جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
السنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق –

محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية

موجهة للسنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

الجزء الأول: المدخل في تدقيق ومراجعة الحسابات

الجزء الثاني: معايير مراجعة الحسابات وقواعد وأخلاقيات المهنة التي تحكمها

الجزء الثالث: الإجراءات العملية لمراجعة عناصر الميزانية وحسابات النتائج

الجزء الرابع: مراحل ومنهجية مهمة المراجعة

أستاذ المقياس: د. فاتح سردوك

الموسم الجامعي 2021/2022

برنامج محاضرات مقياس المراجعة المحاسبية والمالية

اشتملت المحاضرات على أربعة أجزاء من اجل الالمام بمحتوى مقياس المراجعة المحاسبية والمالية كما يلي :

قائمة المحتويات	الصفحات
الجزء الأول: المدخل في تدقيق ومراجعة الحسابات	32-01
I : التطور التاريخي لمراجعة الحسابات	
II : تعريف مراجعة الحسابات	
III : الاطار الفكري لنظرية المراجعة – المحددات والمكونات–	
IV: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات	
V : أهداف وأهمية مراجعة الحسابات	
الجزء الثاني: معايير مراجعة الحسابات وقواعد وأخلاقيات المهنة التي تحكمها	36-33
I : تطور معايير وقواعد وأخلاقيات مراجعة الحسابات.	
II : المعايير الشخصية لمراجعة الحسابات (المعايير العامة)	
III : معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات	
IV: معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات	
الجزء الثالث: الإجراءات العملية لمراجعة عناصر الميزانية وحسابات النتائج	87-67
I : التحقق من الأصول الثابتة.	
II : التحقق من المخزونات.	
III : التحقق من الحقوق والديون.	
IV: التحقق من الاموال المملوكة.	
V: التحقق من النواتج والأعباء	
الجزء الرابع: مراحل ومنهجية مهمة المراجعة	107-88
I : الحصول على معرفة عامة حول المنشاة	
II : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	
III : فحص الحسابات وابداء الرأي	

جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
السنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق –

محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية

موجهة للسنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

الجزء الأول: المدخل في تدقيق ومراجعة الحسابات

I : التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

II : تعريف مراجعة الحسابات

III : الاطار الفكري لنظرية المراجعة – المحددات والمكونات–

IV: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات

V : أهداف وأهمية مراجعة الحسابات

أستاذ المقياس: د. فاتح سردوك

I : التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

مر تطور مراجعة الحسابات بعدة مراحل، من الجيل الأول بوظيفته التقليدية والمتمثلة في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، هذه الوظيفة التي لم تتأثر مع مرور الوقت، على الرغم من التطور الملحوظ الذي شهدته طبيعة إجراءات المراجعة في دول العالم خاصة الدول الأنجلوسكسونية، بدايةً من جيلها الأول حينما كانت المراجعة تقدم بمفهومها الشامل وتهتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة. ثم في الجيل الثاني والذي تم خلاله الاعتماد على استخدام أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة بسبب كبر حجم المنشآت المواكب للثورة الصناعية. ثم الجيل الثالث من المراجعة والذي واكبه ظهور وتطور منظور المراجعة المستندية إلى مدى سلامة النظم المحاسبية والرقابية مدعماً بمنظور المراجعة المستندية إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية. وأخيراً ظهور الجيل الرابع والذي يتم من خلاله الاعتماد على إبراز أهمية القيمة المضافة لخدمة مراجعة الحسابات.

فقد ظهرت الحاجة إلى مراجعة الحسابات أولا لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها، حيث يرجع بعض الكتاب ظهور مراجعة الحسابات بشكل أولي إلى 4000 سنة قبل الميلاد من خلال قانون حمو رابي، والذي اشتمل اهتماما كبيرا لالتزام مساءلة أولئك الذين قد عهدت إليهم أموال الآخرين، كما يشير الكاتب إلى أنه وجب الانتظار 350 سنة قبل الميلاد، لظهور أنشطة المراجعة الأقرب للممارسة الحديثة.

وكما ظهر التداول الأول لمصطلح المراجعة في الإمبراطورية الرومانية، حيث تم اعتماده كمصطلح قانوني يمثله المسئولون العموميون أمام المحاكم في تقديم تقاريرهم.

كما اشتهر اليونانيين والإغريقيين بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة للفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، حيث أن كلمة تدقيق (Audit) بمفهومها اللفظي، مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومنعاها يستمع.

وكان ظهور المراجعة الخارجية في القطاع العمومي لأول مرة بالمملكة البريطانية، في بداية القرن الثالث عشر في عهد ادوارد الأول سنة 1258م، حيث اشترط تعيين مراجعين خارجيين للتدقيق في كشوفات تحصيل مختلف الإيرادات بالمملكة وإيصال التقارير إلى السلطة العليا.

ولقد اتسع مجال المراجعة ليشمل ممتلكات، منشآت ومشاريع القطاع الخاص نظرا لاتساع مجال التجارة الداخلية وانتشار التجارة الخارجية وانفصال الملكية عن الإدارة، فازدادت الحاجة إلى من يراجع ويراقب أعمال الإدارة لصالح أصحاب رأس المال.

يعتبر التطور الذي شهده علم المحاسبة بفضل اكتشاف نظام القيد المزدوج مساهما كبيرا في تطور علم المراجعة، فلقد وضعت أسسه من طرف Luca Pachilio الذي حدد مبدأ القيد المزدوج في موسوعته –Summa di Arithmetica, Géométrica, proportioni et proportionalita– سنة 1494.

ولقد أدى استعمال نظام القيد المزدوج إلى تسهيل استعمال المحاسبة وبالتالي انتشارها، وازدياد الحاجة لمراجعة مخرجات المحاسبة من بيانات ومعلومات محاسبية، خاصة بعد اتساع الملكية الفردية والجماعية وظهور شركات الأسهم، التي جسدت فصل الملكية عن الإدارة والحاجة إلى من يراجع الحسابات والمراجعين كوكلاء عن المساهمين لمراقبة أعمال الإدارة.

وتجدر الإشارة إلى أن تطور مراجعة الحسابات كان بشكل أسرع في الدول الأنجلوساكسونية، عنه في الدول الفرنكوفونية، حيث كانت السباقة الى تطوير تنظيم المراجعة الخارجية للحسابات، وإنشاء هيئاتها المهنية، وهذا لاعتماد الدول الفرنكوفونية على الجانب القانوني في تنظيم المراجعة، بخلاف الدول الأنجلوسكسونية التي اعتمدت الجانب

التقني أو التسييري، حيث يبرر الكتاب تاريخيا نجاح تطوير المراجعة من خلال الجانب التقني والتسييري بظهور مراجعة الحسابات لجمعيات التجار (IPSWICH) سنة 1200م بالرغم من عدد وجود القوانين التنظيمية للمراجعة.

ولقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة كمهنة حرة منذ القرن التاسع عشر بظهور عدة منظمات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في إيطاليا وهي (Collegio Del Roxanti Li)في فينسيا عام 1581، إضافة إلى

مدرسة ميلان التي أنشئت عام 1739 م.

أصبحت مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها وبالتحديد منذ سنة 1854 حيث أنشئت أقدم منظمة مهنية حالية وهي: (L'Institute Of Chartered Accountants) -(منظمة المحاسبين القانونيين في بريطانيا).

ولقد ازداد الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات وانتشارها خاصة بظهور قانون الشركات عام 1867م والذي نص على إلزامية القيام بالمراجعة من أجل حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم.

وقد تم اعتماد المراجعة الخارجية بالشكل الحديث في عدة دول أخرى كفرنسا عام1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 حيث تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA-American Institute of certified public accountants) سنة 1916، وألمانيا عام 1896م، وكندا عام 1902م واستراليا عام 1904م ولندن عام 1911م، وبهذه الوتيرة حتى أصبحت مهنة المراجعة والمنظمات المهنية منتشرة في جميع الدول. ظهرت أول النصوص التقنية للمراجعة من طرف (Dicksee) بعنوان (Auditing) عام 1895م، وكذلك(Savigny) بعنوان (Le Contrôle des comptes)عام 1901م.

كما أنه منذ سنة 1941م فان تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية أصبح يتضمن ملاحظة بضرورة احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفي فرنسا تم إنشاء مجلس خاص (OECCA-Ordre des expert-comptable et commissaire aux comptes) وهو مجلس الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات

والمحاسبين المعتمدين باعتباره الجهة الرسمية المشرفة على المراجعة سنة 1945سنة، وفي سنة 1967م تم إنشاء لجنة أعمال البورصة (La commission des opérations de bourse) بفرنسا، كما أنه تم نشر معايير المنظمة الفرنسية لمحافظي الحسابات (CNCC–Commission national des commissaires aux comptes) وذلك منذ سنة 1969م.

ولقد تم إنشاء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC–International Accounting Standards Committee) في ظل تزايد المساعي الدولية من أجل وضع معايير موحدة لمهنة المحاسبة والمراجعة سنة 1973م، وفي إطار هذه المساعي تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC–International fédération of accountants) سنة 1977م.

إن التطورات التي شهدتها مراجعة الحسابات كانت نتيجة لمتطلبات الحياة الاقتصادية، وهذا في إطار التوفيق بين الأسس النظرية ومتطلبات الممارسة المهنية، تجاوبا مع تطور أهداف المراجعة، كما يوضحه الجدول رقم (01).

الجدول رقم(01): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

الفترة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
1-من 2000سنة قبل الميلاد إلى سنة 1700م	الملك الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين أو الكاتب	معاقبة مختلسي الأموال وحماية الممتلكات
2-من 700الى1850م	الحكومة المحاكم التجارية والمهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة المختلسين وحماية الممتلكات
3-من1850الى1900م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا أو قانوني	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية
4-من1900الى1940م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
5-من1940الى1970م	لحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية
6-من1970الى1990م	كومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام

		والمراجعة والاستشارة	معايير المراجعة والمحاسبة
7-بعد سنة 1990م	كومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المراجعة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي

من خلال تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات، يلاحظ أنه في ظل اتساع مجال الأعمال وتعدد الأشكال القانونية للمنشآت، وزيادة الطلب على خدمات المراجعة في ظل جملة من المتطلبات المعاصرة التراكمية، والمشاكل المواكبة لها، فإن هدف المراجعة أضحى أعم وأوسع مما تطلب معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين من خدماتها، بينما كان هدف المراجعة في مراحل تطوره الأولية وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.

تحول هدف المراجعة خلال النصف الأول من القرن الحالي، إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

ركزت الهيئات المهنية والأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير المراجعة الخارجية من خلال معاييرها وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مراجع الحسابات القانونية واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها، وتم اعتماد آلية من أجل الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي.

مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة و كان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي و نتائج الأعمال، وفي عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مراجع الحسابات ليكون **رأي** بدل من شهادة و تحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، و في عام 1939 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لمراجعة الحسابات و يضمن التقرير مسؤولية مراجع الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي و نتائج الأعمال. ولا يزال هذا التطوير المستمر حتى الآن، تجاوبا مع المتطلبات المعاصرة.

ويعتبر تطور مراجعة الحسابات تجاوبا لمجمل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال، ومتطلبات المجتمع المالي، لذلك فقد تسابقت مكاتب وشركات المراجعة الكبرى في تسويق خدمات المراجعة الحديثة ذات العائد الإضافي باستخدام مصطلحات جديدة مثل المراجعة المبتكرة (Audit Innovation)، ومراجعة الأعمال (Business Audit)، وعملية قياس النشاط (Business Measurement Process)، وإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering).

وسعيا وراء تحقيق هذا الهدف، اهتمت المنظمات المهنية في المحاسبة والمراجعة محليا ودوليا بوضع المعايير المهنية وقواعد الآداب والسلوك المهني، وهذا الاهتمام يتصف بالاستمرارية بهدف ملاحقة المستجدات والتطورات في البيئة الاقتصادية، وتزايدت أهمية مهنة المراجعة وذلك من أجل تقديم خدمات مختلفة للمجتمع، كالتقرير عن أعمال الأنشطة الاقتصادية واستمراريتها، وكذلك فحص ومراجعة نتائج أعمالها، مع ضمان المستوى المطلوب من الجودة في أعمال المراجعة، لتلبية متطلبات جميع الجهات المستفيدة من خدماتها.

II : تعريف مراجعة الحسابات

لقد تعددت تعاريف تعاريف مراجعة احسابات من وجهات نظر مختلفة ، ولذلك سيتم التطرق إلى أهمها والوقوف على أهم عناصرها وذلك من أجل التحديد الدقيق لعناصر مفهوم مراجعة الحسابات.

عرف كلا من Lionel et Gérard مراجعة الحسابات على أنها" عبارة عن الاختبار والفحص الذي يقوم به مهني كفء ومستقل، من أجل إبداء رأيه المعلل على دقة وعدالة ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج بالنسبة المنشأة المعنية بالمراجعة. ".

عرف كل من –james K.loebbeck et Alvin A .arens–المراجعة " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا، والتقرير عن ذلك ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل. ".

كما عرف الدكتور يوسف محمد الجربوع المراجعة على أنها " فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية. ".

أما الدكتور خالد أمين عبد الله فلقد عرف المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. ".

عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل استنادا الى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم. "

يعتبر التعريف الحديث والأكثر شمولية لمختلف عناصر المراجعة هو التعريف الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة، والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية حيث عرفت المراجعة بأنها " عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهمتين بذلك التحقيق. ".

وحسب مختلف هذه التعاريف فانه يمكن تحديد ماهية مراجعة الحسابات في النقاط التالية:

– مراجعة الحسابات عملية منظمة، وهذا يعني أن مختلف أجراءات وأعمال المراجعة من فحص وتحقيق تتم وفق برنامج المراجعة المعد مسبقا.

– تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقيمها بصورة موضوعية.

– تتم مختلف أعمال المراجعة وفق جملة من المعايير التي تحكم الجانب النظري وتنظم الممارسة المهنية.

– يمثل الحكم الشخصي للمراجع دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

– يعد تقرير مراجع الحسابات جوهر عملية المراجعة، لأنه يعتبر وسيلة للرقابة والحكم على مخرجات النظام الاداري(المعلومات المحاسبية) والحكم على فعالية عمل الادارة من طرف مختلف المستفيدين من هذه المعلومات، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد تكتسي تأثيرا كبيرا على سلوك المستفيدين من المعلومات المحاسبية، وذلك من حيث ترشيد أحكامهم وتوجيههم في اتخاذ القرارات.

– المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هي المراجعة الخارجية أي التي يقوم بها مراجع الحسابات من خارج المنشأة، ويتمثل دور المراجع هنا في الدراسة الانتقادية للمعلومات المقدمة إليه بغرض إعطاء قدر من الثقة في دقة ومصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستفيدين منها.

من مجمل التعاريف السابقة للمراجعة الحسابات يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية ترتكز عليها مراجعة الحسابات وهي: – الفحص – التحقيق – التقرير

– **الفحص:** ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المنشأة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

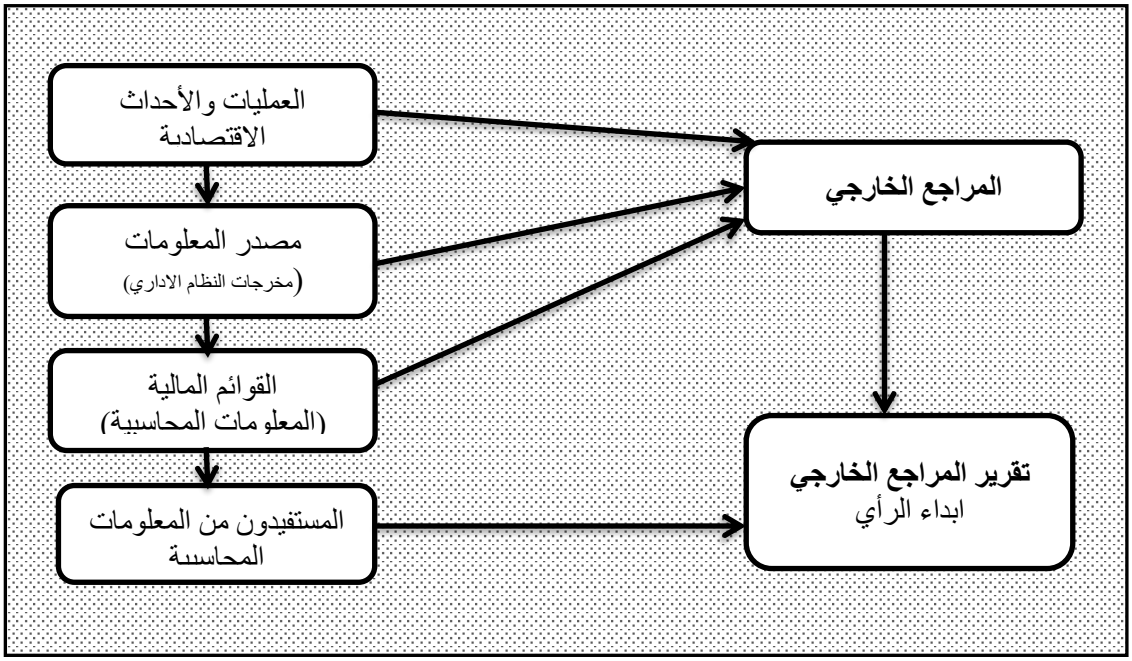
–**التحقيق:** يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

ويظهر أن كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مترابطتين ومتكاملتين، يهدفان إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المنشأة ومركزها المالي.

– **التقرير(إبداء الرأي):** يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضعية المنشأة، وهذا استنادا إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المراجع، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، سواء الأطراف داخل المنشأة أو الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

وتعتبر الثقة التي تضيفها المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية قيمة مضافة، حيث أنها لا تتدخل في مخرجات النظام الإداري، بل تظهر كنظام فرعي للاتصال بين المراجع والمستفيدين من المعلومات المحاسبية، للتقليل من خطر هذه المعلومات ودعم جودتها، في ظل احترام جملة من المعايير من حيث أعمال المراجعة وإعداد التقرير، ويمكن توضيح القيمة المضافة للمراجعة الخارجية للحسابات من خلال الشكل رقم(01)

الشكل رقم (01): القيمة المضافة للمراجعة الخارجية للحسابات



بالرجوع الى مجمل ما تم التطرق اليه من تعريفات المراجعة، يمكن اعطاء التعريف التالي لمراجعة الحسابات على أنها: القيمة المضافة للقوائم المالية من حيث الصحة والمصداقية وموثوقيتها في اتخاذ القرار، من طرف جهة مستقلة تتمتع بالكفاءة العلمية والمهنية، من خلال عمليات منظمة من الفحص لمختلف البيانات المالية والتحقيق في مجمل آليات اعداد القوائم المالية، بغية اعطاء رأي فني معلل حول تمثيل القوائم المالية للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج اعمالها.

III: الاطار الفكري لنظرية المراجعة – المحددات والمكونات–

من خلال تطرقنا لمفهوم المراجعة من خلال التطور التاريخي للمراجعة وتعريفها، فهذا يظهر حاجة لتأسيس نظرية للمراجعة بما يتجاوب مع مختلف المتغيرات البيئية، وتعدد توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة، حيث أن الممارسة المهنية للمراجعة تتطلب مرجعية نظرية يعتمد عليها المراجعون في مواجهة المشاكل المعاصرة للمهنة.

إن اعتماد نظرية للمراجعة يساعد المراجع على اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة بطريقة عملية وسليمة، مما يقلل من المخاطر التي تواجه المراجع أثناء أداء مهامه، وتعزز أداء المراجعين واستعدادهم للمضي قدما لمزيد من المهام الصعبة بمتغيرات حديثة، ويساعدهم على تحقيق كفاءة أكثر عند الانتقال إلى شركة أخرى، على أساس أن المهارات المهنية المكتسبة ترجع إلى أصول علمية وهي نظرية المراجعة.

أولا: تحديد العلم الذي تنتمي إليه مراجعة الحسابات

دراسة طبيعة المراجعة تتطلب تحديد دقيق لنوع العلم الذي تنتمي اليه، وبصفة عامة فان مختلف العلوم تصنف إلى خمس أنواع كما يلي:

– العلوم التجريدية الجامدة: وتشمل مختلف أنواع المعرفة المنظمة كالمنطق والرياضيات.

– العلوم الوصفية: وهي علوم تعتمد على الملاحظة والوصف للبيانات الفعلية.

– العلوم الاستنتاجية: وهي علوم مشتقة من العلوم الوصفية وتتميز بضيق مجالاتها مع التعمق في دراستها كالعلم المعادن وعلم الأجناس.

– العلوم المركبة: وهي علوم تقوم على تجميع أجزاء من علوم أخرى.

- العلوم التطبيقية: وتتمثل هذه العلوم في أقسام منفصلة من العلوم المختلفة، أو المزج بين مبادئ بعض العلوم وإجراء دراسات خاصة لها ترتبط بالواقع العملي.

من خلال دراسة مفهوم المراجعة فانه يمكن تصنيفها ضمن كل من العلوم المركبة والعلوم التطبيقية، فالمراجعة تشترك مع العلوم المركبة، كما تختص المراجعة بالمعاينة الإحصائية كمراحل اختباريه، وهذا ما يتطلب الرجوع إلى علم الإحصاء، لكن مع اختيار طرق المعاينة والاختبار الملائمة أخذا بعين الاعتبار طبيعة البيانات المحاسبية وخصائصها، والتي تختلف بدرجة كبيرة عن تلك البيانات الموجودة بالعلوم الأخرى، ومن أهم هذه الخصائص التي تختلف حسب درجة أهميتها بالنسبة للبيانات والمعلومات المحاسبية ما يلي:

- إمكانية الوصول إلى البيانات - الشمول. - عدم التحيز.
- الدقة والصحة. - الملاءمة. - القابلية للتحقق.
- التوقيت. - الوضوح. - المرونة.

كما أن التمثيل العادل للقوائم المالية(تمثيل القوائم المالية بصحة ومصداقية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها) يستمد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتحليل المالي ونظرية الاتصال، وإضافة إلا هذا فان الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات تتطلب الماما بمختلف العلاقات السلوكية بين الأفراد وهذا ما يندرج ضمن علم الاجتماع.

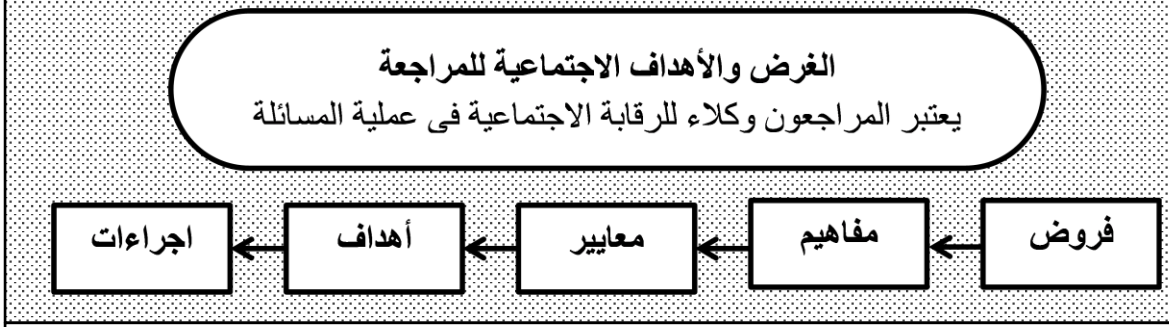
ثانيا: مكونات نظرية المراجعة

يتمثل الغرض من النظرية المرتبطة بالمراجعة في توفير مجموعة متماسكة ومترابطة منطقيا من الفروض الخاصة بالنشاط والتي تشرح غرضها وأهدافها الاجتماعية والتي تزودها بأساس وتبرير المنطق وراء ممارستها واجراءاتها وربطها بأغراضها واهدافها والتي توضح موقع النشاط في سياق مؤسسات المجتمع والبيئة الاجتماعية الاقتصادية والسياسية.

أي أن المراجع يعتمد على نظرية المراجعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة.

وتتكون نظرية المراجعة من مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والاهداف والاجراءات والتي تتحدد كنتيجة منطقية للعناصر السابقة لها، من خلال هذا الطرح يمكن تقسيم معالجة الاطار الفكري للمراجعة من خلال مستويين، حيث يوجد في المستوى الأول ايضاح للأهداف الاجتماعية للمراجعة، ويبتع ذلك بالفروض الاساسية التي تصور الغرض الاجتماعي لوظيفتها والممارسات واجراءات المراجعة على الجانب الاخر، بينما في المستوى الاسفل يوجد إطار متماسك ومترابط لمجموعة الافكار التي تشكل ممارسة المراجعة، وتتكون نظرية المراجعة كما يوضحه الشكل رقم (02) من :

الشكل رقم (02): عناصر ومكونات الإطار الفكري لنظرية المراجعة



المصدر: نقل بتصرف - أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص127.

عموما فإن الهدف لا يتمثل فقط في توفير نظرية شاملة للمراجعة، وإنما يتمثل في توفير إطار عمل اساسي مع مناقشة المفاهيم الرئيسية التي تشكل اساس ممارسة المراجعة. وفي البداية يتم ايجاز الغرض الاجتماعي، وتحديد فروض المراجعة وتوفير إطار عمل اساسي مع مناقشة المفاهيم الرئيسية التي تشكل اساس ممارسة المراجعة. وبعد ذلك مناقشة المفاهيم من حيث معناها وملائمتها للمراجعة

وتبقى الإشكالية المطروحة، إلى أي مدى تتوفر هذه العناصر في المراجعة.

1- الفروض: يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

كما يعتبر الفرض معتقد سابق وأساسي تعتمد عليه الأفكار والمعتقدات والقواعد الأخرى.

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة فيمي يلي:

- امكانية التحقق من القوائم المالية، بالرغم مما تتضمنه من مزاعم وادعاءات.

فدرجة قابلية القوائم المالية للتحقق، تتوقف على نوع المراجعة المعتمدة، وطبيعة الحسابات والعمليات محل المراجعة، فالتحقق من الحقوق مثلا يكون أسهل من التحقق من المخزونات.

- عدم وجود تعارض بين المراجع، ومعدي القوائم المالية (مخرجات النظام الاداري) في المدى الطويل، وان كان هناك احتمال للتعارض في المدى القصير.

حيث أن كل من المراجعين والإدارة يتفقان في الاهتمام بصحة ومصداقية القوائم المالية وتعبيرها بصدق عن الوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها، لأن هذا يدعم مختلف القرارات الاستثمارية، وأمثليه استخدام الموارد.

بالرغم من هذا التوافق في الأهداف على المدى الطويل قد يوجد تعارض على المدى القصير بين المراجعين وادارة المنشأة، والذي يرجع أساسا الى أن ادارة المنشأة تسعى الى اظهارها بصورة ناجحة، وأن نتائج أعمالها عالية، وهذا من أجل حصول هيكل الادارة على مختلف المكافآت، كما أن المراجع يقوم بفحص وتقييم تأكيدات الادارة ومزاعمها، فان الادارة قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل احراجا لهم.

وبالتالي فعلى المراجع أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والقرائن المتعلقة بتأكيدات الادارة.

- ان وجود نظام رقابة داخلية فعال ومتين، من شأنه أن يقلل من احتمالات الغش والتلاعب في المنشأة، فغياب هذا النظام يتيح المجال أمام الأخطاء والتلاعبات، وبالتالي فعلى المراجع تقدير المخاطر الناتجة عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- ان اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى تمثيل القوائم المالية بصحة ومصداقية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في تاريخ اعداد هذه القوائم محل المراجعة.

يقصد بهذا الفرض أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر المعيار لقياس صحة ومصداقية القوائم المالية.

- افتراض تكرار الأحداث، أي أن ما حدث في الماضي سيتكرر في المستقبل، وبمعنى آخر أن ما كان حقيقيا في الماضي سيكون حقيقيا في المستقبل.

وكمثال عن ذلك اذا افترضنا أن المراجع اكتشف في المراجعات السابقة تحيز الادارة، فانه سيفترض تحيزها كذلك في القوائم المالية محل المراجعة مستقبلا، وعليه أن يخطط لعملية المراجعة بالطريقة الملائمة لذلك.

- ان القوائم المالية تكون خالية من التلاعب أو التواطؤ.
- لا يقصد بهذا الفرض أن المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التلاعب والغش، وانما عليه التمسك بنزعة الشك المهني، وأن يقوم بتقدير مخاطر حدوث الأخطاء والتلاعب، والتي قد تتسبب في احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريفات جوهرية.

وبالتالي بناءا على تقدير المراجع للمخاطر، فانه يقوم باختيار الاجراءات وتصميم الخطوات الملائمة لتوفير التأكيد المعقول لكشف الأخطاء والتلاعب الجوهري الذي يمكن أن تحتويه القوائم المالية.

والجدير بالذكر أنه حتى عند تصميم عملية المراجعة بطريقة ملائمة وفقا لمختلف المتغيرات، فانه قد لا يتم كشف بعض الأخطاء والتلاعبات لأنه عادة ما يتضمن التزوير حالات من التواطؤ مثل الاتفاق بين شخصين أو أكثر على اخفاء تصرفات غير سليمة، وكذلك اعتماد مستندات وهمية وغير حقيقية.

- ان المراجع يعمل كمراجع فقط عند فحص القوائم المالية بهدف ابداء الرأي الفني المعلل والمحايد.

لا يقصد بهذا الفرض أن على المراجع ألا يستعين بخبراته المحاسبية والمهنية لتقديم جملة من الخدمات الاستشارات المحاسبية والإدارية، ولكن على المراجع أن يولي الأهمية الأولى لأعمال المراجعة، كي لا تتكون هذه الخدمات ذات أثر سلبي على عملية المراجعة وتتداخل مع أعمال المراجعة، ولا تؤثر على استقلاله وحياده في أداء مهامه في المراجعة كمهمة أساسية.

- ان مختلف القوانين والتشريعات المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها أثناء أداء مهامه.

بالرغم من أن هذه الافتراضات الثمانية قد كتبها كل من (R K Mautz et Hussein A Sharaf) منذ سنة 1961م، إلا أنها مازالت صالحة للتطبيق، وتشكل الأساس النظري لمناقشة نظرية المراجعة.

2- المفاهيم: ان المفاهيم هي التعميم الذهني أو الأفكار الأساسية أو بعبارة أخرى هي أساس التفكير أي أنها بمثابة العقل الموجه للجسم البشري، وتتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات العريضة المستنتجة من الفروض السابقة، كما أن هذه المفاهيم بدورها تمثل الأساس لتحديد المعايير والاجراءات للاعتماد المعايير موضع التطبيق.

ومن أهم مفاهيم المراجعة ما يلي:

أ- **مفهوم حياد واستقلال المراجع:** ويقصد به أن يكون المراجع محايدا ومستقلا وأن يقوم بأداء مهامه بنزاهة وموضوعية، وأن يكون محايدا بين ادارة المنشأة وجمهور المستفيدين من قوائمها المالية، وهذا المفهوم يرجع

الى فرضي أنه لا يوجد هناك تعارض في المصالح بين ادارة المنشأة والمراجع، وأن المراجع يمارس مهنة المراجعة فقط.

ب- مفهوم العناية المهنية الواجبة: بمعنى أن على المراجع أن يبذل العناية المهنية بنفس الدرجة المفترض توفرها في أي مراجع مؤهل لممارسة المهنة في نفس المجال وبصفة عامة، فهذا المفهوم يفرض مستوى أداء معين يجب تحقيقه لدى كل المراجعين، أي أن المراجع وبحكم الطبيعة البشرية غير معصوم من الأخطاء، وبالتالي مادام يؤدي عمله بأمانة واخلاص فانه غير مسؤول عما يحدث من أخطاء، وانما يكون مسؤولا عن الاهمال وعدم الأمانة والاخلاص.

ج- مفهوم أدلة الاثبات: ويقصد به أنه على المراجع جمع مختلف أجلة وقرائن الاثبات واختبار حجيتها، من أجل تكوين رأيه المحايد والمعلل حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتمثيلها بدقة للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها، والوصول الى توصيات لمعالجة جوانب النقص والقصور، ويعتمد هذا المفهوم على فرضين، وهما القابلية للمراجعة والتحقق، وعلى تكرار الأحداث (ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل) ما لم يظهر العكس.

د- مفهوم الصحة والمصداقية: ويعني أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأكثر ملائمة قد اعتمدت في إعداد مختلف القوائم المالية، وأنه ومن وجهة نظر المراجع فان مختلف الحقائق الاقتصادية المعروضة بواسطة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد تم تقريبها بشكل معقول.

هـ- مفهوم السلوك الأخلاقي: ويعني أنه على المراجع مراعاة والالتزام بأخلاقيات المهنة، وأن يتجنب مختلف التصرفات التي تحط من شأنه ومن كرامة المهنة أو تشكك في نزاهته أو تضر بمصالح عملائه وجمهور المستفيدين من خدماته.

3- المعايير: المعيار بصفة عامة هو كل ما يعتمد في القياس، ويعرف المعيار بأنه نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به واتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة، وحماية المراجع من المسؤولية اذا التزم بها، وسيتم التطرق لها بالتفصيل في المبحث الثالث لهذا الفصل.

4- الأهداف: فالهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي المحايد والمعلل حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتمثيلها بدقة للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال فترة معينة، وبالتالي على المراجع التأكد من تحقيق جملة من الأهداف الفرعية وصولا الى تحقيق الهدف الأساسي للمراجعة، وهذه الأهداف الفرعية تتمثل فيمي يلي:

- **التحقق من الوجود:** أي التحقق من الوجود الفعلي لمختلف الأصول والعمليات.
- **التحقق من الاكتمال:** أي التأكد من أن كل ما حدث وقع خلال السنة محل الفحص.
- **التحقق من الملكية:** التحقق من أن أصول الميزانية ملك خاص للمنشأة.
- **التحقق من صحة التقييم:** أي أنه تم تقييم مختلف الأصول وفق المبادئ المحاسبية.
- **التحقق من سلامة التبويب والتصنيف:** التحقق من سلامة التصنيف واحترام التصريح.
- **التحقق من الدقة الحسابية:** أي التأكد من صحة عمليات الجمع والقيد والترحيل...الخ.
- **التحقق من الحد الفاصل:** بمعنى التحقق من أن العمليات التي تمت قرب نهاية السنة قد أدرجت في الفترة المالية الملائمة.

يتأكد المراجع من تحقيق مختلف هذه الأهداف الفرعية وصولا الى الهدف الرئيسي، عن طريق اعتماد مختلف أدلة وقرائن الاثبات واختبار حجيتها باستخدام مختلف اجراءات المراجعة المتعارف عليها، من أجل

تكوين رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وتمثيلها بدقة للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال فترة معينة.

5- اجراءات المراجعة: ان الاجراءات هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمدها ويطبقها المراجع، للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فان اجراءات المراجعة يتم اعدادها لمقابلة أهداف المراجعة الثانوية(الوسيطة) وتحقيقها.

يكمن الاختلاف بين اجراءات المراجعة والمعايير، اذ أنه بينما تمثل المعايير قواعد عامة يجب أن يتبعها المراجع ولا يجوز له مخالفتها، فان الإجراءات هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف حسب الموضوع محل المراجعة.

ثالثا: دراسات في اعتماد نظرية للمراجعة.

ان الاهتمام باعتماد نظرية للمراجعة، يواجهه في نفس الوقت غياب نظرية كاملة للمراجعة وهذا ما أشارت إليه جملة من الدراسات مع بعض الاستثناءات بالنسبة للمراجعة في القطاع العمومي.

ان غياب نظرية متكاملة للمراجعة تم التطرق اليه من خلال جملة من الباحثين، وسيتم تتبع أهمها بهدف المسح التاريخي لهذه الدراسات المتوفرة، وكذلك المحاولات الأولى لوضع نظرية المراجعة.

1- بعض الدراسات التي تبرز غياب نظرية للمراجعة:

- **MAUTZ et SHARAF (1961):** حيث أشار الباحثان إلى أنه بالرغم من الاهتمام المتزايد بمراجعة الحسابات في تلك الفترة، فانه يلاحظ الغياب الكلي لنظرية للمراجعة تدعم إطارها النظري، وتعضد الممارسة المهنية لها.

- **HAMILTON (1988):** يؤكد الباحث أنه من خلال تحليل الدراسات المعروفة حول مراجعة الحسابات، يظهر غياب نظرية منطقية كاملة، لحماية وتفسير تجسيد ووجود مراجع الحسابات في ظل البيئة الاقتصادية.

2- بعض الدراسات التي تطرقت لمحاولات وضع نظرية للمراجعة.

- (MAUTZ & SHARAF) 1961: تطبيق جملة من المبادئ الفلسفية على مراجعة الحسابات، والتي اعتمدت جملة من الفرضيات كما يلي:

- **فرضيات الدراسة:**

- عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع والمنشأة محل المراجعة.

- ان القوائم المالية ومجمل المعلومات المحاسبية محل الفحص خالية من التحريف والتغييرات الناتجة عن التواطؤ، والتغييرات الغير عادية الأخرى.

- **حدود الدراسة:** مشكلة استقلالية المراجعين، وكذلك جملة من أعمال الغش الضريبي في التصريح بالقوائم المالية.

وقد اقترح (MAUTZ & SHARAF) تبني مدخل فلسفي قاما بشرحه على النحو التالي:

- ترجع جذور الفلسفة إلى المبادئ الأولية والمنطق وراء التصرفات والافكار التي تميل إلى أن الاخذ بها يتم على اعتبار أنها امور مسلم بها.
- تتعلق الفلسفة بالتنظيم المنهجي المنظم للمعرفة بطريقة من شأنها أن تصبح في الحال أكثر نفعا وأقل احتمالا من أن تكون متناقض ذاتيا.
- توفر الفلسفة الاساس الذي بناءا عليه يمكن نمذجة وفهم العلاقات الاجتماعية.

- **SCHANDL (1978)** : اعتماد نظرية اجراءات المراجعة، والتي يمكن التطرق لها من خلال أهم معالمها كما يلي:

- **أهداف الدراسة:** هدفت هذه الدراسة الى اسقاط الاكتشافات الفلسفية لنظرية الاتصال وبسيكولوجية التفكير، في اجراءات المراجعة.

- **حدود الدراسة:** اتسمت هذه الفرضية بكونها عامة بدرجة كبيرة، بما لا يتوافق مع التركيز والتحليل في أعمال واجراءات المراجعة.

3- كما تطرق جملة من الباحثين إلى الجانب التقني للمراجعة، كتطبيق نظرية القرار في المراجعة وكذلك نظرية المباراة، ويمكن تلخيص أهم معالم هذه الدراسات كما يلي:

- **أهداف الدراسة:** ركز هذه الدراسة على خصوصيات المجال التجريبي، على مستوى النماذج وطرق الاختبار، والمعايير الممكن استخدامها في ظل معرفة الأحداث المتعاقبة.
- **حدود الدراسة:** تتمركز اهتمامات هذه الدراسات حول الجانب التقني البحت.

كما أنه تجدر الإشارة أنه عند التطرق إلى موضوع غياب نظرية كاملة للمراجعة، فان هناك حالة خاصة بالنسبة للمراجعة في المنظمات العمومية، كما أشار لها **RUBIN(1985)**، بأن البحث في مجمل الدراسات حول المراجعة في المنظمات العمومية، ومن نظرة ايجابية، لا ينفي وجود نظرية شاملة للمراجعة في المنظمات العمومية، (والتي ليست بالضرورة معتمدة من طرف الباحثين)، كمعايير المراجعة في المنظمات العمومية، أنواع المراجعة ومنهجية المراجعة وعدة عناصر أخرى في هذا المجال.

4- Cynthia Bolt-Lee (2007): حيث تشير هذه الدراسة إلى أهمية التركيز على البحوث في نظرية المراجعة المعتمدة على الممارسة المهنية والمهارات المكتسبة، وعدم الاكتفاء بالجانب العلمي لنظرية المراجعة، بل التأسيس لاعتماد نظرية للمراجعة تكرس الممارسة المهنية، وتتسم بالاستمرارية في مواكبة المستجدات العملية.

ومن مجمل ما تم التطرق له فإن الإطار النظري للمراجعة باعتباره نتاج فكري متفتح يستوعب آخر ما وصلت إليه العلوم الأخرى الموازية، وإذا أخذنا في الاعتبار الاتجاه التطوري للمراجعة والملاحظ من خلال تطورها التاريخي وتحديث أهدافها، فانه لا يجب أن يعكس انطباعا بالخصائص التقليدية للمراجعة فقط، وإنما

يستوعب نتاج الدراسات المتقدمة في نظرية المراجعة محلياً ودولياً، ويجب على الباحثين في نظرية المراجعة الاقتراب من الممارسة المهنية للمراجعة من حين لآخر، لتفهم التجارب من عمل المراجعة ومن ثم وضع نظريات المراجعة التي تثبت حقيقتها موضوعياً وعمليا، ويمكن بالتالي تحويلها إلى نظريات علمية، وهكذا يصبح النظام النظري للمراجعة أكثر نضجا وشمولية.

كما أن تكوين نظرية للمراجعة لا يعني بناء نظام نظري علمي للمراجعة، بل نوع من التخطيط للدراسات المستقبلية لنظرية المراجعة التي تؤسس على البحوث النظرية والممارسات المهنية. إن هذا التخطيط يختلف باختلاف البيئة الاجتماعية وباختلاف الزمن في الدولة الواحدة، وبمجرد تأسيس النظام النظري تقوم الدراسات المنتظمة بالتركيز على المحتوى الحقيقي، ويجب أن يكون للمراجعة محتوى تطبيقي، أي أنه لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقيا، وإنما يجب أن تكون أيضا قابلة للتطبيق عمليا، أي أن النظرية ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق والممارسة المهنية.

IV: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادىء والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

أولا: فروض مراجعة الحسابات .

كعلم مستقل ومهنة حرة تستند مراجعة الحسابات الى عدة فروض تدعم جانبيها النظري والميداني، ومن أهم هذه الفروض مايلي:

1- فرض عدم التأكد

2- فرض استقلال المراجع

3- فرض توافر تأهيل خاص للمراجع

4- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية

5- فرض الصدق في محتويات التقارير

1-فرض عدم التأكد: يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- عدم التكامل في استخدام البيانات المحاسبية.
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.
- غياب نظام جيد للاتصال في الهيكل التنظيمي.

- يجسد فرض عدم التأكد الحاجة إلى ضرورة وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية من أجل إزالة حالة عدم التأكد.

2- فرض استقلال المراجع: حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما كلف به من مهام، ويعتمد فرض استقلال مراجع الحسابات على نوعين من المقومات وهما:

- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينية العلمي والعملي.

-المقومات الموضوعية: وهي عبارة عن مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين وضمانات. وهذا الفرض يجسد حق مراجع الحسابات في الإطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على مختلف البيانات الضرورية بالمراجعة، وكذلك يفسر هذا الفرض حق مراجع الحسابات في إبداء الرأي المعارض في التقرير.

3- فروض توفر تأهيل خاص للمراجع: يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي لدى مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة قد يتعرض لعدة مشاكل محاسبية و/أو ضريبية و/أو فنية.

4- فروض وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية: ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية و إدارية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.

5-فرض المصداقية والعدالة في تقرير المراجع: حسب هذا الفرض وباعتبار مراجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المنشأة أو خارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح وقبول الإقرار الضريبي.

ثانيا: مبادئ مراجعة الحسابات

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيق، ومراجعة الحسابات تقوم على عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي:

1- مبادئ مرتبطة بركن الفحص والتحقيق. 2- مبادئ مرتبطة بركن التقرير.

1- المبادئ المرتبطة بمركز الفحص والتحقيق:

تتمثل هذه المباديء في مايلي:

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي. ب-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص. د-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية.

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: وحسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المنشأة سواء الرئيسية أو الفرعية، إضافة إلى مختلف التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والاستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي المراجع وتؤيده، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا، والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيا.

د-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظرا لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي المؤسسة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

تتمثل هذه المباديء في:

أ-مبدأ كفاية الاتصال. ب-مبدأ الإفصاح.

ج-مبدأ الإنصاف. د-مبدأ السببية.

أ-مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير، يعتبر مبدأ الاتصال من أهم مبادئ ركن التقرير نظرا لأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر الاتصال الوحيد بين مراجع الحسابات والمساهمين.

ب-مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها.

ينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والدفاتر والسجلات.

ج-مبدأ الإنصاف: حسب هذا المبدأ فإنه يجب أن تكون محتويات وعناصر تقرير مراجع الحسابات منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمنشأة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.

د-مبدأ السببية: ينص مبدأ السببية على أنه يجب أن يشتمل تقرير مراجع الحسابات على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به، وأن توضع الاقتراحات وفقا لجملة من الأسباب الموضوعية.

بصفة عامة فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) المبادئ العامة للمراجعة، وأكد على أن يلتزم بها المراجع أثناء أدائه لمهامه وهي: - الاستقلالية - الأمانة- الموضوعية - الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة- السرية- السلوك المهني- المعايير الفنية

V : أهداف وأهمية مراجعة الحسابات

أولا: أهداف مراجعة الحسابات:

من خلال تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات يتضح أن أهداف مراجعة الحسابات انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى البحث على الدقة والمصداقية والعدالة في مخرجات النظام المحاسبي أي المعلومات المحاسبية

إن استعراض تطور أهداف مراجعة الحسابات، يوضح أن الأهداف المرجوة منها أصبحت تشمل عدة نواحي، ويمكن سردها كمايلي:

– إن الهدف الرئيسي لمراجعة الحسابات هو تحديد مدى دقة ومصداقية تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال المنشأة، أي أن الغرض من اعتماد مراجعة الحسابات يتمثل أساسا في إظهار نتائج المنشأة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم لها.

–التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر التي تشملها ميزانية المنشأة وبقية القوائم المالية موجودة فعلا، كالتأكد مثلا من أن جميع الأصول التي امتلكتها المنشأة قد ظهرت في السجلات بكمية وقيمة حقيقية ومناسبة، وقدرت بما يتماشى مع القواعد المحاسبية المعتمدة، أخذا بعين الاعتبار تنوع المعايير المستخدمة في تقيمها.

كما تحقق المراجعة في جانب الملكية والمديونية عن طريق التأكد من أن جميع حقوق المنشأة إضافة إلى مخزوناتها تمثل حقا قانونيا ومثبتا، وأن جميع ديون المنشأة اتجاه الأطراف المختلفة هي مستحقة فعلا بالقيمة وفي التاريخ المحدد، فهذه الإجراءات تجسد هدف المراجعة في إعطاء الصورة الصادقة والسليمة لوضعية المنشأة لمختلف الأطراف المعنية بوضعية المنشأة.

- الحصول على صورة كاملة وشاملة لجميع أحداث المنشأة، من أجل الوصول إلى الشمولية في المعلومات التي يولدها النظام المعلوماتي، حيث يقوم المراجع بتنظيم وبتبويب هذه المعلومات بعد التأكد من دقتها الحسابية بمختلف أدلة الإثبات المتوفرة من سجلات وغيرها، وذلك في شكل يجعلها شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمنشأة.

- تهدف المراجعة إلى تقييم مختلف الأحداث المحاسبية، كإطفاء المصاريف الإعدادية وامتلاك الاستثمارات، على أساس الطرق المعمول بها محاسبيا وانسجاما مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وهذا من اجل الدقة في الحسابات المعنية.

- تهدف المراجعة إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة، ومطابقتها مع الأهداف الموجودة.

يدعم هذا الهدف استقلال المراجع وخروجه عن مجال سلطة إدارة المنشأة محل المراجعة.

- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وذلك بعد الاختبارات التي يتم إجرائها على هذا النظام من أجل قياس متانته، وكذلك عن طريق تتبع مختلف الإجراءات والمهام.

- التقليل من الإسراف عن طريق تحقيق أكبر قدر من الكفاية وتحديد المسؤوليات.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، وكذلك دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة لأخذها بعين الاعتبار في المستقبل، وكذلك عن طريق مقارنة نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفا منها.

- تجدر الإشارة أن لمراجعة الحسابات عدة أهداف ذات بعد إستراتيجي ومنها إبداء الرأي والتوقع بإمكانية استمرار نشاط المنشأة وآفاق نشاطها من نقصان أو زيادة مستقبليا.

ان مجمل الأهداف السابقة لمراجعة الحسابات يمكن تلخيصها في مجموعتين من الأهداف الرئيسية والثانوية كما يلي:

1- الأهداف الرئيسية:

- شرعية وصدق الحسابات (صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية)

- زيادة ثقة المستفيدين من المعلومات المحاسبيةً (ابراز القيمة المضافة التي تعطيها المراجعة لمخرجات النظام الاداري).

- التحقق الموضوعي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والادارية لعمليات المنشأة (مقارنة بالأهداف المسطرة).

2- الأهداف الثانوية:

- محاولة التقليل من الضياع والاسراف.

- محاولة الكشف عن الأخطاء والتزوير (اتخاذ اجراءات وقائية).

- مراقبة الخطط الموضوعية(تتبع التنفيذ).

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

تجدر الاشارة أنه لمراجعة الحسابات جملة من الأهداف الاستراتيجية، كالتنبؤ بآفاق النشاط المستقبلي للمنشأة، ودراسة امكانية استمرار نشاطها، ويدخل هذا في نطاق امكانية تقديم خدمات استشارية للمنشأة محل المراجعة من طرف مراجعها، وتطرح هنا اشكالية تعارضها مع موضوعية عمل المراجع.

ثانيا: أهمية مراجعة الحسابات

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها وتدقيقها، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذلك رسم سياساتها و إستراتيجيتها، ومن أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، وفئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين والبنوك و رجال الأعمال و الاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال والباحثين،

وغيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المحاسبية المختلفة والتي تمت مراجعتها، قاعدة من البيانات تتسم بالدقة والمصداقية والعدالة. سيتم التطرق لأهمية مراجعة الحسابات على أساس الجهات المستفيدة من خدماتها كما يلي:

- إدارة المؤسسة- المستثمرون- البنوك- الجهات الحكومية

1- إدارة المؤسسة: يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة و تقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة والمتمثلة في مراجع الحسابات المستقل (الخارجي)، وبالتالي فإن استقلال مراجع الحسابات وحياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها.

كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة، ويتيح لمجلس الإدارة اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم.

2- المستثمرون: تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات. فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين.

يعتبر تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، أمرا يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من احترام وعدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات ومختلف العقود القانونية الأخرى.

3- البنوك: تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها وضمان استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض و تسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على

منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وهذا من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

4- الجهات الحكومية: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة قاعدة للبيانات تعتمد عليها بعض أجهزة الدولة في عدة أغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب المختلفة أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة. ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل حولها.

ويقصد بقاعدة البيانات مجموعة المعلومات التي تم تصنيفها وهيكلتها في سجلات بطريقة منطقية متناسقة، ويتم استخدام هذه البيانات في مختلف القرارات، إذ تستعملها بعض الجهات الحكومية في تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...الخ.

جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
السنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق –

محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية

موجهة للسنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

الجزء الثاني: معايير مراجعة الحسابات وقواعد وأخلاقيات المهنة التي تحكمها

I : تطور معايير وقواعد وأخلاقيات مراجعة الحسابات.

II : المعايير الشخصية لمراجعة الحسابات (المعايير العامة)

III : معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات

IV: معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات

أستاذ المقياس: د. فاتح سردوك

ان مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة تحكمها جملة من القوانين والتشريعات التي تحدد الحد الأدنى من الأداء المطلوب، فانها تعتمد كذلك على عدة معايير للمارسة المهنية تعبر عن المستويات المثلى للأداء، لتحقيق أهداف مراجعة الحساب بالنسبة لجميع الفئات المستفيدة من خدماتها من المجتمع المالي ، وفق المستوى المطلوب من الداء المهني، اضافة الى انها تسهر على احترام قواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، . تحقفيق اهدافها.

وسيتم التطرق في هذا المبحث الى هذه المعايير والقواعد من خلال العناصر التالية:

- **تطور معايير وقواعد وأخلاقيات مراجعة الحسابات**
- **المعايير الشخصية لمراجعة الحسابات (المعايير العامة).**
- **معايير إعداد التقرير لمراجعة الحسابات.**
- **معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات.**

I : تطور معايير وقواعد وأخلاقيات مراجعة الحسابات.

تقوم مراجعة الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، وجملة من قواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

أولا: قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة

في ظل هذه المساعي للتطوير في مجال المعايير الدولية للمراجعة فقد تم اعتماد أخلاقيات الممارسة لمهنة المراجعة، حيث أضاف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1988م قسما خاصا لقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني.

كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا لأخلاقيات المهنة سنة 1997م، والتي طورها مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين التابع للاتحاد، حيث توفر إطارًا للمفاهيم لجميع المحاسبين والمراجعين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية للسلوك الأخلاقي في ممارسة مهنة المراجعة.

تعرف قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة عبارة، على أنها عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم، وتتلخص مجموعة المبادئ السلوكية في:

- **المسؤولية:** وهي تتمثل في مسؤولية المحاسب القانوني عن قيامه بأعماله المهنية وإعداد التقارير المالية بأقصى كفاء ممكنة.

- **مصلحة المجتمع**، أي أن يراعى والمراجع مصلحة المجتمع والأطراف المستفيدة من خدماته عند أداءه لعمله.
- **الأمانة والاستقامة**، أي أن يكون المراجع أمينا وصادقا وذا سلوك قويم عند أداءه لمهامه.
- **الموضوعية والاستقلالية**، أي أن يكون المراجع محايدا وموضوعيا عند ممارسته للمهنة وأن يقدم المسؤولية المهنية على المصلحة الشخصية.
- **العناية المهنية**، أي قيام المراجع بأداء الخدمات المهنية بأعلى مستويات الأداء والكفاءة والإتقان وبذل عناية الرجل الرشيد.
- أما مجموعة قواعد الصفات السلوكية فتتلخص في:
- **الاستقلال**، أي أن يكون المراجع مستقلا ومتجردا من أي ضغوط خارجية عند ممارسته للمهنة، والابتعاد عن كل عمل أو سلوك من شأنه التأثير على هذا الاستقلال.
- **الأمانة والاستقامة**، وتعني أن يكون المراجع صادقا وذا سلوك قويم عند أداءه بمهامه
- **الالتزام بالمعايير المهنية**، وتعني التزام الممارسين للمهنة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية المتعارف عليها وأية تعليمات تصدر عن الجهات المختصة.
- **السلوك المهني**، ويعني الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة والامتناع عن القيام بكل ما من شأنه الإساءة إلى المهنة أو الممارسة المهنية.

وقد دمج وحدد مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين هذه المبادئ في خمس عناصر وهي:

– النزاهة –الموضوعية – الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

–السرية –السلوك المهني

وبما أن هذه القواعد صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فانه لا يمكن لهيئة عضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين أو شركة تنفذ عمليات مراجعة باستخدام معايير المراجعة الدولية أن تطبق معايير أقل تشدد من المعايير الواردة في هذه القواعد.

ثانيا: مفهوم وتطور معايير مراجعة الحسابات

المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويعرف بأنه نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس وكمرشد لمدى فعالية الأداء بحيث انه يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، في قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها لضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة وتجنيب المراجع المسؤولية في حالة التزامه بتطبيقها.

تجب الإشارة أن مراجعة الحسابات تحكمها جملة من المعايير، والتي تتنوع من حيث المفهوم والنطاق والحاجة إليها، حيث أن التصنيف الأول هو معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)، والتي تمثل القواعد العامة للمعايير والتي يلتزم بها جميع المراجعين خلال كل مراحل عملية المراجعة بما في ذلك عند تطبيقه للمعايير الدولية، والصنف الثاني هو معايير المراجعة الدولية(ISA)، والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتعاون مع منظمات دولية ومحلية للمراجعة، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تشمل الشروحات، المتطلبات ونطاق التطبيق حسب مختلف الحالات المهنية للمراجعة، والصنف الثالث والذي تم اعتماده بعد التعديل بتاريخ 2009/12/15م وهي المعايير الدولية لرقابة الجودة والتي تشمل معيارا واحدا وهو رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1) .

وسنحاول تتبع اعتماد هذه المعايير وتجاوبها مع مختلف التطورات التي مست مهنة مراجعة الحسابات.

حيث نجد أنه قد نجحت بعض الدول المتقدمة بوضع قواعد ومعايير لمهنة المراجعة يمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها عوضًا عما كان متعارفًا عليه، وبالتالي قللت من الاجتهادات في هذا المجال، والتي تطبعها صفة المحدودية.

ومع ظهور العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جديًا في اعتماد معايير دولية للممارسة المهنية للمراجعة، ومتعارف عليها دوليًا، لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميًا.

ومنذ أوائل الستينات ولعدة مشاكل ميزها تعدد الأزمات المالية الوطنية والدولية، طرحت تساؤلات حول مهنة المراجعة في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار كبيرة في الممارسة المهنية للمراجعة، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المراجع في المجتمع، وقد نشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان المتقدمة، وشكلت لجان خاصة من الأكاديميين والمهنيين لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسًا للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام باحثون وخبراء في المراجعة بدراسات مهنية مقارنة بين عدة دول متقدمة في هذا المجال في محاولة للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى.

ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في1954م، ضمن كتاب بعنوان (معايير المراجعة المتعارف عليها(GAAS) ، حيث شكل هذا المعهد لجنة سميت لجنة إجراءات المراجعة، و ذلك بهدف وضع وصياغة تلك

المعايير، وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير المراجعة و إجراءاتها, ذلك لان الأخيرة ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها مراجع الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال, و الكيفية التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال و الأهداف الواجب تحقيقها باستخدام إجراءات المراجعة. وترتبط معايير المراجعة تمييزا لها عن إجراءات المراجعة، ليس فقط بالصفات المهنية للمراجع و لكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره.

ولم يكن اعتماد معايير دولية للمراجعة أمرًا سهلا وبقى التوفيق صعبًا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة، حتى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) في 1973م، (والتي استبدلت بعد ذلك في 2001 بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وهو المجلس الحالي)، بداية الاعتماد نحو عالمية مهنة المراجعة، حيث أصدر بعد ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1978م عدة معايير دولية للمراجعة تتكون من سبعة معايير واربع مشاريع لمعايير مرتبطة بعناصر أخرى للمراجعة.

وتجدر الاشارة أنه قد ظهر تداول لمصطلح معايير المراجعة الدولية من قبل جملة من الباحثين ، الذين أدركوا بأنه قد حان الوقت لاعتماد معايير دولية للمراجعة منذ فترة، من خلال كتاب (معايير المراجعة الدولية) لكل من (MAURICE MOONITZ& EDWARD STAMP) سنة 1977م، أي سنة قبل أول اصدار لمعايير المراجعة الدولية.

ولا يزال حتى الوقت الحالي تطوير معايير المراجعة الدولية متواصلا لتلبية احتياجات الطلب على أعمال المراجعة، ويشمل اهتمام جملة من الهيئات المهنية والأكاديمية والمنظمات الدولية، والتي تتكافل جهودها مع الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC). من أجل تطوير معايير المراجعة الدولية ومعايير وأخلاقيات المهنة التي تحكم مهنة المراجعة.

ونجد من أهم هذه المنظمات التي شملت الجانب الحكومي والخاص:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)،
- مجلس معايير المحاسبة الأمريكي(FASB)
- المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO)
- المنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا (INTOSAI): حيث تم اعتماد معايير خاصة بالرقابة في القطاع العام بالتوافق مع الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2004م.
- هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(SEC)
- صندوق النقد الدولي (FMI)،
- البنك الدولي(WB)
- بنك التسويات الدولية (FSB)،

تقسم معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما (**GAAS**)، إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

– **معايير عامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، و من هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

– **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

– **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير و شروط ذلك التقرير.

وتعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا.

II : المعايير الشخصية لمراجعة الحسابات (المعايير العامة)

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، والمقصود بهذه المعايير أن خدمات المراجعة يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية والعلمية.

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كالآتي:

- **التأهيل العلمي والعملي:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.
- **الاستقلال:** على مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها.
- **العناية المهنية الملائمة:** على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة ووضع التقرير ويطلق على هذا المعيار كذلك بالحذر المهني المعقول.

أولا: معيارالتأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة أنه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيرا أو ملما بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المراجع يستطيع أن يستعين بخبير متخصص في المجالات التي يحتاج إليها.

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خبير المراجعة بأنه شخص أو مؤسسة يتملكون خبرة قي مجال آخر غير المراجعة أو المحاسبة، والذي يستخدم عمله في ذلك المجال من قبل المراجع لمساعدته في الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة.

ومن المتفق عليه أن تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعا ينبغي أن يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم.

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإحصاء وغيرها.

ومما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار وهي:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.
- التأهيل العملي والخبرة المهينة.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

كما انه في ظل المعالجة الالكترونية للمعلومات المحاسبية (باستخدام الحاسوب)، وهذا ما يميز البيئة الحالية للمحاسبة والمراجعة فانه على المراجع أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية حتى يتمكن من التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة وفحص العمل المؤدى، ويجب عليه أن يأخذ في الاعتبار المهارات المتخصصة المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة في بيئة

المعالجة الالكترونية وما لها من خصوصيات، سواء في تعقيد مراجعتها وما تتطلبه من مهارات أو من حيث مساهمتها في دعم وتسريع أعمال المراجعة .

كما أشار لها معيار المراجعة الدولي (**ISA330**)، وهو استجابة المراجع للمخاطر المقيمة، من حيث ايجابية هذا الاستخدام في دعم أعمال المراجعة.

حيث يوضح هذا المعيار أن التأهيل العلمي للمراجع في مجال المعالجة الالكترونية يتيح له استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الإلكتروني وإجراء فحص أكثر شمولا للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، والذي قد يكون مفيدا عندما يقرر المراجع تعديل نطاق الفحص، كمثال الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، ومن الممكن استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية أو فرز معاملات ذات خصائص محددة أو اختبار مجموعة بكاملها بدلا من عينة.

ولما يكتسيه جانب التأهيل العلمي من أهمية على مستوى معايير مهنة المحاسبة والمراجعة، عملت لجنة التعليم التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين على تطوير معايير التعليم الدولية لتضع بذلك إشارة مرجعية لتعليم أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة. فقد تم إدراج معايير التعليم الدولية والبيانات الدولية لممارسة التعليم في إصدار عام 2009م لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كدليل عمليات التعليم الدولية الخاص بالإتحاد الدولي للمحاسبي.

ثانيا : معياراستقلال المراجع

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيرا مستقلا ومحايدا.

ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظاهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي.

وفي هذا المجال فقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين استقلال المراجع على انه يشمل عنصرين أساسين وهما:

- استقلال في التفكير: وهو الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أن تتأثر بالمؤثرات التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكك المهني.
- الاستقلال الظاهري: وهو تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث أن طرفًا آخر معقولا ومطلعًا وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، سيتوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو الشك المهني لشركة أو لعضو في فريق التأكيد قد تم التنازل عنها.

أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيازة تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعة على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله، لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية:

– يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكو ن هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنيب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

– إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناءا على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

– تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن التطرق إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات المستقل في العناصر التالية:

- عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديده للاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها فتحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظرا لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصا على بعض الأسرار.
- عند قيام المراجع بعملية الفحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى.
- عند قيام المراجع بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إحجامه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ضمانا لاستقلال المراجع وحفظا لحياده فإن على مراجع الحسابات ألا يتدخل في تسيير المنشأة، بمعنى التدخل والتطرق المباشر في الإجراءات التي تتعلق بالتسيير والتي أصلا مسندة للإداريين وفقا للتشريعات والمراسيم المختلفة.

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الاستقلال عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع،

والتي تتمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المراجع من خلال ما يلي:

1-التعيين

2- العزل

3- الأتعاب

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة

5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة

1-التعيين: ان قيام المنشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) ومن أجل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل، فقد أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إداراتها أي ضغط على المراجع.

2- العزل: إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحية عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، ويوصي في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم للوقوف على أسباب عزله، وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارستها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهينة دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.

3- الأتعاب: يعتبر تحكم المنشأة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يقم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيان بورصة الأوراق المالية

في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى لجنة الشؤون الخارجية، وذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع وحماية استقلاليته وحياده.

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة: تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المراجع الخارجي من الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا نهائيا، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته، أو أن تكون للمراجع مصلحة في الإدارة أو الملكية.

إن مراجع الحسابات الخارجي الذي يراجع حسابات شركة يكون هو عضوا في مجلس إدارتها قد يكون مستقلا من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من مستخدمي القوائم المالية أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه لأن المراجع في حقيقة الأمر أصبح يراجع قرارات قد ساهم هو جزئيا في اتخاذها.

وفي هذا الصدد نجد أن معظم القوانين في دول العالم قد نصت على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع وإدارة المنشأة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة: يعتبر قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، وفي هذا المجال يطرح التساؤل حول كون قيام المراجع بتلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمستفيدة من المراجعة تشك في حياده واستقلاله.

أصدرت مؤسسات المراجعة الكبرى مجتمعة في سنة1991م ورقة عمل لبحث هذا الموضوع لقناعته بأن هذا الاعتقاد غير صحيح، وعلى العكس فان احتياجات العموم والمساهمين والعملاء تخدم

أفضل إذا كان مراجع الحسابات يقدم خدمات متعددة بما فيها المراجعة والاستشارات الضريبية الإدارية والتنظيمية الممكنة.

وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب انه طالما أن المراجع تعتبر خدماته هي مجرد النصيحة والاستشارة ولا يساهم في اتخاذ القرارات، فإن استقلاله وحياده لن يتأثر.

كما أنه عند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن العمل الذي يراجع حساباته، يقدم ضمانا إلى مصلحة الضرائب بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة، كما انه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبررا قانونيا مقبولا يؤيد هذا الموقف.

كما أن صفة الاستقلالية للمراجع تم التأكيد عليها واعتمادها ضمن متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (SQCS1) الجديد والمعدل سنة 2009م، من اجل تحقيق الاستقلالية في أعمال شركات المراجعة، حيث ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها، بما في ذلك موظفي شركة ضمن المجموعة، بالتقيد بالاستقلالية، حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك.

وتمكن هذه السياسات والإجراءات شركات المراجعة من القيام بما يلي:

- الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها، وإذا أمكن، الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.

- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أوفي حال كان مناسبًا، الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكنًا بموجب القانون أو النظام المعمول به.

ثالثا: معيار بذل العناية المهنية الملائمة

يقصد بهذا المعيار بذل العناية المهينة المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء المراجع لعملية المراجعة وفي أعداده للتقرير، وهناك من بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار بالحذر المهني المعقول.

وعلى العموم فمتطلبات هذا المعيار تتمثل فيما يلي:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه وبطريقة كافية وملائمة، عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة محل المراجعة، كما يجب عليه أن يتحقق من جميع بنود الميزانية وحسابات النتائج ومختلف القوائم المالية.
- يجب أن يستدل مراجع الحسابات الخارجي في تحديد مستوى العناية المهينة المناسبة بالدراسة والفهم لمسؤولياته القانونية والمهنية.

تعتبر المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمراجع بمثابة الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة، وبما أن المسؤولية المهنية تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية فان مهمة المراجعة وما تحدده وتفرضه من مسؤولية تحاول رفع العناية المهنية عن ذلك الحد الذي يحتمه القانون.

- تتطلب العناية المهنية من مراجع الحسابات الخارجي وضع خطة وبرنامج ملائمين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين، وذلك عن طريق متابعة تقدمهم في أداء المهام المفوضة لهم.

- تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أحد أهم متطلبات العناية المهنية الملائمة، حيث تعتبر هذه الدراسة والتقييم لنظام الرقابة الداخلية أساسا لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في المراجعة، وإنما يحدد أيضا درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، كما يحدد درجة التركيز النسبي على مختلف الإجراءات.

- تتطلب العناية المهنية من المراجع الخارجي الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة ومختلف الإجراءات، من أجل توفير أساس ملائم لإبداء الرأي حول مختلف القوائم المالية، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكم والنوع.

تجب الإشارة إلى أنه تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة وصولا إلى إعداد التقرير، حيث تعتبر المعايير العامة من أهم المعايير العشرة للمراجعة، إذ أن عدم توفر أحد تلك المعايير يجعل باقي المعايير بدون معنى وغير موضوعية، فإذا قام بالمراجعة شخص غير مؤهل علميا ومهنيا بشكل ملائم، أو غير مستقل أولم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة منها.

وقد أشار الاتحاد الدولي إلى متطلبات بذل العناية المهنية الملائمة ضمن مسؤوليات المراجع من خلال معيار المراجعة الدولي (ISA200)، الذي يندرج ضمن معايير مسؤوليات المراجع، الفقرة رقم (7) من مقدمة المعيار.

بأنه تقتضي معايير المراجعة الدولية من المراجع ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية المراجعة وأن يقوم بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن احتيال أم خطأ، بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها.
- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء موجودة أم لا وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات استجابة مناسبة للمخاطر المقيمة.
- تكوين رأي حول البيانات المالية بالاستناد إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

كما أشار المعيار المراجعة الدولي لاستخدام عمل المراجعين الداخليين(ISA610)، إلى بذل العناية المهنية الملائمة في الاستفادة من أعمال المراجعين الداخليين.

كما انه ضمن متطلبات المعيار الدولي((**ISA240**) مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال في عملية مراجعة البيانات المالية)، فانه يجب على المراجع أن يتخذ التشكك المهني أثناء المراجعة، مدركًا احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال، بالرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالرقابة.

III : معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظرا لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبط بالمعايير العامة للمراجعة.

تمثل معايير العمل الميداني مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة وقرائن الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات.

تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:

- **التخطيط والإشراف:** إذا يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة، كما يجب عليه الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقا وأساسا يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.

- **أدلة قرائن الإثبات:** يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة التحري والإثبات، والذي من شانه أن يكون أساسا معقولا ومبررا لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

أولا: معيارالتخطيط والإشراف

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، إذ يتطلب هذا من مراجع الحسابات ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بمكتب المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب كذلك التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية لمكتب المراجع، والقادرة على إنجاز عملية المراجعة

بمستوى مهني يكسب الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب الخطة المرسومة.

يتلخص هدف المراجع وفق هذا المعيار في التخطيط والإشراف لعملية المراجعة بحيث يتم أداؤها بطريقة فعالة.

يتطلب توجيه وتخطيط مهمة المراجعة من مراجع الحسابات أن يأخذ صورة شاملة على المنشأة، كي تمكنه من توجيه مهمته على أساس الأنظمة المختلفة في المنشأة، من هذه الوجهة وكهدف أولي فان مراجع الحسابات يمكن أن يأخذ صورة أولية عن الحسابات وكذلك البرمجة الأولية لوسائل الرقابة والتخطيط التي سيعتمدها في مهمته اللاحقة والتي تتيح له ما يلي:

- تحديد مجال الفحص والرقابة على أساس من درجة الثقة.
- تنظيم تنفيذ المهمة الموكلة له من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة مع أكبر قدر من الفعالية واحترام المدة المتفق عليها.

يفترض أن يوفر التخطيط السديد لتنفيذ مهمة المراجعة تنظيما ملائما لمكتب المراجع والتنسيق بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على مهمة المراجعة كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات، كما يجب أن تجرى كل أعمال المراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤوليته، وتبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي في ضمان القدر الكافي واللازم من المراجعة للعمل الذي يقوم به شخص سواه تحت إدارته، كما أنه على مراجع الحسابات توقيع جميع الرسائل أو التقارير التي تعتبر تعبيرا عن رأيه أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته القانونية.

لكي يتم تخطيط عملية المراجعة تخطيط سليما وكافيا، يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية:

- الاتصال بمراجع الحسابات الخارجي السابق.
- جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والقطاع الذي ينتمي إليه.
- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.
- إجراء تقييم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية، والتي ينوي المراجع الاعتماد عليها.
- إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة، وتحديد عنصر الوقت نظرا لارتباط مهمته بمدة محددة، لذلك على مراجع الحسابات – أخذ عنصر الوقت بالاعتبار من حيث:
  - توقيت تعين مراجع الحسابات الخارجي.
  - توقيت القيام بالمراجعة.
  - توقيت إجراءات عملية المراجعة.
- تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية.
- طبيعة التقارير المتوقع تقديمها.
- دراسة مسؤوليته القانونية تجاه العميل الذي يراجع حساباته.
- دراسة مسؤوليته المهنية من اجل رفعه شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.

يمكن للمراجع أن يناقش خطوات التخطيط مع ادارة المنشاة كما أشار له معيار المراجعة الدولي((**ISA300**) التخطيط لمراجعة البيانات المالية).

حيث يمكن للمراجع أن يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتيسير أداء عملية المراجعة وإدارتها (وعلى سبيل المثال تنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة). ورغم أنه كثيرًا ما تحدث هذه المناقشات، إلا أن إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة تبقى مسؤولية المراجع .وعندما يتم مناقشة مسائل ترد ضمن إستراتيجية المراجعة الشاملة أو خطة المراجعة، تكون العناية مطلوبة حتى لا يتم التقليل من فاعلية المراجعة .فعلى سبيل المثال يمكن لمناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المفصلة مع الإدارة أن تؤثر على فاعلية المراجعة بجعل إجراءات المراجعة أكثر قابلية للتنبؤ بها.

ثانيا: معيار دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية

عرفت المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات (**OECCA**)، طرق وإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية على أنها عبارة عن مجموعة تعليمات تنفيذ المهام ومختلف الوثائق المستخدمة وكيفية توزيعها والاحتفاظ بها وما يجب أن تحتويه، وترخيص العمليات واعتمادها، وتسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لاستمرارية المنشأة ومراقبتها.

يعود تحديد نظام الرقابة الداخلية اللازم للتمكين من إعداد البيانات المالية إلى الإدارة، ويشتمل مصطلح الرقابة الداخلية على مجموعة واسعة من الأنشطة داخل العناصر التي يمكن وصفها ببيئة الرقابة، وعملية تقييم المخاطر لدى المنشأة، ونظام المعلومات، بما في ذلك عمليات مؤسسات الأعمال ذات العلاقة المرتبطة بإعداد التقارير المالية والاتصال، وأنشطة الرقابة، ومراقبة أنظمة الرقابة، ومع ذلك لا يعكس هذا التقسيم بالضرورة كيف قد تصمم وتطبق وتلتزم منشأة معينة بنظام الرقابة الداخلية الخاص بها، أو كيف قد تصنف أي عنصر معين.

يعكس نظام الرقابة الداخلية للمراجع على وجه الخصوص، الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، وكذلك احتياجات الإدارة ومدى تعقيد العمل وطبيعة المخاطر التي تخضع لها المنشأة والقوانين أو الأنظمة ذات العلاقة.

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على مجمل الطرق والأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومسيريها وموظفيها، لتوفر لها تأكيدا معقولا بتحقيق أهداف المنشأة التالية:

- حماية أصول المنشأة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
- فاعليته وكفاءة الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها المنشأة بما في ذلك استخدام الموارد بكفاءة وبشكل ملائم وزيادة الإنتاجية.
- التقيد بالأنظمة، التعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منظمة.

ويفترض في مراجع الحسابات أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات والأساليب التي تستخدمها المنشأة، وينبغي أن يركز الفحص على مختلف عناصر النظام لمعرفة عناصر الخلل وعدم الملائمة.

ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ثلاث خطوات أساسية وهي:

- أخذ صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنشأة عن طريق المتابعة والملاحظة، ويتم هذا عادة باستخدام قائمة الاستقصاء (الاستبيان) النموذجية التي تحدد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية، كما يستخدم المراجع عدة طرق أخرى لجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية كالتقرير الوصفي أو خرائط التدفق.

- مقارنة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة في نظام الرقابة الداخلية بالنماذج المثلي لتلك الإجراءات لتحديد مدى ملائمة ودقة هذه الإجراءات المستخدمة مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف الواقعية للمنشأة.

- الوصول إلى تحديد طريقة العمل الفعلية لنظام الرقابة الداخلية والمطبقة في الواقع، حيث أنه ونتيجة لعدم إلمام بعض العاملين بالإجراءات المطلوبة لعمل النظام قد يؤدي هذا إلى عدم تطبيق ما نص عليه الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية في الواقع، أي في نشاط المنشأة الحقيقي.

إن مختلف الإجراءات الاختبارات التي يقوم بها المراجع في إطار دراسة مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية قد تؤدى إلى إظهار اختلاف عن الحالة الأولية التي يوصف بها هذا النظام، وهذا بدوره يقتضي من المراجع تعديل برنامج المراجعة وتنقيحه، وقد يؤدي هذا التعديل والتنقيح إلى توسيع مجال اختبارات المراجعة والتغير في الأهمية والتركيز النسبيين بين مراحل المراجعة، كما يمكن أن تؤدي إلى تغير أو تعديل توقيت إجراءات المراجعة.

وينبغي على مراجع الحسابات تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الفحوص والاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، فإضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كمرحلة أولية يعتمد عليها المراجع كأساس في وضع برنامج المراجعة وتقدير المخاطر.

كما أشار لها معيار المراجعة الدولي((ISA330) استجابة المراجع للمخاطر المقيمة). حيث أنه وفقا لهذا المعيار الدولي فانه عند تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم أداؤها، فان على المراجع

إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة (أي مخاطر الرقابة)، بحيث يقتضي من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية، أي إذا كان ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية.

ثالثا : معيار أدلة وقرائن الإثبات

يعبر هذا المعيار عن ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة، لتكون أساسا سليما يرتكز عليه عند إبداء رأيه الفني المحايد والمعلل حول التقارير المالية، ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي، والمراجعة الحسابية الانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.

ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بصفة عامة إلى فئتين كما يلي:

– **الأدلة الداخلية:** ومن أمثلة الأدلة الداخلية نجد كل ما هو موجود داخل المنشأة، مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان.

– **الأدلة الخارجية:** تشمل الأدلة والقرائن الخارجية المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الإطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المدينين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية، وكذلك الأنظمة التي تخضع لها المنشأة محل المراجعة.

كما تستخدم هذه الأدلة والقرائن الخارجية في تدعيم وتأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

يجب أن تكون الأدلة والقرائن التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها ملائمة بالدرجة الأولى وكافية ثانيا، فالقرائن والأدلة الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وان الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة كذلك، أما كفاية الأدلة والبيانات فهذا عائد لتقدير المراجع وحكمة الشخصي، إذ يجب على مراجع الحسابات تقييم تلك الأدلة والبيانات بالاعتماد على خبرته وتقديره المهني.

وقد حدد معيار المراجعة الدولي ((ISA500) أدلة المراجعة)، المتطلبات التي تشمل هذا المعيار كما يلي:

- **أدلة المراجعة الكافية والمناسبة:** على المراجع تصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف لغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة.
- **المعلومات التي ستستخدم كأدلة مراجعة:** ويمكن التطرق لها من خلال النقاط التالية:
  - عند تصميم وأداء إجراءات مراجعة على المراجع اعتبار ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
  - إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد أعدت باستخدام عمل خبير الإدارة، فإن على المراجع (إلى المدى الضروري) تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير الحصول على فهم لعمله، وتقييم ملائمة عمل الخبير كأدلة مراجعة للإثبات المناسب.
  - عند استخدام معلومات تنتجها المنشأة على المراجع تقييم ما إذا كانت المعلومات موثوقة بشكلٍ كاف لأغراض المراجع، وذلك بالحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات، تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأغراض المراجع.

- **اختيار بنود للاختبار للحصول على أدلة مراجعة:** حيث انه عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل على المراجع أن يحدد وسائل اختيار البنود للاختبار التي تعتبر فعالة في تلبية غرض إجراءات المراجع.
- **عدم الاتساق في أدلة المراجعة أو الشكوك في موثوقيتها:** والذي يرجع إلى كون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر واحد غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو كان لدى المراجع شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

وعلى المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية لحل هذا الأمر، وعليه اعتبار أثر هذا الأمر إن وجد على الجوانب الأخرى من المراجعة.

IV: معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات

إن التقرير هو وسيلة الاتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، وبناء عليه يؤدي التقرير وظيفة إخبارية وإعلامية هامة، كما أنا نجد في أثناء عملية الاتصال بهذه الطريقة انه توجد تغذية عكسية، وقد تكون في صورة استفسارات، كما قد نجد في كثير من الأحيان أن المدقق يعطي تقارير شفوية، حيث يلعب موقف الاتصال دورا هاما في تحديد نوع الرسالة الاتصالية.

حيث أن تقرير المراجع وما يلعبه من دور مهم في عملية الاتصال، يجب أن تتوفر فيه عدة خصائص مرتبطة بالكفاية، والتجانس مع المبادئ المحاسبية واثباتها، وصولا الى ابداء الرأي.

ترتبط معايير إعداد تقرير المراجعة خصائص وكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير:

- **احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

- **إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:** يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الأخرى.

- **كفاية المعلومات:** يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

- **إبداء الرأي:** يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الفني المحايد والمعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر على المراجع ابداء رأيه يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.

أولا: معيار احترام المبادئ المحاسبية التعارف عليها

يجب التقرير عما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

ان هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معمدة، والذين يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أن تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية.

إن هذه المبادئ والقواعد لا يمكن اعتمادها كقواعد طبيعية، نشأت نتيجة البحث انطلاقا من بديهيات أساسية ومسلمات لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصيلة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية.

كما لا يقتصر هذا المعيار على التحقق من مدى اعتماد المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكن يتعداه إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، ولا يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم بإعداد قائمة بالمبادئ المحاسبية والطرق المستخدمة، ولكن يطالب فقط بإبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية للنتائج والميزانية مقبولة أم لا.

تقسم هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على أساس هذا المعيار إلى المجموعات التالية:

- **المبادئ العامة:** تتمثل هذه المبادئ في الآتي:
  - مبدأ الحيطة
  - مبدأ الثبات
  - مبدأ الشمول
  - مبدأ الأهمية النسبية

- مبدأ الإفصاح

– **المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:** ويمكن إجمالها في الاتي:

- مبدأ تحقق الإيراد
- مبدأ التكلفة في قياس النفقة
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

– **المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:** تتمثل هذه المجموعة فيما يلي:

- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك
- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا

ثانيا :معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية.

يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى حالات استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ أخر متعارف عليه، كلما ترتب عن هذا الاستبدال أثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري من أجل أن يعلم من يطلع على حسابات المنشأة بأن تغيرا قد طرأ على المبادئ المحاسبية المعتمدة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف الجهات التي تستخدم هذه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات. وكمثال على ذلك فإن التعديل في معدلات الامتلاك نتيجة زيادة استعمال الآلات يعتبر تغيرا في نظام العمل، ولكن تغيير الطريقة المتبعة في حساب الاهتلاكات من طريقة القسط الثابت إلى المتناقص يعتبر خروجا عن مبدأ الثبات

في استخدام المبادئ المحاسبية، وكمثال أخر على الخروج عن مبدأ الثبات تغيير طرق جرد المخزون السلعي وتسعيرة من طريقة ما دخل أولا خرج أولا إلى طريقة ما دخل أخرا خرج أولا. وتكمن أهمية معيار الثبات في أنه يعطي ضمانا وأساسا كافيا لإمكانية مقارنة القوائم المالية المنشأة خلال عدة سنوات، أو مقارنتها مع القوائم المالية لمؤسسات مماثلة.

ثالثا : معيار كفاية المعلومات

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يتحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، وكذلك ما إذا كانت تلك القوائم المالية تحتوي على كل ما يجب أن تشمله من بيانات ومعلومات، فعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صدق المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وأن يعتمد على الفحص والمراجعة في كل العمليات إلى تؤدي إلى تضليل مستخدم هذه القوائم المالية أو إخفاء أمور عملية، تدعم هذا المعيار القوانين المعتمدة والتي تحدد العناصر الواجب توفرها في هذه القوائم.

تشتمل هذه القاعدة على شكل البيانات المحاسبية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، وكذلك الالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخرة دفعها وأي حصر على توزيع حصص الأرباح، والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين.

يظهر جانب التقدير الشخصي الفني للمراجع في تحديد المعلومات ذات الأهمية التي تقتضي الإفصاح عنها، كما أن الأهمية النسبة للعناصر التي تتطلب الإفصاح عنا لا تتوقف على أهمية العنصر فقط ولكن كذلك على أهمية المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها في مختلف مجالات اتخاذ القرار.

رابعا : معيار إبداء الرأي

ينبغي على مراجع الحسابات المستقل أن يبدي رأيه الفني المعلل في القوائم المالية ككل، وفي الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يوضح المراجع في تقريره بطريقة قاطعه طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطى هذا المعيار نوعا من الحماية لمراجع الحسابات من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته على القوائم المالية.

وتنحصر حالات إبداء الرأي من طرف مراجع الحسابات فيما يلي:

- إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف)
- إبداء رأي مع التحفظات (رأي مقيد)
- إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي (رأي معارض)
- الامتناع عن إبداء الرأي (رأي سلبي)

وتمثل المعايير العشرة السابقة الضوابط والمقاييس التي يحب أن يلتزم بها مراجع الحسابات في أدائه لمهمته، وهذه هي المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية أولا، وفي معظم الدول المتقدمة محاسبيا وقد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر، ولكن مع الإشارة إلى أن تبني هذه المعايير قد تم في هذه الدول كعرف وليس كقانون، وبالتالي يظهر هنا دور الهيئات والمنظمات المهنية لتعطي صفة الإلزام لهذه المعايير، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير تتطلب المزيد من الدراسة و التحليل والإلزام نظرا للتطورات التي يعرفها علم المراجعة من اعتماد التقنيات الحديثة للمعالجة والتحليل والرقابة في ظل استخدام الحاسوب واعتماد الطرق الإحصائية، مما يتطلب توافق هذه المعايير وتنظيمها مع بيئة الممارسة المهنية الحالية.

محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية

موجهة للسنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

الجزء الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية (الإجراءات العملية لمراجعة عناصر الميزانية وحسابات النتائج)

I : التحقق من الأصول الثابتة.

II : التحقق من المخزونات.

III : التحقق من الحقوق والديون.

IV: التحقق من الاموال المملوكة.

V: التحقق من النواتج والأعباء

أستاذ المقياس: د. فاتح سردوك

/

من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:

- الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.
- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية.
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.
- التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.

وبالتالي فعلى المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

- **التحقق من الأصول الثابتة.**
- **التحقق من المخزونات.**
- **التحقق من الحقوق والديون.**
- **التحقق من الاموال المملوكة.**
- **التحقق من النواتج والأعباء**

I -التحقق من الأصول الثابتة

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهييئات وتركيبات)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقا مما سبق يمكن أن القول بأن التحقق من هذه الأصول يعتبر سهلا بالنسبة للمراجع مقارنة ببقية العناصر السابقة، ولكن مع الأخذ في الحسبان أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية، وأي تغيير أو خلل فيها يؤثر على المصداقية بالنسبة للميزانية.

وبالتالي فان على المؤسسة أن تحضر مجموعة من الوثائق والملفات من أجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل كالآتي:

- الميزان الفرعي(المساعد) للاستثمارات: حيث أنه انطلاقا من ملفات الاستثمارات يتم إعداد الميزان الفرعي والذي يشمل:
  - رقم حساب الاستثمار
  - تكلفته الإجمالية
  - متراكم الاستثمارات

وهذا الميزان يتم مطابقته وتأشيره مع حسابات دفتر الأستاذ.

- ميزان الاستثمارات قيد التنفيذ: إن خصوصية الاستثمارات قيد التنفيذ تتمثل في كونها غير مهتلكة، ولهذا السبب فان هذا النوع من الاستثمارات الغير مكتملة يتم مسكها ومعالجتها في ملف خاص وحده.

- جدول الاستثمارات الجديدة: إن هذا الجدول يمكن من تتبع وفحص الزيادة في الاستثمارات وكذلك في متراكم الاهتلاكات.

- الأخطاء والانحرافات التي قد تكون الاستثمارات (أو أحد عناصرها) محلا لها

من الأخطاء الشائعة عدم التفرقة بين ما هو استثمار وما هو نفقة. فقد تسجل استثمارات، خطأ، كنفقات، أي اهتلاكها في دورة واحدة، مما يزيد في النفقات ويؤثر مباشرة على الأرباح الخاضعة للضريبة. والعكس في حالة اعتبار نفقة، عن خطأ، استثمار، فهذا يجعل النفقة تغطى، بدلا من الدورة التي تعود لها، خلال دورات مما يؤثر على الأرباح الخاضعة للضريبة كذلك ويمس بمبدأ استقلالية الدورات. وهذا ما يلاحظ فيما يخص نفقات الصيانة والإصلاحات، هل تسجل في الحساب 622 باعتبارها نفقة أم تسجل في حساب الاستثمار العائدة له؟ إن الأمر محل نقاش، وقد يطول. يرى البعض إنه إذا كان المبلغ مهم فهو استثمار أما إذا كان غير مهم فهو نفقة، لكن متى يكون المبلغ مهم؟ وما هو المبلغ المهم بالنسبة للمؤسسة موضوع الدراسة؟ من جهة ثانية، إذا كانت العملية تتكرر بصفة منتظمة أم لا. مهما يكن لا بد من اتخاذ قرار وتحديد المبلغ المهم الذي يعتبر استثمارا ويسجل كاستثمار كما يري بعض الآخر أنه إذا كانت الإصلاح يزيد من حياة الاستثمار المعني بالعملية فالنفقة الناتجة عن ذلك تعتبر استثمارا، أما إذا كانت الإصلاح والصيانة من أجل أن يبقى الاستثمارات قابلا للاشتغال فهذا نفقة وينبغي أن تسجل كذلك. وهو الرأي الصائب، في رأينا، وخاصة إذا لم يكن هناك قرار يحدد المبلغ المهم. من الانحرافات وأعمال الغش، أحيانا، تسجيل استثمارات ملك للغير مع حساب وتسجيل اهتلاكاتها. أو تسجيل استثمارات، وهذا كثير الحدود في الشركات الجديدة، لا وجود لها أو مبالغ في قيمها، وعليه، فإن حساب مخصصات الاهتلاكات وتسجيلها يؤثر بشكل مباشر على النتائج والأرباح الخاضعة للضريبة.

من الأخطاء كذلك نسيان وتناسي تسجيل الاستثمارات المنتجة من طرف المؤسسة لنفسها. وبهذا عدم اهتلاكها خلال سنوات، مما يطرح مشكل في حالة التنازل عن الاستثمار المعني وما قد ينتج عنه من فائض قيمة التنازل.

من أعمال الغش كثيرة الحدوث كذلك ننكر التنازل عن استثمارات دون أي تسجيل يذكر في الدفاتر.

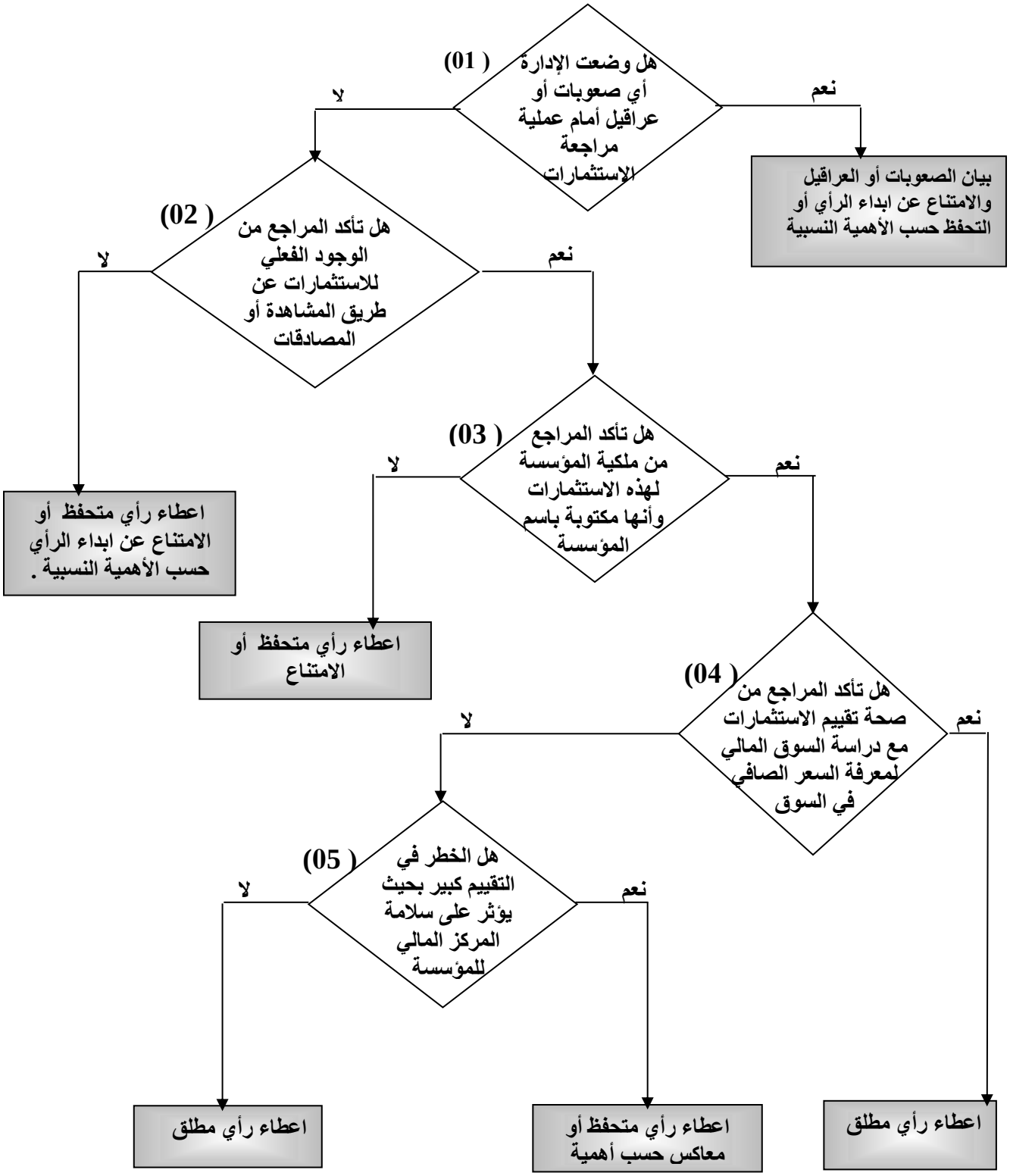
- تقييم نظام المراقبة الداخلية

لابد للمتدخل من ملء استمارة المراقبة الداخلية عند مروره في مصالح المؤسسة موضوع المراجعة، وهذا حتى يتمكن من الوقوف على كيفية تسيير ومتابعة الاستثمارات.

والشكل التالي يوضح مثال عن المخطط الانسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية.

-

الشكل رقم(03): مخطط انسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية



أولا:الكمال

يقوم المراجع في هذا العنصر بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي لها، وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر، وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد المراجع من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستخدام العنصر وتسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للأعباء المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

ثانيا: الملكية

يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء، أو عقود تثبت ملكية الأصل موضوع المراجعة.

ثالثا: التقييم

إن الاستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها، أما تلك الاستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها، فانه يتم تسجيلها محاسبيا بالتكلفة الحقيقية لإنجازها نطرف المؤسسة.

ويتم ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه، كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحددة (اهتلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة لأخرى، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة(التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية).

ثالثا: التسجيل المحاسبي

يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرفقة معه.

II: التحقق من المخزونات

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن، سواء المنتجات التامة أو النصف المصنعة أو المشتريات المخصصة لتموين العمليات الإنتاجية كالمواد الأولية، وبالتالي فانه من الضروري أن يتحقق المراجع من هذه العناصر نظرا لكون هذه العناصر تعتبر ذات حركة مستمرة.

وفيما بتعلق بالبضاعة فالمراجع يهدف من خلال تدقيق البضاعة إلى تحقيق مايلي:

- التأكد من الوجود الفعلي للبضاعة بآخر المدة والحالة الموجودة عليها بتاريخ أول المدة.
- التأكد من ملكية المنشأة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد.
- التأكد من صحة تطبيق المباديء المحاسبية السليمة في تقييم بضاعة آخر المدة كمبدأ سعر السوق أو التكلفة* أيهما أقل، ومبدأ ثبات تطبيق المباديء المحاسبية.

أعمال الغش التي تخص المخزونات

لقد سبق القول أن النقود والمخزونة أكثر العناصر تعرضا للاختلاس، وعليه ، لابد من نظام مراقبة داخلية جيد لحمايتها .

تتعرض المخزونات للسرقة من طرف عمال المخازن ، وأحيانا ، بالاتفاق بين هؤلاء ومستخدمي مصلحة المحاسبة والمصالح التجارية. كما تتعرض مبالغها إلى التزوير ، بالنقصان ، من طرف المسؤولين، قصد تخفيض الأرباح وبالتالي التهرب من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

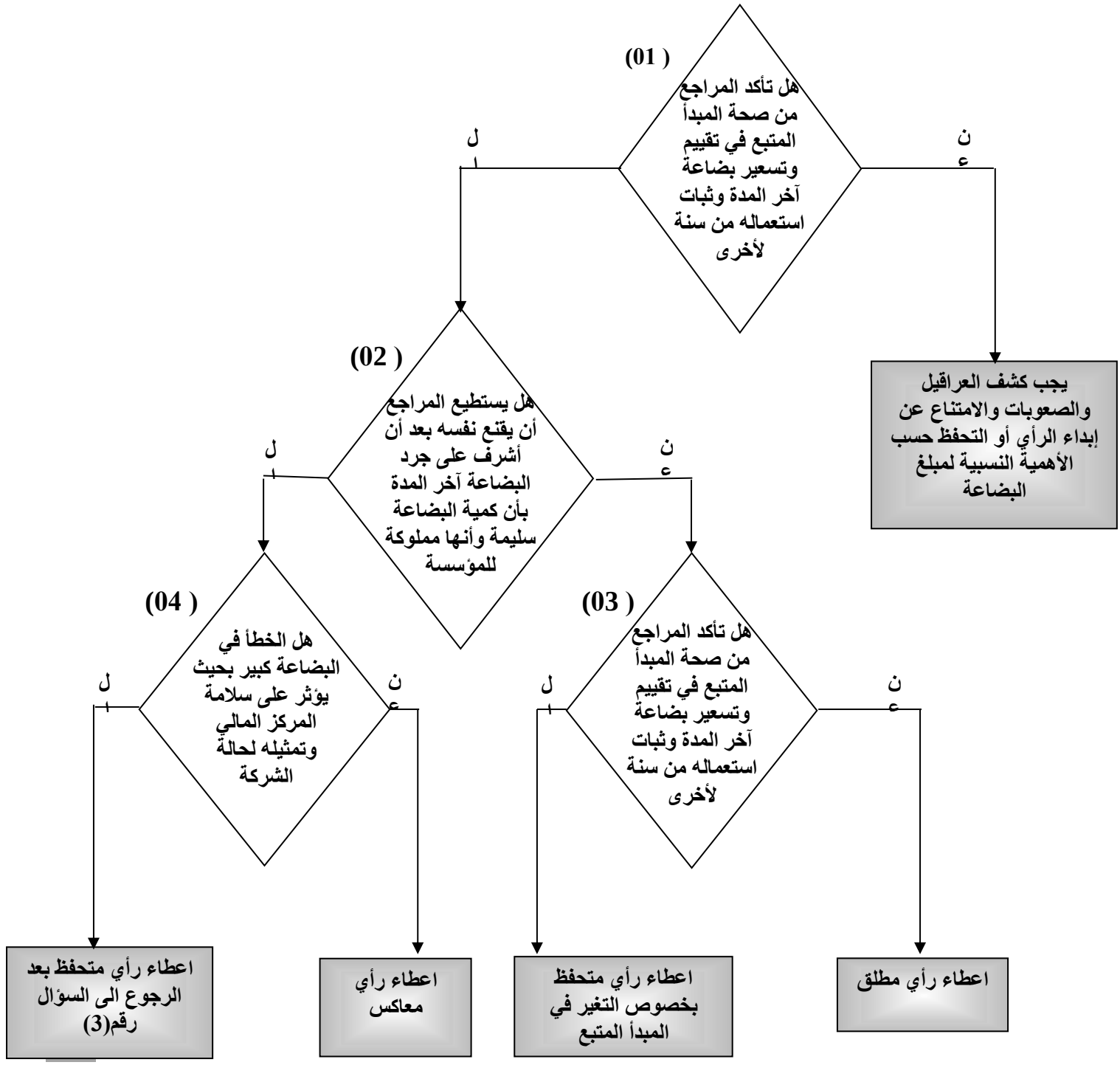
* – سعر السوق: هو سعر الشراء الحاضر في تاريخ إعداد القوائم المالية، أي ما يدفع ثمنا لشراء بضائع مماثلة للموجودة بمخازن المنشأة في تاريخ الجرد، أما سعر التكلفة فيقصد به ثمن التكلفة الفعلي أو التاريخي ويتضمن ثمن الشراء الفعلي الموضح بالفاتورة مضافا اليه جميع المصاريف التي تنفق على البضاعة حتى تصبح معدة للبيع.

- نظام المراقبة الداخلية للمخزونات

يتم تقييم نظام المراقبة الداخلية للمخزونات عن طريق ملء الاستمارة العائدة لذلك من طرف المراجع أو أحد أعوانه

والشكل رقم (04) يوضح المخطط الانسيابى لمراجعة البضاعة بالمخازن

الشكل رقم 04 يوضح المخطط الانسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن



أولا:الكمال

تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب، ليكون للمراجع الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها هذا النظام ومدا تمثيلها للعنصر موضوع المراجعة.

ثانيا: الوجود

يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا، من خلال التحقق من أن المخزون موجود فعلا بالمخازن وذلك بالوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية والتي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونيا.

ثالثا: الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس، لذلك فعلى المراجع أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

رابعا: التقييم

ينبغي على المراجع أن يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات.

خامسا: التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة به.

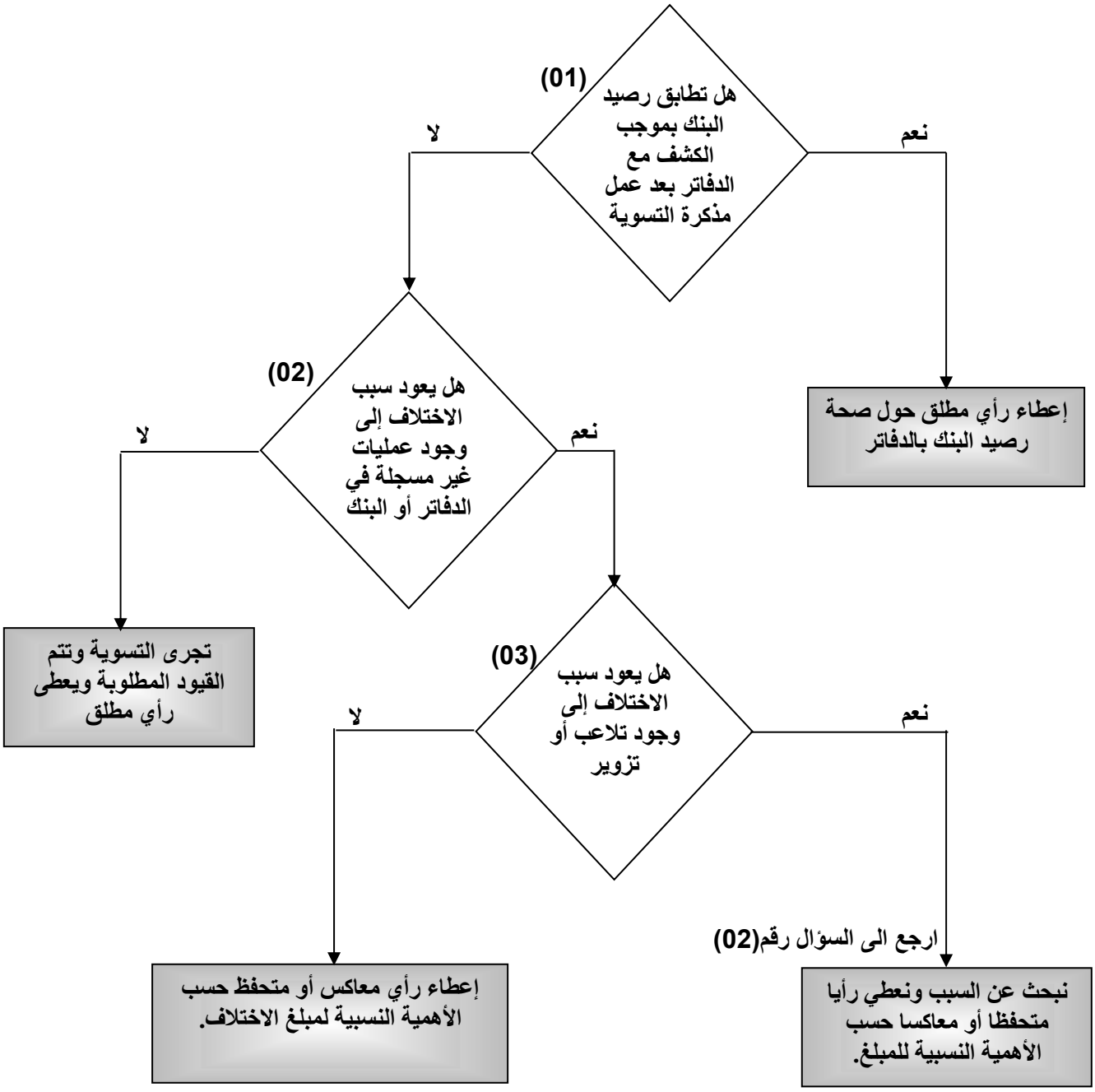
III: التحقق من الحقوق والديون

حيث يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدتها، كالحقوق التي تتكون مثلا من حسابات العملاء وحسابات الخزينة، الصندوق، البنك...الخ، والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، ويتم مراجعة النقدية بالبنك مثلا من خلال النقاط التالية:

- الحصول على كشف حساب المشروع لدى البنك.
- إعداد مذكرة تسوية البنك (المقاربة البنكية).
- إجراء قيود التسوية اللازمة بناء على مذكرة تسوية البنك.
- المراجعة الحسابية والمستندية لحساب البنك في دفاتر المشروع.

كما يوضحها الشكل رقم (05)

الشكل رقم(05): مخطط انسيابي لمراجعة النقدية بالبنك



أولا: الكمال

تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار الأرصدة المالية لكل حساب على حدا، انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلبا أو إيجابا، وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من أجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة.

ثانيا: الوجود

يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية، بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير، كاعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين من أجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية من طرف المراجع.

ثالثا: الملكية

إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب أن تتعلق بها، فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه. وبالتالي فانه على المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها.

رابعا: التقييم

يستعمل المراجع المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية من أجل الوقوف على تقييم الحقوق والديون للمؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يعتمد طريقة التقييم وفق سعر السوق أو اعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة، وكذلك من طرف الجهة الأخرى سواء المدينة أو الدائنة للمؤسسة.

خامسا: التسجيل المحاسبي

يجب التأكيد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، من أجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من أدلة وقرائن الإثبات لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل.

IV: التحقق من عناصر رأس المال:

إن تفكير المستثمرين بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي لا محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف، وبعقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه، لذا وجب على المراجع التحقق من عناصر رأس مال الشركات وكذلك أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة، وكذا تخصيص الاحتياطيات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به.

وبالتالي يمكن تتبع أحكام عامة للتحقق من عناصر رأس المال وهي على النحو التالي:

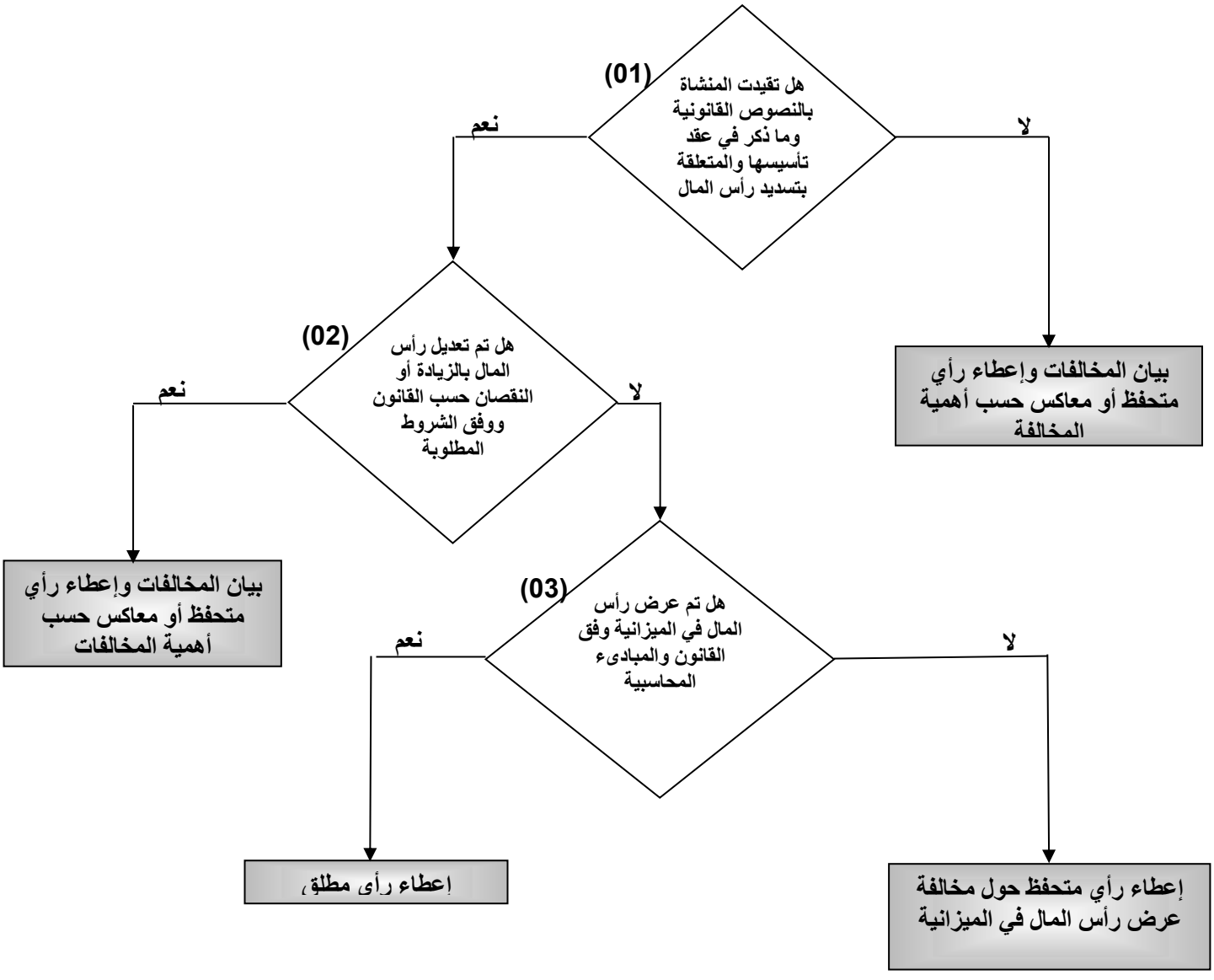
- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم(ممتازة، عادية)، وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المستهلكين.
- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه، من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.

- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

- التأكد من صحة عرض رأس المال في الميزانية أي إظهار رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر وكذلك رأس المال المدفوع.

والشكل رقم (06) يوضح مثال لمخطط انسيابي أو مجرى لمراجعة رأس المال.

الشكل رقم(06): يوضح إجراءات مراجعة رأس المال



V: التحقق من النواتج والأعباء

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج وبتفاعلهما تنتج حسابات النتائج، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. حيث يجب تتبع الأعباء والإيرادات مع الأخذ بعين الاعتبار:

- قيمتها.
- طبيعتها.
- تاريخ نشأتها أو حدوثها، حيث يتم تسجيل التكاليف في المحاسبة العامة في تاريخ معرفتها بغض النظر عن تسديدها الذي يمكن أن يتم عادة فيما بعد.

وبنفس الطريقة فان الإيرادات يتم تسجيلها في المحاسبة العامة بمجرد فوترتها (إصدار الفاتورة) أو بمجرد إثباتها، بغض النظر عن تحصيلها والذي يتم عادة فيما بعد.

- **إجراءات مشتركة في مراقبة حسابات النفقات**

- دراسة مجموع نفقات الدورة عن طريق مقارنتها بهذا المجموع لدورات سابقة ومقارنتها بالموازنات السنوية، مما يسمح بالوقوف على تطورها؛
- دراسة المستندات المبررة للأعباء المسجلة مباشرة في حسابات النفقات ودون المرور بحسابات من حسابات الديون ؛

- دراسة فيما إذا كملت الاستثمارات القابلة للاهتلاك والمصاريف الإعدادية التي يجب أن تغطى خلال 5 سنوات كأقصى حد، لم تسجل كنفقات وأن اهتلاكاتها وتغطياتها قد حسبت وسجلت كما يجب؛
- دراسة النفقات المسجلة فيما إذا كانت نفقات المؤسسة حقيقية.

تجدر الإشارة إلى أن لحسابات كل مجموعة نقاطا مشتركة وإجراءات مشتركة كذلك يمكن تطبيقها على كل حساب من حسابات المجموعة. ونقاط خاصة؛ فإجراءات خاصة تراعى على مستوى كل حساب. هذا من جهة، يلاحظ من جهة ثانية، أن بعض حسابات النفقات وبعض حسابات الإيرادات متناظرة هي الأخرى، مثل ما كان عليه الأمر عند مراجعة حسابات الأصول وحسابات الخصوم للميزانية. وعليه، فإن أنواع الرقابة الواجب القيام بها من طرف المراجع لحساب (من مجموعة النفقات أو من مجموعة الإيرادات) لابد أن تجرى للحساب المناظرة. لهذا يكفي معرفة تلك الإجراءات عند التعرض لأحد هذه الحسابات وسردها مرة واحدة. وهي إجراءات روتينية متشابهة يكون عنصر التجربة وعنصر الاحتراف والممارسة، عند تطبيقها، سر نجاح فيها في الغالب.

أولا: الكمال

ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء ونواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحسابات، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فيخلص بعد عملية المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية

للنواتج، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ثانيا: الوجود

يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

ثالثا: التقييم

تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها، وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

رابعا: التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
السنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق –

محاضرات في مقياس المراجعة المحاسبية والمالية

موجهة للسنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق

الجزء الثالث: مراحل ومنهجية مهمة المراجعة

I : الحصول على معرفة عامة حول المنشاة

II : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

III : فحص الحسابات

أستاذ المقياس: د. فاتح سردوك

/

إن تحقيق اهداف المراجعة التي تم الإشارة لها سابقا في الجزء المتعلق بالمدخل الى مراجعة الحسابات يشمل اتباع المراجع لثلاث مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من عدة خطوات لا بد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. ويظهر من الشكل (07). تعطي الأهمية، كما يظهر جليا من الشكل، لعناصر الفهم في مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة أكثر من عناصر الإثبات إذ على المراجع في هذه المرحلة الفهم والطلاع على القوانين وقيود المحيط المباشر لها ليبدأ أكثر فأكثر في المرحلتين الثانية والثالثة في جمع ما أمكن من عناصر الإثبات يدعم بها حكمه النهائي.

الشكل (07). يوضح عناصر الفهم وعناصر الإثبات

عناصر الفهم	عناصر الإثبات
الحصول على معرفة عامة حول المنشاة	
تقييم نظام المراقبة الداخلية	
فحص الحسابات	

وحتى يتأكد المراجع ويطمئن من الأخطار المحتملة التي سبق له حصرها وحتى يستطيع الحصول على أجوبة الأسئلة السبعة السابقة عليه اتباع مسلكا عاما متكونا من ثلاث مراحل كبرى ضرورية، ولولاها لما تمكن من فهم المؤسسة التي يراجعها والحصول على معرفة شاملة حولها، وتلك هي المرحلة الأولى. ولما تمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه وما يتضمنه من ضمانات، من خلال تقييم نظام المراقبة الداخلية، في مرحلة ثانية. ولما استطاع، في الأخير، فهم محتوى الحسابات والطرق

المتبعة ولما تمكن من تدقيقها وإعطاء رأي صائب مدعم بأدلة حولها إذا لم يقم بفحص تلك الحسابات والوثائق المالية، في مرحلة ثالثة.

- الأسئلة الأساسية التي على المراجع طرحها على نفسه وتلقي الإجابة عليها

حتى يتسنى لهذا الأخير إعطاء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات هناك 7 أسئلة أساسية يطرحها المراجع على نفسه وعليه تلقي الإجابة عليها، وهي:

- **أسئلة تخص التسجيلات**، تتمثل في:

1- هل أن كل العمليات الواجبة التسجيل تم تسجيها في الحسابات؟

يتحقق المراجع من خلال هذا السؤال من شمولية التسجيلات أي هل الفعلي ليس أكبر من المحاسبي؟

مثال: حسابات الزبائن هي: الفواتير، المستحقات، التسديدات.

يقصد بالتسجيلات الشاملة أن كل العمليات المحاسبية قد سجلت ولم ينس ولا تناسى المحاسب أية علمية من عمليات الدورة التي نحن بصددها. فنقول عن حساب مورد من الموردين، على سبيل المثال، أنه شامل إذا تضمن كل فواتير الشراء ثم التسديدات التي تمت دون نسان العمليات الأخرى (تسبيقات، تخفيضات تجارية خارج الفاتورة، تخفيضات مالية، مردودات مشتريات...).

2- هل أن كل التسجيلات التي تم تسجيلها في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية؟ يتحقق المراقب في هذه الحالة من حقيقة التسجيلات أي: هل المحاسبي ليس أكبر من الحقيقي؟ وهذا، في حالة الجواب بنعم، دليل على احترام مبادئ المحاسبة. مثال: دخول استثمار يعني الفاتورة صحيحة، التسجيل صحيح، الأصل يمكن اعتباره استثمارا، ملكية المؤسسة للاستثمار، الرسم على القيمة المضافة (TVA) لم يدخل في القيمة الأصلية في حالة كونه قابلا للاسترجاع. بتعبير آخر، القول أن كل التسجيلات حقيقية يعني أنها ناتجة عن عمليات حقيقية وأن هذه الأخيرة سجلت حقيقة.

3- هل أن العمليات التي تم تسجيها خلال الدورة موضوع المراجعة تخص هذه الدورة وفقط، وهل أن ليس هناك عمليات تخص الدورة المعنية وسجلت على دورة أخرى؟ يتحقق المتدخل والحالة هذه من مدى احترام مبدأ استقلالية الدورات. مثال: المبيعات: لم تسجل أي عملية بيع للدورة (ن) في الدورة (ن+1) وهذا تعبير عن الشمولية ولم تسجل أي عملية بيع للدورة (ن-1) في الدورة (ن). وهذا الآخر تعبير عن حقيقة التسجيلات.

وباختصار يمكن القول فيما يخص التسجيلات "أن شمولية التسجيلات تعني أن الموجود هو المسجل في المحاسبة ولا يختلف عنه، وأن الحقيقة تعني أن المسجل في المحاسبة هو الموجود حقيقة ولا يختلف عنه".

- أسئلة تخص الأرصدة

4- هل الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول وعناصر الخصوم موجودة في الواقع؟ لا بد من تحقق المراجع من الوجود الفعلي للأرصدة المعنية في الواقع. مثال: المخزون موجود وجودا ماديا، حق المؤسسة تجاه الزبون موجود.

5- هل عناصر الأصول وعناصر الخصوم مقيمة كما يجب؟ تحقق المدقق في هذه الحالة من حقيقة تقييم الأرصدة. مثال: المؤونات مقيمة كما يجب، ترجمت الحقوق والديون بالعملة الصعبة بالعملة المحلية كما يجب.

3.2.1.3- أسئلة تخص الوثائق المالية

6- هل تم إعداد الوثائق المالية على حسب ما يرام؟ يتأكد المدقق عند تصفحه لذه القوائم من حيث الشكل خاصة. مثال؟ هل هناك أخطاء في الترتيب أو جمع أصناف مالية، عن غير حق، في الميزانية مثلا.

7- هل القوائم المالية التي تم إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضريبية لفهمها؟ يتحقق المتدخل هنا من أن المعلومات المتضمنة في الوثائق المالية والمحاسبية مرفقة بمعلومات خارج المحاسبة تفصيلية مفسرة لها. مثال: كيفية تقييم المخزونات، تغيير الطرق المحاسبية، العمليات ما بعد الميزانية...الخ.

تجدر الملاحظة إلى أن:

-مراقبة التسجيلات لا تعوض مراقبة الأرصدة لأنها لا تكتشف كل الأخطاء والانحرافات خاصة فيما يخص الأرصدة الآتية من دورات سابقة؛

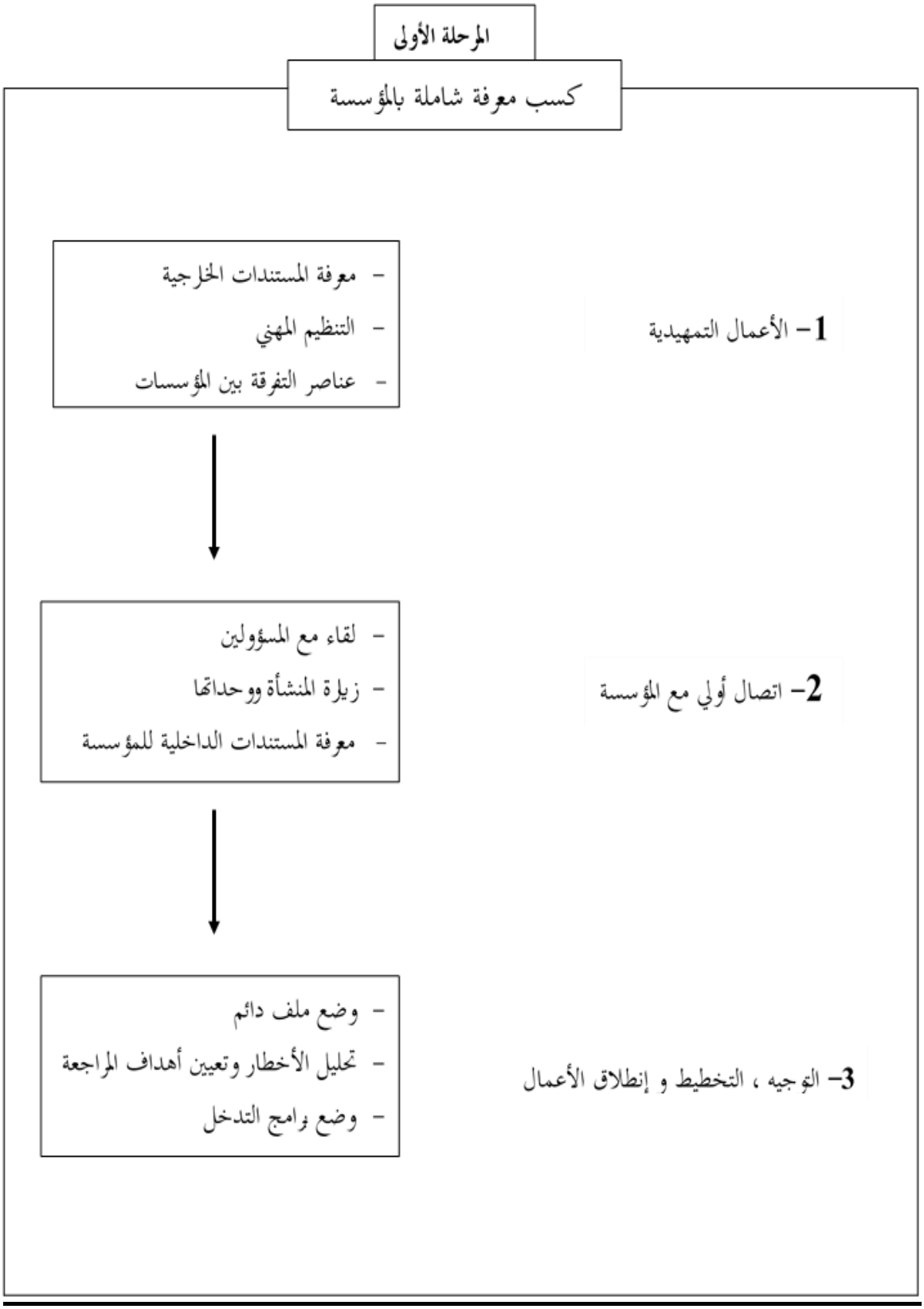
- مراقبة الأرصدة لا تعوض مراقبة التسجيلات لأنها لا تكتشف النسيان وكل أنواع الإلغاء غير المبررة.

I : الحصول على معرفة عامة حول المنشاة

قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها. لكن، كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات، في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها؟ لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج. ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤمنات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها. ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه، ومعاييره المقارنة ما بين مؤسساته.

إن هذه المرحلة، كغيرها من المراحل، تتضمن خطوات، كما يظهر من الشكل (08)

الشكل (08) يوضح المرحلة الأولى الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة



أولا – الأشغال الأولية:

خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة المؤسسة أحيانا. مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

ثانيا– الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكراراها.

ثالثا – انطلاق الأشغال

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

II : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق تعريف نظام المراقبة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات في التحكم في المؤسسة. وعليه، لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية. ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:

. ليس في استطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات. ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدفق (داخل، خارج) لا بد أن يسجل؛

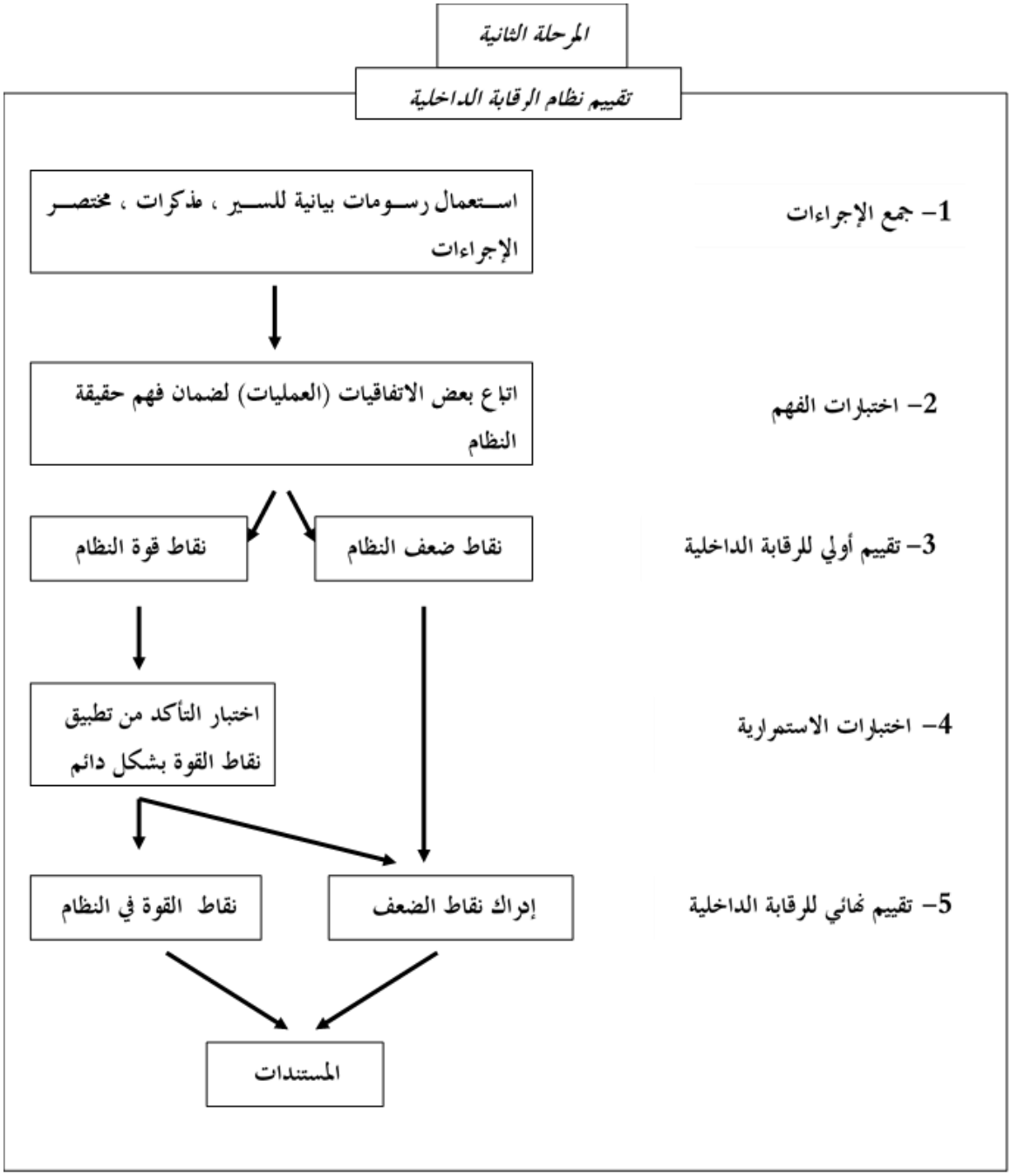
لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ولمكن جزء منها فقط، وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس باستمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة؛

. يقوم المراجع بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة (مستندات داخلية) أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف. هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر، جزئيا، أو لا تبرر العمليات المسجلة.

وفي تقييمه للنظام، في خطوات كما يظهر في الشكل (09)، لا بد أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية:

- ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟
- هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟
- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

الشكل (09) يوضح المرحلة الثانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية



إن فحص وتقييم إجراءات نظام المراقبة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن 5 خطوات، نستعرضها بإيجاز كما يلي:

أولا – جمع الإجراءات

يتعرف المراجع على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات (للمكتوبة وغير المكتوبة) بها، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة. وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا... والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن. إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعلمة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها. كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي فعملية القبض والتسجيل لها.

ثانيا – اختبارات الفهم

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبرات الفهم والتطابق (Tests de conformité et compréhension). أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعمليات. ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد حسن تطبيقه.

ثالثا – التقييم الأولي للمراقبة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئيا، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا. (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي). وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

رابعا – اختبارات الاستمرارية

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا. يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

خامسا – التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de synthèse) ، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية. بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع؛
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العماليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة؛
- .ينبغي، لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

III : فحص الحسابات

تنجز المرحلة الأخيرة من مراحل المراجعة هي الأخرى في عدة خطوات، حسب الشكل (10)، فبعد التقييم النهائي لنظام في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف. وتجدر الملاحظة إلى أنه:

- في حالة جودة الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف ولا بج من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها جون فحصها فحصا فعليا ؟ يكتفي المراقب في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من:

. عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام المراقبة الداخلية اكتشافها. فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ. يتضمن البرنامج الأدنى القيام بمراجعة تحليلية، كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى. وكذا القيام باختبارات السريانية عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المراجع مباشرة ودون وساطة للمتعاميلن مع المؤسسة. وعن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك.

. أما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات. وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، فإن على المراجع:

- تدعيم الاختبارت التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام؛
- إضافة اختبارت متممة للاختبارات السابقة.

ومهما يكن على المراجع أن يتأكد دائما أنه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات والاكتفاء فقط بما له تأثير على الوثائق المالية.

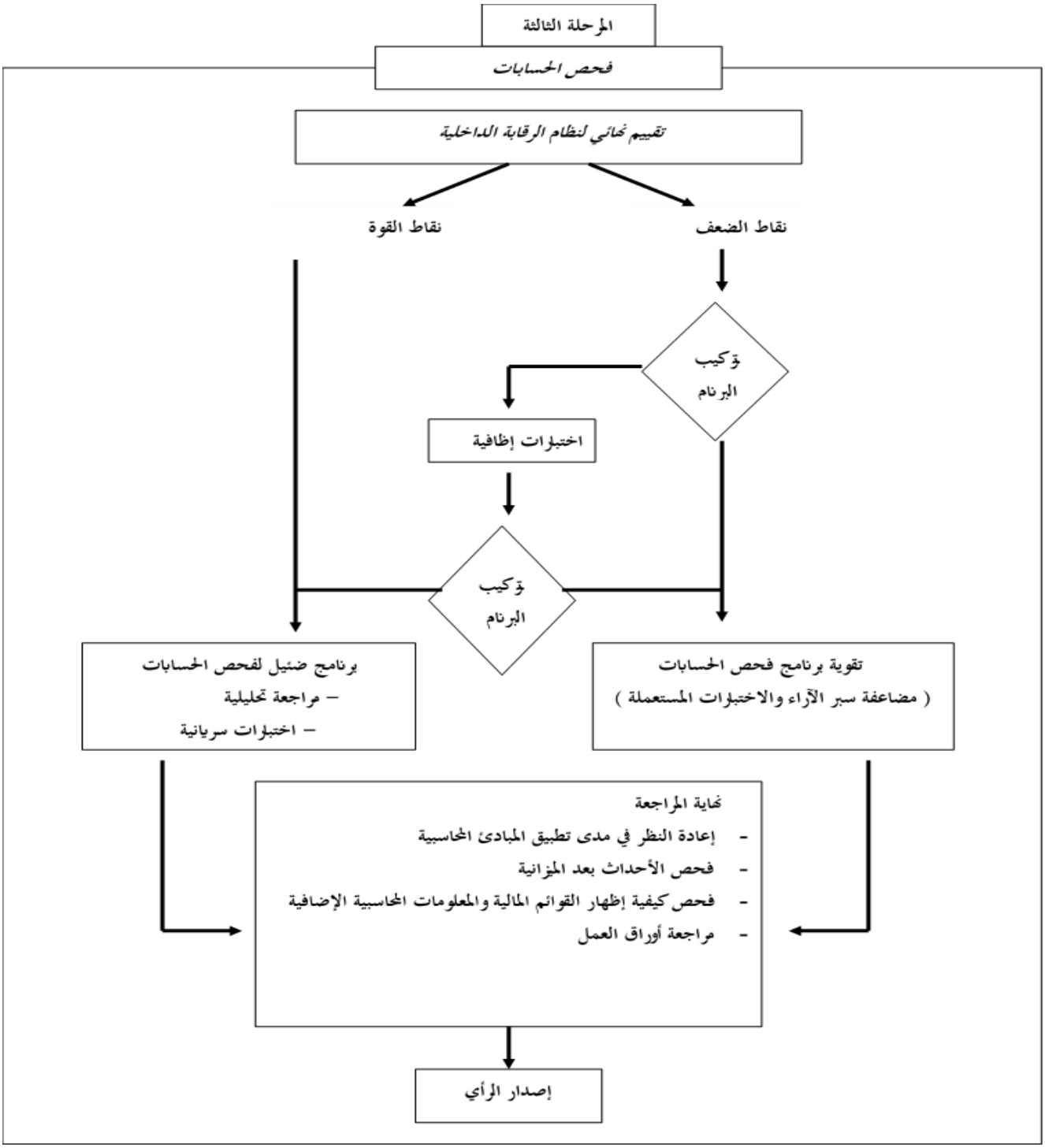
تنتهي عملية المراجعة، كما هو موضح في الشكل (10)، بقيام المراجع بـ:

. إعادة النظر في اختبارات المؤسسة المراجعة من حيث مبادئ المحاسبة؛

. التأكد من عدم وجود أحداث وقعت ما بعد الميزانية الختامية؛

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات؛ تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية، القيام باختبارات السريانية والتطابق وإنهاء عملية المراجعة.

الشكل (10) يوضح المرحلة الثالثة وهي فحص الحسابات



أولا – تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية، له قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

ثانيا – اختبارات السريانية والتطابق

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس وتطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية والمعلومات في الميدان. إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف. تتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية:

- الاطلاع على موازين المراجعة؛
- فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق للعمليات الممركزة. والاطلاع كذلك على المعلومات خارج المحاسبة:
- الموازنات؛
- الإحصائيات التجارية؛
- لوحة القيادة؛
- العقود؛
- محاضر الاجتماعات ... الخ.
- دون نسيان، من جهة أخرى، القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية:
- تطور الهامش الإجمالي؛

- نفقات المستخدمين؛
- اهتلاكات الاستثمارات؛
- النفقات المالية...الخ.

وكذا القيام بمراجعة قياسية (Contrôle indiciaires) من سنة إلى أخرى مثلا.

تدخل كل هذه الفحوص في إطار المراجعة التحليلية كما يظهر ذلك من الشكل (5.3) المجمع للمراحل الثلاث للمراجعة.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم في الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

- الرجوع إلى الوثائق الداخلية: الفواتير، سندات (مذكرات) الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال ... الخ؛
- إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد (أو نفي) العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين والبنوك. كما يقوم المراجع بإرسال طلبات مصادقة لأطرفا أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين، ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات.

إن تقنية طلبات المصادقة محبذة وتستعمل كثيرا من أجل التأكد من سريانية الأرصدة؛

- المشاهدة الميدانية: بحضور عملية العد وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

لقد سبقت الإشارة إلى أنه كلما كانت الوثائق آتية من مصادر خارجية كلما كانت قوية في مثل هذه الاختبارات، إلا أن تقييم نظام المراقبة الداخلية الذي قام به المراقب في المرحلة الثانية من مراحل المراجعة، قد يعطي للوثائق الداخلية، في حالة وجودها، درجة ثقة ومصداقية معتبرة يعتمد عليها لتحديد طبيعة وحجم الاختبارات التي ينبغي أن تجرى على الحسابات؛

ثالثا– إنهاء عملية المراجعة

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة. وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، يجب الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة. وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.

الشكل 11–يوضح مختلف مراحل المراجعة

الحصول على معرفة شاملة حول المؤسسة

1- أشغال أولية: التعرف على الوثائق الخارجية

2- اتصالات أولى مع المؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية...تحديد المقاييس، إعادة نظر في برنامج التدخل.

فحص وتقييم الإجراءات:

3- جمع الإجراءات: استعمال خرائط التتابع، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم

4- اختبارات التطابق (الفهم): تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام

5- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط القوة للنظام نقاط ضعف (التصور)

6- اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من أن نقاط مطبقة

7- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق وضعف التصور:

ضعف النظام ككل وجود حلول عدم وجود حلول

فحص الحسابات:

8- تحديد آثار تقييم نظام المراقبة الداخلية: تخفيف البرنامج، تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية) رفض المصادقة

9- اختبارات السريانية والتطابق: حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا

- اختبارات التطابق (إعادة نظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)
- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية
- اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية
- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية

10- إنهاء عملية المراجعة – التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية
- إعادة نظر في أوراق العمل – إصدار الرأي

قائمة الـــمراجع

I- المراجع باللغة العربية.

1- إبراهيم خليل حيدر السعدي: أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، المؤتمر العلمي الثالث حول الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول-التحديات والآفاق المستقبلية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، 2009.

2- إبراهيم عثمان شاهين: المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، الطبيعة الثانية، القاهرة، 1981.

3- إبراهيم عثمان شاهين: المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، مؤسسة نبيل للطباعة، القاهرة، 2003.

4- أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.

5- أحمد حلمي جمعة ومحمد جمال هلالي: دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لإدارة المعرفة والتدقيق، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004.

6- أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.

7- أحمد نور وآخرون: دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

8- محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

9- ألفين أرينز وجيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، محمد محمد عبد القادر الديسطي، الطبعة الثالثة، دار المريخ، السعودية، 2008.

10-أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.

11- إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري: انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، 2006.

12- توماس وليم وهنلي امرسون: المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

13- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

14- حسام بن عبد المحسن العنقري و سارة بنت عبد الله بكر: القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، عمان، ابريل 2007.

15- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.

16- داوود يوسف صبح: المعيار الدولي للرقابة النوعية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 40، لبنان، 2009.

17- رلى نعيم دهمش: رقابة الجودة في تدقيق الحسابات- مفهومها وأهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد95، عمان، 1996.

18- سمير كامل محمد عيسي: أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، الإسكندرية، 2008.

19- سونيا محمد البكري: إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004/2003.

20- صالح بن عبد الرحمن السعد و محمد بن حسن مفتي: أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 38، العدد 2، الإسكندرية، 2001.

21- صديقي مسعود: أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، دراسة غير منشورة.

22- طارق عبد العال حماد : موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

23- ظاهر شاهر القشي: انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، 2005.

24- عبد الفتاح الصحن: مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، 1998.

25- عطاء الله خليل: العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، 2000.

26- عفاف اسحق ابو رز: الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010..

27- علي عبد الله شاهين: مدى التزام المراجع بتقييم فرضية استمرارية المنشأة في ضوء معايير التدقيق الدولية–دراسة تطبيقية على المحاسبين القانونيين بقطاع غزة، مؤتمر المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، مارس 2007.

28- فؤاد محمد علاء الدين: مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد77، 1993.

29- محمد التهامي طواهر و صديقي مسعود: المراجعة الحسابات وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة المهنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

30- محمد الفيومي و عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998. – 26.

31- محمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18–19 ماي 2010.

32- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على: المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية: الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

33- محمد سمير الصبان: نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، عمان، 2003.

34- محمد عبد الله آل عباس: اثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية– دراسة اختباريه لكفاءة السوق، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 5–6 ديسمبر 2006م.

35- منصور احمد البديوي و شحاته السيد شحاته : دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

36- نور ساعد الجدعاني و حسام عبد المحسن العنقري: تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني – دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، 2009.

37- هادي عباس التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

38- وسن عبد الصمد نجم الجعفري: دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، دراسة غير منشورة.

39- يوسف محمد الجربوع: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، 2004.

40- يوسف محمود الجربوع: محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي، المؤتمر العلمي الأول لكلية التجارة بالجامعة الإسلامية بعنوان الانطلاق نحو المستقبل حول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، غزة، 2005.

41- يوسف محمود جربوع: الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء المراجع الخارجي المستقل رأيا نظيفا بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور تقريره، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم 13، عمان، 2003.

42- يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000.

II – المراجع باللغة الأجنبية.

1- Amhowitz, Harris J : The Accounting Profession and the Law, Journal of Accountancy, New York, May 1987, Vol. 163, Iss. 5.
2- Barber Barry & Gibson Kim M : New standards alter quality control systems, Journal of Accountancy, New York, Aug 1996, Vol 182, Iss2.
3- Benoît Pigé : Les enjeux du marché de l'audit, Revue Française de Gestion, Paris, Nov/Dec 2003, Vol 29, Iss 147.
4- Bernard Gumb & Christine Noël : Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours/CEOs reports about internal control, a content analysis, Comptabilité contrôle audit, Paris, Dec 2007, Vol 13, Iss 2.
5- Birnberg Jacob G & Shields Michael D : The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, Accounting Organizations and Society, Oxford, 1984, Vol 9, Iss 3, p 365.
6- CARL D Liggio : The expectation gap: The accountant's legal Waterloo, The CPA (pre-1986). Jul 1975. Vol 45, Iss 07.
7- Chan, Andrew Michael : The Modern Role of the Auditorin Corporate Governance Auditor Independence and the Proposals for Reform, ALSA Academic Journal, Murdoch University, Australia, 2003.
8- Christina Brune : Two quality standards exposed, The Internal Auditor, Altamonte Springs, Aug 2003, Vol 60, Iss 4.

9- Christine E Earley : Knowledge acquisition in auditing: Training novice auditors to recognize cue relationships in real estate valuation, The Accounting Review, Sarasota, Jan 2001, Vol 76, Iss 1.
10- CLAES Norgren : Public and Private Sector Collaboration in Developing International Financial Audit Standards, International Journal of Government Auditing, Washington, Jan 2010, Vol. 37, Iss. 1.
11- Courtney Lindsey and others: Factors That Lead to Audit Failure When Fraudulent Financial Reporting by the Client Is Present, Allied Academies International Conference, Academy of Legal, Ethical and Regulatory Issues, Proceedings, Cullowhee, 2002, Vol 6, Iss2 .
12- CYNTHIA Bolt-Lee : Mining Audit Research, Journal of Accountancy, New York, 2007, Vol 203, Iss 4.
13- DAVID Carassus : théorie de l'audit externe-Cadres d'analyse théorique de l'audit externe, court d'audit, université de pau et des pays de l'abour, France, 2005.
14- DAVID Crassus et GEORGES Gregorio: Gouvernance Et Audit Externe Legal: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, paris, mars 2003.
15- David J. Hatherly : Travelling audit's fault lines-a new architecture for auditing standards, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2009, Vol 24, Iss 2.
16- David Satava, Cam Caldwell, Linda Richards : Ethics and the Auditing Culture- Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing, Journal of Business Ethics, Dordrecht, Mar 2006, Vol 64, Iss 3.
17- De Angelo & da Elizabeth: Auditor size and audit quality, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3.
18- Deborah Bloomfield & Joshua Shackman : Non-Audit Service Fees Auditor Characteristics and Earnings Restatements, Manageriel Auditing Journal, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2.
19- DEGOS Jean-Guy : Une brève histoire des diplômes d'expertise comptable français 1927 - 1997, Revue du financier, n° 146, paris, 2004.
20- Dennis M O'Reilly & John T Reisch : Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?, Ohio CPA Journal, Columbus, Jul-Sep 2002, Vol 61, Iss 3.
21- Donald Samelson and others : The Determinants Of Perceived Audit Quality And Audit Satisfaction In Local Government, Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management, Boca Raton, Summer 2006, Vol 18, Iss2 .
22- Edward Stamp & Maurice Moonitz : International auditing standards-Part I, The CPA Journal (pre-1986). Jun 1982. Vol. 52, Iss 06.
23- EL OMARI S et SABOLY M : Emergence d'une profession comptable libérale - le cas du Maroc, Onzième journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Association Francophone de la Comptabilité, 17 et 18 mars 2005, Bordeaux.
24- FAFATAS Stephan A : Auditor risk management following audit failure, unpublished PHD thesis, University of Colorado at Boulder, 2006.
25- George I Victor & Moshe S Levitin : Current SEC and PCAOB Developments, The CPA Journal, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9.
26- Gerald Vinten : Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999, Managerial Auditing Journal, Bradford, 2005, Vol 20, Iss 5.
27- GRET: Audit externe des institutions de microfinance- Guide pratique, dans la Série Outil technique n° 3, paris, Décembre 1998.
28- Gunny Katherine et Zhang Tracey: The association between earnings quality and regulatory report opinions in the accounting industry , AICPA peer review and PCAOB inspections, Working paper, 2006. du site www. ssrn.com.

29- HAMDI Mohamed Lamine: la Profession Comptable au Maghreb (Algérie - Libye -Maroc - Mauritanie - Tunisie), Conférence internationale sur le rôle de la profession comptable dans l'économie de développement, organisé par : la Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, les Nations Unies (CNUCET), IFAC et la FIDEF, le 28 et 29 septembre 2006, Nairobi, p2.
30- HAMINI Ahmed : l'audit comptable et financier, Berti Edition, Algérie, 2002.
31- Humphrey Christopher et autre : The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation, Accounting and Business Research, Kingston Upon Thames, 1993, Vol 23, Iss 91A.
32- J. EDWARD Kets: Accounting ethics -perspectives on business and management, routledge édition, New York, 2006.
33- Jagan Krishnan & Paul C Schauer : The differentiation of quality among auditors -Evidence from the not-for-profit sector, Auditing, Sarasota, Fall 2000, Vol 19, Iss 2.