مخاطر التدقيق المحاسبي

Accounting audit risks

بلال شيخي

جامعة امحمد بوقرة بومرداس

chikhibillal@univ-boumerdes.dz

سامية فقير

جامعة امحمد بوقرة بومرداس

fekirsamia@yahoo.fr

Received: 27/06/2020 Accepted: 28/06/2020 Published: 30/06/2020

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مخاطر التدقيق المحاسبي، خاصة وأن لها علاقة مباشرة مع جودة التدقيق والتقارير التي يصدرها مدققي الحساباتفي الحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية للشركات محل التدقيق، خاصة وأن المسؤولية يتحملها مدققي الحسابات في حال وجود مشاكل أو أزمات.

ومن أجل إنهاء هذه الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاث محاور ابتداءا بتحيد ماهية مخاطر التدقيق المحاسبي، ثم أنواع مخاطر التدقيق المحاسبي والعلاقة فيما بينها، وصولا إلى تقييم مخاطر التدقيق المحاسبي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن اكتشاف المدقق للمخاطر يكون له تأثير على تقليلها، ولذا يتعين على مدقق الحسابات القيام بمجموعة من الإجراءات لتقييم هذه المخاطر وأخذها بعين الاعتبار، للحد منها، وذلك من خلال الحرص على أداء مهمته بالكفاءة المطلوبة، واعتماد الموضوعية وعدم التحيز من خلال التحلي بروح اخلاقيات المهنة، والقيام بكل الإجراءات اللازمة لتقيم نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، مخاطر التدقيق، تقييم المخاطر، جودة التدقيق.

تصنيف JEL: M40، M42.

Abstract

This study aims to identify the risks of accounting auditing, especially as it has a direct relationship with the quality of the audit and reports issued by the auditors in judging the fairness and reliability of the financial statements of the audited companies, especially since the responsibility is borne by the auditors in the event of problems or crises.

In order to complete this study, it was divided into three axes, starting with defining the nature of accounting audit risks, then the types of accounting audit risks and the relationship between them, all the way to assessing the risks of accounting audit.

The study found that the auditor's discovery of risks has an impact on reducing them, and therefore the auditor must take a set of procedures to evaluate these risks and take them into account, to reduce them, by ensuring that he performs his mission with the required efficiency, and to adopt objectivity and impartiality through prudence. In a spirit of professional ethics, and take all necessary measures to assess the strengths and weaknesses of the organization

Key words: Accounting audit, Audit risks, Risk assessment, Quality of audit.

Jel Classification Codes: M40, M42.

*المؤلف المرسل: بلال شيخي، الإيميل المهني: chikhibillal@univ-boumerdes.dz

1. مقدمة

عرفت مهنة التدقيق المحاسبي تطورات مع كل تغير وتطور عرفته القطاعات الاقتصادية على المستوى الدولي، في ظل توسع النشاطات الاقتصادية وازدياد عدد وحجم الشركات، وتعقد وتنوع الإجراءات الإدارية والمالية والمحاسبية لها، وقد رافق هذا التطور الذي عرفته مهنة التدقيق ومعاييرها تطور المخاطر المرتبطة بهذه المهنة.

فقد زاد الاهتمام بموضوع مخاطر التدقيق وتأثيرها على جودة المهنة في الآونة الاخيرة خاصة مع التداعيات التي تسببت فيها الازمة المالية العالمية الأخيرة (منذ سنة 2008)، حيث أثير جدل كبير حول مدى درجة الاعتماد على التقارير التي يصدرها مدققي الحسابات في الحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية للشركات محل التدقيق، حيث حمل مدققي الحسابات مسؤولية حدوث هذه الازمة، فهناك من اتهمهم بالتواطؤ مع الشركات في إصدار تقارير إيجابية تعكس الحالة المالية الجيدة لها في حين الواقع كان عكس ذلك، ومن جهة أخرى هناك من اتهمهم بالتقصير والإهمال في إبداء آراء فنية صادقة ومعبرة بصورة حقيقية عن أداء ووضعية هذه الشركات. ومن هنا برزت ضرورة التشديد على مدققي الحسابات في ممارسة مهامهم وبضرورة تحمل المسؤولية والتحلي بالروح المهنية وبأخلاقيات المهنة واعتماد الكفاءة والدقة في دراسة الوضعية المالية للشركات وضرورة إيلاء الاهتمام لموضوع مخاطر التدقيق.

فالاهتمام بتحديد وتقييم مخاطر التدقيق يتطلب زيادة في جودة التدقيق وإجراءات التدقيق من خلال عملية التخطيط لهذه المهنة، وذلك من خلال الوقوف على العوامل المؤثرة في الخطر وتحديد مناطق الخطر وأخذها بعين الاعتبار في كل إجراء يقوم به المدقق، وهذا كله بهدف تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق، واكتشاف وتدنية مخاطر التدقيق مما يرفع من الكفاءة المهنية للمدقق من خلال الارتقاء بالرأي الذي يصدره بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية.

لذا سيتم فيما يلي التعريف بمخاطر مهنة التدقيق المحاسبي، وأنواعها وعلاقتها فيما بينها وكذا كيفية تقييمها من خلال الإجابة على الإشكالية الموالية: **فيما تتمثل مخاطر التدقيق المحاسبي؟**

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم تقسيم هذا البحث إلى المحاور الموالية:

- ✓ ماهية مخاطر التدقيق المحاسبي.
- ✓ أنواع مخاطر التدقيق المحاسبي والعلاقة فيما بينها.
- ✓ تقييم مخاطر التدقيق المحاسبي.

2. ماهية مخاطر التدقيق المحاسبي

تهدف عملية التدقيق إلى تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق من خلال تقرير يوصل للأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة، إلا أن ما تجدر الإشارة إليه هو درجة المخاطر التي يتحملها المدقق عند إبداء رأيه بناءا على وجود جملة من المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق.

1.2. تطور مفهوم مخاطر التدقيق المحاسبي

ارتبط مفهوم خطر التدقيق تاريخيا باستخدام المعاينة الإحصائية التي يقوم بها المدقق، وقد كان هذا المفهوم غير واضح وغير محدد في بداية ظهوره، وقد أوضح "Tringer" أن هناك مجموعة من العوامل في العينة الإحصائية تتطلب استخدام الحكم الشخصي لمدقق الحسابات منها مستوى الثقة الذي يعتبر متمما لخطر التدقيق.

أما أكثر الأعمال المفاهيمية التي اناولت خطر التدقيق بدأت في الظهور عند قيام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" بإصدار قائمة إجراءات المراجعة رقم 54 (SAS54) عام 1972 م تحت عنوان " The auditors study

and evaluation of internal control"، وقد ركزت القائمة المذكورة على مفهوم الاعتمادية أو جدير بالاعتماد وربطت بين أنواع عديدة من مستويات الاعتماد والثقة. وعليه ينبغي على المدقق أن يجعل مستوى الاعتمادية جدير بالاعتمادية المرغوب فيه، بالنيبة لفئة من العمليات أو الحسابات منخفضا بدرجة كافية إلى الحد الذي يجعل مستوى الاعتمادية لأعمال التدقيق ككل يتساوى معه أو يتجاوزه.(سليبك، بلا تاريخ، صفحة 01)

2.2. مفهوم مخاطر التدقيق المحاسبي

تتعدد التعاريف التي تتناول مفهوم مخاطر التدقيق، منها:

1.2.2. التعريف الأول

تعرف مخاطر التدقيق على أ'إنها " الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى إبداء رأي فير صحيح للمدقق، وينتج عن ثلاثة عوامل هي الخطر الملازم، خطر الرقابة وخطر الاكتشاف"(Mindak & Managerial, 2011, p. 700)

2.2.2. التعريف الثاني

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها " تلك المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري، بمعنى أن قياس لكيفية استعداد المدقق لقبول احتمال أن تكون القوائم المالية بها تحريف بعد انتهاء عملية التدقيق وإبداء رأي نظيف أي غير متحفظ".(عودة، 2011، صفحة 25)

3.2.2. التعريف الثالث

كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مخاطر التدقيق على أنها " الخطر الذي يؤدي إلى فشل مدقق الحسابات دون أن يدري وبدون تحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية".(نور، 2007، صفحة 66)

وعليه يستنتج أن مخاطر التدقيق هي تلك المخاطر التي تتعلق بإبداء رأي فني إيجابي لمدقق الحسابات من خلال تقرير نظيف حول مصداقية قوائم مالية تتضمن أخطاء جوهرية، ما ينجر عنه تضليل مستخدمي هذا التقرير.

3.2. تطور مخاطر التدقيق المحاسبي بتطور معايير التدقيق

قد يتفق الغش مع الأخطاء في كون كل منهما يؤدي إلى تحريفاتأو حذف، ولكن الغش يتوفر فيه ركن القصد أو العمد، أما الأخطاء فهي تحريفات غير مقصودة، ويعد كل من الغش والخطأ مصدر لمخاطر المراجعة. وسيتم فيما يلي استعراض أهم مراحل تطور مخاطر التدقيق المحاسبي فيما يلي:(سليبك، بلا تاريخ، صفحة 12)

1.3.2. مرحلة ما قبل 1920

لم تكن هناك قوانين تستلزم إبداء رأي على القوائم المالية، وكان التركيز من قبل المدقق تلبية لرغبة الإدارة لاكتشاف الأخطاء أو الغش الذي يمكن أن يقع من جانب عاملي المؤسسة، واعتمد المدقق خلال هذه الفترة على أدلة الإثبات الداخلية فقط.

2.3.2. مرحلة من عام 1920م إلى 1960م

بدأت أهداف عملية التدقيق تتطور من مجرد اكتشاف للغش والأخطاء إلى عملية إبداء رأي في القوائم المالية نتيجة تنامي مخاطر التدقيق المتمثلة في الدعاوي المرفوعة ضد المدقق من قبل الطرف المستعملين للتقرير، وأصبح الاهتمام يتزايد بنظام الرقابة الداخلية، ولم يكن المراجع مسؤولا عن اكتشاف الغش ونتيجة لهذا تم إصدار عشرة معايير متعارف عليها وأصبح الاعتماد ينصب على أدلة الإثبات الخارجية، واستبدلت عبارتي صحيح، حقيقي بعبارتي صادق وعادل.

وفي عام 1960 أصدرت لجنة إجراءات المراجعة البيان رقم 30 والذي نص على عدم مسؤولية المدقق تجاه تصميم اختبارات التدقيق بهدف اكتشاف الغش، كما نوه البيان بوجوب أخذ اعتبار وجود مخاطر الغش من قبل المدقق.

3.3.2. مرحلة من عام 1960م إلى 1988م

تعرض المدقق في الستينات للعديد من الانتقادات، مما جعله يصبح مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات التأثير الجوهري على عدالة ومصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية للشركات، وقد تضمن إيضاح معيار التدقيق رقم 01الصادر من المجمع الأمريكي عام 1972الذي فتح الباب نحو قبول مسؤولية أكبر عن اكتشاف الغش والأخطاء من قبل المدققين، وهذا ما عكسه إيضاح معيار التدقيق رقم 06عام 1975والإيضاح رقم 16عام 1977، إضافة إلى توصية لجنة الكونجرس عام 1978م التي تضمنت ضرورة توضيح معايير التدقيق المرتبطة باكتشاف الغش، وعليه أصبح المدقق يهتم بالتحريف المعتمد وغير المعتمد في القوائم المالية، ولم يعد المدقق يعتمد كليا على نظام الرقابة الداخلية وأصبح يستخدم الشك المهني، ويبدي تقريرا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء ومخالفات جوهرية غير مفصح عنها.

وقام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1981بإصدار نشرة معايير التدقيق رقم 39بعنوان " استخدام المعاينة في المراجعة" وهي نقطة بداية لظهور نموذج مخاطر التدقيق، ثم تلاها إصدار معيار المراجعة رقم 47عام 1983م التي ركزت على أهمية استخدام أسلوب التدقيق على أساس الخطر عند التخطيط لعملية التدقيق.

4.3.2. مرحلة من عام 1988م إلى 1997م

لم ينل الإيضاح رقم16 قبولا عاما لدى مستخدمي القوائم المالية بسبب رغبتهم في تحميل المدقق المسؤولية الكاملة عن اكتشاف الغش والأخطاء وليس مجرد البحث عنها، كما أعيب عليه أنه قد جاء بصيغة غامضة لم تلبي رغبات المدققين، كما أنها لم تقدم للمدققين إرشادا كافيا، كما أن نموذج الخطر الوارد في النشرة رقم 39 قد تعرض إلى العديد من الانتقادات، نتيجة لذلكتم إصدار إيضاح معايير التدقيق رقم 53 عام 1988، الذي نص على ضرورة قيام المدقق بتقييم المخاطر التي قد تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مضللة، وفي ضوء ذلك توجب تصميم برنامج تدقيق يوفر تأكيد معقولا لاكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية مع ضرورة بذل العناية المهنية الكافية عند التخطيط لمهمة التدقيق وممارسة الشك المهني، ودراسة تأثير كل من هيكل الرقابة الداخلية وعوامل المخاطر التي تساعد في تقييم مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية كوحدة واحدة.

5.3.2. مرحلة من 1997م إلى 2002 م

نتيجة لتنامي مخاطر المهنة أصدر مجلس معايير المراجعة صيغة مبدئية بعنوان " مراعاة الغش عند تدقيق القوائم المالية" تضمنت إرشادات بخصوص تقييم مخاطر الغش عند أداء عملية التدقيق وتبع ذلك تم إصدار معايير التدقيق رقم 82 عام 1997م، وألغت هذه النشرة نشرة معايير التدقيق رقم 53، وجاء في المعيار الجديد أنه يجب على المدقق تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لتوفير التأكيد المعقول بأن القوائم المالية خالية من أية غش أو أخطاء أو احتيال من الإدارة، وكان هذا الإصدار نتيجة حتمية لما واجهته مهنة التدقيق من انتقادات حول إمكانية فشلها في اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية، وتباعا تم إصدار إيضاح لمعايير التدقيق رقم 82 بعنوان " مراعاة الغش عند تدقيق القوائم المالية" والمتطلب الأساسي للمعيار هو حتمية التخطيط والأداء الجيد لعملية التدقيق لتوفير الضمان المعقول عن سلامة القوائم المالية.

6.3.2. مرحلة من 2002 م إلى 2008م

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس وضع معايير المراجعة بإصدار إرشادات المراجعة التحذيرية ابتداء من عام 1990 حتى الآن، حيث ورد في الإرشادات التحذيرية تأكيدا على ضرورة توسيع مفهوم نطاق الخطر لدى المدقق ولأول مرة.

وفي عام 2002 أعد مقترح إيضاح معيار التدقيق رقم 99محل المعيار رقم 82، ويهدف المعيار إلى توفير الإرشادات للمدققين للوفاء بمسؤولياتهم المرتبطة بالغش.

7.3.2. من عام 2008م إلى غاية الآن

وبسبب مان نتج عن الازمة المالية التي عرفها العالم بداية من 2008 ونظرا لتداعياتها المالية والاقتصادية، أثير جدل كبير حول دور التدقيق المحاسبي في التعبير عن عدالة ومصداقية القوائم المالية للشركات، مما دفع بالهيئات المهنية المسؤولة عن وضع معايير التدقيق الدولية إلى إصدار مجموعة من المعايير والقيام بمجموعة من التصحيحات وتقديم مجموعة أخرى من الإرشادات تحت ما يعرف بمعايير التدقيق الدولية والتي أولت اهتماما لموضوع مخاطر التدقيق ونماذج تقييمها.

4.2. أهمية التخصص المهني للمدقق في تحسين تقدير مخاطر التدقيق(المقطري، 2011، صفحة 417)

تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية والاحتفاظ بالسجلات المحاسبية منتظمة، وتقع على عاتق المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول عدالة تلك القوائم ومصداقيتها في التعبير بوضوح وصدق عن المركز المالي للمؤسسة، وتشير معايير التدقيق إلى عوامل الصناعة التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند التخطيط لعملية التدقيق.

تؤدي المعرفة بطبيعة أسباب الخطأ في صناعة ما أو فئة من الصناعات إلى التأثير في تحديد الاستراتيجية المناسبة للتدقيق، فمثلا اكتشاف الأخطاء الروتينية يحتاج إلى اختبار خلال السنة وفي نهايتها، أما الأخطاء غير الروتينية فتكتشف بالتركيز على العمليات غير المكررة وتعديل القيود مثل التقديرات المحاسبية. وبناءا عليه فإن الصناعات تخضع لمراجعة منظمةإذ أن تنظيم الصناعة يحسن من إجراءات الرقابة على العمليات اليومية المتكررة، ومن ثم المؤسسات المنظمة تحت صناعة معينة ينبغي فقط أن يكون بها أقل حدوث للأخطاء ولكن تكون من طبيعة روتينية.

فضلا عن ذلك، فإن التخصص المهني يكسب المدقق خبرة عالية لتقييم مخاطر المهمة وإيجاد الحلول الممكنة لها وذلك مقارنة بالمدقق غير المتخصص، ومن هنا يأتي دور المدقق المتخصص في تحسين تقدير مخاطر التدقيق وتقليلها.

ونظرا إلى أن إعداد البيانات المالية يتم من قبل الإدارة ومن ثم فالتحريف إن وجد يتم من جانب معد تلك البيانات سواء من قصد أو غير قصد، وتتوقف درجة صعوبة تحريف البيانات المالية على نوع العمليات أو الحسابات، وفي ظل عدم وجود رقابة كافية عليها، فإن خطر التحريف يتمثل خطر حتمي وخطر رقابة، لا يستطيع المدقق التحكم أو السيطرة عليها، إلا أن دوره ينحصر في تقييمها، وكلما كان هذا أقرب إلى الدقة أمكنه تقليل خطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن.

3. **أنواع مخاطر التدقيق والعلاقة فيما بينها:** سيتم فيما يلي التطرق إلى انواع مخاطر التدقيق أو بالأحرى طبيعة مخاطر التدقيق والعلاقة فيما بينها، ولكن قبل ذلك ستتم الإشارة إلى معادلة مخاطر التدقيق.

1.3. معادلة مخاطر التدقيق(Eilifsenp, 2006, p. 62)

تهدف معادلة مخاطر التدقيق إلى تحديد خطر الاكتشاف حتى تساعد المدقق في تقدير حجم الاختبارات الجوهرية اللازمة، ويجب على المدقق أن يدرك أنه توجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وتوجد أيضا علاقة بين مستوى مخاطر التدقيق وكمية الأدلة والقرائن التي يجب على المدقق تجميعها.

مخاطر التدقيق المقبولة = المخاطر الملازمة * مخاطر الرقابة* مخاطر الاكتشاف

2.3. مخاطر التدقيق

وتتمثل مخاطر التدقيق في المخاطر الموالية:

1.2.3. المخاطر الملازمة (الضمنية)

وهي قابلية احتواء تأكيدات إدارة المؤسسة على غش أو أخطاء مهمة بفرض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية، وهذه المخاطر بعضها أكبر من بعض في حالة بعض التأكيدات وما يرتبط بها من أرصدة أو أنواع من العمليات.

كما تؤثر أيضا العوامل الخارجية في المخاطر الملازمة فمثلا قد تؤدي التطورات التقنية إلى تقادم منتج معين، ويؤدي ذلك إلى جعل المخزون أكثر قابلية للتضخم وبالإضافة إلى العوامل التي تتعلق بتأكيد معين عن أرصدة أحد الحسابات أو نوع من العمليات،

فهناك عوامل أخرى قد تتعلق بعدة أرصدة أو بجميع الأرصدة أو أنواع العمليات، قد تؤثر في المخاطر الملازمة المتعلقة بتأكيد عن حساب معين أو نوع من العمليات، وتشمل هذه العوامل على سبيل المثال عدم وجود رأس مال عامل كاف للاستمرار في الإنتاج أو صناعة معينة في مرحلى اضمحلال تتميز بفشل عام على مستوى منشآت الأعمال.(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2000، صفحة 723)

2.2.3. المخاطر الرقابية

المخاطر الرقابية هي ألا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش أو أخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد التأكيدات بسبب ضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة، فالمخاطر الرقابية لها علاقة ارتباط مباشرة بفاعلية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بإعداد المؤسسة لقوائمها المالية ويتحتم دائما وجود بعض المخاطر الرقابية نظرا للقيود الذاتية للرقابة الداخلية.(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2000، صفحة 723)

فمخاطر الرقابة تتمثل في فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي توجد في رصيد معين أو في عملية معينة، ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق.(جربوع، 2002، صفحة 09)

3.2.3. مخاطر الاكتشاف

وهي ألا يكتشف المدقق وجود غش أو أخطاء مهمة في أحد التأكيدات وترتبط مخاطر الاكتشاف ارتباطا مباشرا بفاعلية إجراء من إجراءات التدقيق وبأسلوب تطبيقه من قبل المدقق. وتنشأ هذه المخاطر جزئيا من عناصر عدم التأكد الناشئة من عدم قيام المراجع بفحص 100 من رصيد أحد الحسابات أو نوع من العمليات، ومن عناصر عدم التأكد الأخرى الموجودة حتى لو قام المراجع بفحص 100 من رصيد أحد الحسابات أو نوع من العمليات وتنشأ عناصر عدم التأكد الأخرى من قيام المدقق باختيار إجراء تدقيق غير ملائم أو لسوء تطبيق إجراء ملائم أو لسوء تفسير نتائج التدقيق. ويمكن تخفيض عناصر عدم التأكد الأخرى إلى مستوى ضئيل يمكن إهماله عن طريق التخطيط الكاف والإشراف وتنفيذ أعمال التدقيق وفقا لمعايير رقابة نوعية ملائمة.(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2000، صفحة 724)

3.3. العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق(بوبكر، 2011/2010، صفحة 100): بالرغم من اختلاف كل من مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عن مخاطر الاكتشاف في كون مصدرهما المؤسسة محل التدقيق بينما مخاطر الاكتشاف يعود إلى إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق، ولكن هل لهذه المخاطر علاقة فيما بينها سواء عكسية ام طردية.

1.3.3. علاقة المخاطر الملازمة بمخاطر الرقابة

لا توجد علاقة سواء عكسية أو طردية بين كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بسبب عدم وجود ارتباط بينهما. لأن تقييم مستوى المخاطر الملازمة لا يعتمد على مدى الفحص الذي يقوم به المدقق حول مدى فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، إنما يتعلق مصدر التقييم ببنود معينة في القوائم المالية التي تكون عرضة للتحريف دون قدرة المحاسب في ذلك، نظرا لطبيعة العنصر أو الحساب المعني وبشرط أن يكون التحريف جوهريا لوحده أو عند جمعه مع العناصر المالية الأخرى وألا يكون هذا التحريف راجع غلى ضعف نظام الرقابة الداخلية.

***2.3.3.* علاقة المخاطر الملازمة بمخاطر عدم الاكتشاف**

العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر عدم الاكتشاف هي علاقة عكسية بمعنى أنه كلما كانت المخاطر الملازمة كبيرة سوف يلجأ المدقق إلى استعمال أدلة إثبات بحجم كبير واتخاذ إجراءات تدقيق ملائمة وهو ما يساعد على

التخفيض من مخاطر عدم الاكتشاف، ولكن إذا استعمل المدقق أدلة إثبات بحجم غير كاف أو بخصائص غير ملائمة للعناصر المراد تدقيقها سوف تكون العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر عدم الاكتشاف علاقة طردية.

3.3.3. العلاقة بين مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف

بناءا على المعلومات التي يتحصل عليها المدقق حول نظام الرقابة الداخلية يمكنه التعرف على خطر الرقابة الذي من خلاله يعرف حجم أدلة الإثبات الواجب استعمالها في الفحص للتحقق من هذا الخطر والعمل على تخفيضه إلى المستوى المقبول، فإذا تم تقييم خطر الرقابة بشكل كبير سيتم استعمال أدلة إثبات كبيرة وهو ما يؤدي إلى انخفاض في مخاطر الاكتشاف، وبالتالي العلاقة عكسية بين مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.

4. تقييم مخاطر التدقيق المحاسبي

نظرا للآثار السلبية الذي تمارسه مخاطر التدقيق بكل انواعها سواء على عمل المدقق او على مستعملي تقارير التدقيق، لابد من العمل على التخفيض منها والتقليل من آ ثارها من خلال عملية تقيم هذه المخاطر.

1.4. إجراءات تقييم مخاطر التدقيق المحاسبي

وتتم حسب كل نوع من مخاطر التدقيق

1.1.4. تقييم المخاطر الملازمة(شحيت ظاهر و وأخرون، 1998، صفحة 43)

إن المخاطر الملازمة هي تقييم المدقق للاحتمالية، حيث قد تقع البيانات الخاطئة أو المخالفة في بادئ الأمر قبل الأخذ بالاعتبار فاعلية الضوابط الداخلية، يبني المدقق تقييمه للمخاطر الملازمة على أساس فهم الجهة الخاضعة للتدقيق أو ربما على أساس الاستفسارات من الإدارة. وبالتالي يأخذ المدقق بعين الاعتبار العديد من العوامل لتقييم المخاطر الملازمة منها:

- ✓ طبيعة نشاطات المؤسسة.
- ✓ المعاملات غير الروتينية، فمعرفة نشاطات المؤسسة والاطلاع على محاضر الاجتماعات تعتبر طرق مفيدة لمعرفة المزيد حول المعاملات غير الروتينية.
- ✓ إن اتخاذ القرار مطلوب لتسجيل رصيد الحساب والمعاملات بشكل صحيح، إذ أن العديد من أرصدة الحسابات مثل عمليات الجرد المتقادمة أو حسابات القبض التي لا يمكن جمعها.
- ✓ تقييم الموجودات المعروضة لإساءة التصرف، إذ يقيم المدقق المخاطر الملازمة العالية للموجودات السائلة كالنقدية والأوراق المالية المتداولة.
- ✓ عدد المواقع، هناك مخاطر موروثة كبيرة في حال كانت المسؤوليات موزعة على كبير من المواقع.
- ✓ ينبغي ان يكون فهم المدقق للمؤسسة ونشاطاتها كافيا ليتيح له تقييم المخاطر الملازمة، لذا يقوم المدقق بإعداد استمارة يحدد فيها ما يلي:

- تحديد عناصر البيانات المالية التي سيتم النظر فيها.
- توثيق العوامل المستخدمة في تقييم المخاطر الملازمة.

2.1.4. تقييم مخاطر الرقابة(الجرد، 2013، صفحة 28)

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 ان المدقق يقوم باستخدام هذا التقدير الأولي لخطر الرقابة في التخطيط لعملية التدقيق، وهذا ما يتم بالتأكيد بعد التأكد من أن المؤسسة صالحة للتدقيق.

ففهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة يمر بالمراحل الموالية:

- ✓ فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق؛
- ✓ تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات الهدف حيث يكون (مرتفع، متوسط، منخفض)؛
- ✓ التخطيط ومن ثم إجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر ومراجعة مدى ملائمة مستوى خطر الرقابة المقدر؛
- ✓ تقدير خطر الاكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ بالاعتبار لخطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى؛

والشكل الموالي يوضح ملخصا للخطوات التي يتبعها المدقق لفهم نظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتقييم المخاطر الرقابية.

الشكل رقم 01: الخطوات المتبعة لفهم نظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتقييم المخاطر الرقابية.

الحصول على المعلومات عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وعن مدى الالتزام بتنفيذ ذلك النظام، يحتاج المدقق للفهم الكاف ليمكنه من:

- ✓ تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء هامة.
- ✓ دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود غش أو أخطاء هامة.
- ✓ تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات المراجعة التحليلية.

البيئة الرقابية	تقدير المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصال	مراقبة الأنشطة الرقابية
الحصول على الفهم الكاف لما يلي: - اتجاه الغدارة ومجلس الإدارة. - وعي تصرف الإدارة.	الحصول على الفهم الكاف لما يلي: - عملية تقدير المؤسسة للمخاطر. - كيف تأخذ المؤسسة في الاعتبار المخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية من حيث المخاطر وتقديراتها، لأهمية هذه المخاطر واحتمالات حدوثها والربط بينها وبين التقارير المالية.	يجب على المدقق أن يحصل على فهم للأنشطة الرقابية المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق.	الحصول على الفهم الكاف لما يلي: - أنواع العمليات الهامة ذات العلاقة بالقوائم المالية. - كيف تبدأ عمليات المؤسسة الاقتصادية. - السجلات المحاسبية والوثائق والمستندات. - الإجراءات المستخدمة لإعداد القوائم المالية.	الحصول على الفهم الكاف للسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية.

المصدر: نضال شحيت ظاهر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

إن تواجد نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة كان بهدف تفادي مختلف الأخطاء والتحريفات، ولكن توجد مجموعة من المحددات تعيق عمل الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها، منها ما يلي:(شحيت ظاهر و وأخرون، 1998، صفحة 41)

- ✓ إمكانية الخطأ الانساني الناتج عن عدم الانتباه، غياب الذهن وقلة التركيز، الخطأ في التقدير أو إساءة فهم التعليمات؛
- ✓ احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج المؤسسة أو مع الموظفين من داخل المؤسسة؛
- ✓ إمكانية إساءة استعمال السلطة من طرف شخص مسؤول أو من طرف الإدارة وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية للغرض نظرا للتغير في الظروف كتوسيع نشاط الشركة الخ.

3.1.4. تقييم مخاطر الاكتشاف

إن النجاح في إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المدقق من خلال التتابع المنهجي والسليم في إجراءات عملية التدقيق الممكنة من اكتشاف مخاطر التدقيق المرتبطة بقصور إجراءاتها في اكتشاف الأخطاء والغش، ولذا وبغية تقييم هذه المخاطر يتوجب على المدقق البحث والتركيز في النقاط الموالية:(بوبكر، 2011/2010، صفحة 104)

- ✓ كفاءة الإجراءات المعتمدة؛
- ✓ ملائمة الإجراءات المعتمدة؛
- ✓ كفاية الإجراءات المعتمدة؛
- ✓ تمثيل العينة للمجتمع موضوع الفحص؛
- ✓ استقلال وحياد المدقق ومستوى تكوينه العلمي والعملي؛
- ✓ مستوى تنظيم مكتب التدقيق.

2.4. تقييم المخاطر المرتبطة بالمعاينة الإحصائية كمدخل لقياس مخاطر التدقيق

تمد المعاينة الإحصائية المدقق بطريقة علمية أكثر موضوعية واتساقا خلال منهج التدقيق والفحص، كذلك تمكن من تحديد أقل حجم عينة ممكنة لمقابلة الأهداف المحددة لعملية التدقيق.

ولكن من خلال تطبيق المعاينة الإحصائية فإنه يمكن أن يؤدي غلى ظهور ما يعرف بخطر المعاينة، والذي يقصد به احتمال حدوث عدم اكتشاف أخطاء جوهرية بسبب أن المدقق يستخدم أسلوب العينة ولا يقوم بفحص المجتمع كاملا.(جمعة، 2012، صفحة 403)وهو ما يمكن من الوصول إلى كل من خطر ألفا وخطر بيتا.

1.2.4. خطر ألفا

وتمثل مخاطر رفض المدقق للقوائم المالية محل التدقيق على اعتبارها تحوي تحريفات أو اخطاء جوهرية، ولكن في الحقيقة لا توجد هذه الاخطاء والتحريفات، ويمثل هذا الخطأ خطأ كفاءة حيث انه يؤدي إلى زيادة الإجراءات التي يقوم بها المدقق ويتوسع في الفحص، مما يؤدي لبذل مجهود إضافي للوصول للنتائج الموثوقة، وهذا ما يتطلب تكلفة أكبر مما يقلل من كفاءة التدقيق.

ولذا لابد من تحديد مستوى الخطر المقبول لخطر الفا، كما يلي:(يورة، 2015/2014، صفحة 141)

- ✓ إن تحديد خطر ألفا يعني فشل الدليل الإحصائي في تأكيد القيمة الدفترية لرصيد حساب معين مسجل في الدفاتر بصورة صحيحة؛
- ✓ وفي مجال المعاينة الإحصائية وتطبيقاتها في عملية التدقيق، فإن هناك قيمة مثلى نظرية ألفا تقع بين (0-1) تعمل على تخفيض تكلفة عملية التدقيق؛
- ✓ ولما كان خطر ألفا هو الاحتمال المكمل للثقة، فإنه يمكن القول أن هذا الخطر يمكن التحكم فيه عن طريق تخفيض أو زيادة درجة الثقة؛
- ✓ أما فيما يتعلق بتحديد بتحديد المستوى المقبول لخطر ألفا من قبل الإحصائيين أو المدققين ما هو إلا وسيلة لترشيد المدقق عند تقدير مستوى هذا الخطر وليس قيما قاطعة له. ذلك لأن لكل عملية تدقيق ظروفها وأن قبول المدقق لمستوى معين من هذا الخطر وبالتالي درجة ثقة تتوقف على قدرته على تحمل الخطر، وذلك في ضوء ممارسته المهنية؛
- ✓ وقد اقترح البعض معيارا يمكن عن طريقه ان يقوم المدقق بتحديد المستوى المقبول لهذا الخطر وذلك إذا توصل المدقق إلى رفض رصيد الحساب بناءا على نتائج العينة الأصلية التي قام بدراستها، فإن المستوى المقبول لخطر الرفض غير الصحيح يتحدد في ضوء مدى الصعوبة في اختيار أو اختبار تفاصيل إضافية لرصيد الحساب.

2.2.4. خطر بيتا

وهو يعني قبول المدقق للقوائم المالية رغم انها تحتوي على أخطاء جوهرية، ويعتبر هذا النوع من الأخطاء خطأ فعالية، لأنه يتسبب بتقليل فعالية عملية التدقيق. ويعد هذا النوع من الخطر أخطر من خطر ألفا وذلك بسبب ارتباطه بفاعلية التدقيق والهدف منه.

وفي واقع الأمر فغن خطر بيتا يكون ذات اهمية حرجة للمدقق، ويلاحظ أن تدني قيمة هذا الخطر إلى أدنى درجة هو سبب استمرار مهنة التدقيق، وذلك لأن المدقق عند ما يتم عمله التدقيقي فإنه يطلب أن تكون لديه ثقة كبيرة تؤكد له أنه لم يعط تقريرا غير مفيد عن حسابات أو قوائم مالية تحتوي على أخطاء.

ولذا لتحديد خطر بيتا يتوقف الامر على عاملين هما:(يورة، 2015/2014، صفحة 142)

- ✓ **الرقابة الداخلية:** وذلك لان الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو مدخل المدقق عند تحديد قيمة خطر بيتا، ويتناسب هذا الخطر عكسيا مع درجة جودة نظام الرقابة الداخلية، وذلك فيما يتعلق بناحية معينة، حيث ان الضوابط الرقابية الجيدة تؤدي إلى منع حدوث الأخطاء وتساعد على اتشاف وتصحيح تلك الأخطاء التي قد تحدث رغما عن ذلك.
- ✓ **إجراءات التدقيق الاخرى (الفحص التحليلي):** إن العامل الآخر الجدير بالدراسة في هذا المجال هو طبيعة وفعالية إجراءات التدقيق الأخرى التي يطبقها المدقق على البند محل التدقيق، فكلما كانت إجراءات التدقيق التحليلية أكثر فاعلية فإن المدقق يحدد خطر بيتا بقيمة أكبر.

وهناك عدة طرق يمكن استخدامها لتحديد قيمة خطر بيتا تتمثل في:

- ✓ الطريقة الحكمية؛
- ✓ طريقة تخصيص النقاط؛
- ✓ طريقة الثقة المركبة

وهي تعتمد اساسا على فكرة نموذج المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين، حيث:

خطر بيتا = الخطر النهائي للتدقيق/ (خطر الرقابة * خطر التدقيق التحليلي)

3.4. مقترحات لتفعيل دور المدقق المحاسبي في تقييم المخاطر

تعد عملية اكتشاف وتقييم مخاطر التدقيق من المهام التي تقع على مسؤولية المدقق المحاسبي، الامر الذي يستوجب عليه توخي المزيد من الحذر في تقدير هذه المخاطر، فضلا عن رفع مؤهلاته العلمية والعملية، وذلك من خلال ما يلي:

- ✓ تنمية القدرات المهنية للمدققين واطلاعهم على التطورات التكنولوجية السريعة في مختلف المجالات؛
- ✓ إلزام مكاتب التدقيق بتطوير قدرات أفرادها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجال مهنة تدقيق الحسابات، بما يساهم في تطويرها وتعزيز الثقة فيها؛
- ✓ حرص مكاتب التدقيق على اختيار مدققي حسابات ممن تتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب والخبرة العملية الكافية؛
- ✓ حرص المدققين على التمتع بالصفات العملية والأخلاقية والتحلي بروح أخلاقيات المهنة، نظرا لتأثير هذه الصفات على جودة التدقيق المحاسبي؛
- ✓ حرص المدققين على الحصول على الشهادات العلمية والمهنية العليا، حيث أن ذلك يسهم في رفع قدراتهم العلمية والعملية والمهنية ويزيد من مستوى خبراتهم، مما يرفع من مستوى جودة التدقيق المحاسبي بشكل عام؛
- ✓ وجود نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد أتعاب المدقق لضمان عدم التأثير على مستوى جودة أداء التدقيق.

فكلما زادت مستوى الكفاءة المهنية للمدقق المحاسبي، وكذلك مستوى خبرته، ازدادت قدرته على اكتشاف مواقع الخطر في المؤسسة، ومن ثم تقييمه لمختلف المخاطر المتعلقة بمهنة التدقيق، ما يرفع من مستوى جودة التدقيق المحاسبي ويزيد من مصداقية وموثوقية الآراء التي يصدرها المدقق بخصوص عدالة وسلامة القوائم المالية للمؤسسات التي يقوم بتدقيق حساباتها.

5. الخاتمة

يعتبر موضوع مخاطر التدقيق المحاسبي من المواضيع التي عرفت تطورا بتطور المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، والتي زاد الاهتمام بها مؤخرا في ظل تداعيات الازمة المالية العالمية الاخيرة، أين أثير الجدل حول اهتزاز الثقة في الآراء التي تحويها التقارير المالية التي يصدرها مدققو الحسابات، الامر الذي عزّز موضوع مخاطر التدقيق.

فبالرغم من التطورات التي عرفتها مهنة التدقيق المحاسبي والدقة في إجراءاتها وتطوير معاييرها لا تخلو هي الاخرى من مخاطر تؤثر على جودة تقاريرها وعلى رضا المستفدين من خدمات التدقيق والمجتمع المالي بصفة عامة، بسبب ما ينتج عن هذه المخاطر من تضليل وتعبير غير صادق وشرعي للقوائم المالية التي قد تحتوي أخطاء جوهرية لم تكتشفها إجراءات التدقيق.

وتتمثل مخاطر التدقيق المحاسبي في جزأين من المخاطر وهي المخاطر الملازمة او الضمنية والمخاطر الرقابية التي تمثل المؤسسة مصدرا لهذا النوع من الأخطاء، فيما يتمثل الجزء الثاني في المخاطر المتعلقة بإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق والتي تعرف بمخاطر الاكتشاف، أي عدم توصل إجراءات التدقيق التي اعتمدها المحاسب إلى اكتشاف أخطاء جوهرية أو غش في معاملات المؤسسة ما يؤدي به إلى إصدار رأي فني إيجابي عكس ما يقتضيه واقع الأمر، وبالرغم من عدم وجود علاقة بين كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية، إلا أن اكتشاف المدقق لهذين النوعين من المخاطر يكون له تأثير على تقليل مخاطر الاكتشاف والعكس.

ولذا يتعين على مدقق الحسابات القيام بمجموعة من الإجراءات لتقييم هذه المخاطر وأخذها بعين الاعتبار، للحد منها، وذلك من خلال الحرص على أداء مهمته بالكفاءة المطلوبة، واعتماد الموضوعية وعدم التحيز من خلال التحلي بروح اخلاقيات المهنة، والقيام بكل الإجراءات اللازمة لتقيم نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة، وتقييم نظام رقابتها الداخلية والإلمام بالمعلومات المهمة بنشاطاتها نظرا للدور الذي يلعبه التخصص المهني للمدقق في تحسين جودة مخرجات التدقيق والارتقاء بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب وهو كسب ثقة المستفيدين من التقارير المالية التي يصدرها مدققو الحسابات.

6. قائمة المراجع

1. الجرد ,ر .ب .(2013) .**أثرتقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية :دراسة ميدانية في سورية**.سوريا :المجلة الجامعية، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث.
2. المقطري ,م .ط .(2011) .**أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة** .مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا , المجلد 27، العدد 04.
3. **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين** ,2000) .أفريل .(لجنة معايير المراجعة، معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية .جدة ,المملكة العربية السعودية.
4. بوبكر ,ع .(2010/2011) .**دورالمدقق الخارجي في تقييم المخاطروتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة :دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا -سطيف** .مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصاديةكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس .سطيف ,الجزائر.
5. جربوع ,ي .م .(2002) .**المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة** .مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن ,العدد . 06
6. جمعة ,أ .ح .(2012) .**التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الأولى.الأردن :دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
7. سليبك ,م .أ .(s.d.) .**أساليب تقييم مخاطر المراجعة**4104/php.showthread/acc/acc4arab.com/http://www :Récupéré sur
8. شحيت ظاهر ,ن& ,.وأخرون .(1998) .**منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر**.العراق :ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
9. عودة ,ع .ا .(2011) .**أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي** .مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط .الأردن.
10. نور ,أ .(2007) .**مراجعة الحسابات**.الاسكندرية، مصر :الدار الجامعية.
11. يورة ,ي .و .(2014/2015) .**التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية :دراسة مقارنة** .رسالة دكتوراه، تخصص :التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد .تلمسان ,الجزائر.

12. Eilifsenp, A. (2006). ***Auditinng and assurance services international***. U.K: Edition MC, Grow Hill Education U.K.
13. Mindak, M., & Managerial, W. (2011). , ***Resoponsibility and audit risk***. Corporate environmental auditing journal, Vol 26, N°08.