

الفصل الرابع:

خطوات

وإجراءات

التدقيق

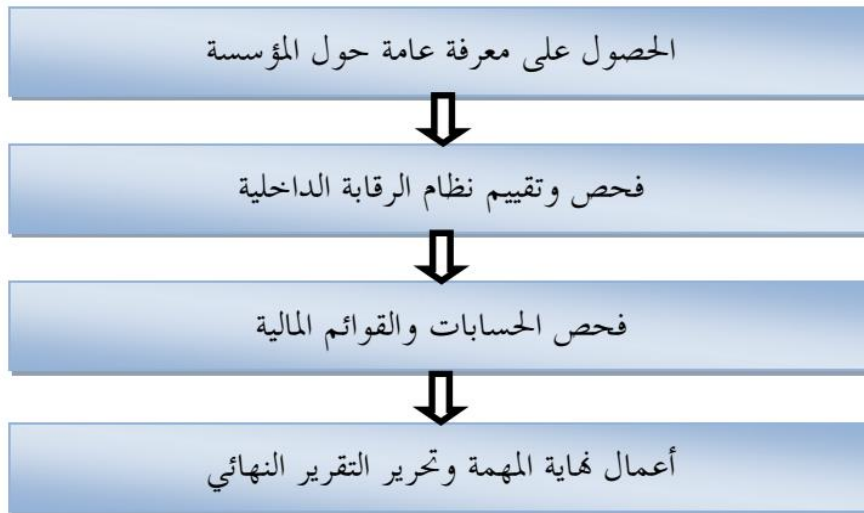
تمهيد:

تبدأ مهمة المراجعة بمرحلة تمهيدية تتضمن تشخيص للمهمة والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم تأتي المرحلة الثانية التي تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر عنصرا ذو أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة للمراجع، حيث يعتمد هذا الأخير على نتيجة تقييمه في زيادة أو تقليص إجراءات الرقابة التي يجريها على الحسابات والقوائم المالية كوحدة واحدة وهي المرحلة الثالثة من المهمة، وفي الأخير وقبل إعداده لتقرير المراجعة النهائي يقوم المراجع بعدة أعمال تتعلق بنهاية المهمة، خاصة البحث عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية والتي قد يكون لها تأثيرا على الحسابات السنوية أو على رأيه الفني المحايد.

وتحقيقا لما سبق، سيشمل هذا الفصل العناصر الرئيسية التالية:

- أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ثالثا: فحص الحسابات والقوائم المالية؛
- رابعا: أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي.

الشكل-1- مراحل التدقيق (الخارجي)



Source: Robert Obert, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 4^e édition, 1995, p. 30.

أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

إن لهذه المرحلة أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة للمرة الأولى،

حيث ومهما كانت كفاءة وخبرة المراجع فإنه لن يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة إذا لم يجمع مؤشرات تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي سيقوم بمراجعتها، وتتضمن هذه المرحلة خطوتين رئيسيتين يتبعهما المراجع تمثلالان في تشخيص المهمة ثم التعرف الشامل على المؤسسة .

1-تشخيص مهمة المراجعة

إن المراجع عند اقتراح عليه مهمة مراجعة الحسابات من طرف مؤسسة معينة، فإنه يكون ملزماً بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات على هذه المؤسسة، حيث تلعب خبرة المراجع في هذه المرحلة دوراً كبيراً، والهدف الأساسي من تشخيص مهمة المراجعة هو تقييم مايلي:

- هل هذه المهمة ممكنة؟
- وفي أي آجال؟
- وبأي تكلفة؟
- كما يجب عليه تقييم:
- الأخطار المرتبطة بالمؤسسة (إستمرارية الاستغلال...)
- الإمكانيات المتاحة لإتمام المهمة؛
- الصعوبات التي قد تواجهه أثناء تنفيذ مهمته .
- وقد يستعمل المراجع في سبيل الحصول على المعلومات عدة تقنيات نذكر منها:
- محاورة مسؤولي وموظفي المؤسسة؛
- فحص بعض الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
- زيارة مصالح ووظائف المؤسسة؛
- الفحص التحليلي.

وفي نهاية هذه المرحلة يحرر المراجع رسالة اقتراح (proposition de lettre) يجمع من خلالها استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه...إلخ، ويقترح كفاءات تدخلاته الأساسية إلى جانب اقتراح ميزانية المهمة.

2- التعرف الشامل على المؤسسة:

تعتبر هذه المرحلة متكاملة مع مرحلة التشخيص إذا كانت مهمته هي الأولى في المؤسسة، أما بالنسبة

للسنوات اللاحقة فإنه يقوم فقط بتحديث المعلومات التي جمعها في السنة الأولى. إن الهدف الأساسي من التعرف على المؤسسة هو السماح للمراجع بالحصول على نظرة عامة وفهم شامل وكاف من أجل توجيه مهمته وفقا لخصوصيات المؤسسة.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من نوعية وفعالية وكفاية الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعية من طرف المسيرين والمطبقة من طرف الموظفين في المؤسسة. ويهدف المراجع الخارجي من هذا التقييم إلى التحكم في المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نطاق مجال تدخله في فحص القوائم المالية والمحاسبية، فإذا تيقن أنه يمكن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فإن عمليات مراجعة الحسابات تمس عينة ضئيلة، أما إذا قدر أنه لا يمكن الإعتماد عليه، فإن عمليات المراجعة تزداد توسعا للتمكن من إعطاء التوصيات اللازمة لزيونه.

1- طرق وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد المراجع على بعض الطرق والوسائل نذكر منها:

1-1- المذكرة الوصفية ؛

1-2- إستبيانات الرقابة الداخلية ؛

1-3- خرائط التدفق؛

1-4- المقابلة الشخصية (المحورة)؛

1-5- الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل التنظيمي الوظيفي؛

1-6- شبكة تحليل المهام.

2-مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراجع عدة خطوات انطلاقا من وصف النظام وانتهاء بالتقرير حول الرقابة الداخلية .

2-1- وصف النظام:

قبل الحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا بد على المراجع أن يفهم طريقة عمل هذا النظام، وذلك عن طريق:

- دراسة الإجراءات المكتوبة للمؤسسة؛

- ومحاورة الأشخاص المعنيين.

2-2- التحقق من وجود النظام (إختبارات الوجود):

في هذه المرحلة وخاصة إذا كانت مهمة المراجعة هي الأولى، فإنه على المراجع أن يتأكد من أن ما تم وصفه يتطابق مع الواقع، أما في السنوات اللاحقة فإن المراجع يتأكد من عدم تغير النظام فقط، وإذا تغير هذا الأخير، فإن المراجع يقوم بتحديث وتعديل الخرائط التي أنشأها في السنة الأولى، كما يتأكد المراجع من صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموصوفة وأنه لم يتم تغييرها، وتسمى باختبارات الوجود، حيث أنه لضمان مطابقة الوصف للإجراءات الموضوعية يختار المراجع عملية أو عدة عمليات ممثلة للنظام ويتابعها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نسخ من كل الوثائق التي تجسد وجود هذا النظام.

2-3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

يستعمل المراجع في عملية التقييم هذه استبيانات الرقابة الداخلية، حيث يجب أن يشكّل على النحو التالي:

• تقسيم هذه الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمة الموجودة في المؤسسة (مشتريات، مبيعات...).

- تحديد أهداف الرقابة بالنسبة لكل مجموعة :

- هذه الأهداف يجب أن تتبع بأسئلة تسمح بالحكم على مدى تحققها.

- الإعتماد على أسئلة مغلقة، أي أن الأسئلة تصاغ بحيث الإجابة عنها تكون بـ: نعم أو لا، حيث الإجابة بـ "نعم" تدل على نقاط قوة، والإجابة بـ "لا" تدل على نقاط ضعف .

- بعد الإجابة على الأسئلة، يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة بالنظام.

2-4- التحقق من عمل النظام (إختبارات الاستمرارية): بعد الإنتهاء من ملأ الإستبيانات، يقوم

المراجع بتحديد نقاط القوة التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية والتي سيعتمد عليها في تقليص نطاق

رقابته، لكن قبل اتخاذ قراره في الإعتماد على نقاط القوة هذه لابد عليه من التأكد أن نظام الرقابة

يعمل بشكل صحيح في الواقع، كما يقوم المراجع باختبار الإلتزام بسياسات وإجراءات الرقابة

الداخلية.

2-5- تقييم تأثير نقاط الضعف:

من خلال المراحل السابقة يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف المرتبطة بالنظام ونقاط الضعف الخاصة

بتطبيق النظام، وفي هذه المرحلة هناك حالتين:

أ- نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية في هذه الحالة ينقلها المراجع في ورقة تقييم النظام؛

ب- نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية في هذه الحالة يجب تبليغ نقاط الضعف إلى مسؤولي المؤسسة حتى يقومون بتحسين النظام .

2-6- تحرير تقرير حول نظام الرقابة الداخلية:

إن الهدف من هذه المرحلة الأخيرة من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة، ويكون ذلك عن طريق:

- إجراء نقاش جماعي مع مسؤولي المؤسسة لتجميع نقاط الضعف الخاصة بالنظام وطرحها أمام المسؤولين؛

- تأكيد هذا النقاش كتابيا في تقرير نهائي يسمى بـ " تقرير حول نظام الرقابة الداخلية "، ويسمح هذا التقرير للمؤسسة بالقيام بالأعمال التصحيحية التي تؤدي إلى تحسين إجراءات الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى زيادة الوثوق في الحسابات، وفيما يخص توقيت إرسال التقرير إلى المؤسسة، فإنه من الأفضل إرساله بفترة كافية قبل نهاية السنة، وذلك لتمكين المؤسسة من القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة لنقاط الضعف، ولكن قد يحدث وأن يرسل هذا التقرير بعد الإنتهاء من مراجعة الحسابات، ومع ذلك يبقى هدف التقرير نفسه.

ثالثا: فحص الحسابات والقوائم المالية

تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

1-فحص الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمراجع بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، ونشير إلى أن الرقابات التي يجريها المراجع تعتمد على المرحلتين السابقتين .

1-1-الأدوات المستعملة (المعتمدة):

من أجل الحصول على عناصر الإثبات الضرورية لإبداء رأيه، يعتمد المراجع على عدة تقنيات نلخصها فيما يلي:

- التفتيش المادي أو الملاحظة، وتسمح بالتحقق من وجود الأصول الملموسة (الإستثمارات مثلا)؛
- المصادقات، وتسمح بالحصول من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو مالية مع المؤسسة على معلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم؛
- الفحص المستندي للوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير (فواتير الموردين، كشوفات بنكية...)، أو التي أنشأها المؤسسة (فواتير الزبائن، وصولات التسليم، الحسابات، موازين المراجعة،...)
- الرقابة الحسابية؛

- التحليلات، التقديرات، المقاربات بين المعلومات المحصل عليها والمستندات التي تم فحصها؛
ولتنفيذ برنامج المراجعة نميز حالتين، وذلك على النحو التالي :

- إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقا فيه (**Fiable**): إن الوثوق في نظام الرقابة الداخلية يعتبر دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كافي، فعلى المراجع هنا القيام بالفحص المباشر للحسابات، ولكن يكفي ببرنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش في العمليات الختامية والتي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها.

- إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير موثوقا فيه (**fiable Non**): فإننا نميز ثلاث حالات كما يلي:

الحالة الأولى: نقاط الضعف وتأثيراتها يمكن تصحيحها من طرف المؤسسة قبل نهاية السنة، هنا المراجع يطلب من المؤسسة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت والتأكد من فعاليتها.

الحالة الثانية: إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولكن تأثيرها يمكن للمراجع أن يواجهه بواسطة توسيع نطاق عمله، وبالتالي على المراجع أن يقوم بعمليات الفحص اللازمة عن طريق توسيع حجم العينات المعتمدة أو قد يستعمل في بعض العمليات المراجعة التفصيلية.

الحالة الثالثة: إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولا يمكن للمراجع أن يواجهها لتفادي تأثيرها على الحسابات السنوية، في هذه الحالة يرفض المراجع الشهادة على الحسابات، ويجب أن يعلم المؤسسة بذلك .

ويقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال:

أ- التحقق من حسابات الأصول الثابتة؛

ب- التحقق من حسابات المخزونات؛

ج- التحقق من حسابات الحقوق والديون؛

د- التحقق من حسابات الأموال المملوكة؛

هـ-التحقق من حسابات النواتج والأعباء.

رابعاً: أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي:

قبل إصدار تقريره النهائي لمهمة المراجعة، يقوم المراجع بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من أنه لم يغفل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الرقابات التي قام بها، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة.

1-أعمال نهاية المهمة:

بعد الإنتهاء من فحص الحسابات السنوية والقوائم المالية، فإنه على المراجع أن يقوم بأعمال أخرى قبل تحرير تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد، ونلخصها في ثلاث نقاط رئيسية وهي:

- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛

- إستقضاء نهاية المهمة؛

- وتحرير التقرير النهائي للمهمة.

2-تحرير التقرير النهائي للمراجعة:

بعد قيامه بجميع الرقابات اللازمة وإعداده لورقة التجميع، فإنه يجب على المراجع إعداد تقريره المكتوب الذي يعرضه على الجمعية العادية للمساهمين، حيث يبدي من خلاله رأيه الفني حول مدى سلامة وصحة المعلومات المالية المعدة من طرف المؤسسة ومدى احترام المبادئ المحاسبية والطرق المعتمدة من طرف المؤسسة، ويكون هذا الرأي مدعماً بالأدلة .

ولقد تطور شكل ومحتوى التقرير النهائي للمراجع نتيجة لتطور مهنة المراجعة ومحاولة الهيئات المهنية في معظم الدول لإيجاد نموذج موحد يلقي القبول العام من قبل المراجعين، ويشمل تقرير المراجع ثلاث فقرات رئيسية وهي فقرة المقدمة، النطاق وفقرة الرأي، وعلى العموم فإن تقرير المراجع حسب المعيار الدولي رقم "700" يجب أن يتضمن:

- العنوان؛

- الجهة الموجه إليها التقرير؛

- **فقرة المقدمة:** تبين أنواع القوائم المالية التي قام بمراجعتها والفترات التي تغطيها والشركة محل المراجعة، كما تشمل تذكيرا بمسؤوليات المراجع ومسؤوليات إدارة الشركة؛
- **فقرة النطاق:** تبين هذه الفقرة طبيعة ونطاق عملية المراجعة، حيث يوضح المراجع أنه قام بالمهمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير والممارسات المحلية المطبقة، كما تبين هذه الفقرة بعض المعلومات عن طبيعة العمل المنجز من طرف المراجع؛
- **فقرة الرأي:** تبين هذه الفقرة رأي المراجع في القوائم المالية؛
- تاريخ التقرير، عنوان المراجع وتوقيعه.