

3. منهجية المراجعة:

إن إجراءات المراجعة هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمدها ويطبقها المراجع للحصول على أدلة الإثبات التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فإن إجراءات المراجعة يتم إعدادها لمقابلة أهداف المراجع وتحقيقها.

ويكمن الاختلاف بين إجراءات المراجعة ومعاييرها، في أنه بينما تمثل المعايير قواعد عامة يجب أن يتبعها المراجع ولا يجوز له مخالفتها، فإن الإجراءات هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف حسب موضوع محل المراجعة.

وعليه تسير عملية المراجعة وفق خطوات وإجراءات تتضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، مع استعمال الأدوات والوسائل اللازمة لذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

1.3. أهداف المراجع:¹

حسب المعيار رقم 200 من معايير المراجعة الدولية "الأهداف العامة للمراجع وإجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. مما يمكن المراجع من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا للإطار المعمول به لإعداد القوائم المالية؛
- ✓ الإبلاغ عن القوائم المالية والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير المراجعة الدولية.

¹ إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014، (د ب)، ص 77، 162، 219، 220، 442، 515، 540، 555، 570، 571، 589، 649، 661، 681.

وحسب المعيار رقم 240 من معايير المراجعة الدولية "مسؤولية المراجع في اعتبار الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

- ✓ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية بسبب الاحتيال؛
- ✓ الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية؛
- ✓ الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به المحدد خلال المراجعة.

وحسب المعيار رقم 260 من معايير المراجعة الدولية "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

- ✓ إبلاغ المكلفين بالحوكمة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية وإعطائهم نظرة على نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط لهما؛
- ✓ الحصول على معلومات ذات علاقة بعملية المراجعة من المكلفين بالحوكمة؛
- ✓ تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية المراجعة في الوقت المحدد؛
- ✓ تشجيع الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

وحسب المعيار رقم 520 من معايير المراجعة الدولية "الإجراءات التحليلية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

- ✓ الحصول على أدلة إثبات موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية؛
- ✓ وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية المراجعة والتي تساعد المراجع في الاستنتاج الكلي حول ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم المراجع للمؤسسة.

وحسب المعيار رقم 550 من معايير المراجعة الدولية "الأطراف ذات العلاقة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

- ✓ الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة؛

✓ الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

حسب المعيار رقم 560 من معايير المراجعة الدولية "الأحداث اللاحقة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

✓ الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المراجع والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشكل المناسب في تلك القوائم المالية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول بها؛

✓ الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المراجع على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المراجع في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير.

حسب المعيار رقم 570 من معايير المراجعة الدولية "المؤسسة المستمرة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

✓ الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة فيما يتعلق بمدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض المؤسسة المستمرة في إعداد القوائم المالية؛

✓ استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة؛

✓ تحديد دلالات تقرير المراجع.

حسب المعيار رقم 580 من معايير المراجعة الدولية "التصريحات الخطية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ الحصول على تصريحات خطية من الإدارة وحيثما كان ملائماً من أولئك المكلفين بالحوكمة والتي يعتقد أنها أوفت بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية وإتمام المعلومات المقدمة للمراجع؛
- ✓ دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات العلاقة بالقوائم المالية أو الإثباتات المحددة في القوائم المالية من خلال التصريحات الكتابية إذا أعتبرت ضرورية من قبل المراجع؛
- ✓ الرد بصورة ملائمة على التصريحات الخطية التي تقدمها الإدارة.

حسب المعيار رقم 600 من معايير المراجعة الدولية "الإعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ تحديد ما إذا يتوجب العمل كمراجع للقوائم المالية للمجموعة؛
- ✓ الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتعبير عن رأي حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية للمجموعة من حيث كافة الجوانب الهامة.

حسب المعيار رقم 610 من معايير المراجعة الدولية "استخدام عمل المراجعين الداخليين" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل قسم المراجعة الداخلية أو استخدام المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين إن صح ذلك؛
- ✓ تحديد في حال استخدام قسم المراجعة الداخلية ما إذا كان العمل يناسب أغراض المراجعة؛
- ✓ تحديد في حال استخدام المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب.

حسب المعيار رقم 620 من معايير المراجعة الدولية "استخدام عمل خبير معين" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ تحديد ما إذا كان سيستخدم عمل خبير معين أم لا؛
- ✓ في حال استخدام عمل خبير معين، يكون هدف المراجع هو تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأهداف المراجع.
- حسب المعيار رقم 700 من معايير المراجعة الدولية "تكوين رأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:
- ✓ تكوين رأي حول القوائم المالية بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول إليها؛
- ✓ التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.
- وبسبب عدم توفر السياق العام الذي يسمح بتبني معايير المراجعة الدولية السابقة الذكر، مما جعل الجزائر تقتصر فقط على المعايير الآتية من ضمن المذكورة أنفا:
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

2.3. المسلك العام:¹

إن تحقيق الأهداف المشار إليها من طرف المراجع يفرض عليه إتباع مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لا بد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. ويمكن إيجاز هذا المراحل كالاتي:

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2003، الجزائر، ص 41 - 51.

✓ الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع فحص

حسابات المؤسسة محل المراجعة مباشرة، لكن لن يتسنى له فعل ذلك مهما كانت تجربته وكفاءته إذ لم يجمع حقائق معينة على المؤسسة محل المراجعة. والتي تتضمن الخطوات الآتية:

❖ أشغال أولية: يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية للمؤسسة، مما يسمح

له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحيانا مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

❖ الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة: يتعرف المراجع على المسؤولين ومسيري

مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه لمهمته. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها.

❖ انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع

مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

✓ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية مجموعة ضمانات في

التحكم في المؤسسة، وعليه لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات في القوائم المالية. وينبغي تقييم هذا النظام للتحكم على أن كل العمليات تفسر وتسجل بنفس الطريقة لأن المراجع ليس باستطاعته التأكد من كل التسجيلات تعكس كل العمليات. وتظهر خطوات هذه المرحلة كالاتي:

❖ جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه

للإجراءات المكتوبة والغير المكتوبة.

❖ **اختبارات الفهم:** يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها.

❖ **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة ونقاط الضعف. غالباً ما تستعمل في هذه الخطوة استبيانات تتضمن أسئلة تكون إجابتها بنعم أم لا.

❖ **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة ولا تحمل خلافاً.

❖ **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماد المراجع على النتائج المتحصل عليها، فإنه يقدم حوصلة في وثيقة شاملة مبينة آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وتمثل وثيقة الحوصلة في العادة تقريراً حول نظام الرقابة الداخلية يقدم من طرف المراجع إلى الإدارة.

✓ **فحص الحسابات والقوائم المالية:** بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، ننتقل لآخر مرحلة في المراجعة والتي تنقسم بدورها لمجموعة خطوات كالآتي:

❖ **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن تقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد للمهمة، فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، على عكس النظام المليء بالعيوب والذي قد يؤدي إلى استحالة إعطاء رأي حولها.

❖ **اختبارات السريانية والتطابق:** يسمح هذا النوع من الاختبارات للمراجع بالتحقق من تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات في الميدان بغرض اكتشاف فيما

إذا كان هناك انحرافات، وذلك عن طريق اختبارات التطابق بواسطة العمليات الحسابية، الوثائق الداخلية، المصادقات الخارجية والمشاهدة المادية.

❖ **إنهاء عملية المراجعة:** على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك لإنهاء مهمته، لكن قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، عليه الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة. كما عليه فحص الأحداث اللاحقة فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراجعة. كما أنه عليه مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير وللتأكد من محتواها للمرة الأخيرة وأنها كافية لتبرير الرأي النهائي للمراجع، ولم يبق للمراجع إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.

3.3. الأدوات والوسائل المستعملة في المراجعة:¹

لكي يدلي المراجع برأيه حول شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للقوائم المالية لا بد من الاستعانة بالأدوات والوسائل المستعملة في المراجعة والتي يمكن حصرها كالآتي:

✓ **وسائل شرح وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المراجع بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالمؤسسة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بالاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة البيانات وذلك عن طريق الخطوات الآتية:

❖ **الاضطلاع على الإجراءات المكتوبة والغير المكتوبة وذلك عن طريق المذكرة الوصفية، استبيانات الرقابة الداخلية، خرائط التدفق، المقابلة الشخصية، والهيكل التنظيمي الإداري والوظيفي.**

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 53 - 65.

باينات عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 40 و 41.

❖ **تقييم الإجراءات المعمول بها عن طريق تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة.**

✓ **وسائل فحص الحسابات:** باعتبار المراجع شخص محترف يختار جملة من الأدوات والوسائل التي تتماشى مع الأهداف المراد تحقيقها، تمكنه من فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن. وللإشارة بأن هذا النوع من الوسائل والأدوات سيتم التطرق إليه ضمن عناصر الموضوع لاحقاً تحت عنوانين هما: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول على أدلة الإثبات.

✓ **تقنيات السبر (أخذ العينات):** للمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السبر في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية في ذلك حسب الهدف أو الأهداف التي يرغب في الوصول إليها. وفي حالة تم اختيار الطرق الإحصائية المعقدة في الغالب عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات الآتية:

❖ **تصور السبر:** عليه تحديد الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها، لأن الهدف سيؤدي إلى تحقيق أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها.

❖ **اختيار العينة:** يتم اختيار العينة إما عن طريق التقدير الشخصي أو الإحصاء عن طريق اختيار مفردات العينة باستعمال جدول أرقام عشوائية أو طريقة السبر الترتيبي أين يتم اختيار مفردات العينة بدءاً من نقطة معينة.

❖ **استغلال نتائج المراقبة:** يتم استغلال نتائج المراقبة بالقيام بنوعين من التحليل، أحدهما التحليل الكمي للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة، والآخر التحليل النوعي لتلك الأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا وكذلك فيما إذا كانت متعمدة أم لا.

✓ **المراجعة والمعلوماتية:** إن متخذ القرارات الناجحة يعتمد على نظام معلومات فعال، والذي يزوده في كل لحظة بالمعلومات الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة، وسنحاول التعرض بإيجاز إلى المحيط المعلوماتي والمراجعة بهدف الوقوع على الأخطار الناتجة عن استعمال

المعلوماتية، المحيط القانوني والتنظيمي الذي يخصها وآثارها على التنظيم والمراقبة الداخلية كما الآتي:

❖ **الأخطار الناتجة عن استعمال المعلوماتية:** السرقة والتخريب، التعطل وعدم السير

الحسن، أخطاء في إدخال المعلومات للمحاسبة، أخطار فش الأسرار والتلاعب بالمعلومات. وهي أخطار على المراجع أخذها بعين الاعتبار.

❖ **المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية:** نظرا للانتشار السريع للمعلوماتية واعتبارا

للأخطار السابقة الذكر، فقد لجأت الدول بنسب متفاوتة إلى إصدار قوانين وتنظيمات خاصة بالحاسوب والمعلوماتية على المراجع الإلمام بها.

❖ **العناصر المميزة للمؤسسة محل المراجعة:** على المراجع الإلمام بالسياسة المتبعة في

المؤسسة التي يراجعها حول المعلوماتية وأخطار ذلك، مثل كون المعلوماتية مركزية أو لا مركزية.

❖ **مميزات نظام الرقابة الداخلية في مفاد المعلومات:** على المراجع أن يولي الاهتمام

اللازم بمصلحة المعلوماتية وأخذ نظرة دقيقة حول نظام مراقبتها الداخلية، فبقدر جودة هذه المراقبة بقدر جودة المعلومات الصادرة.

❖ **تشخيص على مستوى مصلحة المعلوماتية:** على المراجع القيام بتشخيص لقسم

المعلوماتية بالمؤسسة بغرض الإلمام بالتنظيم الداخلي للقسم، مستقبل المعلوماتية، طريقة تحضير وإنجاز التطبيقات المعلوماتية، طريقة تنظيم النشاط الاستغلالي للقسم، كيف يمكن الدخول إلى النظام وماهي الضمانات المنطقية والمادية لذلك، ماهي الخطة الأمنية وهل هناك تأمين وكيف يتم تسيير مستخدمي قسم المعلوماتية.

❖ **تشخيص على مستوى التطبيقات:** على المراجع القيام بتشخيص للتطبيقات

بالمؤسسة، حيث عليه التأكد من وجود العناصر الآتية مراقبة داخلية، مختلف أنواع

الرقابة حول المعلومات الداخلة والخارجة، أمن وضمان سرية المعطيات وطريقة
أو طرق المراجعة.

✓ **ترتيب ملفات:** ترتب الوثائق وتستعمل رموز ومؤشرات داخل كل ملف حتى تسمح بالعثور
على المعلومات المرغوب فيها بسرعة. كما تسمح بإظهار العلاقة فيما بينها في حالة وجودها.