

الفصل الأول: مدخل للتسويق والمراجعة

تمهيد:

تتميز البيئة التي تنشط فيها المؤسسات حاليا بالتقلبات الحادة والسريعة، مما أوجب على المسييرين تبني المراجعة للقيام بعملية تقييم جميع الأنشطة والتحركات التي يتم القيام بها داخل وخارج المؤسسة بهدف تحسين الأداء ورفع الفعالية.

ومن بين الأنشطة الواجب الإهتمام بها في الظروف الحالية التسويق نظرا لدوره الفعال في بقاء المؤسسة في السوق نظرا للمنافسة الحادة التي يتميز بها السوق .

من أجل توضيح هذه الأفكار، سيتم في هذا الفصل تقديم بعض التعاريف حول التسويق وعناصره المختلفة والتطرق إلى تطبيق عملية المراجعة عامة من خلال ثلاث مباحث، كما يلي:

- المبحث الأول: عموميات حول التسويق.
- المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة.
- المبحث الثالث: أنواع المراجعين، معايير وأنواع المراجعة.

المبحث الأول: عموميات حول التسويق

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مجموعة من التعاريف المقدمة للتسويق، أهدافه، الشروط المرتبطة به إضافة إلى عناصر المزيج التسويقي.

المطلب الأول: مفهوم التسويق، أهميته وعناصر النشاط التسويقي

سيتم التعرض في هذا الفصل إلى مختلف التعاريف المقدمة للتسويق وكذا أهميته، أهدافه وحدوده.

1.1 تعريف التسويق:

" التسويق عملية اجتماعية وإدارية يحصل بها الأفراد والمجموعات على ما يحتاجوه من خلال إنتاج وتبادل منتجات وقيمة مع الآخرين"¹

" الصفات والخصائص التي تخلق في الشيء جراء أداء وظيفة معينة أو عمل معين يصبح ذلك الشيء عنده أكثر قابلية وقدرة على تلبية حاجات الإنسان ورغباته"²

" يعنى التسويق بتوجيه تفق السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك النهائي أو مستعمل السلعة أو الخدمة، وهو النشاط الذي بواسطته تتصل السلع المنتجة بالأسواق التي تحتاجها"³

" عملية تخطيط وتنفيذ التصور، التسعير، الترويج، التوزيع للأفكار ، السلع والخدمات وذلك لإتمام عمليات التبادل التي تشبع أهداف كل من الأفراد والمنظمات"⁴

يوضح الجدول التالي التعاريف المستخدمة في التسويق عبر فترات زمنية مختلفة

¹ فيليب كوتلر وجاري ارسترونج ترجمة: سرور علي ابراهيم سرور وآخرون، أساسيات التسويق، دار المريخ للنشر، 2007، السعودية،

ص 62

² محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، دار الثقافة للنشر والتوزيع والدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2002، الطبعة الأولى، الأردن،

ص 30

³ محمد سعيد عبد الفتاح، إدارة التسويق، الدار الجامعية، مصر، ص 15

⁴ محمد فريد الصحن وإسماعيل محمد السيد، التسويق، الدار الجامعية، 2000، مصر، ص 03

الجدول رقم 01: التعاريف المختلفة للتسويق

المؤلف	التسويق هو
مازور 1947	خلق وتسليم مستوى معيشة أفضل للمجتمع
الجمعية الأمريكية للتسويق 1960	أداء أنشطة الأعمال التي تختص بانسياب السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك أو المستخدم
ستانتون 1971	نظام كلي لتكامل أنشطة الأعمال المصممة لتخطيط، تسعير، ترويج وتوزيع السلع والخدمات المشبعة لرغبات المستهلكين الحاليين
اينز 1977	أنشطة تبادلية شاملة تؤدي بواسطة أفراد وتنظيمات بهدف إشباع الرغبات الإنسانية
كوتلر 1980	نشاط إنساني يهدف إلى إشباع الاحتياجات والرغبات من خلال عمليات تبادلية

المصدر: محمد فريد الصحن وآخرون، التسويق، الدار الجامعية، 2003، مصر، ص 16

2.1 أهمية التسويق:

تتبع أهمية التسويق في أنه يساهم في الآتي:

- الأنشطة التسويقية تعمل على إيجاد مجموعة من المنافع.
- يمثل التسويق جزءا حيويا من الاقتصاد الوطني حيث يعمل على إيجاد الكثير من فرص التوظيف أمام أفراد لمجتمع.
- تحديد حجم الإنتاج كما ونوعا بما يتناسب واحتياجات السوق المستهدفة.
- القدرة على مواجهة المنافسة وخاصة من قبل المؤسسات التي تغزو الأسواق الوطنية.
- إيجاد الفرص التسويقية الداخلية والخارجية.
- يساعد التسويق المؤسسات على تحقيق أهدافها من خلال محاولتها إشباع حاجات ورغبات العملاء في الأسواق المستهدفة.
- يساعد الأفراد في معرفة كيفية إشباع حاجاتهم وفي رفع مستوى معيشتهم.¹

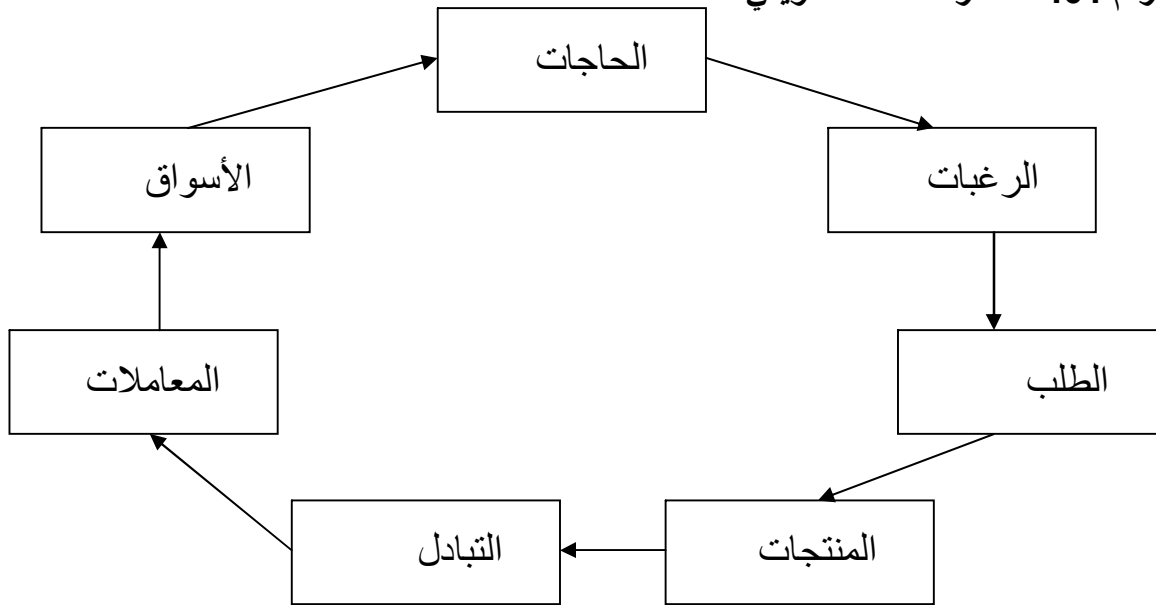
¹ نعيم العبد عاشور ورشيد نمر عودة، مبادئ التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2006، الأردن، ص ص 12-13

- يساعد على تحسين نوعية الحياة لأنه يراعي متطلبات ورغبات المستهلك ويعتبره محور العملية الإنتاجية، ويحاول أن يوصل له السلع بأقل كلفة وأفضل نوعية.¹
- غزو الأسواق الدولية من خلال اكتشاف الفرص التسويقية في هذه الأسواق سواء تم هذا بالأسلوب المباشر (الإستثمار الأجنبي المباشر) أو عن طريق الأسلوب غير المباشر (الإستثمار الأجنبي غير المباشر من خلال التصدير أو تراخيص البيع أو الإنتاج مثلا).
- مواجهة المنافسة من الشركات الأجنبية أو متعددة الجنسيات داخل الأسواق الوطنية.²

3.1 عناصر النشاط التسويقي:

يوضح الشكل التالي العناصر الأساسية للنشاط التسويقي:

الشكل رقم 01: عناصر النشاط التسويقي



المصدر: محمد فريد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 18

المطلب الثاني: شروط نجاح عملية التسويق، أهداف التسويق وحدوده

1.2 شروط نجاح عملية التسويق:

لتسويق نشاط اجتماعي وإداري يمارسه الأفراد والمنظمات بقصد تسهيل وتنويع عملية تبادل السلع والخدمات والأفكار بين من تتوفر لديهم هذه السلع والخدمات وبين الراغبين فيها من خلل عملية إنتاجه

¹ محمد قاسم القريرتي، مبادئ التسويق الحديث، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008، الأردن، ص 23

² عبد السلام أبو قحف، أساسيات التسويق، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، مصر، ص 26

وتوزيعها وتدرجها وتسعيرها في بيئة ديناميكية متغيرة باستمرار ويتبين من ذلك التعريف أن هناك عناصر أساسية لعملية التسويق، هي:¹

- تلبية حاجات المستهلكين.
- التعرف على الفرص التسويقية.
- استهداف الزبائن المناسبين.
- تسهيل عمليات التبادل.
- التفوق في بيئة متغيرة.
- العمل على التغلب على المنافسين.
- استغلال المواد بكفاءة وفعالية.
- زيادة الحصة في السوق.
- تحقيق الربحية.

2.2 أهداف التسويق:

يمكن حصرها فيما يلي:²

- تعظيم الاستهلاك:

يعتقد بعض رجال التسويق أن هدف التسويق هم تعظيم الاستهلاك لأن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة طلب المجتمع على السلع والخدمات وبالتالي زيادة أرباح الشركات.

- تعظيم رضا المستهلك:

يرى أصحاب هذا الرأي أن العبرة ليست بزيادة الاستهلاك وإنما بفعاليتها وقدرته على إشباع حاجات ورغبات المستهلكين، وبالتالي فإن واجب المؤسسة أن تبحث عن عملائها، ثم تدرس حاجاتهم غير المشبعة وتقدم لهم السلعة أو الخدمة التي تحقق هذا الإشباع، وبهذا تستطيع المؤسسة أن تحقق الإشباع لعملائها من ناحية وتحسن استخدام مواردها في إنتاج السلع والخدمات التي يحتاجها هؤلاء العملاء من ناحية ثانية.

- تعظيم نوعية الحياة وتطويرها:

هدف أي نظام تسويقي هو تطوير نوعية الحياة في المجتمع بجوانبها المادية والمعنوية، لذا فإن تقييم النظام التسويقي لا يعتمد على كمية السلع والخدمات المستهلكة أو على مدى إشباع هذه السلع والخدمات

¹ محمد قاسم القريوتي، مرجع سبق ذكره، ص 25

² أحمد جبر، إدارة التسويق: المفاهيم، الاستراتيجيات، التطبيقات، المكتبة العصرية، 2007، مصر، ص ص 23-26

لحاجات المستهلكين مباشرة، ولكنه يأخذ أيضا في اعتباره انعكاساتها على نوعية البيئة المادية والثقافية وأثاره الإيجابية على الحياة التي يعيشها المجتمع وتوافقها معه كوحدة واحدة متوازنة مع العمل على تطوير المجتمع سواء عن طريق السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسات أو تطوير سلوك أفراد المجتمع نفسه واتجاهاته وآرائه نحو القضايا الاجتماعية والتوازن البيئي وهي مسؤولية رجال التسويق الاجتماعي في مختلف مواقعهم.

- تحقيق التنمية المستدامة:

على الرغم من التطوير الذي حدث في مفهوم التسويق والأخذ بمفهوم التوجه بالعلاقات فإننا نرى أنه ما زال هذا الهدف يصلح لهذه المرحلة من مراحل الفكر التسويقي مع أن تعظيم نوعية الحياة وتطويرها يجب أن تأخذ في اعتبارها المحافظة على حقوق الأجيال القادمة سواء من بشر أو أية كائنات أخرى وهو ما يعرف باسم التنمية المستدامة.

3.2 حدود التسويق:

إن التوسع في استخدام مفاهيم ومبادئ التسويق في شتى أنواع المؤسسات والمنتجات وعمليات المبادلة الكلية والجزئية لا يعني أنه لا توجد حدود لإقامة هذه العلاقات، فهناك اعتراضات وقيود تؤثر على بعض عمليات المبادلة وتمنع من إتمامها أو تقلل من فعاليتها، ويمكن الإشارة إلى بعض هذه القيود على النحو التالي:

- لا يمكن إشباع بعض رغبات الأفراد والمؤسسات لأسباب تكنولوجية أو مالية لأنها تتعارض مع بعض القيم الاجتماعية أو الاتجاهات السياسية أو القوانين الحكومية أو التوازن البيئي.
- صعوبة فهم وتحديد بعض الحاجات البشرية وترجمتها إلى رغبات محددة يمكن إشباعها عن طريق السلع والخدمات مما يؤثر في فعالية عملية المبادلة وقدرتها على إشباع الحاجات.
- يتوقف نجاح التسويق بدرجة كبيرة على فعالية عملية الاتصال بين عناصر المبادلة ومكونات النظام التسويقي.
- عدم التوافق والتعارض بين أعضاء النظام التسويقي في بعض الأحيان.
- يعتمد التسويق على أداء البشر، والبشر أحيانا يخطئون بل ويخدعون وبالتالي فإن التسويق يتأثر بهذا السلوك كغيره من الأنشطة التي يتدخل فيها العنصر الإنساني مما يجعل عملية الوصول إلى الكفاءة والفعالية في التسويق مرهونة بمدى التزام القائمين بالوظائف التسويقية بالأهداف والخطط المحددة والقيم الدينية في المجتمع.

- صعوبة تحديد الأفراد والمسؤولين عن الأنشطة التسويقية بشكل محدد وواضح داخل المنظمة حيث أن كل فرد مسئول بطريقة أو بأخرى عن الأنشطة التسويقية وخاصة في ظل مفهوم التوجه بالعلاقات التسويقية الذي يرى أن كل فرد يساهم في إقامة وتدعيم العلاقات التسويقية مع السوق والعملاء.

المطلب الثالث: عناصر المزيج التسويقي

يعرف على أنه مجموعة من الأدوات التسويقية التي تستخدمها المؤسسة من أجل استمرارية تحقيق أهدافها التسويقية في السوق المستهدف، وهي:

1.3 المنتج (السلعة):

المنتج هو عبارة عن مجموعة من المنافع التي يحصل عليها المستهلك لإشباع احتياجاته.

وهناك العديد من القرارات الخاصة بتخطيط المنتجات منها:¹

- تحديد المنتجات وتشكيلاتها.
- تحديد الاسم التجاري والأسعار.
- تحديد جودة المنتجات.
- تحديد الأشكال والأحجام.
- تحدي شكل الغلاف، ألوانه والبيانات.
- تحديد الخدمات المصاحبة لتقديم السلعة وسياسات الضمان.
- تحديد برامج المنتجات الجديدة والبحوث والتنمية.

2.3 التسعير:

يمثل السعر العنصر الرئيسي للإرادات التي يتم تحقيقها، والتي تمثل بدورها أيضا العنصر الأساسي للأرباح التي يمكن للمؤسسة بلوغها.²

يربط المستهلك بين سعر الساعة وقيمتها، أو يربط بين السعر و المزايا المحققة من شراء السلعة، لذا يهتم مدير التسويق بتحديد السياسات التسعيرية الواجب إتباعها والأهداف التي يمكن تنفيذها وذلك حسب

¹ محمود عقله، مفاهيم حديثة في التسويق البنكي، دار البداية، 2010، الأردن، ص 32
² علاء الغرابوي ومحمد عبد العظيم، أساسيات التسويق المعاصر، الدار الجامعية، 2009، مصر، ص 214

الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.¹

3.3 التوزيع:

التوزيع عبارة عن وظيفة من وظائف التسويق وجزء حيوي من المزيج التسويقي، يهتم بضمان توريد احتياجات المستهلكين والمستفيدين من السلع والخدمات من أماكن وجودها، أي تحقيق المنافع المكانية والزمانية.

بدون سياسة توزيعية فعالة لا تتحقق الكفاءة التسويقية.²

4.3 الترويج:

يمثل جميع أوجه النشاط التي تمارسها المؤسسة من أجل الإتصال بالمستهلكين المستهدفين ومحاولة إقناعهم بشراء المنتج.

و يستخدم هذا العنصر لتسهيل التبادل بين البائعين ومختلف فئات المستهلكين عن طريق إمدادهم بالمعلومات الضرورية عن السلع والخدمات المطروحة للتبادل، ويستخدم الترويج لتحقيق عدة أهداف منها:³

- لفت انتباه المستهلكين وزيادة اهتمامهم بما هو مطروح من سلع أو خدمات أو أفكار.
- زيادة معلومات المستهلكين ومعرفتهم حول مواصفات وخصائص السلع والخدمات المطروحة.
- إقناع المستهلكين بشراء وتبني السلع الجديدة أو المعدلة أو الحالية.

والشكل التالي يلخص مختلف عناصر المزيج التسويقي.

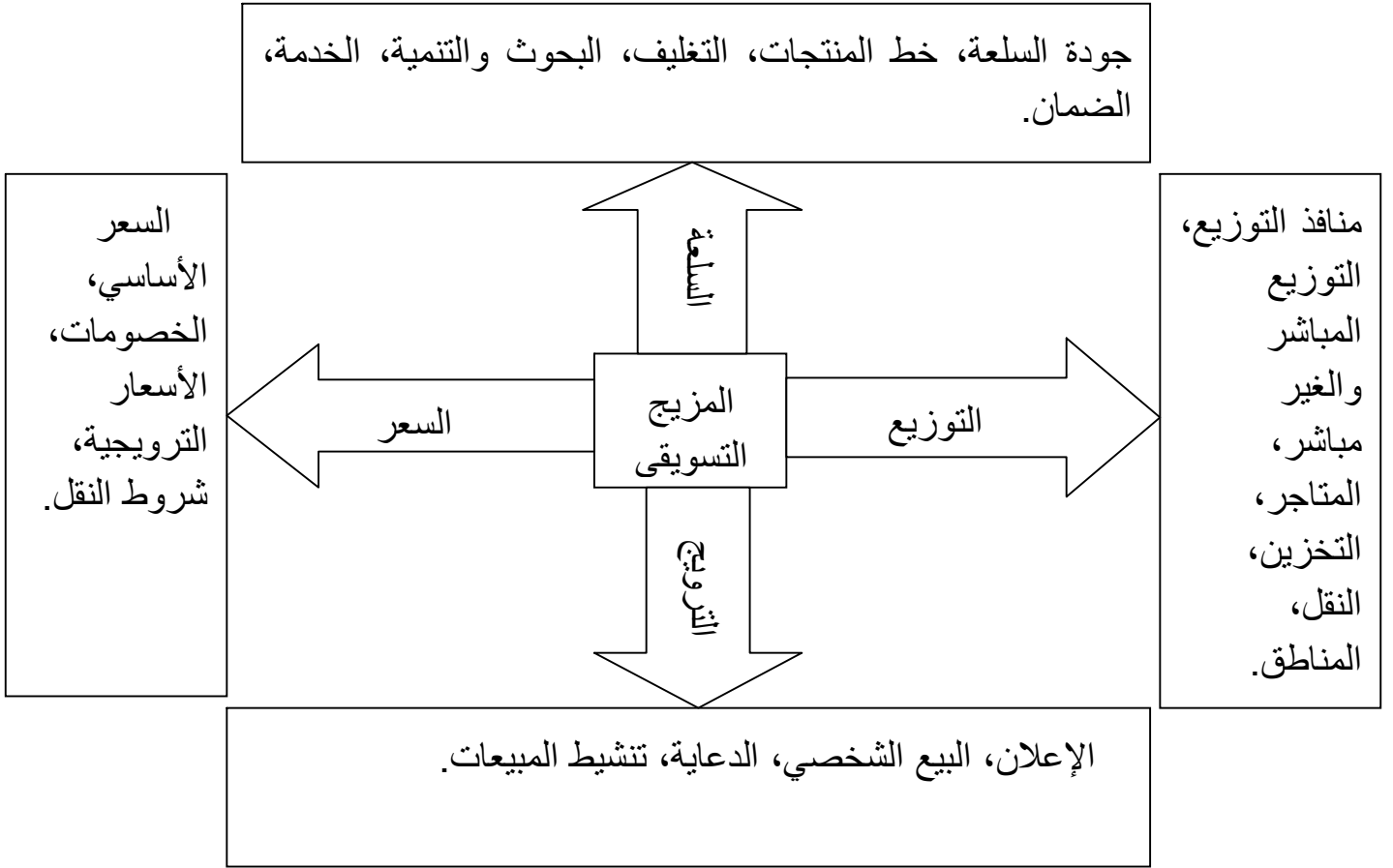
¹ زياد محمد الشerman وعبد الغفور عبد السلام، مبادئ التسويق، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، الأردن، الطبعة الأولى، ص 24

² محمود جاسم الصميدعي وبشير عباس العلاق، مبادئ التسويق، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2006، الأردن، الطبعة الأولى،

ص ص 107-108

³ زياد محمد الشerman وعبد الغفور عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26

الشكل رقم 02: عناصر المزيج التسويقي



المصدر: محمود عقله، مرجع سبق ذكره، ص 34

المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة

يعتبر اعتماد عملية المراجعة داخل المؤسسات ضرورياً لأنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، ويولى للمراجعة بأنواعها اهتمام كبير من الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية وتطور مفهوم المراجعة

المراجعة (التدقيق) كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية تعني " الشخص الذي يقول بصوت عال ". وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، وكان غرضها الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف المراجعة في ذلك الوقت في التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية.

عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة المراجعة، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية. ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالمراجعة.

الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجية.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي، وأن التفاصيل التي يقوم بها المراجع الخارجي والعينات التي يعتمد عليها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية، ولهذا على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولاً، أما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع من أن الغرض الرئيسي من المراجعة هو ليس اكتشاف الغش أو الخطأ وأن اكتشاف مثل هذه الحالات هي مسؤولية الإدارة، وأن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المراجع المستقل والمحيد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.¹

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004، الأردن، ص ص 17-19

الجدول التالي يوضح مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول رقم 02: التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال وحمايتها
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني محاسبي أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة المساهمين والبنوك	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	الشهادة على صدق انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970م إلى	الحكومة، هيئات	شخص مهني في	الشهادة على نوعية نظام

الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة	المحاسبة، المراجعة والاستشارة	أخرى ومساهمين	1990م
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المحاسبة، المراجعة و الاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين	من 1990م إلى حد الساعة

المصدر: محمد تهايمي الطاهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة المهنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، الجزائر ، ص ص 7- 8

المطلب الثاني: تعريف وفروض المراجعة

من خلال هذا المطلب سيتم التعرض إلى مختلف التعاريف المعطاة للمراجعة للخروج بتعريف شامل إضافة إلى أهميتها وأهدافها المختلفة.

1.2 تعريف المراجعة:

أعطيت عدة تعاريف للمراجعة، سنحاول تقديم بعضها

" المراجعة هي عملية يتم بمقتضاها تحقق أحد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر، وحتى تتم هذه المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية والظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة"¹

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006، مصر، ص ص 155- 156

" المراجعة هي عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل"¹

" المراجعة هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكها القانوني "

وقد عرفها اتحاد المحاسبين الأمريكيون بأنها: " إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم، وبصورة موضوعية، الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"²

عرفتها منظمة العمل الفرنسي بأنها " طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني باستعمال مجموعة من التقنيات بهدف إصدار حكم مستقل، وتقدير مصداقية وفعالية الإجراءات المرتبة بالتنظيم"³

من خلال مختلف التعاريف المقدمة للمراجعة، تم استنتاج أن عملية المراجعة تتمثل فس جمع المعلومات، تحليلها واستخراج النتائج على شكل توصيات بهدف التحقق من شفافية ومصداقية مختلف العمليات التسييرية داخل المؤسسة .

2.2 فروض المراجعة:

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى.⁴

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي:

¹ ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعة، 2007، مصر، ص 13

² هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 20- 21

³ Lionnel et Gerard, Audit et contrôle interne aspects financiers; opérationnels et stratégiques, 4^e édition, Dalloz, Paris, 1992, p 22

⁴ وليم توماس وأجرسون هنلي مترجم من طرف: أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، 2006، مصر، ص 43

1.2.2 قابلية البيانات المالية للفحص:

يستمد هذا الفرض قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، وأن إمكانية الفحص والإثبات لمن أهم عناصر المنطق وهي التي تعطي للأشياء معنى.

2.2.2 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع:

من الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه. ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها. وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري)، ولكن لا يعني استحاله.

3.2.2 خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

هذا الفرض يجعل عملية المراجعة الاقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره، وأن يستقصي وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف هذه الأخطاء.

ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسئولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية. ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها.¹

4.2.2 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص. ولكن هذا لا يعني إبعاد حدوث الخطأ كلياً، فالأخطاء ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.²

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002، مصر، ص ص 18- 21

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 29- 30

5.2.2 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي على سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة.

6.2.2 العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها، وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك. والعكس صحيح، فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة. ومن ناحية أخرى فغنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.¹

7.2.2 مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعمله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. ويثير هذا الفرض موضوع استقلال مراقب الحسابات في أداء عمله.

8.2.2 يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

بناءً على هذا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته لمهنة. ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع وتجاه عميله وتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلاً.²

من خلال فروض المراجعة يتضح أنها مرتبطة فيما بينها، وترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات.

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 22 - 23
² عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 31

المطلب الثالث: أهداف المراجعة

أهداف المراجعة تمثل همزة الوصل بين معايير المراجعة المتعارف عليها والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق هذه المعايير واستيفائها، ومن هنا فإن تحديد الأهداف يجب أن يتم أولاً، وذلك لكي يمكن في ضوء هذا تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات الواجب أدائها، وبصفة عامة فإننا نجد أن هناك عادة ستة أهداف للمراجعة، يجب تحقيق بعضها أو كلها:¹

1.3 عرض القوائم (الإفصاح):

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المراجع يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن العناصر أو مكونات القوائم المالية قد تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2.3 شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):

يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات من المراجع ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين، أولهما أنه للمساعدة على التحقق من شرعية وصحة العمليات فإن هذه العمليات يجب أن تكون مؤيدة ومدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية، ومن هنا كانت مسئولية المراجع المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، ذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، وبحيث يتمكن المراجع من إبداء رأيه بخصوص عدالة وصدق عرضها. أما الهدف الفرعي الآخر فإنه يتطلب من المراجع التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها هذه الأرصدة للحسابات.

3.3 الملكية (الحقوق والالتزامات):

يجب التحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحيابة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلاً، المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.

¹ وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 309-312

أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب أن يتحقق المراجع من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر.

4.3 استقلال الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب ان يتحقق المراجع من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع المراجعة، وهذا الهدف يتطلب غالبا ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المسلسلة خلال السنة، وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة.

وبالطبع فإن هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية، لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر.

5.3 التقويم:

يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمراجع، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وبالطبع فإن هذا الهدف من أهداف المراجعة يجب أن يستوفي ويطبق بالنسبة لكافة الأصول غير النقدية.

6.3 الوجود (الحدوث):

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف مراجعة كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسئولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المراجع تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.

المبحث الثالث: أنواع المراجعين، معايير وأنواع المراجعة

المطلب الأول: أنواع المراجعين

يمكن تصنيف الأفراد الذين يقومون بعملية المراجعة إلى:¹

1.1 المراجع المستقل:

قد يكون المراجع المستقل إما فردا أو عضو في شركة للمراجعة تقدم خدماتها للعملاء. والإستقلال في المراجعة يشتمل على اعتبارات فنية ومفاهيمية، حيث أنه لكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه ألا يكون متحيزا للعميل عند أداء مهام المراجعة، كما يتعين عليه أن يكون موضوعيا بالنسبة لهؤلاء الذين يعتمدون على نتائج عملية المراجعة.

2.1 المراجع الداخلي:

المراجع الداخلي هو أحد العاملين في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وهذا النوع من المراجعين يقوم بمراجعة الأنشطة داخل المؤسسة (والتي يطلق عليها المراجعة الداخلية). وهدف المراجع الداخلي هو مساعدة الإدارة في القيام بمسؤولياتها بفعالية.

3.1 المراجع الحكومي:

المراجع الحكومي هو أحد موظفي الحكومة، وهذا المراجع يقوم بوظيفة المراجعة على مستوى الأجهزة والمصالح والإدارات الحكومية، إضافة إلى توصيل النتائج عن طريق التقارير.

¹ إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة: النظرية العلمية والممارسة المهنية، قسم المحاسبة لجامعة المنصورة، 2004، مصر، ص ص 17- 19

المطلب الثاني: معايير المراجعة

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها.¹

تنقسم معايير المراجعة إلى ثلاثة مجموعات، معايير عامة، وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة تتعلق بإعداد التقرير.

1.2 المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق هذه المعايير 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 نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصفة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي.²

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من:

1.1.2 يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدراً كافياً من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين:

لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوافر لديه كل من التعلية والخبرة، وبنال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبتدئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعاً ماهراً وبارعاً قبل أن يكون محاسباً بارعاً و ماهراً، أكثر من هذا فغنه لكون المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة وكأي فرع من فروع المعرفة دائمة التطور والتغير، فإنه يكون من الضروري تحديث برامج التعليم المهني المستمر.³

¹ وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 44

² محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 49

³ وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47

ومما لا شك فيه أن كافة إجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعليم الرسمي الذي حصل عليه المراجع، فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة، ومن ثم فإن المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وبالطبع فإن هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب إنما تعتمد على " فرض التزامات المهنة "، فضلا عن مسؤولية المراجع تجاه المجتمع والعميل، ومن ثم فلو لم يتوفر لدى المراجع القدرة الفنية العلمية في معالجة أو التعامل مع مشكلة معينة كم مشاكل المراجعة فإنه يجب عليه:

- الحصول على الخبرة والمهارة اللازمة إذا ما كان الوقت يسمح.

- إحالة المهمة إلى مراجع أكثر خبرة ودراية.

- برفض المهمة.

2.1.2 يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة:

أي تمسك المراجع باستقلاله، حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الإستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الإقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجعة إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله.¹ ولهذا فإن استقلال المراجع يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية المراجعة، كما أنه ينتج من فرضين من الفروض هما:

- لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المراجع والعميل.

- المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه القصر، أي تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة يجب يأخذ دورا ثانويا في الأهمية بالنسبة لمسئولية المراجعة.

¹ وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 47-48

المراجع يجب أن يكون ذلك الشخص الذي يمارس مسؤوليته باستقلالية خلال الخطوات التالية:

- كتابة برنامج المراجعة.
- جمع أدلة إثبات المراجعة.
- كتابة تقرير المراجعة.

3.1.2 العناية المهنية المناسبة والالتزام بالقواعد:

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة من ممارسيها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، وذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والمراجعة.

ويقصد بهذا المعيار، التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين أن توافرها في المراجع الحذر، والتي من بينها:¹

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين، ومن أمثلة ذلك التقييم الموضوعي لأنظمة الرقابة الداخلية للعميل.
- أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية تحدث، وذلك سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص. فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر غير العادية، فمن المرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص تلك العناصر.
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه.

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-72

- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب. ولذلك يمكن القول بأن المراجع الحكيم لن يستطيع المحافظة على خبرته وكفاءته في مهنة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدراسة الجادة في مجال المراجعة وأنواع المعرفة الأخرى ذات الاتصال؛
- الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال اقتناع من المراجع بأهميته.

2.2 معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة¹ وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة مجموعات، كما يلي:

1.2.2 يجب أن يكون العمل مخططاً بدقة، وأن يكون هنالك إشراف ملائم من المراجع على مساعديه:

يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين، وهذا ما يطلق عليه "برنامج المراجعة".

فبرنامج المراجعة خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة، وبحيث يكون واضحاً أن الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال برنامج المراجعة وتنفيذه². ولقد ذكر أن تخطيط برنامج للمراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة، ولقد ازدادت هذه الأهمية في الوقت الحاضر لأسباب التالية:

- الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية.

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 75

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-84

- التوسع في استخدام طرق المعاينة.
- التغيير في مفاهيم المراجعة، مثل استخدام أساليب المراجعة المستمرة.
- التطور في نظام تشغيل البيانات.
- ويمكن حصر أهداف برنامج المراجعة فيما يلي:
- يستخدم كخطة تفصيلية لعملية المراجعة.
- يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز.
- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة.
- أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني.

2.2.2 يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة:

حتى يمكن اتخاذ النتائج التي يتم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه، نحو تحديد حجم الاختبارات اللازمة التي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة¹ وبالطبع إن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية لعملاء المراجعة الكبار تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة.

3.2.2 الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملاحظة والاستقصاء:

هذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية²، وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المراجع عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية موضع فحصه³، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيده أرصدة القوائم المالية.

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 79

² وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 50-51

³ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 79-80

هذا ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها " كفاية أدلة الإثبات " التي تأخذ عدة أشكال كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات وإقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة.¹

3.2 معايير إعداد التقرير

تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين.²

هنالك أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة، وهي:

1.3.2 يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

نجد أن مراقب الحسابات بصفته ناقدا للقوائم المالية الختامية من حيث الحكم على ما إذا كانت المبادئ المستخدمة في إعدادها تلقى قبولاً عاماً يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك المبادئ البديلة التي قد تكون أكثر من واحدة والتي يمكن تطبيقها في أي مجال من مجالات الفحص.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مراقب الحسابات إلى ثلاث مجموعات:

مبادئ عامة: مبدأ الوحدة المحاسبية، مبدأ الاستمرار، مبدأ الفترة المحاسبية، مبدأ وحدة القياس؛

مبادئ قوائم الربح: مبدأ تحقيق الإيراد، مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات، مبدأ فصل الأرباح والخسائر غير العادية (غير المتكررة) عن تلك التي تمثل النشاط العادي للمشروع؛

¹ وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 51-52

² المرجع نفسه أعلاه، ص 52

مبادئ قائمة المركز المالي (الميزانية): يجب أن تظهر الميزانية العناصر التالية: طبيعة وقيم الأصول، طبيعة وقيم الالتزامات، طبيعة وقيم رأس المال، يجب أن يتم تبويب الأصول تبويبا سلميا حسب خصائصها، يجب أن ترتبط مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.¹

2.3.2 يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة:

المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة تبيان تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، بهدف:

- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفتريات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.
- لو حدثت وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فغن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.²

3.3.2 تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك:

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط، إلا فيجب أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة. وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي لأي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم.

ونظرا لتعدد الفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية، فيجب أن تعد القوائم المالية بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات. ورغم أن المحاسبين يحاولون بذل أقصى مجهود لعملية الإفصاح عن طريق ذكر التفاصيل التي تهم مستخدمي القوائم المالية وذلك عن طريق تحسين عرض وتبويب بنود القوائم المالية واستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة مع التعبيرات الوصفية، وكذا استخدام العديد من الملاحظات والجداول المرفقة التي تحتوي بيانات إضافية.³

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 87-90

² وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 55

³ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 97-101

4.3.2 التعبير عن الرأي:

يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

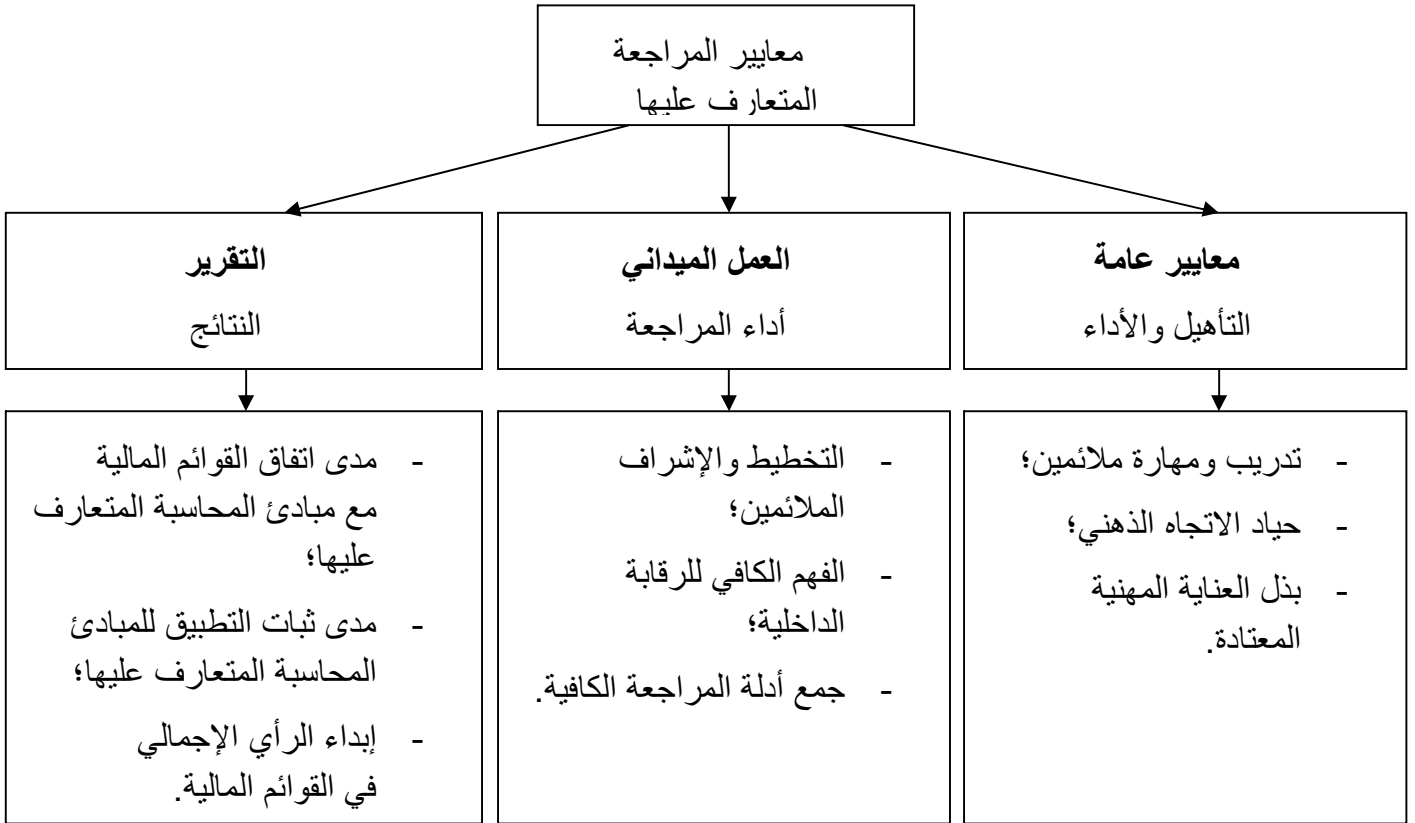
هذا المعيار يعد أكثر تعقيدا كما أنه أصعبها منالاً، فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامة، وهي:

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيمل يتعلق بالقوائم المالية، كوحدة واحدة وأن المراجع قد يمتنع كلية عن إبداء هذا الرأي.
- في حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يوضح المراجع أسباب امتناعه.
- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع، ودرجة المسؤولية التي يتحملها.¹

¹ وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 56- 57

والشكل التالي يلخص معايير المراجعة:

الشكل رقم 03: ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز و جيمس لوبك ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ للنشر،

2002،السعودية، ص 42

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

توجد عدة تقسيمات للمراجعة، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، منها:

1.3 المراجعة المالية والمحاسبية:

يرتكز هذا النوع من المراجعة على الإجراءات المحاسبية والتسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها. ويقصد به فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً إنتقادياً

منظماً، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع.

2.3 المراجعة التشغيلية (العملياتية):

يتناول هذا النوع من المراجعة جميع أقسام المؤسسة لرؤية مدى التقيد بسياسات المؤسسة المرسومة وخططها، ويعتبر هذا النوع وجه رئيسي من أوجه المراجعة، ويهدف إلى تحسين وتطوير العمليات والتشغيل باقتراح إجراءات تشغيل أكثر كفاءة وتحقيق تماشي هذا التشغيل مع الجهات الإدارية.

تقدم مراجعة العمليات المنافع التالية: 1:

- توفير معلومات دقيقة عن التشغيل في الوقت المناسب.
- الاتساق مع الإجراءات والنظم والقوانين.
- حماية الأصول من سوء الاستخدام.
- استخدام الأصول بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع، أي الاستخدام الأمثل للموارد؛ وهو ما يعرف بالكفاءة .
- تحقيق الأهداف بأكبر قدر من الفاعلية.

3.3 المراجعة التسويقية:

في حلة الوظائف التسويقية والتجارية، المراجعة التسويقية تمح بتحديد نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة واتخاذ الإجراءات التصحيحية. ويختلف التشخيص باختلاف أهداف المؤسسة.²

¹ مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 163

² Christian Michon, *Le Marketeur : Les nouveaux fondement du marketing*, Pearson Education France, 2003, France, p 436

الخلاصة:

تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى أن التسويق لا يقتصر على عمليتي البيع والشراء، بل يتعدى ذلك بكثير، بحيث أن مختلف الأنشطة التي يتم ممارستها من طرف المؤسسة تعتمد بشكل مباشر أو غير مباشر على التسويق، لأنه يراعي متطلبات ورغبات المستهلك، إمكانيات المؤسسة إضافة إلى الظروف السائدة في السوق.

وتم التوصل كذلك إلى أن عملية المراجعة ضرورية داخل أي مؤسسة، لأنها تسمح بإعطاء ثقة في المعلومات التي يتم استعمالها في اتخاذ القرارات وتسمح أيضا بمعرفة مدى مصداقية وشفافية مختلف العمليات التسييرية داخل المؤسسة.

وبالتالي فإن أي نشاط يمارس من قبل المؤسسة يجب مراجعته وتقييمه، والتسويق كغيره من الأنشطة يتم مراجعته. وهذا ما سيتم التطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني.