الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم التجـــاريـــة

الموضـــــــــــــــــوع

دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية
دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة وتدقيـــق

إعداد الطالبتان:
طبش يمينـــــة
رواحنة الزهرة

الأستاذ المشرف:
د/ تومي ابراهيم

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	أحمد قايد نور الدين	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	تومي ابراهيم	أستاذ محاضر (أ)	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	كحول صورية	أستاذ محاضر (ب)	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

الإهداء

الحمد لله الذي أكرمني وقدرني على إتمام عملي المتواضع هذا أهدي تخرجي وثمرة جهدي وذروة سنام دراستي وإجتهادي وفرحتي التي أنتظرها طوال حياتي إلى:

إلى من أضاء أول قنديل في حياتي إلى عبق طفولتي الرائع إلي دفء حياتي إلى نبع الحنان والقلب الأبيض وبلسم الشفاه إلى من يحن القلب وتشتاق الأذن لسماع دعواتها الغالية "أمي الحبيبة ".

إلى من تربيت على يديه ومن علمني القيم والمبادئ والأخلاق إلى من لا ينفصل اسمي عن اسمه أبدا والى مصدر الدعم والعطاء وينبوع الأمل " أبي الغالي"

حفظهما الله لي وأطال في عمرهما وقدرني على رد جزء من جميلهما وأدامهما الله تاجا على رأسي دائما وأبدا وجعلهم من السبعون ألف الذين يدخلون الجنة بلا حساب.

إلى من هم أنس عمري ومصدر سعادتي إخوتي الأعزاء "سوسن وشرين وفارس".

إلى البراعم الجديدة في عائلتنا ومدخل البهجة والسرور الكتكوتة "هاجر" حفظها الله وأطال في عمرها وجعلها من حفظة الكتاب الكريم.

إلى رفيقة روحي والجزء الجميل من عمري أعز صديقة لي "زهرة".

كما لا أنسى صديقاتي وزميلاتي في الجامعة التي جمعتني بهن أغلى وأجمل الذكريات خديجة، يسرى، شفيقة ،إنصاف، جميلة.

كما لا أنسى دفعة محاسبة وتدقيق دون استثناء وإلى كل باحث وطالب علم إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي.

إلى الأساتذة طيلة مشواري الدراسي.

* يمينة*

الإهداء

إلى سيدة الكون وينبوع الصبر والتفاؤل والأمل إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى" أمي ست الحبايب"

إلى قدوتي الدائمة في الحياة إلى معلمي الأول والدي الفاضل حفظكما الله وأطال في عمركما "والدي العزيزين"

إلى جدي المرحوم الذي غمرني بحبه في حياته أسأل الله عز وجل أن يرحمه ويسكنه فسيح جنانه.

إلى من هم لأنس عمري ومصدر سعادتي أخواتي.

إلى أخي وسندي في الحياة.

إلى أختي وزوجها وأولادها.

إلى من سميتها جوهرتي النادرة صديقتي الوحيدة والوفية دائما.

إلى براعم العائلة.

إلى كل من ساعدني سواء قريب أو بعيد.

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي.

زهرة

شكر وعرفان

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله أحمد الله حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه وأشكره على توفيقة لنا في انهاء هذا العمل المتواضع.

لا يسعني أنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى الوالدين العزيزين أطال الله في عمرهما.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والخاص إلى أستاذنا المشرف الدكتور تومي إبراهيم الذي كان له الفضل بعد الله عز وجل في إنارة طريق البحث لنا خلال مساندته ودعمه لنا من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة والمجهودات الذي بذلها طيلة السنة جعلها الله في ميزان حسناته.

إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم لمناقشة هذه المذكرة وتحملهم عناء قراءة وتقويم المذكرة وتقديم الأراء السديدة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لجميع أساتذتنا الذين أشرفوا على تكويننا خلال المرحلة الجامعية.

إلى كل من قدم لنا يد المساعدة أو أسدى لنا نصيحة أو كلمة طيبة كم قريب أو بعيد.

الملخص:

هدفت دراستنا الى إبراز دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية وبغية تحقيق هدفنا من هذه الدراسة اعتمدنا تحليل كل من تقارير محافظ الحسابات والقوائم المالية لإحدى المؤسسات الاقتصادية التي قام بمراجعة قوائمها المالية لثلاث سنوات متتالية (من 2012الى2015).

ولقد لخصت دراستنا الى أن للمراجعة الخارجية دور فعال في تعزيز مصداقية القوائم المالية وذلك من خلال رأي المراجع على مدى تعبير المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم لواقع الفعلي لها والذي هو بمثابة ضمان على مصداقية القوائم المالية وعلى أساسه يتخذ مستخدميها قراراتهم الاقتصادية، وبالتالي فالاعتماد على المراجعة الخارجية يعزز من مصداقية القوائم المالية وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالتأهيل والاستقلالية والحيادية من جهة، وعمل المؤسسة برأيه وملاحظاته من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، قوائم مالية، موثوقية، محافظ الحسابات.

Summary:

Our study aims to highlight the role of external audit in enhancing the credibility of financial statements. In order to achieve our objective, we have adopted an analysis of both the reports of the portfolio and the balance sheet of an economic institution that has audited its balance sheet for three consecutive years (from 2012-2015).

Our study has summarized that external review has an effective role to play in enhancing balance sheet credibility by seeing the auditor how the information contained in these lists is actually true, that it is a guarantee of the credibility of financial statements, and because of which their users make their economic decisions. The reliance on external auditing thus enhances the credibility of balance sheets, as external references are qualified, independence and neutral on the one hand, and the institution's work in its opinion and observations on the other.

Key words: External audit, financial statements, reliability, and portfolio of accounts.

فهرس المحتويات:

المحتوى	الصفحة
إهداء	**I -IV**
شكر وعرفان	**III**
ملخص	**IV**
فهرس المحتويات	**V**
فهرس الجداول	**VI**
فهرس الأشكال	**VII**
فهرس الملاحق	**VIII**
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية	**3**
المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الخارجية	**3-5**
المطلب الثاني: أنواع ومنهجية تنفيذ المراجعة الخارجية	**6-16**
المطلب الثالث: فروض ومعايير المراجعة الخارجية	**16-22**
المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية	**22-24**
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات	**25**
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسته المهنة	**25-26**
المطلب الثاني: مسؤوليات وحقوق محافظ الحسابات	**26-30**
المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات	**30-31**
المطلب الرابع: تقرير وأوراق عمل المراجع الخارجي	**31-40**
المبحث الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية	**40-42**
المطلب الأول: تعريف وخصائص أدلة الإثبات	**42-44**
المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية	**44-46**
المطلب الثالث: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات	**46**
خلاصة الفصل	**47**
الفصل الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية	
تمهيد	**49**
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	**50**
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	**50-51**

المطلب الثاني: فروض ومبادئ اعداد القوائم المالية	**52-51**
المطلب الثالث: الوظائف والخصائص النوعية للقوائم المالية	**55-52**
المطلب الرابع: أهداف ومستخدمي القوائم المالية	**57-55**
المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.	**57**
المطلب الأول: جدول حسابات النتائج والميزانية	**70-57**
المطلب الثاني: جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة	**76-71**
المطلب الثالث: الملاحق أو الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	**78-77**
المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية	**78**
المطلب الأول: تعريف مراجعة القوائم المالية وأهميتها	**80-78**
المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية	**84-80**
المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز ثقة القوائم المالية	**85-84**
خاتمة الفصل	**86**
الفصل الثالث: دراسة القوائم والتقارير المالية الخاصة بالمؤسسة X	
تمهيد	**88**
المبحث الأول: عموميات حول مكتب محافظ الحسابات	**89**
المطلب الأول: تعريف مكتب محافظ الحسابات	**89**
المطلب الثاني: مهام مكتب محافظ الحسابات	**90-89**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	**92-90**
المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية وتقارير المؤسسة X	**92**
المطلب الأول: تحليل القوائم المالية للمؤسسة X	**101-92**
المطلب الثاني: تحليل تقارير المراجع	**104-101**
خلاصة الفصل	**105**
الخاتمة	**109-107**
قائمة المراجع	**118-111**
قائمة الملاحق	**137-120**

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	يبين مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	7
2	يبين جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	60-61
3	يبين جدول حسابات النتائج الوظيفة	62
4	يبين جدول ميزانية الأصول	68-69
5	يبين جدول ميزانية الخصوم	70
6	يبين جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة	73-74
7	يبين جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة غير مباشرة	74-75
8	يبين جدول الأموال الخاصة	76
9	يوضح الزيادة والنقصان في قيمة الأصول غير جارية	92
10	يبين الزيادة والنقصان في قيمة الأصول الجارية	94
11	يبين الزيادة في قيمة الخصوم	95
12	يبين تغير نتيجة الصافية	96
13	يبين تغير الأموال الخاصة	100

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان شكل	الصفحة
1	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	8
2	ملخص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	11
3	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها	21
4	يبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	90
5	يوضح الزيادة والنقصان في قيمة الأصول غير جارية	93
6	يبين الزيادة والنقصان في قيمة الأصول الجارية	94
7	يبين الزيادة في قيمة الخصوم	95
8	يبين تغير نتيجة الصافية	97
9	يبين تغير الأموال الخاصة	100

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملاحق	الصفحة
1	نموذج عن الميزانية لثلاث سنوات متتالية 2012 ،2013 ،2014	**122-121** **127-126** **134-133**
2	نموذج عن جدول حسابات النتائج لثلاث سنوات متتالية 2012، 2013، 2014	**123، 128** **135**
3	نموذج عن جدول سيولة الخزينة لسنتين متتاليتين 2013، 2014	**129، 136**
4	نموذج عن جدول الأموال الخاصة لسنتين متتاليتين 2013، 2014	**130، 137**
5	نموذج عن تقرير مراجع الحسابات لثلاث سنوات متتالية 2012، 2013، 2014	**120،** **125-124** **132-131**

مقدمة

تمهيد:

لقد شهد العالم تغيرات اقتصادية نتيجة ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر، فقد تغيرت المؤسسات من مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة الى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متعددة، فبهذا توسع نطاق مبادلاتها التجارية قد فأصبحت تتعامل مع عدة اطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة، خاصة بعد انفصال الملكية عن الادارة على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد لهم أي تدخل في المؤسسة من ناحية إدارتها، وكذا عدم امكانيتهم في الاطلاع المباشر والكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس مالهم المساهم به في المؤسسة.

ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث يعمل كوسيط بينه وبين المؤسسة لحفظ مصالح الطرفين وهذا ما توفره المراجعة الخارجية، وقد تزايدت أهمية المراجعة الخارجة في عصرنا الحالي، فهي لم تعد تهم الملاك فقط، بل تعدت للأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية كونها تساعدهم في إتخاذ قراراتهم، لذا يجب أن تتمتع هذه القوائم بالمصداقية لكي يتم الاعتماد عليها من قبلهم.

لهذا لجأ مستخدمي القوائم المالية(مساهمين، مستثمرين محتملين، عمال، موردين. .....الخ) الى المراجعة الخارجية، كونها مهنة مستقلة ومؤهلة وقادرة على الحكم عن مدى تعبير القوائم المالية على الواقع الفعلي للمؤسسة، فكان عمل المراجع الخارجي بمثابة الضامن على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة ،باعتباره عمل انتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ بعد انهاء المحاسب عمله يقوم على جمع أدلة تشبه الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة ومن ثم تقييمها بطريقة موضوعية للتأكد من صحتها وتوصيل نتائج ذلك لمتخذي القرار واضفاء الثقة على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، وهذا كله في ظل تمتع المراجع الخارجي بالتأهيل والاستقلالية والحياد في إبداء رأيه، كونه الوسيط بين المؤسسة محل المراجعة ومستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية تلك القوائم الذي يبديه في تقريره، وبعد هذا الأخير المنتج النهائي لعملية المراجعة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وعلى أساسه يقوم مستخدمي هاته القوائم باتخاذ قراراتهم.

بالإضافة الى ما تقوم به المراجعة الخارجية من اضفاء للثقة في المعلومات التي تحويها القوائم المالية، فهي تساهم وبشكل اخر في تحلي إدارة المؤسسة بالمصداقية في إعداد قوائمها، وهذا من خلال اكتشاف الأخطاء وعناصر الخلل من قبل المراجع، ومن معمل إدارة المؤسسة على تجنبها في الدورات المقبلة باعتمادها التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء وعناصر الخلل دوريا وبالتالي أصبحت المراجعة الخارجية مقاسا لمصداقية القوائم المالية.

طرح الإشكالية:

ومما سبق يمكننا طرح وصياغة الاشكالية على النحو التالي:

"كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية؟".

✓ وتتدرج تحت هذه الاشكالية التساؤلات التالية:

- هل يساهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في تلبية احتياجات الاطراف المستخدمة للقوائم المالية في اتخاذ قراراتهم؟
- بماذا يلتزم المراجع الخارجي عند إبداء رأيه حول مدى مصداقية القوائم المالية؟
- أين يظهر حكم المراجع الخارجي على القوائم المالية التي قام بمراجعتها؟

فرضيات الدراسة:

✓ بقصد الإجابة عن التساؤلات المطروحة نقترح الفرضيات التالية:

❖ يساهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في تلبية احتياجات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

❖ يلتزم المراجع الخارجي بالموضوعية والحيادية عند إبداء رأيه حول مدى مصداقية القوائم المالية.

❖ يظهر حكم المراجعة على القوائم المالية التي قام بمراجعتها في التقرير الذي يعده.

أسباب إختيار الموضوع:

تم إختيار الموضوع لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية

✓ الأسباب الذاتية وتتمثل في:

❖ نظرا لإرتباط الموضوع ارتباط وثيق بتخصصنا محاسبة وتدقيق.

❖ الرغبة الشخصية في الاطلاع على الواقع العلمي للمراجعة الخارجية بإعتبار مقياس المراجعة ثم تناوله من الجانب النظري فقط.

❖ نظرا لتوفر معلومات ومراجع حول الموضوع.

❖ إثراء المكتبة بمثل هذه الدراسات.

✓ الأسباب الموضوعية وتتمثل في:

❖ الأهمية البالغة للمراجعة الخارجية ودورها في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

❖ إمكانية الحصول على مصادر متعلقة بإجراء البحث.

أهمية الدراسة :

✓ يمكن إبراز أهمية من وراء هذه الدراسة في:

تتجلى أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية لضمان أكبر قدر من الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم لمستخدميها.

أهداف الدراسة:

✓ تهدف من خلال هذه الدراسة الى:

- ❖ محاولة تحديد الإطار النظري لكل من المراجعة الخارجية والقوائم المالية.
- ❖ إظهار كيفية توصل المراجع الخارجي الى الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية.
- ❖ إظهار مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالمصداقية في اعداد قوائمها.
- ❖ إبراز أهمية المراجعة الخارجية في المساعدة في إتخاذ القرارات.
- ❖ إبراز دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

منهج الدراسة:

بناء على طبيعة الأشكال المطروح وبغية الوصول الأهداف الموجودة من هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة استخدمنا المنهج التاريخي لعرض نشأة المراجعة الخارجية والمنهج الوصفي من أجل توضيح الإطار النظري للمراجعة الخارجية والقوائم المالية وكذا الإطار العلمي من إجراءات وطرق لممارسة المهنة والمنهج التحليلي الذي تقوم عليه الدراسة التطبيقية الدراسات السابقة.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المطلوبة فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية.

✓ الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية على مستوى مكتب محافظ حسابات بولاية بسكرة.

✓ الحدود الزمانية: خصص مجال هذه الدراسة التطبيقية في تتبع القوائم والتقارير المالية لإحدى المؤسسات لثلاث سنوات متتالية 2012 ،2013 ،2014.

هيكل الدراسة:

تم تناول موضوع كيف يمكن للمراجعة الخارجية تعزيز مصداقية القوائم المالية في ثلاث فصول كل فصل مكون من ثلاث مباحث:

- **الفصل الأول:** جاء تحت عنوان الإطار النظري للمراجعة الخارجية، والذي تضمن ثلاث مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة بالجانب النظري للمراجعة الخارجية، شمل المبحث الأول مدخل حول المراجعة الخارجية، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات، أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية.
- **الفصل الثاني:** جاء تحت عنوان الإطار النظري القوائم المالية والذي تضمن ثلاث مباحث: المبحث الأول ماهية القوائم المالية، المبحث الثاني أنواع القوائم المالية حسب نظام محاسبي المالي، المبحث الثالث أثر المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية.
- **الفصل الثالث:** تناولنا فيه الدراسة الميدانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية والذي تم تقسيمه الى مبحثين جاء المبحث الأول تحت عنوان عموميات حول مكتب محافظ الحسابات أما المبحث الثاني جاء بعنوان تحليل القوائم المالية وتقارير المؤسسةX .

صعوبات الدراسة:

واجهتنا بعض الصعوبات والعوائق أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية من بينها:

- ✓ صعوبة التواصل المباشر مع محافظ الحسابات نظرا للوضع الراهن في بلاد (أزمة المرض كورونا).
- ✓ رفض محافظي الحسابات إمدادنا بالمعلومات الازمة للقيام بالدراسة نظرا لسرية المعلومات المطلوبة.
- ✓ طلب منا الإنتظار لأشهر للحصول على إجابة قبول أو رفض استقبالنا من قبل المحافظين.

الدراسات السابقة:

- ✓ هناك بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وسنحاول تناول أبرز هذه الدراسات فيما يلي:

- **دراسة فاتح سردوك**، دور المراجعة الخارجية لحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم، جامعة محمد بوضياف مسيلة، المقدمة ضمن نيل شهادة الماجيستر في إدارة الأعمال 2003 –2004، تمحورت الإشكالية الرئيسية للبحث في " الى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها بصحة وبعدالة

للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وملائمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات"؟ وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج التحليلي الوصفي وأيضا منهج دراسة الحالة، وكانت أبرز النتائج المتوصل إليها كالاتي:

- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية.
- إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والاشراف على المساعدين في مكتب المراجعة يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة فيما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.
- أن قوة أدلة وقرائن الاثبات تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية وبالتالي فإن حجية أدلة الاثبات والقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص تحقيق وتقرير إبداء الرأي الذي يمثل الوضح الحقيقي للمؤسسة
- أن اعتماد المؤسسة لنظام الرقابة داخلية منظم ومحطم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة في ظل الالتزام بالإجراءات والسياسات المسطرة ويأدي إلى التقليص من احتمالات الخطأ والغش والسرقة ويؤدي الى اقتصاد الوقت والتكلفة بالنسبة لأعمال المراجعة في أغلب مراحلها نظرا لما يتيحه لها نظام الرقابة من أدوات مراقبة وتحليل مساعدة.

❖ **دراسة فرحات فاطمة الزهراء**، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة سنة 2016/2015 وكانت إشكالية البحث كالتالي ما مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية؟ وكيف يساعد ذلك في جعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟ وقصد الجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جانب النظري ومنهج دراسة الحالة الذي اعتمد على الملاحظة والمقابلة في الجانب التطبيقي وقد تم التوصل الى النتائج التالية:

- تزداد الثقة في المعلومة المالية عندما يتم فحصها ومراجعتها من طرف محافظ الحسابات.
- أن لمحافظ الحسابات القدرة على التحقق من صحة المعلومات المجودة في القوائم المالية.
- يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من ابداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية.

❖ **دراسة بوترعة علاء الدين**، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة بمكتب لمحاسبة والمراجعة م ع لشرطة ذات مسؤولية محدودة، جامعة محمد بوضياف لمسيلة،

المقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة وتدقيق2016-2017، كانت إشكالية هذا البحث كالتالي: "ما هو أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية"؟، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة، ومن أبرز النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة سنتطرق إليه كالتالي:

- التدقيق عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مستقل وكفؤ، من خلال القيام بفحوصات بهدف إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية.
- عمل محافظ الحسابات يمتاز بالدقة والحذر منذ البداية لقبول المهمة الى غاية نهايتها.
- ينقسم الملف الذي يمسكه محافظ الحسابات الى نوعين ملف دائم وملف سنوي ويجب على مراجع الحسابات توثيق كل الأعمال التي قام بها في ورقة عمل وترتيبها في الملف السنوي.

❖ **دراسة دهيمي بالقاسم، العيفة فتحي،** أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة لنجارة الألمنيوم بالمسيلة، المذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر الأكاديمي في تخصص تدقيق ومراقبة التسيير سنة 2016- 2017 كانت إشكالية البحث كالاتي:" ما أثر المراجعة الخارجية على تعزيز مصداقية القوائم المالية"؟ وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة هي:

- تعتبر المراجعة الخارجية مهنة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدة صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهنة المراجعة من شأنها ضمان الخصائص النوعية للقوائم المالية.
- عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع.
- عدم توفر المؤسسة على قسم مستقل للمراجعة الداخلية.

نموذج الدراسة:

✓ تمحورت دراستنا حول متغيرين هما:

❖ **المتغير المستقل:** المراجعة الخارجية.

❖ **المتغير التابع:** القوائم المالية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

لقد شهد العالم تطورا كبيرا بعد ظهور الثورة الصناعية التي مست مختلف الميادين، والتي أدت الى كبر حجم المؤسسات، مما أدى بدوره هو الأخير إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ومما نتج عنه ضرورة وجود طرف ثالث يضمن مصالحهم، وهذا ما تضمنه المراجعة الخارجية التي هي عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل (المراجع الخارجي)، للتحقق من مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى الإطار النظري للمراجعة الخارجية من خلال تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث هي:

- المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية.
- المبحث الثاني: المراجعة الخارجية في الجزائر.
- المبحث الثالث: أدلة الإثبات في عملية المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الخارجية.

إن تطور المراجعة الخارجية ووصولها الى ما عليه الآن، كان أمرا ضروريا نتيجة إلى حاجة المجتمع لمعلومات ذات مصداقية، تعبر عما قامت به المؤسسة من عمليات وأنشطة والتي يمكن التأكد منها من خلال القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وكذا البيانات المثبتة في الدفاتر، والسجلات، والقوائم المالية، وتحكم مهنة المراجعة الخارجية مجموعة من المبادئ، والفروض، والمعايير التي يعتمد عليها المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير، وسنتطرق في هذا المبحث الى بعض العموميات المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الخارجية.

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة هذه البيانات للواقع، وسنحاول في هذا المطلب التطرق الى نشأة المراجعة الخارجية وتعريفها.

الفرع الأول: نشأة المراجعة الخارجية:

تعود نشأة مهنة المراجعة الى العصور القديمة، حيث اكتشف علماء الأنثروبولوجيا سجلات تعكس وجود بعض الأنشطة للمراجعة، يعود تاريخها الى العصور البابلية الأولى (حوالي 300 ق م)، وحضارات الصين القديمة، واليونان، وروما، ومصر الفرعونية (شحاتة، 2016، صفحة 7).

حيث كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق استخدام مراجع (مراقب حسابات)، الذي كان هذا الأخير وقتها يستمع الى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات، والوقوف على مدى صحتها، وسلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، ونجد أن كلمة مراجعة Audit مشتقة من كلمة لاتينية Audire ، ومعناها يستمع (طواهر و صديقي، 2009، صفحة 7).

أدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن 15م الى سهولة وتبسيط ، وانتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة، وبالتالي أدى إلى تطور مهنة المراجعة والمحاسبة (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، صفحة 16).

لقد صاحب تطور المراجعة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15م و16م، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الفردية والصغيرة ، إذ كان المالك ومسيرا في

نفس الوقت، غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الكبرى في عهد الثورة الصناعية، في القرن 18م تميز بالحاجة الى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة التطور، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، والذي نتج عن هذا الأخير انفصال الملكية عن التسيير تدريجيا ،لأنه من المستحيل أن يتشارك كل المساهمين في التسيير، وبالتالي فانفصال ملكية رؤوس الأموال كان سببا في ظهور المراجعة الخارجية، التي يقوم بها شخص محترف ، ومحايد ، ومستقل عن الوحدة الاقتصادية ، ليطمئن أصحاب رؤوس الأموال ، ويعطي رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن اثبات عن مدى شرعية، وصدق ودلالة القوائم المالية (بوتين، 2003، صفحة 8).

في القرن 19 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية، وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجية، وكان أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي

(Dicksee)، وقد بين الأهداف الرئيسية للمراجعة وهي: (التميمي، 2004، صفحة 18، 19)

- اكتشاف الغش والخطأ.
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.
- تحديد المركز المالي وربحية المؤسسة.

بعد ذلك أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو تقرير المدقق المستقل والمحايد، واكتشاف الغش والخطأ من مسؤولية الإدارة، وهذا ما أكدته الجمعيات المهنية العالمية مثل: الجار ترد البريطانية AICPA الامريكية، إذ جاء في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات، أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل مراجع مستقل، ومحايد هو لأجل إعطاء رأي حول عدالة البيانات المالية.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الخارجية:

تعددت تعاريف التي وردت للمراجعة الخارجية نذكر منها:

التعريف الأول: تعرف المراجعة الخارجية بأنها "الأداة الرئيسية والمستقلة، والحيادية التي تهدف الى فحص القوائم المالية في المنشاة، ومن ناحية أخرى ماهي إلا نظام يهدف الى إعطاء الراي الموضوعي في التقارير، والأنظمة، والإجراءات المعنية بحماية الممتلكات المنشاة موضوع المراجعة" (سرايا، 2002، صفحة 41).

التعريف الثاني: عرفت بأنها "عملية منظمة للتجميع، والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث، والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج

لمستخدمي القوائم المالية" (علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية الجزء1، 2009، صفحة 14).

تعريف الثالث: "هي الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات، والمستندات، والحسابات، والدفاتر المثبتة الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية" (جربوع، 2007، صفحة 7).

التعريف الرابع: "هي التي تتم بواسطة طرف خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية، حتى تنال الرضا والقبول لدى مستخدميها" (الجوهر، وآخرون، 2007، صفحة 7).

التعريف الخامس: "هي المراجعة التي يقوم بها شخص مؤهل، ومدرب، ومستقل، ومحايد، ومسؤول هو مراقب الحسابات، ومجالها القوائم المالية والايضاحات المتممة لها، وهدفها إبداء الرأي الفني المحايد على هذه القوائم المالية" (علي و شحاتة، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، 2014، صفحة 22).

التعريف السادس: تعرف المراجعة الخارجية وفقا لإصدار جمعية المحاسبة الأميركية بأنها: "عملية منظمة للتجميع، والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيدات الإدارة، بشأن نتائج الاحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه التأكيدات مع إطار التقرير المالي المعمول به، وتوصيل نتائج للمستخدمين والمستهدفين" (شحاتة، 2016، صفحة 11).

التعريف السابع: "هي التي تتم بواسطة هيئة او جهة خارجية، سواء كانت تتم بواسطة مراقبي الحسابات مهنيين مستقلين تماما عن إدارة المنشاة، أو بواسطة جهة حكومية، حيث يمارس المراجعين الخارجيين أعمالهم بصفتهم وكلاء عن المنشاة أو أصحاب المصلحة مثل الدولة" (الجيران، 2011، صفحة 27).

تعريف الثامن: هي مراجعة البيانات المالية للمؤسسة، يقوم بها مهني مستقل، بقصد إبداء رأي يساهم في الإخلاص والانتظام والامتثال للإطار المحاسبي المطبق، وقدرته على عكس الصورة الموالية للمؤسسة، باستخدام منهجية محددة للعناية الواجبة المقبولة (TSIMANDRESY, 2008/ 2009, p. 12).

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن: المراجعة الخارجية هي عملية منظمة، تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة (مراجع خارجي مستقل) بغرض إبداء رأي فني، ومحايد حول مدى صحة، وصدق المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة، لإعطائها مصداقية حتى تنال الرضا والقبول من قبل المستخدمين.

المطلب الثاني: وأنواع ومنهجية تنفيذ المراجعة الخارجية.

يمكن تصنيف المراجعة الخارجية الى ثلاثة أنواع تتمثل في: المراجعة القانونية ، والتعاقدية ، الخبرة القضائية، و يحرص على تنفيذها شخص مؤهل يدعى بالمراجع الخارجي، وحتى يمكن للمراجع الخارجي الوصول الى رأي يعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية ،لابد له أن يتبع منهجية علمية منظمة ، تتمثل في مجموعة من الخطوات التي عليه القيام بها أو اتباعها.

الفرع الأول: أنواع المراجعة الخارجية:

تتمثل أنواع المراجعة الخارجية في ثلاثة أنواع وهي: (حابي، 2014/ 2015، صفحة 36)

أولا: المراجعة القانونية: (Audit légal) وهي نشاط اجباري يفرضها القانون، وتتمثل في: أعمال المراقبة السنوية الاجبارية، التي يقوم بها شخص مستقل، ومؤهل علميا، ومدرب مهنيا، ومسؤول، مجالها القوائم المالية، وهدفها إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية، نتاجها النهائي يتمثل في التقرير النهائي الذي يحمل رأي من قام بعملية المراجعة ، يقدم الى طرف ثالث خاصة المساهمين أعضاء الجمعية العامة لمؤسسة ، ويلتزم المراجع في أداء عملية المراجعة باحترام المعايير المتعارف عليها .

ثانيا: المراجعة التعاقدية أو الاختيارية:(Audit contractuel) يقوم بها مكاتب المراجعة حسب الطلب، فهي غير الزامية ، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة، بغرض اعتماد قوائمها المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي، هذه الفائدة تتمثل في: اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية الممثلة للمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة الانفصال، وانضمام شريك جديد ، وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن المراجع الخارجي يعطي ثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، خاصة تلك التي تقدم للأطراف الخارجية مثل مصلحة الضرائب.

ثالثا: الخبرة القضائية :(Expertise judicaire) هي التي يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها (عادة يكون في حالة تصفية) (مويسي و عجيلة، 2018، صفحة 214).

إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

جدول رقم(1) يبين مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية (بوتين، 2003، صفحة 28).

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1/طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بطل دقة من طرف المحكمة
2/التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة	من طرف المحكمة
3/الهدف	المصادقة على شرعية وهدف الحسابات والصورة الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الادارة	مهمة محددة حسب الاتفاقية	اعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
4/التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة طرفية يحدد القاضي مدتها
5/الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الاطراف
6/مبدا عدم التدخل	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
7/ارسال التقارير الى	مجلس الإدارة الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	الى القاضي المكلف بالقصية
8/شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9/اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم	لا	غير معني
10/الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل او بحسب النتائج، حسب نوع المهمة	حسب النتائج مبدئيا
11/المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية

12/التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محدد في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13/الاتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من خبير 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 مطلوبة

من خلال الجدول يتبين لنا أن للمراجعة الخارجية ثلاث أنواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية.

فرع ثاني: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية:

يتم عمل المراجع الخارجي وفق ثلاث خطوات أساسية تتابعية تكمل كل منها الأخرى، وتتضمن كل خطوة رئيسية مجموعة من الخطوات الفرعية، وتتمثل هذه الخطوات الثلاث:

- ❖ في الحصول على معرفة حول المؤسسة.
- ❖ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ فحص الحسابات والقوائم المالية.

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات التنفيذ لأعمال المراجعة الخارجية، كونها تتيح للمراجع الحصول على معطيات ومعلومات عامة حول المؤسسة محل المراجعة، حيث يقوم المراجع بجمعها بنفسه، وهده الخطوة تتضمن خطوات فرعية يمكن توضيحها في الشكل التالي: (أبو سرعة، 2009/ 2010، صفحة 76، 77، 78)

شكل رقم (1) الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة (بوتين، 2003، صفحة 68).

أ/أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة - التنظيم المهني - عناصر المقارنة بين المؤسسات - حوار مع السؤولين - زيارات ميدانية - التعرف على الوثائق الداخلية

ب/انطلاق الاشغال	- تكوين ملف دائم - إعادة النظر في برنامج التدخل

من خلال الجدول يتوضح لنا أن خطوة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة تتم وفق خطوتين فرعيتين هما: أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة، انطلاق الأشغال، وفي يأتي شرح للخطوات الفرعية التي تتضمنها الشكل السابق:

1. أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة:

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة، ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بما يلي:

- الاطلاع ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.
- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.
- الاطلاع ودراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المماثلة التي لها نفس الظروف ونفس النشاط.
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية، وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها.
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات ومسؤولياتها.
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة سنوات السابقة.
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة من خلال الدليل الخاص بالسياسات.
- الاطلاع على اللوائح والقوانين والأنظمة الداخلية بالمؤسسة.
- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، والوقوف على مختلف الظروف التي تعمل في ظلها المؤسسة (ظروف مالية، اقتصادية، اجتماعية، وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة).
- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة، للاستفسار عن أي ملاحظات، او أمور تبدو غامضة للمراجع.

2. انطلاق الأعمال:

بعد انتهاء المراجع من الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة شاملة، وكاملة حول المؤسسة عن طريق المعلومات، والبيانات التي جمعها، والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي اعداد برنامج المراجعة الأولى الذي هو عبارة عن

خطة عمل للمراجعة يقوم المراجع بوضعها مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل الى تحقيق أهدافه.

الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

قبل التطرق الى إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية سنقوم بتعريف نظام رقابة الداخلية ومقوماته كما يلي:

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

توجد عدة تعاريف نذكر منها:

تعريف الأول: يعرفها المعيار الدولي400 ISA "هي كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها إدارة المؤسسة، لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى هدفها في ضمان إدارة المؤسسة، وكفاءة العمل والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة ، وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبة ، وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب" (حماد، 2004، صفحة 75).

تعريف الثاني: أنها "عبارة على مجموعة من الأنظمة ، والقوانين المالية والإدارية تضعها الإدارة للتأكد من سير الإجراءات للوصول الى نهاية هذه العملية بشكل سوي" (أبو هيبة، 2011، صفحة 32).

ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

وتتمثل في الآتي: (سرايا، 2002، صفحة 106)

- البناء التنظيمي للمؤسسة ويتمثل في: (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، وجود لجنة للمراجعة، التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية، التقارير ودراسة الحركة والوقت)
- النظام المحاسبي ويتمثل في: (مجموعة دفترية كاملة، ومستندات داخلية كافية، نماذج ومستندات مصممة بصورة جيدة، دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب، دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية، نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية، ونظام ضبط داخلي فعال).
- وجود مراجعة داخلية.
- التدريب وسياسة التوظيف.
- معايير ومستويات الأداء.

- الإجراءات الوقائية ومنها :(التامين على أصول المؤسسة ضد المخاطر المختلفة، الجرد المفاجئ والمستمر).

وتتمثل الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع عند دراسة وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية فيما يظهره الشكل الآتي:

الشكل رقم(2) ملخص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية (بوتين، 2003، صفحة 71).

أ/جمع الإجراءات	- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح. - ملخصات إجراءات، ملخصات أدلة كبيرة.
ب/اختبارات التطابق(الفهم)	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
ج/تقييم أولى لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط القوة. - نقاط الضعف.
د/اختبارات الاستمرارية	- اختبارات التأكد من تطبيق نقاط القوة في الوقع.
هـ/تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام. - ضعف وقصور النظام. - النتائج.

من خلال الجدول يتوضح لنا أن مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية تتم وفق أربع مراحل وهي: جمع الإجراءات، اختبارات التطابق، تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، اختبار الاستمرارية، تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي توضيح مراحل التي تضمنها الشكل السابق:

1. جمع الإجراءات (التوثيق):

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة ، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته، والتزام العاملين بتنفيذه، ومدى قدرته على انتاج معلومات صادقة وموثوقة ، حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل المراجعة، ويوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي: (حابي، 2014/ 2015، صفحة 51)

أ- الوصف النظري: وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل

ب- خرائط التدفق: وهي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة.

ج- قوائم الاستقصاء: عبارة على قوائم يتم اعدادها عن طريق المراجع، وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة بهدف تقييم والحكم على مدى قوة وضعف هذه العناصر، وهذه الأساليب يمكن أن تستخدم مجتمعة أو بعضها بحسب احتياجات المراجع.

2. اختبارات التطابق(الفهم):

لا يكفي إطلاع مراجع الحسابات على الإجراءات، والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أن النظام يطبق كما هو مرسوم ومحدد دون انحراف أو تجاوز، ويحقق المراجع هذا الهدف عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق (بليمام، 2014/ 2015، صفحة 48)، والتي تأخذ أحد الشكلين التاليين: (حابي، 2014/ 2015، صفحة 51)

أ- فحص عملية من بدايتها الى نهايتها: حيث يقوم المراجع باختيار عملية أو عدة عمليات ثم يقوم بفحصها من بدايتها، ويتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات.

ب- فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إجراءات الرقابة الموضوعة والمحددة.

3. التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية المتبع (عراب، 2018/ 2019، صفحة 20)، حيث يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة من منظور ماهي مكونات النظام جيد التصميم مثل (أفراد أكفاء وقادرون، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات استخدام مستندات مرقمة .....) ويسمح ذلك للمراجع بالتعرف على نقاط قوة وضعف النظام ، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف أو خلل فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه (الجوزي و عبد اللاوي، 2012، صفحة 219)، تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها بنعم أو لا (بليمام، 2014/ 2015، صفحة 48).

4. **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها من التقييم الأولي تعمل باستمرار وفعالة لتحقيق الأهداف على طول الفترة المالية، فاختبارات الاستمرارية ذات أهمية مقارنة باختبارات الفهم والتطابق، لأنها تسمح للمراجع ان يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار لا تحتمل خللا.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام، وسوء سيره عند اكتشاف سوء التطبيق، أو عدم تطبيق نقاط القوة هذا بالإضافة الى نقاط الضعف المتوصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا اثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل وثيقة الحوصلة عادة تقرير حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع الى الإدارة (بوتين، 2003، صفحة 74، 75).

خطوة الثالثة: فحص حسابات القوائم المالية:

بعد انتهاء المراجع من التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يبدأ في القيام بإجراءات الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية وذلك كما يلي:

1. تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن التقييم النهائي للنظام سيؤدي الى تسهيل او تعقيد المهمة، أو يؤدي الى توسيع أو تطبيق برامج التدخل النموذجية المسطرة، فالنظام الجيد يعفي المراجع من الرقابة المباشرة لشمولية وحقيقة السجلات، كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي الى استحالة القيام بالفحص وإعطاء رأي حولها، ولتنفيذ برنامج المراجعة نميز حالتين، وذلك على النحو التالي (حابي، 2014/ 2015، صفحة 54):

إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقا فيه: فإننا نميز ثلاث حالات كما يلي:

- **حالة الأولى:** نقاط الضعف وتأثيرها يمكن تصحيحها من طرف المؤسسة قبل نهاية السنة، هنا المراجع يطلب من المؤسسة اتخاد الإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت والتأكد من فعاليتها.
- **حالة الثانية:** إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولكن تأثيرها يمكن للمراجع أن يواجهه بواسطة توسيع نطاق عمله، وبالتالي على المراجع أن يقوم بعمليات الفحص اللازمة عن طريق توسيع حجم العينات المعتمدة، أو قد يستعمل في بعض العمليات المراجعة التفصيلية.
- **حالة الثالثة:** إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولا يمكن للمراجع أن يواجهها لتفادي تأثيرها على الحسابات السنوية، في هذه الحالة يرفض المراجع الشهادة على الحسابات ويجب أن يعلم المؤسسة بذلك.

ويجب على المراجع أثناء عملية التحليل أن يأخذ بعناية النقاط التالية:

- فحص المبادئ المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة.
- التحقق من أن هذه المبادئ مقبولة.
- التحقق من صحة تطبيق هذه المبادئ في نهاية السنة.

2. **اختبارات السريانية والتطابق:** يتم تصميمها لاختبار الأخطاء، أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديدا واضحا للتحريف في أرصدة الحسابات، وتتمثل في: (عراب، 2018/ 2019، صفحة 21)

أ- اختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية:

تتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، أو بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، حيث تشمل المقارنات بين القيم المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة، وكذلك قيام المراجع بحساب النسب المالية للسنة الحالية و، مقارنتها مع ذات النسب للسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها ، فإذا وجد أي انحرافات في السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة فان الأمر يتطلب إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب تلك الانحرافات.

ب- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية:

يطلق على هذا النوع من الاختبارات بالمراجعة المستندية، وتتمثل هذه الاختيارات في قيام المراجع بفحص تلك الوثائق التي يراها ضرورية للحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق، وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة، فجميع تلك الوثائق تعتبر قرائن تساعد المراجع للوصول الى رأي فني حول القوائم المالية للمؤسسة.

ج- اختبار التطابق بواسطة المصادقات الخارجية:

تستعمل المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة، حيث يقوم المراجع بإرسال المصادقات للمتعاملين مع المؤسسة، بهدف التأكد من صحة ارصدتهم التي تعكسها الدفاتر، وسجلات المؤسسة مثل: العملاء، الموردين، البنوك وأيضا لأطراف أخرى مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير المستخدمين، ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات (بليمام، 2014/ 2015، صفحة 50، 51).

د- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية:

من هذه الاختبارات يقوم المراجع بالنزول الميداني للمؤسسة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه، أو حضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من قبل المؤسسة، والتي تتم عادة في نهاية السنة، ويكون حضور المراجع مع لجنة الجرد بصفة مراقب فقط (عراب، 2018/ 2019، صفحة 22).

3. انهاء عملية المراجعة:

تتمثل نهاية عملية المراجعة في قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، فبعد قيامه بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة السابق ذكرها، وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي عليه القيام بالإجراءات التالية استكمالا لعملية المراجعة: (عراب، 2018/ 2019، صفحة 22، 23)

أ/ التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة: أي أن يتأكد المراجع من أن اعداد، وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ، والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ما يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على تلك القوائم.

ب/فحص الأحداث ما بعد الميزانية:

الأحداث ما بعد الميزانية تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات المراجعة، أي تاريخ تقرير المراجع، وعلى المراجع فحص هذه الأحداث للتعرف على ما هو هام، ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة، أي يتعامل المراجع مع الأحداث على النحو التالي:

- أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية: يجب تعديلها وتسويتها.
- أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية: ينبغي الإفصاح عنها على شكل ملاحظات ترفق بهذه القوائم.

ج/ فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية:

يعني ذلك أن يتأكد المراجع من أن افصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول، وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية، وبتبويبها والمصطلحات المستخدمة، ومدى التفصيل الوارد بها.

د/ إعادة النظر في أوراق العمل:

بعد انتهاء المراجع من كافة الإجراءات المراجعة السابقة يجب عليه أن يقوم باستعراض أوراق عمله للتأكد من محتواها، وكذلك التأكد من كافة الإجراءات المخططة قد تم إنجازها كما يجب، وأن محتوى أوراق العمل قد تضمن أدلة الاثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه في القوائم المالية للمؤسسة.

4. تحرير التقرير النهائي:

بعد أن ينتهي المراجع من القيام بتجميع أعمال وإجراءات مراجعته يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد في شكل تقرير كتابي نهائي.

المطلب الثالث: فروض ومعايير المراجعة الخارجية.

تمثل الفروض نقطة بداية لأي تفكير منظم، يعتمد عليها بغية حل نوع من المشاكل، أما معايير المراجعة فهي بمثابة قواعد يسترشد بها المراجع لتحديد سلوك المهني الذي يجب عليه إتباعه للقيام بعمله، ووجود هذه المعايير يعتبر مقومات أساسية لنجاح وتطور مهنة المراجعة.

الفرع الأول: فروض المراجعة الخارجية.

تقوم المراجعة الخارجية على جملة من الفروض من أهمها ما يلي: (الصحن و الصبان، 2004، صفحة 27، 28)

أولا: قابلية البيانات للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، ويعتبر هذا الفرض من المعايير المستخدمة

لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:

1. **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
2. **القابلية للفحص:** ومعنى ذك أنه إذ قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فانهما لابد أن يصلا الى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

3. **البعد عن التحيز:** تعني ضرورة تسجيل العمليات حسب طبيعتها دون زيادة أو نقصان، بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
4. **قابلية القياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات الى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية، ونجد ان النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا وليست مقياس الوحيد بين المحاسبين.

ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والادارة: يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ قرارات صائبة على أساسها والعكس، كذلك بالنسبة للمراجع يمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة (طواهر و صديقي، 2009، صفحة 13، 14).

ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية: عند وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع اختباراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء، ويشير هذا الفرض الى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الواضحة، وعدم مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء غير العادية والتواطئية، وهنا يتم التركيز على درجة العناية المهنية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون الفرض ذا قيمة حقيقية (الصحن و الصبان، 2004، صفحة 29).

رابعا: وجود نظام رقابة سليم: حيث أن وجود نظام رقابة سليم داخل المؤسسة يبعد احتمال حدوث الخطأ، بمعنى لتقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إذ لم نقل حذفها نهائيا.

خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: ويعني هذا الفرض أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة الى المركز المالي والحقيقي لها.

سادسا: 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، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

سابعا: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:حيث أن المراجع في هذا البند يقوم بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة ، وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله ، ويشير هذا الفرض أيضا أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة ، وأن تسعى الى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية (طواهر و صديقي، 2009، صفحة 14، 15).

الفرع الثاني: المعايير العامة للمراجعة الخارجية:

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات تمثلت فيما يلي:

أولا: المعايير العامة (الشخصية):

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، أي ما يجب أن يتحلى به المراجع من خبرة، وكفاءة مهنية، واستقلالية، واتباع القواعد السلوك المهني المتعارف عليها، وتحتوي هذه المجموعة على ثلاثة معايير وهي:

1. **معيار التأهيل العلمي والعملي الكافي:** بين هذا المعيار على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية، والخبرة العملية، والكفاءة المهنية التي تأهله للعمل كمراجع ، ويعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية ، إضافة الى ذلك يجب أن يستمر المراجع في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسة المهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات (الفيومي، المليجي، و الصباغ، 2015، صفحة 48).
2. **معيار الاستقلال والحياد:** يقصد باستقلال المراجع عدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بمراجعة أعماله سواء عند تنفيذه لأعمال المراجعة، أو عندما يوضح نتيجة تلك الأعمال في شكل تقرير، والمراجع المستقل هو الذي يكون له رأي فني محايد غير متحيز في الأمور التي يتولى مراجعتها (لقليطي، 2019، صفحة 30)، لتحديد مدى استقلالية المراجع يجب توفر نقطتين الاتيتين (الصباغ، العشماوى، و أحمد، 2008، صفحة 54):

أ- عدم وجود مصالح مادية للمراجع لدى عميله بخلاف الأتعاب.

ب- تحرر المراجع من أية ضغوطات ومؤثرات خارجية تؤثر على عمل ورأي المراجع عن القوائم المالية.

3. **معيار بذل العناية المهنية اللازمة:** يتضمن هذا المعيار ضرورة أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداده لتقرير النهائي، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله، والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة، وكذلك تتطلب من يعمل في مكتب الالتزام التدقيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير (المطارنة، 2006، صفحة 41).

ويشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل: اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة المراجعة، موضوعية التقرير، كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال ولكن لا يتوقع أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات (أرينز و لوبك، 2008، صفحة 43).

ثانيا: معايير العمل الميداني (معايير الأداء المهني):

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استلام هذه الإجراءات (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 64)، وتحتوي على ثلاث معايير وهي: (الشحنة، 2015، صفحة 125، 126، 127)

1. **التخطيط الملائم والسليم لعملية المراجعة:** يجب على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة يتم ترجمتها في برنامج يمكن تنفيذه عمليا

ويجب أن يوضح هذا البرنامج ما يلي:

- توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة.
- تخصيص العمالة (المساعدين والمشرفين) بمكاتب المراجعة على أساس المراجعة المختلفة.
- الاشراف المناسب على أداء المساعدين والمشرفين.

2. **معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يتطلب هذا المعيار قيام مدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المؤسسة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه طبقا لما هو مخطط له، بهدف تحديد نواحي القصور به، وتقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب خطأ او احتيال مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة.

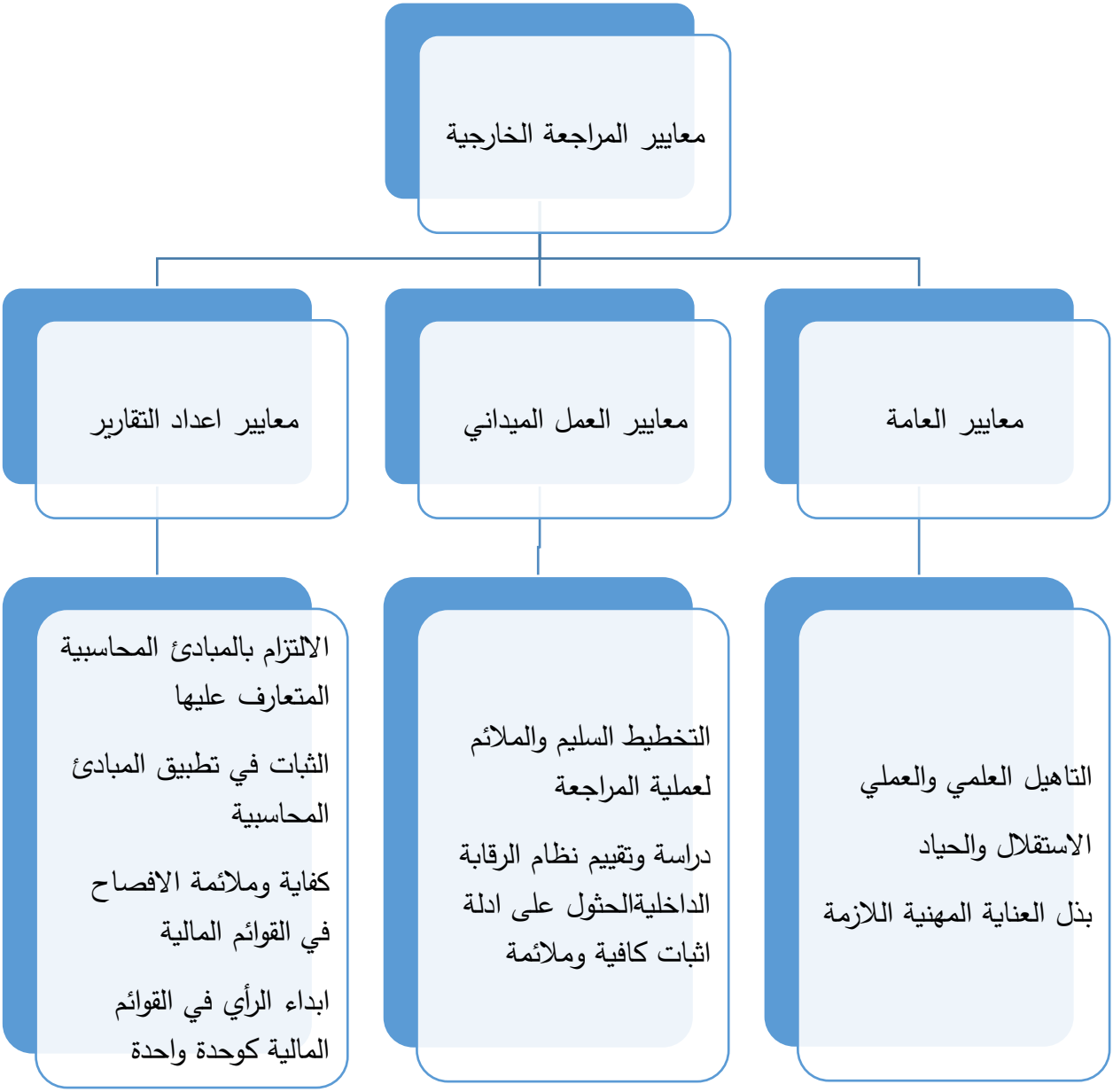
3. **معيار الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة:** ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات كافية، وملائمة لمساعدته في إبداء رأيه في القوائم المالية لمؤسسة العميل، كما تدعم الثقة في عدالة القوائم المالية، وتتكون أدلة الإثبات من (دفاتر الحسابات والمستندات، المصادقات، الاستفسارات .....وغيرها).

ثالثا: معايير إعداد التقارير:

تتعلق هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات، وهذه المجموعة تشمل المعايير الأربعة الاتية:

1. **معيار مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتطلب هذا المعيار ضرورة إشارة تقرير المراجع على أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة، ولا يقتصر على ذلك فقط إنما يمتد الى تحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ (نور، 1992، صفحة 111).
2. **معيار مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:** يقوم هذا المعيار على أساس أنه يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المنشاة ثابتة على تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة الى أخرى (أبو هيبة، 2011، صفحة 159).
3. **معيار مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية:** يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات يتحقق من مدى ملائمة الإفصاح، كما تعبر عنه القوائم المالية، وهل تشتمل تلك القوائم على كل ما ينبغي أن تشتمل عليه من بيانات ومعلومات، كما يتعلق المعيار بالعرض السليم للقوائم المالية والذي يرتبط بدرجة كبيرة بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومدى كفاية البيانات المتاحة، ويتطلب العرض السليم للقوائم المالية الدقة والترتيب عناصر القوائم المالية، وإظهارها بالشكل الذي يمكن فهمه، وتوضيح جميع المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم لإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة.
4. **معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:** ينبغي على مراجع الحسابات أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت الى ذلك، وفي جميع الأحوال يجب أن يوضح في تقريره بطريقة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به، ودرجة المسؤولية التي يتحملها (نور، 1992، صفحة 119، 125).

الشكل رقم(3) ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها (أرينز و لوبك، 2008، صفحة 42).



نلاحظ من الشكل أنه تم تقسيم معايير المراجعة الخارجية الى ثلاث مجموعات أساسية، حيث جاءت المجموعة الأولى تحت عنوتن معايير العامة، والتي تهتم بالشخص المراجع وصفاته ، وتقسم الى ثلاث معايير، والمجموعة الثانية معايير العمل الميداني التي تختص بتنفيذ عملية ، وتضم ثلاث معايير المراجعة، اما مجموعة الثالثة تتعلق بتقرير النهائي للمراجع.

المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية.

تطورت أهداف المراجعة بالتطور التاريخي لها، فبعدما كان الهدف من المراجعة هو اكتشاف ما يوجد من أخطاء وغش، وتلاعبات، وتزوير في الدفاتر والسجلات، أصبح الهدف منها الحاجة الكبيرة والمتزايدة الى الثقة في المعلومة المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة، كما أن أهمية المراجعة تتجلى كونها وسيلة لا غاية تهدف الى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية بغية مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم ورسم خطط مستقبلية.

الفرع الأول: أهداف المراجعة الخارجية:

يمكن تحديد أهدافها بمجموعتين أساسيتين التقليدية والحديثة أو المتطورة: (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، 2011، صفحة 21، 22)

أولا: الأهداف التقليدية: وتتفرع بدورها الى نوعان:

أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

أهداف فرعية(ثانوية):

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع

ثانيا: الأهداف الحديثة او المتطورة: وتتمثل في:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد.

بالإضافة الى هذه الأهداف هناك أهداف أخرى عملية ومبدئية نذكر منها ما يلي: (طواهر و صديقي، 2009، صفحة 16، 17، 18)

- **الوجود والتحقق:** أي أن يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الى التأكد من جميع العناصر المسجلة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
- **الملكية والمديونية:** يقوم المراجع بالتأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم هي التزام عليها.
- **الشمولية والكمال:** ويقصد بها أن تكون كل العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة مسجلة، وللوصول الى الشمولية ينبغي التأكد من دقة، وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- **التقييم والتخصيص:** ويقصد بها تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها (كطرق إهلاك، الاستثمارات وتقييم المخزونات....)، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، كما أن التقييم الصحيح يضمن تقليل فرص ارتكاب الأخطاء، الالتزام بالمبادئ المحاسبية، بثبات الطرق المحاسبة من دورة الى أخرى.
- **العرض والافصاح:** أي أن المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة تعتبر قابلة للعرض، وتعبر وتفصح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- **إبداء رأي فني:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة الى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية:

هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المراجع لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة نذكر منهم: (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، 2011، صفحة 22، 23، 24)

أولا: بالنسبة للعميل:

- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.

- أساس لإعداد الاقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات.
- أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس.
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والاشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

ثانيا: بالنسبة للإدارة:

- تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في:
- وضع الخطط ومراقبة تنفيذها.
- اتخاذ القرارات الملائمة وتقييمها.
- تحديد الانحرافات وأسبابها.
- وضع الحلول المناسبة لتحديد اهداف المشروع الموسومة.
- ولا يمكن الاعتماد على هذه المعلومات إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من قبل المراجع.

ثالثا: بالنسبة للدائنين(الموردين):

- معرفة المركز المالي للمؤسسة.
- القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

رابعا: بالنسبة للمؤسسات الحكومية:

- التخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية.
- تأكيد التزام الوحدات الاقتصادية بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات.
- تحديد الانحرافات وأسبابها.

خامسا: بالنسبة لمصلحة الضرائب:

- تقليل الإجراءات الروتينية.
- الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب.
- تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات.

بهدف زيادة الموثوقية في المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية يتطلب ذلك اعتمادها على شخص خارجي مؤهل ومستقل يدعى المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) وذلك لكونه شخص مدرب ومؤهل لفحص القوائم المالية وتقييم مدى مصداقيتها واعتمادها على جملة من المبادئ والفروض عند اعداد القوائم المالية من خلال تقريره الفني الذي يعده وعليه سنتطرق في هذا المبحث الى تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسته المهنة ومهامه وحقوقه ومسؤولياته وكذلك تقريره النهائي وأوراق عمله.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.

تمارس مهنة المراجعة الخارجية من طرف شخص مستقل ومحايد تتوفر فيه شروط قانونية معينة تمكنه من ممارسة هذه المهنة يدعى بمحافظ الحسابات.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات (المراجع الخارجي).

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث وهي الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد كما يلي:

" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (الشعبية، 2010، صفحة 7).

كما عرفه عبد الوهاب نصر علي هو شخص مؤهل، ومدرب، ومستقل، ومسؤول عن ابداء رأيه فني محايد على قوائم المالية لمنشأة العميل وايضاحاتها المقدمة (علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية الجزء1، 2009، صفحة 24).

كما يعرف أيضا بأنه شخص الذي يقوم بإسمه وتحت مسؤوليته بالتنظيم والتحقق وتصحيح وتحليل الحسابات الخاصة بجميع أنواع المؤسسات التجارية أو المدنية، في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تعهد إليها بهذه المهمة (CHouam & Lahlou, 2009/2010, p. 41).

ومن خلال التعريفيات السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

محافظ الحسابات هو شخص مستقل، ومحايد، ومؤهل لممارسة مهنة المراجعة الخارجية التي تهدف الى الحكم على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية من خلال الرأي الفني المحايد الذي يبديه هذا المحافظ.

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

حسب المادة 08 من القانون رقم 10-01 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط التالية: (الشعبية، 2010، صفحة 05)

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية.
- ✓ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على نحو الاتي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف مهنته.
- ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- ✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 «أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترق الشريف والله على ما أقول شهيد»

المطلب الثاني: مسؤوليات وحقوق محافظ الحسابات.

تكمن مهمة المراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى موثوقية وعدالة القوائم المالية، ولكي يضمن ذلك يجب أن يكون على دراية تامة لما له من حقوق وما عليه من مسؤوليات.

الفرع الأول: مسؤوليات المراجع الخارجي.

تتمثل مسؤوليات المراجع الخارجي في:

أولا: المسؤولية الفنية:

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي التي تتلخص في:

1. مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها، والمقبولة قبولا عاما.
2. مسؤوليته في التحقق من مراعاة المؤسسة للقوانين واللوائح، والأنظمة وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة، والتحقق من تطبيقها بالشكل السليم.

ثانيا: المسؤولية الأخلاقية(التأديبية):

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات المهنة، حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء لسمعته المهنية، فكل مهنة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية، وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

ومن الأمثلة على الأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة بما يلي:

- ✓ إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.
- ✓ الإهمال والتقصير في أداء عمله.
- ✓ تقديم بيانات مظللة وغير حقيقية.
- ✓ إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر (أبو سرعة، 2009/ 2010، صفحة 60، 61).

وحسب المادة رقم 63 من القانون 10-01 يتحمل الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم (الشعبية، 2010، صفحة 12).

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار.

- ✓ التوبيخ.
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر.
- ✓ الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبعا للإجراءات القانونية المعمول بها وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم (الشعبية، 2010، صفحة 12).

ثالثا: المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته اتجاه العميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي ، وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات اللذان يمثلان المسؤولية المدنية للمراجع.

1. **مسؤولية المراجع اتجاه العميل:**

قد تكون هذه المسؤولية ظاهرة أو ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرة بينما تكمن المسؤولية الضمنية في مسؤوليات المراجع القانونية عند الإهمال فإذا أخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي يبينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه للمساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذ لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية على المراجع اتجاه عميله ما يلي:

- ✓ الفشل في اكمال عملية المراجعة.
- ✓ الفشل في اكتشاف الاختلاسات أو التلاعبات.
- ✓ افشاء لأسرار العميل.

2. **مسؤولية المراجع اتجاه الطرف الثالث:**

لقد عرف القضاء الطرف الثالث أنه يشتمل على الأطراف المتوقع اعتمادها على البيانات التي فحصها المراجع، إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه اتجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم ، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجع للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب والاختلاس في عملية

المراجعة ، فإن السبب الرئيسي هو فشل المراجع في بذل العناية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة إليه، ومن الأمثلة التي تتمثل فيها مسؤولية المراجع اتجاه الطرف الثالث ما يلي:

- ✓ إهمال المراجع في أداء 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.

رابعا: المسؤولية الجنائية:

المسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية يتعرض لها من يقترف أي من المخالفات التي تؤدي الى غرامة مادية أو سجن أو كلاهما.

ومن الأعمال والتصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:

- ✓ تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.
- ✓ إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم ذكرها في تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية.
- ✓ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين (أبو سرعة، 2009/ 2010، الصفحات 61- 63).

الفرع الثاني: حقوق المراجع الخارجي:

تتمثل حقوق المراجع فيما يلي:

أولا: حق الاطلاع: يحق للمراجع الخارجي الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية، والغير المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة، إما بإبلاغ المؤسسة مسبقا لتتمكن من تجهيز ما يطلبه المراجع للقيام بعمله، كما يمكن للمراجع القيام بزيارة مفاجئة للمؤسسة وهذا في حالة وجود شك لدى المراجع الخارجي عن حالات غش أو تلاعب.

ثانيا: حق طلب البيانات والايضاحات: يحق للمراجع الخارجي طلب البيانات والايضاحات الضرورية لأداء عمله بالشكل المناسب من المؤسسة محل المراجعة، وفي حالة الامتناع عن توفيرها له يقوم بإبلاغ مجلس الإدارة، وذلك لأنه يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته أم لا.

ثالثا: حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: من حق المراجع الخارجي الحصول على نسخة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين لدعوتهم حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

رابعا: حق تحديد وقت الجرد: يحق للمراجع الخارجي تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة محل المراجعة والتحقق من التزاماتها

المستحقة عن طريق استفسارات، أو مخاطبات رسمية مع دائني المؤسسة للتحقق من صحة الأرصدة (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، 2011، الصفحات 113- 115 ،119).

خامسا: حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق للمراجع دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة للمنشأة لا تقبل التأجيل مثل سوء تصرف الإدارة.

سادسا: حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين : وذلك لتقديم تقرير مراجعته وعرضه ، وحضور مناقشته ، والرد على أي استفسارات من الأعضاء حول بعض النقاط أو جوانب التقرير (سرايا، 2002، صفحة 68).

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات.

تحددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24 من القانون رقم 10-01 وهي كالاتي: (الشعبية، 2010، صفحة 07)

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- بدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابية الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- المصادقة على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وحسب المادة 25 من القانون رقم 10-01 فانه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات اعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، تحدد معايير التقرير و آجال ارسال التقارير الى الجمعية العامة والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المطلب الرابع: تقرير وأوراق عمل المراجع الخارجي.

إن كل الأعمال التي يقوم بها المراجع يتم تدوينها، وتسجيلها في سجلات خاصة تدعى بأوراق العمل وهي مهمة جدا له، لكونها تزيد من كفاءته في أداء المهام الموكلة إليه، وهي ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة،

وإعداد تقريره المتضمن الرأي الفني المحايد الذي يعبر عن مدى صحة وصدق البيانات المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

الفرع الأول: أوراق عمل المراجع الخارجي.

أولا: تعريف أوراق العمل:

تعرف أوراق العمل بأنها "سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل أيها في مهمة المراجعة" (بن يخلف، 2002، صفحة 81).

كما تعرف أوراق العمل على أنها "سجل المدقق يشتمل على الأدلة والإجراءات التي تم تطبيقها، والفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها، و الآراء التي توصل اليها، وبواسطتها يتوفر للمراجع أسس يستند إليها في إعداد تقريره، وكذلك دليل على عمله المنجز" (التميمي، 2004، صفحة 57).

ثانيا: أغراض أوراق العمل: وتتمثل في: (الجيران، 2011، صفحة 127)

1. **دليل العمل المنتهي:** أوراق العمل تبين فصول وأطوار عملية المراجعة، بالإضافة الى الأسس والإجراءات المتبعة للحصول على النتائج ومدى التزامه بالمعايير المتعارف عليها.
2. **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** توضح أوراق العمل الطريقة المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والنتائج المتوصل لها بهدف توجيه عمل المراجع الخارجي.
3. **تنفيذ إجراءات المراجعة:** أوراق العمل تعطي صورة عن نسبة العمل المنجز من قبل المراجع الخارجي الى غاية اكماله.
4. **إعداد التقرير:** من خلال أوراق العمل يستطيع المراجع إعداد تقريره.
5. **دليل المراجعة في السنوات القادمة:** لكي يقوم المراجع الخارجي بمراجعة سنة جديدة عليه الاستناد لأوراق عمل السنة الماضية لأنها تساعده في أخذ فكرة عن مؤسسة.

ثالثا: النواحي الشكلية لأوراق العمل:

تتعلق كفاءة أوراق العمل بمدى أخذ هذه النواحي في الاعتبار وهي (سرايا، 2002، صفحة 336، 337):

- استعمال نماذج أو استمارات موحدة لأوراق العمل.

- استعمال فهرس لمحتويات أوراق العمل.
- ترقيم صفحات أوراق العمل بأرقام مسلسلة حتى يسهل الرجوع الى أي منها أو أي جزء خاص فيها.
- محاولة استعمال طريقة ميسرة وسهلة ومعقولة الفهرسة أو جدولة الموضوعات والمعلومات التي تحتويها هذه الأوراق.
- تدوين البيانات على كل صفحة من أوراق العمل.
- اسم الشركة التي يتم مراجعتها.
- تاريخ الميزانية في حالات التدقيق والمراجعة.
- الموضوع الذي تتضمنه ورقة العمل.
- تاريخ الإعداد وتاريخ الانتهاء.
- توقيع معد الورقة (سواء من قبل العميل أو مكتب المراجعة).
- توقيع الذي تولى مراجعة المعلومات في كل ورقة عمل.

رابعا: أوراق العمل ونوعية المعلومات التي تحتويها: وهي (سرايا، 2002، صفحة 337)

لكي تؤدي أوراق العمل الغرض التي وجدت من أجله يجب الأخذ في الاعتبار ما يجب أن تحتويه الأوراق ويكون على النحو التالي:

- أن تكون المعلومات كاملة ومفصلة وصحيحة.
- أن تكون المعلومات واضحة ومقروءة.
- أن تكون أوراق العمل مرتبة ومنظمة بشكل يسهل الاطلاع عليها.
- أن تكون المعلومات المجمعة هامة وغير مكررة، أي المراجع جمع المعلومات الخاصة بالقرارات التي يستخدمها.
- أن تتضمن المعلومات التي توضح الفحص والعمل والدراسة التي قام بها المراجع، وهذه المعلومات هي الخاصة بالتحقق الذي قام به، فالتحقق هو الذي يجعل عملية الفحص بمثابة عملية مراجعة وتدقيق.

خامسا: سجلات أوراق العمل:

يتم حفظ أوراق عمل المراجع الخارجي في ملفين هما:

1. **الملف الدائم:** هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية، أي معلومات ثابتة ، ويحصل عليها المراجع الخارجي أثناء زيارته الأولى للمؤسسة محل المراجعة (التميمي، 2004، صفحة 53) ، ويتضمن المعلومات التالية:
   - ✓ اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة ومصانعه وفروعه.
   - ✓ نوع الشركة القانوني، تاريخ التأسيس، طبيعة النشاط.
   - ✓ النظام الداخلي وعقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة.
   - ✓ أنظمة المحاسبة المستعملة.
   - ✓ الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.
   - ✓ صورة من توقيعات المسؤولين بالمشروع.
   - ✓ ملخص بالالتزامات المرتبط بها المشروع.
   - ✓ بيان رأس المال والسندات وملخص عن الأصول الثابتة (أبو رقبة و أسحق، 2014، صفحة 99، 100).
   - ✓ نسخ من القوانين المنظمة للعمل داخل الشركة موضوع المراجعة.
   - ✓ قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية والمسؤولين في الإدارة المالية (سرايا، 2002، صفحة 340).
   - ✓ نظام الرقابة الداخلية واجراءاته.
   - ✓ الهيكل التنظيمي وتفاصيله.
2. **الملف الحالي للمراجعة:** هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد السنة المالية الحالية المراجعة وتتمثل هذه المعلومات (التميمي، 2004، صفحة 58، 59)في:
   - ✓ مصادقات العملاء وشهادات البنوك.
   - ✓ برنامج المراجعة.
   - ✓ البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات
   - ✓ لقيود والتسويات الخاصة بالفترة الحالية (سرايا، 2002، صفحة 340).
   - ✓ نسخة عن أسماء المدققين السابقين.
   - ✓ تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية.

- ✓ ميزان المراجعة.
- ✓ تحليل الإيرادات والمصروفات الى عناصرها المختلفة.
- ✓ ملخص لسجل الملاحظات.
- ✓ محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالموجود السلعي والنقدي.

إن المعلومات التي يتضمنها كل من الملف الدائم والملف الحالي هي ملك للمدقق باستثناء السجلات والدفاتر المحاسبية التي قدمتها له إدارة المؤسسة، فعلى المدقق وضع هذه المعلومات في مكان آمن ليضمن سيرها وعدم تسريبها، فمن خلالها يمكن له إعداد تقريره ، وبيان رأيه الفني المحايد في القوائم المالية. (أبو رقبة و أسحق، 2014، صفحة 100)

سادسا: أوراق العمل الرئيسية للمراجعة الخارجية:

يمكن حصر أوراق العمل للمراجعة الخارجية في العناصر التالية: (بن يخلف، 2002، الصفحات 81- 84)

1. **تحليل الحسابات:** يمثل تحليل الحسابات الجزء الأكبر من أوراق العمل، فأي عنصر من عناصر الميزانية ينبغي تحليله وإعطاء صورة واضحة عن محتوياته، وهذا يعني أن رصيد أي حساب سواء كان مدين أو دائن يتم شرح العناصر المسجلة به بالتفصيل، وذلك بإعداد كشف لكل حساب، ويتم البدء من رصيد أول المدة ثم تفصيل العناصر المسجلة خلال العناصر المسجلة خلال الدورة، ومن ثم إضافة هذه العناصر أو طرحها من رصيد أول المدة وصولا لرصيد آخر المدة.
2. **قيود اليومية المترتبة عن المراجعة:** يقوم المراجع الخارجي بإعداد قائمة اليومية الخاطئة التي تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة، وقيد التصحيح اللازم لكل قيد خاطئ في أوراقه الخاصة، وبعد الانتهاء من فحص الدفاتر يقوم المراجع بتسليم نسخة من تلك القيود الى المسؤولين للمناقشة والتسجيل بالدفاتر، ومنه يتم الترحيل الى ميزان المراجعة، وبالتالي يتم الحصول على ميزان المراجعة بعد التعديل.
3. **الملاحظات والمستخرجات من العقود والمحاضر بما فيها تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المراجع الخارجي بفحص العقود التي تجريها المؤسسة مع الغير ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة، ويقوم بتدوين ملاحظاته في أوراق العمل، كما يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ليتمكن من اكتشاف الأخطاء والنقائص إن وجدت والتي يمكن أن تكون وسيلة تم استخدامها في تحريف القوائم المالية، كما أن المراجع الخارجي يدون ملاحظاته المتعلقة بكفاءة نظام الرقابة الداخلية، والتي تكون حول المعلومات والبيانات أو المستندات، وكيفية مراجعتها وعلاقتها بالدفاتر.

وتعد هذه الأوراق ذات أهمية بالغة كونها تحتوي على المعلومات الأساسية لتحديد مدى صدق القوائم المالية والدفاتر.

4. **موازين المراجعة والجداول المختلفة:** يشتمل ميزان المراجعة على أرصدة حسابات دفتر الأستاذ الذي يعتمد عليها المراجع الخارجي في إعداد تقريره، لأن كل التسويات الناتجة عن عمليات الفحص والمراجعة ترحل إلى ميزان المراجعة وبه يتم إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج، فلتسهيل عملية الفحص يجب توفر بعض الاعتبارات في ميزان المراجعة، كأن تكون أسماء الحسابات المستعملة واضحة وموجودة بالمخطط المحاسبي للمؤسسة، وكتابتها بالكامل، فهذه العملية تسهل مهمة إجراء قيود التصحيح، كما يساعد ميزان المراجعة للسنة السابقة في القيام بمهمة المراجعة، فمن خلاله يتم مقارنة الأرقام الحالية بأرقام السنة السابقة ، ومنه يتضح للمراجع ما إذا كان هناك تطور أو تدهور في الحالة المالية للمؤسسة، ومنه البحث عن الأسباب المتعلقة بهذه التغيرات وذلك من خلال عملية الفحص والمراجعة.
5. **برنامج المراجعة:** إن برنامج المراجعة هو الخطة التي يقوم بإعدادها المراجع، والتي تبين كيفية تنفيذ إجراءات المراجعة وكذا تجميع أدلة إثبات كافية تسمح له بالإدلاء برأيه، حيث يشمل ملخص بما ينبغي القيام به وقائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين.

إن إعداد برنامج المراجعة يوفر الدليل على الالتزام بأحد معايير العمل الميداني وهو تخطيط العمل بطريقة مناسبة، أما نطاق الفحص الذي يغطيه هذا البرنامج فينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة، ويجب أن ينتج عنه نتائج مرضية في هذا المجال بأقل تكلفة ممكنة.

الفرع الأول: تقرير المراجع الخارجي:

أولا: تعريف التقرير:

التعريف الأول: "يعرف التقرير بانه خلاصة ما توصل اليه مدقق الحسابات من 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 اليها لتحديد مسؤولية المراجع" (التميمي، 2004، صفحة 161).

التعريف الثاني: "هو المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمشروع، ووسيلة، وأداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات على القوائم المالية وايضاحاتها المتممة لها" (علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية الجزء1، 2009، صفحة 194).

التعريف الثالث: "عبارة عن وثيقة مكتوبة من قبل المراجع موضحا فيها رأيه المحايد المستقل في القوائم المالية" (أبو رقبة و أسحق، 2014، صفحة 161).

التعريف الرابع: "هو وسيط أو وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم وتوضيحها لمستخدميها اللذين يهمهم الأمر" (نظمي و العزب، 2012، صفحة 83).

من خلال هذه التعاريف يمكننا استنتاج التعريف التالي للتقرير: هو وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مؤهل، بهدف إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صحة وصدق البيانات المحاسبية في القوائم المالية، وعما إذا كانت هذه القوائم المالية تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة.

ثانيا: العناصر الرئيسة لتقرير مراقب الحسابات (المراجع).

تتمثل العناصر الرئيسية لتقرير المراجع فيما يلي:

1. **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون التقرير بعبارة تقرير المراجع لتميزه عن باقي التقارير التي تصدر عن الاخرين مثل: مديري المؤسسة أو مجلس الإدارة.
2. **الجهة الموجه اليها التقرير:** يجب أن يوجه تقرير المراجع الى الجهة المعنية، وعادة ما تكون الى المساهمين، أو أصحاب الحصص، أو أعضاء مجلس المؤسسة التي تمت مراجعة قوائمها المالية (الجيران، 2011، صفحة 50).
3. **الفقرة الافتتاحية:** وهي الفقرة الأولى من فقرات التقرير، ويجب أن تتضمن هذه الفقرة إشارة واضحة الى كل من القوائم المالية التي تمت مراجعتها (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، والسنة التي تمت فيها عملية المراجعة، وأن يوضح المراجع في هذه الفترة أن إعداد القوائم المالية من مسؤولية الإدارة، وتدقيق حسابات هذه القوائم من مسؤوليته لإبداء الرأي عنها بناءا على مراجعته.
4. **فقرة النطاق:** هي الفقرة الثانية والاساسية في التقرير، ويجب أن تشتمل الفقرة ما يلي:
   - أن عملية المراجعة تمت وفق المعايير الدولية وفي ضوء القوانين واللوائح الدولية السارية.
   - الإشارة الى أن المراجع قام بالإجراءات التي رآها ضرورية، وأنه حصل على الإيضاحات والبيانات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة.

- أن تتضمن عبارة تفيد أن عملية المراجعة خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب(معقول) عن خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريضات.
- أن عملية المراجعة تضمنت فحصا اختباريا للمستندات، والأدلة المؤيدة للقيم، والايضاحات الواردة بالقوائم المالية.
- تتضمن عبارة أن عملية المراجعة التي قام بها المدقق توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

5. **فقرة الرأي:** وهي الفقرة الأساسية الثالثة في التقرير، وتتضمن هذه الفقرة رأي المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها المهمة عن المركز المالي في تاريخ نهاية السنة، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك وفقا للمعايير المحاسبية الدولية واللوائح الدولية السارية.
6. **متطلبات الزامية أخرى:** يجب أن يتضمن التقرير فقرات تفي بما تتطلبه القوانين واللوائح والتعليمات السارية (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، 2011، الصفحات 195- 198).
7. **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع تقرير مراجع بالاسم الشخصي له أو اسم مؤسسة المراجعة.
8. **تاريخ تقرير المراجع:** يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره بتاريخ انتهاء أعمال المراجعة، وليس بتاريخ نهاية السنة المالية أو تاريخ اجتماع الهيئة العامة، والهدف من ذلك هو تحديد مسؤولية المراجع عن الاحداث اللاحقة.
9. **عنوان المراجع:** يجب أن يتضمن التقرير عنوانا معينا للمراجع، وهو المدينة التي يقع فيها مكتب المراجع المسؤول عن عملية المراجعة (الجيران، 2011، صفحة 50، 51).

ثالثا: أنواع التقارير:

هناك عدة تقسيمات وأنواع لتقارير فنجد منها:

1. **من حيث نشرها أو عدم نشرها:** تنقسم الى: (أبو رقبة و أسحق، 2014، صفحة 67)

أ- تقارير غير منشورة(خاصة): هي من أجل القيام بعمل خاص مثل: تدقيق المخازن لاكتشاف الاختلاسات بها، أو وجود تزوير في احدى السجلات ومثل هذا التدقيق يهم فقط الجهة التي عينته.

ب- تقارير منشورة (عامة): التي تنشر في الصحف أو المجلات، والتي تهم جهات مختلفة مثل تقرير الميزانية، ويعد هذا التقرير وفقا للقانون.

2. **من حيث محتوياتها من معلومات:** وتتمثل في: (الجوزي و عبد اللاوي، 2012، صفحة 226)

أ- التقرير المختصر: ويتضمن هذا التقرير رأي المراجع، وعادة ما يطلق عليها بشهادة المراجع مرفقا بالميزانية العمومية والحسابات الختامية وقائمة الأرباح المحجوزة والملاحظات على القوائم المالية، ويهدف إعداد هذا التقرير أساسا الى تقديم الحقائق المالية الأساسية بشكل مختصر، ويستخدم هذا التقرير عادة لأعراض النشر.

ب-التقرير المطول: يشمل التقرير المطول لمراجع الحسابات على رأيه وشهادته على القوائم المالية الخاصة بالفترة الخاضعة للفحص وغير ذلك من البيانات المالية، ومثال ذلك القوائم المالية التي تشتمل على المقارنات والتحليل والجداول التفصيلية التي تدعم القوائم المالية الرئيسية، والتعليقات التوضيحية على المركز المالي ونتائج الإجراءات المراجعة المستخدمة وغير ذلك من الأمور.

3. من حيث ابداء الرأي:

أ- الرأي غير متحفظ (النظيف): أي ابداء المراجع رأيه بعدم وجود أي تحفظات ، أي تقرير سليم ولا يوجد أخطاء في الدفاتر أو السجلات ، وأن القوائم المالية صادقة وصحيحة ، والسجلات والدفاتر المحاسبية معمولة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يوجد أية مخالفات قانونية ، وجميع المعلومات واضحة وكافية (أبو رقبة و أسحق، 2014، صفحة 68).

ب- الرأي المتحفظ (المقيد): يعتبر التقرير التحفظي امتداد للتقرير النظيف، ويصدر المراجع هذا التقرير عندما يشير في تقريره الى بعض التحفظات ، والملاحظات التي يراها ضرورية للوصول الى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة (طواهر و صديقي، 2009، صفحة 56).

ج- تقرير العكسي: يعطي المراجع رأي عكسي عندما يعتقد أن كل القوائم المالية مضللة، وخاطئة ، ولا تفرض الوضع المالي للمؤسسة (نظمي و العزب، 2012، صفحة 88).

د- الامتناع عن إبداء الرأي: يمتنع المراجع عن إبداء رأيه في القوائم المالية موضوع المراجعة إذا تعرض لهذه الحالات التالية: (سرايا، 2002، صفحة 393)

- عدم توفر أدلة كافية.
- عدم القدرة على تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار.
- فقد المراجع استقلاليته.

- وجود أحداث مستقبلية تؤثر على القوائم المالية.

المبحث الثالث: أدلة الاثبات في المراجعة الخارجية.

لكي يتمكن المراجع الخارجي من إعطاء رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية محل المراجعة لابد من أن يتوفر لديه أساس ملائم، والذي يتطلب الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة للقيام بعمله.

المطلب الأول: تعريف وخصائص أدلة الاثبات.

الفرع الأول: تعريف أدلة الاثبات.

لقد تعددت التعاريف لأدلة الاثبات في المراجعة ومن بينها نجد ما يلي:

التعريف الأول: تمثل أدلة الاثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، كما تمثل أساس لعملية المراجعة، حيث يستخدمها المراجع لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشيد لتقديرات وأحكام حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية (سرايا، 2002، صفحة 315).

التعريف الثاني: يقصد بأدلة الاثبات في المراجعة تلك المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات في سبيل وصوله لاستنتاجات يبني عليها رأيه الفني المحايد (علي و شحاتة، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، 2014، صفحة 92).

التعريف الثالث: دليل الاثبات هو الوسيلة أو الاجراء أو الشكل المادي الذي يحوز قوة إقناعيه في اثبات الحقيقية الواقعة والحقيقة المحاسبية (الفيومي، المليجي، و الصباغ، 2015، صفحة 154).

الفرع الثاني: خصائص أدلة الاثبات.

في كل عملية مراجعة يقوم بها المراجع الخارجي لابد أن يتخذ قرارا رئيسيا، والمتمثل في نوع وحجم الأدلة التي يجب عليه جمعها، والتي يمكن أن تجعله يقتنع بالرأي الذي توصل اليه، لذا عليه أن يقوم بجمع الأدلة التي تتوفر فيها الخصائص التالية: (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 326، 327)

أولا: الكفاية: ويقصد بكفاية الأدلة حجم أو كمية الأدلة التي يجمعها المراجع لتدعيم رأيه، وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها مراجع الحسابات، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات المراجعة كانت الأدلة أكثر كفاية، أي أنه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة.

ثانيا: الملائمة: ويقصد بملائمة الأدلة القياس النوعي لأدلة الاثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، أن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سجلت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار مراجع الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بالملائمة يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

1. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف المراجعة الذي يقوم المراجع باختياره حتى يمكن الاقتناع به.
2. أن يكون مصدر الدليل مستقلا، فالدليل الذي يحصل عليه المراجع من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من داخل المؤسسة
3. أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها موثوقا بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة.
4. أن يحصل مراجع الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الأدلة التي يحصل عليها المراجع مباشرة تكون أكثر صلاحية من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر.
5. أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.
6. أن يكون الدليل موضوعيا حيث يعتبر دليل الجرد الفعلي للنقدية موضوعيا، بينما لا يعتبر الاستفسار الموجه الى مدير الائتمان عن إمكانية تحصيل الدين دليلا موضوعيا.
7. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما سواء فيما يتعلق بجمع الدليل أو الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال المراجعة، وتكون الأدلة أكثر اقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان، وعلى سبيل المثال تكون ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون وقيمته في تاريخ الميزانية أكثر اقناعا من ملاحظة الجرد بعد مرور شهرين على إعداد الميزانية، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل فإنه من الأفضل أن يتم سحب عينة من كامل الفترة المحاسبية التي تتم المراجعة عنها وليس من أخذ أجزاء هذه المرة.
8. أن يأخذ المراجع الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث أنه يمكن أن يتم تقويم مدى اقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا، ولن تكون ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة الذي يتم اختياره.

ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتي لا تتصف بالصلاحية ويتوفر لها المدى الزمني الملائم عينة مقنعة، وبالمقابل لن تكون العينة صغيرة الحجم التي تحتوي على عنصر واحد فقط وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمني الملائم عينة مقنعة.

وتبقى عملية تحديد كفاية الأدلة وملائمتها مرتبطة باجتهاد المراجع الذي يتأثر بالعوامل التالية:

- ✓ تقدير المراجع لطبيعة المخاطر الناتجة عن الأخطاء على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب.
- ✓ طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة.
- ✓ الأهمية النسبية للعنصر الذي يتم اختياره.
- ✓ الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات المراجعة السابقة.
- ✓ نتائج إجراءات المراجعة ومن ضمنها الغش والخطأ اللذان قد يتم اكتشافها.
- ✓ مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.

المطلب الثاني: أنواع أدلة الاثبات في المراجعة الخارجية.

قد تأخذ أدلة الاثبات في المراجعة الخارجية أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمراجع استخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

أولا: الوجود الفعلي:

يعد الوجود الفعلي من أهم الأدلة التي يعتمد عليها المراجع عند القيام بفحص عناصر الميزانية، مع الاخذ في عين الاعتبار أن الوجود الفعلي للخزينة يجب أن يطابق المبالغ الموجودة في الخزينة على رصيد حساب الصندوق في الدفاتر، إضافة الى تطابق أرصدة حسابات المخزون في الدفاتر مع القوائم جرد البضاعة وهكذا لجميع الأصول خاصة الثابتة (سردوك، 2003/ 2004، صفحة 91).

ثانيا: المستندات:

تعتبر المستندات من أهم الأدلة من وجهة نظر المراجع ، لأهمية ما تحتويه من بيانات تساعد على التحقق من الحدوث الفعلي للعملية ، وصحة تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، فكلما توفرت هذه المستندات على الشروط الشكلية والبيانات الضرورية وفق ما تنص عليه القوانين المعمول بها ومن طرف الجهات المرخص لها قانونا كلما تعززت ثقة المراجع لاستعمالها كأداة اثبات، وتعتبر المستندات أكثر أنواع الأدلة التي يعتمد عليها المراجع في عمله وهي ثلاثة أنواع: (شريقي، 2011/ 2012، صفحة 34، 35)

1. مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كفواتير الشراء مثلا.
2. مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع مثلا.

3. مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة داخلها كالدفاتر والسجلات المحاسبية.

وتعتبر المستندات المعدة خارج المؤسسة اقوى من تلك معدة داخل المؤسسة، ويتم الاعتماد على الأنواع المذكورة تنازليا حسب الترتيب السابق، حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في النوع الثالث، ويرتكز عمل المراجع في فحص المستندات من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

ولكي يعتمد المراجع المستندات كأدلة اثبات يجب أن تكون صحيحة، وليتحقق ذاك يجب توفر الشروط التالية:

أ- أن يكون مستوفيا للشروط القانونية والشكلية مما يجعله دليلا قاطعا على صحة العملية بأن يشتمل على كافة البيانات التي تشرح العملية.

ج- أن يكون موجها الى المؤسسة وليس لأحد المديرين أو الموظفين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة.

د- أن يكون تاريخ المستند واقعا ضمن الدورة المالية.

هـ- أن يكون خاليا من أي شطب أو مسح أو تغيير في الكتابة والأرقام.

و- أن تكون العمليات التي يثبتها المستند من طبيعة عمل المؤسسة.

ي- أن يكون مختوما أو موقعا من شخص صاحب السلطة في المؤسسة.

ثالثا: الاقرارات المعدة من طرف الإدارة:

تستعمل هذه الاقرارات كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية كإعداد تقرير من طرف الإدارة تشهد فيه على أنها استعملت طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وتقييم مخزون آخر المدة، ومن بين البيانات المحررة من قبل الإدارة ويحصل عليها المراجع نجد قوائم الجرد، قائمة الأصول الثابتة، والاضافات الرأسمالية التي جرت خلال السنة.....الخ

كما يكون للمؤسسة التزامات، فعلى المراجع أن يطلب البيانات الخاصة بذلك، ومن أمثلة ذلك نجد البيان الذي تظهر فيه قيمة الأوراق التجارية التي خصمتها المؤسسة ولم يحن تاريخ استحقاقها، وبالتالي على المراجع أن يكون حريصا على طلب مثل هذه الاقرارات إذ يجب عليه القيام ببعض الاختبارات للتأكد على ما تتضمنه هذه الشهادات من بيانات (شريقي، 2011/ 2012، صفحة ،35).

رابعا: وجود نظام رقابة داخلية سليم:

أن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة يعتبر دليل ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية (طواهر و صديقي، 2009، صفحة 135)، أما ضعفه فهو يدفع المراجع الخارجي الى البحث عن أدلة أخرى تثبت صحة المعلومات المحاسبية ، لذلك على المراجع أن يقوم بفحص وتقييم هذا النظام قبل قيامه بأعمال المراجعة.

خامسا: الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية:

إن المراجع الخارجي ملزم بتقديم تقريره خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إعداد القوائم المالية، فيمكن أن تحدث خلال هذه الفترة أحداث أو عمليان تكون دليلا على صحة بعض عناصر الميزانية ونتيجة الأعمال،

كما يمكن لهذه الأحداث أن تكون مصدر لاكتشاف الأخطاء أو التلاعبات أو الغش بعناصر الميزانية فمثلا: يتأكد المراجع من صحة وجود التزام في الميزانية إذا ما لاحظ تسديده في الفترة اللاحقة وتأكد من ذلك .....الخ (الفيومي، المليجي، و الصباغ، 2015، صفحة 174، 179).

المطلب الثالث: إجراءات الحصول على أدلة الاثبات.

ينبغي على المراجع الخارجي أن يدقق في اختيار الاجراء الملائم للحصول على دليل إثبات مناسب، ومن أهم هذه الإجراءات نجد ما يلي:

أولا: الجرد الفعلي: يقوم المراجع الخارجي بعملية الجرد لبعض عناصر الموجودات في المؤسسة وخاصة الخزينة ومحتوياتها أو بعض أصناف عناصر المخزون التي لها أهمية خاصة، ويستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود الفعلي (المادي) للعناصر الملموسة والمادية من الموجودات المؤسسة، ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفتري ومقارنته بالرصيد الفعلي، وبصفة خاصة فيما يتعلق بمحتويات الخزينة من عملات نقدية مختلفة.

ثانيا: اللقاءات الشخصية: من خلال اللقاءات الشخصية التي يقوم بها المراجع الخارجي مع بعض الافراد العاملين داخل المؤسسة محل المراجعة أو بعض الأطراف من خارج المؤسسة، سواء تمت هذه اللقاءات بشكل رسمي أو غير رسمية ، بهدف الاستفسار عن بيانات أو معلومات معينة (سرايا، 2002، صفحة 319، 324).

ثالثا: الملاحظة: وتتم عند قيام المراجع الخارجي بجولة تفقدية للمؤسسة محل المراجعة، بهدف تقييم أنشطة معينة من خلال ملاحظتها، والتأكد من أداء العمال وفقا للسياسات الموضوعة.

وعموما فالملاحظة غير كافية بذاتها لأن أفراد المؤسسة يكون لهم علم بقدوم المراجع لملاحظة أعمالهم فهنا تكون لهم فرصة توهميه (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، 2011، صفحة 186).

رابعا: المراجعة الحسابية: وهي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع، ومراجعة نقل المبالغ من صفحة لأخرى ، وترحيلها من اليوميات الى دفتر الأستاذ، وتشمل المراجعة الحسابية مراجعة الترحيلات الى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المدقق من صحة الترحيلات ، كما أن مراجعة المجاميع والترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية التدقيق (مسعودي، 2018/ 2019، صفحة 107، 108).

خامسا: المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، يتم اعدادها من طرف المؤسسة محل المراجعة بطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه اليه مباشرة، وتأخذ المصادقات الأشكال التالية: (طواهر و صديقي، 2009، صفحة 138، 139)

1. **المصادقات الإيجابية:** وهي المصادقات التي يطلب فيها المراجع الخارجي الإجابة بصحة أو خطا الرصيد الموضح في المصادقة.
2. **المصادقات السلبية:** وهي المصادقات التي يطلب فيها المراجع من طرف آخر أن يقر على خطأ الرصيد المبين في المصادقة.
3. **المصادقات البيضاء:** وهي المصادقات التي تعد بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر أن يقر عن الرصيد المطلوب.

سادسا: المراجعة المستندية: تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساسا للقيود المحاسبية، فيعتمد المدققون بصورة كبيرة على مستندات لتدقيق صحة القيود المثبتة في الدفاتر، فعلى سبيل المثال يلجأ المدقق الى فحص فواتير الشراء ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر يومية المشتريات، وكذلك عند تدقيق الايداعات بالبنك يلجأ المدقق الى فحص الحسابات بالبنك ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية وهكذا فالمراجعة المستندية هي فحص المستندات المؤيدة للقيود الدفترية (مسعودي، 2018/ 2019).

سابعا: الإجراءات التحليلية: الإجراءات التحليلية مجموعة من المقارنات والعلاقات يقوم بها المراجع الخارجي لتقييم إذا كانت أرصدة الحسابات أو بيانات معينة تبدو معقولة ، وذلك بمقارنة رصيد حساب معين على مدى عدة سنوات متتالية، فاذا كانت التغيرات طفيفة رصيد السنة الجارية ورصيد السنة السابقة وهذا ما سيخفض

بدوره البحث عن أدلة اثبات أخرى والعكس صحيح (علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية الجزء1، 2009، صفحة 159، 160).

خلاصة الفصل:

في ظل التطورات الاقتصادية والتوسع الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية، أصبح من الضروري اعتماد المراجعة الخارجية كمهنة مستقلة لضمان مصالح الأطراف بعد انفصال الإدارة عن الملكية، وأصبح ضروريا الوقوف على أهم معالم أساسها النظري، وهذا ما قمنا به في هذا الفصل، والذي من خلاله تم التوصل للنتائج التالية:

- المراجعة الخارجية هي عملية منظمة، يقوم بها شخص خارج المؤسسة من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية.
- المراجعة الخارجية يقوم بها شخص مستقل له حقوق ومسؤوليات تحددها المنظمات المهنية للمراجعة.
- تحكم المراجعة معايير وفرضيات تعتبر بمثابة مرجع ومرشد لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية.
- للمراجعة الخارجية ثلاثة أنواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية.
- يتمثل حكم المراجع الخارجي على مصداقية القوائم المالية في رأيه الفني المحايد الذي يبديه في تقريره.
- يتم عمل المراجع الخارجي وفق ثلاث خطوات رئيسية متتالية هي: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص الحسابات والقوائم المالية.
- تنقسم ملفات العمل التي يعدها مراجع الخارجي الى نوعين ملف دائم وملف سنوي.
- يجب على المراجع الخارجي أن يوثق كافة الأعمال التي قام بها في عملية المراجعة في ورقة عمل وترتيبها في ملف سنوي.
- يعد التقرير الناتج النهائي لعملية المراجعة وفيه يبدي المراجع رأيه الفني المحايد حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية التي قام بمراجعتها.
- يستند المراجع الخارجي أثناء القيام بعمه الى مجموعة من أدلة الإثبات التي تعد أساسا عملية المراجعة، فمن خلالها يصل المراجع للحقيقة، ومن ثم إمكانية إبدائه رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية وبالتالي يؤدي عمله بشكل فعال.
- إن اعتماد الأطراف الخارجية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم مرتبط بمستوى ثقتهم في صحتها.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للقوائم المالية

تمهيد:

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات عن مؤسسة اقتصادية معينة وتعتبر القوائم المالية المخرجات الأساسية لهذا النظام وحتى تكون هذه القوائم المالية واضحة لكل الأطراف المستخدمة لها لابد أن تعد وفقا لفرضيات ومبادئ متعارف عليها وتقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها وملخصة الى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها وأن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تحتويها هذه القوائم حتى تكون أكثر فائدة لمستخدميها وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى ثلاث مباحث حيث سنتطرق فيها إلى:

- المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.
- المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية.
- المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية:

تعد القوائم المالية وسيلة ضرورية للاتصال بين المؤسسة ومختلف الأطراف المستفيدة منها، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما تقدمه من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي لعملية المحاسبة والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية.

يوجد عدة تعاريف للقوائم المالية نذكر منها:

تعريف الأول: "هي بيان معد من طرف إدارة المؤسسة حول نتائج الأعمال خلال فترة معينة وحول مركز المالي والتدفقات النقدية والمعلومات الأخرى لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية" (عبد الرحمن، 2016، صفحة 166).

تعريف الثاني: "هي عبارة عن تقارير تقدم الى المهتمين بأمور المشروع سواء كانوا داخل أو خارج المؤسسة" (قللى، 2004، صفحة 23).

تعريف الثالث: "تعرف القوائم المالية بانها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبة والمالية الغير قابلة للفصل فيما بينها و، تسمع بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية والأداء، ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات" (ردة و طاري، 2017، صفحة 99)

تعريف الرابع: القوائم المالية هي "تقارير مالية محاسبة تعد طبقا للفروض ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتحتوي على بيانات ومعلومات منتقاة من السجلات والدفاتر بالمؤسسة، وتهدف أساسا الى إعلام الأطراف الخارجية عن مدى نجاح أو اخفاق ادارة المؤسسة في تحقيق أهدافها" (صحراوي و يبالة، 2019، صفحة 451).

تعريف الخامس: القوائم المالية هي المخرجات النهائية لتطبيق الدورة المحاسبية التي تزود معلومات مالية موثوقة وذات صلة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرار الاقتصادي العقلاني (Alamry, 2020, p. 23).

تعريف السادس: القوائم المالية هي "المنتج النهائي للمحاسبة، والتي تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المشروع بقصد اتخاذ القرارات معينة" (الكبيسي، 2010، صفحة 481).

من التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي: القوائم المالية هي المنتج النهائي لعملية المحاسبة، وهي مجموعة من التقارير التي تعدها إدارة المؤسسة وفقا لفروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، توفر معلومات محاسبية تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ إعداد القوائم المالية.

إن اعتماد الاطراف الخارجية على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم مرتبط بمدى موثوقية هذه القوائم التي تعدها إدارة المؤسسة، وحرصا لتلبية أغراض المستخدمين تقوم هذه الأخيرة بإعدادها وفقا لمبادئ وفرضيات.

الفرع الأول: الفرضيات الأساسية إعداد القوائم المالية:

يجب إعداد القوائم المالية وفق الفرضيتين التاليتين: (سعيدي، 2014/ 2015، صفحة 54، 55)

أولا: فرضية الاستمرارية: يتم إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها، وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل، ولذا يفترض بأن المؤسسة لا تنوي وليست بحاجة لتصفية انشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة، وفي حالة وجود مثل تلك النية أو الحاجة فإنه قد يكون من الواجب إعداد القوائم المالية طبقا لأساس مختلف، حيث تقاس الأصول بالقيمة القابلة لتحقق، ويتم الاعتراف بالالتزامات الاضافية التي تنشأ فقط عند التصفية أو الإفلاس وفي هذه الحالة يجب الافصاح على الأساس المستخدم.

ثانيا: أساس الاستحقاق: لكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق ، وطبقا لهذا الاساس يتم الاعتراف بأثار العمليات والاحداث الأخرى عند حدوثها و" ليس عند استلام ودفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية والتقرير عنها بالقوائم المالية للفترات التي تخصها، ولا تقتصر القوائم المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماض وما تضمنه من استلام ودفع النقدية ولكنها توضع ايضا لمستخدميها الالتزامات بدفع نقدية في المستقبل، لذا فالقوائم المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الاحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية.

يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ محاسبية وهي كالاتي: (عبد الرحمن، 2016، صفحة 170)

أولا: التكلفة التاريخية: (بمبدأ التكلفة الأصلية أو مبدأ التكلفة الفعلية): ويقوم هذا المبدأ على تسجيل المورد أو الأصل بتكلفته وقت الشراء (من واقع الفاتورة) ويتم الاحتفاظ بهذه التكلفة بدون تغيير مهما ارتفع او انخفض سعر السوق لهذا الأصل.

ثانيا: مبدأ الموضوعية في القياس: وتعني وجود دليل موضوعي يؤكد هذا القياس، وهذا الدليل قد يكون مستند شراء" ايصال" او فاتورة.. الخ، ويهدف هذا المبدأ الى الابتعاد عن التحيز الشخصي في القياس.

ثالثا: مبدأ الثبات: ويعني اتباعه نفس الطرق والقواعد المحاسبية (البيانات المحاسبية طرق الإهتلاك... الخ) من سنة الى الأخرى حتى يمكن مقارنة أداء المؤسسة بين السنوات المختلفة (قللى، 2004، صفحة 18، 19).

رابعا: مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات: أي مقابلة الايرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبة بالمصروفات التي استنفذت في تحقيق تلك الايرادات، وذلك لتحديد نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة.

خامسا: مبدأ الافصاح: ويعني تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادي، وهذا يتطلب أن تكون هذه المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ان تكون كاملة، وتعبر تعبيرا صادقا وكاملا عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزه المالي (حنان و البلداوي، 2009، صفحة 31).

سادسا: مبدأ الحيطة والحذر: وطبقا لهذا المبدأ فإن الخسائر المحتملة يجب أن تأخذ في الحسبان، بينما الأرباح المحتملة لا تؤخذ في الحسبان إلا **إذا** تحققت بالفعل، وطبقا لهذا المبدأ يقيم المخزون بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، وكذلك يتم تقييم المدينين على أساس تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها (قللى، 2004، صفحة 18، 19).

المطلب الثالث: الوظائف والخصائص النوعية للقوائم المالية.

لكي تؤدي القوائم المالية وظائفها التي وجدت من أجلها، ولكي تكون المعلومات المحاسبية التي تحتويها أكثر مصداقية وموثوقية للأطراف المستخدمة لها، لابد أن تتمتع هذه القوائم بخصائص محاسبية.

الفرع الأول: وظائف القوائم المالية:

تؤدي القوائم المالية عدة وظائف تتمثل في: (نور و ابراهيم، 2011، صفحة 54)

- قياس الأصول التي تقع في ملكية المشروع

- قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي يملكها المشروع وهي :(الخصوم وحقوق اصحاب رأس المال)
- قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال،

وترتبط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة وتصنيفها الى:

- الإيرادات والمصروفات والمحاسب.
- التغيرات الاخرى في الاصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- التعبير عن التغيرات بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي.
- إعداد قوائم المالية وتقارير دورية عن أصول المشروع وخصومه وحقوق أصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزاءه والتدفقات النقدية خلال الفترة الزمنية معينة.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتجعل المعلومات المحاسبة ذات جودة عالية والتي يمكن تصنيفها الى:

أولا: الملائمة: وتعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات التي تضمنها القوائم المالية وقرار المستخدم الذي سيتخذه (بن يحي، 2012/ 2013، صفحة 48)، وتتحقق خاصية الملائمة في القوائم المالية عندما تساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية، من خلال تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تصحيح تقييماتهم السابقة (حماد، 2006، صفحة 88)، ولكي تتمتع القوائم الملائمة بخاصية الملائمة لابد أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

1. **التوقيت الملائم:** وتعني وصول المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية إلى مستخدميها في الوقت المناسب، فكلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية الى مستخدميها زاد احتمال التأثير في قراراتهم، أما التأخر في توصيلها يجعل منها غير ملائمة لأن عملية اتخاذ القرار تكون دائما محددة بفترة زمنية معينة، فالقوائم المالية تكون ملائمة إذا توفرت في الوقت المناسب ولو كان ذلك على حساب الثقة في مدى صحة هذه المعلومات التي توفرها (بن يحي، 2012/ 2013، صفحة 49).
2. **القدرة على التنبؤ:** يجب أن تساعد المعلومة المحاسبية في تنبؤ متخذي القرار للنتائج التي ستنتج عن قراراتهم التي سيتخذونها بناء على هذه المعلومات، فالمعلومة الملائمة هي التي تمكن المستخدم من

تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية وتحسين إمكانياته وقدراته في هذا المجال. (الشيرازي، 1990، صفحة 184)

3. **التغذية العكسية:** ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار في تقييم صحة توقعاته السابقة، وتقييم نتائج القرارات التي تم اتخاذها بناءا على هذه التوقعات وتصحيحها (خنفر و المطارنة، 2006، صفحة 19).

ثانيا: القابلية للفهم: إن احدى الخصائص الأساسية للقوائم المالية قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، ولتحقيق هذا فانه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى المعقول من المعرفة في أعمال ونشاطات المؤسسة، وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة (حماد، 2006، صفحة 88).

ثالثا: القابلية للمقارنة: ويقصد بها قابلية القوائم المالية للمقارنة سواء كانت مقارنة قوائم مالية لنفس المؤسسة بين سنة وأخرى أو عدة سنوات، أو مقارنتها مع قوائم مالية لمؤسسة أخرى لها نفس نشاط المؤسسة الأولى، فالمقارنة تسمح بتحديد اتجاهات المؤسسة في مركزها المالي وفي آداها، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة ما يلي: (حماد، 2006، صفحة 92، 93)

- إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وبالتغيرات في هذه السياسات وآثاره.
- تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة في عملياتها المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات الأخرى;
- الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية فهذا الأخير يساعد في عملية مقارنة القوائم المالية.

رابعا الموثوقية(المصداقية): لكي تتصف القوائم المالية بالمصداقية يجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي توفرها خالية من الأخطاء الجوهرية، والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدميها كمعلومات تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، فيمكن لهذه المعلومات أن تكون ملائمة كونها توفرت في الوقت المناسب ولكن غير موثوقية لا يعتمد عليها في اتخاذ القرارات (بن فرج، 2013/ 2014، صفحة 33)، لهذا فالمعلومة المحاسبية المدققة يعول عليها أكثر من تلك المعلومة الغير مدققة حتى وان كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع المعلومات المحاسبية المدققة (الشيرازي، 1990، صفحة 184)، ولكي يمكن الاعتماد على القوائم المالية والوثوق بها لابد أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

1. **التمثيل الصادق:** ويعني أن تمثل بصدق الأحداث الاقتصادية التي من المفروض أن تمثلها أو من المتوقع أن يعبر عنها بشكل معقول (بن فرج، 2013/ 2014، صفحة 93)، وهنا نقصد بالصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل، ولكي تعبر القوائم المالية بصدق يجب تجنب نوعين من التحيز هما:

- ✓ التحيز في عملية القياس، أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أو لا.
- ✓ تحيز القائم بعملية القياس سواء كان مقصود أو غير مقصود.

2. **حيادية المعلومات:** وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد القوائم المالية بهدف التوصيل الى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك المستخدم لهذه القوائم في اتجاه معين ، لهذا فالقوائم المالية المتحيزة لا يمكن اعتبار معلوماتها أمينة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (بن يحي، 2012/ 2013، صفحة 51)

3. **إمكانية التحقق من المعلومات:** ويقصد بها تطابق النتائج التي يتوصل لها شخصين إذا استخدما نفس أساليب القياس والإفصاح، وتكمن أهمية هذه الخاصية في نفي التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص القائم بعملية القياس، فالتحيز يؤدي إلى حيادية المعلومات (خنفر و المطارنة، 2006، صفحة 19).

4. **الحذر:** يقصد بالحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الاحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد، بحيث لا ينتج عنها تضخيم الأموال والدخل، أو تقليل الالتزامات والمصروفات، أي على معدي البيانات المالية بذل الجهد الكافي لمواجهة حالات عدم التأكد مثل: قابلية الديون المشكوك فيها لتحصيل تقدير العمر الاقتصادي المحتمل للمصنع والمعتدات، عدد المطالبات التعويضات التي من الممكن أن تحدث.

5. **الاكتمال:** أن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المالية والتكلفة، وأي حذف للمعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة ومضللة، وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملائمتها (بن فرج، 2013/ 2014، صفحة 34، 35).

6. **جوهر فوق الشكل:** حتى تكون المعلومات لها تمثيل صادق للعمليات والأحداث المالية الاخرى التي من المفروض أن تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد قدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فحسب (سعيدي، 2014/ 2015، صفحة 127).

المطلب الرابع: أهداف ومستخدمي القوائم المالية.

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية:

تنحصر أهداف القوائم المالية فيما يلي: (بن فرج، 2013/ 2014، صفحة 57، 58)

- ✓ الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشدة التي تحقق أهدافها.
- ✓ تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة لتطورات والاوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة، وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية، وسداد التزاماتها، وتوزيع الأرباح على المساهمين.
- ✓ تقييم فترة المؤسسة على استخدام أموالها، وتحقيق أهدافها، وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمؤسسات الموكلة إليها الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها.
- ✓ تهدف القوائم المالية الى توفير معلومات عن المركز المالي، وأداء المؤسسة، والتغيرات في المركز المالي، لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن هذه القوائم تعكس فقط والى حد كبير الآثار المالية للأحداث والعمليات السابقة.

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية:

تعد القوائم المالية ذات أهمية بالغة نظرا لما تحتويه من معلومات تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم، ومن بين هؤلاء المستخدمين نجد:

- ✓ **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الاول للقوائم المالية باعتبارهم الملاك، فهم يحتاجون الى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية، لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للشركة والقيمة السوقية للمؤسسة في البورصة.
- ✓ **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم المؤسسة معلومات تساعده في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة مستقيلا من عدمه ، وتتمثل هاته المعلومات والتي يكون مصدرها القوائم

المالية فيما يلي: درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع لسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية (علي، 2009، صفحة 25).

- ✓ **العاملين:** يهتم العاملين والنقابات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية المؤسسة التي يعملون بها، والتي تساعدهم في تقييم قدرة المؤسسة على الدفع، وتوفير المكافآت ومنافع التقاعد، وفرص التوظيف لهم.
- ✓ **الجهات الحكومية:** لكي تقوم الجهات الحكومية بتوجيه وتنظيم أنشطة المؤسسات ووضع السياسات الضريبة لابد من توفر المعلومات على مختلف أنشطة المؤسسات وأرباحها وتوزيعاتها (سعيدي، 2014/ 2015، صفحة 52، 53).
- ✓ **الموردون:** يستخدم الموردون الذين يزودون المؤسسة بمختلف السلع والخدمات للمعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية من أجل معرفة مصير أموالهم، وتحديد ما إذا كانوا سيحصلون عليها في آجالها المحددة من خلال تلك القوائم المالية لتلك المؤسسة وتحليل وضعيتها المالية.
- ✓ **العملاء:** يحتاج العملاء للمعلومات للقوائم المالية لتلك المؤسسة التي على ارتباط بها على المدى الطويل، وهذا بهدف معرفة مدى إمكانية استمرار هذه المؤسسة بنشاطها، وبالتالي بقائها كمصدر من مصادر تلبية احتياجاتهم سواء سلع أو خدمات.
- ✓ **المقرضون:** يستخدم المقرضون القوائم المالية من أجل معرفة مصير قروضهم والفوائد المترتبة عنها، وإمكانية استردادها في تاريخ استحقاقها.
- ✓ **المحللون الماليون:** يحتاج المحللون الماليون للقوائم المالية وذلك بغية تحليل الوضعية المالية لتلك المؤسسة، وبالتالي تقديم مختلف النصائح والاستشارات لمختلف الأطراف التي وكلت لهم مهمة التحليل.
- ✓ **الجمهور:** يهتم بعض الجمهور بالوضعية المالية للمؤسسة بهدف معرفة اتجاه نموها ، ومناصب الشغل التي يمكن لها توفيرها، لذلك يلجأون لتحليل الوضعية المالية لها (الشيرازي، 1990، صفحة 157).

المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

بعد الانتهاء من تسجيل وتلخيص العمليات المالية تقوم إدارة المؤسسة بإعداد خمس قوائم مالية وهي: جدول حسابات النتائج، ميزانية، جدول سيولة الخزينة، جدول الأموال الخاصة، ملحق الكشوف المالية.

المطلب الأول: جدول حسابات النتائج والميزانية.

تعد قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج من القوائم الأساسية التي تعدها إدارة المؤسسة في نهاية كل فترة مالية معينة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها كل قائمة سواء للمؤسسة أو لمستخدميها.

الفرع الأول: جدول حسابات النتائج:

أولا: تعريف جدول حسابات النتائج: هو بيان يلخص إيرادات ومصاريف المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، أي أنها تبين نتائج العمليات التشغيلية التي قامت بها وما أسرفت عنه هذه العمليات من تحقيق أرباح أو خسائر (عباس، 2008، صفحة 39).

وعليه فمكونات قائمة الدخل هي: (عبد الرحمن، 2016، صفحة 173)

1. **الإيرادات:** هي المبالغ التي تحققها، أو تحصل عليها المؤسسة نتيجة ممارسة أنشطتها خلال فترة معينة سواء كانت سلعة أو خدمة، والمكاسب تمثل الزيادة في دخل المؤسسة بممارسة أنشطة غير عادية (غير تشغيلية).
2. **المصروفات(النفقات):** هي التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الإيرادات والخسائر، وتمثل تضحية بدون عائد.
3. **صافي الدخل:** هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات وبين المكاسب والخسائر.

ثانيا: أهمية جدول حسابات النتائج.

"لجدول حسابات النتائج أهمية بالغة، فهو يفصح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية" (الحبيطي و يحيى، 2011، صفحة 25)، حيث يساعد وبشكل كبير مستخدميه في التنبؤ بالتدفقات النقدية، فالمستثمرون والدائنون يستخدمون المعلومات الموجودة في جدول حسابات النتائج لتقييم كفاءة المؤسسة ونجاحها.

كما أن فصل الإيرادات المتحققة للمؤسسة من نشاطاتها التشغيلية عن الإيرادات المتحققة من الأنشطة الأخرى، يزود مستخدمي هذه القائمة بصورة أوضح عن المؤسسة لأن الأنشطة التشغيلية(العادية) هي المورد الرئيسي للإيراد على عكس الأنشطة الأخرى (غير عادية) فهي غير متكررة والتي توفر مورد ثانوي للإيرادات (الدوري و سلامة، 2013، صفحة 50).

ثالثا: مراحل إعداد جدول حسابات النتائج:

إن إعداد جدول حسابات النتائج يتم وفق ثلاثة مراحل وهي: (سيد درويش، 2010، صفحة 307)

1. **مرحلة قياس مجمل الربح:** وتهدف هذه المرحلة الى قياس الربح الإجمالي للمؤسسة من النشاط التجاري (التشغيلي أو الرئيسي)، وذلك من خلال الفرق بين صافي المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة.
2. **مرحلة قياس صافي الربح التشغيلي:** ونهدف المرحلة الى قياس الربح الصافي للمنشأة من النشاط التشغيلي، وذلك من خلال الفرق بين مجمل الربح والمصروفات التشغيلية.
3. **مرحلة صافي أرباح العام:** وتهدف هذه المرحلة الى قياس الربح الصافي للمؤسسة من كافة الأنشطة والمصادر سواء كانت تشغيلية أو غير عادية، عادية أو غير عادية، وذلك من خلال التعديلات التي تتم على صافي الربح العام.

رابعا: المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: (الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 24)

- ✓ الهامش الإجمالي.
- ✓ القيمة المضافة.
- ✓ الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- ✓ منتجات الأنشطة العادية.
- ✓ أعباء المستخدمين.
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- ✓ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- ✓ مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية.
- ✓ العناصر الغير عادية (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.

خامسا: أنواع جدول حسابات النتائج والعناصر التي يتضمنها كل نوع.

1. حساب النتائج حسب الطبيعة:

جدول رقم(2) يبين جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة الفترة من... الى... (الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 30)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N−1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال **-1 إنتاج السنة المالية**			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى **-2 استهلاك السنة المالية**			
-3 القيمة المضافة للاستغلال(1−2) أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
-4 الفائض الإجمالي من الاستغلال المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات استئناف من خسائر القيمة والمؤونات			
-5 النتيجة العملياتية المنتوجات المالية			

الأعباء العملياتية			
-6 النتيجة المالية			
-7 النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع منتجات الأنشطة غير العادية			
-8 النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير عادية–المنتوجات(يطلب بيانها)			
العناصر الغير عادية–الأعباء(يكلب بيانها)			
-9النتيجة غير العادية			
-10 النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
-11 النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			

(1)لا تستخدم إلا لتقييم الكشوف المالية.

2. جدول حساب النتائج حسب الوظيفة:

جدول رقم (3) يبين جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة الفترة من...الى... (الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 31)

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات **هامش الربح الإجمالي** منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية أخرى **النتيجة العملياتية** تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية(التغيرات) **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** الأعباء الغير عادية المنتوجات غير عادية **النتيجة الصافية للسنة المالية** حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1) منها حصة ذوي الأقلية (1) المجمع(1)			

(1)لا تستخدم إلا لتقييم الكشوف المالية

الفرع الثاني: الميزانية (قائمة المركز المالي "الميزانية).

أولا: تعريف قائمة الميزانية

هناك عدة تعاريف للميزانية نذكر منها:

تعريف الأول: "هي قائمة توضح الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تملكه المؤسسة (اصول) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات اتجاه الغير (الالتزامات) ، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك أو أصحاب المؤسسة (حق الملكية)" (حنان و البلداوي، 2009، صفحة 101).

تعريف الثاني: "هي كشف أو بيان أو قائمة تعد خارج المجموعة الدفترية لبيان أصول الوحدة المحاسبة وخصومها في تاريخ انتهاء الفترة المالية" (سيد درويش، 2010، صفحة 311).

تعريف الثالث: "هي جدول يوضح وضعية المؤسسة في تاريخ معين" (كحول، 2016/ 2017، صفحة 47).

تعريف الرابع "هي تقرير يتم إعداده في لحظة زمنية معينة يبين ممتلكات المشروع أو أصوله (ثابتة، متداولة وغير ملموسة)، وكذلك يبين الديون التي على المؤسسة في هذه اللحظة الزمنية (الالتزامات طويلة، قصيرة الأجل) ، وكذلك تبين هذه القائمة حقوق الملاك أو المساهمين" (علي و شحاتة، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، 2015، صفحة 325).

من التعاريف السابقة نستخلص التعريف الثاني: ميزانية هي تقرير يتم إعداده من طرف المؤسسة في تاريخ معين، يبين وضعية المؤسسة، ويأتي في شكل جدول يوضح ما تملكه المؤسسة من أصول متداولة أو غير متداولة وما عليها من التزامات سواء طويلة الأجل أو قصيرة، كما يوضح حقوق الملاك أو المساهمين.

ثانيا: عناصر قائمة المركز المالي: تتمثل عناصر قائمة المركز المالي فيما يلي:

1. **الأصول:** تعرف الأصول بأنها الأشياء ذات القيمة المملوكة للمؤسسة، وهي تتضمن منافع مستقبلية محتملة تتحكم فيها مؤسسة معينة أو تحصل عليها نتيجة المعاملات أو أحداث ماضية.

وطبقا لهذا التعريف هناك خصائص أساسية للأصل وهي: (حماد، 2006، صفحة 119، 120)

- ✓ وجود منافع مستقبلية محتملة، وتمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل.

- ✓ قدرة المؤسسة على الحصول على منافع من الأصل والتحكم في إمكانية المؤسسات الأخرى من الحصول عليها.
- ✓ أن الحدث الذي وفر للمؤسسة الحق في الحصول على منافع قد حدث فعلا.

وتنقسم الأصول بشكل عام الى:

أ- الأصول المتداولة (الجارية): هي الأصول التي تحصل عليها المنشأة بهدف المتاجرة فيها من خلال بيعها أو استبدالها أو استهلاكها خلال دورة النشاط العادي للمنشأة (عادة سنة)، أو هي الأصول النقدية بطبيعتها أو التي يسهل تحويلها إلى النقدية خلال سنة مالية (سيد درويش، 2010، صفحة 311).

وتتضمن الأصول المتداولة العناصر التالية:

- **النقدية:** وهي تمثل أموال حاضرة يتم قبولها فورا كوسيلة من وسائل السداد، وتشمل العملات المعدنية، أوراق البنك؛ الشبكات الودائع تحت الطلب في البنوك.
- **مخزون البضاعة:** هي البضاعة المتبقية لدى المؤسسة التي تعرض سلعا للبيع في أي لحظة سواء على الأرف أو المخازن (نور و ابراهيم، 2011، صفحة 56، 57).
- **الاستثمارات قصيرة الأجل:** وهي الأوراق المتحفظ بها على شكل أسهم وسندات، بهدف تحقيق عائد، ويمكن تقسيمها إلى الأنواع الثلاثة التالية:
  - استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
  - استثمارات تجارية.
  - استثمارات جاهزة للبيع.
- **الذمم المدينة:** هي ما للمؤسسة على الغير، سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو نتيجة أنشطة أخرى ومنها: المدينون، أوراق القبض، القروض الممنوحة للشركات التابعة.
- **التسبيقات مقدمة:** هي المصاريف التي تدفع مقابل الحصول على خدمة ما مثل: مقدمات التأمين، الإيجار، الدعاية، والإشهار.

ب- الأصول غير متداولة (غير جارية): وهي الأموال التي تستغرق عملية تحولها الى نقدية أكثر من فترة مالية أو دورة تشغيلية وتضم ما يلي:

- **الاستثمارات طويلة الأجل:** وهي غالبا ما تكون على شكل أسهم وسندات، يكون الهدف من اقتنائها التحكم والسيطرة عليها (رحيش، 2013/ 2014، صفحة 30، 31).

ج- الأصول الملموسة (المادية): هي الأصول التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في ممارسة نشاطها أو الاحتفاظ بها وليس لغرض الإيجار فيها مثل :الأراضي والمباني والآلات والمعدات والسيارات والأثاث (سيد درويش، 2010، صفحة 312).

د- الأصول غير الملموسة (المعنوية): هي موارد اقتصادية ولكن ليس لها جوهر مادي ملموس ، ويتم تسجيل هذه الأصول على اساس التكلفة والتي يتم استهلاكها ، أي توزيعها على سنوات العمر الإنتاجي المقدرة لكل أصل على حدى ومن أمثلة أصول غير ملموسة، براءة الاختراع، حقوق التأليف، العلامات التجارية، شهرة محل (الشرقاوي، 2009، صفحة 113).

2. **الخصوم (الالتزامات):** تعرف بأنها تضحيات متوقعة في المستقبل بمنافع اقتصادية نتيجة للالتزامات الحالية لوحدة معينة بتحويل أو بنقل أصول أو بتقديم خدمات الى وحدات أخرى نتيجة لعمليات أو أحداث نمت أو وقعت في الماضي. وهناك ثلاثة خصائص أساسية للالتزام: (شرويدر و كلارك، 2006، صفحة 262)
   - ✓ يجسد واجبا أو مسؤولية مالية تجاه وحدة أو أكثر.
   - ✓ لا يمكن تفادي الالتزام.
   - ✓ أن العملية أو الحدث التي يلزم المشروع قد حدث فعلا.

وتنقسم الخصوم إلى قسمين: (نجار، 2015/ 2016، صفحة 30، 31)

أ- الخصوم المتداولة (الجارية): هي عبارة عن التزامات يتم تسويتها خلال الدورة التشغيلية الجارية للمؤسسة، أو أن يكون من المقرر تسويتها خلال اثنا عشر شهر من تاريخ الميزانية، وتشمل الخصوم الجارية العناصر التالية:

- المستحقات الناجمة عن تملك البضاعة والخدمات وأوراق الدفع قصيرة الأجل والحسابات الدائنة، الأجور المستحقة، الضرائب المستحقة....الخ
- التحصيلات المستلمة المقدمة لقاء شحن البضاعة أو تقديم خدمة مثل: الإيجار المقبوض مقدما، إيراد الاشتراكات المقبوضة مقدما.

- خزينة الخصوم التي تتمثل في تسبيقات أو سلفات مصرفية جارية مدتها قصيرة جدا.

ب- الخصوم غير متداولة (غير جارية): وهي الالتزامات التي لا يتوقع تسديدها أو تصفيتها خلال الدورة التشغيلية الجارية، وتشمل الحسابات التالية:

- **مؤونات الأعباء على الخصوم الجارية:** تتمثل في مؤونات الأخطار والتكاليف، وهي تعكس وجود مخاطر وخسائر متوقعة خلال الدورة إلا أنها تتضمن عنصر التأكيد بشأن مبلغها وعدم تحققها.
- **الإقتراضات والديون المماثلة:** هي الموارد التي تحصلت عليها المؤسسة من البنوك والمؤسسات المالية أو الجمهور من أجل تمويل عملياتها التشغيلية والاستثمارية بصفة دائمة، وتساهم مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات التمويلية الدائمة للمؤسسة، وتتمثل الإقتراضات في:(السندات، القروض البنكية طويلة الأجل، أوراق الدفع طويلة الأجل، الديون المرتبطة بالمساهمات).
- **إعانات التجهيز وإعانات الاستثمار:** وهي عبارة على أموال مخصصة من طرف الدولة والجماعات المحلية من أجل اقتناء أصل جديد، أو تمويل عملياتها على المدى الطويل.
- **الضرائب المؤجلة:** هي الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة.

3. حقوق الملكية:(الأموال الخاصة):

تعريف حقوق ملكية:

تعريف الأول: "هي صافي الأصول المتبقية بعد سداد كامل التزامات المؤسسة، فهي الحق المتبقي للمالك أو شركاء، أو للمساهمين بعد تصفية مؤسسة الأعمال ببيع أصولها وسداد جميع الالتزامات المتوجبة عليها" (حنان و البلداوي، 2009، صفحة 358).

تعريف الثاني: "هي مقدار ما تبقى من أصول المؤسسة بعد استبعاد خصومها ، بمعنى أنها تعادل ما في الأصول" (شوريب، 2016/ 2017، صفحة 29).

تعريف الثالث: "هو الحق المتبقي بعد سداد المؤسسة لالتزاماتها تجاه الغير(الاخرين)" (حنان، الحارس، و أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، 2004، صفحة 67).

وتتمثل حقوق الملكية بشكل أساسي في: (عزوز، 2016/ 2017، صفحة 23)

- ✓ **المسحوبات الشخصية:** "تتمثل في مقدار الأرباح التي يسحبها الملاك لتغطية حاجاتهم من مصروفاتهم الشخصية التي من الضروري تمييزها عن مصروفات المؤسسة".
- ✓ **رأس مال أول المدة:** "هو مجموعة الأموال النقدية والعينية التي يقدمها المالكين للمؤسسة بهدف بدأ الأعمال ومزاولة نشاطها لتوفير الخدمات الرئيسية (الأفراد، السلع) وذلك لإنجاز نشاطها المؤسسة".
- ✓ **الاحتياطات:** "هي اقتطاعات من الأرباح السنوية قبل توزيع الأرباح لغرض تقوية المركز المالي للمؤسسة، أو حماية المتعاملين معها من الخسائر".
- ✓ **الأرباح المحتجزة:** "وهي الجزء المحتجز من الأرباح التي تم الاحتفاظ بها لأغراض معينة."

أهمية قائمة الميزانية.

إن الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي تتمثل في توفير معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول الشركة ومصادر تمويل هذه الاستثمارات عن طريق التزامات الشركة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول الشركة، فهي تساعد المستخدمين في تقييم بعض خصائص الوضع المالي للشركة، فهي تقدم معلومات مفيدة تتعلق بـ: (روتال، 2017/ 2018، صفحة 25)

- **السيولة:** تعبر السيولة عن مقدار الوقت الذي يتوقع مروره قبل أن يتحول أصل الى نقدية أو قبل أن يسدد التزام معين، وتستخدم قائمة المركز المالي في تحديد نسب السيولة التي توفر بعض المؤشرات في تحديد قدرة الشركة على سداد التزاماتهما خصوصا قصيرة الأجل، كما تسمح سيولة الشركة وقدرتها على سداد التزاماتها قصيرة الأجل بمعرفة عدم وجود أو وجود احتمالات لتوقفها عن دفع بعض الالتزامات.
- **المرونة:** تعبر عن قدرة في تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية يمكنها الاستجابة، للاحتياجات والفرص غير متوقعة، حيث أن الشركة التي لديها درجة كبيرة في المرونة المالية تكون أكثر قدرة على تجاوز الأوقات الصعبة وتخطي الأزمات غير متوقعة كما أنها تكون أكثر قدرة على انتهاز فرص الاستثمار غير المتوقعة.
- **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل:** تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة الشركة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق فكلما كان على الشركة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة الشركة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه الشركة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل فوائد وأقساط تلك الديون.

- بالإضافة الى العناصر سابقة الذكر تقدم الميزانية تصورا عن حجم نشاط الشركة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب الشركة في تلك المصادر الاقتصادية.

ثالثا: النموذج الخاص بميزانية (الأصول):

جدول رقم (4) يبين ميزانية الأصول: السنة المالية المقفلة في../...../... (الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 28)

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N إهتلاك الرصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية فارق الإقتناء- المنتوج الإجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها تثبيتات يجرى إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبت قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير جاري					

أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وماشابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وماشابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

النموذج الخاص بميزانية (الخصوم):

جدول رقم(5) يبين ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة في../.../... (الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 29)

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات –احتياطات مدمجة(1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة(1)			
نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع(1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة ذوي الأقلية(1)			
المجموع1			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية(2)			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية(3)			
مجموع عام للخصوم			

مطلب الثاني: جدول سيولة الخزينة وجدول الأموال الخاصة.

الفرع الأول: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).

أولا: تعريف جدول سيولة الخزينة: هي قائمة تعرض التغيرات التي طرأت على النقدية السائلة بالمشروع خلال الفترة نتيجة ممارسته لأنشطته التشغيلية والاستثمارية والتمويلية والتي يمكن توضيحها كالتالي: (عطية، 2007، صفحة 37)

1. **الأنشطة التشغيلية:** وهي تلك الخاصة بعمليات التشغيل خلال ممارسة المشروع لنشاطه العادي في انتاج السلع أو الخدمات وبالتالي تعرض قائمة التدفقات النقدية هنا التغيرات التي طرأت على النقدية خلال الفترة نتيجة ممارسته لتلك الأنشطة وما تنطوي عليه من إيرادات ومصروفات تشغيلية.
2. **الأنشطة الاستثمارية:** وهي تلك الخاصة بعمليات شراء أو بيع أصول المشروع بما يترتب عليه تأثيرات نقدية.
3. **الأنشطة التمويلية:** وهي تلك المتعلقة بعمليات التمويل، سواء من جانب ملاك المشروع أو مقرضيه وما ينتج عنها من تأثيرات على النقدية.

ثانيا: أهمية جدول سيولة الخزينة:

تعد المعلومات التي يوفرها جدول تدفقات الخزينة والخاصة بالتدفق النقدي من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل للمشروع خلال فترة محددة ذات أهمية خاصة لفئتي الملاك والدائنين على وجه الخصوص من منطلق حاجتهم المستمرة للتعرف على أرصدة النقدية المتوفرة للمشروع في بداية ونهاية كل فترة مالية وكذا تقييم مصادر الحصول على تلك النقدية وأوجه استخدامها ودرجة نجاح المشروع في ذلك (عطية، 2007، صفحة 38).

ثالثا: أنواع التدفقات النقدية.

إن ممارسة المؤسسة لأنشطتها المتعددة يتولد عنه عملية دخول وخروج للأموال السائلة أو شبه السائلة سواء من صندوق المؤسسة أو من حساباتها الجارية في البنوك، وهذا ما يعرف بالتدفق النقدي والذي ينقسم بدوره الى: (الوقاد، 2011، صفحة 258)

1. **التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية:** هي التدفقات النقدية الناتجة من العمليات الرئيسية للمشروع من بيع وشراء السلع وكافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع.
2. **التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية:** وهي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء الأصول الثابتة والأسهم والسندات
3. **التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية:** وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للوصول سواء من القروض أو من اصدار الأسهم.

رابعا: مصادر إعداد جدول سيولة الخزينة:

خلافا لقائمتي الدخل والمركز المالي اللتان تعدان استنادا الى أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات الجردية وفق أساس الاستحقاق.

فإن قائمة التدفقات النقدية تعد من ثلاثة مصادر وهي: (حنان و البلداوي، 2009، صفحة 392)

1. **مقارنة ميزانيتين متتاليتين:** لتحديد مقدار التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية بين أول وآخر الفترة.
2. **قائمة الدخل لسنة الجارية:** وهي تساعد على تحديد التدفقات النقدية المتولدة أو المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية.
3. **بيانات إضافية أخرى:** ويتم الحصول عليها من دفتر الأستاذ العام لتحديد طيفية توليد النقدية أو استخداماتها خلال الفترة (جمعة و راضي، 1996، صفحة 477).

خامسا: خطوات إعداد جدول سيولة الخزينة:

انطلاقا من المصادر الثلاثة السابقة يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق ثلاث خطوات وهي: (جمعة و راضي، 1996، الصفحات 477- 481)

1. **تحديد التغير في النقدية:** وذلك عن طريق حساب الفرق بين رصيد النقدية أول الفترة وآخر الفترة من ميزانية المقارنة.
2. **تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:** وتعتبر هذه الخطوة أكثر صعوبة من الخطوات الأخرى ، لأنها تتضمن تحليل قائمة الدخل الخاصة بالفترة الحالية فحسب، وإنما تتطلب أيضا تحليل مفصلا للميزانية المقارنة والبيانات الإضافية الأخرى.

3. **تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية:** وتتطلب هذه الخطوة تحليل بيانات الميزانيتين المتتاليتين لتحديد التغير بالزيادة أو النقصان في الأصول والالتزامات طويلة الأجل في حقوق الملكية وبيانات إضافية من دفتر الأستاذ العام (حنان و البلداوي، 2009، صفحة 393).

سادسا: نموذج جدول سيولة الخزينة.

جدول رقم(6) يبين سيولة (الخزينة الطريقة المباشرة) الفترة من ../../... الى .../.../...

(الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 35)

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N−1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير عادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أومعنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي يتم تحصيلها التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغير سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ب+ج)			

أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول رقم(7) يبين سيولة (الخزينة الطريقة الغير المباشرة) الفترة من ../../... الى .../.../..

(الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 36).

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N– 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
الاهتلاكات والأرصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن والحسابات الدائنة			
تغير الموردين والديون الأخرى			
نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغييرات محيط الادماج (1)			
تدفقات أمول الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			

أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1) تأثير أموال الخزينة			

(1) لا يستخدم الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

فرع الثاني: جدول الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية).

أولا: تعريف جدول الأموال الخاصة:

تعريف الأول: جدول الأموال الخاصة هو "قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية ، ويكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المتحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك ، أما النقص فيها فيكون مصدره صافي الخسائر التي قد تحدث خلال الفترة وكذا المسحوبات خلال نفس الفترة" (عطية، 2007، صفحة 39).

تعريف الثاني: هو "عبارة عن جدول تحليلي يبين الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية" (لزعر، 2011/ 2012، صفحة 31).

ثانيا: العناصر المكونة لجدول الأموال الخاصة:

حدد النظام المحاسبي المالي العناصر الواجب تقديمها في هذه القائمة والتي تتمثل في ما يلي: (مايده، 2016/ 2017، صفحة 203، 204)

- النتيجة الصافية لسنة المالية.
- تغيرات الظروف المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة والتي لها أثر مباشر على رأس المال الصافي.
- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع).
- إيرادات وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.

جدول رقم (8) يبين تغير الأموال الخاصة (الجمهوريةالجزائرية الديمقراطيةالشعبية، 2009، صفحة 37).

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المطلب الثالث: ملحق كشوف المالية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

تعد قائمة الايضاحات أخر قائمة نص عليها المعيار المحاسبي، فهي متممة للقوائم المالية السابقة، توفر هذه القائمة معلومات في صورة إيضاحات أو ملاحظات يجب الإفصاح عنها من أجل فهم القوائم.

أولا: تعريف الايضاحات المتممة للقوائم المالية:

توجد عدة تعاريف نذكر منها: (عبد الرحمن، 2016، صفحة 168)

عرفت الايضاحات المتممة للقوائم المالية "بأنها تفسر وتصف وتوضح بنود القوائم المالية وتعمل معلومات أداء المنشأة ومركزها المالي، وعرفت أيضا بأنها إيضاحات تمثل جزء أساسي من القوائم المالية وتتعلق بتدريب بعض العناصر وأسس قياس والسياسات المحاسبية".

كما عرفت "بأنها تمثل المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في معرفة المؤسسة، وطبيعة نشاطها والمعايير والسياسات المحاسبية التي تم الاعتماد عليها في إعداد القوائم".

ثانيا: مكونات الايضاحات المتممة للقوائم المالية: وتتمثل في: (عبد الرحمن، 2016، صفحة 169)

- ✓ أ- سياسات قياس وتقويم عناصر القوائم المالية.
- ✓ ب- المعلومات الاضافية عن احتمالات وقوع بعض الأحداث المستقبلية والتي يصعب تقييم تأثيرها القائم على المركز المالي مع مراعاة مبدأ الحيطة والغير ما أمكن ذلك.
- ✓ ج- المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية التي قد تنشأ على المنشأة نتيجة بعض التزاماتها اتجاه القبر والتي تحد من قدرتها على استخدام بعض أصولها
- ✓ د- معلومات عن الاحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية.
- ✓ هـ- معلومات حول سياسات المحاسبة المستخدمة.
- ✓ و- الافتراضات والتقديرات المستخدمة من قبل الادارة لإظهار البيانات في القوائم المالية.
- ✓ ي- معلومات إضافية عن القوائم المالية وآثار تغييرات الأسعار.

ثالثا: إعداد الايضاحات المتممة للقوائم المالية:

يوجد ثلاث أنواع من الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية وهي:

النوع الأول: يقدم السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية.

النوع الثاني: يقدم أي معلومات تفسيرية اللازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود قد يحتاج فهمها الى وصف مطول نسبيا لا يتاح إبرازه ضمن القوائم المالية نفسها.

النوع الثالث: يقدم إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية هناك عدد من الطرق لعرض الايضاحات المتممة للقوائم المالية منها :

الايضاحات بين قوسين: وتستخدم للفت الانتباه على رقم معين ضمن القوائم المالية.

الملاحظات الايضاحية: وتعرض أسفل القائمة.

الجداول المساعدة: وتستخدم لعرض تفاصيل الأرقام الاجمالية (عبد الرحمن، 2016، صفحة 169).

ومن الجداول التي فرضها النظام المحاسبي على المؤسسات استخدمها هي: (لزعر، 2011/ 2012، صفحة 63)

- جدول تطور التثبيتات والاصول الغير جارية.
- جدول الاهتلاكات.
- جدول الخسائر القيمة في التثبيتات والاصول الاخرى الغير جارية.
- جدول المؤونات.
- جدول المساهمات بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند اقفال السنة المالية.

المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية.

تستعمل القوائم المالية كوسيلة لتوصيل المعلومات للأطراف المستخدمة لها، ونظرا لأهمية هذه المعلومات كونها تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، إذ لابد أن تتمتع هذه المعلومات بالمصداقية ليتم الاعتماد عليها من قبل مستخدميها لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف مراجعة القوائم المالية وأهميتها.

تعد مراجعة القوائم المالية مهمة رئيسية يقوم بها محافظ الحسابات، والتي تقوم على فحص وتدقيق القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة محل المراجعة للتأكد من مدى مصداقيتها وعدالتها.

الفرع الأول: تعريف مراجعة القوائم المالية.

عرفت مراجعة القوائم المالية على أنها نوع من المراجعة ، ينطوي على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأية وحدة ، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وتتم مراجعة القوائم المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة محل المراجعة، ويتمتع بالكفاءة المهنية التي تمكنه من تحقيق الهدف من هاته المراجعة والمتمثل في إبداء رأي المراجع والمصادقة عن مدى تماشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (القاضي و دحدوح، 2009، صفحة 54).

كما عرفت مراجعة القوائم المالية على أنها: تلك المراجعة التي يكون هدفها هو الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة والمقبولة قبولا عاما، وهذا الرأي يكون بمثابة وهذا الرأي يكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وعن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (شريقي، 2011، صفحة 30).

ومن التعريفين السابقين نستخلص التعريف التالي:

مراجعة القوائم المالية هي نوع من المراجعة، يقوم بها شخص مستقل ومحايد ومؤهل، يتم من خلالها مراجعة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة محل المراجعة، بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وخلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية، وبصيغة أخرى إعطاء المراجع رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

الفرع الثاني: أهمية مراجعة القوائم المالية.

تستمد مراجعة القوائم المالية أهميتها من الأهمية البالغة التي تحظى بها القوائم المالية والتي تتجلى فيما يلي: (شريقي، 2011، صفحة 30، 31)

- تعتبر القوائم المالية الأداة الرئيسية لإظهارها نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة.
- تظهر القوائم المالية نتيجة النشاط سواء ربح أو خسارة، وبالتالي تحديد مدى إمكانية توزيع أرباح على المساهمين وغيرهم من الأطراف التي لها الحق في الأرباح الموزعة كالإداريين والعمال.....الخ

- تساعد القوائم المالية إدارة المؤسسة في تقييم أداء المؤسسة خلال السنة وذلك بتحليل النتائج التي تظهرها والبيانات التي تحتويها.
- تسمح مقارنة القوائم المالية لنفس المؤسسة ولعدة سنوات متتالية باستخلاص نتائج ومؤشرات هامة تساعد الأطراف المستخدمة لهذه القوائم في اتخاذ قراراتهم.
- تعتبر القوائم المالية وسيلة اتصال رئيسية بين المؤسسة بالبيئة الخارجية من خلال أنها الأداة الرئيسية للإفصاح المحاسبي لمختلف البيانات، ومن أهمها ما يتعلق بتلبية احتياجات سوق المال، والمتعاملين في الأوراق المالية.

المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية.

من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي: (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 148)

- **الكمال:** يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.

- **الوجود:** يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية.

- **الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم.

- **التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.

- **التسجيل المحاسبي:** يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.

وبالتالي على المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

- التحقق من الأصول الثابتة.

- التحقق من المخزونات.

- التحقق من الحقوق والديون.

- التحقق من الأموال المملوكة.

أولا: التحقق من الأصول الثابتة:

تمثل الأصول الثابتة عناصر الاستثمارات(تجهيزات الإنتاج , تجهيزات اجتماعية , تهييئات وتركيبات) والتي تحتفظ بها المؤسسة لعدة سنوات، لذا فهي قليلة الحركة المحاسبية ماعدا تسجيل الإهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص أحد عناصرها، وباعتبار الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة ن الميزانية فأي خلل فيها يؤثر على مصداقية الميزانية ، لهذا يتوجب على المراجع الخارجي التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية بالنسبة لكل عنصر يعكس الواقع الاقتصادي لها وذلك من خلال: (سردوك، 2003/ 2004، صفحة 98، 101)

1. التأكد من الأرصدة الأولية
2. القيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة
3. التأكد من صحة حساب الإهتلاكات لكل عنصر وصحة تسجيله، ومدى تحميل كل عنصر الأعباء المتعلقة به وعدم تحميله أعباء أخرى
4. التأكد من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة محاسبيا، والظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت الملكية للأصل موضوع المراجعة
5. التأكد من صحة تقييم المؤسسة لأصولها الثابتة، وذلك بالتأكد من التقييم الأولي للعنصر محل المراجعة من خلال تسجيل ثمن شرائه وإضافة مصاريف الحصول عليه، كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل إهتلاكه وفقا لطريقة الإهتلاك المحددة ، والتأكد من الثبات في استخدام طريقة الإهتلاك من سنة لأخرى ، وطرق تقييم الأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية)
6. التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرفقة معه.

ثانيا: التحقق من المخزونات:

تشتمل المخزونات كل العناصر التي تمر على مخزن المؤسسة وتتمثل في: البضائع ، المواد الأولي، منتجات نصف مصنعة ، منتجات قيد التصنيع، منتجات تامة الصنع ، الفضلات والمهملات ، ونظرا للحركة الكثيرة والمستمرة لها على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة في مراجعتها ودلك من خلال : (شريقي، 2011، صفحة 99، 100).

1. التحقق من أن مخزون آخر المدة الظاهر بالميزانية كان نتيجة معالجة محاسبية سليمة، وهذا ينتج من تسجيل كامل العمليات المتعلقة بالمخزون محاسبيا دون حذف أو نسيان لأي عملية.
2. التأكد من الوجود الفعلي للمخزون على مستوى المخازن من خلال الجرد الفعلي للمخزون، والوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفقا لما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يتأكد المراجع الخارجي من أن عملية الجرد يقوم بها أشخاص لا ينتمون لإدارة المخازن وهم نفسهم من يقومون بإعداد القائمة النهائية للمخزون التي يجب أن تحمل تأشيرة شخص مخول له قانونا.
3. يتأكد المراجع الخارجية من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون سواء الموضوعة لديه أو الموضوعة لدى الغير.
4. التأكد من صحة التقييمات لتي قامت بها المؤسسة من التحقق من الثبات في طريقة تقييم المخزون من سنة لأخرى، واعتماد طريقة واحدة لإخراج المخزون، ووفقا للنظام المحاسبي المالي فإن الطرق المعتمدة في إخراجه هي: الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)، التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، وتم الاستغناء عن طريقة الوارد أخير الصادر أولا (LIFO).
5. التأكد من صحة التسجيل المحاسبي المالي للمخزون ووجود وثائق مدعمة له ومرفقة به.

ثالثا: التحقق من الحقوق والديون:

تمثل الحقوق والديون التزامات المؤسسة، وهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة، أو مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، بينما تمثل الديون التزامات على المؤسسة تجاه الغير، وهي نتيجة تدفق مادي الى المؤسسة، أو تدفق مالي متأتي من القروض الطويلة والقصيرة الأجل.

يجب على المراجع الخارجي التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدتها: كالحقوق التي تتكون مثلا من حسابات العملاء والصندوق والبنك ...إلخ ، والديون التي تتكون من ديون طويلة الأجل ومتوسطة وقصيرة الأجل ، ويتم ذلك من خلال: (سردوك، 2003/ 2004، الصفحات 107- 111)

1. التأكد من الرصيد الأولي لكل حساب على حدى.
2. التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية لماهوا مسجل محاسبيا وماهوا مسجل عند الغير، واعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين من أجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية.

3. التأكد من أن كل الحقوق والديون المسجة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فالدين التزام عليها، والحق حق لها.
4. التأكد من صحة التقييم لكل من حقوق وديون المؤسسة، وذلك باستخدام المراجعة المستندية والحسابية
5. التأكد من أن التسجيل المحاسبي لكل العمليات المختلفة لكل حساب تم وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها، وأن لكل عملية مستند يبررها.

رابعا: التحقق من الأموال المملوكة:

إن إنشاء مؤسسة بشكل قانوني يتم وفق عقد تأسيسي، يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها بأموالهم التي تقسم إلى أسهم، وتكون حصة كل واحد من للمساهمين بقدر مساهمته وعلى أساسها يحدد عدد أسهمه، لذا وجب على المراجع الخارجي التحقق من أسهم الشركاء وعددها، ومن صحة تقييمها وتسجيلها بما يوافق المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تتداول أسهم الشركة في السوق المالية، والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة الخاصة بسنة المراجعة، وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به.

وبالتالي يمكن تبع أحكام عامة للتحقق من الأموال المملوكة وهي كالآتي:

1. التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة محل المراجعة لمعرفة رأس المال، وأنواع الأسهم (ممتازة، عادية)، وحقوق المساهمين من ناحية الربح وعائد رأس المال.
2. الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية الهامة بخصوص تخصيص وزيادة أو تخفيض رأس المال.
3. يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للإكتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
4. يتحقق من أن المساهمين سددوا كل ما عليهم اتجاه الشركة، ففي حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية.
5. فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
6. التأكد من صحة عرض رأس المال في الميزانية، أي إظهار رأس المال المصرح به، ورأس المال المصدر، وكذلك رأس المال المدفوع.

خامسا: التحقق من حسابات النواتج والأعباء:

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج، وتفاعلهما ينتج حساب النتائج، تتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر، باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله الى السنة موضوع المراجعة كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المعتمد من إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها، ومراجعة هذه الحسابات يتم من خلال:

1. التحقق من تسجيل المؤسسة لكافة العمليات المختلفة المتعلقة بالأعباء والنواتج;
2. التأكد من أن الأعباء والنواتج المسجلة تخص الدورة موضوع المراجعة;
3. التحقق من أن الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويتم ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند يبررها، وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية ;
4. التأكد من سلامة تقييم المؤسسة لأعبائها ونواتجها، وذلك من خلال التحقق من حيث تبويبها وصحة معالجتها، وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى;
5. التحقق من أن التسجيل الأعباء والنواتج تم وفقا لمبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا لمستند يدعمها، ولا ينتظر تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز ثقة القوائم المالية.

إن اعتماد متخذي القرار على البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية يرتبط بمستوى ثقتهم بهاتة المعلومات ولكي يتحقق ذلك لابد من تدخل طرف مستقل ومحايد يقوم بمراجعة هاته القوائم لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقيتها.

تمثل القوائم المالية المصدر الهام لحصول مستخدميها على اختلافهم وتعددهم من مستثمرين ، ودائنين وبنوك...إلخ على المعلومات المالية ، التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم، ولكي يتم اعتمادهم على تلك المعلومات، لابد أن تتسم هذه القوائم المالية بالمصداقية ، ونظرا لعدم قدرة هؤلاء المستخدمين من معرفة ما إذا كانت هاته القوائم المالية ذات مصداقية أو لا، هذا ما استدعى لجوئهم إلى طرف ثالث يقوم بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، يسمى بالمراجع الخارجي، يكون طرف مستقل، يقوم بفحص هاته القوائم المالية ، والتعبير عن رأيه الفني المحايد حول ما إذا كانت تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائجها للمؤسسة محل المراجعة، وأن هذه القوائم أعدت وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما، ولكي يتمكن المراجع

الخارجي من إبداء رأيه لابد أن تتم عملية مراجعة هذه القوائم بمستوى مرتفع من الجودة ، وذلك من خلال التزامه بمعاييرها ، فهذا ما يعزز ثقة هؤلاء المستخدمين في تلك المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية سواء كانوا أطراف لا يمتلكون حق الاطلاع على دفاتر المؤسسة ، أو أطراف لا تتوفر لهم معرفة جيدة بالقوائم المالية والذين يجدون في تقرير المراجع الخارجي الذي يبين فيه رأيه مصدرا هاما لتعزيز ثقة تهم في تلك القوائم التي مت مراجعتها، فبدون رأي المراجع الخارجي لا يمكن لمستخذي القرارات التعرف عن ما إذا كانت هذه القوائم المالية ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم (بوقدوم، 2018/ 2019، صفحة 188، 189).

خلاصة الفصل:

تعد القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المستخدمة للمعلومات التي تتضمنها هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم وذلك لاعتبارها الناتج النهائي للمحاسبة حيث تلخص قدرا كبيرا من المعلومات التي يجب أن تحظى بثقة مستخدميها لكي يتم الاعتماد عليها وهذا ما يتطلب مراجعتها من طرف المراجع الخارجي للتأكد من مدى مصداقيتها وعدالتها وقد تم توصل الى النتائج التالية:

- تعتبر القوائم المالية معلومات المصدر الرئيسي للبيانات المالية الخاصة بالمؤسسة.
- ألزم النظام المحاسبي المؤسسات بإعداد خمس قوائم مالية وتتكون القوائم المالية حسب النظام المحاسبي من خمس قوائم وهي الميزانية، جدول حسابات النتائج جدول التدفقات النقدية، جدول التغير في الأموال الخاصة، والملاحق.
- يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ محاسبية المتعارف عليها.
- توفر كل قائمة مالية معلومات معينة حيث أن الميزانية تقدم لنا صورة عن الوضع المالي للمؤسسة، وجدول حسابات النتائج يقدم لنا معلومات حول أداء المؤسسة ويتم ترتيب الإيرادات والأعباء فيه حسب الطبيعة أو الوظيفة ويقدم جول تدفقات الخزينة المتحصلات والمدفوعات النقدية، أما جدول تغيرات الأموال الخاصة يعطينا تحليلا للحركات التي أثرت على كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة بالإضافة الى الملاحق التي تقدم إيضاحات أو ملاحظات يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية السابقة.
- يتم الحكم على صلاحية القوائم المالية من قبل المراجع الخارجي بحيث يتحقق من عدم وجود أخطاء ومخالفات وتحريفات فيها.
- تساعد القوائم المالية العديد من المستخدمين في ترشيد واتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- تقاس المصداقية في القوائم المالية بدرجة ثقة أو الأمانة التي تتمتع بها وخلوها من الاخطاء والتحيز وتلاعب ولكي يتحقق ذلك يجب ان تتوفر على مجموعة من الخصائص والصفات.
- مراجعة القوائم المالية نوع من المراجعة يقوم على مراجعة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة محل المراجعة بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما أثناء إعدادها، وخلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية.

الفصل الثالث:

دراسة القوائم المالية وتقارير المؤسسةx

تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري للإطار النظري لكل من المراجعة الخارجية والقوائم المالية ومحاولتنا معرفة دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية هذه القوائم كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين وهما:

- **المبحث الأول:** عموميات حول مكتب محافظ الحسابات.
- **المبحث الثاني:** تحليل القوائم المالية وتقارير المؤسسةX.

المبحث الأول: عموميات حول مكتب محافظ الحسابات.

سنقوم في هذا المبحث بالتعرف على مكتب محافظ الحسابات محل دراستنا وذلك من خلال تعريفه وهيكله التنظيمي ومهامه.

المطلب الأول: تعريف مكتب محافظ الحسابات.

مكتب محافظ الحسابات محل دراستنا ممثل من طرف السيد نجاي علي المولود بتاريخ 21/07/1963 بمنعة ولاية باتنة والمتحصل على بكالوريوس في العلوم المالية في يونيو 1986 من جامعة باتنة مما أهله علميا لممارسة مهنة محاسب ومدقق قانوني منذ سنة 1993 الى الآن بمكتبه الذي مقره جمعية الازدهار العقارية التعاونية رقم Bp968RpBiskra99.

المطلب الثاني: مهام المكتب.

يمارس محافظ الحسابات محل دراستنا في مكتبه مهام ميدانية هي:

1. **المهام المحاسبية:**

- ✓ القيام بمسك محاسبة الكيانات المختلفة (سواء شركات مهما كان شكلها او جمعيات او اشخاص طبيعيين) بناءا على الوثائق المقدمة وذلك بإعداد القوائم المالية التي يحددها القانون.
- ✓ القيام بعداد التصريحات الجبائية (الميزانية الجبائية ،التصريحات الشهرية , لتصريحات السنوية للأجور، التصريحات السنوية للزبائن.....)
- ✓ القيام بالدراسات التقنية الاقتصادية
- ✓ القيام بالتصريحات الاجتماعية (إعداد التصريحات الشهرية او الثلاثية للعمال لدى مصالح الضمان الاجتماعي، التصريحات السنوية بمجمل الأجور، التصريحات لدى الصندوق الوطني للعطل والتأمين على البطالة.....)
- ✓ المساعدة على القيام ببعض الأعمال الادارية مثل التصريح بالعمال، إعداد بعض التقارير...
- ✓ مرافقة الزبائن لدى العديد من الإدارات وأعوان الدولة مثل الموثقين.

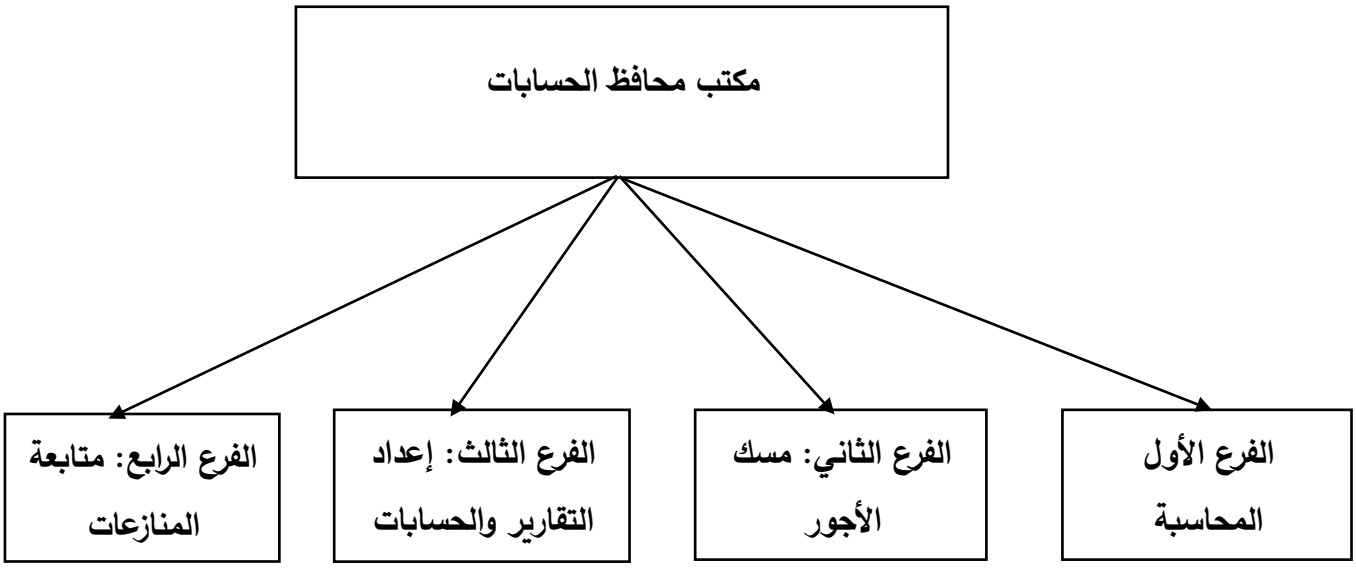
2. مهام محافظ الحسابات:

- ✓ القيام بمراقبة قانونية للحسابات التي تعدها الشركات الخاضعة للمراقبة القانونية (محافظ الحسابات) بحيث نقدم شهادة على وضعية تلك الحسابات إذا كانت صحيحة ومطابقة لنتائج السنة المنصرمة.
- ✓ مراقبة عمليات الجرد والتأكد من صحتها.
- ✓ فحص صحة البيانات المقدمة في تقرير التسيير ومدى مطابقتها المقدم لأصحاب الحصص والمساهمين
- ✓ إبداء الرأي حول التقرير الخاص بالرقابة الداخلية المنصوص عليه القرار الوزاري الخاص بإعداد التقارير
- ✓ البحث عن جميع الاتفاقيات المبرمة بين الشركة المراقبة والأطراف الأخرى التي لديهم مصالح مباشرة
- ✓ أو غير مباشرة معها من أجل تفادي تداخل المصالح.
- ✓ البحث عن كل ما يؤدي الى عرقلة نشاط الكيان أو انهاء وجوده.

المطلب الثالث: الهيكل تنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.

يتهيكل مكتب محافظ الحسابات محل دراستنا كما يلي:

الشكل رقم (5) يبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: من إعداد الطالبتان.

الفرع الأول: فرع المحاسبة.

ومهمته الأساسية محاسبة المؤسسات التي تطلب ذلك ويقوم بالمهام التالية:

- ✓ إعداد الميزانيات المحاسبية.
- ✓ إعداد الميزانيات الجبائية.
- ✓ إعداد الميزانيات التقديرية.
- ✓ مسك الدفاتر القانونية (دفتر اليومية، دفتر الجرد).
- ✓ القيام بالتعديلات المحاسبية ان تطلب الامر.

الفرع الثاني: فرع مسك الأجور.

ويقوم بالمهام التالية:

- ✓ إعداد يوميات الأجور.
- ✓ بطاقات الأجور.
- ✓ مسك الدفاتر القانونية (دفتر الأجور، دفتر دخول وخروج العمل، دفتر مفتشية العمل، دفتر العطل السنوية، دفتر طب العمل، دفتر المراقبة التقنية للمعدات، دفتر العمال الأجانب)
- ✓ القيام بالتصريحات الشهرية والسنوية.

الفرع الثالث: فرع إعداد تقارير محافظ الحسابات.

يقوم بإعداد التقارير التالية:

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

الفرع الرابع: فرع متابعة المنازعات.

ويقوم بالمهام التالية:

- ✓ متابعة المنازعات المتعلقة بمصلحة الضرائب.
- ✓ متابعة المنازعات المتعلقة بمفتشية العمل.
- ✓ متابعة المنازعات المتعلقة بمصالح التأمينات.

المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية وتقارير المؤسسة X.

سنقوم بتتبع مراجعة عناصر القوائم المالية للمؤسسة x وذلك من خلال الاعتماد على جملة من القوائم المالية التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية تأثير المراجع الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية وأيضا فيما إذا كانت توصيات المراجع تؤخذ على محمل الجد أو العكس من طرف المؤسسة محل المراجعة.

المطلب الأول: تحليل القوائم المالية للمؤسسة X.

أولا تحليل قائمة الميزانية:

من خلال ملاحظتنا لقائمة الميزانية توصلنا إلى مجموعة من الملاحظات والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

ملاحظات متعلقة بالميزانية:

1. الأصول:

- ✓ **الأصول غير جارية:**

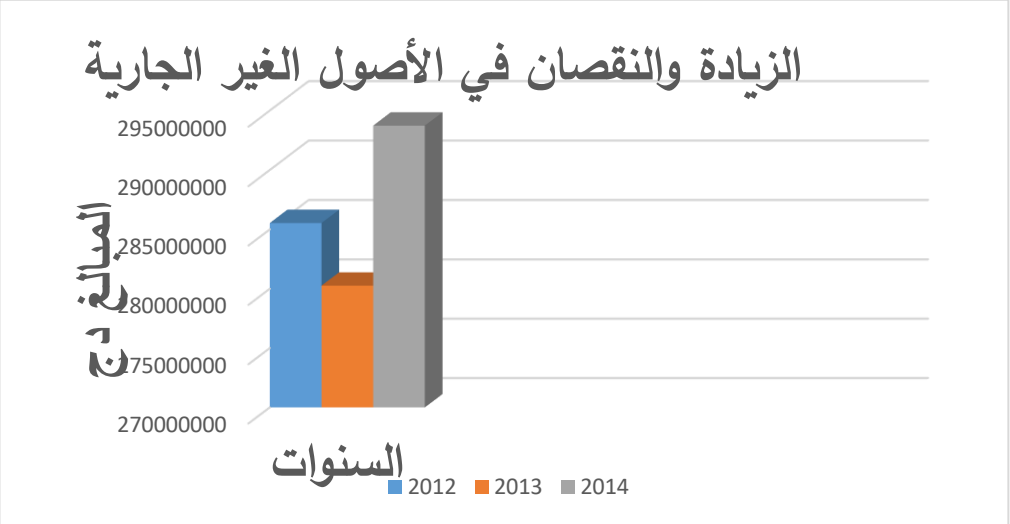
جدول رقم (9) يوضح الزيادة والنقصان في قيمة الأصول غير جارية.

السنوات	2012	2013	2014
المبالغ دج	285538382,46	280260864,63	293733360,70

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكننا تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي:

الشكل رقم(5) يوضح الزيادة والنقصان في قيمة الأصول غير جارية.



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال الشكل رقم (5) نلاحظ أن هناك تغيرات حصلت في جانب الأصول الغير جارية في السنوات الثلاثة 2012، 2013، 2014 حيث قدرت قيمتها في سنة 2012 بـ 285538382,46دج، وانخفضت قيمتها في سنة 2013 إلى 280260864,63دج، وارتفعت قيمتها في سنة 2014 إلى 293733360,70دج.

التثبيتات العينية:

نلاحظ أن التثبيتات العينة بالنسبة للمباني كانت قيمتها معدومة في سنة 2013، 2014.

بالنسبة للأصول الملموسة الأخرى قيمتها في سنة 2012 تقدر بـ: 269020423,46دج، وارتفعت في سنة 2013 وأصبحت تقدر بـ: 273588415,30دج، وكذلك ارتفعت قيمتها في سنة 2014 لتصل الى 286702278,88دج.

التثبيتات المالية:

من خلال ملاحظتنا لتثبيتات المالية للمؤسسة نرى أن المؤسسة تعتمد على قروض وأصول مالية أخرى طويلة الأجل من سنة إلى أخرى والتي تتمثل في كفالات قامت المؤسسة بدفعها خلال السنوات الثلاثة حيث كانت قيمتها سنة 2012بـ: 16414459دج، وارتفعت سنة 2013 وأصبحت 6525749,33دج، وكذلك في سنة 2014 قدرت بـ: 6851749,33دج.

✓ **ثانيا: الأصول الجارية:**

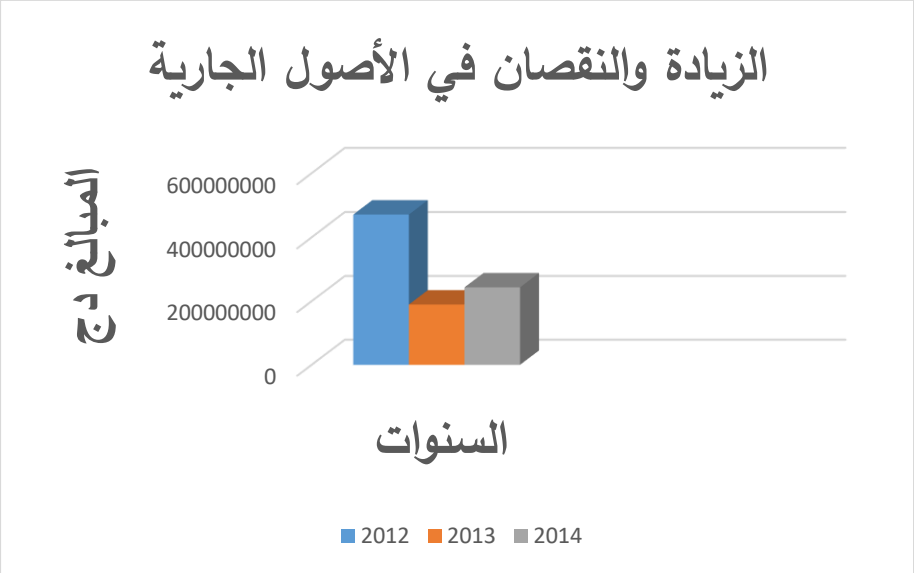
جدول رقم (10) يبين الزيادة والنقصان في قيمة الأصول الجارية.

السنوات	2012	2013	2014
المبالغ دج	471017167,60	189627691,07	243395664,10

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص محتويات الجدول (10) في الشكل التالي:

الشكل رقم(6)يبين الزيادة والنقصان في قيمة الأصول الجارية



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال الشكل نلاحظ ارتفاع وانخفاض في الأصول الجارية للمؤسسة حيث قدرت قيمتها سنة 2012بـ: 471017167,60دج، وفي سنة انخفضت وقدرت 2013بـ 189627691,07دج، أما في سنة 2014 ارتفعت أصبحت تقدر بـ: 243395664,10دج، وهذا راجع لزيادة ونقصان عدد زبائنها والمخزونات في المؤسسة من سنة إلى أخرى، حيث نلاحظ المبلغ الخاص بالزبائن في سنة 2012 قدر بـ: 227111096,81دج، أما في 2013 انخفض وأصبح يقدر بـ: 87650894,64دج،وفي سنة 2014 ارتفع وأصبح يقدر بـ: 93548026,16دج،أما فيما يخص المحزونات فقد عرفت هي الأخرى انخفاضا وارتفاعا في قيمتها حيث قدرت سنة 2012بـ:

210704986,42دج، وانخفضت سنة 2013 وأصبحت تقدر بـ: 42919757,87دج، وارتفع قيمته في سنة2014 إلى 101186329,24دج.

2. الخصوم:

✓ **الخصوم:**

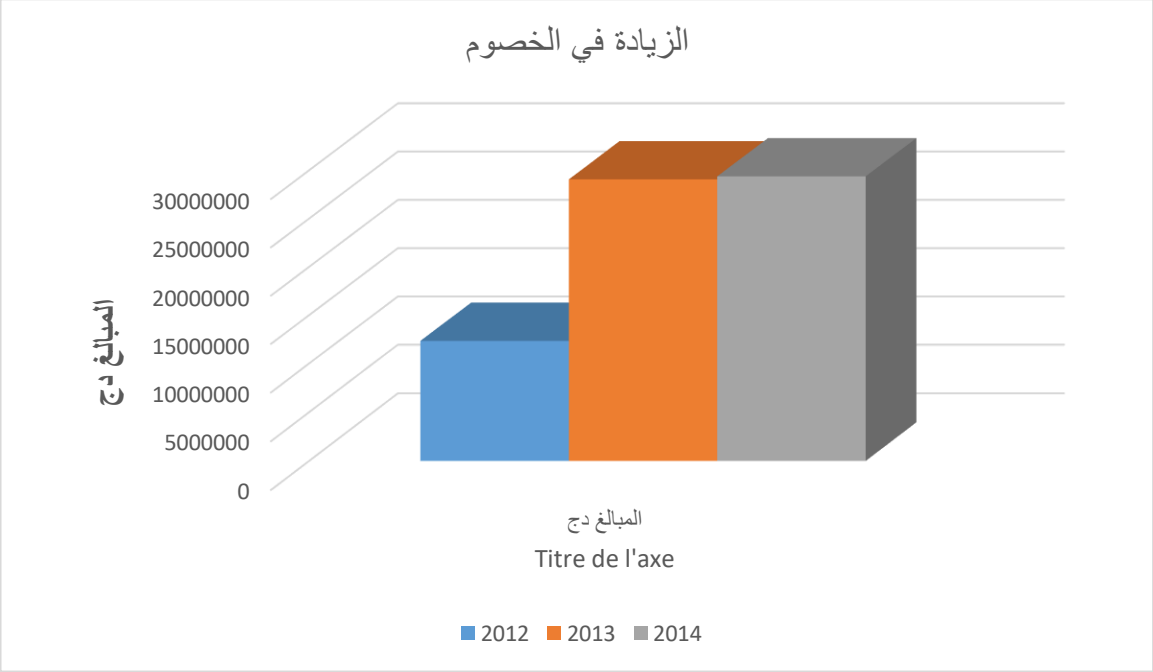
جدول رقم(11) يبين الزيادة في قيمة الخصوم.

السنوات	2012	2013	2014
المبالغ دج	12336255,05	29059058,04	29373360,74

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي:

الشكل رقم (7) يوضح الزيادة والنقصان في قيمة الأصول غير جارية.



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال الشكل رقم(7) وفحص جانب الخصوم لاحظنا التغير في العناصر التالية في سنوات الثلاثة 2012، 2013، 2014:

رأس المال: المؤسسة لم تقم بزيادة رأس مالها في السنوات الثلاثة الماضية حيث قدر رأس مالها بـ55000000دج.

نتيجة الصافية: النتيجة التي حققتها المؤسسة في 2012 كانت خسارة حيث قدرت بـ: 2510352,64-دج، وفي سنة 2013 حققت ربحا قدر بـ:16722802,99دج، وفي سنة 2014 انخفضت النتيجة (ربح) إلى 2368999,07دج.

✓ **ثانيا الخصوم غير جارية:**

نلاحظ أن الخصوم غير جارية كانت معدومة في سنة 2012، 2013 وهذا يعني أن المؤسسة لم تقم بأية عملية اقتراض من الغير أما سنة 2014 فقد كانت قيمتها 4714604,23دج، وهذا راجع لاقتراض المؤسسة من الغير قروض طويلة الأجل.

✓ **ثالثا: الخصوم الجارية:**

الموردون: من خلال ملاحظة الميزانيات المقدمة من جانب الخصوم الجارية نلاحظ أنها في زيادة مستمرة من سنة إلى أخرى حيث كانت قيمتها في 2012 تقدر بـ:144872288,43دج، وفي سنة 2013ازدادت وقدرت بـ:220259646,54دج، وكذلك ازدادت في سنة 2014 لتصل الى222167898,74دج وهذا راجع الى ارتفاع نشاط المؤسسة.

ديون أخرى: من خلال الميزانيات المقدمة لاحظنا أن الديون تختلف من سنة الى أخرى حيث عرفت ارتفاعا سنة 2012 وقدرت بـ:394080023,82دج، وانخفضت في سنة 2013 لتقدر بـ:10843481,78دج، ثم ارتفعت في سنة 2014 فقدرت بـ:43177098,90دج.

ثانيا: تحليل جدول حسابات النتائج:

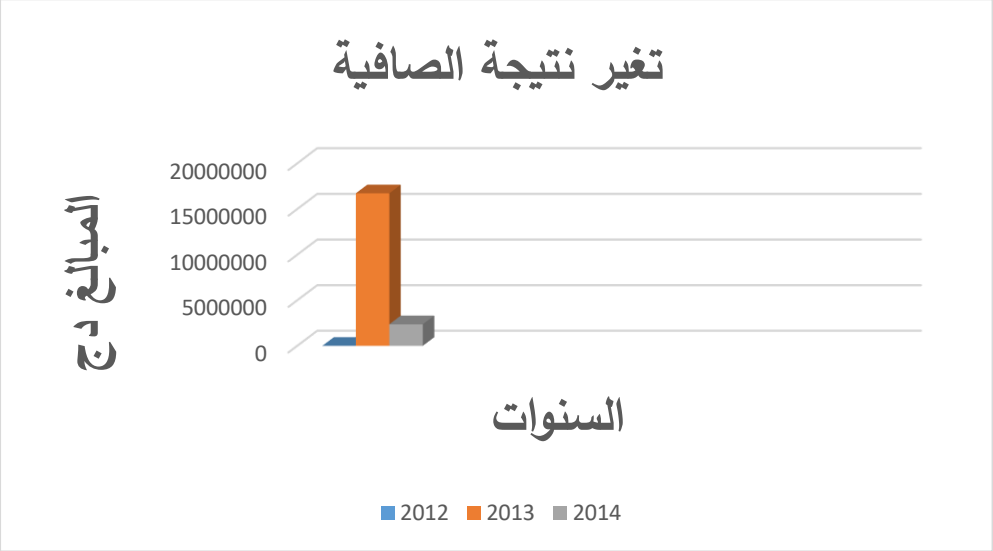
جدول رقم (12) يبين تغير نتيجة الصافية.

السنوات	2012	2013	2014
المبالغ دج	-2510352,54	16722802,99	2368999,07

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص محتويات الجدول في الشكل التالي:

الشكل رقم (8) يبين تغير النتيجة الصافية.



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال ملاحظتنا وتحليلنا لجدول حساب النتائج نلاحظ ما يلي:

1 - انتاج السنة المالية: ويتم حسابه كما يلي:

إنتاج السنة المالية= مبيعات ومنتوجات ملحقة +تغير مخزونات المنتجات التامة وقيد التصنيع + الإنتاج المثبت + اعانات الاستغلال.

بعد ملاحظتنا لجدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للسنوات الثلاث 2012،2013،2014 أن هناك ارتفاع في إنتاج السنة المالية في سنة 2013 عن سنة 2012 فقد كانت قيمته 214700578,51دج وأصبح 570568290,73دج وهذا الارتفاع يرجع لزيادة مبيعات المؤسسة، أما في سنة 2014 فقد انخفض لتصل قيمته الى 76157588,01دج وهذا الانخفاض يرجع لانخفاض رقم الأعمال لسنة 2014 وارتفاع مخزون المنتجات المصنعة وقيد التصنيع لنفس السنة.

2 استهلاك السنة المالية: ويحسب كما يلي:

استهلاك السنة المالية=مشتريات مستهلكة +معدات وادوات + الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.

نلاحظ أن استهلاك السنة المالية لسنة 2012 قيمته سالبة وتقدر ب 65979286,57- دج وقد انخفض في السنة الموالية لتصل قيمته 288231059,85-دج ،أما سنة 2014 فقد ارتفعت قيمته الى 98783013,11- دج.

3- **القيمة المضافة للاستغلال:** ويتم حسابها كما يلي:

القيمة المضافة للاستغلال= انتاج السنة التالية-استهلاك السنة المالية.

نلاحظ أن القيمة المضافة للاستغلال لسنة 2013 قد ارتفعت عن سنة 2012 فقد كانت 58721291,94دج وأصبحت 82337230,88دج أما في سنة 2014 فقد انخفضت لتصل قيمتها 77374574,90دج.

4 الفائض الإجمالي للاستغلال: ويتم حسابه كما يلي:

الفائض الإجمالي للاستغلال =القيمة المضافة للاستغلال- (أعباء المستخدمين+ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة).

نلاحظ أن قيمة الفائض الإجمالي للاستغلال لسنة 2012 تقدر ب29713493,45دج وقد ارتفعت قيمته في السنة الموالية لتصل الى 57440620,39دج ،أما سنة 2014 فقد انخفضت قيمته لتصل 4641737.89دج.

5-النتيجة العملياتية: وتحسب كما يلي:

النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي للاستغلال+ المنتجات العملياتية الاخرى-الأعباء العملياتية الأخرى – مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة+ استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

نلاحظ أن المؤسسة في سنة 2012 حققت نتيجة سالبة قيمتها 29713493,45-دج وفي سنة 2013 حققت نتيجة موجبة قيمتها 19022998دج لتنخفض في السنة التي تليها وتصل قيمتها 3368643,35دج

6- النتيجة المالية: وتحسب كما يلي:

النتيجة المالية=المنتوجات المالية-الأعباء المالية

نلاحظ أن المؤسسة في سنة 2012 قد حققت نتيجة مالية سالبة قيمتها 1830868,53-دج أما سنة 2013 فقد حققت نتيجة موجبة قيمتها 1579515,90دج وفي سنة 2014 تراجعت قيمتها لتصل إلى 116777,28-دج.

7- النتيجة العادية قبل الضرائب: وتحسب كما يلي: النتيجة العادية قبل الضرائب=النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

نلاحظ أن قيمة النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2013 قد ارتفعت عن سنة 2012 فقد كانت قيمتها 2510352,64-دج واصبحت20602514,41دج أما في سنة 2014 فقد انخفضت قيمتها لتصل 3251680,29دج.

8 - النتيجة الغير عادية: ويتم حسابها كما يلي:

العناصر الغير عادية(منتوجات)-عناصر غير عادية(أعباء) نلاحظ أن النتيجة الغير عادية لسنة 2012 قيمتها معدومة أما سنة 2013 فقد بلغت قيمتها 500000- وفي سنة 2014 فقيمتها معدومة.

9 - **النتيجة الصافية للسنة المالية:** نلاحظ أن المؤسسة في سنة 2012حققت نتيجة مالية سالبة قيمتها 2510352,54-دج، أما سنة 2013 فقد حققت نتيجة مالية موجبة قيمتها 16722802,99دج وقد تراجعت في السنة التي تليها لتصل قيمتها 2368999,07دج.

ثالثا: تحليل جدول تدفقات الخزينة:

من خلال ملاحظتنا وتحليلنا لجدول تدفقات الخزينة تحصلنا على نتائج التالية:

1 - صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (الاستغلال):

من خلال ملاحظتنا لجدول تدفقات الخزينة لثلاث سنوات 2012،2013،2014 لاحظنا أن المؤسسة حققت نتيجة موجبة سنة 2012 قيمتها 14145753,08دج وارتفعت الى 2926180,15دج سنة 2013 أما سنة 2014 فقد شهدت المؤسسة انخفاضا ملحوظا في نتيجتها ويظهر ذلك في قيمتها السالبة التي تقدر ب 1376729,27-دج.

2 **صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية:** نلاحظ أن هناك ارتفاع في صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية لسنة 2013 عن سنة 2012 فقد كانت قيمته 1382788,66دج وأصبح 4871376,44دج سنة 2013 لتتراجع قيمته في سنة 2014 حيث قدرت قيمته ب5690703,57-دج.

3 **صافي تدفقات الخزينة المتأنية من الأنشطة المالية:** لاحظنا أن قيمة صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة المالية في سنة 2012تساوي 2764817,96دج اما في سنة 2013 فهي معدومة وهذا يعني أن

المؤسسة لم تقم بأي عملية اقراض أو اقتراض من الغير، أما في سنة 2014 فقد حققت نتيجة سالبة تقدر ب 2543665,25-دح وهذا راجع لاقتراض المؤسسة من الغير.

4 تغير الخزينة :خلال الفترة نلاحظ ارتفاع في قيمة تغير الخزينة خلال الفترة لسنة 2013 مقارنة بقيمتها ستة 2012 فقد كانت 12296756,65دج وأصبحت 34133178,59دج،اما في سنة 2014 فقد تراجعت لتصل قيمتها 9611098,09- دج.

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة:

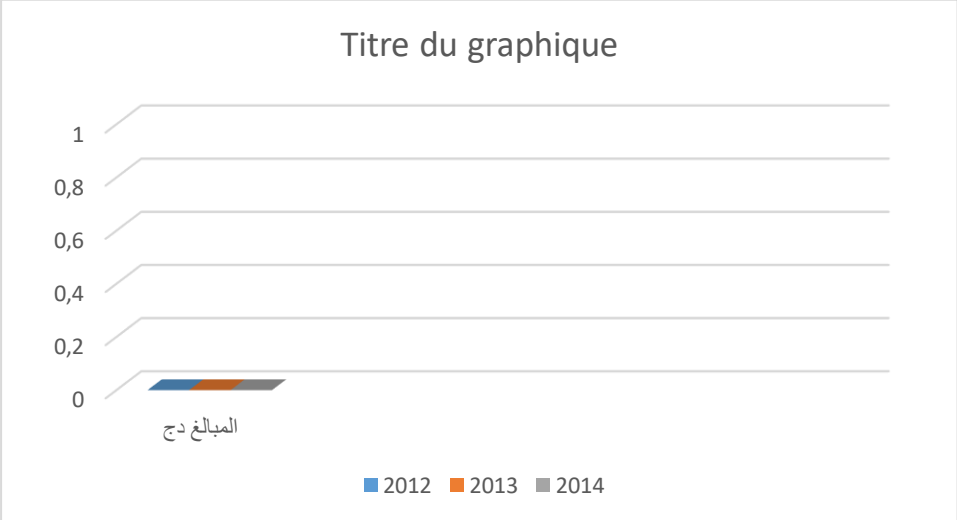
جدول رقم (13) يبين تغير الأموال الخاصة.

السنوات	2012	2013	2014
المبالغ دج	-42.716.571,59	-25.993.768,60	-23624769,53

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

يمكن تلخيص الجدول في الشكل التالي:

الشكل رقم (9) يبين تغير الأموال الخاصة.



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على القوائم المالية.

من خلال ملاحظة الشكل والاطلاع على قائمة تغير الأموال الخاصة نستنتج ما يلي:

أن الرصيد في 2012/12/31 (النتيجة والاحتياط) كانت سالبة وقدرت بـ: 42.716.571,59- دج وارتفعت في سنة 2013 بقيمة سالبة وأصبحت تقدر بـ: 25.993.768,60- وهذا راجع الى تغيير سياسة المحاسبية وارتفعت أيضا بقيمة سالبة في سنة 2014وقدرت بـ: 23624769,53-

وكان هناك زيادة في رأسمال المؤسسة حدثت في سنة 2012

هناك اختلاف ما بين الميزانية المالية والميزانية الضريبية إن صح التعبير للمؤسسة خاصة في بند إعادة تقييم أصول المؤسسة في سنة 2013 ولم تظهر في جانب خصوم المؤسسة بمقدار 900000 دج وظهرت في تقرير محافظ الحسابات واخذت بعين الاعتبار في سنة 2014, هناك خسائر السنة المالية لسنة 2011 اخذت بعين الاعتبار في سنة 2012 تحت بند أرباح أو خسائر غير مقيدة بحساب النتائج للسنة الماضية بمقدار 25810352,64 كما هو في تقرير محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: تحليل تقرير المراجع.

أولا: تحليل تقارير المؤسسة لثلاث سنوات.

- ✓ **تحليل تقرير 2012: (تقرير التصديق أو الشهادة).**

تضمن تقرير 2012 للمؤسسة X رأيا نظيفا حول صحة وعدالة القوائم المالية، وقد أشار المراجع في التقرير على التزامه بالمعايير والقواعد المهنية المقبولة قبولا عاما.

توصل مراجع الحسابات الى مجموعة من النتائج والملاحظات بعد عمليات التحقق والفحص التي قام بها أثناء متابعته وتقيمه لنظام الرقابة الداخلية وباعتماده في ذلك على جملة من الطرق والأساليب إلى وجود بعض النقائص يتطلب معالجتها والتي تمثلت في:

وجود نقاط ضعف في النظام التنظيمي ولاسيما في المخطط التنظيمي.

غياب إجراءات الإدارة المكتوبة.

غياب التام لهيكل التدقيق الذي يسمح بالتقييم المستمر لنظام الإدارة والإجراءات ودرجة تطبيقها وذلك لحمايتها من أية عيوب.

وعليه يشهد المراجع الخارجي على أن القوائم المالية صحيحة ويمكن المصادقة على الحسابات السنوية كما هي معروضة في القوائم المالية كونها منتظمة وتعطي صورة صادقة عن نتائج العمليات للسنة المالية الماضية للمؤسسة وذلك الوضع المالي وأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية 2012/12/31.

✓ **تحليل تقرير 2013 (تقرير عام يعبر عن رأي مدققي الحسابات القانونيين).**

من خلال تتبعنا لتقرير محافظ الحسابات لسنة 2013 نجد ان محافظ الحسابات قد أعطى رأيا نظيفا حول صحة وعدالة القوائم المالية، فقد أكد أن إعداد القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية في 1231/2013 تمت وفقا لأحكام القانون07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي رقم11/202 المؤرخ في 26 ماي2011 وأن عملية مراجعة القوائم المالية أجريت وفقا لمعايير مهنية مقبولة قبولا عاما.

وعمليات التحقق تمت من خلال استبيانات وإجراءات أخرى.

كما أكد على تحققه من الميزانية العمومية وبيانات الدخل وجداول الملاحق وأشار الى أن إجمالي الميزانية العمومية في 31/12/2013 هو 46988855570دج، وأن المؤسسة حققت ربح قيمته 1672280299دج وبعد ذلك أعطى رأيه حول مصداقية القوائم المالية وكان رأيه أنها منتظمة وصادقة وتعطي صورة حقيقية وعادلة عن نتيجة عمليات السنة المالية ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية وتحركات رأس المال في نهاية السنة.

أشار المراجع إلى أنه تم ادراج وترقيم السجلات القانونية والمحاسبية بالأحرف الأولى في المحكمة (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الرواتب)، أما السجلات الأخرى الخاصة بمفتشية العمل والضمان الاجتماعي متوفرة على مستوى المؤسسة ومدرجة بالأحرف الأولى، (الطب المهني، الحوادث المهنية، دخول وخروج الموظفين، الإشعار الرسمي، الإجازة السنوية، سجل الإثباتات الفنية، سجل العمال الوافدين).

وعليه تم المصادقة على أن الحسابات السنوية، كما هي ملحقة بهذا التقرير، منتظمة وصادقة وتعطي صورة حقيقية وعادلة عن نتيجة عمليات السنة المالية الماضية، بالإضافة الى المركز المالي والتدفقات النقدية وتحركات رأس المال للكيان في نهاية السنة المالية.

✓ **تحليل تقرير2014: تقرير المصادقة العام الذي يعبر عن رأي مدققي الحسابات القانونيين.**

من خلال تتبع وفحص مضمون تقرير المراجع لسنة 2014 للمؤسسة X نجد أن المراجع قد أعطى رأيه بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية.

تضمن تقرير المراجعة الخارجية للدورة المحاسبية 2014 من خلال الفقرة التمهيدية:

تم تعيين المراجع من قبل الجمعية العمومية بتاريخ 2012/4/24 للقيام بمهمة الرقابة القانونية للكيان.

يتم إعداد البيانات المالية تحت مسؤولية المدير وفقا لأحكام القانون 11/07 بشأن نظام المحاسبة المالية المادة 7، وأمر الوزارة المالية بتاريخ 2008/7/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى عرض البيانات المالية.

تحديد معايير تقارير المدقق وشروط تسليمها والمواعيد النهائية لإحالتها وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 2011/05/26 وأمر وزارة المالية الصادر في 2013/06/24 بشأن محتوى التقرير.

أشار المراجع أيضا الى أنه من المحتمل إرفاق الميزانية العمومية وبيان الدخل والتدفقات النقدية وبيان التغيرات في رأس المال والملاحق بهذا التقرير.

تضمنت فقرة رأي المراجع في القوائم المالية ما يلي:

تم فحص القوائم المالية وفقا لمعايير المهنة المقبولة قبولا عاما في الجزائر والتي تضمنت استطلاعات ومجموعة من الإجراءات.

تم التحقق من الميزانية وبيانات الدخل بالإضافة الى جداول ملاحق الخاصة.

أشار المراجع على أن إجمالي الميزانية العمومية بتاريخ 2014/12/31 قدرت بـ: 53712902484دج ونتيجة المحققة ربح حيث قدرت ب 2368999دج.

وعليه يشهد المراجع بأن القوائم المالية تعكس بعدالة المركز المالي والتدفقات النقدية وحركات رأس المال للمؤسسة نهاية السنة المالية.

ثانيا: عرض نتائج التقارير.

بعد فحص وتحليل مضمون التقارير توصلنا الى النتائج التالية:

- تم إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- هناك نقائص وعيوب في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفي رأينا يعود ذلك لعدة أسباب منها:
  - ✓ عدم مسايرة نظام رقابة الداخلية للمؤسسة لتطورات الحاصلة.
  - ✓ عدم متابعة العمليات اليومية في المؤسسة.

- ✓ انعدام الاحساس بتحمل المسؤولية بالقيام بالمهام المكلفة من قبل المسؤولين في إدارة المؤسسة.
- ✓ انعدام الكفاءة والخبرة في المسيرين.
- المؤسسة تمسك جميع الدفاتر المحاسبية والقانونية.
- المعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة تمت وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما وأن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرققة معه.
- صحة التقييم المحاسبي المؤسسة والثبات في سياسات وطرق التقييم من سنة لأخرى.

خلاصة الفصل:

قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات بولاية بسكرة من خلال تعرفنا على مكتبه ودراسة وتحليل القوائم المالية والتقارير مرفقة بهذه القوائم والخاصة بإحدى المؤسسات التي قام بمراجعته لمدة ثلاث سنوات على توالي ولقد تم التوصل الى النتائج التالية:

- أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسندات والدفاتر والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة.
- مقارنة كل عملية تسجيل محاسبي بالوثائق القانونية التي تبرزها لاستخراج ومعرفة وجود أي خلل أو خطأ.
- التأكد من أن المبالغ المسجلة بالقوائم المالية تعبر بصدق عن شرعية التسجيلات المحاسبية.
- يمكن إرفاق نسخ من الميزانية وجدول حسابات النتائج بيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في رأس المال بتقرير المراجع.
- تمت المصادقة بتحفظ على قوائم المالية للمؤسسة في تقرير المراجع.

وفي الأخير يمكننا القول أن محافظ الحسابات دور فعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية من خلال التوصيات التي يقدمها في تقريره للمؤسسة والمتعلقة بنظام الرقابة الداخلية حيث أن الالتزام بها والعمل على تصحيحها يمكن أن يساهم في تحسين المعلومات الظاهرة في القوائم المالية.

خاتمة

خاتمة:

لاق موضوع المراجعة الخارجية رواجا واهتماما كبيرا من طرف الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة وهذا بسبب التطور السريع الذي شهدته المهنة عبر سنوات من الزمن والحاجة الشديدة للمؤسسات الاقتصادية لها لتأكد من أن قوائمها المالية صحيحة وتعكس الوضعية الحقيقة للمؤسسة.

ولقد حاولنا من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية معالجة الاشكالية المطروحة دور المراجعة الخارجية في تعزيز موثوقية القوائم المالية من خلال إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة في اضفاء الثقة في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة الاقتصادية شريطة الالتزام بالمعايير الدولية والمبادئ المحاسبية مع وجود نظام رقابة داخلية جيد وفعال يضمن حماية أصول المؤسسة وكذلك تدفق المعلومات المحاسبية بشكل صحيح، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد من أجل الحصول على معلومات أكثر موثوقية ودقة أكثر موثوقية تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم.

على ضوء ما تم تقديمه نظريا وتطبيقيا توصلت دراستنا الى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن ايجازها فيما يلي:

أولا اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: حسب الفرضية الاولى فالإطار النظري للمراجعة الخارجية بما يتضمنه من تحديد للمفاهيم ومبادئ ومعايير وأهداف يكون بمثابة دليل مرشد لمحافظي الحسابات في أداء عملهم فقيام المراجع بإتباعه عند قيامه بمراجعة القوائم المالية يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تتضمنها وعليه يمكن القول أن الفرضية الأولى صحيحة ويمكن تأكيدها.

الفرضية الثانية: إن التزام المراجع الخارجي بالموضوعية والحيادية في مجال عمله عند إعداده لتقاريره المتضمنة رأيه الفني المحايد يساهم بشكل كبير في الحصول على معلومات ذات مصداقية ويزيد من درجة الثقة في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة لأن تحلي المراجع بهاتين الخاصيتان يعتبر بمثابة ضمان للأطراف التي تعتمد على رأيه الفني المحايد كأساس حول مصداقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ومنها اتخاذ قرارات مناسبة كل حسب احتياجاته وعليه يمكن القول أن الفرضية الثانية صحيحة ويمكن تأكيدها.

الفرضية الثالثة: إن الغاية من مراجعة القوائم المالية هو الوصول الى حكم حول مدى مصداقيتها وعدالتها والمتمثل في الرأي الفني المحايد الذي يبديه المراجع في تقريره وهذا الأخير هو بمثابة الناتج النهائي لعملية المراجعة وعليه يمكن القول أن الفرضية الثالثة صحيحة ويمكن تأكيدها.

نتائج الدراسة:

توصلنا من هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

الجانب النظري:

- المراجعة الخارجية عملية منظمة وهادفة يقوم بها شخص مستقل وذو كفاءة مهنية عالية من أجل إعطاء رأيه حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية
- تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل احتمال الوقوع في الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة اليها.
- يقوم المراجع أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية بالتأكد من أن هذه القوائم تم إعدادها وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما.
- يساعد تقرير المراجع الخارجي مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم كل حسب احتياجاته.
- إن استخدام المؤسسة لنظام رقابة داخلية جيد ومنظم يساعدها على تحقيق أهدافها المسطرة ويؤدي كذلك الى التقليص من الوقوع في الأخطاء والتلاعبات والغش.
- تتم عملية المراجعة من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة.
- على المراجع الخارجي أثناء عمله الاستناد لأدلة إثبات ملائمة وكافية تمكنه للوصول الى الحقيقة ومن ثما إمكانية إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

الجانب التطبيقي:

- عدم الالتزام بتوصيات وملاحظات وارشادات التي يقدمها المراجع الخارجي يعود على المؤسسة بالسلب.
- لمحافظ الحسابات دور فعال في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال التوصيات التي يدرجها في تقريره خاصة تلك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية لذا فالالتزام بها والعمل على تصحيحها يمكن أن يساهم في تحسين ومصداقية المعلومات الظاهرة في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

- الغياب التام لهيكل التدقيق الذي يسمح بالتقييم المستمر لنظام الإدارة والإجراءات ودرجة تطبيقها وذلك لحمايتها من أية عيوب.
- يشوب نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة X محل المراجعة جملة من النقائص والتي تمثل في مجملها عدم الالتزام بالإجراءات والسياسات المحددة مما يخلق عدم توازن في تدفق البيانات والقوائم المالية.

الاقتراحات:

- على مسيري المؤسسة أخذ ارشادات وتوصيات محافظ الحسابات التي يدرجها في تقريره بعين الاعتبار لأن ذلك يساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية.
- إعداد سجل يتضمن جميع المخالفات والأخطاء التي وقعت فيها المؤسسة في السنوات السابقة لتفادي الوقوع فيها مستقبلا من جهة ولتكون محل تركيز محافظ الحسابات أثناء مراجعته للقوائم المالية من جهة اخرى.
- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في المؤسسة والالتزام به.
- ضرورة توظيف مراجع داخلي في المؤسسات.
- على محافظي الحسابات المشاركة في دورات تدريبية لرفع مستواهم والتعرف على مستجدات المراجعة على الصعيد الدولي.
- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبي.

آفاق البحث:

تناول بحثنا دور المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة وبالتالي التطرق الى المراجعة الخارجية وتأثيرها على عنصر أساسي وهو القوائم المالية، ويبقى المجال مفتوحا لاستكمال البحث بدراسات إضافية تكمل مالم تشمله دراستنا مثل:

- دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
- أثر تبني معايير التدقيق الدولية في عملية المراجعة.
- معيقات تطبيق المعايير الدولية في مكاتب المراجعة الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا المراجع باللغة العربية:

أ/لكتب:

1) أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوى، و عادل عبد الرحمن أحمد. (2008). *أساسيات المراجعة ومعاييرها*. القاهرة، مصر: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.

2) أحمد محمد نور. (1992). *مراجعة الحسابات*. الإسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة.

3) أحمد صلاح عطية. (2007). مبادئ المحاسبة المالية نظام المعلومات لخدمة متخذي القرارات. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

4) الأخضر لقليطي. (2019). *دراسات في المالية والمحاسبة*. القاهرة، مصر: دار حميثرا لنشر والترجمة.

5) ألفين أرينز، و جيمس لوبك. (2008). *المراجعة مدخل متكامل*. (محمد محمد عبد القادر الديسطي، و أحمد حامد حجاج، المحررون) المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

6) إسماعيل إبراهيم جمعة، ومحمد سامي راضي. (1996). المحاسبة المتوسطة جزء2. رياض: إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة.

7) إيهاب نظمي، و هاني العزب. (2012). *تدقيق الحسابات الإطار النظري*. الأردن: دار وائل لنشر والتوزيع والطباعة.

8) توفيق مصطفى أبو رقبة، و عبد الهادي أسحق. (2014). *تدقيق ومراجعة الحسابات*. الأردن: دار الكندي لنشر والتوزيع.

9) حامد طلبة محمد أبو هيبة. (2011). *أصول المراجعة*. عمان، الأردن: دار زمزم.

10) حسين أحمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). *مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراآت العملية*. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

11) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، و عمر محمد زريقات. (2011). *علم تدقيق الحسابات العملي*. عمان، الأردن: دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة.

12) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، و عمر محمد زريقات. (2011). *علم تدقيق الحسابات النظري*. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

13) رزق أبو زيد الشحنة. (2015). *تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية*. عمان: دار وائل لنشر والتوزيع.

14) رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، وفوز الدين أبو جاموس. (2004). أسس المحاسبة المالية. الأردن: دار حامد للنشر والتوزيع.

15) رضوان حلوة حنان، ونزار فليج البلداوي. (2009). مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية منشآت خدمية منشآت تجارية. عمان، الأردن: اثراء للنشر والتوزيع.

16) رضوان حلوه حنان، ونزار فليح البلداوي. (2009). مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية. عمان، الأردن: إثراء لنشر والتوزيع.

17) ريتشارد شر ويدر، ومارتل كلارك. (2006). نظرية المحاسبة. الرياض، السعودية: دار مريخ للنشر شحاتة السيد شحاتة. (2016). *المراجعة الخارجية الحديثة*. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

18) طارق عبد العال حماد. (2004). *موسوعة معايير المراجعة*. الإسكندرية، مصر.

19) طارق عبد العال حماد. (2006). التقارير المالية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

20) شحاتة السيد شحاتة. (2016). المراجعة الخارجية الحديثة. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

21) عباس مهدي الشيرازي. (1990). النظرية المحاسبية. الكويت: مطبعة ذات سلاسل.

22) عبد الستار الكبيسي. (2010). الشامل في مبادئ المحاسبة. عمان، الأردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

23) عبد الفتاح محمد الصحن، و محمد سمير الصبان. (2004). أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

24) عبد الله عبد الرحمن عبد الرحمن. (2016). التغيير الإداري للسياسات المحاسبية الآثار والدوافع والمعالجة. القاهرة، مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

25) عبد الناصر ابراهيم نور، وايهاب نظمي ابراهيم. (2011). المحاسبة المتوسطة. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

26) عبد الناصر سيد درويش. (2010). مبادئ المحاسبة المالية الجزء2. عمان، الأردن: دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع.

27) عبد الوهاب نصر علي. (2009). *موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية الجزء1*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

28) عبد الوهاب نصر علي، و شحاتة السيد شحاتة. (2014). *أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية*. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

29) عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة سيد شحاتة. (2015). التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

30) علي عباس. (2008). الإدارة المالية. عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع

31) غسان فلاح المطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر*. الأردن: دار المسيرة لنشر والتوزيع.

32) قاسم محسن الحبيطي، وزياد هاشم يحيى. (2011). تحليل ومناقشة القوائم المالية. بيروت، لبنان: دار النموذجية للطباعة والنشر.

33) كريمة علي الجوهر، عبد الله عزت بركات، إيهاب نظمي، مسعود صديقي ، صالح العقدة، محمد ياسين الرحاحلة، . . . مدالي بن بلغيث. (2007). *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*. الأردن.

34) محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2009). *المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

35) محمد السيد سرايا. (2002). *أصول وقواعد المراجعة والتدقيق*. الإسكندرية، مصر: دار المعرفة الجامعية.

36) محمد الفيومي، ابراهيم المليجي، و آمال الصباغ. (2015). *المراجعة علما وعملا*. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

37) محمد بوتين. (2003). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيقي*. الجزائر: دار وائل لنشر.

38) محمد سامي الوقاد. (2011). نظرية المحاسبة. عمان، الأردن: دار المسيرة للطباعة والنشر.

39) مسعد محمود الشرقاوي. (2009). مبادئ المحاسبة المالية. الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.

40) مؤيد راضي خنفر، وغسان فلاح المطارنة. (2006). تحليل القوائم المالية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

41) مؤيد عبد الرحمن الدوري، وحسين محمد سلامة. (2013). أساسيات الإدارة المالية. عمان، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.

42) نادر الجيران. (2011). *المراجعة بين النظرية والتطبيق*. الكويت: آفاق للنشر والتوزيع.

43) هادي التميمي. (2004). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية*. عمان، الأردن: دار وائل لنشر.

44) يحي قللى. (2004). مبادئ المحاسبة المالية. القاهرة، مصر: إيتراك لنشر والتوزيع.

45) يوسف محمود جربوع. (2007). *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*. الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.

ب/ المذكرات والرسائل الجامعية:

46) أحمد حابي. (2014/ 2015). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

47) أمال بن يخلف. (2002). المراجعة الخارجية في الجزائر مذكرة ماجيستر تخصص نقود ومالية رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل الماجيستر في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر.

48) إيناس بليمام. (2014/ 2015). دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية. دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة نفطال مقاطعة الوقود مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر تخصص دراسات محاسبية وجباية وتدقيق. الجزائر: جامعة الجزائر3 .

49) زوينة بن فرج. (2013/ 2014). مخطط المحاسبي البنكي بين النظرية وتحديات التطبيق. اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه تخصص في علوم الاقتصادية. سطيف، الجزائر: جامعة فرحات عباس.

50) سارة عراب. (2018/ 2019). مسؤولية المراجع الخارجي والضوابط الشرعية عن الحد من تأثير مخاطر المراجعة على موثوقية القوائم المالية في المصارف الإسلامية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم تسيير. الشلف، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.

51) سامي لزعر. (2011/ 2012). التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر تخصص الإدارة المالية. قسنطينة، الجزائر: جامعة منتوري.

52) سعيدة رحيش. (2013/ 2014). مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية دراسة ميدانية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر تخصص محاسبة. بومرداس، الجزائر: جامعة أحمد بوقرة.

53) صورية كحول. (2016/ 2017). دور المحاسبية المالية في اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة ونظم المعلومات. بسكرة، بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

54) عبد الحليم سعيدي. (2014/ 2015). محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.

55) عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. (2009/ 2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. دراسة حالة التكامل بين شركة مجني وحازم حسن وشركائهم رسالة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3 رسالة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

56) عبد القادر روتال. (2017/ 2018). القوائم المالية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية المالية في الجزائر أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

57) عمر شريقي. (2011/ 2012). التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة الغربية أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص العلوم الاقتصادية. جامعة سطيف1، الجزائر.

58) عمر مسعودي. (2018/ 2019). فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة حالة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة لتدقيق بالجزائر أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور الثالث تخصص تسيير محاسبي وتدقيق. أدرار، الجزائر: جامعة أحمد دراية.

59) فاتح سردوك. (2003/ 2004). دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGA مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر تخصص إدارة أعمال. مسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.

60) محمد فيصل مايده. (2016/ 2017). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة عينة من المؤسسات أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة ونظم المعلومات. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

61) مروة بوقدوم. (2018/ 2019). إشكالية التكامل بين مهمة محافظ الحسابات ورقابة البنك المركزي وأثره على مصداقية القوائم المالية للبنوك التجارية. دراسة حالة عينة من البنوك التجارية أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق. البليدة: جامعة البليدة 2 .

62) ميلود عزوز. (2016/ 2017). دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير دراسة حالة مجمع صيدال باتنة أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه تخصص علوم التسيير. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

63) ناجي بن يحي. (2012/ 2013). دور مراجعة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي. دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD بسكرة مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر تخصص محاسبة. بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

المجلات العلمية:

64) إيمان صحراوي، وفريد يبالة. (12 08, 2019). أهمية تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحقيق جودة المعلومات المالية دراسة حالة مؤسسة الرويبة لعصير الفواكه .NCA مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية مخبز الصناعات التقليدية، المجلد08 (العدد01).

65) جميلة الجوزي، ومفيد عبد اللاوي. (2012). الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (العدد 5).

66) خديجة ردة، ومحمد العربي طاري. (جانفي, 2017). الأدوات المستخدمة في تحليل القوائم المالية وأهميتها كآلية لتشخيص الوضع المالي للمؤسسات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد02 (العدد 02).

67) مروة مويسي، ومحمد عجيلة. (30 06, 2018). ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر رؤية مستقبلية. مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 03(العدد 1) .

ج/المراسيم والقوانين:

68) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (11 يوليو, 2010). قانون10-01 يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. جريدة رسمية(العدد42). الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

69) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2009, 03 25). قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 يوافق 26 يوليو سنة2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. جريدة رسمية(العدد19)، 24. الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

د/المحاضرات:

70) بودور شوريب. (2016/ 2017). محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية لطلبة ماستر محاسبة ومالية معمقة قسم علوم التسيير. بومرداس، الجزائر: جامعة أحمد بوقرة.

71) حياة نجار. (2015/ 2016). محاضرات في التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية لسنة الأولى ماستر تسيير الموارد البشرية قسم علوم التسيير. الجزائر: جامعة محمد الصديق بن يحيى.

ثانيا المراجع بالغة الأجنبية:

72) Alamry, S. M. (2020). ANALYSIS OF FINANCAIL STATEMENTS (édition 2 ed.) Iraq: Publisher: Printed by: Al-Alalamia for printing and Designs Sammawa.

73) CHouam, B., & Lahlou, C. (2009/2010). La Pratique de L‘Audit Comptable et Financier dans les Entreprises Publique Economique EPE Cas؛roupe GIC ERCO. Mémoire dz magister Spécialité Management/Audit comptabilité et controle . oran, Alger: université d‘oran.

74) Tsimandresy, H. V. (2008/ 2009). Les Intéréts D’un Audit Financier Pour Les Entreprises Cas D’une Entreprise Auditée Par Le Cabinet Mazars Fivoarana À Tomasina. Mémoire Pour L’obtention Du Diplome De Majister Ès Sciences De Gestion Finanances et Comptabilité. Madagascar: Université De Tomasina.

الملاحق

RAPPO 2012

RAPPORT DE CERTIFICATION

En exécution de la mission qui nous a été confiée par PV de l'assemblée générale de votre société du : 24/04/2012, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice allant du :

01 JANVIER 2012 au 31 DECEMBRE 2012.

Notre examen a été effectué suivant les normes de la profession généralement admises, et a donc comportée des sondages et autres procédures. Les constations découlant de nos contrôles de vérification, sont décrites de façon détaillée dans la troisième partie du présent rapport.

Nous devons formuler des réserves sur les points suivants :

1- L'évaluation du contrôle interne, m'a permis de constater l'existence d'un certain nombre de faiblesse dans le système d'organisation notamment la mise en œuvre d'un organigramme, l'absence des procédures de gestion écrites, ainsi que l'absence totale d'une structure d'audit permettant d'évaluer d'une façon continue le système et procédures de gestion et le degré de leurs application, afin de les préserver de toutes failles.

Sous réserves ci-dessus précisées et compte tenu des diligences que j'ai accomplies, selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés en deuxième partie du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice.

Le Commissaire aux comptes

A. NEDJAI

RAPPORT CAC MARAIS 2012

capital de : 55.000.000,00 DA

A- Bilan actif au : 31.12.2012

ACTIF	Brut 2012	Amortissement 2012	Net 2012	Net 2011
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	103.500,00	94.510,55	8.989,45	43.486,00
Immobilisations corporelles	269.020.423,46	120.669.578,37	148.350.845,09	172.110.592,63
Immobilisation en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalenceentreprises associés				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés Prêts et autres actifs financiers non courants	16.414.459,00		16.414.459,00	17.832.973,80
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**285.538.382,46**	**120.764.088,92**	**164.774.293,54**	**189.987.052,43**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	210.704.986,42		210.704.986,42	213.567.040,63
Créances et emplois assimilés				
Clients	227.111.096,81		227.111.096,81	230.958.835,09
Autres débiteurs	30.305.471,83		30.305.471,83	33.181.943,39
Impôts	415.524,54		415.524,54	10.263.669,17
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2.480.088,00		2.480.088,00	435.573,97
TOTAL ACTIF COURANT	**471.017.167,60**		**471.017.167,60**	**488.407.062,25**
TOTAL GENERAL ACTIF	**756.555.550,06**	**120.764.088,92**	**635.791.461,14**	**678.394.114,68**

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012

capital de : 55.000.000,00 DA

B- Bilan passif au : 31.12.2012

PASSIF	Net 2012	Net 2011
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	55.000.000,00	25.000.000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidés)	52.826,64	52.826,64
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (résultat net part du groupe)	-2.510.352,64	- 40.155.005,58 -
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-40.206.218,95	51.213,37
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	**12.336.255,05**	**- 15.153.392,31**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		12.354.112,96
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**12.354.112,96**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	144.872.288,43	165.211.860,89
Impôts	63.359.115,66	60.220.119,54
Autres dettes	394.080.023,82	424.365.392,80
Trésorerie passif	21.143.778,18	31.396.020,80
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**623.455.206,09**	**681.193.394,03**
TOTAL GENERAL PASSIF	**635.791.461,14**	**678.394.114,68**

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012

SARL Marais Algérie au capital de : 55.000.000,00 DA C : Tableau des Comptes de résultats : Arrêté au 31.12.2012

	2012	2011
Vente et produits annexes Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subvention d'exploitation	124.700.578,51	123.065.220,64
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	**124.700.578,51**	**123.065.220,64**
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations	- 14.282.928,56 - 51.696.358,01	- 13.436.446,62 - 79.541.871,43
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**- 65.979.286,57**	**- 92.978.318,05**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	**58.721.291,94**	**30.086.902,59**
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés	- 26.166.994,89 - 2.840.803,60	- 33.990.473,31 - 1.523.428,64
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**29.713.493,45**	**- 5.426.999,36**
Autres produits opérationnels Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs Reprise sur pertes de valeur et provisions	- 2.638.587,77 - 27.754.389,79	- 2.986.077,20 - 27.855.668,56
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**-679.484,11**	**- 36.268.745,12**
Produits financiers Charges financières	779.351,37 - 2.610.219,90	359.033,94 - 4.245.294,40
VI- RESULTAT FINANCIER	**- 1.830.868,53**	**- 3.886.260,46**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**-2.510.352,64**	**- 40.155.005,58**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**125.479.929,88**	**123.424.254,58**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**- 127.990.282,52**	**- 163.579.260,16**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-2.510.352,64**	**- 40.155.005,58**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**-2.510.352,64**	**- 40.155.005,58**

Biskra le ; 03-04-2014

Rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes

• Première partie : le rapport général d'expression d'opinion. I- Introduction :

- Vous m'avez confié la mission du contrôle légal de votre entité par l'assemblée générale en date du : 24 – 04 – 2012 statuant sur l'exercice 2011.

- L'exercice audité est clôturé au : 31.12.2013

- Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité de Monsieur le Gérant conformément aux dispositions de : la loi 07-11 portant système comptable financier article 07 et l'arrêté du ministère des finances du: 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers. JORA: 19 § 210-3.
- Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission, et l'arrêté du ministère des finances du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du Commissaire aux comptes, je dois exprimer une opinions sur les états financiers de votre entités arrêtés au : 31-12-2013.

- Je vous précise que le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux et l'annexe sont éventuellement joints au présent rapport.

II- Opinions sur les états financiers :

L'objectif d'une mission de contrôle est de donner une assurance raisonnable sur les états financiers tout en donnant une opinion après un travail diligent. Notre examen a été effectué suivant les normes de la profession généralement admises, et a donc comportée des sondages et autres procédures. Les constations découlant de nos contrôles de vérification, sont décrites de façon détaillée dans le rapport général en annexe.
J'ai vérifié le bilan et les comptes de résultat ainsi que les tableaux annexes de votre entité, tels qu'ils sont annexés au présent rapport. Ces comptes arrêtés au 31/12/2013, sont caractérisés par les éléments suivants :

- Un total brut du Bilan au 31/12/2013 : 469.888.555,70 DA
- Un résultat bénéficiaire au 31/12/2013 : 16.722.802,99 DA

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies, selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière, de flux de trésorerie et des mouvements de capitaux de votre entité à la fin de l'exercice.

Lors de ma vérification j'ai constaté que :

- Les livres légaux sont cotés et paraphés au tribunal de BIRMOURAD RAIS sous les numéros et dates suivantes : (le livre journal n° 26/2010, le livre d'inventaire n° 26/2010 du 12 janvier 2010 le livre de paie n° 2226/12 le 02 septembre 2012 au tribunal d'EL-HARRACH).

- Les livres de l'inspection de travail à savoir (médecine de travail, accidents de travails, entrées et sortie du personnel, mise en demeure, congés annuel, registre des vérifications techniques, registre des travailleurs étrangers) sont cotés et paraphés par l'inspection de travail de la région d'Alger.

Le Commissaire aux comptes

A.NEDJAI

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012

A- Bilan actif au : 31.12.2013

ACTIF	Brut 2013	Amortissement 2013	Net 2013	Net 2012
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	146.700,00	112.779,07	33.920,93	8.989,45
Immobilisations corporelles				
• Bâtiments	273.588.415,30	145.638.982,86	127.949.432,44	148.350.845,09
• Autres Immob Corporelles				
Immobilisation en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entreprises associés				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	6.525.749,33		6.525.749,33	16.414.459,00
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**280.260.864,63**	**145.751.761,93**	**134.509.102,70**	**164.774.293,54**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	42.919.757,87		42.919.757,87	210.704.986,42
Créances et emplois assimilés				
Clients	87.650.894,64	11.007.468,89	76.643.425,75	227.111.096,81
Autres débiteurs	34.007.400,89		34.007.400,89	30.305.471,83
Impôts	9.573.474,60		9.573.474,60	415.524,54
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	15.476.163,07		15.476.163,07	2.480.088,00
TOTAL ACTIF COURANT	**189.627.691,07**	**11.007.468,89**	**178.620.222,18**	**471.017.167,60**
TOTAL GENERAL ACTIF	**469.888.555,70**	**156.759.230,52**	**313.129.324,88**	**635.791.461,14**

RAPPORT C.A.C MARAIS 2012

B- Bilan passif au : 31.12.2013

PASSIF	Net 2013	Net 2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	55.000.000,00	55.000.000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidés)	52.826,64	52.826,64
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (résultat net part du groupe)	16.722.802,99	-2.510.352,64
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-42.716.571,59	-40.206.218,95
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	**29.059.058,04**	**12.336.255,05**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	220.259.646,54	144.872.288,43
Impôts	52.960.463,86	63.359.115,66
Autres dettes	10.843.481,78	394.080.023,82
Trésorerie passif	6.674,66	21.143.778,18
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**284.070.266,84**	**623.455.206,09**
TOTAL GENERAL PASSIF	**313.129.324,88**	**635.791.461,14**

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012

C : Tableau des Comptes de résultats : Arrêté au 31.12.2013

	2013	2012
Vente et produits annexes Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subvention d'exploitation	370.568.290,73	124.700.578,51
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	**370.568.290,73**	**124.700.578,51**
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations	-173.796.484,47 -114.434.575,38	-14.282.928,56 -51.696.358,01
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-288.231.059,85**	**-65.979.286,57**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	**82.337.230,88**	**58.721.291,94**
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés	-22.472.050,43 - 2.424.560,06	-26.166.994,89 - 2.840.803,60
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**57.440.620,39**	**29.713.493,45**
Autres produits opérationnels Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs Reprise sur pertes de valeur et provisions	519.658,12 -316.497,07 -38.620.782,93	 -2.638.587,77 -27.754.389,79
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**19.022.998,51**	**-679.484,11**
Produits financiers Charges financières	3.865.828,52 -2.286.312,62	779.351,37 -2.610.219,90
VI- RESULTAT FINANCIER	**1.579.515,90**	**-1.830.868,53**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**20.602.514,41**	**-2.510.352,64**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-3.874.711,42	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**374.953.777,37**	**125.479.929,88**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-358.225.974,38**	**-127.990.282,52**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**16.727.802,99**	**-2.510.352,54**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-5.000,00	
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**-5.000,00**	
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**16.722.802,99**	**-2.510.352,54**

RAPPORT CMRS 2012

D : Tableau des flux de trésorerie : Arrêté au 31.12.2013

	2013	2012
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	**134.441.415,71**	**145.623.744,01**
Sommes versés aux fournisseurs	-102.737.338,09	-124.806.471,45
Intérêts et autres frais financiers payés	-2.122.118,27	-6.666.209,48
Impôts sur les résultats payés	-5.000,00	
Opérations en attente de classement (47)		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	**29.576.959,35**	**14.151.063,08**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	-315.157,20	-5.310,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**29.261.802,15**	**14.145.753,08**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements		
Décaissement sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-5.561.291,80	
Encaissement sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissement sur acquisitions d'immobilisations financières	-6.323.749,33	-288.000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	16.060.000,00	1.508.973,80
Intérêt encaissés sur placements financiers	696.417,57	161.804,86
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**4.871.376,44**	**1.382.788,66**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissement suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		10.089.295,00
Subventions (74 ; 131 ; 132)		**-12.854.112,96**
Flux de trésorerie net provenant des activités de financements (C)		**-2.764.817,96**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités & quasi-liquidités		
Variation de trésorerie de la période (A + B +C)	**34.133.178,59**	**12.763.713,78**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	**-18.663.690,18**	**-30.960.446,83**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	**15.469.488,41**	**-18.663.690,18**
Variation de trésorerie de la période	**34.133.178,59**	**12.296.756,65**
Rapprochement avec le résultat comptable	**17.410.375,60**	**14.807.109,29**

RAPPORT C.A-C MARAIS 2013

E- Tableau de variation des capitaux propres : 31.12.2013

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves Résultats
Solde au 31 décembre 2011		**25.000.000,00**				**52.826,64**
Changement méthode comptable 2012						
Corrections d'erreurs significatives 2012						
Réévaluation des immobilisations 2012						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1		**-2.510.352,64**				
Dividendes payés en 2012						
Augmentation de capital 2012		**30.000.000,00**				
Résultat net de l'exercice 2012		**-40.206.218,95**				
Solde au 31 décembre 2012		**12.283.428,41**				**52.826,64**
Changement méthode comptable 2013						
Corrections d'erreurs significatives 2013						
Réévaluation des immobilisations 2013						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés en 2013						
Augmentation de capital 2013						
Résultat net de l'exercice 2013		**16.722.802,99**				
Solde au 31 décembre 2013		**29.006.231,40**				**52.826,64**

RAPPORT C.A-C MARAIS 2012

Biskra le ; 29-04-2015

Rapport général d'expression d'opinion de commissariat aux comptes

• Première partie : le rapport général d'expression d'opinion. I- Introduction :

- Vous m'avez confié la mission du contrôle légal de votre entité par l'assemblée générale en date du : 24 – 04 – 2012 statuant sur l'exercice 2012 – 2013 – 2014 tout en vous signalons la fin de notre mandat de 06 ans.

- L'exercice audité est clôturé au : 31.12.2014

- Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité de Monsieur le Gérant conformément aux dispositions de : la loi 07-11 portant système comptable financier article 07 et l'arrêté du ministère des finances du: 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers. JORA: 19 § 210-3.

- Conformément aux dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission, et l'arrêté du ministère des finances du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du Commissaire aux comptes, je dois exprimer une opinions sur les états financiers de votre entités arrêtés au : 31-12-2014.

- Je vous précise que le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux et l'annexe sont éventuellement joints au présent rapport.

II- Opinions sur les états financiers :

L'objectif d'une mission de contrôle est de donner une assurance raisonnable sur les états financiers tout en donnant une opinion après un travail diligent. Notre examen a été effectué suivant les normes de la profession généralement admises en Algérie, et a donc comportée des sondages et autres procédures. Les constations découlant de nos contrôles de vérification, sont décrites de façon détaillée dans le rapport général en annexe.
J'ai vérifié le bilan et les comptes de résultat ainsi que les tableaux annexes de votre entité, tels qu'ils sont annexés au présent rapport. Ces comptes arrêtés au 31/12/2014, sont caractérisés par les éléments suivants :

• Un total brut du Bilan au 31/12/2014 : 537.129.024,84 DA

RAPPORT C.A.C MARAIS 2012

- Un résultat bénéficiaire au 31/12/2014 : 2.368.999,07 DA

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies, selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière, de flux de trésorerie et des mouvements de capitaux de votre entité à la fin de l'exercice.

Le Commissaire aux comptes
A.NEDJAI

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012

capital social de: 55.000.000,00 DA

A- Bilan actif au : 31.12.2014

ACTIF	Brut 2014	Amortissement 2014	Net 2014	Net 2013
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	179.332,53	159.810,16	19.522,37	33.920,93
Immobilisations corporelles				
• Bâtiments	286.702.278,88	176.220.990,29	110.481.288,59	127.949.432,44
• Autres Immob Corporelles				
Immobilisation en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entreprises associés				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	6.851.749,33		6.851.749,33	6.525.749,33
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**293.733.360,74**	**176.380.800,45**	**117.352.560,29**	**134.509.102,70**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	101.186.329,24		101.186.329,24	42.919.757,87
Créances et emplois assimilés				
Clients	93.548.026,16	11.007.468,89	82.540.557,27	76.643.425,75
Autres débiteurs	31.520.882,44		31.520.882,44	34.007.400,89
Impôts	11.282.035,94		11.282.035,94	9.573.474,60
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants Trésorerie	5.858.390,32		5.858.390,32	15.476.163,07
TOTAL ACTIF COURANT	**243.395.664,10**	**11.007.468,89**	**232.388.195,21**	**178.620.222,18**
TOTAL GENERAL ACTIF	**537.129.024,84**	**187.388.269,34**	**349.740.755,50**	**313.129.324,88**

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012

capital de: 55.000.000,00 DA

B- Bilan passif au : 31.12.2014

PASSIF	Net 2014	Net 2013
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	55.000.000,00	55.000.000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidés)	952.826,64	52.826,64
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (résultat net part du groupe)	2.368.999,07	16.722.802,99
Autres capitaux propres-Report à nouveau	- 25.993.768,60	- 42.716.571,59
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	**32.328.057,11**	**29.059.058,04**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1. 844.796,29	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	2. 869.807,94	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**4.714.604,23**	
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	222.167.898,74	220.259.646,54
Impôts	47.353.096,52	52.960.463,86
Autres dettes	43.177.098,90	10.843.481,78
Trésorerie passif		6.674,66
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**312.698.094,16**	**284.070.266,84**
TOTAL GENERAL PASSIF	**349.740.755,50**	**313.129.324,88**

RAPPORT C.A-C MARAIS 2012

capital de: 55.000.000,00 DA

C : **Tableau des Comptes de résultats : Arrêté au 31.12.2014**

	2014	2013
Vente et produits annexes Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subvention d'exploitation	117.644.363,51 58.513.224,50	370.568.290,73
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	**176.157.588,01**	**370.568.290,73**
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations	- 36.429.952,35 - 62.353.060,76	- 173.796.484,47 - 114.434.575,38
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-98.783.013,11**	**- 288.231.059,85**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	**77.374.574,90**	**82.337.230,88**
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés	- 27.912.682,11 - 3.044.518,90	- 22.472.050,43 - 2.424.560,06
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**46.417.373,89**	**57.440.620,39**
Autres produits opérationnels Autres charges opérationnelles Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs Reprise sur pertes de valeur et provisions	818.299,20 - 10.368.183,28 - 33.498.846,46	519.658,12 - 316.497,07 - 38.620.782,93
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**3.368.643,35**	**19.022.998,51**
Produits financiers Charges financières	110.277,74 - 227.055,02	3.865.828,52 - 2.286.312,62
VI- RESULTAT FINANCIER	**- 116.777,28**	**1.579.515,90**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**3.251.680,29**	**20.602.514,41**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	- 882.867,00	- 3.874.711,42
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**177.086.164,95**	**374.953.777,37**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**- 174.717.165,88**	**- 358.225.974,38**
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**2.368.999,07**	**16.727.802,99**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		- 5.000,00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**- 5.000,00**
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**2.368.999,07**	**16.722.802,99**

RAPPORT A-SMARTIS.DZ

capital de: 55.000.000,00 DA

D : Tableau des flux de trésorerie : Arrêté au 31.12.2014

	2014	2013
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	**168.013.690,19**	**134.441.415,71**
Sommes versés aux fournisseurs	-165.528.679,20	-102.737.338,09
Intérêts et autres frais financiers payés	- 491.146,86	-2.122.118,27
Impôts sur les résultats payés	- 3.600.023,00	-5.000,00
Opérations en attente de classement (47)		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	**- 1.606.158,87**	**29.576.959,35**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	229.429,60	-315.157,20
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**- 1.376.729,27**	**29.261.802,15**
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements		
Décaissement sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	- 5.043.187,01	-5.561.291,80
Encaissement sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissement sur acquisitions d'immobilisations financières	- 750.000,00	-6.323.749,33
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		16.060.000,00
Intérêt encaissés sur placements financiers	102.483,44	696.417,57
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**- 5.690.703,57**	**4.871.376,44**
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissement suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	- 2.543.665,25	
Subventions (74 ; 131 ; 132)		
Flux de trésorerie net provenant des activités de financements (C)	**- 2.543.665,25**	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités & quasi-liquidités		
Variation de trésorerie de la période (A + B +C)	**- 9.611.098,09**	**34.133.178,59**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période	**15.469.488,41**	**-18.663.690,18**
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période	**5.858.390,32**	**15.469.488,41**
Variation de trésorerie de la période	**- 9.611.098,09**	**34.133.178,59**
Rapprochement avec le résultat comptable	**- 11.980.097,16**	**17.410.375,60**

RAPPORT C-A-C MARAIS 2014

capital de: 55.000.000,00 DA

E- Tableau de variation des capitaux propres : 31.12.2014

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves Résultats
Solde au 31 décembre 2012		**55.000.000,00**				**- 42.663.744,95**
Changement méthode comptable 2013						
Corrections d'erreurs significatives 2013						
Réévaluation des immobilisations 2013						**900.000,00**
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés en 2013						
Augmentation de capital 2013						
Réserves 2013						
Résultat net de l'exercice 2013						**16.722.802,99**
Solde au 31 décembre 2013		**55.000.000,00**				**- 25.040.941,96**
Changement méthode comptable 2014						
Corrections d'erreurs significatives 2014						
Réévaluation des immobilisations 2014						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1						
Dividendes payés en 2014						
Augmentation de capital 2014						
Résultat net de l'exercice 2014						**2.368.999,07**
Solde au 31 décembre 2014		**55.000.000,00**				**- 22.671.942,89**

RAPPORT C-A-C MARAIS 2012