الفصل الثاني

فروض ومعايير المراجعة

Audit Standards & hypotheses

1- فـــروض المـــراجـــعـــة

2- مـــعـــايـــير المـــراجـــعـــة

1- فروض المراجعة:

1-1- تعريف الفرض: يعرف *Kohler* الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك[1].

1-2- الفروض التي تستند عليها المراجعة

1-2-1 قابلية البيانات للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة. والهدف من فحص البيانات هو الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي سنسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

أ- الملائمة: والمقصود بها ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب-القابلية للفحص: معنى ذلك إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لابد أن يصلا إلى نفس المقاييس أو النتائج التي يجب التوصل إليها، وتنبع أهمية هذه المعايير من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك القوائم.

ج- البعد عن التحيز: معني ضرورة تسجيل العمليات حسب طبيعتها دون زيادة أو نقصان وتعبر هذه العمليات عن حقيقة ما يجري داخل المؤسسة بطريقة موضوعية[2].

د- القابلية للقياس الكمي: لأن القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية، ونجد أن النقود أكثر المقاييس شيوعا وليس المقياس الوحيد بين المحاسبين[2].

1-2-2 فرض عدم التأكد: ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

أ- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

ب- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛

ج- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لمراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 20.

[2] - محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص 30.

[2]- نفس المرجع، ص17.

1-2-3 فرض استقلال المراجع: وذلك لأن المراجع عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويفسر هذا الفرض حق المراجع في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره. ويعتمد فرض استقلال المراجع على نوعين أساسيين من المقومات هما:

أ- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

ب- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

1-2-4 فرض توافر تأهيل خاص للمراجع: وذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فإن المراجع يتعرض عند الفحص لمشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته.

1-2-5 فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

أ- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات-التكاليف المعيارية-دراسة الوقت-التقارير-التدريب).

ب- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة-الجرد المستمر-المصادقات-المراجعة الداخلية-النظام المستندي).

ج- ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل-تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

1-2-6 فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع ولا

يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.

1-2-7 خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية: ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهو مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء ولذلك يتطلب من المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباراته وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

1-2-8 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: ويعني هذا الفرض أن المدققين يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة مختلف القوائم المالية.

1-2-9 العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: ويعني هذا الفرض أن المدقق إذ أتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وذلك عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

1-2-10 المركز المهني للمدقق يفرض التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز التدقيق قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول معايير التدقيق المتعارف عليها.

1-2-11 يتصرف المراجع كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المراجع أن يؤديها لعملية المراجعة، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط، ويثير هذا الفرض موضوع استقلالية المراجع في أداء عمله[1].

2- معايير المراجعة:

1-2 تعريف معايير المراجعة: المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، والمراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى

[1] – وليام توماس وأمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 43.

أخرى نتيجة لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها والقانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه، ينبغي على المراجع مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب"[1].

2-2 الفرق بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة: تعريف إجراءات المراجعة: "تعكس الإجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها أو السلوك الواجب أدائه، في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب استيفائها، هذه الإجراءات سيتم تلخيصها في برنامج المراجعة، كما أنها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف، ومن ثم فإن الإجراءات يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف المراجعة المحددة"[2].

وتعرف بأنها مجموعة الخطوات التفصيلية التي يطبقها المراجع الخارجي من أجل الحصول على الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية، إذن فالإجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهداف المراجعة وتحقيقها[3].

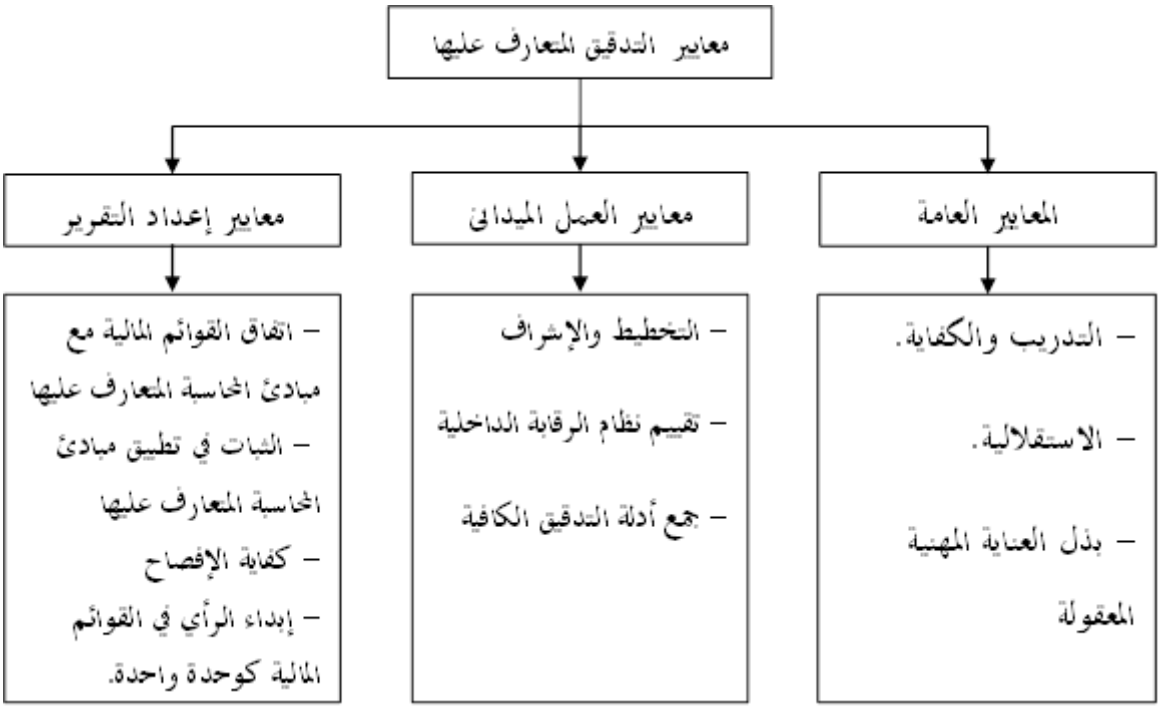
2-3 تبويب معايير المراجعة: تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم مقاييس المراجعة والحكم على الجدوى منها وقد نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية:

1- محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص *36-37*.

2- توماس وليام وهنكي امرسون، مرجع سابق، ص*53*.

3 - منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، *2002-2003*، ص *44*.

الشكل رقم (*01*): معايير المراجعة وفق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.



المصدر: أريتر ألفين وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الدسيطي وأحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، *2005*، ص *42*.

***2-3-1* المعايير العامة *General standards*: تتعلق هذه المعايير بمؤهلات المراجع وجودة ما يقوم به من أعمال وتشمل على ثلاث معايير هي:**

أ- معيار التأهيل العلمي والعملي: يجب أن يكون المدقق مؤهلا تأهيلا علميا أي يجب أن يكون متحصل على شهادة تؤهله قانونيا لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق وعلى أسس علمية سليمة[1].

وبالرجوع إلى نصوص القانون الجزائري نجد أن المادة (*02*) من المرسوم التنفيذي رقم *11-72* نصت على المترشحين قبل المبادرة في التكوين ضرورة الحصول على شهادة جامعية أو أجنبية معترف بمعادلتها، كما يجب عند النجاح في المسابقة أن يتابع تكوينا مدته سنتين من قبل مؤسسات متخصصة تابعة للتكوين المهني أو معاهد تابعة لوزارة التعليم العالي ومعتمدة من وزارة المالية.

كما تنص المادة (*06*) من المرسوم *11-393* على أنه يجب على المتربص أن يتم فترة تربص لمدة سنتين، ويمكن تمديدها إلى سنة بناء على أ ري لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، ويشرف على هذا التربص المهنيون. تعتبر فترة التربص بمثابة خبرة مهنية يتحصل عليها المترشح.

[1] – أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، ط *2*، *1996*، ص *13*.

ووفقا للمادة (08) من القانون 10-01 لابد من توفر شروط محددة من أجل ممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات والمتمثلة فيما يلي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛

-أن يحوز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها بالنسبة للخبير المحاسب، وأن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة تعادلها بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات؛

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة (06) من القانون 10-01.

ب-معيار الاستقلال والحياد: يمثل هذا المعيار حجر الأساس بالنسبة لمهنة المراجعة، إذ أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المراجع في إبداء ذلك الرأي، فالاستقلال ينتج من فرضين من فروض المراجعة هما:

- عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع والعميل، بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها، وذلك خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي سيدلي برأي عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها بخلاف أتعابه المتفق عليها.

- الاستقلال الذهني للمراجع، بمعنى عدم وجود ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة، لذلك يسعى المراجع دائماً للابتعاد عن أية مواقف قد تثير الشكوك في درجة الحياد والاستقلالية الواجب توفرها فيه، ومن ثم التأثير على درجة الثقة ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره[1].

وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) استقلال المراجع الخارجي بأنه: "القدرة على العمل بأمانة وموضوعية *The ability to act with integrity and objectivity*"[2].

---

[1] – محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، مرجع سابق، ص 73.

[2] - *Governmental Auditing Standards United States, P 20.*

إذ أن معيار الاستقلال لا يطبق إلا في مهنة المراجعة دون غيرها من المهن الأخرى، حتى أنه يجب على المراجع في حالة افتقاره للاستقلال أن يتخلى عن المراجعة حتى لو كان قد قطع فيها شوطاً طويلاً ودون الحاجة لإبداء أسباب فقد الاستقلال، وتنبع أهمية هذا المعيار من أنه يولد لدى مستخدمي القوائم المالية نوعاً من الثقة في رأى المراجع بشأن مدى صدق وسلامة هذه القوائم وبصفة خاصة هؤلاء المستخدمون الذين يعتمدون بدرجة كبيرة على هذه القوائم نظراً لمحدودية سلطاتهم وقدرتهم المالية والفنية، ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، ونزاهة المراجع تتطلب ترفعه عن قبول أو السعي إلى أي منفعة يمكن أن تكون قيداً على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة، أما موضوعية المراجع فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايداً خلال إنجازه لعملية المراجعة بجميع مراحلها[1].

ج- العناية المهنية اللازمة وجودتها: إن المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال وبمستوى دقة القيام بها، فتنص المادة (*59*) من القانون *10-01* على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وعليه فإن محافظ الحسابات ملزم ببذل العناية اللازمة تحت طائلة المسؤولية. كما ألزم قانون أخلاقيات المهنة محافظ الحسابات بالالتزام بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته وجودة خدماته، وأن يؤدي مسئوليته المهنية على أكمل وجه ممكن، وبكفاءة وإخلاص[2].

وقد جاء في المرسوم التنفيذي *96-136* فيما يتعلق بالعناية المهنية ما يلي:

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛
- يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة، وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:
  - ✓ ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛

---

[1] – عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، *1999*م، ص*31*.

[2] – المادتين (*4*) و(*5*) من المرسوم التنفيذي *96-136* المؤرخ في *27* ذي القعدة عام *1416* الموافق *15* أبريل سنة *1996*، يتضمن قانون. أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- ✓ احترم الآجال المتفق عليها؛
- ✓ يعلم الزبون؛
- ✓ يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا.

– يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية؛

– في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته[1].

ومما جاء به قانون *10–01* هو إنشاء لجنة مراقبة الجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة والتي لها مهمة الرفع من جودة أداء المهنيين[2]، وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كيفية تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارات والعلاقات مع الزبائن.

2–3–2 معايير العمل الميداني *Standards of field work*:

أ– التخطيط والإشراف على عمل المساعدين: يعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق وضع خطة كافية للعمل الذي يقوم به، حيث أن التخطيط أساسي للتنظيم والذي هو بدوره مهم جدا للعمل الميداني السليم وتعتمد الخطة العملية للتدقيق على التقارير السابقة مع تقييم علمي وعملي لأساسياتها[3].

---

[1] - المواد (*2*)، (*4*)، (*5*)، (*7*)، و(*13*) من المرسوم التنفيذي *96–136*.

[2] – المادة (*22*) من المرسوم التنفيذي رقم *11–24* المؤرخ في *27–01–2011* يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

[3] – أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سبق ذكره، ص *306*.

ويعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب. والتخطيط الملائم يساعد المدقق على:

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطاؤها العناية المناسبة، وتشخيص المشاكل المحتملة، وإنجاز العمل بأكبر سرعة ممكنة.
- توزيع المهام بين المساعدين وبشكل ملائم.
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.
- الحصول على الأدلة الكافية وذلك حتى يتجنب التعرض للمساءلة القانونية والحفاظ على سمعة المكتب في أوساط المجتمع.
- التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء الفهم مع العميل[1].

وهنا يتعين على المرجع وضع برنامج المراجعة، والذي يعرف بأنه عبارة عن خطة عمل المراجع التي يتبعها في مراجعه السجلات والدفاتر وما تتضمنه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسئول عن تنفيذها. والبرنامج يحقق عدة أغراض منها انه ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعديه، وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم مراجعته، ومن هنا يجئ دور البرنامج في كونه أداه رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عمليه. ومن الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج المراجعة ما يلي:

- التقييد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أم جزئية، لان لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها؛

- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمؤسسة، حيث على ضوء درجة الكفاية تلك، يتحدد نطاق عملية المراجعة؛

- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لان المراجعة وسيلة وليست غاية بحد ذاتها، فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف؛

---

[1]– حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 242.

- استخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجيتها؛
- إتباع طرق المراجعة التي تلاءم ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي على ضوئها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة الملائم[1].

ومما تجدر الإشارة إليه أنه لا يمكن وضع برنامج موحد للمراجعة بكافة أنوعها بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو حتى المتماثلة وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل منشأه والتي تميزها عن غيرها. وبشكل عام فان هناك نوعين من برامج المراجعة هما:

- برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما: مطبوعة تحتوي على كل الخطوات، يطلب من مساعدي المراجع التقييد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من معلومات أو بيانات من المؤسسة واهم مزاياها ما يلي:

✓ إنها تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.

✓ إنها ضرورية في المشاريع الكبيرة والمتشعبة لأحكام خطة العمل.

✓ إنها تساعد على تقسيم العمل بين المراجع وبين مساعديه لكل حسب خبرته وكفائتة وتخصصه.

✓ إنها تطمئن المراجع إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات.

✓ تعتبر أساسا لعمليات المراجعة في الأعوام المقبلة. وتعتبر سجلا كاملا بما قام به المراجع وتستخدم كدليل في حال المنازعات وتستخدم كأداة رقابة على المساعدين.

- برامج مراجعة متدرجة: يتم إعدادها أثناء التنفيذ وتحتوي على تحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة، وأما التفاصيل وكمية الاختبارات فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة.

✓ هذا النوع من البرامج يترك لموظفي مكتب المراجعة مجالا واسعا لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية في إتباع ما يرونه مناسبا وضروريا من الخطوات والأساليب.

✓ يتطلب هذا النوع من المراجع خبره عملية واسعة وممارسه كافيه، وتأهيل علمي وعملي مناسبين.

كما يقوم العديد من المراجعين باستخدام الإجراءات التحليلية بسبب الانخفاض النسبي في تكلفة تنفيذها. ويتم تنفيذها في المراحل التالية: التخطيط والتنفيذ في نهاية عملية المراجعة كاختبار نهائي للمنطقية.

---

[1]– ألفين أرنز وجميس لوبك، مرجع سابق، ص441.

ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية *Evaluation of internal control*: يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية المراجعة، وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، بل إن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهمة مراجعة، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة من هنا جاءت أهمية هذا المعيار المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يستوجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات المراجعة وفحص الحسابات[1].

وقد شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* سنة *1987*م لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين تعرف هذه اللجنة باسم "لجنة كوهين *COHEN COMMITTEE*"، وقد أصدرت هذه اللجنة تقريرها عام *1987* والذي عرف فيما بعد بـــ "تقرير لجنة كوهين *COHEN COMMITTEE REPORT*"، والذي أشار إلى ضرورة إعداد الإدارة لتقرير يتضمن تقييم نظام الرقابة الداخلية ووصف الإجراءات التي اتخذتها للتغلب على أوجه الضعف أو القصور التي حددها المراجع.

ج- جمع الأدلة والقرائن: ينص هذا المعيار على ضرورة الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول إبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص. ودليل التدقيق عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها لتوفير قرينة على سلامة أو عدم سلامة التصرفات والإجراءات بمؤسسة العميل وذلك بهدف تكوين أساس معقول إبداء الرأي المهني في مدى صدق وسلامة القوائم المالية محل الفحص[2]. وبالتالي فإن إبداء الرأي يكون أساسا على توفر أدلة إثبات كافية لاتخاذ القرارات هامة من قبل المؤسسة.

2-3-3 معايير إعداد التقرير *Standards of reporting*: يمثل تقرير المراجعة المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً

---

[1]- صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، *2004*، ص *84*.

[2]- المرجع السابق، ص ص *40-42* بتصرف

ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة[1]. وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:

أ- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: وهذا يعني أن التقرير يبين بكل وضوح مدى الالتزام بمبادئ محاسبية المتعارف عليها ويقصد هنا بالمبادئ ليس فقط بالقوانين والنصوص الواجب إتباعها وإنما التطبيق لتلك المبادئ ويحتم هذا أيضا على المدقق الإلمام بالمبادئ المتبعة في المؤسسة إضافة إلى معرفة المبادئ البديلة أيضا.

ب-معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما*: في هذا المعيار يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة بثبات تطبيق المبادئ المحاسبية واجب إمكان المقارنة بين القوائم المالية الختامية التي تعدها المؤسسة في نهاية الدورات المالية.

ج- معيار الإفصاح المناسب: يجب أن توضح وتفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بحيث يجب أن يتوفر تقرير المدقق على التوضيحات الملائمة، وبالتالي لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم، كما يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية صحيحة وتتسم بالوضوح لأن أي معلومة خاطئة تؤدي حتما إلى اتخاذ قرارات غير سليمة[2].

د- معيار وحدة الرأي: يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل، أو تأكيد بأنه لن يستطيع إبداء مثل هذا الرأي، وأثر ذلك. أما من الناحية المهنية فينظر إلى هذا المعيار من قبل المدقق على أنه إلزام له بالاستجابة لشروط التكليف وقبول التكليف. فهو مطالب بإبداء الرأي أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث. وأن رأيه الفني سيكون على القوائم المالية محل التدقيق ككل[3].

1- محمود شحروري، مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلي في البنوك الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 1999، ص 26.

* - المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما يقصد بها كل من المبادئ والممارسات والمعتقدات والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تفسر وتشرح الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت وعينن وتساعد على تحديد مدى ملاءمة الإفصاح المالي في القوائم المالية.

وتمثل المبادئ المحاسبية بمفهومها الواسع الهيكل أو الإطار الذي يقدم معيارا موحدا يساعد المدقق على الحكم على مدى عدالة وصدق القوائم المالية للعمل.

2- منصور حامد وآخرون، المراجعة الداخلية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، القاهرة، 1994، ص 32.

3- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 202.