

الفصل الأول:

أولاً: المراجعة طبيعتها وأهدافها

مقدمة الفصل:

مهنة مراجعة الحسابات جزء ضروري من الحياة الاقتصادية الحديثة لما لها من دور كبير في إضفاء الثقة على التقارير المالية

المواضيع الرئيسية التي يغطيها الفصل:

- التطور التاريخي لمهنة المراجعة
- نبذة عن تطور مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية
- مفهوم المراجعة
- صيغ (تبويب المراجعة)
- أنواع المراجعين
- مهنة المحاسبة والمراجعة (أنواع مكاتب المحاسبة)

الدورة المحاسبية:

- الاحداث والعلميات
- المستندات
- التحليل
- التسجيل
- ميزان المراجعة
- التقارير (القوائم المالية)

تعتبر التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة

- قائمة المركز المالي
- قائمة الدخل
- قائمة التدفق النقدي
- الملاحظات

التطور التاريخي لمهنة المراجعة

1. المراجعة في العصور القديمة:

ان قدماء المصريين والرومان والاعريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدقونها للتأكد من صحتها باستخدام طرق بدائية

كانت هذه العملية محددة على الحسابات المالية الحكومية (أموال الدولة العامة)

كان هدف المراجعة ضيقاً ومحدوداً

التطور التاريخي لمهنة المراجعة

▪ 2. المراجعة في العصر الحديث:

ظهور العديد من العوامل:

▪ ظهور الثروة الصناعية وتطور النشاط الاقتصادي وتعددت اشكاله

▪ تنوع الاشكال القانونية للشركات (ظهور الشركات المساهمة وطرح أسهمها للاكتتاب العام) الذي أدى الى فصل الملكية عن الإدارة

الشركات

- شركات فردية
- شركات تضامنية
- شركات مساهمة

الهيكل التنظيمي والإداري في الشركات المساهمة

حضور المساهمين الاجتماعات
التي تنعقد مرة واحدة بالسنة

الجمعيات
العمومية للمساهمين

يتم اختيارهم عن طريق تصويت
المساهمين

مجلس الإدارة

عضو مجلس الإدارة المنتدب
(المدير العام)

إدارة الشركة

الموظفين

❖ استنادًا لما سبق في الهيكل التنظيمي والإداري:

ظهرت الحاجة الى تعيين مراجع يقوم بفحص حسابات الشركة ويكون له رأي مهني مستقل. الا انه في بادئ الامر كانت عملية المراجعة غير فعالة لان المراجع المعين هو أحد مساهمي الشركة حيث انه لا تتوفر لديه المؤهلات الفنية للقيام بهذا العمل.

كيف تطورت مهنة المحاسبة والمراجعة في دول العالم

■ إنجلترا:

- إلزام قانون الشركات بتعيين مراجع خارجي بناء على طلب 20% من المساهمين
- احتوى قانون الشركات على وصف تفصيلي لعملية المراجعة ونموذج لتقرير المراجع
- أصبحت المراجعة الزامية لجميع الشركات المساهمة

كيف تطورت مهنة المحاسبة والمراجعة في دول العالم

■ أمريكا:

- صدر تشريع لأول مره في ولاية نيويورك للترخيص بمزاولة مهنة المحاسبة للمحاسبين القانونيين العموميين.
- تعاون مجمع المحاسبين الأمريكي وبورصة نيويورك لتحسين معايير التقرير وصدور قانون تداول الأوراق المالية
- صدرت وثيقة باسم " فحص القوائم المالية بواسطة المحاسبين العموميين المستقلين"

ثانياً: مفهوم المراجعة

هي عملية منظمة للحصول على بموضوعية على ادلة الاثبات وتقويمها عن التأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية وذلك لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة وتوصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين

تعريف المراجعة

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المراجعة:

هي عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلة الإثبات وتقويمها عن التأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية وذلك لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

وهذا التعريف يقودنا إلى التعرف على أهم عناصره وهي كما يلي:

١) المراجعة عملية منظمة:

يعني ان عملية المراجعة تعتمد على التخطيط المسبق ووضع استراتيجية لها ترتبط باختيار وتقويم أدلة الإثبات لتحقيق أهداف معينة والمتمثلة ببرنامج المراجعة المعد قبل البدء في عملية المراجعة.

٢) الحصول بموضوعية على أدلة الإثبات وتقويمها:

- ❖ هي أساس عملية المراجعة.
 - ❖ تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية.
 - ❖ جميع المراجعات تركز على عملية الحصول على أدلة وتقويم هذه الأدلة وأن يتم ذلك بموضوعية.
- تعريف الموضوعية: هي قدرة المراجع على الاحتفاظ باتجاه محايد عند اختياره للأدلة وعند تقويمه لهذه الأدلة.

وهذا الحياد في سلوك المراجع هو جزء من مفهوم استقلال المراجع.

٣) تأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية:

- ❖ هي موضوع عملية المراجعة.
- ❖ معنى تأكيدات: هي تأكيدات إدارة المنشأة (البيانات الواردة في القوائم المالية عن التصرفات والأحداث الاقتصادية).
- ❖ التأكيدات يجب أن تكون قابلة للقياس الكمي لإمكان مراجعتها.

٤) درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير معلنة:

إن عملية المراجعة لها هدف أساسي وهو تكوين رأي المراجع، ورأي المراجع يبين مدى تطابق التأكيدات مع المعايير.

المعايير التي تقاس عليها التأكيدات هي:

١. مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
٢. قواعد قانونية ملزمة

٥) توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين:

يعد تقرير المراجع جوهر عملية المراجعة وهو الوسيط بين المراجع ومستخدمي المعلومات.

القوائم المالية والمراجعين والمستخدمين

1. المستخدمين

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها



القوائم المالية

متخذي القرار



2. معدو القوائم المالية في المنشأة

تقرير المراجع



معايير المراجعة



ما الفرق بين المراجعة والمحاسبة

المراجعة	المحاسبة	
هي عملية منظمة للحصول بموضوعية على ادلة الاثبات وتقويمها عن التأكيدات بشأن تصرفات واحداث اقتصادية وذلك لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة وتوصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين	"العملية التي يتم بها تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة"	التعريف
ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية. إضفاء الثقة على القوائم المالية	قوائم مالية ومعلومات مفيدة	الهدف

متى يبدأ عمل المراجع؟

- ❖ المراجع يجب أن يكون خبيراً في المحاسبة.
- ❖ ان عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.
- ❖ معظم الأدلة التي يجمعها المراجع تتكون من معلومات مأخوذة من النظام المحاسبي

القيود على المراجعة

■ لا تستطيع أي عملية مراجعة إعطاء تأكيد قاطع بأن القوائم المالية خالية من أي أخطاء جوهرية للأسباب التالية:

أولاً: القيود الموضوعية في الهيكل المحاسبي:

1. الخطأ في تشغيل البيانات المحاسبية.
2. وجود طرق وبدائل عديدة للقياس المحاسبي عن عملية او حدث معين.
3. ان بعض المبادئ المحاسبية تتطلب استخدام التقدير الشخصي.

القيود على المراجعة

ثانياً: القيود عن عملية المراجعة نفسها:

1. مفهوم الأساس المعقول لرأي المراجع يتضمن عدم التأكد.
2. اعتبارات التكلفة.
3. غياب او عدم فاعلية الإجراءات الرقابية.
4. استحالة مراجعة نتائج احداث وعمليات لم تقيدھا الوحدة المحاسبية.
5. التواطؤ سواء كان من داخل او خارج المنشأة.

أنواع المراجعات:

- التبويب من درجة الالتزام بعملية المراجعة (الزامية ، اختيارية)
- التبويب من حيث نطاق المراجعة (الكاملة ، الجزئية)
- التبويب من حيث الهدف من المراجعة (مالية، إدارية ، اجتماعية)
- التبويب من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة (داخلية ، خارجية)

أنواع المراجعات:

قد يتم تبويب المراجعة إلى أنواع متعددة كالآتي:

(١) التبويب من حيث درجة الالتزام بعملية المراجعة (الزامية، اختيارية):

أ) المراجعة الإلزامية	ب) المراجعة الاختيارية
<ul style="list-style-type: none">❖ وهي التي تتم بموجب إلزام قانوني تلتزم به المنشآت.❖ نص قانون الشركات في كل من بريطانيا والمملكة العربية السعودية ومصر على إلزام الشركات المساهمة بأن يكون لها مراجع خارجي.❖ يتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العمومية للمساهمين وهي التي تحدد أتعابه، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراجع الأول لحين انعقاد الجمعية العمومية.❖ كذلك يحدد القانون القواعد الخاصة بعزل المراجع وحقوقه وواجباته.	<ul style="list-style-type: none">❖ وهي التي يطبقها أصحاب المنشأة دون أن يكون هناك التزام قانوني عليهم بإجراء المراجعة بواسطة مراجع خارجي.❖ يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص (التضامن، العادية، والتوصية البسيطة، والمحاصة).❖ وقد يكون لذلك كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

(٢) التبويب من حيث نطاق المراجعة (الكاملة، الجزئية):

أ) مراجعة الكاملة	ب) مراجعة جزئية أو لغرض خاص
<p>وهي التي يقوم فيها المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والمستندات. وفقاً للمعايير المتعارف عليها والتي ينتهي فيها المراجع برأي في القوائم المالية التي أعدتها إدارة المنشأة.</p>	<p>يقنصر عمل المراجع فيها على فحص بعض العمليات فقط لغرض معين ويكون ذلك باتفاق كتابي بالعمل المطلوب القيام به "حتى تكون المسؤولية واضحة".</p> <p>لا يدلي المراجع بتقرير عن رأيه في القوائم المالية وإنما يقتصر تقريره على العمل الذي قام به.</p>

٣) التبويب من حيث الهدف من المراجعة (مالية، إدارية، أداء والتزام، اجتماعية، تشغيلية):

أ) المراجعة المالية	ب) المراجعة الإدارية	ج) مراجعة الأداء أو التنفيذ أو التزام	د) المراجعة الاجتماعية	هـ) مراجعة تشغيلية
وهي مراجعة الدفاتر والحسابات والقوائم المالية والتأكد من صحتها. وما إذا كانت تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية	وهي تقييم مدى كفاءة استخدام موارد المنشأة ومدى فاعلية السياسات الإدارية في تحقيق أهداف المنشأة. وتعتبر إحدى نتائج تطور المراجعة الداخلية.	معرفة مدى تنفيذ المنشأة سياسات أو قوانين ولوائح وتعليمات معينة. أو تشريعات موضوعة بواسطة سلطة أعلى	وهي تقييم مدى التزام المنشأة تجاه البيئة والمجتمع.	دراسة منشأة معينة في التنظيم بغرض قياس أدائها

٤) التبويب من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة (داخلية، خارجية):

أ) المراجعة الداخلية	ب) المراجعة الخارجية
❖ فحص عمليات وسجلات المنشأة بواسطة إدارة أو قسم داخل المنشأة. ❖ تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.	فحص عمليات وسجلات المنشأة بواسطة شخص خارجي

أوجه الشبه بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

▪ يعمل المراجع الداخلي والخارجي في حقل واحد ولهما مصلحة مشتركة في التأكد من وجود:

1. نظام محاسبي سليم يعدف الى توفير معلومات ضرورية لإعداد قوائم مالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج أعماله.

2. نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

لذلك لابد من ان يكون هناك تعاون بين المراجع الداخلي والخارجي للأسباب التالية:

1. من المستحيل أن يقوم المراجع الخارجي بمراجعة كافة العمليات فيقدم له المراجع الداخلي إيضاحات وبيانات تساعده فيعتمد على العينة الاختبارية.

2. دقة نظام المراجعة الداخلية تجعل المراجع الخارجي يقلل من كمية الاختبارات التي يقوم بها وبالتالي:

- توفير وقت وجهد المراجع
- تخفيض تكاليف عملية المراجعة

ما الفرق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	
ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة	التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها	الهدف
شخص مهني خارج المنشأة	موظف داخل المنشأة	الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة

ما الفرق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	
يتحدد وفقاً للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة	الإدارة تحدد نطاق عمله	نطاق العمل
المراجع الخارجي مستقل	المراجعين الداخليين خاضعين لإدارة المنشأة	مدى الاستقلالية
الإدارة وجهات أخرى كالمساهمين والمستثمرين والمقرضين	الإدارة	المستفيدين بأعمال كل منهما

ما الفرق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	
<ul style="list-style-type: none">❖ يفحص المراجع الخارجي بنود الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتأكد من صحتها.❖ يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التزوير في الحسابات الدفاتر	<ul style="list-style-type: none">❖ يفحص المراجع الداخلي النظام المحاسبي والسياسات والإدارية الموضوعة لتحقيق من تنفيذها واكتشاف أي انحراف وإدخال التحسينات عليها.❖ يعمل على منع ارتكاب الغش والاختفاء في الدفاتر أو تقليل حدوثها ومنع تكرارها	من حيث طبيعة عمل كل منهما
قد يكون اما مرة واحدة بعد اقفال الدفاتر وترصيد الحسابات (نهائية) أو خلال السنة المالية (مستمرة)	يتم بصورة مستمرة طوال السنة المالية	التوقيت المناسب

أنواع المراجعين

1. مكاتب المحاسبة الكبرى

2. المراجع الداخلي

3. المراجع الحكومي

4. المراجع المستقل (الخارجي)

يتم تعيين المراجع الخارجي كما يلي:

1. في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص:

لا يلزم القانون هذه الشركات بتعيين مراجع حسابات، وإنما حسب رغبة المالك أو ملاك المنشأة يتم تعيين مراجع حسابات ويقومون أيضا بتحديد أتعابه.

2. في شركات المساهمة:

يلزم القانون هذه الشركات بتعيين مراقب حسابات أو أكثر، ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العمومية وهي التي تقوم بتحديد أتعاب المراجع.

أنواع المكاتب المحاسبية

1. مكتب يملكه شخص واحد يمارس المهنة.
2. مكاتب المحاسبة الصغيرة.
3. مكاتب المحاسبة المتوسطة.
4. مكاتب محاسبة كبيرة (لها مئات الفروع في جميع انحاء العالم، آلاف الشركاء والموظفين)

المكاتب المتوسطة والكبيرة

- ❖ تستطيع أن تلبي احتياجات الشركات الضخمة التي تنتشر عملياتها على نطاق واسع.
- ❖ تقدم خدمات عريضة متنوعة الى عملائها وتشمل:
 1. خدمات المحاسبة والمراجعة.
 2. الزكاة والضريبة.
 3. خدمات الإدارة الاستشارية.
 4. الخدمات للمشروعات الصغيرة.

أمثلة على المكاتب الكبرى (Big4)



Deloitte.

