

محاضرة : منهجية التدقيق

1. التعرف على الشركة والأعمال التحضيرية
2. تقييم نظام الرقابة الداخلية وخطر الرقابة اختبارات فعالية الضوابط
3. تنفيذ الاختبارات الجوهرية
4. إنهاء عملية التدقيق وإعداد التقرير

المرحلة الاولى : التعرف على الشركة والأعمال التحضيرية

1.1 متطلبات المعايير

تنص معايير التدقيق على أن: "يجب على المدقق أن يكون على دراية كافية بأعمال الشركة ليفهم الظروف والعمليات والممارسات التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تدقيق البيانات المالية".

2.1 أهمية التعرف على الشركة

عند بداية التدقيق، يسعى المدقق إلى جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن الشركة وبيئتها من أجل:

- التعرف الجيد على المؤسسة؛
- تحديد المخاطر المحتملة لتوجيه أعماله؛
- تحليل المعلومات دون التحقق من صحتها الكاملة، مع ضمان عدم وجود تناقضات واضحة؛
- إعداد خطة عمل تحدد طبيعة ومدى وتوقيت المهام.

3.1 التقنيات والوسائل المستخدمة في جمع المعلومات

تشمل التقنيات المستخدمة ما يلي :

- إجراء مقابلات مع مسؤولي المؤسسة؛
- مراجعة الوثائق الداخلية والخارجية؛
- زيارة المقرات؛
- التحليل المالي للبيانات الحديثة لرصد التوجهات؛
- مراجعة شروط وتفصيل المهمة؛
- طلب قائمة معلومات أولية قبل بدء العمل؛
- التواصل مع المدقق السابق؛
- تحليل الحسابات السنوية، المرحلية، والتقارير التوقعية؛
- الاستفادة من المعلومات التي يمكن الحصول عليها من الجهات الثالثة (مثل البنوك، الموردين، العملاء، المحامين...)

المرحلة الثانية : تقييم نظام الرقابة الداخلية ووضع استراتيجية التدقيق

1.2 نظرة عامة على نظام الرقابة الداخلية

بعد التعرف على المؤسسة وتحديد البيانات والافتراضات التي سيشملها التدقيق، يقوم المدقق بفهم كيفية إنتاج هذه المعلومات من خلال نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة، بهدف:

- تحديد الضوابط والإجراءات التي وضعتها الإدارة لمنع الأخطاء والتلاعب؛
- التعرف على مخاطر الأخطاء التي قد تؤثر على صحة البيانات المالية.

1.1.2 التعريف

يقصد بالرقابة الداخلية جميع الإجراءات والضمانات التي تساهم في السيطرة على المؤسسة، وتهدف إلى:

- حماية أصول الشركة ومنع الاحتيال؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها؛
- الالتزام بالتعليمات وقواعد العمل والتسيير المحددة من قبل الإدارة؛
- ضمان توفر معلومات مالية ومحاسبية موثوقة وفي الوقت المناسب؛
- تعزيز الانضباط وتحسين الأداء التشغيلي.

2.1.2 المسؤولية

تقوم الإدارة بتصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بغرض منع واكتشاف الأخطاء والغش والانحرافات التي قد تؤثر على الحسابات والبيانات المالية.

أما المدقق، فيتوجب عليه فهم نظام الرقابة الداخلية بشكل كافٍ لكي يتمكن من تخطيط مهمة التدقيق وبناء استراتيجية فعالة، وفقاً لما تنص عليه معايير التدقيق الدولية.

3.1.2 أهمية دراسة الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق

يركز تقييم الرقابة الداخلية على هدفين رئيسيين:

- تحديد طبيعة ومدى إجراءات التحقق التي يتعين على المدقق تنفيذها؛
- رصد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية واقتراح تحسينات وقائية تمنع تكرار الأخطاء

2.2 طرق فحص نظام الرقابة الداخلية

تُتَّبَع تقييمات نظام الرقابة الداخلية للمدقق تحديد مدى إمكانية الاعتماد على فعالية الإجراءات المعمول بها، وذلك بهدف تقليص عدد المعاملات والوثائق والقيود المحاسبية التي يتعين فحصها، وتوجيه أعماله نحو تقدير المخاطر الجوهرية التي قد تواجهها المؤسسة. ويُعد هذا التقييم في الواقع الوسيلة الرئيسية للتحقق من سلامة العمليات المتكررة مثل: الفوترة، والتحصيل، والمشتريات، والدفع، والرواتب.

يتم فحص كل دورة من خلال جمع المعلومات، سواء عبر الاطلاع على أدلة الإجراءات الداخلية (إن وجدت)، أو عبر مقابلات مع الموظفين المعنيين في تنفيذ الدورة المدروسة. الهدف هو تحليل مسارات تدفق المعلومات والبيانات، من لحظة حدوث العملية مع طرف ثالث إلى تسجيلها محاسبياً وإدراجها في البيانات(القوائم) المالية.

ولغرض تصور هذه العمليات بشكل سريع وواضح، يعتمد المدقق في كثير من الأحيان على الرسوم التخطيطية (Flow Charts) - (Diagramme de flux)، والتي تمثل وصفاً بصرياً للإجراءات.

3.2 جمع وتحليل الوثائق

في المرحلة الأولى من عملية التدقيق، يتم جمع عدد من الوثائق. ومن بين هذه الوثائق، يجب فحص تلك المتعلقة بهيكل نظام الرقابة الداخلية، والتي تشمل:

- مذكرات الخدمة،
- الهيكل التنظيمي،

- دفاتر المهام الخاصة بالموظفين،
- دليل الإجراءات،
- تعليمات التسجيل المحاسبي،
- ترتيبات الجرد،
- تنظيم تأشيرات الموافقة،
- قائمة التوقيعات، وغيرها.

4.2 وصف دورات العمليات

تتمثل هذه الخطوة في فهم الأنظمة أو الدورات التشغيلية (cycles des opérations d'exploitation) يتم تصنيف البيانات المتكررة (والمهمة) التي تم تحديدها خلال مرحلة التعرف على الشركة ضمن دورات عمليات متميزة، وعادةً ما تشمل:

- الإيرادات (والتحصيلات)
- المشتريات (والمدفوعات)
- المخزون
- الرواتب والموظفون
- الأصول الثابتة
- عناصر أخرى

كل دورة من هذه الدورات، التي تنتج بيانات متكررة، يمكن تقسيمها إلى أنظمة فرعية. ويقوم المدقق بتحديد أنواع البيانات المختلفة التي يتعامل معها كل نظام (مثلاً: نظام الرواتب، والأنظمة الفرعية للعمال والموظفين)، ويحدد عدد الأنظمة الفرعية بحسب عدد المسارات المختلفة للمعاملات.

يقوم المدقق بجمع وصف تفصيلي لكيفية تنفيذ كل دورة أو وظيفة، من خلال مقابلات مع العاملين في الشركة، سواء من الإدارة، أو الإشراف، أو التنفيذ. وخلال هذه المقابلات، بدون المدقق أكبر قدر ممكن من الملاحظات حول سير الإجراءات، وجمع أيضاً عينات من الوثائق الهامة.

بعد ذلك، يقوم بمراجعة وتنقيح هذه الملاحظات ويعد وصفاً سردياً لكل دورة تشغيلية.

كما يمكنه أيضاً تمثيل هذه الدورات باستخدام مخططات التدفق. (Flow Charts)

تتمثل فائدة هذه الطريقة في أنها تساعد، على سبيل المثال، في اكتشاف تركيز المهام الوظيفية المتضاربة لدى موظف واحد أو في قسم معين بسرعة.

ويجب أن يكون الوصف السردي أو الرسومي للدورات مرفقاً بنسخ من الوثائق المستخدمة (مثل نماذج الوثائق Specimen de documents)

5.2. الاستبيانات والمذكرات المرجعية لنظام الرقابة الداخلية

يستخدم المدقق شبكات التقييم (انظر المرفقات) كأداة إرشادية أثناء عمله. وتتمثل مزايا هذه الطريقة فيما يلي:

- توفير الوقت وسهولة الاستخدام،
- تغطية شاملة لنقاط الرقابة الداخلية،
- قاعدة جيدة لإعداد التقارير المتعلقة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وكذلك لاقتراح التحسينات الممكنة،
- دليل مرجعي واضح للمدقق يساعده على تجنب التشتت وعدم التنظيم أثناء أداء مهمته.

6.2 تقييم نظام الرقابة الداخلية

الهدف من هذه المرحلة هو تحديد ما يلي:

- مدى مساهمة الضوابط المطبقة في المؤسسة في تحقيق أهداف الرقابة،
- مدى صحة المعلومات التي تم جمعها عن النظام،
- كفاءة الإجراءات الرقابية الموجودة، وتحديد المخاطر المتأصلة في النظام نتيجة غياب ضوابط ملائمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

(أ) البحث عن نقاط الضعف

انطلاقاً من فهمه لدورات التشغيل (من خلال الرسوم التخطيطية والوصف السردي)، يقوم المدقق بتحديد كيفية تطبيق أهداف الرقابة، وبشكل خاص أماكن غياب الرقابة. ويمكنه استخدام استبيان الرقابة الداخلية كمذكرة مرجعية مساعدة. يتم تسجيل كل نقطة تم تحديدها في شبكة التقييم، مع إمكانية الإشارة إلى أوراق العمل لمزيد من التفاصيل أو لإدراج توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية ضمن تقرير التوصيات.

(ب) البحث عن الضوابط المطبقة من قبل المؤسسة (نقاط القوة المحتملة)

بعد تحديد نقاط الدورة التي تتطلب وجود ضوابط لتحقيق الأهداف، يبحث المدقق عن الضوابط اليدوية أو المؤتمتة التي تم تطبيقها فعلاً من قبل المؤسسة. ويقوم بتعبئة الأدلة والنماذج الخاصة بذلك، والتي يتم تصنيفها ضمن ملف التدقيق الخاص بالسنة. يُطلب منه في كل مرة أن يُدرج مراجع لأوراق العمل ذات الصلة. ثم يقوم بتلخيص هذه الضوابط في أوراق خاصة (قائمة بنقاط القوة الواجب اختبارها).

(ج) التأكد من وجود الضوابط (أو نقاط القوة)

نقاط القوة التي يتم تحديدها بناءً على أدلة الإجراءات أو المقابلات مع الموظفين، قد لا تكون مدعومة بالواقع العملي. ولذلك، يقوم المدقق بالتحقق بنفسه من خلال اختبارات عينة للتأكد من وجود هذه الضوابط فعلياً. فقد تكون هناك إجراءات موصوفة بشكل مثالي نظرياً، ولكن عند التطبيق العملي، تظهر بها ثغرات أو ضعف في التنفيذ. ولتطبيق هذا الاختبار بشكل عملي، يبدأ المدقق من دفتر الأستاذ العام للتأكد من أن العملية المختارة قد اكتملت بالكامل، ثم يتتبع العملية عكسياً، مع أخذ نسخة من كل وثيقة في كل مرحلة، مثل: (دفتر الأستاذ، سجل المبيعات، الفاتورة، حساب العميل، إشعار الشحن، أمر الشراء...).

(د) تقييم الضوابط (نقاط القوة)

ليتمكن المدقق من تقييم فاعلية الضوابط ضمن مهمته، يجب أن يطرح على نفسه الأسئلة التالية:

- هل هذه الضوابط قابلة للتحقق منها؟ الضبط الذي لا يُوثق لا يمكن التحقق منه لاحقاً.
- هل تستحق التحقق منها؟

بعض الضوابط، بسبب تعقيدها، قد تتطلب من المدقق جهداً وزمناً غير متناسب مع مستوى الثقة المكتسبة من التحقق. في هذه الحالات، ينبغي للمدقق البحث عن طرق بديلة وأكثر كفاءة للتحقق من أن الهدف قد تحقق فعلاً.

من جهة أخرى، بعض الضوابط لا تمتلك قوة إثبات كافية.

على سبيل المثال، وجود توقيع موظف على وثيقة لا يعني بالضرورة أن الرقابة قد تمت فعلاً أو تمت بشكل صحيح

هـ) تحديد استراتيجية التدقيق

في الختام، يقوم المدقق بتحديد مستوى الخطر العام للتدقيق، وهو ما يسمح له ببناء استراتيجية التدقيق وفقاً لما يلي:

مستوى الخطر (الرقابي) المرتفع (الحد الأقصى)

عند تقييم خطر الرقابة على أنه مرتفع جداً، فهذا يعني أن المدقق لا يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي عليه الاعتماد على اختباره الخاصة للتحقق، والتي يجب أن تكون موسعة وفقاً لحدود الأهمية النسبية المحددة.

وبما أن نظام الرقابة الداخلية لا يوفر أي ضمان، فإن مستوى اختبارات التحقق يجب أن يكون عالياً جداً.

بعض الحسابات بطبيعتها تتطلب نهج تحقق موسع، مثل:

الديون، رأس المال، الاحتياطات، الأصول غير الملموسة...، لا سيما في حالة الشركات الصناعية أو التجارية التقليدية.

وعلى العكس من ذلك، فإن الحسابات المستمدة من بيانات دورية أو متكررة (دورية) والتي تتميز بحجم كبير وسرعة دوران عالية في العمليات، تعالج غالباً بطريقة آلية وتتبع لإجراءات رقابة داخلية.

وفي الواقع، فإن خطر الرقابة لمثل هذه الحسابات نادراً ما يُقِيم على أنه أقصى، ويمكن غالباً الاعتماد بشكل نسبي على نظام الرقابة الداخلية.

وبالتالي، يتم إجراء تحليل معمق لتطبيقات النظام ووظائفه المعلوماتية في معظم الحالات.

مستوى الخطر (الرقابي) المتوسط

عند تقييم خطر الرقابة على أنه متوسط، ومع القيام بتوثيق واختبار الضوابط التي سيتم الاعتماد عليها، يمكن للمدقق تقليل مستوى اختبارات التحقق المطلوبة.

وبالنسبة لأهداف التدقيق التي تغطيها تقييمات الرقابة الداخلية، فإن أعمال التحقق تتكون عادة من مزيج مناسب من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية.

ويعتمد التوازن بين هاتين الطريقتين على تقدير دقيق لخطر الرقابة، حيث تقل الحاجة إلى الاختبارات التفصيلية كلما كان خطر الرقابة أقل.

مستوى الخطر (الرقابي) المنخفض

عندما يكون هناك نظام رقابة داخلية فعال، تكون استراتيجية التدقيق المثلى هي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تقليل مستوى اختبارات التحقق، والتي قد تقتصر أساساً على مراجعة تحليلية معمقة.

رأي المدقق: تعذر إبداء الرأي - رأي بتحفظ - رأي سلبي