

معايير المراجعة المتعارف عليها

أ. هناء المغامس
قسم المحاسبة
جامعة الملك سعود

Email : halmughamis@ksu.edu.sa

معايير المراجعة المتعارف عليها

GAAS

- GAAS = Generally Accepted Auditing Standards
- اصدرت من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA
- تمثل ادوات لقياس الأداء في مهنة المراجعة.
- معايير المراجعة المتعارف عليها هي المعايير أو الإرشادات التي يلتزم بها المراجع عند أدائه لعمله ومتعارف عليها لأنه تم قبولها بوجه عام سواء على المستوى العالمي أو على المستوى المحلي.
- يفرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بين معايير المراجعة وبين إجراءات المراجعة

الفرق بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة:

معايير المراجعة	إجراءات المراجعة
- هي المقاييس التي تساعد في تقييم جودة العمل و مدى تحقق اهداف هذا العمل .	- الخطوات التي يتبعها المراجع اثناء قيامه بعملية المراجعة.
- لا يجوز إجراء تعديلات عليها.	- يجوز للمراجع اجراء تعديلات لتلائم الخطوات ظروف كل عملية مراجعة.
- مصدره من AICPA	- يحددها المراجع بناءا على خبرته و تقديره الشخصي

معايير المراجعة المتعارف عليها

معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين هي :

هناك ١٠ معايير تقسم في ٣ مجموعات :

- معايير عامة .
- معايير العمل الميداني.
- معايير خاصة بالتقرير.

١ - معايير عامة

- يطلق عليها (المعايير الشخصية).
- تتعلق بشخصية المراجع الذي يقوم بعملية المراجعة.
- تضم ٣ معايير هي :

المعايير العامة

- ١ - يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية المطلوبة في المراجع.
- ٢ - يجب أن يحتفظ المراجع باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.
- ٣ - يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد التقرير.

١- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية المطلوبة في المراجع.

التأهيل العلمي: أن يكون حاصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة .

التأهيل العملي: أن يتوافر لديه الخبرة الكافية في ممارسة مهنة المراجعة.

✓ في الولايات المتحدة الأمريكية يُعد النجاح في الامتحان الموحد لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والحصول على شهادة CPA دليلاً على حصول المراجع على التدريب الفني والكفاية المطلوبة.

✓ يقابله في السعودية الحصول على شهادة SOCPA من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

التدريب الفني: المراجع مطالب بصفة مستمرة بتحديث تدريبه الفني والإلمام بأحدث تطورات المهنة.

الخبرة المهنية: تحصل بالتدريب العملي والتمرين على ممارسة المهنة. ولذلك عندما يتم اشراك مراجع لأول مرة في عملية مراجعة يكون مراجع تحت التمرين، يظل سنين تحت التمرين ثم ينتقل إلى مراجع ثم بعد ذلك من التمرين والخبرة الكافية يصبح مراجع أول ومن ثم كبير المراجعين ومن ثم استشاري في مكتب المراجعة .

٢- يجب أن يحتفظ المراجع باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.

لكي يثق مستخدموا القوائم المالية في رأي المراجع فإن المراجع يجب أن يتمتع بصفة الاستقلال الذهني.

الاستقلال هو القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية .

الاستقلال الذهني هو من الخصائص التي لا يمكن الاستغناء عنها بالنسبة للمراجعين . فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض له ويجب أن يتميز بالعدالة لجميع الأطراف والطوائف المختلفة.

- ان تؤدي منشأة المحاسبة خدمة استشارية لشركة يمتلك الشركاء اسهم فيها << مقبول
- ان تراجع شركة المحاسبة شركة يمتلك الشركاء اسهم فيها << انتهاك للحياد

٣- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد التقرير

- يجب على المراجع ان يبذل قدر مناسب و معقول من العناية و المهارة عند اداء عمله (درجة الرجل المعتاد).
- يتم ذلك بالالتزام بمعايير العمل الميداني و اعداد التقرير
- امثله :
- التأكد من اكتمال اوراق العمل
- كفاية ادلة المراجعة.
- موضوعيه تقرير المراجعة.

٢- معايير العمل الميداني:

معايير العمل الميداني هي المقاييس والإرشادات التي يلتزم بها المراجع عند أداء عملية المراجعة .
تضم ٣ معايير هي:

معايير العمل الميداني:

- ١- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطاً كافياً ويجب الإشراف السليم على المساعدين .
- ٢- يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية المستعمل كأساس للاعتماد عليه .ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها المراجعة .
- ٣- يجب الحصول على أدلة كافية ومقتعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص

١- التخطيط الكافي والإشراف على المساعدين

التخطيط الكافي:

- يجب على المراجع إيجاد إستراتيجية عامة لنطاق عملية الفحص وكيفية القيام بها.
- معرفة الصناعة التي ينتمي إليها العميل .
- الحصول على المعلومات الكافية المطلوبة لعملية التخطيط .

الإشراف على المساعدين:

معظم وغالبية أعمال المراجعة تتم بواسطة المراجعين المساعدين والذين عادة يمتلكون قدر بسيط من الخبرة وبالتالي لا بد من الإشراف على أعمال المراجعين المساعدين بواسطة مراجعين يمتلكون خبرة أعلى .

٢- لا بد أن يقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة لتحديد:

✓ مدى الاعتماد على هذا النظام .

تحديد مدى قوة أو ضعف النظام لأن ذلك سيؤثر على مدى اختبارات المراجعة وطبيعة وتوقيت وحجم تلك اختبارات

- إذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي ، في هذه الحالة سوف يقلل المراجع من مدى اختبارات المراجعة والأدلة التي يحصل عليها.
- إذا كان نظام الرقابة الداخلي ضعيف، في هذه الحالة سوف يتوسع ويزيد المراجع من اختبارات وإجراءات المراجعة التي سوف يقوم بها ويزيد من حجم الأدلة.

٣- جمع أدلة الإثبات

- العدد الكافي من أدلة الإثبات التي يجب أن يحصل عليها المراجع تعتمد على التقدير المهني للمراجع.
- يثار تساؤل حول ما هو القدر الكافي من أدلة الإثبات الذي يجب على المراجع جمعه وفحصه طبقاً لتقديره المهني ، هو القدر الذي يكفي ليكون أساساً معقولاً لرأي المراجع في القوائم المالية.

٣- معايير التقرير

يعتبر تقرير المراجع بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة .

يجب على المراجع عند إعداد تقرير المراجعة أن يلتزم بالإرشادات والمقاييس التي تتعلق بإعداد التقرير .

تضم ٤ معايير هي :

١- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معروضة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢- أن يبين التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في السنة الحالية وفي السنوات السابقة.

٣- يتعلق بتوفير الإفصاح المناسب والكافي لقارئ القوائم المالية لكي يستطيع اتخاذ القرار المناسب .

٤- يجب أن ينص التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية ككل. وأن يوضح التقرير طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها المراجع.

١- عرض القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

- يجب على المراجع أن يذكر في تقريره أن القوائم المالية للشركة تم إعدادها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP .
- المبادئ هي المقياس الذي يحتاجه المراجع للحكم على عدالة القوائم المالية.
- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:
 - هي مجموعة من الأعراف والقواعد والمفاهيم المحاسبية صادرة من تنظيمات محاسبية متعارف عليها أو مقبولة في المجتمع مثل:
 - مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB
 - هيئة تداول الأوراق المالية SEC
 - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

تسمى بالإطار الفكري للمحاسبة تم وضعه من قبل مجلس معايير المحاسبة

المالية الأمريكي FASB

ويتم تقسيمه إلى ٣ مجموعات :

المجموعة الأولى : مجموعة الفروض المحاسبية وهي تضم ٤ فروض

وهي:

١. فرض استقلالية الوحدة المحاسبية Business Entity
٢. فرض الاستمرارية Going Concern or Continuity
٣. فرض الفترة المحاسبية او الدورية Time Period
٤. فرض القياس النقدي او الوحدة النقدية Monetary Unit

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

المجموعة الثانية: مجموعة المبادئ المحاسبية .

١. مبدأ التكلفة التاريخية Historical cost principle
٢. مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition
٣. مبدأ الإفصاح التام Full Disclosure principle
٤. مبدأ المقابلة Matching principle

المجموعة الثالثة : مجموعة القيود المحاسبية .

- ١ - قيد الأهمية النسبية. Materiality principle.
- ٢ - قيد التحفظ (الحيطة والحذر) Conservatism principle
- ٣ - قيد التكلفة والمنفعة. Cost constrains.
- ٤ - قيد الأعراف الصناعية. أي صناعة معينة قد تستخدم مبدأ أو قاعدة محاسبية خاصة بها . مثل قطاع البنوك عندما تقوم بتقييم أصولها فمن الممكن أن تستخدم القيم الجارية أو السوقية . لأن هذا عرف صناعي سائد بهذا القطاع وهذا يعتبر قيد أو استثناء.

٢- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

- يعني تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى الهدف من ذلك: هو أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة .
- المراجع لا يلزم الشركة بإتباع طريقة أو سياسية محاسبية معينة دون أخرى، الشركة تقوم باختيار مايناسبها،المراجع عليه أن يتأكد من الثبات .
- التغيرات في المبادئ المحاسبية: تعني التغيير في السياسات والقواعد المحاسبية واستخدام بديل محاسبي مختلف عن بديل محاسبي تم تطبيقه في سنوات سابقة وهذه التغيرات المحاسبية هي التي ستؤثر على التقرير وهي التي يشير إليها المراجع. مثل: التغيير من استخدام طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص في احتساب الأصول الثابتة فمعيار الثبات ينطبق على هذا التغيير ويتطلب الإشارة إليه في تقرير المراجع.

٢- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

- هناك أمور لا علاقة لها بمعيار الثبات ولا يتطلب الأمر الإشارة إليها في تقرير المراجع وإنما يكفي بالإفصاح عنها في شكل ملاحظات وإيضاحات على القوائم المالية.
- من ضمن تلك الأمور التالي :
 - ✓ تصحيح الأخطاء في القوائم المالية مثل الأخطاء الحسابية وأخطاء السهو.
 - ✓ التغيير في التقديرات المحاسبية مثل: تقوم الشركة بالتغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول أو المخصصات أو الاستهلاكات.
 - ✓ التغييرات في التبويب. مثل: لو قامت الشركة بالتغيير في طريقة أو شكل عرض قائمة المركز المالي.

٣- الإفصاح الكافي

- يكون الإفصاح و الشفافيه بالقوائم الماليه كافيا للمستخدم المعتاد
 - الإفصاح عن المعلومات الضرورية
 - عرضها بصورة واضحة
 - عرض السياسات و المعلومات الضرورية في جزء الملاحظات و الايضاحات التابعه للقوائم المالية

٤- رأي المراجع عن القوائم المالية ككل

لا بد أن ينتهي تقرير المراجع برأي . ولا ينفع تقرير المراجع بدون ذلك الرأي .

وبالتالي لا بد من التفرقة بين أنواع الرأي التي تم مناقشتها سابقاً.