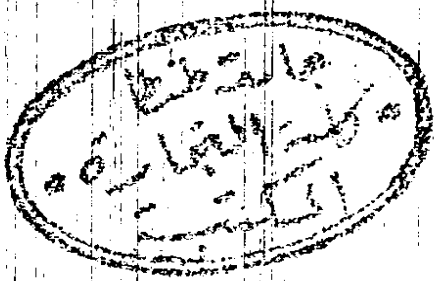
دراسات منهجية
في المحاسبة والمراجعة

مبادىء وأصول المراجعة

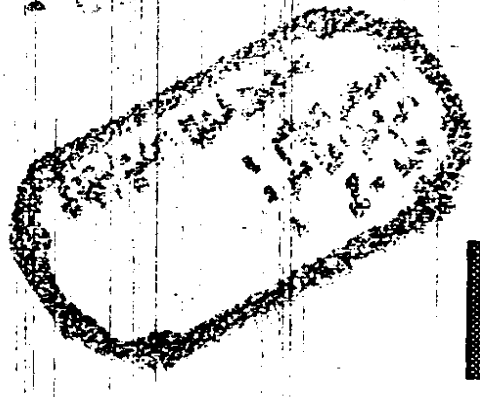
« منهج علمى وبرنامج عملى »



دكتور

عبدالرسول عبدالهادى عبدالرسول

كلية التجارة - جامعة طنطا





الناشر:
مطابع غباشى
طنطا

١٩٩٦

الباب الثانى

الإجراءات العامة للمراجعة

يتناول هذا الباب الإجراءات العامة للمراجعة الخارجية والداخلية والتى تمثل الخطوات اللازمة للإعداد لعملية المراجعة فى مفهومها الشامل .

ولذلك يتناول الباب الفصول التالية :

الفصل الأول : تخطيط وبرنامج المراجعة الخارجية .

الفصل الثانى : الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية .

الفصل الثالث : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

الفصل الرابع : أدلة الإثبات فى المراجعة .

الفصل الأول
تخطيط وبرنامج المراجعة الخارجية

تناول المعيار الأول من معايير العمل الميدانى التخطيط الكافى للمراجعة والإشراف على المساعدين . وقد خصصنا هذا الفصل لدراسة الجوانب المرتبطة بهذا المعيار . ولذلك نتناول خلاله العناصر التالية :

- التخطيط وتوقيت أعمال المراجعة الخارجية .
- إجراءات المراجعة .
- برنامج المراجعة وأهميته ودوره فى المراجعة .
- ملفات المراجعة وأوراق العمل .
- الإطلاع على سجلات المنشأة .

كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميدانى :

يبين المستوى الأول من مستويات العمل الميدانى ضرورة تأدية العمل وفقاً لخطة معينة ، وفى حالة وجود مساعدين يجب على المراجع أن يشرف عليهم ويتزامن مع التخطيط ما يلى :

١ - **توقيت تعيين المراجع الخارجى** : إن لتعيين المراجع الخارجى فى وقت مبكر مزايا عديدة بالنسبة للمراجع نفسه ولعميله وهى :

١ - يمكن المراجع من تخطيط عمله بيسر كما يمكنه من تحديد المدى الذى يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الميزانية .

٢ - بالنسبة للعميل فإنه سيضمن قيام المراجع بأداء فحصه بطريقه أكثر كفاية وفى وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية .

٣ - ويسمح التعيين المبكر بدراسة المشاكل المحاسبية التى تؤثر على القوائم المالية ، وبذلك يمكن تعديل الإجراءات المحاسبية التى يرى المراجع تعديلها قبل نهايتها .

٤ - ويساعد أيضاً على وضع الخطة السليمة للرقابة على المخزون السلعى .

٥ - يسمح التعيين المبكر بإنتشار العمل على مدار السنة ، وبذلك نضمن

تحديداً سليماً لاختصاصات المساعدين مما يترتب عليه تخفيض العمل الإضافى إلى حده الأدنى وبالتالى رفع الروح المعنوية للمساعدين .

٢ - **توقيت القيام بالمراجعة** : يمكن أداء العديد من اختبارات المراجعة فى أى وقت - تقريباً - أثناء العام . ومن خلال الفحص الدورى الذى يقوم به المراجع يمكنه عمل اختبارات لسجلات العميل وإجراءات القيد بها لاكتشاف مدى تمثيلها للواقع ومدى الاعتماد عليها . وتساعده هذه الاختبارات فى تحديد إجراءات المراجعة التى تمكنه من القيام بفحصه بكفاءة وفاعلية . ومن المتعارف عليه عمليا ضرورة قيام المراجع بتنفيذ جزء كبير من فحصه فى فترات دورية . وعندما يتم فحص جزء هام خلال السنة وتثبت فاعلية الرقابة الداخلية ، فسوف تشتمل إجراءات المراجعة فى نهاية السنة بصفة رئيسية على مقارنات لأرصدة آخر السنة بمثيلتها فى السنوات السابقة ومراجعة وبحث العمليات غير العادية والتغيرات الهامة . إلا أنه يجب على المراجع أن يتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية لازالت فعالة فى نهاية السنة . ولا يعنى ذلك قيامه باعادة اختبار السجلات والعمليات مالم يكتشف اختلاف الظروف بصورة ملحوظة . وتعد اختبارات المراجعة ملائمة بصورة خاصة عند فحص الحسابات التى تمثل عدداً كبيراً من العمليات ، أما بالنسبة للحسابات التى تمثل عدداً صغيراً نسبياً من العمليات فإن الإهتمام ينصب على التحقق من أرصدتها .

٣ - **توقيت إجراءات المراجعة ونظام تنفيذها** : يتضمن المستوى الأول من مستويات العمل الميدانى ضرورة توقيت إجراءات المراجعة ووضع النظام الملائم لتنفيذها .

ونعنى بتوقيت إجراءات المراجعة اختيار الوقت المناسب للقيام بها . فقد يستلزم الأمر القيام بمراجعة النقدية الموجودة بالخزينة والبنوك وبفروع الشركة فى وقت واحد ، كما قد يستلزم الأمر مثلا أيضاً عنصر المفاجأة ووضع نظام المراجعة الداخلية على الأصول سهلة التداول . وكل هذه الأمور يمكن أن تتم عن طريق الرقابة الداخلية الفعالة .

وتظهر الحاجة إلى وضع نظام سليم لإجراءات المراجعة بوضوح بالنسبة

لإجراءات المراجعة على المخزون مثلا . ولذلك فإن مراجعة الإجراءات التى تضعها الإدارة لإتمام عملية جرد المخزون تعد من الأمور المهمة للمراجع . وبالنسبة للأوراق المالية التى تكون ذات قيمة كبيرة ، يعد وضع نظام سليم لمراجعتها أمراً هاماً لضمان المحافظة عليها ومعرفة القدر الذى ينبغى الاحتفاظ أو عدم الاحتفاظ به .

٤ - **تعيين المراجع قرب أو بعد إنتهاء السنة المالية :** بالرغم من أفضلية التعيين المبكر فإن المراجع الخارجى قد يقبل التعاقد قرب أو بعد إنتهاء السنة المالية . وفى هذه الحالة ، يجب على المراجع قبل هذا التعاقد التأكد من أن الظروف ستسمح له بالقيام بالفحص الذى يمكنه من إبداء رأيه المهنى .

٥ - **فحص القوائم المالية الدورية :** إلى جانب فحص القوائم المالية السنوية قد يقوم المراجع بفحص القوائم المالية ، ويطبق عليها نفس معايير المراجعة المتعارف عليها . وقد تنشأ صعوبات عند إجراء الفحص للإطار العام فى مواعيد دورية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، بإستثناء مراجعة المخزون وإرسال مصادقات للعملاء حيث لا تتكرر فى كل فترة دورية .

ويجب على المراجع فحص ودراسة ما إذا كانت الظروف تمكنه من إبداء رأيه فى القوائم المالية الدورية .

وقد تستلزم الظروف فى بعض الحالات القيام بمراجعة المخزون وإرسال مصادقات للعملاء على فترات دورية خلال السنة .

إجراءات المراجعة :

لا يجب خلط معايير المراجعة بإجراءاتها ، فمعايير المراجعة هى المبادىء الأساسية التى تحكم طبيعة وإمتداد التحقق اللازم فى كل فحص . أما إجراءات المراجعة فهى تمثل الخطوات التفصيلية التى تكون وظيفة الفحص . والمثال على إجراءات المراجعة هو جرد وعد أصول المشروع مثل النقدية أو الإستثمارات أو أوراق القبض .

ولإيضاح التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها نأخذ المخزون السلعى كمثال، فى هذه الحالة نجد أن أحد معايير أداء العمل الميدانى هو الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة لتصبح أساساً مناسباً لتكوين الرأى عن التقاريرالمالية تحت الفحص .

وعند تطبيق هذا المعيار على المخزون السلعى ، نجد أنه معيار أداء يتطلب إثباتا لكميات وأسعار المخزون السلعى . وعلى هذا ، يجب أن يقتنع المراجع بأن المخزون قد سعر تسعيراً مناسباً . وحتى يتحقق تطبيق هذا المعيار على الأداء فإن المراجع يستخدم الإجراءات التالية :

أ - مقارنة الأسعار المستخدمة فى تسعير المخزون مع الأسعار الواردة فى فواتير الشراء .

ب - أن يستفسر عن أسعار السوق الحالية .

جـ - أن يتحقق من النواحى الحسابية لقوائم جرد المخزون وهذه الخطوات الثلاث هى إجراءات المراجعة .

وقرار فحص فواتير الشراء وعددها ومدى المقارنة مع أسعار السوق الحالية يتطلب الحكم الشخصى من جانب المراجع . ولما كان اتخاذ قرار فى هذا الشأن من واقع الإقتناع والكفاية هو مسألة موضوعية تتحدد فى كل حالة حسب ظروفها ، فإن الطريقة الوحيدة لبلوغ مستوى الجودة المطلوبة هو اتخاذ القرار فى شكل ما قد يراه المراجعون الآخرون إذا وضعوا أمام نفس الظروف والحقائق .

ولن يستطاع وضع معيار واحد لإجراءات الفحص حيث أن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف الأخرى تختلف من مراجع إلى آخر مما تملى على المراجع الإجراءات التى تستخدم فى كل حالة إلا أن معايير المراجعة تختلف فى هذا حيث يجب ألا تتغير من حالة فحص إلى أخرى حيث أن المعايير عامة ، أما الإجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف .

البدء فى مراجعة جديدة : متطلباتها ، وكيف يفى بها المراجع ؟

عندما يبدأ المراجع فى مراجعة جديدة تكون معرفته بالمنشأة معدومة أو قليلة ، وحتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة يجب عليه أن يجمع الأدلة الكافية التى تمكنه من أداء عمله على أتم وجه . وكما سبق أن ذكرنا ، فإن آداب المهنة تقضى بأن يرسل المراجع إلى من سبقه فى مراجعة المنشأة ليستأذنه فى قيامه بالمراجعة . وقبل أن يبدأ فى عملية المراجعة ومشاكلها ، على المراجع أن يقوم بمحاولات استطلاعية ليكون فكرة عن طريقة العمل بالمنشأة من حيث الناحية الفنية والسجلات ونظام المراقبة الداخلية .

وقبل أن يبدأ المراجع فى فحص سجلات ودفاتر عميله ، عليه أن يقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومكاتب المنشأة . وتتيح هذه الجولة للمراجع أن يتفهم طريقة سير العمل فى المصنع فيتتبع العملية الصناعية والإنتاج ويزور مخازن المنشأة ليرى طرق المحافظة على المخزون من حيث التسهيلات فى استلام وتخزين وصرف المواد وهذه الجهود تساعد المراجع فيما بعد عند تقييم نظام المراقبة الداخلية . كما يتمكن خلال جولاته بالمنشأة من مقابلة المسئولين فى المنشأة ووحداتها المختلفة والذين سيقابل أسماءهم عند فحصه للخريطة التنظيمية للمنشأة . وأيضاً عند مراجعته المستندات . وعندما يقوم المراجع بزيارة الإدارات فإنه سيتعرف على أماكن وجود السجلات المختلفة ، وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفى بينهم . ولن يقصر المراجع زياراته للمصنع أو المكتب عند بدء المراجعة ، وإنما يحتاج لهذه الزيارات فى خلال عملية المراجعة لكى يتتبع تطبيق نظام المراقبة الداخلية والإجراءات المحاسبية ، ومناقشة المسئولين عن المصنع والإدارات المختلفة ، فالمراجع الذى يقصر عمله على المراجعة المكتبية لن يستفيد كثيراً فى مجال إدراك أنشطة وعمليات المنشأة ، ولن يكون من السهل عليه الحصول على الأدلة والنتائج التى يريدها ، كما أن عمله سيكون مجرد آلية للمراجعة ذات النطاق الضيق .

برنامج المراجعة :

من الواضح أن المراجع لا يستطيع بمفرده أن يقوم بمهمة مراجعة منشأة سواء أكانت متوسطة أو صغيرة . ولذلك يجب عليه أن يستعين بموظفى مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه . ولكى يتمكن موظفو المكتب من القيام بمهمة المراجعة ويستطيع المراجع مراقبة تنفيذهم لخطتها يجب أن يعد برنامجاً للعمل وهو ما يسمى ببرنامج المراجعة . ويعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للعمل ، حيث يتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة منطقية تظهر العلاقة بين إجراء سوف يتبع الإجراء الذى يليه وتشمله الخطة طبيعة العملية : مراجعة مستندية ، تحقق من الأصول والخصوم ، الزمن المقدر لكل عملية . وعندما تتم كل خطوة فى برنامج المراجعة يقوم المراجع أو مساعديه بالتوقيع أمام العمل الذى تم مع ذكر الزمن الفعلى الذى تمت فيه العملية . ويعتبر برنامج المراجعة أداة نافعة للتخطيط والرقابة . وبما أن طرق المحاسبة تختلف بحسب نوع النشاط وظروف المنشآت

المختلفة ومشاكل كل منها وطبيعتها وأحجامها ، فسوف نجد أن نظم الرقابة الداخلية ومداها تختلف من منشأة لأخرى . ويجب على المراجع أن يأخذ جميع هذه العوامل فى الحسبان عند تصميم برنامج للمراجعة . وقد يطلب من المراجع القيام بفحص كامل للسجلات والدفاتر تمهيداً للتحقق من التقارير المالية ، أو يكلف بالقيام بفحص جزئى كالتحقق من سلامة نظام النقدية وتقييدها أو حسابات الأصول الثابتة أو أى جانب من البيانات المحاسبية ، ولهذا يجب أن يظهر نطاق العمل المطلوب بوضوح فى البرنامج حتى لا يضيع مساعدو المراجع وقتهم فى تفاصيل غير مطلوبة .

أغراض برنامج المراجعة :

١ - يعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للمراجعة ، فالمراجعة لا يقوم بها شخص واحد وإنما عدة أشخاص ، وقد يتبادلون العمل ولذلك لابد أن تكون خطوات ونظام العمل واضحة لهم . وإذا كان البرنامج مصمماً بطريقة كاملة فإنه يحوى تفاصيل كاملة وواضحة بحيث يمكنه أن يعطى جانباً من العمل لمساعديه الذين يباشرون العمل كما يوضح فى برنامج المراجعة . وعندما ينتهى المساعد من عمله ، فإنه يقدم أوراق المراجعة إلى رئيسه الذى يستطيع أن يتبين العمل الذى تم . وقد يوافق عليه أو يطلب منه إجراء مراجعة إضافية ، وفى العادة فإن مساعدى المراجع يكونون ذوى خبرة قليلة . وعلى هذا ، يجب أن يكون البرنامج مفصلاً فى صورة تعليمات واضحة وتفسيرية لتظهر للمساعد غير المتمرن العمل المطلوب منه فمثلا ، لا يجوز أن يتضمن البرنامج متى يبدأ عمله ، وكيف يمكن إنجازه ، ومتى ينتهى هذا العمل « راجع دفتر المقبوضات » لأن هذا يعتبر تعبيراً عاماً ، وإنما يجب أن يظهر المراجع الخطوات التفصيلية لهذا العمل مثل : أجمع رأسياً وأفقياً دفتر المقبوضات عن شهر ديسمبر ، راجع الترحيلات لدفتر الأستاذ العام : وهذه التعليمات واضحة ومحددة للعمل المخطط والمنجز منه ، ومنها يعرف المساعد متى يبدأ عمله وكيف يمكن إنجازه ومتى ينتهى هذا العمل .

٢ - يعتبر برنامج المراجعة سجلاً بالنسبة لعملية المراجعة كلها ويساعد هذا على :

أ - أن يتعرف المراجع على العمل الذى تم ؛

ب - يقدم دليلاً على إطار عملية المراجعة وأسلوب تنفيذها .

جـ - شهادة عن العمل الذى قام به المراجع ومساعدوه إذا إحتاج فى أى وقت إلى هذه الشهادة .

ويعتبر برنامج المراجعة من أهم المستندات فى أوراق المراجعة من حيث أنه يظهر مدى العمل الذى تم ومن الذى أتمه وتوقيعات الذين قاموا بالعمل .

٣ - يعتبر إستخدام برنامج المراجعة أسلوباً للتخطيط والرقابة يستطيع من خلاله المراجع أن يتتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التى بذلت فيها الجهود فى كل عملية وعدد الساعات التى أمضاها كل مراجع حسب درجته .

ولا يعتبر إعداد برنامج للمراجعة بمثابة قيد على عمل المراجعة يجعل مراجعته روتينية . وإنما يجب أن لا يفرض على المراجع أو مندوبيه حدود تضيق نطاق عملهم وإنما يمثل خطوات وتوجيهات إرشادية فى المراجعة . ويجب أن يشجع المراجع مساعديه فى أن لا ينظروا إلى برنامج المراجعة نظرة روتينية جامدة متقيدين به فى كل خطوة يتبعونها ، وإنما يعتبرونه مرشداً لهم يعملون فى حدوده . وإذا احتاج الأمر إلى فحص إضافى فعليهم القيام به وأن يقترحوا التعديلات المناسبة التى يمكن إدخالها عليه .

نموذج لبرنامج المراجعة : لا يمكن وضع نموذج نمطى لبرنامج المراجعة لتطبيقه على كافة عمليات المراجعة فى المنشآت المختلفة نظراً لإختلاف طبيعة كل منشأة وتباين سجلاتها وتعدد أنظمة المحاسبة المتبعة . ولن نضع هنا خطة كاملة لبرنامج المراجعة وإنما ستظهر الخطوات التى تتبع فى مراجعة بعض العمليات .

ومن المستحسن أن يعرض برنامج المراجعة فى صورة تفصيلية بحيث يتضمن المعلومات اللازمة ، وقد يكون الشكل التالى صورة ملائمة لبرنامج المراجعة :

إجراءات سير العمل	تاريخ أو فترة الاختبار	الوقت المقدر	توقيع من قام بالعمل	الوقت الفعلى للعملية	ملاحظات

سجل ملاحظات المراجعة :

عندما يبدأ المراجع عملية المراجعة ويستمر فيها ، ستقابله ملاحظات وإيضاحات وأخطاء . ولن يتوقف المراجع فى عمله عند اكتشافه لكل خطأ أو عند كل سؤال يحتاج إلى إجابة ليصحح الخطأ أو يستوفى الإستفسار . فسوف يؤدى هذا الإجراء إلى ضياع الوقت الكثير بحثاً وراء كل من ملاحظاته وإيضاح أى خطأ يكتشفه لتصحيحه . كما أن المراجع ومساعديه هم الذين يقومون بالعمل كل فى النطاق المخصص له . وسيكون من غير العملى قيام كل منهم ، منفرداً بالإستفسار أو بطلب تصحيح الخطأ . وللتغلب على هذا ، فإنه يخصص دفتر ملاحظات المراجعة لإثبات الملاحظات فى صورة واضحة وأسلوب مفهوم ، ومفصلة تفصيلاً تاماً من حيث العملية ومستنداتها ومكان وجودها فى السجلات أو الملفات وموضوعها . وعندما يتم تجميع عدد من الملاحظات والأخطاء يتقدم المراجع إلى الأشخاص المسئولين طالبا منهم تقديم الإستجابة الملائمة لكل من هذه الملاحظات وتقديم الأدلة عنها ، كما يتقدم بكشف بتصحيح الأخطاء التى اكتشفها .

وقد يحصل المراجع فى أثناء مراجعته على بيانات يحتاج إليها عند التحقق من الأصول والخصوم ، ومن المستحسن أن يدونها فى دفتر الملاحظات .

ومن أمثلة العناصر التى تظهر فى دفتر الملاحظات ما يلى :

١ - مجاميع الحسابات التى راجعها ، إذا كان يقوم بمراجعة مستمرة وانقطع عن المراجعة فترة من الوقت .

٢ - نقط الضعف - إن وجدت - فى نظام الرقابة الداخلية .

٣ - المستندات الناقصة أو غير المستوفاة .

٤ - الأخطاء التى يكتشفها المراجع أثناء عملية المراجعة وكيفية تصحيحها .

٥ - المسائل المعلقة التى لم تنته المناقشة فيها إلى نتيجة مرضية من وجهة نظر المراجع .

٦ - الموضوعات التى يريد مساعد المراجع عرضها على رئيسه .

٧ - التحفظات التى يرى المراجع وجوب إثباتها فى تقريره عن القوائم المالية.

الملف الدائم للمراجعة :

يحتاج المراجعة أن يتوافر لديه معلومات عن المنشأة التى يراجعها حتى

يستطيع أن يناقش عملية على أساس معلومات كاملة ، أو ليرجع إليها فى أى وقت يحتاج فيه إلى هذه المعلومات ولهذا يخصص المراجع ملف دائم للمنشأة يحفظ فى مكتب المراجع . ويتضمن هذا الملف المعلومات والبيانات والمستندات الهامة التى يحتاج إليها باستمرار ، كما أنه يقوم بتعديلها إذا طرأ عليها تغيير . وبجانب الملف الدائم للمراجعة ، يخصص المراجع أيضاً ملفاً للمراسلات المتبادلة بينه وبين عميله .

ويحتوى الملف الدائم للمراجعة على العناصر التالية :

١ - صور القانون النظامى والعقد الإبتدائى للشركة أو مستخرجات منها ، وذلك بالنسبة لشركات المساهمة أو عقد الشركة بالنسبة لشركة الأشخاص .

٢ - شهادة من المنشأة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها . موقعاً عليها من المسئولين فيها .

٣ - صورة من برنامج المراجعة .

٤ - نماذج لامضاءات المسئولين فى المنشأة .

٥ - نسخة من التقارير المالية والميزانية العمومية عن السنوات السابقة .

٦ - صور القرارات الهامة لمجلس الإدارة والجمعية العمومية والتى لها إتصال بأعماله .

٧ - ملخص الإقرارات الضريبية للمنشأة .

ويجب أن يضيف المراجع إلى هذا الملف التغيرات التى قد تحصل بالنسبة للمعلومات والبيانات التى يحويها . وأن يحفظ هذه الملفات بطرق الحفظ الحديثة بعيداً عن متناول أيدى غير المختصين لما يتضمنه هذا الملف من معلومات سرية تقضى آداب المهنة بالاحتفاظ بها .

أوراق العمل فى المراجعة :

يختلف موقف المراجع فى مراجعته لأى منشأة عن أى عضو فى إدارة الحسابات ، حيث أن عضو إدارة الحسابات يعد قيود اليومية من المستندات الأولية كفواتير البيع وفواتير الشراء والشيكات والعقود ، وتحفظ هذه المستندات لدى إدارة الحسابات لتأييد وتعضيد القيود والملخصات التى يعدونها. أما المراجع فليس لديه المستندات أو دفاتر اليومية أو دفاتر الأستاذ لكى تؤيد ما جمعه من أدلة

أثناء المراجعة . وفى الحقيقة فإن المراجع يقوم بالعمل على أساس هذه السجلات ولكنه يتركها فى المنشأة بعدما يتم مراجعته . وعلى هذا ، فإن التسجيل الوحيد للعمل الذى قام به هو فيما يعده أثناء مراجعته . وإذا لم يقم المراجع بأى عمليات تسجيل فإن عمله سيكون بدون مستندات تؤيد رأيه المهنى الذى يتضمنه تقريره .

ويعنى هذا أنه يجب أن يكون المراجع حذرا فى أثناء فحصه ، وأن يجمع ويضم إلى أوراق المراجعة كشوف كاملة ببيانات عمله والنتائج التى توصل إليها ويجب أن يهدف أى عمل يقوم به إلى تجميع الأدلة التى تمثل الغرض العام لفحصه فمثلا قد يجد المراجع أنه من المناسب أن يراجع المجاميع فى دفتر النقدية عن ثلاثة أشهر على أن تختار بطريقة غير مرتبة . وعندما يتم هذا العمل يجب أن يسجل أن الجمع قد روجع عن الأشهر الثلاثة التى تمت مراجعتها فعلا وأن يعد كشفا عن الأخطاء التى اكتشفت عند مراجعته لهذا الجمع . وعلى المراجع أن يحتفظ بدليل عن الأعمال التى قام بها فى الفترات التى راجعها ، والنتائج التى توصل إليها .

ولا يكفى أن تكون أوراق المراجعة كاملة فحسب بل يجب أن تحتوى إثباتا كافيا لرأى المراقب الذى سيضمنه فى التقرير . كما أن أى تأكيدات فى تقريره أو رأيه يجب أن تكون مؤيدة بالمستندات التى تتضمنها أوراق العمل ويجب أن يتذكر المراجع باستمرار أنه قد يسأل أمام أية جهة رسمية (محكمة ، هيئات الضرائب) عن تأييد للرأى الذى يحتويه تقريره .

ويجمع المراجع معلومات كافية عن أصول الشركة وخصومها وإيراداتها ومصروفاتها . ويضم المراجع هذه المعلومات إلى أوراق العمل ، بالإضافة إلى الطريقة التى اتبعها فى أثناء فحصه وتحققه من هذه الحسابات . وجمع المعلومات وأداء المراجعة متلازمان مع بعضهما البعض ، فمهمة المراجع لا تقتصر على جمع المعلومات ، وإنما مهمته الأساسية هى المراجعة ، وبجانب ذلك يجمع المعلومات اللازمة لتأييد رأيه .

وحيث أن أوراق العمل تشمل المركز المالى للعميل ونتائج عملياته ، فإنها تعتبر ذات صفة سرية ويجب أن يحافظ على سريتها فلا يسمح لأى أحد بأن يطلع عليها بدون موافقة العميل ، كما لا يجوز أن تكون فى متناول يد موظفى المراجع لفترات طويلة . وبالرغم من أن هذه الأوراق أعدت فى مركز المنشأة ومستقاة من

سجلاتها وأثناء المراجعة إلا أنها تعتبر ملكا للمراجع ، وذلك فيما عدا المستندات الخاصة بالعميل التى قد يعطيها للمراجع لأغراض الاطلاع فإن الأخيرة تعتبر ملكا للعميل . ويمكن تلخيص الغرض من الاحتفاظ بأوراق المراجعة فى الآتى :

١ - تسهيل إعداد تقرير المراجع .

٢ - تؤيد وتشرح بالتفصيل الآراء والتحفظات الملخصة بالتقرير .

٣ - تحوى معلومات يحتاج إليها المراجع عند إعداد الإقرارات الضريبية والمعلومات التى تطلبها المصالح الحكومية الأخرى .

٤ - تنظم وتنسق جميع مراحل عملية المراجعة .

٥ - تعتبر سجلا تاريخيا لكل البيانات التى فحصت وطرق المراجعة التى اتبعت .

٦ - تعتبر مرشدا للمراجع فى عمليات الفحص المستقبلة لأنواع أوراق العمل .

أنواع أوراق العمل :

تشمل أوراق المراجعة أى سجل أو كشف يعده المراجع عن عمله لتأييد رأيه . وهى مجموعة كبيرة تشمل مدى واسعا من الأوراق . (كشف تحليلى لميزان المراجعة وقيود التسوية ، والقوائم المالية إلى مذكرات صغيرة عن المناقشة أو ملخص عن عقـــــد) .

وإليك بعض المفردات التى قد توجد فى ملف أوراق العمل .

١ - **تقرير عن نظام المراقبة الداخلية :** إن ملاحظات المراجع عن نظام الضبط الداخلى وطريقة تطبيقه تعتبر من العناصر الهامة فى ملف أوراق العمل وتضع بعض مكاتب المراجعة أسئلة نظام المراقبة الداخلية والتى يقوم المراجع ببحثها والاجابة عنها . وتترك المكاتب الأخرى المراجع يكتب تقريرا عن النظام المتبع بعد بحثه ، وقد تمده المنشأة ببرنامج مطبوع لنظام المراقبة الداخلية وعليه أن يدرسه من حيث الجوهر ، وأن يراقبه من حيث التنفيذ ، وأن يضم رأيه عن النظام إلى أوراق العمل ، كذلك يضم إلى أوراق العمل الخريطة عن التوزيع الوظيفى فى المنشأة وأيضا أية رسوم بيانية عن سير العمل فى الإدارة أو فى المصنع - وفى بعض الأحيان يرفق المراجع فى أوراق العمل صورة من نماذج مطبوعات المنشأة مثل فاتورة البيع ، الإيصالات ، مستندات صندوق المصاريف النثرية وأوراق صرف ... الخ .

٢ - **برنامج المراجعة** : وقد سبق أن شرحنا بالتفصيل المقصود ببرنامج المراجعة والغرض منه ، ومن الواضح أنه يجب أن يرفق صورة منه مع أوراق المراجعة .

٣ - **ميزان المراجعة العام** : يعتبر ميزان المراجعة العام مستندا أساسيا فى أوراق العمل . ذلك لأن جميع التحليلات التى يقوم بها المراجع تنبع من الأرقام التى يتضمنها علاوة على أنه يتأثر نتيجة أى قيود (تعديلات) كما تعد من بياناته القوائم المالية التى تكون موضوعا للتقرير النهائى ، ويجب أن يحتوى ميزان المراجعة العام على خانات تظهر البيانات التالية :

أ - الاسم بالكامل لكل حساب فى دفتر الأستاذ مع رقم الحساب .

ب - خانة لأرقام أوراق العمل التى تؤيد هذه الحسابات ، إذ أن معظم الأرقام التى يحتويها الميزان لها أوراق عمل مفصلة مثل تحليل الحسابات ومذكرات التسوية . وذلك كى يسهل على المراجع الرجوع إليها بالاسترشاد بالأرقام الواردة فى ميزان المراجعة ، أى يمكن اعتبار ميزان المراجعة فهرسا لأرقام أوراق العمل .

جـ - ميزان المراجعة عن العام السابق وأرقام هذا الميزان تعطى أساسا للمقارنة بين أرقام السنة الحالية وأرقام السنة الماضية والحسابات المستحقة .

د - ميزان المراجعة عن الفترة التى تفحص حساباتها ، وهذا الميزان أساس التقرير الذى سيعده المراجع .

هـ - خانات إضافية لإجراء التعديلات على الأرقام الواردة فى ميزان المراجعة الأصلى نتيجة لقيود التعديل التى اقترحها المراجع .

و - ميزان المراجعة بعد تعديله .

٤ - **قيود اليومية عن التعديلات** : فى أثناء المراجعة قد يجد المراجع أخطاء تحتاج إلى تصحيح ، ويعد المراجع كشفا بالقيود اللازمة لتصحيح الأخطاء ويقدمها إلى موظفى المنشأة للمناقشة ثم التصحيح ، ولكى يحتفظ ببيانات التعديلات المقترحة المفتوحة ، فإنه يجب أن يعد كشفا يشمل صورة بالقيود المقترحة ومنها يتم الترحيل إلى ميزان المراجعة لتعديل الأرقام الواردة فيه .

٥ - **تحليل الحسابات** : يتضمن كل حساب فى دفتر الأستاذ العام البيانات

التى قد تمثل سندا للمراجع ، وعلى المراجع أثناء مراجعته أن يعد كشوفا تحليلية للحسابات المهمة بدفتر الأستاذ العام مثل حسابات الأصول المختلفة، حسابات المدينين ، حسابات الدائنين ، حساب السندات ، حساب القروض ، وحساب المصروفات العمومية .

وتساعد هذه الكشوف التحليلية المراجع فى أنها تعتبر مرجعا له عندما يحتاج إلى معلومات عن هذه الحسابات بدلا من أن يرجع إلى دفتر الأستاذ العام .

٦ - **مستخرجات من محاضر الاجتماعات** : سبق أن أشرنا إلى أهمية المعلومات التى يحصل عليها المراجع من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية وكذلك العقود والأوراق الرسمية الأخرى . ولأن معظم قرارات الإدارة يترتب عليها تطبيق محاسبى فى الدفاتر فيجب أن تكون أوراق العمل مؤيدة بالقرارات فى هذا الشأن .

٧ - **ملخصات ومذكرات تسوية** : وهذه الأوراق تمثل مجموعة مختلفة وتشمل مذكرات تسوية البنوك ، ملخصات عن مبيعات كل قسم أو كل فرع، المصادقات التى وصلت إلى المراجع من العملاء بأرصدة حساباتهم ، وهكذا .

علامات المراجعة :

يستعمل المراجع ما يسمى بعلامات المراجعة ليظهر طبيعة ومدى فحصه للعمليات فى الدفاتر . ويضع هذه العلامات بجانب الأرقام بالدفاتر وبصورة واضحة وبعناية حتى لا تشوه شكل الدفاتر والسجلات والمستندات ، وهذه العلامات لها طبيعة مميزة للمراجع - ويستخدم فى إعدادها الحبر الملون أو الأقلام الملونة - ولها معنى خاص يخفيه المراجع عن موظفى المنشأة . وهذه العلامات لها أشكال مختلفة ويصممها المراجع لكل خطوة من خطوات العمل فكل منها علامة مميزة مختلفة عن غيرها حتى يستطيع من مجرد نظرة واحدة فى الدفاتر والمستندات معرفة ما تم فحصه منها .

فمثلا إذا قام المراجع بمراجعة فواتير البيع على دفتر يومية المبيعات فإنه يضع علامة مميزة على كل رقم فى خانة المبالغ ليظهر المبالغ التى راجعها (مثل ✗ ✓ ✗ ✓ الخ) . ويجب أن يبين فى أوراق العمل نوع العلامة التى استعملها والغرض الذى استعملت من أجله ، ثم إذا استمر فى مراجعة جميع القيود فى دفتر

يومية المبيعات فإنه يضع علامة أخرى (مثل ح أو ..... الخ) .

ومعظم المراجعين يستعملون أقلاما ملونة للعلامات التى يضعونها حتى تكون ظاهرة فى الدفاتر والسجلات ومن الممكن العثور عليها . وباستعمال الألوان فى العلامات يستطيع المراجع أن يستعمل نفس العلامة بألوان مختلفة للدلالة على عملية مختلفة . وأهم شىء فى هذا المجال هو معنى العلامة المستعملة والتى يجب أن تكون مفهومة للمراجع ومساعديه وأن تشرح بصورة واضحة فى أوراق العمل .

كما أن على المراجع أن يلغى المستندات الأولية التى راجعها بصورة واضحة حتى لا تقدم إليه مرة أخرى . وبعض المراجعين يوقعون بالحروف الأولى من أسمائهم على المستند بصورة ظاهرية .

طريقة سير العمل

هناك بعض القواعد العامة التى يجب أن يسترشد بها المراجع ومساعدوه فى سير العمل فى أى منشأة يقصدونها لمراجعتها مثل :

١ - يجب أن يقوم المراجع بتنفيذ برنامج المراجعة بطريقة لا تعطل سير العمل فى إدارة الحسابات ، ومن السهل تنظيم العمل بين المراجع وإدارة الحسابات . وبالتعاون بين إدارة الحسابات والمراجع يستطيع الأخير أن يقوم بالعمل فى المستندات والسجلات والدفاتر التى تستعملها إدارة الحسابات فى الوقت الذى يكون فيه المراجع بالمنشأة . واستخدام الدفاتر ذات الأوراق السائبة يسهل من هذه العملية إذ يستطيع المراجع الذى يقوم بالمراجعة فى الأوراق التى لا تستعملها إدارة الحسابات .

٢ - فى سبيل الحصول على الإيضاحات والتفسيرات يجب أن لا يختار المراجع الوقت الذى يكون فيه الموظف المسئول عن تفسير هذه الإيضاحات مشغولا ، وينبغى أن تجمع الإيضاحات والتفسيرات دفعة واحدة ، إن أمكن ، وفى وقت يلائم الموظف المختص .

٣ - يجب ألا يشجع المراجع قيام صداقات شخصية بينه هو ومندوبيه من ناحية ، وبين موظفى المنشأة من الناحية الأخرى ، فقد يكون من شأنها التأثير فى سير أعمال المراجعة أو فى نتائجها .

وليس معنى هذا أن لا تكون علاقة المراجع مع موظفى المنشأة علاقة طبيعية ،

وإنما يجب أن يفهم أن هناك حدا فاصلا بين الصداقات والواجب .

٤ - يجب ألا يذيع المراجع أسرارا خاصة بالمنشأة ، فهو كالطبيب والمحامى صاحب مهنة وبحكم مهنته يطلع على أسرار خاصة بالمنشأة يجب أن يحتاط من لعدم تسريبها سواء عن قصد أو بدون قصد .

٥ - يجب على المراجع أن لا يقبل مراجعة بنود محررة بالقلم الرصاص ، لأن هذه من السهل محوها أو تغييرها ، وعليه أن ينتظر حتى تكتب المراجع بالحبر ليقوم بمراجعتها .

٦ - يجب أن لا يترك المراجع فى أثناء مراجعته أى عملية غير تامة لكى لا يعرض نفسه لخطر النسيان ، وبالتالى يعطى للغير ثغرة يستطيع أن ينفذ منها لتغطية غش أو خطأ .

٧ - يجب أن لا يفسر المراجع معنى العلامات والرموز التى يستعملها لموظفى المنشأة أو لأى شخص آخر .

الاطلاع على السجلات :

قبل أن يبدأ المراجع عملية المراجعة المستندية والتحقق وتحليل العمليات والحسابات ، عليه أن يطلع على السجلات ، ويتيح له هذا الاطلاع الحصول على صورة مختصرة عن خطط وسياسات المنشأة . وبذلك يتمكن خلال عملية المراجعة من أن يقرر ما إذا كانت العمليات التى تعكسها الحسابات قد اعتمدت من المسئولين ونفذت حسب توجيهات أصحابها أو من يمثلونهم . وعلاوة على ذلك ، فإن هذا الاطلاع المبدئى يفيد المراجع عندما يقوم بتفسير الحسابات والتقارير ، ويجب أن يكون المراجع على معرفة تامة بتاريخ المنشأة ومشاكلها ، وبواجبات ومسئوليات موظفيها المسئولين ، وبطبيعة نوع السجلات المحاسبية وإجراءاتها . إن هذا يجعله مستعدا للقيام بمراجعته فى كل خطوة من خطواتها بثقة وتفهم تام ، وإذا لم يحصل على هذه المعلومات وبدأ فى عملية التحقق من الأصول وتحليل العمليات فإنه يقوم بعملية آلية روتينية لا توصله إلى النتيجة الصحيحة . وعند بدء المراجع مراجعته يطلب من المسئولين شهادة بالسجلات الدفترية والتنظيمية التى تحتفظ بها المنشأة، ويحفظ هذه الشهادة فى ملف المراجعة الدائم ، ويشمل لفظ السجلات ما يلى :

سجلات غير مالية :

أ - القانون النظامى والعقد الإبتدائى للشركة المساهمة .

ب - عقد شركة الأشخاص .

جـ - دفاتر محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية .

د - الإقرارات الضريبية عن السنوات الماضية .

هـ - التقارير المالية عن السنوات السابقة .

ز - العقود مع الموظفين والعمال وأى اتفاقات تخصهم .

ح - العقود الحكومية التى تمس المنشأة .

ط - ملفات المراسلات .

المجموعة الدفترية : دفاتر اليومية - دفاتر الأستاذ المساعدة - دفتر الأستاذ العام - دفتر الأستاذ الخاص .

مجموعة الوثائق التنظيمية : الخرائط التنظيمية ، الكتيبات التى تتضمن دليل العمل، دليل الإجراءات المختلفة .

أهمية الاطلاع على السجلات المالية :

تمثل هذه السجلات المالية إطار العناصر التى سيقوم المراجع بمراجعتها بالاستعانة بالمعلومات والايضاحات التى حصل عليها ، وكذلك الأدلة المختلفة .

ويتيح استعراض السجلات المالية للمراجع تكوين فكرة مبدئية عن :

أ - النظام المتبع فى التسجيل .

ب - دقة السجلات وكفايتها .

جـ - كفاية نظام الحفظ فى المنشأة .

د - العمليات الأساسية التى تقوم بها المنشأة .

هـ - العمليات الفرعية التى تقوم بها المنشأة وفحص قيود اليومية ذات الطبيعة الخاصة .

تقرير المراقبة الداخلية :

يطلب المراجع عند بدء مراجعته تقريرا مفصلا عن نظام الرقابة الداخلية ويعتمد التقرير من المسئولين فى المنشأة ، ويمثل نقطة البداية للمراجع فى دراسة نظام المراقبة الداخلية ليقرر ما إذا أمكنه الاعتماد عليه أو غير ذلك . ومهمة المراجع ليس دراسة التقرير المكتوب وإنما متابعة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مطبقا فعلا ، ومن وجهة نظر المراجع فإنه لا يعتمد على وجود لوائح ونظم الرقابة الداخلية بدون أن تكون هذه النظم مطبقة فعلا ومعمولا بها ، ومتى كون المراجع فكرة مبدئية عن المنشأة عن طريق زيارة منشآتها ومصانعها ، ومناقشة المسئولين ، وملاحظة الأنشطة المختلفة ودراسة السجلات المالية وغير المالية ودراسة نظام الرقابة الداخلية يستطيع المراجع أن يصمم برنامجا للمراجعة .

* * *