المحاضرة 01: مدخل الى التدقيق

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات الأخرى على المعلومات في اتخاذ قراراتهم، وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة يتعين أن ترتكز على معلومات موثوق منها، ولا شك أن المراجعة تلعب دورا هاما ومؤثرا في تلك العملية عن طريق توفير تقارير موضوعية وحيادية تمكن من الإعتماد على تلك المعلومات.

أولا-التطور التاريخي للتدقيق:

المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق لتلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها، ويشير التاريخ الى أن قدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا أول من عرفها، حيث كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، وكانت تعقد جلسات استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم، لذالك نلاحظ أن أصل كلمة AUDIT مشتق من الكلمة اللاتينية AUDIRE ومعناها "يستمع"، وكانت عملية التسجيل بدائية، ثم بدأ نطاق المراجعة بالإتساع ليشمل حتى القطاع الخاص بعد ظهور نظام القيد المزدوج على يد العالم الإيطالي لوكا باشيليو عام 1494، وظهرت أول منظمة مهنية في مجال المراجعة في فينيسيا بإيطاليا في عام 1581، وتأسست كلية ROXONATI، التي أصبحت فيما بعد عضويتها شرطا لمزاولة المهنة، بعدها ظهرت المراجعة في بريطانيا عام 1773، ثم أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854 حيث أصبحت مهنة مستقلة، ثم انتقلت إلى كل من فرنسا عام 1881، الولايات المتحدة الامريكية عام 1882وتم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916، ألمانيا عام 1896، كندا عام 1902، استراليا عام 1904، فنلندا عام 1911، حتى انتشرت في كل العالم، أما الدول العربية فكانت مصر السباقة حيث بدأت دون تنظيم وفي 1909 صدر قانون ينظم مزاولتها، وانشأت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946 وتحولت الى نقابة في 1955، بعدها العراق في 1919، ثم بدأت تنتشر تدريجيا في الدول العربية.

أما في الجزائر فقد بدأ تنظيم المهنة سنة 1969، وصدرت عدت نصوص تنظمها منها الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970، والذي حدد الرقابة الواجبة الفرض على المؤسسات العمومية الإقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، والمرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16، الذي حدد مهام وواجبات المراقب ومن خولت له هذه الوظيفة، ثم الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29، الى غيرها من القوانين مثل القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/10 المادة 5 منه، قانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المرسوم التنفيذي 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، الى غيرها من التشريعات.

ثانيا– مفهوم التدقيق:

في البداية يجب الإشارة أن كلمة تدقيق أو مراجعة بصفة عامة تشمل كل أنواع المراجعات في مختلف الإختصاصات والميادين والتي يمكن أن نعرفها على أنها عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام المراجعة من قبل شخص مستقل. وكذلك هي فحص انتقادي بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.

أما المراجعة التي نقصدها في هذا البحث هي المراجعة المتعلقة بالمجال المحاسبي والمعلومات والقوائم المالية والتي تعددت التعاريف حولها وتعرض العديد منها للنقد أما لقصورها أو تركيزها على جانب دون آخر إلا أننا سنحاول وضع أهم التعاريف للمراجعة ومنها :

1– عرفت المراجعة على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي ونتائج أعمال للمؤسسة.

2 – وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.

3 –عرفت جمعية المحاسبين الامريكيين (AAA – AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION) المراجعة على أنها عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق. ويمكن لنا أن نعتمد هذا التعريف الأخير للمراجعة باعتبار أن كافة الكتابات في تعريف المراجعة وإن اختلفت صيغها إلا أنها تتفق مع ماجاء بالتقرير الصادر من أحد لجان جمعية المحاسبين الأمريكيين وهو التعريف السابق ذكره .ومن خلاله نستنتج الخصائص التالية للمراجعة وهي :

1–المراجعة عملية منظمة باعتمادها على أسلوب منهجي يتكون من اجراءات مخططة تحكمها أهداف ومعايير.

2–يتم جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي أي عدم التحيز في الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها.

3–تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث إقتصادية أي الأدلة تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات إقتصادية والتأكيدات عبارة عن إيضاحات بيانات للإدارة تتضمنها القوائم المالية موضوع المراجعة.

4–درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة .

5–تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج المراجعة من خلال التقرير النهائي الذي يوضح النتائج المتوصل اليها.

ثالثا– أهداف التدقيق:

الأهداف هي الغايات المتوقع أو المرجو تحقيقها من نشـاط معين، والهدف الأسـاسـي للمراجع الحيادي المسـتقل هو التعبير عن رأيه في عدالة عرض القوائم المالية محل المراجعة للمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسـة، فهو الهدف الأساسـي للمراجعة، ويجدر الإشارة إلى أن الأهداف لم تظهر بالصورة الحالية إلا بعد مرورها بعدة مراحل أدت إلى تطورها من فترة لأخرى وتغيير النظرة اتجاه المراجعة و نوجزها كالتالي :

– **قبل 1900 :** اكتشاف التلاعب والإختلاس والأخطاء، مع مراجعة تفصيلية وعدم وجود نظام للرقابة الداخلية .

– **من 1905 حتى 1940 :** تحديد مدى صحة المركز المالي إضافة الى إكتشاف التلاعب والأخطاء، وبدأ الإهتمام بالرقابة الداخلية .

– **من 1940 حتى 1960 :** ظل الهدف هو تحديد مدى صحة المركز المالي، وتم التحول الى التدقيق الإختباري.

ويمكن لنا أن نحصر الأهداف التقليدية للمراجعة في:

* التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة وتقرير مدى الإعتماد عليها.
* الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات .
* تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق الزيارات المفاجئة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.
* إكتشاف ماقد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
* مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي .

أما **الأهداف الحديثة** للمراجعة فنذكر منها :

* مراقبة الخطط الموضـوعة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ماحققته من أهداف، ودراسـة الأسـباب التي حالت دون الوصول إلى ذلك .
* تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
* تحقيق أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
* تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، وقد جاء هذا الهدف نتيجة التطورات الحاصلة في الحياة وتوجه المؤسسات إلى الإهتمام بالمجتمع والعملاء والسعي لرضاه ورفاهيته.

ويمكن أن نلخص أهداف المراجعة في نقاط وهي :

1 – الوجود والتحقق : أي يتأكد من أن العناصـر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة حقا، أما الخصوم فيتحقق من أن الإلتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر.

2 – الملكية والمديونية : أي يتأكد المراجع من أن الأصول ملك للمؤسسة والخصوم إلتزام عليها.

3 – الشـمولية أو الكمال : ينبغي التأكد من دقة وصـحة البيانات المحاسـبية المثبة في الدفاتر من جهة والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4 –التقييم والتخصيص : أي تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الإستثمارات ثم تخصيصها للحسابات المعنية .

5 –العرض والافصاح : التحقق من الإفصاح الخاص بالقوائم المالية وما يرتبط بها من ايضاحات قد تم اجراؤها على النحو المناسب. إلى غيرها من الأهداف التي تتعدد حسب كل كاتب إلا أنها جميعا تصب في نفس المفهوم.

رابعا– تقسيمات التدقيق المبادئ والفروض التي يقوم عليها:

تنقسم المراجعة إلى الكثير من الأنواع، حيث تختلف حسب الزاوية التي ينظر إليها منها، وتقوم على مبادئ تعتبر أساس لها وجب احترامها، إضافة إلى مجموعة من الفروض ذات أهمية تقوم عليها.

01– تقسيمات المراجعة:

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف بإختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة منها، ولكن مستويات الآداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وعموما تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي :

1 – من حيث حدود عملية المراجعة : وتقسم إلى :

أ – **مراجعة كاملة :** فيها يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل، وكذلك لا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وفي النهاية يعطي رأي فني محايد حول عدالة التقارير المالية بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، ومسؤوليته تغطي كل المفردات حتى التي لم يغطيها الفحص، حيث يتحكم في هذه الإختبارات درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.

ب – **المراجعة الجزئية :** هنا يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات أوالبنود دون غيرها كأن يدقق النقدية فقط، فيبدي رأيا على ما حدد له من مواضيع دون أن يتعداها، ومن الأفضل أن يحصل على عقد مكتوب يبين نطاق تدقيقه ليحمي نفسه من أي مسؤوليات اهمال أو تقصير تنسب إليه.

2 – من حيث مدى الفحص : وينقسم إلى :

أ – **المراجعة التفصيلية :** وهنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية، ولقد كان هذا النوع شائعا في بداية المهنة وهوعبارة عن مراجعة كاملة تفصيلية 100 لكل عمليات وبنود المؤسسة، حيث كانت المؤسسات صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد، لذا فهولا يناسب المؤسسات الكبيرة لتعارضه مع الوقت والتكلفة .

ب – **المراجعة الإختبارية :** تعتمد على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويكون باتباع المراجع أحد الأسلوبين التقدير الشخصي (العينات الحكمية) – العينات الإحصائية .

ويجب التفرقة بين المراجعة التفصيلية والمراجعة الكاملة حيث أن الأخيرة قد تكوت تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، ويمكن أن تكون إختبارية، نفس الشيء بالنسبة المراجعة الإختبارية والمراجعة الجزئية، حيث الأخيرة يمكن أن تكون تفصيلية تشمل جميع عمليات الجزء محل المراجعة، أو إختبارية.

3– من حيث الوقت الذي تتم فيه المراجعة : وتنقسم الى :

أ – **المراجعة النهائية :** يعد هذا النوع مناسبا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث يبدأ المراجع عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وهو ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها، إضافة إلى عدم حدوث

ارتياك في المؤسسة لقلة تردد المراجعين عليها، وقد يعاب عليه تأخر نتائج المراجعة وحدوث ارتباك في مكتب المراجع، وعدم القيام بالمراجعة على أكمل وجه.

ب – المراجعة المستمرة : تتم عملية المراجعة في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة، فيقوم المراجع بفحص الحسابات والمستندات بصفة مستمرة وتكون له زيارات متعددة للمؤسسة، ويكون بطريقة منتظمة بواسطة برنامج عمل مضبوط مسبقا، ويصلح هذا النوع في مراجعة المؤسسات الكبيرة حيث يصعب استعمال المراجعة النهائية.

4 – من حيث الهيئة التي تقوم بالمراجعة : وتنقسم إلى :

أ – المراجعة الداخلية : وهي عبارة عن وظيفة داخل المؤسسة يقوم بها هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمؤسسة، يتمتعون بقدر من الإستقلالية، وهذا من أجل حماية أموال المؤسسة، وتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية.

ب – المراجعة الخارجية : تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها، بالإضافة الى إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة، وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها، وتقرير المراجع الخارجي يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق وآراء مسؤولية تحددها القوانين السائدة والمعمول بها. وتنقسم المراجعة الخارجية بدورها الى :

1 –المراجعة القانونية : التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2 –المراجعة التعاقدية (الإختيارية) : التي يقوم بها محترف بطلب أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) التي تتعامل مع المؤسسة.

3 –الخبرة القضائية : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

5 – من حيث درجة الالتزام : وتنقسم إلى:

أ – المراجعة الالزامية : هي المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها، ويتميز بوجود عنصر الإجبار والإلزام ويمكن أن يقع الجزاء على المؤسسات التي تتخلف عن القيام بها، ويسمى كذلك بالمراجعة القانونية .

ب – المراجعة الاختيارية : وهي التي يطلبها أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني ونجدها مثلا في المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، وقد تكون كاملة أو جزئية حسب رغبة أصحاب المؤسسة.

6 – حسب الهدف : وتنقسم الى :

أ – مراجعة القوائم المالية (المراجعة المالية) : فيها يقوم المراجع بابداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة وفقا للمعايير والمبادئ المتعارف عليها، إضافة إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والسجلات والمستندات المحاسبية.

ب – مراجعة الإلتزام (الآداء –التنفيذ) : ويكون الغرض منها معرفة مدى التقيد والتزام المؤسسة بالمعايير المقررة مثل السياسات الإدارية الرسمية للمؤسسة ونظامها الداخلي، والقوانين واللوائح والتعليمات وحتى عقود معينة.

جـ – المراجعة التشغيلية (الادارية) : تهدف إلى مراجعة كل أو جزء من المؤسسة لتحديد درجة فعاليتها أو كفاءتها التشغيلية، مثلا قيام المراجع بمراجعة مؤسسة ما لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقا لما هو مقرر (الفعالية) ومدى استخدامها لمواردها المالية بحكمة (الكفاءة).

02– مبادئ المراجعة:

يجدر الإشارة إلى أن المراجعة تحتوي على ركنين هما: ركن الفحص وركن التقرير، وعليه اتفق أغلبية الباحثين على تقسيم مبادئ المراجعة إلى مجموعتين حسب هاذين الركنين هما :

أ –مبادئ المراجعة المتعلقة بركن الفحص : وتتكون من :

1–مبدأ تكامل الإدارة الرقابي : ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على الكيان وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

2–مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : ويعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقاريرالمالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية.

3–مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال من التقدير الشخصي وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع سواء في المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، او التي احتمال حدوث الخطأ فيها كبير.

4–مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، فهي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة (نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة).

ب – مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير : وتتكون من :

1–مبدأ كفاية الإتصال : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة.

2–مبدأ الإفصاح : يجب أن يفصح المراجع عن كل توضيح لمدى تنفيذ الأهداف، التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقاريرالمالية، ورأيه في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

3–مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقريرالمراجع، وكذا التقارير المالية منصفة للجميع (أطراف داخلية أو خارجية).

4–مبدأ السببية : أي أن تبنى تصرفات المراجع وتحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

03- فروض المراجعة:

تعرف الفروض عموما بأنها عبارة عن المعتقدات التي تحظى بقبول عام وتعبرعن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك إلى وضع معين، ويقصد بالفروض في المراجعة بأنها اعتقادات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها المبادئ والقواعد الأخرى، وتتمثل الفروض الأساسية المرتبطة المراجعة في :

1-قابلية القوائم المالية للتحقق والفحص : إن القوائم المالية بما تتضمنه من مزاعم وادعاءات يمكن التحقق منها وفحصها، فدرجة قابلية القوائم المالية للتحقق تعتمد على نوع المراجعة وطبيعة الحسابات او العمليات اوالبرامج الخاضعة للفحص والتدقيق.

2-عدم وجود تعارض بين المراجع ومعدي القوائم المالية (الادارة) : بحيث يجب أن يعمل كلاهما على صدق وعدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي لما في ذلك من فائدة للجميع، إلا أنه يمكن أن يحدث هذا التعارض مثلا لرغبة المديرون في إظهار المؤسسة في صورة ناجحة لزيادة مكافئاتهم او زيادة اقبال العملاء والمستثمرين.....ومهما كان يجب على المراجع أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة.

3- وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال وجود أخطاء: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يحد ويقلل من حدوث الأخطاء، الشيء الذي يجعل المراجع يقلل من مدى الفحص عند إعداده لبرنامج المراجعة.

4- التطبيق المناسب للمبادىء المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة: إن مراجعي الحسابات يسترشدون بالمبادىء المحاسبية عند قيامهم بعملية المراجعة للحكم عن مدى صحة و سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي، و لكن تثير هذه الفرضية مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادىء غير محترمة، في هذه الحالة يستطيع المراجع أن يميل إلى أحكام شخصية أكثر منها موضوعية.

5- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل: لو افترضنا أن المراجع وجد في الماضي تحيزالإدارة وتلاعبها أوأن نظام الرقابة الداخلية كان ضعيفا فما لم يحصل المراجع على ادلة تثبت عكس ذلك فإنه سيفترض أن نفس الظروف التي كانت سائدة في الماضي ستتكررهذه السنة محل المراجعة لذا وجب التخطيط للمراجعة بالطريقة الملائمة لذلك.

6-خلو القوائم المالية من التلاعب والأخطاء : يجب على المراجع عدم افتراض وجود تلاعب وانما عليه أن يتمسك بنزعة الشك المهني ويقوم بتقدير مخاطر حدوث الأخطاء والتلاعب التي قد تسبب تحريف جوهري في القوائم المالية، وبناء على تقديرالمخاطر يقوم باختيار إجراءات المراجعة وخطواتها للوصول إلى اثبات الخطأ أو التحريف .

7- وجوب تصرف المراجع عند فحص البيانات المالية كمراجع فقط : وهذا لا يعني منعه من استخدام معرفته المحاسبية لتزويد عملائه بخدمات أخرى مثل اقتراح طرق سليمة لمسك الدفاتر، ولكن يجب النظر للخدمات الأخرى التي أداها على انها أقل أهمية وهذا خوفا من تسببها في ضرر إذا تداخلت مع أعماله كمراجع، إضافة الى أنه لا يجب أن يكون للمراجع مصالح متعارضة تمس باستقلاليته أثناء عمله.

8-التزام المراجع بالإلتزامات المهنية المفروضة عليه وفقا لقانون المهنة.