1. **المراجعة**

* **قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة**: إن السلوك المهني للمراجعين يظهر في طريقة تعاملهم مع الغير سواء الزملاء أو العملاء أو الهيآت المهنية التي تشرف على تنظيم المهنة وحتى مع أفراد المجتمع بصفة عامة.

ويعني ذلك أن نوع وطبيعة سلوك المراجعين أثناء ممارسة المهنة يؤثر سلبا أو إيجابا على النظرة التي يوليها المجتمع لمهنة المراجعة، فإذا تمسكوا بالسلوك المهني الرفيع يعلو مركز المهنة في المجتمع والعكس بالعكس، وكذلك إذا ما وجد المهنيون في أية مهنة تقديرا واحتراما لهم ولخدماتهم من قبل الفئات الاجتماعية التي يقدمون خدماتهم لها، فإن ذلك الإحترام والتقدير سيكون حافزا لهم لرفع مستوى أدائهم، أي أنه على المهنيين بصفة عامة والمراجعين بصفة خاصة التمسك بالسلوك المهني الرفيع.

**- أنواع قواعد السلوك المهني**

هناك تصنيفان لأنواع قواعد السلوك المهني تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، فقد ينظر إليها من حيث الجهة التي وضعتها، أو ينظر إليها من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها، وفيما يلي هذه الأنواع:

**أولا: من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها**

تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد قانونية وقواعد تنظيمية.

أ- قواعد قانونية: ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظّمة لمهنة المراجعة.

ب - قواعد تنظيمية: ويقصد بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وسلوك المهنة.

**ثانيا:** من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد مكتوبة وقواعد عرفية.

**أ- قواعد مكتوبة**: وهي تلك القواعد المثبتة كتابة، سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطات

التشريعية أو التنفيذية في البلد أو صادرة عن المنظمات المهنية في شكل نشرات.

ب - قواعد عرفية: ويقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المراجعون ويلتزمون بإتباعها ويتمسكون باحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل

الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون الحاجة إلى إصدارها في شكل وثيقة مكتوبة.

* **قواعد السلوك المهني الخاصة بعلاقات المراجع**

إن آداب وسلوك المهنة يحكم علاقات المهنيين بالعملاء، بالزملاء وبالمجتمع، ونلخص هذه العلاقات فيما يلي:

**أولا: علاقة المراجع بالعملاء**

يحكم علاقة المراجع بعملائه عنصران من عناصر السلوك المهني نلخصهما فيما يلي:

**أ- العمومية**: ويعني هذا العنصر أن يلتزم المراجع بالحياد العاطفي تجاه العملاء، ويجب أن يقدم خدماته لمن يطلبها بغض النظر عن اعتبارات السن أو الدخل أو الجنس أو الدين .. إلخ.

**ب –النزاهة**: وتعني رغبة المراجع في تقديم خدمة مثالية لعميله تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية، أو حتى إذا اقتضى الأمر التضحية ببعض الميزات الشخصية.

**ثانيا: علاقة المراجع بالزملاء**

يحكم علاقة المراجع بزملائه ثلاثة عناصر نلخصها في الآتي:

**أ- التعاون**: ويعني مشاركة أعضاء المهنة في الحصول على المعرفة الفنية فيما بينهم، حيث أن حصول أحد الأعضاء على أي تقدم أو جديد في المهنة سواء من الناحية النظرية أو العملية يجب أن تقوم الجمعيات المهنية بنشره بين باقي الأعضاء.

**ب – المساواة**: تعني أن المكانة التي يتمتع بها العضو في المجتمع المهني يجب أن تستند إلى إنجازاته العلمية والعملية في إثراء النظرية وتطوير الممارسة العملية دون النظر لأي اعتبارات أخرى.

**ج – التأييد**: ويعني تأييد أعضاء المهنة لبعضهم في حالة نشوب نزاع بين عضو وأي طرف خارجي، ويجب أن يتحاشى المراجع أي تصرف من شأنه إضعاف سلطة زميله أو الإضرار بسمعته، بل يجب أن يدعم سلطة زميله ويدافع عن سمعته إذا ما تعرضت للتهديد دون وجود مبرر لذلك.

**ثالثا: علاقة المراجع بالمجتمع**

ترتبط قواعد السلوك المهني للمراجع بالمسؤولية المهنية التي يتحملها كونه مهنيا بالدرجة الأولى ويقصد بها مسؤوليته وأمانته نحو الجمهور والعملاء وزملاء المهنة، وقد تذهب إلى ما هو أكبر من المسؤولية القانونية وحتى مسؤولية مراجع الحسابات كشخص نحو نفسه، ومن أجل ذلك وجدت قواعد آداب وسلوك المهنة التي يجب أن يلتزم بها المراجع دعما لمسؤولياته المهنية ومن ثم مستوى العناية المهنية.

 من أجل قيام المراجع الخارجي بمهمة مراجعة الحسابات وبغية الوصول إلى الهدف الرئيسي منها المتمثل في إعداد تقرير نهائي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية الختامية والمركز المالي الصـافي للمؤسسة، فإنه لابد أن يسلك منهجا معينا يضم أربع مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من خطوات يقوم بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه.

وتبدأ 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 عنصـرا ذو أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمؤسسة أو بالنسبة للمراجع، حيث يعتمد هذا الأخير على نتيجة تقييمـه 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 لهـا تـأثيرا علـى الحسابات السنوية أو على رأيه الفني المحايد.

1. **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 القـوائم الماليـة للمؤسسة إذا لم يجمع مؤشرات تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة الـتي سـيقوم بمراجعتها، وتتضمن هذه المرحلة خطوتين رئيسيتين يتبعهما المراجع تتمثلان في تشـخيص المهمـة ثم التعرف الشامل على المؤسسة.
2. **تشخيص مهمة المراجعة**: إن المراجع عند اقتراح عليه مهمة مراجعة الحسابات من طرف مؤسسة معينة، فإنه يكون ملزما بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات على هذه المؤسسة، حيث تلعب خبرة المراجع في هذه المرحلة دورا كبيرا، والهدف الأساسي من تشخيص مهمة المراجعة هو تقييم .

- هل هذه المهمة ممكنة؟

- وفي أي آجال؟

- وبأي تكلفة؟

كما يجب عليه تقييم:

* الأخطار المرتبطة بالمؤسسة (استمرارية 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 خلالهـا استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه...إلخ، ويقترح كيفيـات تدخلاتـه الأساسية إلى جانب اقتراح ميزانية المهمة.

1. **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، وذلك بغرض:

* تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات المؤسسة والتي قد يكون لها تأثيرا كبيرا على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة.
* تحديد المجالات والأنظمة المعبرة في المهمة.
* تكوين الملف الدائم للمهمة.
* إعداد برنامج المهمة.

ويقوم المراجع خلال هذه المرحلة بالبحث عن معلومات تخص المجالات التالية

* **قطاع نشاط المؤسسة**: ويضم معلومات تتعلق بنوع النشاط، المحيط الاقتصادي للمؤسسة المنافسة التي تواجهها ومكانتها في السوق...الخ.
* **البنية العامة للمؤسسة**: وتشمل التنظيم العام للمؤسسة والتنظيم الإداري لها، النظام التجـاري، النظام المحاسبي (استعمال الإعلام الآلي أم لا)، نظام الميزانية ووجود وفعالية المراقبة الداخلية (الفصل بين المهام، الرقابة المادية، حالات التقارب ودورية القوائم المحاسبية).
* **تدفقات المعلومات المالية**: ويركّز المراجع في هذا المجال على النقاط التالية:
* تحديد التدفقات التي لها تأثير على الحسابات وتحديد طبيعتها.
* أجال ودورية الحصول على المعلومات المالية ومعلومات التسيير.
* تصنيف المعلومات المالية المعبرة حسب أصلها (معطيات متكررة، معطيات دقيقـة ومعطيـات استثنائية)، كل هذه المعلومات التي يجمعها المراجع في هذه المرحلة يجب أن ترتب في الملف الدائم الذي يفتحه المراجع للمؤسسة، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطّر.

**2-** **فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الإعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة، كما يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من نوعية وفعالية وكفاية الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعة 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 لزبونه.

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن تتم من خلال عناصره الأساسية والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي، نظام التوثيق، نظام الإثبات، الوسائل المادية للحماية، المستخدمين ونظام الإشراف.

1. **طرق وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد المراجع على بعض الطرق والوسائل نذكر منها:

* **المذكرة الوصفية**: هي عبارة عن مذكرة يقوم بإعدادها المراجع أو المدقق، وتحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للمسؤوليات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم إعداد هذه المذكرة من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية في المؤسسة.
* **إستبيانات الرقابة الداخلية**: تتطلب إستبيانات الرقابة الداخلية (Questionnaires de Contrôle Interne ) إعداد مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الإجابات عليها، ثم يقوم المراجع بتحليلها، حيث أن الإجابات بـ "نعم" تدل على نقاط القوة، بينما الإجابات بـ "لا" تدل على نقاط الضعف، ليصل في الأخير إلى استنتاج أو خلاصة يحدد فيها مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما بين المراجعين.
* **خرائط التدفق**: هي تقنية لوصف الإجراءات وانتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية باستعمال رموز مماثلة لتلك المستعملة في الإعلام الآلي، وتساعد هذه الطريقة في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، ويستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق المعلومات والمستندات أن يفهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن قوته ومواطن ضعفه والحكم على مدى كفايته.
* **المقابلة الشخصية (المحاورة)**: وهي عبارة عن لقاء ينظّمه المراجع مع أحد عمال المؤسسة موضوع المراجعة دون إخطار مسبق لهذا الأخير من خلال طرح مجموعة من الأسئلة المفتوحة عليه، والهدف من المحاورة التي يجريها المراجع مع الفرد أو الأفراد التابعين للوظيفة محل المراجعة أو القائمين على إدارة الأنشطة والعمليات الخاضعة للمراجعة هو جمع المعلومات التي تسمح له بالتعرف على كيفية إدارة الوظيفة أو كيفية سير العمليات.
* **الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل التنظيمي الوظيفي** يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة من أهم مقومات نظامها الرقابي التي تدعم تحقيق أهدافها، ولابد من التفريق بين الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل التنظيمي الوظيفي، حيث أن الأول تتولى تصميمه وإعداده الإدارة العليا للمؤسسة بهدف تنظيمها وتقسيم المهام بين مديرياتها ومصالحها وأفرادها، أما الثاني فيقوم بإعداده المراجع من خلال المعلومات المحصلة من الوصف النظري والمقابلات الشخصية، كوصف النظام الرقابي بهدف توضيح الرؤية أكثر وتدعيم المعلومات المحصلة بتحاليل لمهام ووظائف كل منصب ومصلحة من الهيكل التنظيمي، وبيان مدى استقلاليتها وعدم وجود تداخل بين المسؤوليات.
* **شبكة تحليل المهام**: وهي عبارة عن شبكة لتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة موضوع المراجعة في زمن معين، ويتم إعدادها انطلاقا من الربط المحكم بين كل من الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل الوظيفي وتحاليل المهام، وتظهر أهميتها في تحديد نقاط تداخل المهام والمسؤوليات بدقة معتبرة ومعالجتها.

ويتم إعدادها إما حسب الوظائف (المشتريات، المبيعات، الخزينة،... إلخ) أو حسب المصالح الرئيسية لكل وظيفة أو مسارها، حيث يعبر عنها بجدول توضح أسطره المهام التفصيلية للوظيفة، أما العمود الثاني فيوضح طبيعة المهمة (تقييمية، محاسبية، مالية، أو رقابية)، أما الأعمدة الأخرى فتوضح الأشخاص (العمال) المعنيين بالمهام، ويضع المراجع علامة (́x) عند تقاطع العمود والسطر، ويستحسن تخصيص عمود أخير للمهام غير الموجودة في الجدول.

1. **مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:** لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراجع عدة خطوات انطلاقا من وصف النظام وانتهاء بالتقرير حول الرقابة الداخلية.

* **وصف النظام**: قبل الحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه لابد على المراجع أن يفهم طريقة عمل هذا النظام، وذلك عن طريق:
* دراسة الإجراءات المكتوبة للمؤسسة.
* محاورة الأشخاص المعنيين.

ومن أجل تجسيد هذا الوصف يلجأ المراجع إلى المذكرات الوصفية وخرائط التدفق.

* **التحقق من وجود النظام (اختبارات 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 الموضوعة يختار المراجع عملية أو عدة عمليات ممثِّلة للنظام ويتابعها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نسخ من كل الوثائق التي تجسد وجود هذا النظام.

وفي كلتا الحالتين، يقوم المراجع باختبار التحقق من وجود النظام بواسطة اختبار معاملة نموذجية من البداية إلى النهاية من خلال خريطة التدفق التي أنشأها، مع تأكده في كل مرحلة أن العمليات الموصوفة وتدفقها مطابق للواقع.

* **التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** يستعمل المراجع في عملية التقييم هذه استبيانات الرقابة الداخلية حيث يجب أن تهيكل على النحو التالي:
* تقسيم هذه الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمـة 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
* **التحقق من عمل النظام (إختبارات الاستمرارية)** :بعد الانتهاء 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.

يقوم المراجع في عملية التحقق من عمل النظام بشكل جيد بإعداد برنامج تحقيق عن طريق عمليات السبر (sondages) بحيث تسمح له هذه الأخيرة بإظهار أن إجراءات الرقابة الداخلية:

* موجودة فعلا.
* مطبقة بطريقة صحيحة.
* ومنفذة بواسطة أشخاص مؤهلين.

بعد القيام بعمليات السبر، يصل المراجع إلى نتيجة حول عمل نظام الرقابة الداخلية التي تسمح له باتخاذ القرار حول توسيع أو تقليص مراقباته:

* إذا كانت نتائج السبر مرضية، فإن المراجع يصل إلى أن الرقابات الداخلية تعمل بشكل جيد ويستطيع استعمالها لتقليص نطاق مراقباته:
* إذا كانت نتائج السبر غير مرضية، فهذا دليل على أن إجراءات الرقابة الداخلية غير مطبقة، وفي هذه الحالة يقوم بتقييم تأثيرها على بقية الأعمال.
* **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:

**أولا**: نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية في هذه الحالة ينقلها المراجع في ورقة تقييم النظام، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة مفتاح كونها تحدد الأعمال الضرورية لتقييم التأثيرات الفعلية لنقاط الضعف على الحسابات السنوية.

**ثانيا**: نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية في هذه الحالة يجب تبليغ نقاط الضعف إلى مسؤولي المؤسسة حتى يقومون بتحسين النظام على الرغم من أنه ليس لها تأثيرا على الحسابات السنوية، وهذا النوع من نقاط الضعف يسجله في أوراق العمل.

كما أن أوراق تقييم النظام وأوراق العمل يجب أن تحرر بطريقة منظَّمة وواضحة لأنها تستعمل في تحرير برنامج مراقبة الحسابات وتحضير التقرير حول الرقابة الداخلية إذا كان ضروريا، وفي نهاية هذه المرحلة، يستطيع المراجع تقرير مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

* **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 ويتضمن التقرير حول نظام الرقابة الداخلية ما يلي :

* نطاق مهمة المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية.
* الفترة أو تاريخ سريان رأي المراجع.
* التذكير بأن مسؤولية وضع وتطوير الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة.
* وصف موجز للأهداف العريضة والقيود العامة لنظام الرقابة الداخلية.
* رأي المراجع عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية كافيا لتحقيق أهدافه العريضة الخاصة بالوقاية أو منع حدوث الأخطاء والمخالفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية، كما يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من العمل الميداني ويوجه إلى المؤسسة.

كما يجب على المراجع توثيق فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية وذلك من خلال ملفات العمل والتقرير الكتابي الموجه لمسيري الشركة، ويوضح هذا التقرير مختلف الملاحظات والانحرافات المكتشفة كما قد يحتوي على توصيات ونصائح لتحسين الرقابة الداخلية، وفي هذا المستوى من المهمة فإنه يمكن للمراجع أن يرفض الشهادة على الحسابات السنوية وهذا في حالة وجود انحرافات ونقاط ضعف تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية وتجعلها لا تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

**مخاطر التدقيق ونظم الرقابة الداخلية**

يقصد بمخاطر التدقيق قيام مدقق الحسابات بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بشكل كبير، لكي يتمكن مدقق أو مراجع الحسابات من إبداء رأي فني محايد حول البيانات المالية فانه يقوم بتصميم إجراءات تساعده على توفير القناعة المعقولة بان البيانات المالية أعدت بصورة صحيحة، إلا انه يجد رأيه مراعاة احتمال وجود أخطاء مادية قد لا يتم اكتشافها لأسباب تعود لطبيعة الاختبارات والصور الذاتي في إجراءات نظام الرقابة الداخلية، وعند وجود أي دلائل تشير إلى ذلك يجب على المدقق أو المراجع أن يتوسع في إجراءاته لتعزيز هذه الدلائل أو نفيها.

يتم اخذ مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية بعين الاعتبار خلال مرحلة التخطيط لإجراءات المراجعة، إذ يجب على مدقق الحسابات القيام بعملية تقييم شاملة لمخاطر التدقيق من خلال معرفته بأعمال ونشاطات المؤسسة والقطاع الذي تعمل فيه.

ويكون هذا التقييم أساسا لتوفير المعلومات الأولية اللازمة لرسم إجراءات المراجعة التي يمكن من خلالها التقليل من تلك المخاطر إلى الحد المقبول، وتتألف مخاطر التدقيق من:

1. **المخاطر الضمنية أو الملازمة**: تمثل هذه المخاطر مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات للتعرض إلى خطأ مادي يتسبب في المغالاة بقيمة أرصدة تلك الحسابات، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وطبيعة أرصدة الحسابات، فالحسابات التي تعتمد بدرجة كبيرة على التقدير أو أنها معقدة في احتسابها أو تلك التي تكون عرضة للتغيير في ضوء طلب المستهلكين فان الحسابات تكون مخاطرها الضمنية أكثر من غيرها.

وعلى مدقق الحسابات في مثل تلك الحالات أن يقوم بتصميم إجراءات تساعده على توفير القناعة المعقولة وان يتوسع في اختبارات وإجراءات الفحص والمراجعة.

لتقدير المخاطر الضمنية يستخدم المراجع أو المدقق حكمه المهني لتقويم عدة عوامل منها على سبيل المثال:

* عند فحص ومراجعة البيانات المالية يجب التحقق من حرص الإدارة وخبرتها في إعداد البيانات المالية، الضغوط غير العادية التي تواجهها والتي تؤثر على أحقية البيانات المالية، طبيعة النشاط والقطاع الذي تعمل به.
* عند فحص ومراجعة المعاملات يجب أن يوجه المدقق إجراءاته حول تسوية المعالجة القيدية للمعاملات قبل نهاية السنة وعلى وجه الخصوص الأرصدة غير العادية.

1. مخاطر الرقابة: تمثل تلك المخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر إمكانية منه

3**- 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.

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

4**- 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 (الاستثمارات 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 أنشأتها المؤسسة (فواتير الزبائن، وصولات التسليم، الحسابات، موازين المراجعة، ...).
* الرقابة الحسابية.
* التحليلات، التقديرات، المقاربات بين المعلومات المحصل عليها والمستندات التي تم فحصها.
* الفحص التحليلي، ويتضمن:
* إجراء مقارنات بين المعطيات الناتجة عن القوائم المالية والمعطيات السابقة، اللاحقة، أو المتوقعة بغرض إيجاد علاقة بينها.
* تحليل التغيرات والاتجاهات.
* دراسة وتحليل العناصر غير العادية أو غير المألوفة الناتجة عن المقارنات.
* المعلومات المحصلة من المسيرين والموظفين في المؤسسة.

هذه الرقابات تتم عن طريق اختبارات (عمليات السبر) والتي تكون إما بطريقة إحصائية وإما بطريقة حكمية وذلك حسب خبرة المراجع، وأن اختيار هاتين الطريقتين يتوقف على الحكم الشخصي للمراجع ودرجة الثقة التي يريد الحصول عليها في نتائجه.

* **محتوى برنامج المراجعة**: إن مراقبة الحسابات يجب أن تسمح بالتأكد من أن كل العناصر التي تكون الحسابات هي مبررة (justifiés)، ومن أجل التنفيذ الجيد لعمليات المراقبة يقوم المراجع بتنظيم برنامج المراجعة في أوراق عمل خاصة تحتوي على ما يلي:
* قائمة الرقابات التي سيقوم بها، ويجب أن تكون مفصلة لكي يستطيع المساعدون تنفيذها.
* نطاق العينة المعتمدة.
* تاريخ إجراء الرقابات.
* أن تكون مرتبة ومرقمة بشكل يسمح بالرجوع إليها بسهولة.
* المشاكل التي يواجهها أثناء تنفيذ عمليات الرقابة.

ونشير إلى أن مراقبة أي حساب يجب أن تتم كما يلي:

* تحليل الحساب.
* تبرير الحساب.
* إظهار الانحرافات والمخالفات.
* نتيجة المراقبة.

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 للحسـابات، ولكن يكتفي 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 (Non fiable ):** 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 اللازمـة عـن طريق توسيع حجم العينات المعتمدة أو قد يستعمل في بعض العمليات المراجعة التفصيلية.

**الحالة الثالثة**: إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السـنة ولا يمكـن للمراجـع أن يواجهها لتفادي تأثيرها على الحسابات السنوية، في هذه الحالة يرفض المراجع الشهادة على الحسابات، ويجب أن يعلم المؤسسة بذلك، ويجب على المراجع أثناء عملية التحليل أن يأخذ بعناية النقاط التالية:

* فحص المبادئ المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة.
* التحقق من أن هذه المبادئ مقبولة.
* التحقق من صحة تطبيق هذه المبادئ في نهاية السنة.

ونشير إلى أن مراقبة الحسابات تجسد في أوراق عمل وترتب في الملف السنوي للمراجعة، وقد خصص لها المشرع الجزائري التوصية رقم (06) من المقرر 94103/SPM/المتعلقة بالاجتهادات الدنيا الخاصة بمراقبة الحسابات، وهي خاصة بمراقبة كل منصب من مناصب الميزانية وجدول حسابات النتائج.

وبغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمراجع بالمصادقة عليها، ونلخص هذه المعايير في الآتي:

**الكمال (Exhaustivité)**: يعني هذا المعيار أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسـة تظهـر في القوائم المالية، وذلك باحترام ما يلي:

- تسجيل العمليات منذ نشأتها.

- تسجيل كل العمليات.

- واحترام استقلالية الدورات. .

**الوجود (Existence)**: يعبر هذا المعيار على :

* الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الإستثمارات والمخزون.
* ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر (أصول، خصوم، أعباء ونواتج)، أي لا نجد عمليات وهمية.

- عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في القوائم المالية.

* **الملكية (Propriété)**: يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة. .
* **التقييم (Evaluation):**  يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.
* **التسجيل المحاسبي (Comptabilisation)**: يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بهـا المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

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

* التحقق من حسابات الأصول الغير جارية (عينية وغير عينية).
* التحقق من الأصول الجارية ( المخزونات، الحقوق، الحسابات المالية).
* التحقق من حسابات الأموال الخاصة (حقوق الملكية)
* التحقق من حسابات الخصوم الغير جارية (الالتزامات طويلة الأجل)
* التحقق من حسابات الخصوم الجارية (الالتزامات قصيرة الأجل)
* التحقق من حسابات النواتج والأعباء

5**- 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 الرقابة التي قام بها، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة.

**1.5.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.
* استقصاء نهاية المهمة.
* تحرير التقرير النهائي للمهمة.

1. **الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية:** إن الجزء الأخير من مهمة المراجع يمتد إلى الفترة التي تلي إقفال الحسابات، وهي تمتد إلى غاية الإصدار الفعلي لتقريره، وأثناء هذه الفترة قد تحدث أحداثا لها تأثير مهم على الوضعية المالية أو على النتيجة المقدمة في الحسابات السنوية.

ويقصد بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، تلك الأحداث التي تقع بعد إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها من طرف الشركاء أو الجمعية العامة، وقد تؤثر هذه الأحداث على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وذلك عند توفر أدلة إضافية عن أحداث قائمة في تاريخ هذه القوائم مثل إفلاس أحد العملاء الذي يؤثر على إمكانية تحصيل دينه من طرف الشركة، وبالتالي لا بد من تعديل في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة هذا الحدث، كما أن هناك بعض الأحداث التي لا تؤثر على بيانات القوائم المالية أو لها تأثير ويصعب تقديره ماليا بسبب ظروف عدم التأكد، فمثل هذه الأحداث لا تستلزم تعديل القوائم المالية المراجعة، ولكن على المراجع أن يفصح عنها في تقريره.

ولقد خصصت المعايير الدولية للمراجعة معيارا خاصا لهذا الموضوع، ويقضي بأن يأخذ المراجع بعين الاعتبار التأثير المحتمل للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية حتى تاريخ التقرير .

ويمكن أن نستعرض مكونات المعيار الخاص بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في الآتي:

* يجب على مسؤولي إدارة الشركة إبلاغ المراجع عن أي أحداث قد يكون لها تأثيرا على البيانات المالية خلال الفترة ما بين إقفال القوائم المالية وتاريخ التقرير، وإذا أصبح المراجع على علم بذلك، فعليه أن يقدر ما إذا كان من الواجب تعديل القوائم المالية أم لا.
* يجب على المراجع عند اكتشافه لبعض الحقائق التي تؤثر بشكل هام على البيانات المالية بعد صدورها أن يناقش الأمر مع الإدارة، وأن يراجع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لإشعار من استلموا تلك القوائم المصدرة وأن يقرر بطلانها.
* في حالة عدم قيام الإدارة بإجراءات إشعار الأشخاص الذين استلموا القوائم المالية، فإنه يقوم بالإجراء المناسب لمنع الإعتماد على تقريره.

وحسب طبيعة هذه الأحداث، فإنه يمكن:

* تعديل (تسوية) الحسابات.
* إظهار هذه الأحداث في مذكرات.
* إرفاقها بالحسابات السنوية.

وأثناء بحثه عن هذه الأحداث، يتبع المراجع الإجراءات التالية :

* فحص الحسابات الداخلية للتسيير بالنسبة للفترة اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.
* التحقق من القاعدة المعتمدة في تحضير الحسابات الداخلية للتسيير.
* قراءة تقارير الإدارة ومحاضر جمعيات المساهمين ومجلس الإدارة فيما يخص الفترة اللاحقة لتـاريخ الميزانية.
* يمكن للمراجع الإستعانة باستقصاء حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

ولقد أجمعت جميع هيآت الضبط والمراقبة للبورصات وهيآت التنميط المحاسبي على وجوب قيام المراجعين بالبحث عن كل الأحداث الهامة التي تلي تاريخ إقفال حسابات الميزانية.

1. **إستقصاء نهاية المهمة**: لكي يتأكد المراجع من قيامه بجميع الأعمال التي تسمح له بإعطاء رأي فني حول الحسابات السنوية وأن معايير الأداء المهني محترمة، يستعمل استقصاء نهاية المهمة، ويرفق هذا الإستقصاء بمذكرة التجميع (note de synthèse).
2. **مذكرة التجميع**: هذه المذكرة تسمح للمراجع بتلخيص الأحداث المهمة والمعبرة في المهمة، ويجب أن تتضمن كحد أدنى ما يلي

- وصف الأحداث الهامة التي عرفها نشاط المؤسسة (منتوج جديد، مصنع جديد، ...).

- المشاكل التي واجهت المراجع أثناء تأدية مهمته والحلول المتبناة.

- قائمة بالنقاط العالقة والتي يجب أن تسوى قبل تقديم تقريره (وثيقة ينتظر استلامها،..).

ج - **خلاصة عامة**: 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 مدعما بالأدلة.

وكل امتناع عن المصادقة من طرف المراجع يجب تبريره، وهي حالة وجود مشاكل ونقائص مؤثرة بشكل كبير على شرعية ومصداقية القوائم المالية، أو عدم تمكنه من القيام بعمله وفق الشروط المطلوبة، أما في حالة وجود نقائص لا تصل إلى التأثير في شرعية الحسابات ومصداقيتها، فإن المراجع يصادق عليها مع إبداء التحفظات الضرورية والتي يجب على الإدارة الإلتزام برفعها .

. وبما أن التقرير النهائي الذي يصدره المراجع في المرحلة الأخيرة من المهمة يتضمن خلاصة ما توصل إليه من عمله طيلة المهمة، إلا انه هناك من يرى أن تحرير هذا التقرير في شكله النهائي له أهمية كبيرة، لأن العناية التي تعطى للشكل تضمن للتقرير فعالية قصوى.

ولقد تطور شكل ومحتوى التقرير النهائي للمراجع نتيجة لتطور مهنة المراجعة ومحاولة الهيآت المهنية في معظم الدول لإيجاد نموذج موحد يلقى 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.

ويمكن القول في الأخير أن المراجع بإتباعه المنهجية المدروسة لمراجعة الحسابات والمتمثلة في الأربع مراحل المذكورة سابقا وببذله العناية المهنية اللازمة سيصل حتما إلى تحقيق الهدف من المهمة، كما يسمح ذلك برفع مستوى جودة المراجعة وبالتالي زيادة ثقة الأطراف المختلفة في تقريره.