

## الفصل الثامن

### عمليات المراجعة

إن التخطيط المناسب والفعال وكذلك الإشراف العام على عملية المراجعة يعدان مطلباً هاماً وحيوياً لإتمام أية عملية مراجعه معقدة بسهولة ويسر ويتم إنجازها في الوقت المحدد دونما تأخير وذلك بسبب التخطيط الجيد والإشراف المناسب ولهذا فإن "أول معايير العمل الميداني تتطلب ضرورة التخطيط المناسب للمهمة والإشراف المناسب من قبل المراجع على مساعديه." ويتم استخدام المعلومات التي يتم التوصل إليها في عملية التمهيد للتخطيط، التوصل للمعلومات الأساسية، التوصل للمعلومات الخاصة بالالتزامات القانونية للتعامل وسنستعرض في هذا المبحث عناصر التخطيط والإشراف العام على عملية المراجعة وذلك من خلال أربعة مطالب رئيسية تتفرع منها أمور ذات أهمية وعلى النحو التالي:

#### عناصر عملية المراجعة:

تقدم وظيفة المراجعة الداخلية خدماتها لكل من إدارة المنظمة ومجلس إدارتها، وهم يتحملون مسؤوليات تزويدهما بالمعلومات المتعلقة بمدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها<sup>(١)</sup>.

حيث تقسم عملية المراجعة إلى عدة عناصر رئيسية حسب تسلسلها وأهميتها وفق ما يلي:

الحصول على معرفة عامه حول المؤسسة وان المراجع بحاجة إلى مؤشرات تقنية وتجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المنشأة التي ينوي مراجعتها. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والاختبارات القبليّة للرقابة الداخلية على العمليات (اختبارات الالتزام بالسياسات) وليس في استطاعة المراجع تأكيد تسجيل كافة العمليات بالرغم من مراجعتها وذلك بسبب الكم الهائل من العمليات<sup>(٢)</sup>، لذا يلجأ إلى الأساليب العملية والإحصائية في تحديد

(١) أرنز، الفين، مرجع سابق، ص ٤٥١.

(٢) الفيومي، محمد، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص ١٨٥.

حجم العينة الممثلة للحالة. والمراجع في هذا السياق من خلال جمعة للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة المستخدمة في المنشأة يستطيع القول أن نظام الرقابة الداخلية شامل ويمكن الاعتماد عليه أم لا.

وكما هو معلوم فإن أهم خطوه يقوم بها المراجع هي دراسة نظام الرقابة الداخلية وعلى ضوء هذه الدراسة يتم تحديد الخطوات اللاحقة وتقرير حجم الاختبارات..الخ.

فحص الحسابات والقوائم المالية: بعد أن يكون المراجع قد تأكد من أن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة كحد أدنى، أو لا يعقل انه سيصدق على صحة هذه الحسابات دونما إجراء فحص لها وهو في هذا السياق يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، ثم ينتقل إلى العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، ويقوم بمراجعته تحليلية مثل التأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى.

إعداد تقرير المراجعة (آخر أيام العمل الميداني) وكذلك إعداد مسودة القوائم المالية وفحص أو راق المراجعة مكتيبا.

### **ما قبل تخطيط مهمة المراجعة:**

قبل نهاية السنة المالية يقوم العميل بالاتصال مع المراجع من اجل أن يتوفر الوقت الكافي لتقرير ما إذا كان يجب أن يقبل هذه المهمة أم لا، " وأيضاً من اجل تخطيط العملية بشكل مناسب وكلما توفر الوقت كلما كان الإعداد لمثل هذه المهمة أكثر دقة، ولذلك فقد اعترف المعيار الأول من معايير العمل الميداني بان التعيين المبكر للمراجع إنما يكون مفيداً وناجحاً"<sup>(١)</sup>، فالتعيين المبكر يمكن المراجع من إتمام جزء كبيراً من مراجعته قبل تاريخ الميزانية (الاختبارات القبليّة)، الأمر الذي يسمح بإتمام عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة. وعلى المراجع أيضاً أن يختبر ويفحص بعناية فائقة أمانة وسمعة العميل وذلك بأحد الوسائل التالية:

(١) السقا، السيد احمد، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية ١٩٩٧، ص ٢٨.

- الإطلاع على القوائم المالية للفترات السابقة.
  - الاتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حاليا وفي السابق كالمحامين، البنوك...
  - مناقشة الحاجة إلى المراجعة مع العميل نفسه.
  - الاتصال بالمراجع السابق للعميل والوقوف على وضع العميل والأخذ بتوصياته.
- ولعل من المفيد هنا التحدث عن مجموعه من أمور ينبغي على المراجع إنجازها مع العميل مثل:

### خطاب التعاقد:

تمت الإشارة سابقا إلى أهميه حدوث اتفاق بين المراجع والعميل بخصوص المهمة الواجب أدائها والمسئوليات التي سيتحملها كل منهما، ذلك الاتفاق يجب أن يكون مكتوبا، وهو ما يعرف بخطاب التعاقد، وابرز ما يحتويه هذا الخطاب ما يلي:

- طبيعة المهمة المطلوب أدائها (المراجعة، الخدمات الضريبية، الخ).
  - الفترة الزمنية اللازمة لانتهاء المهمة.
  - حدود المهمة المتعلقة بمسئوليات المحاسب القانوني بخصوص اكتشاف الأخطاء والمخالفات.
  - في حالة الخدمات من غير مهمة المراجعة فان الخطاب يجب أن يتضمن عبارة تفيد أن المهمة يجب أن لا تؤول أو تفسر على إنها مهمة مراجعه.
- الوقت الذي يستغرقه أداء المهمة، وأتعاب هذه المهمة.
- ### التخطيط لعملية المراجعة:

أن التخطيط لعملية المراجعة يبدأ من اللحظة التي تم الاتفاق فيها مع العميل وحيث أن التخطيط يتطلب من المراجع تحديد الإستراتيجية الشاملة والمناسبة للمراجعة وذلك بتحديد وتشخيص مواطن خطر المراجعة المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، وأيضا الفحص التحليلي والمبدئي بسجلات العميل، والدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، كما أن الاختبارات القبلية يتم أيضا أدائها خلال هذه الفترة. وذلك للتحقق من ما إذا

كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا." ويجب إن تتسجم عملية التخطيط لنشاط المراجعة مع وثيقة المراجعة وهي وثيقة رسمية مكتوبة تبين عرض أنشطة المراجعة والصلاحيات، والمسئوليات وصلاحيات الوصول إلى السجلات والمكونات المادية في المنشأة"<sup>(١)</sup>.

### نهاية السنة المالية:

يستمر التخطيط والعمل التمهيدي إلى نهاية السنة المالية ويفضل أن تنتهي قبل هذا التاريخ حتى يتمكن المراجع من إتمام مهمة المراجعة في الوقت المخطط لها، فالتخطيط المناسب يمكن المراجع من جدولة العمل التمهيدي بالشكل الذي يجعل هناك وقتا كافيا لتقرير طبيعة وتوقيت مدى الاختبارات الأساسية النهائية للأرصدة خلال العمل الميداني النهائي للمراجعة، وهذا ما سنتعرض له في المطلب الثالث.

### العمل الميداني للمراجعة النهائية:

أن التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف المناسب على المساعدين، وإتمام التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية النهائية الواجب أدائها، يتطلب من المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة، ويطلق على هذه الخطة لفظ "برنامج المراجعة" ويتصف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال البرنامج.

والاختبارات الأساسية تشتمل على الفحص التحليلي النهائي لبيانات القوائم المالية، والاختبارات التفصيلية للأرصدة وتطبق هذه أيضا عن الفترة التالية على تاريخ الميزانية وحتى آخر أيام العمل الميداني (تاريخ إعداد تقرير المراجعة)، وهذا ما يطلق عليه أحيانا "الأحداث اللاحقة أو التالية على تاريخ الميزانية، يتم فحصها لتقييم كيفية الإفصاح عن العناصر المختلفة بصلب

(١) سليمان، سعيد عبد العزيز، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٢٨، عدد ٦٩ - ٧٠.

القوائم المالية، وما إذا كان يجب تضمينها بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية<sup>(١)</sup>.

وفي هذا السياق يقوم المراجع بدراسة ومراجعة أو راق المراجعة والتي تخضع عادة لمراجعات عديدة ومن المشرفين أيضا، وفي هذه الفترة يتم مناقشة كافة التعديلات على القوائم المالية والإفصاح الذي يقترحه المراجع على العميل، وكما هو معلوم فإن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم بدون موافقة المراجع. وبعد إتمام هذا الفحص النهائي يكون بمقدور المراجع في وضع يمكنه من كتابة تقريره، وطبيعة هذا التقرير سوف تعتمد على طبيعة ومدى ما تم فحصه من أدلة الإثبات، وأيضا اتجاه الإدارة نحو قبول التعديلات المقترحة على القوائم المالية من قبل المراجع.

وفي هذه الأثناء يتم تسليم القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجعة إلى العميل، ويكون المراجع قد حدد نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية للعميل ومن ثم يجب إبلاغها للعميل، ويتم تسليم العميل ما يعرف بخطاب المراجع للإدارة والذي يضمنه المراجع أي اقتراحات بخصوص تحسين كفاءة التشغيل ونظام الرقابة الداخلية.

وحيث أن مسؤولية المراجع لا تنتهي بإصدار تقرير المراجعة وما يرتبط بتقريره عن الرقابة الداخلية، فبعد إصدار التقرير قد يكتشف المراجع بعض الحقائق كانت موجودة خلال الفترة ولم يعلم بها في حينه، وبالتالي فإن هذه الحقائق غير المفصوح عنها سابقا يمكن أن تجعل القوائم المالية المصدرة وتقرير المراجع مضللة، وعمل المراجع اتخاذ الإجراء المناسب فورا للتحقق من الإفصاح عن هذه الحقائق المكتشفة.

### أوراق المراجعة:

إن المراجع منذ اللحظة الأولى لقبوله القيام بمهمة المراجعة يقوم كما أسلفنا سابقا بمجموعه من الخطوات مثل الاتفاق مع العميل على القبول بمهمة المراجعة والتخطيط المناسب والإشراف الفعال وفحص الأرصدة من خلال الدفاتر والسجلات وقرارات مجلس الإدارة وما إلى هناك من أمور

(١) التميمي، هادي، معايير التدقيق الدولية، مركز كلوت للكتب، الأردن، ١٩٩٨، ص ٨٤.

تعاقدية ، وكل ذلك يقوم المراجع بتوثيقه وكتابته على أوراقه ومن هنا فان أوق العمل "تشتمل على كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع، لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها. وبواسطتها يكون لدى المراجع الأساس الذي يستند إليه في إعداد التقرير والقرائن لدى الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليه الفحص"<sup>(١)</sup>.

وهذه المعلومات والبيانات تحفظ في ملفين هما:

- الملف الدائم. - الملف الجاري.

واهم ما يجب أن يحتويه الملف الدائم هي البيانات الثابتة والدائمة عن المشروع ومن أهمها: اسم العميل وعناوينه المسجلة ومصانعه وفروعه، نوع الشركة القانوني في تاريخ التأسيس وطبيعة النشاط، وبيان رأس المال والسندات وملخص بالأصول الثابتة والحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة وكذلك نسخه عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمراجع وعملية المراجعة. وأيضاً قائمة بالسجلات والدفاتر المسوكة وأنظمة المحاسبة المستعملة والنظام الإداري والنظام الداخلي والهيكل التنظيمي. أما الملف الجاري، فيحتوي على البيانات المتعلقة بعملية المراجعة للعام الحالي وكذلك يحتوي على:

- نسخه من كتاب التعيين وأسماء المراجعين السابقين.
- صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمراجع.
- برنامج المراجعة للعام الحالي، والوقت التقديري.
- ميزان المراجعة، وتحليل المصروفات والإيرادات إلى عناصرها المختلفة.
- الموجودات والمطلوبات، واحتساب قيمتها وطريقة التثبيت منها.
- ملخص بقيود التسوية وسجل الملاحظات.
- محاضر اجتماعات الهيئة العامة، ومحاضر الجرد (المخزون، النقدية).
- صورة عن التقرير النهائي.

(١) السوافيري، فتحي رزق ومحمد، احمد عبد المالك، دراسات في المراقبة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٢، ص ٦٩.

"وفي بعض التقسيمات لأوراق عمل المراجع والملفات التي تكون معه هناك نوع ثالث من الملفات ويحتوي على برنامج المراجعة، حيث يبقى في ملف منفصل وذلك من أجل تحسين التنسيق والتكامل في كافة أجزاء المراجعة"<sup>(١)</sup> ويشمل الجزء الأكبر من أوراق العمل جداول تفصيلية يعدها العميل أو المراجع لتقديم قيم معينة بالقوائم المالية.

وفيما يلي الأنواع الرئيسية للجداول الداعمة:

- التحليل: يتم إجراء التحليل للتعرف على حركه أحد الحسابات بدفتر الأستاذ خلال إجمالي الفترة التي يتم إجراء المراجعة فيها.
- ميزان أو قائمة المراجعة: يحتوي فقط على المفردات التي تشكل الرصيد الختامي للحسابات في دفتر الأستاذ.
- تسوية القيم: تدعم التسوية قيما محددة وتستخدم لربط القيم المسجلة بدفاتر العميل مع مصادر أخرى من المعلومات.
- اختبارات المنطقية: يحتوي على معلومات تمكن المراجع من تقييم ما إذا كان هناك تحريف في أحد أرصدة العميل مع اخذ الظروف المحيطة في الاعتبار.
- ملخص الإجراءات: يلخص هذا الجدول نتائج تنفيذ إجراءات محددة وتشمل نتائج المصادقات إلى المدينين، والملاحظات الخاصة بالمخزون.
- التوثيق الخارجي: يحتوي جانب كبير من أوراق العمل على توثيق خارجي يتم التوصل إليه بواسطة المراجع مثل الردود على المصادقات والاتفاقيات الخاصة بالعميل.
- اختبار المستندات الداعمة: يتم تصميمها لأغراض خاصة مثل فحص المستندات خلال الاختبارات الأساسية للعمليات المالية أو للفاصل الزمني.
- مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء المسح الأولى تساعد على تحديد التغطية المبرمجة للتدقيق، وتحديد مخاطر الرقابة الداخلية للتركيز على ما يمكن اعتباره خطر على المنشأة.

(١) الوردات، خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، ٢٠٠٦، ص ٧٣.