

المحاضرة الرابعة: التخطيط في عملية التدقيق

(1) 300*: التخطيط لتدقيق البيانات المالية أو معيار التخطيط (سابقاً): الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق، عند التخطيط لتدقيق البيانات المالية من أجل تنفيذها بطريقة فعالة وبعبارة أوضح يتم التخطيط لأجل توفير مستوى حول التخطيط للتدقيق، ويشمل الخطة العامة، الخطة في حالة التدقيق الجديد وتحديد المستويات المادية، يتجلى الغرض من هذا المعيار في توفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، وهذا يعني أن كل أعمال المدقق متوقفة على التخطيط فنجاح التخطيط يعني نجاح التدقيق والعكس صحيح، كما يقال: " إذا فشلت في التخطيط يعني أنك قد خططت للفشل".

يعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، يساعد المدقق التخطيط للملائم لعملية التدقيق على:¹

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل يتم إنجازه بسرعة؛
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين؛
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية؛
- التحكم في التكاليف؛
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

الاعتبارات الأساسية لخطة التدقيق: عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة يتوجب عليه الأخذ بعين الاعتبار الأمور الهامة التالية:²

- المعرفة بطبيعة العمل: من خلال معرفة نوع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة ومتطلبات الإفصاح، طبيعة عمل المؤسسة وأدائها المالي وكذا مدى كفاءة الإدارة؛
- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛
- مستويات الأهمية النسبية؛

¹ حسين دحدوح، حسين القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة - الاطار النظري والاجراءات العملية"، الجزء 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص 242.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية"، مرجع سابق، ص 215.

- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها؛
- التنسيق والتوجيه والاشراف والمتابعة.

(2) 315* فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية أو معيار التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها

من خلال فهم المؤسسة و بيئتها (سابقا): تتعين مسؤولية المدقق هنا في هذا المعيار في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لها، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية ويكون الحصول على فهم المؤسسة وبيئتها من خلال:

- فهم اللوائح والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة بما في ذلك عملياتها،
- الهيكل التنظيمي لها؛
- طريقة تمويلها؛
- معرفتها أيضا للسياسات المحاسبية وتطبيقها.

وتعرف الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والحفاظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق ب:³

- موثوقية إعداد البيانات المالية؛
- فعالية وكفاءة العمليات؛
- الامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.

إذن لا يمكن الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق إلا من خلال فهم أدواتها، وتقييمها وتصميمها، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها من خلال تنفيذ الإجراءات.

(3) 320*: الأهمية النسبية في تخطيط وأداء التدقيق أو معيار الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق (سابقا): هدف هذا

المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية.

عرفت الأهمية النسبية حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC على أنها:⁴ " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات."

³ الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ص 287.

⁴ الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نفس المرجع، ص 341.

يتوجب على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل عند وضعه للاستراتيجية العامة للتدقيق وفي ظروف محددة للمؤسسة يجب على المدقق أن يحدد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية بمبالغ دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والتي يتوقع أن تؤثر التحريفات فيها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.

توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر التدقيق، فكلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقلل مخاطر التدقيق والعكس.

إن ممارسة الأهمية النسبية في عملية التدقيق في مجالات يتوجب على المدقق تحديدها للأداء لأغراض وهي التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية، وتقييم أثر التحريفات غير المصححة-إن وجدت- على البيانات، وعند تكوين الرأي في تقارير المدقق المالية.

الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات:

قد تختلف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق عنها في وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق، ويحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب التغير في المعرفة المتاحة لدى المدقق بسبب عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال قد ينهي المدقق عملية التخطيط للتدقيق قبل انتهاء الفترة المالية، ولذلك يتوقع قيم معينة لنتيجة النشاط والمركز المالي، فإذا جاءت النتائج المالية الفعلية عقب نهاية السنة مغايرة تماما فإن تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا، كما أن المدقق قد يتقبل عند تخطيطه لعملية التدقيق بأن يحدد مستوى معين للأهمية النسبية يقل عند المستوى الذي ينوي استخدامه في تقييم نتائج التدقيق، وذلك بغرض تخفيض احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان أكبر عند تقييم أثر المعلومات المحرفة خلال عملية التدقيق.⁵

كما يحتاج المدقق إلى تحليل ما إذا كان مجموع الأخطاء الجوهرية والتي لم يتم تصحيحها جوهريا أم لا، وفي حالة توصل المدقق إلى قناعة بأن المعلومات المحرفة قد تكون ذات أهمية نسبية، فإن عليه التفكير في تخفيض مخاطر التدقيق، وذلك بتوسيع إجراءات التدقيق أو الطلب من الإدارة بتعديل القوائم المالية، وفي كل الأحوال قد ترغب الإدارة في تعديل القوائم المالية المتعلقة بالأخطاء الجوهرية.⁶

⁵ مسيف خالد، مرجع سابق، ص 129.

⁶ مسيف خالد، نفس المرجع، نفس الصفحة.

في حالة رفض الإدارة للتعديل، وإن نتائج توسيع إجراءات التدقيق لم توصل المدقق إلى استنتاج أن المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية، فعلى المدقق في هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريره بحيث لا يكون نظيفاً.⁷

(4) 450* تقييم البيانات الخاطئة خلال عملية التدقيق: أو معيار تقييم التحريفات المتعارف عليها خلال التدقيق

(سابقاً): يتناول هذا المعيار الدولي تحديد مسؤولية المدقق بشأن تقييم تأثير الانحرافات المتعارف عليها (أو البيانات الخاطئة المكتشفة)، أو التحريفات الغير المصححة (البيانات الخاطئة الغير المصححة) خلال عملية التدقيق - إن وجدت - على البيانات المالية.

فبالنسبة للبيانات الخاطئة أو الانحرافات المتعارف عليها هي بيانات تنشأ عن خطأ غير متعمد أو (مقصود) وتكون في مثلاً (المبالغ، التصنيف، العرض...) أما البيانات أو التحريفات الغير مصححة فهي تلك البيانات التي قام المدقق بتجميعها خلال عملية التدقيق والتي لم يتم تصحيحها، وتقسم هي بدورها إلى نوعين: [بيانات خاطئة فعلية وبيانات خاطئة تقديرية]، فالبيانات الخاطئة الفعلية هي البيانات الخاطئة يقينا وليس فيها أدنى شك.

في مرحلة تجميع المدقق للتحريفات الغير المصححة أثناء عملية التدقيق وتبين (ظهر) أنها تقترب من مستوى الأهمية النسبية المحدد، أو كانت البيانات الخاطئة المستخرجة التي حصلت فيها تشير إلى احتمال وجود بيانات خاطئة أخرى والتي إن تم تجميعها معا يمكن أن تصبح جوهرية فعلى المدقق مراجعة خطة التدقيق واستراتيجية التدقيق العامة التي قام بها.

بعد هذه المرحلة يجب على المدقق إبلاغ المستوى الإداري المناسب لجميع التحريفات المجمعة خلال التدقيق في الوقت المناسب، ويتوجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات، وإذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها فيجب عليه أن يحصل على فهم لأسباب عدم إجرائها للتصحيحات المطلوبة، وأن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من تحريف جوهري، وإذا صححت التحريفات المكتشفة، فيجب عليه أن ينفذ إجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كان هناك تحريفات لا تزال موجودة.

⁷ مسيف خالد، نفس المرجع، نفس الصفحة.