المحاضرة الثانية: مفاهيم أساسية حول المراجعة

من أجل التطرق لأهمية المراجعة ودورها في الحد من المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية يجب علينا أولا التطرق لمفاهيم أساسية حول المراجعة، حيث تستمد المراجعة أهميتها من حاجة الانسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونانيين كانت تستخدم المراجعين للتأكد من الحسابات العامة.

المرحلة الأولى: ما قبل 1500 ميلادي:

كان المراجع يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة" Audire " ومعناها "يستمع " مشتقة من الكلمة اللاتينية " "Auditing" تدقيق.

إلا أن مهنة المراجعة في تلك الحقبة " كانت تقتصر على الحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة لمنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر "[1]

المرحلة الثانية: ما بين **1500–1850**:

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغييرا جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين.

كما تتميز هذه الفترة بظهور "تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، حتى لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع"[2]

المرحلة الثالثة: ما بين **1850-1905**:

بعد ظهور الثورة الصناعية، حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحدات اقتصادية ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة.

وبعد جل التطورات التي حصلت أصبح المجال مفتوحا أمام المراجعة لتصبح كمهنة مهمة لا يستهان بها.

المرحلة الرابعة: من سنة **1905** إلى يومنا الحالي:

حيث تميزت هذه المرحلة بظهور الشركات الكبرى "ذات الفروع والتباعد والانتشار الجغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي أدى إلى الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من أن العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعة بواسطة المركز الرئيسي، وبالتالي تحتاج الإدارة إلى الاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام المراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمتن فروض رقابتها على تلك الفروع.

كما تميزت هذه المرحلة أيضا بظهور المنشآت المالية الكبيرة مثل البنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك النوع من المنشآت إلى مراجعة مستمرة ودقيقة أولا بأول وقبل وبعد حدوث العمليات للتأكد من سلامتها ودقتها فإن الأمر يحتاج إلى تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة للتأكد من سلامة العمليات خصوصا وأن الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت يؤثر على سمعتها.

من خلال التطورات المتلاحقة للمراجعة نجد انها كانت رهينة الاهداف المتوخاة منها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الاخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.

أولا: تعريف المراجعة وأنواعها:

1- تعريف المراجعة:

عرفت المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، ومن أهم تلك التعاريف العامة للمراجعة الآتي:

"المراجعة هي عملية يتم بمقتضاها تحقق أحد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر، وحتى تتم هذه المراجع بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية والظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة ".

" اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، يمكنه من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ".

" تمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بالتأكيدات خاصة بالتصرفات و الإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين ".

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص تعريف شامل وهو كون المراجعة عبارة عن عملية تشتمل على الفحص والتحقيق والتقرير حول المعلومات المقدمة والمصورة لنتائج الاعمال.

أ – الفحص: ويعني التأكد من مدى سلامة العمليات التي تم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمعة للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.

ب – التدقيق : امكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم وصحيح لنتائج الأعمال، ومن هنا نستطيع القول أن الفحص والتدقيق وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان، وبهما يمكن للمراجع ابداء رأي فني كمحايد.

ج – التقرير: وهو عبارة عن تلخيص لكل من الفحص والتدقيق وإثباتها في تقرير يستخدمه من يهمه الأمر إما داخل المؤسسة وحتى من خارجها.

2 – أنواع المراجعة:

تنشأ الحاجة إلى المراجعة من جانب مجموعات مختلفة، ملاك رأس المال العمال، المستثمرين، والجهات الحكومية... وغيرها، ولتحقيق حاجة كل مجموعة من المجموعات ظهرت عدة صور للمراجعة أهمها:

2-1 من حيث القائم بعملية المراجعة.

وفي هذا النوع من المراجعة نجد لها قسمين أساسيين هما: المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

أ- **المراجعة الداخلية:**

هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد بداخل المؤسسة، ولها حرية الحكم والاستقلالية في التصرف، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم و المراقبة والتطابق و التحقيق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

ب- **المراجعة الخارجية:**

وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع الخارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

2- 2 من حيث الالتزام القانون.

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية.

أ- المراجعة الإلزامية:

في هذا النوع من المراجعة، العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعين مراجع خارجي لمراجعة لحساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب- المراجعة الاختيارية:

هذا النوع من المراجعة يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة من دون وجود إلزام قانوني يشترط تطبيقها، ويمكن القيام بها إما بصفة كاملة أو جزئية، حيث تقوم المؤسسة بطلب هذه المراجعة من أجل زيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء من كون المعلومات المحاسبية المقدمة والمعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي صحيحة، وتستعمل بالأخص في حالة انضمام أو انضمام شركاء جدد وايضا تحديد حقوق كل شريك.

2-3 من حيث مجال المراجعة.

في هذا النوع نجد نوعين من المراجعة: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية

أ- **المراجعة الكاملة:** في هذا من النوع المراجعة يكون المجال الذي يعمل فيه المراجع بدون قيود أي غير محدود وبدون إطار عمل محدد ولكن رغم هذا فهو يخضع لمعايير المراجع المتعارف عليها، وهنا يجب على المراجع أن يكون ذو رأي محايد

فيما يخص صحة القوائم المالية وهذا بغض النظر عن مجال الفحص لأن كل المفردات التي تشملها اختباراته تقع تحت مسؤوليته.

ب- **المراجعة الجزئية:** في هذا النوع من المراجعة، يختار المراجع قسم من أقسام المؤسسة ويقوم بمراجعتها بما فيها من قوائم وسجلات محاسبية، ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المراجع الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لاقتصار دراسته على البعض منها فقط، فعند كتابته للتقارير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال، كما يستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المراجع والمؤسسة يبين حدود ومجال المراجعة و كذلك الأهداف المراد الوصول إليها و تحقيقها .

2-4 من حيث حجم الاختبارات:

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات، نلاحظ نوعين: مراجعة شاملة ومراجعة اختباريه.

أ- **المراجعة الشاملة:**

هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير، وذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محا الفحص بالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة والوقت الواجب لها دون نسيان التكلفة .

ب- **المراجعة الاختبارية :**

إن زيادة حجم المؤسسات و العمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية والمفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء للمراجعة الاختبارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل أي اختيار عدد من العناصر والقوائم المالية والمحاسبة التي تمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة، ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.

2-5 من حيث توقيت المراجعة.

هناك نوعان من المراجعة من حيث توقيت عمليتهما و هي: المراجعة النهائية و المراجعة المستمرة.

أ- المراجعة النهائية:

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على الفحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم " مراجعة الميزانية ".

ب- المراجعة المستمرة:

هذا النوع من المراجعة بالغ الاهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية وهذا بقيامه بزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة

الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل بالنسبة للمراجع، والتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع.

ثانيا – أهمية وأهداف المراجعة.

أ– أهمية المراجعة :

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة.

1– مسيرو المؤسسات: يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة إلى التأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات تسييريه .

2– البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.

3– الدولة : فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي :

التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية. تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.

4– العمال: حيث تعتمد عليها نقابات العمل في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

5 المساهمون ملاك المؤسسة : يتجه اهتمام المسيرون إلى نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

أ– قدرة تسيير المسئولين؛

ب– الاستغلال الجيد و الأمثل لأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛

ت– الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

6– المساهمين المحتملين: وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.

7– الدائنون و الموردون : إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة، ومتعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية اتجاههما.

ب– أهداف المراجعة:

تتمثل أهداف المراجعة في النقاط التالية:

1– الوجود والتحقق:

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الموجودة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجدة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة،

فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمحزونات.

2- الملكية والمديونية:

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

3- الشمولية أو الاكتمال:

بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومات المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة المعلومات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم و التخصيص:

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن ما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- العرض و الإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتي أعدت وفقا للمعايير للممارسة المهنية، والتي تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة

الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6- ابدأ رأي فني:

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى ابدأ رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية:

أ- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛

ب- مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛

ت- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛

ث- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛

ج- محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء؛

ح- تقييم الأهداف والخطط؛

خ- تقييم الهيكل التنظيمي.

نستطيع القول بأنه يجب على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكل هذه الأهداف تقليدية ومتعارف عليها منذ القدم بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى حيث أصبحت:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسة؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية واجتماعية؛
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

ثالثا- معايير المراجعة الخارجية

ظهرت معايير المراجعة في الو.م.أ في أوائل الخمسينيات، حيث شكل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين (**AICPA**)، لجنة تسمى " **لجنة إجراءات المراجعة** " وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير.

وقد تعرضت تلك المعايير لكثير من الدراسات والبحوث من جانب العاملين في ميدان المحاسبة والمراجعة، حيث إستهدفت تلك البحوث تحديد المقصود بتلك المعايير ووضع التفسيرات الصحيحة الملائمة لها، بالإضافة إلى العمل على تطوير تلك المعايير وتوسيعها .

وفي سنة 1947م أصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين قائمة بتسع معايير للمراجعة، وفي سنة 1954 صدر كتاب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها "، وقد تضمن هذا الكتاب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسة هي:

1- القواعد العامة

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقدر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستفاؤها عند أداء هذه المهمة.

أ- التأهيل العلمي و العملي:

إن التدريب اللازم لمهنة مدقق الحسابات الخارجي المنتقل يشمل منهاجا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجالات المهنية، والنشرات، والبيانات، والنطوق التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعني بالمحاسبة، كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الاعمال، والاقتصاد، والاحصاء وغيرها، فبالنسبة لمن يزاولون المهنة بصفة فردية، ولأصحاب مكاتب التدقيق، وينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمونه.

أما بالنسبة لموظفي مكاتب التدقيق فهي واجب يقع جزء منه على الأقل، على عاتق أصحاب تلك المكاتب، إلا أن هذا التدريب يبقى قاصرا بوجه عام ما لم ترافقه الخبرة العلمية والأساس العلمي على السواء كي يجوز على مستوى الكفاءة اللازم ليفي بمسؤولية مدقق الحسابات.

ب- الحياد:

تطلب هذا المعيار من المراجع التمسك باستقلاليته وحياديته، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحييز فهذا الاستقلال يمثل حجر الاساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة ومن ثم فأنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيد عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا واقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقل عن عميله.

ج- الحذر المهني المعقول:

على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة إنتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والاحكام التي يقررها المساعدين، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات.

2- المعايير المتعلقة بالعمل الميداني:

ترتبط هذه القواعد بخطوات تنفيذ عملية المراجعة، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية الدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات.

ويشتمل هذا المعيار ثلاث معايير هي:

أ- التخطيط والاشراف:

التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المدقق و بين موظفيه و ذلك لضمان حسن سير العمل. وكلما زاد الافراد القائمين على عملية التدقيق، كلما زادت الحاجة الى تحديد السلطات والمسؤوليات. هذا كما يجب أن تجري كعملية التدقيق بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية، أو بإشراف أحد الشركاء، أو أي شخص أخر اسندت إليه سلطة الشريك ومسؤولياته.

وتظل المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي أو الشريك في تامين القدر الكافي من المراجعة للعمل الذي يقوم به المرؤوس تحت إدارته، كما انه عليه التوقيع على جميع التقارير والوسائل التي تشكل تعبيرا عن رأي مدقق الحسابات، أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته.

ب- الضبط الداخلي :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقيمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية:

- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة.
- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية .
- طريقة الملخص الكتابي.

ج- كفاية الأدلة:

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الاخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

ويمكن تقسيم الأدلة بوجه عام الى نوعين هما:

– داخلية: تشمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

– خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية، وفي الأخير نشير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

3– معايير إعداد التقرير:

إن تقرير المراجعة يمثل المنتوج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فانه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابق مع النموذج الذي يتبع عاد بمهنة المراجعة.

وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي:

أ– المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

وهي اسم عن وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وهيئات يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أنها تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية، ويقصد بالمبادئ هنا ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا، ويحتم هذا أيضا على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق، وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضا.

ب– ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:

وهنا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ، أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ أخر متعارف عليه كلما ترتب على هذا الاستبدال أثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغييرا طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب اللذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية.

ج– كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقرير):

يجب على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية، ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ، كما يجي الإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية، يدخل في نطاق هذه القاعدة شكل البيانات الحسابية و ترتيبها، والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها، و الأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، والالتزامات الطارئة، وحقوق الغير في الموجودات، وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها. ويعني هذا

المعيار بنطاق الفحص الذي يجريه المدقق المستقل، فإذا لم يتبع قواعد التدقيق المتعارف عليها، وجب عليه الإفصاح عن ذلك في فقرة النطاق من التقرير.

د- إبداء الرأي :

يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية ككل وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر الأسباب كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع وحدود المسؤولية التي يتحملها، إن تقارير المراجعة التي يتم صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع.

وتتكون معايير التقرير من البنود التالية:

النوع الأول: رأي نظيف؛

النوع الثاني: رأي مفيد؛

النوع الثالث: رفض إبداء الرأي.

- التقرير النظيف: يقوم المراجع بإبداء رأي نظيف في حالة استنتاجه بأن القوائم تعبر بصورة حقيقية وعادلة، و وفقا لإطار التقارير المالية المعين. كذلك يشير الرأي النظيف ضمنيا، بأن أية تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها، وتأثيرات ذلك قد تم تحديدها و الإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

- رأي مقيد أو التقرير التحفظي: يقوم مراجع الحسابات بالأداء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في بيانات أو معلومات واردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة عليها .ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع ، أي أن تكون التحفظات هامة و بدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير ، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على التحفظ فقرة مستقلة توضح اسباب التحفظ.

- رفض إبداء الرأي أو التقرير السالب: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة و براهين مع ذكرها.