

مقال مترجم

دور التفتيش في تحسين جودة العمل الرقابي

خلفيات الدراسة

استجابة للإخفاقات العديدة لوظيفة التدقيق التي تمّ ملاحظتها بالولايات المتحدة، صدر قانون سارينيس اوكسلي (Sarbanes-Oxley) في عام 2002 والذي تمّ بموجبه اشتراط أن تخضع أعمال التدقيق للتفتيش من قبل هيئة حكومية بهدف كشف ومنع الاحتيال واعادة بناء الثقة بمهنة المحاسبة والتدقيق. وقد تمّ بموجب هذا القانون إنشاء مجلس الرقابة على الشركات العامة (PCAOB) وتكليفه بالإشراف على عمليات التدقيق على الشركات العامة.

ومنذ ذلك الحين ووفقا لبيانات العضوية ضمن المنتدى الدولي لمنظمي التدقيق المستقلين (IFIAR) ، فقد تم إنشاء هيئات تنظيمية مستقلة بغرض التفتيش في 54 جهة حول العالم. وتشير البيانات إلى تنوع المسؤوليات الإشرافية للتفتيش والاختصاصات لدى هذه الهيئات وذلك بهدف تحسين جودة العمل الرقابي.

وقد كشفت عمليات التفتيش عن نسبة عالية من الملاحظات الجوهرية في الملفات والإجراءات الرقابية التي تم فحصها. على سبيل المثال فقد أشارت IFIAR إلى وجود ملاحظة متكررة على الأقل في 47٪ من الملفات التي تم تفتيشها. يوضح الاستبيان للمنظمين العاملين في عام 2020 م الذي تم عمله من IFIAR بأن جودة التدقيق تحسنت الى حد معقول بسبب

التفتيش

من جانب آخر، يرى العديد من المستخدمين والمدققين والأفراد العاملين في القطاع العام بأن جودة التدقيق قد تحسنت بشكل كبير في العقدين الماضيين. ويوضح إستبيان مركز جودة المراجعة الأمريكي أن 78٪ من المستثمرين يثقون في المعلومات المالية المدققة الصادرة من الشركات العامة وأن 83٪ من المستثمرين يثقون في مدققي حسابات الشركات العامة - سجّل مستوى الثقة تحسّنا بنسبة 10٪ خلال العشر سنوات الماضية. وقد أظهرت دراسة أجرتها شركة KPMG في العام 2020 أن 89٪

من رؤساء لجان التدقيق يعتقدون أنهم تلقوا عمليات تدقيق عالية الجودة. وبالمثل، أشار الاستطلاع الأخير الذي أجراه مجلس التقارير المالية الأسترالي لرؤساء لجان التدقيق إلى أنهم ظلوا راضين تمامًا عن جودة المدقق الخارجي حيث تم تصنيف 94٪ من المراجعين/المدققين على أنهم "أعلى من المتوسط" أو "ممتازين". كما أشارت استطلاعات ثقة مستثمري التجزئة في أستراليا ونيوزيلندا إلى ثقة تزيد عن 90٪ في المعلومات المالية.

بعض التفسيرات الممكنة

هناك العديد من الأسباب التي تشير إلى التحسن المحدود في نتائج التفتيش في نظر الجمهور على الرغم من التصور العام بين المستخدمين والمدققين ومجتمع الحوكمة بأن جودة التدقيق قد تحسنت على مدى العقدين الماضيين. وهناك ستة تفسيرات محتملة لهذا الاختلاف:

1. الاختلاف بين جودة التقرير الرقابي وجودة عملية الرقابة
2. اختيار مهام التفتيش على أساس المخاطر
3. عدم وجود هدف ثابت لجودة التدقيق.
4. الوقت الحقيقي مقابل التوقعات اللاحقة.
5. الدوافع الاقتصادية.
6. التأثيرات المعرفية.

1. الاختلاف بين جودة التقرير الرقابي وجودة عملية الرقابة:

يتم تعريف جودة الرقابة من قبل المستثمرين بأنها وصول مدقق الحسابات إلى الاستنتاج "الصحيح" حول عدالة وموثوقية البيانات المالية (الرقابة للتأكد بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية). وهذا ما تهدف إلى تحقيقه التقارير الرقابية، وستشير الجودة العالية للمراجعة إلى أن الخطر المتبقي لرأي غير صحيح يبقى ضئيلاً للغاية (ولكن ليس صفراً). يركز التفتيش على المراجعة

بشكل عام على عملية المراجعة/المراقبة للتأكد من أن المراجعين قد اتخذوا الإجراءات المناسبة والتوثيق الكافي للحصول على استنتاجهم. لا تشير نتائج التفتيش الفني أحيانا إلى وجود أخطاء جوهرية غير مكتشفة في التقرير الرقابي ولا توصي تقارير التفتيش بإعادة صياغته أو التعديل في التقرير الرقابي ولا يعني ذلك بالضرورة بأن إجراءات/عملية الرقابة فاشلة. حيث يقتصر هدف التفتيش على المراجعة على إبراز الملاحظات التي يمكن للمدقق ان يتعلم منها من أجل تطوير العمل الرقابي.

2. اختيار مهام التفتيش على المراجعة على أساس المخاطر:

عادة ما يتم اختيار مهام التفتيش على المراجعة بناءً على معايير المخاطر غير المعلنة للجهة التنظيمية. وينطبق هذا على كل من المهام المختارة، فضلاً عن مجالات المراجعة التي سيتم فحصها. ويعني الاختيار على أساس المخاطر أن عمليات التدقيق المختارة للتفتيش هي الأكثر احتمالاً في أن تواجه مشاكل من وجهة نظر المفتش. كما يحث الاختيار على أساس المخاطر ان يتم التركيز على إجراء محدد بشكل مفصل بدلاً من أن يتم التفتيش على جميع الإجراءات المتخذة خلال مهام الفحص الرقابية (مثال: التركيز على إجراء جمع المستندات والوثائق أو التركيز على إجراء توثيق الملاحظات). ويعتبر هذا النهج القائم على المخاطر من أفضل الممارسات التنظيمية حيث إنه يوجه تركيز وجهود المفتشين الفنيين خلال عملية التدقيق في مهام الفحص الرقابية على اكتشاف الإجراءات التي تواجه المشاكل والقصور. وباختصار، فإن أداء شركات التدقيق يعتمد بشكل حاسم على المعدل الأساسي لنتائج التفتيش في المجموعة غير المستندة إلى عينات من الارتباطات الأقل تعقيداً أو الأقل خطورة.

3. عدم وجود هدف ثابت لجودة التدقيق:

خلال الأيام الأولى لعمليات التفتيش على المراجعة، لم تكن شركات التدقيق ولا المفتشين متأكدين من كيفية تنفيذ عملية التفتيش. يوجد في الواقع منحى تعليمي لدى كلا الجانبين. لقد كان التركيز في البداية على الأرجح على إجراءات الاختبار. وتمّ الانتقال بعد ذلك للتركيز على تقييم المخاطر والتخطيط. ومع مرور الوقت وارتياح المفتشين لأوجه عملهم فقد قاموا بتوسيع نطاق عملهم في الجوانب المختلفة لعملية التفتيش. وبسبب اختيار نطاق التفتيش على أساس المخاطر، فإن ما يتعلمه المفتش

في مهمة تفتيش واحدة قد لا يؤدي إلى التحسين في عمليات التفتيش المستقبلية مما يؤدي إلى تغيير مؤشرات القياس حيث يتعلم الرقابيون/ المدققون المزيد عن توقعات المفتشين في المراحل المختلفة من عملية الرقابة. وقد يتحول تركيز الفحص إلى نطاق مختلف في المستقبل مع تغيير الأدلة الرقابية ومعايير التفتيش.

4. توقعات الوقت الفعلي مقابل التوقعات اللاحقة:

يتم التفتيش على مهام المراجعة بعد الانتهاء من عمليات الفحص وإصدار التقرير الرقابي. وبالمقارنة مع المفتشين فإن المراجعين يواجهون ضغوطاً كبيرة خاصة على مستوى القيود الزمنية. يتمتع المفتشون برفاهية تقييم جودة المراجعة بعد انقضاء الآجال الزمنية المحددة وبميزة الإدراك المتأخر والكلمة الأخيرة بشأن ما يعنيه معيار التدقيق، ولا يتعين عليهم أن يكونوا شاملين في تقييمهم نظراً للاختيار القائم على المخاطر لمجالات التدقيق. الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى التأخر في الاستفادة من ملاحظات نتائج التفتيش. وبسبب الجدول الزمني المتاح للتفتيش الفني، فإنه لا يتم الاستفادة من الملاحظات والتوصيات التي يتم استخلاصها في الوقت الفعلي لمهمة الفحص الرقابية.

5. الدوافع الاقتصادية:

درس الاقتصاديون سبب عدم تحقيق اللوائح والمعايير دائماً للأهداف المقصودة منها. غالباً ما يواجه المدققون والمفتشون ضغوطاً وقيوداً كبيرة في أداء مهامهم. ويعد وضع الحوافز السلوكية ذات الصلة، بطريقة مدروسة، أمراً بالغ الأهمية لتعزيز جودة التدقيق وتجنب النتائج غير المقصودة في التنظيم. ويوجد نوعان من النظريات الاقتصادية السلوكية التي يحتمل أن تكون ذات صلة بعلاقة المدقق والمفتش. أولاً، تلاحظ نظرية الخطر المعنوي (Moral Hazard) أن المدققين سيتخذون سلوكاً أكثر خطورة إذا اعتقدوا أن الآخرين سيكونون مسؤولين عن أي نتائج سلبية. على سبيل المثال، قد يشعر المدقق أن الامتثال البسيط للمعايير كما تشير إليه نتيجة التفتيش قد ينقل بعض المسؤولية إلى المفتش، أي أن المدقق يقوم بما يتطلب منه فقط وليس أكثر مما هو مطلوب. وتسمى النظرية الثانية بالتعويض عن المخاطر (Risk Compensation) ويقصد بها كلما شعر المدقق بالأمان

الوظيفي من خلال اللوائح المعمول بها كلما ازدادت المخاطر خلال عملية التدقيق. وبالتالي، قد يشعر المدقق الذي اجتاز فحصاً واحداً أنه أستوفى المعايير بشكل مناسب ويضع تركيز أقل على الجوانب الفريدة أو الخاصة بالمهام الأخرى. في كلتا الحالتين، ومن خلال تغيير حوافز الأفراد، فإن سلوكهم قد يتأثر بطريقة تتعارض مع أهداف اللوائح والمعايير الرقابية.

6. التأثيرات المعرفية:

تنقسم التأثيرات المعرفية إلى قسمين وهما:

(1) الاستدلال الأخلاقي: هو عندما يستخدم المدقق اليقين الأخلاقي لتبرير طريقة عمله حتى إذا لم يستوف المعايير المعمول بها.

(2) نظرية سلوك المقاومة: الأشخاص غير المقتنعين بالمعايير واللوائح المعمول بها ويعملون من دون استيفاء المعايير.

وفي الحالتين، سيقنع الأفراد أنفسهم بأنهم على حق على الرغم من أن سلوكهم قد لا يكون متسقاً مع المعايير واللوائح. وقد يكون هناك العديد من الطرق التي ستظهر بها هذه التأثيرات خلال إجراء عمليات التدقيق وعمليات التفتيش على مهام الفحص الرقابية.

قد يكون للتأثيرات المعرفية أثر أيضاً عند عملية التفتيش الفني. حيث يمكن أن يقوم المفتش بتقليل علامة نتيجة التفتيش الفني ليثبت صرامته وقوة أو صعوبة استيفاء المعايير واللوائح.

الاستنتاج والتوصيات

لقد تم مناقشة بعض الأسباب التي تعيق تحسين عمليات التفتيش. وتنشأ بعض هذه الأسباب من طبيعة العمل، على سبيل المثال، توقيت إجراء التفتيش، والتفتيش على أساس المخاطر، والحوافز المتضاربة المحتملة للمراجعين والمفتشين. ويجب أن يكون للمفتشين والمدققين وجميع الأشخاص المعنيين في مراحل العمل الرقابي وإعداد التقرير الرقابي هدف مشترك يتركز على عمل رقابي

عالي الجودة وإصدار تقارير رقابية موثوقة. وفي حين أن الحوافز قد لا تؤدي دائماً إلى مثل هذا التوافق، فإن المناقشة بين الرقابيين والمفتشين تعتبر مفيدة ويمكن أن تساهم في توضيح المعايير، وتعزيز اللوائح وعمليات التفتيش وتحسين جودة التدقيق.

قد يكون سبب بعض الملاحظات المستخلصة من التفتيش الفني وجود خطأ عشوائي صادر من خطأ بشري أو بسبب عدم اتفاق الأنظمة الداخلية مع المعايير الحالية. ويمكن معالجة هذه المشاكل من خلال مراجعة اللوائح والمعايير وقد يؤدي هذا إلى تغيير اللوائح والمعايير التي يتم العمل بها. إلا أن تغيير أو تطوير اللوائح والمعايير قد يسبب مشكلتين.

أولاً، تنطبق المعايير الجديدة على جميع مهام العمل الرقابي، حيث يجب تطبيق المعيار أو اللائحة الجديدة في كل مهمة رقابية بغض النظر عن قابلية التطبيق. ثانياً، يمكن للمعايير واللوائح الجديدة والمطورة أن تزيد من تعقيد وصعوبة عملية التدقيق مما يؤدي إلى عدم التزام المدققين لاستيفاء هذه المعايير. وسيؤدي عدم استيفاء المعايير الجديدة إلى المزيد من الملاحظات وتراجع درجات المدققين ضمن نتائج التفتيش الفني.

ووجب التنويه بأن المعايير واللوائح تعتبر قواعد ارشادية لعملية التدقيق وعدم الالتزام بها جميعاً لا يعني بالضرورة بأن جودة عملية الرقابة قليلة أو ضعيفة، حيث يجب على المفتش ان ينظر إلى جميع النواحي ويأخذ بالاعتبار جودة التقرير الرقابي والتوصيات.

المرجع

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/do-audit-inspections-improve-audit-quality>