

## مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا-

- عميرش إيمان، أستاذة مؤقتة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف1-

تاريخ النشر: 2021/03/30

تاريخ القبول: 2021/03 /18

تاريخ الاستلام: 2020/11 /02

### ملخص:

تعتبر عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي من أهم مسؤوليات المدقق الخارجي وذلك من أجل التوصل إلى رأي معقول حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية وخلوها من أية أخطاء جوهرية، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا باتباع المراحل الأساسية التي تمكنه من تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، وقد توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة ومكانتها في قطاع الصناعة الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى قيامه بتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة من أجل الاستجابة لهذه المخاطر. **الكلمات المفتاحية:** المدقق الخارجي، تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، الاستجابة لمخاطر التدقيق الخارجي.

### Abstract:

*External audit risk assessment is the most important responsibility of the external auditor in order to reach a reasonable opinion on the fairness and credibility of the financial statements and that are free of material misstatement. This study aims to identify the extent to which the external auditor in France follows the basic stapes that enable him to assess and respond to the risks of external audit. The study found that the external auditor in France identifies the nature of the enterprise activity and its position in the industry sector in which it operates and assesses its internal control system. The study found that the external auditor evaluates the risks of material misstatement in order to determine the nature, timing and extent of procedures to apply in order to respond to these risks*

**Keywords:** External auditor, Evaluation of the external audit risk, The response to the external audit risk.

## مقدمة:

استجابة للتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة، ظهر منهج التدقيق القائم على أساس المخاطر وازدادت مسؤولية المدقق الخارجي بوجود بذل العناية المهنية اللازمة من أجل تحديد المستوى المقبول لمخاطر التدقيق الخارجي، الذي يمثل أحد المحددات الأساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي لتحديد نطاق وتوقيت ومدى الإجراءات المناسبة، التي تمكنه من التوصل إلى تكوين رأي سليم حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية المعروضة عليه.

لقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار التدقيق الدولي ISA315 الذي اعتبر خطوة أساسية في مهنة التدقيق الخارجي، حيث قدم المرجع الأساسي الذي يستند إليه المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها من خلال تمكينه من تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقيمة على مستوى البيانات المالية ككل وعلى مستوى التأكيدات.

تعتبر فرنسا في مقدمة الدول التي اهتمت بتأصيل مهنة التدقيق الخارجي حيث قامت بإصدار معايير محلية تنظم المهنة والتي كانت متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق، وفي مقدمة هذه المعايير نجد المعيار NEP<sub>315</sub> الذي نص على المراحل الأساسية الواجب اتباعها من أجل تقييم مخاطر التدقيق والاستجابة لها بهدف وصول المدقق إلى تكوين رأيه حول القوائم المالية.

### إشكالية البحث

تتمحور إشكالية البحث في التساؤل الرئيس التالي:

### هل يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها؟

تتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

- هل يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تنشط فيها خلال عملية تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي؟
- هل يلجأ المدقق الخارجي إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية خلال عملية تقييمه لمخاطر التدقيق الخارجي؟
- هل يقوم المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها؟

للإجابة على الإشكالية السابقة وعلى الأسئلة الفرعية فقد تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وقطاع الصناعة الذي تنشط فيه عند تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي.
- الفرضية الثانية: يلجأ المدقق الخارجي في فرنسا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية عند تقييمه لمخاطر الرقابة.

## - الفرضية الثالثة: يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها.

للإجابة على الإشكالية السابقة وعلى فرضيات الدراسة فقد تم تصميم استمارة وجهت لأفراد عينة الدراسة والذين يمثلون فئة المهنيين المزاولين لمهنة التدقيق الخارجي في فرنسا. من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على إشكالية البحث، بالإضافة إلى التمكن من اختبار الفرضيات الموضوعية فقد ارتأينا إلى تقسيم هذه الدراسة إلى العناصر التالية:

**المحور الأول: الإطار النظري لمخاطر التدقيق الخارجي؛**

**المحور الثاني: مراحل تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛**

**المحور الثالث: دراسة تطبيقية لآراء المدققين الخارجيين في فرنسا.**

### الإطار النظري للدراسة

اهتم العديد من الكتاب والجمعيات المهنية بموضوع مخاطر التدقيق نظرا لأهميته في تحديد رأي المدقق الخارجي الذي يجب أن يكون صادقا وفي بمطالبات مستخدمي القوائم المالية، سيتم التعرف على ماهية مخاطر التدقيق الخارجي ومكوناتها الأساسية.

### أولا: تعريف مخاطر التدقيق الخارجي

لقد وردت العديد من التعاريف التي تهدف إلى تحديد مضمون وطبيعة مخاطر التدقيق الخارجي ويمكن تلخيصها فيما يلي:

عرف خطر التدقيق من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وفقا للتقرير رقم 47 لسنة 1983 بأنه: "الخطر الذي يؤدي إلى فشل مراجع الحسابات في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية"<sup>1</sup>.

تعرف مخاطر التدقيق الخارجي بأنها قيام المدقق الخارجي بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرفة ماديا، كما يقصد بمخاطر التدقيق أن يقوم المدقق بإصدار رأي غير ملائم حول القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وهذا نظرا لفشله في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، أو لإصداره لرأي متحفظ حول قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نتوصل إلى أن مخاطر التدقيق الخارجي تؤثر مباشرة على التقرير النهائي الذي يصدره المدقق الخارجي حول القوائم المالية، حيث يؤدي عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية إلى إصدار المدقق الخارجي لرأي غير مناسب حول هذه القوائم وتضليل مستخدميها، ويرجع فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المعروضة عليه للمصادقة عليها إلى الحدود التي تتضمنها عملية التدقيق الخارجي والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

### جدول رقم (01): حدود عملية التدقيق الخارجي

الأسباب	حدود عملية التدقيق
كل عينة تمثل أقل من 100% من حجم المجتمع سوف تمثل خطر يؤدي إلى وجود أخطاء لا يتم اكتشافها.	استعمال المعاينة
مهما كان نظام الرقابة كفاً وفعالاً فإنه يمكن التحايل أو تجاوزه من قبل الإدارة أو عن طريق التواطؤ بين الموظفين.	حدود نظام الرقابة الداخلية
إن الغش هو عبارة عن أعمال متعمد إخفاؤها لعدم التمكن من اكتشافها، لذلك فإن هناك دائماً مخاطر لعدم التمكن من اكتشافها.	الغش غير المكتشف
يمكن أن تكون أدلة الإثبات مقنعة بدلاً من أن تكون قاطعة.	طبيعة أدلة الإثبات المتاحة
عدم توفر الأدلة الكافية من أجل التوصل إلى استنتاجات مطلقة حول التأكيدات الخاصة، من أمثلتها تقديرات القيمة العادلة.	مدى توفر أدلة الإثبات
إن الحكم المهني هو ضروري من أجل: - معرفة ومعالجة عوامل الخطر بطريقة مناسبة؛ - التقرير عن أدلة الإثبات التي يتم تجميعها؛ - تقييم التقديرات المعدة من قبل الإدارة؛ - التوصل إلى الاستنتاجات القائمة حول العناصر المهمة وكذلك حول إقرارات الإدارة.	الثقة في الأحكام المصدرة من طرف المدقق الخارجي
هناك خطر حول أن بعض المعلومات المهمة لا يتم معرفتها، أو جمعها من طرف المدقق الخارجي، أو تلك التي قد تم إخفاؤها.	صعوبة ضمان الاكتمال

**Source** : comité des cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille IFAC, Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, avril 2009, p. 25, 26.

من خلال الجدول السابق نتوصل إلى أنه مهما تكن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة من طرف المدقق الخارجي، فإنه سيتوصل إلى تأكيد معقول وليس مطلق حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وهذا نظراً لأن عمل المدقق الخارجي محدد بحجم العينة التي قام بتحديد مدتها ومدى تمثيلها للمجتمع المدروس، حيث تتمثل القيود في استخدام المعاينة في عملية التدقيق الخارجي إلى عدم تمثيل العينة للمجتمع المدروس وعدم مطابقة النتائج المتوصل إليها من دراسة العينة مع النتائج المتوصل إليها من دراسة المجتمع ككل، لذلك فإنه من مسؤولية المدقق الخارجي تصميم وتنفيذ الإجراءات المناسبة التي تمكنه من الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية.

## ثانياً: أنواع مخاطر التدقيق الخارجي

يمكن تقسيم مخاطر التدقيق الخارجي إلى أنواع عديدة إلا أنه سيتم الاعتماد على تصنيف مجمع المحاسبين الأمريكي الذي يركز على ثلاثة مكونات أساسية لخطر التدقيق وتتمثل فيما يلي:

### 1- المخاطر الملازمة

تعرف المخاطر الملازمة بأنها قابلية رصيد الحساب أو فئات المعاملات للأخطاء الجوهرية بشكل فردي أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى بغض النظر عن الرقابة الداخلية ذات الصلة<sup>3</sup>. كما يمكن تعريفها بأنها قابلية هدف التدقيق أو رصيد حساب معين لاحتوائه على أخطاء بافتراض عدم وجود ضوابط رقابية<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الفرق الجوهرية بين كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة يتمثل في أن المخاطر الملازمة يتم تقييمها من قبل المدقق الخارجي قبل التعرف على نظام الرقابة الداخلية وقبل قيامه بتقييم مدى فعاليته، أما مخاطر الرقابة فيتم تقييمها بعد التعرف على نظام الرقابة الداخلية.

### 2- مخاطر الرقابة

تتعلق مخاطر الرقابة بكيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن هذه المخاطر لا تتوقف على المدقق الخارجي لأن تصميم نظام الرقابة الداخلية هو من اختصاص المؤسسة، لكن على المدقق الخارجي تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو كشف الأخطاء عند وقوعها. تعرف مخاطر الرقابة بأنها قابلية احتواء التأكيد في القوائم المالية للأخطاء التي لم يتم منعها أو اكتشافها من قبل نظام الرقابة الداخلية<sup>5</sup>.

كما يمكن تعريفها بأنها مخاطر أن الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث في التأكيدات ذات الصلة لن يتم منعها أو اكتشافها من قبل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا الخطر هو دالة لفعالية الرقابة الداخلية وبالتالي فإن بعض مخاطر الرقابة هو موجود دائماً بسبب القيود المتأصلة في الرقابة الداخلية<sup>6</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نتوصل إلى أن مخاطر الرقابة الداخلية هي المخاطر المتعلقة بكيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، حيث أنه كلما زادت قوة وفعالية وموثوقية النظامين في اكتشاف الأخطاء الجوهرية فإن المدقق الخارجي سيقوم بتقييم مخاطر الرقابة بقيمة منخفضة، أما في حالة وجود ضعف في النظامين في اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء في الوقت المناسب، فإن المدقق الخارجي سيرفع من قيمة مخاطر الرقابة التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.

### 3- مخاطر الاكتشاف

تعبر مخاطر الاكتشاف عن المخاطر المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية، حيث يمكن للمدقق الخارجي التحكم فيها عن طريق زيادة مقدار أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها، وقد ظهرت هذه المخاطر نتيجة ظهور أسلوب التدقيق الاختباري واعتماد المدقق الخارجي على أسلوب المعاينة.

يمكن تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر المتعلقة بوجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية محل التدقيق، وعدم قدرة المدقق الخارجي على اكتشافها<sup>7</sup>.

كما يمكن تعريفها بأنها خطر عدم اكتشاف الإجراءات التحليلية ومراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة للأخطاء الهامة نسبياً في رصيد حساب ما، سواء كان هذا الخطأ هاماً في حد ذاته أو غير هام إلا إذا أضيف إلى أخطاء أخرى وتكون النتيجة ظهور تحريف هام<sup>8</sup>.

يمكن تلخيص أنواع مخاطر التدقيق السابقة من خلال الجدول الموالي:

### جدول رقم (02): مكونات مخاطر التدقيق الخارجي

الملاحظات	التعريف	الطبيعة
هي المخاطر المتعلقة بالنشاط والمخاطر الأخرى المتعلقة بأهداف المؤسسة، طبيعة الأنشطة، المحيط الذي تنشط فيه، حجمها، مدى تعقيد عملياتها. تختلف المخاطر الملازمة باختلاف طبيعة أرصدة الحسابات وفتات المعاملات.	هي احتمال أن يحتوي تأكيد ما على أخطاء من الممكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء أخرى. يتم التعامل مع الخطر الملازم على مستوى القوائم المالية أو على مستوى التأكيدات.	المخاطر الملازمة
لا بد على المؤسسة أن تحدد وتقيم المخاطر المتعلقة بأنشطتها بالإضافة إلى المخاطر الأخرى والاستجابة لها من خلال تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية. إن مستوى رقابة المؤسسة من بينها حوكمة المؤسسة، سياسة تسيير الموارد البشرية تغطي كل التأكيدات، في حين أن الرقابة على مستوى الأنشطة فهي تتعلق عموماً بتأكيدات خاصة. هناك بعض المخاطر المتعلقة بالرقابة لا تزول بسبب القيود الكامنة في كل نظام رقابة داخلية. على المدقق الخارجي الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة واستخدام إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيدات.	هي المخاطر المتعلقة بحدوث تحريفات في التأكيد والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء أخرى، ولا يمكن منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب من طرف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	المخاطر المتعلقة بالرقابة
يجب على المدقق الخارجي أن يحدد التأكيدات التي من الممكن أن تحتوي على مخاطر الأخطاء الجوهرية، ويركز إجراءات التدقيق في هذه المجالات. عند تصميم وتقييم نتائج الإجراءات المستخدمة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ الاحتمالات التالية: - سوء اختيار إجراءات التدقيق؛ - سوء تطبيق إجراءات التدقيق المناسبة؛ - سوء تفسير نتائج إجراءات التدقيق.	هو الخطر المتعلق بعدم اكتشاف المدقق الخارجي للتحريف الموجود على مستوى التأكيد والذي من الممكن أن يكون جوهرياً بمفرده أو عند تجميعه مع مخاطر أخرى. إن المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف عند مستوى معين من مخاطر التدقيق هو على علاقة عكسية مع مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد.	خطر عدم الاكتشاف

Source : comité des cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille IFAC, Op.Cit, p.29.

### ثالثاً: مراحل تقييم مخاطر التدقيق الخارجي

لقد نصت العديد من المعايير الدولية للتدقيق على أهمية تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق التي يمكن أن يواجهها قبل الشروع في أداء عملية التدقيق، وهذا من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة من طرفه، وتتمثل أهم المراحل المتبعة عند تقييم مخاطر التدقيق الخارجي فيما يلي:

#### 1- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والصناعة

يعد التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الخارجي عند تقييمه لمخاطر التدقيق، وذلك من أجل التعرف على طبيعة أعمال المؤسسة والصناعة التي تنشط فيها وتحديد طبيعة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق. لقد نص المعيار الدولي (ISA<sub>315</sub>): "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، أنه يجب على المدقق الخارجي الحصول على فهم لما يلي<sup>9</sup>:

- عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية، بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية؛
- طبيعة المؤسسة بما في ذلك عملياتها، ملكيتها والهيكل الإداري لها بالإضافة إلى أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المؤسسة وتخطط لإجرائها، وطريقة هيكل المؤسسة وكيفية تمويلها؛
- السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة وأسباب التغيير فيها، حيث أن التغييرات الهامة في المؤسسة من فترات سابقة قد تؤدي إلى تغيير مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- أهداف واستراتيجيات المؤسسة ومخاطر العمل والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية، حيث أن فهم المدقق لمخاطر العمل التي تواجهها المؤسسة سوف يمكنه من تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، إلا أن المدقق الخارجي ليس مسؤولاً عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر العمل، لأنها ليست جميعاً تؤدي إلى حدوث مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- قياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة.

#### 2- فهم نظام الرقابة الداخلية

يعرف المعيار الدولي للتدقيق (ISA<sub>210</sub>) مصطلح الرقابة الداخلية بأنه مجموعة واسعة من الأنشطة داخل العناصر التي يمكن وصفها ببيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر لدى المؤسسة ونظام المعلومات بما في ذلك عمليات مؤسسات الأعمال ذات العلاقة المرتبطة بإعداد التقارير المالية والاتصال، وأنشطة الرقابة ومراقبة أنظمة الرقابة، ولا بد على نظام الرقابة الداخلية أن يعكس احتياجات الإدارة ومدى تعقيد العمل، وطبيعة المخاطر التي تخضع لها المؤسسة والقوانين والأنظمة ذات العلاقة<sup>10</sup>.

يعد نظام الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يجب على المدقق الخارجي أن يولي لها اهتماماً كبيراً خلال عملية تقييمه لمخاطر التدقيق الخارجي، وذلك من خلال الحصول على فهم واضح لمكونات هذا

النظام وتقييم حسن سير عملها، وفيما إذا كانت السياسات والإجراءات المصممة في نظام الرقابة الداخلية تطبق بشكل فعال من قبل الموظفين داخل المؤسسة، وبالتالي يتمكن المدقق الخارجي من التعرف على مخاطر الرقابة المحتمل حدوثها واستخدام الإجراءات المناسبة لمواجهة هذه المخاطر.

### 3- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها

على المدقق الخارجي 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، وتتضمن عملية تقييم مخاطر المؤسسة<sup>11</sup>:

- الطريقة التي تتبعها الإدارة لتحديد المخاطر المتضمنة عند إعداد القوائم المالية، وذلك من أجل إعطاء صورة وافية وفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة؛
- تقييم الأهمية النسبية لهذه المخاطر؛
- احتمال وقوع هذه المخاطر؛
- اختيار الإجراءات من أجل التحكم فيها.

نص المعيار الدولي (ISA<sub>315</sub>) على أن هدف المدقق الخارجي من عملية التدقيق الخارجي هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات، وذلك من خلال فهم للمؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وهذا الأمر سيؤدي إلى توفير أساس لتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية<sup>12</sup>.

كما نص المعيار الدولي السابق على أنه يجب على المدقق الخارجي مناقشة فريق العملية حول قابلية احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية، لأن هذه المناقشة تساعد على<sup>13</sup>:

- توفير فرصة لأعضاء فريق العملية للمشاركة في إدراكهم بناء 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 يؤديها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق؛

- توفير الأساس الذي يتم من خلاله تبادل معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق بين أعضاء فريق العملية، والتي من الممكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

بعد قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية، يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي تستجيب لهذه المخاطر والتي تقدم الأدلة الضرورية لعملية التدقيق، وعند تخطيط إجراءات التدقيق على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية :

- التأكيدات بأن المعالجة لا يمكن أن تقوم على ضوابط موضوعية، وهذا في حالة مواجهة عملية من المعاملات الآلية مع التقليل أو عدم وجود تدخل يدوي؛

- وجود رقابة داخلية التي من الممكن أن تخفض من ضرورة ومدى الرقابات الموضوعية الأخرى؛
  - الإجراءات التحليلية الجوهرية المحتملة والتي تسمح بالتخفيض من ضرورة استخدام أنواع الإجراءات الأخرى؛
  - ضرورة إدماج عنصر من عدم القدرة على التنبؤ ضمن الإجراءات المستخدمة؛
  - ضرورة تنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية من أجل معالجة التجاوزات المحتملة من طرف الإدارة.
- إذن يكمن الهدف من مرحلة الاستجابة لمخاطر التدقيق هو الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة انطلاقاً من تقييم هذه المخاطر، ويتحقق ذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقيمة، وذلك على مستوى البيانات المالية ككل وعلى مستوى التأكيدات.

### الإطار التطبيقي للدراسة

تهدف الدراسة التطبيقية إلى التعرف على آراء المدققين الخارجيين المزاولين لمهنة التدقيق الخارجي في فرنسا حول مدى قيامهم باتباع المراحل الأساسية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي واتخاذهم الإجراءات المناسبة للاستجابة لها، وقد تم الاعتماد على استمارة مصممة من أجل جمع البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة، ثم القيام بتحليل ومناقشة أسئلة الدراسة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها من خلال هذه الاستمارة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS, version 19).

### أولاً: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في فرنسا والمتمثلين في محافظي الحسابات الذين يقومون بمهمة التدقيق القانوني لحسابات شركات أموال، التجمعات والمؤسسات التجارية وعدد كبير من المؤسسات الأخرى التي تستجيب للالتزامات القانونية أو التعاقدية.

لقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة تتكون من 50 محافظ حسابات مسجلين في قائمة المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا (CNCC) حيث تم توزيع الاستمارات عليهم عن طريق الاتصال بهم بواسطة بريدهم الإلكتروني وتسليم الاستمارة لهم.

### ثانياً: أدوات جمع البيانات

تعتبر الاستمارة الأداة الأساسية التي تم الاعتماد عليها من أجل جمع البيانات من عينة الدراسة، حيث تم تصميمها باستخدام أسلوب الأسئلة المغلقة والذي يقوم على أساس تحديد السؤال المطلوب الإجابة عليه وتحديد الإجابات المختلفة المتوقعة لهذا السؤال، على أن يطلب من المبحوثين اختيار الإجابة الصحيحة والتي تمثل وجهة نظرهم، وقد اتسمت الأسئلة بصفة عامة بالسهولة وعدم استخدام ألفاظ غير واضحة، كما تم تجنب الأسئلة الحرجة أو التي لا تحتمل الإجابة عليها، كما تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي لوضع الاقتراحات المناسبة للإجابات من الأفراد المبحوثين كما هو مبين في الجدول التالي:

### جدول رقم (03): اقتراحات الإجابة حسب سلم ليكارت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجابة
1	2	3	4	5	الترميز
(1,8-1)	(2,6-1,8)	(3,4-2,6)	(4,2-3,4)	(5-4,2)	المتوسط المرجح

**المصدر:** محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي "الدليل التطبيقي للباحثين"، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص. 115.

من أجل اختبار صدق الاستبيان تم توزيعه على عينة صغيرة من مجتمع الدراسة والتي تتكون من 15 فرد من أفراد عينة الدراسة، وذلك للتأكد من مدى وضوح عباراته وسهولة فهم الأسئلة الواردة فيه، ومن خلال الانطباع الأولي الذي تركته العينة محل الدراسة عن ملاءمة الاستبيان للهدف المراد تحقيقه وعن فهم الأسئلة وعدم تأويلها، تم استخدام البرنامج الاحصائي **SPSS** واستخراج معامل ألفا كرنباخ من أجل معرفة الاتساق الداخلي لجميع أسئلة الاستبيان مجتمعة، وقد بلغ هذا المعامل:  $\alpha=0,838$  وهو ما يبين وجود علاقة تناسق وترابط عالية بين عبارات الاستمارة.

### ثالثاً: معالجة نتائج الاستمارة

بعد مرحلة جمع وتبويب البيانات فقد تم الاعتماد على برنامج **EXCEL2007** من أجل تحليل ووصف خصائص أفراد العينة، بالإضافة إلى الاعتماد على برنامج **SPSS19** من أجل معالجة محاور الاستمارة الثلاثة، حيث تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بالإضافة إلى استخدام اختبار " **test T** لعينة وحيدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

#### 1- وصف خصائص عينة الدراسة

لقد تضمن المحور الأول من الاستمارة بيانات شخصية حول أفراد عينة الدراسة، وقد شمل هذا المحور على 5 أسئلة، الهدف منها هو معرفة جنس المستجوب، عمره، مؤهلاته العلمية والعملية، بالإضافة إلى خبرته في المجال المهني، ويمكن توضيح هذه الخصائص في الجدول الموالي:

### جدول رقم (04): وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	المستويات	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	50	%100
	أنثى	00	-
العمر	أقل من 35 سنة	07	%14
	من (35 - 50) سنة	23	%46
	أكثر من 50 سنة	20	%40
المؤهل العلمي	ليسانس	00	-
	شهادة الدراسات العليا في المالية والمحاسبة	39	%78
	دراسات ما بعد التدرج	11	%22

المؤهل العملي		محافظة حسابات	50	100%
		خبير محاسبي	00	-
الخبرة المهنية		أقل من 10 سنوات	12	24%
		من (10-20) سنة	22	44%
		أكثر من 20 سنة	16	32%

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج EXCEL.

تبين نتائج الجدول السابق فيما يخص متغير جنس المستجوبين أن نسبة عدد الذكور قد بلغت 100% أي أن جميع أفراد عينة الدراسة هم ذكور، بالإضافة إلى ذلك فإن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (35-50) سنة، ثم تليها الفئة العمرية التي تتمثل في الأفراد الذين يكون عمرهم أكثر من 50 سنة، وأخيراً الفئة العمرية الأقل من 35 سنة، وهذا راجع إلى أن الوصول إلى مهنة المدقق الخارجي يتطلب الحصول على درجة علمية أقلها ليسانس بالإضافة إلى أداء تدريب أو ترخيص مهني لدى أحد مكاتب التدقيق، أما فيما يخص خاصيتي المؤهل العلمي والعملي فإن أغلبية ممارسي المهنة هم من فئة الحاصلين على شهادة الدراسات العليا في المالية والمحاسبة التي بلغت نسبة 78%، تليها فئة الحاصلين على شهادة دراسات ما بعد التدرج وذلك بنسبة 22%، أي أن مجتمع الدراسة يمثل الفئة التي تحمل مؤهلات في كل من مجال المحاسبة والتدقيق، وهي قادرة على الإجابة على أسئلة الاستمارة، بالإضافة إلى ذلك فإن جميع أفراد عينة الدراسة هم محافظي حسابات حيث في فرنسا لا يمكن للخبير المحاسبي أن يمارس مهام محافظ الحسابات في نفس الوقت لذلك فممارسة مهنة التدقيق الخارجي القانوني هي حكر فقط على فئة محافظي الحسابات، عل عكس الجزائر التي يمكن أن يكون الخبير المحاسبي محافظ حسابات في نفس الوقت، وأخيراً فيما يخص خاصية الخبرة المهنية فنلاحظ أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بخبرة مهنية تتراوح بين (35-50) سنة، أي أن أغليبتهم من ذوي الخبرة في مجال ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وهذا ما يعطي للدراسة قيمة أكبر كونهم على دراية بظروف ممارسة المهنة والأدوات والإجراءات المناسبة التي تمكنهم من إبداء أي سليم حول القوائم المالية المعروضة عليهم.

## 2- تحليل ومناقشة المحور الأول من الاستمارة

يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والصناعة التي تنشط فيها خلال عملية تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي، وذلك من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة والتعرف على وضعية المؤسسة مقارنة بمثيلاتها في الصناعة، وقد تم صياغة هذا المحور على شكل الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية العدمية:** لا يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وقطاع الصناعة الذي تنشط فيه عند تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي.

- **الفرضية البديلة:** يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وقطاع الصناعة الذي تنشط فيه عند تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي. الجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة. جدول رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test T" حول مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه.

مستوى الدلالة sig	قيمة اختبار T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
0,015	2,51	1,40	3,50	1. يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على طبيعة المؤسسة و عوامل القطاع الذي تنتمي إليه.
0,000	19,44	0,57	4,58	2. يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة العمليات المالية المرتبطة بأعمال المؤسسة.
0,000	10,54	0,72	4,08	3. يقوم المدقق الخارجي بالرجوع إلى نتائج التدقيق السابق للتعرف على طبيعة المخاطر السابقة.
0,000	17,83	0,57	4,46	4. يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.
0,000	15,49	0,63	4,40	5. يقوم المدقق الخارجي بتقييم أداء المؤسسة محل التدقيق مع المؤسسات المماثلة العاملة في نفس القطاع.

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستمارة وبرنامج SPSS.V19.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن الاتجاه العام لإجابات المهنيين كان نحو الموافقة على كل العبارات التي يحتويها هذا المحور، كما أن الانحراف المعياري كان صغيراً وهذا ما يدل على اتفاق وإجماع أفراد مجتمع الدراسة على هذا الرأي، ما عدا الانحراف المعياري للعبارات (1) الذي كان أكبر من الواحد والذي يدل على تشتت في الإجابة

بالإضافة إلى ذلك فقد أشارت النتائج أنه عند مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة لقيمة T قيمة 0,000 في كل عبارات المحور ما عدا العبارة رقم (01) حيث بلغ مستوى الدلالة 0,015 وهي دالة إحصائية لأنها أقل من 0,05، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد قيام المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وقطاع الصناعة الذي تنشط فيه عند تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي، بالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.

يتضح مما سبق أن المدقق الخارجي في فرنسا يقوم بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه، حيث نص معيار التدقيق الفرنسي NEP<sub>250</sub> أنه على المدقق الخارجي أن يكون على معرفة بقطاع نشاط المؤسسة وبيئتها ومحيطها التنظيمي، وخاصة المبادئ المحاسبية المطبقة والأساليب والطرق

المستخدمة من طرف المؤسسة، من أجل التأكد من ثبات السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة والبحث عن أسباب التغيير فيها والتأكد من عدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها، كما نص معيار التدقيق الفرنسي **NEP**<sub>315</sub> أنه على المدقق الخارجي معرفة خصائص المؤسسة التي تمكنه من فهم أصناف العمليات، أرصدة الحسابات والمعلومات المتوقعة، حيث تشمل هذه الخصائص طبيعة أنشطة المؤسسة وهيكلها التنظيمي وطرق تمويلها وكيفية اختيارها للطرق المحاسبية المطبقة، كما نص المعيار السابق أن قيام المدقق الخارجي بالتعرف على المؤسسة يمكنه من تكوين إطار مرجعي يمكن من خلاله التخطيط لتنفيذ مهمته وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الحسابات والاستجابة لها، كما يمكنه من تحليل مؤشرات الأداء المالي حيث يكون على معرفة بالجوانب المالية للمؤسسة.

نستنتج أن فرنسا قد ركزت على ضرورة قيام محافظ الحسابات بالتعرف على نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه من خلال قيامها بإصدار المعيار الفرنسي **NEP**<sub>315</sub> الذي كان متوافقة مع ما جاء به المعيار الدولي **ISA**<sub>315</sub>، الذي نص على ضرورة قيام المدقق الخارجي بتحليل نشاط المؤسسة وعوامل القطاع والصناعة التي تنشط فيها من أجل التعرف على أية أخطاء جوهرية، وهذا راجع للدور الكبير الذي يلعبه المدقق الخارجي في ضرورة إعطاء تأكيد معقول عن مدى سلامة وعدالة القوائم المالية وخلوها من أية تحريفات جوهرية.

### 3- تحليل ومناقشة المحور الثاني من الاستمارة

يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم نظام الرقابة الداخلية خلال عملية تقييمه لمخاطر التدقيق الخارجي، حيث يعتبر القيام بفهم واختبار هيكل الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي الجزء الأساسي لعملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي، وذلك من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيقوم بتنفيذها، وقد تم صياغة هذا المحور على شكل الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية العدمية: لا يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل التدقيق.

- الفرضية البديلة: يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل التدقيق.

الجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة:

**جدول رقم (06): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "test T" حول مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم نظام الرقابة الداخلية.**

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة sig
1. يقوم المدقق الخارجي بفهم لنظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية التدقيق.	4,40	0,57	17,32	0,000
2. يقوم المدقق الخارجي بإجراء اختبارات الوجود لأساليب الرقابة للتأكد من فاعلية عملها.	4,40	0,63	15,49	0,000
3. يقوم المدقق الخارجي بإجراء اختبارات الالتزام لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة.	4,36	0,56	17,08	0,000
4. بناء على تقييم المدقق لمخاطر الرقابة يقوم بتحديد طبيعة إجراءات التدقيق المستخدمة.	4,26	0,66	13,41	0,000
5. بناء على تقييم المدقق لمخاطر الرقابة يقوم بتحديد توقيت إجراءات التدقيق المستخدمة.	4,20	0,63	13,28	0,000
6. بناء على تقييم المدقق لمخاطر الرقابة يقوم بتحديد مدى إجراءات التدقيق المستخدمة.	4,30	0,61	14,96	0,000
7. يقوم المدقق الخارجي بتحديد إجراءات الرقابة اللازمة لمنع واكتشاف الأخطاء.	4,22	0,58	14,83	0,000

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستمارة وبرنامج SPSS.V19.

تشير نتائج الجدول السابق إلى أن الاتجاه العام لأجوبة المهنيين كان نحو الموافقة بشدة على كل العبارات المعروضة عليهم، أما الانحراف المعياري فقد كان صغيراً وهذا ما يدل على توافق وتجانس في آراء أفراد المجتمع.

بالإضافة إلى ذلك فقد بينت النتائج أنه عند مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة لقيمة T قيمة 0,000 في كل عبارات المحور، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك عند تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي، بالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.

من خلال ما سبق نتوصل إلى قيام المدققين الخارجيين في فرنسا بتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية حيث نص معيار التدقيق الفرنسي NEP<sub>315</sub> أنه يجب على المدقق الخارجي معرفة عناصر الرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية التدقيق والتي تمكنه من تحديد أنواع الأخطاء المحتملة وأن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يمكن أن تسبب مخاطر الأخطاء الجوهرية في الحسابات ككل أو على مستوى التأكيدات، ومن أجل ذلك على المدقق الخارجي أن يكون على علم بالعناصر التالية:

- بيئة الرقابة حيث يقوم المدقق الخارجي بتحديد مدى وجود بيئة للرقابة تقوم على أساس النزاهة والأخلاق والكفاءة؛

- الوسائل المستخدمة من طرف المؤسسة من أجل تحديد المخاطر المرتبطة بنشاطها وأثرها على الحسابات، ومن أجل تحديد الإجراءات التي يتم وضعها للاستجابة لهذه المخاطر؛

- إجراءات الرقابة الداخلية المستخدمة داخل المؤسسة والتي تأخذ بعين الاعتبار المخاطر الناتجة عن استخدام المعالجة الآلية؛

- الأساليب الأساسية المستخدمة من طرف المؤسسة من أجل ضمان التطبيق الجيد للرقابة الداخلية والطريقة التي يتم من خلالها استخدام الأنشطة التصحيحية؛

- نظام المعلومات المرتبط بإعداد المعلومة المالية حيث يجب على المدقق الخارجي الحصول على معلومات تفصيلية وكاملة عن وجود نظام معلومات فعال ووجود نظام اتصال يسمح للمعلومات بالتدفق والانتقال في جميع مستويات المؤسسة، كما يسمح لكل الموظفين داخل المؤسسة بفهم وظائفهم ودورهم في نظام الرقابة الداخلية.

كما نص المعيار الفرنسي NEP<sup>265</sup> أنه على المدقق الخارجي الإبلاغ الخطي عن نقاط الضعف الجوهرية للرقابة الداخلية وذلك لمجلس الإدارة أو على مستوى السلطة المناسبة والتي اكتشفها خلال مزاوله مهمته، وتتجسد نواحي الضعف في ضعف الرقابة الداخلية في التنبؤ واكتشاف وتصحيح الأخطاء في الحسابات.

إن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد وتقييم مستوى مخاطر الرقابة والتي تمثل المخاطر الناتجة عن فشل وضعف نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو اكتشاف التحريفات والمخاطر الجوهرية في الأرصدة المكونة للقوائم المالية، وبناء على هذا التقييم يقرر المدقق الخارجي تحديد طبيعة الإجراءات التي سيعتمد عليها ومداهم وتوقيتها، حيث كلما كانت مخاطر الرقابة مرتفعة فسيوسع المدقق في إجراءات التدقيق وذلك بتطبيقها على مناطق ومجالات أوسع، بالإضافة إلى الاعتماد على إجراءات تدقيق إضافية، وتطبيق هذه الإجراءات في تاريخ قبلي قبل نهاية السنة المالية، أما إذا كانت مخاطر الرقابة منخفضة فهذا ما يمكن المدقق الخارجي من تقليص نطاق تطبيق إجراءاته والتقليل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة المكونة للقوائم المالية، بالإضافة إلى تطبيق هذه الإجراءات في نهاية السنة، وهذا الأمر نجده عند المدققين الخارجيين في فرنسا حيث أثبتت إجاباتهم استخدامهم لتقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق المستخدمة وذلك عند تنفيذهم لعملية التدقيق الخارجي.

#### 4- تحليل ومناقشة المحور الثالث من الاستمارة

إن الهدف من هذا المحور هو التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي توصل لها خلال تنفيذ مهمته، وقيامه باستخدام الإجراءات المناسبة التي تمكنه من الاستجابة لهذه المخاطر وتخفيضها إلى المستوى المقبول عموماً، وقد تم صياغة هذا المحور على شكل الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية العدمية:** لا يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها.

- **الفرضية البديلة:** يقوم المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها. الجدول الموالي يلخص كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "t" لعينة وحيدة: جدول رقم (07): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار "T" لإجابات المهنيين حول مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها.

مستوى الدلالة sig	قيمة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
0,000	11,00	0,70	4,10	1. يقوم المدقق الخارجي بالاستفسار من الأطراف الفاعلة بالمؤسسة من أجل تقييم مخاطر التدقيق.
0,000	14,12	0,64	4,30	2. يحرص المدقق الخارجي على جمع الأدلة الكافية والمناسبة من أجل تحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبول.
0,000	12,61	0,65	4,16	3. يقوم المدقق الخارجي بتحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية.
0,000	15,80	0,57	4,28	4. يقوم المدقق الخارجي بمناقشة فريق العملية حول إمكانية وجود تحريفات جوهرية.
0,000	16,27	0,49	4,14	5. يقوم المدقق الخارجي بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بهدف تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها.

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستمارة وبرنامج SPSS.V19.

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول السابق نتوصل إلى أن الاتجاه العام لإجابات المهنيين كانت نحو الموافقة على كل عبارات هذا المحور، وقد كان الانحراف المعياري صغيرا وهذا ما يدل على تجانس وتوافق في إجابات المهنيين.

بالإضافة إلى ذلك فقد بينت النتائج أنه عند مستوى ثقة 95% بلغ مستوى الدلالة لقيمة T قيمة 0,000 في كل عبارات المحور، أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم نظام مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها وذلك عند تقييمه لمخاطر عملية التدقيق الخارجي، بالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.

من خلال تحليل الإجابات المتحصل عليها يتضح قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والمصادر المتوقعة لهذه الأخطاء، بالإضافة إلى قيامه باستخدام الإجراءات المناسبة والتي تمكنه من الاستجابة لهذه المخاطر، لقد نص معيار التدقيق الفرنسي NEP<sub>200</sub> أنه يجب على المدقق الخارجي تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم إجراءات التدقيق المستخدمة من أجل الاستجابة لهذا التقييم استنادا إلى أساسيات محددة في معايير العمل الميداني، كما نص معيار التدقيق الفرنسي NEP<sub>315</sub> أنه عند قيام المدقق الخارجي بالتعرف على المؤسسة فإن عليه أن يقيم

مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى الحسابات ككل وعلى مستوى التأكيدات وأصناف المعاملات وأرصدة الحسابات والمعلومات المقدمة في الملاحق التوضيحية للحسابات، حيث يركز تقييم المخاطر على مستوى التأكيدات على العناصر المجمعّة من طرف المدقق الخارجي عند تعرفه على المؤسسة التي يمكن تغييرها خلال عملية التدقيق انطلاقاً من عناصر أخرى مجمعة أثناء أداء مهنة التدقيق، كما نص المعيار السابق أنه على المدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية طلب المعلومات من الإدارة والأطراف الأخرى على مستوى المؤسسة التي تمكنه من وضع توقعات مختلفة من أجل تحديد هذه المخاطر، بالإضافة فعلى المدقق الخارجي استخدام الملاحظات المادية والتفتيش التي تسمح له بجمع المعلومات حول المؤسسة وإثبات المعلومات التي تم جمعها من طرف الإدارة والأشخاص الآخرين على مستوى المؤسسة.

تعد مناقشة المدقق الخارجي لفريق تنفيذ مهمة التدقيق حول تقييم المخاطر خطوة مهمة فهي تمكنه من توجيه انتباه كافة أعضائه لإمكانية تعرض القوائم المالية لتحريفات هامة وجوهرية، كما تمكنه من توجيه أعضاء فريقه لأداء إجراءات تدقيق معينة، وقد نص معيار التدقيق الفرنسي السابق أنه يجب على المدقق الخارجي مناقشة فريق عملية التدقيق حول مخاطر الأخطاء الجوهرية في الحسابات ويكون الهدف من هذه المناقشة هو أن كل عضو في الفريق يفهم المخاطر التي يمكن أن توجد في العناصر التي كلفوا برقابتها والمحتملة لأعمالهم الخاصة بالمهنة ككل.

## خاتمة

من خلال هذه الدراسة نتوصل إلى أن فرنسا هي من الدول التي اهتمت بتأصيل مهنة التدقيق الخارجي من خلال تبنيها لمعايير محلية كانت متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق، وقد ساهمت هذه المعايير في توفير المرجع الذي يستند إليه المدقق الخارجي عند أداء مهمته، وخاصة في مجال تقييمه لمخاطر التدقيق الخارجي التي يمكن أن تؤثر على سلامة رأيه حول القوائم المالية المعروضة عليه للمصادقة عليها، حيث وفرت هذه المعايير المراحل الأساسية التي يقوم المدقق الخارجي باتباعها خلال عملية تقييمه لمخاطر التدقيق الخارجي، كما حددت له الإجراءات الواجب اتباعها التي تمكنه من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة التي تدعم رأيه حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، إذن فتجربة فرنسا في تبني معايير محلية لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي هي من التجارب الرائدة الناجحة التي يمكن لمختلف الدول العربية الاسترشاد بها في وضع معايير محلية تنظم المهنة ترشد أداء القائمين بها.

كما توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعتبر مخاطر التدقيق الخارجي من أهم المحددات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند إصدار رأيه حول القوائم المالية؛
- تعتبر كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة خارج سيطرة المدقق، على عكس مخاطر الاكتشاف التي يمكن للمدقق الخارجي السيطرة عليها من خلال اختيار الإجراءات المناسبة، وحسن تطبيقها والتفسير السليم لنتائجها؛
- على المدقق الخارجي الإحاطة والتعرف على كل الجوانب المحيطة بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية بالإضافة إلى تحديد طبيعة نشاطها، وذلك من أجل التمكن من تحديد مواطن الضعف والتحريفات الجوهرية المتوقعة؛
- على المدقق الخارجي تحديد المستوى المناسب من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة من خلال التعرف على نشاط المؤسسة وبيئتها وفهمه لنظام رقابتها الداخلية، وذلك حتى يتمكن من تحديد المستوى المقبول من مخاطر الاكتشاف والذي يمكن من تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول عموماً؛
- يعد تقييم المدقق الخارجي لتصميم هيكل نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية السياسات والإجراءات المصممة في هذا النظام من أهم المراحل في عملية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي؛
- على المدقق الخارجي مناقشة أعضاء فريق مهمته حول المخاطر الجوهرية المحتملة الحدوث وتحديد المهام الموكلة إليهم؛

- يجب على المدقق الخارجي القيام بتصميم واختيار إجراءات التدقيق المناسبة التي تمكنه من الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المتوقعة وإعطاء رأي سليم حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة في الحاضر والمستقبل، وذلك بناء على تقييمه لهذه المخاطر.
- من خلال القيام بالدراسة الميدانية فقد توصلنا إلى النتائج التالية:
- أكدت الدراسة تطبيق المدقق الخارجي في فرنسا للإجراءات التي تمكنه من معرفة وضعية المؤسسة في قطاع الصناعة الذي تنشط فيه وتقييم إمكانية استمرارها في مزاوله نشاطها في المستقبل؛
- أثبتت الدراسة تقييم المدقق الخارجي في فرنسا لهيكل نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر الناتجة عن ضعف هذا النظام وفشله في اكتشاف المخاطر والتحريفات الجوهرية؛
- توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتخطيط وتصميم الإجراءات الملائمة التي تمكنه من الاستجابة لهذه المخاطر، وتخفيضها إلى المستوى المقبول الذي يمكنه من إبداء رأيه حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية.
- بناء على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة يمكن أن نقدم الاقتراحات التالية للرفي بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:
- ضرورة إبراز أهمية استخدام الأساليب الإحصائية الحديثة في مهنة التدقيق الخارجي وذلك من خلال عقد ملتقيات وندوات تبرز دور هذه الأساليب في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية أثناء القيام بعملية التدقيق الخارجي؛
- تفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي من أجل ضمان التكوين الجيد لممارسي المهنة في مجال اكتشاف وتقييم المخاطر التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية المنشورة، وذلك من خلال القيام بتطوير برامج لتكوين المهنيين والمساهمة في تنظيم ورشات تكوينية في مجال المعايير الدولية للتدقيق وكيفية تطبيقها وتكييفها مع الواقع المهني الجزائري؛
- توفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية للمهنيين من أجل حضور الندوات والمؤتمرات؛
- ضرورة إصدار تشريعات وقوانين تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق بحيث تتضمن إرشادات وتوجيهات حول كيفية تقييم مخاطر التدقيق الخارجي واختيار الأساليب والإجراءات المناسبة من أجل الاستجابة لها؛
- توعية المهنيين بضرورة التحديث المستمر لمهاراتهم وكفاءاتهم، وذلك من خلال الاطلاع المستمر على كل المستجدات الحاصلة على المستوى الدولي في مجال مهنة التدقيق الخارجي، وتحميلهم المسؤولية في حالة عدم قيامهم ببذل العناية المهنية اللازمة؛
- الاستفادة من الخبرات الأجنبية والتجارب الدولية في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وخاصة تلك المتعلقة بالجانب المهني والتطبيقي لعملية التدقيق الخارجي.

## الهوامش:

- <sup>1</sup> أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، 2007، ص.66.
- <sup>2</sup> Gerald lobo, Yuping zhao, Relation between audit effort and financial report misstatements : Evidence from quarterly and annual restatements, Accounting review, Forthcoming, May 14, 2013, p.5.
- <sup>3</sup> Fearnley.S and all, Auditor independence and audit risk : A reconceptualisation journal of international accounting research 4(1), Glasgow eprints service, 2005, p.5.
- <sup>4</sup> Keith E .Harisometautres, The audit risk model under the risk of fraud, lawrence, 2003, p .8.
- <sup>5</sup> Chief financial officer's council, Implementation guide for OMB circular, Management's responsibility for internal control over financial reporting, United states department of commerce, Washington, July 2005, p.19.
- <sup>6</sup> Evren dilek sengur, Relationships among components of engagement risk, Annals of the university of Petrosani, Economics, 12(1), 2012, p.299.
- <sup>7</sup> Insaf ouertani, Salma damak ayadi, Auditor engagement decision: An exploratory study in the Tunisian context, Accounting and management information systems, Vol.11, No.3, 2012, p.374.
- <sup>8</sup> حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007، ص.165.
- <sup>9</sup> Intosai, Issai<sub>315</sub>: Idantification et evaluation des risques d'anomalie significatif par la connaissance de l'entité et de son environnement, Vienna, Austria.
- <sup>10</sup> International Federation of Accountants (IFAC), Norme international d'audit (ISA210): Accord sur les termes des missions d'audit, Traduction française modifiée pour la dernière fois en décembre 2012 .
- <sup>11</sup> Mohamed hamzaoui, Audit, Pearson education, France, 2005, p.147.
- <sup>12</sup> CNCC.IRE.csoec, Norme international d'audit (ISA<sub>315</sub>): « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », juin 2012, disponible sur le site : [https://www.cncc.fr/.../isa\\_520.../ISA\\_520- Juin\\_2012.pdf?](https://www.cncc.fr/.../isa_520.../ISA_520- Juin_2012.pdf?), consulté le (20/07/2014).
- <sup>13</sup> Mohamed hamzaoui, Op.Cit, p.117,118.

## قائمة المراجع:

1. أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، 2007.
2. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007.
3. Chief financial officer's council, Implementation guide for OMB circular, Management's responsibility for internal control over financial reporting, United states department of commerce, Washington, July 2005.
4. CNCC.IRE.csoec, Norme international d'audit (ISA<sub>315</sub>): « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », juin 2012, disponible sur le site : [https://www.cncc.fr/.../isa\\_520.../ISA\\_520- Juin\\_2012.pdf?](https://www.cncc.fr/.../isa_520.../ISA_520- Juin_2012.pdf?), consulté le (20/07/2014).

5. comité des cabinets d'expertise comptable de petite et moyenne taille IFAC, Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises, avril 2009.
6. Evren dilek sengur, Relationships among components of engagement risk, Annals of the university of Petrosani, Economics, 12(1), 2012.
7. Fearnley.S and all, Auditor independence and audit risk : A reconceptualisation journal of international accounting research 4(1), Glasgow eprints service, 2005.
8. Gerald lobo, Yuping zhao, Relation between audit effort and financial report misstatements : Evidence from quarterly and annual restatements, Accounting review, Forthcoming, May 14, 2013.
9. Insaf ouertani, Salma damak ayadi, Auditor engagement decision: An exploratory study in the Tunisian context, Accounting and management information systems, Vol.11, No.3, 2012.
10. International Federation of Accountants (IFAC), Norme international d'audit (ISA<sub>210</sub>): Accord sur les termes des missions d'audit, Traduction française modifiée pour la dernière fois en décembre 2012 .
11. Intosai, Issai<sub>315</sub>: Idantification et evaluation des risques d'anomalie significatif par la connaissance de l'entité et de son environnement, Vienna, Austria.
12. Keith E .Harisometautres, The audit risk model under the risk of fraud, lawrence, 2003.
13. Mohamed hamzaoui, Audit, Pearson education, France, 2005.