

التطور في تقارير الرقابة المالية في ضوء المستجدات في المعايير التي تحكمها

اعداد : لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة

1 - مقدمة:

تمثل تقارير التدقيق المخرج النهائي لعمليات التدقيق وهي الوسيلة التي يبدي المدقق من خلالها رأيه في القوائم المالية، وقد حدث تطور هائل في هذه التقارير لعدد من الأسباب، منها التطور الذي طرأ على أهداف المحاسبة وما تبعه من تطور في أهداف عملية التدقيق، وكذا ظهور ما أطلق عليه "فجوة التوقعات" والتي تتمثل في اختلاف فهم متلقي التقارير عن الدور الذي يقوم به المدقق واعتبارهم أن تقارير التدقيق تمثل ضماناً لمستقبل الجهات المشمولة بالرقابة وهو ما كان سبباً للتغيير في صياغة التقارير للتعريف بطبيعة عملية التدقيق ومسئوليات المدقق ومسئوليات إدارة الجهات محل التدقيق. وقد ألفت معايير التدقيق المستحدثة بمزيد من المتطلبات والتي سيلقى هذا المقال الضوء عليها.

2 -تطور أهداف المحاسبة ودورها في تطور أهداف عملية التدقيق:

ألزم التطور الذي طرأ على المحاسبة وأهدافها بتطور مواكب له في مهنة تدقيق الحسابات التي تقوم عليها. فقد تطور هدف المحاسبة¹ قبل عام 1913م والمتمثل في قياس درجة السيولة النقدية المتوفرة للمنشآت وتحديد مركزها المالي لتزويد الأطراف المعنية بالأموار المالية للمنشأة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات، إلى التركيز على قياس وتحديد الدخل السنوي وخاصة مع انفصال الملكية عن الإدارة والحاجة لوسيلة يتم من خلالها تقييم عمل الإدارة. ومع ظهور الكساد العالمي سنة 1929 ونشأة العديد من المنظمات والهيئات مثل هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية سنة 1934، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومجمع معايير المحاسبة المالية فقد تغيرت النظرة للمحاسبة إلى أنها أداة لتوصيل المعلومات عن المنشأة وضرورة توفير إفصاحات إضافية عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية.

وقد واكب التدقيق المالي التطور الذي طرأ على المحاسبة فبعد أن كان هدف التدقيق² يتمثل في تمكين المدقق من إبداء الرأي في مدى صحة وسلامة القوائم المالية التي تصدرها المنشأة، إلى إبداء الرأي في مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي ونتائج أعمالها. ومع ظهور معايير المحاسبة التي أصبحت ملزمة عند إعداد القوائم المالية وظهور معايير التدقيق التي تحكمها. فقد أصبح الهدف من

¹ سامي معروف عبد الرحيم، مختار إسماعيل أبو شعيب، قراءات في نظرية المحاسبة والتدقيق، مطبعة العشري، الإسماعيلية، 2004، ص ص 8-10

² محمد توفيق محمد وآخرون، أصول المدقق، كلية التجارة جامعة عين شمس، 2005، ص 9.

عمليات التدقيق³ إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كافة جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وذلك لتحقيق درجة تأكد مصاحبة للبيانات المالية الواردة في القوائم المالية وإن كان هناك اختلاف في درجات التأكد التي تحققها سواء تأكد محدود أو تأكد مناسب/ معقول⁴.

فجوة التوقعات ودورها في تعديل صياغة تقارير التدقيق:

تتمثل فجوة التوقعات في الفجوة بين معايير الأداء الفعلي للمدقق والتوقعات العامة (المجتمع المالي) المختلفة لأداء المدققين⁵، وبمعنى آخر فهى الفرق بين ما يتوقعه ويريدته المجتمع و مستخدمى القوائم المالية من ناحية وما تتوقع مهنة التدقيق تحقيقه من عملية التدقيق⁶ من ناحية أخرى. فقد كان مجتمع الأعمال ينظر إلى مهمة المدقق باعتبارها وسيلة لمنع الأخطاء والغش في الجهات المشمولة بالتدقيق، وقد نظر البعض لمهنة التدقيق باعتبارها تقيماً لقدرة المنشآت على الاستمرار وهو ما يخالف جوهر عملية التدقيق ولقد كانت أسباب هذا اللبس تتمثل في صياغة تقارير التدقيق دون التحديد الواضح لمسئوليات إدارة المنشآت المشمولة بالتدقيق، ومسئوليات المدقق والمنهج والمعايير التي يلتزم بها المدقق عند قيامه باختبارات القوائم المالية، ونوعية التأكيد الذى تتضمنه تقارير التدقيق وإن أقصى تأكيد هو تأكيد مناسب/ معقول حيث لا يوجد تأكيد تام في ظل وجود محددات تواجه عمليات التدقيق.

ولذلك بذلت المنظمات المهنية ومنها المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين عام 1988 الكثير من الجهود لإزالة هذا اللبس، والتي أسفرت عن إصدار عدة نشرات بهدف تضييق فجوة التوقعات⁷ ومنها أيضاً إصدار معايير خاصة بتحسين عملية اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، ومعايير خاصة بزيادة فعالية التدقيق مثل معايير الإجراءات التحليلية، ومعايير تدقيق التقديرات المحاسبية، ومعايير الاتصال بلجان الحوكمة واستخدام عمل المدققين الداخليين، كما أصدرت معايير التقارير التي تلزم بصياغات توضح طبيعة عمل المدقق ونوعية الاختبارات التي يقوم بها ودوره والمحددات التي تحكم عمله.

المستجدات في معايير التقارير:

تضمنت المستجدات في معايير التقارير⁸ العديد من الأمور والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً: إضافة معايير جديدة: كان ينظم تقارير التدقيق معياري الانتوساى (1700) "تقرير المدقق على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام"، (1701) "التعديلات في الرأي الوارد في تقرير

³ معايير الانتوساى، معيار 1200، الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء العملية الرقابية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ص 1.

⁴ معايير التدقيق الدولية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين المدققين، قائمة المصطلحات، ص 4.

⁵ Abrema (2005) [Available from]: http://www.abrema.net/abrema/expect_gap_g.html (Accessed on: 25/07/2008)

⁶ Ojo, Marianne, Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality, 2006.

⁷ محمد محسن عوض مقلد، دور مدافع الحسابات وفجوة التوقعات، بحث غير منشور، كلية تجارة جامعة قناة السويس، 2010، ص ص 9-10.

⁸ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Edition 2017–2016.

المدقق المستقل " ثم تم إضافة معيارين آخرين بحيث أصبح ينظم تقارير التدقيق أربعة معايير هي: (1700) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، (1701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل"، (1705) "التعديلات في الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، (1706) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المدقق المستقل".

ثانياً: تغيير موضع فقرة الرأي في التقرير: فقد كانت فقرة الرأي تأتي بعد الفقرة الافتتاحية والمتضمنة القوائم التي يتم تدقيقها والفترات التي تغطيها، وفقرة التي توضح مسئولية إدارة الجهة المشمولة بالرقابة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية، والفقرة مسئوليات المدقق وطريقة وصوله للرأي والمعايير التي تنظم عمله، ثم أصبح رأى المدقق يأتي مباشرة بعد الفقرة الافتتاحية التي توضح القوائم التي تم مراجعتها والفترات التي تغطيها وتم دمج الفقرة الافتتاحية مع رأى المدقق في فقرة واحدة أطلق عليها فقرة الرأي.

ثالثاً: إدراج فقرة جديدة بمسمى أساس الرأي: والتي تتناول المعايير التي قام المدقق بأعمال التدقيق وفقاً لمقتضياتها والتي كانت تذكر فيما سبق كجزء من مسئوليات المدقق ويذكر فيها المدقق طبيعة التأكد الذي يهدف لتحقيقه ووجود محددات لعمله وتقديم وصفاً لمفهوم الأهمية النسبية.

رابعاً: إدراج فقرة جديدة عن الاستمرارية: توضح وفاء المدقق بمتطلبات معيار الانتوساى 1570 " المؤسسة العاملة" والذي يتناول الإجراءات التي يقوم بها المدقق في حالة ظهور مؤشرات تشكل في قدرة الجهات المشمولة بالتدقيق على الاستمرار.

خامساً: إدراج فقرة لفت الانتباه: وقد كانت فقرات لفت الانتباه فقرات تأتي بعد فقرة الرأي ويبدأ بعبارة وفيما لا يعد تحفظاً، وأصبحت وفقاً لما يقضى به معيار (1706) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المدقق المستقل" تأتي بعد فقرة الاستمرارية بعنوان مستقل (لفت الانتباه) وهي تشير إلى أمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، والذي يعد حسب حكم المدقق، من الأهمية بحيث يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، وذلك بشرط أن تتضمن هذه الفقرة ما يتطلب تعديل رأى المدقق عن القوائم المالية ولا تعتبر بديلاً للرأي المعدل في القوائم المالية أو الإفصاح مطلوب في القوائم المالية، وأن لا تتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه موضوعات تمت مناقشتها مع المسئولين عن الحوكمة وتدرج في الأمور الرئيسية للتدقيق، وتوضع قبل أو بعد الأمور الرئيسية في التدقيق وفقاً لما يقضى به المعيار (1706).

تعتبر فقرة لفت الانتباه ضرورية في الحالات التالية:

- إذا كان إطار التقرير المالي المنصوص عليه بموجب نظام أو لائحة غير مقبول، ولكن للحقيقة فإنه منصوص عليه بموجب نظام أو لائحة
- لتنبيه المستخدمين بأن القوائم المالية مُعدة طبقاً لإطار ذي غرض خاص.

- عندما تصبح الحقائق معروفة للمدقق بعد تاريخ تقرير، ويقدم المدقق تقريراً جديداً أو معدلاً (أي أحداث لاحقة).

ويمكن أن يرى المدقق لفت الانتباه في بعض الحالات التي لا تعتبر ضرورية مثل:
* عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لتصرف استثنائي قضائي أو تنظيمي.
* حدث لاحق مهم والذي يحدث بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق.
* التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.
* كارثة كبيرة أثرت أو لا تزال تؤثر بشكل مهم على المركز المالي للمنشأة.

سادساً: إدراج فقرة جديدة بمسمى الأمور الرئيسية للتدقيق: تتناول الأمور التي قام المدقق بمناقشتها مع المسؤولين عن الحوكمة في الجهات التي يتم تداول أوراقها المالية في البورصات والتي لم تتضمنها ملاحظات المدقق على القوائم المالية والتي تم تحديدها في معيار التدقيق 1701 "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المدقق المستقل".

سابعاً: إدراج فقرة بعنوان فقرة الأمور الأخرى في التدقيق: تأتي بعد فقرة الأمور الرئيسية في التدقيق وتضمن وفقاً لمعيار الانتوساي (1706) ما يلي:
* الإبلاغ عن أمور التخطيط والنطاق في تقريره وفقاً لما يتطلبه نظام أو لائحة، ويرى المدقق ضرورة الإبلاغ عنها والتي لا يتم مناقشتها مع المسؤولين عن الحوكمة وإدراجها في الأمور الرئيسية للتدقيق.
* عدم قدرة المدقق على الانسحاب من الارتباط بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق التدقيق، والتأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتوضيح أسباب عدم قدرته على الانسحاب.

* الموضوعات التي قد يتطلب أو يسمح نظام أو لائحة أو ممارسة مقبولة قبولاً عاماً إدراجها ضمن فقرة الأمور الأخرى في التدقيق لتوضيح بعض الأمور التي توفر تفسيراً إضافياً لمسؤولياته عند تدقيق القوائم المالية أو تقرير المدقق بشأنها.

وعندما يتضمن قسم الأمور الأخرى أكثر من أمر والذي بحسب حكم المدقق، ذات صلة بفهم المستخدمين لعمليات أو مسؤوليات المدقق أو تقريره، يمكن إدراج عناوين فرعية مختلفة لكل أمر.
* تضمين تقريره إشارة إلى حقيقة أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية من قبل نفس المنشأة، طبقاً لإطار آخر ذو غرض عام وذلك في حالة إعداد المنشأة لمجموعتين من القوائم كلاهما يخضع لإطار ذو غرض عام ويوجد اختلاف بين الإطارين (على سبيل المثال أحدهما يطبق المعايير الوطنية والآخر يطبق المعايير الدولية) ويرى المدقق أن تلك الأطر مقبولة ويكون مكلف بإعداد تقرير عن القوائم المالية للمجموعتين من القوائم، وأن المدقق قد أصدر تقريراً عن تلك القوائم المالية.

ثامناً: إدراج فقرة جديدة بمسمى مسئوليات المدقق عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى: والتي تتناول مسئوليات المدقق الأخرى بخلاف الواردة في معايير التدقيق وفقاً لمتطلبات قانونية أو لوائح نظامية أو تنظيمية فيجب فصلها في فقرة مستقلة بمسمى مسئوليات المدقق عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية، ويجب على المدقق أن يشير إلى مصدر هذه المتطلبات.

تاسعاً: مزيد من التوضيح لبعض الأمور التي سبق تناولها في المعايير الخاصة بالتقرير ومنها:

- استخدام مصطلح إطار الالتزام للإشارة إلى إطار التقرير المالي الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار ولكنه لا يحتوي على إقرار صريح أو ضمني بأنه من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية، يكون من الضروري للإدارة توفير إفصاحات تتعدى بشكل خاص تلك المطلوبة بموجب ذلك الإطار، أو الإقرار بشك صريح بأنه قد يكون من الضروري للإدارة التخلي عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، ومن المتوقع أن يكون مثل هذا التخلي ضرورياً فقط في ظروف نادرة للغاية.

- توضيح مفهوم كلمة شائع بأنه وصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية، أو التأثيرات المحتملة للتحريفات على القوائم المالية - إن وجدت - والتي لم يتم اكتشافها بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. والتأثيرات الشائعة على القوائم المالية هي، التي بحسب حكم المدقق:

- (i) لا تقتصر على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية.
- (ii) وإذا اقتضت على ذلك، تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية.
- (iii) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

وبذلك فإن التعديلات على معايير التقرير ستؤدي إلى زيادة قيمة ومنافع التقارير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

