أصول المراجعة

٧٤
٩١

مع

دراسة حالات تطبيقية متنوعة

جامعة القاهرة
مكتبة
كلية التجارة

متولى محمد الجمل
أستاذ المراجعة بكلية التجارة جامعة القاهرة
شهادة زمالة مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

محمد السيد الجزار
أستاذ التكاليف بكلية التجارة جامعة عين شمس
شهادة زمالة مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا
شهادة زمالة معهد الضرائب بانجلترا

٢٢/٤١١
٤٤٣٢٤

الجزء الأول

٦٥٧,٤٥٠
٧٧٦
٢٢/٤١١

١٩٦٩

مطابع سجل العرب

الباب الثالث

مستويات تنفيذ العمل الميدانى

STANDARDS OF FIELD WORK

تكلمنا فى الباب الثانى عن المسئوليات العامة أو الشخصية المفترض مراعتها فى شخص المراقب وهى التأهيل والاستقلال والعناية المهنية .

ونتعرض فى الباب الحالى للمستويات الواجب مراعاتها فى تنفيذ عملية المراجعة ذاتها فى مكان العمل (ميدان العمل) وهى كما يلى :

الفصل الأول ـــ تخطيط عملية المراجعة والإشراف عليها .

Planning of Audit and Supervision of Work

الفصل الثانى ـــ تقييم نظم المراقبة الداخلية .

Evaluation of Intornal Control

الفصل الثالث ـــ الإثبات فى المراجعة .

Evideuce in Auditing

وقد سبق أن تكلمنا عن موضوع تخطيط عملية المراجعة فى الفصل الثالث من الباب الأول من هذا الكتاب ، ولذلك سيقتصر حديثنا فى الفصل الأول من الباب الحالى على موضوع الإشراف الفنى على الأداء. وجدير بالذكر أنه على الرغم من تخصيص الفصل الثانى لموضوع تقييم نظم المراقبة الداخلية إلا أن هذا التقييم فى حد ذاته ركن أساسى من أركان عملية التخطيط المشار إليها .

الفصل الاول

الاشراف الفنى على أداء أعمال المراجعة

TECHNICAL SUPERVISION & REVIEW

✓ ماهية الاشراف والغرض منه :

فى مكاتب المراجعة الكبرى لا يقوم المراقب بنفسه بكل أعمال المراجعة، بل قد يفوض مساعديه للقيام بها جميعاً ، على أن يشرف هو على أعمالهم ويستعرضها للتحقق من استيفائها ، ولا بد أن يتم هذا الإشراف بشكل واف للأسباب الآتية :

✓ ١ — أن اختيار العميل للمراقب اختيار شخصي ، يتم بناء على الثقة فى شخص المراقب ؛ فإذا لم يتحقق الإشراف الكامل فإن المراقب يكون قد قدم للعميل خدمة تقل فى مستواها عن المستوى المنتظر ، وذلك باعتماده اعتماداً كلياً على أعمال المساعدين .

✓ ٢ — أنه بالرغم من تفويض المراقب لمساعدته فى أداء إجراءات المراجعة فإن المسئولية الأساسية عن عملية المراجعة واقعة بدون شك على كاهل المراقب، ولا يمكنه التملص منها بإلقائها كلياً أو جزئياً على المساعدين . ولذلك فلا مفر للمراقب من متابعة أعمال مندوبيه للتأكد من إنجازهم لكل ما هو مطلوب وفقاً للخطة التى رسمها وفى ضوء الظروف المحيطة بالمنشأة موضوع الفحص .

٣ — أن إجراءات المراجعة حتى ولو كانت فى صورة تعليمات دقيقة يتضمنها برنامج معد إعداداً سليما ، لا يمكن القول بأنها قابلة للتنفيذ بشكل آلى وبدون استخدام عنصر التقدير الشخصى من جانب المساعدين . ولذلك لابد للمراقب

من أن يستعرض مدى سلامة استخدام المساعدين لهـذا العنصر فى أعمالهم ، وبذلك تـكون عملية المراجعة قد أنبنت فى الواقع ، فى جزئياتها وفى مجموعها ، على التقدير الشخصى للمراقب ، وليس على التقدير الشخصى للمساعدين .

٤ — إن مساعدى المراقب ليسوا معصومين من الخطأ الذى قد يتمثل فى خطأ حسابى فى إعداد أوراق المراجعة أو فى القوائم المالية أو قد يتمثل فى أخطاء فنية بقبولهم إيضاحات أو إثباتات غير كافية، أو بإعدادهم تسويات جردية غير صحيحة ، أو بعدم مراعاتهم لمقتضيات الظروف غير العادية فى عملية المراجعـة أو غير ذلك من الأخطاء . إن الإشراف الفنى واستعراض أعمال المساعدين هو الوسيلة لاقتناع المراقب بعدم وجود مثل هذه الأخطاء .

هذه هى الأسباب التى أدت إلى نشوء الحاجة إلى الإشراف الفنى واستعراض أعمال المساعدين . ويمكن أن نطلق على عملية الإشراف تعبير « نظام المراقبة الداخلية لمـكتب المراجعة » . فـكما أننا نتطلب من المنشآت المختلفة وضع نظام سليم للمراقبة الداخلية على أعمالها ، فإننا يجب أن نتطلب من المراقب ، من باب أولى، أن يسير فى تنظيم مكتبه والأعمال التى يقوم بها على أساس يراعى فيه مقومات نظم المراقبة الداخلية ، وذلك لـكى يضمن أداء عمليات المراجعة على أكمل وجه وبدون أن تتسرب إليها الأخطاء . ويبدأ التنظيم لعملية المراجعة فور تـكليف المراقب بأدائها ، فيقوم بتجميع المعلومات اللازمة عن المنشأة وفقاً لما أشرنا إليه فى الباب الأول من هذا الـكتاب ، وفى ضوء تلك المعلومات يقوم بتحضير خطة أو برنامج المراجعة ، ثم ينتخب المساعدين الأول والموظفين الآخرين الذين يسند إليهم القيام بإجراءات المراجعة ويوزع الواجبات بينهم على أساس مقدرتهم الفنية ويراعى فى ذلك خبرتهم بنوع العمل الذى تقـوم به المنشأة . ويكلف المراقب مساعده الأول بالإشراف على من هم دونه من موظفى المـكتب أثناء

تنفيذهم لواجباتهم . ويطلب أن تثبت تفاصيل الأعمال المؤداة أولا بأول عن طريق توقيع الموظفين والمساعد الأول أمام كل بند من بنود برنامج المراجعة مع إبداء الملاحظات كتابة ، وأيضاً عن طريق تجهيز أوراق المراجعة وهى كشوف تفصيلية عن كل بند من بنود القوائم المالية وتوضح العناصر المكونة للبند وماتم بشأنها وجميع البيانات المتعلقة بها . وسيأتى شرح طبيعة ووظائف هذه الأوراق فى مكان آخر من هذا الكتاب ، ويستحسن ألا ينتظر المراقب لحين انتهاء مساعديه من عملية المراجعة بأكملها ، بل ينبغى أن يقوم بزيارتهم فى مكان العمل من حين لآخر أثناء التنفيذ ، لكى يصل معهم بدون تعطيل إلى الحلول المناسبة للمشاكل الهامة التى اعترضتهم وإلى كيفية معالجة مايكونون قد اكتشفوه من عيوب أو أخطاء أو تلاعب ، وأيضاً لكى يجرى التعديلات اللازمة فى برنامج المراجعة ليتلاءم مع تلك الاكتشافات ويناقشها مع العميل فوراً ، وبعد انتهاء عملية المراجعة بواسطة المساعدين ، يأتى دور المراقب فى استعراض العمل الذى تم ، وذلك بفحص الملف الكامل لأوراق المراجعة بحضور المساعد الأول الذى أشرف على العملية فى مكان العمل . وكثيراً ماينجم عن هذا الاستعراض اكتشاف نواح لم تفحص كما يجب ، أو أخطاء وقع فيها المساعد أو معاونوه ، وهذه يجب استيفاؤها أو تصحيحها على التوالى قبل البدء فى عملية إعداد التقرير .

من واقع التنظيم المشار إليه أعلاه ، يمكننا تقسيم عملية الإشراف إلى ثلاثة مراحل كما يلى :

✓ **اولا — مرحلة تخطيط عملية المراجعة:**

والإشراف الخاص بهذه المرحلة يشمل مايلى :

١ — التأكد من استيفاء الملف الدائم لجميع الوثائق والبيانات المتعلقة بالمنشأة والتى قد تؤثر على مجال عملية المراجعة .

٢ — التأكد من فحص النظم المحاسبية ونظم المراقبة الداخلية بشكل واف.

٣ — التأكد من أن برنامج المراجعة قد أعد فى ضوء الاعتبارين السابقين وأنه قد أجريت عليه التعديلات المناسبة تبعاً لتطور أعمال المنشأة ونظمها .

٤ — التأكد من اشتمال البرنامج على ميزانية تقديرية للوقت الذى ينتظر استغراقه فى أداء البنود المختلفة من أعمال المراجعة ، مع بيان الوقت الفعلى ، وشرح لأسباب الفروق .

ثانيا — مرحلة التنفيذ فى مكان العمل :

ويقوم بالإشراف فى هذه المرحلة المساعد الأول المفوض من قبل المراقب مع ملاحظة ضرورة الزيارات المتعاقبة من جانب هذا الأخير . ويشمل الإشراف فى هذه المرحلة الأمور الآتية :

١ — فحص التطبيق العملى لنظم المراقبة الداخلية ، واستكمال برنامج المراجعة لتغطية ماقد يتكشف من ثغرات أو نقط ضعف فى تلك النظم .

٢ — ملاحظة أداء كل موظف من موظفى المكتب للأعمال المسندة إليه بشكل سليم ، مع التوقيع على بنود البرنامج التى أداها وعلى الكشوف والقوائم التفصيلية لبنود الحسابات الختامية التى يطلب منه إعدادها .

٣ — تتبع عمليات الجرد والحصول على المصادقات وفحصها والتأكد من سلامة الاستنتاجات المبنية عليها .

٤ — مراجعة دقة أوراق وكشوف المراجعة ومطابقتها للحسابات الختامية واستيفائها لجميع البيانات عن البند المختص والإيضاحات المعطاة عن المسئولين بالمنشأة فى شأنه .

٥ — مراجعة الكشوف والقوائم من حيث تمشيها مع أصول المحاسبة المعترف بها ومن حيث الثبات فى تطبيق تلك الأصول من سنة لأخرى .

٦ — فحص المشاكل التى تعترض موظفى المكتب وتتبع الاستفسارات بخصوصها لحين الوصول إلى حل نهائى . ولا بد أن تبين أوراق المراجعة طبيعة تلك المشاكل والاستفسارات والحلول إن وجدت حتى يمكن للمراقب استعراضها فيما بعد والتأكيد من أن معالجتها كانت سليمة . وكذلك يجب أن تبين الأوراق المسائل المعلقة ولم يبت فيها بعد لعرضها على المراقب .

٧ — فحص محاضر جلسات الجمعية العمومية وجلسات مجلس الإدارة ومراعاة ما قد تحتويه هذه المحاضر من بيانات تؤثر على عملية المراجعة أو تكشف عن وجود التزامات عرضية على المنشأة .

٨ — فحص أى عقود ارتبطت بها المنشأة ولم تنفذها بعد ، وأى عقود شراء مستقبلة ، وأى عقود تصرف فى الأصول ، وأى عقود اقتراض أو رهن ، وأى قضايا مرفوعة ضد المنشأة ... الخ لتقدير مدى الالتزامات أو الخسائر التى قد تتحملها المنشأة .

٩ — مراعاة أسس تقويم الأصول ومراعاة إجراء التأمين اللازم عليها بما يوازى قيمتها الحقيقية بصرف النظر عن القيم الدفترية .

١٠ — مراعاة فحص تصرفات وعمليات المنشأة فى المدة التالية لتاريخ إقفال الحسابات ، لما قد تنطوى عليه هذه التصرفات من تأثير على الحسابات الختامية للسنة الحالية .

١١ — مناقشة أى تغييرات كبيرة فى الأصول والالتزامات والعمليات عما كانت عليه فى السنة السابقة وفحص أسبابها مع المسئولين بالمنشأة ، والتأكد من عدم وجود ما يدعو إلى الريبة ، وإثبات ذلك كله كتابة للعرض على المراقب

١٢ — مناقشة المسئولين بخصوص التسويات الجردية وقيود التصحيح التى يرى المساعد وجوب إجرائها والحصول على موافقتهم عليها ، وأيضاً على الصور النهائية المقترحة للقوائم المالية ومشروع التقرير، وإثبات أى اعتراضات كتابة ، إن وجدت .

ثالثا — مرحلة الفحص المكتبى :

يقوم بالإشراف فى هذه المرحلة المراقب نفسه أو أحد الشركاء فى مكتب المراجعة . وذلك كتحقيق نهائى على سلامة الإشراف من جانب المساعد الأول الذى ذكرناه فى المرحلة السابقة ، وبالإضافة إلى الإشراف الفنى الذى يكون قد تولاه المراقب فى الزيارات المتتالية أثناء التنفيذ فى مكان العمل. وتعد مرحلة الفحص المكتبى هى المرحلة التى تستكمل فيها حلقات « نظام المراقبة الداخلية لمكتب المراجع » بخصوص كل عملية ، حيث يدقق المراقب فى هذه المرحلة لكى يتأكد ، بما له مع أفق واسع وخبرة شاملة ومقدرة على الربط والمقارنة والانتقاد ، من أن أعمال المراجعة قد تمت وفقاً للخطة المرسومة ومع مراعاة الظروف الخاصة للمنشأة ، وأن التقرير قد أعد طبقاً للمقتضيات القانونية وبناء على ما أسفرت عنه نتائج المراجعة . ولذلك فإن مرحلة الفحص المكتبى تشمل أولا استعراض أعمال المراجعة وثانياً استعراض التقرير من حيث محتوياته ومن حيث صيغة تحريره .

(أ) استعراض أعمال المراجعة من جانب المراقب .

يقوم المراقب بفحص الأعمال التى تمت بواسطة المساعد الأول ومعاونيه بالطريقة التالية :

١ — يرجع إلى الملف الدائم للتعرف على أى تعديلات ذات أثر على

المراجعة الواجبة عن العام الحالى ، بما فى ذلك تعديلات النظم المحاسبية ونظم المراقبة الداخلية .

٢ — يتأكد من سلامة التغييرات التى أدخلها المساعد الأول على برنامج المراجعة ليتمشى مع التغييرات المشار إليها .

٣ — يتفحص أوراق وكشوف المراجعة ليتأكد من أن جميع إجراءات المراجعة قد نفذت بالكامل طبقاً للبرنامج .

٤ — يفحص أوراق وكشوف المراجعة بقصد التحقق من وضوحها ، وأنها لا تحوى بنوداً تحتمل الخلاف فى الرأى من حيث المعالجة المحاسبية ، وأنها لا تتضمن تغييراً فى أسس السياسة المحاسبية عن نظائرها الخاصة بالعام السابق ، وأخيراً من أنها لم تترك أى مسائل أو استفسارات معلقة تكون من الأهمية بحيث لا يمكن للمراقب أن يكتب تقريره قبل البت فيها .

٥ — يتأكد من تطابق أرقام أوراق وكشوف المراجعة مع الأرقام الملخصة فى القوائم المالية النهائية ، ويتحقق من نقل جميع الملاحظات والتعليقات ذات الأهمية على هذه القوائم تمهيداً لإعداد التقرير .

٦ — يتأكد من مناقشة المساعد الأول للمختصين فى المنشأة بخصوص الملاحظات والتعليقات المشار إليها ، ويستعرض ردودهم الكتابية أو الشفوية عليها ليتمكن من تكوين الرأى السليم عنها .

٧ — يقوم المراقب بالربط بين البنود المختلفة الواردة فى القوائم المالية ، لكى يتمكن من اكتشاف أى شذوذ ويتحرى عن أسبابه . فمثلا قد توجد بالميزانية استثمارات فى سندات ذات فائدة ٤ ٪ سنوياً بينما لا يوجد فى حساب الأرباح والخسائر إيراد من هذه السندات . إن الربط بين المعلومات والبنود الذى

يجريه المراقب يكشف حتماً عن مثل هذه الحقيقة ، ويؤدى بالتالى إلى كشف أسباب الخطأ أو التلاعب الذى ترتب عليه عدم إثبات الإيراد المذكور .

٨ — يجرى المراقب مقارنة بين القوائم المالية للسنة الحالية وتفصيلاتها ، وبين القوائم وتفصيلاتها للسنة الماضية ولعدة سنوات سابقة . وتفيد هذه المقارنات فى كشف أى انحراف ناشىء عن الأخطاء أو الغش أو التغييرات فى أسس المحاسبة ... الخ ، ومن أهم البنود التى تجرى عليها مثل هذه المقارنة بين عام وآخر نسبة إجمالى الربح إلى المبيعات ، فهذه تكون عادة ثابتة فى الظروف العادية ، فإذا طرأ عليها تغيير وجب التحرى عن أسبابه بكل دقة .

(ب) استعراض صيغة التقرير ومحتوياته .

إذا تم اقتناع المراقب باستيفاء أعمال المراجعة كما سبق شرحه ، فإنه يكون قد أعد الأساس السليم للرأى الذى يبديه فى تقريره على الميزانية . ويجدر أن نشير هنا إلى أنه على المراقب فى هذه المرحلة أن يواجه المهمة الدقيقة فى فرز الملاحظات والتعليقات التى اشتملت عليها أوراق وكشوف المراجعة ، واتخاذ قرار فيما يجب عليه إدراجه منها فى تقرير (وهو مايسمى « بالتحفظات » التى تؤثر على المركز المالى ونتائج الأعمال كما تصورها القوائم المالية للمنشأة) ، أما الملاحظات الأخرى فيجوز له الاكتفاء بتوجيه خطاب يتضمنها إلى إدارة المنشأة برجاء مراعاتها مستقبلا (ويطلق على هذا الخطاب أحياناً « التقرير الداخلى ») ومثل هذه الملاحظات ماقد يعن للمراقب من اقتراحات لتحسين النظام المحاسبى أو نظام المراقبة الداخلية .

أما إجراءات الإشراف على إعداد تقرير الميزانية فهى :

١ — مقارنة صيغة تقرير السنة الحالية بتقرير السنة الماضية ، لملاحظة أى

تعديلات وأسبابها ، وكذلك لتفادى السهو عن أى تحفظات تضمنها التقرير السابق وخلا منها التقرير الحالى .

٢ — مراجعة صحة أى أرقام واردة بالتقرير ، وذلك بتتبعها إلى مصادرها فى القوائم المالية أو أوراق المراجعة . إن الخطأ العارض وحتى الخطأ المطبعى فى ذكر هذه الأرقام فى تقرير المراقب (وهو خلاصة أعماله كلها) لا بد وأن يشوب جميع هذه الأعمال بالنقص والإهمال ، ولا يجب أن يقع فيه المراقب إطلاقاً .

٣ — مطابقة شكل التقرير ومحتوياته مع الغرض المقدم من أجله طبقاً للاتفاق مع العميل فى حالة المراجعات غير الإلزامية ، وطبقاً للمقتضيات القانونية وشروط نظام الشركة فى حالة المراجعات الإلزامية ، ووفقاً لما تقضى به توصيات دستور المهنة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين .

٤ — مراعاة أن القوائم المالية مجهزة وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها والثابتة من مدة لأخرى (فإذا تغير الأساس المحاسبى وجب توضيح ماهية التغيير) وأنها تعبر فى مجموعها وليس كمفردات ، بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالى ونتيجة الأعمال ، وأن جميع الوقائع الجوهرية قد تم الإفصاح عنها فيها أو فى التقرير عليها .

ملاحظات عامة على الأشراف الفنى واجراءاته:

من دراسة الإجراءات اللازمة للاشراف الفنى على عملية المراجعة والتى سبق لنا سردها أعلاه ، يتبين لنا طبيعتها العامة ، وأن تفاصيلها لابد وأن تترك للتقدير الشخصى للمراقب حسب ظروف الحالة المعروضة عليه . ولذلك فإن القول بإمكان وضع إجراءات تفصيلية نموذجية لتنفيذ مهمة الإشراف من جانب المراقب لا يمكن أن يتمشى مع المسئولية المهنية والتقديرات الشخصية المفترضة فى جميع نواحى عمل المراقب سواء أكان ذلك فى تنفيذ أعمال المراجعة أو فى الإشراف عليها .

ويكفى أن نقول أنه لكى يكون الإشراف شاملا ، فإنه يجب أن يغطى طبيعة ومدى العمل الذى تم أداؤه وفحص ومراجعة أوراق وكشوف العمل ، وفحص الإعداد السليم للقوائم المالية والتقرير المدون عليها ولا يتم هذا الإشراف إلا إذا أقنع المراقب نفسه تماما بخصوص الأمور الآتية :

١ ✓ — فحص المراقبة الداخلية والنظم المحاسبية عن كل عملية سنوياً .

٢ ✓ — إتمام أعمال المراجعة والتحقيق ، بما فى ذلك المصادقات المستقلة إلى المدى الملائم .

٣ ✓ — إتمام اختبارات الجرد الفعلى وفحص نتائجها .

٤ ✓ — تقويم الأصول تقويماً صحيحاً والتعبير عنها فى القوائم المالية بشكل واضح .

٥ — الاحتياط لجميع الالتزامات سواء كانت حالية أو منتظرة الوقوع ، أو محتملة .

٦ — تبويب المصروفات والإيرادات بشكل سليم .

٧ — اتباع الأصول المحاسبية المتعارف عليها ، وثبات تطبيقها من سنة لأخرى .

٨ — اشتمال أوراق المراجعة على جميع التحليلات والكشوف والإيضاحات التى تؤيد القوائم المالية والرأى والتحفظات الوارد بالتقرير حتى إذا ما تعرض المراقب للاتهام أمكنه تقديم المبررات لإقناعه بالرأى الذى أبداه .

٩ — عرض نتائج الفحص سواء فى القوائم أو التقرير بشكل صحيح وكاف ومتصف بالحكمة والاتزان .

* * *