

الدرس الخامس: تخطيط وتوثيق عملية التدقيق

1_ مقدمة:

ينص المعيار الأول من معايير العامل الميداني على أنه يجب التخطيط بصورة كافية للأعمال التي يقوم بها المدقق ومساعدوه كما يجب أن يشرف المدقق على مساعديه إشراف فعال. وفي الغالب يسعى المدقق من وراء تخطيط عملية التدقيق إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والفعالة التي تمكنه من إبداء رأيه في الكشف المالية على نحو سليم؛
- تنفيذ عملية التدقيق في حدود التكلفة المعقولة وفي نفس الوقت المحافظة على جوده عملية التدقيق ومن تم سمعت المدقق ؛
- تجنب سوء الفهم مع المؤسسة المدققة العميل وأقامه علاقة طيبه معها، وهذا من شأنه أن يسهل عليه التدقيق ويؤدي كذلك إلى رفع جودتها وتخفيض تكلفتها.

2_ خطوات مراحل تخطيط عملية التدقيق: وتتمثل في ما يلي:

2_1_ قبول العميل الجديد وإعداد رسالة قبول مهمة التدقيق:

بعد تأكد المدقق من تعيينه للقيام بمهمة التدقيق لدى مؤسسه ما يقوم بدوره بإعداد رسالة قبول مهمة التدقيق وتعتبر هذه الرسالة بمثابة عقد بين المدقق وعامله حيث تحتوي على الشروط التي تم الاتفاق عليها ويساعد محتوى هذه الرسالة على إزالة سوء الفهم بين المدقق والعميل لا سيما في ما يخص الجوانب المرتبطة بنطاق مهمة التدقيق و مسؤولية المدقق وأتعاب.

وعلى الرغم من أن محتوى رساله قبول مهنة التدقيق قد تختلف من مهمة إلى أخرى ومن عميل إلى آخر إلا أنه غالبا ما يتضمن العناصر التالية:

- الهدف من تدقيق الكشف المالية؛
- مسؤولية الإدارة عن الكشف المالية؛
- نطاق مهمة التدقيق وتوضيح التشريعات التعليمات والنشرات المهنية المرتبطة بنطاق المهمة؛
- تحديد التقارير المطلوبة لتوصيل نتائج التدقيق؛
- الوصول غير المحدد (المقيد) إلى كافة الوثائق، السجلات والمعلومات الأخرى ذات العلاقة؛

- الإشارة إلى بعض المخاطر التي لا يمكن تجنبها المتمثلة في احتمال عدم اكتشاف بعض التحريفات الجوهرية وذلك بسبب طبيعة الاختبارات والحدود الأخرى الملزمة لعملية التدقيق، إلى جانب الحدود الملزمة لكل من نظام المعلومات المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- أسس احتساب الأتعاب وكيفيات سدادها؛
- توقيع المدقق على الرسالة وتوقيع العميل عليها إذاً منه بقبول محتواها.

2_2_ فهم نشاط العميل وبيئته وتقدير مخاطر الأعمال له:

- يجب على المدقق أن يجمع المعلومات التي تمكنه من فهم طبيعة نشاط العميل وتساعد على فهم الأحداث والمعلومات التي يكون لها الأثر الهام على محتوى الكشف المالية. ويقف وراء سعي المدقق لفهم نشاط العميل وبيئته ثلاث أسباب رئيسية نقدمها في ما يلي:
- _ كثير من الصناعات لها متطلبات محاسبية خاصة بها وبالتالي على المدقق فهم ذلك حتى يتمكن من تقييم ما إذا كانت الكشف المالية للعميل متوافقة مع المعايير المحاسبية المتعارف عليه؛
- _ يُمكن الفهم الجيد لنشاط العميل وبيئته المدقق من تحديد مستوى مخاطر الأعمال للعميل والتي تؤثر بدورها على تقديرات المدقق لخطر التدقيق المقبول؛
- _ هناك صناعات معينة تلازمها مخاطر ضمنية شائعة وبالتالي يعتبر فهم هذه المخاطر أمراً ضروريا لتقدير المخاطر الضمنية للعميل.

وفي الغالب تتمثل المعلومات التي يجب ان يحصل عليها المدقق في ما يلي:

2_2_1_ معلومات خاصة بالقطاع الذي ينشط فيه العميل: حيث يجدر بالمدقق جمع معلومات حول مايلي:

- أ_ **الظروف الاقتصادية:** التي تعمل فيها المؤسسة العميل وتتمثل في طبيعة السوق، المنافسة وحاله الطلب، طبيعة نشاط العميل
- ب_ **البيئة التشريعية:** التي تعمل في ضلها المؤسسة العميل مثل المبادئ المحاسبية، الإطار القانوني المنظم للقطاع الذي تنشط فيه، التشريعات التي تؤثر بصورة هامة على نشاط المؤسسة العميل، الضرائب المفروضة، السياسات الحكومية (السياسات المالية والنقدية)، المتطلبات البيئية المؤثرة على القطاع... إلخ
- ج_ **معلومات أخرى** تؤثر على نشاط المؤسسة العميل، مثل حالة النشاط الاقتصادي (رواج، ركود)، معدلات الفائدة، التضخم، مدى توفر التمويل والقوة الشرائية للعملة.

2_2_2_ معلومات متعلقة بالمؤسسة العميل:

على المدقق جمع معلومات تمكنه من فهم:

أ_ طبيعة نشاط وعمليات المؤسسة العميل: وتشمل مايلي:

- طبيعة نشاط المؤسسة (صناعي، تجاري، خدمي، مناول...إلخ)؛
- المنتجات والأسواق، العملاء والموردون...إلخ؛
- سياسة الاستثمار للمؤسسة العميل؛
- سياسة التمويل للمؤسسة العميل؛

ب_ معلومات عن التقارير المالية: وتتضمن معلومات عن:

- المبادئ المحاسبية والتطبيقات الخاصة بالصناعة؛ تحقق الإيراد، المحاسبة عن القيمة العادلة، الأصول والالتزامات، سياسة المخزون، سياسة الإهلاك، سياسة المؤنات...إلخ

ج_ معلومات مرتبطة بقياس وفحص الأداء المالي للمؤسسة العميل: وتشمل على مايلي:

- النسب المالية وإحصائيات تشغيلية؛
- مؤشرات الأداء الرئيسية؛
- الاتجاهات؛
- استخدام التنبؤات و الموازنات وتحليل الانحرافات؛
- تحليل سلوك المنافسين؛
- تطور الأداء المالي من فطرة لأخرى مثل نمو الإيرادات والأرباح؛

3_ القيام بانجاز الإجراءات التدقيق التحليلية التمهيدية:

4_ وضع تقديرات مبدئية للأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق: (أنظر درس الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق)؛

5_ فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العميل وتقدير مخاطر الرقابة (أنظر درس فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة)؛

6_ وضع استراتيجيه شامله للتدقيق ووضع خطه و برنامج لعملية التدقيق:

وضع خطة التدقيق (برنامج التدقيق):

خطة التدقيق هي ترجمة الإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق التدقيق. وهي تحدد الإجراءات التفصيلية للتدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف التدقيق، ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة.

وتتضمن خطة التدقيق تفاصيل فيما يخص طبيعة، توقيت ونطاق إجراءات التدقيق، حيث أن:

ـ **طبيعة إجراءات التدقيق:** هي إجراءات التدقيق الخاصة التي سوف يتم استخدامها وتطبيقها على عناصر مفردات العينات المأخوذة؛

ـ **توقيت إجراءات التدقيق:** ويتمثل في التوقيت المناسب للقيام بكل إجراء من إجراءات التدقيق؛

ـ **نطاق إجراءات التدقيق:** وهو عدد العناصر التي سوف يتم تطبيق إجراءات التدقيق عليها (حجم العينة) وأيضاً عدد الاختبارات المختلفة التي سوف يتم إنجازها.

2_ المزايا التي تقدمها خطة التدقيق (برنامج التدقيق): تحقق خطة التدقيق عدد من المزايا أهمها توفير التعليمات للمساعدين وأداء الرقابة على الوقت المستهلك في كل خطوة من خطوات التدقيق. كما أن خطة التدقيق التي يتم إعدادها بشكل جيد تمثل:

- دليل إثبات على التخطيط الملائم لأعمال التدقيق؛
- خطوط إرشادية لأعضاء فريق التدقيق الأقل خبرة حيث توضح الخطة التفصيلية خطوات التدقيق التي يجب أن يقوم بها كل عضو في الفريق؛
- دليل إثبات على إنجاز العمل حيث يوقع كل من أعضاء فريق التدقيق على الخطوة أو الإجراء الذي قام به؛
- دليل إثبات على أنه تم مراعاة مخاطر الرقابة.

توثيق عملية التدقيق:

حتى يوفر المدقق الأدلة اللازمة التي يبني عليها رأيه في الكشف المالية، وكذلك حتى يُثبت أنه قام بعمله بالكفاءة المهنية المطلوبة ووفقاً لمعايير التدقيق المتعرف عليها، يجب عليه توثيق كافة العناصر (المسائل) الهامة في عملية التدقيق.

1_ مفهوم توثيق التدقيق: يقصد بالتوثيق أوراق العمل الأساسية التي أعدها المدقق أو حصل عليها لعلاقتها بمهمة التدقيق. وتكون أوراق العمل على شكل معلومات وبيانات محفوظة في الأوراق أو الأفلام، أو في وسائل إلكترونية أو أي وسائل أخرى. ويخضع شكل، حجم ومدى أوراق العمل للتقدير الشخصي المهني للمدقق، حيث يقوم المدقق بتوثيق إجراءات التدقيق والاختبارات التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل إليها.

وتعتبر أوراق العمل الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يعتمد عليه المدقق في إعداد تقريره والتعبير عن رأيه. وهي تمثل حلقة الوصل بين الذخائر والسجلات وتقرير المدقق. كما تعتبر ملكاً للمدقق ولا يحق للمؤسسة العميل (المدققة) المطالبة بها

2_ الهدف من إعداد أوراق العمل: يتمثل الهدف الرئيسي لأوراق العمل في مساعدة المدقق في تقديم تأكيد معقول بأن عملية التدقيق قد تم القيام بشكل مناسب وبما يتماشى مع معايير التدقيق المتعارف عليها، وعلى الخصوص تحقق أوراق العمل الأهداف التالية:

- تساعد المدقق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛
- تساعد على الإشراف على فريق التدقيق ومتابعة وتقييم أعماله؛
- تحفظ أدلة التدقيق التي تم جمعها ونتائج الاختبارات التي توصل إليها المدقق؛
- تساعد المدقق على إصدار تقرير التدقيق المناسب؛
- تعتبر دليل لأداء المدقق لعمله بالعناية المهنية المطلوبة وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها؛
- تساعد المدقق الحالي أو المدقق الجديد على القيام بعملية التدقيق في الفترات القادمة؛

3_ محتويات وتنظيم أوراق العمل: أظهرت الجوانب العملية لتوثيق عملية التدقيق أن محتوى وتنظيم أوراق العمل يتأثر بالعناصر التالية:

- طبيعة مهمة التدقيق المطلوب تنفيذها؛
- شكل تقرير المدقق؛
- طبيعة نشاط العميل (المؤسسة المدققة) ودرجة التعقيد في نشاطه؛
- طبيعة وحالة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية العميل (المؤسسة المدققة)؛
- الحاجة في ظروف معينة للتوجيه والإشراف والمتابعة للمهام التي يقوم بها المساعدين؛
- منهجية التدقيق الخاصة والتكنولوجيا المستخدمة في تنفيذ عملية التدقيق؛

وعادة تحتوي أوراق عمل التدقيق على البيانات التالية؛

- معلومات خاصة بالشكل القانوني والهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
 - ملخصات الإطلاع على العقود، المحاضر والاتفاقيات والوثائق القانونية الأخرى؛
 - أدلة تثبت القيام بعملية تخطط عملية التدقيق ووضع برنامج التدقيق؛
 - أدلة تثبت فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المدققة ؛
 - أدلة تثبت تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر التدقيق؛
 - تحليل للعمليات المالية والأرصدة؛
 - تحليل للنسب والاتجاهات العامة؛
 - أدلة تثبت أن الأعمال التي قام بها المساعدون قد تم الإشراف عليها ومتابعتها؛
 - إشارة إلى من قام بخطوة التدقيق ومتى قام بذلك؛
 - إشارة إلى طبيعة توقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تمت ونتائجها؛
 - المراسلات مع المراجعين الآخرين والخبراء والغير؛
 - صور من الرسائل بين المدقق والمؤسسة العميل (المدققة)؛
 - الإقرارات والمستندات التي أستلمها المدقق من المؤسسة العميل (المدققة)؛
 - النتائج التي توصل إليها المدقق وخاصة منها تلك التي تخص الجوانب الهامة والإستثنائية؛
 - نسخ من التقارير المالية وكذلك تقرير المدقق؛
- وتشير التجربة إلى أن المدققين دأبوا على تبويب أوراق العمل الخاصة بمهمة التدقيق إلى ملفين: أحدهما دائم والآخر جاري.

الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على بيانات ومعلومات تاريخية لها صفة الاستمرار والدوام ولا تتغير عادة من عام إلى آخر. محتوى هذا الملف يختلف نوع نشاط المؤسسة محل التدقيق وكذا تنظيم مكتب التدقيق. وفي الغالب يستفيد منه المدقق لعدة سنوات. ويمكن أن يتضمن هذا الملف العناصر التالية:

- عموميات حول المؤسسة محل التدقيق (بطلقة فنية حول المؤسسة، فروعها، وحداتها، الأنشطة التي تقوم بها، هيكلها القانوني والتنظيمي... إلخ)؛
- صورة من العقد التأسيسي والنظام الداخلي للمؤسسة محل التدقيق؛
- نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام لاسيما فيما يخص توزيع المهام، إستمارات الرقابة الداخلية، خرائط التتابع... إلخ)؛
- النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة (القواعد والسياسات المحاسبية، قائمة الدفاتر والمستندات المستخدمة، الدليل المحاسبي وإجراءات التحاسب، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية... إلخ)؛
- الحسابات الختامية والكشوف المالية وتقارير المدقق لعدة سنوات سابقة؛
- نسخ عن الإتفاقيات والعقود التي أبرمتها المؤسسة مع الغير وتؤثر على الحسابات مثل عقود القروض؛
- قائمة المساهمين نسبة ملكية كل منهم؛
- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة و الجمعيات العامة؛
- الوثائق المتعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة؛
- بعض الأرقام المهمة والتي تخص حسابات رأس المال، الديون، الخسائر المرحلة... إلخ؛

الملف السنوي (الجاري): يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للتدقيق ولاتخرج عنها، ويتضمن العناصر التالية:

- نسخ من الحسابات الختامية والكشوف المالية وتقارير مجلس الإدارة للسنة محل التدقيق؛
- برنامج التدقيق : تنظيم وتخطيط مهنة التدقيق (البرنامج العام، قائمة المتدخلين*، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، تواريخ تقديم التقارير... إلخ)؛
- نسخة من قرار الجمعية العامة للمساهمين تعيين المدقق؛
- نسخة من رسالة المرسل إلى المؤسسة محل التدقيق؛

* يمكن أن تتكون من المدقق الرئيسي، مساعدوه أو أي خبراء آخرين قد يستعين بهم.

- ملخصات وصفية تبين إجراءات التدقيق التي يتم إنجازها وأدلة الإثبات التي تم جمعها ونتائج التدقيق والمدقق عليها؛
- أجوبة طلبات المصادقة المستلمة من المتعاملين؛
- جداول تفصيلية للحسابات؛
- محاضر جرد الأصول (المخزونات؛ النقدية، الأصول الثابتة.. إلخ)؛