المحور الثاني

طبيعة معايير التدقيق الدولية

المبحث الثاني: طبيعة المعايير الدولية للتدقيق

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة وجوب وجود معايير ومستويات أداء معينة يعمل على ضوئها ممارسوا هذه المهنة ويسيرون عليها في كافة مراحل العمل، ولمهنة المراجعة معايير وقواعد سلوك متعارف عليها تهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة المهنية في الظروف المتشابهة، وتمثل إطارا عاما لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

2-1- مفهوم معايير المراجعة

يعود أصل كلمة معيار"Norme" إلى الكلمة اللاتينية "Norma" التي تعني بمفهومها الأصلي "أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين" تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي "الكوس-Equerre". فالمعيار هو "المكيال أو المقياس"، وبمعنى أدق هو "ما يجب أن يكون عليه الشئ".

كما يعرف المعيار بأنه " نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نيجة عرف أو إتفاق عام لما يجب العمل به وإتباعه كمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء".

أما في المجال المهني، فقد عرف وليم توماس وإمرسون هنكي معايير المراجعة بأنها "تلك الأنماط التي يجب أن يحتذي بها محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها".

كما عرفها محمود السيد الناغي بأنها "تلك المقاييس أو المستويات التي يستطيع الممتهن في ضوئها أن يقيم العمل الذي أداه، أو يتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهني الذي كلف به كعضو في المهنة بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة".

أما تعريف كوهلر kohler للمعايير والذي يعتبر من أشمل التعاريف فقد عرف المعايير بأنها "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه، أو نمط يتأسس بالعرف عن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم".

إنطلاقا مما سبق يمكن القول بأن معيار المراجعة هو "نموذج و مؤشر تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند المراجعة".

وتجدر الإشارة أن هناك فرق وتمييز بين مفهومي معايير المراجعة وإجراءات المراجعة، حيث أن الإجراء يشير إلى الأدوات والوسائل والطرق التي تطبق والمهام التي تنفذ بواسطة محافظ الحسابات والتي يتم من خلالها جمع أدلة الإثبات الصالحة والكافية لإبداء الرأي الفني المحايد، بينما المعيار يتعلق بقياس دقة الأداء وبالأهداف الواجب تحقيقها بإستخدام إجراءات معينة، كما أن المعيار يتميز بأنه ملزم لمحافظ الحسابات طالما كان متفقا مع سلوك المحافظ العادي، بينما يكون لمحافظ الحسابات حرية تحديد الأساليب والإجراءات وإستعمالها بالشكل الذي يحقق الهدف من الفحص.

غير أن حرية محافظي الحسابات في تحديد إجراءات المراجعة ليست حرية مطلقة ولكنها في حقيقة الأمر تعتبر حرية مقيدة، لأن حرية المحافظ تقع في حدود إطار معين تحكمه أساسا معايير المراجعة والتوصيات التي تصدرها الهيئات المهنية أو الحكومية المسؤولة عن تنظيم المهنة، وهو الذي يحدد له الإجراءات التي يمكن الإستعانة أو الإسترشاد بها عند القيام بعملية المراجعة.

إن معايير المراجعة الدولية أصدرت خلال فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC " تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة، كما لازمت هذه المعايير جملة من التعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا، ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم (2-1): معايير المراجعة الدولية

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
200	الأهداف والمبادئ العامة لمراجعة الحسابات	520	الإجراءات التحليلية
210	شروط الإرتباط بمهمة المراجعة	530	عينات المراجعة والوسائل الإختبارية
220	الرقابة على جودة أعمال المراجعة	540	مراجعة التقديرات المحاسبية
230	التوثيق	550	الأطراف ذات العلاقة
240	الغش والخطأ	560	الأحداث اللاحقة
250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية المراجعة	570	الإستمرارية
260	توصيل أمور المراجعة للمسؤولين عن الحوكمة	580	إقرارات الإدارة
300	التخطيط	600	الإعتماد على أعمال محافظ حسابات أخر
315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها	610	الإعتماد على أعمال المراجع الداخلي
320	الأهمية النسبية	620	الإعتماد على أراء الخبراء المتخصصين
330	إجراءات المراجعة طبقا للأخطار المقيمة	700	تقرير محافظ الحسابات
402	المراجعة في حالة إستخدام العميل لمؤسسة خدمات	710	المقارنات
500	أدلة الإثبات في المراجعة	720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
510	الإختبارات التحليلية	800	تقرير محافظ الحسابات عن المهام ذات الأغراض الخاصة

2-2- المعايير العامة لمراجعة الحسابات

تعرف هذه المعايير أيضا بالمعايير الشخصية وهي تتعلق بالتكوين الشخصي الذاتي والذهني لمحافظ الحسابات وإعداده وتأهيله علميا وعمليا إلى المستوى المطلوب، وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة. وتشمل ثلاثة معايير وهي: الكفاءة المهنية اللازمة؛ الإستقلال والحياد؛ العناية المهنية اللازمة.

2-2-1- المعيار الأول: الكفاءة المهنية اللازمة

تنص جميع التشريعات الأجنبية والعربية على وجوب توافر قدر كاف من التأهيل العلمي والعملي لدى الأفراد القائمين بمزاولة مهنة مراجعة الحسابات، وذلك حتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة والمستفيدة من رأي محافظ الحسابات.

1- التأهيل العلمي

يقصد بالتأهيل العلمي ضرورة حصول محافظ الحسابات على قدر كاف من المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويتضمن معرفة المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم تكوينا في المجال المحاسبي والمالي.

إن التأهيل العلمي لا يجب أن يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط، بل يتطلب هذا المعيار جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه فيما يعرض عليه، ومن تلك الجوانب:

- النواحي السلوكية والإدارية وطرق الإتصال؛
- الأساليب الإحصائية والكمية المختلفة كالنسب المالية والسلاسل الزمنية وغيرها؛
- القوانين المختلفة كالقانون التجاري والمدني وقانون العمل.

2- التأهيل العملي

إن النجاح في مهنة المراجعة له أبعاد تتخطى حدود المعرفة العلمية، إذ يجب أن يكون محافظ الحسابات قادرا على تجسيد معرفته على أرض الواقع أثناء المراجعة الفعلية، وبالتالي فإن القدرات والخبرة المهنية تكتسب خلال الممارسة المهنية.

إن الشخص الذي يرغب في أن يكون محافظ حسابات يجب عليه أن يكتسب الخبرة عن طريق التدريب العملي الإيجابي وذلك حتى يتعرف على أكبر قدر ممكن من المشاكل التي يمكن أن يلتقي بها أثناء ممارسته للمهنة والتي يجب أن يكون ملما بها. والتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل.

3- التطوير والتحديث

يقوم محافظ الحسابات بتطوير وتحديث معارفه العلمية والعملية عن طريق الإطلاع والمعرفة المستمرة بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة وما يتعلق بهما، وذلك للإحاطة بكل المتغيرات والتطورات في المجالات الإدارية والإقتصادية والقانونية، كما ينبغي على محافظ الحسابات الإلمام الكافي بأي تطورات في مجالات التكنولوجيا ونظم المعلومات لأن ذلك يعمل على زيادة الكفاءة المهنية اللازمة.

2-2-2- المعيار الثاني: الإستقلال والحياد

إن إستقلال محافظ الحسابات يقصد به "تجنب الضغوط التي قد تؤثر في قدرته على إتخاذ القرار"، أي "توافر وجهة نظر لدى محافظ الحسابات غير متحيزة خلال المراجعة وذلك تلبية لرغبة المستفيدين من تقريره حول عدالة القوائم المالية".

يمثل معيار الإستقلال والحياد أساس مهنة المراجعة، فهو يعني قدرة محافظ الحسابات على العمل بنزاهة وموضوعية وإستقامة دون التحيز إلى طرف من الأطراف، وكذلك عدم تأثره لأي ضغوط تمارس عليه مهما كان نوعها ومصدرها. ويتحدد في الواقع مفهوم الإستقلال في مجالين:

- عدم وجود مصالح مادية لمحافظ الحسابات أو أحد أفراد أسرته مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، لأن وجود ذلك يؤثر على إستقلاليته في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية؛
- الإستقلال الذاتي "الذهني" ويعني إستقلال محافظ الحسابات مهنيا من خلال حالة صفاء الذهن وعدم وجود أية ضغوط عليه أو تدخل من جانب المؤسسة أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.

يعتبر عنصر الإستقلال بمجاليه ودون الفصل بينهما من أهم العناصر التي يجب أن تتوافر في محافظ الحسابات حتى يستطيع أن يقوم بواجبه على الوجه المطلوب، لأن فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغي المجال الأخر ومن ثم الاستقلال ككل. ولكي يتحقق ذلك أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى لمحافظ الحسابات الإحتفاظ بعميله وحماية نفسه من المساءلة القانونية.

وللحكم على مدى إستقلالية محافظ الحسابات تم تحديد ثلاثة أبعاد وهي:

- الإستقلال في إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات وحجم العمل المطلوب أداؤه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة؛
- الإستقلال في مجال الفحص من خلال الحرية في إختيار المجالات والأنشطة وحجم المفردات المراد فحصها، إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات والمستندات والسجلات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها؛
- الإستقلال في إعداد التقرير بعدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عملية الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية محل الدراسة.

2-2-3- المعيار الثالث: العناية المهنية اللازمة

إن العناية المهنية لها مدلولها الخاص بمهنة المراجعة، فهي ترتبط بمسؤولية محافظ الحسابات سواء القانونية أو المهنية أو الإجتماعية، ويترتب على ذلك أن إلتزام المحافظ بهذا المعيار أمر مزدوج الأهمية إذ يترتب عليه الإلتزام بأحد معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية، والوفاء بمسؤولياته بما يجنبه الوقوع تحت طائلة القانون من ناحية أخرى.

ويقصد بالعناية المهنية اللازمة "أن يجتهد محافظ الحسابات في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية، وأن يتمتع بالإستقلال ويكون مدركا لحقوقه وواجباته عند تنفيذ عملية المراجعة"، أي أنها "قدرته على تطبيق المهارة والحكم المحايد ذو الكفاءة الملائمة لطبيعة وتعقيدات عملية المراجعة، وهي مقدار الجهد المبذول في دراسة وأداء عملية المراجعة".

إن قياس درجة العناية المهنية لمحافظ الحسابات بغية تحديد مسؤوليته المهنية إتجاه رأيه الفني تكون من خلال تحديد وأداء الإختبارات اللازمة والمطلوبة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية، ويمكن تحديد أهم الشروط العامة التي يتعين توافرها في محافظ الحسابات الحكيم أو الحذر بغية الوصول إلى العناية المهنية اللازمة في الأتي:

- محاولة الحصول بإستمرار على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة التي تمكنه من توقع الأخطار التي من الممكن أن تلحق بالأخرين؛
- الأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث، وذلك سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص والتحقق؛
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال التعامل مع المؤسسة؛
- العمل على إزالة أية شكوك أو إستفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

2-3- معايير العمل الميداني لمراجعة الحسابات

ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها والمرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها من إستخدام إجراءات المراجعة. وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير وهي: التخطيط السليم للمراجعة والإشراف على المساعدين؛ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

2-3-1- المعيار الأول: التخطيط السليم للمراجعة والإشراف على المساعدين

يقصد بهذا المعيار أن محافظ الحسابات ملزم بوضع خطة ملائمة لأعمال المراجعة بما يساعد على أداء عملية المراجعة ككل، وأنه ملزم بتقسيم أعمال المراجعة على مساعديه بطريقة تكفل تحقيق المستوى المرضى من جودة المراجعة من ناحية، وبما يضمن الإستخدام الأمثل لطاقات ومهارات وقدرات هؤلاء المساعدين من ناحية أخرى، وأنه ملزم كذلك بوضع وتنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعة الملائمة لمتابعة والإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم.

يتطلب هذا المعيار أن يقوم محافظ الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عملية المراجعة، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال.

إن نجاح محافظ الحسابات في وضع خطة ملائمة يمكنه من تحديد عدد المساعدين ومهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة. كما يمكنه تقسيم العمل والإشراف على هؤلاء المساعدين وتوجيه جهودهم من تحقيق أهداف الفحص والتحقق، لذلك عليه أن يراعي عدة إعتبارات عند تخصيص المساعدين على أعمال المراجعة والتي من أهمها:

- تحديد إحتياجات تنفيذ برنامج المراجعة من الموارد البشرية المؤهلة والمدربة؛
- التأكد من التزام المساعدين بقواعد ومعايير المهنة؛
- إحاطة المساعدين بكافة الأمور الهامة التي تخص المؤسسة التي يتم مراجعتها؛
- وضع آليات فعالة للتنسيق بين المساعدين في إطار فريق العمل الواحد؛

- توفير أي مساعدات أو استشارات فنية أو قانونية قد يحتاجها المساعدون.

من خلال ما سبق تظهر أهمية هذا المعيار والتي إزدادت في وقتنا الحاضر نظرا للأسباب التالية:

- إعتماد محافظ الحسابات بدرجة أكبر على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية المراجعة؛
- الإعتماد المتزايد على الأساليب الكمية والإحصائية؛
- تغير أساليب ومفاهيم المراجعة عما كانت عليه في السابق؛
- تغير نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل المراجعة.

2-3-2- المعيار الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد إختبارها، لأن قوة أو ضعف هذا النظام يؤثر على حجم وطبيعة العينة وأدلة الإثبات عند فحص الحسابات، كما يؤثر على نطاق وتوقيت إجراء هذا الفحص المطلوب لتلك الأدلة، إضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية المراجعة.

عرفت لجنة كوزو (coso) الرقابة الداخلية على أنها "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة من ناحية مدى كفاءة العمليات وفعاليتها، ومدى إمكانية الإعتماد على القوائم المالية، وكذلك مدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة".

فالرقابة الداخلية هي "مجموعة الوسائل والمقاييس التي تستخدمها المؤسسة بقصد المحافظة على أصولها وممتلكاتها وضمان الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات ورفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين في المؤسسة لتحقيق الأهداف المخططة".

تهتم الرقابة الداخلية في المؤسسة بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره إلى إحترام صارم للإجراءات والقوانين، كما أنها تعتبر مصدر الثقة والطمأنينة في المؤسسة، وهي تهدف إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد والتسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة والإجراءات المحددة لمعالجة المخاطر، كما يؤدي إلى تحديد الضوابط الرئيسية التي يمكن أن تدعم عملية مراجعة حسابات المؤسسة، والتي تساهم في تحقيق غرضين أساسيين وهما:

- الإعتماد على النظام نفسه، فعند وجود نظام رقابة داخلي يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة يستخدم محافظ الحسابات إختبار العينات، أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المحافظ ربما لا يعوض هذا الضعف؛
- تحديد مدى الإختبارات التي سيقوم بها المحافظ حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية.

2-3-3- المعيار الثالث: جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية، وهي "جميع الحقائق والمعلومات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات للوصول إلى قناعة معينة تساهم في تكوين الرأي المهني السليم القائم على أسباب موضوعية". كما تمثل أساس عملية المراجعة فيما يتعلق بمعايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها محافظ الحسابات تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات محافظ الحسابات حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

إن أدلة الإثبات تكاد تقترب بشكل ملحوظ من مفهوم قرائن الإثبات، فدليل الإثبات هو بينة قاطعة بحد ذاتها، بينما القرينة يستعاض بها عن الدليل، لأن قرينة الإثبات هي إستنباط نتيجة أمر ثابت أو حقيقة أو جملة حقائق لإستخلاص رأي في مسألة معينة والإقتناع بالإفصاح عن هذا الرأي.وعموما فان كل قرينة من القرائن المعروفة يمكن أن تصبح دليل إثبات طبقا للأهمية النسبية التي يعطيها المحافظ لهذه القرائن.

يعمل محافظ الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية وهي المعلومات والحقائق التي يستند إليها في تكوين رأيه عن مدى دلالة وصحة الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وذلك في ضوء القواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

وحتى تؤدي أدلة الإثبات دورها بالنسبة لأداء عملية المراجعة ينبغي أن تتوافر فيها خصائص وصفات معينة من أهمها ما يلي:

- كفاءة أدلة الإثبات كما ونوعا، أي أن يكون الدليل كاف ومناسب للتوصل إلى تحقيق أهداف المراجعة، وأن يكون ملائما وله علاقة وثيقة بهذه الأهداف والنتائج مما يوفر الثقة اللازمة للإعتماد عليه؛
- دليل مكتوب ومدون في أوراق عمل تتوافر فيها الشروط المهنية للمراجعة؛
- دليل منطقي يرتبط بالنتيجة أو الرأي الذي يصل إليه محافظ الحسابات؛
- دليل عملي وإقتصادي تتناسب فيه تكاليف الحصول عليه مع النتيجة التي يتوقعها ويتمناها المحافظ.

2-4- معايير إعداد تقرير مراجعة الحسابات

يعتبر تقرير المراجعة المنتج المادي الأساسي لمراجعة الحسابات وهو يمثل المعلومات المبلغة من المحافظ لأغلب المستخدمين، وقد أصدرت الهيئات المختصة أربعة معايير لإعداد تقرير المراجعة وهي: إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ الإفصاح الكافي؛ التعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2-4-1- المعيار الأول: إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

وفقا لهذا المعيار يتعين على محافظ الحسابات الإشارة أو النص صراحة داخل تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل المراجعة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

وتعرف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأنها "الأعراف والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف الممارسة المحاسبية المقبولة عن فترة زمنية معينة"، وهي تمثل معيار قياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية، فإلتزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدقها، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية المتعمدة كالغش أو غير المتعمدة كالأخطاء.

يتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية، ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول طرق تطبيق تلك المبادئ، وهو ما يحتم على محافظ الحسابات أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها.

ويتلخص هذا المعيار بصفة عامة في التحقق من النقاط التالية:

- إعداد القوائم المالية يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- العرض داخل هذه القوائم صادق بدرجة مقبولة؛
- القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة مطبقة بطريقة سليمة.

ينبغي على محافظ الحسابات التركيز على أن المبادئ المحاسبية تحقق أمرين:

- تحديد تأثير عمليات المؤسسة، وأنها تستخدم الأساس السليم والملائم لتحقيق الإيرادات، وتعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها؛
- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الإنحياز، وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها، والطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

2-4-2- المعيار الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتطلب هذا المعيار تأكد محافظ الحسابات من إستخدام المؤسسة محل المراجعة المبادئ المحاسبية المتسقة نفسها من سنة إلى أخرى، حيث يعزز الإتساق خصائص القابلية للمقارنة والقابلية لفهم النتائج على مدار فترة من الزمن.

ينبغي أن يشير محافظ الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية، أي توضيح ما إذا كانت المبادئ المحاسبية قد طبقت في الفترة المالية محل المراجعة بنفس طريقة الفترة السابقة، وإذا ما كان هناك تغيير يجب الإفصاح عنه في التقرير.

كما يجب على محافظ الحسابات أيضا أن يظهر في تقرير إبداء رأيه عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم إستخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد و عرض القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

إن إشارة محافظ الحسابات في تقريره إلى ثبات وإتساق تطبيق المبادئ المحاسبية إنما يهدف إلى:

- التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية؛
- عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية؛
- عدم إضطرار المحافظ لتعديل تقرير وأسس إعداده بسبب حدوث أي تغيرات في هذه المبادئ المحاسبية؛

- عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في إستخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة ما.

وبصفة عامة ينشأ التغير في المبادئ المحاسبية نتيجة لإستخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبق إستخدامه عند إعداد القوائم المالية كتغيير طريقة تسعير المخزون، تغيير طريقة إهتلاك الأصول الثابتة وغيرها. ويجب أن يشير المحافظ إلى هذا التغيير في تقريره إذا كان له أثر جوهري على القوائم المالية.

2-4-3- المعيار الثالث: الإفصاح الكافي

يقوم هذا المعيار على أساس إفتراض أن القوائم المالية تفصح بدرجة كافية عما تضمنه هذه القوائم من بيانات جوهرية، ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.

ويقصد بالإفصاح الكافي "تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية، يتضمنها تقرير محافظ الحسابات ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير".

ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، وكذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية حتى يمكن قراءة محتويات القوائم المالية من كافة الأفراد التي لها مصلحة في هذه المؤسسة بشكل واضح و دقيق.

من المفيد أن يأخذ محافظ الحسابات الإعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح، فقد يكون الضرر للمؤسسة يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لإرتباطه بالمصلحة العامة؛
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لإتخاذ القرارات؛
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى، أو تحمل شكا في معناها.

وعموما الإفصاح الكافي يتضمن نواحي عديدة أهمها:

- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- الإفصاح عن مدى ثبات وتناسق المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى وسلامة تطبيقها؛
- الإفصاح عن أي معلومات تؤثر على نتيجة النشاط أو المركز المالي؛
- الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي، وكذا أنظمة الرقابة الداخلية.

2-4-4- المعيار الرابع: التعبير عن رأي محافظ الحسابات

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة رأي محافظ الحسابات الفني المحايد والمستقل حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية كوحدة واحدة، أو يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها الإفصاح عن هذا الرأي مع ذكر أسباب ذلك، كما يجب أن يوضح التقرير طبيعة الفحص الذي قام به محافظ الحسابات ودرجة المسؤولية التي يتحملها، وذلك بهدف عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المحافظ أن يتحملها.

وعلى العموم يتوقف تحديد نوع رأي أو تقرير محافظ الحسابات على نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها خلال أداء مهمته، وقد يجد محافظ الحسابات نفسه أمام أربعة حالات عند إعداد تقريره وإبداء رأيه وهي:

- **الرأي النظيف:** وهو الرأي الذي لا يتضمن تحفظات؛
- **الرأي المقيد:** وهو الرأي الذي يتضمن بعض التحفظات؛
- **الامتناع عن إبداء الرأي:** عدم إبداء رأي في القوائم المالية؛
- **الرأي السلبي:** وهو الرأي الذي يفصح على أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.