

# المراجعة: طبيعتها و أهدافها

أ.هناء المغامس

# التطور التاريخي للمراجعة

- ظهرت المراجعة منذ القدم حيث قام المصريين القدماء و اليونانيين و الرومان باستخدام وسائل بدائية في مراجعة أموال الدولة العامة ، و في محاسبة موظفي الدول على الأموال العامة التي في حوزتهم .
- في النصف الثاني من القرن التاسع عشر اتسع حجم المشروعات الصناعية اتساعاً كبيراً نتيجة لظهور عصر البخار و استخدام الآلات في الصناعة ونظراً لأن الصناعة الآلية تحتاج إلى رأس مال يفوق بكثير رأس المال المطلوب في الصناعة اليدوية. هذه الثورة الصناعية أدت إلى ظهور المفهوم الحديث للمراجعة.
- ظهور الشركات المساهمة في القرن التاسع عشر – كشكل قانوني جديد أدى إلى زيادة رأس المال المتاح للاستثمار في الصناعة .

# التطور التاريخي للمراجعة

- في ظل نظام الشركات المساهمة يقوم المساهمون بانتخاب مجلس إدارة ، يقوم مجلس الإدارة دورياً بعرض القوائم المالية للشركة على المساهمين لمعرفة المركز المالي للشركة التي يستثمرون بها .
- ظهرت الحاجة إلى وسيلة يطمئن بها المساهمون إلى الاقتناع بأن الحسابات الختامية المعروضة عليهم من مجلس الإدارة تعطي صورة صادقة عن المركز المالي للشركة وعن نتيجة أعمالها .
- بسبب الاستحالة المادية و العملية بإعطاء حق فحص حسابات الشركة لجميع المساهمين. لهذا السبب : تقوم الشركات بتعيين مراجع من أحد مساهمي الشركة يقوم بالنيابة عن المساهمين بفحص حسابات الشركة ودفاترها و مستنداتها و التحقق من القوائم المالية التي يعرضها مجلس الإدارة.
- نظراً لأن المساهم الذي اختير للقيام بعملية المراجعة لا تتوفر لديه المؤهلات الفنية للقيام بهذا العمل، لذلك عملية المراجعة التي يقوم بها صورية و غير فعالة.

# التطور التاريخي للمراجعة

- في انجلترا صدر قانون الشركات الذي يتطلب أن يكون المراجع خارجي .  
وألزم القانون الشركة بتعيين مراجع خارجي بناءً على طلب ٢٠% من المساهمين .
- ثم بعد ذلك أصبحت المراجعة إلزامية لجميع الشركات المساهمة.
- تطورت مهنة المحاسبة في أمريكا بسرعة كبيرة بعد الحرب العالمية الأولى.  
و قد تأثرت مهنة المحاسبة في أمريكا تأثراً كبيراً بالمهنة في بريطانيا.
- في أمريكا كان اهتمام المراجعين يتركز على مراجعة الميزانية ثم تطور ليشمل جميع القوائم المالية.
- في المملكة العربية السعودية :
  - بدأت بدراسه أجرتها وزارة التجارة عن مهنة المراجعة في دول العالم , USA , UK , Tunisia
  - صدور مرسوم ملكي عام ١٤١٢ هـ بتأسيس الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA
  - دورها : القيام بما يؤدي الى النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة.

# تعريف المراجعة

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية : American Accounting Association :  
المراجعة بأنها :

( عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلة إثبات وتقويم هذه الأدلة عن التأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير معلنة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل)

# تعريف المراجعة

## ١- المراجعة عملية منظمة:

هي عملية منظمة لأنها تبدأ بالتخطيط و رسم الاستراتيجيات المناسبة التي ترتبط باختيار و جمع و تقويم أدلة الإثبات. و أن المراجع يتخذ الكثير من القرارات في مراحل تخطيط و أداء عملية المراجعة .

## ٢- الحصول بموضوعية على أدلة إثبات و تقويم هذه الأدلة:

الحصول على أدلة إثبات و تقويم هذه الأدلة هو أساس عملية المراجعة.

أنواع الأدلة التي يتم الحصول عليها والمعايير المستخدمة لتقويم هذه الأدلة قد تختلف من عملية مراجعة إلى أخرى ، ولكن جميع المراجعات تركز على عملية الحصول على أدلة و تقويم هذه الأدلة.

في مراجعة القوائم المالية تتكون أدلة الإثبات من البيانات المحاسبية الأساسية ( دفتر اليومية و دفتر الأستاذ) ، والمعلومات المؤيدة (مثل الفواتير، الشيكات ،البيانات التي يتم الحصول عليها بالاستفسار والملاحظة،الجرد الفعلي للأصول،المراسلات مع العملاء).

الموضوعية : قدرة المراجع على الاحتفاظ بالاتجاه المحايد عند جمع و تقويم الأدلة.

# تعريف المراجعة

## ٣- التأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية:

- التأكيدات من الإدارة (الواردة في شكل بيانات بالقوائم المالية) هي موضوع عملية المراجعة .
- هذه التأكيدات عن الأحداث و التصرفات الاقتصادية : هي تأكيدات الإدارة ومسئوليتها .

## ٤- درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير معنة:

الهدف الأساسي من عملية المراجعة: هو بيان رأي المراجع في التصرفات والأحداث الاقتصادية التي تمت مراجعتها ورأي المراجع في مدى تطابق هذه التأكيدات مع المعايير المعنة. في حالة المراجعة المالية: فإن المعايير التي تُقاس عليها تأكيدات إدارة المنشأة هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) .

أما في الحالات الأخرى قد تكون هذه المعايير قواعد قانونية تنص عليها أحد التشريعات (كتشريعات الضرائب). أو موازنة تخطيطية أو أي مقياس آخر من مقاييس الأداء تضعه الإدارة .

# تعريف المراجعة

## ٥- توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين :

الهدف من عملية المراجعة هو قيام المراجع بإعداد تقرير يخبر المستفيدين بمدى تطابق تأكيدات عميل المراجع مع المعايير المعلنة .

## ٦- بواسطة شخص كفاء ومستقل:

- المراجع لابد ان يتوفر فيه التالي :
- المؤهلات التي تمكنه من فهم المعايير التي يجب استخدامها
- الكفاءة التي تمكنه من تحديد نوع و حجم الأدلة الي يلزم جمعها للتوصل الى استنتاج ملائم بعد اختبار الأدلة.
- توجه ذهني مستقل / حياد

وتطلق أنظمة الشركات في كل من السعودية ومصر اسم (مراقب الحسابات) على المراجع الخارجي.

# العلاقة بين المحاسبة و المراجعة

- **تعريف المحاسبة:** تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية حتى يتمكن المستفيدون من هذه المعلومات من اتخاذ قرارات رشيدة .
- إذن جوهر عملية المحاسبة: القياس والتوصيل .
- ”قياس الأحداث والوقائع الاقتصادية التي حدثت ثم توصيل هذه النتائج من خلال معالجة البيانات المحاسبية والتي تتمثل في الإثبات والتسجيل والترحيل والتبويب والعرض والتلخيص وغيرها“
- **المحاسبة تعتمد على :** قيم مالية و قياس نقدي.
- **المراجعة:** تعتمد على معلومات كمية قابلة للقياس والتحقق منها عن طريق جمع الأدلة .

# العلاقة بين المحاسبة و المراجعة

- إذن أساس عملية المراجعة هو جمع أدلة الإثبات .  
أدلة الإثبات في المراجعة تعتمد أساساً على المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي .
- نظام المعلومات المحاسبي يتكون من :
  - ١- المدخلات : بيانات مستقاة من مستندات ، هذه المستندات تعكس وقائع وعمليات اقتصادية . (مثل:فاتورة الشراء البيع/الإيصالات)
  - ٢- المعالجة (التشغيل) : تتمثل في الوظائف التشغيلية للمحاسبة وهي عمليات التحليل/عمليات الإثبات في دفتر اليومية/عمليات التبويب والترحيل في دفتر الأستاذ/عمليات التلخيص والتي تتمثل في إعداد ميزان المراجعة .كل هذه العمليات التشغيلية يطلق عليها معالجة البيانات المحاسبية .
  - ٣- المخرجات: تتمثل في القوائم والتقارير المالية .  
(قائمة الدخل/قائمة المركز المالي/قائمة التدفقات النقدية/قائمة الأرباح المحتجزة)

# العلاقة بين المحاسبة و المراجعة

■ الغرض من المراجعة:

تقوم المراجعة على إحداث تطابق بين التأكيدات التي تظهرها القوائم المالية والمعايير المعلنة.

المعايير التي تعتمد عليها عملية التطابق في المراجعة المالية هي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)

■ المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

(Generally Accepted Accounting Principles)

تنقسم على ثلاثة أقسام :

١- مجموعة الفروض المحاسبية.

٢- مجموعة المبادئ المحاسبية.

٣- مجموعة القيود المحاسبية.

# العلاقة بين المحاسبة و المراجعة

- هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التي تمثل المعايير التي يعتمد عليها المراجع للتأكد من مدى التزام الشركات عند إعدادها للقوائم المالية بتطبيق هذه المعايير .
- جوهر عملية المراجعة : هو جمع أدلة الإثبات للتأكد من مدى مطابقة التأكيدات وهي البيانات الواردة في القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- بناءً على ذلك يجب أن يكون المراجع خبير في المحاسبة ، ولا يلزم أن يكون المحاسب ضليعاً في المراجعة .

# أهداف ودور المراجعة الخارجية

## أهداف ودور المراجعة الخارجية :

١- إضفاء الثقة على القوائم المالية بواسطة مراجع خارجي مستقل عن طريق إبداء رأي فني محايد .

مراجعة الشركات المساهمة أصبحت مراجعة إلزامية نص عليها القانون في السعودية وفي بريطانيا ومصر وفي كثير من دول العالم .

٢- التحقق من عناصر القوائم المالية .

يهدف إلى التأكد من صحتها و التأكد من وجودها و التأكد من قياسها و التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP).

٣- بيان مدى صدق و عدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج الأعمال .

ويتم ذلك عن طريق مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)

٤- بيان مسؤولية الإدارة و مسؤولية المراجع بشكل عام.

(مسئولية الإدارة هي إعداد القوائم المالية، ومسئولية المراجع هي فحص القوائم المالية وإبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية).

# القيود على المراجعة

➤ المراجعة لا تعطي تأكيد قاطع بأن القوائم المالية خالية من أي أخطاء جوهرية أو تظليل أو تحريف إنما تعطي أساس معقول لعدم وجود تظليل أو أخطاء بالقوائم المالية .

➤ القيود المسببة لذلك تشمل:

- ١- النظام المحاسبي المطبق والأخطاء البشرية.
- ٢- مبادئ القياس المحاسبي كثيراً ما تعطي أكثر من بديل للمحاسبة عن عملية أو حدث معين .(مثل: هناك طرق عديدة للمحاسبة عن تدفق المخزون واستهلاك الأصول الثابتة).
- ٣- غالبية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تعتمد على استخدام التقدير الشخصي .
- ٤- اعتماد المراجعة على أسلوب العينات وليس أسلوب الفحص الكامل لعدة أغراض من أهمها الوقت و التكلفة .

# أنواع المراجعة

يتم تبويب المراجعة إلى عدة أنواع حسب طريقة التبويب المتبعة:

- ١- المراجعة المالية.
- ٢- المراجعة الإلزامية و المراجعة الاختيارية.
- ٣- المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.
- ٤- مراجعة الأداء والتنفيذ (مراجعة الالتزام)
- ٥- المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.
- ٦- المراجعة الإدارية أو التشغيلية.

# ١- المراجعة المالية:

تعني مراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات وإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة هذه القوائم عن المركز المالي ونتائج الأعمال وأنها متفقة مع المعايير المعلنة.

وتعتمد أساساً على مراجعة الأرصدة والعمليات التي تعكس وقائع مالية.

● القوائم الماليه تشمل :

● قائمة المركز المالي Balance sheet

● قائمة الدخل Income statement

● قائمة التدفقات النقدية Cash flows statement

● الملاحظات Footnotes

## ٢- المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية:

المراجعة الإلزامية:	المراجعة الاختيارية:
هي التي تكون نتيجة متطلبات قانونية أو تعاقدية كمراجعة الشركات المساهمة.	المراجعة هنا اختيارية وليس هناك التزام قانوني بتعيين مراجع خارجي (مراقب حسابات). كما في حالة شركات الأشخاص والمشروعات الفردية.

□ أي نوع من المراجعة الإلزامية أو المراجعة الاختيارية يتم من خلال خطاب يطلق عليه خطاب التكليف Engagement letter. والذي يوضح فيه المهام التي سوف يقوم بها المراجع ويتم التوقيع على هذا الخطاب من جانب إدارة المنشأة بالموافقة وإعادته إلى المراجع .

# ٣- المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:

المراجعة الجزئية:	المراجعة الكاملة:
تقتصر على عنصر واحد أو عدة عناصر من القوائم المالية مثل النقدية أو المبيعات أو المخزون.	هي لجميع عناصر القوائم المالية .
وفي هذه الحالة لا يذلي المراجع بتقرير عن رأيه في القوائم المالية، وإنما يقتصر تقريره على العمل الذي قام به.	يقوم المراجع بإبداء رأيه في القوائم المالية التي أعدتها إدارة المنشأة عن طريق تقرير المراجعة .
	تقوم على أساس أسلوب العينات.

هناك فرق بين المراجعة الكاملة والمراجعة الشاملة:  
المراجعة الكاملة: تعني أن المراجعة تغطي جميع عناصر القوائم المالية وتقوم على أسلوب العينات .  
المراجعة الشاملة: تعني مراجعة جميع المجتمع وجميع الأرصدة والعمليات.

## ٤- مراجعة الالتزام (الأداء أو التنفيذ)

- ✓ الهدف منها: معرفة مدى تنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين ولوائح وتعليمات السلطة العليا .
- التقرير لشخص معين بدلاً من مجموعه من المستخدمين .
- الإدارة هي المستفيد الاساسي .
- من أمثلتها:
- ✓ المراجعة للإقرارات الضريبية لإحدى الشركات للتأكد من الالتزام بالسياسات والقواعد الضريبية.
- ✓ المراجعة التي يقوم بها المراجعون الداخليون لمعرفة مدى التزام الموظفين بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة من الشركة .
- ✓ المراجعة الحكومية من قبل ديوان المراقبة العامة التي تتم بالوحدات الحكومية للتأكد من تنفيذ القوانين والأنظمة الحكومية.

# ٥- المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

## المراجعة الداخلية :

عملية فحص للعمليات والسجلات يقوم بها بصفة مستمرة موظفون من داخل المشروع لخدمة إدارة المنشأة.

## المراجعة الخارجية:

يقوم بها مراقب حسابات مستقل من خارج إدارة المنشأة.

## العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

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

١- نظام كاف وفعال للرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الأخطاء والغش والتأكد من أن هذا النظام ينفذ بطريقة مرضية.

٢- نظام محاسبي سليم كفيل بإظهار المعلومات اللازمة لتحضير قوائم مالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال.

# ٥- المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

الفروق الجوهرية بين المراجعة الداخلية والخارجية:

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	
يحدد نطاق العمل على أساس المسؤوليات التي يحددها أحكام القانون.	إدارة المشروع هي التي تحدد للمراجع الداخلي نطاق العمل الذي يقوم به.	نطاق العمل:
تهدف إلى أن القوائم المالية المقدمة إلى المساهمين تظهر بعدالة أرباح الشركة وخسائرها عن الفترة المالية والمركز المالي للشركة في نهاية المدة	أهدافها التأكد من أن النظام المحاسبي يعمل بكفاية بحيث تزود إدارة المشروع بشكل مستمر بمعلومات محاسبية دقيقة وصحيحة.	الاختلاف في الاتجاهات والأهداف:
المراجع الخارجي مسئول أمام المساهمين .	المراجع الداخلي مسئول أمام إدارة المشروع .	المسئولية:

# ٦- المراجعة الإدارية أو التشغيلية :

- ✓ تعتبر امتداد وتطور للمراجعة الداخلية .
- ✓ تعنى خصيصا بمراجعة و فحص الاجراءات التشغيليه بالمنظمة لتقييم التالي :
  - الاقتصاد في استخدام الموارد .
  - الكفاءة في استخدام الموارد .
  - الفاعلية في تطبيق السياسات والبرامج و تحقيق الاهداف المعلنه.

## The 3E's ✓

- الاقتصاد Economy: يعني تحقيق الأداء بأقل تكلفة ممكنة .
- الكفاية Efficiency: تعني تحقيق قدر معقول من الأداء(المخرجات) بقدر معقول من التكلفة (المدخلات).
- الفاعلية Effective: هي تحقيق الهدف بأقصى درجة من الإنجاز .

- ✓ المخرج هنا تقرير يرفع للادارة يتضمن توصيات للعمل على تحسين التشغيل.
  - أمثله:

- تقييم مدى كفاءة و دقة حساب الاجور بنظام الكتروني جديد للاجور
- تقييم مدى كفاءة و دقه و رضا العميل عن عملية توزيع الطرود في FEDX

ا.هناء المغامس

# أنواع المراجعين:

- ١- مراجع خارجي External auditor / أو ما يطلق عليه مراقب الحسابات أو متعهد الحسابات .
- ٢- مراجع داخلي Internal auditor
- ٣- المراجع الحكومي . يعني بمراجعة الحسابات الحكومية فقط .
- ٤- المراجع الإداري . يختص بالمراجعة الإدارية .
- ٥- الفاحص الضريبي . يعني فقط بفحص الإقرارات الضريبية .

# تقرير المراجع

تقرير المراجع هو الوسيلة لتوصيل نتائج الفحص الذي قام به المراجع إلى المستخدمين المعنيين. ويعتبر تقرير المراجع المرحلة الأخيرة لعملية المراجعة .

تقرير المراجع (التقرير المختصر):

يتكون من فقرتين :

١ - فقرة نطاق الفحص.

٢ - فقرة رأي المراجع.

## ١- فقرة نطاق الفحص Scope Paragraph

هي الفقرة الأولى من تقرير المراجع و توضح العمل الذي تم وكيفية القيام بهذا العمل.  
ما يجب توضحيه في هذه الفقرة :

- ١- قد تم إتمام عملية المراجعة ،وأنها قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها GAAS
- ٢- أن المراجع قد استخدم الاختبارات والإجراءات الضرورية .
- ٣- القوائم التي تم فحصها .
- ٤- التواريخ والمدد التي تشملها هذه القوائم.

## ٢- فقرة رأي المراجع Opinion Paragraph

- هي فقرة الثانية والأخيرة في التقرير وتوضح النتائج التي توصل إليها المراجع .
- بسبب أهمية هذه النتائج لمستخدمي القوائم المالية يُطلق على تقرير المراجع بأكمله في بعض الأحيان تعبير (رأي المراجع).
- المراجع لا يقرر حقائق وإنما يبدي رأي فقط .

# أنواع تقارير المراجعة / أنواع رأي المراجع :

- ١- الرأي الإيجابي غير المتحفظ/الرأي النظيف/الرأي الخالي من التحفظات/الرأي غير المقيد.
- ٢- الرأي المتحفظ /المقيد .
- ٣- الرأي السلبي /العكسي/المعارض.
- ٤- الامتناع عن إبداء الرأي.

# مثال على التقرير المختصر:

مثال على تقرير المراجعة المختصر:

(قمنا بفحص ميزانية شركة س المؤرخة في ٣١ ديسمبر .. وقوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ. وقد تم الفحص طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وبالتالي فقد اشتمل على الاختبارات للسجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة الأخرى التي اعتبرناها ضرورية لظروف الحال.

وفي رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة المركز المالي للشركة س في ٣١ ديسمبر ..، ونتائج عملياتها والتغيرات في مركزها المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم تطبيقها على أساس يتفق مع الأساس نفسه المستخدم في العام الماضي)

# أنواع تقارير المراجعة / أنواع رأي المراجع

## ١- التقرير الإيجابي غير المتحفظ Unqualified Opinion

الصيغة (القوائم المالية "تعتبر بعدالة" عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي تم تطبيقها على أسس ثابتة)

يعني هذا التقرير أن المراجع ليس لديه أي تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها.

# أنواع تقارير المراجعة / أنواع رأي المراجع

## ٢- التقرير المتحفظ/المقيد Qualifaid Opinion

- المراجع يبدي رأيه في عدالة القوائم المالية فيما عدا بند معين أو مجموعة من البنود. ولا بد من ذكر سبب التحفظ.
  - يبدأ المراجع فقرة الرأي بكلمة (فيما عدا هذا التحفظ مازالت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال)
- هذين النوعين من التقارير وبالأخص النوع الأول هما الأكثر انتشاراً من أنواع تقارير المراجعة التي يصدرها المراجع الخارجي .

# أنواع تقارير المراجعة / أنواع رأي المراجع

## ٣- التقرير السلبي / العكسي Adverse Opinion

- ✓ بمعنى أن القوائم المالية لا تعبر بعدالة- غير عادلة-مضلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال للمنشأة.
- ✓ وهذا التقرير هو أقصى رأي يمكن أن يصل إليه المراجع.
- ✓ نادر الحدوث في الحياة العملية.

## ٤- الامتناع عن إبداء الرأي Disclaimer of Opinion

- ✓ المراجع ليس لديه أي معلومات يستطيع أن يقدر فيها هل هذه القوائم عادلة أم لا .
  - ✓ أسباب الامتناع عن إبداء الرأي:
- ١- أن يكون المراجع غير مستقل عن المشروع . ( بأن يكتشف بعد قبوله عملية المراجعة أن له قريب من الدرجة الأولى أو الدرجة الثانية، أو أن له مصلحة في الشركة التي يراجع حساباتها مثل أن يمتلك أسهم في تلك الشركة)
  - ٢- لم يحصل المراجع على معلومات بسبب قيود جوهرية قد تكون المنشأة سبب فيها أو بسبب ظروف خارجية.
  - ٣- توقع أحداث غير مؤكدة قد تكون ذات أثر جوهري.

# أنواع تقارير المراجعة / أنواع رأي المراجع

الفرق بين الامتناع عن إبداء الرأي و الرأي السلبي :  
الفرق بينهما في مدى توفر المعلومة .

- إذا توفرت المعلومات لدى المراجع بأن القوائم المالية مضللة و غير عادلة.... يعطي تقرير أو رأي سلبي.
- إذا لم تتوفر لدى المراجع المعلومات .... يمتنع عن إبداء الرأي .

# مراحل المراجعة:

## ١- مرحلة التخطيط:

- القيام بدراسة وفهم مبدئية لطبيعة نشاط العميل وتوثيقه.
- فهم المعالم الأساسية للنظام المحاسبي وتوثيقه.
- اختيار إستراتيجية المراجعة لرصيد كل حساب أو مجموعة من الأرصدة وتوثيقها.

## ٢- مرحلة التنفيذ:

- الحصول على أدلة الإثبات لتأييد التأكيدات التي يتضمنها رصيد كل حساب ،وتقويم هذه الأدلة وتوثيقها
- إعادة النظر في إستراتيجية المراجعة عند اللزوم.

## ٣- مرحلة التقرير:

- فيها يتم تكوين رأي المراجع وتوصيله على صورة تقرير يسمى (تقرير المراجع)
- قد يقدم المراجع مع تقرير المراجعة خطاب يسمى (خطاب الإدارة) Management letter
- يمثل خدمة إضافية اختيارية للمراجع ،إلا إذا تم الاتفاق عليه مسبقاً في خطاب اسمه خطاب التكليف.

# مراحل المراجعة

## الفرق الأساسي بين خطاب التكليف وخطاب الإدارة :

### □ خطاب التكليف Engagement letter :

- يتم مع بداية قبول المراجعة .
- خطاب يوضح فيه المهام التي سوف يقوم بها المراجع ويتم التوقيع على هذا الخطاب من جانب إدارة المنشأة بالموافقة وإعادته إلى المراجع.

### □ خطاب الإدارة Management letter :

- يتم في نهاية عملية المراجعة.
- عبارة عن تقرير إلى إدارة المشروع يوضح فيه نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ووسائل تلافيها تحسیناً للنظام، وبعض التوصيات والاستشارات للإدارة ويمكن أن تستفيد منها الإدارة في المستقبل.

# أهم التنظيمات المحاسبية :

هي التنظيمات التي تقوم بإصدار المعايير والتوصيات للمحاسبة والمراجعة.  
من أهمها :

□ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين The American Institute of certified Public Accountants (AICPA).

يقوم المعهد بأربع وظائف:

- ١- وضع المعايير والقواعد.
- ٢- إصدار البحوث والمطبوعات .
- ٣- إجراء اختبارات CPA للحصول على شهادة مزاولة المهنة.
- ٤- دعم التعليم المستمر .

□ جمعية المحاسبة الأمريكية The American Accounting Association(AAA).

□ مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board(FASB).

# أهم التنظيمات المحاسبية :

□ هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) Securities and Exchange Commission

هيئة فيدرالية تراقب بانتظام أسواق الأسهم وتساعد المستثمرين في الشركات العامة للحصول على معلومات موثوق فيها لاتخاذ قرارات الاستثمار.

□ The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

❖ مؤسسه غير هادفه للربح وظيفتها الاشراف على عمليات المراجعة لشركات المساهمة.

❖ انشئت هذه المؤسسة بناءا على Sarbanes–Oxley Act of 2002 الذي

وضع نتيجة كارثة شركة انرون و ارثر اندرسون

□ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Saudi Organization for certified Public

Accountants (SOCPA)

□ هيئة السوق المالية السعودية CMA

• تختص بالإشراف على الشركات المدرجة في البورصة السعودية.

# مكاتب المحاسبة وخدماتها

مكاتب المحاسبة المصرح لها يتراوح حجمها بين مكتب لفرد واحد إلى مكتب محاسبه ضخم يضم آلاف المراجعين والشركاء.

يوجد أربع فئات لهذه المكاتب:

١- المكاتب الأربعة الدولية يطلق عليها Big four

Ernst&young/Deloitte&Touche/KPMG/Price Waterhouse

٢- المكاتب القومية بالولايات المتحدة .

٣- المكاتب المحلية والإقليمية الكبرى.

٤- المكاتب المحلية الصغيرة .

• التالي رابط لقائمة بمكاتب المحاسبة المعتمدة في المملكة:

<http://www.socpa.org.sa/Home/License/Accounting-offices>

# تنظيم مكاتب المحاسبة وخدماتها

## الخدمات التي تقدمها :

### ١- خدمات المحاسبة والمراجعة والفحص.

يجب الإشارة إلى أنه هناك فرق بين كلمة فحص وكلمة مراجعة .

- المراجعة : تعني مراجعة القوائم المالية السنوية المنشورة.
- الفحص : تعني مراجعة القوائم المالية الربع سنوية أو ما يطلق عليها القوائم المالية الأولية.

### ٢- خدمات الاستشارات الضريبية.

تشمل إعداد الإقرارات الضريبية الخاصة بالعميل ،تقديم النصح إلى العميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب ،توجيه العمليات بحيث يمكن الاستفادة من بعض المزايا الضريبية.

- حينما يقوم مكتب المحاسبة والمراجعة بتقديم خدمة الاستشارات الضريبية فإن المصطلح العلمي الذي يقوم به في هذه الحالة هو **مراجعة الالتزام** .لأن المراجع في هذه الحالة يتأكد من مدى التزام العميل بالقوانين والتعليمات الضريبية عند إعداد الإقرار الضريبي.

# تنظيم مكاتب المحاسبة وخدماتها

## ٣- خدمات الإدارة الاستشارية.

من أهم الخدمات الاستشارية التي تقدمها : دراسة الجدوى الاقتصادية، برامج تدريب العاملين في الشركة، تصميم النظم المحاسبية للشركة الجديدة

❖ غالباً هذه الخدمات تقدم للشركات الكبيرة .

❖ أما الخدمات المقدمة للمشروعات الصغيرة (الشركات صغيرة الحجم):

## ٤- خدمات المراقب المالي.

يكون شخص متخصص في الأمور المالية

# الرقابة النوعية Quality Control

الرقابة النوعية: تعني التأكد من جودة الخدمة المقدمة بواسطة مكاتب المحاسبة. أحيانا يطلق عليها رقابة الجودة.

فهي تعمل على تحسين الخدمات المقدمة من خلال القيام بما يسمى رقابة الجودة أو من خلال ما يسمى بمراجعة القرين Peer Review

مراجعة القرين: تعني قيام مكتب محاسبة بمراجعة إجراءات مراقبة الجودة لمكتب محاسبة آخر.

ومراجعة النظير إلزامية كل ثلاث سنوات، الهدف منها هو التأكد من أن مكاتب المحاسبة تلتزم بمعايير الرقابة النوعية.

# الرقابة النوعية:

## عناصر أو معايير الرقابة النوعية/رقابة الجودة:

العناصر التي يجب أن يأخذها مكتب المحاسبة في الاعتبار عند تصميم نظام الرقابة النوعية هي :

### ١- الحياد ، الامانة و الموضوعية.

يجيب الشركاء و المراجعين في شركة المحاسبة على قائمة استقصاء سنوية لتحديد ملكيات اسهم و عضويات مجالس الادارة.

### ٢- إدارة الأفراد .

تقييم كل مراجع خلال كل عملية مراجعه لتحسين العمل و التأكد من توافر التأهيل المناسب في المكان المناسب

### ٣- قبول عملاء جدد و الاحتفاظ بالعملاء القدامي.

تقييم اي عميل جديد قبل البدء معه لتقليل المخاطر ( مثل خطر النقاضي)

### ٤- أداء عملية المراجعة.

وجود مدير يصدق على عمليات المراجعة قبل تنفيذها للتأكد من انها تتماشى مع معايير المهنية و معايير الجودة

### ٥- المتابعة أو المراقبة.

تكون من قبل الشريك المختص بأمور الجودة ، فيلزم التأكد من وجود الأربعة عناصر السابق ذكرها في المنشأة و فعاليتها.

# الرقابة النوعية:

في حالة عدم التزام مكاتب المحاسبة بمعايير الرقابة النوعية، فإنه سيتم إيقاع عدد من العقوبات قد تشمل:

- ١- غرامات مالية.
- ٢- إيقاف العضوية لمدة معينة أو الفصل من العضوية.
- ٣- توجيه اللوم أو الإنذار.
- ٤- الالتزام ببرامج إضافية للتعليم المستمر .
- ٥- اتخاذ إجراءات تصحيحية قد تتطلبها الظروف.

# الواجب ١ :

- ❖ بحث عن أهم مكاتب المحاسبة العالمية:
- نبذة عن هذه المكاتب
- تنظيم هذه المكاتب
- أهم الخدمات المقدمة