أصول المراجعة

مع

دراسة حالات تطبيقية متنوعة

جامعة الدول العربية
مكتبة
كلية التجارة

متولي 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

٧٤/٩١
٢٢/٤١١
٤٤٢٤٤
٦٥٧٫٤٥٠
٧٧٦
٢٢/٤١١

الجزء الأول

١٩٦٩

مطابع سجل العرب

الفصل الثالث

التحضير لتنفيذ عملية المراجعة

مكتب المراجع

يتكون مكتب المراجع عادة من الشخصيات الآتية :

(ا) المراجع Auditor وهو الشخص الذى يشرف على المكتب و يديره ويكون مسئولا عن إنجاز عمليات المراجعة المختلفة التى تكلفه الشركات والهيئات والأفراد بالقيام بها .

ولا يقوم المراجع عادة بنفسه بالعمل الروتينى فى عملية المراجعة ولكنة هو الذى يضع برنامج المراجعة و يستعرض مشاكلها و يجتمع بخصوصها مع المديرين فى الشركات التى يراجعها ، ويوجه المساعدين ، و يوقع على التقرير النهائى .

وفى العادة يكون لمكتب المراجع وكيل إدارى ينوب عنه فى الأعمال الإدارية فى حالة تغيبه .

(ب) المساعدون الأول Senior Clarks وهؤلاء هم الذين يتولون القيام بعملية المراجعة تحت إشراف المراجع وتوجيهاته وهم عادة مؤهلون مهنياً ويكون كل واحد منهم مسئولا عن عدة عمليات فى نفس الوقت .

(ج) المساعدون تحت التمرين Junior Clerks وهؤلاء هم الذين يقومون بالعمل الروتينى فى عملية المراجعة تحت إشراف وتوجيهات المساعدين الأول — وهؤلاء عادة غير مؤهلين مهنياً بعد ولكنهم فى سبيل ذلك .

(د) كتبة الحسابات وكتبة الآلة الكاتبة Office Staff ولا يشترط فى هؤلاء أى دراسة مهنية متخصصة .

وقد يكون فى مكتب المراجع خبراء للضرائب يكونون مسئولين عن الشئون الضريبية فى العمليات ، وكذلك أحد المحامين ليكون مسئولا عن القضايا .

واجبات المراجع نحو العمليات الجديدة :

(أولا) قبل الموافقة على قبول المنصب ، يجب على المراجع الاتصال بالمراجع المتخلى ، وذلك للتحقق من الظروف المحيطة باستقالته ، حتى يتأكد من أنه لا يوجد من الأسباب ما يجعل قبول المنصب غير لائق . فالمراجع المتخلى كثيراً ما يرشد المراجع الجديد إلى الصعوبات التى واجهته فى الماضى بخصوص علاقته بالمديرين ، واختلاف وجهات النظر فى معالجة بعض الأمور التى تضمنتها عمليات المراجعة فى السنوات السابقة .

هذا علاوة على أن الاتصال بالمراجع المتخلى ضرورة تقتضيها المجاملة المهنية. بل إننا نجد أن نقابة المحاسبين والمراجعين تتخذ إجراءات تأديبية ضد أعضائها الذين يتجاهلون هذه المجاملة .

(ثانياً) التحقق من إجراءات تعيينه سليمة من حيث مطابقتها لنصوص القانون التى تنطبق على الجهة التى يعين فيها ، فإذا كان التعيين فى شركة مساهمة من شركات القطاع الخاص فتراعى أيضاً نصوص نظام الشركة . وفى حالة الأفراد وشركات الأشخاص يجب أن يبين العقد بوضوح نطاق العمل الذى يقوم به المراجع .

(ثالثاً) وقبل البدء فى المراجعة ، على المراجع أن يحصل على المعلومات والمستندات الآتية :

١ — الإحاطة بموجز تاريخ حيـــاة المنشأة ، والتعرف على هيكلها التنظيمى والإدارى .

٢ — استعراض الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة . ودراسة تقارير المراجع السابق للتعرف عل المشا كل المحاسبية الخاصة بنوع الصناعة أو التجارة التى تقوم بها المنشأة . وتحليل القوائم المالية ودراسة نسب التشغيل للوقوف على التطور المالى فى السنوات المتتالية .

٣ — دراسة النواحى الفنية فى أعمال المنشأة . ممـا قد يساعد المراجع على القيام بعملية المراجعة على أكمل وجه . وحبذا لو قام بزيارة المصانع ومركز الإدارة ليكوّن صورة عن تخطيط المصنع على الطبيعة وأقسامه وآلاته والعمليات الصناعية وعمليات الاستلام والتخزين والشحن ؛ لـكى تساعده الجوانب الواقعية للعمليات فى تفهم أساس القيود المثبتة فى الحسابات .

٤ — فحص السياسات المحاسبية وإجراءات المحاسبة وأى تعـديلات أدخلت عليها فى السنوات السابقة . والحصول على قائمة بالدفاتر المستخدمة فى المنشأة ، سواء أكانت دفاتر محاسبية أم إحصائية أم نظامية ، وقائمة بدليل الحسابات إن وجد .

٥ — الحصول على نسخة من عقد الشركة وقانونها النظامى وأى وثائق أو عقود أساسية أخرى ، ليتعرف الأحكام المختلفة المتعلقة بغرضها وحقوق المديرين وحقوق المساهمين وترتيب توزيع الأرباح إلى غير ذلك . هذا علاوة على أن القانون النظامى للشركة قد يضيف على المراجع بعض الواجبات الخاصة مثل ضرورة قيامه بتحقيق الجرد أو المدينين بالـكامل .

٦ — الحصول على تفاصيل وافية عن نظام المراقبة الداخلية المتبع ، للتأكد من سلامته وصحة تطبيقه ، والتعرف على مواطن الضعف فيه ، وفحص أعمال

وتقارير المراجعة الداخلية إن وجدت ، وذلك لتقييم وسائل المراقبة المستخدمة فى المنشأة بقصد تقدير مدى إمكان الاعتماد عليها ، وتقرير مدى الاختبارات الملائمة للعمليات المختلفة .

٧ — قائمة بأسماء الموظفين الرئيسيين وواجباتهم ومدى سلطتهم ومسئوليتهم ، وصورة من إمضاءات الموظفين المختصين بالتوقيع على الشيكات وغيرها .

٨ — تدوين ملخص للمناقشات التى تدور بين المراجع وبين المديرين أو الموظفين الرئيسيين بخصوص النظم الإدارية ونظم المراقبة والنظام المحاسبى . . . الخ .

٩ — دراسة الأمور الأخرى التى يطلب القانون أو نظام الشركة إبداء الرأى عنها فى التقرير .

(رابعاً) رسم خطة مستوفاة لعملية المراجعة ، فى ضوء المعلومات السابقة ، بحيث يتمكن المراجع عن طريقها من الإشراف على أعمال مساعديه ومراقبتهم عند تنفيذهم لإجراءات المراجعة مراقبة فعالة . ويطلق على هذه الخطة عبارة « برنامج المراجعة » .

(خامساً) إعداد ملف دائم باسم المنشأة يضم كل الوثائق والبيانات السابقة وغيرها من المعلومات التى يلزم وجودها من مدة لأخرى .

(سادساً) اختيار المساعدين بعناية حسب أهمية عملية المراجعة ، وإعطائهم الإرشادات اللازمة وشرح النقط الهامة التى تساعدهم على تفهم العملية ، وعلى المراجع أن يقدم المساعدين إلى موظفى المنشأة للتعارف .

دور المنشأة فى تسهيل عمل المراقب :

✓ يبدأ دور المنشأة فى تسهيل عمل المراقب من أول السنة المالية ويستمر خلالها ، فإن تعيين المراجع يجب أن يتم مبكراً وهذا يساعد على تحضير عمله بإتقان ووضع الخطة المنظمة للمراجعة .

✓ ويجب على إدارة المنشأة إخطار الموظفين الرئيسيين بتعيين المراجع ، وشرح أغراض المراجعة لهم وبيان فائدتها للادارة ، وإفهامهم أن اشتراكهم فى تسهيل عمل المراجع جزء عادى وأساسى من واجباتهم .

✓ ويستحسن أن توافى المنشأة مراقب حساباتها أولا بأول بنسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة وعقود الإيجار والعقود الأخرى الهامة .

✓ وعلى المنشأة أن تخطر المراقب بالموعد الذى حددته لبدء الجرد وأن توافيه بنسخة من التعليمات التى أصدرتها للموظفين بخصوصه حتى يتمكن المراجع من مناقشتها مقدماً مع المسئولين لضمان كفايتها ، وحتى يتمكن من الاستعداد لحضور عمليات الجرد .

وعلى المنشأة أن تراعى إعداد المكان المناسب فى مبناها لاستقبال مساعدى المراجع وتهيئة أسباب الراحة لهم حتى يتمكنوا من إنجاز واجباتهم فى كفاية وسرعة . ومن الأمور الهامة أن تخصص المنشأة موظفاً لمساعدة المراجع فى الحصول على السجلات والمستندات والملفات والمعلومات التى تلزم لأغراض المراجعة .

وفى نهاية العام وحتى تسير أعمال المراجعة بدون تعطيل ينبغى على قسم الحسابات بالمنشأة أن يرى أن القوائم والكشوف والدفاتر الآتية قد تم إعدادها لتقديمها إلى المراقب تدعيما لمفردات المركز المالى وحسابات النتيجة .

١ — ميزان مراجعة متوازن، على أن تكون جميع الأرقام بالدفاتر مدونة بالحبر بما فى ذلك الترصيد النهائى لكافة الحسابات .

٢ — قائمة بأسماء وأرصدة المدينين (وأوراق القبض) مرتبة حسب أعمار الديون ، وكشف بالديون المشكوك فيها معتمداً من الإدارة .

٣ — قائمة أرصدة الدائنين (وأوراق الدفع) وشهادة من الإدارة بأن جميع المطلوبات قد أخذت فى الحسبان فى الميزانية .

٤ — قائمة الجرد ، موقعاً عليها من جميع من اشتركوا فى إعدادها ، ومن مدير المصنع وعضو مجلس الإدارة المنتدب .

٥ — دفاتر محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعيات العمومية للمساهمين ، موقعاً عليها لآخر تاريخ .

٦ — فى حالة وجود عهد نقدية فى المركز الرئيسى أو لدى الوكلاء أو الفروع يجب أن تودع هذه العهد فى البنوك فى تاريخ انتهاء السنة المالية حتى يسهل على المراجع تحقيقها .

٧ — مذكرات تسوية أرصدة البنوك .

٨ — قائمة بالاستثمارات التى تمتلكها الشركة والإيرادات المقبوضة منها .

٩ — كشف بكل نوع من الأصول الثابتة وبيان الإضافات والإزالات والإهلاكات المتعلقة بها ، وتحليل مصروفات الصيانة والترميمات .

١٠ — قائمة بالمقدمات والمستحقات وتاريخ قبضها أو دفعها .

١١ — قائمة بتحليل المبيعات والمشتريات والمردودات والسماحات والخصم شهريا .

١٢ — مذكرة لمطابقة المهايا والأجور المدفوعة مع بيانات الكشوف المرسلة لمؤسسة التأمينات الاجتماعية .

١٣ — تحليل أعباء الضرائب المحملة لحساب الأرباح والخسائر .

١٤ — تجهيز طلبات المصادقة لإرسالها بمعرفة المراجع إلى البنوك والعملاء والموردين وغيرهم ممن تتعامل معهم الشركة ، بطلب شهادات بجميع أرصدة الحسابات المفتوحة لديهم أو البضائع أو الأوراق المالية المودعة طرفهم والغرض من إيداعها ، وكذلك تطلب شهادة من مصلحة الشهر العقارى ببيان أى تصرفات عقارية باسم الشركة أثناء العام .

برنامج المراجعة Audit program

برنامج المراجعة هو الخطة الشاملة التى يزمع المراجع اتباعها فى محاولة جمع الاثباتات الكافية Suffient Evidence التى تساعده على إبداء رأيه الفنى عن الحسابات . والبرنامج يؤدى غرضين فى نفس الوقت ، أولهما أنه ملخص لما يجب أن يؤدى من أعمال قبل أن يقتنع المراجع بأن جميع نواحى البيانات المالية قد تم فحصها ، والثانى أنه عبارة عن تعليمات فنية تفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعديه .

وقد رأينا كيف يوضع البرنامج بواسطة المراجع بعد فحصه للبيانات والمعلومات المختلفة التى جمعها عن المنشأة ، ومن الواضح أن تنفيذ عملية المراجعة طبقاً للبرنامج المرسوم بإحكام يؤدى إلى الانتظام والدقة والوصول إلى الهدف دون ضياع الوقت أو المجهود .

هذا ويحتوى البرنامج عادة ، إلى جانب العمل الذى يجب أن يتم ، على الوقت المقدر الذى ينبغى أن ينفذ فيه كل عنصر من عناصر البرنامج ، ويقوم

كل مساعد بتدوين الوقت الفعلى الذى استغرق فى التنفيذ ، وبذلك يتمكن المراجع من إجراء المقارنة لملاحظة أى انحرافات وللتحرى عن أسبابها ، واتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة الموقف فوراً . فمثلا إذا كان الوقت الفعلى أقل من الوقت المقدر فإن هذا قد يشير إلى أن إجراءات المراجعة لم تكن كافية ويجب التوسع فيها . أما إذا كان الأمر بالعكس فقد يلجأ المراقب إلى إعطاء تعليمات جديدة باتباع أساليب أحسن وأسرع للوصول إلى نفس النتائج التى يرمى إليها ، أو بتوجيه المساعدين لصرف النظر عن المسائل غير الهامة التى تستغرق وقتهم ، أو بتغيير المساعدين المكلفين بالمهمة إذا اتضح له عدم قدرتهم على مسايرة البرنامج أو لكونهم أقل كفاءة من المستوى المطلوب لتنفيذ العملية المعينة .

هذا وقد يكون تسجيل الوقت الفعلى الذى تستغرقه المراجعة بقصد محاسبة العميل على أساسه فى الحالات التى يتم فيها الاتفاق على ذلك . فإذا كان هذا هو الهدف الوحيد من عملية تسجيل الوقت ، فإنه ينبغى مراعاة أن يكون الإشراف المباشر للمراقب على أعمال المساعدين أكثر دقة حتى يتفادى قيامهم بعمل أكثر أو أقل من المطلوب .

وفيما يلى نموذج برنامج مراجعة بدون تفاصيل :

إسم العميل _____ السنة المنتهية _____

تم إعدادة بمعرفة _____ روجع واعتمد بمعرفة _____

تفاصيل العمل	الوقت المقدر	الوقت الفعلى	توقيع المساعد	ملاحظات
(١) دفتر الصندوق				
ا —				
ب—				
حـ — الخ				
(٢) يومية المبيعات				
ا —				
ب—				
حـ— الخ				
(٣) وهكذا . . الخ				

أنواع برامج المراجعة :

لا يمكن وضع برنامج موحد All Purpose Program لإجراءات المراجعة بحيث يمكن تطبيقه على مختلف المنشآت أو حتى على المنشآت المماثلة فى النوع ، وذلك لاختلاف ظروف العمل والتنظيم فى كل منشأة عن الأخرى .

ومع ذلك فإن بعض المراجعين يستخدمون ما يطلق عليه Standard program أى البرنامج النموذجى ، وهو عبارة عن برنامج شامل للاجراءات الممكن تطبيقها فى مراجعة نوع معين من المنشآت . فإذا تعرض المراجع لعملية

من هذا النوع فإنه يبدأ التحضير للعملية بناء على هذا البرنامج ويقوم بتعديله فى نقطة أو أكثر فى ضوء البيانات والمعلومات التى يحصل عليها عن المنشأة . ووجه الدفاع المؤيد لاتباع هـذه الطريقة هو ضمان عدم السهو عن أى إجراء يكون لازماً فى مراجعة هذا النوع من المنشآت . ولـكن البرامج النموذجية معيبة فى الغالب لأنها تربط المراجع بإجراءات قد لاتـكون مسايرة للتطورات المستمرة فى أعمال المنشآت وأحجامها ونظمها. فإن ما ينظر إليه على أنه برنامج مراجعة صالح للتطبيق على أحد البنوك التجارية مثلا فى سنة ١٩٥٥ ، لا يمـكن أن يظل صالحاً فى سنة ١٩٥٨ أو ١٩٦٨ وذلك لأن البنوك نفسها قد تطورت نظمها فى هذه الفترة تطوراً واسعاً .

ولذلك فقد عدل أغلب المراجعين عن اتباع البرامج النموذجية ،ويسيرون على أحد الأساسين التاليين فى تصميم برامج المراجعة .

(ا) إعداد برامج محددة مقدماً Predetermined programs ,

(ب) إعداد مشروعات برامج يتم تصميمها أثناء التنفيذ .

Skeleton or Progressive programs

فالنوع الأول يتكون من قائمة تفصيلية بالإجراءات المعدة قبل البدء فى المراجعة ،وروعى فى إعدادها الظروف والملابسات الخاصة بالمنشأة. والتى يلتزم مساعدو المراجع بتنفيذها . أما النوع الثانى فيتضمن العناوين الرئيسية لأعمال المراجعة ، ويتم وضع الإجراءات التفصيلية تحت هذه العناوين أثناء التنفيذ . كلا النوعين من البرامج يجب أن ينظر إليه على أنه مرن وقابل للتعديل حسبما يسفر عنه التنفيذ الفعلى للبرنامج وتبعاً للتطورات التى تطرأ على المنشأة .

ويستخدم النوع الأول من البرامج على نطاق واسع فى العمليات الصغيرة والعمليات التى قام المراقب بمراجعتها فى سنوات سابقة . وذلك لأنه فى مثل

هذه العمليات يكون من السهل تصور جميع الظروف المتوقعة لعملية المراجعة مقدماً . ومع ذلك فإن هذا النوع من البرامج لا يمكن أن تتوفر معه درجة المرونة الكافية اللازمة لاتباع أساليب المراجعة الحديثة Modern Auditing Techniques المبنية على ضرورة الاعتماد على وسائل المراقبة الداخلية لتقرير مدى الاختبارات الواجب القيام بها .

ففى مراجعة العمليات الكبيرة ، خاصة عند إسنادها للمراجع لأول مرة ، لا يمكن عملياً فصل موضوع تصميم البرنامج عن التنفيذ الفعلى للمراجعة . ولذلك يفضل اتباع البرنامج التى يتم تصميمها عند التنفيذ بأن يقوم المراجع بتجهيز برنامج مبدئى ، مستخدماً فى ذلك نتائج تحرياته الأولى عن المنشأة ، ويرجىء قراره النهائى بخصوص الإجراءات التفصيلية حتى يحصل على تفهم واسع لإثباتات وأدلة المراجعة الموجودة Evidence وحتى يقوم بالاختبارات الكافية لتقرير مدى كفاية تلك الإثباتات . فقد تنبنى خطة الاختبار المبدئية على افتراضات بخصوص سلامة تطبيق وسائل المراقبة الداخلية الموضوعة بمعرفة المنشأة ، بينما يثبت الفحص الفعلى عدم صحة تلك الافتراضات . ولهذا فإن درجة المرونة التى يتميز بها هذا النوع من البرامج تجعله أكثر قبولا من الأنواع الأخرى .

وعموماً فإنه بالرغم من أن وضع برنامج مراجعة ليس من المحتم ، فإن وجوده محبذ للأسباب الآتية :

١ — أن برنامج المراجعة يوضع عادة بعد دراسة الظروف الفنية للمنشأة وطريقة المراقبة الداخلية ، ويهتم بنقط الضعف فى هذه الأخيرة ، ويحدد مدى الاختبارات الواجب القيام بها فى كل حالة حسب ظروفها . وبذلك يكون أساساً لجميع المراجعات المقبلة إذ يعمل البرنامج كمرشد وموجه لعملية المراجعة .

٢ — أن المراجع يستعين عادة بمساعدين للقيام بعملية المراجعة ، خصوصاً فى المنشآت الكبيرة ، وهنا يفيد البرنامج فى تحديد عمل كل من هؤلاء المساعدين وإثبات الخطوات التى قام بها كل منهم بالتوقيع أمامها وتاريخ إنجازها ، حتى يكون المراجع على علم بما يتم ومالم يتم من أعمال ، وللتأكد من عدم إسقاط أى خطوة من خطوات المراجعة . إن برنامج المراجعة هو حلقة الوصل بين المراجع وبين مساعديه .

٣ — إن وجود برنامج مراجعة لكل عملية يجعل من السهل توزيع موظفى مكتب المراجعة على العمليات المختلفة . وكذلك نقلهم من عملية إلى أخرى بدون إحداث إرتباك فى سير العمل .

٤ — مادام كل موظف من موظفى المراجع يوقع أمام مايقوم به من عمل ، فإن هذا يدعوه إلى إتقان عمله ، إذ يمكن معرفة المتسبب فى أى إهمال قد يظهر مستقبلا فى عملية المراجعة .

• — إن إتمام العمل على ضوء برنامج مفصل ، يعتبر قرينة على أن المراجع قد بذل قصارى جهده فى إتمام عملية المراجعة على الوجه الأكمل . وهذا يساعد على اخلاء مسئولية المراجع فى حالة ظهور غش محبوك فى الدفاتر لم تكتشفه عملية المراجعة .

ومع ذلك توجد طائفة من المراجعين ، لاتحبذ اتباع برنامج مراجعة مكتوب — وحججهم ، والرد عليها كالآتى :

١ — من شأن البرنامج أن يجعل العمل آليا بالنسبة لموظفى مكتب المراجعة ، دون تفكير أو تقدير للمسئولية الحقيقية ، إذ كل مايسعون إليه هو إنجاز العمل بسرعة ، حتى يتخلصوا من تلك المراجعة ، أو إعطاء فكرة طيبة عن أنفسهم لرئيسهم .

والرد على ذلك ، هو أنه يجب تشجيع الموظفين ، وحثهم على اقتراح مايرونه لتعديل البرنامج . ومناقشتهم فى مثل هذه الافتراحات التى تظـــهر كفاءة الموظف النشيط .

٢ — إن تغيير ظروف أنظمة المحاسبة بالمنشأة قد يجعل اتباع برنامج مراجعة ثابت غير منسجم مع الواقع . ولـكن يقظة المراجع ومعاونيه تقضى على هذا العيب ، وذلك بإعادة النظر فى البرنامج سنوياً ، وإدخال التعديلات الواجبة عليه .

٣ — يميل القائمون بعملية المراجعة إلى اعتبار البرنامج كحد أقصى للعمل الذى يجب إنجازه ، بدلا من كونه حداً أدنى . فمثلا ، قد يصادف الموظف أخطاء فى الفترة التى يختارها للاختبار تـكون ناشئة عن عدم تطبيق نظام المراقبة الداخلية تطبيقاً سليما على بعض العمليات ، ومع ذلك يقف الموظف عند الحد الذى يرسمه برنامج المراجعة ، وهنا أيضاً تـكفى يقظة المشرف على عملية المراجعة لتفادى هذا العيب ، وذلك بفحصه لتلك الأخطاء وتوجيه نظر مساعديه إلى ضرورة التوسع فى عملية الاختبار .

سجل الملاحظات Audit Note Book :

يحتاج المراجع أثناء عملية المراجعة إلى أخذ مذكرات عن بعض الأمور ، ولذلك يزود القائمون بعملية المراجعة ، بدفتر أو سجل تدون تلك الملاحظات أولا بأول وماتم بشأنها بعد الاستفسار من موظفى المنشأة ، ويلاحظ أنه يجب أن لاتترك أى ملاحظة دون الوصول إلى حل أو إيضاح بشأنها .

ومثل هذا السجل ضرورى جداً فى مكاتب المراجعة الـكبرى ، حيث

لا يكون المراجع هو نفسه المشرف على كل عملية فيمكنه بذلك أن يكون على علم تام بجميع ما يدور فى كل عملية مراجعة ، من حيث المشاكل التى صادفها موظفو مكتبه ، وكيفية تصرفهم للاقتناع بصحة الإيضاحات التى أعطيت لهم .

ويحوى سجل الملاحظات أيضاً ما قد يعن لموظفى المكتب من اقتراحات بشأن تحسين نظام المراقبة الداخلية ، أو تعديل برنامج المراجعة ، لمناقشة هذه الاقتراحات مع المراجع .

ويقيد فى السجل أى بيانات لم يتمكن مساعدو المراجع من الحصول عليها خلال المراجع ، كذلك أن أوراق أو بيانات طلب من موظفى المنشأة القيام بتحضيرها أو استيفائها ، وهذا الأمر من الأهمية بمكان ، خاصة إذا كانت المراجعة مستمرة ، للاحتياط ضد السهو . وقد سبق أن ذكرنا أنه فى حالة المراجعة المستمرة لابد من الاحتياط أيضاً ضد التغيير المتعمد فى الأرقام التى تمت مراجعتها وذلك بأخذ كشوف بمجاميع جانبى حسابات الأستاذ العام فى نهاية كل زيارة والتأكد من عدم تغييرها فى بداية الزيارة التالية ، مثل هذه الكشوف يتضمنها عادة سجل الملاحظات ، وكذلك يقيد فى هذا السجل قائمة المستندات المفقودة وقائمة بالأخطاء . . . الخ .

ويعتبر هذا السجل تدويناً مبدئياً تنقل منه الملاحظات النهائية التى يستقر الرأى عليها فيما بعد إلى الملف الدائم أو الملف الجارى .

طريقة القيام بالعمل :

يعطى المراجع تعليمات إلى مساعديه بخصوص .

(ا) تقييد عدد الساعات التى قضاها كل مساعد فى المؤسسة التى يقوم بمراجعتها فى كشف خاص (لاسيما إذا كانت الأتعاب تحدد على أساس الزمن).

(ب) استعمال سجل الملاحظات والتوقيع على برنامج المراجعة أولا بأول.

(حـ) استعمال لون من الحبر يختلف عن اللون الذى استعمل فى السنة السابقة ، وكذلك عن الألوان المستخدمة بواسطة المراجعين بالمنشأة .

(د) استعمال العلامات المختلفة الدالة على كل خطوة من خطوات المراجعة وذلك بتخصيص علامة معينة لكل خطوة . كعلامة لمراجعة الترحيل (√ على يمين الرقم مثلا) وعلامة لمراجعة صحة المجاميع (٨ فوق المجموع) وعلامة المراجعة المستندية (V على يسار الرقم) ، وهنا يجب الإشارة إلى ضرورة الاحتفاظ بسرية هذه العلامات ، فلا يكشف عن مدلولها لموظفى المنشأة .

(هـ) التأشير بشكل واضح على جميع المستندات التى يفحصها كل موظف حتى لا تقدم إليه مرة أخرى تعزيزاً لعملية ثانية .

(و) العمل على الحصول عل حسن التفاهم ، وتبادل التعاون مع موظفى المنشأة ، ويراعى دائماً ألا تكون المراجعة سبباً فى تعطيل أعمال الموظفين .

(ز) إذا بدأ العمل فى مراجعة قسم معين من العمليات، وجب الانتهاء منه كلياً وتسوية كل ما يتعلق به ، إذ أن ترك جزء دون إتمام قد يؤدى إلى إهماله أو السهو عنه .

(ح) المحافظة على سرية أعمال المنشأة التى يقومون بمراجعتها .

ومن حق المراجع أن تكون الحسابات الختامية متوازنة قبل أن تقدم إليه للمراجعة . وإذا كانت هناك فروق فى ميزان المراجعة عجز موظفو المنشأة عن معرفة أسبابها ، فكثيراً مايقوم المراجع بموازنة الميزان بصفته محاسبا باتفاق خاص مع المديرين .

كما يجب أن يصر المراجع على أن تكون جميع الأرقام بالدفاتر مدونة بالحبر وذلك قبل مراجعتها ، لتفادى أى تغييرات فى تلك الأرقام ، سواء بحسن نية أو بسوء نية .

ويلاحظ فى هذا الصدد أن عمل المراجع يتصل كثيراً برئيس الحسابات فى المنشأة ، فهو الذى يهيىء المكان المناسب لمساعدى المراجع ويقدم إليهم الدفاتر والسجلات والمستندات ويجيب على الاستفسارات التى يثيرونها . ويفضل دائما عدم إزعاجه من حين إلى آخر بل ينبغى تجميع المواضيع المطلوب توضيحها لتقدم إليه مرة واحدة ما أمكن .

وغالباً مايترك المساعدون أمر مناقشة المواضيع الهامة مع المختصين إلى المراجع نفسه خصوصاً فى المسائل المحاسبية أو المسائل التى لها علاقة بالنظم الإدارية أو بالمديرين والتى قد تحتاج إلى إيضاح من عضو مجلس الإدارة المنتدب .

اوراق عملية المراجعة Audit Workiug Papers

منذ بداية المراجعة يحتاج المراجع إلى أن يحتفظ بالمستندات والمذكرات والتقارير الخاصة بالعملية بشكل ـ منظم يسهل معه الرجوع إليها بسرعة وبأقل مجهـــود .

ولذلك يفتح لكل عملية ملف ثابت يسمى الملف الدائم Permanent يضم جميع الوثائق والمذكرات التى قد يرجع المراجع إليها من عام إلى آخر .

ويفتح لكل عملية ـ علاوة على الملف الدائم ـ ملف جارى Current File

لكل سنة يحوى ملخص ماتم من أعمال المراجعة خلالها . والأوراق التى يشملها هذا الملف بما عليها من إيضاحات ، هى التى تعزز أى تحفظات قد يبديها المراجع فى تقريره .

ويلاحظ عند تحضير أوراق عملية المراجعة أن تكون معنونة بالعنوان الصحيح المناسب لها ويكون ذلك بوضوح تام . ويفضل دائماً استعمال وجه واحد من الورق حتى تسهل عملية الرجوع إلى البيانات المطلوبة .

وقد تكون الأوراق من الكثرة بحيث يفضل تحضير فهرس بالأوراق الموجودة فى كل ملف .

الملف الدائم :

يحتوى الملف الدائم على جميع البيانات الدائمة التى يرجع إليها المراجع من عام إلى آخر . ويحوى هذا الملف بيانات عن البنود التى لاتتغير من سنة إلى أخرى وهكذا يستغنى المراجع عن قراءة المستندات والعقود الكبيرة من حين إلى آخر ، كذلك لايحتاج إلى الرجوع إلى السجلات والوثائق الخاصة بالسنوات السابقة .

ولكى يكون هذا الملف نافعاً يجب أن يحوى جميع التغيرات التى تطرأ على البيانات الموجودة به .

ومن البيانات التى يحتوى عليها هذا الملف الآتى :

(ا) نبذة تاريخية عن المنشأة والخطوات التى مرت بها منذ تاريخ تأسيسها

(ب) النظام الإدارى فى المنشأة وأسماء الرؤساء ومن لهم حق التوقيع .

(حـ) ملخص بنود العقد الابتدائى والقانون النظامى .

١ - [illegible] تخطيطه . [illegible]

(هـ) النظام المحاسى المتبع وبيان بأرقام وأسماء الحسابات ومدلولاتها .

(و) الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة .

(ز) الدفاتر المحاسبية والسجلات المختلفة .

(ح) بيان الفروع والنظام المحاسبى بشأنها .

(ط) نظام المراقبة الداخلية وأوجه الضعف الموجودة به .

(ى) أى عقود تؤثر على حسابات سنوات متعددة .

(ك) بيان رأس المال والسندات وملخص الأصول الثابتة .

(ل) إصدار أسهم المنحة .

(م) صندوق المعاشات والقانون الخاص به .

(ن) ملخص للقرارات التى يصدرها مجلس الإدارة والجمعيات العمومية ذات الأثر الدائم .

الملف الجارى :

يحوى الملف الجارى نسخة من الحسابات الختامية المعتمد مع جميع البيانات الخاصة بتحليل الحسابات والملخصات والإيضاحات والتعليقات والمراسلات التى تظهر خلال عمليات المراجعة . ولذلك يعنون الملف كالآتى :

إسم الشركة . . . . . .

الملف الجارى عن السنة المنتهية فى . . . . . .

ومن البيانات التى يحتوى عليها الملف الجارى ما يلى :

(ا) برنامج المراجعة .

(ب) ميزان المراجعة .

(حـ) ملخص لسجل الملاحظات .

(د) تحليل المصروفات والإيرادات .

(هـ) ملخص لمحاضر الجلسات الخاصة بمجلس الإدارة والجمعيات العمومية

(و) الكشوف التحليلية لبعض الأصول والمطلوبات .

(ز) المحاضر الخاصة بتحقيق الأصول المختلفة كالنقدية والاستثمارات وقوائم الجرد الخاصة بالبضاعة وملخص بالأصول الثابتة والإهلاكات

(ح) المطلوبات المحتملة .

(ط) ملخص بالاحتياطيات وحركتها .

(ى) ملخص بالمبيعات وتحليلها .

(ك) المراسلات مع البنوك ومصادقات العملاء وشهادات الإدارة وغيرها

(ل) تحليل المدينين واستخراج الديون المشكوك فيها .

(م) صورة الإقرارات التى تقدم إلى مصلحة الضرائب .

(ن) أى ملاحظات خاصة بعملية المراجعة .