محاضرة رقم 10 :

الأهداف التعليمية للمحاضرة :

عزيزي الطالب /

بعد الإطلاع على هذه المحاضرة، ستكون مُلما إن شاء الله بما يلي :

منهجية التدقيق المحاسبي والمالي وفق مدخل المخاطر Approche par risques

المرحلة الثالثة : الإبلاغ

تمهيد المحاضرة:

في هذه المحاضرة سنتطرق إلى المرحلة الأخيرة من المسلك العام للمدقق وفق مدخل المخاطر، وهذا طبعا بالاعتماد على أدلة الإثبات ونتائج التدقيق التي تم الحصول عليها. ليتشكل المنتج النهائي والمتمثل في رأي المدقق والذي يجب تبيانه وإبرازه بوضوح في تقريره.

المرحلة الثالثة : الإبلاغ

من المعلوم أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإبلاغ المالي حتى تعكس الحقائق من خلال مرآة المحاسبة التي لا لون لها، وبالتالي فإن طريقة الإبلاغ ستؤثر بلاشك عن مستخدمي البيانات المالية.

1) تقييم أدلة التدقيق

لا تعتبر أدلة التدقيق أو الإثبات ذات دلالة إلا بعد تقييمها من طرف المدقق القانوني، وهي بذلك قد تختلف عن الحقائق كونها تنطوي على شيء من الحكم الشخصي للمدقق. وفي هذا الصدد ينبغي على المدقق مراعاة مدى التزامه بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) وفيه يتأكد من حسن إشرافه ومتابعته وتنفيذه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة، وبأن كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة. كما عليه إبلاغ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد العاملين في المؤسسة. وبالمقابل يستفسر من الإدارة حول المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها لتحضير رأي مناسب للوضعية وهذا ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 (الإجراءات التحليلية).

كما يتناول المعيار الدولي للتدقيق 330 مسؤولية المدقق في تصنيف وتنفيذ الأجوبة على مخاطر الأخطاء الجوهرية، وكذلك على المدقق تقييم مدى كفاية أدلة الإثباتات الرقابية ومدى ملائمتها. كما يوفر على وجه الخصوص المعيار الدولي للتدقيق رقم 450 تقييم الأخطاء الجوهرية أثناء التقييم والتي تُعتبر الحجر الأساس لتكوين الرأي. كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 540 (تدقيق التقديرات المحاسبية) على ضرورة قيام المدقق بتقييم نهائي لمعقولية التدقيق مُستندا في ذلك على معرفته لطبيعة العمل، وفيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.

2) الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

لقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد في معيار التدقيق الدولي الجديد 450 إلى أنه يجب على المدقق إبلاغ المسئولين عن التحكم عن البيانات الخاطئة غير المُصححة وتأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحضر ذلك الأمر قانون أو نظام، كما يجب أن يحدد إبلاغ المدقق عن البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد، وكذلك يجب أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة.

بالإضافة إلى ما تقدم يجب أن يقوم المدقق بإبلاغ المسئولين عن التحكم المؤسسي عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل.

3) التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق

أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم 701 (التعديلات على تقرير المدقق المستقل) إلى كيفية التعديل وذلك بإضافة فقرة لإبراز موضوع هام يتعلق بالكيان مثال على ذلك : في رأينا أنه باستثناء عدم ذكر المعلومات التي تشملها الفقرة السابقة فإن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا للمركز المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 710 (المعطيات المقارنة) على أن اختلاف الرأي أو تغيره من سنة لأخرى يلزم المدقق الحالي الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في فقرة الرأي.مع وجوب قراءته للمعلومات الأخرى كي يتسنى له تحديد أي تناقضات مهمة مع القوائم المالية المدققة شارحا إياها في فقرة توضيحية مع إبداء رأي متحفظ أو سلبي أو ربما الانسحاب تماما من المهمة وهذا طبقا لمحتوى المعيار الدولي للتدقيق رقم 720 والخاص بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.

كما عبر على ذلك بوضوح المعيار الدولي للتدقيق رقم 705 والذي نص على الحالات الأربع:

1) على المدقق أن يُعدل الرأي في تقرير المدقق عندما :
- ✓ يخلص المدقق إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- ✓ المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص على أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

2) يُعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما :
- ✓ يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أُخذت على حدة أو ككل جوهرية، ولكنها ليست سائدة، بالنسبة للبيانات المالية.
- ✓ أو يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة.

3) على المدقق أن يُعبر برأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى أن الأخطاء سواء أُخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية وسائدة أيضا في البيانات المالية.

4) على المدقق أن يحجب الرأي حينما :
- ✓ يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وسائدة.
- ✓ في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة، يخلص المدقق إلى أنه، رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن

تكوين رأي حول البيانات المالية نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.

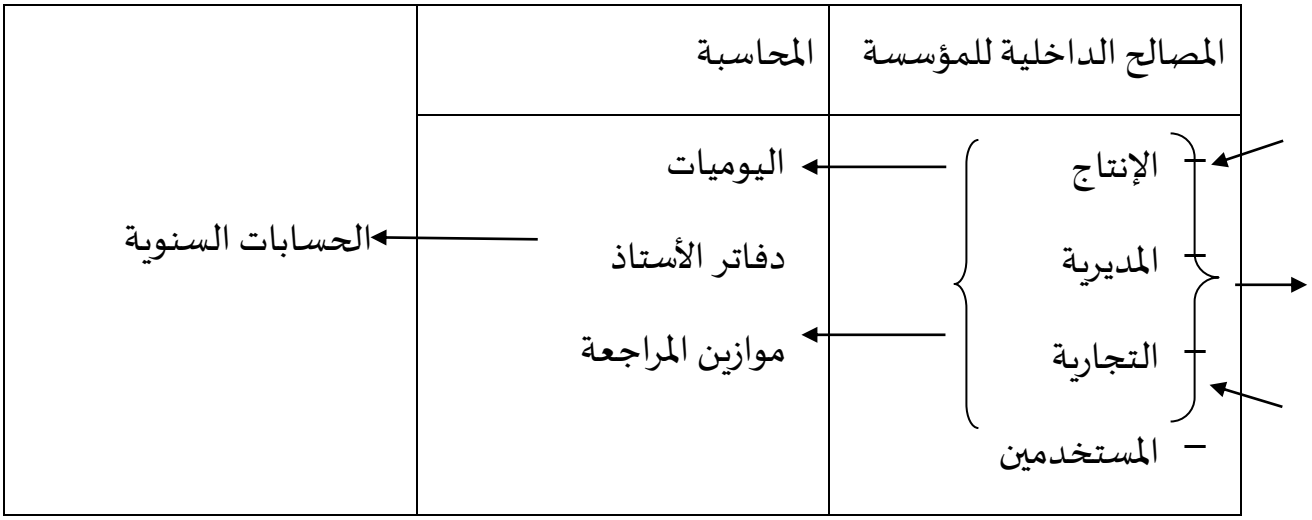
4) فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

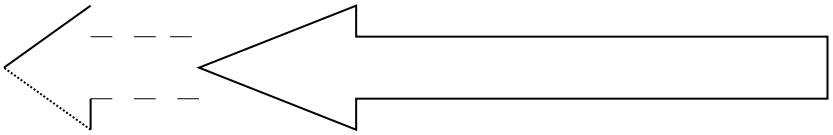
إذا لاحظ المدقق أنه من الضروري التنبيه لمسألة معينة أو مُفصح عنها في البيانات المالية والتي في تقدير المدقق لها أهمية نسبية لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فعندها ينبغي على المدقق إدراج فقرة تأكيد في تقريره شريطة حصوله على أدلة كافية ومناسبة بأن المسألة غير خاطئة بشكل جوهري في القوائم المالية. وفي هذا الصدد فصل المعيار الدولي للتدقيق رقم 706 كيفية إدراج فقرة التأكيد كما يلي :

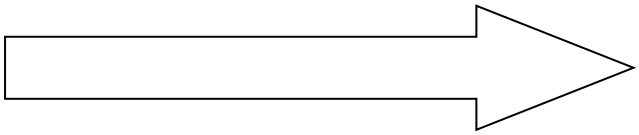
- ✓ إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق.
- ✓ استخدام العنوان (تأكيد مسألة) أو عنوان مناسب آخر.
- ✓ إدراج مرجع واضح للمسألة التي يتم تأكيدها وللمكان، في البيانات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف المسألة بالكامل.
- ✓ الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على المسألة التي تم تأكيدها.

كما نصت الفقرة 8 من نفس المعيار بأنه إذا رأى المدقق أن من الضروري الإشارة إلى مسألة أخرى غير تلك المسائل المعروضة أو المُفصح عنها في البيانات المالية، وتتعلق بتقدير المدقق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك، فعندما ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المدقق تحت عنوان (مسألة أخرى) أو عنوان مناسب آخر. وينبغي على المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وأية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقرير المدقق إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بقسم المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير.

وفي الفقرة 9 من نفس المعيار تنص على أنه إذا توقع المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى في تقرير المدقق، فعندها على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص هذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة.







تطور مقاربة أو نظرة التدقيق

من خلال قراءتنا للشكلين، يتبين بأن المقاربة أو النظرة تغيرت، فأصبح تدقيق القوائم المالية ينطلق من الأعلى إلى الأسفل Top down ، والاتجاه أفقي وليس فحسب اتجاه رأسي (عمودي)، وفي هذا الصدد يبذل مُدقق اليوم جهدا أوليا إضافيا عن ما كان يُطبق في المنهجية

القديمة، وهذا بغية تقرير مصير المدقق والمؤسسة. تلك هي أهم التحديات في ضوء المدخل أو النظرة الجديدة التي تُواجهها مكاتب التدقيق خصوصا الكبرى منها :

- ✓ يجب تصميم إجراءات للتدقيق للكشف عن الغش المادي، وضمان لمستخدمي المعلومة بأن البيانات خالية من الغش.
- ✓ في كثير من الأحيان وبفعل المعاملات المتزايدة التعقيد والهياكل التنظيمية مما يزيد في تعقيد المحاسبة.
- ✓ أنظمة الكمبيوتر سلاح ذو حدين، قد تُستخدم بشكل صحيح فتُوفر فُرصا للضوابط، وقد لا تستخدم بشكل صحيح، وبالتالي تخلق مخاطر إضافية ينبغي الانتباه لها بجدية.
- ✓ تعمل شركات التدقيق في بلدان متعددة مما يجب استدعاء مدققي الحسابات في تلك البلدان، مما ستُواجه المكاتب مدارس وذهنيات مختلفة.
- ✓ يجب على المدققين تقييم جودة الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ويجب أن يقدموا تقريرا إلى مستخدمي المعلومة المالية.
- ✓ هناك ضغط متزايد في الوقت لإجراء التدقيق والإبلاغ بسرعة أكبر.
- ✓ وأخيرا يجب التوفيق بين فاتورة الأتعاب والمتعاونين لجذبهم والاحتفاظ بهم خصوصا الأوفياء منهم.

كحوصلة، يمكن اعتبار المراحل الثلاث مفاتيحا للتدقيق المبني على المخاطر، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الآتي :

مراحل التدقيق المبني على المخاطر (Top down)

المرحلة	التساؤل الرئيسي	كيفية الإجابة
تقييم المخاطر	ماهي الأحداث التي قد تنشأ وتؤدي إلى أخطاء جوهرية ؟	قبل توقيع خطاب التعاقد، يجب استخدام إجراءات أولية بالتركيز على التخطيط لتحديد وتقييم المخاطر الجوهرية على مستوى القوائم المالية.
الاستجابة للمخاطر	هل الأحداث التي تم تحديدها يُمكنها أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية ؟	تصميم وتنفيذ مزيد من إجراءات التدقيق للحد من مخاطر الأخطاء الجوهرية والوصول إلى مستويات تأكيد مقبولة على مستوى القوائم المالية.
الإبلاغ	ماهو رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية، استنادا لأدلة الإثبات المحصل عليها والتي من شأنها أن تكون مناسبة؟	تكوين رأي بالاعتماد إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها. ومن ثم إعداد وإصدار تقرير مناسب بناءا على نتائج التدقيق.