

2. معايير المراجعة الخارجية:¹

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة المراجعة كغيرها من المهن لها قواعدها وأصول الممارسة الخاصة بها، والتي يتم وضعها من طرف منظمات عالمية مهنية ومتخصصة في المجال بغرض مساعدة أصحاب المهنة. ويمكن القول بأن معايير المراجعة المتعارف عليها وجدت خصيصا حتى تساعد المراجعين وتكون مرجعية لهم في أداء مهامهم والتي قسمت إلى ثلاثة مجموعات هي:

✓ المعايير العامة؛

✓ معايير العمل الميداني؛

✓ معايير التقرير.

1.2. المعايير العامة:

المعايير العامة التي وردت في الجزء الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بشخصية واتجاهات وتكوين المراجعين، وتعرف هذه المعايير العامة باسم المعايير الشخصية. وفيما يلي شرح مختصر للمعايير العامة:

✓ **التأهيل العلمي والعملية:** إن ممارسة نشاط المراجعة يقتضي من المراجع اكتساب التأهيل العلمي والعملية الكافيين لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش القائم في المؤسسات بما يحمي أموال المساهمين من تعسف المسيرين، فالتأهيل العلمي يتم اكتسابه من خلال الدراسة الجامعية وهو غير كاف، إذ يحتاج إلى التأهيل العملية الناجم عن الخبرة المكتسبة من خلال الممارسة الميدانية لهذا النشاط تحت توجيه مشرف.

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الثاني، 2009، ص 15 - 17.

بابنات عبدالرحمن، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016/2017، الجزائر، ص 26 - 31.

محمد عبد الفتاح صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، مصر، ص 31.

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الطبعة الثانية، 2009، عمان، ص 47 و 48.

ففي الجزائر صدرت قوانين تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة كان آخرها القانون رقم 10-01 الذي نص على وجوب حصول الخبير المحاسب على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها أو تعادلها، أما محافظ الحسابات يجب أن يكون حائز على الاعتماد لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها أو تعادلها، على أن تمنح الشهادات بعد تكوين من قبل معهد تعليم متخصص يتم الالتحاق به عن طريق مسابقة للمتشحين الذين يثبتون مستوى جامعي في الاختصاص.

✓ **التعليم المستمر:** المراجع الذي يدرك أن التدريب الفني الذي حصل عليه منذ عدة سنوات لا يكون كافياً لمقابلة متطلبات المعيار العام الثاني من معايير المراجعة، فالمراجع مطالب بصفة مستمرة بتحديث تدريبه والإلمام بأحدث التطورات في محيط مهنته، وهو الأمر المطلوب حالياً من المراجعين الجزائريين تزامناً مع صدور المعايير الجزائرية للتدقيق. ويجب أن يأخذ المراجع دائماً في اعتباره هدفه النهائي، ألا وهو تنمية مهاراته وكفاءته المهنية بحيث يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة، وأن يبدى رأيه في هذه البيانات باعتباره خبيراً مهنياً مؤهلاً للقيام بهذا العمل.

✓ **الاستقلالية:** يجب أن يتحلى المراجع بالاستقلالية في الظاهر والواقع، بحيث يترفع عن قبول 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 وتمنح الاستقلالية لمستخدمي القوائم المالية الثقة في رأي المراجع بمدى صدق وشرعية هذه القوائم.

استقلالية المراجع في الواقع تعني عدم خضوعه لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة وهو استقلال ذهني يكمن في عقل المراجع ومدى قدرته على تقييم سلوك الآخرين معه للتأثير على استقلاليته.

أما الاستقلالية في الظاهر فهي أن لا يكون للمراجع مصلحة مالية أو مادية مباشرة أو غير مباشرة، ومن العلاقات المالية المباشرة التي يجب أن يتجنبها المراجع مع عمله منها:

❖ ملكية المراجع لحصص في رأسمال الشركة موضوع المراجعة؛

❖ حصول المراجع على قرض من المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها، ما عدا القروض

التي يتحصل عليها من المؤسسات المالية إذا كانت تتم في إطار إجراءات الإقراض

العادية ودون تمييز في معدل الفائدة أو مدة القرض وغيرها.

أما العلاقة المالية غير المباشرة التي يجب أن يتجنبها المدقق في عمله منها:

❖ وجود مصالح مالية كبيرة لمراجع الحسابات في مؤسسة لها هي الأخرى مصالح في

المؤسسة التي يراجع قوائمها المالية، مثل: امتلاك المراجع لحصص في رأسمال البنك

الذي يقرض المؤسسة التي يراجعها؛

❖ وجود دعاوى قضائية بين المراجع والعميل.

كما يمكن أن تتأثر استقلالية المراجع بالعناصر الآتية:

❖ إذا تجاوزت أتعاب المدقق 15% من إيراداته الإجمالية؛

❖ الضيافة والمنافع الأخرى من طرف العميل للمراجع؛

❖ وجود موظف سابق لدى العميل ضمن فريق عمل المراجع؛

❖ عوامل أو مؤثرات أخرى قد تساهم في تقليل استقلالية المراجع.

في الجزائر مثلاً كان المشرع الجزائري صارماً في إصداره مجموعة من النصوص للمحافظة

على استقلالية المراجع.

✓ **العناية المهنية الواجبة:** ينص المعيار الرابع من المعايير العامة على أنه: "يجب أن يبذل المراجع

العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد التقرير".

وهذا المعيار الهدف منه الحكم على درجة جودة أداء المراجع لعمله، فمن حق الجمهور

أن يتوقع تمتع المراجع بالمهارات التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون المشتغلون بالمهنة

نفسها، ويجب على المراجع أن يبذل في عمله درجة العناية والمهارة المعقولة، فإن لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخل أيضاً بواجباته القانونية.

2.2. معايير العمل الميداني:

معايير العمل الميداني التي وردت في الجزء الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بتخطيط وأداء إجراءات المراجعة. وفيما يلي شرح مختصر لمعايير العمل الميداني:

✓ التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين: يتعين على المراجع

أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة.

✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن أول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية عمليات الفحص

هي القيام بدراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية، والذي يساعده في تحديد فريق المراجع

المناسب من حيث العدد والخبرة والكفاءة.

✓ الحصول على دليل إثبات المراجع: يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية من خلال

الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب

لإبداء الرأي في القوائم المالية.

3.3. معايير التقرير:

معايير التقرير التي وردت في الجزء الأخير من معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بالتقرير من

حيث الضوابط التي يتعين على المراجع أخذها بعين الاعتبار. وفيما يلي شرح مختصر لمعايير التقرير:

✓ مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يعني المعيار الأول من

معايير التقرير، أن يتضمن توضيحاً من المراجع حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت

وفقاً للمبادئ المتعارف عليها. ويمكن تبويب المبادئ المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار

إلى المجموعات الآتية:

❖ **المجموعة الأولى:** يمكن إجمال هذه المبادئ كالاتي:

- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الثبات؛
- مبدأ الإفصاح؛
- مبدأ الشمول.

❖ **المجموعة الثانية:** المبادئ العلمية المرتبطة بالربح، يمكن إجمال هذه المبادئ كالاتي:

- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروف.

❖ **المجموعة الثالثة:** المبادئ العلمية المرتبطة بالميزانية، يمكن إجمال هذه المبادئ كالاتي:

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا؛
- مبدأ التكلفة التاريخية.

✓ **مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان

القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية بين الدورات المحاسبية، ويقضي بوضوح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المطبقة في الدورة المالية الحالية هي نفسها المطبقة في الدورات المالية السابقة. غير أن القابلية للمقارنة تتأثر ببعض العوامل الأخرى غير المبادئ المحاسبية مثل:

❖ **التغير في الظروف المحيطة بالمؤسسة** توجب إجراء تغييرات محاسبية؛

❖ **وجود أخطاء في القوائم المالية للدورات السابقة.**

✓ **معيار ملائمة الإفصاح:** يقضي هذا المعيار بأن ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه

كاف بدرجة مقبولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك، وعلى ضوء ذلك يتأكد المراجع من كفاية

مستوى الإفصاح في القوائم المالية من خلال التبويب السليم لعناصرها والملاحظات المتممة في الملاحق.

غير أن المراجع غير مطالب بالإشارة إلى مستوى الإفصاح في تقريره إلا في حالة عدم كفايته بصورة معقولة، فإن تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة تم إغفالها ينبغي التحفظ على ذلك في تقريره.

كما ينبغي على المراجع أن لا يغفل على الأحداث التي تقع بعد غلق الحسابات وإعداد تقرير المراجع من أجل أن يتحقق الإفصاح الكافي.

ويرى البعض أن الحكم على ملاءمة الإفصاح يتم وفق الاعتبارات الآتية:

- ❖ الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة لمستعمليها؛
- ❖ عامل الأهمية يساهم بدرجة كبيرة في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- ❖ الإفصاح الملائم يعبر عن محتوى القوائم المالية بشكل صريح لا يتحمل التأويل.
- ✓ معيار وحدة الرأي: يقتضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المراجع عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المراجع عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقاً من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية، أي عند موافقة المراجع على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير المراجع يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.