التدقيق المبني على المخاطر المنهجية كمنهجية للتقليل من المبالغة في استخدام الادلة

مداخلة ضمن المحور الأول مخاطر التدقيق

الاستاذ:نجيب نور الدين

noureddine.n@univ-boumerdes.dz

أستاذ بجامعة امُحَّد بوقرة بومرداس

الدكتور: أحمد نقاز

compt_2014@yahoo.fr

أستاذ بجامعة عمار ثليجي بالأغواط

الملخص

تهدف عملية التدقيق إلى إضفاء الصبغة الشرعية والسلامة والانتظام على البيانات المالية للكيانات الاقتصادية، من أجل طمأنة مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ القرارات المختلفة، ولبلوغ ذلك هناك عدة منهجيات يعتمدها المدقق عند جمع الأساس الذي يستند إليه في إبداء رأيه حول خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية للبيانات المالية، ومن بين هذه المناهج، منهجية التدقيق المبني على المخاطر والتي أساسها تقديم خدمات التأكيد بجودة عالية وبدون مخاطر فشل، ولقد أكدت المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة على هذه المنهجية بصفة غير صريحة، حيث أكدت صراحة على اتباع مراحلها، فنجد أنه تم إصدار مجموعة من المعايير تحث على ذلك، فنجد مثلا أنها عنونت المجموعة 300-499 بتقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطار، وعلى هذا الأساس جاءت هذه المداخلة لتسليط الضوء على حيثيات هذه المنهجية وفلسفتها.

الكلمات المفتاحية:التدقيق،الخطر،تقييم الخطر

1- مفهوم المخطر: يعتبر الخطر حدث قد يقع ما أو لشخص ما ، مما يؤدي إلى إحداث تهديد أو إصابة أو ضرر ما به، والخطر يختلف بشكل كامل عن مجرد هذا التعريف اللغوي ، لأن الخطر حينئذ يشمل معنيان : التهديدات والفرص، فالخطر هو عبارة عن حدث سببه نقصٌ في المعلومات –يُعرف باللايقين – مما يؤدي إلى حدوث نتائج سلبية أو إيجابية، هذه النتائج السلبية تعرف بالتهديدات التي قد تواجه الشركة، أما النتائج الإيجابية فهي الفرص المتاحة للشركة والتي من شأنها أن تساعد على نموها، إذا تحديد المخاطر بشقيها: التهديدات والفرص لا يشترط وجود نظام رسمي لإدارة المخاطر ، وهذا يختلف من مؤسسة لأخرى على حسب طبيعة نشاطها ، و ترك الحرية لكل مؤسسة في كيفية توثيق عملية تحديد المخاطر وتقييمها والتي تعرف لحياً ا بمنهجية "التفكير المبني على المخاطر".

2- علاقة الجودة بالخطر: في عصر الحرفيين لم يكن هناك نظام خاص بالجودة ، بل كان الحرفي هو عامل الإنتاج والقائم بأعمال الجودة أيضًا ، ومع ظهور الثورة الصناعية وانتشار المصانع ، كانت عمليات الفحص الكامل "inspection %100" هي النظام السائد آنذاك لتقليل "الخطرالناتج" من عيوب التصنيع ، وللتأكد من سلامة المنتجات وخلوها من العيوب قبل شحنها للعملاء. فقد كان الغرض الأساسي من عمليات الفحص هو تقليل الخطر والتأكد من تصنيع منتجات مطابقة لمتطلبات العملاء والمواصفات الدولية ، وأخذت عمليات الفحص صور متعددة منها:

أ. الفحص النهائي: وذلك لتقليل الخطر الذي قد يحدث نتيجة شحن منتج معيب لأحد العملاء؛
ب. الفحص المرحلي: وذلك لتقليل خطورة انتقال جزء معيب من مرحلة إلى التي تليها.
ج. فحص الواردات: لتقليل خطورة استخدام مواد خام أو مكونات أخرى معيبة.
د. تقييم الموردين: لتقليل خطورة استخدام مواد خام أو منتجات معيبة من الموردين.
هـ. مراجعة التصميمات: لتقليل خطورة إصدار رسومات هندسية غير مطابقة، مما قد يؤدي إلي تصنيع منتجات غير مستوفية لمتطلبات العملاء.
و. تحليل الموثوقية: لتقليل خطورة توقف بعض المنتجات خلال فترة عملها المقننة.
ز. مراجعة العقود: لتقليل خطورة التوقيع على عقود ، قد لا تستطيع المؤسسة الوفاء بها.

3- الأسئلة التي يجب طرحها لفهم منهجية التفكير المبني على المخاطر:

هذه بعض الأسئلة المبدئية التي قد تساعد أثناء تحديد المخاطر وتبني منهجية التفكير على المخاطر:

أ. ما الذي يمكن أن يُعرِض مؤسستنا للخطر ويمنعها من تحقيق أهدافها؟
ب. كيف يمكن لهذه المخاطر أن تؤثر على أدائنا؟
ج. ما هي الإجراءات التي يمكن أن نتخذها لاحتواء هذه المخاطر؟
د. كيف يمكن معرفة أن هذه المخاطر تم احتوائها بشكل كامل؟
هـ. كيف يمكن التأكد من سلامة الإجراءات المتخذة لاحتواء هذه المخاطر؟
و. كيف يمكن منع حدوث هذه المخاطر مرة أخرى؟

هناك عدة خيارات للتعامل مع المخاطر:

أ. إما عن طريق تجنب المخاطر؛
ب. تحمل المخاطر من أجل الحصول على الفرص الممكنة؛
ج. حذف المصدر الرئيسي للخطر؛
د. تغيير الاحتمالات والعواقب الناتجة عن الخطر؛
هـ. تقاسم الخطر؛
و. تحمل المخاطر بناء على قرارات معتمدة على حقائق.

يعتبر التفكير المبني على المخاطر ليس جديدًا وإنما هو عملية منطقية نمارسها بشكل يومي بدءً ا من اختيار نوع الملابس وفقًا لحالة الطقس قبل الذهاب إلى العمل ، مرورًا بالنظريمينً ا ويسارًا قبل عبور الطريق لتفادي خطر الإصابة بالسيارات وغيرها من النماذج الحياتية اليومية،

يبقى الأمر الأهم والتحدي الأكبر، وهو كيفية تطبيق هذه المنهجية وتحويلها إلى ثقافة داخل المؤسسات؟

4- مفهوم التدقيق المبني على المخاطر:

خلال عقد التسعينات من القرن الماضي، قامت العديد من المؤسسات المحاسبية الدولية الكبرى، بتطوير أعمالها بما يتلاءم وطبيعة عمل المنشآت التي تقوم بتدقيق أعمالها، ومن بينها منجية التدقيق حيث شمل التطوير عددا من

الجوانب المتعلقة ببنية عملية التدقيق والعلاقات التي تؤسس لنموذج مخاطر التدقيق وإجراءات وطرق الحصول على القرائن، وطرق تثبيت المسؤولية، إذ أن التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية فرضت تغيرات في خطط التدقيق من حيث الأولويات والموضوعات التي يتناولها المدقق وصلاحيات الوصول إلى القرائن، وعلى الرغم من اختلاف طبيعة أعمال المنشآت وتفاوتها فإن مخاطر الأعمال تتحدد بشكل متشابه إلى حد ما.

ظهرت منهجية التدقيق المبني على المخاطر في النصف الثاني من التسعينات من القرن الماضي كابتكار رئيسي في منهجية التدقيق، إذ تم استخدامه من قبل كبرى شركات التدقيق في العالم، في هذا المنهج على المدقق معرفة المزيد عن الاستراتيجيات الخاصة بالعميل والعمليات وبيئة العمل لفهم ما إذا كانت البيانات المالية تعرض بشكل عادل، مما يؤدي إلى تحسين قدرة المدقق على تحديد المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية ومعرفة أثرها، وعلى هذا الأساس يمكن القول إن التدقيق المبني على المخاطر يتحقق بطريقتين هما:

أ. تغيير التركيز على خطر البيانات المالية إلى خطر الأعمال؛
ب. تغيير طبيعة اختبارات التدقيق من اختبارات كبيرة الحجم إلى اختبارات على مستوى الرقابة أو الإشراف مدعوما بأعمال تحليلية عالية الدقة.

لقد تم اقتراح طريقة التدقيق المبني على المخاطر وفقا للمنهج من أعلى إلى أسفل (Top-Down)، حيث تبدأ عملية التدقيق من عمليات المنشأة وتنتهي بالقوائم المالية، أين يعمل المدقق على تركيز الجهود على النقاط التي تتواجد فيها المخاطر المهمة غير المسيطر عليه.

1-4 لمحة عامة: يمكن تلخيص الأهداف الشاملة للمدقق والمذكورة في معيار التدقيق الدولي 200 الفقرة 11 كما يلي[1]:

- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار إعداد تقارير مالية مطبق؛

1 المعايير الدولية للرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، إصدار 2014، ص 77.

– الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق.

كما تنص الفقرة 5 من معيار التدقيق الدولي[2] 200 على أن معايير التدقيق الدولية تقتضي كأساس لرأي المدقق، أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم عن خطأ، أن التأكيد المعقول هو مستوى عال من التأكيد، ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول، ومع ذلك لا يمكن للمدقق أن يقدم تأكيدا مطلقا بسبب **القيود المتأصلة** في العمل المنفذ، وينتج هذا من غالبية أدلة التدقيق ليكون مقنعا أكثر من كونه قاطعا.

2-4 القيود (المخاطر)المتأصلة: يمكن الحديث عن القيود المتأصلة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(01): طبيعة القيود المتأصلة وأسباب وجودها

القيود	الأسباب
طبيعة إعداد التقارير المالية	يتضمن إعداد التقارير المالية : - التقدير من قبل الإدارة في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية؛ - القرارات الذاتية أو التقييمات (مثل التقديرات) من قبل الإدارة والمتضمنة مدى التفسيرات أو التقديرات المقبولة.
طبيعة أدلة التدقيق المتوفرة	يتألف معظم عمل المدقق في تشكيل قرار المدقق من الحصول على دليل التدقيق وتقييمه، ويميل هذا الدليل لأن يكون مقنعا في طابعه أكثر منه حاسما. ويتم الحصول على دليل التدقيق بشكل أساسي من إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها خلال مسار التدقيق، كما قد يتضمن أيضا معلومات تم الحصول عليها من المصادر الأخرى مثل: - التدقيقات المسبقة؛ - إجراءات رقابة الجودة في الشركة لقبول واستمرارية العميل؛ - السجلات المحاسبية للشركة؛ - دليل التدقيق المعد من قبل خبير موظف أو مكلف من قبل الشركة.

[2] نفس المرجع، ص 76.

طبيعة إجراءات التدقيق	لا تكشف إجراءات التدقيق مهما وضعت بعناية كل البيانات الخاطئة وهذا للاعتبارات التالية: - تضع عينة تقل عن 100% من المجتمع بعض المخاطر بأن لا يتم كشف البيانات المالية الخاطئة؛ - قد لا تقدم الإدارة أو الآخرون بقصد أو بدون قصد المعلومات الكاملة المطلوبة، وقد يتضمن الاحتيال مخططات معقدة ومنظمة بعناية وضعت لإخفاء ذلك الاحتيال؛ - قد لا تكشف إجراءات التدقيق المستخدمة لجمع دليل التدقيق نقصان بعض المعلومات.
توقيت إعداد التقارير المالية	يميل ارتباط قيمة المعلومات المالية إلى الإنخفاض مع مرور الوقت، ولذلك توجد حاجة لأن يوضع توازن بين موثوقية المعلومات وكلفتها. ويتوقع مستخدمو البيانات المالية أن يبدي المدقق رأيه ضمن فترة معقولة وبكلفة معقولة، وبناءا على ذلك ليس من العلمي تناول جميع المعلومات التي قد وجدت، أو تتبع كل مسألة بشكل مستنزف على فرضية أن تكون المعلومات خاطئة أو احتيالية ما لم يثبت خلاف ذلك.

المصدر: www.ifac.org/publications,jan 2011, p42

تزيد وتنقص هذه القيود بحسب وجود إجراءات الردع (sic) ولكن لا تنعدم.

3-4 نطاق التدقيق: يعتبر نطاق التدقيق وتقديم الرأي مقتصرا عادة على ما إذا كانت البيانات المالية معدة، بكافة نواحيها الهامة، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وكنتيجة لذلك لا يؤكد تقرير المدقق غير المعدل الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا كفاءة أو فعالية ما قامت به الإدارة في تسيير شؤون المنشأة، ويتطلب أي توسيع لمسؤولية التدقيق الأساسية، مثل تلك المطلوبة من قبل القوانين المحلية أو أنظمة الأوراق المالية، من المدقق القيام بعمل إضافي، وتعديل أو توسيع تقرير المدقق وفقا لذلك.

4-4 الأخطاء الجوهرية : وفقا لـ (**IAS 8**) **-** صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغييرات في السياسات المحاسبية **-** عبارة عن أخطاء هامة يتم اكتشافها في الفترة الحالية ذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية الخاصة بفترة مالية سابقة واحدة أو أكثر غير قابلة للاعتماد عليها في تاريخ إصدارها.

5-4 الأخطاء الجوهرية: تحدث الأخطاء الجوهرية (سواء كانت فردية أو مجتمعة مع جميع البيانات الخاطئة غير المصححة والإفصاحات المفقودة/ المضللة في البيانات المالية) حين يمكن بشكل معقول توقع تأثيرها على القرارات الاقتصادية للمستخدم والمتخذ بناء على البيانات المالية.

6-4 المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال المنفصلة: يمكن للعديد من المخاطر المتأصلة أن تؤدي إلى مخاطر الأعمال التجارية الاحتيال، قد يخلق نظام محاسبي جديد أخطاء محتملة (تجارية)، ولكن قد يوفر أيضا الفرصة لشخص ما للتلاعب في النتائج المالية أو إساءة استخدام الأصول(مخاطر الاحتيال)، ولذلك عند تحديد مخاطر أعمال ما تمعن دائما في ما إذا كانت تفعل ذلك، قم بتسجيل وتقييم مخاطر احتيال منفصلة عن عوامل مخاطر التجارية، وإلا فإنه من الممكن أن تشير استجابة التدقيق فقط لمكون مخاطر تجارية وليس لمخاطر الاحتيال.

يتم تسجيل مخاطر الاحتيال من خلال تحديد الاحتيال غالبا من خلال اختبارات:

- الأنماط غير الاعتيادية، أو الإستثناءات والوقائع الغريبة في المعاملات/الأحداث؛
- الأشخاص ذوي الدافع والفرص والتبرير المنطقي لارتكاب عملية الاحتيال.

إذا تمت ملاحظة أي من مثل هذه المسائل (خلال أي مرحلة من مراحل التدقيق)، ينبغي أن يتم تسجيلها وتقييمها كمخاطر احتيال، حتى وإن كانت تبدو في الظاهر غير جوهرية، ويساعد تسجيل هذه المخاطر في ضمان أنها تؤخذ في الاعتبار بشكل ملائم عند تطوير استجابة التدقيق.

5- طبيعة ومصادر مخطر التدقيق:

تعتبر مخاطر التدقيق هي مخاطر (الفشل) في التعبير عن رأي تدقيق غير ملائم حول البيانات المالية الخاطئة جوهريا، ويعد الهدف من التدقيق هو التقليل من مخاطر التدقيق إلى منخفض مقبول، ويحتوي التدقيق على مكونين رئيسين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(02): مكونات مخاطر التدقيق ومصادرها

المخاطر	الطبيعة	المصدر
مخاطر متأصلة ومخاطر الرقابة	قد تحوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية.	أهداف/عمليات الشركة وتصميم/ تنفيذ الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية.
مخطر الإكتشاف	قد يخفق المدقق في كشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.	طبيعة ومدى الإجراءات التي قام المدقق بتأديتها.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم،ج1، ط3، المطابع المركزية، الأردن، 2012، ص 37.

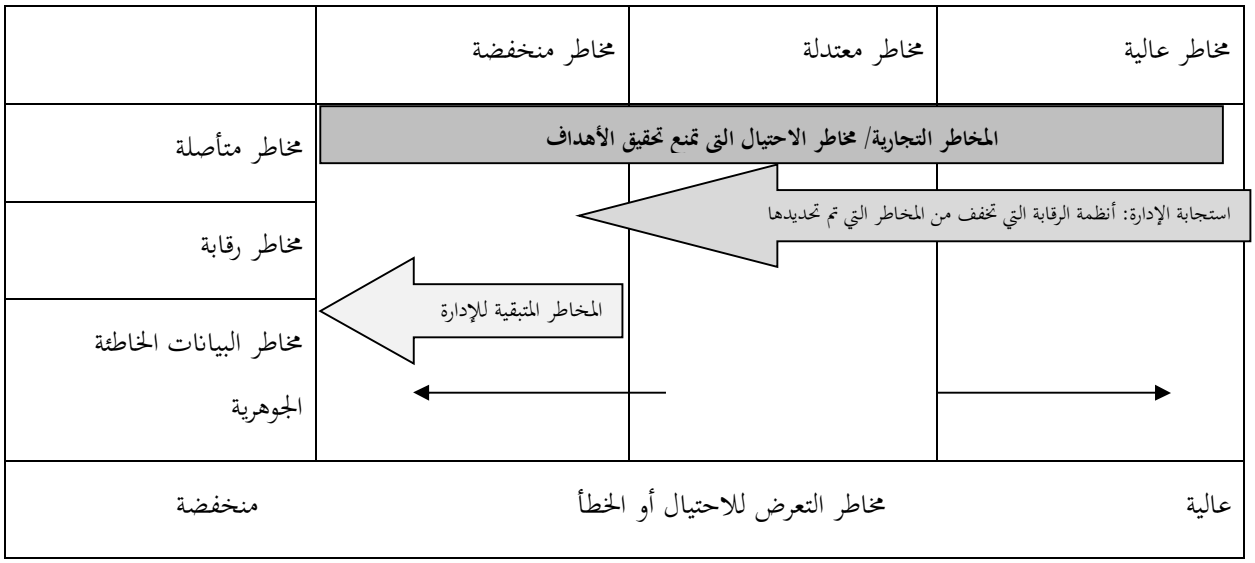
ولتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، يطلب من المدقق:

تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ حصر مخاطر الاكتشاف، ويمكن تحقيق ذلك من خلال أداء الإجراءات التي تستجيب إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وعلى كل من مستوى البيانات المالية وعلى مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

تعرف معايير التدقيق الدولية مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد بأنها تتألف من مكونين إثنين هما: مخاطر متأصلة ومخاطر الرقابة، وبناء على ذلك لا تشير معايير التدقيق الدولي على نحو عادي إلى المخاطر المتأصلة، ومخاطر الرقابة بشكل منفصل، ولكن إلى تقييم موحد يدعى "مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية" وبالرغم من ذلك يجوز للمدقق أن يقوم بفصل أو جمع تقييمات المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية، معتمدا على تقنيات أو منهجيات التدقيق المفضلة والاعتبارات العملية.

6- المنطلقات الخاصة بالمؤسسة والتي يعتمد عليها المدقق في تدنية مخاطر التدقيق:

الجدول رقم(03): هدف المؤسسة عند إعدادات بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية



المصدر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نفس المرجع، ص39.

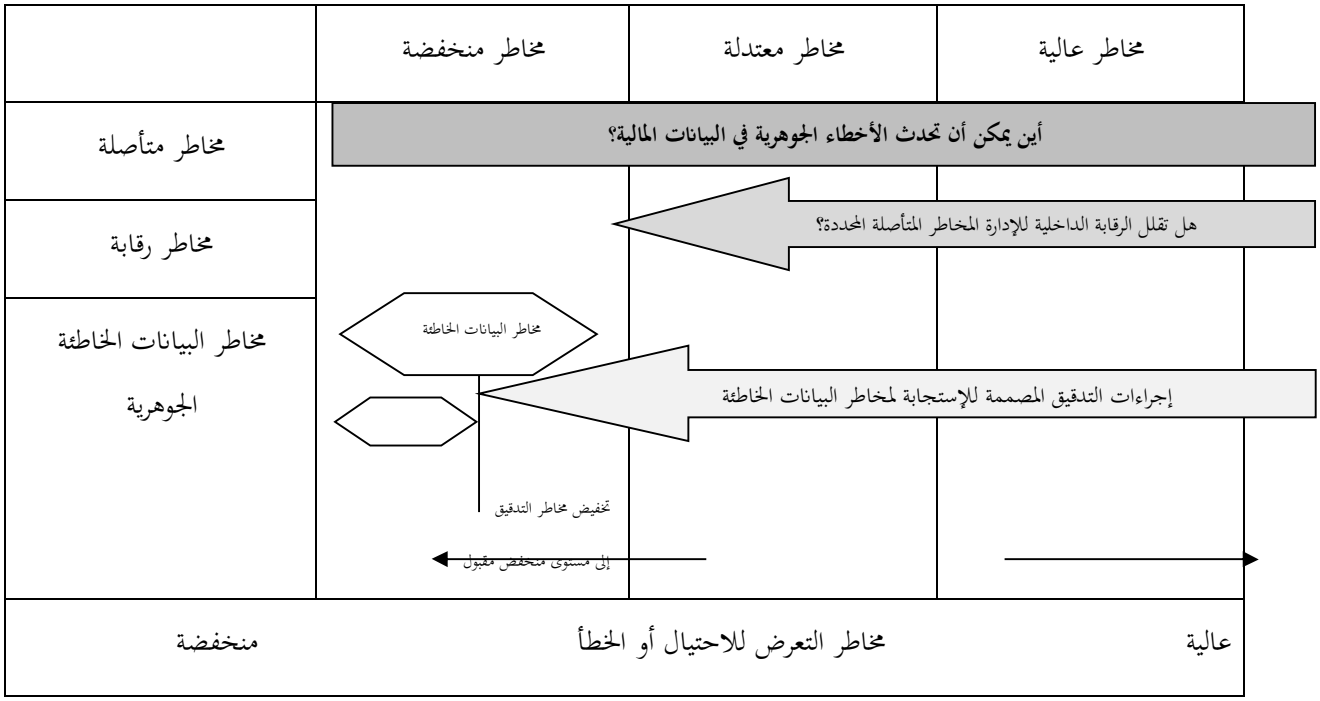
نلاحظ أن هناك علاقة تبادلية بين المخاطر الرقابية، ويحتوي شريط المخاطر المتأصلة على جميع عوامل المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال التي يمكن أن تؤدي إلى خطأ جوهري في البيانات المالية (قبل أي إعتبار للرقابة)،

ويعكس شريط الرقابة إجراءات الرقابة المحددة والسائدة الموضوعة تحت التنفيذ من قبل الإدارة للتخفيف من مخاطر خطأ البيانات المالية ويطلق غالبا على المدى الذي لا تكمل فيه أشرطة مخاطر الرقابة عملية التقليل من المخاطر المتأصلة مصطلح (المخاطر المتبقية) للإدارة أو قابلية المخاطر أو تحمل المخاطريختلف **طول الأشرطة في التوضيح بناءً على الظروف المعنية وملف المخاطر المؤسسة.**

ويأتي دور المدقق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، ومن ثم أداء إجراءات التدقيق الاستجابية المصممة للتقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل ملائم.

الجدول رقم(06): هدف المدقق

تحديد ما إذا كانت البيانات المالية للمؤسسة خالية Sمن الأخطاء الجوهرية

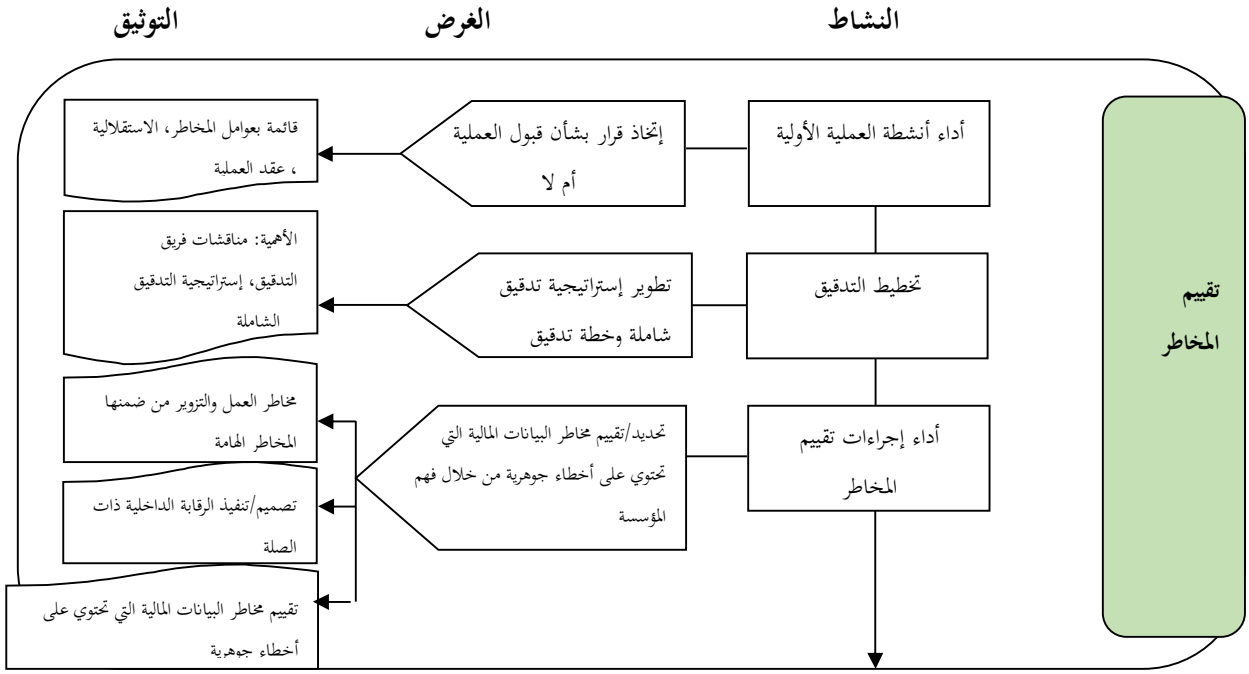


المصدر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نفس المرجع، ص41.

7- المراحل التفصيلية للتدقيق المبني على المخاطر:

7-1 تقييم المخاطر:

ينص المعيار رقم 315 الفقرة 3 أن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاءالجوهرية سواء ً كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال المؤسسة و بيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطار الجوهرية.ويمكن توضيح هذه المرحلة بكل نواحيها الإجرائية والتوثيقية بالشكل التالي:



وتتضمن مرحلة تقييم المخاطر الفعالة ما يلي:

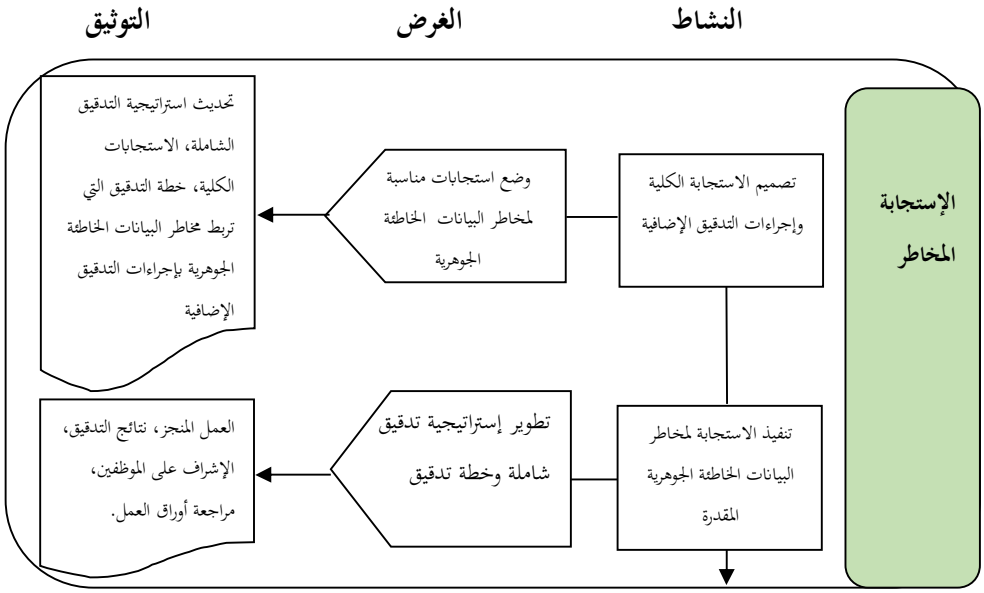
- المشاركة الواضحة للأعضاء الأعلى في الفريق؛
- التأكيد على التشكك المهني؛
- التخطيط؛
- مناقشات الفريق واستمرارية الاتصال؛
- التركيز على تحديد المخاطر؛
- قابلية تقييم إستجابة الإدارة للمخاطر؛

- استخدام التقدير المهني.

2-7 الاستجابة للمخاطر:

ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم 330 الفقرة 3 على أن المدقق يهدف إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

ويمكن توضيح هذه المرحلة بكل نواحيها الإجرائية والتوثيقية بالشكل التالي:



في هذه المرحلة يتمعن المدقق في (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة) تقييمات المخاطر عند مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد ويطور إجراءات التدقيق الاستجابة.

ويتم توثيق استجابة المدقق للمخاطر المقيمة للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية في خطة تدقيق:

- تحتوي استجابة شاملة للمخاطرة المحددة عند مستوى البيانات المالية؛
- تتناول نواحي البيانات المالية الجوهرية؛
- تحتوي طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق المحددة والمصممة للاستجابة للأخطاء الجوهرية في المخاطر المقيمة عند مستوى التأكيد.

وتتناول الاستجابة الشاملة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات، وتتضمن هذه الاستجابات تعيين وإشراف الموظفين الملائمين، والحاجة للتشكك المهني، ومدى التعزيز المطلوب لتفسيرات وتوضيحات الإدارة، والتمعن في نوع إجراءات التدقيق المراد أداؤها، وما الوثائق التي يتم فحصها دعماً للمعاملات الجوهرية.

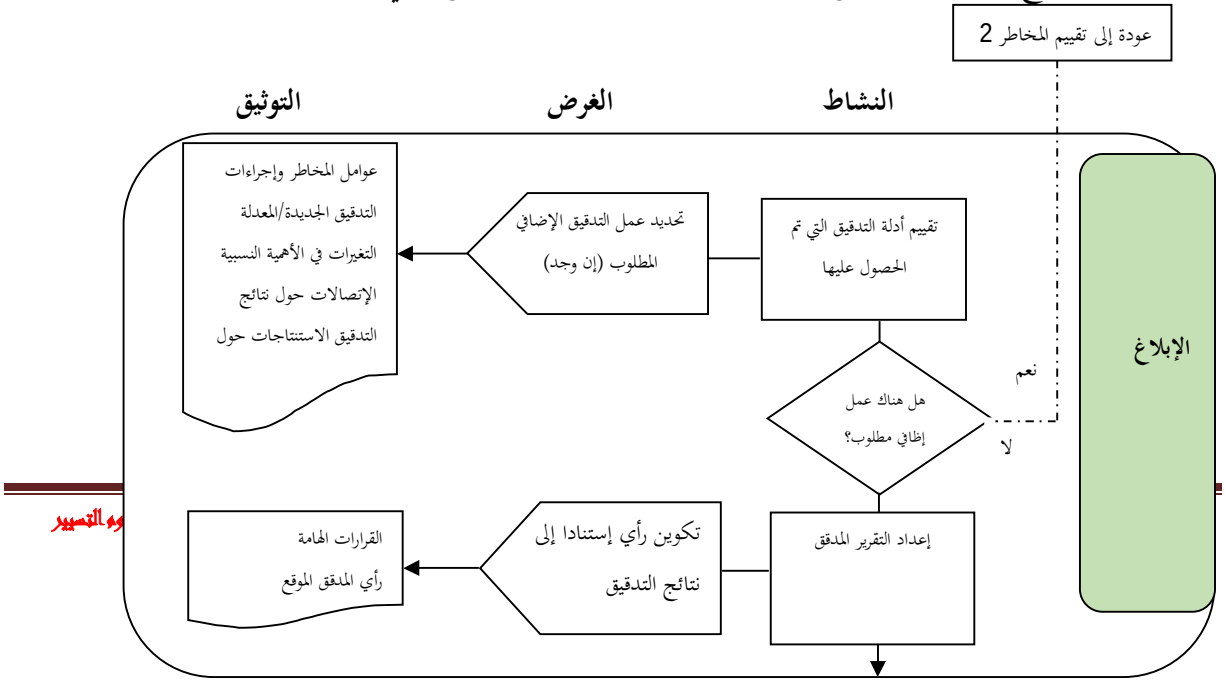
وتتألف مزيد من إجراءات التدقيق عامة من إجراءات جوهرية مثل اختبارات التفاصيل، والإجراءات التحليلية واختبارات أنظمة الرقابة الداخلية، ومن المسائل التي ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تخطيط خليط من إجراءات التدقيق الملائمة من أجل الاستجابة للمخاطر المحددة ما يلي:

- استخدام اختبارات أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الإجراءات التحليلية الجوهرية؛
- عدم القدرة على التنبؤ على الاحتيال المحتمل؛
- تجاوزات الإدارة؛
- المخاطر الهامة (أنشطة ذات مخاطر عالية، معاملات ضخمة غير اعتيادية(بالحجم أو بالطبيعة)، المسائل التي تتطلب التقدير أو تدخل الإدارة، احتمالية الاحتيال).

3-7 الإبلاغ:

ذكر المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 الفقرة 6 على أنه تتلخص أهداف المدقق في تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للإستجابة التي تم التوصل إليها بناء على أدلة التدقيق تم الحصول عليها، و التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضا الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.

ويمكن توضيح هذه المرحلة بكل نواحيها الإجرائية والتوثيقية بالشكل التالي:



وتكون المرحلة النهائية من التدقيق هي بتقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه وتحديد ما إذا كان كافٍ وملائم للتقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، ومن المهم خلال هذه المرحلة من التدقيق تحديد:

- أي تغير في مستوى تقييم المخاطر؛
- ما إذا كانت الإستنتاجات التي تم الوصول إليها من العمل الذي تم أداؤه ملائمة؛
- إذا ما تم مواجهة أي ظروف مريبة؛
- إذا ما تم تقييم المخاطر الإضافية (التي تم تحديدها مسبقا) بالشكل الملائم وتم أداء إجراءات التدقيق الإضافية كما هي مطلوبة.

وعند أداء جميع الإجراءات والوصول إلى استنتاجات ينبغي:

- إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بنتائج التدقيق؛
- تكوين رأي التدقيق واتخاذ قرار استخدام الصيغ الملائمة في تقرير التدقيق.
- يتم طلب وثائق تدقيق كافية لتمكين المدقق الخبير، والذي لم يقم بإجراء اتصال مسبق مع التدقيق، من فهم - طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، - نتائج أداء تلك الإجراءات ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه،- المسائل الهامة المثارة خلال التدقيق، والاستنتاجات التي تم الوصول إليها بهذا الشأن، والتقدير المهني الهام الذي تم اتخاذه للوصول إلى تلك الاستنتاجات.

خلاصة:

مما سبق يمكن القول أن التفكير المبني على المخاطر يساعد بشكل كبير في تخطي العقبات التي تحول دون تحقيق الأهداف، الأمر الذي أسهم في بناء منهجية التدقيق المبني على المخاطر، ولعل الدارس والمتمعن في المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والعمليات ذات العلاقة، يلاحظ أن بناء هذه المجموعات من المعايير في مجملها تحث المدققين والممارسين على تبني هذه المنهجية عند ممارسة المهنة كما تحث الدول والهيئات المهنية الدولية على هذه المنهجية عند تبني هذه المعايير.

تهدف منهجية التدقيق المبني على المخاطر إلى التقليل من المبالغة في استخدام الأدلة، وذلك بالتخطيط السليم الذي يضمن الفعالية الاقتصادية للمهمة من جهة وجودة العملية من جهة أخرى، حيث يعتمد المدقق على عنصرين من داخل العميل، وهما مدى تعقد وتشابك العمليات، وما قد تحمله من مخاطر، على مدى قوة ونجاعة

نظام الرقابة الداخلية، حيث يعمل على تقييم هذين الأخيرين ليحدد حجم الأدلة، ومن ثم وضع برنامج العمل و الخطة الأنسب للحجم الأدلة المراد جمعه، وبهذا يكون المدقق قد جمع بين التأكد من بيانات العميل وفقا لقاعدة top Down والحكم على مدى عدالة تعبير القوائم البيانات المالية للعميل، وبين العائد من تقديم هذا النوع من الخدمات.

قائمة المراجع:

- المعايير الدولية للرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، إصدار 2014، المطابع المركزية، الأردن،2015.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم،ج1، ط3، المطابع المركزية، الأردن، 2012.
- Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and
- Related Services Pronouncements 2014 Edition – ISBN 978-1-60815-185-1
- www.ifac.org/publications,jan 2011.

.www.iaas