

الفصل الرابع

أوراق العمل

Working Papers

1- تعريف أوراق العمل والحاجة إليها

2- أهمية أوراق العمل وأهدافها

3- أنواع أوراق العمل

1- تعريف أوراق العمل والحاجة إليها:

1-1 تعريف أوراق العمل: تعرف أوراق العمل بأنها عبارة عن سجل الإجراءات التي اتبعتها المراجع والاختبارات التي قام بها، والمعلومات التي تحصل عليها والنتائج التي توصل إليها خلال قيامه بعملية المراجعة، وهي بذلك تشمل برامج المراجعة والكشوف التحليلية والمذكرات التفسيرية ورسائل المصادقات، الإقرارات والشهادات، رسالة التكليف، صور بعض المستندات المهمة والخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة، الجداول المختلفة التي يرى المراجع ضرورة وجودها ضمن أوراق عمل المراجع.

كما يمكن تعريفها بأنها: "سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة المراجعة"¹.

والجدير بالذكر أنه لا توجد معايير ثابتة بخصوص شكل ومحتوى أوراق عمل المراجعة حيث أنها تختلف من عملية مراجعة لأخرى تبعا لظروف الارتباط وطبيعة وحجة المؤسسة تحت المراجعة وكذلك للأحكام الشخصية والمهنية للمراجع².

2-1 الحاجة إلى أوراق العمل: إن المحاسب الداخلي في المؤسسة يقوم بإعداد القيود المحاسبية من واقع المستندات الأساسية (فواتير الشراء، فواتير البيع، كشوف الأجور ... وغيرها) ثم تحفظ تلك المستندات بعد ذلك لمدة 10 سنوات حسب المادة (12) من القانون التجاري الجزائري لإثبات القيود التي تم إجراؤها، في حين وضعية المراجع تختلف حيث أن ليس لديه لا مستندات أصلية ولا الدفاتر التي تم إجراء القيود فيها ولا دفتر الأستاذ لتدعيم أعماله إلا أنه يعمل بنفس السجلات والمستندات الخاصة بالمحاسبين إلا أنه يتحتم عليه تركها بعد أن يكمل فحصه ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إعداد سجل خاص بالمراجع لكي تتوفر لديه الوسائل لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به، كما أنه يتطلب إرفاق أوراق العمل بالقوائم المالية الكاملة التي اعتمدها في إنجاز عمله ونتائج تلك الأعمال، وهذا يعني أن أي عمل يؤدي خلال الفحص ينبغي أن يهدف إلى تجميع الأدلة والتي تعتبر الهدف العام

¹ - Robert Castell et François Pasqualini, *Le Commissaire aux Comptes, Collection Droit Poche, Economica, 1995, P* 76.

² - إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص 90.

لعملية المراجعة ومنه فنتيجة أي اختبار أو أي إجراء يتم إضافته للمعلومات المجمعة وذلك كدليل لتدعيم رأي المراجع وشهادته التي يدلي بها في تقريره النهائي.

2- أهمية أوراق العمل وأهدافها:

1-2 أهمية أوراق العمل: تعتبر أوراق العمل دليلاً على العمل الذي قام المراجع بإنجازه وتساعد في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم مراجعتها، وتعتبر أيضاً من المستندات الهامة جداً في أي نزاع قانوني لاحق، لأنها يمكن أن تستخدم في هذا النزاع كدليل ضد المراجع أو كدليل للدفاع عنه.

ويعتبر اصطلاح أوراق العمل اصطلاحاً غير ملائم لوصف الأدلة التي قام المراجع بتجميعها أثناء فحصه للقوائم المالية. فالمصطلح بهذا الشكل يدل على منتج غير تام يقصد به تجميع ملاحظات وإجراء بعض العمليات الحسابية المبدئية ويقوم عدد قليل من المراجعين غير الحريصين بإعداد أوراق العمل على النحو السابق وكثيراً من المراجعين لا يعطونها الاهتمام الكافي.

على سبيل المثال، قد يقضي مراجع ما عدة ساعات في دراسة مشاكل محاسبية هامة أو مشاكل متعلقة بتقرير المراجعة، وبمجرد أن يتوصل إلى النتيجة بعد مجهود شاق يقوم فقط بكتابة ملحوظة مختصرة عنها دون الاهتمام بتوضيحها كما يجب وبدون وجود أدلة تبين إعطاء اهتمام كافي للمشكلة فقد يبدو فيما بعد أن المشكلة لم تحظ بالاهتمام الكافي من قبل المراجع أو أنها حظيت باهتمام سطحي فقط. وحتى إذا كانت أوراق العمل مكتملة ولكنها غير معدة بصورة جيدة، بسبب وجود الكثير من عمليات المحو والشطب والخطأ في كتابة الكلمات وعدم اكتمال العبارات، سيلقى عليها بظلال من الشك. وقد يستخدم محامي الخصوم مثل هذه الأوراق لإثبات الإهمال في المراجعة. لذلك يجب أن يدرك المراجع أنه قد لا يكون الشخص الوحيد الذي يقوم بقراءة ما يعده من أوراق عمل، ويجب أن يأخذ في اعتباره الانطباع الذي يتولد لدى الآخرين عند قراءة هذه الأوراق¹.

2-2 أهداف الاحتفاظ بأوراق العمل: إن قيام المراجع بتوثيق عملية المراجعة بالشكل الملائم يمكنه من تحقيق أهداف كثيرة من أهمها:

أ- تمكين فريق المراجعة من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها.

ب- تمكين الفريق من الإشراف على أعمال المراجعة المختلفة التي يقوم بها العاملون في مكتب المراجعة وتحمل مسؤولياتهم في عملية الإشراف والمراجعة لأعمال المراجعة.

¹ - محمد الفيومي محمد وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 98.

ج- تعتبر أوراق العمل دليل على العمل المنجز وإثبات لما قام به المراجع وبالتالي يمكن الرجوع إليها للحكم على جودة عملية المراجعة ومعرفة فيما إذا قام المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة أم لا.

د- تعتبر الأساس لتكوين رأي المراجع النهائي، حيث يقوم المراجع بمراجعة النتائج التي توصل إليها وربطها مع بعضها ليتمكن من الخروج بالنتيجة السليمة.

ه- تعتبر سجل لأعمال المراجعة التي يمكن الاستفادة منها مستقبلاً.

و- تمكين المراجعين من القيام بعمليات مراجعة الجودة ومراجعة النظير.

2-3 ملكية وسرية أوراق العمل: يعتبر إتمام عملية تجميع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ إصدار تقرير المراجع عملية إدارية لا تنطوي على أداء إجراءات مراجعة جديدة أو التوصل إلى استنتاجات جديدة. ومع ذلك، قد تجرى تغييرات على وثائق المراجعة أثناء عملية التجميع النهائية في حال كانت التغييرات إدارية بطبيعتها. وفيما يلي أمثلة على مثل هذه التغييرات:

- حذف أو إلغاء وثائق مستبدلة.
- ترتيب، جمع وتربيط أوراق العمل.
- اعتماد استبيان الانتهاء من المراجعة والمتعلق بعملية التجميع النهائية للملف.
- توثيق دليل المراجعة الذي حصل عليه المراجع وناقشه واتفق عليه مع فريق العمل قبل تاريخ إصدار تقرير المراجع.

وتعتبر أوراق العمل ملك للمراجع حيث يقوم بالاحتفاظ بها بالطرق المناسبة وللمدة المناسبة، ويجب عليه أن يحافظ على سريتها، ولا يتم إعادة العمل، إلا أنه ينبغي على المراجع أن يعيد للعميل ما حصل عليه من سجلات وملفات خاصة بالعمل والتي تعتبر أصلاً ملكاً للعميل. وكذلك ينبغي للمراجع أن يزود العميل بنسخ من الوثائق التي حصل عليها من العميل إذا طلب العميل ذلك. وعلى المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات التي حصل عليها وألا يقوم بإطلاع الآخرين عليها إلا في الحالات التي يسمح بها القانون والتي تشمل:

أ- الموافقة الخاصة من العميل لتقديم هذه المعلومات لجهة معينة، مثل تقديم بعض المعلومات للمراجع الجديد.

ب- للدفاع عن النفس في المحكمة.

ج- للشهادة بناء على طلب من القضاء.

د- في حالة الطلب من قبل لجان الرقابة على الجودة.

3- أنواع أوراق العمل *Types Working Papers*:

1-3 الملف الدائم *Permanent File*: يحتوي هذا الملف على جميع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية والمعلومات التي تتعلق بالسنوات السابقة، ومن أمثلة هذه المعلومات:

أ- عقد التأسيس والنظام الأساسي للمؤسسة والمعلومات التي تتعلق بتأسيس المؤسسة واسمها وعنوانها وطبيعة نشاطها.

ب- معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والسياسات والإجراءات التي يشملها النظام.

ج- النظام المالي للمؤسسة.

د- دليل الحسابات ودليل الإجراءات والهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة وللمؤسسة ككل.

هـ- المعلومات الخاصة بالأسهم والسندات والتعاقدات.

و- ملخص بالمبادئ المحاسبية المستخدمة.

ز- القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.

ح- موازين المراجعة والكشوف الخاصة بالسنوات السابقة.

ط- رسائل الارتباط ورسائل التمثيل والتقارير المستلمة والمرسلة في السنوات السابقة.

ي- خطط وبرامج المراجعة للسنوات السابقة.

ك- تقارير المراجع للسنوات السابقة.

2-3 الملف الجاري *Current File*: ويحتوي على المعلومات الخاصة بالسنة الحالية، ومن أمثلة

هذه المعلومات:

أ- رسالة الارتباط للسنة الحالية.

ب- خطة وبرنامج المراجعة الخاصين بالسنة الحالية.

ج- القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية سواء كانت مرحلية أو نهائية.

د- موازين المراجعة والكشوفات الخاصة بالسنة الحالية.

هـ- المعلومات الخاصة بجميع الاختبارات التي قام بها المراجع بما في ذلك الاستفسارات

والمراسلات والمصادقات ومذكرات التسوية والجداول الداعمة.

و- الكشوفات الخاصة بالأصول واهتلاكها والالتزامات.