:

الشكل 1: خطوات عملية فهم المؤسسة وبيئتها



المصدر: سامر هايل الصباغ، 2016، ص45.

2.2.4. فهم نظام الرقابة الداخلية: يعرف معيار التدقيق الدولي رقم (ISA210) مصطلح الرقابة الداخلية بأنه مجموعة واسعة من الأنشطة داخل العناصر التي يمكن وصفها ببيئة الرقابة، عملية تقييم المخاطر لدى المؤسسة ونظام المعلومات بما في ذلك عمليات مؤسسات الأعمال ذات العلاقة المرتبطة بإعداد التقارير المالية والاتصال، وأنشطة الرقابة ومراقبة أنظمة الرقابة، لابد على نظام الرقابة الداخلية أن يعكس احتياجات الإدارة ومدى تعقيد العمل، وطبيعة المخاطر التي تخضع لها المؤسسة والقوانين والأنظمة ذات العلاقة (عميروش إيمان، 2017/2016، ص76).

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر أساسية تعمل وتتفاعل معا من أجل التنبؤ واكتشاف وتصحيح الأخطاء المهمة في القوائم المالية وهي: بيئة الرقابة، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المتابعة، تقييم المخاطر (عميروش إيمان، 2017/2016، ص76). حيث تم في سنة 2013 تطوير إطار COSO للرقابة الداخلية الذي يحتوي على المبادئ المطبقة نفسها سنة 1992، لكنه يقدم تفسيرا أكثر وضوحا عن مكونات الرقابة الداخلية وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول 1: مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقا لCOSO3

مكونات نظام الرقابة الداخلية	وصف مكونات نظام الرقابة
البيئة الرقابية	هي مجموعة من المعايير والعمليات والهياكل التي تعد أساسا لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة، تتضمن قيم المؤسسة المتعلقة بالنزاهة والقيم الأخلاقية، المعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤوليته الإشرافية.
تقييم المخاطر	يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها، يشكل تقييم المخاطر أساسا لتحديد أسلوب إدارة المخاطر ويتطلب دراسة أثر التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل المؤسسة نفسها.
أنشطة الرقابة	أنشطة الرقابة هي الأعمال الموضوعة من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن الحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، قد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كشفية بطبيعتها وقد تتضمن مجموعة من الأنشطة اليدوية والآلية.
المعلومات والاتصالات	تعد المعلومات ضرورية للمؤسسة وذلك للقيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية بهدف دعم تحقيق أهدافها، أما الاتصالات فهي عملية متواصلة متكررة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها.
المراقبة	يستعان بعمليات التقييم المستمرة والمنفصلة للتأكد من أن كل مكونات الرقابة الداخلية الخمس قائم ويعمل بالشكل المناسب، يتم مقارنة النتائج بالمعايير التي وضعتها الجهات والهيئات المعروفة في مجال تحديد المعايير ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور.

المصدر: عميرش إيمان، 2017/2016، ص83.

3.2.4 إجراءات تقييم مخاطر الرقابة:

1.3.2.4.فهم وتقييم مخاطر الرقابة الداخلية: على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه وكيفية تطبيقه، وذلك ليقوم بعملية تقدير أولية لخطر الرقابة كجزء من عملية التقدير الكلية لخطر التحريفات الجوهرية، حيث أن المدقق يقوم باستخدام هذا التقدير الأولي لخطر الرقابة في التخطيط لعملية التدقيق، وهذا ما يتم بالتأكيد من أن المؤسسة صالحة للتدقيق، حيث أن فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة يمر بالمراحل الموالية(بلال شيخي، سامية فقير، 2020، ص380):

- فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق؛
- تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات (خطر مرتفع، متوسط، منخفض)؛
- القيام بالتخطيط ثم إجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، حيث يتم تحديد حجمها وفقا لمستوى الخطر المقدر ومراجعة مدى ملائمة مستوى خطر الرقابة المقدر؛

- تقدير خطر الإكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ بالاعتبار لخطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى.

إن تقدير خطر الرقابة والحكم على فعالية الضوابط الرقابية يتطلب من المدقق حصوله على الفهم الكافي لأنظمة الرقابة المطبقة في المؤسسة، بالإضافة إلى توثيق هذا الفهم، وذلك عبر استخدام الأدوات الآتية(سامر هايل الصباغ، 2016، ص55):

أ– فيما يخص أدوات فهم الرقابة: يتم استخدام الأدوات الخمس الآتية:

- تحديث وتقييم خبرة التدقيق السابقة مع الوحدة الاقتصادية؛
- الاستفسار من أفراد العميل؛
- فحص المستندات والسجلات؛
- ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالوحدة الاقتصادية؛
- إجراء اختبارات التعقب للنظام المحاسبي.

ب– فيما يخص أدوات توثيق فهم الرقابة: يتم استخدام الأدوات الثلاث الآتية:

- التقارير الوصفية؛
- خرائط التدفق؛
- قوائم الاستقصاء.

2.3.2.4.تقييم تكلفة/منفعة اختبارات الرقابة: بعد إجراء التقدير الأولي لمخاطر الرقابة، يتوجب على المدقق المفاضلة بين أداء اختبارات الرقابة أو التخلي عن ذلك والانتقال لأداء الإجراءات الجوهرية، حيث يشمل المعيار في عملية المفاضلة وجوب عدم زيادة تكاليف التقييم على المنافع المتوقعة. وفي حالة قرر المدقق أداء اختبارات الرقابة، عندئذ يتوجب عليه الحصول على أدلة تدعم فعالية الرقابة عند مستوى الإثبات.

إذا استنتج المدقق بعد أدائه لاختبارات الرقابة فعاليتها، يصبح مطمئنا في اعتماده عليها، وتؤدي إلى تخفيض الإجراءات الجوهرية اللاحقة، أما إذا استنتج المدقق بعد أدائه لاختبارات الرقابة أنه لا يمكن الاعتماد عليها، عندها يتوجب أداء المزيد من الإجراءات الجوهرية لكل من العمليات والأرصدة.

3.3.2.4.تصميم اختبارات الرقابة والتقدير النهائي لمخاطر الرقابة: تعرف معايير التدقيق الدولية اختبارات الرقابة بأنها "إجراءات تدقيق مصممة لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات أو الكشف عنها وتصحيحها"، حيث تتم تلك الاختبارات باستخدام الأدوات التالية: الاستفسار عن العميل، الملاحظة، الفحص والتفتيش وإعادة الأداء. حيث أن اهتمام المدقق يكون محصورا في الرقابة الخاصة بفئات العمليات وليس الأرصدة لأن دقة مخرجات النظام المحاسبي(أرصدة الحسابات) تعتمد أساسا على دقة المدخلات (العمليات المالية)، وعليه فإن أهداف المدقق أثناء تصميم اختبارات الرقابة عند مستوى الإثبات تماثل

أهداف التدقيق المرتبطة بالاختبارات الأساسية للعمليات المالية(STOT)المتمثلة في الحدوث؛ الاكتمال؛ الدقة؛ التبويب؛ التوقيت والترحيل والتلخيص.

4.2.4. تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها

1.4.2.4. الأخطاء الجوهرية: أشار المعيار المحاسبي الدولي الثامن في الفقرة " 31-32" في ما يخص مفهوم الأخطاء الجوهرية "بأنها أخطاء لها تأثير مهم في البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة والتي تجعل تلك البيانات غير موثوق بها في تاريخ إصدارها"(علي ميري حسن، 2017، ص ص 79، 80)، تنقسم الأخطاء الجوهرية إلى قسمين رئيسيين هما "(علي ميري حسن، 2017، ص 80).

1.1.4.2.4.الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات ككل : وهي الأخطاء المتعلقة بالبيانات ككل والتي من المحتمل أن تؤثر هذه الأخطاء على عدة إثباتات منها خبرة ومعرفة الإدارة والتغيرات الحاصلة خلال الفترة، وكذلك الضغوطات غير الاعتبارية التي تفرض عليها والتي تجعل الإدارة ميالة إلى تقديم البيانات المالية بصورة خاطئة، لذلك على المراقب أن يجمع المعلومات الكافية والمناسبة بتقييم مدى وجود الأثر لهذه العوامل؛

2.1.4.2.4. الأخطاء الجوهرية على مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات: تتألف من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، حيث تتمثل المخاطر الجوهرية على مستوى الإثبات فيما يلي:

- حسابات البيانات المالية التي من المحتمل أن تكون قابلة للتحريف، مثل الحسابات التي تتطلب إجراء عمل التسوية في الفترة السابقة، أو التي تحتوي على درجة عالية من التقدير؛
- التعقد في تسجيل العمليات التي تتطلب عمل خبير؛
- الاجتهاد في عملية تحديد درجة المخاطر التي يتضمنها تحديد أرصدة الحسابات؛
- إتمام عمليات غير اعتيادية معقدة، فرب نهاية الفترة المالية.

إن مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات يتم تقييمها من قبل مراقب الحسابات من أجل تحديد إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة، وذلك للحصول على دليل التدقيق الكافي والمناسب لكي يمكنه من التعبير عن رأيه في خصوص القوائم المالية عند مستوى منخفض ومقبول من مخاطر التدقيق("(علي ميري حسن، 2017، ص ص 80، 81).

2.4.2.4.عملية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: على المدقق أن يحصل على فهم لكيفية قيام المؤسسة بتحديد وتقييم المخاطر التي تعرقل عملية تحقيق الأهداف، وعليه أيضا الحصول على فهم للرقابة المطبقة من طرف المؤسسة من أجل الحصول على فهم معقول حول مدى تحقيق الأهداف، إن عملية تقييم مخاطر المؤسسة تتضمن(عميروش إيمان، 2017/2016، ص84):

- الطريقة التي تتبعها الإدارة لتحديد المخاطر المتضمنة عند إعداد القوائم المالية، من أجل إعطاء صورة وفية ووفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة؛
- تقييم الأهمية النسبية لهذه المخاطر؛

- احتمال وقوع هذه المخاطر؛
- اختبار الإجراءات من أجل التحكم فيها.

3.4.2.4.المناقشة مع فريق العملية: نص المعيار الدولي(ISA315) على أنه "يجب على المدقق الخارجي مناقشة فريق العملية حول احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية"، لأن هذه المناقشة تساعد على (عميروش إيمان، 2017/2016، ص84):

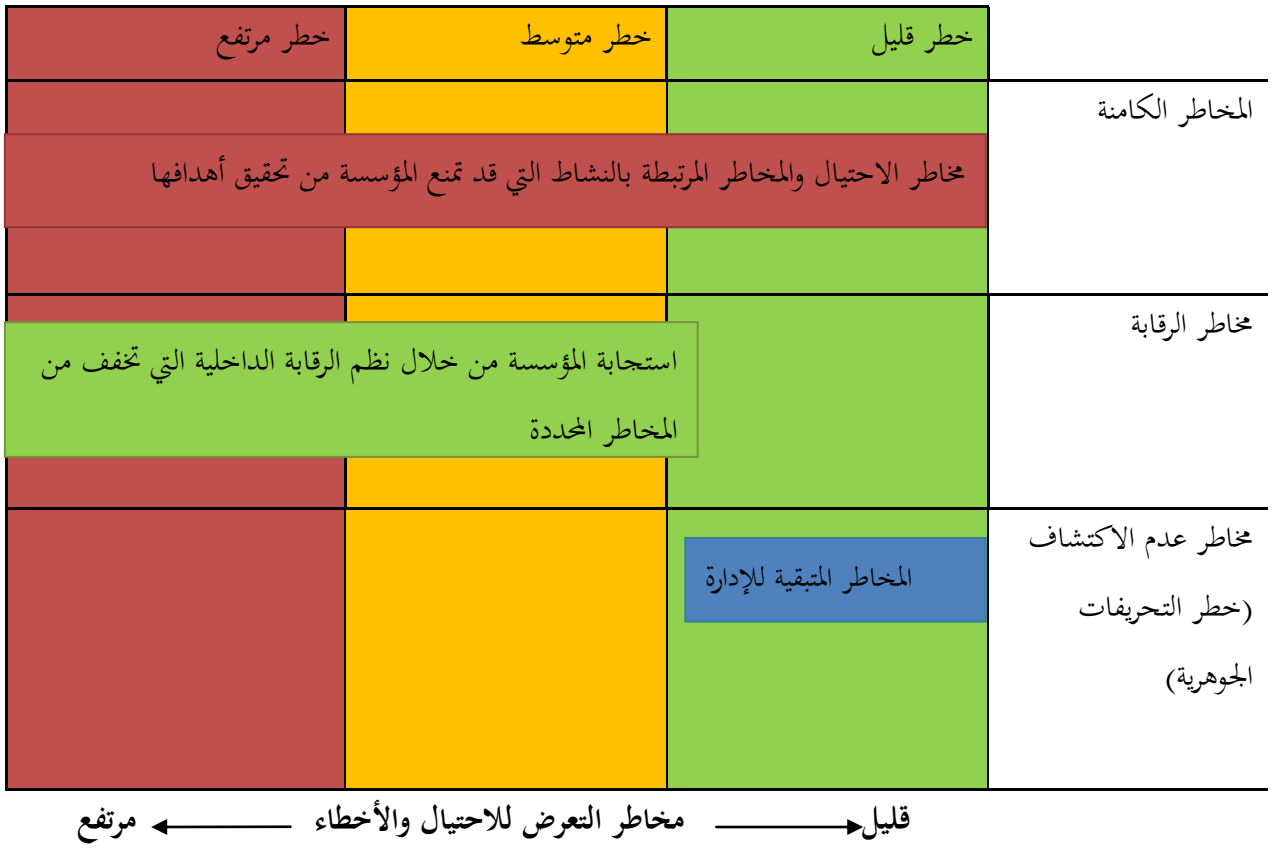
- توفير فرصة لأعضاء فريق العملية للمشاركة في إدراكهم بناءا على معرفتهم بالمؤسسة؛
- السماح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المؤسسة؛
- اكتساب أعضاء فريق العملية فهم أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية وذلك في النواحي الموكلة إليهم، وكيفية تأثير نتائج إجراءات التدقيق التي يؤدونها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق؛
- توفير الأساس الذي يتم من خلاله تبادل معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق بين أعضاء فريق العملية، التي من الممكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

4.4.2.4.الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية: بعد قيام المدقق الخارجي بتقييم المخاطر يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي تستجيب لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة والتي تقدم الأدلة الضرورية لعملية التدقيق (عميروش إيمان، 2017/2016، ص85).

إن هدف المدقق هو تقليل مستوى المخاطر من درجة عالية إلى درجة منخفضة، فإذا قدر المدقق بأن مخاطر التدقيق عالية فإنه يغير من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ويقوم بجمع الأدلة الموثوقة والكافية لتنفيذ مهامه(Pece & others,2016,P22 Nikolovski,).

وبما أن هدف المؤسسة هو إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية فإنه يمكن توضيح العلاقة المتبادلة بين المخاطر والسيطرة عليها في الشكل البياني التالي:

الشكل 02: العلاقة المتبادلة بين المخاطر والسيطرة عليها في إطار هدف المؤسسة المتمثل في إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية.



Source: l'IFAC – Small & Medium Practices, Troisième édition, p37.

5.خاتمة:

إن كفاءة وفعالية تدقيق البيانات المالية تعتمد على طبيعة العلاقة بين مفهوم الأهمية النسبية للتدقيق ومخاطر التدقيق وأدلة التدقيق، لذلك كلما قدر المدقق بأن مخاطر التدقيق مرتفعة يعمل على جمع الأدلة الكافية والملائمة ويوسع إجراءات التدقيق للحد من هذه المخاطر نظر لما لهذه المخاطر من تأثير على رأي المدقق والذي يمكن مختلف أصحاب المصالح بالمؤسسة من اتخاذ قراراتهم، وعلى هذا الأساس يستوجب توفر مجموعة من المواصفات في شخص المدقق زيادة على قيامه بمجموعة من المهام خلال مراحل تنفيذ مهامه بالمؤسسة المتعاقد معها من أجل تفعيل مسؤولياته في تقييم وتقدير والاستجابة لمخاطر التدقيق، هذه النقاط يمكن إيجازها في العناصر التالية:

- على المؤسسة اختيار المدقق الكفء بناءا على الخبرة المهنية وتركيبة مكتب التدقيق؛
- على المدقق الحصول على القدر الكافي من التأهيل العلمي والعملي الذي يمكنه من اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقدير مخطر التدقيق، حيث يكتسب التأهيل العلمي من خلال مواكبة المدقق لمختلف المفاهيم العلمية الحديثة في مجال التدقيق على غرار الإصدارات الحديثة لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية، في حين يكتسب التأهيل العملي من خلال الممارسة الميدانية للمدقق؛
- التزام المدقق بقواعد السلوك المهني التي تمكنه من أداء مهامه وإصدار رأيه حول القوائم المالية بكل حيادية ونزاهة؛
- قيام المدقق بجميع مراحل التدقيق مع إعطاء أهمية لكل مرحلة؛
- حصول المدقق على فهم كافي لطبيعة عمل المؤسسة وفهم بيئتها؛
- قيام المدقق بتقييم فعالية لنظام الرقابة الداخلية مع استخدام أعمال المدقق الداخلي الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية، خاصة في ظل ارتباط مخاطر التدقيق بمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ومدى تطبيق هذا النظام بشكل فعال داخل المؤسسة؛
- فحص المدقق الخارجي لحسابات المؤسسة مع التركيز على الأخطاء الجوهرية التي قد تأثر مع مدى تعبير الحسابات عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- اعتماد المدقق على تنويع مختلف أدلة الإثبات التي تضمنتها معايير التدقيق الدولية سواءا الداخلية (الملاحظة، الإجراءات التحليلية، المعاينة، اختبارات الفحص، ...) أو الخارجية (التأكيدات الخارجية، استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق..)؛
- إطلاع وفحص المدقق لإجراءات التسيير بالمؤسسة والتأكد من فعاليتها لما لها من علاقة بالأخطاء المادية وغير المادية في المؤسسة.
- اعتماد المدقق على معايير التدقيق في تقدير مخاطر التدقيق مع استخدام نماذج لتقدير طبيعة المخاطر ومدى تأثيرها المرتفع أو المتوسط أو المنخفض؛
- حرص المدقق على الالتزام بمعايير التدقيق في إبداء الرأي الفني حول مدى مصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

6. قائمة المراجع:

- خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007؛
- علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق، الطبعة الخامسة، دار وائل، عمان- الأردن، 2015؛
- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2003، 2004؛
- عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي —دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة فرحات عباس-سطيف01، الجزائر، 2017/2016؛
- سامر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق(دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2016؛
- لخذاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية —دراسة عينة من محافظي الحسابات-، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2018-2019 ؛
- مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق(دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013؛
- شادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009؛
- علي ميري حسن، مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة القادسية، ، العراق، 2017؛
- بلال شيخي، سامية فقير، مخاطر التدقيق المحاسبي، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد03، العدد01، جوان 2020؛ جامعة الوادي، الجزائر؛
- مسعودي عمر، بن الدين أمحمد، تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الإقتصادية- دراسة لعينة من المؤسسات بولاية أدرار، مقال بمجلة التكامل الاقتصادي، الجزائر؛
- ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج(دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق؛
- مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والإدارية، تدقيق المخاطر والرقابة الداخلية، المعيار الدولي للتدقيق رقم 400، متاح على الرابط: https://sqarra.wordpress.com/isas2000/
- عبد الكريم خيطاس، مخاطر التدقيق، متاح على الموقع: Khitasabdelkarim.wordpress.com/2015/08/29/

- Pece Nikolovski, Igor Zdravkoski, Goce Menkinoskic, Snežana Dičevskad , Vera Karadjova , The Concept of Audit Risk, International Journal of Sciences : Basic and Applied Research (IJSBAR),16 JUNE 2016.
- Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises, Traduction en français du "Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities", Publié par l'IFAC – Small & Medium Practices Committee, Tome 1 – Les Concepts Fondamentaux, Troisième édition.