الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعـة محمـد خيضـر –بسكـرة–

كليـة العلـوم الاقتصاديـة والتجاريـة وعلـوم التسييـر

قسم العلوم التجـارية

# المـــوضـــــوع

# دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة العمومية الاقتصادية

## دراسة حالة مؤسسة أغذية الانعام والدواجن –أوماش - بسكرة

***مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية***

***تخصص: محاسبة وتدقيق***

إعداد الطالب:

- شالة اسامة

الاستاذ المشرف:

تومي ابراهيم

| | |
|---|---|
| **رقم التسجيل:** | |
| **تاريخ الايداع:** | |

**السنة الجامعية: 2019/2018**

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤١٠

**تمهيد**

التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية، وحاجة مختلف الاطراف الى المعلومات صادقة وصحيحة وحاجتها كذلك الى الاهتمام بمراجعة الحسابات ، هطا ادى الى تطور اهدافها والتي كانت مقتصرة على اكتشاف مختلف انواع الغش والتلاعبات فقط، كما تعددت فروضها وانواعها بتنوع الزوايا المنظور اليها بيها .

ولتعزيز الثقة في المراجعة كمهنة كان لابد من وضع معايير تحكم هذه الاخيرة، وصاحب التطور ايضا ظهور المراجعة الخارجية كوظيفة.

وبما ان التدقيق عمل انتقادي واداة فحص، وجب ان يقوم بها شخص يتميز بالكفاءة المهنية ويتمتع بالاستقلالية ويمارس كافة حقوقه و واجباته ويلتزم بأخلاقيات المهنة ، من اجل تحقيق الاهداف المرجوة من المراجعة.

ولدراسة اوسع تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث .

- المبحث الاول عموميات حول المراجعة .
- المبحث الثاني ماهية المراجعة الخارجية .
- المبحث الثالث المراجع الخارجية .

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تعتبر المراجعة من أهم العمليات المساهمة في تعزيز القوائم المالية وعليه فإن المراجعة هي الأداة والركيزة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات المحاسبية والمالية المختلفة، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى النشأة والتطور التاريخي للمراجعة وتختلف التعاريف المقدمة لها وأنواعها ومبادئها وفروضها .

### المطلب الأول :نشأة و تطور المراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد إختراع الأرقام و إختيار 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 و نظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد و النظريات عند التسجيل فيها.
وسنقوم فيما يلي بعرض تطور المراجعة في مختلف الحضارات[1]:

#### أولا:المراجعة في الحضارات القديمة:

إن المتتبع للحضارات القديمة، وخاصة حضارة وادي الرافدين وحضارة وادي النيل، ثم الحضارة الإغريقية وبعدها الحضارة الرومانية، يلاحظ ظهور الملامح الأولى من صور الفحص والمراجعة التي تدل على إهتمام هذه الحضارات بالرقابة وذلك لأهميتها في المحافظة على الممتلكات وتتبع التصرفات والمحاسبة عليها.

ففي بلاد ما بين النهرين تعد من أوائل الدول التي شهدت نشوء المحاسبة بأفكارها التوثيقية والمراجعة بتصوراتها الرقابية ،من خلال حضارة السومريين والبابليين والأشوريين، فمثلا السومريين قامو بإستعمال كيل محدد من الحجر، أما البابليون فاستعملوا الصلصال ألواحا ينقشون على ظاهرها معاملاتهم المالية ويستعملون الأختام المصنوعة من العظام أو الحجر للتوقيع .

أما الأشوريين فقد طبقوا مبدأ تقسيم العمل فكان من أهم موظفي الدولة أمين خزينة الملك وحامل الختم وأمين القصر وحامل السيف.

وفي مصر بلغت الحضارة الفرعونية درجة كبيرة من التقدم في التنظيم والكفاءة والرقابة على موارد الدولة وحمايتها، وقد إحتفظ المصريون القدماء بسجلات تبين كميات المحاصيل الواردة والمصروفة من مخازن الدولة

1 حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول المراجعة نظريا ،الجامعة المفتوحة ،طرابلس ، 2003 ،ص ص 21-24.

كذلك أسهمت الحضارة الإغريقية بنصيب وافر في رقي وتطور أسس الرقابة، بل أسس الإدارة بصفة عامة، ويعزى إلى أفلاطون أنه أول من تكلم عن المستويات الإدارية وتوزيع السلطات عليها.

وأما الحضارة الرومانية فقد بلغت درجة كبيرة من التطور في التنظيم والإدارة لتسيير أمور الإمبراطورية المترامية الأطراف، فاستعملوا الكتابة لتدوين القوانين والمعاهدات، كما استخدموا نظاما بسيطا للعملة ثم طوروه من خلال دار لسك العملة لضمان حمايتها من التزوير.

وقد طبق الرومان بدايات لعملية المراجعة ،حيث كان المراجع وقتها يطلع في جلسات إستماع عامة على طبيعة القيود للتأكد من مدى صحتها.

## ثانيا :المراجعة في الحضارة الإسلامية

جعل الله عز وجل المال أداة ووسيلة إلى حياة كريمة ، ولم يجعله هدفا أو غاية في حد ذاته ،وبالنظر لكون مهنة المحاسبة والمراجعة ذات علاقة وثيقة بالمال والمعاملات المالية فقد أولاها الإسلام إهتماما كبيرا ،وقد تطورت هذه المهنة في عهد الحضارة الإسلامية بسبب عاملين أساسين:

1- هو الثراء الفكري والنظري الشامل والعميق الذي أتى به الإسلام في مجالات مالية مختلفة كالزكاة والصدقات، والتركات والمواريث، والغنائم والفيء والجزية ، والوصية والهبة والوقف ، والأحكام المتعلقة بالتجارة والعقود وملكية المال والفوائد الروية ، وصداق الزوجة ونفقاتها، ومفاهيم الرقابة والفحص والمراجعة وغيرها من المجالات المالية المتعددة .

2- هو بروز الحاجة إلى إنشاء أجهزة ومؤسسات متخصصة تعمل على تطبيق هذه الأفكار والنظم المحاسبة المتعلقة بها ومراجعتها وتدقيقها .

## ثالثا : المراجعة في العصور الوسطى

يمكن تعريف العصور الوسطى بأنها تلك الفترة التي تمتد حوالي ألف سنة من أواخر القرن الخامس إلى القرن الخامس عشر.

شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة تطورا وتقدما ومن أمثلة ذلك حدوث تطور في مسك السجلات وتسجيل البيانات وذلك بإستخدام عدد من الدفاتر وترحيل المفردات من دفتر إلى آخر كنوع من أنواع الرقابة على الحسابات.

لذلك تم إستخدام المرجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية،كما إستخدمت حكومة بيزا المرجعين، عام 1394 م، في مراجعة الحسابات الحكومية لغرض إكتشاف التلاعب ومنع إختلاس الأموال.

وفي نهاية العصور الوسطى حدث تطور هام وجوهري لمهنة المحاسبة والمراجعة ، ألا وهو ظهور نظرية القيد المزدوج الذي ورد في كتاب لوكا باشليلو نشره عام 1494 م بإيطاليا.

وقد أدت سهولة إستعمال النظام المحاسبي ومنطقيه إلى إنتشار تطبيقه في أوروبا، ذلك الإنتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة وبالتالي المراجعة.

**رابعا : المراجعة في العصور الحديثة والمعاصرة**

تمتد هذه الفترة من حدود عام 1500 لغاية وقتنا الحاضر و يمكن إعتبارها فترة التطور المهم والمعمق والشامل لمهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة بعد ظهور نظرية القيد المزدوج والتي لازالت هي –النظرية المحاسبية– والإستخدام الموسع للحاسوب.[1]

نجد كلمة " مراجعة " AUDITING مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIVE ومعناها يستمع ، ثم إتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج فقد أدت سهولة إستعماله إلى إنتشار تطبيقه ، ذلك الإنتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والمراجعة فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع وقد زادت تلك الحاجة نتيجة إتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بأعمال الإدارة[2] .

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة والتدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1681 ، حيث تأسست كلية **ROXONATI** وكانت تتطلب ستة سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 م شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

ثم إتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة فجاء قانون الشركات عام 1862 م، ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم ، وقد دفع هذا القانون بمهمته المراجعة خطوات هامة

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سابق، ص 25

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العلمية و النظرية)، دار وائل للنشر، عمان، 2000 ، ص 19

إلى الأمام حيث ساعد على الإهتمام بها وإنتشارها بسبب الحاجة إليها ونشأت من جزائها وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854 م ، فرنسا سنة 1881 م ، الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م .

ففي الفترة ما بين 1930 م – 1940 م، أي بعد الأزمة الإقتصادية العالمية سنة 1929 م،تضاعفت وسائل المراجعة فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتهم عند خبراء خارجية وذلك يهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى[3] .

**الجدول رقم 01 : التطور التاريخي للمراجعة**

| المدة | الأمر بالمراجعة | المراجع | أهداف المراجعة |
|---|---|---|---|
| من 2000 قبل المسح إلى 1700 ميلادي | الملك ، إمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة | رجل الدين ، الكاتب | معاقبة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأموال |
| من 1700م إلى 1850 م | الحكومة المحاكم التجارية والمساهمين | المحاسب | منع الغش، ومعاقبة فاعليه ، حماية الأصول |
| من 1850م إلى 1900م | الحكومة والمساهمين | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني | تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية |
| من 1900م إلى 1940م | الحكومة والمساهمين | شخص مهني في المحاسبة و المراجعة | تجنب الغش والأخطاء بالشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية |
| من 1940م إلى 1970م | الحكومة ، البنوك والمساهمين | شخص مهني في المحاسبة والمراجعة | الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية . |
| من 1790 إلى 1990 | الحكومة ، هيئات أخرى وساهمين | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة |

[3] خالد أمين عبد الله، المرجع سابق، ص 20

| | | | |
|---|---|---|---|
| إبتداء من 1990 | الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين | شخص مهني المراجعة والمحاسبة والإستشارة | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات نوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل إحترام المعايير ضد الغش العالمي. |

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات . الجامعية، الجزائر، 2005 ، ص ص، 7-8 .

## المطلب الثاني: عموميات حول مفهوم المراجعة

تعددت التعاريف التي أعطيت للمراجعة والتي نذكر منها:

**التعريف الأول:** " عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية **AAA** المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية . "[1]

**التعريف الثاني:**" إختيار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ، ، في الصورة الصادقة على الموجودات ، وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة." [2]

**التعريف الثالث:** " المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقبل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج "[3]

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 9

[2] ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008 ،ص 14.

[3] زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ، ص 17 .

**التعريف الرابع:** "هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها للنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. "[4]

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن المراجعة هي:**علم له قواعد وقوانين ومبادئ ومعايير متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة ، وتقوم بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية المعلومة.**

إستنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة ، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي[1] :

1- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها ، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

3- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

**المطلب الثالث: أنواع المراجعة:** هناك أنواع عديدة للمراجعة سنقوم بشرح كل منها على حدى من منظورها الخاص[2] :

**أولا: من حيث القائم بعملية المراجعة:** يمكن تقسيمها إلى نوعين:

1- **المراجعة الخارجية:** وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارتها .

[4] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 9-10 .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 11 – 12 .

[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003 ، ص 29

2- **المراجعة الداخلية:** كان ظهورها لاحقا للمراجعة الخارجية ، نشأت بناءا على إحتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على لمستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

**الجدول رقم 2: أوجه الإختلاف بين دور كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي**

| البيان | المراجع الخارجي | المراجع الداخلي |
|---|---|---|
| 1- الهدف أو الأهداف | الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث ( الملاك ) عن طريق إبداء الرأي عن سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة نتيجة الأعمال والمركز المالي الهدف الثانوي : إكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية | الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سلمية ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على إكتشاف ومنع الأخطاء والغش و الانحراف عن السياسات الموضوعة . |
| 2- نوعية من يقوم بالمراجعة | شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك | موظف من داخل المؤسسة أو الهيكل التنظيمي لها ويعين بواسطة الإدارة . |
| 3- درجة الإستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي | يتمتع بإستقلال كامل عن الإدارة عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي | يتمتع بإستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ( مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى |
| 4- المسؤولية | مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم | مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقديره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا . |
| 5- نطاق العمل | يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية | تحديد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاف عملي |
| 6- توقيت الأداء | يتم الفحص غالبا مرة واحدة في حالة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان فترات متقطعة خلال السنة | يتم الفحص بصورة مستثمرة على مدار السنة . |

**المصدر:** محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 32

**ثانيا: من حيث الإلزام: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين[1]:**

**1- المراجعة الإلزامية:** وهي التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته و اعتماد القوائم المالية الختامية له، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

**2- المراجعة الإختيارية (غير إلزامية):** وهي التي تتمدون إلزام قانوني يحتم القيام بها .

قد يتم الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة وإعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية على نتائج الأعمال والمركز المالي والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الإنفصال أو الإنضمام (شريك جديد).

وفي حالة المؤسسة الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

**ثالثا: من حيث مجال أو نطاق المراجعة:** وتنقسم إلى نوعين:

**1- المراجعة الكاملة:** وهي التي تخول المراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع ولكن يخضع ذلك لمعايير المراجعة المتعارف عليها ،ويتعين على المراجع في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني من مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل .

**2- المراجعة الجزئية:** وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر على المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر.

**رابعا: من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات: يمكن تقسيمها إلى نوعين:**

**1- مراجعة شاملة (تفصيلية):** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم.

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 30

2- **المـراجعة الإخـتيارية:** وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل حيث يقوم بإختيار عدد من المفردات (عينـة) كـي تخضـع لعمليـة الفحـص مـع مراعـاة ضـرورة تعمـيم نتـائج هـذا الفحـص مجمـوع المفردات التي تم إختيار هذا الجزء منها (المجتمع).

**خامسا: من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات: تنقسم أيضا إلى نوعين[1]:**

1- **المراجعـة النـهائيـة:** وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

2- **المراجعـة المسـتمرة:** في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة محدد مسبقا ،مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقيق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية[2] .

## المطلب الرابع: فروض ومبادئ المراجعة

تقوم المراجعة على مجموعة من المبادئ و الفروض نورد أهمها فيما يلي:

### أولا: فـروض الـمـراجـعة

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها وتتمثل القروض التجريبية لها في الآتي[3]:

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 31

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 31

[3] عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية(المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق)**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 200 ، ص ص 18 -20 .

1- **تقابلية البيانات المالية للفحص:** هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، ويتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتتمثل هذه المعايير في:

أ- **الملائمة:** أي ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ، وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب- **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان – أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنها لابد أن يصلا إلى المقاييس أوالنتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

ج- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية.

د- **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية ، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى المعلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

2- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارية:** ويعني وجود تبادل المنفعة بين الإدارة والمراجع، فالإدارة تعتمد في إتخاذ معظم قراراتها على معلومات مالية التي ترتبط برأي المراجع وذلك لغرض التقدم ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بشكل أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

3- **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية:** يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة ،وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عنده تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم وقوي لل رقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن في التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة إقتصادية وعملية بتبني المراجعة الإختيارية بدلا عن التفصيلية.

5- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة أو ضمن نظام سليم،برقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة

العكسية بذل مزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

**7- مراقب الحسابات بزوال عمله كمراقب فقط:** يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات ،وذلك وفقا لما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الإتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها إستقلالية المراجع في عمله[1].

**ثانيا: مبادئ المراجعة:** هناك مجموعتين من المبادئ المراجعة وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه (التأكيد، التقدير)، بناءا على ذلك فإن المبادئ العلمية المراجعة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما[2]:

✓ **المبادئ المرتبطة بركن التحقق ( الفحص ) :**

1- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي :** ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها والعلاقة بين الأطراف الأخرى وإحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية عن هذه الأثار.

2- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:** وذلك بفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وجميع التقارير المالية المعدة بواسطتها مع مراعاة الأهمية النسبية لتلك الأهداف والتقارير.

3- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** وذلك من خلال التقليل من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإعتماد إلى عدد كافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا.

4- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** الكفاية سواء كانت إنسانية أو إنتاجية لها أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة وهي مؤشر للمناخ السلوكي أي تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة.

✓ **المبادئ المرتبطة بركن التقرير**

**1- مبدأ كفاية الإتصال :** ويشير هذا المبدأ أن يكون تقرير أو تقارير المراجع أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 14- 15 .

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة و نتائج )**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ، ص ص 52- 53

**2- مبدأ الإفصاح :** يجب على المراجع أن يفصح على كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق لمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية ،وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

**3- مبدأ الإنصاف :** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

**4- مبدأ السببية :** يجب أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

## المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

يمكن اعتبار المراجعة العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن للوصول لرأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المراجعة الخارجية وأنواعها ومعاييرها وأهدافها وأهميتها.

### المطلب الأول: تعريف الم راجعة الخارجية

**التعريف الأول:** " تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الإقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المؤسسة[1]."

**التعريف الثاني:** " عملية منظمة يقوم بها المراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة إقتصادية معينة، مع توصيل النتائج إلى المستخدمين من ذوي الإهتمام[1]."

**التعريف الثالث :** " أما PORTEX فقد عرف المراجعة الخارجية بأنها عملية الفحص الحيادي المستقل ،والتي تتم وفق لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع ، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي."[2]

**التعريف الرابع:** " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة(وفق المعايير العربية و الدولية و الأمريكية)**، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2009 ، ص

[1] ناصر دادي عدون،عبد الرحمان بابنات، مرجع سبق ذكره، ص 21

[2] Porter, b, **principles of external auditing**, john wiley and son,1997,p19.

المالي لذلك، في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"[1]".

**من خلال التعاريف السابقة فإننا نستنتج التعريف التالي:المراجعة الخارجية هي عملية منظمة يقوم بها مراجع خارجي مستقل وحيادي وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدماته فيقوم بفحص الأنظمة والبيانات والمستندات فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي.**

**المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية ومعاييرها:**

**أولا: أنواع المراجعة الخارجية:** يفرق بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:[1]

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

2- **المراجعة التعاقدية (الاختيارية):** التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف ( داخلية وخارجية ) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا .

3- **الخبرة القضائية:** هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة (قانونية، تعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

**الجدول رقم 03 : مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.**

| المميزات | مراجعة قانونية | مراجعة تعاقدية | خبرة قضائية |
|---|---|---|---|
| 1- طبيعتها لمهمة (الحجم ) | مؤسساتية ( ذات طابع عمومي ) | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| 2- التعيين | من طرف المساهمين | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف المحكمة |
| 3- الهدف | المصداقية على شرعية وصدق الحسابات والصورة | المصداقية على شرعية وصدق الحسابات | إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية |

[1] ناصر دادي عدون،عبد الرحمان بابنات، مرجع سابق، ص ص 21-22

[1] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص 27

| | | | |
|---|---|---|---|
| | الفوتوغرافية الصادقة تدقيق معلومات مجلس الإدارة | | ومحاسبية تقديم مؤشرات بالأرقام |
| 4- التدخل | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الإتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها. |
| 5- الإستقلالية | تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين | تامة من حيث المبدأ | تامة تجاه الأفراد |
| 6- مبدأ عدم التدخل في التدخل | يجب إحترامه تماما | يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير | ينبغي إحترامة |
| 7- إرسال التقارير إلى : | مجلس الإدارة الجمعية العامة ( عادية غير عادية) | المديرية العامة، كمجلس الإدارة | القاضي المكلف بالقضية |
| 8- شروط ممارسة المهنية | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات | التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء |
| 9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية | نعم | لا | غير معني |
| 10- الإلتزام | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة | وحسب النتائج مبدئيا |
| 11- المسؤولية | مدينة، جنائية، تأديبية | مدينة، جنائية، تأديبية | مدينة، جنائية، تأديبية |
| 12- التسريح | مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة | محدد في العقد | من طرف القاضي المشرف على الخبرات |
| 13- الأتعاب | قانون رسمي | محدد في العقد | إقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي |
| 14- طريقة العمل المتبعة | تقييم الإجراءات تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات مراقبة قانونية | تقييم الإجراءات تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات | طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة |

**المصدر : محمد بوتين، مرجع سابق ، ص ص 27- 28 .**

## ثانيا: معـايير المـراجعة الخارجية

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تصدرها الهيئات المهنية وخاصة هيئات محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين اللتان تعتبران أهم المتدخلين في هذه العملية ،وهي معايير تلقى قبول عام والتي تنعكس أيضا على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة.

ويمكن إختصار هذه المعايير إنطلاقا من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثل جمعية المحاسبين والمدققين الأمريكيين ومحافظي الحسابات الفرنسيين والنص القانوني لمهني المراجعة بالجزائر:[1]

1- **المعايير العامة أو الشخصية:** توصف هذه المعايير أنها عامة، لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المراجع لمقابلة معايير العمل الميداني، وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي وتتكون من :

**1-1- معيار التأهيل العلمي والعملي المراجع:** ويقصد بها وجوب توفر الكفاءة المهنية للمدقق أو المراجع أي أن يكون لدى لمدقق أو المراجع درجة من التأهيل العلمي في مجال المواد المحاسبية والمراجعة وأيضا التأهيل العملي والمقصود به عدم إمكانية الفرد القيام بمهمة مراجعة الحسابات قبل مروره بفترة تدريبية في مكتب مراجعة الحسابات.

**1-2- معيار إستقلالية المراجع:** أن يكون المتخصص المهني في عملية المراجعة حرا من كل مصلحة في هدف أو موضوع هذه العملية وتتبع أهمية إستقلاله في الرأي الفني المحايد الذي يبديه في القوائم المالية.

**1-3- معيار الإلتزام بقواعد السلوك المهني:** نجد أن إلتزام المراجع لمستوى أداء معين عند ممارسته المهنة يعتبر أهم معيار في معايير الأداء العامة .

**1-4- معياري النزاهة والموضوعية:** حتى يؤدي عمله بشكل مقبول على المراجع أن يكون نزيها وصادقا في أداء مهمته من جهة ، وكذلك موضوعيا أي عادلا في عمله أولا بترك خلفيات تتداخل مع موضوعيته.

**1-5- التحلي بحفظ السر المهني:** على المراجع إحترام خاصية السرية للمعلومات التي يجمعها أو يطلع عليها أثناء القيام بعمله، وعليه أن لا يفشي شيئا منها إلى الغير ،ماعدا ما هو مسموح له به أثناء مهمته، أو أي إطار الحدود المسموحة قانونا.

[1] ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، مرجع سبق ذكره، ص ص 27- 34 .

**2- معـايير العمـل الميـداني أو الأداء المهـني:** ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها ،بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من إستخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير ما يلي:

**2-1- معايير التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:** يتجسد هذا المعيار في إعداد برنامج مراجعة الذي يعده المراجع حيث يتمثل هذا البرنامج في خطة التنفيذ إجراءات التدقيق ،ويتضمن كذلك الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لهذه العملية.

بالإضافة إلى تخصيص المساعدين على الأعمال المختلفة مع ضرورة تحقيق الإشراف عليه بما يضمن إتمام العمل بالأداء المطلوب.

**2-2- معيار التقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل تدقيق كأساس لإمكانية الإعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الإختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة لها.

وهدف المراجع من وراء وجود نظام رقابي يتمثل في العنصرين الآتيين:

- زيادة مصداقية القوائم المالية ؛
- الإهتمام بالرقابة على جميع العمليات.

**2-3- معيار كفاية الأدلة:** يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والمراقبة والإستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا برأيه في القوائم المالية وموضع الفحص.

**3- معايير إعداد التقرير:** تهتم هذه المجموعة من المعايير بطبيعة ومحتوى المراجعة وتشمل على أربعة معايير نعرضها فيما يلي:

**3-1-معيار التوضيح ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:** ويعني هذا أن المراجع يجب أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة ،والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمكن إجازها فيما يلي:

- مبدأ التكلفة التاريخية .
- مبدأ التحقق .
- مبدأ الموضوعية.

- مبدأ الإفصاح (المعلومات الكاملة).
- مبدأ التجانس.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج.
- مبدأ الحيطة والحذر.

**بالإضافة إلى هذه المبادئ هناك فروض أساسية للمحاسبة وهي:**

- فرض الوحدة لمحاسبة المؤسسة.
- فرض إستمرار المؤسسة.
- فرض القياس النقدي.
- فرض إستقلالية الدورات المالية.

**3-2- معيار ثبات المؤسسة في إتباع المبادئ المحاسبية:** أي أن تكون القوائم المالية تتميز بالثبات في التطبيق للمبادئ لمحاسبية، حتى يتمكن من إجراء المقارنات بين القوائم الختامية التي تعدها المؤسسة في نهاية الفترات المختلفة .

**3-3- معيار مدى إفصاح القوائم المالية بالشكل الكافي على البيانات الجوهرية:** تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تحويه القوائم من معلومات، والإفصاح هو المقياس غير الملموس لقياس مدى كفاية البيانات الإيضاحية أو التكميلية في القوائم المالية ،وإن المراجع هو الذي يقرر مدى كفاية المعلومات والبيانات وصحتها.

**3-4- معيار إبداء الرأي:** يقضي هذا المعيار أساسا بأن يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المؤسسة والمركز المالي لها ويمكن أن يأخذ رأي المراجع الأشكال التالية:

**3-4-1 الرأي النظيف:** يقدم المراجع الخارجي هذا الرأي عندما يرى أن الحسابات شرعية أو قانونية وصادقة وأن القوائم المالية كذلك تعطي الصورة الصادقة والسليمة عن نشاط المؤسسة ومركزها المالي.

**3-4-2 الرأي المتحفظ:** يوجد أكثر من سبب يدفع بالمراجع إلى إبداء رأي متحفظ:

- عدم إحترام الزبون للمبادئ المحاسبية المقبولة ،أو إتباعه لأساليب محاسبية لا تتماشى معها.

- أو لا يوجد إفصاح مناسب عن ما يجب توضيحه في القوائم المالية مما يؤثر على سوء فهمها وعلاقتها بالوضعية و النتائج المالية.
- نقص نسبي في وثائق الإثبات لعدد من العمليات التي تمت في المؤسسة مثل الفواتير أو غيرها.
- وجود ظروف تمنع المراجع من القيام بجميع الإجراءات المطلوبة في عمله أو تحد من إنهاء مهمته بشكل جيد.

وفي كل الحالات على المراجع أن يبين بوضوح طبيعة المشاكل و العوامل أو الأخطاء التي جعلته يبدي تحفظه على الحسابات، كما عليه أن يظهر تأثير تلك العوامل على وضعية الحسابات كلما كان ذلك ضروريا.

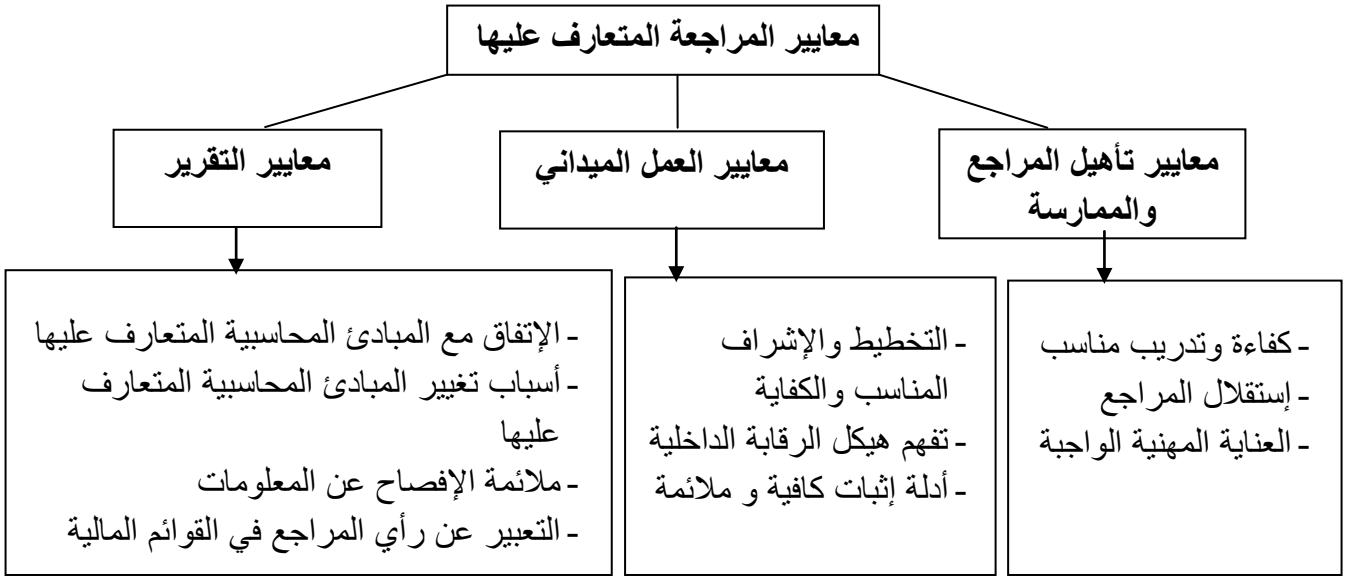
**3-4-3- الإمتناع عن إبداء الرأي:** يمكن أن يمتنع المراجع عن إبداء رأيه في القوائم المالية لأكثر من سبب:

* وجود أخطاء كبيرة نسبيا في تطبيق المبادئ و القوانين المتعارف عليها، ويؤثر ذلك سلبا على شرعية الحسابات في مجملها و مصداقيتها.

- عدم إبداء الرأي لعدم التأكد بالشكل الكافي من تكوين رأي عن المعلومات المعنية، لعدم كفاية الأدلة أو لسبب آخر.
- وجود قيود أو ظروف تمنع المراجع من تطبيق برنامج عمله وإستعمال الطرق و الأدوات التي يراها مناسبة لأداء مهمته كاملة.

ويلخص الجدول التالي معايير المراجعة المتعارف عليها:

**شكل رقم 01 : معايير المراجعة المتعارف عليها**



المصدر: طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 43 .

**المطلب الثالث: أهداف المراجعة الخارجية:** هناك مجموعة من الأهداف سنقوم بعرضها فيما يلي:[1]

- ✓ **الوجود و التحقق:** يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الإقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، مثلا بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين و كمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.
- ✓ **الملكية و المديونية:** تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك لمؤسسة والخصوم إلتزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون هي مستحقة فعلا الأطراف أخرى.
- ✓ **الشمولية و الكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
- ✓ **التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الإستثمار أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، إن الإلتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:
  - تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش؛
  - الإلتزام بالمبادئ المحاسبية؛
  - ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.
- ✓ **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 15-19 .

المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع يثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

- ✓ **إبداء رأي فني:** يسعى المراجع من عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية:
  - التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة.
  - مراقبة عناصر الأصول.
  - مراقبة عناصر الخصوم.
  - التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
  - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
  - محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب الأخطاء.
  - تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
  - تقييم الأهداف و الخطط .
  - تقييم الهيكل التنظيمي.

## المطلب الرابع: أهمية المراجعة الخارجية للأطراف الأخرى:[1]

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف خارجية و داخلية، تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها ، كما تعد المصداقية بمثابة الجودة المضافة على المعلومات لجعلها أكثر صدقا وإعتقادا بصلاحيتها، بحيث يشعر المستخدم أن بإمكانه الإعتماد عليها بكل ثقة، وتعتبر الأطراف التالية من أهم الجهات التي تهتم بالمراجعة و تقاريرها :

- ✓ **أصحاب المؤسسة:** سواء كان الملك فردا أو شركاء أو مساهمين فإن تقرير المراجع يعتبر أداة فعالة تمكنهم من الإطمئنان على سلامة إستثمار أموالهم في المؤسسة.

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره،ص ص 32-33 .

- ✓ **إدارة المؤسسة:** على الرغم من أن إدارة المؤسسة تخضع لمراجعة أعمالها من قبل المراجعين، فإنها من أول الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها لأغراض التخطيط و الرقابة و متابعة أعمال المؤسسة.
- ✓ **المستثمرون:** يهتم المستثمرون بالتقارير المالية ويؤكدون على ضرورة دقة قائمة نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة للحكم على معدلات الربحية وإحتمالات تحققها في المستقبل ، وذلك بهدف تقدير حدود الإشتراك أو المساهمة في رأسمالها.[1]
- ✓ **البنوك والدائنون:** فالبنوك يهمها الإطمئنان على سلامة المركز المالي للمؤسسة ،وعلى مقدار رأسمال الثابت وكذا رأسمال العامل ، وذلك تمهيدا لمنحها قروضا وتسهيلات إئتمائية أو تسييرات بنكية معينة؛ أما الدائنون فيهمهم الإطمئنان على متانة وسلامة المركز المالي للمؤسسة ،والربحية الحالية والمحتملة للمؤسسة مستقبلا ، وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية إستمرار منحها الإئتمان الممكن والتعامل معها مستقبلا [2].
- ✓ **الهيئات المنظمة لتداول لأوراق المالية:** لكون تعليمات هذه الهيئات تنص على ضرورة كون حسابات الشركات التي يتم تداول أسهمها وسنداتها ، قد تمت مراجعتها .
- ✓ **المحللون الماليون والاقتصاديون:** حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الإستثمار .
- ✓ **الباحثون وطلبة الدراسات العليا:** بإعتبار القوائم المالية من المصدر والمراجع المهمة بحوثهم،وأن مصداقية هذه المصادر تكون أعلى في حالة كونها موقعة من مراجع الحسابات .
- ✓ **الجهات العامة:** وذلك لأغراض عديدة منها مراقبة النشاط الإقتصادي ،أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة، أو إتخاذها أساسا للربط الضريبي ،أو لتحديد أسعار بعض المنتجات ،أو لتقديم الإعانات المالية لجهات معينة.
- ✓ **النقابات والجمعيات المهنية والعمالية:** لغرض التحقق من سير أعمال المؤسسة ، وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة ، كما يعتمد ممثلو الموظفون والعمال على النتائج المالية المدققة عند القيام بالتفاوض مع الإدارة حول مرتباتهم ونصيبهم من الأرباح .

[1] يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، مكتبة جلاء الدين، المنصورة، 2001 ، ص 30

[2] يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 30

## المبحث الثالث: المراجع الخارجي

المراجعة الخارجية وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي لفني المحايد عن عدالتها، ويطلق على هذا الشخص بالمراجع الخارجي، أو المدقق أو محافظ الحسابات أو المحاسب االقانوني، وهو الوحيد المخول له قانونا بمراقبة حسابات الشركات وكما هو محدد في المرسوم التشريعي رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المعدل والمتمم للمادة رقم 88-04 المؤرخة في 12 جانفي 1988 وبالمرسوم التنفيذي رقم 93-88 المؤرخ في 15 أبريل 1993، وهناك عدة قواعد وسلوكيات تحكم عمله لتحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة.

### المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي ومسؤولياته

#### أولا: تعريف المراجع الخارجي:[1]

**التعريف الأول:** يعرف المراجع الخارجي حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بممارسة مهنة الخبرة المحاسبية والمراجع الخارجي والمحاسبين المعتمدين كما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة إنتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به.

**التعريف الثاني:** هو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسات بطلب من الجمعية العامة للمساهمين أو بطلب من الإدارة لمساعدتها في إتخاذ القرارات السليمة وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين كما يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة الفردية.

#### ثانيا: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي:

إن مهنة مراجعة الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاوليها صلاحيات وعليهم مسؤوليات يجب الإلتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتى تحقق المراجعة رسالتها من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية.

[1] مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل ، طبعة 2002، ص 11 .

- **المسؤوليات: مسؤوليات المراجع الخارجي يمكن تقسيمها فيما يلي:**[1]
  - مسؤولية فنية .
  - مسؤولية أخلاقية .
  - مسؤولية مدنية .
  - مسؤولية جنائية .

و فيما يلي توضيح لطبيعة تلك المسؤوليات الأربع :

## 1- المسؤولية الفنية :تتعلق بأهم واجبات المراجع الخارجي

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

2- **المسؤولية الأخلاقية:** تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ،حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسئ إلى سمعته المهنية ،فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة بالقاعدة رقم 501 على "لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة"[2].

**ومن أمثلة هذه الأعمال المخلة:**

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.
- الإهمال والتقصير في أداء عملها.
- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.
- إخفاء أي تلاعب أ وتحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

---

1 جمال الدين مصطفى الصحراوي، محمد السيد سراجا، دراسات تفقدية في المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية-مصر، 2006، ص 216-217.

2 أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر، 2006، ص .191

- إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.

إذ قام بهذه الأعمال ستكون عقوبته التأنيب، اللوم أو تعليق العضوية لمدة محدودة أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة.

3- **المسؤولية المدنية:** تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته إتجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات:

✓ **مسؤولية المراجع تجاه العميل:** إذا أخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال كما أنه يعرض نفسه للمساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة ،ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية على المراجع تجاه عميله مايلي :

- الفشل في إكمال عملية المراجعة؛
- الفشل في إكتشاف الإختلاسات والتلاعبات الإفشاء بأسرار العميل.

✓ **مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث:** لقد عرف الطرف الثالث بأنه "يشتمل الأطراف المتوقع إعتمادها على البيانات التي فحصها المراجع".

إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم ،وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم إكتشاف التلاعب والإختلاس في عملية المراجعة وفيما يلي بعض الأمثلة:

- إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله ،وعدم بذل العناية المهنية المعقولة.
- وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.
- مسؤولية المراجع عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة وهي الفترة ما بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ صدورها ونشرها .

4- **المسؤولية الجنائية:** المسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية ،يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي تنشأها إلى الغرامة المادية أو السجن أوكلاهما ، ومن الأعمال والتصرفات مايلي:

- تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة .

- تآمر المراجع مع مجلس الإجارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ،ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر عليها .
- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة ،وعدم تضمين تقريره ذلك .
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين .
- إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة .

**ثانيا الصلاحيات:** لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة أو فعالية فإنه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي:

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معينا ومعلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة .
- حق طلب أي تقارير أو إستفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة ،ليتمكن من القيام بعمله .
- حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة وكذلك وفقا للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها .
- صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك .
- حق المراجع في مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على إختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من إلتزاماتها، وحق الإتصال بدائني المؤسسة لتأكد من صحة أرصدة تلك الإلتزامات .
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في حالة الضرورة القصوى .
- حق حضور إجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أومن ينوبه من مساعديه.

## المطلب الثاني: قواعد وآداب السلوك المهني:

**أولا: قواعد السلوك المهني**[1]: على المراجع الإلتزام بأهداف ومبادئ وقواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته ،وتشمل هذه المبادئ الإستقلالية والأمانة والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية والسرية والسلوك المهني والمعايير التقنية ،ولتطبيق هذه المبادئ فقد تم وضع قواعد تفصيلية للسلوك المهني يجب على المراجع الإلتزام في تلبية مسؤولياته المهنية.

- ✓ ويمكن تقسيم قواعد السلوك المهني إلى عدة أنواع ، تبعا للزاوية التي ينظر إليها:

أ- **من حيث منشأها:** ويمكن تصنيفها تبعا لهذا المعيار إلى:

**قواعد قانونية:** ويقصد بها القواعد التي يضعها المشرع وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.

**قواعد تنظيمية:** هي الأحكام والمبادئ التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات وجمعيات ومعاهد لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد السلوك المهني.

**قواعد عرفية:** وهي القواعد الغير المكتوبة التي تعارف عليها أعضاء المهنة من محاسبين ومراجعين على قبولها وإتفقو على الإلتزام بها .

**ب-من حيث جهة إصدارها:**

**قواعد قطرية:** تهتم معظم دول العالم بمستويات مختلفة بإصدار قواعد للسلوك المهني الخاصة بأقطارها ،إما عن طريق التشريع أو عن طريق المعاهد والمنظمات المهنية.

**قواعد إقليمية:** يمكن القول بأن المحاولات المبذولة في الإطار الإقليمي لإصدار قواعد للسلوك المهني كانت محدودة ،وذلك نتيجة لتفاوت الأقطار في تقاليدها وأعرافها المهنية وأن آثارها إسترشادية أكثر من كونها إلزامية ومن هذه الجهات الإقليمية منظمة محاسبي دول أمريكا اللاتينية ،والإتحاد الأوروبي للمحاسبين ومنظمة المحاسبين في دول آسيا والباسفيك ،والإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.

[1] حازم هاشم الألوسي، مرجع سابق ذكره ص 153 – 158 .

**قواعد دولية:** وتتمثل في الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه عام 1977 ،حيث أصدر الإتحاد مجموعة مفصلة من قواعد السلوك المهني للإسترشاد بها من قبل المحاسبين والمراجعين العاملين في المجالات المهنية المتعددة.

**ج- من حيث إلـزاميـتها:**

**قواعد ملزمة:** وهي تلك القواعد التي يتوجب على المحاسبين والمراجعين تطبيقها والإلتزام بها أثناء ممارستهم لأعمالهم المهنية ،وقد يتعرض أعضاء المهنة للمساءلة التأديبية في حال عدم الإلتزام بها .

**قواعد إسترشادية:** وهي القواعد الصادرة عادة من قبل المنظمات والجمعيات المهنية والمجالس المختصة لغرض توفير إرشادات تتعلق بتحديد تصرفاتهم المهنية تجاه العملاء ،وزملاء المهنة والمجتمع ككل.

**قواعد إختبارية:** وهي القواعد التي تثري العمل المهني وتساعد على تنظيمه وتطويره ،والتي تحتوي على بدائل عديدة ، بترك المراجع إختيار إحدى بدائلها حسب إجتهاده، والإلزام عليه بإتباع إحداها.

**د- من حيث شكل صدورها:**

**قواعد مكتوبة:** وهي قواعد مثبتة بشكل تحريري عن سلطة تشريعية،أو تنفيذية ،....

**قواعد غير مكتوبة:** هي مبادئ متعارف عليها دون الحاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

**ثانيا: أداب السلوك المهني(مبادئ):** وتتضمن خمس مبادئ أو مفاهيم أخلاقية:[1]

أ- **الإستقلال والنزاهة والموضوعية:** تعني بالإستقلال ضرورة تمتع المراجع الخارجي بالإستقلال عن إبداء الرأي عن القوائم المالية ونقصد بالنزاهة والموضوعية يجب عليه أن لا يسئ في رفض الحقائق ولا يخضع رأيه للأخرين ومن الملاحظ أنه قد سبق مناقشة معيار الإستقلال عند دراسة معايير المراجعة.

ب-**القدرة والمعايير الفنية:** ونعني بالقدرة أن المراجع لا يقبل بمراجعة حسابات مؤسسة يشعر بأنه لن يستطيع إكمال عملية المراجعة ، وعليه الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها وفق المبادئ المحاسبية.

ج-**المسؤوليات تجاه العملاء:** تتضمن مجموعة من قواعد السلوك المهني:

- المحافظة على سرية بيانات العميل.

[1] زاهر عاطف سواد، مرجع سابق ذكره ص 144-148 .

- الأتعاب المشروطة والإتفاقية (يجب أن لا تؤدى تحت أي إتفاق ينص على عدم دفع أية أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة).

**د- المسؤوليات تجاه الزملاء:**

- عدم قيام المراجع بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حاليا يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل.
- على المراجع عدم القيام بتقديم أية عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له دون إخبار هذا الزميل أولا.

**هـ- المسؤوليات والأعمال الأخرى:**

- عدم القيام بأي عمل يعتبر مخلا بقواعد وسلوك المهني ويضر بالمهنة ككل.
- لا يجوز لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعا.
- يتعين على المراجع ألا يسدد أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض.
- عدم قبول أي عمل أو الإرتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعية في تقديم الخدمات المهنية.

## المطلب الثالث: التخطيط والتوجيه لمهمة المراجعة الخارجية:

التخطيط والتوجيه لمهمة المراجعة يجب أن يتضمن جملة من الإجراءات تتمثل فيما يلي:

**أولا: معرفة عامة حول المؤسسة**

مهما تكن نوعية المعلومات الملقاة على عاتق المراجع، فأول ما يبدأ به هو معرفة المعلومات العامة التي تخص المؤسسة موضوع المراجعة، وفي هذه الحالة لا يبحث المراجع على خلق رأي بقدر ما يبحث عن معلومات عن المؤسسة ولحصر المعلومات التي يحتاجها والتي يستعملها فعلاً فشغله الشاغل في هذه المرحلة هو محاولة الإجابة على جملة الأسئلة التالية :[1]

[1] L.Collins. Et G. Valin , **Audit et Contrôle interne (AspectsFinanciers, Opérationnel et Stratégiques),** 4eme, Ed, Dallos, paris, France, 1992.P92

- ما هو القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة؟ المحيط الاقتصادي، مكانة المؤسسة في السوق وخاصة من جانب المنافسة .
- ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟ نوع الأنشطة والخدمات التي تقدمها ؟
- من هم المسؤولون عن مختلف الأنشطة العملية والأنظمة في المؤسسة؟
- ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟
- ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي ؟
- ما هي الوسائل المستعملة على المستوى التنظيمي ؟

ولكي يتمكن المراجع من الوصول إلى الإجابة التي ترضي نزعته المهنية فهو يلجأ إلى استعمال ثلاث وسائل أو تقنيات هي:

✓ **الإطلاع على الوثائق والمستندات:**

تتمثل في عقد الشركة، القانون الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة وحاملي الأسهم.

✓ **الزيارات الميدانية:**

زيارة المراجع للهياكل المختلفة للمؤسسة موضوع المراجعة من مكاتب و ورشات الإنتاج، بحيث أن هذه الزيارات تتيح للمراجع فهم أفضل للمؤسسة ونظامها، كما تتيح له فرصة تحسس مشاكل الرقابة.

✓ **الحوارات ( المقابلات):**

تكون سواء مع المسؤولين الرئيسيين أو المستخدمين، كما قد تكون من خلال الاتصال و الاحتكاك بالمراجع السابق للمؤسسة المنتهية عهدته.

**ثانيا:إعداد برنامج للمراجعة[1]**

يمثل برنامج المراجعة أهم مرحلة من مراحل عنصر التخطيط، حيث يعطي توضيح للخطوط العريضة التي يقوم عليها، ويساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منظمة ومعقولة مع إبلاغ هذه التعليمات لكافة الأقسام التي تدخل في مجال المراجعة، وبناءاً عليه يجب على المراجع أثناء رسمه وتصميمه لبرنامج العمل أن يضع نصب عينيه النقاط التالية:

[1] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفا للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2005 ، ص 14

- إعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص الذي عهد إليه القيام به .
- تحديد الأهداف المرغوب في تحقيقها في كل خطوة من الخطوات التي يشملها البرنامج .
- تجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات باستخدام وسائل المراجعة .
- إتباع طريقة المراجعة التي تتماشى مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها.

**ثالثا: أوراق عمل المراجعة**

أوراق العمل يمكن تعريفها بأنها : " أدلة مكتوبة و ملموسة يتم تجميعها بواسطة مراقب الحسابات خلال القيام بإجراءات المراجعة و إعداد التقرير، و من ثم فهي تشمل على كل ما قام بإعداده مراقب الحسابات و ما تم الحصول عليه و الطرق التي اتبعها و النتائج التي توصل إليها"

عادة ما يحتفظ المراجع بالوثائق والأوراق التي يتحصل عليها ويقوم بترتيبها في ملفين[1] ، أحدهما يدعى الملف الدائم والأخر الملف السنوي أو الجاري.

أ- **الملف الدائم:** طريقة ترتيب هذا الملف ومضمونه متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفص ول الآتية:

- العموميات الخاصة بالشركة المراقبة .
- المراقبة الداخلية .
- معلومات محاسبية ومالية .
- معلومات قانونية ،ضريبية واجتماعية .
- الخصائص الإقتصادية والتجارية .
- معلومات حول الإعلام الآلي.

ب-**الملف السنوي (ملف المراقبة):** يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت للمراجع بإبداء رأيه حول صدق وشرعية الحسابات.

[1] إدريس عبد السلام أشتوي، **المراقبة الخاصة أو الشرعية** ، عمان، الأردن، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996 ، ص ص 91 -92

ويتضمن الملف السنوي ما يلي:

- تقييم المراجعة الداخلية .
- المراجعة العامة .

**رابعا: الحصول على قرائن وأدلة الإثبات الكافية والملائمة في المراجعة**

**1- تعريف أدلة الإثبات:**[1] و هي عبارة عن مجموعة من المعلومات و البيانات التي يسهل التحقق منها، متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص، لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية.

**2- وسائل الحصول على أدلة الإثبات:**

يعمل المراجع للحصول على أدلة الإثبات بغية التأكد من صحة و تعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمتها لاتخاذ القرارات و كذا محاولة تقويم و توجيه النظام لمواردها و في ظل الإطار المسبق يمكن للمراجع من تأسيس رأي فني محايد حول القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة و سنميز بين وسائل الحصول على أدلة الإثبات من خلال النقاط التالية :[2]

**1.2- الجرد الفعلي:** يعتبر الجرد الفعلي احد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة إثبات فإجراء الجرد وفق لما ينص عليه المخطط الوطني المحاسبي في مادته 17 المتعلقة بالجرد الفعلي للاستثمارات و ما نص عليه الأمر الرئاسي رقم 19 المؤرخ في 27 جانفي 82 و المتعلق بالجرد الفعلي لموجودات المؤسسة.

**2.2- المراجعة المستندية**[3]**:** تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات ، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها و تطابقها مع الشروط الشكلية الموضوعية الواجب توافرها و التحقق من أن لكل عملية تسجيل محاسبي يملك مستند يعتمد عليه.

**3.2- المراجعة الحسابية:** يقوم المراجع بعد انتهائه من المراجعة المستندية وتتمثل في المراجعة الرقمية لكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث القيمة والكمية وفي نفس الوقت حتى يمكنه التأكد من صحة العمليات الحسابية المسجلة في هذه الدفاتر والسجلات.

[1] إدريس عبد السلام أشتوي ،مرجع سابق ،ص 78

[2] محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 136- 139

[3] محمد السيد سرايا ،أصول المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية ،مصر 2007 ، ص 48 .

**4.2- المراجعة القياسية :** هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال أو أن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات.

**5.2- المصادقات:** هي عبارة عن اعترافات و شهادات من طرف المدينين و الدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسات موضوع المراجعة بطلب من المراجع.

**6.2- الاستفسارات :** تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها و التأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط.

**7.2- المقاربات :** تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبياً من عمليات.

**المطلب الرابع: تقارير المراجعة الخارجية:**

التقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصة لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والإعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع.

حتى نتمكن من الفهم الجيد للمقصود بتقارير المراجعة الخارجية، لابد من أن نفرق بين ثلاث مصطلحات أساسية وهي : الشهادة ، التقرير والرأي.

حيث أن التقرير أو الشهادة يحتوي بنودا أخرى علاوة على رأي المراجع حول البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

سنقوم بعرض جملة من التعاريف المقدمة لتقارير المراجعة الخارجية وذلك على النحو الآتي:

**التعريف الأول :** تقرير المراجع الخارجي هو "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية وبهذا

المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة"[1] .

**التعريف الثاني:** "التقرير هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية"[1] .

**التعريف الثالث:** تقرير المراجع الخارجي هو: "خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"[2] .

انطلاقا مما سبق، يمكن إدراج التعريف التالي لتقرير المراجعة الخارجية: "التقرير هو بمثابة مخرجات لعملية المراجعة لو افترضنا أنها نظام معلومات له مدخلات ومخرجات يكون في شكل وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوئه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية.

### 1. أنواع التقاريـر

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد[3]:

- **من حيث درجة الإلتزام في إعدادها تنقسم إلى :** تقارير عامة، تقارير خاصة .
- **من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى :** تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة .
- **من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى :** التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي .

[1] عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 82 .

[1] مصطفى حسنين خضير، **المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات**، المملكة العربية السعودية ، طابع جامعة الملك سعود ، 2002 ،ص 122

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان، الأردن ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، 2003 ، ص 20

[3] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان 1980، ص 93 .

- **حسب ناحية التوجيه[14] تنقسم إلى :** تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

وعموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي :

**2-1 التقرير النظيف :**

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:[1]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

**2-2 التقرير التحفظي :**

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[2] .

**2-3 التقرير السالب :**

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

---

[4] محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية– دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل – دار الجيل ، بيروت الطبعة الأولى، 1998 ، ص 43 .

[1] فاتح سردوك ، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مذكرة ماجيستر ، منشور ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، الجزائر، 2004/2003 ص 28 .

[2] حكيمة مناعي، ، **مرجع سابق** ، ص 18

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

**2-4 تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي:** يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي [3]:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة الأرصدة .
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضات.
- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها .
- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

## 2. أوجه الاتفاق والاختلاف بين التقارير

إن لكل من التقرير النظيف، التقرير المقيد( بتحفظ)، التقرير السلبي، وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي لها أوجه تشابه كما لها أوجه إختلاف [1]:

### 3-1 أوجه التشابه

إن كل من التقارير السابقة الذكر لابد من احتوائها على البيانات التالية:

- **المخاطبون :** حيث أن كل تقرير يكون معد إما إلى مجلس الإدارة أو إلى المساهمون..... الخ.
- **إسم وعنوان التقرير:** حيث تتطلب معايير المراجعة أن يكون لكل تقرير عنوانا خاص به.

---

[3] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** ،عمان، الأردن ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى 2006 ، الطبعة الثالثة 2011 ،ص 5 .

[1] الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009 ، ص 46 .

- **فقرة المقدمة** : يؤدي وجود الفقرة الأولى من التقرير إلى تحقيق عدة أمور منها:
- الإشارة في تعبير بسيط إلى قيام المراجع بأداء المراجعة؛
- أن يتم توضيح أنواع القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها .
- الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية هو مسئولية الإدارة .
- أن مسؤولية المراجع هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا لإطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية.
- **فقرة المجال( النطاق):** تمثل فقرة المجال بيانا فعليا يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة .ويجب أن يذكر في بداية الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها حيث يقوم بوصف الجوانب الهامة في المراجعة.
- **فقرة الرأي(النتائج):** ويتم فيها عرض النتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي جراء قيامه بعملية المراجعة وذلك بتوصيل المعلومة المحاسبية للأطراف المستخدمة لها.
- **إسم المراجع** : حيث يجب أن يذكر في التقرير اسم المراجع أو اسم مكتب المراجعة أو كليهما معا.

**تاريخ التقرير** : وهو ضروري حيث يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ نفس اليوم الذي أتم فيه اختباراته، وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسئولية المراجع عن فحص الأحداث ذات الأهمية النسبية التي وقعت بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية.

**عنوان المراجع** : يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

وعليه فكل تقرير من التقارير السابقة يجب أن يحوي العناصر السابقة الذكر.

**3-2 أوجه الاختلاف**

إن أوجه الاختلاف الموجودة بين التقارير تتجسد في فقرتي النطاق والرأي المعبر فيه عن نتيجة التقرير حيث أنه لكل منها النطاق المحدد والذي قام به المراجع بمراجعته وكذا لكل تقرير نتيجة خاصة به أيضا إضافة إلى وجود فقرات أخرى خاصة في التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

## خلاصة :

مما سبق نستخلص أن التطور الذي شهدته المراجعة من حيث الأهداف والأنواع كان مرهونا بالتوسع الكبير للشركات، غير أن هذا الاهتمام لم يشمل فروضها بعكس الاهتمام الذي لاقته فروض المحاسبة ،كما أن معايير المراجعة جاءت من اجل تنظيم هذه الأخيرة و الإرتقاء بها إلى المستوى المطلوب من أجل اعتمادها كمهنة.

ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة كان لا بد من تنظيم مختلف الأمور المتعلقة بمدقق الحسابات بما أنه المسؤول المهني عن مراجعة الحسابات، وهذا ما تناولته مختلف التشريعات الجزائرية من تحديد صلاحيات مسؤوليات المراجع.

كما أن الالتزام بأخلاقيات المهنة سيؤدي من دون شك إلى دعم الثقة في المراجعة وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب وخدمة المجتمع ككل.

**تمهيد :**

إن الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري وان كانت كافية لفهم المراجعة الخارجية وكذا القوائمالمالية للمؤسسة، إلا أنه يبقى هناك اختلاف مع ما تم دراسته نظريا ومع ما هو مطبق في الواقع العملي والمهني وفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

حيث سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما جاء سابقا وذلك باختيار نموذج من المؤسسات هي مؤسسة وحدة أغذية الأنعام ببلدية أوماش ولاية بسكرة، التي تعتبر من أهم المؤسسات بالمنطقة التي تساهم في تحريك قطاع ما يخص بأغذية الأنعام و المواشي، وللتفصيل أكثر قسمنا الدراسة التطبيقية إلى مبحثين كالتالي:

**المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة أغذية الأنعام.**

**المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي.**

**المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة أغذية الأنعام**

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى تشخيص مؤسسة أغذية الأنعام وذلك بالتطرق إلى لمحة عن المؤسسة، محيطها وعدد عمالها وبالإضافة إلى هيكلها التنظيمي.

**المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة أغذية الأنعام**

تأسس الديوان القومي الأغذية الأنعام ONAB بموجب مرسوم رقم 99/19 المؤرخ في 30/04/1999يجمع بين صناعة الأغذية و تربية المواشي و الدواجن من بين مهامه الأساسية استراد المواد الأولية و انتاج و منذ تأسيسه شهد عدة تغيرات كانت اخرها اعادة هيكلة التي حدثت في سنة 1998 الذي أنبثق منه ثلاث وحدات وهي:

وحدة خاصة بالوسط

وحدة خاصة بالغرب

وحدة خاصة بالشرق

سنتعرف في هذا المطلب على المؤسسة محل الدراسة ( موقعها، نشاطها...) لكي يسهل معرفة مدى تأثير المراجعة الخارجية على القوائم المالية

**أولا: نشأة وموقع المؤسسة**

تعتبر وحدة أغذية الأنعام ( وحدة مجمع الشرق ) التي تم تأسيسها في1980/ 10 / 09 حيث بلغت مدة انجازها سنتين بتكلفة قدرها 44 مليار سنتيم، و هي ضمن الوحدات الثمانية الموجودة بالشرق التي تفرعت عن التحويل الديون الوطني لأغذية الأنعام الذي انبثقت عنه مجمع الشرقي للدواجن.

وقد تأسست الوحدة لتلبية حاجيات المربي الدواجن سواء من القطاع الخاص أو العام وهي تتربع على مساحة تقدر بحوالي 4 هكتارات وهي مؤسسة ذات رأسمالها بقيمة 4000000000 دج، ويقع مقرها بمحاذاة الطريق الوطني رقم 03 ببلدية أوماش ولاية بسكرة.

1 – **طبيعة نشاط المؤسسة ومحيطها**

1-1 – **طبيعة نشاط المؤسسة:** يعد نشاط الوحدة إنتاجيا من جهة و تجاريا من جهة أخرى.

* إنتاجيا: وهو النشاط الرئيسي للوحدة الذي يتضمن العديد من المنتجات الخاصة بالأنعام.

* تجاريا: عن طريق بيع منتجات تامة الصنع المخصصة لذلك.

1-2 – **محيط المؤسسة:** يتضمن المحيط الخارجي للمؤسسة كما يلي:

* **سوق المؤسسة:** تعتبر المؤسسة الوحيدة في البلدية التي تختص بهذا.

* **المنافسين:** لا يوجد للمؤسسة منافسين على مستوى ولاية.

* **الموردين:** لدى المؤسسة موردين محليين منهم EPIC OAICالذي تشتري من عنده المادة الأولية ومن جهة و من نفس المجمع من جهة اخر.

**وموردين منهم:**

- وحدة الحروش للفيتامينات.
- وحدة ببجاية المينائية.
- وحدة سكيكدة المينائية.
- ووحدات خاصة.

**- من أهم المواد الأولية الأساسية التي تدخل في عملية الانتاج فهي:**

| * المواد الأولية: | Code |
|---|---|
| - الذري MAIS | 10001 |
| - القمح ORGE | 10004 |
| - النخالة ISSUE COMPOSE | 12002 |
| - الصوجاTX DE SOJAS | 11001 |
| -الكالكيرCALCAIRE | 18002 |
| - ملح SEL | 18001 |
| - فوسفات PHOSPHATE | 18003 |

**ثانيا: العمال بالمؤسسة:** يبلغ عدد عمال مؤسسة أغذية الأنعام 54 عامل لسنة 2018 يصنفون كما يلي:

**جدول رقم11 : تعداد العمال ومناصبهم**

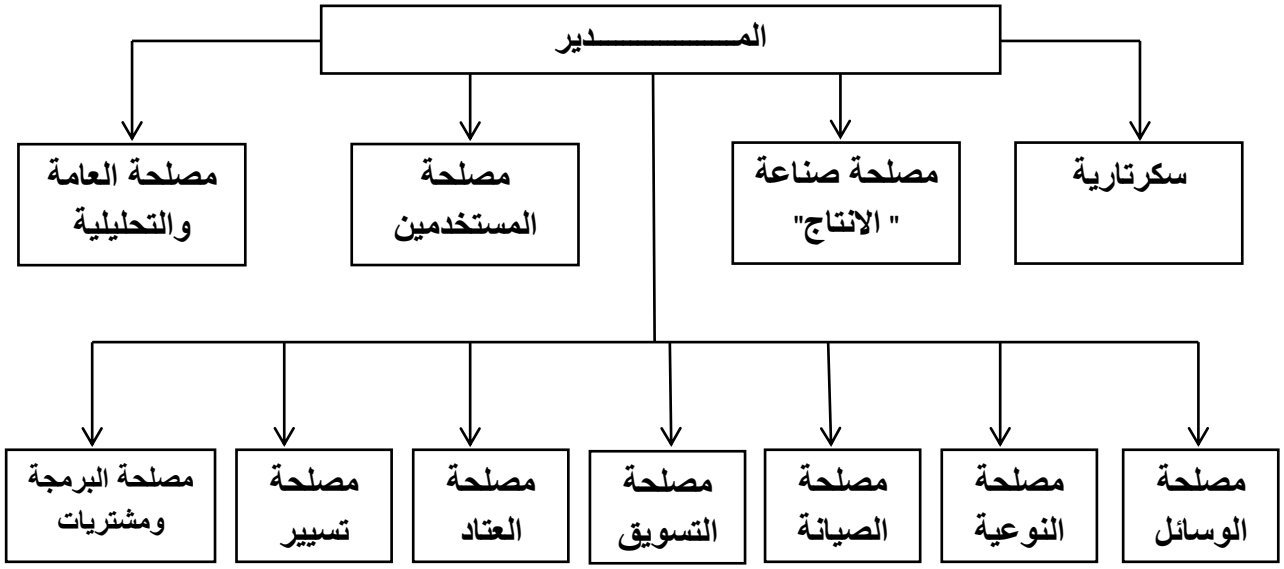
| المنـــاصب | العـــدد |
|---|---|
| الإطارات | 12 |
| عمال الإدارة | 12 |
| عمال الأمن | 13 |
| عمال الصيانة | 10 |
| عمال الورشة | 7 |
| المجمـــوع | 54 |

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات من طرف رئيس مصلحة المستخدمين.

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

يتكون الهيكل التنظيمي من أهم مصالح المؤسسة تبعا لنوع نشاطها، وسيتم توضيحه في الشكل الموالي:

**الشكل رقم07 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة**




**المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي**

إن المراجعة الخارجية تعتبر مفروضة على أي مؤسسة في ظل القوانين المعمول بها، وتعتبر أمرا ضروريا من أجل ضمان مصداقية القوائم المالية، فالمعلومات المحاسبية التي تتم مراجعتها وسيلة اثبات اتجاه مختلف الجهات المستفيدة منها، وبالتالي يتطلب من المؤسسة العمل على مراجعة القوائم المالية وفق المعايير المتعارف عليها، وتوفير كل شروط عمل المراجع الخارجي وضمان استقلالية في أداء مختلف المهام الموكلة اليه من أجل ابداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية هذه المعلومات

وسنحاول من خلال هذا المبحث فحص وتحليل القوائم المالية لمؤسسة أغذية الانعام –أوماش– من خلال استخلاص النتائج ومناقشتها

**المطلب الاول: تحليل قائمة الميزانية**

سيتم تتبع مراجعة عناصر الميزانية لمؤسسة أغذية الانعام والدواجن –أوماش– من خلال الاعتماد على جملة من القوائم المالية التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية فيما إذا كانت توصيات المراجع تؤخذ بمحمل الجد أو العكس من طرف المؤسسة محل الدراسة من خلال ملاحظة تقرير المراجع والقوائم المالية لنا من طرف ادارة المؤسسة (المحاسب) توصلنا الى مجموعة من الملاحظات على هذه القوائم المالية ويمكن تلخيص مجمل هذه الملاحظات فيما يلي:

- **متعلقة بالميزانية**

- **الاصول**

- أولا : الاصول غير الجارية :

جدول رقم (12): يبين الزيادة في الاصول غير الجارية

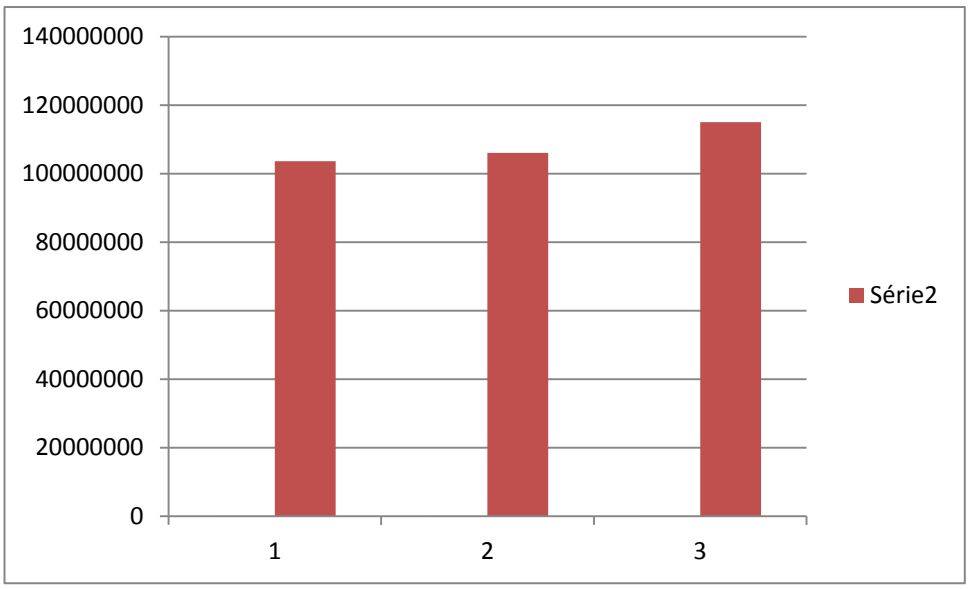
الوحدة : دج

| السنوات | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|
| المبالغ | 103 597 289,78 | 106 084 380,19 | 115 012 964,26 |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

يمكن تلخيص محتويات الجدول (12) في الشكل التالي:

شكل رقم (08): يبين زيادة في قيمة الاصول غير الجارية




من خلال الشكل رقم (08) نلاحظ مختلف التغيرات التي حصلت في السنوات 2012،2013 و2014 ففي جانب الاصول مجموع الاصول غير الجارية في ارتفاع مستمر

- التثبيتات العينية:

نلاحظ التثبيتات العينية بالنسبة للأراضي قيمتها في 2012 قدرت بـ : 91884000.00 دج، كذلك نفس القيمة بالنسبة لسنة 2013 و 2014 .

بالنسبة للبناءات فقيمتها الصافية لسنة 2012 قدرت بـ 983321.65 دج ، انخفضت واصبحت تقدر بـ : 880834.39 دج سنة 2013 و كذلك في سنة 2014 انخفضت قيمتها الى 778347.13 دج

بالنسبة التثبيتات العينية الاخرى كانت في سنة 2012 بمبلغ 3500903.37 دج و ارتفعت سنة 2013 الى 7740125.35 دج وكذلك في سنة 2014 الى 14038818.87 دج

ثانيا: الاصول الجارية

جدول رقم (13) : يبين الانخفاض في الاصول الجارية

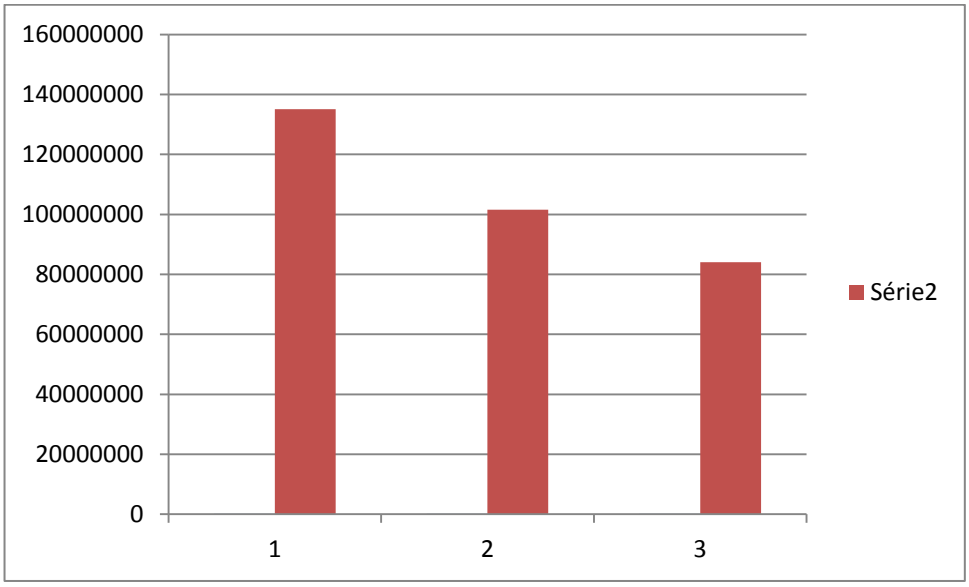
الوحدة: دج

| السنوات | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|
| المبالغ | 135060549.69 | 101501342.30 | 84042162.47 |

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية

يمكن تلخيص محتويات الجدول (13) في الشكل التالي :

شكل رقم (09) يبين الانخفاض في الاصول الجارية.




المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية.

أما بالنسبة لمجموع الاصول العام فقدر في سنة 2012 بـ : 135060549.69 دج وانخفض في سنة 2013 بقيمة : 101501342.30دج وأيضا انخفض في سنة 2014 فأصبح يقدر بـ : 84042162.47 دج

- انطلاقا مما سبق يمكن أن نلاحظ أن هناك انخفاض مستمر في عناصر الاصول خلال السنوات الثلاث 2012 و2013 و2014
- **الخصوم :**

جدول رقم (14) يبين انخفاض في الخصوم

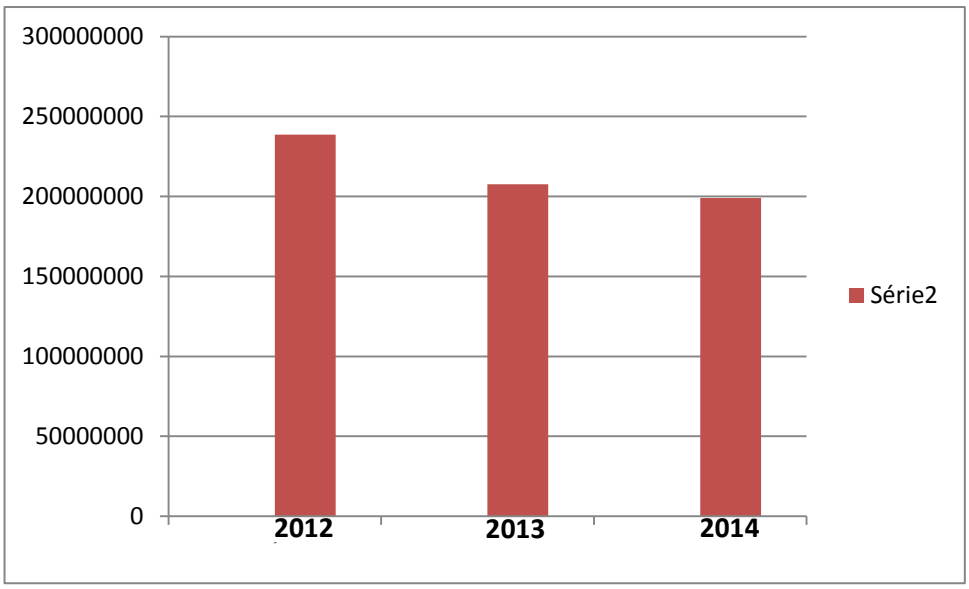
الوحدة: دج

| السنوات | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|
| المبالغ | 238657839.47 | 207585722.49 | 199055126.76 |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي

شكل رقم (10) يبين الانخفاض في الخصوم




المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية

من خلال الشكل رقم (10) والفحص لجانب الخصوم لاحظنا التغيرات التالية في مختلف العناصر خلال السنوات الثلاث 2012 و 2013 و 2014

- **نتيجة صافية:** نلاحظ تذبذب في النتيجة الصافية حيث في 2012 كانت 199721336.50 دج وانخفضت في 2013 الى 153039630.76 دج وعادت للارتفاع في 2014 حيث وصلت الى 162010901.94 دج

**اولا: الخصوم غير الجارية:** نلاحظ أن الخصوم غير الجارية في انخفاض خلال السنوات الثلاث حيث وصلت في سنة 2012 الى 29586005.31 دج وفي سنة 2013 وصلت الى 28867454.10 دج وفي 2014 الى 27953182.82 دج

**ثانيا: الخصوم الجارية:**

- الموردون: نلاحظ من خلال الميزانيات المقدمة في جانب الخصوم أن قيمة حسابات الموردين تنخفض كل سنة لتصل سنة 2012 الى 3704455.67 دج وفي سنة 2013 الى 21775309.77 دج وخلال سنة 2014 الى 1413647.49 دج
- الضرائب : نلاحظ أن قيمة الضرائب في انخفاض مستمر خلال السنوات الثلاث 2012 و 2013 و 2014

- الديون الاخرى: أيضا الديون في حالة تذبذب خلال السنوات الثلاث فمثلا في سنة 2012 مانت قيمتها 4902671.61 دج اما في سنة 2013 انخفضت الى 3309804.24 دج، لتعود بذلك الى الارتفاع في سنة 2014 الى 7302181.84 دج
- ومنه نستنتج ان المجموع العام للخصوم في انخفاض مستمر خلال السنوات الثلاث.

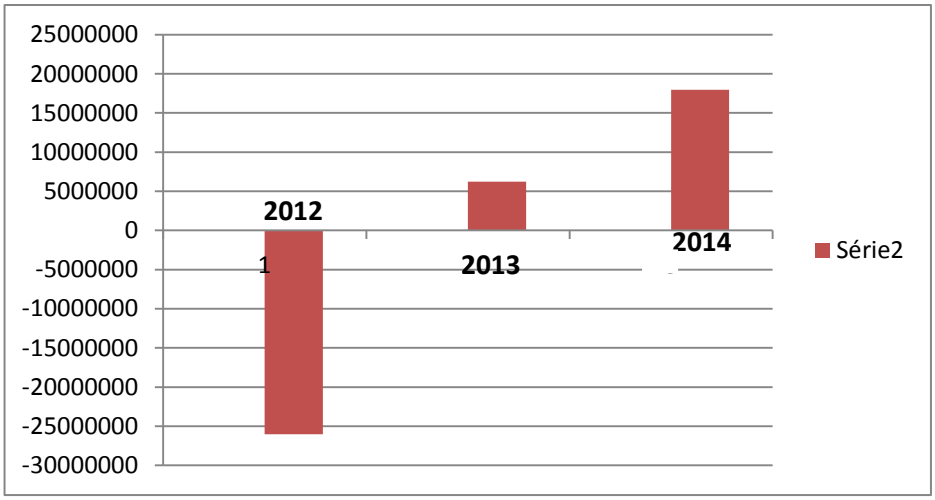
**المطلب الثاني: تحليل قائمة جدول حسابات النتائج**

جدول رقم (15) يبين تغير النتيجة الصافية

| السنوات | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|
| المبالغ | - 26029321.61 | 6212124.00 | 17934242.03 |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي: شكل رقم (11) يبين التغير في النتيجة الصافية




المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية

من خلال اطلاع المراجع الخارجي على قائمة جدول حسابات النتائج وتأكد من صحة العمليات نلاحظ ما يلي:

1-انتاج الدورة ( انتاج السنة المالية) ويحسب كما يلي :

انتاج السنة المالية: مبيعات ومنتجات ملحقة + تغير مخزونات التامة التصنيع + الانتاج المثبت+ اعانات الاستغلال

انتاج السنة المالية : ح/70+ح/72+ح/73 +ح/74

نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة ان انتاج الدورة في سنة 2012 يقدر بـ 346003906.98 دج، وبدأ في الانخفاض في السنوات القادمة 2013 و2014 حيث قدر بـ 300718997.27 دج و 302843908.96 على التوالي.

2- استهلاك الدورة ( استهلاك السنة المالية) ويحسب كما يلي :

استهلاك السنة المالية: المشتريات الاستهلاكية + معدات وأدوات + الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى + الخدمات الجارية تطبيقها .

نلاحظ أن استهلاك السنة المالية لكل دورة في انخفاض مستمر فقد قدرت في 2012 بمبلغ 314705024.33-دج، وواصل في الانخفاض في سنة 2013 بمبلغ 244947421.45-دج وكذلك سنة 2014 بمبلغ يقدر بقيمة سالبة بـ : 233345632.83-دج

3-القيمة المضافة للاستغلال: وهي عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها الاعباء الشخصية والضرائب والرسوم على التحويلات الجارية ونلاحظ من خلال السنوات الثلاث انها في ارتفاع ففي سنة 2012 كانت قيمتها 31298882.65 دج وفي سنة 2013 كانت تقدر بـ 55771575.82 دج ، واستمرت بالارتفاع في السنة 2014 بـ 69498276.13 دج.

4-الاستغلال الخام: نلاحظ جدول حسابات النتائج أن الاستغلال عرف قيمة سالبة في سنة 2012 بـ 19913298.63- دج ، وبدأ في الارتفاع خلال سنة 2013 7473076.97 دج

5-النتيجة العملياتية: النتيجة العملياتية هي عبارة عن اجمالي فائض الاستغلال مضاف اليه المنتجات العملياتية الاخرى ومطروحا منها الاعباء العملياتية الاخرى وكذا مخصصات الاهتلاك و المؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه الاسترجاعات الحالية عن خسائر القيمة و المؤونات.

وقد كانت في سنة 2012 بمبلغ 25859203.58 – دج، وفي سنة 2013 ارتفعت 6914717.73 دج ، أما في سنة 2014 فكانت 17986391.51 دج

6-النتيجة المالية : وهي عبارة عن الفرق بين المنتوجات المالية والاعباء المالية وفي هذه المؤسسة هي معدومة خلال السنوات الثلاث.

7- النتيجة العادية قبل الضرائب: وهي عبارة عن مجموع النتيجة العملياتية والنتيجة المالية بما أن النتيجة المالية معدومة فلنتيجة العادية قبل الضرائب حالها حال النتيجة العملياتية

8- النتيجة غير العادية: ونحصل عليها بطرح العناصر غير العادية الاعباء من المنتجات ( الغير عادية) حيث نلاحظ في سنة 2012 كانت 26029321.61 – دج ، وفي سنة 2013 بمبلغ 6212124.00 دج، وخلال سنة 2014 كانت 17934242.03 دج .

9- النتيجة العادية : نلاحظ من خلال جدول حسابات النتائج أنها معدومة في السنوات الثلاث.

10-النتيجة الصافية للسنة المالية: عند ملاحظة جدول حسابات النتائج نلاحظ أن نتيجة الدورة في سنة 2012 كانت بقيمة سالبة بـ 26029321.61 – دج، وهي في ارتفاع مستمر ففي سنة 2013 بقيمة 6212124.00 دج، أما سنة 2014 كانت 17934242.03 دج

**المطلب الثالث : تحليل تقرير المراجع:**

إن رأي المراجع حول القوائم المالية وإتباع المؤسسة الإرشادات محافظ الحسابات حتما سيؤدي إلى تقدمها وازدهارها فالمرحلة الأخيرة من عملية المراجعة هي إعداد التقرير النهائي الذي لا يخرج عن ثلاث حالات إضافة إلى حالة الامتناع عن إبداء الرأي و بالتالي فرأي المراجع يكون كما يلي:

- الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف).

- الرأي يتحفظ (رأي مقيد).

- الرأي السلبي (المعاكس).

و بالتالي سنحاول من خلال الاعتماد على تقارير المراجع لدورتين متتاليتين لرؤية فيما إذا كانت توصيات المراجع تأخذ بمحمل الجد أو العكس من طرف مؤسسة أغذية الأنعام.

أولا : تقرير مراجع الحسابات لسنة 2012

ا من خلال تتبع و فحص مضمون تقرير المراجع الخارجي لمؤسسة أغذية الأنعام–أوماش–فالمراجع الذي تم تعيينه قد أعطى رأيه بتحفظ حول صحة و عدالة القوائم المالية، و يشير التقرير إلى محمل الطرق و القواعد المعتمدة و محمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي.

تضمن تقرير المراجعة الخارجية للدورة المحاسبية 2012 و من خلال الفترة التمهيدية بحمل الطرق و القواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، و التي تمثلت أساسا في:

دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمدة بالمؤسسة.

– إجراء الفحوص و الاختبارات بإتباع طريقة العينات من مجمل القيود المحاسبية لسنة 2012 و تتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال، مع الإشارة إلى أن عملية الفحص و الاختبار قد تمت بالمطابقة مع أدلة و قرائن الإثبات.

- يرى المراجع الخارجي أنه يجب تقدير مستوى المخزون لسنة 2011 و عن حالة الحسابات لسنة 2012 حيث توصل إلى بعض الملاحظات التي تدخل في إطار أعمال الجرد لسنة 2012 التي لا تنتظر الإنتهاء من التقرير المرحلي.
- **جرد الاستثمارات(الجرد المادي)** هو سند قانوني لتأكيد نصيب الإستثمارات الأكثر دلالة على مستوى ميزانية مؤسسة أغذية الانعام والدواجن. حيث يقول بأنه إذا كان هذا الأخير محقق بالصرامة و التمام فهو مطابق للإجراءات العامة المتفق عليها.
- يشير التقرير بأنه هناك نقص في تطبيق هذه الإجراءات على مستوى مؤسسة أغذية الانعام والدواجنوهذا للأسباب التالية:

  – التقنيون و المسؤولون عن الرسائل العامة يعتبرونها عمل ثانوي.

  – أنها تتم في عجلة أو في نهاية السنة.

  – غياب المعالجة.

- ويقول أيضا أن المصادقة على الملف الرئيسي تتم لكنها تختلف من مصلحة إلى أخرى، وأن بعض الفروع لا يصادقون إلاعلى الدورة الحالية (مثل 2012) و يعتبرون الدورات الأخرى قد تم إنجازها و ليس بالضرورة إعادة النظر فيها و هذا ما يعتبره المراجع الخارجي خطأ، وآخرون على العكس يحاولون المصادقة على مجموعة شيكات وإلحاق كل سنة بملاحظات على مستوى مقر المصلحة التي لم يتم الا معالجتها ولا تصحيحها و تتراكم كل دورة على أخرى حيث من الضرورة إيقاف هذه الوضعية وإرشاد المسؤولين على الملف الرئيسي، بالتعاون مع الخدمات التقنية للفروع لوضع نقطة محددة وبذلك كل التصحيحات الضرورية على الأقل من تاريخ انشاء المؤسسة إلى غاية 2010 .
- دورة 2012 هي الأسهل للجرد، يكفي معاينة المحاسبة و سحب الممتلكات و خصم المخرجات.

- وعلى العكس ومن غير الطبيعي أن المؤسسة لا تدرك العناصر السهلة مثل الأراضي والبناءات. التي تستطيع بسهولة إستخراجها من الملف الرئيسي والمصادقة عليها من طرف المسؤولين عن الوسائل القانونية وتقريبها إلى الحسابات المحاسبية.
- من أجل جرد الملف الإحتياطي الوضعية أكثر دراماتيكية لأن مدراء المصالح غير واعية بالمسؤولية المتعلقة بالوضعية لأن الفرق معبر عنه بملايين الدنانير وغير معالجة ومؤجلة من دورة إلى دورة.

– إنه لمن عديم الفائدة إطلاق أعمال الجرد لسنة 2012، فالمؤسسة وجب عليها أولا وضع نقطة مع نهاية 2012 ونلاحظ التوصيات التالية:

– إنشاء لجنة من شخصين (محاسب ومسير وسائل) الذي يتوجب عليهم دمج الملفين (الوسائل والمحاسبة)، يجب أن تكون مماثلة باستثناء الإهتلاكات التي ليست لها علاقة بالوسائل للوصول إلى هذا وجب تقريب الملفين لمتابعة سجل الحضور على الأقل منذ 10 سنوات.

– هذا العمل يسمح بحل أهم الخلافات لتفادي الفروقات والوضعية يجب أن تقدم على مستوى لجنة الإدارة ومراجع الحسابات قبل وقف الدورة لسنه 2012 مع محضر اللجنة المترأس من طرف مدراء المصالح و الذي وجب عليهم الإعلان طبقا لمسؤوليتهم تجاه هذه الفروقات.

– الرمز التجاري لم يلزم من قبل الجرد في نهاية السنة اضافة الى ذلك المؤسسة يمكنها أن تنفذه خلال السنة كما خطط في الإضاح 10 من الرمز التجاري (10 – المؤسسة خلال جميع السنوات يجب عليها تنفيذ عمليات الجرد لعناصر الخصوم وللأصول ووقف جميع حساباتها بالنظر في إعداد ميزانيتها وجدول حسابات النتائج ، هذه الميزانية وجدول حسابات النتائج يتم نسخهم على دفتر الجرد).

النص لا يقصد جرد الإستثمارات فقط لكن الخصوم والأصول، بمعنى المخزون الحقوق، الديون التي وجب أيضا المصادقة عليها من قبل اللجنة المرؤوسة من قبل المدراء وتحت مسؤوليتهم.

نتائج المراجع سنة 2012

لا يزال هناك الكثير من العمل للقيام به لكن سنلخص الأعمال اللازمة لإغلاق السنة المالية 2012

– الجرد المادي للاستثمار، الذي يجب أن تتم الموافقة عليه من قبل لجنة برئاسة مدير المؤسسة.

– جرد الأراضي مع تحديد وضعها القانوني.

– الاختلافات النصية، المصادق عليها من قبل لجنة برئاسة مدير المؤسسة

– المعالجة مع العقوبات لتأخر الموردين.

– تحليل الحسابات حسب توصياتنا.

– الطلب والتأكيد والتحليل الدقيق للحسابات المدينة والدائنة.

– تبرير كل المعلقات المتعلقة بالشركة.

– لأجل خصومات على الشيكات، إقرار إنجاز المعاملات بين المجموعة التي تم توقيعها من طرف المؤسسة والجهات المعنية.

– إقرار إنجاز المعاملات الداخلية للوحدة، التي تم توقيعها من طرف المؤسسة و الجهات المعنية.

– تصحيح الذمم الدائنة و الديون المدينة.

– التأكد من المخزون و المخصصات.

– إعداد سجلات الصرف لكي تقدم إلى مجلس خاص بالديون القديمة والديون أكثر من عشر سنوات 411 487 419 إلخ ...

– عرض بيان تفصيلي من العقود التي ابرمت عام 2012 على وجه التحديد.

**ثانيا : نتائج المراجع لسنة 2013:**

لا توجد تغييرات كبيرة في الكشوفات المحاسبية على الرغم من الإيجابيات التي يقدمها البرنامج الجديد لا يزال هناك الكثير من العمل للقيام به لكن سنلخص الأعمال اللازمة لإغلاق السنة المالية 2013:

– الجرد المادي للاستثمار، الذي يجب أن تتم الموافقة عليه من قبل لجنة برئاسة مدير المؤسسة.

– جرد الأراضي مع تحديد وضعها القانوني.

– انتعاش الاختلافات النصية، المصادق عليها من قبل لجنة برئاسة مدير المؤسسة.

– تحليل الحسابات حسب توصياتنا.

– الطلب والتأكيد والتحليل الدقيق للحسابات المدينة والدائنة.

– تبرير كل المعلقات المتعلقة بالشركة.

– لأجل خصومات على الشيكات، إقرار إنجاز المعاملات بين المجموعة التي تم توقيعها من طرف المؤسسة والجهات المعنية.

– إقرار إنجاز المعاملات الداخلية الموحدة، التي تم توقيعها من طرف بان المؤسسة واجهات المعنية.

– تصحيح الديون الدائنة و المدينة.

– التأكد من المخزون والمخصصات.

– إعداد سجلات الصرف لكي تقدم إلى مجلس خاص بالديون القديمة والديون الاكثر من عشر سنوات 411 .487.419 الخ ..

– عرض بيان تفصيلي من العقود التي أبرمت في عام 2012 على وجه التحديد.

**الاستنتاجات المتوصل إليها:**

- من خلال ملاحظة تقرير المراجع الخارجي يمكن أن نقول بأنه في كل دورة يصدر رأيه متحفظا حول مصداقية المعلومات وهذا نظرا الظهور عناصر الخلل الكثيرة من دورة إلى أخرى بالرغم من الإشارة لها في تقارير المراجعة المتوالية وقد لاحظنا أيضا أنه هناك تحديد دقيق لمحمل عناصر الخلل ، ويلح المراجع على الإتباع المنتظم لعملية الجرد الدورية في ضل احترام جميع قواعدها مما يستدعي على مسيري المؤسسة تشكيل لجنة جرد لهذا الغرض ، أضف إلى ذلك المقاربة البنكية المشار إليها في جل التقارير المدروسة و المتمثلة في كشف بين مطابقة رصيد حساب البنك لدى المؤسسة و رصيد حساب المؤسسة لدى البنك و هذا ما يثبت قيمتها التي تنعكس إيجابا على قوائم المؤسسة في حالة القيام بها.
- من خلال المقارنة بين نتيجة تقرير المراجع لسنة 2018 مع سنة 2017 لاحظنا عدة أعمال قد قامت بها المؤسسة منها:

– إنتعاش الاختلافات النصية، المصادق عليها من قبل لجنة برئاسة مدير مديرية المؤسسة.

– عرض حسابات العمليات المفوترة.

– تبرير الاختلاف بين الصندوق والمحافظ.

ومنه نستنتج أن:

– المراجعة الخارجية تساهم في إكتشاف الأخطاء و تسويتها.

– الهدف من قيام المؤسسة بعمليات الجرد هو التأكد من وجود الموجودات من حيث النوع، التعداد القيمة وذلك بتاريخ الميزانية.

– من بين الأثار السلبية الناتجة عن عدم الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي صعوبة اتخاذ القرار في ضل قوائم و معلومات مالية خاطئة.

– تركيز بعض الوحدات ومجمل الهياكل الأخرى المساعدة في إنتاج المعلومة المحاسبية.

– على المؤسسة أن تحتفظ بالمستندات الثبوتية و السجلات المحاسبية التي تلتزم بإمساكها لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.

- تصبح عملية الجرد سهلة و ذلك من خلال وجود دليل يربط بين الجرد المادي و المحاسبي كالأرقام و الرموز.
- يلاحظ على مستوى المؤسسة أنه بالرغم من أن الوضعية المالية المتدهورة إلا أن العمل المحاسبي أصبح أكثر تنظيما وهذا في ضل ملاحظات وإرشادات مراجع الحسابات الخارجي وتأكيده عليها من دورة إلى أخرى.

**خلاصة**

تعرفنا في هذا الفصل على مؤسسة أغذية الدواجن والانعام –أوماش– بسكرة – وكذا الهيكل التنظيمي الذي تسير وفقه، وقد إعتمدنا في إنجاز هذا العمل على عينة من القوائم المالية و تقارير المراجع الخارجي لثلاث سنوات متتالية وذلك محاولة للتوفيق بين الجاب النظري والعملي ، فتبين أن لمراجعة الحسابات دور جوهري وأساسي في التحقق من سلامة وصحة هذه القوائم ، فأي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة تلقائية، لذلك فالمراجعة بإمكانها إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على استمراريتها، فيظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها، ليسمح هذا الأخير بتوليد قوائم مالية تكون ممثلة للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

**تمـهيد :**

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخدامها لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقتهم بالمؤسسة، مما أدى إلى ضرورة توحيد وإعطاء مفهوم موحد للقوائم المالية والمحاسبية إنطلاقا من كونها نظامـا للمعلومـات يقـوم بتجميـع وتوصـيل المعلومـات الإقتصـادية عـن مؤسسـة معينـة إلـى عـدد كبيـر مـن المستخدمين أو المستثمرين أو المـوردين والمدينين والمصـالح الحكوميـة وغيرهـا، إذ تعتـب القـوائم الماليـة هـي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات

هـذا وتختلـف مفـاهيم محتويـات القـوائم الماليـة التـي تعـدها المؤسسـات بـاختلاف الجهـات المنظمـة لمهنـة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما أن المؤسسة يجب أن تفصح عن كل ما من شأنه أن يجعلها غير مضللة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى القوائم المالية من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.**

**المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية.**

**المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية.**

## المبحث الأول: مـاهـية الـقـوائم الـمالية:

النظام المحاسبي المالي يساعد على إعداد التقارير والكشوفات والقوائم المالية ويتم عرضها لتزويد مختلف الأطراف بالمعلومات اللازمة عن المؤسسة لكونها المنتج النهائي لنظام المحاسبة المالية.

### المـطلب الأول: تـعريف الـقـوائم الـمالية

سنقوم بعرض مختلف التعاريف للقوائم المالية:

**التعريف الأول:** "تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة ،فالمعلومات الواردة فيها تقيس المركز المالي للمؤسسة وآدائها وتدفقاتها النقدية ويمكن كذلك التعرف على مختلف التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية ،وهي التي تقوم عليها عملية إتخاذ القرارات ،كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث والمالية وتأثيرها على الأصول وإلتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها "[1].

**التعريف الثـاني:** "تعتبر القوائم الختامية بمثابة المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي لأن هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج نشاط المؤسسة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها يمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيه مع جوانب الضعف"[2].

**من التعريفين السابقين نقول بأن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من الوثائق المالية والمحاسبة التي تعطي الصورة الصادقة والواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تعد من قبل إدارتها خلال دورة عادية محددة وذلك من أجل عرضها على مختلف مستخدمي هذه القوائم المهتمين بالمؤسسة.**

### المطلب الثاني: عناصر و وظائف القوائم المالية:

**أولا: عناصر القوائم المالية:** وسنوجزها فيما يلي[3] :

- ✓ **لأصول أو المـوجودات:** هي عبارة عن منافع إقتصادية مستقبلية محتملة تسيطر عليها أو تمتلكها وحدة إقتصادية نتيجة عمليات أو أحداث سابقة.
- ✓ **االإلـتزامات أو المـطلوبات:** و هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع إقتصادية ناتجة عن التعهدات الحالية لوحدة إقتصادية بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل كنتيجة لعمليات أو أحداث سابقة.

---

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008 ، ص 93

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان، 2007 ، ص 43.

[3] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011 ، ص ص 31-32.

- ✓ **الحقــوق:** هـي حقـوق الملكيـة المتبقيـة فـي أصـول الوحـدة الإقتصـادية بعـد طـرح الإلتزامـات (صـافي الأصول).
- ✓ **إستثمارات المالكين:** وهي عبارة عن الزيادة في صافي الأصول لوحدة معنية و الناتجة عن تحويل أي شيء ذا قيمة من وحدات أخرى لإمتلاك حصة في الملكية و هذا قد يكون على شكل تقديم أصول أو خدمات للوحدة أو تحمل إلتزاماتها .
- ✓ **التـوزيعـات للمالـكين:** النقص في صافي الأصول لوحدة معينة و الناتج عن طريق تحويل أصول أو خدمات أو تكبد لإلتزامات من قبل المؤسسة لمالكيها و تؤدي هذه التوزيعات إلى نقص حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية.
- ✓ **الدخـل الشامل:** التغير في صافي الأصول لوحدة خلال فترة معينة و الناتج عن العمليات و الأحداث و الظروف عدا تلك المتعلقة بالمالكين و يشمل ذلك على التغيرات الملكية خلال الفترة عدا تلك الناتجة عن إستثمارات المالكين و التوزيعات للمالكين.
- ✓ **الإيــرادات REVENUES :** تدفقات داخلة أو تحسينات على الأصول أو تسوية الإلتزامات الوحدة أو مزيج منها خلال فترة معينة والناتجة عن تقديم خدمات أو بضائع أو أنشطة أخرى تمثل العمليات المستمرة والمركزية للوحدة.
- ✓ **المصـار EXPENSES :** تدفقات خارجة أو استخدام الأصول أو استحقاق لالتزامات على الوحدة أو مزيج منها خلال فترة معينة والناتجة عن تقديم خدمات أو بضائع أو أنشطة أخرى تمثل العمليات المستمرة والمركزية للوحدة.
- ✓ **المكــاس GAINS :** زيادة في صافي الأصول ناتجة عن عمليات خارجة عن النشاط الإعتيادي للمؤسسة أو عن عمليات عرضية أو عن جميع الأحداث والعمليات الأخرى التي تؤثر على الوحدة خلال فترة معينة عدا تلك الناتجة عن الإيرادات وإستثمارات المالكية.
- ✓ **الخـسائــر LOSS :** نقص في صافي الأصول ناتج عن عمليات خارجة عن النشاط الإعتيادي للمؤسسة أو عن عمليات عرضية أو عن جميع الأحداث والعمليات التي تؤثر على الوحدة خلال فترة معينة عدا تلك الناتجة عن المصاريف والتوزيعات للمالكية.

**ثـانيا: وظـائف القـوائم المـالية :** تتمثل وظائف القوائم المالية فيما يلي [1]:

- قياس الأصول التي تقع في ملكية المؤسسة.

[1] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، مرجع سابق، ص ص 54-55 .

- قياس الإلتزامات المترتبة على الحقوق التي تمتلكها المؤسسة (وهي الخصوم وحقوق أصحاب رأسمال).
- قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأسمال.
- ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة .

والتي يمكن تصنيفها إلى:

- الإجراءات والمصروفات والمكاسب والخسائر.
- التغيرات الأخرى في الأصول و الإلتزامات وحقوق الملكية.
- التعبير عما تقدم بوحدات نقدية بإعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي.
- إعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن أصول المؤسسة وخصومه وحقوق أصحاب رأسمال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزاءه والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

**ثـالثا: تـوحـيد الـقوائم الـمالية[1]:**

لعل التجربة الأمريكية في مجال توحيد القوائم المالية هي التجربة الأعرق في كافة أنحاء العالم،وقد كان لهذه التجربة آثار في صياغة المعايير الدولية في محال السيطرة وإعداد القوائم المالية الموحدة من وجهة نظرا أكثرية المساهمين.

ويعود السبب في تقديم التجربة الأمريكية إلى أن الولايات المتحدة شهدت أوائل تجارب السيطرة وتوحيد القوائم منذ أواسط القرن التاسع عشر، وقد شهد الإقتصاد الأمريكي تطورا سريعا وقد ساعدت الظروف السياسية التي تلت الحربين العالميتين في ظل الدمار الهائل الذي شهدته القارة الأوروبية في أنتدخل المؤسسات الأمريكية إلى أعماق القارة العجوز بأساليب أهمها شراء أسهم من المؤسسات الأوروبية وتلبية طلبها في توسيع هذه الشركات وزيادة رأسمال ،وقد وضع مارشال الإطار القانوني للسماح للشركات الأمريكية في إعادة إعمار أوروبا، وكانت القوانين الأمريكية منذ البداية تشجيع على إنشاء شركات مساهمة ، حتى أنها سمحت لشخص واحد أن يؤسس شركة مساهمة تكون مسؤوليته فيها محددة بما يملكه من أسهم رأسمال تلك المؤسسة ،وقد كان لذلك دور كبير في توسيع شركات المساهمة وتنشيط السوق المالي ،وشيوع السيطرة و الإندماج في دنيا الأعمال داخل الولايات المتحدة ثم في الخارج، وقد شهد الإقتصاد في المملكة المتحدة سرعان ما إستفادت من التجربة الأمريكية مع بقاء الإختلافات .

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2008 ، عمان، ص ص 26-27 .

أما في الدول الأوروبية الأخرى فقد كان الإقتصاد أقل تطورا كما كانت شركات الأشخاص أكثر شيوعا من شركات المساهمة ، لذا كانت التشريعات الأوروبية تكاد تخلو من الإشارة للشركات القابضة وكيفية توحيد القوائم المالية ،فكان تبني المعايير المحاسبية الدولية أكثر ملائمة من تطوير تجارب أو ممارسات محلية تكاد تكون غير موجودة.

أما في الوطن العربي فإن الإقتصاد أقل تطورا من الإقتصاد الأوروبي ويشيع نموذج شركات الأشخاص ،ومن النادر أننجد في عصرنا الراهن مؤسسات عربية خرجت من حدود دولة عربية معينة لتسيطر في مؤسسات أخرى في دول عربية أو غير عربية ،عدا بعض حالات الإدماج التي تحدث بين الحين والآخر في بعض الدول العربية كالسعودية ولبنان.

عرفت الجزائر ما بعد الإستقلال مخططين محاسبيين، المخطط المحاسبي الموروث عن عهد الإستعمار، وهو المعروف بالمخطط المحاسبي العام 1957 pcg والذي إستمر إلى غاية 1975 م ، أين وضع أول مخطط محاسبي جزائري و هو المخطط الوطني للمحاسبة، و الذي جاء إستجابة إلى مطالب ملحة، فرضتها ظروف سياسية و إقتصادية آنذاك ونتيجة لوجود نقائص في هذا المخطط تم الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي وذلك لأسباب منها الحاجة إلى معلومة محاسبية و مالية ذات نوعية تساعد على إتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الإقتصادية و على مستوى المتعاملين معها، وإعطاء الثقة لهم مع القوائم المالية خاصة المقرضين والمستثمرين من خلال توحيد القوائم المالية.

## المطلب الثالث: أهمية و أهداف القوائم المالية:

**أولا:أهمية القوائم المالية:** من مختلف التعاريف نستنتج أهمية القوائم المالية المتمثلة فيما يلي :

- إظهار نتائج الأعمال خلال الفترة المالية وحقوق المالكين وتصوير الوضع المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية .
- يتم تقييمها للأطراف داخل المؤسسة وخارجها لبيان حالة المؤسسة.
- تعد القوائم المالية وفق الأعراف والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة الأمر الذي يبعث بالطمأنينة لدى جميع الأطراف المعنية بأمور المؤسسة.
- تنبع أهمية هذه القوائم من أنها الأدوات التي يستعين بها المراجع الخارجي للقيام بمهام وظيفته.
- تعطي هذه القوائم ملخصا عن الوضع المالي وربحية المؤسسة فهي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي.

**ثانـيا: أهـداف القـوائـم المـاليـة:** تهدف القوائم المالية ذات الإستخدام العام إلى:

- التزويد بمعلومات عن المركز المالي ،الأداء المالي ،التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم لغايات إتخاذ القرارات ومن أجل تحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تزود بمعلومات عن المؤسسة تتعلق بما يلي:

**الأصول ،الإلتزامات ،حقوق الملكية ،الدخل والمصاريف ،بما في ذلك المكاسب والخسائر ،التغيرات الأخرى في حقوق الملكية ،التدفقات النقدية**[1].

- هي مصدر للبيانات التي يمكن إستخدامها لتحليل أسباب النجاح والفشل وتكوين مؤشرات لأجل التنبؤ بالمستقبل وتقويم الأداء[2].

**ثـالثا: مسـؤولـية إعـداد القـوائم المـالـية:**

تقع مسؤولية إعداد القوائم على إدارة المؤسسة ذات العلاقة ،حتى لو قام بإعدادها المحاسب أو تم الإستعانة بالمراجع الخارجي لإعدادها ، فذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية[3].

والإدارة مسئولة عما يلي[4]:

- إختيار السياسات المحاسبية السليمة .
- تحديد وتطبيق رقابة تتسم بالكفاءة والفاعلية في تسجيل وتشغيل وتلخيص التقارير عن البيانات المالية التي تتفق مع تأكيدات الإدارة التي تشملها القوائم المالية .
- تصميم نظام محاسبي من أجل تسجيل وتبويب وتحليل معاملتها المالية وعرضها في قوائم ومشاركة المراجعة في إعداد القوائم المالية لا تغير من طبيعة هذه القوائم كتأكيدات أو قرارات من الإدارة.

## المطلب الرابع: خصائص القـوائم المالية وفـرضـيات إعـدادها

**أولا: الـخصائص النـوعية للـقوائم الـمالية:** الخصائص النوعية للقوائم المالية هي الصفات التي تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ويمكن حصرها فيما يلي:

---

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 96 .

[2] يوحنا آل آدم، صالح الرزق، **مبادئ المحاسبة – أسس وأصول علمية و عملية** – ، الحامد للنشر والتوزيع، و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 409 .

[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 96 .

[4] محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و الإفصاح في القوائم المالية**، منشأة المعارف للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2003 ، ص 156

- **القابلية للفهم:** المعلومات الواردة في القوائم المالية يجب أنتكون مفهومة من قبل المستخدم ،ويفترض أن يكون على علم بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية ولديه الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.
- **الملائمة:** يجب أنتكون المعلومات ملائمة لحاجات متخذة القرارات ،وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية[1] .

ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد من أن تتوفر لها الصفات الفرعية التالية[2]:

- **التغذية العكسية** والتي تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي تبين على هذه التوقعات.
- **القدرة على التنبؤ بالمستقبل.**
- التزامن: والمقصود به توفير المعلومات في حينها.
- **الموثوقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها ،وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ،وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أومن المتوقع أن تعبر عنه وتتكون الموثوقية من العناصر التالية:

-أ- **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تمثل بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها ،إن غالبية المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترقى إلى التمثيل الصادق الذي يفهم أنها تصوره، ولا يرجع ذلك إلى التحيز بقدر ما يرجع إلى الصعوبات المتأصلة والملازمة في التعرف على العمليات المالية التي يجب قيامها ،أوفي تصميم وإستخدام وسائل قياس وعرض لإيصال الوسائل التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث في حالات محددة.

وتعتبر عملية قياس الآثار لمالية لبعض العناصر غير مؤكدة لدرجة أن المؤسسة عموما لا تعترف بها في القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال ، رغم أن غالبية المؤسسات تكون شهرة محل عبر الزمن إلا أنه من

[1] يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2012 ، ص ص 123 – 127 .

[2] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008 ، ص 32

الصـعب التعـرف علـى هـذه الشـهرة وقياسـها بموثوقيـة ،إلا أنـه فـي حـالات أخـرى ربمـا يكـون مـن الملائـم الإعتراف ببعض العناصر والإفصاح عن مخاطر أخطاء المحيطة بعملية الإعتراف بها وقياسها .

**-ب- الجـوهر فـوق الشـكل القـانوني:** من الضروري أنتكون العمليات المالية والأحداث الأخرى قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني ،ولا يكون دائما متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني.

**-ج- الحيـاد:** يجب أنتكون المعلومات التي تحويها القوائم المالية يجب أنتكون محايدة، أي خالية من التحيز ،ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إلا إذا كانت طريقة إختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا .

**-د- الحيطة والحذر:** يقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات اللازمة لتوصل إلى تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم في الأصول والدخل أو تقليل الإلتزامات والمصروفات ،على أن لا يؤدي ذلك تكوين إحتياطات سرية أو مخصصات بأكثر ما يجب[1].

**-هـ- الإكتمال:** حتى تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوق بها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة أي أن حذف المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة .

**- القابلـية للمقارنـة :** يجب أن يكون مستخدمي القوائم المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ،كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات الأخرى من أجل أن يقيمو مراكزها المالية النسبة ،والأداء والتغيرات في المركز المالي.

وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المؤسسة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمؤسسات الأخرى .

- **القيـود علـى المعـلومات المـلائمة والموثـوقية :** تستلزم الخاصيتين الملائمة والموثوقية الأخذ بعين الإعتبار القيود التالية[2] :

---

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 90

[2] محمود أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية**، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2008 ، ص 11

- ✓ **التوقيف المناسب:** تعلق هذه الخاصية بضرورة أن يحصل مستخدمي القوائم المالية في الوقت التي تؤثر هذه المعلومات على القرارات المتخذة بناءا على تلك المعلومات.
- ✓ **الموازنة بين التكلفة والعائد:** يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها وهي أساسا تعتمد على التقدير الشخصي.
- ✓ **الموازنة بين الخصائص النوعية:** من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية يجب إقامة الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومات.
- ✓ **الصورة الصحيحة والعادلة والتمثيل العادل:** تؤدي عملية تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة إلى وجود قوائم مالية تقدم الصورة الصحيحة والعادلة المعلومات والأحداث الإقتصادية.

**ثانيا:الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية:** يجب إعداد القوائم المالية وفق الفرضيتين التاليتين [1]:

- **أساس الإستحقاق:** يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الإستحقاق بإستثناء قائمة التدفقات النقدية ، ويتطلب أساس الإستحقاق الإعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الإعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء كان قبضها أم لم يتم أي بغض النظر عن واقع الدفع أو القبض وتطبيق أساس الإستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة ، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة.
- **فرضية الإستمرارية :**عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSS يتم إفتراض أن المؤسسة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور ،وعند وجود شكوك حول إستمرارية المؤسسة وأن لدى إدارتها نية لتصفيتها أو تقليص أعمالها بشكل جوهري ،عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الإستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلا .

## المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية:

المحاسبة المالية نظام معلومات يهدف إلى تشغيل البيانات المحاسبية وتحويلها إلى معلومات تقدم لمتخذي القرارات في شكل قوائم مالية، وعلى ذلك فإن القوائم المالية هي المنتج النهائي لنظام المحاسبة المالية.

[1] محمود أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 12 -13 .

وتتمثل القوائم المالية في الآتي:

- ✓ قائمة المركز المالي (ميزانية) .
- ✓ قائمة الدخل (حسابات النتائج) .
- ✓ قائمة التدفقات النقدية (سيولة الخزينة) .
- ✓ قائمة التغيرات في حقوق الملكية (تغير الأموال الخاصة) .
- ✓ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحسابات النتائج.

**المطلب الأول: قـائمة المـركـز المـالي (المـيزانية العامة)**

قائمـة المركـز المـالي عبـارة عـن تقريـر عـن حالـة الماليـة للمؤسسـة فـي تـاريخ معين فهـي قائمـة تظهـر مـا للمؤسسة وما عليها في تاريخ معين بمعنى آخر هي ملخص لجميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية للمؤسسة.

- **مفـهوم المـيزانيـة:** تعتبر الميزانية كشف مالي أساسي في عرض ضرورة شاملة أو إجمالية لحالة المؤسسة في زمن معين.

**تعريف الميزانية:** يوجد العديد من التعاريف لقائمة المركز المالي ن ذكر منها:

- ✓ هي بيان مالي منظم ،ومستخرج من الدفاتر في تاريخ معين بأرصدة الحسابات التي لم تقم بترحيلها إلى قائمة الدخل ، وكذلك رصيد قائمة الدخل بحيث يعطي صورة أمينة وصادقة عن المركز المالي للمؤسسة في ذلك التاريخ[1].
- ✓ تبين قائمة المركز المالي المجموعات الرئيسية للحسابات والمبالغ المتعلقة بالأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين والعلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة ( نهاية كل سنة )[2] .
- ✓ هي إحدى القوائم المالية التي توضح ا لمركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة، ويجب أن تكون الميزانية دائما متوازنة لأن الأصول الإجمالية المستثمرة في النشاط الإقتصادية في أي مرحلة زمنية يجب أن تقابلها إلتزامات وحقوق ملكية مساوية لها[3].
- ✓ تعرف بقائمة الوضع المالي أو الميزانية العامة وهي قائمة توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة (حقوق الملكية والإلتزامات) و إستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (أصول وتتكون من أرصدة في

[1] يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مرجع سبق ذكره، ص 423

[2] محمد أبو نصار، محمود الخلايلة، مبادئ المحاسبة، نشر يدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1999 ، ص 34 .

[3] مصطفى يوسف كافي و آخرون، **مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية و العملية** – ،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012 ، ص 56 .

تاريخ إعداد القوائم المالية 12/31 مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للمؤسسة في ذلك التاريخ.

- **أنواع الميزانية:** يمكن القول أن هناك نوعين أساسين من الميزانية خلال الدورة المحاسبية هما:
  - الميزانية الإفتتاحية.
  - الميزانية الختامية .
- **الميزانيـة الإفتتاحـية:** هي الميزانية التي تقوم المؤسسة بإعدادها عند بداية كل دورة وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة 01/01 والميزانية الإفتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية للدورة التي سبقتها ومن خصائص الميزانية الإفتتاحية أنها ليست إلزامية قانونا وأنها معرفة نتيجة الدورة وأنها ليست عملية

✓ **تـاريخ إعـداد قائمـة المركـز المـالي:** هـي لحظـة السكون الافتراضـية التـي يصـور فيهـا المركز المـالي للمشروع في نهاية الفترة المالية، فهي أشبه بلقطة فوتوغرافية في لحظة معينة،من الخطأ اختيار تاريخ السنة المالية عشوائيا وذلك يترتب عنه من مزايا على الإختيار السليم لذلك التاريخ فالإتجاه الحديث في الدول المتقدمة في الوقت الحاضر وخاصة في–الولايات المتحدة – في إختيار الفترة المالية هو السنة التجارية الطبيعية للمشروع ويقصد بذلك فترة الإثنى عشر شهرا المتتالية التي تنتهي عندما تكون دور نشاط المؤسسة في حدها الأدنى فالإدارة والأطراف المعنية بحاجة إلى متابعة نتائج أعمال المؤسسة وم ركزها المالي دوريا هي التي أبرزت ضرورة تقسيم حياة المؤسسة المستمرة تقسيما حكيما إلى فترات مالية دورية[1].

✓ **مزايـا قائمـة المركـز المـالي:** تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية[2]:

- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من إلتزامات.
- تقييم القدرة الإئتمائية للمؤسسة من خلال مقارنة إلتزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لإلزاماتها .

[1] يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 424 .

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ص 113– 114 .

- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها المستحقة الدفع ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة.
- التعرف على مدى إعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم إحتجازها أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية .
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الدفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي نسب التداول وغيرها.
- بيان مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية .
- الوقوف على إستمرارية المؤسسة.
- معرفة سياسات المؤسسة إتجاه إستلزاماتها المالية .

✓ **مكـونات قـائمة الـمركز الـمالي (الـميزانـية):**

➢ **الأصـول:** تعرف الأصول على أنها منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الحاضر.

وتنقسم الأصول إلى بصفة عامة إلى فئتين رئيسيتين:

- **أصـول متداولـة :** ( Current Assets) : وهي موجودات قصيرة الأجل وهي الأصول النقدية والأصول التي يتوقع أن تتحول إلى نقدية خلال عام أو خلال دورة الأعمال العادية أيهما أطول وترتب هذه الأصول ويفصح عنها حسب سيولتها حيث يتم ترتيبها بأسرعها سيولة وتحولا إلى نقدية (النقد) وتنتهي بأبطئها (المخـزون)، وتتكـون مفـردات الأصـول المتداولـة مـن النقديـة الإسـتثمارات القصـيرة الأجـل، الـذمم المدينة،المخزون ،المدفوعات مقدما[1].
- الأصول الغير متداولة :(Non Current Assets) : وتشمل الإستثمارات طويلة الأجل والموجودات كالممتلكات (الأراضي والمباني) والمعدات والأثاث .... إلخ بالإضافة إلى الموجودات ذات الطبيعة غير الملموسة مثل الشهرة وحق الإختراع العلامات التجارية.

[1] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 463 .

ويتميز هذا النوع من الأصول بأنه طويل الأجل ويستمر في ملكية المؤسسة على مدار أكثر من سنة فترة مالية[2]

- ويجب أن تتوفر الخصائص الثلاث حتى يوصف البند بأنه أصل[3]:

1- يجب أن يوفر الأصل منفعة إقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

2- أنتكون المؤسسة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل ،وتمنع أوتقيد فرضية حصول المؤسسات الأخرى على ذلك المنافع.

3- أن يكون الحدث الذي وفر للمؤسسة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلها.

وتضل الأصول مصدرا إقتصاديا للمؤسسة طالما إستمرت في إستيفاء المتطلبات الثلاثة السابق ذكرها ،ويؤدي التشغيل والمعاملات إلى التغيير في أصول المؤسسة تشمل عناصر الأصول الآتي[1]:

- التثبيتات المعنوية .
- التثبيتات العينية .
- الإهتلاكات .
- المساهمات .
- الأصول المالية .
- المخزونات .
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) .
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة(أعباء مثبتة مسبقا) .
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

➢ **الخصوم :**

هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمؤسسة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات الأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

ولكي يوصف البند بأنه التزام ، فإنه لابد أن نفي بالخصائص الثلاث التالية :

1- يتطلب الالتزام أن تقوم المؤسسة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين وفي تاريخ معين .

---

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ، ص، 38 .

[3] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، أسس العرض و التحليل**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 2002 ، ص 128 .

[1] حاج علي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012 ، ص ص 99 -100 .

2- لا يمكن تفادي الالتزام (تفرض على المؤسسة من جهات حكومية أو بحكم قضائي) .

3- وقوع الحدث الملزم للمؤسسة[2].

✓ **عناصر الخصوم** : تتمثل في[3] :

**المطلوبات المتداولـة: :Current Liabilities**: هي الالتزامات التي على المؤسسة للغير ويتوقع بأن تقوم المؤسسة بتسديدها أو الوفاء لها خلال الدورة التشغيلية للمؤسسة أو خلال الفترة المالية القادمة أيهما أطول وذلك إما استخدام أصول متداولة أو بخلق مطلوبات متداولة أخرى.

**المطلوبات طويلة الأجل : :Long-Term Liabilities :** وهي الالتزامات التي يتوقع تسييلها أو تسديدها في دورة النشاط العادية ولكن يحل أجلها في فترة لاحقة لتلك الدورة.

**حقوق الملكية** : **Ownevs Equity :** تتمثل في صافي الأصول Net Assets **أي** الفرق بين مجموع أصول المؤسسة ومجموع مطلوباتها .

✓ **شكل الميزانية:** سنعتمد في عرضنا لشكل الميزانية على النموذج الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ووفقا للمادة 260-5 من القرار 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات فقد عرض نموذجين لعرض عناصر الميزانية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة :

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 129 .

[3] محمد مطر، مرجع سابق، ص 464 .

- **النموذج الأول: خاص بالميزانية (أصول):**

**جدول رقم 04 :يبين ميزانية الأصول :السنة المالية المقفلة في ...../...../.....**

| الأصـــول | ملاحظة | N إجمالي | N إهتلاك ومؤونات | N صافي | N-1 صافي |
|---|---|---|---|---|---|
| أصول غير متداولة .<br>فارق الاقتناء.<br>استثمارات (تثبيتات) غير مادية.<br>استثمارات مادية.<br>استثمارات مالية.<br>سندات موضوعة موضع المعادلة.<br>مساهمات أخرى وحقوق مرتبطة بها .<br>سندات أخرى ثابتة.<br>قروض وأصول أخرى غير متداولة | | | | | |
| **مجموع الأصول غير متداولة** | | | | | |
| أصول متداولة<br>محزونات والنشاط الجاري.<br>حقوق وإستخدامات مماثلة الزبائن.<br>مدينون آخرون.<br>ضرائب.<br>حقوق أخرى واستخدامات مماثلة.<br>النقديات وماشابهها .<br>توظيفات وأصول مالية أخرى متداولة<br>الخزينة. | | | | | |
| **مجموع الأصول المتداولة.** | | | | | |
| **المجموع العام للأصول.** | | | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19، سنة 2009 ، المؤرخ في 2009/03/25 ، ص 28 .

- **النموذج الثاني: خاص بالميزانية (خصوم).**

**جدول رقم 05 :يبين ميزانية خصوم :السنة المالية المقفلة في ...../...../....**

| الخصوم | ملاحظة | N | N−1 |
|---|---|---|---|
| رؤوس الأموال الخاصة.<br>رأس المال غير المستدعي.<br>رأس المال صادر.<br>علاوات واحتياطات {احتياطات مجمعة }.<br>فارق المعادلة.<br>فوارق التقييم.<br>نتيجة صافية / حصة المجمع.<br>رؤوس الأموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد. | | | |
| **حصة الشركة المجمعة (1)** | | | |
| **حصة ذوي الأقلية** | | | |
| **المجموع (1)** | | | |
| الخصوم غير متداولة.<br>قروض ودي ون مالية.<br>ضرائب مؤجلة.<br>ديون أخرى غير متداولة.<br>ومؤونات ونواتج مثبتة مسبقا. | | | |
| **مجموع الخصوم غير متداولة** | | | |
| **الخصومات المتداولة** | | | |
| موردون وحسابات مرتبطة<br>ضرائب<br>ديون أخرى<br>خزينة سلبية | | | |
| مجموع الخصوم غير متداولة | | | |
| المجموع العام للخصوم | | | |

**(1)** لا يستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سابق، ص 29

**- وتتضمن قـائمة الـمركز الـمالي في عـنوان الميـزانيـة ثـلاثـة عـناصر:**

1- المؤسسة المعروض مركزها المالي .

2- عنوان وإسم القائمة .

3- تاريخ القائمة .

يجب أن يظهر اسم المؤسسة بالضبط كما هو وارد في الوثيقة القانونية التي أوجدته ،كما يجب أن يعكس الاسم أيضا بوضوح الوضع القانوني للمؤسسة مثل شركة تضامن شركة توصية بسيطة أو بالأسهم ،شركة ذات مسؤولية محدودة ،شركة مساهمة ..... إلخ.

وأخيرا يجب استخدام اليوم الأخير في الشهر على أنه تاريخ القائمة ما لم تستخدم المؤسسة فترة مالية للتقرير تنتهي دائما في يوم معين في الأسبوع.

## المطلب الثاني: جـدول حـسابات الـنتائـج ( قـائمة الدخل):

✓ **مفـهوم جـدول حسـابات الـنتائـج:**

**المفـهوم الأول** : " وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر من فترة مالية معينة."[1]

**المفـهوم الثاني:** "حساب النتائج هو كشف يلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال الدورة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ،ويبرز النتيجة الصافية للدورة المالية سواء بالربح أو الخسارة."[2]

✓ إن حساب النتائج يضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية ، ويجب أن يكون متميزا عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن يقوم بنشرها ويتم إظهار المعلومات الآتية بطريقة دقيقة :

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية .
- طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة) .
- تاريخ الإقفال.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 97 .

[2] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2011 ، ص 176 .

- العملة التي يقدم بها .

ويتم إظهار أيضا بعض المعلومات الأخرى التي تسمح بتجديد هوية الكيان :

- عنوان مقر المؤسسة ،الشكل القانوني ،مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة .
- اسم الشركة الأم وتسمية المجتمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة .

ويتم تقدير كشف حسابات النتائج بالعملة الوطنية ويمكن القيام بجبر المبالغ ال وارد ذكرها في الكشف إلى ألف وحدة، كما يوفر الكشوف المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي القديم.

✓ **مميزات قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):** تحقق قائمة الدخل المميزات والخصائص التالية:[1]

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة .
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل يسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستثمرة .
- التعرف على كفاءة الإدارة في أوانها المالي ،ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء .
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها إتخاذ القرارات الإستثمارية.
- معرفة إمكانية توزيع أرباح للملاك.
- تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم .
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية .
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها .
- التعرف على نشاطات المؤسسة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها .
- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناء على إستمرارية المؤسسة أو بناء على تطبيقها .
- إحتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص 120 – 121 .

✓ **المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية :**[1]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها ،الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الإستغلال .
- منتجات الأنشطة العادية .
- المنتوجات المالية والأعباء المالية .
- أعباء المستخدمين .
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة .
- المخصصات للإهتلاكات والخسائر القيمة التي تضمن التأمينات المعنوية .
- المخصصات للإهتلاكات والخسائر القيمة التي تضمن التأمينات المعينة .
- نتيجة الأنشطة العادية .
- العناصر الغير العادية (منتجات وأعباء) .
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع .
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة .

✓ **في حالة حساب النتائج المدمجة :**

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية:
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية .

[1] حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص 105 .

✓ **أنواع جدول حسابات النتائج والعناصر التي يتضمنها كل نوع :**

**جدول رقم 06 : يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة**

**الفترة من .../..../..... إلى ..../..../.....**

| البـــيـــان | مـلاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| تغيير محزونات المصنعة وقيد الانجاز | | | |
| الإنتاج المثبت | | | |
| إعانات الاستغلال | | | |
| **1.إنتاج السنة المالية** | | | |
| مشتريات مستهلكة | | | |
| خدمات خارجية واستهلاكيات أخرى | | | |
| **2. استهلاك السنة المالية** | | | |
| **3. لقيمة المضافة للاستغلال (2.1)** | | | |
| أعباء العاملين | | | |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | | | |
| **4. الفائض الإجمالي للاستغلال** | | | |
| نواتج تشغيلية أخرى | | | |
| أعباء تشغيلية أخرى | | | |
| مخصصات الإستهلاكات و المؤونات | | | |
| **5. النتيجة التشغيلية** | | | |
| نواتج مالية | | | |
| أعباء مالية | | | |
| **6. النتيجة المالية** | | | |
| **7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)** | | | |
| الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة ( تغيرات ) حول النتائج العادية | | | |
| مجموع نواتج الأنشطة العادية | | | |
| مجموع أعباء الأنشطة العادية | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **8. النتيجة الصافية للأنظمة العادية** | | | |
| النواتج الغير العادية ( يطلب تحديدها )<br>الأعباء غير العادية ( يطلب تحديدها ) | | | |
| **9. نتيجة غير العادية** | | | |
| النتيجة الصافية للسنة المالية | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة قي النتيجة الصافية (1) | | | |
| منها حصة ذو الأقلية (1) | | | |
| حصة المجمع (1) | | | |

(1) لا تستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 30 .

**جدول رقم 07 :يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الوظيفة.**

الفترة من ..../.../..... إلى .../ ...../.....

| البيان | ملاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال<br>تكلفة المبيعات | | | |
| **الهامش الإجمالي** | | | |
| نواتج تشغيلية أخرى<br>تكاليف تجارية<br>أعباء إدارية<br>أعباء أخري | | | |
| **النتيجة التشغيلية** | | | |
| تقديم تفاصيل الأعباء حسب طريقتها<br>( مصاريف العاملين, مخصصات الاستهلاك )<br>نواتج مالية<br>مصاريف مالية | | | |
| **النتيجة العادية قبل الضريبة** | | | |
| الضرائب الواجبة على النتائج العادية | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (تغيرات) | | | |
| **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | | |
| الأعباء الغير عادية<br>النواتج غير العادية | | | |
| **النتيجة الصافية للسنة المالية** | | | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية | | | |
| **النتيجة الصافية للمجموع المجمع (1)** | | | |
| حصة ذوي الأقلية (1)<br>حصة المجمع (1) | | | |

(1) لا تستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 31 .

✓ **أهمية قائمة الدخل :**[1]

إن لقائمة الدخل أهمية كبيرة حيث أنها توفر للمستثمرين والدائنين معلومات مفيدة تساعد في تقديم حجم وتوقيت التدفقات النقدية ودرجة عدم التأكد التي تصاحبها.

وتساعد هذه التقديرات إذا كانت دقيقة المستثمرين في تقدير القيمة الإقتصادية للمؤسسة ،كما تفيد الدائنين في تقدير إحتمالات سداد المؤسسة لإلتزاماتها في المستقبل ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال :

1- إستخدام المستثمرين والدائنين المعلومات التي توفرها قائمة الدخل لتقييم أداء المؤسسة في الفترة أو الفترات الماضية ، وعلى الرغم من نجاح المؤسسة في الماضي لا يعني بالضرورة نجاحها في المستقبل .

2- تساعد قائمة الدخل مستخدميها في تحديد المخاطرة (مستوى عدم التأكد)المتعلقة بعدم تحقيق مستوى معين من التدفقات النقدية إذ يمكن بتحليل مكونات قائمة الدخل من إيرادات على السلع والخدمات التي تتعامل فيها المؤسسة على إيراداتها ومصروفاتها .

وبالتالي على رقم صافي الدخل ، ومن جهة أخرى فإن فصل الدخل الناتج عن العمليات الجارية المستمرة عن ذلك الناتج عن عمليات غير مستمرة أو غير متكررة يؤدي إلى توفير معلومات على درجة عالية من الأهمية لأغراض تقدير التدفقات المستقبلية ، ذلك أن الدخل الناتج من العمليات الجارية المستمرة يتميز بالإستمرارية من فترة إلى أخرى ويعتبر أكثر ملائمة في تقدير التدفقات النقدية

[1] محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 118 .

✓ **الشكل رقم 02 :يبين الشكل العام لقائمة الدخل متعددة المداخل وفق المبادئ المحاسبة المقبولة عموما "GAAP"**

| المـرحلـة | الإيـضـاحـات |
|---|---|
| **1 جزء النشاط التشغيلي:**<br>أ- إيرادات البيع.<br>ب- تكلفة البضاعة المباعة.<br>ج- مصاريف البيع والتوزيع.<br>د- مصاريف الإدارة العامة. | هو تقرير عن الإيرادات والمصروفات الخاص بالنشاط الرئيسي أو المعتاد في الوحدة ويتكون من الأجزاء الفرعية الأربعة المنشورة من إيرادات البيع ومصروفاته المرتبطة بمجهود البيع. |
| **2 جزء النشاط غير التشغيلي:**<br>أ- إيرادات ومكاسب أخرى (إيرادات أوراق مالية ،مكاسب رأسمالية ،مكاسب تغيرات الأسعار ،مكاسب من عملات أجنبية.<br>ب- مصروفات وخسائر أخرى (فوائد سندات) خسائر رأسمالية ،خسائر تغيرات الأسعار ،خسائر من العملات الأجنبية. | وهو تقرير عن الإيرادات والمصروفات الناتجة عن النشاط الثانوي أو المساعد في الوحدة إضافة إلى ذلك يتم التقرير عن مكاسب وخسائر العمليات غير المعتادة أو الغير الدورية. |

**المصدر:** محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 119 .

✓ **علاقة الميزانية وقائمة الدخل :**

قديما وحتى الحرب العالمية الثانية أعتبرت قائمة المركز المالي للمؤسسات بأنها القائمة الأكثر أهمية نظرا لأنها تعبر عن المركز المالي للمؤسسة وتمثل الموارد المتاحة لسداد إلتزاماتها تجاه الدائنين والمصارف التي منحت أو ستمنح القروض للشركة وتركيز الأهمية على الميزانية نابع أساسا من سيطرة وجهة النظر الحقوقية أو القانونية التي كانت تعتمد أن الميزانية هي أفضل ضمان لسداد الإلتزامات تجاه الغير ، وكان يعتقد أيضا أن قائمة الدخل هي أداة ربط بين ميزانيتين ، غير أن المحاسبين اليوم يعتبرون قائمة الدخل هي الأكثر أهمية ، وتعبر نشرة بحوث المحاسبة ARB رقم 43 الصادرة عن لجنة الإجراءات المحاسبية CAP التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AI CPA عن هذه الرؤية الحالية كما يلي: "من المهم جدا عرض صافي الدخل الدوري بشكل دقيق ومتوازن قدر الإمكان قيد أو غيض في البيانات .... ومع الأهمية المتزايدة لقائمة

الدخل بدأ ينظر للميزانية كصلة وصل بين قائمتي دخل متتاليتين ورغم ذلك فإن هذا الفهم لقائمة الدخل يجب ألا يغطي الحقيقة بأن الميزانية نفسها إستخدمات هامة ".[1]

## المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية "جدول سيولة الخزينة".

### ✓ لمحة تاريخية عن نشأة وتطور قائمة التدفق النقدي[2]:

بالمقارنة مع القوائم المالية الأخرى ،تعتبر قائمة التدفق حديثة العهد نسبيا ،وقد شهدت منذ نشوئها إلى الآن فطورا ملحوظا سواء من جهة Approache المنتجة في إعدادها ،أم من حيث صور أو نماذج عرضها Format أم من حيث قوة القواعد الملزمة بنشرها والصادرة عن المجامع المهنية.

وكان أول من بادر بعرضها المؤسسات العاملة للولايات المتحدة الأمريكية بصفة طوعية في نهاية الخمسينات وذلك في صورة جدول تحليلي بسيط تحت مسمى قائمة من أين جاءت الأموال وأين ذهبت لكن المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين ( AICPA ) أصدر في عام 1961 دراسة أوصى فيها بتغيير مسمى القائمة لتصبح "قائمة تحليل التدفقات النقدية والموارد المالية "

Casl Flou Analysis And Funds Flou Statement كما أوصى جميع المؤسسات بإصدارها ونشرها بعد تدقيقها مثلها في ذلك مثل بقية القوائم المالية الأخرى.

### ✓ تعريف قائمة التدفقات النقدية :

**أولا:** " هي من القوائم المالية التي أصبحت ومنذ عدة سنوات جزءا مهما من القوائم الختامية لحسابات المؤسسة بعد أن كشفت التطبيقات الحاجة الماسة لإعدادها وذلك لإعتراف من المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية الداخلية إلى المؤسسة والتدفقات الخارجية والتي تهتم بإظهار مدى السيولة النقدية على مواجهة إلتزاماتها النقدية الجارية ،وبالتالي فإن هذه القائمة غطت فجوة كانت تعاني منها قائمتي الدخل والميزانية العامة اللتان تظهران نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي إستنادا إلى مبدأ الإستحقاق ،بينما تظاهر قائمة التدفقات النقدية هذه النتائج وفق المبدأ النقدي."[3]

**ثانيا:** " وهي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية والتي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وضعها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ، ص ص 299 – 300 .

[2] محمد مطر،مرجع سبق ذكره، ص 479 .

[3] مصطفى يوسف كافي، و آخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2012 ،ص 70 .

وتكتسب أهميتها إستنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناءا عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المالي يتم إعدادها إستنادا إلى أساس الإستحقاق."[1]

✓ **مزايا قائمة التدفقات النقدية: تحقق الميزات التالية IAS7:**[2]

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة .
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الإلتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة .
- بيان التدفقات النظرية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والإستثمارية والتحويلية .
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية .
- تقييم قدرة المنشآة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات .
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.
- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للإستخدام في المؤسسة .
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المؤسسات المختلفة.
- التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة وإستبدالها.

✓ **أنواع التدفقات النقدية:** يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):[3]

- **تدفقات تولدها الأنشطة العملياتية:** وهي الأنشطة التي تتولد عندها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل.
- **تدفقات مالية تولدها أنشطة الإستثمار:** وهي عمليات سحب أموال عن إقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.
- **التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل:** أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض.
- **تدفقات أموال:** متأتية من فوائد وحصص أسهم ،تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مادية إلى سنة مادية أخرى في الأنشطة العملياتية للإستثمار أو التمويل.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 97 .

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص 129 – 130

[3] حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص 108 .

- ✓ **أهميـة وأهـداف قائمـة التـدفقات النقديـة:** تتبـع أهميتهـا مـن خـلال الجهـات التـي يهمهـا الحصـول علـى المعلومات التي توفرها تلك القائمة :[1]

1- إدارة المؤسسة: نظرا لما توفره قائمة التدفقات النقدية من معلومات يمكن لإدارة المؤسسة من تقييم الأداء فيما إتخذته من قرارات إستثمارية من عمليات بيع وشراء ،إضافة لما يمكن أن تتخذه مستقبلا من قرارات حيث تظهر هذه القائمة الوضع النقدي في لحظة معينة وفي نقطة معينة بدلا من الإفتراض والتوقع العشوائي.

2- **المستثمرين والمقرضين:** تساعد في الإجابة على أسئلة المستثمرين والمقرضين مثل قدرة المؤسسة على إيجاد تدفقات نقدية في نقاط معينة ،وقدرة المؤسسة على مواجهة الإلتزامات المطلوبة من دفع مستحقات وغير ذلك.

- ✓ **أنـواع جدول التـدفـقات الـنقدية :**

**أولا: جدول رقم( 08 ) يبين التدفقات النقدية الطريقة المباشرة**

الفترة من ...../...../... إلى..../...../.....

| البـــيان | ملاحظة | السنة المالية N | السنة المالية N-1 |
|---|---|---|---|
| **التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية** | | | |
| تحصيلات من العملاء | | | |
| تسديدات للموردين و العاملين | | | |
| تسديدات الفوائد والمصاريف المالية الأخرى | | | |
| تسديدات الضرائب على الأرباح | | | |
| **التدفقات النقدية قبل العناصر غير العادية** | | | |
| التدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر غير العادية ( يطلب تحديدها) | | | |
| | | | |
| | | | |
| **التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية ( أ )** | | | |
| التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية | | | |
| مسحوبات عن اقتناء استثمارات مادية أو غير مادية | | | |

[1] نعيم نمر داوود، التحليل المالي، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر و التوزيع ، عمان، 2012 ، ص ص 63 – 64 .

| | | | |
|---|---|---|---|
| تحصيلات من عمليات استثمارات مادية أو غير مادية<br>مسحوبات عن اقتناء استثمارات مالية<br>فوائد محصلة من توظيفات مالية<br>الأقساط والحصص المستلمة من النتائج . | | | |
| **التدفقات النقدية الصائبة المتأتية من الأنـشطة الاستـثمارية**(ب) | | | |
| التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية<br>تحصيلات من إصدار أسهم<br>حصص وتوزيعات أخرى مسددة<br>تحصيلات متأتية من القروض<br>تسديدات القروض آو الديون الأخرى المماثلة | | | |
| **التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية ( ج)** | | | |
| تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة<br>تغيير الخزينة للفترة ( ا + ب +ج ) | | | |
| الخزينة وما يعادلها في بداية الدورة<br>الخزينة وما يعادلها في نهاية الدورة<br>تغير أموال الخزينة خلال الفترة | | | |
| **المقاربة مع النتيجة المحاسبية .** | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 35.

**ثانيا: جدول تدفقات النقدية الطريقة غير المباشرة:** و تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الحسابات :

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة ( إهتلاكات، متغيرات الزبائن، المحزونات، التغيرات، الموردين...) .
- المتفاوتات أو التسويات ( ضرائب مؤجلة ) .
- النفقات المالية المرتبطة بالأنشطة الاستثمار أو التمويل ( قيمة التنا زل الزائدة أو الناقصة... ) وهذه النفقات تقدم كلا على حدا .
- المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة كما يلي :
- النتيجة الماضية للسنة المالية .
- تغيرات الطريقة المحاسبة وتصحيحات الأخطاء المسجلة تأثير مباشر .

- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء مهمة .
- عمليات الرسمية كانخفاض وارتفاع والتسديد .
- توزيع النتيجة والتخفيضات المقررة خلال السنة المالية .

**جدول رقم 09 : يبين التدفقات النقدية ( الطريقة غير المباشرة )الفترة من ../../.... إلى ../../.....**

| البيـــان | ملاحظة | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| **التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية.** | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية.<br>تعديلات من أجل. * اهتلاك ومؤونات.<br>* تغيير الضرائب المؤجلة.<br>* تغيير المخزون.<br>* تغيير الزبائن والمدينون الآخرون.<br>* تغيير الموردون و الديون الأخرى.<br>* زائد أو ناقص قيمة التنازل الصافية. | | | |
| **التدفقات النقدية الناجمة عن النشاط (أ).** | | | |
| التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية.<br>مسحوبات عن إقتناء إستثمارات.<br>تحميلات من بيع إستثمارات.<br>تأثير تغيرات محيط التجميع. (1) | | | |
| **التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية (ب).** | | | |
| التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية.<br>الحصص المدفوعة للمساهمين.<br>زيادة رأس المال النقدي.<br>إصدار القروض.<br>تسديدات القروض. | | | |
| **التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية (ج).** | | | |
| تغيير الخزينة للفترة ( أ + ب + ج ).<br>الخزينة في بداية الفترة. | | | |
| الخزينة في نهاية الفترة. | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية .(1) | | | |
| تغير الخزينة. | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 36

## المطلب الرابع: جدول تغيير الأموال الخاصة (التغيرات في حقوق الملكية):

✓ **تعريف التغيرات في حقوق الملكية:**

كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 المعدل عرض القوائم المالية، فإن المؤسسة يجب أنتقدم هذه القائمة كمكون مستقل في القوائم المالية إلى جانب القوائم المالية التقليدية.

- **تعريف 01** : " يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية . "[1]
- **تعريف 02** : " وهي قائمة تعكس المعلومات المتعلقة بالزيادة أو التخفيض في صافي الأصول (الثروة) حيث تمثل قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي حيث تتعدد مصادر التغيرات في حقوق الملكية لذلك يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة للإفصاح عن التغيرات المختلفة."[2]

✓ **المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها:** وهي التي تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:[3]

- النتيجة الصافية للسنة المالية .
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال .
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة .
- عملية الرسملة ( الإرتفاع ، الإنخفاض ، التسديد .....) .
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية .

✓ **مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية** : تحقق المزايا التالية :[4]

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها .

[1] حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص 110 .

[2] ماهر موسى درغام، مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008 ، ص 60 .

[3] حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 110 – 111 .

[4] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 126 .

- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة .
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية " مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع .

✓ **جدول رقم 10 : يبين شكل قائمة التغي رات في حقوق الملكية(قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة) :**

| البيان | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فرق التقييم | فرق إعادة التقييم | الإحتياط والنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في 31/ ديسمبر N-2** | | | | | | |
| تغير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم الاستثمارات<br>الأرباح أو الخسائر غير المثبتة في حساب النتيجة<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>نتيجة الدورة الصافية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N-2** | | | | | | |
| تغير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم الاستثمارات<br>الأرباح أو الخسائر الغير مثبتة في حساب النتيجة<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>نتيجة الدورة الصافية | | | | | | |
| **الرصيد في 31 ديسمبر N** | | | | | | |

**المصدر**: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 37.

**المطلب الخـامس: ملـحق الكـشوف المالية ( قـائمة الإيضـاحات المتمة للقوائم المـالية)**

✓ **تعريف لملحق الكشوف المالية :**

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة ،فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية ،وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

✓ **محتوى ملحق القوائم المالية:** يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أوكانت مقيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية: 2[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة) .
- مكملات الإعلام الضرورية لحس فهم الميزانية وحساب النتائج ،وجدول سيولة الخزينة ،وجدول تغير الأموال الخاصة .
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة ،والمؤسسات المشتركة ، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات ،نمط المعاملة ،حجم ومبالغ المعاملات سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات .
- المعلومات ذات الطابع العام والتي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

✓ **مزايا قـائمة ملحق الكـشوف المـالية** : وتتمثل في ما يلي :[2]

- عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقرير المالي .
- الإفصاح عن مقدار تحفظات وقيود على عناصر القائمة .
- الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم .
- عرض أحداث إعلامية كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية .

## المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، حيث يتعين على المراجع الخارجي أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في

[1] حاج علي، مرجع سبق ذكره، ص 111

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 256 .

القوائم المالية، كما يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة إعداد القوائم المالية، فلا يجب على المراجع أن يفترض على عدم أمانة الإدارة و لكنه يجب أن يأخذ في اعتباره عدم أمانتها.

**المطلب الأول: وسائل فحص الحسابات[1]**

يختار مراجع الحسابات جملة من الطرق و الوسائل تتماشى و الأهداف المراد تحقيقها تمكنه من فحص الحسابات و الإدلاء بالرأي المدعم بأدلة و قرائن هذه الطرق و الوسائل هي:

- المشاهدة العينية .
- مراجعة الدفاتر و الوثائق .
- المصادقات المباشرة .
- الفحص التحليلي .
- تصريحات المسيرين .

**1- المشاهدة العينية** (l'observation physique)

وهي أنجح وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة و ذلك فيما يخص المخزونات ، الأوراق المالية، والنقود و يتمثل ذلك في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السبر في الأخير بإختبار المراجعة.

**2- فحص الدفاتر و الوثائق :**

يقوم المراجع أحيانا بالتأكد من حقيقة بعض العناصر بالرج وع إلى الدفاتر و التسجيلات الظاهرة فيها و المستندات و الوثائق المبررة لها مثل مراقبة فواتير الم وردين لتبرير الأرضية ونفقات أخرى، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور ..... إلخ.

**3- المصادقات المباشرة :**

تعد من أقوى الأدلة إذا حصل المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعها، ولكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 92 – 89 .

إختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها ،مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

**4- المراجعة القياسية والفحص التحليلي :**

على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها ( أوعده ) من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.

إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع الوقوف على الإتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وإنخفاض ديون الموردين وتدهور رأسمال العامل ،كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون.

إن القياس والتحليل هذا بتقنية يلجأ المراجع في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ،هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات ،بعضها على الأقل إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

5- **تصريحات المسيرين:** يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرون المسؤولون شروح عديدة ، شفوية في الغالب، يدونها في أوراق عمله كملاحظات ،يرجع إليها عند الحاجة ،وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا كدليل أفضل وأقوى.

**المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية[1]**

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي: الكمال ويعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا. الوجود ويعني الوجود الفعلي للعناصر المادية . الملكية وتعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 148 .

ومن خلال هذا العنصر سيتم مراجعة الأصول الثابتة والمخزون والحقوق والديون والأموال المملوكة والنواتج والأعباء.

- **التحـقق من الأصـول الثـابتة (الاستثمارات)**

وذلك من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلا والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية بالإضافة إلى التأكد من صحة حساب الإهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها، كما يقوم بالتحقق من الوجود الفعلي للعنصر عن طريق مقارنة الجرد الفعلي مع ما هو مسجل في الدفاتر وأن كل ماهو مسجل هو ملك للمؤسسة من خلال فواتير الشراء أو عقود الملكية للأصل، كما يجب عليه التأكد من صحة تقييم هذه الأصول وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل )تسجيل ثمن الشراء، مصاريف الشراء، حساب الاهتلاك).كما يتم التحقق من أن المعالجة المحاسبية تمت وقف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

- **التحقق من المخزون**

وتشمل المخزونات المنتجات التامة أو نصف المصنعة ، المواد الأولية أو البضائع ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة ما تظهره القوائم المالية الختامية من معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة وأن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا دون حذف أو نسيان، والتأكد من الوجود الفعلي للمخزون وذلك عن طريق الجرد وأن كل ما هو على مستوى مخازن المؤسسة هو ملك لها، والتأكد من ملكيتها للعناصر المخزنة خارجها، كما يجب عليه التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق تقييم المخزون من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة كطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة أو طريقة الداخل أولا الخارج أولا، وأن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- **التحقق من الحقوق والديون**

والحقوق تتضمن مثلا التسبيقات المقدمة من قبل المؤسسة، حساب الزبائن، حسابات الخ زينة أما الديون فتحوي مثلا الديون القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل، ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة الأرصدة المالية ومن الوجود الفعلي لهذه الحقوق والديون بإجراء المقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير، والتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة لها علاقة مباشرة بالمؤسسة ، كما يقوم المراجع باستعمال المراجعة

المستندية و الحسابية للوقوف على تقييم سليم ووفق طرق معتمدة للتقييم ، بالإضافة إلى التأكد من كل البيانات المتعلقة بالعمليات عولجت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- **التحقق من الأموال المملوكة**

وهنا يقوم المراجع بالتحقق من أسهم الشركاء وعددها وتقييمها وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة وتخصيص الاحتياطات بما يتوافق مع القانون المعمول به وقرارات مجلس الإدارة.

- **التحقق من النواتج والأعباء**

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج ، والتحقق منها يكون بالتأكد من التسجيل المحاسبي لكافة العمليات المتعلقة بها وأن المؤسسة تمثل طرفا فيها وذلك باستعمال المراجعة المستندية وكذا التأكد من الوجود الفعلي للعملية بالإضافة إلى التحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها ومعالجتها وتسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

## المطلب الثالث: نماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة المؤسسة، وإبداء المدقق لرأيه يتم من خلال التقرير الذي يقدمه إلى الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يحتويها هذا التقرير لضمان جودة القوائم المالية.

- **تعريف التقرير**: يمكن تعريف التقرير بأنه المنتج النهائي للمراجعة ووسيلة اتصال، يبدي المراجع من خلاله رأيه الفني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية[1] ، وتنبع أهميته من كونه الوسيلة التي يستطيع أن يعبر من خلالها عن رأيه حول مصداقية هذه القوائم وكذلك مسؤوليته عنها، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية[2].
- **شكل ومحتوى التقرير النظيف النموذجي**

[1] محمد سمير صبان ، مرجع سبق ذكره، ص 381 .

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 114 .

**الشكل رقم 03 : الـتقـرير الـنظـيف الـنـموذجي**

إسم التقرير ← **تقرير المدقق المستقل**

الخاطبون ← إلى مساهمي مؤسسة .....

قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي لمؤسسة..... المرفقة والمعدة في 12/31/ن والقوائم المرتبطة بها، هي قائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة.

تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة ، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على تدقيقنا.

قمنا بإجراء التدقيق طبقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة ) ، ويتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ التدقيق بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها

فقرة النطاق ← تحريف يتسم بالأهمية النسبية . وتشمل التدقيق ( بناء على أساس إختباري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية . كما يشمل التدقيق أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها، وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة . ونعتقد أن التدقيق الذي قمنا به يوفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.

في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لمؤسسة ..... في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.

.....

إسم المدقق في .../.../..... العنوان .....

تاريخ التقرير ←

**المصدر**: أمين السـيد أحمد لطفي، **<u>التطورات الحديثة في المراجعة</u>**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ، ص 649 .

**الشكل رقم 04 :يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة**

**تقرير المدقق المستقل**

(نفس فقرات المقدمة ، النطاق ، والرأي في التقرير النوذجي).

مع إعداد اعتبار ذلك تحفظا على رأينا ، فقد غيرت المؤسسة طريقة تطبيق أساس التكلفة لأغراض تقويم مخزون البضاعة (x) في 12/31/ن وذلك بالتحول إلى طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا بدلا من طريقة الوارد أولا الصادر أولا ، التي كانت مستخدمة في السنوات الماضية، وكما هو مبين بالإيضاح رقم( 11 ) على القوائم المالية، فقد ترتب على هذا التعبير تخفيض تكلفة مخزون البضاعة في 12/31/ن بمبلغ.....، ونقص مجمل ربح المؤسسة، ومن ثم صافي ربحها، عن السنة المنهية في ذلك التاريخ بمبلغ.....أيضا.

**المصدر:** عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء . الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001 ، ص 186 .

**الشكل رقم 05 : يبين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار.**

**تقرير المدقق المستقل**

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري) .

مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن مؤسسة..... ستستمر في العمل، وكما هو موضح بالإيضاح رقم ( 15 ) المرفق بالقوائم المالية ، تعاني مؤسسة ..... من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار ، كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب، ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم تأكد الخاصة بالشك في الاستمرار.

**المصدر:** أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ، ص 517 .

**الشكل رقم 06 : يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما.**

**تقرير المدقق المستقل**

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)

مع عدم إعتبار ذلك تحفظا على رأينا ، يشير إلى ما هو موضح بالإيضاح رقم ( 8) المرفق بالقوائم المالية حيث توجد دعوى لحماية خرق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد المؤسسة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعى نتيجة لذلك، وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة ، إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين لا يزال وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة هذا ولا تشمل القوائم المالية على أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

**المصدر:** حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية** ، دار الرواق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 338 .

**المطلب الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**

تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال:

- مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية .
- تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمونها. وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية .
- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية .
- المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية ، وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سلمية وخالية من التحيز.
- يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية ، وعليه فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية .
- تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.

**خلاصة الفصل :**

نستخلص مما سبق أن القوائم المالية تعبر عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة ونتائج الأعمال لتلك الفترة، وذلك لتحديد مكانة المؤسسة جزاء العمليات التي يقوم لها .

بعد أن ينتهي المحاسب من عمله يبدأ دور المراجع الخارجي بعد قبول للمهمة و تعرفه على المؤسسة محل المراجعة يقوم بالمتابعة الشخصية من خلال تحديد نقاط القوة و الضعف، ثم التحقق من صحة و سلامة القوائم المالية و مصداقيتها، وكخطوة أخيرة من أجل إتمام عملية المراجعة الخارجية لابد من إعطاء الرأي الفني المحايد في شكل تقرير نهائي يستوفي كافة الشروط الشكلية والموضوعية، والذي يساهم بدرجة كبيرة ضمان جودة القوائم المالية من عدمها.

**المـــراجع :**


- أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفا للنشر و التوزيع،عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2005.
- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة و نتائج )**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
- إدريس عبد السلام أشتوي، **المراقبة الخاصة أو الشرعية** ، عمان، الأردن، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996 ،
- أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007
- أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007
- أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية –مصر ، 2006، ص 191 .
- جمال الدين مصطفى الصحراوي، محمد السيد سراجا، دراسات تفقدية في المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية–مصر، 2006.
- حاج علي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012 .
- حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول المراجعة نظريا ،الجامعة المفتوحة ،طرابلس ، 2003
- حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية** ، دار الرواق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 .
- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2008 ، عمان،
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العلمية و النظرية)، دار وائل للنشر، عمان، 2000
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان 1980،
- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ،
- زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، 2009 .
- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، أسس العرض و التحليل**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 2002 ،
- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

- عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011 ،
- عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة(وفق المعايير العربية و الدولية و الأمريكية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009 ،
- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء . الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001
- عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية(المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق)**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، مصر، 200 ،
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2011 ، ص 176.
- محمد أبو نصار، محمود الخلايلة، مبادئ المحاسبة، نشر يدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1999 ،
- محمد السيد سرايا ،أصول المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية ،مصر 2007 ،
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003 ،
- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان، 2007 ،
- محمود أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية**، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2008 ،
- محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية– دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل – دار الجيل ، بيروت الطبعة الأولى، 1998.
- محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و الإفصاح في القوائم المالية**، منشأة المعارف للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2003 ،
- مصطفى حسنين خضير، **المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات**، المملكة العربية السعودية ، طابع جامعة الملك سعود ، 2002 .
- مصطفى يوسف كافي و آخرون، **مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية و العملية** – ،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012 ،
- مصطفى يوسف كافي، و آخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان،

- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** ،عمان، الأردن ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى 2006 ، الطبعة الثالثة 2011 .
- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ،
- ناصر دادي عدون، عبدالرحمان بابنات، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008 .

نعيم محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات . الجامعية، الجزائر، 2005.

- نمر داوود، التحليل المالي، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر و التوزيع ، عمان، 2012 ،
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان، الأردن ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، 2003.
- يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، مكتبة جلاء الدين، المنصورة، 2001 .
- يوحنا آل آدم، صالح الرزق، **مبادئ المحاسبة – أسس وأصول علمية و عملية** – ، الحامد للنشر والتوزيع، و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000،
- يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2012.

**مذكرات ورسائل:**

-
- الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009 ،
- شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008 ،
- فاتح سردوك ، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مذكرة ماجيستر منشور ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، الجزائر ، 2004/2003 .
- ماهر موسى درغام، مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

**المراسيم والقوانين**

- مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل ، طبعة 2002،
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19،سنة 2009، المؤرخ في 25-03-2009.

**المراجع باللغة الأجنبية**

- L.Collins. Et G. Valin , **Audit et Contrôle interne (AspectsFinanciers, Opérationnel et Stratégiques),** 4eme, Ed,
- Dallos, paris, France, 1992.P92
- Porter, b, **principles of external auditing**, john wiley and son,1997,p19.

## المقدمة العامة

لقد تزايدت أهمية المراجعة في عصرنا الحالي لنشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم وذلك التطور هذه المؤسسات من كونها صغيرة وذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات متشعبة وكبيرة الحجم ، وكذلك التطور المستمر والمتزايد في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا والتي أصبحت تختلف وبمستويات من التعقيد والصرامة، ولذلك على المؤسسة مواكبة هذه المعايير الموضوعية للتوسط إلى الأهداف المرجوة.

تعد المراجعة من إهتمام المالكين أو المساهمين الحاليين ليس فقط بل وتهم عدة جهات أخرى منهم المستثمرين الجدد أو المتوقعون إذ يهمهم الحصول على معلومات تتصف بالدقة والوضوح بعيدا عن تظليل والغموض.

لقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة ، أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم في مدى تعبير مخرجات المحاسبة ( القوائم المالية ) على الواقع الفعلي لها ، ولذلك من خلال المراجع الخارجي بإعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم الختامية للمؤسسة، ويتركز محتوى تقريره بصفة أساسية على التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن إمكانية إعتماد أصحاب المصلحة على ما توفره لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تمت مراجعتها .

## إشكالية الدراسة:

تتجلى أهمية المراجع الخارجي ضمانا أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وهو الذي يسهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الإعتماد عليها في تقريره النهائي الذي يعبر على رأي فني محايد ، الذي تعتمده مختلف الجهات على أن يكون كل ذلك معدا وفقا لمبادئ المحاسبة والمعايير المتعارف عليها .

- ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في التحسين من جودة القوائم المالية . للإجابة على الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية :

- ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية ؟
- ما هو أثر المراجعة الخارجية ونتائجها ( التقارير) بالنسبة للشركة ؟
- هل تعتبر المراجعة وسيلة لتأكيد جودة الكشوف المالية ؟

**فرضيات الدراسة:**

- يعتبر التجديد الدقيق لجل المبادئ والمعايير لمراجعة الحسابات ركيزة سليمة لدعم ممارستها كمهنة مستقبلية تقدم خدمات لعدة أطراف اذ تساهم المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- تقرير المراجع الخارجي يخدم بشكل كبير الشركة من خلال دقة وسلامة القوائم المالية.
- تقرير المراجع الخارجي له دور كبير في دعم مصداقية القوائم المالية.

**مبررات إختيار الموضوع :**

- البحث له علاقة بمجال التخصص.
- محاولة الاطلاع أكثر على الواقع العملي ومدى تطبيق المراجعة الخارجية.
- التقدم الكبير الذي شهدته المحاسبة فيما يخص المراجعة بنوعيها الخارجية والداخلية ومساهمتهما الفعالة في إعداد الصورة الواقعية والفعالة لحالة المؤسسة.

**أهداف الدراسة وأهميتها:**

هناك مجموعة من الأهداف نرجوا تحقيقها تتمثل في :

- نظرا للأهمية البالغة لتدقيق الحسابات بحد ذاته ، والدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم

أنظمة الرقابة الداخلية ومراقبة نظام المعلومات المحاسبية وتقديم خدمات إلى الأطراف المعنية من خلال التقرير النهائي والمتضمن الرأي الفني المحايد الذي يعطي صورة واضحة وشاملة عن المؤسسة في محل المراجعة.

- الرغبة الشخصية للباحث في الإطلاع والإلمام بالدراسة.
- تطابق الدراسة وفقا لما يتطلبه تخصص المحاسبة والتدقيق.

## منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن تساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة، تم الاعتماد على المنهج التاريخي للوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها المراجعة وتطور معاييرها واهدافها، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي لتوضيح الاطار النظري العملي للمراجعة من الاجراءات وطرق الممارسة المهنية والمنهج التحليلي الذي يقوم على دراسة تطبيقية يغلب عليها الطابع التحليلي للمعلومات المتوصل اليها من مؤسسة اغذية الانعام والدواجن – أوماش– بسكرة.

### حـــــدود الدراسة:

للاجابة على الاشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المطروحة فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية

- الحدود المكانية : تم اجراء هذه دراسة حالة على مستوى مؤسسة اغذية الانعام والدراجن – أوماش– بولاية بسكرة
- الحدود الزمانية تتمثل في تتبع رأي المراجع لثلاثة دروات محاسبية 2014/2013/2012.

### هيكل الدراسة:

لتحقيق اهداف البحث والاجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات السابقة قسمنا العمل إلى ثلاث فصول وكل فصل مكون من ثلاث مباحث.

**الفصل الأول :** والذي كان للإلمام بالجانب النظري للمراجعة الخارجية، حيث تم التطرق فيه إلى ثلاث مباحث شمل الاول عموميات حول المراجعة تم فيه التطرق لنشأة وتطور المراجعة ومفهومها وانواعها وفروعها ومبادئها، اما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه المراجعة الخارجية تعريفها وأنواعها ومعاييرها وأهدافها واهميتها لمختلف الاطراف، أما المبحث الثالث فقد تعرفنا فيه على المراجع الخارجي والآداب والسلوك المهني وكيفية التخطيط والتوجيه لمهمة المراجعة الخارجية ومختلف التقارير التي يُعِدّها.

**الفصل الثاني:** خصص هذا الفصل للقوائم المالية، فقد فسمناه هو الآخر إلى ثلاث مباحث حيث سنتطرق في المبحث الاول إلى تعريف القوائم المالية عناصرها ووظائف وأهميتها وأهدافها خصائص وفرضيات اعدادها، أما المبحث الثاني سنتناول أنواع هذه القوائم المالية، بينما المبحث الثالث فنبين أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية وذلك من خلال توضيح وسائل فحص الحسابات وكيفية مراجعة عناصر القوائم المالية ونماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات.

**الفصل الثالث:** تناول إسقاط النظري لهذه الدراسة على مؤسسة أغذية الأنعام والدواجن بأوماش، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين :

المبحث الأول: تقديم فيه المؤسسة وبطاقة فنية لها وهيكلها التنظيمي وكذلك تحليل لتقرير المراجع الخارجي. أما في المبحث فنبين فيه تحليل للقوائم المالية وتقرير المراجع فتطرقنا على قائمة الميزانية وقائمة جدول حسابات النتائج.

**الدراسات السابقة:**

– دراسة وسيلة بوخالفة سنة 2013 بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين ( 2012-2008 )، تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

– دراسة شرين مصطفى، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية ، مذكرة ماجستير غير منشورة لجامعة غزة، فلسطين ، 2012 حيث تهدف هذه الدراسة إلى جوانب المسؤولية لمراجع الحسابات نحو إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا لمعايير تدقيق الدولية وذلك من خلال معرفة مدى إلتزام مدققي الحسابات لمسؤولياتهم المهنية ومدى قدرتهم في إكتشاف مخاطر غش الإدارة .

– دراسة محمد العربي ، دور المراجعة الخارجية في تحسين القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، تهدف هذه الدراسة الى اظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

– دراسة اكرم الشاذلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، تهدف هذه الى ابراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية والوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي المالي ومدى تعبيرها على الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية، ومن ثم الحاجة الى مراجعة مخرجات هذا النظام (القوائم المالية).

## صعوبات البحث:

. صعوبة إجراء الدراسة الميدانية عدة أسباب منها سرية المعلومات وصعوبة الحصول على يد المساعدة من قبل المسؤولين في هذا الموضوع .

. قلة المؤسسات العمومية الإقتصادية محل الدراسة وضيق الوقت المحدد للدراسة .

. صعوبة الحصول على الوثائق اللازمة من ادارة المؤسسة والتي ترتكز عليها دراستنا.

BILAN 2013

GAE-ORAVIE UAB OUMECHE BISKRA

EDITION_DU:28/05/2019 11:15
EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

## BILAN (ACTIF)

| ACTIF | NOTE | 2013 | | | 2012 |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Montants Bruts | Amortissements Provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | 93 500,00 | 3 895,83 | 89 604,17 | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | | |
| Terrains | | 91 884 000,00 | | 91 884 000,00 | 91 884 000,00 |
| Bâtiments | | 123 845 436,75 | 122 964 602,36 | 880 834,39 | 983 321,65 |
| Autres immobilisations corporelles | | 364 762 889,72 | 357 022 764,37 | 7 740 125,35 | 3 500 903,37 |
| Immobilisations en concession | | | | | |
| **Immobilisations encours** | | | | | 1 602 723,75 |
| **Immobilisations financières** | | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | | 5 000,00 | | 5 000,00 | 5 000,00 |
| Impôts différés actif | | 5 484 816,28 | | 5 484 816,28 | 5 621 341,01 |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | | **586 075 642,75** | **479 991 262,56** | **106 084 380,19** | **103 597 289,78** |
| **ACTIF COURANT** | | | | | |
| **Stocks et encours** | | 57 639 466,34 | | 57 639 466,34 | 78 314 301,20 |
| **Créances et emplois assimilés** | | | | | |
| Clients | | 71 459 721,26 | 55 762 746,24 | 15 696 975,02 | 27 118 864,52 |
| Autres débiteurs | | 3 586 545,89 | | 3 586 545,89 | 621 564,19 |
| Impôts et assimilés | | | | | |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | | |
| **Disponibilités et assimilés** | | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | | |
| Trésorerie | | 24 578 355,05 | | 24 578 355,05 | 29 005 819,78 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | | **157 264 088,54** | **55 762 746,24** | **101 501 342,30** | **135 060 549,69** |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | | **743 339 731,29** | **535 754 008,80** | **207 585 722,49** | **238 657 839,47** |

**GAE-ORAVIE UAB OUMECHE BISKRA**

EDITION_DU:28/05/2019 11:15

EXERCICE:01/01/13 AU 31/12/13

**BILAN (PASSIF)**

| | NOTE | 2013 | 2012 |
|---|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES** | | | |
| Capital émis | | | |
| Capital non appelé | | | |
| Primes et réserves - Réserves consolidés (1) | | | |
| Ecart de réévaluation | | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | | |
| Résultat net - Résultat net du groupe (1) | | | |
| Autres capitaux propores - Report à nouveau | | | |
| Comptes de liaison | | 153 039 630,76 | 199 721 336,50 |
| **Part de la société consolidante (1)** | | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | | |
| Autres fonds propres assainissement | | | |
| **TOTAL I** | | **153 039 630,76** | **199 721 336,50** |
| **PASSIFS NON-COURANTS** | | | |
| Emprunts et dettes financières | | | |
| **Impôts (différés et provisionnés)** | | | |
| Autres dettes non courantes | | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | 28 867 454,10 | 29 586 005,31 |
| **TOTAL II** | | **28 867 454,10** | **29 586 005,31** |
| **PASSIFS COURANTS:** | | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | | 21 775 309,77 | 3 704 455,67 |
| Impôts | | 593 523,62 | 743 370,38 |
| Autres dettes | | 3 309 804,24 | 4 902 671,61 |
| Trésorerie passif | | | |
| **TOTAL III** | | **25 678 637,63** | **9 350 497,66** |
| **TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)** | | **207 585 722,49** | **238 657 839,47** |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d"états financiers consolidés

## COMPTE DE RESULTAT/NATURE

| | NOTE | 2013 | 2012 |
|---|---|---|---|
| Ventes et produits annexes | | 296 085 214,68 | 345 692 646,94 |
| Variation stocks produits finis et en cours | | | |
| Production immobilisée | | | |
| Céssion Production Stockée | | | |
| Subventions d'exploitation | | | |
| Céssion Fournis | | 4 633 782,59 | 311 260,04 |
| Céssion Reçue | | -4 633 782,59 | -311 260,04 |
| **I-PRODUCTION DE L'EXERCICE** | | **300 718 997,27** | **346 003 906,98** |
| Achats consommés | | -236 209 763,15 | -310 024 537,50 |
| Services extérieurs et autres consommations | | -4 103 875,71 | -4 369 226,79 |
| **II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE** | | **-244 947 421,45** | **-314 705 024,33** |
| **III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)** | | **55 771 575,82** | **31 298 882,65** |
| Charges de personnel | | -44 014 147,29 | -46 165 423,47 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | | -4 284 351,56 | -5 046 757,81 |
| **IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION** | | **7 473 076,97** | **-19 913 298,63** |
| Autres produits opérationnels | | 1 169 598,56 | 940 785,92 |
| Autres charges opérationnelles | | -427 590,30 | -484 028,97 |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs | | -59 660 203,59 | -64 830 483,75 |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 58 359 836,09 | 58 427 821,85 |
| **V- RESULTAT OPERATIONNEL** | | **6 914 717,73** | **-25 859 203,58** |
| Produits financiers | | | |
| Charges financières | | | |
| **VI-RESULTAT FINANCIER** | | | |
| **VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)** | | **6 914 717,73** | **-25 859 203,58** |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | | |
| Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires | | -702 593,73 | -170 118,03 |
| **TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **360 248 431,92** | **405 372 514,75** |
| **TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **-354 036 307,92** | **-431 401 836,36** |
| **VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **6 212 124,00** | **-26 029 321,61** |
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) | | | |
| Eléments extraordinaires (charges) (à préciser) | | | |
| **IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE** | | | |
| **X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | | **6 212 124,00** | **-26 029 321,61** |
| Part dans les resultats nets des sociétés mises en équivalence (1) | | | |
| **XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDES (1)** | | 6 212 124,00 | -26 029 321,61 |
| Dont Part des minoritairs (1) | | | |
| Part du groupe (1) | | | |

../.. la suite sur la page suivante

BILAN 2014

**GAE-ORAVIE UAB OUMECHE BISKRA** EDITION_DU:28/05/2019 11:17

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA OUMACHE BISKRA EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

N° D'IDENTIFICATION:098004010008943

**BILAN (ACTIF) -copie provisoire**

| ACTIF | NOTE | 2014 | | | 2013 |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Montants Bruts | Amortissements Provisions et pertes de valeurs | Net | Net |
| **ACTIFS NON COURANTS** | | | | | |
| **Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif** | | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | 93 500,00 | 27 270,83 | 66 229,17 | 89 604,17 |
| **Immobilisations corporelles** | | | | | |
| Terrains | | 91 884 000,00 | | 91 884 000,00 | 91 884 000,00 |
| Bâtiments | | 123 845 436,75 | 123 067 089,62 | 778 347,13 | 880 834,39 |
| Autres immobilisations corporelles | | 373 942 056,87 | 359 903 238,00 | 14 038 818,87 | 7 740 125,35 |
| Immobilisations en concession | | | | | |
| **Immobilisations encours** | | 2 807 902,32 | | 2 807 902,32 | |
| **Immobilisations financières** | | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | | 5 000,00 | | 5 000,00 | 5 000,00 |
| Impôts différés actif | | 5 432 666,80 | | 5 432 666,80 | 5 484 816,28 |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | | **598 010 562,74** | **482 997 598,45** | **115 012 964,29** | **106 084 380,19** |
| **ACTIF COURANT** | | | | | |
| **Stocks et encours** | | 40 896 437,01 | | 40 896 437,01 | 57 639 466,34 |
| **Créances et emplois assimilés** | | | | | |
| Clients | | 69 368 747,09 | 55 762 746,24 | 13 606 000,85 | 15 696 975,02 |
| Autres débiteurs | | 658 525,80 | | 658 525,80 | 3 586 545,89 |
| Impôts et assimilés | | 2 109,30 | | 2 109,30 | |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | | |
| **Disponibilités et assimilés** | | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | | | | |
| Trésorerie | | 28 879 089,51 | | 28 879 089,51 | 24 578 355,05 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | | **139 804 908,71** | **55 762 746,24** | **84 042 162,47** | **101 501 342,30** |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | | **737 815 471,45** | **538 760 344,69** | **199 055 126,76** | **207 585 722,49** |

**GAE-ORAVIE UAB OUMECHE BISKRA** EDITION_DU:28/05/2019 11:18

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA OUMACHE BISKRA EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

N° D'IDENTIFICATION:098004010008943

**BILAN (PASSIF) -copie provisoire**

| | NOTE | 2014 | 2013 |
|---|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES** | | | |
| Capital émis | | | |
| Capital non appelé | | | |
| Primes et réserves - Réserves consolidés (1) | | | |
| Ecart de réévaluation | | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | | |
| Résultat net - Résultat net du groupe (1) | | | |
| Autres capitaux propores - Report à nouveau | | | |
| Comptes de liaison | | 162 010 901,94 | 153 039 630,76 |
| **Part de la société consolidante (1)** | | | |
| **Part des minoritaires (1)** | | | |
| Autres fonds propres assainissement | | | |
| **TOTAL I** | | **162 010 901,94** | **153 039 630,76** |
| **PASSIFS NON-COURANTS** | | | |
| Emprunts et dettes financières | | | |
| **Impôts (différés et provisionnés)** | | | |
| Autres dettes non courantes | | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | 27 953 182,82 | 28 867 454,10 |
| **TOTAL II** | | **27 953 182,82** | **28 867 454,10** |
| **PASSIFS COURANTS:** | | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | | 1 413 647,49 | 21 775 309,77 |
| Impôts | | 375 212,67 | 593 523,62 |
| Autres dettes | | 7 302 181,84 | 3 309 804,24 |
| Trésorerie passif | | | |
| **TOTAL III** | | **9 091 042,00** | **25 678 637,63** |
| **TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)** | | **199 055 126,76** | **207 585 722,49** |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

**GAE-ORAVIE UAB OUMECHE BISKRA**

ZONE D'ACTIVITE OUMACHE BISKRA OUMACHE BISKRA

N° D'IDENTIFICATION:098004010008943

EDITION_DU:28/05/2019 11:18

EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

**COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire**

| | NOTE | 2014 | 2013 |
|---|---|---|---|
| Ventes et produits annexes | | 293 010 529,33 | 296 085 214,68 |
| Variation stocks produits finis et en cours | | | |
| Production immobilisée | | | |
| Céssion Production Stockée | | | |
| Subventions d'exploitation | | | |
| Céssion Fournis | | 9 833 379,63 | 4 633 782,59 |
| Céssion Reçue | | -9 833 379,63 | -4 633 782,59 |
| **I-PRODUCTION DE L'EXERCICE** | | **302 843 908,96** | **300 718 997,27** |
| Achats consommés | | -219 747 905,06 | -236 209 763,15 |
| Services extérieurs et autres consommations | | -3 764 348,14 | -4 103 875,71 |
| **II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE** | | **-233 345 632,83** | **-244 947 421,45** |
| **III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)** | | **69 498 276,13** | **55 771 575,82** |
| Charges de personnel | | -43 358 641,01 | -44 014 147,29 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | | -4 376 175,39 | -4 284 351,56 |
| **IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION** | | **21 763 459,73** | **7 473 076,97** |
| Autres produits opérationnels | | 822 578,13 | 1 169 598,56 |
| Autres charges opérationnelles | | -721 426,42 | -427 590,30 |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs | | -61 808 133,62 | -59 660 203,59 |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 57 929 913,69 | 58 359 836,09 |
| **V- RESULTAT OPERATIONNEL** | | **17 986 391,51** | **6 914 717,73** |
| Produits financiers | | | |
| Charges financières | | | |
| **VI-RESULTAT FINANCIER** | | | |
| **VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)** | | **17 986 391,51** | **6 914 717,73** |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | | |
| Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires | | -52 149,48 | -702 593,73 |
| **TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **361 596 400,78** | **360 248 431,92** |
| **TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **-343 662 158,75** | **-354 036 307,92** |
| **VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **17 934 242,03** | **6 212 124,00** |
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) | | | |
| Eléments extraordinaires (charges) (à préciser) | | | |
| **IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE** | | | |
| **X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | | **17 934 242,03** | **6 212 124,00** |
| Part dans les resultats nets des sociétés mises en équivalence (1) | | | |
| **XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDES (1)** | | 17 934 242,03 | 6 212 124,00 |
| Dont Part des minoritairs (1) | | | |
| Part du groupe (1) | | | |

../.. la suite sur la page suivante

**الملخص:**

يرى الباحث أن هناك محددات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وتعتبر في نفس الوقت تحد كبير له خاصة عند إصداره تقرير نظيفة بدون تحفظ وبعد ذلك تظهر مشاكل عديدة منها، وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات، وجود ضعف وثغرات في نظام الرقابة الداخلية، وعدم إمكانية المؤسسة الاستمرار للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، ووجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة، وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، وتأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدتها إدارة المؤسسة عند عمل القوائم المالية، بالإضافة إلى قيود التكلفة والمنفعة.

فالاعتماد على المراجعة الخارجية هذا من شأنه أن يعزز ثقة القوائم المالية ويجعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، كما أن تقارير المراجعة الخارجية إن هي أعدت من شخص مهني مؤهل ستكون أكثر مصداقية وأكثر موثوقية. الكلمات المفتاحية : مراجعة خارجية، القوائم المالية، تقارير المراجعة، مراجع حسابات.

## Abstract

Researcher finds there are limitations that face the external auditor when auditing the financial statements, this will consider a great challenge to him, especially when issuing an unqualified opinion and after that appearing many problems such as:- the existence of future events affecting the accounts, weakness in the internal control system, the company will not continue as a going concern, the existence of fraud and illegal acts, using the statistical sample in auditing, the effect of subsequent events after the financial statements date, the effect of accounting estimates made by management, in addition to reasonable costs and within a reasonable utility.

Reliance on external audit, this would strengthen the confidence of the financial statements and makes it reflect the real financial situation of the institution, as and external audit reports that are prepared by a qualified professional person will be more credible and more reliable. Key words: external audit, financial statements, audit reports, auditor.

# الاهـــــــداء

إلى منارة العلم والإمام المصطفى إلى الأمي الذي علم العالمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل علي بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح، الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز.

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من

قلبها إلى والدتي العزيزة.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى اخوتي.

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد اصدقائي .

إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح

إلى أساتذتنا الكرام.

# قائمة الملاحق


| الرقم | الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | ميزانية الاصول 2013/2012 | 113 |
| 02 | ميزانية الخصوم 2013/2012 | 114 |
| 03 | جدول حسابات النتائج2013/2012 | 115 |
| 04 | ميزانية الاصول 2014/2013 | 116 |
| 05 | ميزانية الخصوم 2014/2013 | 117 |
| 06 | جدول حسابات النتائج2014/2013 | 118 |

إن دراستنا لموضوع المراجعة ودورها في تحسين جودة القوائم المالية هو بمثابة محاولة منا لإبراز أهمية المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية وتبيان الدور الذي تؤديه المراجعة خاصة المراجعة الخارجية – والممثلة من قبل محافظ الحسابات – من خلال الفحص الانتقادي لمختلف السجلات والدفاتر واكتشاف مواطن الضعف في نظم الرقابة الداخلية ومختلف عمليات الغش والاختلاسات في إضفاء المصداقية وتعزيز الثقة بالقوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة شريطة الالتزام بالمعايير والمبادئ وأخلاقيات المهنة، وكذا الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر خطة تنظيمية تعمل على تحديد المسؤوليات وحماية أصول المؤسسة وضمان الالتزام بمختلف الإجراءات والسياسات الإدارية، بالإضافة إلى اعتماده من قبل المراجع الخارجي لتصميم برنامج المراجعة.

على ضوء ما تم تقديمه نظريا و تطبيقيا، لخصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج و التوصيات يمكن إيجازها فيما يلي:

**أولا: اختبار فرضيات الدراسة:**

- **الفرضية الأولى** صحيحة، فالإطار النظري للمراجعة بما يحتويه من تحديد للمفاهيم والأهداف ومختلف المبادئ والمعايير والقواعد والأخلاقيات المهنية، هو بمثابة المرشد للمدققين لامتهان المراجعة وتطبيقها على أكمل وجه داخل المؤسسات الاقتصادية.
- **الفرضية الثانية** صحيحة نسبيا، فبالرغم من قيام محافظ الحسابات بمختلف إجراءات المراجعة من تقييم النظام الرقابة الداخلية وفحص شامل ودقيق لمختلف السجلات والدفاتر وإصدار للتقرير النهائي المتضمن لرأيه الفني المحايد، فهذا لا يعطي بالضرورة الصورة الصادقة عما تحتويه القوائم المالية للمؤسسة، إلا إذا كان هناك التزام وتحلي بأخلاقيات المهنة من قبل المراجع فهو يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من اعتماد رأيه الفني المحايد كأساس حول مصداقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.
- **الفرضية الثالثة** صحيحة حيث يقدم المراجع الخارجي تقريره النهائي والمتضمن لرأيه الفني المحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية، مما يساهم في توجيه قرارات مختلف الأطراف المعنية، فيقوم المراجع بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال القيام بمختلف عمليات الجرد المادي وكل ما يدعم وجود وملكية الأصل والتأكد من صحة تقييمه وتسجيله محاسبيا، وهذا ما يزيد من درجة الثقة والمصداقية في عناصر القوائم المالية.

**ثانيا : نتائج الدراسة:**

– المراجعة الخارجية هي عملية هادفة : حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة بصورة عادلة و متكافئة.

– يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة.

– المراجعة هي أسلوب مهم للحكم على مدى عدالة و صدق البيانات المالية واكتشاف مواطن الضعف بالمؤسسة الاقتصادية والحكم على استمراريتها.

– صحة القوائم المالية تعكس حقيقة الذمة المالية للمؤسسة و التي على ضوئها يستطيع مستعملي القوائم المالية الاعتماد عليها للخروج بقراراتهم المختلفة.

– إن التحلي بالأخلاقيات المهنية من قبل المراجع يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من اعتماد رأيه الفني المحايد كأساس لاتخاذ مختلف القرارات وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب وخدمة المجتمع ككل.

– الالتزام بمختلف التوصيات المقترحة من قبل محافظ الحسابات و اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير و ما يحتويه من آراء يخدم المؤسسة بشكل إيجابي.

– المراجع الخارجي يضفي و يخلق الثقة بين المؤسسة الاقتصادية و الأطراف الآخذة حول مصداقية القوائم المالية.

– ان لمراجعة الحسابات دور جوهري وأساسي في التحقق من سلامة وصحة هذه القوائم، فأي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة تلقائية، لذلك فالمراجعة بإمكانها إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على إستمراريتها، في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها، ليسمح هذا الأخير بتوليد قوائم مالية تكون ممثلة للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

– في الاقتصاديات المتطورة يعتبر تصديق المراجع الخارجي على الميزانية السنوية غير كافي، فهي تلجأ إلى الحصول على شهادة و مصادقة المراجع على الميزانية السداسية أو الثلاثية ، فهذا يجنبها عدة خسائر حتى تصل غاية السنة (حتى يسمح لها باتخاذ احتياطاتها).

**ثالثا: التوصيات:**

– التكفل الجيد بمهنة محافظة الحسابات من أجل تنميتها و ذلك بتنفيذ نظام تكوين قادر على إنتاج مهارات التدريب الملائم لطموحات الوظيفة، لتطوير و نشر المبادئ التوجيهية و المعايير و الإجراءات في التدقيق.

– العمل على المشاركة في دورات تدريبية لمحافظي الحسابات تكون هدفا لرفع مستوى مراجعي الحسابات والتعرف على آخر مستجدات الساحة الدولية في مجال التدقيق.

وفي النهاية، نقول بأن ميدان المراجعة

– خاصة موضوع المراجعة الخارجية – عميقة و متسعة فكل ما تم ذكره في البحث يعتبر ناقص و غير شامل يجب إكماله بإضافات في جوانب معينة و خاصة يجب إحداثه و تحديده حسب التنظيمات والتشريعات القانونية التي تظهر.

**آفاق الدراسة:**

قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع بل فتحت بابا جيدا لمناقشة هذه العلاقة بين هذه المتغيرين فنجد من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملة له.

# الشـــكـــــــــر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

**"من لم يشكر الناس لم يشكر الله "**

صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم.

الحمد لله على إحسانه، والشكر له على توفيقه وامتنانه، ونشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله، الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه وعلى آله وأصحابه وأتباعه وسلم.

وبعد نتقدم بالشكر الجزيل إلى أساتذتنا الكرام الذين لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائهم حقهم، ولتوجيهاتهم العلمية التي لا تقدر بثمن، والتي ساهمت بشكل كبير في إتمام واستكمال هذا العمل ، كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير للدكتور المحترم تومي ابراهيم المشرف على هذه المذكرة.

والشكر الموصول كذلك لكل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

" رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ "

فهرس المحتويات


| | |
|---|---|
| – شكر | |
| – الإهداء | |
| – فهرس المحتويات | |
| – قائمة الجداول | |
| قائمة الاشكال | |
| مقدمة | ا–هـ |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية** | |
| تمهيد | 07 |
| **المبحث الأول: عموميات حول المراجعة** | 08 |
| المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة | 11–08 |
| المطلب الثاني: عموميات حول مفهوم المراجعة | 12–11 |
| المطلب الثالث: أنواع المراجعة | 15–12 |
| المطلب الرابع : فروض ومبادئ المراجعة | 18–15 |
| **المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية .** | |
| المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية | 19–18 |
| المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية ومعاييرها | 25–19 |
| المطلب الثالث: أهداف المراجعة الخارجية | 26–25 |
| المطلب الرابع : أهمية المراجعة الخارجية للأطراف الاخرى | 28–26 |
| **المبحث الثالث: المراجع الخارجي** | |
| المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي ومسؤولياته | 32–28 |
| المطلب الثاني: قواعد وآداب السلوك المهني | 34–32 |
| المطلب الثالث: التخطيط والتوجيه لمهمة المراجعة الخارجية | 38–34 |
| المطلب الرابع: تقارير المراجعة الخارجية | 43–38 |
| خلاصة الفصل | 43 |

| | |
|---|---|
| **الفصل الثاني: القوائم المالية** | |
| تمهيد | 45 |
| **المبحث الأول: ماهية القوائم المالية** | 46 |
| المطلب الأول: تعريف القوائم المالية | 46 |
| المطلب الثاني: عناصر وظائف القوائم المالية | 49-46 |
| المطلب الثالث: أهمية وأهداف القوائم المالية | 50-49 |
| المطلب الرابع: خصائص القوائم المالية وفرضيات اعدادها | 53-50 |
| **المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية** | 53 |
| المطلب الأول: قائمة المركز المالي( الميزانية العامة) | 61-54 |
| المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج ( قائمة الدخل) | 68-61 |
| المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية( جدول سيولة الخزينة) | 73-68 |
| المطلب الرابع: جدول تغيير الاموال الخاصة ( التغيرات في حقوق الملكية) | 75-73 |
| المطلب الخامس: ملحق الكشوف المالية (قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية) | 75 |
| **المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية** | |
| المطلب الأول: وسائل فحص الحسابات. | 77-76 |
| المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية | 79-77 |
| المطلب الثالث: نماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات | 82-79 |
| المطلب الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية | 83-82 |
| خلاصة الفصل | 84 |
| **الفصل الثالث: الدراسة الميدانية "دراسة حالة مؤسسة تربية الأنعام والدواجن .أوماش** | |
| **تمهيد** | 85 |
| **المبحث الأول: بطاقة فنية لمؤسسة أغذية الانعام** | 86 |
| المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة أغذية الانعام | 88-86 |
| المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 88 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثالث: تحليل تقرير المراجع | 88 |
| **المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي** | |
| المطلب الأول: تحليل قائمة الميزانية | 89-93 |
| المطلب الثاني: تحليل قائمة جدول حسابات النتائج | 93-95 |
| خلاصة الفصل | 101 |
| الخاتمة | 103-105 |
| قائمة المراجع | 108-111 |
| الملاحق | 113-118 |
| الملخص | |

**الاشكال :**


| رقم | الشكـــــل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | شكل رقم 01 : معايير المراجعة المتعارف عليها | 25 |
| 02 | الشكل رقم 02 :يبين الشكل العام لقائمة الدخل متعددة المداخل وفق المبادئ المحاسبة المقبولة عموما GAAP" | 68 |
| 03 | الشكل رقم 03 : التقرير النظيف النموذجي | 81 |
| 04 | الشكل رقم 04 :يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة | 82 |
| 05 | الشكل رقم 05 : يبين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار. | 83 |
| 06 | الشكل رقم 06 : يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما. | 83 |
| 07 | الشكل رقم07 : الهيكل التنظيمي للمؤسسة | 89 |
| 08 | شكل رقم (08): يبين زيادة في قيمة الاصول غير الجارية | 90 |
| 09 | شكل رقم (09) يبين الانخفاض في الاصول الجارية. | 92 |
| 10 | شكل رقم (10) يبين الانخفاض في الخصوم | 93 |
| 11 | شكل رقم (11) يبين التغير في النتيجة الصافية | 94 |

**الجـــداول :**


| رقم | الجـــــــدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | التطور التاريخي للمراجعة | 11 |
| 02 | أوجه الاختلاف بين دور كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي | 14 |
| 03 | مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية | 21-20 |
| 04 | جدول رقم 04 : يبين ميزانية الأصول :السنة المالية المقفلة في ...../...../..... | 60 |
| 05 | جدول رقم 05 :يبين ميزانية خصوم :السنة المالية المقفلة في ...../...../.... | 61 |
| 06 | جدول رقم 06 : يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة | 66-65 |
| 07 | جدول رقم 07 : يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الوظيفة. | 67-66 |
| 08 | جدول رقم: 08 يبين التدفقات النقدية الطريقة المباشرة | 72-71 |
| 09 | جدول رقم 09 : يبين التدفقات النقدية ( الطريقة غير المباشرة ) | 74-73 |
| 10 | جدول رقم 10 : يبين شكل قائمة التغيرات في حقوق الملكية(قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة) | 75 |
| 11 | جدول رقم 11: تعداد العمال ومناصبهم | 88 |
| 12 | جدول رقم (12) : يبين الزيادة في الاصول غير الجارية | 89 |
| 13 | جدول رقم (13) : يبين الانخفاض في الاصول الجارية | 90 |
| 14 | جدول رقم (14) : يبين انخفاض في الخصوم | 92 |
| 15 | جدول رقم (15) : يبين تغير النتيجة الصافية | 93 |

# الخاتمة

# المراجع

# الملاحق

# الفصل الثالث

## دراسة حالة مؤسسة

## أغذية الانعام–

## أوماش–

# الفصل الأول

## الاطار النظري

## للمراجعة الخارجية

# الفصل الأول

## الاطار النظري

## للمراجعة الخارجية

# الفصل الثاني

# القوائم المالية

# الفصل الثاني

# القوائم المالية

# المقدمـــة

# المقدمـــة