المحاضرة الثامنة: التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

أولاً– مفهوم التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي وظيفة مستقلة عن المؤسسة مهمتها المصادقة على دقة الحسابات، النتائج والوضعية المالية، وأكثر دقة عند الأخذ بتعريف محافظي الحسابات فان التدقيق الخارجي هو المصادقة على انتظامية وصدق ونزاهة الحسابات والبيانات المالية.

أي أن التدقيق الخارجي يقيس صحة وموثوقية التقارير المالية المعلنة، ويعتمد المساهمون على القوائم المالية لتقييم مستوى أداء الشركة ولتحديد القيمة العادلة لأوراقها المالية ولأن مسؤولية إعداد هذه المعلومات تقع على عاتق الإدارة، يتوقع المساهمون وجود طرف ثالث مستقل يضمن دقة هذه المعلومات وسلامتها. والطرف الثالث الذي يحقق هذه الغاية هو المراجع أو المدقق الحسابات الخارجي.

ثانياً– خطوات التدقيق الخارجي

تنقسم عملية التدقيق الخارجي إلى ما يلي:

1– الإعداد للتدقيق: يتم تفصيل عملية التدقيق الخارجي وفقاً لمجال صناعة الشركة، وطبيعة تشغيلها والتركيبية الهيكلية للشركة والعمليات التي تتم فيها، وقبل البدء بعملية التدقيق يجتمع المراجع أو مدقق الحسابات مع لجنة التدقيق لمناقشة نطاق العملية وتحديدها. ويعتمد مدقق الحسابات على حكمه المهني لتحديد أفضل الطرق لعمل التقييم، ويتضمن ذلك تحديد المواضع التي تتطلب اهتماماً خاصاً، وتقييم الظروف التي في ظلها تقدم الشركة بياناتها المالية وتقييم مدى منطقية التقديرات، ومدى منطقية تفسيرات الإدارة، والحكم على مدى ملاءمة الطريقة التي تم بها تطبيق مبادئ المحاسبة ومدى ملاءمة الإنصاف عن البيانات.

2– مراجعة التقديرات الحسابية والحسابات المفصح عنها: يتم تخصيص أكبر قدر من الاهتمام للحسابات التي تكون أكثر عرضة لخطر عدم الدقة من غيرها التي تشمل بشكل عام ما يلي:

- الاعتراف بالإيراد.
- تكاليف إعادة الهيكلة.
- ضعف الأصول طويلة الأمد.
- الاستثمارات.
- قيمة الشهرة وحسن السمعة.

تناقص قيمة الأصول واستهلاك الدين.

- احتياطات الخسائر.
- التزامات إعادة الشراء.
- احتياط مخزون السلع.
- بدلات للحسابات المشكوك في تحصيلها.

عند تحديد مدى منطقية تقديرات الإدارة يقوم مدقق الحسابات بمراجعة العمليات التي تم بموجبها عمل التقييم واختبارها، ويقوم بحساب توقع مستقل لما يجب أن تكون عليه التقديرات، وكذلك مراجعة العمليات أو الأحداث اللاحقة بهدف المقارنة كما يقوم مدقق الحسابات بتقييم العوامل أو الافتراضات الرئيسية المهمة لعمل التقديرات والعوامل غير الموضوعية والتي تتأثر بتحيز الإدارة.

3- تقييم الاحتيال: هدف عملية التدقيق هو اختبار صحة البيانات وموثوقيتها، فلا يركز مدقق الحسابات صراحة على ما إذا كانت الأخطاء ناتجة عن أخطاء غير مقصودة أو عن عمل احتيالي، إلا أن المساهمين والعديد من أعضاء مجلس الإدارة يتوقعون من مدقق الحسابات أن يجتث جذور عمليات الاحتيال إن وجد، وضمن نطاق التدقيق يقيم مدققو الحسابات الحوافز والضغوط التي تقع على الإدارة، كما يراجعون مدى توافر الظروف المواتية لنشوء التزوير والاحتيال، وخلافاً للتصور العام فإن تحديد عمليات الاحتيال والتزوير ليست هدفاً صريحاً لعملية التدقيق.

4- تقييم الرقابة والضوابط الداخلية: بموجب قانون ساربينز-أوكسلي يتعين على مدقق الحسابات الخارجي عمل تقييم للرقابة والضوابط الداخلية في الشركة، من خلال تقييم الضوابط على مستوى كيان الشركة بأكملها، وضوابط إدارة المخاطر والحسابات المهمة ومستوى الافصاح عنها، وعملية وضع المدخلات والافتراضات التي تبنى عليها تقديرات الإدارة والاستعانة بمتخصصين من خارج الشركة للمساعدة في إعداد التقديرات.

5- التواصل مع لجنة التدقيق: يناقش مدقق الحسابات الخارجي مع لجنة التدقيق ما توصل إليه من نتائج. وتتضمن تقييماً لمدى اتساق وثبات تطبيق مبادئ المحاسبة، ومدى وضوح القوائم المالية واكتمالها، وجودة عملية الافصاح واكتمالها. وتولي عملية التواصل اهتماماً خاصاً للتغييرات في السياسات المحاسبية، ومدى ملاءمة التقديرات وتعاملات غير الاعتيادية، وتوقيت حدوث البنود المهمة. ويرفع مدقق الحسابات تقريره مباشرة إلى لجنة التدقيق وقد يبلغ المدير المالي وغيره من الموظفين في الشركة بنتائج عملية التدقيق ويناقشها معهم.

6- التصريح بالآراء: الهدف النهائي من عملية التدقيق هو تقديم رأي حول ما إذا كان المسؤولون الماليون في الشركة يلتزمون بمعايير المحاسبة التنظيمية التزاماً سليماً. وإذا لم يجد مدقق الحسابات ما يدعو للقلق حول وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية تقدم الشركة عندها رأياً غير متحفظ ترفقه بالبيانات المالية في تقريرها السنوي.

وعادة ما ينص الرأس غير المتحفظ على أن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة عن الوضع المالي ونتائج العمليات التشغيلية والتدفق النقدي للشركة (لسنوات محددة) بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المعمول بها في الدولة، كما يوضح مدقق الحسابات ما إذا كان بمقدور الشركة مواصلة العمل الربحي بصفتها منشأة مستمرة ونادراً ما يصدر عن المدقق آراء متحفظة أو معارضة كما يندر عدم اصدار أي آراء.

وخلاصة الموضوع أن مدقق الحسابات الخارجي غير مسؤول عن طريقة عرض البيانات المالية أو دقتها، وإنما يقلل من خطر أن تكون البيانات المالية مضللة، وذلك بمتابعته للإدارة والإجراءات التي تتبعها في إعداد البيانات المالية. وقد يتوقع مجلس الإدارة والمساهمون من مدقق الحسابات أن يكتشف جميع الأخطاء الجوهرية ومواضع التزوير والاحتيال إلا أنه ونظراً لطبيعة عملية التدقيق نفسها فإن هذا التوقع غير واقعي.

ثالثاً– جودة التدقيق الخارجي

لقد حظي مفهوم جودة التدقيق الخارجي باهتمام العديد من الهيئات المهنية والباحثين، وبالرغم من ذلك لم يتفق على تعريف موحد لهذا المفهوم، حيث أن بعض الدراسات تبنت مفهوم لجودة التدقيق يقوم على احتمال اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط جودة التدقيق بمدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث جودة التدقيق بتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

لجودة التدقيق الخارجي مجموعة من المحددات يمكن ايجازها فيما يلي:

- حجم مؤسسة (مكتب) التدقيق.
- سمعة مكتب التدقيق.
- مدة ارتباط مكتب التدقيق بالشركة محل التدقيق.
- التخصص الصناعي للمدقق الخارجي.
- أتعاب المدقق الخارجي.
- استقلالية المدقق الخارجي.

رابعاً– دور وظيفة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

تعتبر التدقيق الخارجي كآلية من آليات تطبيق الحوكمة من خلال:

- يخفض التدقيق الخارجي من حدة الصراعات المتولدة عن أطراف عقد الوكالة؛
- تقوم التدقيق الخارجي في تقليل حدة الصراع بين حملة الأسهم والمسرين، ومن فجوة التوقعات؛

– التدقيق الخارجي كأداة لتقليل آثار الاختيار العكسي (عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الجيدين من المسيرين الرديئين)؛

– مراجعة البيانات المالية: يُجري المدقق الخارجي المستقل مراجعة مستقلة للبيانات المالية للشركة، مُتأكدًا من دقة وصحة البيانات المقدمة، هذا يضمن الشفافية للمساهمين والجمهور حول الوضع المالي للشركة.

– الكشف عن الاحتيال: يهدف التدقيق الخارجي إلى الكشف عن أي عمليات احتيال أو سوء إدارة مالية قد تحدث داخل الشركة، مما يعزز المساءلة ويثني عن مثل هذه الممارسات.

– الاستقلال والحياد: يُفترض أن يكون المدقق الخارجي مستقلًا تمامًا عن الشركة المدققة، مما يضمن حيادية عمله ومصداقية نتائجه. هذا يُبني الثقة لدى المساهمين والمستثمرين في دقة المعلومات المالية.

– تقليل مخاطر الاستثمار: تُعتبر تقارير التدقيق الخارجي مؤشراً هامًا للمستثمرين المحتملين، مما يُقلل من مخاطر الاستثمار بناءً على معلومات مالية دقيقة وموثوقة.

– يُمكن للمدقق الخارجي تقديم توصيات لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات إدارة المخاطر.

– التوافق مع المعايير المحاسبية: يُضمن التدقيق الخارجي امتثال الشركة للمعايير المحاسبية المقبولة عمومًا، مما يُقلل من مخاطر العقوبات القانونية أو المالية.

– الكشف عن انتهاكات القوانين: قد يكشف التدقيق عن انتهاكات للقوانين واللوائح، مما يُساعد في تصحيح هذه الانتهاكات والحد من المخاطر القانونية.

– تقييم أنظمة الرقابة الداخلية: يُقيّم التدقيق الخارجي كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية للشركة، مما يُساعد في تحديد نقاط الضعف وتحسينها، وبالتالي تقليل المخاطر.