**مفهوم التخطيط لعملية التدقيق**

حتى يتم انجازمهمة التدقيق بطريقة فاعلة يتعين على المدقق الخارجي القيام بالتخطيط الجيد لهذه المهمة , من خلال وضع استراتيجية تدقيق شاملة لنطاق الفحص وتحديثها وترجمتها في شكل برنامج يتضمن خطوات واجراءات العمل لتنفيذ المهمة ,ثم توثيق عملية التدقيق بما يتم تجميعه من الادلة والمستندات اللازمة ,وذلك لضمان تنفيذ المهمة بكفاءة وعناية فائقة .

يعني التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية لخطة عمل التدقيق بهدف التقليل من مخاطر هذا العمل الى مستوى منخفض بشكل مقبول ، فعلى سبيل المثال ان حجم المنشأة وتعقيد عملياتها وخبرة المدقق السابقة مع المنشأة تعد من الامور التي لها تأثير عند وضع هذه الاستراتيجية من حيث تحديد عدد المدققين وكفاءتهم (الشحنة،2015: 135).

ويختلف التخطيط بأختلاف درجة التعقيد المطلوب اداؤها فضلاً عن خبرة المدقق ومعرفته بشؤون العميل وظروفه(دحدوح والقاضي،2009: 242)

لذلك يتعين على المدقق وضع استراتيجية عامة لخطة التدقيق وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق هذه الخطة.

**ثانيا" - أهمية التخطيط لعملية التدقيق**

وتكمن اهمية التخطيط الجيد لعملية التدقيق بالنسبة للمدقق في الاتي(الشحنة،2015: 135):

1. انجاز مهام عملية التدقيق بطريقة فاعلة.
2. وضع استراتيجية تدقيق شاملة وتطوير خطة التدقيق لتقليل مخاطر التدقيق بشكل مقبول.
3. التأكد من ان العناية الملائمة قد اعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق.
4. التأكد من تشخيص المشكلات المحتملة في عملية التدقيق والعمل على حلها في الوقت المناسب.
5. التأكد من اداء عملية التدقيق بأسلوب فاعل وكفء وفق برنامج مخطط0

1. التكليف المناسب لفريق التدقيق وتوجيهه والاشراف عليه ومراجعة اعماله.

**ثالثا" - اسباب تخطيط المدقق لعملية التدقيق**

هناك بعض الاسباب الرئيسة تحدد لماذا يجب ان يخطط المدقق عملية التدقيق وهي(ارينز،2005: 286):

1ــ تمكين المدقق من الحصول على ادلة تدقيق كافية والذي يعد امراً حيوياً لمكتب التدقيق حتى يتجنب التعرض للمسؤولية القانونية 0

2ــ مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف ، ويساعد التحكم في التكاليف مكاتب التدقيق على ان تعمل بشكل تنافسي وبالتالي يمكنها الاحتفاظ بقاعدة عملاء الذين تتعامل معهم او توسعها0

3ــ تجنب سوء التفاهم مع العميل ، فيعد امراً هاماً لتوفير علاقة جيدة مع العميل وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد0

4ــ الحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الاعمال ، بافتراض ان للمكتب سمعة تتعلق باداء المدقق على نحو جيد 0

**رابعا" – اجراءات تخطيط عملية التدقيق**

اجراءات التدقيق : هي تصرفات وممارسات محددة يجب اداؤها لتحقيق النشاط وتنفيذه فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات او السلوك الواجب ادائه كما انها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الاهداف( توماس،2010 :268).

وتتلخص اجراءات التدقيق في الاتي:

1ــ تقرير ما اذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد او الاستمرار في التعامل مع عميل قديم (ارينز،2005 :288)، حيث يجب الحصول على اذن او تصريح من العميل لفحص اوراق التدقيق للمدقق السابق والاطلاع عليها (توماس،2010 :270)، اما بالنسبة لقبول عميل جديد تقوم معظم مكاتب التدقيق بفحص الوحدات الاقتصادية لتحديد امكانية التعامل معها ويجب في هذا الاطار ان يتم تقييم موقف العميل المتوقع في مجتمع الاعمال ، الاستقرار المالي للعميل ، علاقة العميل بمكتب التدقيق الذي كان يقوم بالتدقيق ، او ان تستمر المنشآت التجارية بتقييم عملائها سنوياً لتحديد ما اذا كانت ستستمر في تقديم خدمة التدقيق (ارينز،2005: 288).

وتطالب النشرة رقم(7) من معايير التدقيق الدولية "ان يتصل المدقق الجديد للعميل (المدقق اللاحق) مع المدقق وتطالب الذي كان يقوم بالتدقيق (المدقق السابق),لغرض مساعدة المدقق اللاحق على تقييم ما اذا كان سيقبل القيام بعملية التدقيق ام لا" 0

2ــ على المدقق وقبل التعاقد على مهمة التدقيق زيارة الوحدة الاقتصادية للعميل للتعرف على طبيعة نشاطها والظروف المادية للمخزون والمصانع والاثاث ولفت نظره الى اشياء عديدة كالمخزون المتقادم والصيانة والاصلاحات الدورية او الطارئة والاصول المستهلكة بالكامل من خلال الاختبارات الاساسية لهذه الاصول (توماس،2010: 269).

3ـ اختيار المدققين الذين سيشملهم التدقيق : يجب ان يكون الشخص المعين لاتمام التدقيق ملماً بالنشاط الذي يعمل فيه العميل ، حيث يوجد في عمليات التدقيق الكبرى واحد او اكثر من الشركاء والمدققين في مستويات مختلفة من الممارسة (ارينز 288).

4ــ فحص سجلات السنوات السابقة للعميل والتشاورمع المدققين الذين سبق تعاملهم مع نفس العميل في مجال خدمات الاستشارات الادارية او الضرائب.

5ــ القيام بأجراءات الفحص التحليلي : ويعد من اكثر الادوات المستخدمة بوساطة المدقق، الاهمية في تحديد وتشخيص المشكلات المحتملة والهامة نسبياً ويتم الفحص التحليلي عن طريق الاتي (توماس،2010 :269ـ270):

* مقارنة المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية بمعلومات قابلة للمقارنة عن فترات سابقة (تحليل افقي)
* مقارنة المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية بالنتائج المتوقعة او المستهدفة (الموازنات).
* مقارنة المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية بمتوسطات الصناعة او النشاط الاقتصادي القابلة للمقارنة.
* دراسة علاقات عناصر البيانات المالية بالمعلومات غير المالية الملائمة.

**خامسا"- خطاب التعاقد :** هو اتفاق مبدئي بين العميل والمدقق بخصوص المهمة الواجب ادائها والمسؤوليات التي سيتحملها كل منهما وذلك الاتفاق الذي يجب ان يكون مكتوباً ويتضمن العناصر الاتية ( توماس 260-261) :

1. طبيعة المهمة المطلوب ادائها ( التدقيق ، الخدمات الضريبية ، خدمات الاستشارات الادارية )
2. الفترة الزمنية موضع المهمة.
3. حدود المهمة المتعلقة بمسؤوليات المحاسب القانوني بخصوص اكتشاف الاخطاء والمخالفات .
4. في حالة الخدمات بخلاف التدقيق فأنه يجب ان يتضمن الخطاب عبارة تفيد ان المهمة يجب ان لا تؤول على انها تدقيق.
5. الوقت الذي يستغرقه اداء المهمة واتعاب هذه المهمة .

**سادسا"- التحديد المبدئي لحدود الاهمية النسبية**

لعله من الاهمية بمكان تحديد (حدود الاهمية النسبية) خلال مرحلة التخطيط وكأن الاهمية النسبية تتعلق بالافصاح عن القوائم المالية ، أي ان مسؤولية العميل الاساسية انما تتمثل في تحديد ما اذا كان الامر ما يعد هاماً بدرجة تكفي للافصاح عنه او انه غير هام بدرجة تكفي لتجاهله وعدم الافصاح عنه(توماس،2010 :265)

تشيرالأهمية النسبية في المحاسبة إلى أنها " محدد محاسبي تنحصرأهميته في إعطاء تركيزأكبرللعناصرالمهمة من قبل المحاسبين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي أوعند إجراء أية عملية تحليل محاسبي، ويرتبط هذا المحدد المحاسبي بشكل كبير بجودة المعلومات المحاسبية (حمودي،2008 :2)

وركز بيان معاييرالتدقيق المرقم ( 47 ) الصادرعــن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA ) عام 1983 بان على المراقب ان يأخذ بنظرالاعتبارمفهوم الاهمية النسبية عند كل من (التميمي،2007 :17) :

أ‌. مرحلة تخطيط عملية التدقيق 0

ب‌.مرحلة تقويم عدالة القوائم المالية 0

فعلى سبيل المثال قد يقرر العميل الافصاح عن الالتزامات المحتملة الناتجة عن القضايا المرفوعة على الوحدة الاقتصادية نظراً لأثرها الهام والمحتمل على القوائم المالية في حين ان العميل قد يقرر عدم الافصاح بشكل مستقل عن أعباء الفوائد المؤجلة المتعلقة بعقود الايجار الرأسمالية ، لأنه يرى ان اثر هذا على القوائم المالية غير هام ، ومن ثم فقد تدمج الفوائد المؤجلة مع بعض العناصر الاخرى تحت عنوان ( اصول اخرى ) بقائمة المركز المالي .

لذا ينبغي التركيزعلى الاهمية النسبية في البداية أي في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق إذ اكدت لجنة معايير التدقيق الدولية ( ISAC ) على ضرورة ان يأخذ المراقب بعين الاعتبار مفهوم الاهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق وكذلك عند تنفيذ عملية التدقيق، وتقويم القوائم المالية ومدى عدالتها (التميمي،2007 :17)

هذه الاهمية النسبية قد تختلف بعض الشيء عند فحص المدقق للقوائم المالية واعداد التقرير عنها ، فالمدقق يجب ان يقرر ما اذا كانت القوائم المالية خالية من الاخطاء والمخالفات العامة بمعنى ان المدقق عليه ان يقرر بداية ما يعرف بـ ( مدى الحدود المقبولة ) والذي من خلاله يمكن الاستنتاج ان ما يفصح عنه العميل يعرض بشكل صادق وعادل (توماس،2010 :266)

لذا فأن المدقق يواجه صعوبة في تطبيق هذا المفهوم من الناحية العملية نظراً لصعوبة تحديد مقدار التحريف في المعلومات المحاسبية الذي يؤثر على قرار مستخدمي هذه المعلومات، بالاضافة الى تفاوت حجم الخطأ واعتباره خطأ مادياً ذو اهمية نسبية من وحدة اقتصادية الى اخرى ، حيث قد يكون الخطأ مادياً في وحدة اقتصادية وقد لا يكون في وحدة اخرى (الشحنة،2015: 142)

وعادة ما يتم تحديد حدود الاهمية النسبية فقط بعد ان يتوفر للمدقق معلومات كافية عن العميل تسمح له بتقدير مخاطر الخطأ ، وهذا يتطلب من المدقق القيام ببعض الواجبات : تحديد مستخدمي القوائم المالية ، الفحص التحليلي من خلال مقارنة القوائم المالية للسنة الحالية مع تلك الخاصة بالسنوات السابقة وكذلك اوراق المدقق لهذه الاعوام ، الاتصال بمدقق اخر بمكتب التدقيق ، كالشريك المسؤول عن المهمة (توماس،2010 :267).

**سابعا" - اوراق العمل:**

تعرف اوراق العمل على انها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الاجراءات التي تم تطبيقها ، الاختبارات التي تم تنفيذها ، المعلومات التي تم الحصول عليها ، الاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل اليها خلال اداء التدقيق.

**اهداف اوراق العمل**

تهدف اوراق العمل الى ( ارينز،2005: 200) :

1ــ مساعدة المدقق على تقديم تأكيد مناسب بأن عملية التدقيق قد تم اداؤها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها .

2ــ الاساس لتخطيط التدقيق: حيث تحتوي اوراق العمل على المعلومات الضرورية وقد تكون هذه المعلومات وصفية عن الرقابة الداخلية ، وقت الموازنة ، برنامج التدقيق ، نتائج السنة السابقة.

3ــ سجل للادلة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات : حيث تعد اوراق العمل الوسيلة للتوثيق الذي يعبر عن ان المدقق قد نفذ العملية وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها .

4ــ بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير المدقق : تعد البيانات في اوراق العمل اداة مفيدة في تقييم مدى ملائمة مجال التدقيق ومدى عدالة القوائم المالية بالاضافة الى ذلك تحتوي اوراق العمل على المعلومات الضرورية لاعداد القوائم المالية.

5ــ الاساس لفحص المشرفين والشركاء : تعد اوراق العمل اطاراً رئيساً يتم الرجوع اليه بوساطة المشرفين لتقييم ما اذا كان قد تم تجميع الادلة الكافية والصالحة لتبرير تقرير المدقق .

**محتويات اوراق العمل**

تقسم اوراق العمل الى قسمين رئيسين هما الملف الدائم والملف الجاري (ارينز:300)

الملفات الدائمة : يتم في الملفات الدائمة ادراج البيانات التأريخية او البيانات ذات الطبيعة المستمرة وثيقة الصلة بعملية التدقيق الحالية ، وتوفر هذه البيانات مصدراً ملائماً للمعلومات عن عملية التدقيق محل الاهتمام والمستمرة من عام لاخر، وتحتوي الملفات الرئيسة النموذجية على ما يلي :

* نسخ من مستندات االوحدة الاقتصادية التي يستمر التعامل معها كما تتضمن ايضاً عقد التأسيس ، النظام الاساس ، اتفاقات السندات ، العقود.
* تحليل للحسابات ذات الاستمرارية المهمة للمدقق خلال السنوات السابقة .
* المعلومات المتعلقة بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة .
* نتائج الاجراءات التحليلية من عمليات التدقيق بالسنوات السابقة .

الملفات الجارية : تشمل الملفات الجارية كافة اوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها اجراء التدقيق وان المعلومات التي يتم ادراجها في الملفات الجارية هي كالاتي:

* برنامج التدقيق : يتم الاحتفاظ ببرنامج التدقيق في ملف منفصل لتحسين التنسيق والتكامل في كافة اجزاء التدقيق على الرغم من ان بعض مكاتب التدقيق تقوم بتضمين نسخة كل قسم بأوراق العمل بالقسم .
* المعلومات العامة : تشمل اوراق العمل بعض معلومات الفترة الحالية التي تكون لها طبيعة عامة لا تهدف الى تحقيق دعم محدد للقيم بالقوائم المالية ، وتشمل هذه المعلومات مثل مذكرات تخطيط التدقيق ، نسخ من محاضر اجتماعات مجلس الادارة ، ملخصات العقود او الاتفاقيات التي لم يتم ادراجها في الملفات الدائمة.
* ميزان المراجعة : ويتمثل الاسلوب المستخدم بواسطة العديد من مكاتب التدقيق في ان يتوفر لدى المدقق ميزان مراجعة على نمط القوائم المالية ، ويتم تدعيم كل عنصر في ميزان المراجعة بجدول يتم ارفاقه بالميزان ويحتوي على الحسابات التفصيلية الموجودة في دفتر الاستاذ العام والتي تشكل اجمالي العنصر.
* قيود التسوية واعادة التبويب : ويجب فقط ان يتم اجراء قيود التسوية واعادة التبويب التي تؤثر على عدالة العرض بالقوائم المالية ، ويتحدد متى يتم تسوية التحريفات بناء" على الاهمية النسبية ، عندما يكتشف المدقق وجود تحريف جوهري في الدفاتر المحاسبية يجب ان يتم تصحيح القوائم المالية، ويتم اجراء قيود اعادة التبويب عادة بالقوائم المالية حتى يمكن عرض المعلومات المالية بشكل مناسب على الرغم من صحة الارصدة في دفتر الاستاذ العام.
* الجداول الداعمة : يمثل الجزء الاكبر من اوراق العمل جداول تفصيلية يعدها العميل او المدقق لتدعيم قيم معينة بالقوائم المالية ويتم استخدام انواع عديدة من الجداول ويعد استخدام النوع الملائم في جانب محدد بالتدقيق امراً ضرورياً لتوثيق جودة التدقيق وتحقيق اهداف اخرى من اوراق العمل ومن هذه الجداول هي التحليل ، قائمة التدقيق ، تسوية القيم ، اختبارات منطقية ، ملخص الاجراءات ، اختبار المستندات الداعمة ، المعلومات ، التوثيق الخارجي .

**ثامنا" - دورالاعتمادعلى المدقق الداخلي**

ان نشرة معايير التدقيق رقم (9 ) قد ناقشت مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدققين الداخليين فأن هدف المدقق الداخلي يتلخص في(توماس،2010: 291-292):

1ــ للمساعدة في اعداد اوراق التدقيق فأن مدققي العميل الداخليين قد يقومون بأداء اختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الاساسية الضرورية للمدقق الخارجي.

2ــ المدقق الداخلي يؤدي مجموعة من خدمات الضبط ذات المستوى العال لخدمة الادارة العليا وذلك عن فحص وتحليل عمليات النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية لتحسين ورفع كفاءة واقتصاديات هذه العمليات.

3ــ المدقق الداخلي لا يتوفر له المستوى من الاستقلال المطلوب طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها لكي يُبدي رأياً مهنياً عن القوائم المالية ومع ذلك يكون لديه موضوعية وتدريب وخبرة ومهارة مناسبة لمساعدة المدقق الخارجي في عملية جمع ادلة الاثبات .

**وان خصائص وظيفة التدقيق الداخلي للعميل لتقرير مدى الاعتماد على عملها** :

* كفاءة وجدارة العاملين في مجال التدقيق الداخلي ، تلك الكفاءة التي يتم فحصها عن طريق تقييم مؤهلاتهم وخبرتهم السابقة وممارسات العميل المتعلقة بأستخدامهم وتدريبهم والاشراف عليهم 0
* موضوعية العاملين في مجال التدقيق الداخلي .
* اداء العاملين في مجال التدقيق الداخلي فالمدقق الحيادي يجب ان يفحص على اساس اختباري اوراق العمل التي اعدها العاملين في مجال التدقيق الداخلي في الماضي فضلاً عن دراسة وفحص عينات من اداء المدققين الداخليين وتتبع المنطق المستخدم بواسطتهم في الوصول الى استنتاجاتهم.
* غرض وظيفة التدقيق الداخلي ، فلو ان وظيفة التدقيق الداخلي تمثل حقيقة يد الادارة العليا في الضبط والرقابة فأن المدقق الخارجي يكون بمقدوره الاعتماد على العاملين بها اكثر مما لو كانت هذه الوظيفة تمثل جزءً من قسم المحاسبة.

**ولو ان المدقق الخارجي قرر الاعتماد على المدقق الداخلي بأطمئنان وثقة فأن انشطة المدقق الخارجي المحايد قد تتأثر بسبب :**

* نظراً لان مسؤوليات المدقق الداخلي دراسة وتقييم وتطوير الرقابة الداخلية فأن استعانة المدقق الخارجي بخدمات المدقق الداخلي يؤدي الى تخفيض مدى اختبارات التدقيق وتبسيطها .
* قد يستخدم المدقق المحايد بالفعل العاملين في مجال التدقيق الداخلي لاداء بعض اختبارات الالتزام بالسياسات او الاختبارات الاساسية ، وبالرغم من ان المدقق الداخلي قد يؤدي الاختبارات الفعلية الا ان المدقق الخارجي لا زال هو الشخص الوحيد المؤهل والقادر على اصدار الاحكام والتقديرات المتعلقة بمدى مناسبة الرقابة الداخلية ومدى صدق وعدالة القوائم المالية.