

أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم (300) والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة

د. لقلبي الأخضر	د. ديلي عمر	د. زروخي فيروز
جامعة محمد بوضياف المسيلة/ الجزائر	جامعة سطيف	جامعة الشلف

الملخص: نظرا لأهمية التخطيط فقد أصدر المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB) معيار خاصا به وهو المعيار رقم (300) كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار خاص به نظرا لأهمية حيث اوجب المعيار الأول من معايير العمل الميداني على المراجع ان يقوم بعملية التخطيط والإشراف على المساعدين كما حددت فيه النقاط الأساسية لعملية التخطيط وذلك لفهم أعمال العميل محل المراجعة حيث تهدف عملية التخطيط الى زيادة فاعلية الأداء المهني. كلمات مفتاحية: التخطيط، المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد، معايير العمل الميداني. تصنيف M42: jel	Abstract : The IAASB issued its own standard (300) and the American Institute of Certified Public Accountants issued its own standard because it is important that the first criterion of field work requires the auditor to undertake the planning and supervision of the assistants as specified in the points The planning process is designed to understand the work of the client under review as the planning process aims to increase the efficiency of the professional performance. Keywords: Planning, International Auditing and Assurance Standards Board, Fieldwork Standards. Jel Classification Codes: M42.
--	---

1. مقدمة:

من أجل أداء مهنة المراجعة لدورها بشكل يلبي احتياجات كل الأطراف ذات العلاقة، ازدادت الحاجة إلى ضرورة النهوض بالمهنة وتحسين أدائها وتقديم الخدمات لأفراد المجتمع بأعلى مستوى من الأداء، ومن هنا تظهر أهمية تحسين أداء مهنة المراجعة وتطويرها من خلال معالجة الوسائل الداعمة لذلك كإعداد المعايير الكافية لضبط الممارسة المهنية للمراجعين وتحسين أدائهم. من جهة أخرى حظيت مهنة المراجعة بالاهتمام على المستوى الدولي، مما دفع الهيئات والمنظمات المحاسبية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة من المعايير تسمى بمعايير المراجعة الدولية للاسترشاد بها في ممارسة المهنة في دول العالم المختلفة، وقد نالت هذه المعايير اهتمام واسع من قبل المهنيين والأكاديميين في دول عديدة من العالم، واعتبارها مرجعية لتحسين وتطوير مهنة المراجعة بها. من خلال ما سبق، يمكن صياغة السؤال الرئيسي التي تأتي هذه الورقة البحثية للإجابة عليه كما يلي:

فيما تتمثل أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم (300) والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة؟

يستمد موضوع هذا البحث أهميته من خلال معرفة أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم (300) والمتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة باعتباره معيارا أساسيا قبل البدء في أي عملية مراجعة.

ولمعالجة السؤال الرئيسي المطروح يتم التطرق الى النقاط الموالية:

- معايير المراجعة،
- أهمية التخطيط والإشراف على المساعدين في المراجعة
- نطاق معايير المراجعة الدولية،
- المعيار رقم (300) التخطيط.

2- معايير المراجعة

تقوم مراجعة الحسابات مثل غيرها من العلوم والمهن على عدة معايير أو مقاييس أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

تعتبر معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدمة محاسبيا، المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم والعمل، ووفقا لهذه المعايير يتحقق توفير معلومات مالية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954، ضمن كتاب بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها تضمن هذا الكتاب معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:¹

- معايير عامة تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

- معايير العمل الميداني تخص إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

- معايير إعداد التقرير تتعلق بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

تعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا.

1-1-2. المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع المالي، وبالتالي. يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه، يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويحترم قواعد وأخلاقيات السلوك المهني المتعارف عليها.²

وتنقسم المعايير العامة إلى:

1-1-2-1- معيار التدريب والكفاءة

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المراجع يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملية.

- التأهيل العلمي

معنى التأهيل العملي أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعيًا في المحاسبة والمراجعة والحصول على قدر كاف من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

- التأهيل العملي

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجعا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو مستوى عال من الخبرة في مهنة المراجعة.

2-1-2-2 الاستقلال

لكي تصل مهنة المراجعة إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم مراجعتها، يجب أن تتوفر على بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة.

ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم، يجب أن يتم مراجعتها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول القوائم المالية.

3-1-2-3 بذل العناية المهنية اللازمة

يستوجب معيار بذل العناية المهنية اللازمة تحمل المسؤولية عند أداء المهمة، فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة.

وهناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المراجع منها:³

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة.
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- أن يعمل المراجع دائما على تطوير خبرته المهنية.
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

2.2 معايير العمل الميداني

تهتم هذه المعايير بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذها لها. كما تجدر الإشارة إلى أن معايير العمل الميداني أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، وتشمل معايير العمل الميداني ثلاثة معايير أساسية والتي يمكن ذكرها في الآتي:⁴

- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين.
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

1-2-2 التخطيط السليم والإشراف على المساعدين

يجب أن يكون البرنامج المستعمل لتنفيذ إجراءات وعمليات المراجعة على شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج المراجعة وتنفيذه بالكامل.

فالاعتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة وكذلك تطور تشغيل البيانات، زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة وجعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها. ولتحقيق هذا المعيار، يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة الآتية:⁵

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع.
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

تتمثل البيئة الخارجية في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية المراجعة.

أما البيئة الداخلية فهي تتمثل في العوامل المؤثرة والظروف الخاصة بمكتب المراجعة أي محيط القائمين بعملية المراجعة، فكلاهما يؤثران وتفرضان بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة، فمن العوامل الخارجية الخاصة بالمؤسسة الهيكل التنظيمي الخاص بها، نوع النظام المحاسبي المطبق، ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما العوامل الداخلية فتتمثل في طاقة العمل المتاحة ونوعيتها، قيود الوقت، التكلفة والعائد ويمكن إضافة معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

فتخطيط عملية المراجعة يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية والعوامل المؤثرة لكل من المؤسسة ومكتب المراجعة.

كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعية من طرفه.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة المراجعة وتحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج المراجعة.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين، فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

مما سبق، يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط ووضع برنامج للمراجعة، هو أنها تبين مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها وكذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز ومراقبته.

- وبصفة عامة، يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيه وتخطيط مهمة المراجعة والتي هي كما يلي:
- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة وتجديدها إن وجدت.
 - تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما أستوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.
 - تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة.
 - اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل.
 - تجديد الخطة الموضوعية من طرف المراجع كلما أستوجب الأمر وذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

2-2-2 تقييم نظام الرقابة الداخلية

- هذا المعيار هو الثاني من معايير العمل الميداني والذي من خلاله يحدد إطار المراجعة ونطاق الفحص ومدى ونوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.
- وحتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:
- افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية جيد، ويضع المراجع برنامجا ميدانيا والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.
 - في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين والمساعدين.
 - تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم.

2-2-3 حصول المراجع على الأدلة الكافية

- لتحقيق هذا المعيار، يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة ومتكاملة لجمع الأدلة، والهدف من المراجعة هو إبداء رأي في محايد حول مدى صحة القوائم والمعلومات المالية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي له مصداقية وأقل مخاطر، ففي بعض الأحيان يتطلب من المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.⁶

3-2-3 معايير إعداد التقارير

- بعد عرض المعايير العامة أو الشخصية التي يجب توافرها في المراجع أولاً، ومعايير العمل الميداني ثانياً، يتم ثالثاً عرض معايير إعداد التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه ويدون فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها.
- تتمثل معايير إعداد التقرير في الآتي:⁷

- يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي معبرة تعبيراً كافياً عما تحمله هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك.
- يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه، وفي حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

3- أهمية التخطيط والإشراف على المساعدين في المراجعة

على مستوى المؤسسة وحتى تستطيع هذه الأخيرة تحقيق نسبة عالية من الفعالية وضمن النمو والاستمرارية لابد من تطبيق منهجية منطقية، من تحديد للسياسات والأهداف إلى كيفية توزيع الموارد والتنفيذ في إطار زمني محدد، هذه المنهجية تسمى بالتخطيط، والمراجع بدوره في بداية أداء مهامه لابد وان يخطط لعمله تخطيطاً مناسباً لحجم العمل الذي سوف يقوم به، وأن يشرف كذلك على من يساعده في إنجاز المهمة.

يقصد بالتخطيط والإشراف على المساعدين في عملية المراجعة، أن المراجع ملزم بأن يضع خطة ملائمة لأعمال المراجعة وبما يساعد على أداء عملية المراجعة بفعالية، كما أنه ملزم بتقسيم المهام في أنشطة المراجعة على مساعديه بطريقة تحقق المستوى المقبول لجودة المراجعة، وبما يضمن الاستخدام الأمثل لطاقتهم ومهارات وقدرات هؤلاء المساعدين، بالإضافة إلى وضع وتنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعية للمتابعة والإشراف على المساعدين وتقييم أداءهم.

- تمثل أهمية هذه الخطوة في المراجعة بالنسبة للمراجع ولعملية المراجعة على حد سواء في الآتي⁸ :
- يشير المراجع في تقريره إلى أن المراجعة تمت بالالتزام بمعايير المراجعة، هذه الأخيرة التي تتطلب من المراجع أن يخطط لعملية المراجعة.
 - نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني نجاحه في وضع إستراتيجية عامة للمراجعة وتفصيل لطبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات المراجعة
 - نجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني السير نحو الاتجاه الصحيح في الوفاء بالمسؤوليات المهنية خاصة ما يتعلق بالتأكد من خلو القوائم المالية المراجعة من التحريفات الجوهرية.
 - نجاح المراجع في تقسيم أعمال المراجعة على مساعديه يعني معرفته الكافية بالكفاءات المهنية المتوفرة لديه ومدى حاجته لخبرات مهنية من خارج مكتبه، بالإضافة إلى ترشيد تكاليف انجاز عملية المراجعة وتحقيق جودة المراجعة.
 - الإشراف الجيد على المساعدين ومتابعة وتقييم أدائهم يؤدي إلى تحقيق الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة، ودفع المساعدين نحو اتجاه مرغوب في الارتقاء بجودة أعمال المكتب وتحقيق أهدافه النوعية والاقتصادية.
 - التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توجيه الاهتمام الكافي لمجالات التحقق الأكثر أهمية من منظور تأثير اكتشاف التحريفات الجوهرية فيها إيجابا على جودة المراجعة.
 - التخطيط السليم لعملية المراجعة يضمن توافر الاتساق بين خطة المراجعة وطبيعة وحجم نشاط المؤسسة والموارد البشرية والكفاءات المهنية المتوفرة بمكتب المراجعة.
 - التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على تخصيص أعمال المراجعة على المساعدين، والتنسيق بين مهامهم ومهام الخبراء الذين قد يتقرر الاستعانة بهم.
 - التخطيط السليم لعملية المراجعة يساعد على اقتناع لجنة المراجعة بأن المراجع يسعى إلى الارتقاء بكفاءة وفعالية وجودة المراجعة.

4. نطاق معايير المراجعة الدولية

- صدرت معايير المراجعة الدولية في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية المراجعة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا. ويمكن تبويب المعايير الدولية للمراجعة وفق أحدث إصدار من خلال مايلي:⁹
- الصفحة الأول: معايير الأمور التمهيديّة: 100-199** واشتملت على ما يلي
- مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة (ISA100) ، - إطار المصطلحات (ISA110) ،
 - إطار المعايير الدولية للتدقيق (ISA120)
- الصفحة الثاني: معايير المسؤوليات: 200-299** واشتملت على المعايير الآتية
- الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (ISA200)
 - الإتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكاليف بالمراجعة (ISA210)
 - رقابة جودة مراجعة القوائم المالية (ISA220)
 - توثيق المراجعة (ISA230)
 - مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال العث أتقاه مراجعة القوائم المالية (ISA240)
 - مراعاة القوانين والأنظمة قد تتفق القوائم المالية (ISA25)
 - الإتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحوكمة (ISA260)
 - الإتصال مع القائمين على الحوكمة و الإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية (ISA265)
- الصفحة الثالث: معايير التخطيط: 300-399** واشتملت على المعايير الآتية
- تخطيط مراجعة القوائم المالية (ISA3000)
 - معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (ISA315)
 - الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (ISA320)
 - اجاب المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر (ISA330)
- الصفحة الرابع: معايير نظام الرقابة الداخلية: 400-499** وتتمثل فيما يلي
- العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند مراجعة مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية (ISA402)

- تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء المراجعة (450)

الصنف الخامس: معايير أدلة الإثبات 500 - 599 وتتمثل فيما يلي

- أدلة الإثبات (ISA510)

- أدلة الإثبات - اعتبارات خاصة لبنود مجندة (ISA501)

- مصادقات خارجية (ISA505)

- التكاليف بالمرجعة لأول مرة - الأرصدة الإفتتاحية (ISA510)

- الإجراءات التحليلية (ISA520)

- العينات في عملية المراجعة (ISA530)

- تدقيق التقديرات المحاسبية. ISA540

- الأطراف ذات العلاقة ISA550 .

- الأحداث اللاحقة ISA560 .

- المنشأة المستمرة ISA570 .

- الإقرارات الخطية ISA580 .

الصنف السادس: معايير الاستفادة من عمل الآخرين 600-699 وتتمثل فيما يلي:

- الاعتبارات الخاصة. ISA600

- استخدام عمل المراجعين الداخليين. ISA610

- استخدام عمل مدقق خبير. ISA620

الصنف السابع: معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير 700-799 وتتمثل فيما يلي:

- تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية. ISA700

- التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل. ISA705

- فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل. ISA706

- المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة. ISA710

- مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة. ISA720

الصنف الثامن: معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800-899 وتتمثل في :

- الاعتبارات الخاصة – عمليات مراجعة البيانات المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة ISA800

- الاعتبارات الخاصة – عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي ISA805

- عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة. ISA810

تقوم المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات بدور هام في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة مراجعة الحسابات والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والمراجعة ومن أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالمهنة.

5- المعيار رقم (300) التخطيط

جاء في نص معيار المراجعة الدولية رقم (300) إن تخطيط عملية المراجعة يشمل وضع استراتيجية مراجعة شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة بهدف تقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. تعبر إستراتيجية المراجعة الشاملة عن المدخل العام لتخطيط مهمة المراجعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار معلومات التخطيط وبعدها وضع إستراتيجية للمراجعة تقوم على الاعتماد بدرجة عالية، إما على الرقابة الداخلية، أو الاختبارات الأساسية لفحص الحسابات، ومن هذا المنطلق فإن إستراتيجية المراجعة تعني (مدى اعتماد مراجع الحسابات على الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية في تجميع الإثباتات الخاصة بعملية المراجعة).¹⁰

ويري أحد الباحثين أن إستراتيجية المراجعة عبارة عن منهج للمراجعة ضمن خطة رئيسية والتي توضح الاتجاه العام الذي يسير عليه المراجع وكيفية تحقيق أهداف مهمته وإختيار السبل التي بموجبها يحدد مجموعة الوسائل والأساليب لتنفيذ المراجعة بكفاءة والوصول بها إلى تحقيق أهدافها بفاعلية.¹¹

1-5- أهمية تخطيط عملية المراجعة

تبرز أهمية تخطيط عملية المراجعة الجيد في مساعدة مراجع الحسابات في الحصول على أدلة وقرائن تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية (التي تتسم بالأهمية النسبية)، حيث إن الخطوات المهمة التي يجب على مسؤول فريق المراجعة أن يولي اهتمامه بها قبل مباشرة الفريق لعملية المراجعة هي التخطيط لتلك المهمة. كما تبرز أهمية تخطيط عملية المراجعة أيضا وفقا لما جاء في نص الفقرة (4) من معيار المراجعة الدولية (300) من أنه يساعد في تحقيق الأهداف الموالية:

- التأكد من العناية الملائمة التي قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية المراجعة وإن المشاكل المحتملة قد شخصت، وتم حلها في الوقت المناسب.
- أن تكون عملية المراجعة منظمة وتدار بالشكل المناسب لكي يتم أداؤها بأسلوب فعال.
- أن يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
- التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم.
- يتم تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين والخبراء الآخرين.
- ويرى أحد الباحثين أن للتخطيط منافع أخرى من أهمها: أنه يعتبر عنصرا مهما في عملية المراجعة المستقبلية أنه أداة لتحقيق وفورات في الجهد والكلفة فضلا عن أنه وسيلة تدريبية للمراجعين الجدد.¹²
- كذلك فإن إعداد تخطيط عملية المراجعة بشكل ملائم وتنفيذها بشكل سليم يؤديان بالمراجع إلى إنجاز عملية المراجعة بكفاءة عالية ومن ثم تفادي الوقوع في مغبة إبداء رأي مبني غير سليم.

2-5- متطلبات تخطيط عملية المراجعة

أي عملية للمراجعة هي عملية منتظمة لجمع وتقويم الأدلة، وتتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمراجعين والمبينة على مستويات معقولة من المؤهلات العملية، والتي تمكن المراجع من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع الشركة. وتتلخص متطلبات عملية المراجعة كما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (300) من مراجع الحسابات في ظل هذا المعيار القيام بالأنشطة الموالية:¹³

- التمهيد لتخطيط عملية المراجعة (الأنشطة الأولية).
- وضع استراتيجية مراجعة شاملة لعملية المراجعة.
- وضع خطة للمراجعة.
- تنفيذ عملية المراجعة.
- التوجيه والإشراف والمتابعة لعملية المراجعة.
- توثيق عملية المراجعة.

6. خاتمة

تبرز أهمية تخطيط عملية المراجعة في مساعدة مراجع الحسابات في الحصول على أدلة وقرائن كافية بهدف تمكين المراجع من إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ، حيث إن الخطوات المهمة التي يجب على مسؤول فريق المراجعة أن يولي اهتمامه بها قبل مباشرة الفريق لعملية المراجعة هي التخطيط لتلك المهمة ، حيث يمكن معيار التخطيط المراجع المهام التي يقوم بها أثناء عملية المراجعة، وتحديد الزمن لتنفيذ المهمة ومن يقوم بالمراجعة ، كما يحتوي معيار التخطيط على الاسترشاد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند تصميم وتطوير خطة المراجعة، وعند إعداد البرنامج الزمني لتنفيذها، وعند تخصيص إمكانيات المراجعة على الأوجه التي تتميز بارتفاع مخاطرها، بما يمكن من رفع كفاءة وفعالية تنفيذ مهام المراجعة وتحقيق أهدافها بحيث تنفذ عملية المراجعة بزمان محدد وبتكلفة أقل .

7. هوامش:

- ¹ خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الأردن، 2012، ص55
- ² محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص49.
- ³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة آل البيت، الأردن، 2006، ص41.
- ⁴ Simon Pascal , Audit financier, Organisation, Paris, 1987, P: 23 .
- ⁵ عبد الفتاح الصحن ودرويش محمود ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 38.
- ⁶ محمد سمير الصبان وهلال عبد الله عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص166.
- ⁷ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص81.
- ⁸ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، 2001، ص: 87 – 88.
- ⁹ عمورة جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع الدولية للمراجعة، ص: 11-12
- ¹⁰ Taylor Donald H, G.William Glezen, Auditing: An Assertion Approach, John Willey & Sons, New York, 1997, pp: 222-232
- ¹¹ يوسف عبده راشد الرباعي، استراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 13.
- ¹² أحمد عبد الله النور، مدى تأثير كفاءة وانظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2007، ص: 88
- ¹³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة، الأردن، 2007، ص: 333.