المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية (دراسة عينة من تقارير بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت)

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

" تخصص محاسبة مالية "

إعداد الطالبة:

ناتش دليلة

إشراف الأستاذ:

براضية حكيم

لجنة المناقشة:

الأستاذ:	**قندز بن توتة**	.....	**رئيسا**
الأستاذ:	**براضية حكيم**	.....	**مشرفا**
الأستاذ:	**بن صالح عبد الله**	.....	**ممتحنا**

السنة الجامعية 2017/2016

المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية

(دراسة عينة من تقارير بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت)

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

" تخصص محاسبة مالية "

إعداد الطالبة:

ناتش دليلة

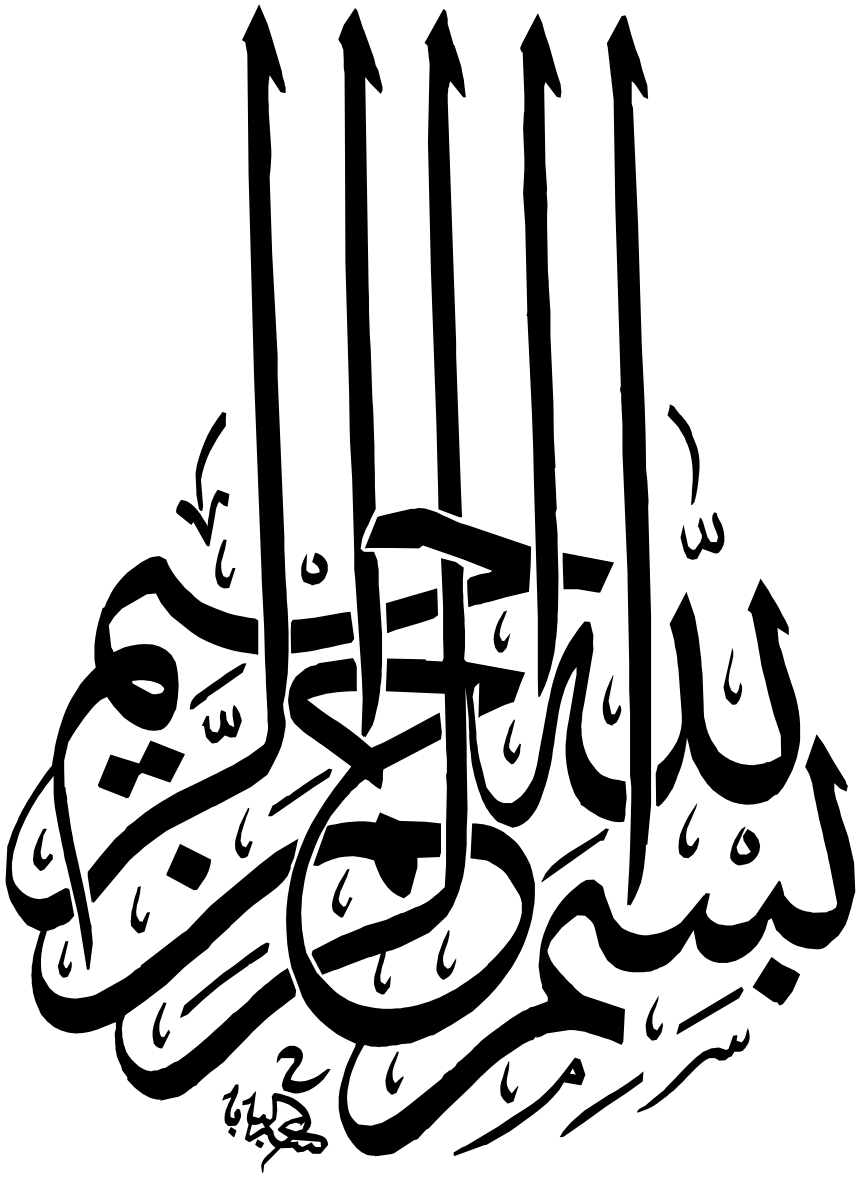
إشراف الأستاذ:

براضية حكيم

لجنة المناقشة:

الأستاذ:	**قندز بن توتة**	.....	**رئيسا**
الأستاذ:	**براضية حكيم**	.....	**مشرفا**
الأستاذ:	**بن صالح عبد الله**	.....	**ممتحنا**

السنة الجامعية 2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى معلميا الأوائل في هذه الحياة، ومنهلي المتعاظم بالحنان

والدي ووالدتي الكريمين الفاضلين، حفظهما الله وبارك فيهما وأطال عمرهما.

إلى كل شقيقاتي وأشقائي كل واحد باسمه

إلى سندي ورمز عزتي كل عائلته الكريمة ن ب

إلى كل زملائي دفعة 2017 ماسر دراسات محاسبية ومالية

إلى كل باحث وطالب علم

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

أهدي ثمرة جهدي

دليلة

التشكرات

أشكر الله تعالى وأحمده حمداً كثيراً كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه
الذي وفقني على إنجاز هذا العمل.

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي
ومشرفي الموقر الأستاذ براضية عبد الحكيم الذي لم يبخل على ملاحظاته القيمة
وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر
في إنجاز هذا العمل، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاها الله
كل الخير، كما أتقدم بأسمى معاني التقدير والعرفان إلى جميع أساتذتي وخاصة الأستاذ
الذي نهلة من منابعه العلمية طوال فترة الدراسة، كما أتوجه بخالص شكري وتقديري
إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على
إنجاز هذه المذكرة.

ناتش دليلة

الملخص

الملخص:

تهدف دراستنا إلى إبراز رأي المراجع الخارجي حول صدق وشرعية القوائم المالية، من خلال مسؤولياته من تقييم وفحص للبيانات والسجلات المحاسبية وقدرته على اكتشاف الغش والتلاعبات في الحسابات، باعتبار أن المجتمع المالي ينتظر منه إبداء رأي حول صحة القوائم المالية بأكثر شفافية ومصداقية.

استخدمنا في دراستنا أداتي الوثائق الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة والمقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية مدى قدرة مسؤولية المراجع الخارجي في دعم القوائم المالية من حيث المصداقية والشرعية بالاعتماد على منهج دراسة الحالة واستنادا إلى النتائج المتوصل إليها نجد أن اكتشاف الأخطاء الموجودة في السجلات المحاسبية من مسؤولية المراجع الخارجي من خلال إجراءاته وكذا النظر فيها وإعادة تصحيحها مما يساهم بشكل كبير في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية للمؤسسة.

وفي الأخير خلصت دراستنا إلى أن المراجع الخارجي مسؤول وبشكل كبير عن إجراءاته ورأيه المصرح به حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، مسؤولية المراجع الخارجي، الأخطاء، القوائم المالية.

Résumé

Notre étude vise à souligner l'opinion du vérificateur externe des comptes sur la sincérité et la légitimité des États financiers, par le biais de ses responsabilités d'évaluation et d'examen des données comptables et de registres et de la capacité à détecter les fraudes et manipulation des comptes, comme la communauté financière devrait se prononcer sur la validité des États financiers d'une manière plus transparente et crédible.

Dans notre étude, nous avons utilisé les outils de la documentation de l'établissement en question et de l'entretien personnel en vue de parvenir à une meilleure compréhension de la problématique la mesure dans laquelle vérificateur externe des comptes est capable de supporter des États financiers en termes de crédibilité et de légitimité, en s'appuyant sur l'approche de l'étude de cas et se fondant sur les constatations, la découverte d'erreurs dans les registres comptables est la responsabilité de l'auditeur externe par le biais de ses procédures ainsi que son examen et re-correction, ce qui contribue grandement à la crédibilité et la légitimité des États financiers de la Fondation.

Enfin, notre étude a conclu que le Commissaire aux comptes est responsable et très bien pour ses actions et son avis autorisé sur la sincérité et la légitimité des États financiers.
Mots clés : examen, responsabilité du vérificateur externe des comptes, les erreurs, les États financiers.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر والتقدير	II
الملخص	IV
الفهرس	V
قائمة الجداول	XI
قائمة الأشكال	XIII
قائمة الملاحق	XV
المقدمة العامة	أ–د
الفصل الأول: المراجعة ومسؤولية مراجع الحسابات	
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة	03
المطلب الأول: لمحة تاريخية	03
المطلب الثاني: عموميات حول مفهوم المراجعة	05
المطلب الثالث: أنواع المراجعة	07
المطلب الرابع: معايير المراجعة	10
المبحث الثاني: المراجع الخارجي	13
المطلب الأول: المراجعة الخارجية	13
المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي	14
المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجع الخارجي	15
المطلب الرابع: أنواع المراجع الخارجي	17
المبحث الثالث: مسار عملية تدقيق المراجع الخارجي	19
المطلب الأول: مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	19
المطلب الثاني: مرحلة تقييم نظام المراقبة الداخلية	20
المطلب الثالث: مرحلة فحص الحسابات وكتابة التقرير	22
المبحث الرابع: مسؤولية مراجع الحسابات	25
المطلب الأول: التطور التاريخي لمسؤولية مراجع الحسابات	25
المطلب الثاني: حقوق وواجبات مراجع الحسابات	26
المطلب الثالث: أنواع مسؤولية مراجع الحسابات	28
خلاصة الفصل	31
الفصل الثاني: مصداقية وشرعية القوائم المالية	
تمهيد الفصل الثاني	33
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	34
المطلب الأول: تعريف وخصائص القوائم المالية	34

المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية	37
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	40
المبحث الثاني: أسس إعداد القوائم المالية	41
المطلب الأول: فرضيات إعداد القوائم المالية	41
المطلب الثاني: القيود المتعلقة بالقوائم المالية	42
المطلب الثالث: قواعد القياس والاعتراف بعناصر القوائم المالية	43
المبحث الثالث: أنواع القوائم المالية	45
المطلب الأول: الميزانية المحاسبية (قائمة المركز المالي) وجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)	45
المطلب الثاني: جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)	51
المطلب الثالث: جدول التغيرات في الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية) وقائمة الملاحق	55
المبحث الرابع: عوامل دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية	57
المطلب الأول: مصداقية القوائم المالية	57
المطلب الثاني: شرعية القوائم المالية	58
المطلب الثالث: سبل دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية	59
خلاصة الفصل الثاني	61
الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت (دراسة عينة لدى المراجع الخارجي)	
تمهيد الفصل الثالث	63
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز	64
المطلب الأول: نبذة عن مجمع سونلغاز	64
المطلب الثاني: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت	65
المطلب الثالث: تقديم قسم المحاسبة والمالية	68
المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي	70
المطلب الأول: الوثائق المطلوبة للمراجعة	70
المطلب الثاني: مراجعة الوثائق المطلوبة	73
المطلب الثالث: تقرير حول الأخطاء الموجودة	78
المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في دعم القوائم المالية (الصدق والشرعية)	80
المطلب الأول: كتابة الأخطاء المكتشفة وإعادة النظر فيها	80
المطلب الثاني: مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي والقوانين المعمول بها	82
المطلب الثالث: كتابة التقرير والمصادقة على القوائم المالية	82
خلاصة الفصل	86
الخاتمة العامة	87
قائمة المراجع	90
الملاحق	95

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	المراحل التاريخية للمراجعة	04
2-1	مراحل تطور أهداف وإجراءات المراجعة	16
3-1	المقارنة بين أنواع المراجعين الخارجيين	18
1-2	قائمة المركز المالي على شكل تقرير	46
2-2	قائمة المركز المالي على شكل حساب	47
3-2	حسابات النتائج ذو الخطوة الواحدة	49
4-2	حسابات النتائج ذو الخطوات المتعددة	50
5-2	العناصر المكونة لقائمة التدفقات النقدية بموجب الطريقة المباشرة	53
6-2	العناصر المكونة لقائمة التدفقات النقدية بموجب الطريقة غير المباشرة	54
7-2	تغير رؤوس الأموال الخاصة	56
1-3	دفتر اليومية	72
2-3	حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز	75

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	المرحلة الأولى مرحلة الحصول على معرفة حول المؤسسة	19
2-1	المرحلة الثانية تقييم نظام المراقبة الداخلية	20
3-1	مرحلة فحص الحسابات	22
1-3	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت	67
2-3	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية	69
3-3	دفتر الأستاذ المبسط	73
4-3	مراجعة مراحل الدورة المحاسبية	74
5-3	تسجيل العمليات في اليومية	77
6-3	التقرير	79
7-3	اليومية كشف الخطأ وتصحيحه	81
8-3	تقرير المصادقة على القوائم المالية	83

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	أهم الوثائق المطلوبة من طرف المراجع الخارجي	95
02	جدول حسابات النتائج لسنة2014 لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت	96
03	جدول حسابات النتائج لسنة2015 لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت	97
04	أصول مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2014	98
05	خصوم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2014	99
06	خصوم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2015	100
07	أصول مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2015	101
08	التقرير الخاص النتائج	102
09	موضوع التقرير	103
10	نتائج التقرير	104
11	ملخص التقرير	105

المقدمة العامة

مقدمة:

يرى أصحاب المؤسسات أن مسؤولية المراجع الخارجي اكتشاف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية، على الرغم من القيود المفروضة عليه (قيود الوقت، أتعاب، قوانين، معايير)، حيث يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل تمثيلا عادلا للمركز المالي للمؤسسة، ودوره في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث أن الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة في أي بلد هو وجود الثقة بين طالبي الخدمة وعارضيها.

وعليه تعتبر مصداقية وشرعية القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات، حيث يثق فيها مستخدموها، لأنها تعبر بصدق وبصفة قانونية عن العمليات المالية، لتعزيز الثقة بها وتمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات، الأمر الذي تطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية.

ومنه فإن مسؤولية المراجع الخارجي تعد في اكتشاف المخالفات وإبداء الرأي في مصداقية وشرعية القوائم المالية في ضوء العينة التي شملها الفحص، حيث تتجلى مسؤوليته في فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام المراقبة الداخلية لإبداء الرأي حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، وذلك لإعطائها المصداقية والشرعية لأغراض التقرير المالي، باعتباره المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية.

1. **الإشكالية:** على هذا الأساس فإن الإشكالية التي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث يمكن طرحها على النحو التالي:

ما مدى مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية؟

لتوضيح الإشكالية الرئيسية للموضوع لابد من طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي خطوات عمل المراجع الخارجي؟
- هل لمسؤولية المراجع الخارجي دور في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية ؟
- ما دور مسؤولية المراجع الخارجي في مصداقية وشرعية القوائم المالية؟

2. **الفرضيات:** للإجابة عن الأسئلة السابقة والإلمام بإشكالية البحث تنطلق من الفرضيات التالية:

- تتمثل خطوات عمل المراجع الخارجي في جمع المعلومات والتنظيم والمراقبة وأوراق يسير عليها.
- تقرير مراجع الحسابات يخدم بشكل كبير المؤسسات من خلال التأكد من دقة وسلامة القوائم المالية.
- يتمثل دور مسؤولية المراجع الخارجي في كل من المصداقية والشرعية في تقديم معلومات موثوق ومطابقة للنظام المحاسبي المالي، وتكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

3. **أهمية البحث:** لهذا البحث أهمية من الناحية العلمية والعملية، بهدف زيادة المعلومات وتحسين مهنة المحاسبة والمراجعة في المؤسسات لتحقيق سلامة وعدالة القوائم المالية، وإبراز دور وأثر تقرير المراجع الخارجي على المؤسسة باعتباره الركيزة الأساسية لأي مؤسسة تطمح للبقاء والاستمرارية.

كما أنها تلفت انتباه ونظر كل من المؤسسات والمراجعين إلى المخاطر التي تتربص وتحيط بهم، وبالتالي المساعدة على توجيه الموارد بما يحقق الكفاءة والفاعلية.

4. **أهداف البحث:** هناك مجموعة من الأهداف نصبوا من أجل تحقيقها تتمثل فيما يلي:

- إبراز مسؤولية ودور المراجع الخارجي في مصداقية وشرعية القوائم المالية.
- إبراز دور واثر تقرير المراجع الخارجي على المؤسسة باعتباره الركيزة الأساسية لأي مؤسسة تطمح للبقاء والاستمرارية.
- إبراز الدور الذي تؤديه المصداقية والشرعية بالنسبة للقوائم المالية لدى المؤسسات.

5. **المنهج المتبع:** للإحاطة بمختلف جوانب البحث وتحقيق أهدافه والإجابة عن الأسئلة وإثبات الفرضيات، تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال التعرض إلى مسؤولية المراجع الخارجي والقوائم المالية من حيث الصدق والشرعية.

كما تم استخدام منهج دراسة حالة حول القوائم المالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لمعرفة مدى مسؤولية المراجع الخارجي في مصداقية قوائمها وشرعيتها وتعزيز الثقة بالمعلومات المالية لجلب ثقة مستخدميه.

6. **صعوبات البحث:** من بين الصعوبات التي صادفتنا في إعداد هذا البحث هي ضيق الوقت بالنسبة للدراسة الميدانية بالإضافة إلى سرية المعلومات وصعوبة الحصول على القوائم المالية.

7. **حدود الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية:

أ) الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت.

ب) الحدود الزمانية: تمثلت في مدة تراوحت بين 15-02-2017 إلى غاية 15-04-2017.

8, **الدراسات السابقة:** هناك العديد من الدراسات التي تناولت دور ومسؤولية المراجع الخارجي في جودة القوائم المالية من حيث المصداقية والشرعية ويمكن ذكرها كما يلي:

أ) صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 08-09 مارس2005، جامعة ورقلة.

تناولت هذه الدراسة أن المراجعة الداخلية جاءت لخدمة أطراف داخل المؤسسة من أجل تفعيل الأداء الرقابي للمسيرين بمختلف مسؤولياتهم، كما جاءت المراجعة الخارجية لخدمة أطراف خارج المؤسسة من اجل تأكيد صدق وشرعية القوائم المالية، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن توقف مصداقية القوائم المالية يعود إلى درجة تبني المراجعة الداخلية وصلابة المراجعة الخارجية لتحقيق هذه المصداقية والشرعية.

ب) شريقي عمر، بعنوان التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011-2012.

تناولت هذه الدراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاث بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة وقد قدمت هذه الدراسة مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة ويحقق أهدافها.

ت) محمد بشير غوالي، بعنوان دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013،.

تناولت هذه الدراسة مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية وتلبية احتياجات مستخدميها، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية، مسؤولية المراجع الخارجي بشأن الإفصاح عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية وتحمله مسؤولية تقرير المراجعة والحكم على فعالية نظام المراقبة الداخلية المطبقة في المؤسسة.

في حين ما تضيفه دراستنا هو مدى التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته في إضفاء المصداقية والشرعية للقوائم المالية، من خلال جمع المعلومات وتقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص المعلومات المحاسبية وأخيرا كتابة التقرير وتوصلت هذه الدراسة أن للمراجع الخارجي دور فعال في دعم هذه المصداقية والشرعية للقوائم المالية التي تعتبر الركيزة الأساسية بالنسبة للمؤسسة في اتخاذ القرارات، لتعزيز الثقة بها لمستخدميها.

9, هيكل الدراسة: بغية الإمام بكل جوانب الموضوع قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقيكما يلي:

- **الفصل الأول: المراجعة ومسؤولية مراجع الحسابات:** تناولنا في هذا الفصل مدخل للتعريف بالمراجعة من خلال التطرق في المبحث الأول إلى الإطار الذي ظهرت وانتشرت فيه واهم أنواعها ومعاييرها، كما تناول المبحث الثاني أهم المفاهيم التي تتعلق بالراجع الخارجي ومسؤولياته إضافتا إلى المبحث الثالث الذي تطرق إلى أهم مراحل المراجعة التي يقوم بها.
- **الفصل الثاني: بعنوان مصداقية وشرعية القوائم المالية:** تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم حول القوائم المالية بمختلف أنواعها الميزانية المحاسبية، وجدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في الأموال الخاصة، وقائمة الملاحق، حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية القوائم المالية، إضافتا إلى أسس إعدادها التي تناولها المبحث الثاني، وتسليط الضوء على مصداقيتها وشرعيتها واهم أنواعها في المبحث الثالث والرابع، للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية.
- **الفصل الثالث: بعنوان دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت:** خصص هذا الفصل لدراسة حالة حيث قمنا بدراسة ميدانية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت، حيث تناول المبحث الأول مفاهيم للمديرية (سونلغاز)، من خلال تتبع أهم المعلومات والإجراءات الموجودة بالقوائم المالية الخاصة بالمديرية في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث تناول مسؤولية المراجع الخارجي في دعم المصداقية والشرعية وهنا يظهر دور وأثر مسؤولية المراجع الخارجي في إضفاء المصداقية والشرعية على هذه القوائم المالية، من خلال قيامه بمجموعة من المراحل وانتهاء بكتابة التقرير

الفصل الأول:

المراجعة ومسؤولية المراجع الخارجي

تمهيد:

للمراجعة دور هام في التحقق من مدى اعتماد متخذي القرارات، أو عدم اعتمادهم على التقارير المالية وما يؤيدها من مستندات وسجلات خاصة بالمؤسسة، كما أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض تأكيد درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقاديه للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

لذا فإن تحقيق هذا الهدف لن يكون إلا من خلال إتباع منهجية مراجعة معينة والتقيد الصارم بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية، من أجل توضيح أكثر حول المراجعة الخارجية يتم التوسع في هذا المجال من خلال مناقشة أربعة أفكار رئيسية على شكل مباحث كالتالي:

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة.

المبحث الثاني: نتناول فيه مفاهيم حول المراجع الخارجي.

المبحث الثالث: مسار عملية تدقيق المراجع الخارجي.

المبحث الرابع: مسؤولية مراجع الحسابات.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة

المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوما بعد يوم، التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات بل والتلاعبات أحيانا.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

تعتبر المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.[1]

كما إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة، تطورت المراجعة تاريخيا استجابة لاحتياجات متنوعة، وحدثت التغييرات تدريجيا في التشريعات والأساليب، ولكن الحاجة للممارسات الجديدة في المحاسبة والمراجعة كانت ضرورية لملاحظة العلاقات والأنماط الاقتصادية المتغيرة في هذا المجال. [2]

لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

(1) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2005ص07.

(2) علي عمر أحمد السويسي، **معايير مراجعة الحسابات**، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر،2010- 2012 ،ص02.

الجدول رقم(1-1): المراحل التاريخية للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من:2000 قبل المسيح إلى:1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من:1850إلى:1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من:1900 إلى: 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من:1940 إلى:1970	الحكومة، البنوك، والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من: 1971 إلى:1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من:1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ص 07-08 .

من خلال هذا الجدول نستنتج أن المراجعة انتقلت من مرحلة فيها صاحب القرار هو الذي يعين المراجع ويقوم في آن واحد بمعاقبة السارق والعمل على حماية الأموال، إلى مرحلة أصبحت المراجعة تتطلب نظام للرقابة الداخلية يكون فعال، حيث يساعد المراجع على قيامه بعمله بأكثر راحة من أجل الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية.(1)

وأخيرا يمكن القول أن التطور الذي حدث خلال المراحل التاريخية المختلفة كان موائما لأحداث اقتصادية واجتماعية متلاحقة صاحبت المجتمعات المختلفة، وعلى ضوء ذلك تشكلت العديد من الرؤى والتصورات حول أهداف ومجالات وأساليب المراجعة.(2)

(1) شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل رسالة الماجيستر، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009-2008، بومرداس، ص25

(2) علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 8

المطلب الثاني: عموميات حول مفهوم المراجعة

أولا: تعريف المراجعة: جرى العرف في الأبحاث الأكاديمية أن يبدأ المدلول اللغوي للظاهرة المدروسة، لفهم أكثر مشتقة من الكلمة AUDIT واستيعاب أفضل لحقيقتها، ومن ثم فكلمة المراجعة بمعناها اللفظي ومعناها يستمع، ويمكن الإشارة إلى أن العرب ترجموا هذه الكلمة AUDIRE اللاتينية بالتدقيق، وترجموها في الجزائر ومصر ودول عربية أخرى بالمراجعة، واستعملوا مصطلحات أخرى كتفتيش الحسابات والرقابة على الحسابات وكلها تدل على نفس المعنى والمدلول.(1)

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي:

التعريف الأول: عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها (عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية).(2)

التعريف الثاني: المراجعة "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".(3)

التعريف الثالث: المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء، بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية.(4)

التعريف الرابع: المراجعة بصورة رئيسية هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني،(5) كما أنها إجراء للرقابة الداخلية على المحاسبة وتسيير المؤسسة.(6)

وفي الأخير يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها: أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، أي يقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المراجع على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة.

---

(1) حولي محمد، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجيستر، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص19-20.

(2) محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص09.

(3) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص11.

(4) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004-2002 ص21.

(5) محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013، ص130.

(6) Benoit pige-audit et controleintrne Editions Management et Société, 3eme édition, Paris, 2009P100

ثانيا: أهمية المراجعة: نشأت الحاجة إلى خدمة المراجع المستقل والمحايد ليقوم بإعلام الأطراف المعنية إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية والمركز المالي كما هو بتاريخ معين.[1]

وهذه الأطراف كما يلي:

1) **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك اللذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة.[2]

2) **إدارة المشروع:** تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المستقل والمحايد مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافأتهم.

3) **المستثمرون:** أدى ظهور الشركات والمصانع في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع الحسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الأساسي وقانون الشركات.

4) **البنوك:** تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

5) **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن

(1) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص24.

(2) شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011-2012، ص13.

للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد و العادل عليها.[1]

إن مجال المراجعة لا يقتصر على فحص المعلومات المقدمة بالقوائم المالية فحسب بل يشمل أيضا فحص النظام المحاسبي الذي تنتج عنه مثل هذه المعلومات (المالية والاجتماعية).[2]

ثالثا: أهداف المراجعة: يعتبر الباحث في نشأة المراجعة وتطورها التاريخي أن يتلمس تغيرا ملحوظا في أهدافها التي يمكن عرضها كالتالي:[3]

الهدف الأساسي من المراجعة هي إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمنشأة، فهي تهدف إلى إضفاء الثقة بهذه القوائم ولتحقيق هذا الهدف ينبغي تحقيق عدة أهداف تفصيلية وتشمل:

1) **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** التأكد من أن العرض يتم وفقا لمعيار العرض والإفصاح.
2) **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** التأكد من أن العمليات المالية تخص المنشاة وتم معالجتها وفقا لأنظمة المنشاة: (مثلا اعتمادها من صاحب الصلاحية).
3) **التحقق من الملكية:** التأكد من أن الأصول مملوكة للمنشأة وليست مستأجرة مثلا.
4) **التحقق من الوجود:** التأكد من أن الأصول موجودة فعلا، فقد تكون مملوكة ولكنها غير موجودة والعكس صحيح.
5) **التحقق من التقويم:** التأكد من عملية التقويم للأصول تمت وفقا لمبادئ المحاسبة، مثلا هل تم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية كما تنص عليه مبادئ المحاسبة.
6) **التحقق من استقلال الفترة المالية:** التأكد من أن جميع البيانات المالية التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية تخص السنة المالية.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

يوجد أنواع متعددة للمراجعة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للمراجعة من حيث المصادر ونذكر منها التالي:

(1) بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013-2014، ص20.
(2) علي عمر احمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص47 .
(3) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **مراجعة ومراقبة داخلية**، المملكة العربية السعودية، 248 حسب، ص5-6.

أولا: من حيث المصدر الذي ينص عليها:[1]

1) **مراجعة قانونية (إلزامية)**:هي المراجعة التي ينص عليها القانون، حيث يلزم القانون عدد من المؤسسات بمراجعة حساباتها وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.

2) **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي ويحدث هذا غالبا في شركة الأشخاص، أو المؤسسات الفردية إن واجبات المراجع في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق المراجعة أو تضييقها، وتسمى كذلك بالتعاقدية، وتتم كذلك بصفة شاملة أو جزئية حسب العقد المبرم بين الشركة والمراجع.

ثانيا: من حيث حجم الاختبارات:[2]

1) **مراجعة شاملة:** يقصد بها المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مراجع الحسابات.

2) **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

ثالثا: من حيث موعد القيام بالمراجعة: تنقسم المراجعة من حيث القيام بها إلى ما يلي:[3]

1) **مراجعة مستمرة:** هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة المراجع أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

---

(1) شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011 -2012 ، ص47

(2) أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية**، الدار الجامعية، بيروت، ص20

(3) أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين العلمية والنظرية**، مرجع سبق ذكره، ص21

2) **مراجعة نهائية:** تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد إعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

رابعا: من حيث نطاق المراجعة: (1)

1) **مراجعة كاملة:** يقصد بها المراجعة التي تمنح المراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية وقدا كان هذا النوع هو السائد عندما كانت المنشآت صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد حيث كان هدف المراجعة كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المراجع بفحص كامل القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية.

2) **مراجعة جزئية:** هي المراجعة التي يقتصر عمل المراجع فيها على بعض العمليات المعينة، أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع، ولا يكون المراجع مسؤولا في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار.

خامسا: من حيث القائم بعملية المراجعة:(2)

1) **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية الحالية.

2) **المراجعة الداخلية:** لقد 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 الرقابي كما أنها نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمنشأة ذاتها، والمراجع الداخلي هو موظف في المنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم.

3) **المراجعة الحكومية:** يمارس هذا النوع من المراجعة من قبل جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين ففي الأردن على سبيل المثال يتولى ديوان المحاسبة مسؤولية تحقيق الرقابة بشقيها المحاسبي والقانوني، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية ويباشر الديوان

(1) أحمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص13

(2). أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين العلمية والنظرية**، مرجع سبق ذكره، ص18

اختصاصه في الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام.

سادسا: من حيث هدف المراجعة:[1]

1) **مراجعة القوائم المالية:** تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وتهدف مراجعة القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المراجع رأيه أو أن يدلي بشهادته عن مدى تماشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

2) **مراجعة الالتزام:** هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها، وهذا النوع من المراجعة لابد وأن يكون كاملا، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل إدارة المنشأة.

3) **المراجعة التشغيلية:** تتمثل في فحص منضم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء إصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

وتعتبر عملية فحص وتقويم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسوب، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين هذا النظام وتطويره مثالا واضحا على المراجعة التشغيلية كما ينظر إليها على أنها استشارة يتم تقديمها إلى الإدارة أكثر منها عملية المراجعة للمراجعة. وقد زادت أهمية هذا النوع من المراجعة في العقد الماضي.

المطلب الرابع: معايير وفروض المراجعة

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية:

أولا: المعايير العامة أو الشخصية.[2]

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة ويقصد بها إن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها

(1). أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين العلمية والنظرية**، مرجع سبق ذكره، ص18.

(2) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2009، ص64

لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها رج تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة.

ويندرج تحتها المعايير التالية:

1) يجب أن يقوم بالفحص وباقي الإجراءات الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات المراجعة.
2) يجب على المراجع إن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
3) يجب على المراجع أن يبدي العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة.

بحكم المهام المنوطة للمراجع إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذه الأخيرة أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة، فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهمة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات على الآتي:

أ) أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

ب) أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي إن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.[1]

ثانيا: معايير إبداء الرأي (التقرير):[2]

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوات العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي ومن ثم فإن سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

(1) محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص40.

(2) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، مرجع سبق ذكره، ص65.

1) يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

2) يجب إن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، فقد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

3) يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.

4) يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأحوال التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

كما يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي ان يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر التالية:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات.
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى، وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير.[1]

ثالثا: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات. وتحتوي على ثلاثة معايير هي:[2]

(1) محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص53.

(2) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، مرجع سبق ذكره، ص64.

1) يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.

2) يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

3) يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم الخاضعة لعملية المراجعة.

- يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدث الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك.
- كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها.
- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة أي الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، كالأسئلة المتعلقة بالمشتريات والأجور والمخزون والإنتاج.

المبحث الثاني: مفاهيم حول المراجع الخارجي

إن المراجع الخارجي ينهي مهمته بإعطاء رأيه حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة وقرائن إثبات أي معرفة هل الحسابات تعكس كليا، جزئيا أولا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة موضوع المراجعة ولكي يصل إلى هذا الرأي عليه جمع المعلومات حول محيطها، سيرها ومحتوى المنتج النهائي لها المتمثل في الوثائق المالية، ويبقى الهدف الرئيسي ما مدى مصداقية القوائم المالية لتعزيز الثقة بها تمهيدا لاستعمالها في اتخاذ القرارات[1].

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

يمكن تعريف المراجعة الخارجية كما يلي:

التعريف الأول: عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على الاعتماد على تلك القوائم المالية ونشير هنا إلى أن المراجع يكون مستقلا ويشمل هذا النوع من المراجعة عدة أنواع من المراجعات الخارجية.[2]

(1) محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ص44-50.

(2) لخضر دولي، أحمد بوشنافة، **مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، المركز الجامعي تيسمسيلت العدد6، ديسمبر2012، ص646

كما يمكن أن نقول بأن المراجعة الخارجية هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى ينال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب وهيئات أخرى.

كما يمكن أن نشير إلى الخطوات الأساسية التي تمر بها المراجعة الخارجية:

- قبول التكليف وتخطيط عملية المراجعة
- تنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقرير.[1]

المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي: هناك عدة تعاريف للمراجع الخارجي نذكر منها:

التعريف الأول: تعددت الألقاب للمراجعين الخارجيين من دولة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر محافظ الحسابات وفي بعض الدول يطلق عليه مراقب الحسابات أو مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني إلا أن هذه الألقاب لم تغير الدور الأساسي. فهو بذلك شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسئول عن إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي لها.

التعريف الثاني: هو الشخص المدرب والمؤهل لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة وكذلك تقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند إعداد القوائم المالية.[2]

التعريف الثالث: هو الشخص الذي ألزم القانون الشركات بتعيينه ويجب أن يلتزم بأحكام قانون مهنة المدقق الخارجي.[3]

ويرى البعض أنه يجب على لجنة المراجعة عند التوصية بتعيين المراجعين الخارجيين، مراعاة ما يلي:

1) مدى خبرة ومعرفة المراجعين الخارجيين بالمنشاة والصناعة التي تنتمي إليها.
2) مؤهلات أعضاء فريق المراجعة وسياسة التناوب الوظيفي لهم.
3) أساس تحديد الأتعاب.
4) برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة حيث يتم فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض.[4]

(1) صديقي مسعود، براق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة 08-09 مارس 2005، ص25

(2) صديقي مسعود، براق محمد، مرجع سبق ذكره، ص23

(3) محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث، العدد12، جامعة ورقلة،2013، ص130

(4) جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للنشر، 2001، ص15.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجع الخارجي

من أجل إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، يتوجب على المنشآت تعيين مدقق خارجي يقوم بفحص القوائم المالية والدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في ما مدى عدالة وصدق تلك القوائم المالية.

أولا: أهداف المراجع الخارجي: ويتمثل هدف المدقق الخارجي في التأكد من المنشاة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى، مما يحير المدقق على التقرير حول هذه المشاهدة المرتبطة بالواقع الفعلي للمنشاة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

وتتمثل أهداف المراجع الخارجي في:

1) إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2) إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه العجز أو القصور في هذا النظام.
3) إمداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات ائتمانية للمنشأة أم لا ولتحقيق الأهداف السابقة والحصول على الأدلة والإثبات اللازمة فإن المدقق الخارجي يقوم بإتباع إجراءات التدقيق التالية:
   - التحقق من الوجود الفعلي عن طريق الجرد.
   - التحقق من الملكية عن طريق الاطلاع على مستندات الملكية.
   - التحقق من عدم وجود رهونات على أصولها لصالح الغير في تاريخ الميزانية.
   - التحقق من صحة التقويم.
   - التحقق من الدقة المحاسبية.
   - التحقق من عمليات التخصص.
   - مراعاة الاكتمال.[1]

(1) رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي**، رسالة ماجيستر، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ص39-40

الجدول رقم(1–2): يوضح مراحل تطور أهداف وإجراءات المراجعة .

الهدف	الهدف من المراجع الخارجي	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس.	تفصيلي.	غير مهمة.
ما بين 1850-1905	اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاس.	بعض الاختبارات تفصيلي مبدئي.	غير مهمة.
ما بين1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	فحص اختباري تفصيلي.	درجة اهتمام بسيطة.
ما بين 1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	اختباري.	بداية الاهتمام.
ما بين1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	اختباري.	اهتمام قوي وجوهري.
بين 1960 –حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها.	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية المراجعة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ص53.

نستنتج من الجدول أن التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى المراجعة مما تطلب من المراجع الخارجي تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش ليقوم بعملية المراجعة من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية والتي تتمثل في مراقبة الخطط وتقييم نتائج الأعمال وتحقيق الرفاهية الاجتماعية وإبداء الرأي على مصداقية وشرعية القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

ثانيا: أهمية المراجع الخارجي

في ضل وجود تعارض بين الملاك والدائنين والمجموعات التي تستخدم القوائم المالية كالمستثمرين من ناحية، وإدارة المنشأة التي تتولى إعداد المعلومات من ناحية أخرى، فإن هذه القوائم المالية قد تكون متحيزة لأحد الطرفين، كما أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها أهمية اقتصادية بالنسبة لمتخذي القرارات، ولكن مستخدمي هذه المعلومات تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، لذلك فإن هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة إلى التدقيق المستقل أو التدقيق الخارجي حيث يعتبر المدقق الخارجي عنصرا مهما لقيامه بالعديد من الأمور التي تتعلق بالحكومة والإقرار المالي، حيث أن جمهور المستخدمين يتوقعون من المنشاة أن تزودهم بمعلومات وألا تقتصر فقط على القوائم المالية، فمثلا يتوقع جمهور المستخدمين معرفة ما إذا كانت المنشأة ستستمر أم لا، وهل تدار بشكل جيد، وما إذا كانت هناك مصداقية في قواعد بياناتها ومعلوماتها،

(1) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص53.

ومدى كفاية المعلومات لاتخاذ القرار، وعن مدى وجود نظام الرقابة داخلية فعال، كل هذه التساؤلات يجب إن تكون موضع اهتمام المدقق الخارجي لتقديم الفائدة والمنفعة للمنشاة.

وتنبع أهمية مهنة التدقيق الخارجي من أهدافها، مع التطور الكبير لأهداف المهنة تزداد أهمية مهنة التدقيق الخارجي، حيث غن قياس فعاليات المنظمات ينال اهتمام الكثير من الأطراف كالمستثمرين والمقرضين والإدارة والجهات الحكومية، ويعتبر التدقيق الخارجي من الوسائل التي تسهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية المنشأة، كما تنبع أهمية التدقيق الخارجي من تعدد الاطراف المستفيدة، حيث يهتم الملاك بالبيانات المالية المدققة ورأي المدقق فيها للحكم على فعالية المنشاة وإمكانية استمرارها في إعمالها الاعتيادية التي قامت من أجلها، وكذلك ينظر المستثمرون إلى رأي المدقق الخارجي نظرة جادة حيث يتعرفون من خلال راية على الموقف المالي للمنشأة وجدوى الاستثمار منه، كذلك تهتم الإدارة برأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية للتمكن من معرفة وضع المنشاة وسلامة حالتها المالية، واتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرار الشركة بنجاح، كما وتهتم الجهات الحكومية.[1]

ويعتبر انتقادي ومنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة هيئة خارجية، ومراجعين مستقلين تماما عن المشروع.[2]

المطلب الرابع: أنواع المراجع الخارجي

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجع الخارجي وهي:[3]

أولا: من الجاني القانوني: أي هو الذي يفرضه القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

ثانيا: من الجانب التعاقدي: (اختياري) يقوم بها محترف بطلب من أحد الاطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع مؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

ثالثا: من الجانب القضائي: التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة إن الأنواع المراجع الخارجي التي تخضع لها المؤسسة (القانوني، التعاقدي، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال الجدول التالي:

(1) رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي**، مرجع سبق ذكره، ص40–42.

(2) سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، الأردن، 2012، ص70.

(3) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص28.

الجدول رقم(1–3): المقارنة بين الأنواع للمراجعين الخارجيين

المميزات	من الجانب القانوني	من الجانب التعاقدي	من الجانب القضائي
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية محاسبية.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبادئ	تامة اتجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غ. م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محدد في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص28.

المبحث الثالث: مسار عملية تدقيق المراجع الخارجي

على المراجع قبل تقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص الحسابات، الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، مرحلة بمرحلة نظرا لأهميتها وفرضها ضمن المعايير الدولية التي ما على المراجع الخارجي، سواء كانت المراجعة التي يقوم بها قانونية أو اختيارية، إلا احترامها بحذافيرها.(1)

المطلب الأول: مرحلة الحصول على معرفة حول المؤسسة

لكي يقوم المراجع بمهمة المراجعة على أكمل وجه يجب عليه أن يمر بمراحل تبرزها النقاط التالية:

الشكل رقم (1-1):مرحلة الأولى مرحلة الحصول على معرفة حول المؤسسة

1-أشغال أولية:
- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة
- التنظيم المهني
- عناصر المقارنة ما بين المؤسسات
2-اتصالات أولى مع المؤسسة:
- حوار مع المسئولين
- زيارات ميدانية
- التعرف على الوثائق الداخلية
3- انطلاق الأشغال:
- تكوين الملف الدائم
- إعادة النظر في برنامج التدخل

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ص68 .

يقوم المراجع في هذه المرحلة بمجموعة من الخطوات تتمثل في: الأشغال الأولية، الاتصالات الأولى مع المؤسسة، انطلاق الأشغال.(2)

أولا: الأشغال الأولية: هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة أو المؤسسة أحيانا، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

(1) محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص115.

(2) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص67-69 .

ثانيا: الاتصالات الأولى مع المؤسسة: يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسئولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معها ومع من يشتغل معه، أكثر من غيرهم أثناء أداء المهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه وقد يتعذر عليه تكرارها.

ثالثا: انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع المعلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها لكن، كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات، في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها؟ لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج. ولن يتمكن من إعطاء صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه، ومعايير المقارنة ما بين المؤسسات.

المطلب الثاني: مرحلة تقييم نظام المراقبة الداخلية: وتشمل هذه المرحلة في عدة خطوات تتمثل في الآتي:

الشكل رقم (1-2): المرحلة الثانية تقييم نظام المراقبة الداخلية

1-جمع الإجراءات:
- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح
- ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة

2-اختبارات التطابق(الفهم):
- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته

3-تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:
- نقاط قوة النظام
- نقاط ضعف النظام

4-اختبارات الاستمرارية
- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع

5- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية
- نقاط قوة النظام
- ضعف في تصور النظام

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ص71 .

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل حيث تعتبر عملية التقييم ضرورية وذلك لأن ليس باستطاعة المراجع التأكد من التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من النقائص والأخطاء، وإن كل تدفق لابد أن يسجل بعبارة لو نقيم نظام الرقابة الداخلية فقد نراجع كل العمليات. (1)

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشاة محل الفحص من خلال المراحل التالية:

أن وضع نظام جيد للرقابة الداخلية هو من أهم واجبات الإدارة، فالإدارة عليها أولا، توفير بيئة رقابية جيدة وذلك عن طريق الهيكل التنظيمي للمؤسسة.(2)

أولا: جمع الإجراءات:(3) سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المراجع بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل...) ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك لبعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض الخرائط، سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية والمتمثلة في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة.

ثانيا: اختبارات الفهم قد تكون المجلدات تبين طريقة العمل كتبها الخبراء والمسئولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات فليتأكد المراجع من درجة الاعتماد يجب إن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تم ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات والوصف الكتابي والمحادثات التي تمت مع المسئولين والعاملين.

ثالثا: تقييم أولي للرقابة الداخلية:(4) إذا تحصل المراجع على معلومات كافية حول نظام المراقبة الداخلية يمكن أن يعطي تقييم أولي لهذا النظام فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيتها، حيث عرفت الرقابة الداخلية على أنه خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تضعها إدارة المشروع بقصد الحصول على أصولها ولضمان دقة وسلامة البيانات تتضمن الخطوات التالية:

1) تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن ضعف وقوة النظام.

2) أكثر شكلية تتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في القوائم المالية تسمى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

---

(1) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص59

(2) جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص52

(3) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص59

(4) أحمد نور، **مراجعة الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص12

رابعا: اختبارات الاستمرارية الهدف منها هو التأكد من أن نقاط القوة أو الإجراءات المكونة لنقاط القوة مطبقة فعلا وبشكل دائم.

خامسا: تقييم نهائي للرقابة الداخلية: بعد انتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الثانية من مراحل المراجعة وهذا التقييم له دلالة كبيرة في تحديد نقاط الاختبارات، فيتم توسيع إجراءات المراقبة في المناطق التي يكون فيها النظام ضعيف ويقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تلخص جوانب الضعف ونقاط القوة في النظام الرقابة الداخلية وتوضح الاختبارات الإضافية اللازمة للمناطق الضعيفة والاختصارات التي ستتم في إجراءات المراجعة في المناطق التي يثبت فيها قوة النظام فإجمالا يجب على المراجع تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف.(1)

المطلب الثالث: مرحلة فحص الحسابات وكتابة التقرير: تشمل كل من مرحلة فحص الحسابات ومرحلة كتابة التقرير على مجموعة من خطوات ومعايير هي:

أولا: مرحلة فحص الحسابات: لما لها من صلة وثيقة بطبيعة عمل المدقق والأهداف التي يسعى لتحقيقها وما تتضمنه من وسائل وإجراءات تنصب على توفير بيانات محاسبية ودقيقة ومحكمة أو ضمان عدم حدوث أخطاء أو غش أو تلاعب في الدفاتر والسجلات فيجب على المدقق فحص وتقييم وسائل وأنظمة وإجراءات هذه الرقابة لأنه مسئولا مسؤولية كاملة عن ذلك لأنها تهدف إلى اختبار ودقة البيانات المحاسبية المسجلة في المستندات والسجلات والدفاتر والحسابات.(2)

الشكل رقم(1-3): مرحلة فحص الحسابات

تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية

1-نقاط قوة النظام:

- برنامج أدنى لفحص الحسابات (اختبارات السريانية، المراجعة التحليلية).

2- نقاط ضعف النظام:

- تعديل البرنامج(اختبارات إضافية: تدعيم برنامج فحص الحسابات).

3- إنهاء عملية المراجعة:

- إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية
- فحص كيفية تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية
- إعادة النظر في أوراق العمل

4-إصدار الرأي.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 78.

(1) محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 72-74.

(2) نواف محمد عباس الرماجي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2008، عمان، ص191.

في حالة وجود الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات، لكنه غير كاف ولابد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية.

يكتفي المراجع في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى، لكي يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش تم إدخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام المراقبة الداخلية اكتشافها، فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ، ويتضمن البرنامج الأدنى القيام بمراجعة تحليلية، كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى اهرى، وكذا القيام باختبارات السريانية عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المراجع مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك.(1)

أما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط من أثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات، وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأية عمل أي عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، فإن على المراقب:

- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام
- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة

ومهما يكن على المراجع إن يتأكد دائما أنه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات والاكتفاء فقط بما له من تأشير على الوثائق المالية.

تنتهي عملية المراجعة كما هو موضح في الشكل بقيام المراجع ب:

- إعادة النظر في اختبارات المؤسسة المراجعة من حيث مبادئ المراجعة
- التأكد من عدم وجود إحداث وقعت ما بعد الميزانية الختامية.(2)

ثانيا: مرحلة كتابة التقرير:

مفهوم التقرير: التقرير هو وسيلة لنقل المعلومات والقرارات بين الجهات المختلفة أما شفهيا وإما تحريريا، وبالتالي فهي وسيلة إدارية للاتصال.(3)

كما يعتبر وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة.(4)

ينظر لتقرير المدقق الخارجي على أنه منتج نهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية، أي أن التقرير يعتبر كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة يرسلها المدقق الخارجي إلى مستخدمي القوائم المالية، ويتركز محتوى الرسالة بصفة

(1) رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، عمان، 2004، ص56

(2) محمد بوتين، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص76-77

(3) خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر وللتوزيع، الأردن، 2014، ص67

(4) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص253

أساسية في التأكيد الذي يقدمه المدقق بشان مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركة على ما تقدمه لهم القوائم المالية للمنظمة من معلومات ثم تدقيقها، ويتم كتابة تقرير المدقق الخارجي وفق أربعة معايير هي:

1) إن يوضع المدقق مدى تمشي القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة محل التدقيق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وهو احد أجزاء تقرير المدقق الذي من خلاله يوضح التزام المنشاة عند قيامها بإعداد القوائم المالية بالمعايير والمبادئ المحاسبية المطبقة والمقصود بالقوائم المالية أنها:

- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)
- قائمة المركز المالي(الميزانية)
- قائمة التغيير في حقوق الملكية (جدول التغيرات في الأموال الخاصة)
- كما يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

2) أن يوضع تقرير مدقق الحسابات الثبات في تطبيق المنشاة محل التدقيق للمبادئ والطرق المحاسبية بين الفترات وهذا يعني ثبات المنشاة في استخدام الطرق المحاسبية مما يجعل عملية المقارنة للقوائم المالية من سنة إلى أخرى ممكنة، وهذه المقارنة تتأثر بتغيرات ثلاثة هي:

- التغير في تطبيق المبادئ المحاسبية كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص في احتساب الاستهلاك.
- التغير في بعض ظروف المشروع والتي تستدعي تغييرات محاسبية لكنها لا تتضمن تغييرا في المبادئ المحاسبية المستعملة ومثال ذلك التغير الذي قد يطرأ على تقدير العمر الإنتاجي للأصل سواء كان ذلك بسبب إضافات رأسمالية له، أو هلاك مفاجئ أصابه.
- التغير في بعض ظروف المشروع التي ليس لها علاقة بالمحاسبة و مثال ذلك التغير في القوة الشرائية للنقد، أو تبني خطة استثمار لادخار الموظفين وتقاعدهم، أو شراء فرع جديد أو الاستغناء عن فرع المشروع.

3) أن يوضع تقرير المدقق أن الإفصاح عن البيانات المختلفة في القوائم المالية ملائمة وكافية ما لم يشير تقرير المدقق إلى خلاف ذلك يعني ذلك أن مدقق الحسابات هو من يقرر مدى ملائمة وكفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية وصحة هذه المعلومات مما يعني في حالة أن رأي المدقق وجوب إضافة معلومات أخرى ذات أهمية، فإنه يجب أن يشير إلى ذلك من خلال الملاحظات والتي يرفقها مع تقريره.

(1) محمد أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، مصر، 2000، ص12

4) أن يبين تقرير مدقق الحسابات رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء فيجب عليه أن يبدي أسباب الامتناع عن إبداء الرأي.

من الضروري أن يستند رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية على ما قام به من فحوص تتمشى في مداها مع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، وتنطوي على الإجراءات التي رآها المدقق المسئول ضرورية في الظروف المعنية.[1] وفي جميع الحالات ينبغي أن يشير تقرير مدقق الحسابات إلى الإخفاق في الالتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، أو في تطبيق الإجراءات الضرورية، إلا في الحالات التي يكون فيها العنصر موضوع البحث غير جوهري، ويجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات إشارة إلى مدى الفحص الذي قام به بهدف الوصول إلى النتائج التي وصل إليها ورأيه المهني في القوائم المالية، أو الأسباب التي من أجلها لا يمكنه إبداء رأيه في تلك القوائم، ويطلق على هذه الفقرة عادة تقدر المدقق أو شهادته أو فقرة الرأي في تقرير مدقق الحسابات.[2]

المبحث الرابع: مسؤولية مراجع الحسابات

لقد تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسؤولية المراجع كمزاولة المهنة المحاسبية والمراجعة من ناحية والأطراف التي يعتبر المراجع مسئولا أمامها من ناحية أخرى، ورغم تعدد هذه الكتابات، فلقد أجمعت هذه الكتابات على أنه من الستينات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي الحسابات (المراجعين الخارجيين) ولقد ذكرت إحدى هذه الكتابات أن عدد القضايا التي نشأت في الولايات المتحدة الأمريكية ضد مراقبي الحسابات في العقد الأخير بلغت أكثر من عدد القضايا التي نشأة خلال تاريخ المهنة ككل.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمسؤولية مراجع الحسابات

تتصف البيئة التي يعمل فيها المراجع حاليا بالميل الشديد نحو المقاضاة، مما شغل اهتمام المهنة بالعديد من الدعاوي المدنية والجنائية والإنذارات القضائية وتفسر هذه الدعاوي الكثيرة المرفوعة ضد المراجع، كما أن الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات خلال فترة الكساد التي خيمت على الاقتصاد العالمي في العقود الأخيرة في القرن الحالي، وكثيرا ما كان يلجأ الطرف الثالث كالبنوك أو الجمهور غلى مقاضاة المراجع الذي أبدى رأيه في القوائم المالية دون إن يتنبأ بإفلاسها، مطالبا المراجع بدفع تعويض عما أصابه من ضرر، ولسوء الحظ كان موقف المراجعين في العديد من الحالات ضعيف، مما أدى إلى الحكم عليهم، كما تثبت مسؤولياتهم الجنائية أحيانا والواقع أن مسؤولية المراجع اتجاه الطرف الثالث تعرضت إلى تطور خلال العقود الأخيرة ففي عام 1931 طالب الطرف الثالث (أي غير العميل والمراجع اللذين يمثلان الطرف الأول والثاني).

(1) محمد أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص89.

(2) محمد بوتين، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص116-117.

وفي عام 1986خرجت المحكمة من هذه القاعدة بأن المراجع ينبغي أن يكون مسئولا عن الإهمال اتجاه الاطراف التي يتوقع المراجع أنها ستعقد على تقريره في قراراتها، وتبعت هذا القرار محاكم أخرى في الولايات المتحدة الأمريكية حتى أن بعضهم أطلق اسم الأيام على ذلك الأيام السوداء التي تعيشها منشآت المراجعة في أمريكا ففي دراسة جرت مؤخرا بلغت النفقات الإجمالية لمنشآت المراجعة الست الكبار في عام (1991)لتسوية الدعاوي القضائية (447) مليون دولار، أي ما يعادل 9 %من الإيرادات الإجمالية لهذه المنشآت، وشهد ذلك العام تزايدا على العام السابق (1990) حيث كانت هذه النفقات (7.7) %فقط.

وفي دراسة أخرى أعدها مجمع المحاسبين الأمريكيين إلى أن الدعاوي ضد منشآت المراجعة الصغيرة (غير الست الكبرى) ارتفعت بنسبة الثلثين بين عامي 1987، 1991، وتأسيسا على ذلك يمكن القول إن المراجع مسئولا أمام الطرف الثالث في حال: كان إهماله فادحا

1- كان إهماله عاديا وكان المراجع يعلم بأن طرفا ثالثا معروفا من قبله سيعتمد على تقريره.

2- كان إهمال المراجع عاديا حتى ولو لم يكن يعرف الطرف الثالث عند كتابة تقريره، لكن توقع المراجع استفادة الطرف الثالث من تقريره ولعل من المفيد التمييز بين الإهمال العادي، والإهمال الجسيم والاحتيال.[1]

المطلب الثاني: حقوق وواجبات مراجع الحسابات

أولا: حقوق مراجع الحسابات(محافظ الحسابات)[2]

نصت المادة 5 من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم 7 لسنة 1984اضافة إلى الحقوق التي قررتها التشريعات النافذة فلمراقب الحسابات:

1) الاطلاع على الدفاتر الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها وكافة الأوراق والعقود والوثائق الخاصة بها.
2) طلب أي بيان أو إيضاح يراه ضروريا لإنجاز مهمته من أي من منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق.
3) إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسبا لخزائن الجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من أوراق مالية ونقدية ومستندات ووثائق وبضائع ومعدات وغيرها.
4) التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها.
5) الحصول على ما يراه من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ومنتجاتها وزيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها والاستيضاح من المختصين عن النواحي الفنية التي يحتاجها بقدر تعلق الأمر بأداء مهمته.

(1)حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، مرجع سبق ذكره، ص183-184.

(2) نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، ص82،81.

6) حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة التي تتم فيها مناقشة التقرير المقدم من قبله عن حساباتها أو المقترح المقدم من قبل مجلس الإدارة بتعيين مراقب حسابات آخر بدلا عنه.

7) وكذلك نصت الفقرة الثالثة من المادة 87 في تكوين الهيئة العامة واجتماعاتها من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 بخصوص الجهة التي جل لها توجيه الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة (المسجل بمبادرة منه أو بناء على طلب من الجهة القطاعية المختصة أو مراقب الحسابات) أي يحق لمراقب الحسابات أن يطلب من المسجل دعوة الهيئة العامة للشركة للاجتماع وذلك عندما يجد أن هناك ظروفا أو خطرا يهدد مصالح المساهمين.

وحسب المادة 715 أيضا مكرر من القانون التجاري: يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل الجمعيات المساهمين.(1)

كما يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكذا الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها، ويمكن أن يطلبوا من القائمين بالإدارة و الأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة العامة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة.(2)

ثانيا: واجبات مراجع الحسابات(محافظ الحسابات) مثلما تترتب حقوق لمراجع الحسابات تترتب عليه أيضا واجبات سنوضحها في ما يلي:

وبما أن للمدقق حقوق مجموعة حقوق ويحق له المطالبة بهذه الحقوق فالعملاء أيضا لهم حقوق، هذه الحقوق التي للعملاء تعتبر واجبات على مدقق الحسابات، وأبرز هذه الواجبات هي:(3)

نصت المادة (6) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم 7 لسنة 1984 على مراقب الحسابات:

1) تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله مما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات.

2) تثبيت أسماء ومواقع الأشخاص التابعين له اللذين قاموا بمراقبة وتدقيق الحسابات على أوراق عمل المكتب.

---

(1) القانون التجاري، النص الكامل للقانون، منشورات بيرتي، طبعة 2007-2008، الجزائر، 2006، ص227.

(2) http://WWW.Joradip.DZ/har/index.htn/SggAlgerie/03/01/2017 أطلع عليه.

(3) سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص89.

3) مسك السجلات والمستندات المحاسبية بأعمال المكتب التي تعطي صورة كاملة عن نشاط ونتيجة أعماله ولمجلس النقابة الإيعاز بتفتيش مكاتب مراقبي الحسابات للتأكد من التزامهم بأحكام هذه المادة.

4) أخبار النقابة بعنوانه خلال مدة لا تزيد عن ثلاثين يوما من تاريخ فتح المكتب أو تغيير العنوان.

5) ونصت المادة (136) في الرقابة المالية من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 على مراقب الحسابات أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة أمام هيئتها العامة ويجوز ذلك في الشركات الأخرى وفي كل الأحوال يجب أن يتناول رأي المراقب المسائل الآتية:

- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.
- مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة.
- ونصت الفقرة الثانية: من المادة(133) في الرقابة المالية من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 يقدم مراقب الحسابات تقرير إلى الشركة الحسابات خلال ثلاثين يوما من تاريخ الانتهاء من إعدادها.[1]
- ويؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:
- قسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في وظيفتي وأن اكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".[2]

المطلب الثالث: أنواع مسؤولية مراجع الحسابات: للمراجع ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:[3]

أولا: المسؤولية المدنية: في أغلب هذه الأحيان تكون هذه المسؤولية عقدية أو تعاقدية وتعني مسؤولية مراجع الحسابات أمام العميل الذي ترتبط معه بعقد مكتوب وقد تكون مسؤوليته تقصيرية لا عقدية ومعنى هذا أن كل خطأ يسبب ضرر لغير، يلزم من ارتكابه بالتعويض وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

1) خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.

2) ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.

3) رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

4) فقد نصت المادة 183 أذا ترتب على الأخطاء التي ارتكبها مدقق الحسابات أضرار مادية بالغير فيحق للغير الرجوع إلى مدقق الحسابات بالتعويض.[4]

---

(1) نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص83 /84 .

(2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، رقم10-01 جوان 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية، عدد 42، 28 جويلية 2010، ص5.

(3)Société national de la comptabilité, guide d'autre et de commissariat aux comptes, O.P cite P5110.

(4) سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص74.

تنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت أما بالعميل أو طرف ثالث أو امتناع المدقق عن تنفيذ العقد أو التعهد لإلحاق الضرر أو عدم بالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية أو سياسية واجتماعية وشروط العقد معا كذلك يعتبر المدقق مسئول أمام الطرف عن الغش والإهمال.

كذلك نص قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 على مسؤولية المدقق المدنية وأنه مسئولا اتجاه كل من في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهميها ومستخدمي بياناتها المالية عن تعويض الضرر المتحقق وربح الفائت بين الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو نتيجة لإخفاقه في القيام بواجباته المحددة له وفقا لأحكام هذا القانون وإحكام أي تشريعات أخرى سارية المفعول أو واجباته التي تقضيها معايير المحاسبة والتدقيق الدولية التي المعتمد أو بسبب إصدار بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو عن مصادقته على هذه البيانات ويسال المدقق عن تعويض الضرر الذي لحق بالمساهم أو الغير حسن النية بسبب الخطأ الذي ارتكبه.[1]

ثانيا: المسؤولية الجنائية: وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي او المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات وتكون في الحالات التالية:

1) تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهن.

2) المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أي وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم ممارسة المهنة.

3) عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه.

4) عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.[2]

تعتبر المسؤولية الجنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مدقق الحسابات تضر المجتمع وتتعهد المسؤولية الجنائية لمدقق الحسابات إذا ارتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997.

أ) إصدار الأسهم أو شهاداتها أو القيام بتسليمها إلى أصحابها أو عرضا للتداول قبل تصديق النظام الأساسي للشركة والموافقة على تأسيسها أو السماح لها بزيادة رأسمالها المصرح به قبل الإعلان عن ذلك في الجريدة الرسمية.

ب) إجراء اكتتابات صورية للأسهم أو قبول الاكتتاب بصورة وهمية أو غير حقيقية لشركات غير قائمة أو غير حقيقية.

ت) إصدار سندات القرض وعرضها للتداول قبل الاكتتاب بصورة وهمية أو غير حقيقية لشركات غير قائمة أو غير حقيقية.

---

(1) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص99.

(2)Http://Fr .Wikipédia . orge/wiki/commissariat aux comptes, 24/12/2017 أطلع عليه

ث) توزيع أرباح صورية غير مطابقة لحالة الشركة القانونية، حيث يعاقب كل شخص يرتكب كل من الأفعال السابقة بالحبس من سنة إلى ثلاث سنوات وبغرامة مالية لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد عن عشرة آلاف دينار المادة (278).[1]

غالبا ما تكون هذه العقوبات تخص المخالفات التي تؤثر على العملاء مباشرة ويكون هذا التأثير يؤدي إلى الحقائق ضرر مادي بالشركات وبحيث تعتبر العقوبات الجزائية مرحلة أشد من العقوبات التأديبية.[2]

ثالثا: المسؤولية التأديبية: إذا اخل مراجع الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا، لوما، وبترتب على ذلك إجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة، شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها.[3]

تتمتع المسؤولية التأديبية ويسأل المدقق تأديبيا في ضوء أحكام القانون رقم 22 لسنة 1997 على سلوكه المهني ومن الممكن أن توقع اللجنة التأديبية أيا من العقوبات التالية وفقا للمادة 36 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، هناك عدة حالات يخضع المدقق فيها للإجراءات التأديبية وهذه الحالات قد وردت في قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1987.[4]

1) إذا كان المخالف محاسبا قانونيا: – التنبيه والإنذار الخطي – تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة المزاولة لمدة لا تزيد عن سنتين – إلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائيا من سجل المزاولين.

2) إذا كان المخالف متدربا:– التنبه والإنذار الخطي – وقف التدريب عن مدة لا تزيد عن سنتين.

ويتم تشكيل هيئة عليا للمهنة برئاسة الوزير وعضوية كل من:[5]

– وزير المالية نائبا للرئيس، محافظ البنك، رئيس ديوان المحاسبة، رئيس مجلس مفوض هيئة الأوراق المالية مدير عام هيئة التأمين. – مراقب عام للشركات، ورئيس، وشخص من ذوي الخبرة. – محافظ البنك. – رئيس ديوان المحاسبة – رئيس مجلس مفوض هيئة الأوراق المالية. – مدير عام هيئة التأمين. – مراقب عام للشركات، ورئيس، وشخص من ذوي الخبرة.

(1) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص97–98.
(2) سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص81.
(3) القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 256–257.
(4) سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص87.
(5) غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 95–96.

خلاصة الفصل الاول:

تبين لنا من هذا الفصل أنه يتوجب على المؤسسات توفير النزاهة والشفافية في إبراز مصادر الأموال واستخداماتها بما يكفل الثقة فيما تنشره من معلومات ويستلزم ذلك تدقيقا خارجيا مبنيا على أسس مهنية، وقد ازداد الاهتمام بشفافية ومصداقية أداء المؤسسات مما عظم مطلب إخضاع أنشطتها المالية للمراجعة والتدقيق من قبل المراجع الخارجي لإكسابها القدر المطلوب من ثقة المجتمع في تقاريرها المالية

ومن هذا المنطلق برزت الحاجة الملحة للمراجع الخارجي المبنية على أسس سليمة ترتكز على المراجعة والتدقيق، والكفاءة والعناية المهنية والالتزام بالمعايير، إضافتا إلى مراحل التدقيق والمراجعة وكذا مسؤولياته وواجباته وحقوقه.

ومما لا شك فيه بأن توفر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على مصداقية وشرعية القوائم المالية، كما أن أهمية المراجع الخارجي تنبع من أنها تعتبر وسيلة تخدم العديد من أطراف ذات علاقة في المنشاة وخارجها ولا تعتبر غاية بحد ذاتها حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجدها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة.

الفصل الثاني:

مصداقية وشرعية القوائم المالية

تمهيد:

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية لمعرفة وضع الشركة المالي وتحليل نتائجها عبر السنوات المتعاقبة من قبل المهتمين بوضع تلك المنشأة وذلك لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة نظرا لتنوع وأهمية المعلومات التي تحتويها هذه القوائم.

فإن فهم هذه القوائم ومعرفة القواعد المحاسبية التي تحكم إعداد البيانات والتقارير من قبل المستخدمين أصبح أمرا ضروريا إذ من المتوقع ألا يكون هناك تحليل مفيد للقوائم المالية بدون فهم كاف للمعايير والطرق المحاسبية المتبناة في إعداد هذه القوائم.

وتعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات أهمية كبيرة للتعرف على أداء الشركة وقياس مركزها المالي والتعرف على التدفقات النقدية الواردة والخارجة من الشركة، كذلك تعتبر القوائم المالية ملخص للعمليات والأحداث المالية التي حدثت خلال الفترة المالية التي تخص تلك القوائم، لذلك من المفروض أن تصل هذه القوائم للمستفيدين منها بكل سهولة ويسر وذات مصداقية عالية وموثوق بها ويمكن الاعتماد عيها لاتخاذ القرارات.

وفي هذا السياق نهدف ضمن هذا الفصل إلى التعرف على القوائم المالية وبالتالي نتناول ضمن المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

المبحث الثاني: أسس إعداد القوائم المالية

المبحث الثالث: أنواع القوائم المالية

المبحث الرابع: عوامل دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العمليات المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية.

حيث سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول القوائم المالية وكذا الأهمية والأهداف وأهم الخصائص إضافتا إلى مستخدميها واحتياجاتهم.

المطلب الأول: تعريف وخصائص القوائم المالية

من بين أهم التعاريف المذكورة للقوائم المالية:

أولا: تعريف القوائم المالية

التعريف الأول: تعتبر القوائم المالية وسيلة النظم المحاسبية في عرض نتائج فعاليتها وأنشطتها في الوحدة الاقتصادية، حيث يتم خلاصة النشاط في صورة قائمة الدخل والوضع المالي في المنشاة على صورة قائمة المركز المالي، ويتم تقديمها إلى أطراف داخل المنشاة مع قوائم تحليلية، وإلى أطراف خارج المنشأة لبيان حالة المنشاة لكافة الاطراف التي تتعامل معها.(1)

التعريف الثاني: هي عبارة عن منتج نهائي للمحاسبة يتمثل في مجموعة من القوائم أو التقارير المالية، التي تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المشروع بقصد اتخاذ قرارات معينة.(2)

التعريف الثالث: هي تلك القوائم التي يتم إعدادها، لكي تظهر المركز المالي ونتيجة العمليات لمنشاة معينة وتتكون عادة من الميزانية وقوائم الدخل وتحليل الربح والتغير في حقوق الملكية.(3)

التعريف الرابع: هي عبارة عن الناتج النهائي ينشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفاد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.(4)

ومن التعاريف السابقة نستخلص:

---

(1) يوحنا آدم، صالح الرزق، **مبادئ المحاسبة**، الطبعة الأولى، جامعة عمان الأهلية، عمان، 2000، ص409.

(2) عبد الستار الكبيسي، **مبادئ المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص481.

(3) محمد المبروك أبو زيد، **التحليل المالي**، الطبعة الثانية، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص56.

(4) قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، 2011، ص25.

القوائم المالية هي مجموعة من البيانات المالية في شكل جداول تعد وفق مواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم، والمبادئ المحاسبية، كما أنها تعتبر بمثابة اعتراف أو توضيح لمركز الشركة المالي وذلك للاستفادة منه من قبل المهتمين ومستخدمي هذه القوائم والتي تصنف إلى عدة قوائم منها قائمة المركز المالي، قائمة الدخل قائمة التدفقات النقدية.

ثانيا: خصائص القوائم المالية: تتمثل في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل في الخصائص النوعية الأساسية في الآتي:

1) القابلية للفهم: أن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.(1)

2) الملائمة: وتعني هذه الخاصية أن ترتبط المعلومات بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله، أو ترتبط بالنتيجة المرغوب في تحقيقها ويستلزم ذلك أن تكون للمعلومات القدرة التأثيرية على العمل المرغوب ولضمان ذلك ينبغي أن تكون المعلومات متاحة في الشكل الملائم والوقت المناسب، ولأن هناك درجات مختلفة من المنفعة فهناك أيضا درجات مختلفة لملائمة المعلومات للأغراض المتعددة، ودور المحاسبة في هذا الصدد هو توفير المعلومات الأكثر ملائمة للاستخدام لمعين، مع أنها قد تكون أقل ملائمة لاستخدام آخر، فالمعلومات الملائمة تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة.(2)

وتعتبر المعلومات المالية ملائمة لدورها التنبؤي حول الأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة على مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة، ومن المعلوم أن هناك تداخل بين التنبؤي والتأكيدي.(3)

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، دار نشر الثقافة، مصر، 2008، ص53.

(2) وصفي عبد الفتاح أبو بكر، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية المتوسطة**، الدار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص21.

(3) مفيد عبد اللاوي، **آليات وطرق توثيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات**، رسالة دكتوراه، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2013، ص131

3) المصداقية: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا فعلى سبيل المثال إذا كانت مشروعية مبلغ التعويضات المطالب به موضع نزاع قانوني فإن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.

لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة. وهكذا على سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ الميزانية.[1]

4) الموثوقية: تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله ووفقا لما ورد في الإطار ينبغي أن تتصف المعلومات بما يلي لتكون موثوقة:

أن تخلو من الخطأ المادي، ومحايدة وأن تمثل بصدق المعاملات والأحداث التي تقصد تمثيلها أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله.[2]

ويقصد بها مدى جودة المعلومات وملائمتها للقرارات التي يتخذها أصحاب المصالح المهتمين بأمر الوحدة الاقتصادية.[3]

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص52-53.

(2) مفيد عبد اللاوي، **آليات وطرق توثيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص132

(3) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية المتوسطة**، مرجع سبق ذكره، ص28

المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية

من بين أهداف وأهمية القوائم المالية التي لها دور كبير بالنسبة للمنشأة نذكر:

أولا: أهمية القوائم المالية

إن القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية فأن القارئ الذي يتفهم محتوى ومضمون تلك القوائم وسوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية وهي تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات.[1]

كما أنها تصف نتائج الأحداث الاقتصادية التي حدثت في المنشاة خلال الفترة، لعرضها على أطراف داخل المنشأة وخارجها.[2]

وبذلك تتمثل القوائم المالية Financial statements في إنها إعلان يعتقد بصحة ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية. وعندما يعد المحاسبون تلك القوائم المالية فإنهم يصفون خصائص المؤسسة وفقا للنواحي المالية والتي يعتقدون بأنها تعبر بعدالة عن أنشطة المالية وتعبر القوائم المالية السنوية للشركات عن القوائم المالية المعدة لفترة زمنية مدتها عام أما القوائم المالية التي تعبر عن فترات زمنية تقل عن عام (ثلاثة شهور على سبيل المثال) يطلق عليها القوائم المالية الفترية أو الدورية.

كما تمثل القوائم المالية للمؤسسة عرضا هيكليا ذات طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات.

أهمية القوائم المالية تتمثل في الأغراض إلى:

توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات، كما تساعد أيضا في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها.

ولتحقيق هذه الأهمية فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الآتي:

- الأصول
- الالتزامات وحقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر
- التغيرات الأخرى في حقوق الملكية، التدفقات النقدية
- وتسعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، في التنبؤ

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص77.

(2) يوحنا آل آدم، صالح الرزق، **مبادئ المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص54.

بالتدفقات النقدية المستقبلية لمنشاة وخاصتنا توقيت واحتمال توليد هذه التدفقات النقدية.[1]

ثانيا: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة وتكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.[2]

والهدف الأساسي للقوائم المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمون الداخليون والخارجيون لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المنشأة كمالك المشروع أو الشركاء أو المساهمون وكذلك المقرضون والعاملون في المنشأة ونقاباتهم العمالية.[3]

أولا: ينبغي أن توفر القوائم المالية للمشروع المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض، وذلك في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين الدائنين الذي يكون لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية، والذين يكون لديهم الرغبة في بذل الجهد واستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم.[4]

ثانيا: ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي تحتاجها الجهات المختلفة وبما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء...الخ.

ثالثا: يجب أن توضح البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة.

رابعا: توفير المعلومات اللازمة لها يتعلق بالكيفية التي مارست بها الوحدة الاقتصادية نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأشياء وتوضيح كيفية تدبير أموالها (الحصول عليها) والمجالات التي تم فيها استخدام تلك الأموال.

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص78.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص45.

(3) رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص19.

(4) أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008، ص41.

خامسا: ضرورة توفير البيانات اللازمة غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الوحدة الاقتصادية وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي (المسؤولية الاجتماعية) وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة، على اعتبار أن هذه الأنشطة لها تأثيرا واضحا (مباشرة أو غير مباشر) على المجتمع الذي تعمل الوحدة الاقتصادية ضمن نطاقه.

سادسا: الأخذ بنظر للقدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين(المحتملين)من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة.(1)

لذا يجب أن يتم إعداد قوائم مالية عامة لأغراض حتى يمكن أن يفيد منها متخذو القرارات في مجال التنبؤ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية بالإضافة إلى ذلك يجب أن تقدم مثل هذه القوائم المعلومات التالية للمستخدمين.

- التغيرات في المركز المالي والتي تنتج من جهود المنشأة في تحقيق دخلها.
- أرباح المنشأة على أن تعرض بطريقة توضح كلا من مصادر هذه الأرباح واتجاهاتها.
- الموارد الاقتصادية التي تملكها المنشأة وكذلك الالتزامات والجهات المستحقة عليها.
- التغيرات في صافي الموارد المالية والتي تنتج من الأنشطة التمويلية والاستثمارية في المنشأة.
- المعلومات الإضافية الأخرى التي تكون ملائمة لمستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأحوال المستقبلية للمنشأة.(2)
- تركيز الاهتمام على فئة المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين باعتبار أن تلك الفئات تمثل الشكل الغالب لقراء القوائم المالية.
- تركيز الاهتمام على دور المعلومات في تقدير حجم وتوقيت درجة المخاطرة المحيطة بالتدفقات النقدية المستقبلية التي تخلقها المنشأة.
- توفير معلومات موثوق فيها عن الأحداث والموارد والالتزامات الاقتصادية لمنشآت الأعمال.

(1) قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص.25 - 26 .

(2) عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المطبوعات الجامعية، 2008، ص85- 86.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور.(1)

يعتبر الاطراف الذين يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية بهدف اتخاذ القرار، وهم ذو علاقة بالمنشاة سواء علاقة مباشرة مثل الملاك والدائنين أو علاقة غير مباشرة مثل المساهمين والموردين.

ويتمثل مستخدمو القوائم المالية فيما يلي:(2)

أولا: المستثمرون: إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، كما يحتاجون أيضا لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء من عدمه، والاحتفاظ بالاستثمار والبيع، كما أن المساهمون مهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

ثانيا: الموظفون : يهتم الموظفون بكل ما يتعلق بربح صاحب العمل من خلال المعلومات المرتبطة بذلك وأيضا يهتمون بالمعلومات التي ستكون لها علاقة بمكافآتهم والتي تعود عليهم بمنافع متعددة.

ثالثا: المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي من خلالها تكون لديهم دراية فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها ستكون من نصيبهم عند موعد استحقاقها.

رابعا: الموردون: وتتمثل علاقتهم بالمعلومات من خلال معرفة آجال أخذ مستحقاتهم ومعرفة ما إذا كان ذلك في موعد الاستحقاق أم غير ذلك.

خامسا: الزبائن: يهتم الزبائن على مدى استمرارية المنشأة في نشاطها خصوصا في حالة كونهم مرتبطين بالمنشأة ارتباط وثيق وطويل وهناك تعاملات كبيرة بينهم لذا من المهم والضروري معرفة ودراسة المعلومات المتعلقة بذلك.

سادسا: الحكومات ووكالاتها: من الضروري دخول الحكومة في هذا المجال من خلال وضع السياسات الضريبية وكيفية سيرورة المنشأة ومعرفة عدة إحصاءات كالدخل القومي، وأيضا لها علاقة بتنظيم نشاطات المنشأة.

سابعا: الإدارة: يشير لفظ الإدارة في مجال المراجعة إلى مديري الشركات والمراقبين الماليين والأفراد في مستويات الإشراف وتهتم الإدارة بالمعلومات من خلال العمل على جعلها دقيقة وسليمة من الأخطاء سواء كانت سهوا أو عمدا.

---

(1) مثقال محمود سالم القرالة، **اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين**، رسالة ماجيستر، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة، 2011، عمان، الأردن، ص31.

(2) مفيد عبد اللاوي، **آليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص136-138.

ثامنا: الجمهور: تؤثر المنشآت على قرارا الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردون المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في مناء المنشأة وتنوع أنشطتها بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من معلومات، فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر للمنشآت فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تعطيها القوائم المالية.

وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى قدر ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وتعد تلك النقطة هامة لأنها تعني أنه عند إعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين افتراض وجود مستوى من الأهلية لدى المستخدمين حيث أن لذلك أثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات.[1]

المبحث الثاني: أسس إعداد القوائم المالية

تعد القوائم المالية والتي غالبا ما تعد منفي صفحات قليلة في أنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها مئات أو آلاف الصفحات التي تتكون منها السجلات والدفاتر المحاسبية التفصيلية، ويتم إعدادها وفق أسس تتمثل في فرضيات وقيود وقواعد نذكر:

المطلب الأول: فرضيات إعداد القوائم المالية

تتمثل الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية فيما يلي:[2]

أولا: أساس الاستحقاق: إن القوائم المالية التي تعد على أساس الاستحقاق تزود المستخدمين بالمعلومات ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص43-47.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **المرجع نفسه**، ص58-59

وهدف أساس الاستحقاق في المحاسبة هو التأكد من تسجيل الأحداث المؤثرة على القوائم المالية للمنشأة في فترة وقوعها وليس في الفترة التي تحصل فيها المنشأة أو تسدد نقدا فقط على سبيل المثال فإن استخدام أساس الاستحقاق في تحديد الدخل الصافي يعني الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها.

ثانيا: الاستمرارية: يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير من حجم عملياتها ولكن أن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية قد يستوجب إعدادها على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

كما تقسم حياة المشروع إلى فترات زمنية تختلف مدتها من منشأة إلى أخرى، إلا أنها عادة تكون سنة بحيث يتم تأسيس المنشأة نظريا أول كل سنة ثم يتم تصفيتها في أخرى، والأساس من الناحية القانونية هو أن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة لا يمكن معرفتها إلا في نهاية حياة المشروع أو عند التصفية الفعلية، ولولا هذا التقسيم النظري لحياة المشروع لكان من الصعب معرفة نتيجة أعماله إلا في حالة التصفية الفعلية وهذا ما يتنافى مع مبدأ الاستمرارية.

المطلب الثاني: القيود المتعلقة بالقوائم المالية

إن للقوائم المالية قيود على المعلومات الملائمة والموثوق فيها وتشمل:[1]

أولا: التوقيت المناسب: إذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم القوائم المالية فإن المعلومات قد تفقد ملائمتها لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى تقديم القوائم لمالية في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوق بها فلكي تقدم المعلومات في الوقت المناسب ربما يجب تقديم القوائم دون أن تكون كافة أوجه العمليات المالية أو الأحداث الأخرى المعروفة وهذا يضعف المصداقية وبالمقابل إذا تم تأخير تقديم القوائم المالية حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوق بها بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم في فترة الانتظار لذلك فعند محاولة تحقق توازن بين الملائمة والمصداقية فإن الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص56-57.

ثانيا: الموازنة بين التكلفة والمنفعة والعائد: لا تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة خاصية نوعية بقدر كونها قيد في إعداد القوائم المالية فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات فعلى سبيل المثال فإن توفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المنشأة لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة والمنفعة لحالة معينة ومع هذا فإن معدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.

ثالثا: الأهمية النسبية: يوفر هذا القيد المحاسبي ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي حيث نص على ضرورة الإفصاح فقط عن البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم وعدم استعمال هذه القوائم على تفاصيل وبنود لا داعي الإفصاح عنها مما قد يسبب إرباكا للمستخدم وتضليلا له بل وقد يفقده القدرة على التمييز بين ما هو مهم وما هو أقل أهمية، هذا وبوصف البند على أنه مهم نسبيا في ضوء بعض الاعتبارات الكمية والنوعية، كقيمته النسبية ضمن مجموعة معينة لينتمي إليها، أو طبيعته كأن يكون هذا غير عادي أو بندا فرضته القوانين والتعليمات.

المطلب الثالث: قواعد القياس والاعتراف بعناصر القوائم المالي

تتمثل قواعد القياس والاعتراف فيما يلي:

أولا: قواعد القياس: القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتعرف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك أساس محدد للقياس.

يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:[1]

1) التكلفة التاريخية: تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطى بالمقابل في تاريخ الحصول عليها وتسجيل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للمنشأة.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص64-65.

2) **التكلفة الجارية:** يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

3) **القيمة الاستردادية:** سجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية وتسل الالتزامات بقيم السداد أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشاة.

4) **القيمة الحالية:** تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمنشأة وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات الخارجية المستقبلة التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

تعتبر التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما لدى المنشآت عن إعداد قوائمها المالية وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى فعلى سبيل المثال تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية أيهما أقل ويمكن أن تدرج الأوراق المالية للمتاجرة بالقيمة السوقية وتدرج التزامات التقاعد بقيمتها الحالية.

ثانيا: الاعتراف بعناصر القوائم المالية: يشمل الاعتراف في عملية إدراج البند في الميزانية أو قائمة الدخل إذا حقق البند تعريف العنصر وكان يفي بمعايير الاعتراف المحددة. فالبنود التي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية أو قائمة الدخل.

من بين أهم هذه العناصر نذكر ما يلي:[1]

1) **الاعتراف بالأصول:** يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عدما يكون من المتوقع تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة، لا يعترف بالأصل في الميزانية عند تكبد نفقة ليس من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمنشأة تتعدى الفترة المحاسبية الجارية وبدلا من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في قائمة الدخل.

2) **الاعتراف بالالتزامات:** يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية عندما يكون من المتوقع حدوث تدفقا خارجيا من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد تعهد حالي وأن مبلغ التسديد يمكن قياسه بدرجة من الثقة في الواقع العملي ولا يعترف بالتعهدات الناجمة عن عقود غير منفذة (على سبيل المثال الالتزامات لقاء مخزون تم طلبه ولم يتم إسلامه بعد) كالتزامات في القوائم المالية.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص63.

3) **الاعتراف بالإيراد:** يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف الدخل يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات.

4) **الاعتراف بالمصروفات:** يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام و يمكن قياسه بدرجة من الثقة وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالمصروفات يجري بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة في الالتزامات أو نقص في الأصول (على سبيل المثال إثبات مستحقات العملين أو إهلاك المعدات).

المبحث الثالث: أنواع القوائم المالية

إن العملية المحاسبية أو نظام التقرير الذي يزود المعلومات المالية للأطراف خارج المنظمة يتكون من أربع قوائم مالية رئيسية هي الميزانية، قائمة الدخل ،قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما يجب أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها في نهاية الفترة المالية، فهي تعتبر إلزامية.

المطلب الأول: الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج

تتمثل كل من قائمتي الميزانية المحاسبية (قائمة المركز المالي)، وجدول حسابات النتائج(قائمة الدخل) فيمايلي:

أولا: تعريف الميزانية المحاسبية

التعريف الأول: هي عرض للصورة التي تمثل المركز المالي للمؤسسة من خلال بيان مالها من ممتلكات (الأصول أو الموجودات)وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية (الخصوم)في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية، ويطلق على القائمة المحاسبية التي تبين أصول المؤسسة في جانب وخصوم المؤسسة وحقوق الملكية في جانب آخر اسم قائمة المركز المالي، وانطلاقا من المعادلة المحاسبية وهي:

- الأصول (الموجودات) = الخصوم (الالتزامات) + حقوق المساهمين

فإن جانبي القائمة يكونان متساويين وبسبب تساوي أو توازن جانبي قائمة المركز المالي، يطلق عليها كذلك اسم الميزانية.[1]

(1) بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص86

التعريف الثاني: تعرف كذلك أنها مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمؤسسة، فتبين لهذه الأخيرة مالديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

ثانيا: أهمية إعداد الميزانية: وتتمثل في:[1]

1) تلبية المتطلبات القانونية: إن كلا من القانون التجاري وقانون الضرائب المباشرة تنص على أن تقوم المؤسسات التي تستجيب لشروط محددة، بإعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة.
2) إظهار أصول وخصوم المؤسسة بتاريخ محدد زمنه تحديد مركزها المالي وهذا ما جعل البعض يعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.
3) تمكن الميزانية من تعريف الغير (بنوك، دائنون، عملاء...) عن الوضعية المالية للمؤسسة.
4) حساب نتيجة الدورة وهذه النتيجة يمكن حسابها بواسطة الميزانية، أو بواسطة حساب النتيجة.

ثالثا: أشكال الميزانية: إن المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد شكل الميزانية إلا هناك شكلان تم الاستقرار عليهما كتقليد وفي بعض الأحيان كنتيجة لممارسات صناعية محددة وهما:[2]

1) شكل التقرير: يتم في هذا الشكل عرض بنود الميزانية سطر بعد سطر ومن أعلى إلى الأسفل.
2) شكل الحساب: ويتبنى هذا الشكل مفهوم التوازن بين جانبين، الجانب الأيمن يخص الأصول والجانب الأيسر يخص الخصوم.

الجدول رقم (2-1):قائمة المركز المالي على شكل تقرير

البيان	المبالغ
الأصول	
أصول غير متداولة	×××
أصول متداولة	×××
إجمالي الأصول	×××
الخصوم	
التزامات متداولة	×××
حقوق الملكية	×××
إجمالي الخصوم و حقوق الملكية	×××
المجموع	×××

المصدر: عزة الأزهر، مداخلة بعنوان عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، 13.

(1) عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج ، 2009، ص12 .13.

(2) عزة الأزهر، **مداخلة بعنوان عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية**، جامعة البليدة، 2010، ص13 .14.

الجدول رقم(2-2): قائمة المركز المالي على شكل حساب

البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
الأصول		الخصوم	
أصول غير متداولة	×××	حقوق الملكية	×××
أصول متداولة	×××	التزامات غير متداولة	×××
		التزامات متداولة	×××
إجمالي الأصول	×××	**إجمالي الخصوم**	×××
المجموع	×××	**المجموع**	×××

المصدر: عزة الأزهر، مداخلة بعنوان عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

أولا: تعريف جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)

التعريف الأول: 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 وصولا إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح وخسارة).[1]

التعريف الثاني: هو الصورة الأكثر وضوحا عن المؤسسة حيث تقيس أدائها خلال الفترة المالية المنتهية، وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف، وتعد قائمة الدخل أهم تقرير مالي بالنسبة لكثير من المحللين الماليين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين، كما توضح ما حققته المؤسسة من أرباح أو خسائر خلال السنة المنتهية وقائمة الدخل ذات أهمية كبيرة للمساهمين لأنها:

- تظهر نتائج أعمال المؤسسة للسنة المالية المنتهية.
- تعتبر مؤشرا هاما لتوقع ما سيكون عليه مستقبل المؤسسة.[2]

(1) قاسم محس الحبيطي، زياد هاشم يحيى، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص27.

(2) بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص87.

ثانيا: أهمية جدول حسابات النتائج تأتي أهمية جدول حسابات النتائج من خلال:[1]

1) الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية (سواء كان النشاط جاريا أو عرضيا) والبنود التي تثر في عملية تحديده.

2) تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام.

3) لا تتطلب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل لحساب الأستاذ

4) المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي.

ثالثا: أشكال جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل): يتم تصنيف جدول حسابات النتائج وفق الشكلين المواليين:[2]

1) قائمة الدخل متعددة الخطوات: تقدم بموجبها قائمة الدخل لتظهر على مراحل متسلسلة الدخل والمصروفات والموقف الربحي المرتبط بالعمليات المتعددة للمشروع.

2) قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة: وهي قائمة دخل مبسطة لا تشمل التصنيفات المتعددة التي تشملها قائمة الدخل المتعددة الخطوات، ويظهر هذا الشكل الجزء الخاص بالدخل والجزء الخاص بالمصروفات والجزء الخاص بالربح.

(1) قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص28.

(2) قاسم محس الحبيطي، زياد هاشم يحيى، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص32-36.

ويمكن تمثيل هذين النوعين في الشكلين التاليين:[1]

الجدول رقم(2-3): جدول حسابات النتائج ذو الخطوة الواحدة

قائمة الدخل عن السنة 12/31/.....		
الإيرادات		
صافي المبيعات	×××	
إيرادات التوزيعات	×××	
إيرادات الإيجار	×××	
إجمالي الإيرادات		×××
المصروفات		
تكلفة المبيعات	×××	
مصروفات البيع	×××	
مصاريف إدارية	×××	
مصاريف الفوائد	×××	
ضرائب على الربح	×××	
إجمالي المصاريف		×××
صافي الدخل		×××
ربحية الأسهم		×××

المصدر: بن خروف جليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات، مرجع سبق ذكره، ص 63.

(1) بن خروف جليلة، **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير ، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008 /2009، ص6-64.

الجدول رقم (2–4):جدول حسابات النتائج ذو الخطوات المتعددة

قائمة الدخل عن السنة 12/31/....		
المبيعات		×××
تكلفة البضاعة المستعملة	×××	
إجمالي الربح		×××
المصاريف التشغيلية		
عمولات	×××	
إشهار و إعلان	×××	
مصاريف النقل	×××	
المصاريف الإدارية		
مرتبات	×××	
مصروفات قانونية	×××	
مصروفات التأمين	×××	
مصروفات متنوعة	×××	
إيرادات أخرى		×××
مصاريف أخرى	×××	
صافي الدخل		×××
الضرائب		×××

المصدر: بن خروف جليلة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

المطلب الثاني: جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

أولا: تعريف جدول تدفقات الخزينة: يمكننا تعريف جدول تدفقات الخزينة على أنها:[1]

التعريف الأول: تقوم هذه القائمة ببيان التدفقات النقدية الداخلة للمنظمة والتدفقات النقدية الخارجة منها خلال الدورة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمنظمة

التعريف الثاني: قائمة جدول سيولة الخزينة هي عبارة عن تقديم معلومات عن المدخلات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال الفترة، والغرض الثاني هو توفير معلومات وفقا للأساس النقدي عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية التمويلية، ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين طريقة مباشرة والطريقة غير المباشر، الطريقة المباشرة تنطلق من التحصيلات والتسديدات المتعلقة بالاستغلال أو المتعلقة بالاستثمار، والطريقة الغير مباشرة تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية.

وجدول تغيير الأموال الخاصة وجمع التغييرات عن الدورات السابقة ويفسر هذا التغيير الذي حدث في المؤسسة ايجابيا أو سلبا.[2]

ثانيا: أهمية جدول تدفقات الخزينة [3]

إن الغرض الرئيسي من جدول تدفقات الخزينة هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة ولتحقيق هذا الغرض ولمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية فإن جدول تدفقات الخزينة تقرر عما يلي:

1) الآثار النقدية لعمليات المنشأة خلال الفترة.
2) لصفقاتها الاستثمارية.
3) لصفقاتها التمويلية.
4) صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

ويعد التقرير عن المصادر والاستخدامات النقدية وصافي الزيادة أو النقص فيها من الأمور المفيدة، لأن المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى يريدون أن يعرفوا ما يتعرض له اكسر الموارد سيولة في المنشاة وعلى ذلك فإن جدول التدفقات النقدية يعد مفيد لأنه يوفر الإجابة عن الأسئلة البسيطة والهامة التالية:

---

(1) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد**، دار هومة، الطبعة الأولى، الجزائر ، 2011، ص45-46

(2) مروة بوعزة، **مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية**، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص56.

(3) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص137-138.

أ- من أين جاءت النقدية خلال الفترة ؟

ب- فيما استخدمت النقدية خلال الفترة ؟

ج- ما هو مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة ؟

ثالثا: محتوى وشكل جدول تدفقات الخزينة[1] يتم تصنيف المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة في جدول تدفقات الخزينة إلى ثلاثة أنشطة مختلفة هي:

1) **الأنشطة التشغيلية:** تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية المتحصلات والمدفوعات المتعلقة بأنشطة المنظمة الرئيسية والمتمثلة في إنتاج وتقديم السلع والخدمات للزبائن.

2) **الأنشطة الاستثمارية:** تتضمن الأنشطة الاستثمارية المتعلقة باقتناء وبيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية.

3) **الأنشطة التمويلية:** تتضمن تلك الأنشطة المتعلقة بالحصول على تمويل من مصادر خارجية كالمساهمين والمقرضين وإعادة سداد ذلك التمويل وتوزيعات الأرباح.

(1) أمين السيد احمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص.138

الجدول رقم (2-5): العناصر المكونة لقائمة التدفقات النقدية بموجب الطريقة المباشرة

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية			
الإيرادات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية			
الإيرادات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
الإيرادات عن عمليات بيع تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
الإيرادات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
الإيرادات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد، مرجع سابق،ص47.

الجدول رقم(2-6): العناصر المكونة لقائمة التدفقات النقدية بموجب الطريقة غير المباشرة

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	السنةN	السنةN-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
الإهتلاكات و الأرصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن والديون الدائنة الأخرى			
تغير الموردين والديون الأخرى			
قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن شراء تثبيتات			
إيرادات عن مبيعات تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط التجميد (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد، نفس المرجع السابق،ص48.

المطلب الثالث: جدول التغيرات في الأموال الخاصة وملحقات القوائم المالية

أولا: تعريف جدول التغيرات في الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية)

التعريف الأول: "يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية".(1)

التعريف الثاني: تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدم تجنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.(2)

ثانيا: أهمية جدول التغيرات في الأموال الخاص

تنبع أهمية جدول التغيرات في الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في أخر الدورة.(3)

المعلومات التي يعرضها جدول التغيرات في الأموال الخاصة:(4)

يجب على المنشاة أن تعرض جدول التغيرات في الأموال الخاصة حيث أنها تهدف إلى توضيح ما في صلبها كما يلي:

1-صافي الربح أو الخسارة عن الفترة

2- كما تبين كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر

3- إجمالي البنود الناتجة عن 1و2

4-لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

---

(1) مرسوم تنفيذي رقم08-156، مؤرخ في26مايو سنة2008، **يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11المؤرخ في 25 نوفمبر2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة36**، ص15.

(2) وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص06.

(3) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص144-145

(4) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص. 144 .

ثالثا: محتوى وشكل جدول التغيرات في الأموال الخاصة

وتأخذ قائمة التغير في حقوق الملكية (التغير في الأموال الخاصة) الشكل التالي:[1]

الجدول رقم (2-7):جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياجات والنتيجة
الرصيد في N.2/12/31						
-تغيير الطريقة المحاسبية. -تصحيح الأخطاء الهامة. -إعادة تقييم التثبيتات. -الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات. في حساب النتيجة. -الحصص المدفوعة. -زيادة رأس المال. -صافي نتيجة السنة المالية.						
-تغيير الطريقة المحاسبية. -تصحيح الأخطاء الهامة. -إعادة تقييم التثبيتات. -الأرباح أو الخسائر غيرا لمدرجة في الحسابات. في حساب النتيجة. -الحصص المدفوعة. -زيادة رأس المال. -حساب نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في N./12/31						

المصدر: عبد الوهاب رميدي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد علي سماي، مرجع سابق،ص44.

رابعا: الملاحق: يتضمن ملحقا لقوائم المالية معلومات إضافية لمات معرضه في القوائم المالية ويشمل:

شرحا كتابي القواعد التسجيل والتقييم المعتمد كما يتم تقديمها بطريقة نظامية إضافة إلى الإفصاحات عن الالتزامات والأصول وتتعلق بحقيقة المركز المالي بحيث جاءت الملاحق لتفسر وتوضح المعلومات الضرورية التي تمكننا من فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج.[2]

(1) قاسم محسن الحبيطي، **زياد هاشم يحيى، تحليل ومناقشة القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص145 .

(2) بوعزة مروة، **مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص6

خامسا: أهمية إعداد ملحقات القوائم المالية

يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى وتكون مكملة لها، بحيث يتم توضيح المعلومات الآتية:

1) القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات.

2) المعلومات الضرورية المكملة من اجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيرها، بتوضيح طبيعة العلاقات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.[1]

المبحث الرابع: عوامل دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية

تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في إعطاء المصداقية والشرعية على القوائم المالية، فعن طريق عملية المراجعة يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية.

المطلب الأول: مصداقية القوائم المالية

أولا: تعريف المصداقية: تعتبر المصداقية في أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها لتكون مفيدة أي تتصف بالتعبير الصادق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة.[2]

ثانيا: خصائص المصداقية: في ظل الاستخدام المتزايد والمتنوع للقوائم المالية من أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فانه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه القوائم، ففي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فان الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات القوائم المالية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة.

كما أن مراجعة القوائم المالية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه القوائم في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث توفر عملية المراجعة تأكيدات

(1) خيري عبد الكريم، عياد السعدي، **المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي4-5ديسمبر، 2012، ص09

(2) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 53

منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فان رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره يمثل مقياس لمصداقية القوائم المالية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية، ويتم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

- البحث عن الصورة الصادقة للقوائم المالية.
- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني.
- الحياد – الحيطة والحذر – الشمولية.
- يجب أن تتوفر فيها القابلية للتحقيق والحياد وعدم التمييز والصدق والأمانة فيعرض المعلومات المحاسبية.(1)
- تنص المادة 25 وفق القانون رقم 10-01:يترتب عن مهنة المراجع الخارجي إعداد.
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.(2)

المطلب الثاني: شرعية القوائم المالية

أولا: تعريف الشرعية:

تتمثل شرعية القوائم المالية في أهمية المسؤولية الخارجية في الكشف عن التضليل والغش في القوائم المالية وبتالي يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا من الناحية القانونية تجاه المؤسسة أو العميل للحكم على صحة القوائم المالية وخلوها من التحريف والغش كما نص قانون 07-11 حسب المادة 25 ما يلي {تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج}.(3)

(1) سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص10.

(2) الجريدة الرسمية، العدد 42، **مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص11.

(3) وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص5.

ثانيا: خصائص الشرعية

يتوقع مستخدمو القوائم المالية بأن المراجع مسؤول عن اكتشاف كلا لتصرفات غير القانونية أثناء أداء مهمة المراجعة وهذا التوقع من شيء لفجوة التوقع إذ أن المراجع يرتبط بمحددات المسؤولية فيظل المعايير المؤطرة لعمله من خلال بذلا لعناية الممكنة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمحاولة تخفيض إمكانية ارتكاب التصرف لتغير القانونية إلى أدنى حد ممكن ومحاولة اكتشافها في حالة ارتكابها وضرورة توسيع نطاق مسؤوليات المراجعين لاكتشاف التصرفات غير القانونية وهذا لمحاولة التحكم وتقليص فجوة التوقعات في المراجعة.(1)

المطلب الثالث: سبل دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية

أولا: مفهوم سبل دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية (2)

تشمل هذه السبل مختلف الطرق والقواعد التي يتبعها المراجع الخارجي من فحص للمعلومات وتدقيق للبيانات والعمليات لإبداء الرأي، لأنه يعتبر المصدر الرئيسي في هذا الدعم، من خلال كتابة تقريره بالمصادقة ومدى المطابقة لأحكام التشريع ومن بين هذه السبل نذكر:

ثانيا: من بين أهم السبل نذكر:(3)

نصت المادة 22-من قانون 10-01 (يعد المراجع الخارجي في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به).

نظرا لما نصت عليه المادة يعتبر المراجع الخارجي أهم سبيل في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية وذلك من خلال إجراءاته التي يقوم بها لتساعده في تحقيق هذا الهدف المنشود.

حيث تتمثل أهم سبل الدعم في أدلة الإثبات وتعتبر هذه الأخيرة أنها حصول المراجع على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على مدى صدق وشرعية القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.

كما يمكن القول أن السبل التي تدعم رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية عند مراجعتها، تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين:

---

(1) أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، رسالة ماجيستير، قسم المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص74

(2) الجريدة الرسمية، العدد 42، **مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص07-08-09.

(3) مرجع سبق ذكره، ص07.

1) **البيانات المحاسبية الأساسية:** التي تتمثل في كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل التسجيلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة.

2) **أدلة الإثبات الأخرى:** فهي لازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نظرا لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها من طرف المراجع الخارجي من خلال تطبيقه إجراءات المراجعة.

كما يجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة كي يصل إلى استنتاجات معقولة لإضفاء المصداقية والشرعية للقوائم المالية، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات، ونعني باختبارات الرقابة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي المالي ونظام الضبط الداخلي.

مما سبق الذكر نستنتج أن المراجع الخارجي المسئول الرئيسي الأول حول مفهوم العرض والإفصاح الصادق والعادل بالقوائم والتقارير الختامية، حيث تتوقف درجة عدالة وصدق القوائم والتقارير الختامية على عدة عوامل هي:

- مدى سلامة النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية.
- مدى فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية.
- مدى سلامة المبادئ المحاسبية المطبقة عن طريق الوحدة الاقتصادية.
- مدى سلامة التقديرات الموضوعة عن طريق إدارة الوحدة الاقتصادية.
- مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.
- مدى جوهرية الاختلافات والأخطاء التي تتضمنها القوائم والحسابات الختامية.

لذلك فإنه يجب على المراجع أن يتوخى الدقة ويبذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذه لمهمة المراجعة وأن يلتزم بكافة معايير الأداء المهني وإعداد التقرير، كذلك من شأنه مساعدة المراجع في إصدار رأي فن يصادق وموثوق عن مدى سلامة وعدالة عرض القوائم والتقارير الختامية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال للمؤسسة وبالتالي مساعدة مستخدمي تلك القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة[1].

(1) عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مرجع سبق ذكره ص37.

خلاصة الفصل الثاني:

تبين لنا من خلال هذا الفصل أن معظم الشركات تقوم بنشر القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج)، خلال التقرير السنوي أو النصف السنوي، أو الربع السنوي، باعتبارها من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها مستخدموها، وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة من اتخاذ القرارات المتعلقة بها، حيث تعد وفق فرضيات وقيود وقواعد، من أجل أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.

ويمكن القول أن إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية يكمن في عمل المراجع الخارجي للتأكد من الوجود الفعلي لعناصر المؤسسة، وتسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

وعليه فإن للمراجع الخارجي دور في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية من خلال قيامه بإجراءاته والتأكد من صحتها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة بمديرية التوزيع ولدى المراجع الخارجي

تمهيد:

من خلال هذا الفصل سنحاول توضيح ومعرفة مدى التزام الشركة بإرشادات وتوصيات المراجع الخارجي. حيث أن هذا الأخير يسهم في الوصول إلى قرار سليم بشأن نشاط الشركة وعمليات سيرها، من خلال اختبار فرضيات الدراسة والقيام بمراجعة وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية بناءا على عينة مأخوذة من الشركة.

حيث قمنا بدراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز للوقوف على مختلف مراحل مراجعة القوائم المالية إضافتا إلى المقابلات الشخصية مع المراجع الخارجي لتوضيح بعض الإجراءات التي يقوم بها.

ولتحقيق ذلك يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي

المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز

إن الطاقة الكهربائية والغازية بالنظر إلى أهميتهما قد اكتسبتا عبارات النبل والاحترام، حيث فرضتا نفسيهما في جميع الميادين وصارتا مقياسا أساسيا في تطور البلدان بالإضافة إلى هذه الأهمية، التجربة الكبيرة والطويلة التي خاضتها شركة سونلغاز كمؤسسة عمومية، تعمل على إنتاج، نقل، توزيع الكهرباء والغاز عن طريق الأنابيب المتمثلة في التحكم الجيد في هذه الخدمة العمومية وخلق فضاء اتصال مستمر مع الزبائن باختلاف أوضاعهم وامتدادهم عبر كامل التراب الوطني وعليه سنحاول التطرق إلى هذا المجمع من نوع من التفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: نبذة عن مجمع سونلغاز

يتمثل مجمع سونلغاز فيما يلي:

أولا: تعريف مؤسسة سونلغاز واهم مراحل نشأتها

تعتبر مؤسسة سونلغاز من بين أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية، وذلك لأنها تمتلك العديد من الامتيازات التي جعلتها تتفوق بشكل كبير في هذا المجال، حيث تحتكر إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها في الجزائر وكذلك نقل وتوزيع الغاز الطبيعي، كما أنها تحتل المرتبة الرابعة بعد الشركات السعودية والمصرية والكويتية،[1] فهي رقما صعبا في السوق الاقتصادية إذا بلغ مجمل أعمالها أكثر من 43 بليون دينار جزائري يا يعادل 600 مليون دولار أمريكي في سنة 1999 بالنسبة لقطاع الكهرباء، أما بالنسبة لقطاع الغاز فقد وصل رقم أعمالها فيه أكثر من 7بلايين دج ما يعادل 97 مليون دولار أمريكي. زيادة على كل هذا فإنها تتميز ببيع الكهرباء والغاز بأسعار منخفضة وذلك بدعم من الدولة التي تبقي المستثمر الوحيد إلى حد الآن، ورغم فتح رأس مال الشركة على شكل أسهم فقد وصلت اليد العاملة في مؤسسة سونلغاز إلى أكثر من 21 ألف عامل من بينهم حوالي ثلاثة آلاف موظف وسبعة آلاف رئيس فريق و11 ألف عامل كما تعود نشأة المؤسسة إلى العهد الاستعماري، حيث كانت شركة احتكارية تابعة لفرنسا كان ذلك في 05-06-1947 وبعد استقلال الجزائر بقيت كما هي الكهرباء والغاز إلى غاية 28-06-1969 حيث شملت قرار التأميم نظرا للخراب الذي خلقه الاستعمار الفرنسي وبصدور الأمر 691- 59 تم حل مؤسسة كهرباء والغاز الجزائر وظهر ما يسمى بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز مع مطلع التسعينات وبالضبط 1991 تغير طابع المؤسسة إلى شركة ذات طابع صناعي وتجاري وفقا للإصلاحات اقتصادية المستهدفة آنذاك.

(1) www.sonelgaz.dz2017-04-02 أطلع عليه يوم

ثانيا: مراحل تطور مؤسسة سونلغاز

مرحلة التسعينات: في هذه المرحلة برز نظام قانوني جديد يتماشى مع معطيات المحيط حيث تحولت شركة الكهرباء والغاز إلى هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي: 91-475 المؤرخ في 14-12-1991 الأمر الذي سمح للمؤسسة بالتحرر شيئا فشيئا من تدخل الدولة.

وبعد ظهور المرسوم الرئاسي 02-195 المؤرخ 01-06-2002 حيث تغير بموجبه النظام القانوني للشركة وأصبحت شركة ذات أسهم الأمر الذي أعطاها دفعا كبيرا للتنظيم والإنتاج والتحرر في العمل فمؤسسة سونلغاز تتكفل بتوفير الطاقة الكهربائية وتوزيع الغاز عبر كامل التراب الوطني والدولة هي الشريك الرئيسي بالنظر إلى القانون رقم 02-01 المؤرخ في: 05-02-2002 المتعلق بالكهرباء والغاز[1]، تمارس المؤسسة لحساب الدولة الاحتكار على النشاطات التالية:

- **إنتاج الكهرباء:** تقوم بيه مديرية إنتاج الكهرباء.
- **نقل وتوزيع الكهرباء:** وتقوم بيه مديرية نقل الكهرباء والغاز ومديرية توزيع الكهرباء والغاز
- **نقل وتوزيع الغاز:** وتتكفل بيه مديرية نقل الكهرباء والغاز

المطلب الثاني: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت

أولا: تعريف مديرية التوزيع

مديرية التوزيع هي مؤسسة عمومية اقتصادية شكلها القانوني شركة ذات أسهم، مقرها الرئيسي حي صديق بن يحي المرجة، رأسمالها يقدر بـ: 25 مليار دينار، إذا تضم المديرية ثلاث وكالات وهي وكالة تيسمسيلت وكالة ثنية الحد ووكالة برج بونعامة وتحتوي المديرية على العديد من الأقسام التي تتكامل فيها بينما تتمثل فيما يلي:

1- مدير التوزيع: وهو المكلف الأول بالإشراف على تسيير المؤسسة، ويكمن دوره في القيام بتسيير المؤسسة ماليا وإداريا وتمثيل المؤسسة وهو الذي يتخذ القرارات الإدارية ويقوم بتعيين الموظفين ويتخذ الإجراءات اللازمة لضمان السير الحسن للمؤسسة ويعمل على المراقبة والتنسيق بين مجمل الأعمال الإدارية.

2- أمانة المديرية: وهي كاتبة المدير وتقوم بعمل السكرتارية وهي بمثابة همزة وصل بين المدير والموظفين والعمال ومن بين مهامها الأساسية الاهتمام بانشغالات المدير واستقبال مكالماته واستقبال شكاوي الزبائن وتحويلها للمدير.

(1) الجريدة الرسمية، **المرسوم الرئاسي 02-195 المتعلق بالكهرباء والغاز**، الجزائر، 2002.

3- المكلف بالمصلحة القانونية: التكفل بالمهام ذات الصيغة القانونية لمديرية التوزيع وتمثيل أمام المحاكم ومتابعة تنفيذ قرارات المحكمة.

4- مهندس وقاية وأمن: وضع مخطط للزيارات مع برمجة مهام التخصيص وإعداد الواقعات الخاصة بمستلزمات الأمن ووضع البرنامج السنوي للأمن.

5- مساعد الأمن الداخلي: السهر على الأمن الداخلي لمختلف مصالح المديرية والقيام بزيارات دورية لمختلف المصالح والتأكد من توافر شروط الأمن[1].

6- قسمة تقنية الكهرباء: إعداد برنامج صيانة المنشآت وضمان تسيير المحولات الكهربائية.

7- قسمة توزيع الغاز: إعداد وإرسال تقارير إعطاب الغز الهامة إعداد ومتابعة انجاز البرنامج السنوي للصيانة والتأكد من تصليح جميع حالات ضياع الغاز المبلغ عنها وضمان تسيير مخزون قطاع الغيار.

8- مصلحة الوسائل العامة: ضمان تسيير الوسائل والمعدات وهياكل المديرية والتعامل مع وسائل الإعلام لمختلف أنواعها.

9- قسم العلاقات التجارية: وتنقسم إلى مصلحة التقني تجاري ومصلحة الزبائن.

10- قسم الموارد البشرية: التكفل بأجور العمال وتتكفل باحتياجات العمال ومعالجة شكاويهم في هيئة أجور المستخدمين.

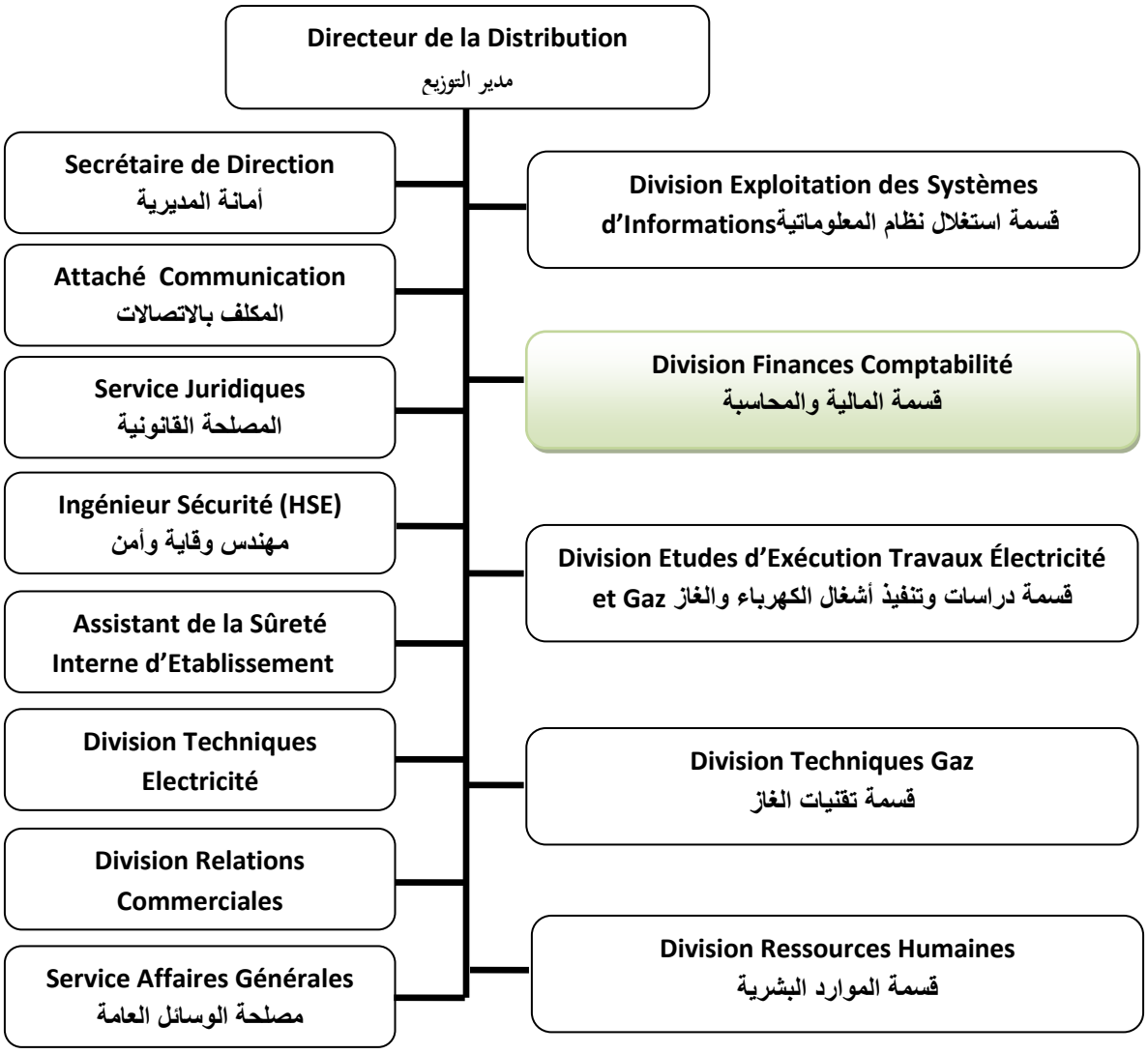
11- قسم المالية والمحاسبة: وتتكون من مصلحة المالية التي تقوم بمتابعة العمليات البنكية واستقبال الشيكات من الزبائن وإنشاء الشيكات للموردين، وكذا مصلحة المحاسبة العامة التي تقوم بجمع الوثائق المحاسبية من مختلف المصالح وعلى دائرة المحاسبة والمالية العلم ب: فواتير الزبائن، أوراق الدفع، حالات الدفع، الأجور الاستهلاك، المشتريات وحالات المبيعات.[2]

وفيما يلي الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز:

(1) لجنة تنسيق الموزعين، **شركة الوطنية توزيع الكهرباء والغاز**، 2012.

(2) لجنة تنسيق الموزعين، **شركة الوطنية توزيع الكهرباء والغاز**، 2012

الشكل رقم (3–1): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت



المصدر: لجنة تنسيق الموزعين، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث: تقديم قسم المحاسبة والمالية

يتمثل دور كل من قسم المحاسبة والمالية في:

أولا: تقديم قسم المحاسبة والمالية:

تعتبر من الركائز الأساسية وذلك للدور الذي تلعبه في عملية الرقابة على مختلف العمليات المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي من خلال تسجيل العمليات المحاسبية وإعداد الميزانية الافتتاحية والنهائية للمؤسسة وكذلك تحديد النتيجة النهائية مما يضمن لها التسيير الحسن بمختلف وظائفها وأنشطتها، ومن أدوارها نذكر:

1- ضمان تسيير الموارد المالية.

2- مسك تصرفات التسيير والصفقات محاسبيا.

3- التقدير للمدى القصير وتحليل ومراقبة التكاليف والانحرافات.

4- مراقبة تنفيذ الخطة المالية.

5- وضع وتحليل وثائق شاملة لعمليات المؤسسة والميزانية.

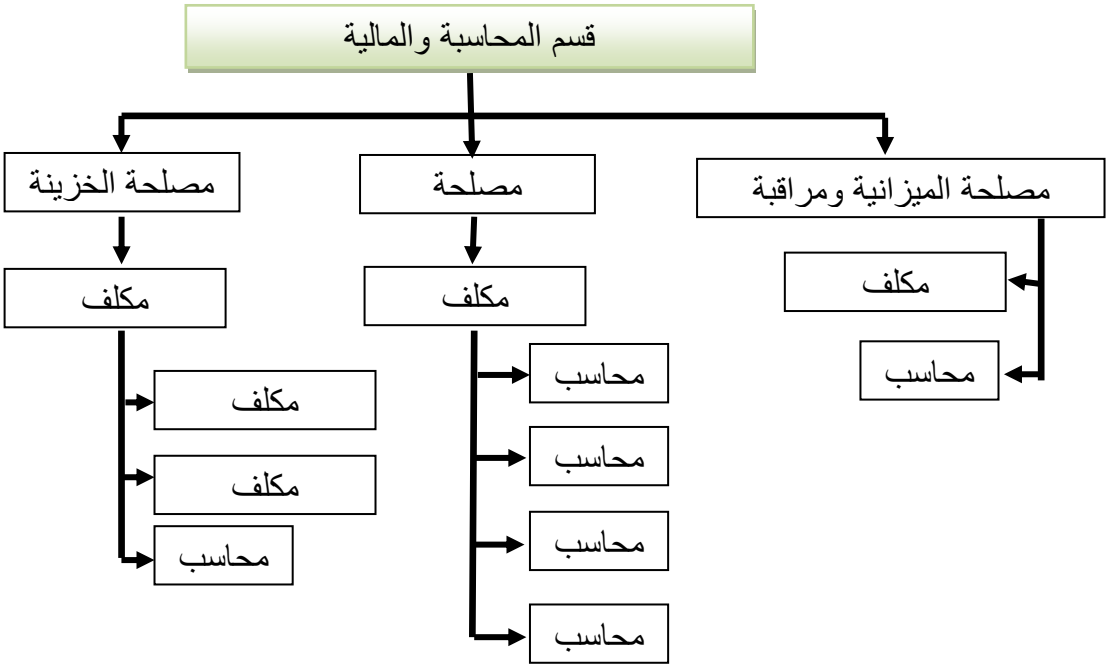
6- المتابعة والتقييم للممتلكات.

تمت الدراسة التطبيقية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز على مستوى قسم المالية والمحاسبة التي تهتم بمعالجة كل العمليات المحاسبية التي تصلها من طرف الأقسام الأخرى أو من طرف الموردين.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لقسمة المحاسبة والمالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز:

تمت الدراسة التطبيقية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز على مستوى قسم المالية والمحاسبة التي تهتم بمعالجة كل العمليات المحاسبية التي تصلها من طرف الأقسام الأخرى أو من طرف الموردين، وفيما يلي الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية



المصدر: مديرية التوزيع تيسمسيلت، قسم الموارد البشرية.

ثالثا: تحليل الهيكل: قسمة المحاسبة والمالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز تتكون من:

1- رئيس قسمة: وهو مكلف بإدارة قسمة المالية والمحاسبة

2- رئيس مصلحة الخزينة: يساعده كل من مكلف بالدراسات الذي يقوم باستقبال الفواتير وتسديدها ومتابعة الحسابات البنكية والحسابات البريدية الجارية والمعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بالخزينة والمحاسب الذي بدوره يقوم بمراقبة الصناديق المحاسبية ومراقبة إيرادات المؤسسة والتسجيل المحاسبي.

3- رئيس مصلحة الميزانية يساعده كل من مكلف بالدراسات الذي يقوم بمتابعة الظرف (الغلاف) المالي ونسب الاستغلال وعمليات تحليل الميزانية.

4- رئيس مصلحة الاستغلال يساعده كل من مكلف بالدراسات يهتم بمراقبة كل ما يتعلق برواتب العمال وتسجيل ومتابعة كل ما يتعلق بحسابات ما بين الوحدات ومتابعة كل الرسوم والضرائب ومتابعة التسجيل المحاسبي لفاتورة التزويد بالوقود ومتابعة الصناديق الثانوية ومتابعة تقريب الحسابات تحليل الحسابات وتجميع المعلومات المحاسبية ومحاسبين مكلفين بعدة مهام من بينها استقبال الفواتير، ومراجعة ومعالجة الفواتير وتقييد الفواتير في اليومية[1].

(1) مصلحة المحاسبة والمالية، **التسجيل المحاسبي للعمليات**، 2016، (مقابلة شخصية).

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها المرجع الخارجي

تعددت الألقاب للمراجعين الخارجيين، فعلى سبيل المثال في الجزائر يطلق عليه محافظ الحسابات وفي بعض الدول يطلق عليه مراقب الحسابات أو مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني إلا أن هذه الألقاب لم تغير من مسؤوليته حول صدق وشرعية القوائم المالية.

حيث يعمل على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر وتسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكيد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

المطلب الأول: أهم الوثائق المطلوبة من طرف المراجع الخارجي

من بين الوثائق المطلوبة للقيام بمختلف العمليات للتوصل إلى النتائج المراد تحقيقها ألا وهي صدق القوائم المالية من خلال صحة العمليات وشرعيتها وذلك نظرا لمدى تطابقها وفق النظام المحاسبي المالي.

ومن خلال المقابلة الشخصية مع المراجع الخارجي كل من:

أولا: جايف حسين مراجع خارجي بحي المنظر الجميل دلاس132 مسكن تيسمسيلت

Djaaif Hocine
Email d.hocine2@Voil.fr
Commissaire de comptes

ثانيا: محاسب مديرية توزيع الكهرباء والغاز ورئيس مصلحة المحاسبة والمالية السيد عرجان بن صالح

ثالثا: وعليه فإن أهم الوثائق التي يقوم بمراجعتها نذكر:

1- الميزانية العامة:

2- ميزان المراجعة

3- دفتر الأستاذ

4- دفتر اليومية

5- ملف الاستثمارات

6-الدفتر المركزي

7-دفتر الجرد

8-دفتر حركات التوظيف

9-دفتر الرتب والأجور

10- الضرائب

11- شهادات خاصة بالضمان الاجتماعي

12- القائمة الاسمية للعقود

13- الجداول لمقارنة العرض

14- الوثائق المبررة

15- شهادات الأرصدة

16- معلومات حول المؤسسة

17- ميزانية إضافية موجودة لكل زبون

18- فاتورة بدون دفع

وان استعراض المراجع لهذه السجلات يعطيه فكرة عن، النظام المتبع في الشركة، دقة السجلات وكفايتها، نظام الحفظ وكفايته، وأخيرا العمليات الأساسية التي تقوم بها المنشأة.

رابعا: ومن خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة سونلغاز التي قمنا بها وبناءا على الوثائق التي قدمت لنا (الميزانية وجدول حسابات النتائج) تبدأ إجراءات المراجع الخارجي من خلال:

جمع كل الفواتير ومختلف المستندات والتأكد من صحة تسجيلها في دفتر اليومية التي تسجل فيه كل الوقائع المحاسبية يوميا واثبات المستندات المحتفظ بها، وفيها يتم مراجعة:

1- تدوين أرقام الحسابات يعني كتابة اسم الحساب المدين والدائن

2-تسجيل تاريخ حدوث العملية

3- تسجيل المبالغ المدينة والدائنة

4- شرح موجز للعملية وهو ما يعرف بالبيان

أما التسجيل من الناحية العملية يتطلب:

1- جمع الوثائق المبررة: دراستها، ترتيبها بحسب طبيعتها

تسجيل العملية في اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

الشكل العام لدفتر اليومية: ويكون الشكل العام لدفتر اليومية كالتالي:

جدول رقم (3-1): دفتر اليومية

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		——— التاريخ ———		
		اسم الحساب المدين		
		اسم الحساب الدائن		
		شرح العملية		

من إعداد الطالبة بالاعتماد على المحاسب لدى مديرية التوزيع

ثم بعدها يقوم المراجع بفحص دفتر الأستاذ الذي يشمل على العمليات التي تتم بين المؤسسة والغير.

شكل رقم(3-3): دفتر الأستاذ المبسط

منه			له		
التاريخ	البيان	المبالغ المدينة	التاريخ	البيان	المبالغ الدائنة
../../..	شرح العملية	Xxx	../../..	شرح العملية	xxx
المجموع			المجموع		

المصدر من اعداد الطالبة بالإعتماد على محاسب المؤسسة

وعليه إذا كان التسجيل في اليومية صحيحا، فإن الترحيل إلى دفتر الأستاذ عملية سهلة وبسيطة تتمثل في نقل المبالغ على الحساب المعني وبالرغم من ذلك قد تقع أخطاء مثل: خطأ في الحساب، خطأ في المبلغ، خطأ في الطرف المعني من الحساب ومنه ما يضعف مصداقية وشرعية القوائم المالية.

المطلب الثاني: مراجعة الوثائق المطلوبة

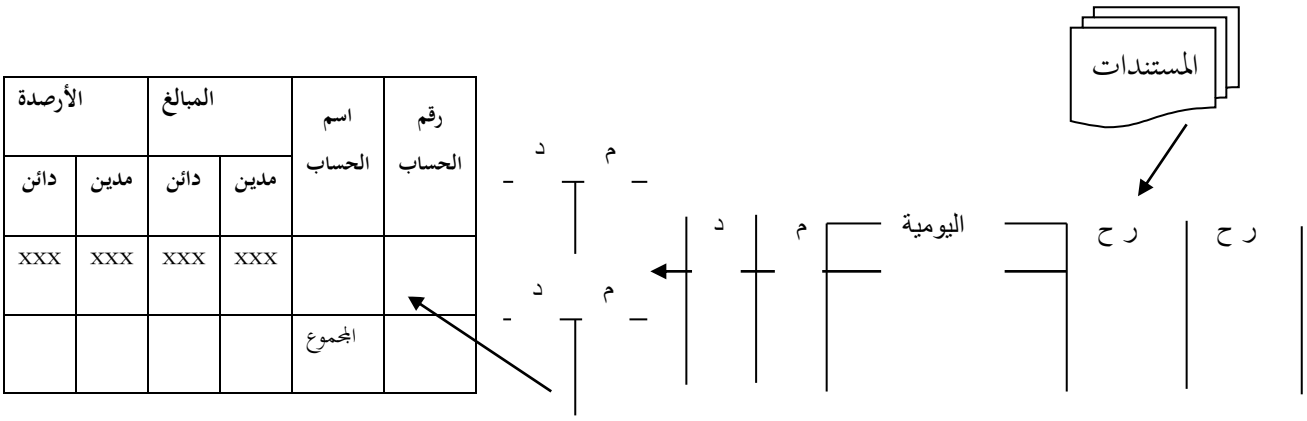
يمكن اكتشاف الأخطاء عند تطبيق القاعدة الأساسية مجموع المبالغ المدينة=مجموع المبالغ الدائنة وهذا عندما يكون الخطأ في المبلغ أو الطرف المعني من الحسابات، أما إذا كان الخطأ في الحساب فيمكن اكتشافه في نهاية الدورة بعد القيام بعملية الجرد، أما فيما يخص حسابات التسيير فالحل لاكتشافها هو العودة إلى دفتر اليومية ومقارنة كل ما سجل وكل ما رحل إلى دفتر الأستاذ (قيد بقيد).

بعد أن ينتهي المراجع الخارجي من فحص كل العمليات المسجلة في اليومية العامة وترحيلها إلى دفتر الأستاذ وترصيدها، يستعمل ميزان المراجعة مثلما يدل اسمه لتراجع العمليات التي قامت بها المؤسسة وهو عمل تحضيري لإعداد جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية.

حيث من خلاله يتأكد من المراجع الخارجي من تساوي المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة بالإضافة إلى تعادل أرصدتها وكذلك أن مجموع المراجعة بالنسبة لحقل المبالغ يساوي مجموع اليومية إذ أنه يعتبر أداة المراقبة والتأكد من صحة المعلومات، لكن تجدر الإشارة إلى أن توفر المساواة لا يعني عدم وجود أخطاء إذ أنه يمكن إعداد قوائم مالية خاطئة، حيث أنه تم تسجيل حسابات في غير مكانها المناسب.

وبعد المرور بكل هذه الخطوات نصل إلى المرحلة الأخيرة وهي مرحلة الوثائق المحاسبية الشاملة و المتمثلة في: جدول حسابات النتائج، والميزانية الختامية، وتلخيصا للمراحل السابقة يبين الشكل التالي بوضوح مراحل مراجعة الدورات المحاسبية للتأكد من مصداقية وشرعية القوائم المالية.

شكل رقم(3-4): مراجعة مراحل الدورة المحاسبية



رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
		xxx	xxx	xxx	xxx
	المجموع				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على محاسب المؤسسة

وعليه من خلال الدراسة الميدانية التي قمة بها في مديرية التوزيع وبإتباع الخطوات السابقة بمساعدة المراجع الخارجي، واعتمادا على الوثائق المقدمة لنا ألا وهي الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج بالنسبة للسنوات 2015-2014-2013.

نلاحظ أن نتائج جدول حسابات النتائج سالبة مما يعبر عن الخسارة للمؤسسة للسنوات الثلاث كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل جدول حسابات النتائج: بعدما تطرقنا إلى أهم الحسابات المكونة لجدول حسابات النتائج يمكن عرض شكله فيما يلي:

جدول رقم(3-2): جدول حسابات النتائج لمديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت

اسم الحساب	2014-12-31	2015-12-31
رقم الأعمال	949880926.94	1185092354.20
تغير المخزونات	00	00
إنتاج مثبت	00	00
إعانات الاستغلال	00	00
إنتاج السنة	949880926.94	1185092354.20
مشتريات مستهلكة	**-11549132.00**	**-785010855 .62**
خدمات جارية	**-132410800.98**	**-339382377 .47**
استهلاك السنة المالية	**-870303232.92**	**-1124393263.09**
القيمة المضافة للاستغلال	805920993.96	60699091.11
أعباء العاملين	**-243084779.28**	**-304445018.65**
الضرائب والرسوم	**-16710790.95**	**-19526337.89**
الفائض الخام للاستغلال	546125423.73	**-263272265.43**
المنتجات العملياتية الأخرى	29955488 .29	41582736.56
الأعباء العملياتية الأخرى	-396461.87	-5086852.33
مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر قيمة	**-288039478.50**	**-299054950.15**
استرجاع على خسائر قيمة	22683776.90	81384957.97
النتيجة العملياتية	310328748.55	-444446373.38
المنتوجات المالية	00	00
الأعباء المالية	00	00
النتيجة المالية	00	00
النتيجة الجارية قبل الضريبة	310328748.55	-444446373.38
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج	00	00
الضرائب المؤجلة عن نتائج عادية	00	00
مجموع المنتجات الأنشطة العادية	1002520192.13	1308060048.73
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-1434838431.72**	**-1752506422.11**
نتيجة الأنشطة العادية	**310328748.55**	**-444446373.38**

المصدر: مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت

ومن خلال دراستنا لجدول حسابات النتائج تبين أن هناك خطأ في العمليات الحسابية بمعنى في دفاتر اليومية لشهر أفريل 2015 وهو ما صرح لنا به رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، وهذا الخطأ تم اكتشافه من طرف المراجع الخارجي ونظرا لسرية المعلومات لم يتم التدقيق في المعلومات وإنما أخذنا العينة التي وجد فيها الخطأ وتم توضيحه من طرف المراجع الخارجي.

وفيما يلي أهم العمليات التي قامت بها في شهر افريل2015.

- في: 2015/04/17 قامت بشراء معدات إعلام آلي بمبلغ قدره: 530000.00 دج على الحساب
- في: 2015/04/17 قامت بشراء سيارة 8347341.88 دج
- في: 2015/04/18 قامت بتسديد ضرائب على الرواتب والأجور عن طريق الصندوق بمبلغ: 4852.00دج
- في: 2015/04/19 قامت تحويل من البنك إلى الصندوق مبلغ: 300.000.00دج
- في: 2015/04/19 قامت بتسديد مصاريف الصيانة والإصلاح عن طريق الصندوق أي نقدا بـ: 2150000دج.
- في: 2015/04/20 قامت بتسديد مبلغ معدات إعلام آلي نقدا.
- في: 2015/04/20 قامت بدفع رواتب وأجور العمال المقدرة بـ:5763019.56دج
- في: 2015/04/20 قامت بتسديد ضرائب والرسوم المستحقة عليها بمبلغ قدره: 1205638.83دج
- في: 2015/04/21 سددت فاتورة أشغال تركيب أعمدة كهربائية لفائدة المديرية بلغت تكلفتها: 853045.46دج
- في: 2015/04/24 وصلت فاتورة تصليح سيارة لفائدة المديرية بلغت تكلفتها: 150952.00دج
- في: 2015/04/24 سددت فاتورة الهاتف الثابت بمبلغ قدره: 896531.12دج
- في: 2015/04/25 قامت بشراء لوازم كهربائية خاصة بتصليح محول كهربائي بمبلغ: 236462.33 دج
- في: 2015/04/26 قامت بتسديد حقوق كراء محل للوكالة التجارية ببرج بونعامة بمبلغ:130500.00 دج
- في: 2015/04/27 قامت بتحويل مبلغ مالي من البنك إلى الصندوق قدره: 20000.00 دج

الشكل رقم (3–5):تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية:

دائن	مدين	البيان	رح	رح
		2015/04/17		
	53000.00	معدات إعلام آلي		218224
	9010.00	الرسم على القيمة المضافة		445015
62010.00		المورد	401010	
		2015/04/17		
	8347341.88	معدات نقل		215110
	1 419 048,12	الرسم على القيمة المضافة		445015
9 766 390,00		المورد	401010	
		2015/04/18		
	20196.00	ح/ صيانة وإصلاحات		615501
	3433.32	ح/ رسوم قابلة للاسترجاع		445015
23696.32		ح / ديون الخدمات	40120	
		فاتورة رقم: 122		
		2015/04/18		
	4852.000	ضرائب ورسوم عن الأجور		64100
4852.000		صندوق	53000	
		2015/04/19		
	300.000.00	صندوق		53000
300.000.00		البنوك والحسابات الجارية	51200	
		2015/04/19		
	23696.32	مورد الخدمات		401010
23696.32		صندوق	53000	
		2015/04/20		
	620100.00	مورد الخدمات		401010
620100.00		صندوق	53000	
		2015/04/20		
	5763019.56	أجور المستخدمين		63101
5763019.56		صندوق	53000	

أي أنه تم اكتشاف الخطأ في العمليات الحسابية بزيادة الصفر وهو ما أدى إلى وجود خلل في القوائم المالية، وهذا بالنسبة لشهر افريل.

المطلب الثالث: تقرير حول الخطأ الموجود

إن كل عملية حسابية يصاحبها احتمال عدم صحة في النتيجة وهنا يحدث الخطأ، فالجمع والترصيد واحتساب الإستهلاكات والديون المعدومة وفوائد الخصم، كل هذه العمليات إذا لم تجري بدقة يكون هناك احتمال حدوث الخطأ.

يتمحور التقرير حول الخطأ الموجود يعني توضيح الخطأ ونوعه هناك أسباب كثيرة للأخطاء سنذكر بعضا منها على سبيل المثال وليس الحصر:

1- جهل كتابة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتصنيف المحاسبي السليم.

2- الرغبة في إخفاء التلاعب والاختلاسات والعجز.

3- ميل الإدارة إلى تفسير العمليات بطريقة توافق هواها.

4- الرغبة في تخفيض الضرائب إلى أقصى حد ممكن.

5- الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية وهذا ما تتمحور حوله دراستنا الميدانية، أي وجود الخطأ في العمليات الخاصة بدفتر اليومية :

- في: 2015/04/17 قامت بشراء معدات إعلام آلي بمبلغ قدره: 530000.00 دج على الحساب
- في: 2015/04/17 قامت بشراء سيارة 8347341.88 دج

الشكل رقم (3-6): يتمثل التقرير فيما يلي

من السيد: يوم 2016-05-02

إلى السيد رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة سونلغاز

الموضوع: تقرير حول الخطأ المحاسبي

لي عظيم الشرف أن أتقدم إلى معالي سيادتكم بـــــــ:

توضيح حول وجود خطأ في دفاتر المحاسبة دفاتر اليومية وحسب فاتورة الشراء بالنسبة للمورد الذي قام ببيع معدات جهاز إعلام آلي وسيارة بتاريخ 17-04-2015 بمبلغ 530000.00 بالنسبة للأجهزة، أما السيارة بمبلغ8347341.88دج.

وعليه لوحظ وجود الخطأ في المبلغ نظرا للإهمال في التسجيل المحاسبي بنقص صفر في المبلغ مما أدى إلى وجود خلل في القوائم المالية.

التوقيع

المراجع الخارجي

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على المراجع الخارجي

المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية

للمراجع دور في إبداء رأيه حول مصداقية وشرعية القوائم المالية، من خلال اكتشاف الأخطاء حيث هناك أخطاء قد يجد المراجع انه لا داعي لتصحيحها مثل خطأ طفيف مثل تحميل مصروف لأخر، والحقيقة أن عمل المراجع هو منع الخطأ أكثر من اكتشافه، ومن ناحية تصحيح الأخطاء يمكن تقسيمها إلى:

أخطاء تؤثر على أرصدة الحسابات أخطاء لا تؤثر على أرصدة الحسابات.

المطلب الأول: كتابة الأخطاء المكتشفة وإعادة النظر فيها

بما أننا لاحظنا أن الخطأ موجود بدفاتر اليومية أي هناك خطأ في تسجيل المبلغ مما يؤدي إلى نقله إلى دفتر الأستاذ بالخطأ، وهو ما يضعف من مصداقية القوائم المالية.

حيث تبين الخطأ في اليومية بتاريخ 17-04-2015:

ح	ح	البيان			مدين	دائن
		2015/04/17				
218224		معدات إعلام آلي			53000.00	
445015		الرسم على القيمة المضافة			9010.00	
	401010			المورد		62010.00
		2015/04/17				
215110		معدات نقل			8347341.88	
445015		الرسم على القيمة المضافة			1 419 048,12	
	401010			المورد		9 766 390,00

تبين لنا من خلال المراجعة للتسجيلات وجود خلل في المبلغ المسجل:

- 53000.00 ← 530000.00
- 9010.00 ← 90100.00
- 62010.00 ← 620100.00
- 9766390.00 ← 97663900.00

ويكمن إعادة تصحيح الخطأ كالتالي بتصحيح المبلغ وإعادة تسجيله بنفس اليوم في دفاتر اليومية وهذا بإلغاء القيد بالنسبة للعملية الأولى .

الشكل رقم(3-7): التسجيل في اليومية بالخطأ

ح	ح	البيان	مدين	دائن
		2015/04/17		
218224		معدات إعلام آلي	53000.00	
445015		الرسم على القيمة المضافة	9010.00	
	401010	المورد		62010.00
		2015/04/17		
215110		معدات نقل	8347341.88	
445015		الرسم على القيمة المضافة	1 419 048,12	
	401010	المورد		9 766 390,00

تصحيح القيد:

ح	ح	البيان	مدين	دائن
		2015/04/17		
218224		معدات إعلام آلي	530000.00	
445015		الرسم على القيمة المضافة	90100.00	
	401010	المورد		620100.00
		2015/04/17		
215110		معدات نقل	8347341.88	
445015		الرسم على القيمة المضافة	1 419 048,12	
	401010	المورد		9 766 3900,00

المطلب الثاني: مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي والقوانين المعمول بها

يجب على المراجع أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عنها قانونًا من جهة، كما أنها تعطي المصداقية وتلك الصورة الوفية لحسابات الشركة من جهة أخرى إن هاته المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع القانوني المريح ، لذلك كان لازما على المراجع أن يتأكد من أن القائمين بالإدارة قد احترموا كل القوانين والتنظيمات التي تحكم الشركات لا سيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات فصدق الحسابات هو التعبير الوفي لوضعية الشركة الحقيقية التي تسمح للمتعاملين معها بأن يشعروا ببعض الأريحية، لذلك الصورة الوفية في مفهوم الكثيرون من الفقهاء هي تلك النظرة التي يتمتع بها كل المراجع الخارجي حول وضعية معينة إذ يتعلق الأمر بحقيقة خارجية تتطلب توافر تلك الموضوعية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع الذي يساعدها على التطور.

ومن خلال ما ذكر يستنتج الباحث أن استخدام مصطلح الغش في حقل المحاسبة والمراجعة يدل أيضًا على عدة معانٍ منها" :الاختلاس والتلاعب والاحتيال "ومما يركز عليه تعريف تلك المصطلحات عن معنى الغش أنه يشمل عدة عناصر من أجل ارتكابه وهي النية والقصد أو التدبير المسبق، أي أن الغش يرتكب بسابق إصرار وسوء نية وتعمد وليس عن طريق المصادفة، وذلك سعيًا للتضليل والإخفاء عن أنظار المستخدمين للتقارير المالية، كما يترافق هذا المصطلح دائمًا في مراجع المحاسبة والمراجعة مع مصطلح الخطأ.

وحسب مراجعة مراعاة تطبيق النظام المحاسبي المالي بالسبة للمؤسسة وفحص الفواتير والمستندات وجدنا في فاتورة خطأ ويعتبر إهمال وتزوير وحسب ما ص عليه قانون المحاسبة و التشريع يعاقب المحاسب عليها.

المطلب الثالث: كتابة التقرير والمصادقة على القوائم المالية

تطور حاجات مستخدمي التقارير، وانعكست على وظيفة المراجعة وأهدافها، فقد كان اكتشاف الخطأ والغش هو الشغل الشاغل للمراجعين في مراحل المراجعة الأولى، من خلال التركيز على المراجعة الحسابية والمستندية، بما فيها إعادة الحساب وفحص الترحيل والعمليات الحسابية على اختلافها إرضاء لمستخدمي التقارير المحاسبية الذين كانوا يهتمون بحماية أموالهم من الخطأ أو الغش أو التلاعب، ومن ثم فقد كان المراجع مسؤولا عن اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب، وقد كان هذا ممكنًا، فقد كانت المشاريع صغيرة الحجم وعدد عملياتها قليلة وبسيطة وكان المراجع يقوم بمراجعة شاملة لجميع عمليات المشروع التي تمت خلال الفترة المحاسبية تحت الفحص وعليه فإن للمراجع مسؤولية كبيرة في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية من خلال إبداء راية الفني المحايد حول القوائم المالية في شكل تقرير ويتمثل فيما يلي:

الشكل رقم (3–8): تقرير المصادقة على القوائم المالية وشرعيتها

من السيد..... يوم 05-05-2015

إلى السيد مدير مصلحة المحاسبة والمالية

الموضوع: تقرير حول مصداقية وشرعية القوائم المالية

حسب تقريرنا وما جاء من خلال مراجعة وفحص القوائم المالية المحاسبية قد وجدنا بالنسبة لدفتر اليومية و جدول حسابات النتائج خطأ فادح ويكلف المؤسسة خسارة، وبهذا قمنا بالفحص للقوائم المالية محاسبيا، ماليا، تشريعيا.وفي الأخير استنتجنا أن هناك تهاون بالنسبة للمحاسب.

وهذا من خلال الإجراءات التي قمنا بها من خلال فحص وتدقيق للمعلومات والبيانات المحاسبية ومدى مطابقتها للنظام و القوانين لدى مؤسسة سونلغاز ، وبعد الكشف عن الأخطاء وتصحيحها أيا كان نوعها.

فإنني أصرح بأن القوائم المالية لسنة 2015 لمؤسسة سونلغاز قوائم ذات مصداقية لصدق حساباتها وبياناتها اعتمادا على الوثائق والمستندات، وذات شرعية نظرا لمدى تطابقها مع القوانين .

مدير المؤسسة التوقيع

.... المراجع الخارجي

وفي الأخير بعض التقارير لمختلف المراجعين الخارجي:

امجد وشركاه

محاسبون قانونيون

السادة مساهمي شركة .....

لقد قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة .....كما هي في 2000\12\31 وبيان الإرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ. وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها، وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات الحسابية، كما شمل إجراءات المراقبة الاخري التي وجدناها مناسبة.

وقد رأينا أن الشركة تحتفظ بقيود وسجلات حسابية منظمة بصورة أصولية حسبما بدا لنا من امتحاننا لتلك الدفاتر، وان البيانات الحسابية الختامية المرفقة تتفق مع الدفاتر والحسابات والمستندات التي قدمت لنا، ونرى حسب ما وصل إليه علمنا وطبقا للمعلومات والإيضاحات المعطاة لنا، وكما هو مدون في دفاتر الشركة وسجلاتها إن الميزانية المرفقة مطابقة للقانون، وقد نظمت بحيث تظهر بصورة عادلة الموقف المالي للشركة في 2000\12\31 وان بيان الإرباح والخسائر يظهر نتيجة أعمالها للسنة المذكورة وان البيانات المذكورة نظمت وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها وطبقا للأسس المتبعة في السنة السابقة .

امجد وشركاه

امجد وشركاه

محاسبون قانونيون

السادة مساهمي شركة .....

لقد قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة .....كما هي في 2000\12\31 وبيان الأرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها، وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات الحسابية، كما شمل إجراءات المراقبة الاخري التي وجدناها مناسبة .

وخلال السنة موضوع التدقيق اتبعت شركة..... "" الوارد أولا صادر أخيرا "" بدلا من " الوارد أولا صادر أولا "" التي كانت تتبعها سابقا وقد أدي هذا التغير إلى تخفيض صافي الدخل بمبلغ .... دينار ولو اتبعت طريق " الوارد أولا صادر أولا لبلغت قيمة المخزون السلعى في نهاية العام ..... دينار.

وقد رأينا أن الشركة تحتفظ بقيود وسجلات حسابية منظمة بصورة أصولية حسبما بدا لنا من امتحاننا لتلك الدفاتر، وان البيانات الحسابية الختامية المرفقة تتفق مع الدفاتر والحسابات والمستندات التي قدمت لنا، ونرى

حسب ما وصل إليه علمنا وطبقا للمعلومات والإيضاحات المعطاة لنا، وكما هو مدون في دفاتر الشركة وسجلاتها إن الميزانية المرفقة مطابقة للقانون، وقد نظمت بحيث تظهر بصورة عادلة الموقف المالي للشركة في 2000\12\31 وان بيان الأرباح والخسائر يظهر نتيجة أعمالها للسنة المذكورة وان البيانات المذكورة نظمت وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها وطبقا للأسس المتبعة في السنة السابقة باستثناء ما سبق واشرنا إليه أعلاه بشأن التبديل الحاصل في أساس تسعير المخزون السلعي، علما بأننا نوافق على هذا التبديل

امجد وشركاه

امجد وشركاه

محاسبون قانونيون

السادة مساهمي شركة .....

لقد قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة .....كما هي في 2000\12\31 وبيان الإرباح والخسائر للسنة المنتهية بذلك التاريخ وقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت حسب علمنا واعتقادنا ضرورية لأغراض التدقيق الذي قمنا به وفقا لقواعد المراقبة المتعارف عليها، وقد شمل فحصنا إجراء الامتحان اللازم للقيود والسجلات الحسابية، كما شمل إجراءات المراقبة الاخري التي وجدناها مناسبة باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية:

بناء على تعليماتكم وفق شروط التعيين، لم نتبع إجراءات التدقيق المتعارف عليها فيما يتعلق بالاتصال بالعملاء للتأكد من صحة أرصدة حساباتهم كذلك لم نتمكن من ملاحظة الأساليب المستعملة في جرد المخزون السلعي.

وبسبب هذا الحصر لم يكن نطاق الفحص الذي قمنا به كافيا للسماح لنا بإبداء رأي إجمالي في البيانات المحاسبية المرفقة.

امجد وشركاه

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها بمديرية التوزيع تيسمسيلت توصلنا إلى عدة نتائج من خلال الوثائق المقدمة لنا ألا وهي جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية، وهذا لتوضيح أهم الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي من اجل أبداء رأيه الفني المحايد حول مدى مصداقية وشرعية القوائم المالية بهذه المؤسسة.

وبمساعدة المراجع الخارجي والإجراءات التي قمنا بها من خلال جمع المعلومات والوثائق ومراجعتها وفحصها إضافتا إلى جدول حسابات النتائج الذي تتمثل أغلب نتائجه بالسلب وهذا ما يوضح لنا وضعية المؤسسة بالخسارة، توصلت إجراءاتنا إلى أن هناك خطأ في التسجيل المحاسبي في اليومية بتاريخ معين حيث قمنا بكتابة تقرير حول هذا الخطأ لتوضيحه أكثر، وإعادة النظر فيه بإثباته بالوثائق والبيانات، وإعادة تصحيحه، إضافتا إلى النظر إلى مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصتا في التسجيلات المحاسبية.

وفي الأخير توصل المراجع الخارجي في إبداء رأيه بالاعتماد على إجراءاته وفحوصاته التي قام بها في المؤسسة وبعد اكتشافه للخطأ والتسريح به وتصحيحه وتأكده من صدق البيانات والمعلومات وكل العمليات التي قامت بها المؤسسة توصل إلى أن القوائم المالية للمؤسسة صادقة وذات شرعية وهذا ما أكده لنا في تقريره الأخير.

الخاتمة العامة

خاتمة:

تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي ضرورية نظرا للتطور الذي طرأ على المراجعة والمحاسبة والتوسع الذي شاهدته المؤسسات، حيث أصبحت مسؤولية المراجع الخارجي مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات، من خلال تمكين أصحابها من متابعة ما يجري داخل المؤسسة ومدى كفاءة وأمانة القائمين على أموالهم بالإضافة إلى أهميتها، مما ينعكس بالإيجاب على نشاطها ويساهم في نجاحها، خاصتا في إبداء رأيه حول مصداقية وشرعية القوائم المالية.

حاولنا من خلال تناولنا لدراسة مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول الدور الذي يؤديه المراجع الخارجي من أجل إضفاء المصداقية والشرعية للقوائم المالية، مركزين على أهم العناصر المرتبطة بنجاحها، ومحاولة البحث عن السبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح هذه المسؤولية وكتابة التقرير لتأكيد صحتها وإعطائها الصورة الصادقة.

1. نتائج الدراسة:

النتائج النظرية: بعد معالجتنا لمختلف الجوانب النظرية للموضوع توصلنا إلى نتائج يمكن صياغتها في النقاط التالية:

للمراجع الخارجي دور كبير داخل المؤسسة وذلك للدفع بها نحو الازدهار والنجاح من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها، وفحص العمليات والبيانات التي من شأنها تؤدي إلى تميز القوائم المالية بالشرعية والمصداقية.

إن دلالة مصداقية وشرعية القوائم المالية تعتبر عنصرا رئيسيا بالنسبة للمؤسسة، من خلال تتبع القيود المحاسبية وفحص الوثائق والسجلات المحاسبية، وبالتالي تدعم مختلف أعمال المراجعة وإبداء الرأي الذي يقوم بإصداره المراجع الخارجي حول تمثيل القوائم المالية للوضعية الحقيقية للمؤسسة.

المراجع الخارجي مسؤول وملزم بالقيام بمهامه على أحسن وجه دون إهمال أو تقصير، ووفقا للنظام المحاسبي المالي.

في حالة مخالفة المراجع الخارجي للقوانين المتفق عليها للقيام بمهامه يكون مسؤولا أمام الأطراف الذين قاموا بتعيينه، لأن هدفه إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية عن مدى صحتها وعدالتها.

– النتائج التطبيقية:

كما توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية:

من خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة سونلغاز وجدنا أن الوثائق جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية نتائج سالبة تعبر عن الخسارة للمؤسسة.

عند قيام المراجع بكل الإجراءات المحاسبية تبين أنه وجد خطأ في العمليات الحسابية أي دفاتر اليومية، حيث قام المراجع بتوضيح هذا الخطأ وتصحيحه كما هو مسرح به في التقرير.

مراجعة، فحص، جمع المعلومات، وتقديم القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، مما ينتج عنه قوائم المالية ذات مصداقية وشرعية.

مصداقية وشرعية القوائم المالية التي يتوصل إليها المراجع الخارجي تمثل الصورة الحقيقية للمؤسسة، وتزيد من ثقة مستخدمي هذه المعلومات كما هو الحال في مؤسسة سونلغاز.

2. التوصيات:

قادتنا هذه الدراسة إلى الخروج بجملة من التوصيات والاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية من أجل تحسين صدق وشرعية القوائم المالية وتطوير مسؤولية المراجع الخارجي.

– على المؤسسات متابعة التوجيهات والاقتراحات التي يوجهها المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها.

– الزيادة من الرقابة الداخلية نظرا للدور الذي تؤديه داخل المؤسسة والمساعدات التي تقدمها لمصالح هذه المؤسسة.

– تطبيق النظام المحاسبي المالي بكل دقة ووضوح لإضفاء القوائم المالية بالمصداقية والشرعية.

3. آفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة إشكالية مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية، وأثناء الدراسة لاحظنا أن الموضوع يحتوي على جوانب مهمة لم يكن بوسعنا التطرق إليها نظرا لحدود الدراسة، ولعل من أهم هذه الجوانب نجد:

– التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

– الرقابة على الأداء بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أ) **الكتب:**

1. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1975.
2. أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008.
3. أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية**، الدار الجامعية، بيروت.
4. أمين السيد احمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية**، دار الثقافة، مصر،2008.
5. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للنشر، 2001.
6. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009
7. خلف الله عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة**، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2014.
8. رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دون دار نشر، عمان، 2004.
9. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
10. سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، الأردن،2012.
11. عبد الحي مرعي، كمال حليفة أبو زيد وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار المطبوعات الجامعية2008.
12. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريرج، 2009.
13. عبد الستار الكبيسي، **مبادئ المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
14. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي الجديد، الطبع الأولى، دار هومة الجزائر، 2011.
15. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، دون بلد 2001.
16. قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيى، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للنشر والتوزيع، بيروت، 2011.
17. محمد أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، مصر،2011.

18. محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2005،

19. محمد المبروك أبو زيد، **التحليل المالي**، الطبعة الثانية، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية 2009.

20. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2005

21. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004-2002

22. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، بيروت.

23. نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع 2008، عمان.

24. وصفي عبد الفتاح أبو بكر، سمير كامل محمد، **المحاسبة المالية المتوسطة**، الدار الجامعية الجديدة للنشر مصر، 2000.

25. وليد ناجي الحيالي، محمد علوان، المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، الوراق للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2002.

26. يوحنا آدم، صالح الرزق، **مبادئ المحاسبة**، الطبعة الأولى، جامعة عمان الأهلية، عمان، 2000.

ب)المذكرات:

27. احمد بري، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، رسالة ماجيستير، قسم المحاسبة والجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014،2013.

28. بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، جامعة المسيلة الجزائر 2013-2014.

29. حولي محمد، **المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجيستر، جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة، 2008-2009.

30. رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي**، رسالة ماجيستر كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

31. شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل رسالة الماجيستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس،2009-2008.

32. شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف،2011-2012.

33. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجيستر، الجزائر، 2009-2010.

34. مثقال محمود سالم القرالة، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين**، رسالة ماجيستر، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة، 2011.

35. مروة بوعزة، **مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية**، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، 2014.

36. مفيد عبد اللاوي، **آليات وطرق توثيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات**، أطروحة دكتوراه، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2013.

37. وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012،2013.

38. وليد ناجي لحيالي، مذكرات التحليل المالي في المنشآت التجارية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

ت) المجلات:

39. الجريدة الرسمية، المرسوم الرئاسي02-195 المتعلق بالكهرباء والغاز، الجزائر، 2012.

40. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **مراجعة ومراقبة داخلية**، المملكة العربية السعودية، 248 حسب.

41. محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد12، جامعة ورقلة، 2013.

ث) المؤتمرات:

42. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، مرسوم رقم 10-01 جوان 2010، يتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية العدد42 28 جويلية 2010.

43. سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بالوادي، يومي17-18جانفي2010.

44. صديقي مسعود، براق محمد، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، 08-09-مارس2005، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة.

45. غزة الأزهر، مداخلة بعنوان **عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية**، جامعة البليدة 2010.

46. خيري عبد الكريم، عياد السعدي، المؤتمر الدولي الأول **المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية** كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الدراسات في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، يومي4-5 ديسمبر2012.

47. سعد بوراوي، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي17-18جانفي.

ج) المراسيم والقوانين:

48. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، مرسوم رقم10-01 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42،28 جويلية 2010.

49. القانون التجاري، النص الكامل للقانون، منشورات بيرتي، طبعة2007-2008 الجزائر2006.

50. مرسوم تنفيذي رقم 08 -156، مؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم،07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن **النظام المحاسبي المالي**، المادة 36.

ح) المراجع باللغة الأجنبية:

1-Benoit pige,audit et controleintme Edition management et société 3eme Edition, paris2009.

خ) المواقع:

1- http://www,joradip , DZ /har / index, htn / Sgg Algerie 03/01/2008.
2-Société national de la comptabilité, guide d'autre et de commissariat aux comptes, O.P, cite, P110.
3- http://fr. Wikipédia. Orge/wiki / commissariat aux compte, 24/12/2007.

الملاحق

الملحق رقم: 01 أهم الوثائق المطلوبة من طرف المراجع الخارجي

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE CONSEIL FISCAL -CECF-

Ahmed LABANDJI Expert comptable Diplômé d'Etat
Cité Ain-Allah bâtiment 214 b Delly-Ibrahim - Alger-
Tél. 02-36.81.16 Fax. 021.36-81.16 Mob. 070-32.04.77

Objet : Mise à disposition de documents.

1. **Les analyses de comptes à la date la plus récente pour 2016 soit le 30/06 ou le 30/07/2016 ;**
2. la balance générale cumulée et par unité couvrant la période du 1er janvier 2016 à la date du dernier arrêté comptable pour chaque unité comptable et cumulée ;
3. les balances auxiliaires par unité comptable à la date la plus récente 2016 ;
4. le grand livre des comptes couvrant la période du 1er janvier 2016 à la date du dernier arrêt comptable pour chaque unité comptable ;
5. le journal de réouverture des comptes de l'année 2016pour chaque unité comptable ;
6. le fichier des investissements mis à jour et rapproché avec les données comptables (comptes d'investissements) pour chaque unité comptable ;
7. les derniers rapprochements des comptes ouverts auprès des institutions financières approuvés par la hiérarchie ;
8. le livre centralisateur à jour en 2016 au dernier mois arrêté pour chaque unité comptable ;
9. le livre d'inventaire arrêté au 31 décembre 2015 ;
10. Le livre de mouvement du personnel à jour à la date de la dernière paie ;
11. le livre de paie dûment renseigné et arrêté à la date de la dernière paie pour chaque unité comptable ;
12. les extraits de rôle (le plus récent) délivré par les receveurs des impôts pour chaque unité comptable ;
13. les attestations de mise à jour délivrées par les CNAS pour chaque unité comptable ;
14. La liste nominative des effectifs de chaque unité comptable à la fin du dernier mois qui a donné lieu à une paie ;
15. les contrats signés avec les tiers en 2016 ainsi que ceux qui l'ont été en 2015 et antérieurement lorsqu'ils continuent à produire leurs effets en 2016 ;
16. Les tableaux comparatifs des offres ;
17. les pièces justificatives des enregistrements comptables de l'exercice ouvert ;
18. les échéanciers de la dette vivante au 31/12/2016 par unité comptable ;
19. les attestations de conformité des soldes des comptes de liaison et inter-filiales approuvées par l'unité cédante et cessionnaire ;
20. les protêts (dépôt de plainte devant le tribunal compétent des chèques revenus impayés) et qu'il convient de provisionner à 100% pour ceux qui n'auraient pas été réglés à la clôture définitive des comptes de l'exercice 2015 ;
21. une balance auxiliaire par client et par facture impayée par âge (3 mois, 6 mois, 1 année et >une année) pour apprécier les risques d'irrécouvrabilité qui peseraient sur les créances détenues par l'entreprise.

Cette mise à disposition (papier et/ou sur support informatique) ne concerne que les documents qui peuvent l'être en copie à l'exception des livres obligatoires qui seront consultés sur place au même titre que les pièces justificatives des opérations comptables.

Dans l'attente, veuillez agréer, monsieur le Président, l'expression de notre haute considération.

الملحق رقم: 02 جدول حسابات النتائج لسنة 2014 لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST — EXERCICE 2014

CENTRE DO TISSEMSILET — DATE 23/04/2017 15.34.05

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2014	2013
Ventes et produits annexes		1 242 088 442,22	1 185 092 354,20
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 242 088 442,22	1 185 092 354,20
Achats consommés		- 898 476 810,44	- 785 010 885,82
Services extérieures et autres consommations		- 498 734 093,46	- 339 382 377,47
II - Consommation de l'exercice		- 1 397 210 803,90	- 1 124 393 203,09
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 155 122 461,68	60 699 091,11
Charges de personnel		- 297 198 361,69	- 304 445 018,65
Impôts, taxes et versements assimilés		- 20 807 091,45	- 19 526 337,69
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		[illegible]	[illegible]
Autres produits opérationnels		41 695 146,68	41 582 736,56
Autres charges opérationnelles		- 9 086 165,90	- 5 086 852,33
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 296 028 640,74	- 299 054 950,15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		48 200 181,51	81 384 957,97
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 688 347 393,27	- 444 446 373,38
Produits financiers		7 978 653,05	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		7 978 653,05	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 680 368 740,22	- 444 446 373,38
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 339 962 423,46	1 308 060 048,73
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 020 331 163,68	- 1 752 506 422,11
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 680 368 740,22	- 444 446 373,38
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 680 368 740,22	- 444 446 373,38

الملحق رقم: 03 جدول حسابات النتائج لسنة 2015 لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST — EXERCICE 2015

CENTRE DD TISSEMSILET — DATE 13/04/2016 11.13.02

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2015	2014
Ventes et produits annexes		1 276 732 281,74	1 242 088 442,22
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		1 276 732 281,74	1 242 088 442,22
Achats consommés		- 911 232 026,46	- 898 476 810,44
Services extérieures et autres consommations		- 455 798 892,17	- 498 734 093,46
II - Consommation de l'exercice		- 1 367 030 918,63	- 1 397 210 903,90
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 90 298 636,89	- 155 122 461,68
Charges de personnel		- 325 690 680,96	- 297 198 361,69
Impôts, taxes et versements assimilés		- 21 697 597,44	- 20 807 091,45
Prestations reçues Impôts et taxes		0,00	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 437 686 915,29	- 473 127 914,82
Autres produits opérationnels		167 480 852,40	41 695 146,68
Autres Prestations fournis		0,00	
Autres charges opérationnelles		- 2 277 942,99	- 9 086 165,90
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 303 041 699,22	- 296 028 640,74
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		13 998 413,57	48 200 181,51
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations fournies sect. auxiliaires		0,00	
Prestations rçues sect. auxiliaires		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 561 527 301,53	- 688 347 393,27
Produits financiers		0,00	7 978 653,05
prestations fournies frais financiers		0,00	
Prestations reçues frais financiers		0,00	
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	7 978 653,05
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 458 211 537,71	1 339 962 423,46
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 019 738 839,24	- 2 020 331 163,68
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 561 527 301,53	- 680 368 740,22

الملحق رقم: 04 أصول مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2014

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST — EXERCICE 2014

CENTRE DD TISSEMSILET — DATE 13/04/2016 11.07.24

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2014	amort 2014	2014	2013
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 120,00		1 120,00	1 120,00
Constructions (Batiments et ouvrages		1 020 029,43	446 596,40	573 433,03	594 100,15
Installations techniques, matériel et outillage		8 426 052 484,91	5 384 852 079,67	3 041 200 405,24	2 392 447 990,57
Autres immobilisations corporelles		671 865 184,88	357 553 155,60	314 312 009,28	371 267 082,80
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 605 267 137,76		1 605 267 137,76	1 687 841 268,90
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 000,00		15 000,00	15 000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 704 220 936,98	5 742 851 831,67	4 961 369 105,31	4 452 186 583,42
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 035 000,00		1 035 000,00	1 483 500,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		324 401 808,72	27 811 012,23	296 590 796,49	348 708 825,14
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		47 416 896,21	4 913 121,14	42 503 775,07	39 529 482,10
Impôts		5 859 455,51		5 859 455,51	19 173 080,02
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		51 677 859,04	23 034,48	51 654 824,56	36 187 897,46
Compte transitoire**		0,00		0,00	16 926 921,46
TOTAL ACTIF COURANT		430 391 019,48	32 747 167,85	397 643 851,63	462 309 706,18
TOTAL GENERAL ACTIF		11 134 611 956,46	5 775 598 999,52	5 359 012 956,94	4 914 476 289,60

الملحق رقم: 05 خصوم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2014

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST — EXERCICE 2014

CENTRE DD TISSEMSILET — DATE 13/04/2016 11.07.25

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		408 226 648,09	408 226 648,09
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		33 760 561,80	322 649 945,70
compte de liaison**		2 771 938 219,05	2 213 458 426,94
TOTAL CAPITAUX PROPRES		3 213 925 428,94	2 944 335 020,73
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23 357 761,49	0,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 059 921 145,35	1 060 233 963,83
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 083 278 906,84	1 060 233 963,83
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		961 280 013,04	767 320 968,79
Impôts		15 854 781,70	15 214 687,80
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		84 673 826,42	100 741 277,95
Trésorerie passif		0,00	0,00
Compte transitoire**		0,00	26 630 350,50
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 061 808 621,16	909 907 285,04
TOTAL GENERAL PASSIF		5 359 012 956,94	4 914 476 269,60

الملحق رقم: 06 خصوم مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2015

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST — EXERCICE 2015

CENTRE DD TISSEMSILET — DATE 13/04/2016 11.07.16

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		408 226 648,09	408 226 648,09
Résultat net		- 561 527 301,53	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	33 760 561,80
compte de liaison**		3 645 624 627,79	2 771 938 219,05
TOTAL CAPITAUX PROPRES		3 492 323 974,35	3 213 925 428,94
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		23 420 468,83	23 357 761,49
Impôts (différés et provisionnés)			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 090 884 477,24	1 059 921 145,35
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		1 114 304 946,07	1 083 278 906,84
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 251 326 884,56	961 280 013,04
Impôts		16 747 217,80	15 854 781,70
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		91 399 873,86	84 673 826,42
Trésorerie passif		0,00	0,00
Compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 359 473 976,22	1 061 808 621,16
TOTAL GENERAL PASSIF		5 966 102 896,64	5 359 012 956,94

الملحق رقم: 07 أصول مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيسمسيلت لسنة 2015

SOCIETE SOCETE DE DIST DE L'ELECT ET DU GAZ DE L'OUEST — EXERCICE 2015

CENTRE DD TISSEMSILET — DATE 13/04/2016 11.07.02

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2015	amort 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		15 757 300,00		15 757 300,00	1 120,00
Constructions (Batiments et ouvrages		1 020 029,43	467 263,52	552 765,91	573 433,03
Installations techniques, matériel et outillage		8 671 643 678,80	5 582 315 038,85	3 089 328 639,95	3 041 200 405,24
Autres immobilisations corporelles		1 039 789 889,03	444 376 678,04	595 413 210,99	314 312 009,28
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		1 878 594 991,95		1 878 594 991,95	1 605 267 137,76
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		15 000,00		15 000,00	15 000,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		11 606 820 869,21	6 027 158 980,41	5 579 661 908,80	4 961 369 105,31
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 001 000,00		2 001 000,00	1 035 000,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		329 142 099,91	16 100 674,47	313 041 425,44	296 590 796,49
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		52 576 048,54	6 473 565,81	46 102 482,73	42 503 775,07
Impôts		4 979 296,67		4 979 296,67	5 859 455,51
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		20 339 817,48	23 034,48	20 316 783,00	51 654 824,56
Compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		409 038 262,60	22 597 274,76	386 440 987,84	397 643 851,63
TOTAL GENERAL ACTIF		12 015 859 131,81	6 049 756 255,17	5 966 102 896,64	5 359 012 956,94

الملحق رقم: 08 التقرير الخاص النتائج

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DE L'OUEST
S.D.O

SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 25.000.000.000
DA 2, rue des sœurs Ben-Slimane – ORAN

RAPPORT
DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2015

C.E.C.F
LABANDJI Ahmed Expert comptable
LABANDJI AHM
Commissaire aux comp

Mai 2016

الملحق رقم: 09 موضوع التقرير

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE CONSEIL FISCAL

LABANDJI Ahmed
Expert-comptable Diplômé d'Etat – Commissaire aux comptes agréé
Agrément n° 448 du 29 juin 1992
Cité Ain-Allah Bt. 214 b Delly-Ibrahim – Alger
Téléfax : 021.36.81.16 Mobile 07.70.32.04.77 et 06.61.36.81.16

Monsieur le Président Directeur Général
de la Société de Distribution de l'Electricité et du
Gaz de l'Ouest – SDO(SPA)
ORAN

Objet : Rapport de commissaire aux comptes de l'exercice 2015.

Monsieur le Président Directeur Général,

En exécution du mandat de commissariat aux comptes qui nous a été confié par l'Assemblée Générale de la SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DE L'OUEST – SDO (SPA), nous avons l'honneur de vous adresser notre rapport sur les états financiers arrêtés au 31 décembre 2015.

Ce rapport comporte :

- ✓ Le rapport général et le rapport spécial contenant **108 pages** signées ou paraphées ;
- ✓ Les états financiers arrêtés au 31/12/2015 ;
- ✓ Les commentaires sur les principaux postes des états financiers.

Nous restons à votre disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous jugeriez nécessaires sur le contenu de ce rapport.

Nous tenons à exprimer nos remerciements à la direction et au personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve tout au long de notre intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos salutations distinguées.

Alger, le 02 mai 2016

الملحق رقم: 10 نتائج التقرير

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE CONSEIL FISCAL

LABANDJI Ahmed

Expert-comptable Diplômé d'Etat Commissaire aux Comptes agréé
Agrément n° 448 du 29 juin 1992
Cité Ain-Allah Bt. 214 b Dely-Ibrahim – Alger
Tél/Fax : 021.36.81.16 Mobile 07.70.32.04.77 et 06.61.36.81.16

Expert-comptable diplômé d'Etat (France) ;

Diplôme de 3ème cycle en Audit et Contrôle de gestion (I.A.E de Paris) ;

Maîtrise en Gestion et Administration des Entreprises (INPED Boumerdes) ;

Commissaire aux comptes agrée ;

Ancien professeur en sciences financières et comptables à l'INPED de Boumerdes ;

Ancien professeur en sciences financières et audit financier à l'Institut Algéro-Tunisien d'Economie Douanière et Fiscale (I.E.D.F) de Alger ;

Ancien membre de la commission nationale d'évaluation de la pression fiscale auprès du Ministère des Finances ;

Ancien membre de la commission de réforme du Plan Comptable National (CNC – Ministère des Finances) ;

Ancien membre du groupe d'experts chargés de l'évaluation et l'élaboration du projet portant « Système Comptable Financier - S.C.F » ;

Membre de la commission « Normes et Principe Comptable » auprès du CNC – (Ministère des Finances) ;

Membre de la commission de rédaction du manuel S.C.F pour le compte du C.NC ;

Consultant auprès du Conseil National de la Comptabilité (CNC) – Ministère des Finances.

الملحق رقم: 11 ملخص التقرير

SOMMAIRE

TABLE DES MATIERES	PAGES
1ère PARTIE :	
Rapport d'expression d'opinion	05
Opinion sur le rapport de gestion	26
Rapport sur les prises de participation	27
Rapport spécial sur les conventions réglementées	27
Etat des salaires servis aux personnes les mieux rémunérées	28
Etat des résultats des cinq derniers exercices	30
Etats financiers de synthèse :	32
Bilan arrêté au 31 décembre 2015	33 à 34
Compte de résultats arrêté au 31 décembre 2015	35
Tableau de flux de trésorerie	36
Tableau de variation des capitaux propres	37
2ème PARTIE : EXAMEN ET EVALUATION DU CONTROLE INTERNE :	46
• Respect des formes légales et réglementaires	46 à 52
• Examen et appréciation du contrôle interne	52 à 66
3ème PARTIE : APPRECIATION DES COMPTES PATRIMONIAUX :	67
LES ACTIFS IMMOBILISES (NON COURANT)	68 à 79
• Les immobilisations corporelles et incorporelles et encours	68 à 77
• Les immobilisations financières	78 à 79
LES ACTIFS COURANTS	80 à 91
• Les stocks	80 à 81
• Les créances et emplois assimilés	82 à 86
• Les impôts	86
• Les disponibilités et assimilés	87 à 91
LES CAPITAUX PROPRES	92 à 102
LES PASSIFS NON COURANTS	94 à 97
LES PASSIFS COURANTS	98 à 94
• Les fournisseurs et comptes rattachés	98 à 99
• Les impôts	99 à 100
• Les autres dettes	100 à102
4ème PARTIE : APPRECIATION DES COMPTES DE RESULTATS :	103 à 106
• Les comptes de produits	104 à 105
• Les comptes de charges	106 à 106