الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية
دراسة حالة- شركة مطاحن البركة -زريبة الوادي بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب: **الأستاذ المشرف:**

- **حسن محمد العربي**
- **ا. جوامع اسماعيل**

رقم	..................../2014
تاريخ	....

الموسم الجامعي: 2013- 2014

الملخص:

تواجه مهنة مراجعة الحسابات منذ منتصف القرن العشرين مشاكل عديدة ناجمة عن عدة عوامل منها، الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم، وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع، وعدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراجعة وعلى وجه الخصوص رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة. إلا أن الباحث يرى أن هناك محددات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وتعتبر في نفس الوقت تحد كبير له خاصة عند إصداره تقريراً نظيفاً بدون تحفظ وبعد ذلك تظهر مشاكل عديدة منها، وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات، وجود ضعف وثغرات في نظام الرقابة الداخلية، وعدم إمكانية المنشأة الاستمرار للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، ووجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة، وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، وتأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدتها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية، بالإضافة إلى قيود التكلفة والمنفعة.

Abstract

The auditing profession faces since the med of twentieth century many problems resulting from the suspicious on auditor's independence, lack in the professional competence, the decrease of quality performance in auditing process, inability of accounting reports to comply with changes in the community, the non supervision and influence of professional associations on auditing profession specially quality control on auditing companies works. The researcher perceives there are limitations that face the external auditor when auditing the financial statements, this will consider a great challenge to him, specially when issuing an unqualified opinion and after that appearing many problems such as:- the existence of future events affecting the accounts, weakness in the internal control system, the company will not continue as a going concern, the existence of fraud and illegal acts, using the statistical sample in auditing, the effect of subsequent events after the financial statements date, the effect of accounting estimates made by management, in addition to reasonable costs and within a reasonable utility.

فهرس المحتويات

المحتــوى	الصفحة
شكر	
إهداء	
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	II
فهرس الأشكال	II
مقدمة	أ – و
الفصل الأول: **الاطار النظري للمرجعة الخارجية**	1-49
تمهيد	
المبحث الأول: مدخل لمراجعة الحسابات	**2**
المطلب الأول: نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة	**2**
المطلب الثاني: المفهوم العام للمراجعة	**4**
المطلب الثالث: فروض مراجعة الحسابات	**6**
المطلب الرابع : مبادئ المراجعة	**9**
المبحث الثاني: اهمية واهداف المراجعة الخارجية	**11**
المطلب الأول: أهمية المراجعة	**11**
المطلب الثاني: أهداف المراجعة	**13**
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية	**16**
المطلب الرابع : أنواع المراجعين	**20**
المبحث الثالث: منهجية وخطوات تنفيذ المراجعة الخارجية	**22**
المطلب الأول: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية	**22**
المطلب الثاني: مؤهلات و صفات المراجع.	**28**
المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية	**30**
المبحث الرابع: معايير مراجعة الحسابات	**36**
المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة)	**37**
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	**41**
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	**45**
خلاصة الفصل	**49**

الفصل الثاني: **القوائم المالية**	**97-51**
تمهيد	**51**
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	**51**
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	**52**
المطلب الثاني: اهداف القوائم المالية	**53**
المطلب الثالث : الخصائص النوعية للقوائم المالية	**54**
المطلب الرابع : القوائم المالية والتقارير المالية	**58**
المبحث الثاني: انواع القوائم المالية	**59**
المطلب الأول: قائمة المركز المالي	**59**
المطلب الثاني: قـائمــة الـدخــل	**66**
المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية	**71**
المطلب الرابع : قائمة التغيرات في حقوق الملكية	**75**
المطلب الخامس : قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	**77**
المبحث الثالث: اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية	**79**
المطلب الأول: مفهوم وأهداف مراجعة القوائم المالية	**80**
المطلب الثاني: معايير المراجعة الخارجية للقوائم المالية	**81**
المطلب الثالث: إجراءات مراجعة القوائم المالية	**83**
المطلب الرابع : تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية	**90**
خلاصة الفصل	**97**
الفصــل الثالث: الدراسة الميدانية	122-98
تمهيد	**98**
المبحث الأول : تقديم لشركة مطاحن البركة والإطار المنهجي للدراسة الميدانية	**98**
المطلب الأول :التعريف بشركة مطاحن البركة	**98**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة	**100**
المبحث الثاني: دراسة حالة شركة مطاحن البركة	**107**
المطلب الأول: تحليل قائمة الميزانية	**107**
المطلب الثاني: تحليل قائمة التدفقات النقدية	**111**
المطلب الثالث: تحليل قائمة الدخل	**112**
المطلب الرابع :تحليل جدول حسابات النتائج	**114**
المطلب الخامس :تحليل تقرير المراجع الخارجي	**118**
خلاصة الفصل	**122**

الخاتمة	**124**
قائمة المراجع	**130**
قائمة الملاحق	

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	الزيادة في قيمة التثبيتات العينية للشركة مطاحن البركة	**108**
2	قيمة التثبيتات المالية للشركة خلال ثلاث سنوات متعاقبة(2010-2011-2012)	**109**
3	الزيادات في الاصول الجارية للشركة	**110**

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الخطوات الفرعية لعملية المراجعة	80
2-1	مراحل تقيم نظام الرقابة الداخلية	88
3-1	الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن البركة	106
4-3	اجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية	92
5-3	الزيادة في قيمة التثبيتات العينية للشركة مطاحن البركة	107
6-3	قيمة التثبيتات المالية للشركة خلال ثلاث سنوات متعاقبة(2010-2011-2012)	109
7-3	الزيادات في الاصول الجارية للشركة	110

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	نموذج عن الميزانية لثلاث سنوات متتالية (2010-2011-2012)	
02	نموذج عن حساب النتيجة لثلاث سنوات متتالية (2010-2011-2012)	
03	نموذج عن قائمة الدخل لسنتين متتاليتن (2011-2012)	
	نموذج عن قائمة التدفقات النقدية لسنتين متتاليتن (2011-2012)	
03	نموذج عن تقرير مراجع الحسابات الخرجس لسنة 2012	

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطرا ف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لهـا بـإبلاغ كـل هـؤلاء المتعـاملين بكـل التطـورات داخـل المؤسســة وكـذا النشـاطات التــي تقـوم بهـا. ولكـي تقوم بهذه المهمـة علـى أكمـل وجـه,وجب أن تتمتـع هذه المهمـة بصـفة الحيـاد والموضـوعية فـي إيصـال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر,وعلى هذا الأساس نشأت مراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات .إن المتتبع لمهنة التدقيق (مراجعة) أو كما تعرف بمراجعة الحسابات يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسات، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة لمراجع الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

ونظرا لهذه الأهمية، فقد وضعت التشريعات في مختلف دول العالم العديد من القيود على المهام التي يمكن أن يقوم بها مراجع الحسابات أثناء تأديته لوظيفته الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلا عن المساهمين وليس في خدمة الإدارة. كما وضّحت التشريعات المختلفة المهام التي على مراجع الحسابات القيام بها في الشركة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير، وأنه يمارس هذه المهام تحت مسؤوليته الشخصية، حيث يواجه أثناء تأديته لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية.

إشكالية البحث:

إن مراجعة الحسابات لها أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات والهيئات التي يجبرها القانون على تعيين مراجع حسابات ومن هنا يمكن ترح الاشكالية التالية :

ما الدور الذي تلعبه مراجعة الخارجية في في دعم مصداقية الكشوف المالية ؟

ان الاجابة على هذه الاشكالية يتطلب منا تجزئتها الى الاسئلة الفرعية التالية :

- ما هي مراجعة الخارجية وما دورها في الشركات؟
- ما المقصود بالكشوف المالية وما هي أهميتها بالنسبة للشركات؟
- ماهو واقع استخدام الكشوف المالية في المؤسسة ؟
- هل للمدقق الخارجي اثر على جودة الكشوف المالية ؟
- هل يوجد جدو اقتصادية لمراجعة القوائم المالية ؟
- ماهي المعوقات والمشاكل التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق الكشوف المالية ؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- إن إعتماد المراجعة الخارجية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في جودة القوائم المالية .
- يتوقف إسهام مراجعة الخارجية في تفعيل جودة القوائم المالية على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية مراجعة الخارجية.
- تحاول المؤسسة الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر مراجعة الخارجية محل إهتمام بالنسبة لها، وهذا لما للمراجعة الخارجية من إسهام في تحقيق النتائج.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمراجعة على كيان المؤسسة و ضمان لها الاستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة.

- كما أن إدارة المؤسسة تقوم باصدار القوائم المالية بصفة مستمرة عبر جميع مستوياتها الإدارية لما يواجهها من فرص وتحديات مختلفة، فهي تعمل على تدقيق وتفعيل هذه القوائم المالية، وكان من المهم الاستعانة بمراجعة لبلوغ ذلك.
- كما تنبع أهمية هذه الدراسة من حاجة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى التطبيق المشروع والفعال لوظيفة مراجعة لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق أهدافها المنشودة، والتكيف مع ما يحصل من تطورات.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وإبراز موقع مراجعة الخارجية من هذا الإطار، مع تبيان مدى استفادة مراجعة الخارجية من هذا الإطار الكلي للمراجعة.
- محاولة الولوج عبر الإطار العلمي والعملي للمراجعة الخارجية كوظيفة داخل المؤسسة.
- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من مراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة.
- محاولة تشخيص مدى تاثير مراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية .
- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المطلوبة فإن الدراسة إرتبطت بحدود مكانية وزمانية:

الحدود المكانية : تم إجراء دراسة الحالة على مستوى شركة مطاحن البركة.

الحدود الزمانية : تمثل في تتبع رأي المراجع دورتين محاسبيتين.

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني يقوم على منهج دراسة الحالة " دراسة الحالة على مستوى شركة مطاحن البركة دورتين محاسبيتين " بإستخدام آداتين هما الوثائق والمقابلة.

صعوبات البحث :

من بين الصعوبات التي صادفتنا في بداية إعداد هذا البحث هي :

- قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال مراجعة القوائم المالية، بحيث أن أغلب المراجع المتوفرة باللغة الفرنسية وهي مراجع لا تتناسب مع دراسة الحالة الجزائرية بسبب وجود اختلاف في الأنظمة المحاسبية بين فرنسا والجزائر وبالتالي في طريقة إجراء عملية المراجعة المالي للقوائم المالية، بالإضافة إلى قلة المعلومات المتواجدة بمراجع اللغة العربية.
- صعوبة إجراء الدراسة الميدانية نظرا لعدة أسباب منها قلة تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لحداثة تطبيقه (2010) ، وفي حالة وجود هذه المؤسسات هناك صعوبة في الحصول على يد المساعدة من قبل المسؤولين في هذا الموضوع.

هيكل البحث :

لمعالجة الإشكال المطروح، ومن أجل إختبار صحة الفرضيات أستهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث قسم البحث إلى ثلاث فصول كالتالي:

- الفصل الأول : تناول الإطار النظري للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة ، تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك مبحثين شمل الاول أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية، تم التطرق لماهية المراجعة الخارجية من حيث (تعريفها، أنواعها، معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها، تقارير المراجعة الخارجية.
- الفصل الثاني : تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الاول الاطار النظري للقوائم المالية بصفة عامة وتطرقنا في المبحث الثاني الى انواع القوائم المالية حيث تناولنا كل نوع على حدا اما في المبحث الثالث وهو الربط بين الفصلين الاول والثاني حي تناولنا في دور المراجعة الخارجية في اضفاء المصداقية على القوائم المالية .
- الفصل الثالث : تناول دراسة حالة شركة والمتمثلة في شركة مطاحن البركة حيث هذا الفصل هو كذلك بدوره قسم إلى مبـحثين تطرق الأول الى اعطاء لمـحة عن الشركة ، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه الى الجانب التطبيقي والأدوات المستخدمة من طرف الشركة في عرض قوائمها المالية ومدى مساهم المراجع الخارجي في صحة وجودة القوائم المالية للشركة .

الدراسات السابقة:

لم يقف الباحث على أي دراسات أو أبحاث تناوله موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية بشكل مباشر وبصورة كافية، لكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة، والتي نوضحها فيما يلي:

1. دراسة جيهان عبد المعز على، بعنوان " تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة"

هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة جامعة القاهرة 2001 كان من أهم ما خلصت إليه الدراسة، هو أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير مهم على خطة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية في الكثير من الاحيان ، لذلك فإن خطط المراجعة الداخلية يجب مناقشتها مع المراجع الخارجي قبل بداية عملية المراجعة، ويجب عمل الترتيبات اللازمة للتنسيق بين عمل كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي في تدقيق القوائم المالية

2. دراسة بن يخلف آمال، بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر."

حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر 2002 حيث أشارة الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية ، وأن وجود نظام للمراجعة الداخلية بالمؤسسة لا يغني عن المراجعة الخارجية .كما أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تخفيض حجم اختباراته، وبالتالي توفير وقته وجهده فضلاً عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة من اجل الحصول على قوائم مالية ترقى الى طموحات مستخدمها.

تمهيـــــد :

لقد شهدت مراجعة الحسابات اهتماما كبيرا في جميع دول العالم المتقدم، وظهرت الجهود الرامية الى التوحيد المحاسبي وتنميط عمل المراجعة ولغة التعامل بظهور المنظمات العالمية للمراجعة، حيث أن المعايير التي تمثل الأساس النظري والمتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما وأصبحت مجالا خصبا للبحث في ظل تطور نوعية الخدمات التي يجب أن توفرها مهنة المراجعة والأساس النظري اللازم لذلك، وهذا نتيجة التغيرات الاقتصادية والتطورات في فلسفة وأساليب الإدارة، وفي ظل هذه التغيرات أصبح من الضروري توفر أساس نظري سليم لدعم الجانب العملي لممارسة مراجعة الحسابات والوصول الى معلومات محاسبية خضعت لعملية المراجعة وتعتبر قاعدة صحيحة لمختلف الاستخدامات والمتطلبات الحديثة للنشاط الاقتصادي.

سيتم التطرق في هذا الفصل الى الإطار النظري لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال الوقوف على عملية المراجعة والنظام المولد لها، كما أنه سيتم اعتماد مدخل لمراجعة الحسابات يتم التطرق فيه الى التطور الذي شهدته مراجعة الحسابات واهم التعريفات والأهداف المرجوة منها، وسيتم التطرق كذلك الى مختلف أنواع مراجعة الحسابات حسب المنظور الذي ينظر منها إليه، كما سيتم التطرق الى أهم المعايير التي تنظم وتدعم استقلالية مراجعة الحسابات وممارستها المهنية وتدعم الأهداف المرجوة منها

- ✓ **مدخل لمراجعة الحسابات**
- ✓ **اهمية واهداف المراجعة الخارجية**
- ✓ **منهجية و خطوات المراجعة الخارجية**
- ✓ **معايير مراجعة الحسابات**

المبحث الأول : مدخل لمراجعة الحسابات

المراجعة علم تتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة .

المطلب الأول : نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة

نستهل هذا المطلب بتقديم نبذة تاريخية حول المراجعة وتطور مفهومها عبر العصور، حيث تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع ، و لقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

1. قبل 1500 ميلادي:

ظهرت الحاجة إلى مراجعة الحسابات أولا لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها [1].

حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريقيين الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة للفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، حيث أن كلمة تدقيق (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE ومنعاها يستمع .[2]

[1] اشيتوى إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**،(بيروت ، لبنان ، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة .1996)، ص12

[2] إبراهيم عثمان شاهين،**المراجعة، دراسات معاصرة وحالات عملية**،(القاهرة ، مصر .دار الهاني للطباعة والنشر، الطبعة الثانية ، 1981)، ص41

إلا أن مهنة المراجعة في تلك الحقبة كانت تقتصر على الحكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة لمنع أي تلاعب أو غش للدفاتر.

2. الفترة الممتدة ما بين1500-1850 :

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين.

كما تتميز هذه الفترة بظهور" تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع".[1]

3. الفترة ما بين1850-1905 :

لمتختلف هذه الفترة كثيرا عن سابقتها غير انها عرفت بعض التغيرات وهي [2] :

- انفصال الملكية عن الادارة مما ادى الى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين
- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف القيد المزدوج .

4. الفترة الممتدة ما بين 1905 إلى يومنا هذا :

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى" ذات الفروع وتباعد وانتشار الجغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي أدى إلى الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من أن العمل يتم وفقا للسياسات والقواعد الموضوعة بواسطة المركز الرئيسي، وبالتالي تحتاج الإدارة إلى الاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للمراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها على تلك الفروع " [3]

[1] اشيتوى إدريس عبد السلام ، مرجع سابق، ص 12
[2] زكريا محمد الصادق إسماعيل، **مراجع الحسابات**،(مصر ، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1982) ص09
[3] محمد أمين، **الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات**،(مصر ، مركز الخبرات الإدارة والمحاسبة، مارس 2001 ،) ص02

كما تميزت هذه الفترة أيضا بظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك النوع من المنشآت إلى مراجعة مستمرة ودقيقة أولا بأول وقبل وبعد حدوث العمليات للتأكد من سلامتها ودقتها، فان الأمر يحتاج إلى تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة للتأكد من سلامة العمليات خصوصا وأن الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت يؤثر على سمعتها .

ويتضح لنا من خلال هذه النبذة التاريخية للتطور السريع لمهنة المراجعة يعود للعوامل الآتية:

- زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها.
- تفويض السلطات للغير اقتصاديا.
- ظهور شركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة.
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون الضرائب والسوق المالية وغيرها مما دعا إلى توظيف المدققين وازدياد الطلب على خدماتهم.

المطلب الثاني :المفهوم العام للمراجعة

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما تم صياغته لتناسب موقفاً معيناً أو أجراء معيناً لتحدد الأغراض الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الأجراء، ومنها ما تم صياغته ليتناول المراجعة بشكلها العام فمن أهم تلك التعريفات مايلي :

التعريف الأول :المراجعة ليست فرعا من فروع المحاسبة، ولكنها نظام مستقل بذاته، بيد أنه يعتمد اعتمادا كليا على نتائج عمليات المحاسبة، لذا فالمراجعة هي مجموعة من النظريات والمعايير والإجراءات التي تعني بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها .[1]

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، (منشورات جامعة قار يونس ، الطبعة الخامسة 2006) ، ص:15

التعريف الثاني: "المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة [1]

التعريف الثالث : :عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها" عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" [2]

التعريف الرابع: التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أ وخسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة [3].

ومن خلال مجموع التعريف السابقة يتضح أن التدقيق علم له مبادىء ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هده المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إ رساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه و أسا ليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

و تشمل عملية التدقيق :

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ،(مصر ، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث ، 2006)، ص6

[2] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ،2003)ص05

[3] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سابق** ، ص06

1. الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2. التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة .

3. التقرير: وهو بلورة نتائج الفحصص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية .

المطلب الثالث : فروض مراجعة الحسابات [1]:

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادىء والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

1. تعريف فروض مراجعة الحسابات :

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:

- ✓ فرض عدم التأكد .
- ✓ فرض استقلال المراجع .
- ✓ فرض توافر تأهيل خاص للمراجع .
- ✓ فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية .
- ✓ فرض الصدق في محتويات التقارير.

[1] عبد الفتاح الصحن ، **المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي**، (الإسكندرية ، مصر، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986)، ص:17

1-1 فرض عدم التأكد:

يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية [1] :

- عدم التكامل في استخدام البيانات المحاسبية.
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.
- غياب نظام جيد للاتصال في الهيكل التنظيمي.
- يجسد فرض عدم التأكد الحاجة إلى ضرورة وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية من أجل إزالة حالة عدم التأكد.

1-2 فرض استقلال المراجع:

حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما كلف به من مهام، ويعتمد فرض استقلال مراجع الحسابات على نوعين من المقومـــات وهما [2]:

- **المقومات الذاتية :** وهي التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينية العلمي والعملي.
- **المقومات الموضوعية :** وهي عبارة عن مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين وضمانات.

وهذا الفرض يجسد حق مراجع الحسابات في الإطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على مختلف البيانات اللازمة من المنشأة المعنية بالمراجعة، وكذلك يفسر هذا الفرض حق مراجع الحسابات في إبداء الرأي المعارض في التقرير.

[1] يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**،(عمان ، الاردن ، مؤسسة الوراق للنشر ،2000) ص7
[2] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،(عمان ، الاردن ، دار صفاء للنشر ،2000) ص 20

1-3 فروض توفر تأهيل خاص للمراجع :

يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي لدى مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة قد يتعرض لعدة مشاكل محاسبية و/أو ضريبية و/أو فنية .[1]

1-4 فروض وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية :

ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية و إدارية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيمالعمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.[(2)]

1-5 فرض المصداقية والعدالة في تقرير المراجع:

حسب هذا الفرض وباعتبار مراجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المنشأة أو خارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح و قبول الإقرار الضريبي.

[1] يوسف محمد الجربوع ،**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**،(عمان ، الاردن ، مؤسسة الوراق للنشر ،2000) ص8

[2] عبد الفتاح الصحن،**أصول المراجعة**،(الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية 2000) ص26

المطلب الرابع : مبادئ المراجعة

ونقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقرير) [1]:

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1-1 مبدأ التكامل :

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.

1-2 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

1-3 مبدأ الموضوعية في الفحص:

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

1-4 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، المرجع السابق ، ص 23

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

2-1 مبدأ كفاية الاتصال:

يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير

2-2 مبدأ الإفصاح:

يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها،وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

2-3 مبدأ الإنصاف:

يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير لمدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية:

2-4 مبدأ السببية:

يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المبحث الثاني :أهمية واهداف المراجعة الخارجية

بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، حيث تعد المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

المطلب الأول : أهمية المراجعة

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفى مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية،هدفها خدمة

الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد [1]:

1. **مسيرو المؤسسة** :يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.
2. **البنوك** :تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.
3. **الدولة** :فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي:

التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير

الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.

4. **العمال** :حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.
5. **المساهمين وملاك المؤسسة** :يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:
   - قدرة المسؤولين على التسيير الناجع.
   - الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.
   - الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.
6. **المساهمين المحتملين** :وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.

[1] طواهر محمد التهامي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية)، ص 15

7. **الدائنون والموردون** :إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

المطلب الثاني : أهداف المراجعة

انطلاقا من التعاريف المقدمة وأهمية المراجعة يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى لذلك سنورد الأهداف المتوخات من المراجعة في النقاط التالية [1]:

1- **الوجود والتحقق** :يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- **الملكية والمديونية** :تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لإطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

3- الشمولية أو الاكتمال :بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول

[1] طواهر محمد التهامي ، مرجع سابق ، ص16

إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .[1]

4- **التقييم والتخصيص** :تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن ما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- **العرض والإفصاح** :تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6 - **إبداء رأي فني** :يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقيق من العناصر التالية[2]:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة** ، (بيروت ،لبنان، الدار الجامعية ، 2001)، ص189

[2] طواهر محمد التهامي ، **مرجع سابق** ، ص19

- مراقبة عناصر الأصول والخصوم.

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.

- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.

- تقييم الأهداف والخطط.

- قييم الهيكل التنظيمي.

نستطيع القول بأنه يجب على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكل هذه الأهداف تقليدية ومتعارف عنها منذ القدم .

بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى حيث أصبحت [1]:

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.

- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.

- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.

- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.

- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

[1] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،(عمان ،الاردن ، دار صفاء للنشر ،2000)، ص9

المطلب الثالث : أنواع المراجعة الخارجية

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليها من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي [1]:

- من زاوية القائم بعملية المراجعة :هناك مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.
- من زاوية إلزامية التنفيذ :مراجعة إجبارية إلزامية ومراجعة اختيارية.
- من زاوية نطاق المراجعة :هناك مراجعة كاملة ومراجعة جزئية.
- من زاوية توقيت المراجعة :هناك مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة.

وسوف نتطرق لكل الأنواع بشروحات مختصره ونركز على النوع الأول نظرا لأهميته في دراستنا.

1-من حيث القائم بعملية المراجعة:

تقسم المراجعة وفقا للقائم بعملية المراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

- ✓ المراجعة الخارجية
- ✓ المراجعة الداخلية

1-1 المراجعة الخارجية:

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسةويهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية لطرف آخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاما [2].

1 خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية** ،(عمان ، الاردن ، دار وائل النشر ،2000)، ص27

2 هيثم السعا فين، **التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية**،(مجلة المدقق، العدد(64 63)، آب 2005)، ص7

2-1 المراجعة الداخلية :

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية .ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية .فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة، عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى .[1]

2- تصنيف مراجعة الحسابات من حيث درجة الالزام

إن تقسيم مراجعة الحسابات حسب درجة الإلزام على القيام بها يظهر نوعين رئيسيين وهما:

-المراجعة الإلزامية

-المراجعة الاختيارية

2-1 المراجعة الإلزامية

إن المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها.

إن المراجعة الإلزامية تتميز بعنصر الإلزام وبالتالي فإنه يترتب على عدم القيام بهذه المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقاب. [2]

2-2 المراجعة الاختيارية

إن الأصل في المراجعة هو أن تكون اختيارية، ويرجع قرار القيام بها إلى أصحاب المنشأة أوأعضاء مجلس الإدارة، وإلى غيرهم من أصحاب المصالح فيها ففي المراجعة الاختيارية لا يوجد إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة [3].

---

[1] محمد بوتين،**المحاسبة العامة للمؤسسة**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999) ص ص 13-15

2 حسين مبروك،**الكامل في القانون التجاري** ،(الجزائر،منشورات دحلب،2000)،ص 281

[3] احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،(عمان ، الاردن ، دار صفاء للنشر ، 2000) ص20

3- تصنيف مراجعة الحسابات من حيث النطاق

يمكن أن تقسم مراجعة الحسابات حسب مجالها أو نطاقها إلى [1]:

-مراجعة كاملة

-مراجعة جزئية

3-1 المراجعة الكاملة

تعرف المراجعة الكاملة بأنها المراجعة التي تخول لمراجع الحسابات إطارا غير محدود للعمـل الذي يؤديه، ولا يعني هذا فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة.

لقد كان هذا النوع من المراجعة كاملا تفصيليا، حيث كان مراجع الحسابات يفحص القيود والعمليات بصفة شاملة يوم كانت المؤسسات التي يتم مراجعة حساباتها صغيرة الحجم والنشاط، ثم تحول هذا النوع إلى المراجعة الكاملة الاختيارية نتيجة للتطور الذي حدث في عالم الأعمال وما صاحب ذلك من ظهور الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة.

ولقد زاد إتباع أسلوب العينة والاختبار من اهتمام المنشأة بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الاختيارات وحجم العينات كان يعتمد على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يقوم مراجع الحسابات بزيادة نسبة اختباراته في حالة ضعف هذا النظام وكثرة الاختلالات به.

إذا اعتمد مراجع الحسابات المراجعة الكاملة فإنه يتعين عليه أن يقدم الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة التقارير المالية ككل، وبغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته،حيث أن مسؤولية المراجع تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، وفي هذه الحالة يترك لمراجع الحسابات حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباراته وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

1 خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية** ،(عمان،الاردن ، دار وائل النشر ،2000) ص ص 30 29

2-3 المراجعة الجزئية

يقصد بالمراجعة الجزئية المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أوهي بمثابة ذلك النوع من المراجعة الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الجهة التي تعين مراجع الحسابات هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها وتدقيقها على سبيل الحصر.

وفي هذه الحالة فإن مسؤولية المراجع تنحصر في مجال المراجعة المكلف بها، وحتى لا ينسب إلى المراجع أي اتهام بالتقصير في أداء مهمته فإنه يجب أن يكون هناك اتفاق كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة، والهدف منها هو أن يتمكن مراجع الحسابات من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها.

4-من زاوية توقيت المراجعة [1]:

4-1 **مراجعة نهائية** :ويكلف المراجع القيام بمثل هذا النوع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها وتدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا وهي ميزة لهذا النوع من المراجعة.

4-2 **مراجعة مستمرة** :وهنا يقوم المراجع بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمؤسسة موضوع المراجعة طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المؤسسات ذات الحجم الكبير حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

1 خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية** ، (عمان ،الاردن ، دار وائل النشر ،2000)، ص27

المطلب الرابع : أنواع المراجعين :

لا شك أن هناك أنواع عديدة من المراجعين، إلا أنه يمكن تصنيف تلك الأنواع إلى ثلاثة أنواع من حيث الأكثر شيوعاً واستخداماً، وهي :

- ✓ المراجع الخارجي.
- ✓ المراجع الداخلي.
- ✓ مراجع الوحدات الحكومية.

وفيما يلي توضيح لتلك الثلاثة الأنواع من المراجعين:

1. المراجع الخارجي:

هو شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، يعين بواسطة الملاك، يتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة .وهو مسئول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.

وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، فإنه يمكنه أيضاً القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة). التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة (كتب) مراجعه ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقاً لقوانين مزاولة المهنة

تجدر الإشارة إلى أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على المراجع الخارجي في دول مختلفة من العالم منها [1]:

المحاسبون المعتمدون.

المحاسبون القانونيون.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ، **أسس المراجعة الخارجية**، مرجع سابق، ص23 22

مراجع الحسابات.

مراقب الحسابات.

محافظ الحسابات.

2.المراجع الداخلي :

هو موظف من داخل المؤسسة ويعين بواسطة إدارة المؤسسة، استقلاليته تكون محدودة وغير كاملة . وهو مسئول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقارير مراجعته إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة.

وتختلف مسئوليات المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف صاحب الشركة أو المؤسسة .فقد يتكون فريق المراجعة الداخلية من موظف أو أثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء المراجعة الإجرائية، أما في منشآت أخرى، فقد يتألف فريق المراجعة الداخلية من عدد من الموظفين لهم مستويات متنوعة تشمل إجراء المراجعة).التشغيلية ومراجعة نظم الكمبيوتر. [1]

3.مراجع الوحدات الحكومية:

هو مراجع يقوم بإجراءات مراجعة القوائم المالية للوحدات الحكومية، مثل الوزارات وهيئات ومؤسسات القطاع العام وغيرها .فالمراجع الحكومي يقوم في الواقع بمراجعة الأنشطة والعمليات المالية للوحدات الحكومية المتعلقة بإنفاق الأموال العامة حسب ما تصرح به الدولة في هذا الجانب .فنظراً لأن سلطات الإنفاق والتحصيل في الوحدات الحكومية محددة بواسطة القانون، فإن هناك قدر كبير من التركيز على المراجعة الإجرائية ويمثل هذا النوع من المراجعة، ما تقوم به أجهزة الرقابة العليا في الدول[2].

[1] حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**،(المنصورة ، مصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2007)، ص28
[2] حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، مرجع سابق ، ص26

المبحث الثالث : منهجية وخطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية، فإها تفرض على المراجع الخارجيمجموعمة من الخطوات خطوات رئيسية تتابعيه تكمل كل منهما الأخرى وهذا مسنتكلم عيه في هذا المبحث .

المطلب الأول : منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

كما أسلفنا الذكر أن الهدف الأساسي لمهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة .وحتى يستطيع المراجع الخارجي الوصول إلى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة،هذه المنهجية تمثلها مجموعة من الخطوات التنفيذية ومجموعة من الوسائل وهما ما سوف نقوم بتناولهما من خلال هذا المطلب.

1. خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية:

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية، فإها تفرض على المراجع الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تتابعيه تكمل كل منهما الأخرى، وكل خطوة رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية، يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة، وهو ما أكدته معايير المراجعة العامة .هذه الخطوات الرئيسية الثلاث تتمثل في العناصر التالية [1] :

الخطوة الأولى : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

الخطوة الثانية : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الثالثة : فحص الحسابات والقوائم المالية.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص67

1-1 الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة. لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته .أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فيتحددان حسب أهداف ومسئوليات المراجع .

وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الشكل رقم 1 والذي يوضح الخطوات الفرعية لعملية المراجعة التالي:

أ –أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة.	–التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة. –التنظيم المهني. –عناصر المقارنة بين المؤسسات. –حوار مع المسئولين. –زيارات ميدانية. –التعرف على الوثائق الداخلية
ب –انطلاق الأعمال	–تكوين الملف الدائم. –إعداد برنامج المراجعة الأولي.

المصدر :محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص68

2-1 فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

قبل أن نخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حري بنا أن نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته وكما يلي:

❖ **نظام الرقابة الداخلية:** يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع، من النظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمناً الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية [1].

❖**مقومات نظام الرقابة الداخلية** :تتمثل في الآتي [2]:

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 كفء).
- وجود مراجعة داخلية.
- التدريب وسياسة التوظيف.
- معايير ومستويات الأداء.
- الإجراءات الوقائية ومنها التأمين على أصول المؤسسة ضد المخاطر المختلفة، الجرد المفاجئ والمستمر.

بعد المقدمة السابقة الموجزة عن نظام الرقابة الداخلية، نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، والتي يظهرها الشكل التالي:

[2] محمد السيد سرايا، **اصول وقواعد المراجعة والتدقيق** ،(الاسكندرية ،مصر ،دار المعرفة ،2002)، ص 106

❖ **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

يمكن تلخيص مراحل تقيم نظام الرقابة الداخلية في الشكل رقم 2 :

أ –جمع الإجراءات	–استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح. –ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
ب –اختبارات التطابق (الفهم)	–تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
ج –تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	–نقاط قوة النظام – نقاط ضعف النظام.
د –اختبارات الاستمرارية	–اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
هـ –تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	–نقاط قوة النظام – ضعف وقصور النظام – النتائج.

المصدر :محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص67

1-3 فحص الحسابات والقوائم المالية:

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية .والموضحة بالشكل التالي:

❖ **إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية**

الشكل رقم 3 يوضح اجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية :

1. **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية**	- **إعادة النظر في برنامج المراجعة:** • **تخفيف البرنامج.** • **تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية.**
2. **اختبارات السريانية والتطابق**	- **اختبارات التطابق) إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريقالعمليات الحسابية.(** - **اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية.** - **اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية.** - **–اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية.**
3. **انهاء عملية المراجعة**	- **فحص الأحداث ما بعد الميزانية.** - **فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.** - **إعادة النظر في أوراق العمل.** **–إصدار الرأي.** **–التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة.**

المصدر :محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص83

وفيما يلي توضيح للإجراءات التي تضمنها الشكل السابق:

✓ **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية :** كما سبق القول فإن نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المراجع، يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات .فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المراجع بإعادة النظر في برنامج مراجعته وتحديده لنطاق

وطبيعة وتوقيت وحجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها، ففي حالة قوة النظام يقوم المراجع بتخفيض إجراءات فحصه، إلا أنه لا يمكنه الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز، أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات[1].

- ✓ **اختبارات السريانية والتطابق:**

هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات [2]

- ✓ **انهاء عملية المراجعة:**

كما نعلم أن نهاية عملية المراجعة هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة .فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة السابق ذكرها وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية المراجعة:

- التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية
- إعادة النظر في أوراق العمل
- إصدار الرأي

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**،(عمان، الأردن ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، 2003)، ص 35

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية ، مصر ، الدار الجامعية ، **2002**)، ص70

المطلب الثاني: مؤهلات و صفات المراجع.

توجد العديد من الصفات والمؤهلات التي يجب ان تتوفر في مراجع الحسابات ويمكن تلخيصها في النقاط التالية :

1. مؤهلات المراجع :

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير)وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبية) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير[1]
- يجب أن يكون اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول:

-جدول المحاسبين

-جدول محافظي الحسابات

-جدول مساعدي المحاسبين

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

- تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.

[1] الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 27 /91/03 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات المادة 64 ص657

- تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

2. صفات المراجع:

تتمثل صفاته في[1] :

- أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.
- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة أن إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا، وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.
- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة.
- أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن الإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية.
- أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.
- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقا في إلقاء الأسئلة ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، لا داعي أن يسيء الظن بموظفي المنشأة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدين الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية ، مصر ، الدار الجامعية ، **2002**)، ص65

- أن يكن حليما ودبلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله. وتغلب ميزاته للأمور وتجعله مجاملا لهم. بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.
- أن يكون قوي الشخصية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة، فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم، كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.
- أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق في تقريره دون موارية أو محاباة.
- يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

المطلب الثالث : تقارير المراجعة الخارجية

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناءا على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص وإختبارات ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة .

1. **مفهوم تقرير المراجعة الخارجية**

التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة.

حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصة لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية .الوثوق والإعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع

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

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

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

التعريف الأول :تقرير المراجع الخارجي هو(المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة)[1].

التعريف الثاني: (التقرير هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية) [2].

التعريف الثالث :تقرير المراجع الخارجي هو(:خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع)[3].

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

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية ، مصر ، الدار الجامعية ، **2002**)، ص82

[2] مصطفى حسنين خضير، **المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات**،(المملكة العربية السعودية ، طابع جامعة الملك سعود ، 2002)ص122

[3] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**،(عمان، الأردن ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، 2003)، ص20

2. أنواع التقارير

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد [1]:

- **من حيث درجة الإلتزام في إعدادها تنقسم إلى :** تقارير عامة، تقارير خاصة.
- من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى : تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة.
- **من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى :** التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي
- **حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى :** تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

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

2-1 التقرير النظيف :

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعـــة شروط هي [2]:

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

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، باتنة، الجزائر،2009/2008 ص77

[2] فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر،2003/ 2004 ص28

2-2 التقرير التحفظي :

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ [1].

2-3 التقرير السالب :

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

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

2-4 تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي :

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

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصد

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، مرجع سابق** ، ص 18

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية(مدخل نظري وتطبيقي،**(عمان، الأردن ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى 2006 ، الطبعة الثالثة2011) ص 51

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضا
- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية .في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها .
- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

3. اوجه الاتفاق والاختلاف بين التقارير

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

3-1 أوجه التشابه

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

- **المخاطبون** :حيث أن كل تقرير يكون معد إما إلى مجلس الإدارة أو إلى المساهمون..... الخ.
- **اسم وعنوان التقرير** :حيث تتطلب معايير المراجعة أن يكون لكل تقرير عنوانا خاص به.
- **فقرة المقدمة** :يؤدي وجود الفقرة الأولى من التقرير إلى تحقيق عدة أمور منها:
- الإ شارة في تعبير بسيط إلى قيام المراجع بأداء المراجعة؛
- أن يتم توضيح أنواع القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها

[1] الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009 ، ص46

- الإ شارة إلى أن إعداد القوائم المالية هو مسئولية الإدارة

- أن مسؤولية المراجع هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا لإطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية

- فقرة المجال(النطاق :)تمثل فقرة المجال بيانا فعليا يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة .ويجب أن يذكر في بداية الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها حيث يقوم بوصف الجوانب الهامة في المراجعة.

- فقرة الرأي(النتائج :)ويتم فيها عرض النتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي جراء قيامه بعملية المراجعة وذلك بتوصيل المعلومة المحاسبية للأطراف المستخدمة لها.

- ا سم المراجع :حيث يجب أن يذكر في التقرير اسم المراجع أو اسم مكتب المراجعة أو كليهما معا.

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

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

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

2-3 أوجه الاختلاف

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

المبحث الرابع : معايير مراجعة الحسابات

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

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

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

- ✓ **معايير عامة** :وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، و من هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.
- ✓ **معايير العمل الميداني** :وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.
- ✓ **معايير إعداد التقرير** :وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير و شروط ذلك التقرير.

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

[1] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق،ص136

المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة)

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كالآتي:

– التأهيل العلمي والعملي : يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.

– **الاستقلال** :على مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها.

–**العناية المهنية الملائمة** :على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة ووضع التقرير.

1. معيارالتأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة أنه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيرا أو ملما بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المراجع يستطيع أن يستعين بالخبرات المتخصصة في المجالات التي يحتاج إليها، ومن المتفق عليه أن تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعا ينبغي أن يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم.

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وانما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإحصاء وغيرها.

فمراجع نظام المعلومات المحاسبية يجب أن ينمي خبراته ومهاراته التقنية بطريقة مستمرة، وتحديثهاعن طريق التكوين المهني المستمر والمناسب...[1]

2. معيار استقلال المراجع

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيرا مستقلا ومحايدا.

ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظاهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيازة تلك المعلومات ولا

[1] منصور أحمد البديوي وآخرون :**الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية 2003-2002)، ص ص 14 15

الضوابط الموضوعة على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله، لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية:

– يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدموا القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة،

وبالتالي لا تكو ن هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنيب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

– إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناءا على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع [1].

3. معيار بذل العناية المهنية الملائمة :

يقصد بهذا المعيار بذل العناية المهينة المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء المراجع لعملية المراجعة وفي أعداده للتقرير، وهناك من بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار بالحذر المهني المعقول، وعلى العموم فمتطلبات هذا المعيار تتمثل فيما يلي [2]:

– يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه وبطريقة كافية وملائمة، عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة

[1] - محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سابق ، ص، ص40 43
[2] اشيتوى إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات** ، مرجع سابق ، ص88

المنشأة أو الشركة محل المراجعة، كما يجب عليه أن يتحقق من جميع بنود الميزانية وحسابات النتائج ومختلف القوائم المالية.

– يجب أن يستدل مراجع الحسابات الخارجي في تحديد مستوى العناية المهينة المناسبة بالدراسة والفهم لمسؤولياته القانونية والمهنية.

تعتبر المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمراجع بمثابة الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة، وبما أن المسؤولية المهنية تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية فان مهمة المراجعة وما تحدده وتفرضه من مسؤولية تحاول رفع العناية المهنية عن ذلك الحد الذي يحتمه القانون.

– تتطلب العناية المهنية من مراجع الحسابات الخارجي وضع خطة وبرنامج ملائمين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين، وذلك عن طريق متابعة تقدمهم في أداء المهام المفوضة لهم

– تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أحد أهم متطلبات العناية المهنية الملائمة، حيث تعتبر هذه الدراسة والتقييم لنظام الرقابة الداخلية أساسا لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في المراجعة، وإنما يحدد أيضا درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، كما يحدد درجة التركيز النسبي على مختلف الإجراءات.

– تتطلب العناية المهنية من المراجع الخارجي الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة ومختلف الإجراءات، من أجل توفير أساس ملائم لابداء الرأي حول مختلف القوائم المالية، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكم والنوع.

تجب الإشارة الى أنه تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة وصولا إلى إعداد التقرير، حيث تعتبر المعايير العامة من أهم المعايير العشرة للمراجعة، إذ أن عدم توفر أحد تلك المعايير يجعل باقي المعايير بدون معنى وغير موضوعية، فإذا قام بالمراجعة شخص غير مؤهل علميا ومهنيا بشكل ملائم، أوغير مستقل

أولم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة منها.

المطلب الثاني :معايير العمل الميداني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظرا لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبط بالمعايير العامة للمراجعة.

تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي [1]:

- **التخطيط والإشراف** :إذا يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة، كما يجب عليه الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية** :يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقا وأساسا يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.

- **أدلة قرائن الإثبات** :يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة التحري والإثبات، والذي من شانه أن يكون أساسا معقولا ومبررا لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

1. معيارالتخطيط والإشراف :

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، إذ يتطلب هذا من مراجع الحسابات ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية و الإدارية بمكتب المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب كذلك التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية لمكتب المراجع، والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يكسب الثقة مع حل

[1] اشيتوى إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات** ، مرجع سابق ، ص87

جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب الخطة المرسومة.

يتطلب توجيه وتخطيط مهمة المراجعة من مراجع الحسابات أن يأخذ صورة شاملة على المنشأة، كي تمكنه من توجيه مهمته على أساس الأنظمة المختلفة في المنشأة، من هذه الوجهة وكهدف أولي فان مراجع الحسابات يمكن أن يأخذ صورة أولية عن الحسابات وكذلك البرمجة الأولية لوسائل الرقابة والتخطيط التي سيعتمدها في مهمته اللاحقة والتي تتيح له مايلي:

–تحديد مجال الفحص والرقابة على أساس من درجة الثقة.

– تنظيم تنفيذ المهمة الموكلة له من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة مع اكبر قدر من الفعالية واحترام المدة المتفق عليها.

يفترض أن يوفر التخطيط السديد لتنفيذ مهمة المراجعة تنظيما ملائما لمكتب المراجع والتنسيق بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على مهمة المراجعة كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات، كما يجب أن تجرى كل أعمال المراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤوليته، وتبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي في ضمان القدر الكافي واللازم من المراجعة للعمل الذي يقوم به شخص سواه تحت إدارته، كما أنه على مراجع الحسابات توقيع جميع الرسائل أو التقارير التي تعتبر تعبيرا عن رأيه أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته القانونية.

2. معيار دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية :

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على مجمل الطرق والأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومسيريها وموظفيا، لتوفر لها تأكيدا معقولا بتحقيق أهداف المنشأة التالية [1]:

[1] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص13

– حماية أصول المنشأة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.

– فاعليته وكفاءة الأحداث والعمليات أو الظروف التي تتأثر بها المنشأة بما في ذلك استخدام الموارد بكفاءة وبشكل ملائم وزيادة الإنتاجية.

– التقيد بالأنظمة، التعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منظمة.

طرق وإجراءات (OECCA) عرفت المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وأساليب الرقابة الداخلية على أنها عبارة عن مجموعة تعليمات تنفيذ المهام ومختلف الوثائق المستخدمة وكيفية توزيعها والاحتفاظ بها وما يجب أن تحتويه، وترخيص العمليات واعتمادها، وتسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لاستمرارية المنشأة ومراقبتها.

ينبغي على مراجع الحسابات تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الفحوص والاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، فإضافة إلى كون ضعف أوقوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

ويفترض في مراجع الحسابات أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات والأساليب التي تستخدمها المنشأة، وينبغي أن يركز الفحص على مختلف عناصر النظام لمعرفة عناصر الخلل وعدم الملائمة.

ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ثلاث خطوات أساسية وهي:

–أخذ صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنشأة عن طريق المتابعة والملاحظة، ويتم هذا عادة باستخدام قائمة الاستقصاء) إلاستبيان (النموذجية التي تحدد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية،

كما يستخدم المراجع عدة طرق أخرى لجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية كالتقرير الوصفي أو خرائط التدفق.

– مقارنة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة في نظام الرقابة الداخلية بالنماذج المثلي لتلك الإجراءات لتحديد مدى ملائمة ودقة هذه الإجراءات المستخدمة مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف الواقعية للمنشأة.

– الوصول إلى تحديد طريقة العمل الفعلية لنظام الرقابة الداخلية والمطبقة في الواقع، حيث أنه ونتيجة لعدم إلمام بعض العاملين بالإجراءات المطلوبة لعمل النظام قد يؤدي هذا إلى عدم تطبيق ما نص عليه الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية في الواقع أي في نشاط المنشأة الحقيقي.

إن مختلف الإجراءات الاختبارات التي يقوم بها المراجع في إطار دراسة مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية قد تؤدى إلى إظهار اختلاف عن الحالة الأولية التي يوصف بها هذا النظام، وهذا بدوره يقتضي من المراجع تعديل برنامج المراجعة وتنقيحه، وقد يؤدي هذا التعديل والتنقيح إلى توسيع مجال اختبارات المراجعة والتغير في الأهمية والتركيز النسبيين بين مراحل المراجعة، كما يمكن أن تؤدي

إلى تغير أو تعديل توقيت إجراءات المراجعة.

3. معيار أدلة وقرائن الإثبات

يعبر هذا المعيار عن ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة، لتكون أساسا سليما يرتكز عليه عند إبداء رأيه الفني المحايد والمعلل حول التقارير المالية،ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي، والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.

ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بصفة عامة إلى فئتين كمايلي ([1]):

[1] يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص7

– الأدلة الداخلية :ومن أمثلة الأدلة الداخلية نجد كل ما هو موجود داخل المنشأة، مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان.

–الأدلة الخارجية :تشمل الأدلة والقرائن الخارجية المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الإطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المدينين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية، وكذلك الأنظمة التي تخضع لها المنشأة محل المراجعة.

كما تستخدم هذه الأدلة والقرائن الخارجية في تدعيم وتأبيد البيانات الداخلية وتعزيزها.

يجب أن تكون الأدلة والقرائن التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها ملائمة بالدرجة الأولى وكافية ثانيا، فالقرائن والأدلة الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وان الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة كذلك، أما كفاية الأدلة والبيانات فهذا عائد لتقدير المراجع وحكمة الشخصي، إذ يجب على مراجع الحسابات تقييم تلك الأدلة والبيانات بالاعتماد على خبرته وتقديره المهني.

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير [1]:

– احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية ة معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاولا عاما.

– إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية :يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الأخرى.

[1] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**،مرجع سابق، ص 34

-كفاية المعلومات :يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

- إبداء الرأي :يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الفني المحايد والمعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر على المراجع ابداء رأيه يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.

1. معيار احترام المبادئ المحاسبية التعارف عليها

يجب التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.ان هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معمدة، والذين يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أن تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية.

إن هذه المبادئ والقواعد لا يمكن اعتمادها كقواعد طبيعية، نشأت نتيجة البحث انطلاقا من بديهيات أساسية ومسلمات لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصيلة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية.

كما لا يقتصر هذا المعيار على التحقق من مدى اعتماد المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكن يتعداه إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، ولا يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم بإعداد قائمة بالمبادئ المحاسبية والطرق المستخدمة، ولكن يطالب فقط بإبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية للنتائج والميزانية مقبولة أم لا.

2. معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:

ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية.

يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى حالات استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ أخر متعارف عليه، كلما ترتب عن هذا الاستبدال أثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري من أجل أن يعلم من يطلع على حسابات المنشأة بأن تغيرا قد طرأ على المبادئ المحاسبية المعتمدة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف الجهات التي تستخدم هذه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

3. معيار كفاية المعلومات :

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يتحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، وكذلك ما إذا كانت تلك القوائم المالية تحتوي على كل ما يجب أن تشمله من بيانات ومعلومات، فعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صدق المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وأن يعتمد على الفحص والمراجعة في كل العمليات إلى تؤدي إلى تضليل مستخدم هذه القوائم المالية أو إخفاء أمور عملية، تدعم هذا المعيار القوانين المعتمدة والتي تحدد العناصر الواجب توفرها في هذه القوائم.

تشتمل هذه القاعدة على شكل البيانات المحاسبية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، وكذلك الالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخرة دفعها وأي حصر على توزيع حصص الأرباح، والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين.

يظهر جانب التقدير الشخصي الفني للمراجع في تحديد المعلومات ذات الأهمية التي تقتضي الإفصاح عنها، كما أن الأهمية النسبة للعناصر التي تتطلب الإفصاح عنا لا تتوقف على أهمية العنصر فقط ولكن كذلك على أهمية المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها في مختلف مجالات اتخاذ القرار.

4. معيار إبداء الرأي :

ينبغي على مراجع الحسابات المستقل أن يبدي رأيه الفني المعلل في القوائم المالية ككل، وفي الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يوضح المراجع في تقريره بطريقة قاطعه طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطى هذا المعيار نوعا من الحماية لمراجع الحسابات من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته على القوائم المالية.

وتنحصر حالات لإبداء الرأي من طرف مراجع الحسابات فيما يلي [1]:

-إبداء رأي دون تحفظات(رأي نظيف)

-إبداء رأي مع التحفظات(رأي مقيد)

-إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي(رأي معارض)

-الامتناع عن إبداء الرأي(رأي سلبي)

وتمثل المعايير السابقة الضوابط والمقاييس التي يحب أن يلتزم بها مراجع الحسابات في أدائه لمهمته، وهذه هي المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية أولا، وفي معظم الدول المتقدمة محاسبيا وقد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر، ولكن مع الإشارة إلى أن تبني هذه المعايير قد تم في هذه الدول كعرف وليس كقانون، وبالتالي يظهر هنا دور الهيئات والمنظمات المهنية لتعطي صفة الإلزام لهذه المعايير، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير تتطلب المزيد من الدراسة و التحليل والإلزام نظرا للتطورات التي يعرفها علم المراجعة من اعتماد التقنيات الحديثة للمعالجة والتحليل والرقابة في ظل استخدام الحاسوب واعتماد الطرق الإحصائية، مما يتطلب توافق هذه المعايير وتنظيمها مع بيئة الممارسة المهنية الحالية.

[1] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق** ،(عمان ، الأردن ،دار وائل للنشر، الطبعة الثانية،2004.) ص**39**

خلاصة :

في ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليـــات السوق، أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الحسابات وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المقاييس المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيآت المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في النهوض بمصداقية القوائم المالية وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

تمهيد

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن شركة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه الشركة، من المستثمرين والموردين والمديريين والمصالح الحكومية وغيرها ، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات ، فتعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المالية والتي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية المختلفة لمختلف الأطراف التي تهتم بأعمال الوحدة المحاسبية .هذا وتختلف مفاهيم محتويات القوائم المالية التي تعدها المنشآت باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما أن القوائم المالية يجب أن تفصح عن كل ما من شأنه أن يجعلها غير مضللة ،وهذا الفصل يتناول مفهوم القوائم المالية، وأهميتها ومحتوياتها بشكل عام ، وكذلك من وجهة نظر عدة منظمات مهنية في العالم.

المبحث الاول :ماهية القوائم المالية

تعتبر الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية تتضمن هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والإحتفاظ بنظام رقابة داخلي خاص بإعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناشئة عن الغش أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقاً للظروف ,اما مسئولية مراجع الحسابات الخارجي هو إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية استناداً الى أعمال المراجعة التى قام بها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والتى تتطلب الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء.

المطلب الاول : تعريف القوائم المالية

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، و التي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للشركة و ما حققته من نتائج فالمعايير (IAS/IFRS1) تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية و ما يتطلبه محتوى كل وثيقة .فالنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على الوحدة انجازها سنويا و التي تشتمل على [1]:

- ✓ قائمة المركز المالي (الميزانية)
- ✓ قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)
- ✓ قائمة التدفقات النقدية(لخزينة)
- ✓ قائمة تغيرات الأموال الخاصة
- ✓ ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يقدم معلومات تكميلية على الميزانية و جدول حسابات النتائج.

عند إعداد و تقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة و ذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة و العائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها و القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، و تعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية[2].

كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهرالمعلومات التالية بصفة دقيقة :

- ✓ التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية.
- ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية)
- ✓ تاريخ الإقفال .

[1] عبد الوهاب نصر علي ،**القياس والافصاح المحاسبي**،(الاسكندرية،مصر،الجزء الاول .الدار الجامعية،2007)، ص10

[2] احمد صلاح عطية ،**مشاكل المراجعة ي اسواق المال** ،(مصر ،الدار الجامعية ،2003)،ص 84

- ✓ العملة المستعملة و مستوى التقريب.

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها:

- ✓ عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط و الدول المتواجدة فيها.
- ✓ الأنشطة الأساسية و طبيعة العمليات المنجزة .
- ✓ اسم الشركة الأم و بالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة .
- ✓ العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة .

القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، و يمكن تقريب المبالغ إلى ألاف الوحدات.

القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة ، حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة يحتوي على عمود خاص بمبالغ الفترة السابقة.

و في حالة تعذر إجراء المقارنة بسبب اختلاف المدة أو أي سبب أخر، فان ترتيب و تغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة تفسر في الملحق

المطلب الثاني : اهداف القوائم المالية :

الهدف الرئيسي من إصدار القوائم المالية للشركة يتركز في عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالي و نتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي من أجل استخدام هذه المعلومات في إتخاذ بعض القرارات الإقتصادية لمستخدمي هذه القوائم

ويمكن تلخيص بعض هذه الاهداف في العناصر التالية [1]:

- ✓ الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية (سواء كان النشاط جارياً أو عرضياً) والبنود التي تؤثر في عملية تحديده .

[1] سمير محمد الشاهد،طارق عبد العال حماد ،**قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك** (،بيروت،لبنان ،اتحاد المصار العربية،2000،)ص28

- ✓ تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة ، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام.
- ✓ لا تتطلب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل لحساب الأستاذ ، بعكس حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر فهما حسابان فنيان يتطلبان الإلمام بقواعد التسجيل والترحيل حتى يمكن فهم دلالة البيانات التي تظهر بهما.
- ✓ المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي .

المطلب الثالث :الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية للقوائم المالية هي الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ قرارات الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية، ولقد بين إطار العمل لإعداد القوائم المالية الخصائص النوعية باعتبارها الخصائص التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مقيدة، وهي:

1. قابلية الفهم :

هناك اختلاف كبير بين متخذوا القرار وهذا الاختلاف يكمن في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب اتخاذ القرارات المستخدمة، وفي المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها وفي قدرتهم على تشغيلها، ولكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون هناك علاقة ربط بين المستخدمين والقرارات التي يتخذونها وهذه العلاقة تتمثل في قابلية الفهم ، حيث يجب تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد ذو المعرفة المعقولة بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها، كما لابد للمعلومات الأخذ في اعتبارها اتجاهات

متخذي القرارات ومستوياتهم الثقافية لتكون المعلومات المحاسبية مفهومة وهذا ما يبرر إصدار تقارير مختلفة لأغراض متنوعة [1].

2. الملائمة :

أي أن تكون المعلومات المحاسبية ذات علاقة بالقرار ولها دور في اتخاذه سواء أن كان يتعلق باتخاذ قرارات تنبؤية عن نتائج الأحداث السابقة الحالية والمستقبلية(القيمة التنبؤية للمعلومات)أو أنها تمثل تأكيدا أو تصحيحا للنتائج عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعا (القيمة الإسترجاعية للمعلومات)ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار، أما إذا كانت غير مؤثرة فتعتبر هذه المعلومات غير ملائمة لهذا القرار، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تعتبر طبيعة المعلومات لوحدها كافية لتحديد ملائمتها، وفي حالات أخرى يكون لطبيعة ومادية المعلومات أهمية لتحديد ملاءمتها، فالأهمية النسبية هي إعطاء أهمية وتركيز كبير للعناصر التي يكون تأثيرها كبير عند اتخاذ القرار ودرجة اقل من الأهمية والتركيز للعناصر الأخرى من قبل المحاسب أثناء قيامه بأعماله اليومية أو الدورية لإعداد القوائم المالية، لكن هذا لا يعني إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، لأنه لابد من إعطاء كافة العمليات المالية والإفصاح عنها مهما كان حجمها ونوعها أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس لكي تكون نتيجة النشاط معبرة عن الحقيقة، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموا القوائم المالية . [2]

3. الموثوقية :

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية** ،(الإسكندرية، مصر ، دار الجامعة الجديدة للنشر 2000) ص26
[2] هيني فان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية**،(ترجمة :طارق عبد العال حماد، مصر ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ،2006) ص43

يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.وحتى تـتسم المعلومات المالية بصـــفة الموثوقية يجـــب أن تكون[1]:

–التمثيل الصادق :حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها).

- ✓ الجوهر فوق الشكل : لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني،فجوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع التي تظهر في شكلها القانوني.
- ✓ الحياد :حتى تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية موثوقة يجب أن تكون محايدة خالية من التحيز ،ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إلا إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.
- ✓ الحيطة والحذر :إن معد القوائم المالية يواجه أحيانا حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، تقدير العمر الاقتصادي للمعدات ... ويتعرف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها عند ممارسة الحذر في إعداد القوائم المالية، فالحيطة والحذر يعني تبني درجة من الحذر والاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات.

[1] هيني فان جريوننج، **المرجع السابق**، ص45

- ✓ الاكتمال :حتى تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوق بها يجب أن تكون كامل ة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أي أن حذف بعض المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.

4. القابلية للمقارنة:

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن لتحديد وتقييم مركزها المالي وآدائها، كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة، فعملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة وللمؤسسات المختلفة، ومن خلال هذه الخاصية يتعرف المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وعن أي تغيرات في هذه السياسات وآثارها ،ويجب أن يكون المستخدمون قادرون على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة عبرالزمن وبين المؤسسات الأخرى، فتطبق المعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات) .المحاسبية يساعد في تحقيق القابلـية للمقارنة [1] .

ومنه حتى تستطيع المعلومات المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية أن تحقق الأهداف التي تعمل على تحقيقها ينبغي أن يتوافر فيها جملة هذه الخصائص النوعية الضرورية (قابلية الفهم، الملائمة، الموثوقية، قابلية المقارنة)التي تعتبر مهمة لضمان وتوفير معلومات يكون لها قيمة اقتصادية تساعد على تحقيق الأهداف .

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد،المرجع السابق ص 27

المطلب الرابع : القوائم المالية والتقارير المالية

القوائم المالية جزء لا يتجزأ من التقارير المالية حيث تعتبر القوائم المالية عصب التقارير المالية وتنقسم القوائم المالية الى اربع قوائم اساسيه هى قائمه المركز المالى قائمه الدخل قائمه التغير فى حقوق الملكيه قائمه التدفقات النقديه بالإضافه الى الإيضاحات المرفقه فى القوائم المالية وتعتبر التقارير المالية أهم من القوائم المالية فهي تشمل التقارير المالية ومعلومات أخرى مالية وغير مالية مثل العوامل السياسيه والاقتصاديه و المعلومات عن النشاط التسويقي والإنتاجي للشركة وتقرير مجلس الإدارة وتقرير المراجع الخارجي ([1]).

[1] سمير محمد الشاهد،طارق عبد العال حماد ،**قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك**،(بيروت ،لبنان،اتحاد المصار العربية،2000،)ص28

المبحث الثاني : انواع القوائم المالية

إن المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبـــــية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية،ومن أهمـــــها ما يلي :

- ✓ قائمة المركز المالي .
- ✓ قائمة الدخل .
- ✓ قائمة التغير في حقوق الملكية.
- ✓ قائمة التدفق النقدي.
- ✓ قائمة الملاحق .

المطلب الاول : قائمة المركز المالي :

تمثل قائمة المركز المالي أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المؤسسة أو للمستفيدين منها مثل البنوك والمقرضين والمستثمرين وغيرهم، لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي الصحيح للمؤسسة في تاريخ إعدادها.

1. تعريف قائمة المركز المالي

يوجد العديد من التعاريف لقائمة المركز المالي (الميزانية)، ولكن رغم تعددها وكثرتها إلا أنها تصب في ذات المفهوم جميعها، ونذكر منها:

- ✓ تسمى قائمة المركز المالي، في كثير من الأحيان بالميزانية، وهي قائمة توضح الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تملكه المؤسسة (أصول) وما يستحق عليها من ديون

ومطالبات اتجاه الغير(التزامات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك وأصحاب المؤسسة (حق الملكية) [1] .

- ✓ هي كشف يتضمن أصول وخصوم المؤسسة وحق صاحبها في تاريخ معين[2].
- ✓ قائمة المركز المالي هي عبارة عن كشف يوضح مقدار الأصول المستخدمة ومصادر تمويلها في الجانب الآخر، تتميز بالتوازن، وهي قائمة تجميعية تعبر عن اثر كل العمليات أو القرارات التي تمت حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي[3].
- ✓ هي عبارة عن ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة، فهي توضح أصول وخصوم وحقوق الملكية للمؤسسة في تاريخ معين، أي توضح الموقف المالي للمؤسسة في تاريخ معين، حيث توضح بشكل مختصر أو ملخص مصادر الأموال وكيفية استخدامها، فجانب الأصول يبين مصادر الأمـــوال، وجانب الخصوم يبين استخدامات المؤسسة لهذه الموال وتوزيعـها على مختلف أنواع الأصول [4] .
- ✓ هي عبارة عن قائمة تتضمن عناصر الموجودات(الأصول) وعناصر المطلوبات (الخصو م) الخاصة بالمؤسسة والهدف من إعدادها هو معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في تاريخ إعدادها، وتعد قائمة المركز المالي الميزانية بجانبين، بحيث يجب أن يكون الجانبين متساويين بالقيمة ومـــتتوازيان دائما [5] .

[1] رضوان حلوة حنان واخرون،**اسس المحاسبة المالية**،(عمان ، دارالحامد للنشر والتوزيع، ط1 ،2004) ص89
[2] عاطف الاخرس، ايمان الهنيني، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**،(عمان،الاردن ، دار البركة للنشر والتوزيع، ط1 ،ج1 ، 2000)، ص39
[3] خالد وهيد الراوي، **التحليل المالي للقوائم الماليةوالافصاح المحاسبي**،(عمان،الاردن ، دار المسيرة للنشروالتوزيع، ط1 ، 2000)، ص32
[4] هاشم احمد عطية، محمد محمودعبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية،التكاليف،الادارية** ،(الاسكندرية، مصر ،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2000) ص 43
[5] خليل الدليمي واخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**،(عمان، الاردن ، دار الثقافة للنشروالتوزيع ، ط1 ،ج1 ، 2005 ،) ص428

2. **مزايا قائمة المركز المالي.**

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم التي تقوم المؤسسة بإعدادها، وهي تحقق الميزات التالية:

- ✓ تعتبر احد أهم القوائم المالية التي يتم إعدادها ضمن التقرير السنوي المالي الذي تعده إدارة المؤسسة ويكون قابل للنشر ومتاحا لكافة الأطراف ذات المصلحة [1].
- ✓ تظهر المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة، أي تبين مالها من حقوق وما عليها من التزامات.
- ✓ تتيح المعلومات الواردة فيها إمكانية المقارنة بين قوائم المركز المالي لعدة سنوات لنفس المؤسسة وكذلك لمؤسسات مختلفة وهي تعتبر كذلك وسيلة من وسائل الرقابة من خلال البنود الواردة فيها،أي من خلال تحديد قنوات استخدام أموال المؤسسة ومصادرها التي ساهمت بتغطية نلك الاستخدامات [2].
- ✓ توصف قائمة المركز المالي مقدار الموارد المملوكة وكذلك الحقوق ومصالح الجهات المختلفة في هذه الموارد لمؤسسة ما عند نقطة زمنية معينة، والموارد المملوكة هي الأصول، بينما تشمل الحقوق جميع (الخصوم) [3].
- ✓ توضح قائمة المركز المالي(الميزانية) أصول المؤسسة في جانب منها، والتزاماتها وحقوق أصحابها في الجانب الآخر منها وتقوم كل مؤسسة بإعداد الميزانية مرة على الأقل كل سنة، وهناك مؤسسات تعد ميزانية)في نهاية كل شهر وهي تؤدي إلى بيان المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة [4].
- ✓ تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية و التي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها، وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الأرباح.

[1] -ناصر نور الدين عبد اللطيف، **اساسيات المحاسبة المالية** ،(الاسكندرية ، مصر ،الدار الجامعية للنشروالتوزيع ، 2006)، ص239
[2] محمد الصيرفي، **اصول التنظيم والادارة للمديرالمبدع** ،(الاسكندرية، مصر ، مؤسسة حورس للنشروالتوزيع ط1، 2006 ،) ص44
[3] عبد الحي مرعي واخرون، مرجع سابق، ص24
[4] احمد محمود نور، **مبادئ المحاسبة المالية** ،(الاسكندرية، مصر ، الدارالجامعية للنشر والتوزيع ،2003) ص43

- ✓ التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسبة التداول والسيولة فهذه النسبة هي مؤشرمهم جدا من المؤشرات التي تستخدم لقياس درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة.
- ✓ التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي ي تم احتجازها، اوالتمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- ✓ القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول...
- ✓ بيان مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ الوقوف على استمرارية المؤسسة، من خلال اعتمادها على أسس قياس كالتكلفة التاريخية، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية، وهنا يتم التقدير على أساس القيمة السوقية.
- ✓ معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية [1].

3. كونات قائمة المركز المالي (الميزانية)

3-1 الاصـــــول :

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها : الأشياء ذات القيمة المملوكة للشركة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملـة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعــاملات أو أحداث سابقة [2] .

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول [3] :

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق،ص ص 113-114

[2] طارق عبد العالي حماد ، **التقارير المالية**،(الاردن ، الدار الجامعية لطبعة، 2005)،ص119 .

[3] عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة** ،(الكويت، ذات السراسل للطباعة و النشر و التوزيع الكويت، 1990)ص235 .

- ✓ وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة و خلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- ✓ قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي والأصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزيـــنة، بغرض إيضاح درجـــة السيولة و تشمل [1] :

- ✓ النقدية
- ✓ الأوراق المالية القابلة للتداول، و التي تقيم على أساس تكلفة السوق .
- ✓ حسابات المدينون و الذين يتم تقيمهم بالمقدار المتوقع تحصيله .
- ✓ المخزون المقيم بقيمة السوق الأقل.
- ✓ المصروفات المقدمة سالفا و التي تخص كل النفقات التي تمت فعلا للحصول

على منافع خلال دورة الاستغلال).

أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها اكبر من 12 شهر و الموجهة للاستعمال المستمر من اجل احتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول الأتي:

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت **المحاسبة المتوسطة**،(ترجمة أحمد حامد حجاج، مصر ، دار المريخ للنشر ،1990)،ص228 .

3-1-1 **الأصول غير المادية** وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، و تدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة و تضم الشهرة و العلامة التجارية و حق الابتكار، رأس المال التجاري

3-1-2 الأصول المادية وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، و إما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية .و هي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبيةالأراضي، المباني، المعدات... .

3-1-3**المخزونات** تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد و التي تستهلك خلال الفترة الموالية، و التي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، و المنتجات نصف المصنعة و التامة الصنع).

3-1-4**الأصول المالية** تعتبر من العناصر الهامة في ميزانية المؤسسة وتشمل :

- ✓ المساهمات
- ✓ المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة و تشمل :
- ✓ أصول الضرائب(بيين الضرائب المؤجلة).
- ✓ الزبائن و المدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقا).
- ✓ خزينة الأصول و العناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، المخزون والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك و الصندوق و الودائع تحت الطلب و التوظيفات قصيرة الأجل.

3-2 الخصـــــوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة عل الشركة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم [1] :

- ✓ يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- ✓ لا يمكن تفادي الالتزام .
- ✓ وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي .

و تتمثل الخصوم في:

3-2-1 حقوق الملكية :تتمثل في حصة الملاك، و التي تتكون من الرأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات

الأرباح، و تزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

3-2-2 الالتزامات :هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى

في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

و وفقا لمعايير (IAS/IFRS) فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية :

- الاستحقاق يغلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة
- الاستحقاق يجب أن يسدد خلال اثني عشر شهرا بعد تاريخ إقفال السنة المالية .

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات و الأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل و القروض الإيجازية.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي تشمل عناصر الخصوم الأتي:

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، مرجع سابق.ص،122

- الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع ملاحظة
- الرأس المال المدفوع، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية ذات فائدة .
- الموردون و الدائنون الآخرون .
- خصوم الضرائب مع ملاحظة الضرائب المؤجلة .
- مؤونات الأعباء و الخصوم المماثلة .
- الخزينة السالبة و ما يعادل الخزينة .

4- معلومات أخرى تستوجب إظهارها في الميزانية أو في الملحق[1] :

- توضيح طبيعة ونوع كل من الاحتياطات التي تظهر ضمن الأموال الخاصة
- الحصة التي تزيد مدتها عن السنة فيما يخص المدينون و الديون.
- المبالغ الواجبة الدفع والمستحقة:
  - للمؤسسة الأم
  - للفروع
  - للوحدات الشريكة في المجمع
  - للجهات الأخرى المرتبطة المساهمين، المسيرين.

[1] Bernard Raffournier (2005) **: LES NORMES COMPTAPLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS)** 2 éditions économisa. Paris. P.32.

المطلب الثاني : قـائمــة الـدخــل:

تمثل قائمة الدخل أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية ، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولاً إلـــى تحديـــد نتيجـــة تلـــك العمليـــات والأنشـــطة (مـــن ربـــح أو خســـارة).

وعليه فإن الهدف الأساسي لإعداد قائمة الدخل يكمن في تحديد كيفية الوصول إلى صافي نتيجة نشاط لوحدة الاقتصادية (من ربح أو خسارة) من خلال عرض البيانات التي تتأثر وتؤثر في نتيجة النشاط ، حيث يتم من خلالها تلخيص الحسابات الختامية (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) وعرضها بصورة يمكن أن تحقق الفائدة لمستخدميها بعيداً عن التفصيلات المحاسبية للدائنية والمديونية التي تكون عليها بنود تلك الحسابات.

1. تعريف قائمة الدخل

يوجد العديد من التعاريف نذكر منها:

- ✓ هي عبارة عن قائمة تعرض في نهاية فترة معينة نتيجة الأعمال خلال تلك الفترة من ربح أو خسارة [1] .
- ✓ تعبر قائمة الدخل عن فترة زمنية معينة وتقيس التدفقات التي حدثت خلال هذه الفترة وتبين ذلك من خلال عرضها لأرباح الدورة المالية والتنبؤ بالأرباح المستقبلية مما يعطي صورة أوضح عن إمكانيات المؤسسة في سداد التزاماتها وتقييم كفاءة الإدارة واستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة [2] .
- ✓ قائمة الدخل هي تقرير يوضح نتيجة نشاط المؤسسة الإقتصادية من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وذلك من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات في الفترة [3].
- ✓ قائمة الدخل هي القائمة التي تقابل إيرادات المؤسسة بالمصروفات والأعباء التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المؤسسة من ربح أو خسارة [1] .

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص120
[2] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص105
[3] هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص48

2. **أهمية قائمة الدخل :**

تأتي أهمية قائمة الدخل من خلال : [2]

- ✓ الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية (سواء كان النشاط جارياً أو عرضياً) والبنود التي تؤثر في عملية تحديده .
- ✓ تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة ، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام.
- ✓ لا تتطلب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل لحساب الأستاذ ، بعكس حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر فهما حسابان فنيان يتطلبان الإلمام بقواعد التسجيل والترحيل حتى يمكن فهم دلالة البيانات التي تظهر بهما.
- ✓ المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي .

3. **هيكلة قائمة الدخل**

مشروع النظام المحاسبي المالي يقدم نموذجين لتقديم جدول حسابات النتائج مثلما جاء في المعيار المحاسبي (IAS):

- إما بواسطة تحليل الأعباء حسب طبيعتها و التي تسمح بتحديد النتائج الوسيطة .
- وإما ترك الحرية للمؤسسة بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف

[1] أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص48

[2] أحمد رجب عبد العال، **مبادئ المحاسبة المالية** ،(الإسكندرية، مصر ، مؤسسة شباب الجامعة1995) ص416

4. عناصر قائمة الدخل [1]

❖ **النواتج**

- حسب الإطار المفاهيمي " :النواتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة."

❖ **الأعباء**

- تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل ـ المساهمين في الأموال الخاصة.
- تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر و كذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور و الاهتلاكات. "

5. **العلاقة بين قائمتي الدخل والمركز المالي**

من خلال الاستعراض السابق لكل من قائمتي الدخل والمركز المالي وما تحتويه كلاً منهما من بيانات مالية عديدة ، يمكن القول أن هناك علاقة وثيقة بين القائمتين ، وذلك من خلال علاقات التكامل والترابط بين البيانات التي تحتويها كلاً منهما ، بحيث يمكن القول أن قراءة أي قائمة لوحدها لا يمكن أن تقدم فائدة تامة للمستخدم دون قراءة وفهم القائمة الأخرى نظراً لوجود العديد من البيانات ذات التأثير المتبادل على كل منهما ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي:

1- إن البيانات التي تحتويها كل من قائمتي الدخل والمركز المالي هي بيانات محاسبة (مالية) تم استخدام الإجراءات والمبادئ والطرق والإجراءات المحاسبية في إعدادها ، وبما يعني أن كل من القائمتين قد تم إعدادهما في ضوء نفس الأسس المحاسبية من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص في مجموعة الدفاتر

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص120

والسجلات المحاسبية.

2- تمثل عملية إعداد قائمة الدخل خطوة مسبقة لاعداد قائمة المركز المالي من حيث أن الهدف العام من قائمة الدخل هو التوصيل إلى تحديد نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) ، وبالتالي فإن رصيد حقوق الملكية سوف يتأثر بهذه النتيجة عند تحديده ضمن قائمة المركز المالي.

3- هناك العديد من أرصدة الحسابات التي يرتبط تفسيرها بأرصدة حسابات أخرى يمكن أن تظهر في إحدى القائمتين ، ومن الأمثلة على ذلك :

- إن رصيد المدينين وأوراق القبض (الحسابات المدينة) الوارد في قائمة المركز المالي له ارتباطاً قوياً ومتبادلاً مع رصيد المبيعات الوارد في قائمة الدخل من حيث العلاقة بالمبيعات الآجلة والمبيعات النقدية.
- إن رصيد الدائنين وأوراق الدفع (الحسابات الدائنة) الوارد في قائمة المركز المالي له ارتباطاً قوياً ومتبادلاً مع رصيد المشتريات الواردة في قائمة الدخل من حيث العلاقة بالمشتريات الآجلة والمشتريات النقدية .

4- تشترك كلاً من قائمتي الدخل والمركز المالي في تفسير وتوضيح أسباب التغير في رصيد النقدية الوارد في قائمة المركز المالي (بين أول المدة وآخرها) ، وذلك من خلال الاعتماد على البيانات الواردة فيهما في إعداد قائمة التدفقات النقدية التي توضح من خلالها أسباب التغير في رصيد النقدية من خلال عملية التحليل إلى الأنشطة الرئيسية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بكل من الأنشطة التشغيلية والأنشطة التمويلية والأنشطة الاستثمارية

5- هناك العديد من الكشوفات التوضيحية والتفسيرية التي يمكن إعدادها وارفاقها بالقوائم المالية ، والتي تعتمد بصورة أساسية على علاقات الترابط بين البيانات المالية التي تحتويها كل من قائمتي الدخل والمركز المالي .

المطلب الثالث :قائمة التدفقات النقدية

تظهر أهمية هذه القائمة حيث يرى مستخدمو القوائم المالية وعلى الأخص المحللون الماليون أن هناك الكثير من التعقيدات التي يتسم بها نظام محاسبة الاستحقاق التي تخفي التدفقات النقدية وتعمل على اتساع الفجوة بين صافي التدفقات النقدية وبين رقم صافي الدخل، وذلك لأن قائمة الدخل لا تظهر إلا ما يتعلق بالعمليات التشغيلية من تدفقات نقدية كما تمكن قائمة التدفقات النقدية مستخدمي القوائم المالية من تقييم موقف الشركة من السيولة قصيرة الأجل وسداد الالتزامات في مواعيدها والمرونة المالية للشركة.

1. تعريف قائمة التدفقات النقدية :

ومما سبق يمكن ان نعطي مجموعة من التعريفات لقائمة التدفقات النقدية :

- ✓ قائمة التدفقات النقدية هي القائمة التي تقوم بتوفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية ومن مصادرها المختلفة، والتي تتمثل في العمليات التشغيلية الجارية والعمليات الرأسمالية والعمليات التمويلية، التي تخدم مستخدمي هذه المعلومات خاصة المستثمرين والدائنين [1]
- ✓ قائمة التدفقات النقدية تعتبر من القوائم المالية الأساسية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الإيراد النقدي والأصول الأخربالمتداولة الممكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة التشغيل الحالية، وكذا مصادر استخدامات تلك المبالغ النقدية في أعمال المؤسسة خلال نفس الفترة [2]
- ✓ قائمة التدفقات النقدية هي إحدى القوائم الرئيسية المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة، وهي تمثل التدفقات النقدية الداخلية والخارجية من والى المؤسسة، كما أنها تبين طريقة الحصول على الأموال وطرق استخدامها والتي تعتبر العمليات التي تقوم بها المؤسسة داخليا وخارجيا، كما يمكن قياسها

[1] عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص488
[2] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص115

بشكل كمي نقدي، وتدخل هذه العمليات ضمن الإطار المحاسبـــي والتي يقوم عليها بشكل كبير وأساسي [1]

نظراً للأهمية البالغة للتدفقات النقدية أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB المعيار رقم (95) في نوفمبر 1987م القاضي بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع القوائم المالية الثلاثة الأخرى.

2. أهداف قائمة التدفقات النقدية [2] :

يعتبر الهدف الأساسي من هذه القائمة تقديم المعلومات الهامة عن النقدية المحصلة والمنصرفة خلال فترة مالية محددة.

تمثل المعلومات الواردة بها أداة مفيدة تساعد المستثمرين والمقرضين وغيرهم في:

- تقييم مقدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية.
- تقييم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع أرباحها وتوفير احتياجاتها النقدية من التمويل الخارجي.
- تفسير الفروق بين صافي الدخل والنقدية المحصلة والمنصرفة المتعلقة به.
- تقييم آثار التدفقات النقدية على المركز المالي للشركة وخاصة عمليات التمويل والاستثمار.
- تصنيف مصادر واستخدامات الأموال إلى ثلاثة أنواع هي الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- الإفصاح عن العمليات المالية التمويلية والاستثمارية التي لا تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية ومدى تأثيرها على قائمة المركز المالي.
- استخدام الشكل الأساسي لقائمة التدفقات النقدية وكذلك المصطلحات الواضحة التي لا تحتمل اللبس والتأويل لتسهيل مهمة مستخدمي تلك القائمة على اتخاذ القرارات المرتبطة بالتدفقات النقدية للشركة.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص277

[2] عباس مهدي الشيرازي **نظرية المحاسبة** ،(الكويت، ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990)، ص224 .

- تقييم أداء الشركة فيما يتعلق بإدارة الأموال المتاحة من حيث العجز أو الزيادة الناتج عن الفجوات الزمنية بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وفقاً لمعايير التمويل والاستثمار الرشيدة.

محتوى قائمة التدفقات النقدية وتبويبها [1] :

يقضي المعيار (95) بضرورة أن تفسر قائمة التدفقات النقدية التغيرات التي حدثت خلال الفترة في أرصدة النقدية وما يعادلها.

تتمثل العناصر النقدية في المبالغ النقدية الموجودة لدى الشركة والمبالغ المودعة تحت الطلب لدى البنوك.

كما تتمثل العناصر المعادلة للنقدية في الاستثمارات قصيرة الأجل التي تتميز بدرجة عالية من السيولة والتي يكون من السهل تحويلها إلى نقدية دون تحمل مخاطر جوهرية نتيجة تغير القيمة مثل سندات الخزينة وصكوك صناديق الاستثمار.

2-1 تقسم التدفقات النقدية في هذه القائمة إلى:

- **التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية:**

تفصح عما إذا كانت الشركة قادرة على أن تحقق تدفقات نقدية داخلة كافية لتغطية التدفقات النقدية الخارجة واللازمة للتشغيل. أي أنها تظهر الأثر النقدي للعمليات التي تدخل في تحديد رقم صافي الدخل.

كلما زادت التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية عن التدفقات النقدية الخارجة كان ذلك مؤشراً على أن الشركة تعمل بربحية وسيولة جيدة (2) .

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص130
[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص131

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

تتضمن منح القروض وتحصيلها وشراء الأصول الثابتة. وتعتبر التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية مؤشراً مباشراً عن درجة نمو الشركة أو انكماشها.

كلما زادت التدفقات النقدية الخارجة عن الأنشطة الاستثمارية عن تلك التدفقات النقدية الداخلة المرتبطة بها، دل ذلك على نمو الشركة وتوسعها [1] .

التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :

تفصح عن الأنشطة التي تتعلق بالتمويل طويل الأجل والسداد بحيث تعطي صورة كاملة لمستخدمي القوائم عن سياسات الشركة في تمويل عملياتها [2] .

استخدامات وفائدة قائمة التدفقات النقدية:

تتمثل المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية في [3] :

1. النقدية التي تتوفر من أو تستخدم في الأنشطة التشغيلية : تفيد في توفير معلومات عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتي تعتبر مقياساً لجودة الأرباح من العمليات.

2. النقدية التي تتوفر من أو تستخدم في الأنشطة الاستثمارية: توفر معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من استخدامها في الإجابة عن العديد من التساؤلات المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية للشركة.

3. النقدية التي تتوفر من أو تستخدم في الأنشطة التمويلية: توفر معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من استخدامها في الإجابة عن العديد من التساؤلات المثارة والمتعلقة بالأنشطة التمويلية.

[1] أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص ص786
[2] أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص788
[3] عباس مهدي الشيرازي ، مرجع سابق ، ص 225

تشير جودة الأرباح إلى مدى ارتباط الأرباح بالتدفقات النقدية وكلما زاد هذا الارتباط كلما كان دليلاً على ارتفاع جودة الأرباح. ويقصد بالسيولة قدرة الشركة على توفير المبالغ النقدية الكافية لأغراض معينة، كما تشير إلى مدى سهولة تحويل الأصول إلى نقدية ومدى قرب سداد الالتزامات. بينما تعبر إمكانية التصفية إلى قدرة الشركة على تعديل أوضاعها في فترات التعثر المالي وقدرتها على مواجهة الاحتياجات والفرص غير المتوقعة وذلك من خلال الحصول على تمويل بعض الأصول غير التشغيلية نقداً أو التخلص منها أو تعديل عملياتها لزيادة التدفقات النقدية الداخلة للشركة.

قائمة التدفقات النقدية تعتبر مكملة لقائمة الدخل بإفصاحها عن التدفقات المتولدة عن العمليات التشغيلية للشركة ، كما تعتبر مكملة لقائمة المركز المالي بإفصاحها عن عمليات التدفقات النقدية التي تؤدي إلى تغيير في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

المطلب الرابع: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

1- تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية

هي عبارة عن قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية خلال فترة محاسبية محددة عند بدأ النشاط، وتتألف حقوق الملكية فقط من رأس المال وبعد ذلك يمكن أن تزداد بأية زيادة قد تطرأ على رأس المال خلال حياة المؤسسة، كما أنها قد تنخفض نتيجة لنقص قد يطرأ عليها، وتزداد كذلك بالأرباح وتنقص بالخسائر المحققة نتيجة النشاط الاقتصادي خلال الفترة المحاسبية، وتنقص أيضا من خلال المسحوبات الشخصية التي يقوم بها صاحب المؤسسة أو أصحابها في شكل نقدية أو بضاعة [1].

هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقص الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة، ومن المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج

[1] خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص28

من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك، أما النقص فيها فيكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة، وكذا مسحوبات المؤسسة خلال نفس الفترة [1] .

يتم إعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية من خلال كل من رصيد رأس مال في بداية العام مضافا إليها الاستثمارات الإضافية التي تتم خلال العام مضافا إليها صافي الربح المحقق خلال العام أو مخصوما منه الخسارة إن وجدت، كما يتم خصم توزيعات الأرباح أو المسحوبات الشخصية[2]

المعلومات التي تعرضها قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

ينبغي ان يتم الافصاح في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات التالية كحد ادنى [3] :

- صافي ربح او خسارة
- الدخل ,المصروفات , المكاسب ,الخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية وحصة الاقلية
- الاثار الناتجة عن تصحيح الاخطاء المحاسبية
- الاثار الناتجة عن تغيرات في السياسات والطرق المحاسبية

مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

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

- التعرف على حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات إلى تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.

[1] عبد الناصر ابراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية** ، (عمان،الاردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، ط3 ، ج2 ، 2005)، ص290
[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **المعرفة المحاسبية لغير التجاريين** ،(الاسكندرية، مصر ، الدار الجامعية ، 2003)، ص113
3 -طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة** ،(الإسكندرية، مصر ، الدار الجامعية ، ج1 ،)2006 ص435
[4] حسين القاضي، سوسن حلبوني، **مبادئ المحاسبة** ، (عمان ، الاردن ، دار الزهران للنشر والتوزيع ، 1998)، ص28

- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية ،مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.
- إظهار التغير الحاصل في حقوق الملكية من خلال القيام بعملية وصل ما بين قائمة الدخل وقائمة المركزالمالي.

المطلب الخامس : قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المصدر المهم والرئيسي لتزويد مستخدمي المعلومات المالية بالمعلومات والبيانات المالية التي تمثل جميع جوانب المؤسسة وتصف عملياتها، فكل قائمة مالية تتضمن معلومات خاصة بها، وتعتبر هذه المعلومات لازمة وضرورية ومفيدة لاتخاذ القرار، إلا أن هناك بعض المعلومات والتي تكون في صورة إيضاحات أو ملاحظات التي يجب الإفصاح عنها من أجل فهم القوائم، والتي يتم عرضها في قائمة خاصة تعرف بقائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

وتعتبر قائمة الإيضاحات هي أخر قائمة نص عليها المعيار الدولي رقم (1) وهي متممة للقوائم السابقة.

تعريف قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

لقد قامت التقارير المالية الدولية الحديثة بإظهار أو إدراج قائمة جديدة إلى القوائم المالية تعرف بقائمة الإيضاحات أو الملحوظات الهامشية، فيمكن أن تعرف هذه القائمة بأنه:

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، ذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهما، فعدم وجود هذه القائمة تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية [1].

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مرجع سابق، ص346

- ✓ الملحوظات الهامشية في القوائم المالية تهدف إلى عرض المعلومات التي لايمكن عرضها بصورة كافية في صلب القائمة دون النقص من وضوح القائمة، فيجب أن لا تستخدم هذه الملحوظات الهامشية كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم أو الوصف في القوائم المالية، كما يجب أن لا تتعارض أو تكرر معلومات القوائم [1].
- ✓ قائمة الإيضاحات المتممة تعتبر من القوائم المالية حيث تقوم الإيضاحات الهوامش بتوفير معلومات إضافية عن الوضع المالي للمؤسسة، ذلك أن القوائم المالية لا يمكن أن تتضمن كل المعلومات اللازمة [2].

1. مزايا قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

تعتبر هذه القائمة تحسينا في عملية إعداد التقارير لأنها تؤدي إلى إفصاح أكثر اكتمالا عن الأحداث المالية والبيانات المالية الملائمة، وتتمثل المزايا الرئيسية التي تحققها هذه القائمة فيما يلي [3] :

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

2. المعلومات التي يفصح عنها في قائمة الإيضاحات المتممة.

توجد ثلاث أنواع أساسية من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وتتمثل هذه الأنواع في [4] :

- ✓ يقدم هذا النوع من الإيضاحات السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة مثل:الاعتراف بالإيراد، تقييم المخزون، تقييم الاستثمارات المالية،...

[1] إلدون .س .هندريكس ،**النظرية المحاسبية** ، (الاسكندرية، مصر ، ترجمة :كمال خليفة أبو زيد، ط 4 ،2008)، ص787
[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص256
[3] إلدون .س .هندريكس ،نفس المرجع ،ص788
[4] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص256

- ✓ ويقدم هذا النوع أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود قد يحتاج فهمها إلى وصف مطول نسبيا لا يتم إظهاره في صلب القوائم المالية نفسها.
- ✓ يقدم افصاحات مالية إضافية عن البنود التي لم يتم التقرير عنها في القوائم المالية .

المبحث الثالث : اثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

إن الطلب على خدمات مراجع الحسابات لمراجعة القوائم مرده إلى أن المستفيدين من هذه القوائم يرون أن الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية ينبغي أن يوفر لهم تلك المعلومات بصورة ملائمة ، وقابلة للاعتماد عليها ، وفي توقيت مناسب، حتى يتسنى لهم استخدامها في اتخاذ القرارات وهم على درجة مناسبة من إمكانية الاعتماد عليها، مما يتطلب ضرورة إخضاعها للمراجعة من قبل مراجع حسابات مستقل، ولقد وفرت العديد من الدراسات الدليل العلمي القوي على أن خدمات مراجع الحسابات في مجال مراجعة القوائم المالية تحقق قيمة مضافة لمحتوى تلك القوائم من المعلومات ، مما يعني أن لخدمات مراجع الحسابات مردود اقتصادي من مراجعة القوائم المالية يتمثل في زيادة منفعة أو عائد متخذي القرارات أصحاب المصلحة في المشروع نتيجة اعتمادهم على معلومات أولية يتم عرضها بطريقة وقتية وتلتزم بدرجة مناسبة من الإفصاح الكافي نتيجة خضوع تلك المعلومات للمراجعة الدوري من قبل مراجع حسابات مستقل ويلاحظ أن الطلب على خدمات مراجع الحسابات لمراجعة القوائم المالية قد بدأ ينمو في الآونة الأخيرة بسرعة ملحوظة خاصة في الولايات المتحدة وأوربا الغربية ، حتى وصل الأمر إلى أن أصدرت العديد من تلك الدول وغيرها تشريعات تلزم بمراجعة القوائم المالية.

المطلب الاول : مفهوم وأهداف مراجعة القوائم

تعد مراجعة القوائم المالية احد اهم الاعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي ,وذلك من خلال الفحص والتدقيق في القوائم المالية لشركة ويمكن اعطاء تعريف لمراجعة القوائم المالية كمايلي :

1- مفهوم مراجعة القوائم المالية :

تعرف مراجعة القوائم المالية بأنه اختبارات ينفذها المراجع على القوائم المالية من خلال إجراءات الاستفسار والمراجعة التحليلية لتحديد ما إذا كانت هناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها [1].

ويبرز هذا المفهوم في النواحي التالية:

- ✓ أن مراجعة القوائم المالية عملية رتيبة تتكون أساسا من تخطيط عملية المراجعة والقيام بإجراءات مراجعة ، وتنتهي بإعداد تقرير المراجع عن عملية المراجعة التي قام بها .

2- اهداف مراجعة القوائم المالية :

أما الهدف من مراجعة القوائم المالية يمكن تلخيصه في العناصر التالية [2]:

- ✓ إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعُدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .
- ✓ أن يؤكد المراجع عدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على تلك القوائم المالية لكي تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، بما يعني أن المراجع في هذه الحالة لن يتوصل إلى مثل هذا الرأي الذي يتم إبداؤه عند مراجعة القوائم المالية ، وأنه يقتصر في تقريره على بيان نتيجة المراجعة فقط.

[1] عبد الوهاب ،**القياس والافصاح المحاسبي** ،مصر ، الاسكندرية ،الجزء الاول ، الدار الجامعية ،2007، ص 9

[2] احمد صلاح عطية ،**مشاكل المراجعة ي اسواق المال** ،مصر ،الدار الجامعية ،2003،ص 70

- ✓ تُعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هو مُعرف في إطار عمليات التأكد من صحة القوائم المالية الصادرة من طرف الشركة .
- ✓ أن الهدف من مراجعة القوائم المالية وهو إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل [1]:

- تظهر –بعدل– المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ، ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال خلال تلك الفترة ، بناء على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ، ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة.
- تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.

المطلب الثاني : معايير المراجعة الخارجية للقوائم المالية

1. **المعايير العام :**

إن معايير المراجعة بصفة عامة هي مستويات موضوعية محددة ومقبولة قبولا عاما لمعاونة المراجع في أداء عملية المراجعة من جهة ، وتعدُّ بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به من جهة أخرى [2].

وتعد معايير المراجعة ملائمة وقابلة للتطبيق في مراجعة القوائم المالية [3]:

- معيار التأهيل المهني الكافي .
- معيار الحياد والموضوعية والاستقلال .

[1] محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص15

[2] محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية-المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير التعارف عليها والمعايير الدولية** ، مصر ، الاسكندرية ،الدار الجامعية ،2002،ص49

[3] محمد بوتين ،**مراجعة الحسابات من التظرية الى التطبيق** ، الجزائر ،ديوان الطبوعات الجامعية ،2003،ص38-39

- معيار العناية المهنية .
- معياري التخطيط والرقابة والتوثيق .

أما معيار أدلة وقرائن المراجعة ، ومعايير التقرير ، فإن هناك بعض الملاحظات والقيود على استخدامها في مهمة مراجعة القوائم المالية ، مما يستلزم بالضرورة استحداث نصوص ملائمة في المعيار المقترح، كما سيتضح في مايلي :

2. **معيار أدلة وقرائن المراجعة :**

لغراض مراجعة القوائم المالية يتطلب هذا المعيار أن يقوم المراجع بالاختبارات والإجراءات الكافية والملائمة بالقدر الذي يسمح له بالحصول على أدلة وقرائن ملائمة وكافية للاعتماد عليها في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقد على إنجازها، ولأغراض مراجعة القوائم المالية فإن المعيار المعروض في هذه الدراسة لمراجعة تلك المعلومات لا يتطلب من المراجع أن يقوم بتجميع الأدلة بالدرجة التي تسمح له بتكوين رأي عن القوائم المالية ؛ ومع ذلك فإن هذا المعيار(معيار مراجعة القوائم المالية) يتطلب التأكيد على قيام المراجع بإجراءات مراجعة معينة (أساسا الاستفسار والإجراءات التحليلية) قبل إصدار المراجع لتقرير المراجعة، بالإضافة إلى ذلك فإن من قواعد المهنة تتطلب الحصول على بيانات ملائمة كافية لتوفير أساس معقول للنتائج التي يستخلصها المراجع، ويتضح مما سبق أن التزام المراجع بمعيار أدلة وقرائن المراجعة هو التزام محدود وليس التزاما كاملا ، مما يتطلب معه ضرورة وجود نصوص خاصة في هذا المعيار المقترح ، وعدم الاكتفاء بالنصوص العامة لمعيار أدلة وقرائن المراجعة عند مراجعة القوائم المالية .

المطلب الثالث : إجراءات مراجعة القوائم المالية

بعد قبول المراجع الخارجي للتعاقد على مراجعة القوائم المالية , يتعين عليه القيام بعدة اجراءات او خطوات تساعده على فهم القوائم المالية المراد مراجعتها , وتتمثل هذه الخطوات فيمايلي :

1- توقيت وتخطيط لعملية المراجعة [1]:

بعد قبول مراجع الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية للعميل ، فإنه يقوم بوضع خطة ملائمة لإنجاز عملية المراجعة في وقت ملائم تحدد أهداف عملية المراجعة ومراحلها والطرق والأساليب والإجراءات التي سيتم اتباعها في كل مرحلة ، وتوقيت تنفيذها ، كل منها على حدة، وفيما يلي بعض الإرشادات المتعلقة بتخطيط مراجعة القوائم المالية [2] :

- ✓ إن مراجعة القوائم المالية للسنة الأخيرة مباشرة سوف تمثل الأساس لتخطيط عملية مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية ، حيث يتوقع أن يكون المراجع قد اكتسب معرفة ملائمة في السنة السابقة بأهم الممارسات المحاسبية للعميل ، ونظام وأسلوب إعداد ونشر القوائم المالية للعميل ، والتي تعد ضرورية لأداء مراجعة القوائم المالية .
- ✓ إذا كان المراجع مكلفا بمراجعة القوائم المالية ، فإن معايير مراجعة القوائم المالية تلزمه باتباع الإجراءات اللازمة للوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل، ونظام وأسلوب إعداد ونشر القوائم المالية للعميل ، والتي تعد ضرورية لأداء مراجعة القوائم المالية ، وذلك قبل البدء في مهمة مراجعة تلك المعلومات، ولا شك أن مثل ذلك الإلزام الذي تنص عليه مختلف المعيار يدعو المراجع إلى أن يفكر كثيرا قبل الموافقة على تنفيذ مهمة مراجعة لعميل جديد، فإنه عند الضرورة يمكن للمراجع في مثل تلك الحالات أن يخطط للحصول على المعرفة اللازمة والتي تمكنه من الوقوف على الممارسات المحاسبية

[1] رضوان العناتي، إيهاب نظمي، رأفت سلامة، أحمد كلبونة، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**،(الاردن ، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2011)، ص ،303

[2] احمد صلاح عطية ،**مشاكل المراجعة ي اسواق المال** ، (مصر ،الدار الجامعية ،2003)،ص72

للعميل ، ونظام وأسلوب إعداد ونشر قوائمه المالية ، وذلك من خلال اتباع الإرشادات التي يوفرها معيار التخطيط.

- ✓ إن جزءا أساسيا من تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية يتمثل في تحديد وتقييم المعايير المحاسبية الجديدة ، وتحديد إلى أي مدى يمكن أن تؤثر في القوائم المالية للعميل ، ويدخل في ذلك التخطيط أيضا استفسار المراجع من عميله عن توقيت العمل بالمعيار المحاسبي الجديد ، ومدى تأثيره في النظام المحاسبي للمنشأة، وماهية الإجراءات المحاسبية التي تم اتباعها للالتزام بهذا المعيار، وعموما فإن المراجع يجب أن يكون ملما بالمبادئ والممارسات المحاسبية الخاصة والتي تنفرد بها الصناعة التي ينتمي لها العميل أو معاملاته.
- ✓ يتطلب التخطيط الملائم لمراجعة القوائم المالية ضرورة أن يأخذ المراجع في الحسبان درجة مركزية الوظيفة المحاسبية للعميل فإذا تعددت مواقع العمل لدى العميل بينما تتركز الحسابات بالمركز الرئيسي ، فلا توجد حاجة في هذه الحالة لزيارة المراجع لتلك المواقع، أما إذا كان هناك مقدار جوهري من المعلومات يتم معالجته في تلك المواقع ، فإنه ينبغي على المراجع في هذه الحالة أن يضمن خطة المراجعة القيام بإجراءات المراجعة في كل من المركز الرئيسي وبعض تلك المواقع التي يتولى اختيارها،كما يمكن له في هذه الحالة الأخيرة أن يكلف مراجعين آخرين بمراجعة حسابات المواقع الأخرى ، وعندئذ سيكون المراجع هو الفاحص الرئيسي ويقع عليه عبء التنسيق بين عمل المراجعين الآخرين وتحديد إلى أي مدى سيعتمد على تقاريرهم عن المراجعة الذي قاموا به ، وفي جميع الأحوال فإن إجراءات تقسيم العمل بين المساعدين ومتابعة أدائهم وتقييمه لن تختلف عنها في ظل مراجعة القوائم المالية من خلال فريق المراجعة .
- ✓ إن تخطيط مراجعة القوائم المالية يتأثر بالطبيعة الخاصة لتلك المعلومات والمتمثلة في أهمية توافرها لدى مستخدميها في وقت ملائم، ومن ثم ضرورة أن تعد وتنشر لمستخدميها بدرجة أسرع، ومن أجل

ذلك يجب أن يقوم المراجع بإجراء تخطيط ملائم لإنجاز عملية مراجعة القوائم المالية الدورية في وقت ملائم، ويمكن أن يسمح مثل هذا التخطيط بأداء بعض إجراءات المراجعة، خاصة إجراءات المراجعة التحليلي أثناء الفترة الدورية ، مما يمكن من الانتهاء من المراجعة في وقت مبكر من جهة أو إمكانية التعرف المبكر على بعض الأمور المحاسبية الجوهرية التي قد تؤثر على القوائم المالية من جهة أخرى .

2- طبيعة إجراءات المراجعة :

لا يتضمن مراجعة القوائم المالية إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية أو تجميع الأدلة والقرائن من خلال استخدام إجراءات المراجعة مثل المطابقة والملاحظة والمراجعة وغيرها، وتتمثل إجراءات المراجعة أساسا في الاستفسارات وإجراءات المراجعة التحليلي ، التي توجه مباشرة نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في القوائم المالية ، وفيما يلي تفصيل لتلك الإجراءات [1]:

❖ الاستفسار:

✓ عن نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك:

- طبيعة النظام المحاسبي للتعرف على طرق تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المحاسبية لإعداد المعلومات المالية .
- بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة المتعلقة بالقوائم المالية والدورية، كما يستفسر عن أي تغيرات جوهرية في نظام الرقابة الداخلية منذ أحدث مراجعة للقوائم المالية ، لتحديد تأثيرها المحتمل على نظام الرقابة الداخلية وعلى إعداد القوائم المالية.

✓ من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين المسئولين عن القوائم المالية حول:

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي**(مصر ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للنشر، 1986) ص17

- ما إذا كانت القوائم المالية الدورية معدة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة بشكل منتظم من فترة إلى أخرى.
- ما إذا كان هناك تغيرات في نشاط المنشأة أو في الممارسات المحاسبية المتبعة.
- أي أمور أخرى قد دار حولها الجدل خلال تنفيذ الإجراءات السابقة.
- أي أحداث وقعت عقب انتهاء فترة القوائم .

3- إجراءات المراجعة التحليلي:

يتم تطبيق إجراءات المراجعة التحليلي على القوائم المالية بغية التوصل إلى أساس للاستفسار عن القيم والعلاقات والعناصر غير العادية والتي لا تتمشى مع توقعات المراجع، وتشمل إجراءات المراجعة التحليلي للتقارير المالية كلاً من الإجراءات التالية [1] :

- ✓ مقارنة بين كل من المعلومات المالية للفترة الجارية مع الفترة الدورية السابقة لها مباشرة، وكذلك مع الفترة المقابلة لها من العام المالي السابق.
- ✓ تقييم العلاقة بين عناصر القوائم المالية من حيث اتساقها مع تقديرات المراجع، ويمكن للمراجع أن ينشئ مثل تلك التوقعات من خلال التعرف على العلاقات المقبولة والمتوقع أن تسود من خلال استخدامها ، وذلك اعتمادا على فهم المراجع للعميل وللصناعة التي ينتمي إليها العميل.
- ✓ الحصول على بعض المحاضر والقوائم وقراءتها ودراستها وذلك على النحو التالي:

- قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين ، ومجلس الإدارة ولجانه ولجنة المراجعة ، وذلك للتعرف على الأمور والقرارات التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية .

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، (مصر ،الاسكندرية ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2008)، ص50

- تقييم المعلومات التي تم تجميعها من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية ، والاطلاع على القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت تتطابق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها بصفة عامة والمعيار المحاسبي الخاص الصادر بشأنها من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بصفة خاصة .
- الحصول على تقارير من مراجعين آخرين سبق لهم أن ساهموا في مراجعة معلومات مالية دورية لقطاعات مهمة من قطاعات المنشأة التي يتم مراجعتها ، أو لإحدى المنشآت التابعة لها أو إحدى الوحدات التي تم استثمار المنشأة فيها، وذلك لدراسة وتحليل ما يمكن أن تكون قد تضمنته تلك القوائم من تحفظات ، وأسبابها وتأثيرها على القوائم المالية كما تظهرها الفقرة التوضيحية في تقرير هؤلاء المراجعين.
- الحصول على خطابات من قبل الإدارة بصدد مسئوليتها عن القوائم المالية ، وعن اكتمال محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين ، وعن الأحداث اللاحقة ، وغير ذلك من الأمور التي يرى المراجع أهمية الحصول عليها مكتوبة من الإدارة .

4- عمق الإجراءات [1] :

توجد العديد من العوامل يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره خلال مراجعته للتقارير المالية تمكنه من تخفيض نطاق المراجعة ، لا سيما ما تعلق منها بخبرة المراجع المكتسبة عن الممارسات المحاسبية للعميل وأسلوب إعداده للتقارير المالية ، فكلما زادت خبرة المراجع بالنظام المحاسبي للعميل وبممارساته في إعداد القوائم ، كان في استطاعته اختصار إجراءات مراجعة القوائم المالية ، ولكن غالبية تلك العوامل تؤدي بالمراجع إلى توسيعه لنطاق المراجعة أو تعديل إجراءاته ، ومرد هذا الأمر إلى أن المراجع عندما يدرك بعض الأمور المعينة خلال قيامه بالمراجعة ، فإنه يتوقع أن يمد الإجراءات المتعلقة بها، وفيما يلي تحليل لتلك العوامل:

[1] محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص19

- ✓ **الإلمام بالممارسات المحاسبية وأسلوب العميل لإعداد ونشر القوائم المالية :**

إن فهم المراجع للممارسات المحاسبية للعميل ، ولا سيما ما تعلق منها بإعداد قوائمه المالية خاصة ، من خلال أدائه لمهام مراجعة الحسابات للعميل لعدد من السنوات السابقة ، سوف يساعد على تخفيض نطاق إجراءات مراجعة القوائم المالية واختصارها، أمّا المراجع الذي لا تتوافر لديه مثل تلك الخبرة ، فسيكون مطالبا ببذل مجهود مضاعف لفهم النظام المحاسبي للعميل وممارساته في إعداد ونشر القوائم المالية وذلك من خلال أداء المزيد من الإجراءات .

- ✓ **إلمام المراجع بوجود قصور في نظام الرقابة الداخلية:**

إذا تبين للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية أصبح ينطوي على بعض مواطن ضعف تحد من إمكانية إعداد قوائم (معلومات) مالية أولية متمشية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها نتيجة دراسته للتغيرات التي حدثت في نظام الرقابة الداخلية واللاحقة لمراجعةه ، أو دراسته لإجراءات الرقابة المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، والتي تختلف عن تلك التي استخدمت في إعداد القوائم المالية ، ومن ثمّ لم يعد عمليا ولا مجديا أن يستفيد من خبرته في ممارسات إعداد القوائم المالية في تقييم سياسات العميل في إعداد ونشر القوائم المالية ، فعليه عندئذ أن يدرس ما إذا كان هذا القصور يمثل قيدا على نطاق مهمته يحول دون إنجاز ذلك المراجعة، ويتطلب الأمر عندئذ أن يطلع الإدارة كتابةً بتلك الظروف ، ويمكن له أيضا أن يعرض اقتراحات بصدد نواحي الضعف الأخرى في نظام الرقابة الداخلية ، وتوصيات لتحسين تنفيذ إعداد القوائم الدورية وغيرها من الأمور التي قد يرى أهمية عرضها على الإدارة، على أن يشير في خطابه إلى أن مراجعةه للمعلومات المالية الدورية لم يكن مصمما لتحديد مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية لأغراض الإدارة.

- ✓ **الإلمام بالتغيرات في طبيعة أو حجم النشاط والتغيرات المحاسبية:**

إذا لفت انتباه المراجع أثناء مراجعته للمعلومات المالية الدورية حدوث تغيرات جوهرية في طبيعة أو حجم النشاط أو الممارسات المحاسبية لمنشأة العميل ، فينبغي على المراجع في هذه الحالة أن يمد نطاق إجراءات المراجعة لكي يستفسر من المسئولين عن تلك التغيرات وكيفية الإفصاح عنها وعن تأثيراتها على القوائم (المعلومات) المالية .

- ✓ **الإصدارات المحاسبية الجديدة:**

إن صدور تعليمات ومعايير محاسبية جديدة يرى المراجع أنها ملائمة للتطبيق على القوائم المالية لمنشأة العميل ، تتطلب منه أن يوسع من إجراءات المراجعة بحيث يتأكد من تطبيق مثل تلك الإصدارات على ممارسات العميل في إعداد القوائم المالية الدورية .

- ✓ **معلومات عن دعاوى ومنازعات وضريبية:**

إن تلك المعلومات قد تثير مجموعة من التساؤلات عمّا إذا كانت القوائم المالية بها خروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها ، وفي هذه الحالة فإنه يكون ملائما أن يقوم المراجع بالاستفسار عن تلك التساؤلات من محامي العميل إذا اعتقد بأن المحامي لديه معلومات بصدد تلك التساؤلات

- ✓ **ما يثار من أسئلة عند أداء إجراءات المراجعة الأخرى :**

إذا توصل المراجع عند مراجعة القوائم المالية إلى أن هناك خروجا في حالات معينة في بنود معينة عن معايير المحاسبة المتعارف عليها ، فإنه يتحتم عليه عندئذ أن يقوم بالمزيد من الاستفسارات أو أن يقوم بأداء إجراءات أخرى يراها ملائمة ، مثل المناقشة وطلب شهادات وغيرها من الإجراءات المناسبة للحصول على تأكيد محدود وإتمام تقرير المراجعة.

✓ **المعرفة المكتسبة أثناء أداء إجراءات المراجعة للقوائم :**

يترتب عادة على المعارف والأمور التي يلم بها المراجع أثناء مراجعته للقوائم المالية للمنشأة المعنية، وكذا مراجعة القوائم المالية لفترات سابقة ، أن يكتسب خبرة ملائمة تمكنه من تعديل برنامج المراجعة النمطي ، ومن ثمّ تعديل إجراءات المراجعة كلما كان ذلك ملائما.

المطلب الرابع : تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية :

يعدُّ تقرير المراجع بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية مراجعة القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي قام بإنجازها ، ويعني صدور ذلك التقرير أن المراجع قد أنهى إجراءات مراجعته للتقارير المالية وفقا لمعيار المراجعة الصادر من قبل الهيئة ، وأن العميل يستطيع استخدام اسم المراجع في مكاتباته، أما إذا كانت إجراءات المراجعة مقيدة بشكل لا يتيح للمراجع استكمال مهمته ، فلا يجب أن يسمح المراجع لعميله باستخدام اسمه إلا مقرونا بتقريره، وقد تتضمن أسباب القيود على نطاق المراجعة عدم ملاءمة وقت عمل إجراءات المراجعة ، أو عدم كفاية السجلات المحاسبية ، أو وجود مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية، وإذا استخدم العميل تلك القوائم المالية التي لم يستطع المراجع مراجعتها طبقا للإجراءات اللازمة في مكاتباته مع أي من المساهمين أو أي أطراف خارجية أخرى ، فيجب على المراجع أن ينبه عميله على ضرورة أن يكون ذلك مقرونا بتقرير المراجع [1].

ويجب ملاحظة ما يلي بصدد إعداد تقرير مراجعة القوائم المالية [2] :

[1] علي عبد القادر دنيبات ، **الدلالات التفسيرية لفقرة التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي** ،(الاردن ،مجلة العلوم الدارية ،العدد 2 ،2004)،ص 261

[2] محمد بوتين،**المحاسبة العامة للمؤسسة**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999) ص ص 13-15

1. وضوح التقرير وضرورة الإبلاغ الصريح :

يجب أن يحرص المراجع على أن تكون معني التقرير مفهوما من قبل المهتمين بإعداده ، ومن قبل من يستخدمونه ، وخصوصا من يعتمدون عليه منهم، كما يجب أن يكون تقرير المراجعة واضحا بحيث لا يترك مجالا للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك ، عن دلالة وأبعاد محتواه، كما يجب على المراجع أن لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية أن يكون عالما بالخصائص الأساسية لتقرير المراجع، ويترتب على ذلك ضرورة عدم اتباع أسلوب الإبلاغ الضمني في إعداد التقرير بحيث يقتصر على إبلاغ القارئ بالخصائص الأساسية التي لم يتم الالتزام أو الوفاء بها (كاكتشاف المراجع خروجا على معايير المحاسبة المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات المالية بالقوائم المالية)، بل يجب على المراجع أن يضمن تقرير مراجعته كافة العناصر التي تضمن تحقيق الإبلاغ الصريح والتي تشتمل على [1]:

- ✓ عنوان يتضمن : تقرير المحاسب القانوني عن مراجعة القوائم المالية .
- ✓ معد التقرير والجهة التي يوجه إليها التقرير.
- ✓ فقرة نطاق المراجعة.
- ✓ فقرة نتيجة المراجعة .
- ✓ اسم المراجع وعنوان مكتبه وتوقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة .
- ✓ تاريخ تقرير المراجعة ، حيث يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ اليوم الذي تم فيه الانتهاء من المراجعة، ويعنون التقرير باسم الشركة التي تم مراجعة معلوماتها المالية الدورية. أو باسم مجلس إدارتها ، أو باسم المساهمين باعتبارهم أهم مصادر الطلب على خدمات مراجع الحسابات في هذا الشأن، بالإضافة إلى ما سبق ، فإنه يجب أن يوضح في مكان ظاهر على كل صفحة من صفحات القوائم المالية مصطلح "غير مراجع.

[1] احمد صلاح عطية ،**مشاكل المراجعة ي اسواق المال** ،(مصر،الاسكندرية ،الدار الجامعية ،2003،)ص76

2. تقرير المراجع الخارجي :

تناولـة العديـد مـن المعيـار فـي االنصـوص التفصـيلية المنظمـة لإعـداد تقريـر المراجعـة والتـي تحتـوي فـي غالبيتها على مجموعة من البيانات التي تساعد المراجع الخارجي في مراجعة القوائم المالية ، ويمكن ملاحظة ما يلي [1]:

يتعين على المراجع أن يشير إلى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة يميزها باسم فقرة نطاق المراجعة ، ويتعين أن تشتمل فقرة نطاق المراجعة على ما يلي:

- ✓ القوائم المالية الدورية المشمولة بتقرير المراجع.
- ✓ مسئولية إدارة المنشأة عن إعداد المعلومات المالية الدورية .
- ✓ موقف إدارة المنشأة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها .
- ✓ إقرار من المراجع بإتباع معيار مراجعة المعلومات المالية الدورية الصادر عن الهيئة .
- ✓ وصف لإجراءات مراجعة المعلومات المالية الدورية .
- ✓ إشـارة إلـى أن مراجعـة المعلومـات الماليـة الدوريـة هـو عمـل مهنـي ذو نطـاق محـدود بالمقارنـة بمراجعـة القوائم المالية التي تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي يكون هدفها الرئيسي إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل ، وأنه نتيجة لذلك فلن ينتهي مراجعةه للمعلومات المالية الدورية إلى إبداء مثل هذا الرأي.

1- يتعين أن يتضمن تقرير المراجعة إقرارا من المراجع بإتباع معيار مراجعة القوائم المالية ، بينما يجب أن يتضمن تقرير مراجعة القوائم المالية إقرارا من المراجع بأن المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

[1] خليل محمد احمد ،مرجع سابق ،ص397

2- يتعين على المراجع أن يعبر صراحة عن نتيجة المراجعة في فقرة مستقلة ينص فيها على أنه لم يتبين له وجود أية تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية محل المراجعة لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، مع إبداء الرأي في تقرير مراجعة القوائم المالية بيان مدى:

- ✓ الالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض القوائم المالية .
- ✓ الاتساق في تطبيق هذه المبادئ .
- ✓ كفاية الإفصاح المحاسبي .
- ✓ وحدة الرأي .

على الرغم من أن المراجع لن يبد رأيا فنيا محايدا في القوائم المالية إلا أنه في حالة نوصُّلِه إلى أن القوائم المالية قد تأثرت بصورة مهمة بسبب الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها ، أو عدم كفاية الإفصاح عن العمليات والظروف والأحداث ، فإن المراجع يجب أن يضيف في تقرير مراجعة القوائم المالية فقرة إضافية بعد فقرة نطاق المراجعة ، يصف فيها طبيعة الخروج على معايير المحاسبة المتعارف عليها وأية ملاحظات أخرى تبينت له أثناء قيامه بالمراجعة ومن شأنها الإفادة عن عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، وأثر هذا الخروج على القوائم المالية .

- ✓ إذا تبين للمراجع وجود أوجه قصور جوهرية في نظام الرقابة الداخلية بدرجة تؤدي إلى صعوبة التوصل إلى نتيجة حول القوائم المالية ، فإنه يتعين أن يقرر ما إذا كان هذا القصور يمكن أن يمنعه من استكمال مهمته .

- يتكون التقرير من فقرتين أساسيتين ، هما فقرة النطاق وفقرة نتائج المراجعة .

حيث تستهدف فقرة النطاق [1]:

- توصيفا للقوائم أو القوائم المالية التي تم مراجعتها .

[1] احمد صلاح عطية، نفس المرجع ،ص77

- الفترة التي أعدت عنها أو في نهايتها هذه المعلومات .
- الإشارة إلى أن المراجعة تتم وفقا لمعيار مراجعة القوائم المالية المتفق عليها .
- أن هذه القوائم (المعلومات) المالية الدورية هي مسئولية إدارة المنشأة ، بينما تقتصر مسئولية المراجع على عمل المراجعة وتحديد نتائجه .
- بيان إجراءات مراجعة القوائم المالية والمتمثلة بصفة أساسية في تطبيق إجراءات المراجعة التحليلي والاستفسار عن الأمور المالية والمحاسبية من المسئولين بالمنشأة.

اما فقرة نتائج المراجعة تستهدف [1]:

إظهار تأكيد المراجع على أنه بناء على المراجعة التي قام بها المراجع فإنه لم يتبين له وجود أية تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية محل المراجعة لكي تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

إذا تم عرض القوائم المالية للفترة الحالية على أساس مقارن مع فترة سابقة مقارنة، سبق للمراجع مراجعتها ، فيمكن للمراجع أن يقرن اسمه بتلك المعلومات عند إعداد تقرير مراجعة المعلومات المالية للفترة الحالية،أما إذا لم يكن المراجع قد قام بمراجعة المعلومات المقارنة للفترة السابقة ، فعليه تجاهل تلك المعلومات عند إعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية عن الفترة الحالية.

3- تعديل تقرير المراجعة:

توجد العديد من الحالات التي يجب فيها على المراجع الخارجي النيقوم فيها بتعديل التقرير الذي قام بانجازه على مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المنظمة لاعداد القوائم المالية وعرضها ، وفيما يلي أهم الملاحظات المتعلقة بتعديل تقرير المراجعة :

[1] نفس المرجع،ص77

✓ عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها:

على الرغم من أن الخروج على معايير المحاسبة المتعارف عليها قد يتطلب من المراجع الذي يراجع القوائم المالية أن يبدي رأيا معارضا على تلك القوائم ، إلا أنه وفقا لمعيار مراجعة القوائم المالية المقترح فإن الخروج على معايير المحاسبة المتعارف عليها لا يتطلب من المراجع الذي يراجعة تلك المعلومات أن يصدر مثل ذلك الرأي المعارض ، بل يقتصر التأثير في حالات الخروج الجوهرية على مجرد إضافة فقرة توضيحية (يطلق عليها فقرة الملاحظات) تعقب فقرة النطاق ، وقبل فقرة نتائج المراجعة ، يصف فيها طبيعة الخروج على معايير المحاسبة المتعارف عليها، وأثره على القوائم المالية ، كما يجب أن تحتوي فقرة نتائج المراجعة على إشارة للفقرة التوضيحية السابقة.

✓ الإفصاح غير الملائم :

إذا كان من السهل أن يحدد مراجع القوائم المالية مدى ملاءمة الإفصاح المحاسبي، وقد أوضح مجلس مبادئ المحاسبة المالية FASB أن مستخدمي القوائم المالية يقيِّمون عادة تلك المعلومات في ضوء قراءتهم وفهمهم للقوائم المالية السابقة، وقد حدد معيار القوائم المالية الصادر عن الهيئة الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في القوائم المالية ، وعلى المراجع أن يحدد مدى استيفاء هذه القوائم لتلك المتطلبات، ليحدد مدى ملاءمة الإفصاح الأولي من عدمه، وإذا توصل المراجع إلى أن الإفصاح يعد غير ملائم ، فيجب عليه أن يعدل من تقريره ، بحيث يشير في فقرة الملاحظات إلى طبيعة المعلومات غير المفصح عنها ، وأن يشير أيضا –إن أمكن– إلى المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لكي تستوفي القوائم المالية مقومات الإفصاح الملائم ، كما يجب أن تحتوي فقرة نتائج المراجعة على إشارة للفقرة التوضيحية السابقة [1].

[1] عبد الوهاب ،**القياس والافصاح المحاسبي** ،(مصر ، الاسكندرية ،الجزء الاول ، الدار الجامعية ،2007،) ص22

✓ وجود قيود على المراجعة:

إذا تبين للمراجع وجود قيود على استكمال العمل المنوط به بدرجة تؤدي إلى صعوبة التوصل إلى نتيجة حول القوائم المالية ، فيجب عليه أن يقرر ما إذا كان هذا القصور يمكن أن يمنعه من استكمال مهمته،ويختلف المعيار المقترح هنا عن المعيار الأمريكي الذي يكتفي في هذه الحالة بمخاطبة المنشأة بالامتناع عن استكمال المراجعة ، بينما يتضمن المعيار المقترح وجوب تقرير.

4- الأحداث اللاحقة :

يؤرخ تقرير المراجعة عادة بتاريخ إنجاز مراجعة القوائم المالية ، ومع ذلك فإن هناك بعض الأحداث الجوهرية التي يمكن أن تقع بعد هذا التاريخ وتتطلب ضرورة إجراء تسوية لها ، أو الإفصاح عنها في القوائم المالية ، مما قد يؤدي إلى عدم تقيد المراجع بهذا التاريخ مادامت تلك الأحداث قد وقعت بعد تاريخ مراجعة القوائم المالية ، ولكن قبل تاريخ إصدار التقرير ، ويمكن التمييز بين ثلاث حالات يحتمل أن يواجه بها المراجع [1]:

- يترتب على الحدث تسوية للمعلومات المالية الدورية ، والحدث قد تم الإفصاح عنه .
- أن الحدث اللاحق قد تم الإفصاح عنه كملاحظة في المعلومات الملحقة.
- أن الحدث اللاحق لم تتم تسويته ، أو الإفصاح عنه ، وتم تعديل تقرير المراجعة بسبب الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها.

إن وقوع أي من تلك الاحتمالات الثلاثة السابقة ، يتطلب من المراجع أن يستخدم أحد بديلين لتاريخ تقريره:

- تاريخ مزدوج لتقريره ، بحيث يعبر الأول عن تاريخ الانتهاء من المراجعة ، والتاريخ الثاني خاص بالإشارة إلى الحدث اللاحق.
- تاريخ اكتشاف الحدث اللاحق وفقا لأي من الاحتمالات الثلاثة السابق الإشارة إليها

[1] سمير محمد الشاهد،طارق عبد العال حماد ،**قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك** ،(لبنان ،بيروت ،اتحاد المصار العربية،2000،)ص57

خلاصـــــة

إن الفصل بين تاريخ العملية و تسجيلها وتاريخ المراجعة من جهة والفصل بين تاريخ المسجل ووجهة نظره يؤثران في الذمم والحقوق ويزيدان من أهمية ودور المراجعة الخارجية بهدف يكمن في التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة وقد أصبح هدف المعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال و الحفاظ عليها في النشاطات الاجتماعية وخلق الثروة مع الحفاظ على مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة في كلا الحالتين كالموردين و الزبائن و ا لمجتمع.....الخ.

مما يستلزم إبداء الرأي الفني والمحايد للمراجع الخارجي بإعتباره متخصصا ونزيها متمثلا في تقرير، مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على إتخاذ القرارات من جهة أخرى.

تمـهيـد:

لقد تناولنا في الجانب النظري المراجعة بصفة عامـة، والمراجعة الخارجية بصفـة خاصـة، باعتبارها أهم الأدوات الإدارية لتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها ، التي تقوم بها ومدى تاثيرها على جودة القوائم المالية .

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للمراجعة، حاولنا القيام بدراسة ميدانية في شركـة مطاحن البركة وهذا نظرا لما تحتله من مكان في السوق والاستعانة بخدمات المراجعة الخارجـية في هذه المؤسسة ضروري جدا، نظرا لكبر حجمها نوعا ما وكبر حجم تعاملاتها والعمليات التي تقوم بها.

ولتناول أعمق لهذا الموضوع ، تم تقسيمه منهجيا إلى مبحثين يتمثلان فيما يلي:

- المبحث الأول : لمحة عن شركة مطاحن البركة
- المبحث الثاني :تحليل القوائم المالية للشركة مطاحن البركة

المبحث الاول: لمحة عن شركة مطاحن البركة

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مؤسسة مطاحن البركة بزريبة الوادي بسكرة ، ذلك من خلال الإطلاع على طبيعة نشاطها ومكونات الهيكل التنظيمي لها، وكذا بعض التفاصيل الأخرى التي تمكنا من أخذ فكرة عن المؤسسة.

المطلب الاول :التعريف بالشركة مطاحن البركة

تأسست شركة مطاحن البركة في 2004/11/23 ، برأسمال وقدرة 25000000 مليون دينار جزائري ,تحت اسم ش.ذ.م.م مطاحن البركة ذات النشاط انتاج الدقيق وتغذية الاغنام

1. **موقع الشركة**

تقع شركة مطاحن البركة في مدينة زريبة الوادي، إحدى دوائر ولاية بسكرة ،حيث تبلغ المساحة الإجمالية للأرض المقامة عليها الشركة بحوالي 22500 متر مربع منها 5090متر مربع مغطاة .

2. مبنى والات ومعدات الشركة

تعتبر شركة مطاحن البركة هي من أحدث الشركات من ناحية المباني والإنشاءات والآلات والمعدات على مستوى ولاية بسكرة حيث تم استيراد الآلات والمعدات من بلد المنشأ ايطاليا لما تمتاز به من تقنيات وخبرات عالية في مجال تصميم آلات ومعدات الطحن، حيث تبلغ القدرة الإنتاجية لهذه الآلات والمعدات بحوالي 400 طن يوميا، مما يوفر للشركة القدرة على توفير نسبه كبيرة من احتياجات السوق المحلي. وفي عام 2013 تم زيادة الطاقة الانتاجية ليصبح 600 طن يوميا.

3. غايات وأهداف الشركة

لقد كان الهدف الأساسي من فكرة إنشاء شركة مطاحن البركة هو خلق بنية وقاعدة اقتصادية لولاية بسكرة ، حيث يعتبر منتج الطحين المادة الأساسية في استهلاك الفرد في ولاية بسكة والجنوب الجزائري ككل ويستنفذ جزء من دخله بسبب الاحتكار لمنتج الطحين وسياسات شركات المطاحن الاخرى في فرض الأسعار التي لا يوجد منافس لها ،حيث جاءت فكرة إنشاء شركة مطاحن البركة لكسر قاعدة الاحتكار لهذه السلعة وتقديم منتج يفي باحتياجات المستهلك الجزائري ويلبي رغباته من ناحية الجودة والسعر،بالإضافة إلى خلق فرص عمل للسواعد الجزائرية في المشاركة في بناء الاقتصاد الوطني, وحتى يكتمل المشروع الاقتصادي كان التفكيرً بإقامة مصانع للعجان بمختلف انواعها .وخلافه من صناعات تتعلق بمادة الطحين ومنتجاتها.

4. منتوجات الشركة :

في نهاية عام 2004. باشرت الشركة عملية الإنتاج وتم تقديم مادة الطحين للسوق المستهلك الجزائري، حيث بدأت الشركة بإنتاج مادة الطحين بكافة أنواعه بالإضافة إلى منتجات أخرى مثل السميد والنخالة ،حيث حملت كافة المنتجات شعار السنبلة كإشارة على التحدي والإصرار على تقديم أفضل المنتجات من ناحية ألجوده والسعر، حيث أثبتت منتجات شركة مطاحن البركة جودتها وقدرتها التنافسية في الأسعار وقدرتها التي لا تدع مجال للشك بأن تكون بديلاً مميزا عن المنتج الشركات الاخرى .

5. الزيادة في رقم اعمال الشركة

نظراً للنجاح والتميز الذي حققته شركة مطاحن البركة خلال السنوات القليلة من عمر الشركة فقد قرر مجلس إدارة الشركة بالقيام بتوسعة كبيرة داخل الشركة وذالك من خلال القيام بانشاء وحدات تخزين جديد ذات السعة الكبيرة وانشاء وحداد جديدة للانتاج ذات جودة عالية وذلك لمواكبة النجاح والتطور الذي تم تحقيقة .

حيث تسعى إدارة الشركة إلى زيادة القدرة الإنتاجية للشركة من84 طن يومياً لتصبح 160طن يوميا حتى نتمكن من تغطية النسبة الأكبر من احتياجات السوق وتلبية الطلب المتزايد على منتجات الشركة من المستهلك والوفاء بالالتزامات والعقود الموقعة مع المؤسسات الخرى الذين وجدوا في منتج الشركة البديل الأمثل عن المنتجات المطروحة في السوق.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة

الهيكل التنظيمي للمؤسسة عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات المختلفة بين الوظائف الموجودة بشكل متسلسل وتصاعدي، ويمكن تقسيم هذه المستويات إلى:

1. المديرية العامة:

وهي أهم مديرية تقوم بالإشراف والمتابعة والتنسيق بين مختلف مهام المؤسسة، وذلك بمساعدة مجموعة استشارية مكونة من:

- **مساعد الرئيس المدير للشؤون القانونية والمنازعات** :يهم بمعالجة وحل النزاعات الداخلية بين العمال والإدارات الخارجية بين المؤسسات ومورديها أو زبائنها.
- **مساعدة الرئيس العام لضمان النوعية** :مهمته إنابة الرئيس المدير العام في حالة غيابه.
- **مساعدة المدير العام لمشروع** : المكلف بمراقبة الحسابات يهتم بمراقبة سير العمل المحاسبي لدى المؤسسة والعمل على تحقيق الدقة والالتزام، بتطبيق المبادئ المحاسبية.

وتتدرج تحت المديرية العامة خمس مديريات هي:

- **المديرية التقنية** :تعتبر من أكبر المديريات في المؤسسة، مهمتها الرئيسية تسيير عملية الإنتاج وتظم أربعة دوائر:

- **دائرة إنتاج** : وتعتبر من أكبر الدوائر على مستوى المؤسسة، حيث تشرف على تخطيط وتسيير العملية الإنتاجية بمختلف مراحلها من دخول المواد الأولية الى آخر مرحلة وهي تعبئة الدقيق في الاكياس ، وتضم خمسـة مصالح، كل مصلحة تهتم بمـرحلة معينة من انتاج الدقيق :

  - مصلحة الوزن .
  - مصلحة التخزين.
  - مصلحة التنقية.
  - مصلحة الطحن
  - مصلحة الوزن والتعبء

- **دائرة الصيانة** :تشمل الأعمال المتعلقة بحماية وصيانة وسائل الإنتاج – الآلات الميكانيكية –وسائل النقل –وسائل التكييف، وتأمين الطاقة الكهربائية وتشرف على أربعة مصالح:

  - مصلحة المناهج والمراقبة التنظيمية.
  - مصلحة الصيانة الكهربائية.
  - مصلحة الصيانة الميكانيكية.
  - مصلحة صيانة عتاد النقل والتكييف.

- **دائرة إنتاج الملحقات** :تقوم بتصنيع المنتجات حسب برامج المرسوم من طرف المصلحة.

تخطيط الإنتاج، أي الإشراف على تنظيم وتسيير الإنتاج عبر مختلف مراحله، وكذلك تهتم بتموين المؤسسة بالطاقة الكهربائية .

- **مصلحة التكنولوجيا وضمان النوعية (الجودة)** : تقوم بمراقبة المنتوج التام الصنع

ومدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها، ومراقبة الجودة، وأيضا مراقبة المواد المشتراة من الداخل والخارج، وفقا للمعايير التي تستدعيها مواصفات الشراء من أجل التأكد من أنها صالحة للاستعمال .

- **مديرية الشراء** :تقوم بتنسيق ومراقبة كل النشاطات المتعلقة بالمشتريات ونشير إلى أن هذه المديرية كانت سابقا مدمجة مع المديرية التجارية وتظم:

- مصلحة التموين والعبور.
- مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار.
- مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية.

- **مديرية المالية والمحاسبية** :تهتم بتسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي الصورة الواضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة وتشمل على:

- **دائرة المحاسبة** :تهتم بمتابعة المصاريف والمدخولات والمخروجات باستعمال محاسبتين العامة والتحليلية من خلال مصلحتين:

- مصلحة المحاسبة العامة.
- مصلحة المحاسبة التحليلية.

- **دائرة المالية** :تهتم بتخطيط الميزانية المالية للمؤسسة والتسيير المالي للمدخولات والمخروجات وتضم:

- مصلحة الميزانية.
- مصلحة المالية.

- **مديرية الموارد البشرية** :تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح والتأكد من صلاحيته وتأهيل العاملين وتوفر الشروط الحسنة للعامل(الترقية، الانتقاء، التكوين،.....) وكذلك تأمين محيط العمل من المخاطر وتتكون من:

- **دائرة المستخدمين والتكوين** :وتضم مصلحتين:
- مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية.
- مصلحة المستخدمين.

وتندرج تحت المديرية مصلحتين أيضا:

- مصلحة الوقاية والأمن.
- مصلحة الوسائل العامة.

- **المديرية التقنية التجارية** :وهي ذات طابع تجاري وهي تتكون من:

- **دائرة تسيير المنتوج النهائي**
- **دائرة التسويق** :وهي التي تقوم بتوزيع الإنتاج النهائي لضمان التموين الكافي وفي

حدود الآجال المناسبة لكل مشروع وتضم:

- مصلحة البيع.
- مصلحة التسويق.

2. السكريتارية:

تعتبر أهم قسم في الإدارة فهي تهتم بتنشيط وترقية المؤسسة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المدير كما تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام والمدير، وتتمثل مهامها في:

- تنفيذ قرارات المسؤول الاول في المؤسسة (الرئيس المديرالعام).
- الرد على المكالمات الهاتفية والمراسلات.
- الاستقبال الجيد والمعاملة الحسنة.

3. الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة:

تهتم هذه المديرية بتسجيل جميع العمليات المحاسبية وكذا المالية وتقوم بدراسة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة وتشمل العديد من المصالح وهم :

- **مصلحة المالية** :مهمتها متابعة حركة الأموال مع البنك الخاص بالإرادات والنفقات وتقوم كذلك بدراسة ملفات الاستيراد واحتياجات المؤسسة وتتابع أيضا سير الأموال الخاصة بالمؤسسة.
- **مصلحة الميزانية** :وبدورها تقوم بإعداد الميزانية وهي تتكون من عدة فروع :

- **فرع الميزانية** :يقوم هذا الفرع بوضع الميزانية التقديرية مع مصالح ومديريات أخرى للسنوات المقبلة بإتباع الخطوات التالية:

- وضع نتيجة تقديرية للسنة.
- متابعة جميع التسديدات ومقارنتها مع الميزانية.
- إعداد تقرير شهري.

1. **دائرة المحاسبة** :وتقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية وتشرف بدورها على عمليات الجرد السنوي لكل دورة يوجد بها مصلحتين هما:

- **مصلحة المحاسبة العامة** :تقوم مصلحة المحاسبة العامة بعمليات مختلفة كالبيع والشراء وكذا العمليات المختلفة وتحتوى على 03 فروع:

❖ **فرع الحساب الجاري والصندوق** :ويعمل هذا القسم على استقبال الفواتير من مصلحة المالية وتقييدها في سجلات خاصة والتي يتم تسديدها من طرف هذا الأخير.

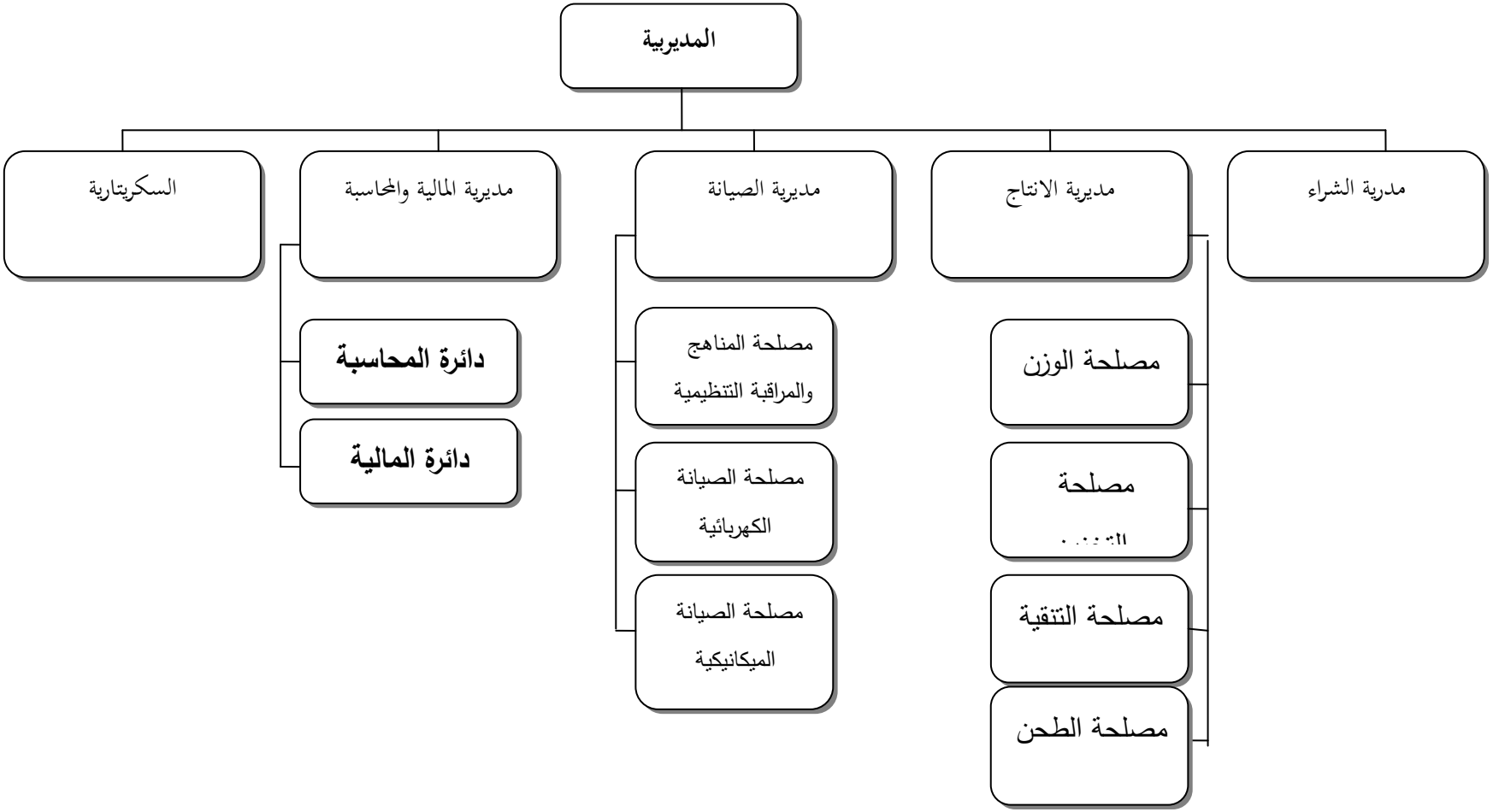
❖ **فرع الزبائن** :يقوم هذا القسم باستلام الفواتير من مصلحة المبيعات ومراجعتها من حيث سعر الوحدة المنتجة والكمية المنتجة والتأكد من أن المبالغ الجزئية مطابقة للمبلغ الكلي ويتم تقييدها بدفاتر خاصة لهذا القسم

❖ **فرع الموردين** :يقوم بتنفيذ جميع العمليات الخاصة بفواتير الشراء والخدمات ويتم مراقبتها من حيث الكمية والسعر الفردي وكذلك السعر الإجمالي:

• **مصلحة المحاسبة التحليلية** :تقوم بعملية مراقبة المخزونات إذ تشمل الفروع التالية:

- **فروع المواد والممتلكات** :يقوم هذا الفرع بمعالجة المواد الأولية والمواد الثانوية بغض النظر إذا كانت محلية أو مستوردة، وكذلك إعداد بطاقات حركة المخزونات من حيث الإدخالات والإخراجات بالقيمة والكمية وكذلك تقوم بحساب الجرد الدائم للمواد الأولية وإرسالها إلى فرع سعر التكلفة.
- **فرع الاستثمارات** :يعتبر فرع الاستثمار أحد الفروع المحاسبية التحليلية حيث يقوم بمتابعة الاستثمارات المؤسسة عند شرائها إلى نهاية عمرها الإنتاجي من ناحية إهتلاكها.
- **فرع سعر التكلفة** :وهذا النوع الذي يكتسي أهمية كبيرة في مصلحة المحاسبة التحليلية إذ يقوم بتحمل الأعباء التي على المؤسسة لتقديم خدمة ما انطلاقا من عملية إعدادها إلى غاية المرحلة النهائية (البيع والتوزيع)

الشكل رقم 04 الهيكل التنظيمي لشركة مطاحن البركة



المصدر : من اعداد الطالب

المبحث الثاني :تحليل القوائم المالية للشركة

سنحاول من خلال هذا المبحث فحص وتحليل القوائم المالي لشركة مطاحن البركة من أجل إستخلاص النتائج ومناقشتها .

المطلب الأول : تحليل قائمة الميزانية للشركة

يؤدي إتباع المؤسسة لإرشادات مراجع الحسابات لا محالة إلى المضي قدما نحو التقدم والإزدهار وبتالي سنحاول من خلال الإعتماد على جملة من القوائم المالية التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية فيما إذا كانت توصيات المراجع تأخذ بمحمل من الجد أو العكس من طرف الشركات محل الدراسة.

من خلال ملاحظتنا لي تقرير المراجع الخارجي والقوائم المالية المقدمة لنامن طرف ادارة الشركة (المحاسب) توصلنا الى مجموعة من الملاحظات على هذه القوائم المالية ويمكن تلخيص مجمل هذه الملاحظات فيما يلي :

ملاحظات متعلقة بالميزانية :

الاصول :

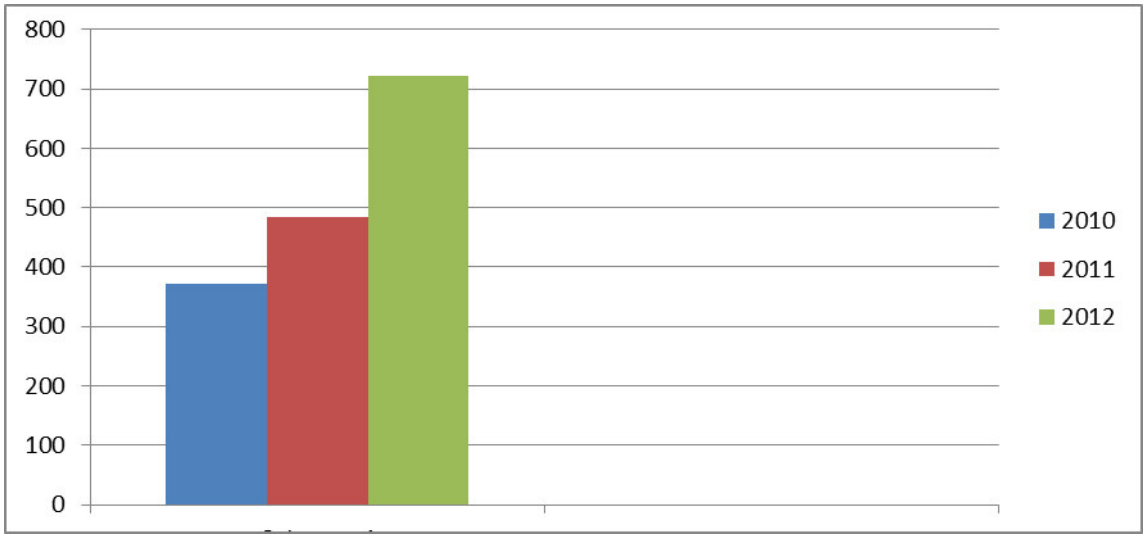
1. التثبيتات العينية : من خلال ملاحظة الميزانيات المقدمة لنا لي سنة (2010-2011-2012) لاحظنا ان التثبيتات العينية للشركة في في ارتفاع مستمر حيث كانت في سنة 2010 تقدر بمبلغ اجمالي 371375678.17 دينار جزائري اما في سنة 2011 فقدرة بمبلغ 484840663.00 دينار جزائري و في سنة 2012 وصلة قيمة هذه التثبيتات الى 721786893.57 دينار جزائري , ويمكن تلخيص سبب هذه الزيادة الى التوسعة التي تقوم بها الشركة من سنة الى اخر والتثبيتات التي توم باقتنائها كل سنة فيمكن تلخيص هذه الزيادات في الجدول التالي :

2. جدول رقم1 يبين الزيادة في قيمة التثبيتات العينية للشركة مطاحن البركة :

السنة	2010	2011	2012
المبالغ	371375678.17	484840663.00	721786893.57

من اعداد الطالب

ومن خلال الشكل رقم 5 يمكن تلخيص محتويات جدول الزيادة في قيمة التثبيتات العينية للشركة مطاحن البركة وتمثيلها بيانيا :



من اعداد الطالب

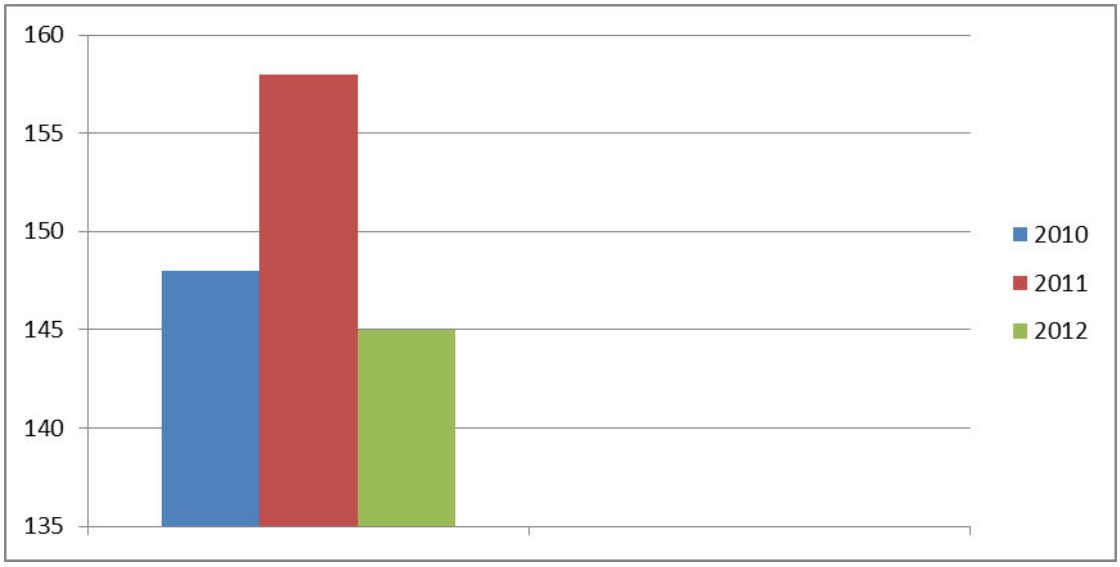
3. التثبيتات المالية : يمكن القول من خلال ملاحظتنا لي التثبيتات المالية للشركة ان الشركة تعتمد على اصول مالية اخرى غير جارية تختلف من سنة الى اخرى حيث قدرة في سنة 2010 بمبلغ 14800000 دينار جزاري اما في سنة2011 فقدرة مبلغ قدره 15800000 دينار جزائري ومن الملاحظ خلال سنة 2012 ان قيمة الاصول المالية الخرى انخفضة حيث اصبحت 145000000 دينار جزائري وهذا الانخفاض راجع لاعتماد الشركة على امواله الخاصة , ويمكن تلخيص هذه المعطيات في الجـدول التالي :

جدول رقم 2 يبين قيمة التثبيتات المالية للشركة خلال ثلاث سنوات متعاقبة(2010-2011-2012) :

السنة	2010	2011	2012
المبالغ	14800000	15800000	145000000

من اعداد الطالب

ويمن تلخيص مجاء في الجدول السابق في التمثيل البياني (الشكل رقم 6) التالي :



من اعداد الطالب

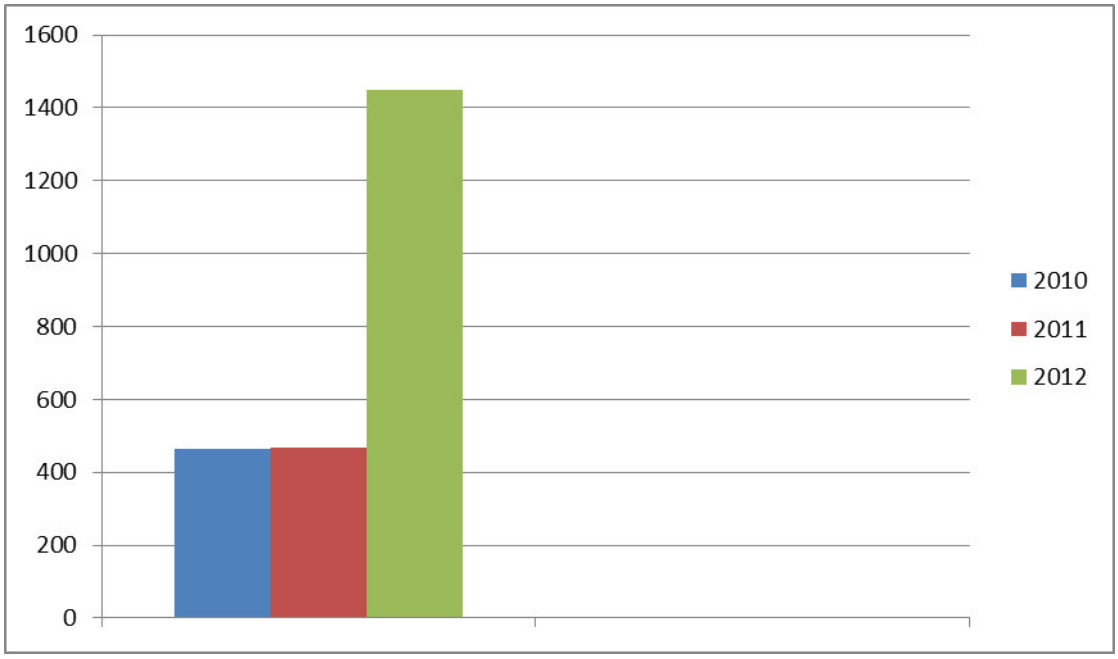
4. الاصول الجارية : من خلال ملاحظتنا للاصول الجارية لشركة مطاحن البركة والمبينة في الميزانية يمكن القول ان الشركة في توسع مستمر وذلك راجع الى اتساع سوق الشركة وارتفع عدد زبائنها حيث نلاحظ ان المبلغ الخاص بالزبائن في سنة 2010 كان يقدر بي 46463984.70 دينار جزائري اما في سنة 2011 فاصبح يقدر بي 46990465.00 دينار جزائري وفي سنة 2012 فاصبح يقدر بي 77654215.57 دينار جزائري ,ويرجع هذا الارتفاع الى جودة المنتوجات التي تنتجها الشركة والى المصداقية التي تحضى بها من طرف العملاء ويمكن تلخيص هذا المعطايات في الجدول التالي :

جدول رقم 3 يوضح الزيادات في الاصول الجارية للشركة

السنة	2010	2011	2012
المبالغ	46463984.70	46990465.00	145000000

من اعداد الطالب

ويمكن تلخيص هذه المعطيات في التمثيل البياني (الشكل رقم 7) التالي :



الخصـــوم :

1. راس المال : لم تقم شركة مطاحن البركة بزيادة راس المال طيلة السنين الماضية والى يونا هذا حيث تحاول دائما الحفاظ عليه .
2. **نتيجة صافية** : من خلال ملاحظتنا لي النتيجة الصافية للشركة نلاحظ ارتفاع واضح في النتيجة وهذا من سنة الى اخى ويرجع هذا الارتفاع الى الشعبية الكبيرة التي اصبحة تحضى بها منتجاتها واتساع سوق الشركة ,حيث بلغة نتيجة الصافية للشركة في سنة 2010 مبلغ 41716925.09

دينار جزائري وارتفعة في سنة 2011 لي تصل الى مبلغ 112715964.00 دينار جزائري وتواصل الارتفاع في سنة 2012 لي تصل الى مبلغ 171203747.15 دينار جزائري

3. **الموردون** : نلاحظ من خلال الميزانيات المقدمة ان قيمة الموردون زادت زيادة ملفة حيث ان قيمة الموردون كانت في 2010 تبلغ ماقيمته 60628571.10 دينار جزائري اما في سنة 2011 فوصلت الى مبلغ 71072020.00 دينار جزائر و في سنة 2012 وصل مجموع الموردون مبلغ 233835045.20 دينار جزائري وهذا الارتفاع اللافة في السنوات الاخيرة يرجع الى ارتفاع نشاط المؤسسة واتساع رقعتها الجغرافية والزيادات في كمية الانتاج و التوسعة التي تقوم بها المؤسسة و عملية تجديد معدات الانتاج وتطويرها .

4. **ديون اخرى** :من خلال المسزانيات المقدمة لنا لاحظنا ان الديون المختلفة الاخرى على الشركة تختلف من سنة الى اخرى وهذا الاختلاف راجع الى مدى احتياج الشركة للاموال من اجل تغطية عجز ما او من اجل تدعيم جزء معين و يمكن القول ان على الشركة مجموعة مختلفة من الديون وصلة في سنة 2012 الى مبلغ قدره 287531220.74

المطلب الثاني : تحليل قائمة التدفقات النقدية

من خلال ملاحظتنا وتحليلنا لقائمة التدفقات النقدية للشركة مطاحن البركة تحصلنا على النتائج التالية :

1. **التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية :**

من خلال ملاحظتنا لقائمة التدفقات النقدي لسنتي 2011 و2012 لاحظنا ان التدفقات النقدية الناتجة عن الانشطة التشغيلية في ارتفاع حيث كانت في سنة 2011 تبلغ 3979755 دينار جزائري وفي سنة 2012 ارتفعة بشكل كبير لي تصل الى 12417379 دينار جزائري .

2. ارباح التشغيل قبل التغيرات في راس المال العامل:

من خلال ملاحظتنا لقائمة التدفقات النقدية للشركة يتبين لنا ان قيمة الارباح الناتجة عن الانشطة التشغيلية للشركة حققة ارتفاع ملحوض حيث كانت في 2011 تقدر بي 2230003 دينار جزائري وفي 2012 اصبحت تبلغ 2745060 دينار جزائري وهذه الزيادة في الارباح التشغيلية ترجع في الاساس الى الارتفاع في الانشطة التشغيلية التي حققته الشركة خلال سنة 2012 وللعلم فان هذه الارباح حققة قبل التغيير في بنود راس المال العامل .

3. صافي النتيجة من الانشطة التشغيلية :

حققة الشركة خلال سنة 2012 تراجع كبير في النتيجة حيث كانت النتيجة سالبة وتقدر ب -83076139 وذلك مقارنة بسنة 2011 والتي كانت فيها النتيجة ايجابية حيث بلغة428994 دينار جزائر ويرجع هذا التراجع في الاصل الى التوسيعات الكبيرة التي تقوم بها الشركة والمشروعات تحت التنفيذ .

4. صافي النتيجة النتيجة المستخدم في الانشطة الاستثمارية :

يمكن القول انه يوجد تقارب كبير بين صافي النتيجة المستخدم في الانشطة الاستثمارية لي سنة 2011 وصافي النتيجة المستخدم في الانشطة الاستثمارية لسنة 2012 حيث بلغة قيمتهما على التوالي في سنة 2011 حوالي 12104699 دينار جزائري و في سنة 2012 بلغة 12702087

5. صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الانشطة التمويلية :

من خلال ملاحظتنا لقائمة التدفقات النقدية لشركة مطاحن البركة لاحظنا ان صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الانشطة التمويلية ارتفع بنسبة كبيرة في سنة 2012 والذي اصبح يقدر بحوالي 102500000 دينار جزائري مقارنة بسنة 2011 الذي كان يقدر بي حوالي 46451111 دينار جزائري ،ويرجع سبب هذا الارتفاع بالاساس

الى الزيادة في راس المال المدفوع والذي هو بدوره ارتفع بما يقارب 55000000 دينار جزائري حيث انه كان في سنة 2011 يبلغ 46321781 دينار جزائري ،لي يصل الى مايقارب 1000000 دينار جزائري في سنة 2012 .

المطلب الثالث :تحليل قائمة الدخل

قائمة الدخل هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية معينة، والمصروفات التي أنفقها المشروع في سبيل الحصول على هذه الإيرادات والتي حملت عليها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويتضح من هذا التعريف أهمية مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في تحديد الدخل. إذ يتم تطبيق هذا المبدأ على مرحلتين هما:

•المرحلة الأولى: تحديد الإيراد الواجب إدراجه في القائمة.

•المرحلة الثانية: تحديد المصروفات التي أنفقت للحصول على هذا الإيراد.

وفيما يلي تحليل لقائمة الدخل لشركة مطاحن البركة :

1. **الربح الاجمالي :**

من خلال ملاحظتنا لي قائمة الدخل لشركة مطاحن البركة بصفة عامة والربح الاجمالي بصفة خاصة لاحضنا

ان الربح الاجمالي في سنة 2012 انخفض عن الربح الاجمالي لي سنة 2011 حيث قدر هذا الانخفاض بحوالي 1274276 دينار جزائري ويرجع هذا الانخفاض بالاساس الى اقساط مؤجلة لشركة حيث كانت تبلغ في سنة 2011 حوالي 2132107 دينار جزائري وانخفضة في سنة 2012 لي تصل الى 697831 دينار جزائري وزيادة على ذلك الانخفاض في قيمة المبيعات والذي قدر بحوالي 329800 دينار جزائري .

2. **المصروفات :**

من خلال ملاحضتنا لمصروفات الشركة خلال سنة 2011 و 2012 لاحضنا ان المصروفات انخفضة حيث وصلت في سنة 2012 مبلغ 1221176 دينار جزائري بعد ان كانت في 2011 تقدر بمبلغ 2327584 دينار جزائري ، ويرجع هذا الانخفاض بالاساس الى السياسة الرشيدة التي تتبعها الشركة في تدنية المصروفات .

3. **صافي ربح العام قبل الضريبة :**

من خلال ملاحضتنا لي صافي ربح العام قبل الضريبة نجد ان ربح الشركة قبل الضريبة في سنة 2012 ارتفعة بنسبة كبيرة حيث كان في 2011 يبلغ 3979755 دينار جزائري ووصل في سنة 2012 الى مبلغ 12417379 دينار جزائري ، حيث يتكون الربح الصافي من مجموع الايرادات مطروح منه المصروفات وتتمثل ايرادات الشركة في العناصر المذكورة التالية :

- ارباح بيع الاستثمارات
- ايردات الاستثمرات
- ايردات متنوعة
- فوائد دائنة
- اباح بيع اصول ثابة

صافي ربح العام بعد الضريبة :

هو الفرق بين صافي الربح قبل الضريبة و مجموع الضرائب والمتمثلة في ضريبة الدخل الحالية والضرائب المؤجلة الاخرى ويمكن اعطاء المعادلة التالية :

صافي ربح =صافي الربح قبل الضريبة–مجموع الضرائب

يعد صافي الربح بعد الضريبة لسنة 2012 والبالغ 11431439 دينار جزائري اكبر بكثير من صافي الربح بعد االضريبة لي سنة 2011 والذي كان يبلغ 3468159 دينار جزائري .

المطلب الرابع : تحليل قائمة جدول حسابات النتائج

1. إنتاج السنة المالية :

إنتاج السنة المالية ويدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) وهي:

المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة

ويحسب كمايلي :

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

ومن خلال جدول حسابات النتائج للشركة مطاحن البركة نلاحظ ان انتاج السنةالمالية لسنة2012 ارتفع على سنة 2011 حيث كان يبلغ انتاج السنة المالية في 2011 حوالي 127822672.02 دينار جزائري وارتفع سنة 2012 ليصل الى 1649804662.28 دينار جزائري وترجع هذه الزيادة الى الزيادة في رقم الاعمال لسنة 2012 وارتفاع الانتاج المثبة لسنة 2012 كذلك.

2. إستهلاك السنة المالية :

إستهلاك السنة المالية ويدخل في حسابه 3 حسابات وهي: المشتريات المستهلكة ، الخدمات الخارجية ، الاستهلاكات الخارجية الأخرى .

ويحسب استهلاك السنة كمايلي :

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكات الخارجية الأخرى.

ومن خلال ملاحضتنا لاستهلاك السنة لشركة مطاحن البركة نجد ارتفاع في من سنة الى اخرى حيث بلغة الزيادة في استهلاك السنة المالية من 2011 الى 2012 حوالي 260000 دينار جزائري .

3. إجمالي فائض الاستغلال :

إجمالي فائض الاستغلالوهو يعبر عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

والملاحظ هنا هو أن إجمالي فائض الاستغلال في النظام المحاسبي المالي الجديد يختلف عن نتيجة الاستغلال في المخطط المحاسبي الوطني القديم نظرا لكونه لم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك والمؤونات، حيث أوجد النظام المحاسبي الجديد مستويين جديدين وهما: النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

4. النتيجة العملياتية :

النتيجة العملياتية هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

ومن خلال جدول حسابات النتائج المقدم لنا من طرف الشركة نلاحض ان النتيجة العمليتية ارتفعة في سنة 2012 مقارنة بسنة 2011

5. النتيجة المالية :

النتيجة المالية :وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية ، والملاحظ ان النتيجة المالية للشركة سالبة وهذا مايدل ان اعباء الشركة اكثر من ايراداتها في سنة 2012 عكس ماهو عليه الحال في سنة 2011 حيث كانت النتيجة المالية موجبة

6. النتيجة العادية قبل الضرائب :

النتيجة العادية قبل الضرائب وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة

- النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2012 = 194021268.44+(-188892.29)

النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2012= 193832376.15 دج

- النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2011 = 137194763.37+183319.12

النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2011 = 137378082.49 دج

7. النتيجة العادية قبل الضرائب :

النتيجة العادية قبل الضرائب وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية :

النتيجة الصافية للأنشطة العادية وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية، نلاحظ ان النتيجة الصافية للأنشطة العادية لي سنة 2011 ارتفعة بنسبة لسنة 2012 حيث كانت تبلغ 1293911661.58 دج واصبحت في 2012 بلغة 1651167970.13 دج

9. صافي نتيجة السنة المالية :

صافي نتيجة السنة المالية وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

ومن خلال ملاحظتنا لجدول حسبات النتائج لشركة مطاحن البركة نجد ان صافي نتيجة السنة المالية في ارتفاع مستمر وهذا ميدل على ان الشركة في الطريق الصحيح نحو التوسع والتطور

يعد جدول حسابات النتائج احد القوائم المالية الاساسية من حيث أنه بيان للأعباء والإرادات المحققة خلال الدورة والمقارنة بينها من أجل استخلاص مختلف النتائج بغرض استخدامها في تشخيص الوضعية المالية، إلا أنه جاء أكثر تفصيلا بحيث يظهر أكبر قدر من النتائج مثل إجمالي فائض الاستغلال الذي لا يدخل في حسابه الاهتلاكات والمؤونات التي تأخذ بعين الاعتبار في المستوى الموالي (النتيجة العملياتية)، وكذا المصاريف والإيرادات المالية التي تدخل في حساب النتيجة المالية، كما أنه يحتوي على معطيات الدورة الحالية والسابقة، مما يمكن المقارنة واستخلاص النتائج، وكل هذا من شأنه إعطاء صورة أكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدا قدرتها على تحقيق الأرباح أو العوامل التي أدت إلى حدوث الخسائر، مما يعني القدرة أخذ القرارات السليمة بشأن المؤسسة سواء من الأطراف الداخلية أو الخارجية، وهذا بالأخذ بعين الاعتبار الكشوف المالية الأخرى طبعا.

المطلب الخامس : تحليل تقرير المراجع

إن توصيل نتائج الفحص الذي قام به المراجع إلى المستخدمين المعنيين هو جزء لا يتجزأ من جميع المراجعات على اختلاف أنواعها ، فالمرحلة الأخيرة من أي عملية مراجعة تتضمن إعداد تقرير بنتائج العملية أما تقرير المراجع على القوائم المالية لمعرفة مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فقد تمت صياغة هذا التقرير بطريقة نمطية ويطلق على هذا التقرر اسم التقرير المختصر وفيما يلي نموذج تقرير المراجعة المختصرلشركة مطاحن البركة – راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة مطاحن البركة "شركة ذات مسؤولية محدودة " والمتمثلة في الميزانية في 31 ديسمبر 2012 وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات– كما هو مبين في الملحق رقم 04

تمثل هذه الفقرة فقرة نطاق الفحص وهي توضح العمل الذي تم وكيفية القيام بهذا العمل وتوضح القوائم التي تم فحصها والتواريخ والمدد التي تشملها هذه القوائم ولكن هذه الفقرة لا توضح بالتفصيل كيف تمت عملية المراجعة فهي لا توضح أدلة الإثبات التي تم فحصها وتوقيت فحص هذه الأدلة أو كميتها وبدلا من ذلك يخطر القارئ بأن المراجع قد استعمل تقديره المهني في اختيار وفحص الأدلة اللازمة عن التأكيدات الواردة بالقوائم المالية وأنه قد قام بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المهنة

– ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي لشركة مطاحن البركة في 31 ديسمبر 2012 ، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة وفي ضوء القوانين واللوائح ال ذات العلاقة بإعداد هذه القوائم المالية–. كما هو مبين في الملحق رقم 04

تمثل هذه الفقرة فقرة رأي المراجع وهي عادة الفقرة الثانية والأخيرة في التقرير وتوضح النتائج التي تم التوصل إليها عن العمل الذي تم وبسبب أهمية هذه النتائج لمستخدمي القوائم المالية يطلق على تقرير المراجع بأكمله في بعض الأحيان تعبير " رأي المراجع " والذي يعتبر حكم صادر منه بعد تقويم الأدلة عن التأكيدات الواردة بالقوائم المالية ويلاحظ أن عبارة " في رأينا " المقصود به أن يعبر عن عنصر التقدير في رأي المراجع فالمراجع لا يقرر حقائق .

والنتيجة المعتادة التي يتوصل إليها المراجع في معظم المراجعات كما هو الحال في نموذج التقرير المشار أعلاه هي أن القوائم المالية تظهر " بعدالة " المركز المالي ويطلق على هذا النوع التقرير النظيف أو التقرير الايجابي وعبارة " تظهر بعدالة .....وفقاَ لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها " تفيد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي المعيار المتفق عليه والذي تقاس عليه القوائم المالية وتعبير " تظهر بعدالة " يجب ألا يتم تفسيره على حده ولا يجب فصله عن باقي العبارة فالعدالة في تقرير المراجع يجب أن تفسر فقط في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

الإستنتاجات المتوصل إليها

من خلال النتائج المتوصل إليها توصلنا إلى جملة من الإستنتاجات متمثلة فيما يلي:

- مسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي مع ما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية سينتج عنه لا محالة نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- على المؤسسات أن تحتفظ بالمستندات الثبوتية والسجلات المحاسبية التي تلتزم بإمساكها لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.
- يعتبر وجود دليل يربط بين الجرد المادي والمحاسبي من خلال الأرقام أو الرموز يسهل عملية الجرد والتفرقة .

- العمل على الإلتزام بتوصيات مراجع الحسابات والعمل على تصحيحها سيؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة.
- إتباع طريقة جيدة للتسيير يعتمد على معرفة أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها ، سيساهم في نمو مردودية المؤسسات.

خلاصـــة

من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى شركة مطاحن البركة ببسكرة وبناءا على عينة من التقارير المالية لثلاث سنوات متتالية لهذا الأخير والتي تخص كا من قائمة جدول سيولة الخزينة وجدول حسابات النتائج وجدول الدخل، تبين أن لمراجعة الحسابات دور جوهري واساسي في التحقق من سلامة وصحة هذه القوائم ، فأي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة تلقائية، لذلك فالمراجعة بإمكانها إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على إستمراريتها، في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها، ليسمح هذا الأخير بتوليد قوائم ماية تكون ممثلة للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

من خلال تناول موضوع مراجعة الحسابات ودورها في النهوض بمصداقية القوائم المالية ، فلقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيآت المهنية التي تحدد وٍسسه، وتسعى الى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء القوائم المالية تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المنشآت بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الحسابات وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المقاييس المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيآت المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في النهوض بمصداقية القوائم المالية وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

وبالتالي فتتبع هذه الدراسة ميدانيا على مستوى شركة مطاحن البركة كدراسة حالة هو محاولة لإسقاط هذا التوفيق بين الجانب النظري والعملي لمراجعة الحسابات من أجل التجاوب مع متطلبات المرحلة الاقتصادية التي تشهدها البلاد، وتوفير احتياجاتها من قوائم مالية القوائم المالية المحاسبية الملائمة لمختلف مجالات اتخاذ القرار، بما فيها قرارات الإصلاحات.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع الى عدة نتائج، والتي تبدو ضرورية، ثم آفاق البحث.

أما النتائج التي تم التوصل إليها فيمكن صياغتها على النحو التالي:

1-لقد أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها للاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على

قوائم المالية تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية، وهذا يعتبر كرد على بعض الأفكار السائدة بأن مراجعة الحسابات والمحاسبة بصفة عامة تعتبر علما محصورا أو مجرد تقنية جامدة، حيث يظهر اعتماد مراجعة الحسابات من طرف عدة هيآت مهنية عالمية كالاتحاد الدولي للمحاسبين

2-يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالقوائم مالية المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى

الداخلي بالدرجة الأولى من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وكذلك مجمل القوائم مالية المحاسبية الخارجية والتي تعتبر أساسا للقيام باتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه القوائم مالية كقاعدة لها، ترتكز أساسا على مدى خضوع هذه القوائم مالية المحاسبية للمراجعة الخارجية للحسابات المحكمة.

3-إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة، يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة في ما تعبر عنه القوائم مالية المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.

4-إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فان حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص، تحقيق وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره حول تمثيل القوائم مالية للوضع الحقيقي للمؤسسة.

5-إن اعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية منظم ومحكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة في ظل الالتزام بالإجراءات والسياسات المسطرة، ويودي الى التقليص من احتمالات الخطأ والغش والسرقة، كما يتيح هذا النظام المتين للرقابة الداخلية مجالا أكبر للمراجعة من حيث الفحص والتحقق، ويؤدي الى الاقتصاد في الوقت والتكلفة

بالنسبة لأعمال المراجعة في أغلب مراحلها، نظرا لما يتيحه لها نظام الرقابة الداخلية من أدوات مراقبة وتحليل مساعدة.

6-إن اعتماد بعض الاتجاهات الحديثة للمراجعة كالمراجعة الالكترونية والمراجعة التحليلية، يتطلب اعتماد المؤسسات محل المراجعة لمحاسبة التسيير، وهذا ما تعاني منه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من حيث اعتمادها لأنظمة المحاسبة العامة، مما يؤدي الى عدم الاستفادة من كل خدماته المراجعة، كما يعتبر اعتماد المراجعة الخارجية تهيئة أرضية لاعتماد محاسبة التسيير ومجمل التقنيات الحديثة في التسيير.

7-إن أعمال المراجعة المرتبطة بالجانب العملي وفي الآونة الأخيرة أصبحت تسعى الى أعمال التوحيد والتنميط، وخاصة من حيث تقرير مراجعة الحسابات الذي أصبح ذا اعتماد كبير، مما يظهر الحاجة الى تقرير نمطي موحد على المستوى الدولي، وتظهر مجمل الإصلاحات التي تخص مراجعة الحسابات على مستوى الجزائر كاستجابة لمتطلبات الرقابة، بعيدا عن تلبية متطلبات التوحيد وحاجات المستفيدين من خدماتها، وهذا ما أدى الى تأخر اعتمادها مقارنة بباقي الدول.

8-إن مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة بذاتها تقدم لمجموعة من الأطراف جملة من الخدمات المختلفة، لكن مجمل الأعوان الاقتصادية قد تنتظر خدمات أخرى من مراجعة الحسابات، وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، والمتمثلة في الفرق بين ما تقدمه المراجعة من خدمات وما ينتظره منها مجمل المستفيدين من خدماتها، وهذا ما يتطلب التقليص من هذه الفجوة عن طريق إطار نظري متين، يحدد ويضبط جميع أعمال المراجعة ومجالها وأهدافها .

9-تشوب نظام الرقابة الداخلية بشركة مطاحن البركة جملة من النقائص، والتي تتمثل في مجملها بعدم الالتزام بالإجراءات والسياسات المحددة، مما يخلق عدم توازن في تدفق البيانات والقوائم مالية، بالرغم من أنه من أن هذه الإجراءات والسياسات محددة بدقة الى أنه تبقى الإشكالية في التطبيق.

10-يظهر أنه وبالرغم من استفادة شركة مطاحن البركة من المراجعة الخارجية للحسابات، الى أنه بقيت عناصر الخلل التي أشارت لها المراجعة موجودة، ويرجع هذا أساسا الى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع الخارجي، والسب الأساسي لذلك هو غياب نظام كامل للمراجعة الداخلية والتي تسهر على الفيام بهذه التصحيحات وتتبعها.

11-يظهر على مستوى الشركة خلل في توزيع المهام والمسؤوليات حيث أن المراجع الداخلي للشركة يشغل حاليا منصب المدير المالي بالنيابة، ونظرا لكثرة العمل على مستوى الإدارة المالية فانه يمكن القول أن وظيفة المراجع الداخلي مجمدة نسبيا، كما تطرح إشكالية من حيث الرقابة من حيث أنه كيف سيقوم شخص بمراقبة عمل قام به هو بنفسه.

بناءا على هذه النتائج التي تم التوصل إليها فانه يمكن صياغة جملة من التوصيات كما يلي:

1-العمل على تحسين نظام القوائم مالية المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على قوائم مالية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية واعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من قوائم مالية فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.

2-تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين،كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من القوائم مالية ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة، وذلك من بيئة مختلفة نسبيا كنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية وتطبيقها دون اعتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الاقتصاد الوطني.

3-ضرورة التزام شركة مطاحن البركة بمختلف وحداتها بأنظمة الرقابة الداخلية المحددة والتشديد على احترام مختلف إجراءاتها، وهذا من أجل التخفيض من الانحرافات المسجلة، وفتح مجال أكبر لمختلف أدوات الرقابة الداخلية، ودعم الرقابة الذاتية، وتسهيل مهمة المراجع الخارجي المستقل.

4-يجب على شركة مطاحن البركة أن تسرع بتفعيل وظيفة المراجع الداخلي المجمدة نسبيا في الوقت الحالي، وهذا من أجل الحصول على مستوى أكبر من الرقابة الداخلية، وكذلك الاستفادة بنسبة أكبر من رأي المراجع الخارجي الذي يصبح أكثر تحليلا لوضعية المؤسسة في ظل وجود مراجعة داخلية فعالة، كما يظهر الخلل الموجود على مستوى مخزوناتها الحاجة الماسة الى المراجعة لخاصة كالمراجعة الداخلية للمخزونات، إضافة الى باقي عناصر الخلل.

يعتبر هذا البحث سلسلة حلقة من سلسلة الدراسات التي تتطرق الى دور المراجعة بمختلف أنواعها في النهوض بمصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية وتأهيلها من أجل التجاوب مع الفترة التي يشهدها الاقتصاد حاليا، وبالتالي فان هذا الموضوع قد تطرق الى المراجعة الخارجية وتأثيرها على عنصر أساسي وهي القوائم المالية ، وبالتالي يبقى المجال مفتوحا لاستكمال البحث في مراجعة مختلف القوائم مالية، خاصة مع ظهور قوائم مالية تتميز بغموض نسبي وتتطلب مراجعة خاصة، والتي تتمثل في القوائم مالية المرتبطة بالتجارة الالكترونية، مما يفتح المجال للبحث في أبعاد وتقنيات هذه المراجعة، في ظل التداول الكبير لقوائم مالية واعتمادها في جملة من القرارات.

الكتب بالغة العربية :

1. اشيتوى إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**،(بيروت ، لبنان ، دار النهضة العربـية، الطبعة الرابعة، 1996)
2. إبراهيم عثمان شاهين،**المراجعة، دراسات معاصرة وحالات عملية**،(القاهرة ، مصر .دار الهاني للطباعة والنشر، الطبيعة الثانية ، 1981)
3. زكريا محمد الصادق إسماعيل، **مراجع الحسابات**،(مصر ، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1982)
4. محمد أمين، **الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات** (مصر ، مركز الخبرات الإدارة والمحاسبة، مارس2001)
5. ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، (الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس ، 2006)
6. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ،(الإسكندرية، مصر ، المكتب الجامعي الحديث ، 2006)
7. محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003)
8. عبد الفتاح الصحن ، **المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي**، (الإسكندرية ، مصر، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986)
9. يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**،(عمان ، الاردن ، مؤسسة الوراق للنشر ، 2000)
10. احمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**،(عمان ، الاردن ، دار صفاء للنشر ،2000)
11. عبد الفتاح الصحن،**أصول المراجعة**،(الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية 2000)
12. كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة** (بيروت ،لبنان، الدار الجامعية ، 2001)

13. خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية** ،(عمان ، الاردن ، دار وائل النشر ، 2000)

14. هيثم السعا فين، **التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية**،(مجلة المدقق، العدد (64 63، آب

15. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة** (الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)

16. حسين مبروك،**الكامل في القانون التجاري** ،(الجزائر ،منشورات دحلب،2000)

17. حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**،(المنصورة ، مصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2007)

18. محمد السيد سرايا، **اصول وقواعد المراجعة والتدقيق**(،مصر،الاسكندرية ،دار المعرفة ،2002)

19. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، (الإسكندرية ، مصر ، الدار الجامعية ، **2002**)

20. مصطفى حسنين خضير، **المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات**،(المملكة العربية السعودية ، طابع جامعة الملك سعود ، 2002)

21. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**،(عمان، الأردن ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، 2003)

22. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية(مدخل نظري وتطبيقي**،(عمان، الأردن ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى 2006 ، الطبعة الثالثة2011) .

23. منصور أحمد البديوي وآخرون :**الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية 2003-2002) .

24. هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق** ،(عمان ، الأردن ،دار وائل للنشر، الطبعة الثانية،2004.)

25. عبد الوهاب نصر علي ،**القياس والافصاح المحاسبي**،(الاسكندرية،مصر،الجزء الاول .الدار الجامعية،2007)

26. احمد صلاح عطية ،**مشاكل المراجعة ي اسواق المال** ،(مصر ،الدار الجامعية ،2003)

27. سمير محمد الشاهد،طارق عبد العال حماد ،**قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك** (،بيروت،لبنان ،اتحاد المصار العربية،2000)

28. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية** ،(الإسكندرية، مصر ، دار الجامعة الجديدة للنشر 2000)

29. هيني فان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية**،(ترجمة :طارق عبد العال حماد، مصر ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ،2006)

30. رضوان حلوة حنان واخرون،**اسس المحاسبة المالية**،(عمان ، دارالحامد للنشر والتوزيع، ط1 ،2004)

31. عاطف الاخرس، ايمان الهنيني، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**،(عمان،الاردن ، دار البركة للنشر والتوزيع، ط 1،ج1 ، 2000)

32. خالد وهيد الراوي، **التحليل المالي للقوائم الماليةوالافصاح المحاسبي**،(عمان،الاردن ، دار المسيرة للنشروالتوزيع، ط1 ، 2000)

33. هاشم احمد عطية، محمد محمودعبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية،التكاليف،الادارية** ،(الاسكندرية، مصر ،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2000)

34. خليل الدليمي واخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**،(عمان، الاردن ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، ط1 ،ج1 ، 2005)

35. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **اساسيات المحاسبة المالية** ،(الاسكندرية ، مصر ،الدار الجامعية للنشروالتوزيع ، 2006)

36. محمد الصيرفي، **اصول التنظيم والادارة للمديرالمبدع** ،(الاسكندرية، مصر ، مؤسسة حورس للنشروالتوزيع ط1، 2006)

37. احمد محمود نور، **مبادئ المحاسبة المالية** ،(الاسكندرية، مصر ، الدارالجامعية للنشر والتوزيع ،2003)

38. طارق عبد العالي حماد ، **التقارير المالية**،(الاردن ، الدار الجامعية لطبعة، 2005)

39. عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة** ،(الكويت، ذات السراسل للطباعة و النشر و التوزيع الكويت، 1990)

40. دونالد كيسو جيري ويجانت **المحاسبة المتوسطة**،(ترجمة أحمد حامد حجاج، مصر ، دار المريخ للنشر ،1990)

41. أحمد رجب عبد العال، **مبادئ المحاسبة المالية** ،(الإسكندرية، مصر ، مؤسسة شباب الجامعة1995)

42. عبد الناصر ابراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية** ، (عمان،الاردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، ط 3، ج2 ، 2005)

43. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **المعرفة المحاسبية لغير التجاريين** ،(الاسكندرية، مصر ، الدار الجامعية ، 2003)

44. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة** ،(الإسكندرية، مصر ، الدار الجامعية ، الجزء 1،2006)

45. حسين القاضي، سوسن حلبوني، **مبادئ المحاسبة** ، (عمان ، الاردن ، دار الزهران للنشر والتوزيع ، 1998).

46. إلدون .س .هندريكس ،**النظرية المحاسبية** ، (الاسكندرية، مصر ، ترجمة :كمال خليفة أبو زيد، ط 4 ، 2008).

الكتب باللغة الجنبية:

1. Bernard Raffournier (2005) ، LES NORMES COMPTAPLES INTERNATIONALES (IFRS / IAS) 2 éditions économisa. Paris.

المذكرات :

1. الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر،2009
2. حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، باتنة، الجزائر،2009/2008
3. فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر،2003/ 2004

الجريدة الرسمية :

الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 27 /91/03 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات المادة 64 ص657

شركة مطاحن البركة

(شركة ذات مسؤولية محدودة)

القوائم المالية

عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2012

وتقرير مراقب الحسابات عليها

شركة مطاحن البركة

(شركة ذات مسؤولية محدودة)

القوائم المالية

عن السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر 2012

وتقرير مراقب الحسابات عليها

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة مطاحن البركة "شركة ذات مسؤولية محدودة " والمتمثلة في الميزانية في 31 ديسمبر 2012 وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة ال وفي ضوء القوانين ال السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة وفي ضوء القوانين السارية. وتتطلب هذه المعايير منا الالتزام بمتطلبات السلوك المهني وتخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.
وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم المهني للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.
وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الرأى

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي لشركة مطاحن البركة في 31 ديسمبر 2012 ، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة وفي ضوء القوانين واللوائح ال ذات العلاقة بإعداد هذه القوائم المالية.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات.
البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.