

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير - قسم العلوم المالية والمحاسبية
السنة أولى ماستر - تخصص محاسبة وتدقيق - الأستاذة: بروبة إلهام
محاضرات في المراجعة المالية والمحاسبية

المحاضرة 4: برنامج المراجعة وأوراق العمل

بعد أن يتأكد المراجع من صحة تعيينه ويحصل على معلومات تمهيدية عن المؤسسة محل المراجعة، يبدأ في الشروع في تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي والتي تنطلق من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح للمدقق أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يختصر جزء كبير من برنامج التدقيق أما في حالة عدم فعالية هذا النظام فإن المدقق يكون مضطرا لتوسيع مدى ونطاق الفحص ومن ثم يقوم بتدقيق عناصر القوائم المالية وجمع أدلة إثبات تدعم رأيه.

يقوم المدقق بفهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وهذا بعد أن يأخذ صورة عامة عن المؤسسة محل التدقيق ويقوم بتتبع مختلف إجراءات التدقيق المبدئية التي سبق ذكرها، وسوف نقوم في هذا العنصر التطرق إلى برنامج التدقيق وأوراق العمل التي يقوم المدقق بتحضيرها بعد القيام بالإجراءات التمهيدية ومن ثم إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

I-1- برنامج التدقيق: بعد انتهاء المدقق من كافة الإجراءات التمهيدية يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، وهذا ما سوف نتطرق في هذا العنصر من خلال تعريف برنامج التدقيق ومعرفة أهدافه وأنواعه.

I-1-1- تعريف برنامج التدقيق وأهدافه.

برنامج التدقيق عبارة عن خطة عمل المدقق والتي سيبثها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسؤول عن تنفيذها.

والبرنامج يخدم عدة أغراض منها:

أنه ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المدقق تنفيذها من مساعديه، وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم تدقيقه، ومن هنا يأتي دور البرنامج في كونه إدارة رقابة وتخطيط يستطيع المدقق بواسطتها تتبع عملية التدقيق وعدد المساعدين التي أمضيت في كل عملية.

I-1-2- أنواع برامج التدقيق: لا يمكن للمدقق وضع برنامج موحد للتدقيق في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع لأن لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها، ويمكن القول بان هناك نوعين من برامج التدقيق هما:

1- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما: وهي نماذج مطبوعة ثابتة تحوي على كافة الخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعديه أثناء أدائهم لمهامهم، غير انه لا تخلو من بعض التعديلات في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة، ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها:

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.
 - أنها ضرورية في المؤسسات الكبيرة.
 - أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.
 - أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات.
 - وباستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل.
 - ويعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين.
- لكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي، كما أنه يقتل روح الإبداع والابتكار لديه،

ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعية واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا ليدخل عليه ما يراه مناسباً من التعديلات.

2- برامج تدقيق متدرجة: تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية التدقيق، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق، ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف المحيطة التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

I-2- أوراق العمل: إن أوراق العمل تشكل مجموعة متكاملة تحتوي على جميع البرامج من أدلة وبراهين وما تحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات أثناء التدقيق ونظراً لأهميتها سوف نتطرق لتعريفها وأنواعها وأغراضها.

I-2-1- تعريف أوراق العمل:

تعرف أوراق العمل بأنها " سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها والنتائج المتوصل إليها خلال قيامه بعملية التدقيق " .

I-2-2- أنواع أوراق العمل: هناك نوعين رئيسيين هما:

1- الملف الدائم: يحتوي الملف الدائم على البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية، والتي ليست دائمة التغير ويحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

1- معلومات أساسية عن المؤسسة تشمل ما يلي:

- عقد التأسيس والنظام الداخلي، ملخص لطبيعة أعمال المؤسسة.
- أسماء وعناوين المسؤولين عن الإدارة مع نسخ من توقيعهم.
- مخطط تنظيمي لمختلف أقسام المؤسسة.
- معلومات على النظام الحسابي والضبط الداخلي.
- العقود والاتفاقيات: وتشمل نظام الخدمة التعاقدية أو صندوق التقاعد، أو أية اتفاقية حول المشاركة في توزيع الأرباح مع العمال والموظفين، نسخ من عقود شراء الموجودات الثابتة، عقود الإيجار للموجودات الثابتة، عقود الاقتراض، وأية عقود أخرى.

• صور البيانات الضريبية في الأعوام السابقة وملخص عن نظم الرقابة الداخلية.

2- الملف الجاري: بالإضافة إلى الملف الدائم يحتفظ المدقق بملف جاري والذي يحوي على أوراق عمل التدقيق وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من فترة لآخرى مثال ذلك:

- برنامج المراجعة للسنة الحالية.
- نسخة من المراسلات والتي تخص عملية التدقيق.
- نسخة من القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.
- نسخة من قيود التسويات، الإقفال، والقيود العكسية ويمكن للمدقق أن يضيق للملف الجاري أي مستندات أو بيانات أخرى يرى ضرورة إضافتها.

I-2-3- أغراض أوراق العمل:

تخدم أوراق عمل المراجعة عدة أغراض منها:

1- تنظيم وتنسيق عملية التدقيق: أوراق عمل التدقيق تعتبر أداة مهمة لتنظيم وتنسيق الأوجه المختلفة لتنفيذ عملية التدقيق حيث يستطيع المدقق من خلال أوراق العمل الإشراف على مساعديه ومتابعة سير العمل حسب الخطة الموضوعية والموضحة لبرنامج التدقيق، ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها.

2- مصدر للمعلومات: تعتبر أوراق عمل التدقيق مصدراً مهماً للمعلومات أو البيانات التي يرى المدقق ذكرها سواء في تقريره الذي يحوي رأيه الفني المحايد، أو في شكل ملاحظات أو جداول أو غيرها من الإيضاحات.

3- تدعيم رأي المدقق: تعتبر أوراق عمل التدقيق دليلاً قوياً وأساساً متيناً لرأي المراجع الذي أعطاه في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

4- الحجية القانونية: أوراق عمل التدقيق يمكن استخدامها كدليل إثبات أو كحجية قانونية أمام القضاء إذ ما تعرض المدقق للمساءلة القانونية أو اتهم بالإهمال والتقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدائه لعمله.

5- أساس لمراجعات قادمة: تعتبر أوراق عمل التدقيق في سنة سابقة مرجعا مهما للمدقق عند بدايته لعملية التدقيق في سنة لاحقة لنفس المؤسسة.