

المحور الرابع: إستراتيجية التدقيق الشاملة وتطويرها

إستراتيجية التدقيق الشاملة: يقصد بإستراتيجية التدقيق الشاملة الخطة التي يضعها المدقق بهدف إنجاز عملية التدقيق خلال الفترة المحددة، ويعمد المدقق إلى تقسيم العمل بين فريق التدقيق بحسب طبيعة عمليات المشروع عن طريق برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة على شكل إجراءات عملية يمكن متابعتها والإشراف عليها.

تغطي هذه الإستراتيجية النطاق والتوقيت والتوجيه المتوقع للتدقيق ومسيرة عملية التدقيق ابتداء من معرفة طبيعة العمل حتى تحضير التقرير، وترشد خطة التدقيق الأكثر تفصيلا. إذ يجب ان يحتوي كشف إستراتيجية التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع خطة التدقيق وتكون إستراتيجية التدقيق الشاملة. فمثلا بالنسبة إلى تدقيق الأصول الثابتة يتم تحديد الوقت الذي سيتم فيه ذلك، من هو الموكل بذلك، عدد الساعات المتوقعة للقيام بهذا العمل ومتى سيتم ذلك؟

- **أهداف إستراتيجية التدقيق الشاملة:** من أهم أهداف إستراتيجية التدقيق الشاملة، تحديد وبرمجة نطاق وطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي ستنجز وتنسيق العمل الذي سينجز. فلضمان عملية تدقيق كافية وفعالة، يجب أن يخطط للتدقيق بشكل سليم بحيث ينجز العمل بطريقة نظامية.

يحضر إستراتيجية التدقيق عادة مدير التدقيق أو المدقق الرئيسي حسب حجم وتعقيدات العمل وتوثق في مذكرة التخطيط، وقد يرغب المدقق بمناقشة أجزاء من هذه الإستراتيجية وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في المنشأة أو الإدارة أو الموظفين، وذلك لتطوير فعالية وكفاءة عملية التدقيق وتنسيق إجراءات التدقيق مع أعمال موظفي المنشأة، ومع ذلك فإن إستراتيجية التدقيق الشاملة وخططها تبقى من مسؤولية المدقق.

إن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الإستراتيجية سوف يختلف استنادا إلى حجم المنشأة وطبيعة عملها وتعقيدات عملية التدقيق والمنهجية والتقنية الخاصة المستعملة من قبل المدقق.

- **مراحل إستراتيجية التدقيق:** تمر إستراتيجية التدقيق بمرحلتين هما مرحلة الإعداد ومرحلة التطوير.

أولا: إعداد إستراتيجية التدقيق: يتضمن إعداد إستراتيجية التدقيق الشاملة ما يلي:

- 1 - تحديد خصائص التكلفة الذي يعرف نطاقه مثل: إطار الإبلاغ المالي المستخدم، متطلبات الإبلاغ الخاصة بالصناعة، مواقع أجزاء المنشأة وعددها.
- 2 - تأكيد أهداف الإبلاغ للتكلفة من أجل تخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل: الجدول الزمني للإبلاغ لدى المنشأة، تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالرقابة وتعيين المواعيد الأساس للاتصالات المتوقعة معهم من أجل مناقشة طبيعة وتوقيت وعمل التدقيق ونوع التقارير التي ستصدر والاتصالات المتوقعة حول حالة عمل التدقيق خلال التكلفة واتصالات أخرى من ضمنها تقرير المدقق.
- 3 - مراعاة العوامل الهامة التي ستحدد نقاط التركيز في جهود فريق التكلفة مثل:
 - تحديد مستويات الأهمية النسبية للملائمة من أجل تحديد الأجزاء الهامة وأرصدة الحسابات التي ستدرس، وتقرير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ولاكتشاف كمية ونوعية المعلومات الخاطئة الجوهرية وتقييم تأثيرها.
 - التحديد الأولي للمساحات حيث إمكانية وجود مخاطر أعلى للمعلومات الخاطئة الجوهرية على ضوء مستويات الأهمية النسبية ونتائج الإجراءات التحليلية وإجراءات تقييم المخاطر.
 - التحديد الأولي للأجزاء الهامة وأرصدة الحسابات مع مراعاة: حسابات البيانات المحتمل أن تكون عرضة للتحرير، التعقيد في المعاملات الأساسية التي قد تتطلب استخدام خبير، قابلية الأصول للخسارة أو الاختلاس مثلا الأصول المرغوبة بشكل كبير والقابلة للانتقال كالتقنية، إتمام معاملات غير اعتيادية ومعقدة خاصة عند اقتراب نهاية السنة المالية، وجود معاملات لم تخضع للمعالجة الاعتيادية.
 - تقييم ما إذا قد يخطط المدقق للحصول على أدلة بخصوص فاعلية نظام الضبط الداخلي.
 - تحديد الصناعة وخصائص خاصة بالصناعة هامة وحديثة: عمل المنشأة، صناعتها، بيئتها، مدى أهمية التأثيرات الاقتصادية عليها. معرفة المدقق لها تساعد على إعداد إستراتيجية التدقيق الشاملة في تحديد المساحات التي ستحصل على اعتبارات تدقيقية خاصة وتقييم معقولة كل من التقديرات المحاسبية وإقرارات الغدارة واتخاذ الأحكام بخصوص مدى ملائمة السياسات المحاسبية والافصاحات.
 - تحديد إطار الإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المستخدم.

- تحديد تطورات ملائمة أخرى: تحديد أية تغييرات حديثة جرت في المنشأة مثل بيع أو شراء فروع أو منشآت تابعة أو مستودعات، تغيير موقع مركز المنشأة، تغيير أساسي في نظام المعلومات المحاسبي ونوعه.
- تحديد أهداف التدقيق.
- مراعاة استمرارية المنشأة.
- وضع منهجية التدقيق في وثيقة.

ثانيا: تطوير إستراتيجية التدقيق الشاملة

يتم تطوير إستراتيجية التدقيق الشاملة فقط بعدما يجري فريق عمل التدقيق ما يكفي من تخطيط للعمل باستخدام تقنيات الدراسة الميدانية لضمان فهم المساحة التي ستدقق وأنظمة الضبط ذات العلاقة وبعد تحديد الهدف الشامل لعملية التدقيق والأهداف الفرعية والنطاق والمنهجية لبلوغ هذا الهدف وإكمال إجراءات تقييم المخاطر. وتساعد عملية تطوير إستراتيجية التدقيق المدقق على تأكيد طبيعة وتوقيت ومدى توفر الموارد الضرورية لإنجاز التكليف.

تتضمن مرحلة تطوير إستراتيجية التدقيق تخطيط العمل الميداني الذي يشتمل على المسائل الأساسية مثل الفروع أو المواقع التي ستحصل على التشديد الأكبر والمناوبة المحتملة للتشديد على مساحات التدقيق المعنية. ويؤخذ بعين الاعتبار في هذه المرحلة ما يلي:

- **الموارد التي تنشر في مساحات التدقيق المعنية :** مثل استخدام أفراد الفريق ذوي الخبرة الملائمة للمساحات العالية الخطر أو اشتراك الخبراء في المسائل المعقدة حيث يجب على المدقق الاستعانة بعمل خبير إذا تعرض أثناء عملية التدقيق لأمر معقدة أو تقديرية لها تأثير متوقع هام على البيانات المالية تتطلب مهارة أو معرفة خاصة لا تتوفر لدى المدقق، مما يجب تعيين المساعدين ذوي الخبرة الملائمة والكفاءة العالية في المساحات العالية الخطر لضمان إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية.
- **حجم الموارد التي تخصص لمساحات التدقيق المعنية :** مثل عدد أفراد الفريق المخصص لجرد المخزون في المواقع الهامة، مدى مراجعة عمل المدققين الآخرين في حالة عمليات التدقيق من قبل فرق، موازنة التدقيق بالساعات التي تخصص للمساحات العالية الخطر.

- متى تنشر هذه الموارد : ويؤخذ فيها بعين الاعتبار ما إذا كانت مرحلة تدقيق دورية أو في شكل مواعيد مختصرة.

- كيفية إدارة وتوجيه والإشراف على هذه الموارد: مثلاً متى يتوقع عقد اجتماعات فريق التدقيق الوجيزة والمطولة وكيف تكون مراجعات فريق التكليف والمدير.

موازنة التدقيق

بالنسبة لموازنة التدقيق Auditing Budgeting فهي تعكس إطار الوقت، الموارد، والتكاليف اللازمة لإنهاء عمل التدقيق والأتعاب المهنية. وتتكون من المواعيد المتوقعة لإنهاء كل مرحلة تدقيق برنامج عمل الفريق، التكاليف، الفريق المعين ومواقع التدقيق. وبالتالي فهي تتضمن ما يلي:

- عدد الساعات المتوقعة لإتمام المهنة
- عدد الساعات الفعلية للسنة
- تاريخ بدء التدقيق الفعلي ومدته
- تاريخ بدء التدقيق النهائي ومدته
- تاريخ الانتهاء من أعمال التدقيق
- أنواع التقارير الواجب إصدارها
- تاريخ جاهزية كل هذه التقارير
- الأتعاب المهنية المقدرة مقابل أعمال التدقيق مع الأخذ بالاعتبار عقبات التدقيق المتوقعة (إن وجدت)، وأي أعمال إضافية مطلوبة.
- فريق العمل الذي سيقوم بالتدقيق ومستوياتهم العلمية والعملية وخبرتهم في مجال عمل المنشأة.
- التواريخ الهامة التي تم الاتفاق عليها مع العميل أو ذات الأهمية لإنجاز الأعمال في مواعيدها مثل: تاريخ حضور الجرد وأماكنها، تاريخ إرسال كتب تأييد أرصدة الزبائن، تاريخ إرسال كتب تأييد أرصدة الموردين، تاريخ إرسال كتب تأييد أرصدة المصارف، وتاريخ إرسال كتب تأييد المحامي.