

الموضوع الثامن: تخطيط عملية المراجعة

الأهداف :

يهدف هذا الفصل إلى التعرف إلى ما يلي:

- (1) التنظيم الداخلي لمكتب المراجع.
- (2) خطوات تخطيط عملية مراجعة.
- (3) إعداد برنامج المراجعة.
- (4) تعيين المراجع.
- (5) توقيت عمل المراجع.
- (6) أوراق المراجعة.

التنظيم الداخلي لمكتب المراجع

← لقد جرت العادة أن يأخذ تنظيم مكتب المحاسبة شكل شركة تضامن المسؤولية فيها غير محدودة وتضامنية، وقد يتم ممارسة المهنة في شكل شركة مساهمة مهنية (بشرط لا تقلل من مسؤولية المحاسبين المالية أمام عملائهم وأمام الغير).

أ) التنظيم الإداري لمكاتب المحاسبة: (في المكاتب الكبيرة)

- (1) الشركاء: هم أعلى مستوى للسلطة بالمكتب مسئولون بالتضامن عن جميع الأعمال التي تتم بالمكتب. قد يعهد بإدارة المكتب على أحد الشركاء (الشريك المدير) أو (لجنة الشركاء) يقومون بوضع السياسات العامة للمكتب.
- (2) المديرون أو المشرفون: الإشراف على العمل الميداني لعدة عمليات مراجعة في وقت واحد (يمثلون حلقة اتصال بين الشركاء وبين باقي موظفي المكتب).
- (3) المساعدون أو المندوبون الأول: مسئول عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية المراجعة.
- (4) المندوبون الثانوي أو المساعدون متوسطي الخبرة: إنجاز المراجعة بأقل مستوى من الإشراف.
- (5) المساعدون تحت التمرين أو حديثو الخبرة: القيام بالعمل التفصيلي في عملية المراجعة.

(ب) التنظيم الإداري لمكاتب المحاسبة: (في المكاتب الصغيرة)

1. الشركاء
2. المساعدون أو المندوبون الأول
3. المساعدون تحت التمرين أو حديثو الخبرة

لكي يتم تخطيط أي عملية مراجعة تخطيطاً كافياً يجب على المراجع القيام بالخطوات التالية:

تخطيط عملية المراجعة:

1. الاتصال بالمراجع السابق.
2. جمع معلومات عن المنشأة وفهم طبيعة أعماله والصناعة التي ينتمي إليها.
3. الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.
4. إجراء تقييم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية التي ينوي المراجع الاعتماد عليها والقيام بإجراءات الدراسة التحليلية.
5. إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة.
6. اعداد برنامج المراجع.

تتطلب معايير المراجعة ما يلي:

1-الاتصال بالمراجع السابق:

يجب على المراجع الجديد:	يجب على المراجع السابق:
❖ الاتصال بالمراجع السابق قبل قبوله عملية المراجعة. ❖ وقد يكون الاتصال كتابياً أو شفويًا للاستفسار من المراجع السابق عن بعض الأمور التي قد تؤثر على عملية الفحص. ❖ دراسة والإطلاع على أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق.	❖ الحصول على موافقة العميل (المنشأة) بالاستجابة الكاملة لاستفسارات المراجع الجديد. ❖ الاستجابة الكاملة وتقديم الإيضاحات التي طلبها المراجع الجديد. ❖ السماح بأن يطلع المراجع الجديد على أوراق عمله (بعد الحصول على موافقة العميل).

❖ يجب أن يشرح المراجع الجديد للعميل (المنشأة) ضرورة إجراء هذا الاتصال وأن يحصل على موافقته.	"لأن قواعد السلوك المهني تمنع المراجع القديم من إفشاء مثل هذه المعلومات إلا بموافقة العميل"
❖ ويجب على كل من المراجعين (السابق، الجديد) أن يحتفظ بسرية أي معلومات يكون قد حصل عليها من الطرف الآخر.	
❖ ويسري هذا الالتزام سواء قبل المراجع الجديد العملية أو لم يقبلها.	



الغرض من هذا الاتصال: أن يحصل المراجع الجديد على معلومات عن ظروف عملية التغيير بحيث تساعده هذه المعلومات في اتخاذ قرار بشأن قبول العملية أو عدم قبولها، فقد يكون قد حدث خلاف بين المراجع القديم والعميل بشأن بعض المبادئ المحاسبية أو الأمور المهمة الأخرى.

2) جمع معلومات عن المنشأة والصناعة التي ينتمي لها:

أ) يجب أن يحصل المراجع على **معلومات عن طبيعة أعمال المنشأة** وهيكلها التنظيمي وخصائص عملياتها **وتشمل:**

- ❖ معلومات عن نوع المنشأة
- ❖ نوع المنتجات أو الخدمات التي يؤديها
- ❖ هيكل رأس المال
- ❖ العلاقة مع أطراف أخرى لها علاقة مشتركة بالمنشأة
- ❖ طرق الإنتاج والتوزيع

ب) يجب أن يحصل المراجع على **معلومات عن الصناعة التي يعتبر المنشأة جزءاً منها** وعن مدى تأثيرها بالأحوال الاقتصادية والتعليمات والقرارات الحكومية والتغيرات التكنولوجية من حيث تأثيرها على عملية المراجعة.

ج) يجب على المراجع **دراسة عقد تأسيس الشركة ونظامها** وأخذ مذكرات لأغراض الملف الدائم لعملية المراجعة.

ما مصادر الحصول على معلومات عن المنشأة؟

- ❖ الاستفسار من موظفي الشركة المختصين.
- ❖ الملف الدائم لعملية المراجعة وأوراق المراجعة عن الأعوام السابقة.
- ❖ المطبوعات التي تصدر عن اتحادات الصناعات والمراجع والدوريات المختلفة.

- ❖ الخبراء المختصين بأمور الصناعة.
- ❖ أن يقوم بزيارة المنشأ والتعرف على نواحيها الفنية.
- ❖ تتبع مجموعة ممثلة لكل نوع من أنواع العمليات من بدايتها إلى نهايتها (دورة العمليات) التي ترتبط بمجموعات الحسابات المهمة في القوائم المالية.

3) الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي:

- ❖ تحتفظ الشركات بلائحة "اللائحة المالية أو لائحة الحسابات" وتتضمن هذه اللائحة:
 - السياسات والإجراءات المحاسبية المتبعة

← ودراسة هذه اللائحة تتيح للمراجع:

- (أ) تفهم النظام المحاسبي المستخدم
 - (ب) تسلط بعض الأضواء على نظام الرقابة الداخلية
- يجب على المراجع الحصول على معلومات كاملة عن النظام المحاسبي ومدى تأثير المنشأة بأي بيانات محاسبية (الصادرة من الهيئات المحاسبية).

4) التقويم المبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية التي ينوي المراجع الاعتماد عليها والقيام بإجراءات الدراسة التحليلية.

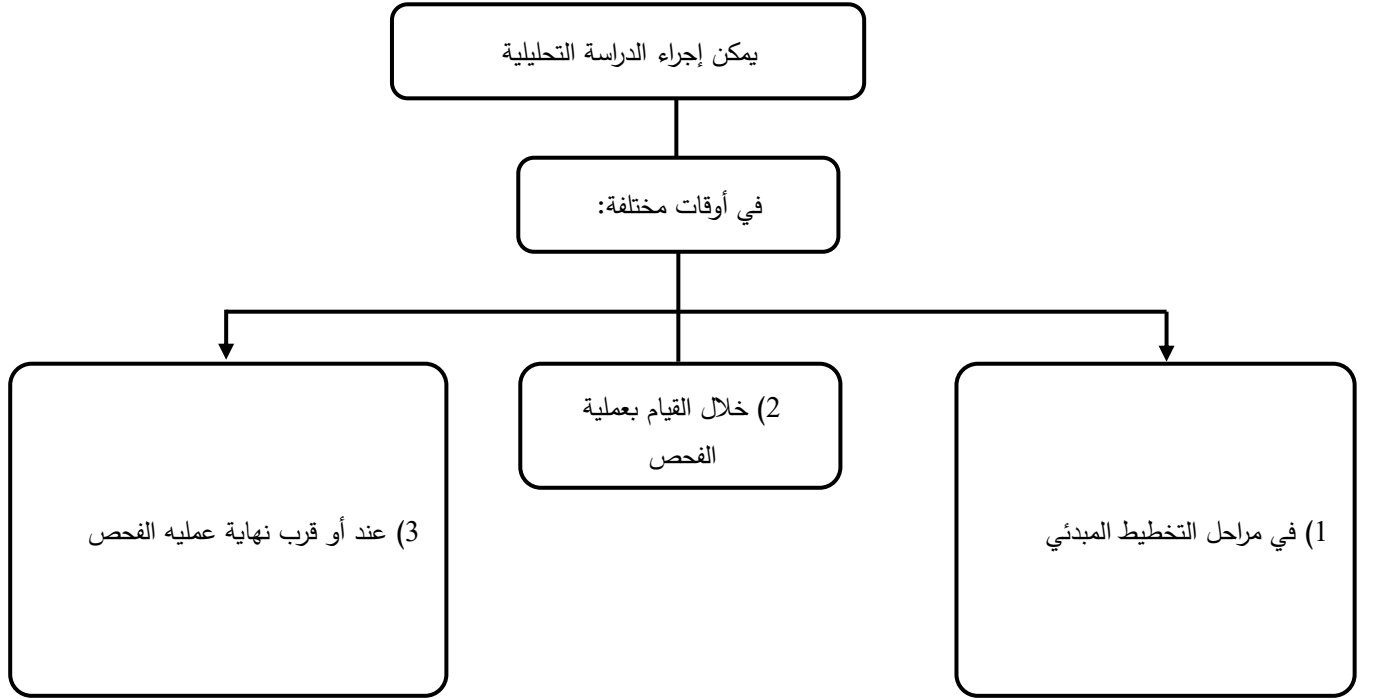
- (أ) التقويم المبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية (تم دراسته بالتفصيل في فصل سابق)
 - (ب) إجراءات الدراسة التحليلية (سيتم شرحها بالتفصيل في هذا الفصل)
- ❖ هي أحد اختبارات التحقق اللازمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات.
 - ❖ تتم بدراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات.

← الغرض الأساسي وراء تطبيق إجراءات الدراسة التحليلية:
توقيع المراجع بطريقة معقولة وجود علاقات بين البيانات واستمرار وجود هذه العلاقات بشرط عدم وجود ظروف معروفة تدعو إلى العكس.

- ❖ وجود هذه العلاقة يعتبر دليلاً من أدلة الإثبات.
- ❖ استخدام إجراءات الدراسة التحليلية قد يشير إلى الحاجة إلى القيام بإجراءات مراجعة إضافية أو قد يشير إلى أن إجراءات المراجعة الأخرى يمكن تقليلها.

← توقيت وأهداف إجراءات الدراسة التحليلية:

يمكن إجراء الدراسة التحليلية في أوقات مختلفة:



أنواع إجراءات الدراسة التحليلية:

1. مقارنة المعلومات المالية بالمعلومات المالية المماثلة عن مدة أو مدد سابقة.
2. مقارنة المعلومات المالية بالنتائج المتوقعة تحققها.
3. دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتفق مع نمط متنبأ حدوثه بناء على خبرة المنشأة.
4. مقارنة المعلومات المالية بالمعلومات المالية المماثلة في الصناعة التي ينتمي إليها المشروع ودراسة علاقات المعلومات المالية مع معلومات غير مالية مرتبطة بها.

← **يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار العوامل التالية عند تخطيط وأداء إجراءات الدراسة الحالية:**

1. طبيعة المشروع
2. نطاق عملية الفحص
3. وجود معلومات متاحة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها
4. وجود معلومات غير مالية متاحة
5. درجة الثقة في المعلومات المالية وغير المالية ودرجة الاعتماد عليها
6. وجود معلومات مالية متاحة وقابلة للمقارنة متعلقة بالصناعة التي يزاول فيها المشروع نشاطه.

5) إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية:

- ❖ تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة.
- ❖ يشمل هذا التقدير المبدئي لما يعتبر جوهرياً بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات الهامة في الميزانية وقائمة الدخل كل على حده، والقوائم المالية في مجموعها.
- ❖ مفهوم الأهمية النسبية يشمل أحكاماً نوعية وكمية.

← **هدف المراجع من إجراء تقديرات مبدئية:**

- ❖ هو تركيز عناية المراجع على البنود المهمة في القوائم المالية في مرحلة وضع استراتيجية عملية المراجعة.
- ❖ يؤثر على مدى جمع المراجع لأدلة الإثبات الكافية.

6) إعداد برنامج المراجعة:

- هي الخطة** التي يعدها المراجع للقيام بعملية المراجعة في محاولة لجمع أدلة الإثبات (بمعنى أنها ملخص لما يجب أن يؤدي من إجراءات قبل إبداء الرأي).
- ❖ عند تخطيط عملية المراجعة يجب على المراجع أن يقوم بإعداد برنامج مكتوب.

- ❖ يجب أن يحدد بتفصيل معقول إجراءات المراجعة التي يجب اتباعها لتحقيق كل بند من بنود القوائم المالية مع تحديد الوقت المقدر لتنفيذ العمل.
- ❖ وبعد إكمال تنفيذ كل خطوة من خطوات البرنامج يوقع المراجع على البرنامج مع بيان التاريخ والوقت الفعلي المستنفذ أمام البند المختص.
- ❖ يجب تصميم البرنامج بشكل يلائم الظروف المتغيرة لكل عملية.
- ❖ يجب أن يتميز المراجع بالكفاية في تخطيط البرنامج.
- ❖ **يجب أن يوضح هذا البرنامج ما يلي:**
 1. الهدف من المراجعة.
 2. عدد المساعدين المطلوبين ومستويات خبرتهم.
 3. الإجراءات الواجب اتباعها.
 4. الدفاتر والمستندات الواجب الإطلاع عليها.
 5. الوقت المقدر لكل بند والوقت الفعلي.
 6. اسم المراجع (الذي يقوم بالعمل).
 7. التعليمات التفصيلية التي يطلب من المساعدين تنفيذها.

أهداف برنامج المراجعة:

- ❖ يساعد برنامج المراجعة في توجيه التعليمات إلى المساعدين عن العمل الذي سيتم تنفيذه.
- ❖ وجود تعليمات تفصيلية في البرنامج يؤكد للمراجع عدم السهو عن القيام بالخطوات الضرورية اللازمة لتحقيق العمليات.
- ❖ أداة لتخطيط العمل الذي سيتم في عملية المراجعة.
- ❖ أداة للرقابة والإشراف على تنفيذ هذا العمل حيث يسهل للمساعد الأول واجب الإشراف والرقابة على أعمال معاونيه.
- ❖ يساعد في تخصيص وتوزيع العمل على مساعدي المراجع الذي يشتركون في عملية المراجعة وفي تحديد المسؤولية. يمكن للمراجع (أو المشرف) من متابعة عدة عمليات مراجعة في نفس الوقت.

ملاحظة هامة:

- وجود برنامج المراجعة لا يجب أن يعتبر بديلاً لتوافر روح المبادرة واليقظة والعقلية الناقدة التحليلية لدى مساعدي المراجع.

أنواع برامج المراجعة:

(ب) برنامج المراجعة في عملية مراجعة

متكررة

(أ) تصميم برنامج مراجعة لعمل جديد

1) يقوم المراجع أولاً بوضع الخطوط العريضة للبرنامج.

2) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل وبناء على هذه الدراسة يقوم المراجع بتكملة التفاصيل الخاصة بالبرنامج واختيار إجراءات المراجعة.

يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار تحقق هدفين إضافيين:

1. تحديد ارصدة الحسابات الافتتاحية في أول المدة والتأكد من صحتها.

2. معرفة المبادئ المحاسبية التي استخدمت في المدة السابقة (وفقاً لمعيار الثبات).

← تحتم معايير المراجعة الاتصال بالمراجع القديم بموافقة العميل وهذا الاتصال يفيد في تحقق الهدفين.

❖ يجب على المراجع أولاً دراسة برنامج المراجعة وأوراق المراجعة الخاصة بالسنة السابقة قبل إعداد البرنامج الخاص بالسنة الحالية.

← ولكن هذا ليس معناه أن يقوم المراجع باتباع برنامج المراجعة الخاص بالسنة السابقة حرفياً، لأن في ذلك إهمال أي تغيير يكون قد حدث في ظروف المنشأة خلال السنة الحالية.

أوراق المراجعة:

❖ هي الوسيلة التي يستعملها المراجع لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية.

❖ تعتبر دليلاً بالعمل الذي قام به المراجع في تكوين رأيه كخبير مهني.

يعرف بيان معايير المراجعة رقم (41) أوراق المراجعة بأنها السجلات التي يحتفظ بها المراجع الخارجي بالإجراءات التي قام بها، والاختبارات التي أداها، والمعلومات التي حصل عليها، والنتائج التي توصل إليها فيما يتعلق بعملية الفحص.

على ماذا تشمل أوراق المراجعة؟

تشتمل على:

❖ جميع المعلومات التي يحصل عليها المراجع خلال قيامه بعملية الفحص.

❖ ميزان المراجعة.

❖ قيود التسويات.

- ❖ تحليل الحسابات بالأستاذ العام.
- ❖ الكشف التفصيلية عن بعض بنود القوائم المالية.
- ❖ مذكرات التسوية.
- ❖ ملخصات البيانات.
- ❖ ملاحظات المراجع على بعض الأمور والاستفسارات التي حصل عليها من موظفي المنشأة.
- ❖ برنامج المراجعة.
- ❖ الردود على المصادقات.
- ❖ نسخة من عقد الشركة ونظامها.
- ❖ نسخ من محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية.

أغراض أوراق المراجعة:

1. تساعد مباشرة في أداء عملية الفحص.
2. هي عبارة عن سجل تاريخي بالعمل الذي تم.
3. تحتوي على أساس رأي المراجع في القوائم المالية.
4. تمد المراجع بالمعلومات التي يستعملها في إعداد تقريره.
5. تساعد الشركاء والمشرفين والمساعدین الأول في فحص وتقويم العمل الذي قام به الموظفين الخاضعون لإشرافهم.
6. يلزم الرجوع إليها عند القيام بعملية المراجعة الخاصة بالسنة التالية.
7. قد تظهر مشكلات خاصة بالعمل فيما بعد وحينئذ يمكن الرجوع إليها والحصول منها على معلومات مهمة.
8. تعتبر أوراق المراجعة دليل الإثبات الرئيسي على ما قام به المراجع من عمل إذا حدث في المستقبل ادعاء عليه بالإهمال في أداء واجباته.

العوامل التي تؤثر على حكم المراجع بشأن كمية ونوع ومحتوى أوراق المراجعة المطلوبة عملية

معينة تشمل:

1. طبيعة تقرير المراجع
2. طبيعة القوائم المالية، أو الكشف أو البيانات الأخرى التي يصدر عنها المراجع تقريره.
3. طبيعة وحالة سجلات العمل ونظام الرقابة الداخلية الخاص به.

4. احتياجات المراجع في الإشراف على عمل مساعديه ودراسة هذا العمل طبقاً لظروف كل حالة.

من الذي يملك أوراق المراجعة؟

أوراق المراجعة هي ملك للمراجع

- ❖ قد يستخدم العميل أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع كمصدر للحصول على المعلومات من وقت لآخر.
- ❖ إلا أن أوراق المراجعة لا يجب اعتبارها أنها تكون جزءاً من سجلات العميل المحاسبية واعتبارها بديلاً لهذه السجلات.
- ❖ ليس للمراجع الحق في تحويل هذه الأوراق إلى الغير إلا بعد الحصول على موافقة من العميل بذلك.

حفظ أوراق المراجعة:

يجب على المراجع الاحتفاظ بأوراق المراجعة لمدة كافية من الزمن لمقابلة احتياجات مكتبه وللتقيد بأي نصوص قانونية في هذا الشأن.
يتم حفظ أوراق المراجعة في نوعين من الملفات:

أنواع الملفات

يوجد نوعين :

2) الملف الجاري

يحتوي على أوراق المراجعة الخاصة بالسنة الحالية محل الفحص، بحيث يكون هناك ملف لكل سنة من السنوات يضم جميع أوراق المراجعة الخاصة بهذه السنة.

1) الملف الدائم:

❖ يحتوي على البيانات التي لها صفة الاستمرار والدوام ولا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة ولكنها تقيد في القيام بعمليات المراجعة الخاصة بالسنوات التالية.
❖ يحتوي على الأوراق التي لها أهمية مستمرة سنة بعد الأخرى.

أغراض الملف الدائم:

يمكن للأشخاص الذين ليست لهم معرفة بخصائص أعمال المشروع الحصول من الملف الدائم على صورة تاريخية سريعة عن المشروع من النواحي المالية وغير المالية.

أولاً: تعيين المراجع

من المفضل أن يعين المراجع في وقت مبكر

مزايا التبكير في تعيين المراجع:

1. يساعد في تخطيط عمله بحيث يمكن تنفيذ هذا العمل بسرعة وبكفاءة.
2. يمكن المراجع من تحديد مدى العمل الذي يمكن القيام به قبل تاريخ الميزانية.
3. مفيد للعميل لأنه يمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بكفاية ومن إكمالها في وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية.
4. السماح بالنظر في بعض المشكلات المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية في وقت مبكر وفي التعجيل بتعديل بعض الإجراءات المحاسبية التي يعتقد المراجع بإمكان تحسينها.

هل يمكن تعيين المراجع قرب انتهاء السنة المالية أو بعدها ؟

- لا يمنع المراجع من قبول عملية مراجعة قرب انتهاء السنة المالية أو بعدها
- ❖ إلا أنه يجب أن يتأكد مما إذا كان الظروف ستسمح له بالقيام بعملية فحص كافية وإصدار تقرير خالي من التحفظات. إذا لم تسمح الظروف بذلك يجب على المراجع أن يناقش مع العميل احتمال ضرورة إصدار رأي مقيد أو الامتناع عن أبداء الرأي.

ثانياً: توقيت عمل المراجع

- ❖ يمكن القيام بكثير من اختبارات المراجعة في أي وقت خلال السنة تقريباً

حالات:

1. إذا تم القيام بجزء كبير من عملية الفحص خلال السنة المالية ووجد أن نظام الرقابة فعال فإن إجراءات المراجعة في نهاية السنة المالية تتكون بصفة رئيسية من:
(أ) إجراء مقارنات بين الأرصدة في نهاية السنة المالية مع الأرصدة في تواريخ سابقة.
(ب) دراسة أي عمليات غير عادية وأي تقلبات مهمة.

← وليس معنى ذلك أن يقوم المراجع من جديد باختبار السجلات والعمليات إلا إذا استخلص من استفساراته وملاحظاته أن الظروف في نهاية العام قد تغيرت تغيراً ملحوظاً.

ملاحظة:

- ❖ عند فحص الحسابات التي تمثل عدداً كبيراً من العمليات ← يفضل اختبار الإجراءات الرقابية.
- ❖ عند فحص الحسابات التي تمثل عدداً قليلاً من العمليات نسبياً ← فيجب التركيز على تحقق أرصدة هذه الحسابات وليس على اختبار الإجراءات الرقابية.

ثالثاً: الاستعانة بعمل الخبير:

من هو الخبير ؟

أي شخص (أو منشأة) تملك مهارات ومعرفة خاصة في حقل معين (بخلاف المحاسبة والمراجعة). متى يتم الاستعانة بعمل خبير ؟
إذا تعرضت أثناء عملية المراجعة إلى: أمور تتطلب مهارة أو معرفة خاصة لا تتوفر لدى المراجع (أمور معقدة أو تقديرية) ولكن لها تأثير هام على القوائم المالية.

الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المراجع:

- ❖ تقويم المؤهلات الفنية للخبير. تقع المسؤولية عن صحة ومعقولية الطرق على الخبير إلا أنه يجب على المراجع فهم طبيعة العمل الذي قام به الخبير.
- ❖ تقويم علاقة الخبير بالعمل.

علاقة الخبير بالعمل:

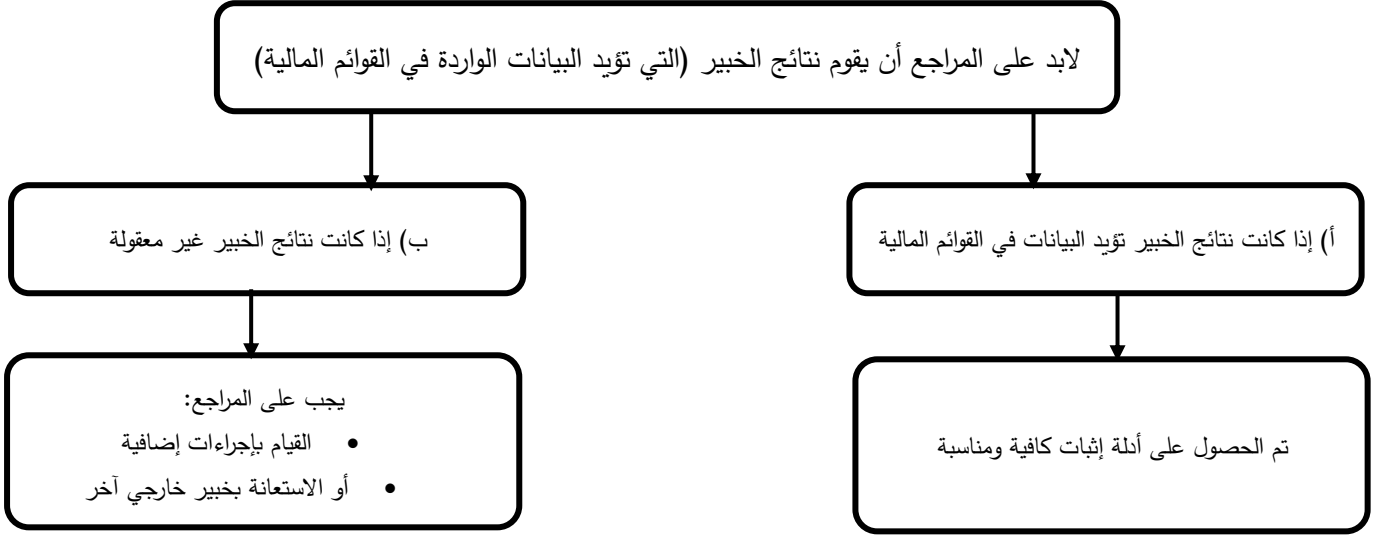
أ) إذا لم توجد علاقة بين العميل (المنشأة) والخبير:
يوفر تأكيداً أكبر لمراجع بالثقة في نتائج عمل الخبير وذلك لعدم وجود علاقة قد تهدم موضوعية الخبير.

ب) إذا كانت هناك علاقة بين العميل (المنشأة) والخبير:

يجب على المراجع:

- تقدير المخاطر

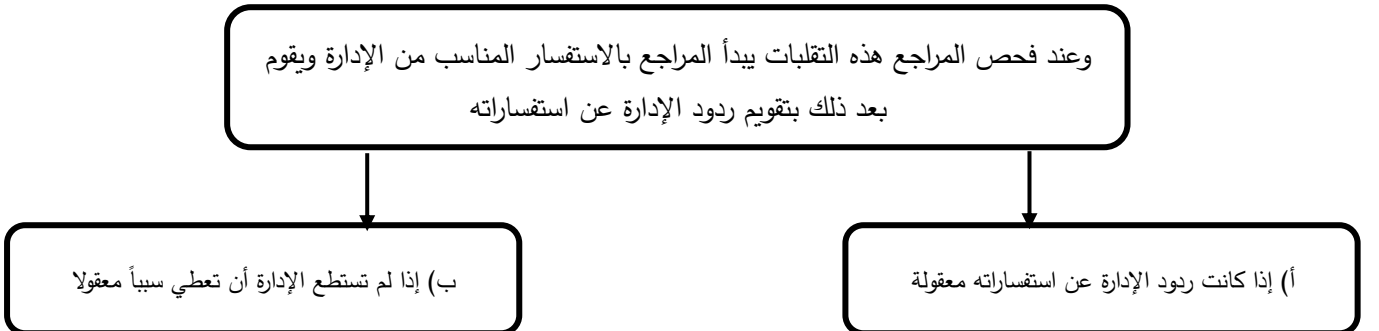
لا بد على المراجع أن يقوم بنتائج الخبير وذلك كما يلي:



رابعاً: فحص التقلبات المهمة

يجب على المراجع فحص:

- ❖ التقلبات التي لم تكن متوقعة
- ❖ أو عدم وجود تقلبات كانت متوقعة
- ❖ والبنود الأخرى التي تبدو غير عادية وتظهرها إجراءات الدراسة التحليلية إذا كان في اعتقاده أن هذه التقلبات أو البنود غير العادية مؤشرات عن أمور لها تأثير مهم على عملية المراجعة





فيجب على المراجع القيام بإجراءات إضافية لفحص
هذه التقلبات بطريقة أعمق



فيجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره درجة الحاجة
إلى تعزيز هذه الردود باستخدام إجراءات مراجعة أخرى