الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

من اعداد الطلبة:
- حمزة عطاالله
- الحسين باسو
- علي مصطفاوي

تحت إشراف الاستاذ الدكتور:
- الأزهر عزه

لجنة المناقشة
الرئيس: مرغني وليد أستاذ محاضر أ
المناقش: بن عمر بشير أستاذ محاضر أ
الاشراف: عزة الازهر أستاذ دكتور

السنة الجامعية: 2019/2018

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إلى والدي حفظه الله ورعاه وأطال الله في عمره

إلى والدتي وزوجة والدي ببركة دعائهما أطال الله في عمرهما

إلى الزوجة والأبناء (جاسم سليمان ورشاد) بارك الله فيهم جميعا

إلى جميع إخوتي وأخواتي كل باسمه جعلهم الله عونا لي جميعا

وجميع الأهل والأقارب

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء كل باسمه

إلى جميع الزملاء بدفعة تدقيق ومحاسبة -بجامعة الوادي-

إلى كل طالب وباحث علم أهدي هذا البحث المتواضع.

الحسين باسو

إهداء

إلى والدي حفظه الله ورعاه وأطال الله في عمره

إلى والدتي ببركة دعائها أطال الله في عمرها

إلى الزوجة والأبناء (محمد أيوب وهديل) بارك الله فيهم جميعا

إلى جميع إخوتي وأخواتي كل باسمه جعلهم الله عونا لي جميعا

وجميع الأهل والأقارب

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء كل باسمه

إلى جميع الزملاء بدفعة تدقيق ومحاسبة -بجامعة الوادي-

إلى كل طالب وباحث علم أهدي هذا البحث المتواضع.

حمزة عطاءالله

إهداء

إلى والدي حفظه الله ورعاه وأطال الله في عمره

إلى والدتي ببركة دعائها أطال الله في عمرها

إلى الزوجة والأبناء (اياد جاسر وجاد) بارك الله فيهم جميعا

إلى جميع إخوتي كل باسمه جعلهم الله عونا لي جميعا

وجميع الأهل والأقارب

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء كل باسمه

إلى جميع الزملاء بدفعة تدقيق ومحاسبة -بجامعة الوادي-

إلى كل طالب وباحث علم أهدي هذا البحث المتواضع.

علي مصطفاوي

شكر وتقدير

الحمد لله وحده أحمده وأستعين به على ما رزقنا من نعم وعلى أن أعاننا على
انجاز هذا العمل
والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا.
انه من العرفان بالجميل أن نتوجه في بداية هذه المذكرة بجزيل الشكر
والتقدير
إلى أستاذنا المشرف الأستاذ الدكتور **الازهر عزه** على توجيهاته ونصائحه
القيّمة التي أفادنا بها
الى كل أعضاء لجنة المناقشة
إلى كل الأساتذة الذين قدموا لنا التوجهات والنصائح
إلى كل من ساهم في إعداد هذه المذكرة
نقول لهم جميعا شكرا وبارك الله فيكم
والله ولي التوفيق

الملخص:

إن الغاية من هذه الدراسة هو معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية مرفقة بدراسة ميدانية على مستوى المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود ENTP-HMD .

ولقد تمت معالجة هذا الموضوع عبر محورين ففي الجانب النظري من هذه الدراسة تطرقنا إلى الإطار الفكري والمفاهيمي للمراجعة الخارجية وكذلك القوائم المالية وأدوات الوصول إلى جودتها من خلال دراسة المفاهيم والمبادئ والمعايير، بالإضافة إلى إطارها العلمي من خلال مسارات تنفيذ عمل المراجع الخارجي للقوائم المالية، وقد تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية عمل انتقادي جوهره استقلالية وحياد وموضوعية المراجعة الخارجية وأن الحكم على جودة القوائم المالية تتم بناء على مجموعة من المعايير وهذه الجودة تحتاج إلى توفير متطلبات، لعل أهمها المراجعة الخارجية من خلال إجراءات تدقيق القوائم المالية.

أما فيما يخص الجانب التطبيقي من الدراسة، فقد تمت عن طريق إسقاطات الجانب النظري ومقاربته مع الواقع العملي والتأكد من مدي تحقق كل العناصر التي يتم من خلالها الحكم على أن جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة تتمتع بقبول عند المستخدمين لها وأن كل التوصيات الواردة في تقرير المراجعة تم الأخذ بها وتصحيح كل الاخطاء التي تمت الاشارة إليها.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، جودة القوائم المالية، تقرير محافظ الحسابات.

Summary:

The purpose of this study is to determine the extent to which the external audit has contributed to improving the quality of the financial statements in the economic institutions, accompanied by a field study at the level of the National Establishment for Well Works in Hassi Messaoud **ENTP-HMD**.

The theoretical aspect of this study dealt with the intellectual and conceptual framework of the external audit as well as the financial statements and the tools to reach their quality through the study of concepts, principles and standards, in addition to their scientific framework through the implementation paths of the external auditor of the financial statements. To conclude that external audit is a critical act that is independent, impartial and objective, and that judging the quality of financial statements is based on a set of standards and this quality needs to provide requirements, perhaps the most important external audit through Procedures audit of financial statements.

As for the applied side of the study, it was done by projecting the theoretical side and approaching it with the practical reality and making sure the extent to which all the elements through which it is judged that the quality of the financial statements, of the institution are acceptable to users and that all the recommendations contained in the audit report were taken. Out and correct all the errors that were referenced.

Keywords: External Audit, Quality of Financial Statements, Portfolio Report.

قائمة الفهارس والمحتويات

قائمة المحتويات

العنصر	الصفحة
البسملة	
الاهداء	
التشكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الاشكال البيانية	V
قائمة الملاحق	VI
المقدمة	أ.ب.ت.ث
الفصل الاول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
تمهيد	2
المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية	3
المطلب الاول: نشأة وتطور مفهوم المراجعة الخارجية	3
المطلب الثاني: مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية	6
المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية	8
المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية	10
المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية	12
المطلب الاول: المعايير الشخصية	12
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	12
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	13
المبحث الثالث: آليات المراجعة الخارجية	16
المطلب الاول: قبول المهمة ومخطط العمل	16
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	19
المطلب الثالث: جمع الادلة والإثباتات	22
المطلب الرابع: إعداد التقرير	23
خلاصة الفصل	26

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية	
تمهيد	28
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	29
المطلب الاول: تعريف القوائم المالية وخصائصها	29
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية	30
المطلب الثالث: الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية	31
المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية	32
المطلب الاول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	32
المطلب الثاني: قائمة التدفقات المالية وقائمة التغير في حقوق الملكية	36
المطلب الثالث: قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	38
المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية	39
المطلب الاول: ماهية الجودة واهميتها	39
المطلب الثاني: أهمية جودة تقارير المراجعة الخارجية للقوائم المالية	41
المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية	45
خلاصة الفصل	46
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية للمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار ENTP بحاسي مسعود	
تمهيد	49
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار ENTP	49
المطلب الاول: لمحة حول المؤسسة	49
المطلب الثاني: مهام ووظائف المؤسسة	52
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	53
المبحث الثاني: تقديم عام للقوائم المالية لسنة 2018 للمؤسسة ENTP	55
المطلب الاول: عرض الميزانية العامة لسنة 2018	55
المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2018	57
المطلب الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية وجدول التغير في الأموال الخاصة	58
المبحث الثالث: تحليل تقرير المراجعة الخارجية وأثره على جودة القوائم المالية	60
المطلب الاول: إظهار الخصائص النوعية للقوائم المالية بالنسبة للمؤسسة	60
المطلب الثاني: كيفية انتداب المراجع الخارجي للمؤسسة (محافظ الحسابات)	60

المطلب الثالث: تحليل تقرير المراجعة الخارجية للمؤسسة (تقرير محافظ الحسابات)	61
خلاصة الفصل	66
الخاتمة	68
قائمة المصادر والمراجع	71
الملاحق	75

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
رقم 01	التطور التاريخي للمراجعة	6
رقم 02	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	11
رقم 03	ميزانية الأصول للسنة المالية المقفلة في N/12/31	33
رقم 04	ميزانية الخصوم للسنة المالية المقفلة في N/12/31	34
رقم 05	جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة	35
رقم 06	التدفقات النقدية الطريقة المباشرة	36
رقم 07	قائمة التدفقات النقدية	38

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
رقم 01	معايير المراجعة المتعارف عليها	15
رقم 02	التعداد حسب المجموعات الاجتماعية المهنية	51
رقم 03	التطور الزمني لتعداد أجهزة وآلات المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار	53
رقم 04	المخطط الهيكلي للمؤسسة	54

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
رقم 01	تقرير مراجع الحسابات للسنة المالية 2018

المقدمة العامة

المقـــدمة العـــــامة

تعتبر المراجعة الخارجية من المواضيع التي شكلت حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي والذي يلعب دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتوجيه القرارات، تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المراجعة قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات، ومنه تساعد مهمة المراجعة الخارجية على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية، وكشف مخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم المالية.

لقد أصبح من البديهي في الأدبيات المحاسبية والمالية المعنية بالقوائم المالية بشكل عام القول بأنه لابد لإدارة الشركات من السعي في إتباع سياسة تستطيع من خلالها إبراز الصورة المفضلة من قبلها عن هذه الشركة ولذلك تركز الإدارة على إظهار القوائم المالية للشركة بأفضل صورة ممكنة لأنها تعتبر مهمة بالنسبة لمستخدميها والركيزة التي على أساسها يتم الحكم على الشركة بالنجاح أو الفشل حيث يبدو بأن المراجعة الخارجية للقوائم المالية يحقق الكثير من الأهداف. ونظرا لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في عمليات التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لابد للإدارة من إتباع الوسائل أو الإجراءات التي تسمح لها بالتحسين من جودتها وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة لتحاول معرفة مدى قدرة المراجعة الخارجية على المساهمة في تحسين جودة القوائم المالية.

الإشكالية الرئيسية:

نحدد الإشكالية محل الدراسة بمايلي:

ما هو دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية؟

الأسئلة الفرعية:

1-هل توفر القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها في إعداد تقارير من قبل المراجع الخارجي؟

2-هل يلبي تحليل ومراجعة المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية احتياجات مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المالية؟

3-هل تعتبر المراجعة الخارجية أداة يعتمد عليها في تحسين جودة القوائم المالية ؟

فرضيات البحث:

1-توفر القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها في إعداد تقارير من قبل المراجع الخارجي؛

2- المراجعة الخارجية وتحليل القوائم المالية يساعد على التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات؛

3- تعتبر المراجعة اداة يعتمد عليها في تحسين جودة القوائم المالية.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي:

1-حاجة ومتطلبات البيئة الاقتصادية لمثل هذه الدراسات؛

2- الأهمية البالغة للمراجعة الخارجية ودورها في ضمان جودة القوائم المالية من أجل السير الحسن للمؤسسات؛

3-الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة؛

4-الميول الشخصي بمواضيع المراجعة والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد؛

5-باعتبار موضوع البحث يخدم التخصص.

أهداف البحث:

دراستنا لهذا الموضوع تهدف إلى تبيان القدر من المصداقية التي تضفيها المراجعة بكل ما يضبطها من مبادئ ومعايير على البيانات المحاسبية وإبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي من خلال مختلف إجراءات المراجعة في تعزيز ودعم الثقة بالمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وكذا تسليط الضوء على ما هو مدروس نظريا ومقارنته بما هو موجود فعليا.

أهمية البحث:

تبرز أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

* توضيح أثر المراجعة الخارجية في تحسين القوائم المالية.

* تساعد هذه الدراسة وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

* الأهمية البالغة للمراجعة الخارجية بحد ذاتها، والدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومراقبة نظام المعلومات المحاسبية وتقديم خدمات إلى الأطراف المعنية من خلال التقرير النهائي المتضمن للرأي الفني المحايد الذي يعطي صورة واضحة وشاملة عن المؤسسة محل المراجعة.

حدود البحث:

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

-الحدود المكانية :تم إجراء دراسة حالة على مستوى المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبارENTP

-الحدود الزمنية : سنة الدراسة 2019/2018

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة، وللتأكد من صحة الفرضيات المقترحة اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري الملائم لطبيعة الدراسة وعلى منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي الذي تم بالمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP لمحاولة تجسيد الجانب النظري على واقع المؤسسة محل الدراسة.

هيكل البحث:

تم عرض البحث في ثلاثة فصول، فصلين نظريين، وفصل تطبيقي، تتقدمهما مقدمة عامة تضمنت الإشكالية المراد دراستها والفرضيات المعتمدة وكذا منهج الدراسة المعتمد، فبالنسبة للفصل الأول والمعنون بالإطار النظري للمراجعة الخارجية ويتضمن ثلاث مباحث وهي على النحو التالي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: آليات المراجعة الخارجية.

أما فيما يخص الفصل الثاني فجاء بعنوان الإطار النظري للقوائم المالية حيث تضمن أربعة مباحث وقد تم تناولها على تحت العناوين التالية:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.

المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية.

المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

أما الفصل الثالث خصصناه للدراسة الميدانية التي أقيمت على المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالاتي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار ENTP

المبحث الثاني: تقديم عام للقوائم المالية لسنة 2018 للمؤسسة ENTP

المبحث الثالث: تحليل تقرير المراجعة الخارجية وأثره على القوائم المالية

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة في مجال العلاقات الاقتصادية والمبادلات التجارية جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة فكان لزاما على المؤسسة إبلاغ كل المتعاملين بالتطورات الحاصلة داخلها.

ولكي يكون هذا الابلاغ يتمتع بالمصداقية والحيادية لابد أن تجد المؤسسة عنصر من خارجها يقوم بعمل مراجعة كل تلك النتائج المتحصل عليها والمعروضة للإفصاح وتسمي هذه العملية بالمراجعة الخارجية

ولمعرفة هذه الوظيفة نقوم بدراستها في هذا الفصل عبر ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجيةا

المبحث الثالث: آليات المراجعة الخارجية

المبحث الأول :عموميات حول المراجعة

لقد ظهرت المراجعة منذ القدم، وتطورت مع مرور الزمن، ليصاحب هذا التطور تغيرا في الأهداف مقرونا بالتطور الذي شهدته مختلف المؤسسات الاقتصادية، واختلافا في الأنواع باختلاف زواياها، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى النشأة والتطور التاريخي للمراجعة، ومختلف التعاريف المقدمة لها، وأنواعها ومبادئها وفروضها.

المطلب الأول :نشأة وتطور المراجعة

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

وسنقوم فيما يلي بعرض تطور المراجعة في مختلف الحضارات[1] :

أولا: المراجعة في الحضارات القديمة:

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

ففي بلاد ما بين النهرين تعد من أوائل الدول التي شهدت نشوء المحاسبة بأفكارها التوثيقية والمراجعة بتصوراتها الرقابية، من خلال حضارة السومريين والبابليين والأشوريين، فمثلا السومريين قاموا باستعمال كيل محدد من الحجر، أما البابليون فاستعملوا الصلصال ألواحا ينقشون على ظاهرها معاملاتهم المالية ويستعملون الأختام المصنوعة من العظام أوالحجر للتوقيع أما الأشوريين فقد طبقوا مبدأ تقسيم العمل فكان من أهم موظفي الدولة أمين خزينة الملك وحامل الختم وأمين القصر وحامل السيف.

وفي مصر بلغت الحضارة الفرعونية درجة كبيرة من التقدم في التنظيم والكفاءة والرقابة على موارد الدولة وحمايتها، وقد إحتفظ المصريون القدماء بسجلات تبين كميات المحاصيل الواردة والمصروفة من مخازن الدولة كذلك أسهمت الحضارة الإغريقية بنصيب وافر في رقي وتطور أسس الرقابة، بل أسس الإدارة بصفة عامة، ويعزى إلى أفلاطون أنه أول من تكلم عن المستويات الإدارية وتوزيع السلطات عليها.

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

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

---

[1] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة، طرابلس،2003 ، ص 21-25

ثانيا :المراجعة في الحضارة الإسلامية

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

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

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

ثالثا :المراجعة في العصور الوسطى

يمكن تعريف العصور الوسطى بأنها تلك الفترة التي تمتد حوالي ألف سنة من أواخر القرن الخامس إلى القرن الخامس عشر، شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة تطورا وتقدما ومن أمثلة ذلك حدوث تطور في مسك السجلات وتسجيل البيانات وذلك بإستخدام عدد من الدفاتر وترحيل المفردات من دفتر إلى آخر كنوع من أنواع الرقابة على الحسابات.

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

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

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

رابعا :المراجعة في العصور الحديثة والمعاصرة

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

نجد كلمة مراجعة AUDITING " مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIVE ومعناها يستمع، ثم إتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج فقد أدت سهولة إستعماله إلى إنتشار تطبيقه، ذلك

الإنتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والمراجعة فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع وقد زادت تلك الحاجة نتيجة إتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدا رتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعي حساب كوكلاء عنهم بأجر للقيام بأعمال الإدارة[1].

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة والتدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام1681، حيث تأسست كلية **ROXONATI** وكانت تتطلب ستة سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 م شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

ثم إتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة فجاء قانون الشركات عام 1862م، ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهمته المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الإهتمام بها وإنتشارها بسبب الحاجة إليها ونشأت من جرائها وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854 م، فرنسا سنة 1881 م، الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896 م.

ففي الفترة ما بين 1930م و1940م، أي بعد الأزمة الإقتصادية العالمية سنة 1929م، تضاعفت وسائل المراجعة فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتهم عند خبراء خارجية وذلك يهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى[2].

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العلمية و النظرية) دار وائل للنشر، عمان، 2000 ، ص19

[2] خالد أمين عبد الله، نفس المرجع، ص20

الجدول رقم 01: التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه ، حماية الأصول
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أوقانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة.	تجنب الغش والأخطاء بالشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	.شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى1990	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
إبتداء من1990	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة.	الشهادةعلى الصورة الصادقة للحسابات نوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل إحترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر :محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص7-8

المطلب الثاني :مفهوم وأهمية المراجعة الخارجية

يمكن اعتبار المراجعة العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن للوصول لرأي فني محايد لابغية الوصول إلى الاهداف المرجوة من خلال القيام بهذه العمليات

أولا :مفهوم المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف للمراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تصب في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، ومن بين أهم التعاريف ما يلي:

* **التعريف الأول:** يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب، التي يمكن بواسطتها قيام مراجع الحسابات المؤهل، بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المشروع في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي له في نهاية تلك السنة[1].

* **التعريف الثاني:** المراجعة الخارجية هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة (التدقيق) فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة

[1] عبد الكريم علي الرحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2002، ص01

القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة[1].

* **التعريف الثالث** :وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة.

الأمريكية، فإنه يتم تعريف المراجعة بأنها" :عملية منتظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام[2].

*__التعريف الرابع__ :عرفتها جمعية المحاسبية الأمريكية" :هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة [3].

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

كما تشتمل عملية المراجعة على الفحص والتحقيق والتقرير ويمكن شرحها كما يلي[4]:

*__الفحص__ :ويعني التأكد من مدى سلامة العمليات التي تم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمعة لمعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.

*__التحقيق__ :إمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم لنتائج الأعمال، ومن هنا نستطيع القول أن الفحص والمراجعة وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان، وبهما يمكن للمراجع من إبداء أ ري فني محايد.

__التقرير__ :تلخيص نتائج الفحص والمراجعة وإثباتها في تقرير يستخدمه من يهمه الأمر داخل وخارج المؤسسة.

ثانيا :أهمية المراجعة الخارجية

إن للمراجعة الخارجية أهمية بالغة باعتبارها تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي والاقتصادي بالنسبة للمؤسسات والذي يعتبر أحد أهم مصادر إتحاد القرار بالنسبة لإدرار المنشاة وكل الأطراف الخارجية التي تهمها التقرير الصادرة من طرف المراجع الخارجي والمعبرة عن عدالة المركز المالي للمؤسسة.

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 13

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، واخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص:10

[3] محمد السيدٌ سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيقٌ الشامل-الإطار النظري-المعاييرٌ والقواعد-مشاكل التطبيقٌ العلمي، المكتب الجامعي الحديثٌ، الإسكندريةٌ،2007 ، ص:29

[4] عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييمٌ أداء نظام الرقابة الداخليةٌ للمؤسسة الاقتصاديةٌ رسالة ماجستير، جامعة سكيكٌدة،2007/2006، ص:06

01-إدارة المنشأة :تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة الخارجية يجعل من عمل المراجعة حافزا للقيام بهذه المهمة، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة[1]

02-المؤسسة المالية والتجارية والصناعية :تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المراجعة بحيث توجه أموالهم إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل[2].

3-الجهات الحكومية :تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ...وغير ذلك، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه[3]

4-المستثمرون :أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة 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 حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات[4]

المطلب الثالث :فروض ومبادئ المراجعة الخارجية:

تقوم المراجعة على مجموعة من المبادئ والفروض نورد أهمها فيما يلي:

أولا: فروض المراجعة

تتمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها وتتمثل القروض التجريبية لها في الآتي[5]:

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

---

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان 2006، ص 19

[2] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] خالد أمين عبد الله، الرقابة والتدقيق في البنوك دار وائل للنشر، عمان 1998، ص:11

[4] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات– بينّ النظريةً والتطبيق –، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص8-9

[5] عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر،2002 ، ص ص18

أ-الملائمة :أي ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها

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

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

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

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

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

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

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

6-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة أو ضمن نظام سليم،برقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل مزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

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

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ، ص14-15

ثانيا :مبادئ المراجعة :هناك مجموعتين من المبادئ المراجعة وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه بناءا على ذلك فإن المبادئ العلمية للمراجعة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما[1]:

***المبادئ المرتبطة بركن التحقق (لفحص)**

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

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

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

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

*** المبادئ المرتبطة بركن التقرير**

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

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

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

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

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية :

يفرق بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي [2]:

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

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009 ، ص 52-53

[2] ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي .العامة، الجزائر،2008 ص 21-22

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

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

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

الجدول رقم 02: مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعتها	مؤسساتية (ذات طابع عمومي)	تعلقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة او مجلس الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية الصادقة ، تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات	اعلام العدالة و ارشادها حول اوضاع ماليوة و محاسبية ، تقديم مؤشرات بالارقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة تعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاق	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الادارة	تامة من حيث المبدء	تامة اتجاه الافراد
مبدا عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
ارسال التقارير الى	مجلس ادارة الجمعية العامة (عادية غير عادية)	المديرية العامة كمجلس الادارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
اخبار وكيل الجمهورية باعمال غير شرعية	نعم	لا	غير معني
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل او بحسب النتائج حسب نوع المهمة	وحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية ،جنائية ،تاديبية	مدنية ،جنائية ،تاديبية	مدنية ،جنائية ،تاديبية
تسريح	مهمة تاسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محدد في العقد	التسريح من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الاتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقيم الاجراءات المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	تقيم الاجراءات المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

. **المصدر** :محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظر الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص27 - 28

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية

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

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

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

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

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

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

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

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

-المطلب الثاني: معايير العمل الميداني أو الأداء المهني :ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها ،بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من إستخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير ما يلي:

-أولا: معايير التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين :يتجسد هذا المعيار في إعداد برنامج مراجعة الذي يعده المراجع حيث يتمثل هذا البرنامج في خطة التنفيذ إجراءات التدقيق ،ويتضمن

[1] ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، مرجع سابق، ص 27-34

كذلك الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لهذه العملية-.بالإضافة إلى تخصيص المساعدين على الأعمال المختلفة مع ضرورة تحقيق الإشراف عليه بما يضمن إتمام العمل بالأداء المطلوب

-ثانيا: معيار التقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية :يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل تدقيق كأساس لإمكانية الإعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الإختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة لها وهدف المراجع من وراء وجود نظام رقابي يتمثل في العنصرين الآتيين:

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

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

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير: تهتم هذه المجموعة من المعايير بطبيعة ومحتوى المراجعة وتشمل على أربعة معايير نعرضها فيما يلي:

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

-مبدأ التكلفة التاريخية؛

-مبدأ التحقق؛

-مبدأ الموضوعية؛

-مبدأ الإفصاح المعلومات الكاملة؛

-مبدأ التجانس؛

-مبدأ الأهمية النسبية؛

-مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج؛

-مبدأ الحيطة والحذر.

بالإضافة إلى هذه المبادئ هناك فروض أساسية للمحاسبة وهي:

-فرض الوحدة لمحاسبة المؤسسة؛

-فرض إستمرار المؤسسة؛

-فرض القياس النقدي؛

-فرض إستقلالية الدورات المالية.

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

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

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

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

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

*عدم إحترام الزبون للمبادئ المحاسبية المقبولة ،أو إتباعه لأساليب محاسبية لا تتماشى معها؛

*أو لا يوجد إفصاح مناسب عن ما يجب توضيحه في القوائم المالية مما يؤثر على سوء فهمها وعلاقتها بالوضعية و النتائج المالية؛

*نقص نسبي في وثائق الإثبات لعدد من العمليات التي تمت في المؤسسة مثل الفواتير أو غيرها؛

*وجود ظروف تمنع المراجع من القيام بجميع الإجراءات المطلوبة في عمله أو تحد من إنهاء مهمته بشكل جيد وفي كل الحالات على المراجع أن يبين بوضوح طبيعة المشاكل والعوامل أو الأخطاء التي جعلته يبدي تحفظه على الحسابات، كما عليه أن يظهر تأثير تلك العوامل على وضعية الحسابات كلما كان ذلك ضروريا.

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

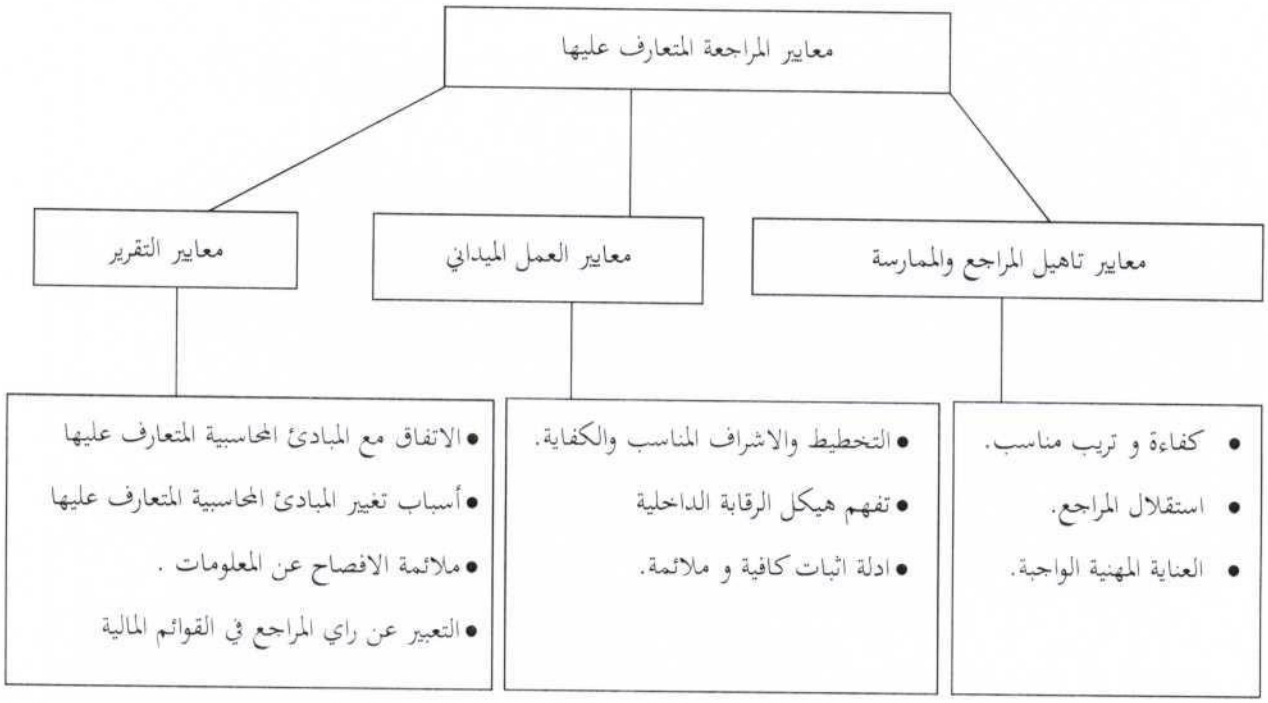
* وجود أخطاء كبيرة نسبيا في تطبيق المبادئ و القوانين المتعارف عليها، ويؤثر ذلك سلبا على شرعية الحسابات في مجملها و مصداقيتها؛

* عدم إبداء الرأي لعدم التأكد بالشكل الكافي من تكوين رأي عن المعلومات المعنية، لعدم كفاية الأدلة أو لسبب آخر؛

* وجود قيود أو ظروف تمنع المراجع من تطبيق برنامج عمله وإستعمال الطرق والأدوات التي يراها مناسبة لأداء مهمته كاملة.

ويلخص الجدول التالي معايير المراجعة المتعارف عليها:

شكل رقم 01 : معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر :طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004 ، ص43

المبحث الثالث :آليات المراجعة الخارجية

تمر عملية المراجعة في جانبها الميداني بمجموعة من الخطوات لعلا أهمها هو تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعد الخطوة العملية الأولى ضمن هذه الخطوات بحيث إذا احترم المراجعة هذه الخطوات فمن المفترض أن يصل إلى تقديم خدمات ذات جودة عالية ويمكن تلخيصها في الخطوات التالية:

المطلب الأول :قبول المهمة ومخطط العمل

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر:

أولا-الخطوات التمهيدية لتنفيذ عملية مراجعة الحسابات :في حالة إسناد مهمة مراجعة الحسابات لأول مرة للمراجع الخارجي، ولم يكن لو معرفة سابقة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، فإنه ينبغي عمى المراجع قبل قيامه بعملية المراجعة الحسابات مراعاة ما يلي[1]:

1-التأكد من صحة تعينه :وتختلف إجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

2-التأكد من نطاق عملية مراجعة الحسابات :يحدد نطاق مراجعة الحسابات الشكل القانوني للشركة محل مراجعة الحسابات، ففي حالة الشركات المساهمة تكون عملية مراجعة الحسابات شاملة والزامية، وليس هناك تحديد أو شروط معينة تفرض على مراجع الحسابات، فله الحق في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات، أما في شركات الأشخاص والمنشأة الفردية، فيحصل المراجع على حدود ونطاق عملية مراجعة الحسابات المطلوبة، وذلك في عقد مكتوب من أصحاب الشركات لتحديد مسؤوليته.

3-حصول المراجع على المعلومات الأساسية : في حالة الشركات المساهمة، يطلب المراجع الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي لمشركة، وحدود السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، والنظام المقرر للجمعية العمومية والقرارات الخاصة بإعداد القوائم المالية، وتكوين الاحتياطات وتوزيع الأرباح، والسياسات العامة والهيكل التنظيمي ومستوياته، وتوزيع السلطات والمسؤوليات، أما في شركات الأشخاص يطلب المراجع الاطلاع على عقد الشركات لمعرفة راس المال، وحصص الشركاء، والمسؤول عن الإدارة، وكيفية وحدود المحسوبات، واحتساب الفوائد ونسب توزيع الأرباح أو الخسائر.

4-فحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة :يطلب المراجع من إدارة الوحدة الاقتصادية موضع مراجعة الحسابات قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وأسماء المسؤولين عن إنشائها ومراجعتها، وقائمة بأنواع المستندات ودورتها المستندية، وقائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بهذه الأصول، وكذلك يطلب الاطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي عن سنوات سابقة، وتقارير المراجعين السابقين، والاتصال بمراجع الحسابات السابق.

---

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيبٌ، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز تامعرفة العلمية للنشر و التوزيع عمان الاردن الطبعة الاولى 2009، ص139-142

5-القيام بزيارات ميدانية على العاملين وأماكن الشركة :يقوم مراجع الحسابات بزيارات ميدانية لمقر الشركة الرئيسي والفروع، والإدارات والأقسام، والتعرف على الموقع الخزينة، ومخازن المواد الخام وقطع الغيار، ومخازن المنتجات الجاهزة، والاطلاع على سير العمل وتسلسل العمليات في مراكز الإنتاج، وطرق التخزين والصرف للنقدية والمواد...وغيرها.

6-فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :يعتمد مراجع الحسابات عند القيام بفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، على المفيهم الواسع للمراجعة وأهدافها الحديثة، وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة، ويمكن هذا النظام من زيادة درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير، وتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات.

ثانيا-إعداد مخطط المراجعة :عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المراجع بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما تضمنه مايلي:[1]

- الأهداف الواجب تحقيقها
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطو؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة؛
- توقيع الشخص المسؤول عن انجاز كل خطوة .

ثالثا- الإشراف على مهمة المراجعة:

ويشمل الإشراف و توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف المراجعة، و ان كل مهمة من مهام المراجعة قد أسندت إلى الشخص القادر على انجازها بكفاءة، و ارشاد المساعدين و ابلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة، فحص العمل المنتهي وفحص وتحميل الأداء اليومي لأفراد فرقة المراجعة وازالة ما قد ينشأ من اختلاف من وجهات النظر بين فريق المراجعة، مدى ونطاق الإشراف يعتمد على مهارة وكفاءة فريق المراجعة ودرجة تعقيد مهمة المراجعة، وتكون اتجاهات الاتصال اتجاهين، الأول يرفع للمساعدين المشاكل الفنية التي تصادفهم إلى المستويات الإدارية الأعلى حتى يتم التصدي لها وحلها، والاتجاه الثاني يجب أن يحرص كل مشرف على تبليغ أهداف المراجعة الشاملة ومقدار ما أنجز منها إلى المستويات الإدارية الدنيا، كل هذا لكي يشعر كل عضو بفريق المراجعة بأنه يلعب دورا هاما في إتمام مهمة المراجعة فضلا عن أن مثل هذه الاتصالات تسمح لكافة أعضاء الفريق بمعرفة مقدار ما تم انجازه من أنشطة ومهام المراجعة.[2]

---

[1] سعاد ركيمة، مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم الماليةً باستخدام مؤشرات التحليلً المالي، مذكرة ماستر جامعة جيجل 2014-2015، ص26

[2] زهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص :79-80

رابعا–أوراق المراجعة

أوراق المراجعة هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للإدلال عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي تبين الإجراءات المتبعة واختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤدة، والمعلومات التي تم الحصول عميها، واستنتاجات المراجعة التي تمت بخصوص كل أوراق المراجعة هو مساعدة المراجع وترشيد عند ممارسة الفحص وتوفير أدلة الإثبات التي تدعم رأيه، ومن هنا فإنه يكون من الأهمية بإمكان ضرورة تخطيط شكل ومحتوى أوراق المراجعة في بداية المراجعة ، فهذه الترتيبات ستؤدي إلى استخدام أكثر فعالية لأعضاء فريق الم راجعة في أداء المهمة، فضلا عن العاملين لدى العميل الذين يساعدون في إعد أوراق المراجعة.[1]

خامسا: أغراض أوراق العمل :يمكن أن نحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل المراجعة في النقاط التالية[2]:

1- **دليل للعمل المنتهي** :توضح أوراق العمل أطوار عملية المراجعة ة وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عميها

2- **تقييم نظام الرقابة الداخلية** :توضح لنا أو راق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية المراجعة

3- **تنفيذ إجراءات المراجعة** :تدون بسجل العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء

4- **إعادة النظر في الاختبار** :تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراءات الاختبارات الضرورية لعملية المراجعة.

5- **إعداد التقرير** :تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المراجع كتابة التقرير .

6- **دليل المراجعة في السنوات القادمة** :يقوم المراجع عادة عند البدء في م راجعة سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية المراجعة السابقة والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.

7- **ملفات العمل** :إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، ولولاهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح لو بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة، حول الحسابات التي فحصها، ووجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.[3]

---

[1] وليم توماس، امرسون هناي، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، جامعة الملك سعود، الرياض السعودية 1997، ص277

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 127-128

[3] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظر الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003 ، ص44

المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام مراجع الحسابات الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية لمتحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة.

أولا :ركائز نظام الرقابة الداخلية

بالإضافة إلى فهم المراجع للمكونات الخمسة التي حددتها اللجنة COSA يجب أن يدرك المراجع أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يبنى على خمسة أعمدة رئيسية، وتمثل هذه الأعمدة المقومات أو الركائز أو الأسس، ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه فلا بد من نجاح الخطة التنظيمية وترابطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم مستندي، وبناء على ما تقدم فإن ركائز نظام الرقابة الداخلية هي: [1]

- خطة تنظيمية إدارية جيدة
- نظام محاسبي سليم
- نظام مستندي دقيق
- نظام تكاليف مناسب
- نظام فعال للحوافز

ثالثا :خطوات تقييم نظام الرقابة الداخمية

نظرا لاعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية، تصبح دراسة وتقييم ذلك النظام من أهم مسؤوليات المراجع، ولذلك يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي: [2]

1- **الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية** :تهتم هذه المرحلة بتزويد المراجع بخلفية كافية عن بيئة الرقابة ومراجعة العمليات في النظام المحاسبي، وبالطبع فإنه يجب التمييز بين كل من نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، فالنظام المحاسبي يتكون من عدة وظائف يتم من خلالها تبادل أو تحويل أو استخدام الأصول والخدمات بين المؤسسة والأطراف الخارجية عنها، حيث يتم جمع بيانات تلك العمليات (بواسطة المستندات) ومعالجتها وتحليلها والتقرير عنها في النظام المحاسبي، ومن خلال معرفة المراجعة بالبيئة الرقابية يمكن أن يلم بالهيكل الإداري للمؤسسة العميل وطرق الاتصالات وتوزيع المسؤوليات والسلطات وطرق الإشراف وادارة نظام الرقابة الداخلية، متضمنا وظائف المراجعة الداخلية.

2- **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية** :يمكن أن يستنتج المراجع واحد من استنتاجين بعد انتهائه من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وهما:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا، بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 84

[2] وليم توماس، امرسون هناي، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص366-369

✯ تزيد نفقات أي دراسة أو تقييم إضافي للنظام، متضمنا اختبار الالتزام بتطبيقه، عن المنافع المتوقعة منه هذا الفحص.

ويتوقع المراجع، إذا ما وصل إلى أي من الاستنتاجين، عن إجراء إي دراسة أو تقييم أضافي لنظام الرقابة الداخلية، وعليه أن يقرر إما الانسحاب من عملية المراجعة إذا كان النظام الرقابة الداخلية من الضعف بدرجة تحول دون إتمام عملية المراجعة، أو الاستمرار في عملية المراجعة، ومن ثم يجب عليه في هذه الحالة الأخيرة أن يصمم برنامج للاختبارات الأساسية المكثفة للمراجعة بدون الاعتماد كمية على أي إجراءات رقابة داخلية تتبعها المؤسسة، وفي كل الأحوال يجب أن تتضمن أوراق المراجعة -الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية -عرض أسباب عدم قيام بدراسة مفصلة للنظام.

3- اختبارات الاستمرارية :إذا قرر المراجع بعد الانتهاء من مرحلة الفحص المبدئي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فعليه الاستمرار في الفحص النظام لتحديد كفاية أساليب الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية، وفي هذه الحالة تركز هذه الفحوص على أساليب رقابية معينة تم وضعيا للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة أو اكتشافها، وتتضمن هذه الفحوص الاستفسار من موظفي العميل وفحص المستندات المكتوبة (اختبارات الالتزام بالسياسات وملاحظة إجراءات معالجة العمليات

4-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :يقوم المراجع بعمل تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية على ضوء تقييمه المبدئي للنظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على هذا التقييم النهائي يتم:

✯ تحديد مقدار أدلة الإثبات المتعمقة بأرصدة القوائم المالية واللازم الحصول عليها، ويكون هذا القرار ذا أهمية رئيسية لعملية المراجعة

✯ تحديد مواطن ضعف النظام وابلاغها لإدارة المؤسسة والتي تعتبر من أحد مسؤوليات المراجع طبقا لنشر معايير المراجعة رقم20، ويعتبر هذا قرار عرضيا لعملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، واذا ما اكتشف المراجع مواطن ضعف جوهرية، يجب عليه تبليغ هذه الحقائق كتابة إلى العميل، وغالبا ما يقدم المراجع بعض التوصيات لإزالة مواطن الضعف، هذا علما بأن ذلك الإجراء لم ينص عليه أي من معايير المراجعة.

رابعا : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، وذلك بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييميه من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية : [1]

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيبٌ، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز تامعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان الاردن الطبعة الاولى 2009، ص145-146

1- **أسلوب الاستقصاء (الاستبيان)**: قائمة الاستبيان كأداة من أدوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هي عبارة عن قائمة تشتمل عمى مجموعة من الأسئلة المباشرة، يتم إعدادها بدقة وعناية (بمعرفة مراجع الحسابات) ، بقصد إبراز أوجه الضعف موضع الفحص والتقييم.

وعادة ما يتم تخصيص قائمة مستقلة لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية، وتكون الأسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات الوحدة الاقتصادية للإجابة عليها إما ب (نعم)أو(لا)، والإجابة بنعم تشير إلى حالة مرضية، أما الإجابة بالنفي فتشير إلى حالة ضعف أو وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية.

يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، وبعد استيفاء الإجابات، يقوم مراجع الحسابات بإعداد مذكرة يوضح فيها رأيه عما مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

2- **أسلوب التقرير الوصفي**: تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات والى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية، فعدم الالتزام بها يخلق فرص للتلاعب والغش ولوقوع في الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية، يمكن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، وهذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها الانحرافات الواقعة والتقرير عليها في ختام عملية المراجعة.

3- **أسلوب خرائط التدفق**: يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقة بين أوجه الأنشطة المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها، ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

- أن يقوم المراجع بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقيا خلال مراحل استخدامها
- بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين و إجاباتهم على استفسارات المراجع

المطلب الثالث :جمع أدلة الإثبات

يجب على المراجع قبل الإدلاء برأيه أن يكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره وهذه الأدلة أو القرائن، يحصل عليها المراجع عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبارات، واستعماله لوسائل فحص الحسابات، وهناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في المراجعة وأهمها:

أولا: المستندات :قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا مختلفة، نذكر أهمها فيما يلي: [1]

- مستندات معدة خارج المشروع ومستعملة داخله كفواتير الشراء
- مستندات معدة داخل المشروع ومستعملة خارجه كفواتير البيع وإيصالات القبض....الخ
- مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها

وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات الآتية من خارج المشروع أقوى من تلك المعدة من قبل المشروع حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة ويرتكز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها في النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

ثانيا: المصادقة :هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الاقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها يحصل عليها مراجع الحسابات من داخل المنشأة أو من خارجيا لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقة الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة. [2]

ثالثا: وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية :إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثيرا مباشر على نطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات، وبالتالي يحكم كمية الأدلة التي يجب أن يحصل عليها لتأييد المبالغ الواردة بالقوائم المالية، فادا كان هذا النظام قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه فإن المراجع يقلل كمية الأدلة المطلوبة، وعلى العكس إذا كان النظام ضعيفا ولا يمكن الاعتماد عليه فإن المراجع سوف يتوسع في الاختبارات والإجراءات والحصول على كمية اكبر من الأدلة لتعزيز رأيه و على صحة هذه المبالغ الموجودة بالقوائم المالية. [3]

رابعا: صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المراجع بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية. [4]

خامسا: الاستفسار :الاستفسار هو عبارة عن مجموعة الأسئلة الموجهة إلى الشخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط العميل، ومن ثم فهي توجه عادة إلى العاملين لدي العميل، كما أنيا تثار عادة خلال كل خطوة من خطوات عملية المراجعة، بدءا من التخطيط التمهيدي للعملية إلى الاختبارات النهائية لأرصدة الحسابات، وبالطبع فإن هذه الأدلة للإثبات الشفهية الناتجة عن الاستفسارات تكون أقل صلاحية من أدلة

[1] خالد أمينٌ عبد الله، مرجع سابق، ص 180-181

[2] المرجع السابق، ص 183

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 191

[4] خالد أمينٌ عبد الله، مرجع سابق، ص 182

الإثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظة والمصادقات، ومع هذا فإن المراجع غالبا ما يعتمد عليها إلى حد ما، إلا أن التدعيم الحقيقي لمثل هذه الأدلة للإثبات الشفهية إنما يتمثل في أمانة وسمعة العميل، ويكون المراجع عادة ما يقاوم لشدة التعامل مع العملاء الذين يفتقدون هذه الأمانة فإنه يكون معه بعض الحق في الاعتماد على مزاعم العميل.[1]

سادسا: الوجود الفعلي :يعتبر الوجود المادي أو الفعلي من الأدلة والبراهين القوية في عملية المراجعة، فالوجود قرينة على صحة الأصل، ويستطيع المراجع أن يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عند مشاهدة الأصل الموجود كالنقدية والبضاعة والأصول الثابتة الملموسة. [2]

سابعا: الشهادات المقدمة من الغير :وهذه الشهادات تعني موافقة الغير أو اعتراضهم على مدى صحة أرصدة حساباتهم كما هي مقيدة بدفاتر المنشأة. [3]

ثامنا: المحادثات الشفهية: تعتبر المحادثات الشفهية مع بعض المسؤولين والعاملين في المنشأة من أدلة لإثبات المساعدة التي قد يتحصل المراجعة عن طريقها على بعض المعلومات المفيدة. [4]

المطلب الرابع :إعداد التقرير

تكمل المسؤولية الأساسية لمراجع الحسابات في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أم لا.

أولا :الأركان الشكلية للتقرير

بعد قيام المراجع بفحص وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، أصبح هذا التقييم يشكل أساسا لإبداء الرأي بالقوائم المالية، ويتضمن التقرير العناصر التالية. [5]

1- **الركن الأول من التقرير يجب أن يحتوي على ما يلي** :تاريخ التقرير، اسم مكتب المراجع، رقم المراجع، الفئة الذي ينتمي إليها، توقيعه.

2- **عنوان التقرير** :يجب أن يعنون تقرير المراجع بهذه العبارة في أعلى التقرير- تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل-وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدها إدارة الشركة وغيرها.

3- **الجهة الموجهة إليها التقرير** :وهي الجهة التي أصدرت المراجع الأمر بالقيام بأعمال المراجعة فهي إما إدارة الشركة أو مساهمي الشركة المساهمة.

4- **لفقرة الافتتاحية للتقرير** :يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط التالية:

- أن يذكر المرجع القوائم المالية الذي راجعها بالاسم والفقرة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل

---

[1] وليم توماس، مرسون هناي ، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص336

[2] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سابق، ص 266

[3] نفس المرجع، ص 269

[4] نفس المرجع، ص 270

[5] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 256-258

- إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عمن قام بإعداد هذه القوائم.
- إن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

ثانيا :فقرة النطاق

لقد كان التطرق للمراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، حيث أن تلك المعايير المقررة تتطلب أن يتم تخطيط وانجاز علمي المراجعة على ضوء برنامج محدد لحصول على تأكيد بان هذه القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء جوهرية، إضافة إلى الفحص أدلة الإثبات على أسس اختباريه بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية.

1- **فقرة الرأي:** يجب أن ينص تقرير للمراجعة على رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية (التزامها بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. [1]

2- **تاريخ التقرير** :يجب على المراجعة أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجعة هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المراجعة عدم (إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات. [2]

3- **عنوان المراجعة** :يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد، وبه عادة المدينة التي يدير فيها المراجعة مكتبه المسؤول عن علمية المراجعة تلك. [3]

4- **توقيع المراجعة:** يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجع أو بالاسم الشخصي لمراجع أو كلاهما معا وحسبما هو مناسب. [4]

ثالثا :أنواع التقارير

يمثل الهدف الرئيسي لتقرير المراجع في إبداء رأيه حول القوائم المالية وعليه فإن هذا التقرير يختلف باختلاف رأيه، ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من التقارير كما يلي:

1- **الرأي بدون تحفظ** : يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية احد الأنواع القليلة ، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا يقوم هذا التقرير عمى أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، أن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف

[1] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سابق، ص 269
[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص121
[3] نفس المرجع، نفس الصفحة
[4] نفس المرجع، ص 122

عليها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا لاعتبارات التالية. [1]

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
- عدم كفاية الأدلة و الإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب، أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن و الموردين أو حساب البنك وإلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة.

2- **تقرير عدم إبداء الرأي**: إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على أدلة والبراهين التي تساعد على إبداء الرأي أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو سبب ظروف خارجية عن إرادة هذه الأخير والمراجع على حد سواء. [2]

3- **الرأي بتحفظ** : يصدر التقرير متحفظا أو مقيدا عندما يذكر المراجع في تقريره بعض الملاحظات أو التحفظات التي يكون القصد منها لفت النظر إلى انه لم يكن قادرا على القيام بالفحص وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ومن الظروف أو الأسباب التي تجعل مراجع الحسابات يتحفظ في تقريره نذكر منها ما يلي: [3]

- تحفظات تتعمق بوجود قيود على نطاق الفحص (محدودية مجال الفحص الذي قام به).
- تحفظات تتعمق بالثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية .

4- **الرأي السلبي (المعاكس)**: التقرير السلبي المعاكس هو عكس التقرير النظيف ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلا عادلا وصادقا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. [4]

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 56-57

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 57

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 261

[4] المرجع السابق، ص 262

خلاصة الفصل:

نستخلص أن تطور المراجعة الخارجية كان موازيا مع تطور الحياة الاقتصادية بعد الثورة الصناعية وما شهدته المؤسسة من تغيرات وتشعب في وظائفيا، الأمر الذي أدى إلى اعتماد جهة مستقلة ممارسة مهنة المراجعة، وبعد أن كان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر أصبح تقييم النتائج بالنسبة إلى الأهداف المرسومة، بهدف إبداء أ ري فني محايد عمى عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحة مركزها المالي.

تحكم المراجعة الخارجية مجموعة من المعايير تعتبر كإرشادات لممارسة المهنة بكفاءة وفاعلية أثناء عملية المراجعة وكذا إعداد التقرير، ويعتبر هذا الأخير ذو أهمية كبيرة لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المؤسسة لما يحتويه من رأي فني محايد صادر عن جهة مستقلة وتتمتع بالكفاءة العلمية والعملية للحكم على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.

تعتبر المراجعة الخارجية عملية منظمة يمر القائم بها بمجموعة من الخطوات والإجراءات من بداية قبوله لمهمة المراجعة بالمؤسسة واعداد برنامج المراجعة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ليقوم بعدها بجمع أدلة الإثبات اللازمة، حتى يتسنى له في النهاية إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي.

الفصل الثاني

مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد:

إن ظهور الشركات الدولية صاحبه تغيرات جوهرية في البيئة المحاسبية، فقد ازدادت مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه المؤسسة تعقيدا بعد دخول تغيرات أخرى جديدة، مثل اختلاف العملة، والمستوى التقني والعلمي لهؤلاء المستخدمين من دولة إلى أخرى، مما أدى إلى ضرورة توحيد وإعطاء مفهوم موحد للقوائم المالية والمحاسبة انطلاقا من كونها نظاما للمعلومات يقوم بتجميع، وإيصال المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه الشركة، من المستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية وغيرها، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، فتعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المالية والتي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية المختلفة لمختلف الأطراف التي تهتم بأعمال الوحدة المحاسبية.

هذا وتختلف مفاهيم محتويات القوائم المالية التي تعدها المؤسسات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما أن المؤسسة يجب أن تفصح عن كل ما من شأنه أن يجعلها غير مضللة.

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

المبحث الأول :ماهية القوائم المالية؛

المبحث الثاني :أنواع القوائم المالية؛

المبحث الثالث :دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

المبحث الأول :ماهية القوائم المالية:

إن النظام المحاسبي المالي يساعد على إعداد التقارير والقوائم المالية والتي يتم عرضها من أجل جعل كل الأطراف المعنية بالمعلومات اللازمة عن المؤسسة لكونها المنتج النهائي لنظام المحاسبة المالية .

المطلب الأول :تعريف القوائم المالية وخصائصها

أولا: تعريف القوائم المالية: سنقوم بعرض أهم التعاريف للقوائم المالية:

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

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

من التعريف الأول والثاني يمكننا أن نعرف القوائم المالية على أنها مجموعة من الوثائق المالية والمحاسبية التي تعكس الصورة الصادقة والواضحة عن الحالة المالية للمنشاة والتي يتم إعدادها من قبل إدارتها في دورة مالية عادية وهذا لغرض عرضها على مختلف مستخدميها.

ثانيا: خصائص جودة القوائم المالية: إن خصائص الجودة للقوائم المالية هي تلك الصفات التي تجعل المعلومات الظاهرة فيها مفيدة للمستخدمين، والخصائص الأساسية أربعة تتمثل فيما يلي:

1- **القابلية للفهم** :إن خاصية قابلية المعلومات للفهم والاستفادة تعتمد أساسا على مؤشرين مهمين:

- درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومات
- مستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات ولكي تكون المعلومات ذات فائدة ملموسة لابد من توفر التجانس بين هذين الشرطين لتحقيق الاستفادة والتأثير على متخذ القرارات، ففي الوقت الذي يتطلب النزول في الشرط الأول، يستلزم الأمر في نفس الوقت الارتفاع بالشرط الثاني لتحقيق التوازن، وبالتالي تصبح المعلومات متمتعة بخاصية قابليتها للفهم والاستفادة. [3]

---

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان،2008 ، ص9

[2] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان،2007 ، ص4

[3] كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص93

2- **الملائمة** : لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية، كما أن الدورين التنبؤي والتأكيد للمعلومات متداخلين، على سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة على انتهاز الفرص وعلى التصدي للأوضاع المعاكسة، وتغلب نفس المعلومات الدور التأكيدي فيما يتعمق بالتنبؤات الماضية حولها، على سبيل المثال، طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العمليات المخططة[1]

كما تعرف الملاءمة بأنها القدرة على خدمة قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذي القرار أو زيادة المعرفة لدى متخذي القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه. [2]

3- **الموثوقية** :ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقديمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراراتها. [3]

4- **القابلية للمقارنة** : إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشآت أخرى، ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة وغير ذلك، لا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات أو الاتساق، ومن اجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي تعود لنفس المنشأة فتتطلب معايير التقارير المالية الدولية IFRS لإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل القيم التي تتضمنها القوائم المالية والملاحظات، إلا إذا تطلب معيار آخر غير ذلك[4]

المطلب الثاني :أهداف القوائم المالية

تختلف أهداف تحليل القوائم والتقارير المالية باختلاف احتياجات المستخدمين أو القائم بعملية التحليل، فالمستخدمين للمعلومات المالية من داخل المشروع لهم أهدافهم المميزة عن أهداف المستخدمين لتلك المعلومات

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية للطبعة، الأردن، 2005، ص 94-95

[2] رضوان حلوة حنان، واخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن،2004 ، ص52:

[3] القاضي حسين، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر. والتوزيع، عمان،2008 ، ص 274

[4] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص9

من خارج المشروع، وبطبيعة الحال فإن تلك الأهداف ستؤثر على تحديد مدلول المعلومات المالية موضوع التحليل، ولإيضاح هذا التباين بين أهداف مستخدمي المعلومات المالية، سوف نستعرض بعض الفئات من مستخدمي المعلومات المالية وبيان أهدافهم وكيفية تأثير تلك الأهداف على تفسير مدلول المعلومات المالية موضوع التحليل[1]

1- إدارة المشروع : تعتبر إدارة المشروع من المستخدمين الداخليين للمعلومات المالية، وتهتم الإدارة في هذا الصدد بربحية المشروع خلال فترة زمنية معينة، وقدرته على جذب رؤوس الأموال من خلال معدلات العائد المتوقع على رأس المال، وذلك على أساس أن هذه المعدلات هي المحدد الرئيسي لجدب رؤوس أموال المستثمرين القائمين والمحتملين من ناحية، وتقييم أداء الإدارة من ناحية أخرى بما يعني استمرارها في أداء واجباتها داخل المشروع.

2-الملاك (حملة الأسهم): ينصب اهتمام حملة الأسهم على معدل توزيع الأرباح للعام الحالي والأعوام السابقة، والاعتماد على تلك المعلومات المقارنة في تحديد معدل التوزيع في المستقبل. وقد يهتم بعض المساهمين بالتنبؤ بالقيمة السوقية للسهم والتي تتأثر إلى حد كبير بتوقعات توزيعات الأرباح للأسهم في المستقبل، وعلى ذلك فإن فئة الملاك يتركز اهتمامها في تحميل القوائم المالية التي تفيد في تقرير العائد على الاستثمار والمخاطر المرتبطة به.

3-المقرضون: يهتم المقرضون عادة بقدرة المقترض على السداد والحصول على عائد مناسب، ولذلك فإن هذه الفئة تركز على البيانات التي تقدم لهم معلومات تمكنهم من تقدير درجة المخاطرة المرتبطة بقروضهم والتي تعكس درجة السيولة النقدية للمشروع، ومقدرته في المستقبل على سداد أصل الدين والفوائد في مواعيدها المقررة، كما تمكنهم من تحديد معدل العائد الذي يتلاءم مع مستوي المخاطرة المرتبطة بالقرض.

ومما سبق يتضح أن نوعية المستخدم تؤثر بلا شك على أهدافه من استخدام المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وطبيعة المعلومات التي يركز اهتمامه عليها.

المطلب الثالث: الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية:

يجب إعداد القوائم المالية وفق الفرضيتين التاليتين: [2]

أولا: فرضية الاستحقاق :يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء كان قبضها أم لم يتم أي بغض النظر عن

[1] محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامع الحديث، الإسكندرية،2002 ، ص 285-287

[2] محمود أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2008 ، ص1

واقع الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة

ثانيا: فرضية الاستمرارية :عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSيتم افتراض أن المؤسسة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة وأن لدى إدارتها نية لتصفيتها أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلا.

المبحث الثاني :أنواع القوائم المالية

المطلب الأول :قائمة المركز المالي وقائمة الدخل:

أولا: قائمة المركز المالي (الميزانية العامة)

قائمة المركز المالي عبارة عن تقرير عن الحالة المالية للمؤسسة في تاريخ معين فهي قائمة تظهر ما للمؤسسة وما عليها في تاريخ معين بمعنى آخر هي ملخص لجميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية للمؤسسة.

1- التعريف بالميزانية :يوجد العديد من التعاريف لقائمة المركز المالي نذكر منها:

- هي إحدى القوائم المالية التي توضح المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة، ويجب أن تكون الميزانية دائما متوازنة لأن الأصول الإجمالية المستثمرة في النشاطات الاقتصادية في أي مرحلة زمنية يجب أن تقابلها التزامات وحقوق ملكية مساوية لها [1]
- تبين قائمة المركز المالي المجموعات الرئيسية للحسابات والمبالغ المتعلقة بالأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين والعلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة[2]

وتتضمن قائمة المركز المالي في عنوان الميزانية ثلاثة عناصر:

- المؤسسة المعروض مركزها المالي؛
- عنوان واسم القائمة؛
- تاريخ القائمة.

2- أنواع الميزانية :يمكن القول أن هناك نوعين أساسين من الميزانية خلال الدورة المحاسبية هما:

---

[1] مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية والعملية- ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2012 ، ص5

[2] يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة – أسس وأصول علمية وعملية- ، الحامد للنشر والتوزيع، والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2000 ، ص423

- **الميزانية الافتتاحية** :هي الميزانية التي تقوم المؤسسة بإعدادها عند بداية كل دورة وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنةN/01/01 والميزانية الافتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية للدورة التي سبقتها 1-N/12/31
- **الميزانية الختامية** :هي الميزانية التي تقوم المؤسسة بإعدادها عند N/12/31 ومن خلالها نستطيع

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

النموذج الأول :خاص بالميزانية(أصول) :

جدول رقم03 : ميزانية الأصول للسنة المالية المقفلة في N/12/31

.الاصول	ملاحظة	إجمالي N	إهتلاكات ومؤونات N	صافي	صافي N-1
أصول غير متداولة. فارق الاقتناء. استثمارات(تثبيتات)غير مادية. استثمارات مادية. استثمارات مالية. سندات موضوعة موضع المعادلة. مساهمات أخرى وحقوق مرتبطة بها سندات أخرى ثابتة. قروض وأصول أخرى غير متداولة.					
مجموع الأصول غير متداولة					
أصول متداولة. مخزونات والنشاط الجاري. حقوق واستخدامات مماثلة الزبائن. مدينون آخرون. ضرائب. حقوق أخرى واستخدامات مماثلة .النقديات وما شابهها توظيفات وأصول مالية أخرى متداولة الخزينة					
مجموع الأصول المتداولة.					
المجموع العام للأصول.					

النموذج الثاني :خاص بالميزانية(خصوم) :

جدول رقم 04: ميزانية الخصوم للسنة المالية المقفلة في N/12/31

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الغير مستدعي رأس المال المصادر علاوات واحتياطات (احتياطات مجمعة) فارق المعادلة فوارق التقييم نتيجة صافية / حصة المجمع رؤوس الأموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المجمعة (1)			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع (1)			
الخصوم غير متداولة قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير متداولة ومؤونات ونواتج مثبتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير متداولة			
الخصومات المتداولة			
موردون وحسابات مرتبطة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم غير متداولة			
المجموع العام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19 ، ص29

ثانيا :جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):

1- مفهوم جدول حسابات النتائج :

المفهوم الأول ":وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر من

فترة مالية معينة ". [1]

2- شكل جدول حسابات النتائج:

جدول رقم05 : جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة

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

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال + تغيير مخزونات المصنعة وقيد الانجاز الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال			
1إنتاج السنة المالية			
مشتريات مستهلكة + خدمات خارجية واستهلاكيات أخرى			
2) استهلاك السنة المالية			
3) القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء العاملين + الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
4) لفائض الإجمالي للاستغلال			
نواتج تشغيلية أخرى +أعباء تشغيلية أخرى مخصصات الاستهلاكات والمؤونات			
5) النتيجة التشغيلية			
نواتج مالية + أعباء مالية			
6) النتيجة المالية			
7) النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)			
الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع نواتج الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8) النتيجة الصافية للأنظمة العادية			

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ، ص97

النواتج الغير العادية (يطلب تحديدها) الأعباء غير العادية (يطلب تحديدها)			
9) نتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)			
منها حصة ذو الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص30

المطلب الثاني : قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية

أولا: قائمة التدفقات النقدية" جدول سيولة الخزينة"

1- **تعريف قائمة التدفقات النقدية** :هي من القوائم المالية التي أصبحت ومنذ عدة سنوات جزءا مهما من القوائم الختامية لحسابات المؤسسة بعد أن كشفت التطبيقات الحاجة الماسة لإعدادها وذلك لاعتراف من المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية الداخلية إلى المؤسسة والتدفقات الخارجية والتي تمهتم بإظهار مدى السيولة النقدية على مواجهة التزاماتها النقدية الجارية، وبالتالي فإن هذه القائمة غطت فجوة كانت تعاني منها قائمتي الدخل والميزانية العامة اللتان تظهران نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي استنادا إلى مبدأ الاستحقاق، بينما تظاهر قائمة التدفقات النقدية هذه النتائج وفق المبدأ النقدي. [1]

2-أنواع جدول قائمة التدفقات النقدية" جدول سيولة الخزينة"

جدول رقم06: التدفقات النقدية الطريقة المباشرة

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

البيان	ملاحظة	N	N-1
التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية			
تحصيلات من العملاء			
تسديدات للموردين والعاملين			
تسديدات الفوائد والمصاريف المالية الأخرى			
تسديدات الضرائب على الأرباح			
التدفقات النقدية قبل العناصر غير العادية			
التدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر غير العادية (يطلب تحديدها)			
التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)			

[1] مصطفى يوسف كافي، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان،2012 ، ص70

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

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19 ، ص35

ثانيا : جدول تغيير الأموال الخاصة (التغيرات في حقوق الملكية):

1- تعريف التغيرات في حقوق الملكية:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. [1]

وكما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المعدل عرض القوائم المالية، فإن المؤسسة يجب أن تقدم هذه القائمة كمكون مستقل في القوائم المالية إلى جانب القوائم المالية التقليدية

[1] حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012 ، ص 110

3- أنواع جدول قائمة التدفقات النقدية" جدول سيولة الخزينة"

جدول رقم07: قائمة التدفقات النقدية

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الاصل	فرق القيمة	فرق إعادة التقييم	الاحتياط والنتيجة
الرصيد في N-2/12/31						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاستثمارات الأرباح أو الخسائر غير المثبتة في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال نتيجة الدورة الصافية						
الرصيد في N-1/12/31						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاستثمارات الأرباح أو الخسائر الغير مثبتة في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال نتيجة الدورة الصافية						
لرصيد في N/12/31						

.المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19 ، ص 37

المطلب الثالث : قائمة الإيضاحات المتمة للقوائم المالية:

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

2- محتوى ملحق القوائم المالية :

يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مقيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية[1] :

[1] حاج علي، مرجع سابق، ص111

* القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛

* مكملات الإعلام الضرورية لحس فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة؛

* المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها :طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبالغ المعاملات سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

* المعلومات ذات الطابع العام والتي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

3- مزايا قائمة ملحق الكشوف المالية :وتتمثل فيما يلي: [1]

* عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقرير المالي؛

* الإفصاح عن مقدار تحفظات وقيود على عناصر القائمة؛

* الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم؛

* عرض أحداث إعلامية كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية.

المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية:

تعد مراجعة القوائم المالية أحد أهم الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي وذلك من خلال الفحص والتدقيق في القوائم المالية للمؤسسة ويمكن إعطاء تعريف لمراجعة القوائم المالية كما هو عرض هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية الجودة واهميتها.

أولا :تعريف جودة القوائم المالية

طبقا لتعريف اتحاد المحللين الماليين (Financial Analysts Federation) فإن الجودة تعنى الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب.

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) فإن اللجنة الخاصة بالقوائم المالية ترى أن الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المؤسسة . [2]

---

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، أسس العرض والتحليل، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر،2002 ص256

[2] مجدي محمد سامي، دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية 2009 ، جامعة الاسكندرية، العدد 02 ، المجلد46 ،ص27

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

إن تحديد أهداف القوائم المالية، هو نقطة البداية في منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين . أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات .ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية.

وتعتبر الجودة في هذا المجال أحد مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بتجميع، تبويب، معالجة تحميل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وادارة المؤسسة، وعليه فإن النظام المحاسبي يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية.[1]

كما تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[2]

ثانيا :العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية.

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:[3]

1.**المقومات المادية** :وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية؛

2.**المقومات البشرية** :وتتمثل مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه؛

3.**المقومات المالية** :وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه؛

4.**قاعدة بيانات** :وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

---

[1] ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص54

[2] هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر ، يومي 7 -8 ديسمبر 2010 ، ص12

[3] بن عيشي عمار، عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية–حالة ولاية بسكرة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، الجزائر، يومي 7 8 ديسمبر2010 ، ص9

المطلب الثاني :أهمية تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية:

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

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

أولا: وضوح التقرير وضرورة الإبلاغ الصريح: يجب أن يحرص المراجع على أن يكون معنى التقرير مفهوما من قبل المهتمين بإعداده، ومن قبل من يستخدمونه، وخصوصا من يعتمدون عليه منهم، كما يجب أن يكون تقرير التدقيق واضحا بحيث لا يترك مجالا للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك، عن دلالة وأبعاد محتواه، كما يجب على المدقق أن لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية أن يكون عالما بالخصائص الأساسية لتقرير المدقق، ويترتب على ذلك ضرورة عدم إتباع أسلوب الإبلاغ الضمني في إعداد التقرير بحيث يقتصر على إبلاغ القارئ بالخصائص الأساسية التي لم يتم الالتزام أو الوفاء بها كاكتشاف المدقق خروجا على معايير المحاسبة المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات المالية بالقوائم المالية، بل يجب على المدقق أن يضمن تقرير مراجعة كافة العناصر التي تضمن تحقيق الإبلاغ الصريح والتي تتمثل في: [3]

ان يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن مراجعة القوائم المالية.

- معد التقرير والجهة التي يوجه إليها التقرير.
- فقرة نطاق المراجعة.
- فقرة نتيجة المراجعة.
- اسم المراجع وعنوان مكتبه وتوقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة.

---

[1] علي عبد القادر دنيبات، الدلالات لفقرة التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الدارية، العدد2 ،الأردن، 2004،ص261

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

[3] أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص76

- تاريخ تقرير المراجع، حيث يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ اليوم الذي تم فيه الانتهاء من المراجعة، وبعنوان التقرير باسم الشركة التي تم مراجعة معلوماتها المالية الدورية، أو باسم مجلس إدارتها، أو باسم المساهمين باعتبارهم أهم مصادر الطلب على خدمات مراجعة الحسابات في هذا الشأن، بالإضافة إلى ما سبق، فإنه يجب أن يوضح في مكان ظاهر على كل صفحة من صفحات القوائم المالية مصطلح" غير مراجع ."

ثانيا: تقرير مراجع الحسابات: تناولت العديد من المعايير في النصوص التفصيلية المنظمة لإعداد تقرير المراجع والتي تحتوي في غالبيتها على مجموعة من البيانات التي تساعد مراجع الحسابات في تدقيق القوائم المالية، ويمكن ملاحظة ما يلي[1]:

1–تعين على المراجع أن يشير إلى نطاق التدقيق في فقرة مستقلة يميزها باسم فقرة نطاق التدقيق، ويتعين أن تشتمل فقرة نطاق التدقيق على ما يلي:

* القوائم المالية الدورية المشمولة بتقرير المراجع.

*مسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد المعلومات المالية الدورية.

* موقف إدارة المؤسسة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها.

*إقرار من المدقق بإتباع معيار تدقيق المعلومات المالية الدورية الصادر عن الهيئة.

*وصف لإجراءات تدقيق المعلومات المالية الدورية.

* إشارة إلى أن تدقيق المعلومات المالية الدورية هو عمل مهني ذو نطاق محدود بالمقارنة بتدقيق القوائم المالية التي تتم وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي يكون هدفها الرئيسي إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل، وأنه نتيجة لذلك فلن تنتهي مراجعته للمعلومات المالية الدورية إلى إبداء مثل هذا الرأي.

2 –يتعين أن يتضمن تقرير المراجعة إقرار من المدقق بإتباع معيار تدقيق القوائم المالية، بينما يجب أن يتضمن تقرير تدقيق القوائم المالية إقرارا من المدقق بأن التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

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

*الالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض القوائم المالية.

*الاتساق في تطبيق هذه المبادئ.

*كفاية الإفصاح المحاسبي.

[1] خليل الدليمي، عبد الرازق ساكي، محمد فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2005، ص397

*وحدة الرأي.

ثالثا: تعديل تقرير المراجعة: يوجد العديد من الحالات التي يجب فيها على مراجع الحسابات التي يقوم فيها بتعديل التقرير الذي قام بإنجازه على مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المنظمة لإعداد القوائم المالية وعرضها، وفيما يلي أهم الملاحظات المتعلقة بتعديل تقرير المراجعة: [1]

* عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها قد يتطلب من المدقق الذي يراجع القوائم المالية أن يبدي رأيا معارضا على تلك القوائم.

* الإفصاح غير الملائم الذي يكون من السهل على المدقق للقوائم المالية أن يحدده وقد أوضح مجلس مبادئ المحاسبة المالية أن مستخدمي القوائم المالية يقيمون عادة تلك المعلومات في ضوء قراءتهم وفهمهم للقوائم المالية السابقة، وقد حدد معيار القوائم المالية الصادر عن الهيئة الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وعلى المدقق أن يحدد مدى استيفاء القوائم المالية لتلك المتطلبات ليحدد مدى ملائمة الإفصاح الأولي من عدمه.

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

رابعا: الأحداث اللاحقة :يؤرخ تقرير المراجعة عادة بتاريخ إنجاز تدقيق القوائم المالية، ومع ذلك فإن هناك بعض الأحداث الجوهرية التي يمكن أن تقع بعد هذا التاريخ وتتطلب ضرورة إجراءات تسوية لها، أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، مما يؤدي إلى عدم تقيد المدقق بهذا التاريخ مادامت الأحداث قد وقعت بعد تاريخ تدقيق القوائم المالية، ولكن قبل تاريخ إصدار التقرير، ويمكن التمييز بين ثلاث حالات يحتمل أن يواجه بها المدقق: [2]

1- يترتب على الحدث تسوية للمعلومات المالية الدورية، والحدث قد تم الإفصاح عنه.

2- أن الحدث اللاحق قد تم الإفصاح عنه كملاحظة في المعلومات الملحقة.

3- أن الحدث اللاحق لم تتم تسويته، أو الإفصاح عنه، وتم تعديل تقرير التدقيق بسبب الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها.

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

البديل الأول: تاريخ مزدوج لتقريره، بحيث يعبر الأول عن تاريخ الانتهاء من التدقيق، والتاريخ الثاني خاص بالإشارة إلى الحدث اللاحق.

البديل الثاني: تاريخ اكتشاف الحدث اللاحق وفقا لأي من الاحتمالات الثلاثة السابق الإشارة إليها.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية الاسكندرية مصر، ص22

[2] طارق عبد العال حماد، سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان،2000، ص57

ويتم تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها، لذلك كان من الصعب أن يتم إيجاد تعريف بسيط يصف ويعرف جودة تقرير مدقق الحسابات تعريفا شاملا قاطعا، فلا يوجد تعريف نهائي متفق عليه وشامل لهذه الجودة وأساليب تحديدها، ولكن يشير الفكر المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات عند تحديدها، وفيما يلي بعض التعريفات لجودة تقرير مدقق الحسابات المقترحة من قبل بعض الباحثين:

عرفها البعض على أنها:

" تعبر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق أهداف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير"،

وهي أيضا" :ما يتسم به تقرير مدقق الحسابات مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية." [1]

إن جودة تقرير مدقق الحسابات تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات محل التدقيق، كون أن تلك البيانات يعتمد عليها العديد من المستخدمين عند اتخاذهم قراراتهم المختلفة، فهي تعبر عن قدرة المدقق في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية مدعمة لرأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وأيضا هي درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، وهي بذلك مقياس لقدرته على تقليل تحيز البيانات المالية وزيادة دقتها. [2]

كما وعلى مدقق الحسابات تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام مدقق الحسابات بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، وبالتالي فجودة تقرير مدقق الحسابات تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي، فرقابة الجودة في التدقيق تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية التدقيق المحاسبي، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، فهي ليست مجرد الفحص الذي يقوم به المدقق وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية

[1] سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، 2014/2013، ص / 64

[2] سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية، في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد8 ، العدد 4 ، 2012 ، ص 746

المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزامه بالوصول إلى تقرير تدقيق ذو جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الدولية، فتحدد جودة تقرير مدقق الحسابات الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للتدقيق وكذلك يساعد في اتخاذ القرارات، فكلما كان تقرير مدقق الحسابات يتميز بالجودة كلما سهل على مستخدميه عملية صنع واتخاذ قرارات أدق وأكفأ مما لو كان ذلك التقرير لا يتسم بالجودة.[1]

المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال[2]:

1- مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛

2- تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمونها وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية؛

3- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛

4- المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية، وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سلمية وخالية من التحيز؛

5- يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية؛

6- تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.

---

[1] مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو معين، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي، الأردن، المجلد 53، العدد2 ، فيفري2013 ، ص560

[2] محمد البشير جلول، مذكرة ماستر دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، جامعة أم بواقي، الجزائر،2016/2015، ص67

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الاقتصادية، إضافة إلى أنها تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة.

حيث يعتبر تقرير المراجع الخارجي ختام عملية المراجعة الخارجية والتي تتميز الحيادية وذلك بالإبلاغ عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقتها وصحة المعلومات المعروضة فيها باعتبار أن المراجع متخصصا، حيث اعتماده على معايير التدقيق الدولية مع ضرورة إيصال هذا التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية مما يلبي احتياجاتهم من أجل بناء أساس سليم لاتخاذ قرارات اقتصادية والتي تمكنهم من تحليل الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي والمحاسبي بغية تحقيق أهدافها الاستراتيجية لذا يلعب المراجع الخارجي دورا أساسيا وفعالا في إبراز جودة القوائم المالية وجعلها أكثر مصداقية وموثوقية.

الفصل الثالث

دراسة حالة الشركة الوطنية للأشغال في الآبار

ENTP

تمهيد:

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية واجهتنا صعوبات كثيرة كعدم إجراء مقابلة مباشرة مع المدقق الخارجي الذي تتعامل معه المؤسسة محل تربصنا، لهذا قمنا ببعض الاقتباسات من بعض الدراسات وإسقاطها على واقع المؤسسة محل تربصنا، وهذا ما ساعدنا في التعرف على مهنة محافظة الحسابات والدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في المؤسسة من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وكذا فحص الحسابات والسجلات المحاسبية بهدف التحقق من مدى مصداقيتها وسلامتها من أية انحرافات أو تزوير.

وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل من خلال التعرف على طريقة عمل المدقق الخارجي وكيفية إعداد القوائم المالية وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

بحيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية وهي كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار ENTP

المبحث الثاني: تقديم عام للقوائم المالية لسنة 2018 للمؤسسة ENTP

المبحث الثالث: تحليل تقرير المراجعة الخارجية وأثره على جودة القوائم المالية

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار ENTP

المطلب الاول: لمحة حول المؤسسة[1]:

أولا: تسمية الشركة: المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار.

بعد أكثر من 50 سنة من الوجود باتت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار، تتمتع بسمعة عالمية إذ استطاعت على امتداد نصف قرن أن تفرض خبرتها وكفاءاتها فضلا عن مكانتها كمقاولة مرجعية في الحفر النفطي في الجزائر.

تعتبر المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار الفرع الرائد للحفر والتنقيب لمجمع سوناطراك بحيث تعود نشأتها لمديرية الأشغال النفطية التابعة لسوناطراك، المنشأة عام 1968، أصبحت "المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار" غداة إعادة هيكلة سوناطراك سنة 1981.

في الوقت الراهن، تستكشف المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار باطن الجزائر بفضل 67 جهاز حفر وصيانة آبار. وأكثر من 2700 بئر نفطي وصيانة أكثر من 4300 بئر؛ على الصعيد الدولي، أنجزت المؤسسة 30 بئرا: 3 في تانزانيا؛ 16 بئر بسلطنة عمان و11 بئر في ليبيا.

ثانيا: نبذة عن المؤسسة الوطنية لأشغال في الآبار:

1968: كان الحفر البترولي في الجزائر من اختصاص سوناطراك إذ ان "كسكاسة بيس" هو أول بئر حُفر على تراب الوطن. كانت الهيئة العملياتية تُدعى "مديرية المصالح النفطية" (DSP) بتجهيز أربعة آلات حفر.

جويلية 1972 : أخذت "مديرية المصالح النفطية" (DSP) تسمية "مديرية الأشغال النفطية" (DTP).

الفاتح أوت 1981:عشية إعادة هيكلة سوناطراك في بداية الثمانينات، برزت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار كوريثة "مديرية الأشغال النفطية" (DTP) في مجال حفر وصيانة الآبار.

أنشأت المؤسسة بموجب المرسوم التنفيذي 171/18 وباشرت نشاطها في الفاتح جانفي 1983.

21 جوان 1989:تعديل القانون الأساسي للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار لشركة ذات أسهم.

جوان 1993:أصبحت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار عضوا في "الرابطة الدولية لمقاولي الحفر" (IADC).

30 مارس 1998:تنازلت الشركة القابضة RGT عن 51 % من رأسمال المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار لصالح سوناطراك. سجل رأسمال المؤسسة، على إثر تحريره، قفزات من 40 إلى 300 ثم إلى 800 مليون دينار ليصل بعدها إلى 1600 مليون دينار ثم إلى 2400 مليون دينار سنة 2001 ليستقر في حدود 14.800 مليون دينار في سنة 2009. وفي نوفمبر 2017 صار رأسمال المؤسسة 67.000 مليون دينار.

الفاتح جانفي 2005 : تحويل الأسهم المملوكة من طرف شركة المساهمات "ترافن" (TRAVEN)، المنحلة، لشركة المساهمات "انجاب" (INDJAB).

---

[1] إدارة المؤسسة – مديرية الاتصال-

28 ديسمبر 2005: تنازلت شركة المساهمات "انجاب" (INDJAB) مجانا عن أسهمها (49 %) لصالح الشركة القابضة سوناطراك "SPP Spa" وبذلك أصبحت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار تابعة لسوناطراك 100 %.

25 مارس 2006: أصبحت الشركة القابضة سوناطراك للخدمات شبه النفطية ش.ذ.أ "SPP Spa"المساهم الوحيد في المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار.

في 10 ديسمبر 2017 تم رفع الراس المال الاجتماعي للشركة الى 000 000 000 67 دج

ثالثا : سوق المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار:

تُعد المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار المقاول الأول في مجال الحفر بالجزائر (ما يقارب 47% من السوق).

أهم زبائنها:

- مجمع بركين (سوناطراك – أنادارکو) SONATRACH/ANADARKO
- مجمع سوناطراك – أجيب SONATRACH/AGIP
- مجمع سوناطراك – أميرادا هاس SONATRACH/AMERADA Hess
- جمعية سوناطراك – ريبسول SONATRACH /REPSOL
- شال اكسبلورايشن برواكسين Shell Exploration et Production
- بيترو فيتنام اكسبلورايشن برواكسين PVEP-Algeria
- ش.ذ.م.م عمان بيتروليوم ديفالوبمنت Petroleum Development OMAN LLC

رابعا : الموارد البشرية

تشكل الموارد البشرية القلب النابض للمؤسسة، وتماشيا مع سياسة الموارد البشرية للشركة الأم "سوناطراك" وبالنظر لطبيعة محيطها المتطور والأكثر تنافسية فقد أعطت استراتيجيتها التنموية اهتماما خاصا للموارد البشرية. وتزخر المؤسسة بتعداد بشري بـ 8.409 عامل أتوا من جهات مختلفة ومتعددي الاختصاصات بمعدل عمر 38 سنة، ثلاثة أرباعهم عمال ميدانيون. وباعتماد سياسة توظيف انتقائي ذو نوعية من بين خريجي الجامعات الجزائرية، توظف المؤسسة أكثر من 2000 جامعي والباقي أعوان حائزون على شهادات تأهيل مهني خاص.

الشكل رقم 02: التعداد حسب المجموعات الاجتماعية المهنية

المصدر: إدارة المؤسسة – مديرية الاتصال-

خامسا: نظام تسيير "الجودة، الصحة، السلامة والمحيط" (QHSE)

لقد تم اعتماد نظام "الجودة، الصحة، السلامة والمحيط" (QHSE) للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار في 30 ماي 2005 وفقا للمواصفات المرجعية.

- نظام تسيير الجودة إيزو 2015/9001
- نظام تسيير المحيط إيزو 2015/14001
- أنظمة تسيير الصحة والأمان بالعملOHSAS 18001/2007
- المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار عضو في "الرابطة الدولية لمقاولي الحفر" IADC

في 27 نوفمبر 2016 تم منح صفة المتعامل الاقتصادي المعتمد لدى الجمارك والرواق الأخضر وهو مخزن تحت رعاية الجمارك

المطلب الثاني: مهام ووظائف المؤسسة

تنحصر أشغال الآبار في عمليات الحفر للبحث عن مواقع المحروقات، السائلة أو الغازية، وتطويرها بالإضافة إلى صيانة الآبار المنتجة للبترول والغاز، وبدرجة ثانية، حفر الآبار المائية ذات عمق كبير.

في السابق، كانت "مديرية الأشغال النفطية" (DTP) لسوناطراك تضمن نشاط حفر الآبار وصيانتها إلا أنه وبالنضر للمكانة الاستراتيجية التي يشغلها النشاط في مجال استغلال المحروقات فقد تحولت هذه المديرية إلى مؤسسة وطنية بمناسبة إعادة هيكلة سوناطراك في بداية الثمانينات وأصبحت المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار تقوم بالمهام والوظائف التالية:

01- حفر آبار المحروقات.

02- صيانة آبار المحروقات.

03- حفر الآبار المائية ذات عمق كبير.

04- النقل (تفصيص، نقل وتركيب الاجهزة ومواقع الحفر بالإضافة إلى تجديد المركبات).

05- الصيانة النفطية.

06- الفندقة:

وفي مايلي بعض البيانات التي توضح لنا التطور في الوسائل والأجهزة التي تساعد المؤسسة على مزاولة نشاطها

الشكل رقم 03: التطور الزمني لتعداد أجهزة وآلات المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار، خلال العشرية الأخيرة:

المصدر: إدارة المؤسسة — مديرية الاتصال-

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة لابد أن يكون متناسبا مع طبيعة نشاطها فنجد أن الهيكل التنظيمي ينقسم الى قسمين أساسيين وهما المديريات المركزية والمديريات الفرعية وهي كالتالي:

المديرية العامة: ويترأسها الرئيس المدير العام للمؤسسة وتتكون من المديريات المركزية وهي تنقسم الى قسمين:

أ- **المديريات المركزية ذات الدور الاستشاري وهي:**

- المستشار المساعد
- الأمانة الدائمة للجان المؤسسة
- مديرية التخطيط ومراقبة التسيير
- مديرية التدقيق والمراجعة
- دائرة الاتصال
- مديرية الجودة والصحة والسلامة والبيئة
- مديرية الهندسة والتطوير
- مديرية الامن الداخلي

ب- **المديريات المركزية ذات الدور اللوجستيكي وهي:**

- **نيابة المديرية العامة للإدارة والمالية:** وتتكون من ستة مديريات فرعية:

*مديرية المالية والمحاسبة *مديرية الإدارة العامة *مديرية الموارد البشرية *مديرية الاستشارة القانونية

*مديرية التكنولوجيا والاتصالات *مركز التكوين

- **نيابة المديرية العامة للإمداد:** وتتكون من أبع مديريات فرعية:

* مديرية النقل * مديرية التموين وتسيير المخزونات * مديرية الصيانة البترولية * مديرية الفندقة والوسائل المشتركة

- **نيابة المديرية العامة للعمليات:** وتتكون من أربع مديريات فرعية:

* مديرية الحفر * مديرية العتاد والانابيب * مديرية تأهيل الآبار

وفيما يلي الشكل رقم 04: **المخطط الهيكلي للمؤسسة:**

الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المصدر: إدارة المؤسسة –مديرية الموارد البشرية–

المبحث الثاني: تقديم عام للقوائم المالية للمؤسسة

المطلب الاول: عرض الميزانية العامة لسنة 2018

أولا: عرض جانب الاصول:

المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار
Entreprise Nationale des Travaux aux Puits
Société Par Actions au Capital Social de 67 000 000 000 DA
Certifiée ISO 9001 : 2015 - OHSAS 18001 : 2007 - ISO 14001 : 2015

ACTIF		Année 2018 Brut	Année 2018 Amort- Prov	Année 2018 Net	Année 2017 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (Goodwill)					
Immobilisations incorporelles		**369 714 715,03**	**339 805 468,91**	**29 909 246,12**	**6 918 032,36**
Immobilisations corporelles		**118 302 239 981,62**	**95 401 084 999,82**	**22 901 154 981,80**	**23 723 127 512,93**
Terrains		193 259 583,99	108 595 601,05	84 663 982,94	100 741 858,10
Bâtiments		13 759 659 977,26	7 650 332 724,28	6 109 327 252,98	5 362 734 852,83
Installations techniques, matériel et outillage industriel		86 933 551 443,83	75 562 594 262,13	11 370 957 181,70	13 693 901 262,31
Autres immobilisations		17 415 768 976,54	12 079 562 412,36	5 336 206 564,18	4 565 749 539,69
Immobilisations en cours		**9 284 601 928,26**	-	**9 284 601 928,26**	**4 097 254 685,78**
Immobilisations financières		**735 747 069,73**	**36 292 585,00**	**699 454 484,73**	**1 015 651 619,12**
Titres mis en équivalence		-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées		125 315 011,00	36 292 585,00	89 022 426,00	89 022 426,00
Autres titres immobilisés		-	-	-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		610 432 058,73	-	610 432 058,73	926 629 193,12
Impôt différé actif		**689 347 123,45**	-	**689 347 123,45**	-
TOTAL ACTIF NON COURANT (I)		**129 381 650 818,09**	**95 777 183 053,73**	**33 604 467 764,36**	**28 842 951 850,19**
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		**17 528 236 000,30**	**2 194 652 721,82**	**15 333 583 278,48**	**16 538 550 540,39**
Créances et emplois assimilés		**36 362 639 698,22**	**1 173 908 296,25**	**35 188 731 401,97**	**32 341 380 815,84**
Clients		33 149 574 358,82	1 173 908 296,25	31 975 666 062,57	29 467 887 814,23
Autres débiteurs		1 053 030 311,40	-	1 053 030 311,40	1 049 215 832,72
Impôts et assimilés		2 160 035 028,00	-	2 160 035 028,00	1 824 277 168,89
Autres actifs courants		0	-	-	-
Disponibilités et assimilés		**16 803 214 038,61**	**183 135 000,00**	**16 620 079 038,61**	**20 049 353 419,70**
Placements et autres actifs financiers courants		9 500 000 000,00	-	9 500 000 000,00	9 500 000 000,00
Trésorerie		7 303 214 038,61	183 135 000,00	7 120 079 038,61	10 549 353 419,70
TOTAL ACTIF COURANT (II)		**70 694 089 737,13**	**3 551 696 018,07**	**67 142 393 719,06**	**68 929 284 775,93**
TOTAL GENERAL ACTIF		**200 075 740 555,22**	**99 328 879 071,80**	**100 746 861 483,42**	**97 772 236 626,12**

المصدر: إدارة المؤسسة –مديرية المحاسبة والمالية–

ثانيا: عرض جانب الخصوم:

المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار
Entreprise Nationale des Travaux aux Puits
Société Par Actions au Capital Social de 67 000 000 000 DA
Certifiée ISO 9001 : 2015 - OHSAS 18001 : 2007 - ISO 14001 : 2015

BILAN 2018

PASSIF	NOTE	Année 2018	Année 2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		67 000 000 000,00	67 000 000 000,00
Primes et réserves (réserves consolidées) (1)		11 268 816 754,64	6 010 962 702,32
Ecart de réévaluation			
Résultat net (résultat net du groupe) (1)		5 126 462 093,60	6 257 854 052,32
Autres capitaux propres – Report à nouveau		29 575 000,00	
TOTAL CAPITAUX PROPRES		83 424 853 848,24	79 268 816 754,64
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunt et dettes financières		2 583 076,50	2 583 076,50
Impôts (différés et provisionnés)			-707 702 209,46
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés D'avance		2 369 746 521,61	2 340 159 734,96
TOTAL PASSIFS NON COURANT		2 372 329 598,11	1 635 040 602,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		6 441 783 797,22	6 768 869 675,51
Impôts		2 638 385 497,42	3 358 383 824,34
Autres dettes		5 869 508 742,43	6 741 125 769,63
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANT		14 949 678 037,07	16 868 379 269,48
TOTAL GENERAL PASSIF		100 746 861 483,42	97 772 236 626,12

المصدر: إدارة المؤسسة –مديرية المحاسبة والمالية–

المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج لسنة 2018

المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار
Entreprise Nationale des Travaux aux Puits
Société Par Actions au Capital Social de 67 000 000 000 DA
Certifiée ISO 9001 : 2015 - OHSAS 18001 : 2007 - ISO 14001 : 2015

BELHACHEMI Mohamed Abderrahim
Expert Comptable
Commissaire aux Comptes

Compte de Résultat 2018

Désignation	Note	Année 2018	Année 2017
Chiffre d'affaire		60 574 743 483,64	56 171 818 076,86
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		60 574 743 483,64	56 171 818 076,86
Achats consommés		5 851 670 512,25	5 261 404 401,71
Services extérieurs et autres consommations		19 085 109 083,71	16 352 042 793,25
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		24 936 779 595,96	21 613 447 194,96
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		35 637 963 887,68	34 558 370 881,90
Charge de personnel		21 230 555 382,85	18 806 930 077,68
Impôts, taxes et versements assimilés		1 515 229 986,16	1 232 981 787,33
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		12 892 178 518,67	14 518 459 016,89
Autres produits opérationnels		540 289 300,30	263 588 732,47
Autres charges opérationnels		850 645 493,22	312 601 845,19
Dotations aux amortissements et aux provisions		5 957 662 031,66	6 507 320 166,92
Reprises sur pertes de valeur et provisions		117 880 209,43	810 922 386,40
V-RESULTAT OPERATIONNEL		6 742 040 503,52	8 773 048 123,65
Produits financiers		72 937 279,09	62 315 547,66
Charges financières		-	15 942,09
VI-RESULTAT FINANCIER		72 937 279,09	62 299 605,57
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V + VI)		6 814 977 782,61	8 835 347 729,22
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1 670 160 603,00	2 400 038 920,00
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		18 355 086,01	177 454 756,90
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		61 305 850 272,46	57 308 644 743,39
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		56 179 388 178,86	51 050 790 691,07
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 126 462 093,60	6 257 854 052,32
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
XV-RESULTAT EXTRAORDINAIRES		-	-
V-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		5 126 462 093,60	6 257 854 052,32
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence		-	-
VI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE		-	-
Dont part des minoritaires		-	-
Part du groupe		-	-

المصدر: إدارة المؤسسة –مديرية المحاسبة والمالية–

المطلب الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية وجدول تغيير الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية

أولا: عرض قائمة التدفقات النقدية

المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار
Entreprise Nationale des Travaux aux Puits
Société Par Actions au Capital Social de 67 000 000 000 DA
Certifiée ISO 9001 : 2015 - OHSAS 18001 : 2007 - ISO 14001 : 2015

ENTP

Tableau des Flux de Trésorerie 2018

Libellé	Année 2018	Année 2017
Encaissements :	134 734 573 067,73	124 228 428 286,61
- Clients	60 686 886 818,14	59 219 216 927,74
- Caisses sociales	47 929 754,40	58 596 072,07
- Caisses d'assurances	8 448 364,98	15 776 436,14
- Remboursement (DAT)	-	-
- Autres (Cahier des Charges)	5 831 544,36	7 543 129,93
- Autres (Mise en jeux caution et PENALITE DE RETARD)	79 484 750,37	61 566 602,19
- Virement de fonds (Remb .PROVISION)	2 521 680 447,58	1 349 793 076,51
- Virement de fonds (Constitution PROVISION)	4 120 661 387,90	1 365 436 041,93
- Virements de Fonds (compte à compte banque)	67 263 650 000,00	62 150 500 000,00
Décaissements	- 126 236 107 438,53	- 116 902 813 373,87
- Fournisseurs Locaux	- 25 138 094 231,73	- 24 921 502 972,11
- Fournisseurs Etrangers	- 1 002 538 147,25	- 4 799 771 421,75
- Sponsoring CSC	- 630 000 000,00	- 635 000 000,00
- Sponsoring AUTRES	- 1 865 800,00	- 12 599 880,00
- Personnel	- 13 474 236 226,81	- 13 803 132 810,34
- Caisses sociales -CNAS	- 4 654 160 166,78	- 3 277 890 925,09
- Caisses sociales -MIP-PCR	- 991 539 422,77	- 625 575 313,49
- Caisses sociales - Œuvres Sociales (DOS)	- 353 631 035,11	- 408 897 875,52
- Caisses d'assurances	- 306 894 771,37	- 235 480 633,07
- Impôts (TAP TVA IRG ET AUTRES TAXES)	- 2 988 722 467,67	- 2 694 167 887,85
- Dépôt (DAT)	-	-
- Autres (REGIE)	- 13 460 000,00	- 14 330 000,00
- Intérets et autres frais financiers (Services Bancaires)	- 39 178 552,45	- 31 694 563,21
- Impots sur les résultats payés "IBS"	- 2 735 796 779,11	- 577 040 183,00
- Virements de Fonds	- 67 263 650 000,00	- 62 150 500 000,00
- Virement de fonds (Remb PROVISION)	- 2 521 680 447,58	- 1 349 793 076,51
- Virement de fonds (Constitution PROVISION)	- 4 120 661 387,90	- 1 365 436 041,93
-Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	-	-
-Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)	-	-
-Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (A)	8 498 465 629,20	7 325 614 912,64
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		
-Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles et incorporelles LOCAUX	- 5 190 396 800,08	- 1 447 556 896,46
-Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles et incorporelles ETRANGERS	- 5 787 343 210,21	- 2 564 649 064,04
-Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles et incorporelles		-
-Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		
-Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		-
-Interets encaissés sur placements financiers	50 000 000,00	
-Dividendes et quote-part de résultats reçus		
-Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement (B)	- 10 927 740 010,29	- 4 012 205 960,50
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	-	-
-Encaissements suite à l'émission d'actions		
-Dividende et autres distributions effectuées	- 1 000 000 000,00	- 300 000 000,00
-Encaissements provenant d'emprunt	-	-
-Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés	-	-
-Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	- 1 000 000 000,00	- 300 000 000,00
Incidences des variations des taux de changes sur liquidités et quasi-liquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	- 3 429 274 381,09	- 3 013 408 952,14
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	20 232 488 419,70	17 219 079 467,56
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la cloture de l'exercice	16 803 214 038,61	20 232 488 419,70
Rapprochement avec le résultat comptable		-

المصدر: إدارة المؤسسة -مديرية المحاسبة والمالية-

ثانيا: عرض جدول التغير في الأموال الخاصة

المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار
Entreprise Nationale des Travaux aux Puits
Société Par Actions au Capital Social de 67 000 000 000 DA
Certifiée ISO 9001 : 2015 - OHSAS 18001 : 2007 - ISO 14001 : 2015

Tableau de Variation des Capitaux Propres 2018

DESIGNATION	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réevaluation	Réserves et résultat
Solde au 31/12/2016		14 800 000 000,00				53 950 711 854,59
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreur significative						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						-54 477 436 256,40
Dividendes payés						-300 000 000,00
Augmentation de capital		52 200 000 000,00				
Résultat net de l'exercice						6 837 687 123,89
Solde au 31/12/2017		67 000 000 000,00				6 010 962 702,32
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreur significative						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						-1 000 000 000,00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						6 257 854 052,32
Solde au 31/12/2018		67 000 000 000,00				11 268 816 754,64

المصدر: إدارة المؤسسة -مديرية المحاسبة والمالية-

المبحث الثالث: تحليل تقرير المراجعة الخارجية وأثره على جودة القوائم المالية:

إن تقرير محافظ الحسابات الخاص بالمؤسسة محل الدراسة يحقق كل الاهداف والمبادئ والفرضيات والتي تعطي لنا قوائم مالية ذات جودة ومصداقية وموثوقية ويبرز ذلك جليا عند تحليل التقرير وإسقاطه على الدراسة النظرية وفيما يلي:

المطلب الاول: إظهار الخصائص النوعية للقوائم المالية بالنسبة للمؤسسة:

إن الملاحظ والدارس لجداول القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة الوطنية للأشغال الآبار فإنه يجد كل القوائم مطابقة للجداول التي هي مقررة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 الصفحة 35 فضلا على أن هذه القوائم تتمتع بالخصائص النوعية التي تم ذكرها في الفصل الثاني المطلب الثالث من المبحث الثاني والمتمثلة في:

أولا: القابلية للفهم: فإن كل العناصر الواردة في القوائم المالية بالإضافة إلى المبالغ المالية ناتجة من واقع المؤسسة وحجم تعاملاتها وطبيعة نشاطها فلا يجد الدارس للقوائم المالية غموض في فهم العناصر ولا من المبالغ الواردة في هذه الأخيرة

ثانيا : الملائمة: إن أصحاب القرارات الاستراتيجية في المؤسسة المتمثلة في مجلس إدارة المؤسسة وأصحاب رأس المال وهي الشركة الأم –سوناطراك- يجدون في المعلومة المأخوذة من القوائم المالية أحد المصادر الأساسية في صناعة القرارات خاصة تلك التي تعلقت برفع رأس المال

ثالثا: الموثوقية: تتحقق هذه الخاصية في المؤسسة باعتبار أن المراجع الداخلي للمؤسسة الذي يقوم بمراجعات دورية غير معلنة ترفع كتقرير للسيد المدير العام وإلى المصالح المعنية والهدف منه العمل من أجل تجنب وتدارك والتقليل من الأخطاء والتي من الممكن وقوعها خلال السنة المالية وهذا ما يجنب القائمين على إعداد القوائم المالية من الوقوع في أخطاء التي من شأنها أن تأثر على موثوقية العمليات المحاسبية والقوائم المالية، وهذا العمل موكل في المؤسسة إلى مديرية التدقيق والمراجعة.

رابعا: قابلية المقارنة: وهو ما يتضح جلي من خلال القوائم المالية المعروضة وتفرضه كل المعايير المحاسبية والذي يمكننا من حساب الفوارق ويمكن من دراسة الخلل بالنسبة للفوارق الكبيرة خاصة ما يتعلق بالعناصر الاستراتيجية التي تأثر على نشاط المؤسسة والمتعلقة برقم الأعمال وحجم الاستثمارات.

المطلب الثاني: كيفية انتداب المراجع الخارجي للمؤسسة (محافظ الحسابات)

يتم انتداب محافظ الحسابات من طرف المؤسسة وذلك عبر الإجراءات التالية:[1]

أولا: إعداد دفتر الشروط: تقوم المؤسسة بإنجاز دفتر شروط الذي يتم من خلاله وضع الشروط والمواصفات التي يجب أن تتوفر في الشخص الذي يقوم بالمراجعة الخارجية حيث تتكفل نيابة المديرية العامة للمالية والإدارة العامة وذلك عن طريق مديرية المالية والمحاسبة وتتمثل هذه الشروط في:

[1] دليل قانون الصفقات الوطنية والدولية للمؤسسة

أن يكون معتمدا من طرف هيئات مرخص لها منح الاعتمادات من طرف الدولة (تقديم شهادة الاعتماد)

- أن يكون مقر نشاطه بالدولة الجزائرية
- أن تكون له خبرة مهنية تفوق الثلاث سنوات
- عدد الإطارات ومستوياتهم العلمية
- الوسائل المادية واللوجيستيكية

كما يحدد دفتر الشروط تاريخ ومكان وساعة فتح الأظرفة

ويحتوي كذلك على الملاحق التي يطلع عليها المعني والمتمثلة في:

- نموذج لنص العقد
- نموذج لاستمارة الضمان البنكي
- نموذج لجدول عرض الأسعار المقترحة

ثانيا: نشر النداء للعروض: ويتم نشر النداء في صحيفتين وطنيتين واحدة ناطقة بالغة العربية وأخري ناطقة باللغة الأجنبية لتمكين المهتمين من الاطلاع والتقدم للمنافسة.

ثالثا: فتح الأظرفة: ويتم فتح الأظرفة من طرف لجنة خاصة وتسمي بلجنة فتح الأظرفة معتمدة من قبل الرئيس المدير العام بقرار إداري، ويكون فتح الأظرفة علنيا وبحضور المعنيين أو من يمثلهم عن طريق التفويض المكتوب والممضي، وتفرز هده العملية في النهاية الذي فاز بالعرض

رابعا: إمضاء العقد: وبعد قراءة العقد ويتم إمضاء العقد من جهة من طرف الرئيس المدير العام ومن جهة أخري محافظ الحسابات

ملاحظة: مدة العقد لا تتجاوز ثلاث سنوات

المطلب الثالث: تحليل تقرير المراجعة الخارجية للمؤسسة (تقرير محافظ الحسابات):

أولا: نظام عمل محافظ الحسابات بالمؤسسة: إن الغاية من هذا المطلب هو معرفة التزام المراجع الخارجي – محافظ الحسابات– خلال قيامه بمهامه بالخطوات التي تمكنه من اكتشاف الأخطاء الظاهرة في القوائم المالية وتمكنه من إعداد تقرير يمتاز بالوضوح والموثوقية والحيادية.

فقد حاولنا أن نحيط بذلك عبر الدراسة الميدانية من خلال طرح أسئلة عن كل المصالح التي تم الوصول إليها لاسيما مديرية المحاسبة والمالية فتوصلنا إلى ما يلي:

يقوم محافظ الحسابات بتقديم شخصه إلى السيد الرئيس المدير العام للمؤسسة وطلب اجتماع مع كل رؤساء الهيئات المسيرة من الصف الأول في المؤسسة ويعلن من خلاله على بداية المراجعة والتدقيق ويتم خلال هذا الاجتماع إمضاء ميثاق العمل والذي ينص على ضرورة التعاون معه والسماح له بدخول كل المصالح التي يقترح زيارتها جزافيا ويحدد فيه خطة عمله والتي يقوم فيها بعملية التدقيق في كل ما من شأنه أن يؤثر في المبالغ المالية الواردة في القوائم المالية وتشمل:

- يطلع محافظ الحسابات على التقارير الصادرة عن مراقب التسيير بحيث يأخذ كل الملاحظات الواردة فيها بعين الاعتبار ولكن من دون الأخذ بها.
- التدقيق في كل الجداول والعمليات المحاسبية ومدي مطابقتها للشكل القانوني ووجود كل البيانات والأدلة.
- الانتقال إلى المخازن والتدقيق في حركة المخزونات.
- التدقيق في حسابات الأجور والعطل السنوية والعطل التعويضية.
- التدقيق في قوائم الجرد للاستثمارات وتحديد الفوارق الايجابية والسلبية.
- التدقيق في محاضر عقد مجلس الإدارة ومبررات قرارات رفع رأس المال.
- التدقيق في كل الصفقات المبرمة ومدى مطابقتها لقانون الصفقات العمومية.
- التدقيق في أرصدة الحسابات البنكية ومبررات المصروفات والمداخيل.

والعديد من العمليات التي يمكن أن يكون لها أثر على حركة الأموال بالمؤسسة والقوائم المالية الناتجة عن جميع العمليات المحاسبية والمالية والتي يجب أن يكون له رأي فني فيها يكون واضحا في التقرير النهائي.

ثانيا: تحليل تقرير محافظ الحسابات (المراجعة الخارجية)

إن التقرير الناتج عن المراجعة الخارجية (تقرير محافظ الحسابات) يهدف أساسا إلى الاجابة عن الاشكالية الاساسية للموضوع محل الدراسة وهو إبراز دور المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية ولمعرفة ذلك ومدي عمل محافظ الحسابات على تحقيقه بالنسبة للمؤسسة، فنعمل على التأكد من تحقق الشروط التي تبرز لنا جودة القوائم المالية وتمكن المستخدمين للقوائم المالية للمؤسسة من الثقة في كل محتويات القوائم المالية ونلاحظ في ذلك:

- **وضوح التقرير وضرورة الإبلاغ الصريح:**

إن تقرير محافظ الحسابات يحرص فيه على أن يكون هناك وضوح تام في كل المعلومات المدقق فيها والتي تمكن المهتمين من فهم التقرير من خلال ما يعبر عنه في القوائم المالية وكذلك يحتوي على كافة العناصر التي تحقق الإبلاغ الصريح وهي تلك الواردة في الفصل الثاني المطلب الثاني من المبحث الثالث وهو ما تم ملاحظته في تقرير المراجعة الخارجية.[1]

- **تقرير مراجع الحسابات:**

تقرير المراجعة الخارجية وهو المعد من طرف محافظ الحسابات نجد أنه قدم في محاور كل محور يتناول التدقيق من جهة وإبداء الرأي الفني أو التقني من جهة أخري حسب كل محور فيما يلي:

المحور الاول: المحور الاول: التقارير الخاصة: وهي عبارة عن التقارير الناتجة عن مراجعة الهيكل الاداري والمسير للمؤسسة وهي على النحو التالي[2]:

[1] التقرير العام لمحافظ الحسابات، السنة المالية 2018، ص1

[2] نفس المرجع، ص8-20

01- بالنسبة إلى مجلس الادارة: فمحافظ الحسابات قام بالتدقيق في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة خلال السنة المالية المعنية بالمراجعة والتي تتمثل في:

- محضر الحضور لأعضاء مجلس الإدارة وفق ما هو معلن عنه في السجل التجاري والقانون الأساسي.
- علاوات الحضور لمجلس الإدارة ومدي مطابقتها للوائح المؤسسة.
- رواتب أعضاء مجلس الإدارة ومدي مطابقتها للعقود واللوائح.

02- بالنسبة للسجلات: ثم عمل على متابعة والتدقيق على أن كل السجلات سوآءا كانت المحاسبية الواجب مسكها أو السجلات المساعدة أو سجلات محاضر الاجتماعات لمجلس الإدارة أو الجمعية العامة وأبدي رأيه التقني فيها على أنها كاملة ومحينة عند تاريخ 2018/12/31.

03- جدول التكليف بالمهام خارج الوطن: فقد تم التدقيق في المبلغ الإجمالي للتكاليف بالمهام خارج الوطن ومطابقتها للقوائم الصادرة عن المؤسسة وعدد العمال المعنيين.

(جدول المهمات خارج الوطن من الملحق) **الملحق**

المحور الثاني: ملخص الملاحظات والتحفظات الناتجة عن تحليل الحسابات لسنة 2018 والسنوات التي قبلها: ويتلخص في مجموعة الملاحق الملحقة بالتقرير وهي عبارة عن جداول لمتابعة الملاحظات والتحفظات الموجهة من طرف محافظ الحسابات إلى المؤسسة.

فالسيد محافظ الحسابات قدم التقرير في شكل جدول وهذا ليسهل قراءته وفهم المستخدمين له وهي على النحو التالي[1]:

العمود الأول: فيتناول فيه محافظ الحسابات العناصر التي تم التدقيق فيها.

العمود الثاني: فيتكلم عن العناصر التي تم التدقيق فيها ونسب العجز أو التأخر أو التقدم في معالجتها وهو يعتبر رأيا تقنيا مفصلا.

العمود الثالث: فيعرض فيه العمل الواجب القيام به من إزالة التحفظات الواردة وتعتبر لازمة التنفيذ.

المحور الثاني: تحليل المعطيات المحاسبية وفق المعطيات الحقيقية (الفيزيائية): بعد التحليل المستفيض والذي استند فيه محافظ الحسابات للمعطيات المأخوذة من الميدان وفقا لنتائج التدقيق الميداني والأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات الواردة في تقارير المراجعة للسنوات السابقة جاء ملخص التحليل وفقا للجداول من التقرير.

وقد حرص المحافظ على أن يحقق مبدأ الاستقلالية والحياد وأن يشعر المهتمين بالثقة في النتائج التي تم الوصول إليها في عملية المراجعة.

فالسيد محافظ الحسابات قدم التقرير في شكل جدول متابعة تنفيذ التوصيات المحافظ للمؤسسة الخاصة بالسنة المالية 2018 والسنوات السابقة وهي على النحو التالي:

[1] تقرير محافظ الحسابات، ص64-70

العمود الأول: فيتناول فيه محافظ الحسابات العناصر التي تم التدقيق فيها.

العمود الثاني: فيتكلم عن العناصر التي تم التدقيق فيها ونسب العجز أو التأخر أو التقدم في معالجتها وهو يعتبر رأيا تقنيا مفصلا.

العمود الثالث: فيعرض فيه العمل الواجب القيام به من إزالة التحفظات الواردة وتعتبر لازمة التنفيذ.

المحور الثالث: تحليل المعطيات المحاسبية وفق المعطيات الحقيقية (الفيزيائية): بعد التحليل المستفيض والذي استند فيه محافظ الحسابات للمعطيات المأخوذة وفقا لنتائج التدقيق الميداني والأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات الواردة في تقارير المراجعة للسنوات السابقة .

وقد حرص المحافظ على أن يحقق مبدأ الاستقلالية والحياد وأن يشعر المهتمين بالثقة في النتائج التي تم الوصول إليها في عملية المراجعة.

فالسيد المراجع-محافظ الحسابات- قام بعرض المحور الثالث في مجموعة من العناصر كل منها تهتم بموضوع معين مبديا برأيه الفني والتقني وعرض الاختلالات التي يجب العمل على مراجعتها وتصحيحها بصورة صريحة وواضحة ونبين فيما يلي العناصر التي تم الاشارة إليها[1]:

1- تقرير مراجعة حسابات السنة المالية 2018: ويتناول تقيم تقرير الرقابة الداخلية (الإجراءات والانظمة)

2- التنبهات في المبادئ والطرق المحاسبية العلمية المطبقة: وتمت الاشارة إلى: المبادئ القاعدية - التثبيتات -التثبيتات المالية-المخزونات-الديون-الحقوق-الاحتياطات-تعويضات المتقاعدين وتقديم ملاحظات عامة عن وضعياتها

3- التنبيهات الخاصة باحترام قواعد الرقابة الداخلية: ويتناول هذا العنصر ما يلي:

أ- الاهتمام والأخذ بعين الاعتبار التحفظات الخاصة بالتقارير السنوات السابقة.

ب- مبدأ عدم دقة الميزانية

ت- التقيد بمقترحات الجمعية العامة العادية.

ث- ثبات نمط العمل

ج- معاينة الحسابات

4- مراجعة حسابات الميزانية (أرصدة حسابات الاصول):

أ- ويعني هذا العنصر بمعالجة كل حسابات الاصول عند تاريخ 2018/12/31 وذلك بمراجعة عمليات الجرد الفزيائي ومقاربيه بالرصدة المحاسبية والاعلان عن فارق الجرد سوآءا كان سلبيا أو إيجابيا وكل العمليات الجارية عن الأصول.

[1] تقرير محافظ الحسابات، ص24-63

إن تحليل هذه الحسابات يمكن من اكتشاف الاخطاء التي تؤثر في المركز المالي للمؤسسة، والاعلان عنها يوجب تصحيحها حتى تتمتع القوائم المالية بمصداقية وموثوقية لدي المستخدمين.

ب- **معالجة أرصدة الخصوم**: وقد قام المراجع في هذا العنصر معالجة ما يلي:

- تحليل كل من التغيرات في رأس المال والاحتياطات والنتيجة الصافية السنوية وأثر قرارات الجمعية العامة
- تحليل كل من حركة الديون الطويلة الاجل والديون غير الجارية من حسابات الموردين والضرائب.

بحيث تتم المعالجة دائما بالمقارنة أرصدة السنة السابقة 2017 بالسنة الحالية 2018

5- مراجعة حسابات التسيير: وتمت مراجعة حسابات التسيير من خلال التالي:

أ- أرصدة حسابات الموارد: والهدف من هذه المراجعة هو أن كل المواد قد تم تصنيفها وفقا لطبيعة النشاط الناتجة عنه ويتم مقارنة التغير في رقم الاعمال بالسنة السابقة 2017

ب- أرصدة حسابات التكاليف: والغاية منه تحديد طبيعة المصاريف ومدي مطابقتها.

6- مراجعة حسابات النتائج: قدم محافظ الحسابات ملاحظات مهمة فيما يخص العناصر المؤثرة على النتيجة الصافية.

خلاصة الفصل:

إن الدراسة الميدانية بالشركة الوطنية للأشغال في الآبار-حاسي مسعود- والتي كان الهدف منها معرفة مدى تحقق الرفع من جودة القوائم المالية من خلال الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية، فالعمل الميداني الذي مكن من اكتشاف العديد من الاختلالات التي تم الاشارة إليها في تقرير المراجعة و الاخطاء التي تم تصحيحها و ما كان ليكون ذلك لولا أن المراجع الخارجي -محافظ الحسابات-قام بالتقيد بكل الأهداف والمعايير والمبادئ والفرضيات التي تم تناولها في الفصول النظرية وهو ما كان واضحا وجليا من خلال الإسقاطات التي قمنا بها، و سهولة قراءتها من طرف مستخدمي القوائم المالية (مجمع سوناطراك- مجلس الادارة- البنوك- المنظمات الاجتماعية).

الخاتمة

الخاتمـــــــة

من خلال دراستنا لموضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية حيث يعتبر موضوع المراجعة الخارجية من بين المواضيع التي حازت على اهتمام العديد من الباحثين والمهتمين فيما يخص تدقيق الحسابات والتحليل المالي للقوائم المالية من أجل تقديم تقرير عن هذه الاخيرة يلبي احتياجات كل المتعاملين مع المؤسسة والذي يقدم الصورة الحقيقة للمؤسسة تتميز بالحيادية بعيدة عن التحيز للأطراف المعنية سوآءا كانت داخلية أو خارجية.

ولأجل الوصول الى ذلك فلقد قمنا بمعالجة الإشكالية التي تدور حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية تمكننا من الوصول الى أن المراجع الخارجي له دور في الرفع من مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية والمالية التي يتم عرضها في القوائم المالية لأن المراجع الخارجي يمتاز بالاستقلالية والحيادية فهو يعطي ضمانات أكبر لتحقيق مصداقية القوائم المالية. ولأجل معالجة هذا الموضوع تم تناوله في ثلاث فصول. الدراسة النظرية في فصلين وفصل يعني بالدراسة التطبيقية ويمكن تلخيص نتائج الدراسة على النحو التالي:

اختبار الفرضيات:

الفرضية الاولي: وهي التي تناولت في محتواها عن توفر القوائم المالية على المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد تقارير من قبل المراجع الخارجي. وقد أثبتت الدراسة أنه من خلال تحليل تقارير المراجع الخارجي يوصلنا الى ان المراجع لزاما عليه أن يبدى رأيا فنيا محايدا وذلك من خلال الجمع والدراسة والتدقيق في القوائم المالية الذي يوصلنا الى انه لابد من الرجوع الى محتوي القوائم المالية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية وذلك قصد تحقيق محتواي الفرضية.

- الفرضية الثانية: والتي جاء فيها أن المراجعة الخارجية وتحليل القوائم المالية يساعد على التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات ويتم ذلك من خلال العمل على التحليل والتدقيق في عناصر القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على ان المراجعة هي اداة يعتمد عليها في تحسين جودة المعلومات المعروضة بالقوائم المالية والتي تم تبيانها من خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

ومن خلال دراسة الفرضيات والعمل تم التوصل الى النتائج التالية:

- ✓ المراجعة الخارجية لها أثر في اتخاد القرارات الاستراتيجية والتنبؤات والتخطيط
- ✓ للمراجعة أثر في تبيان كل التجاوزات التي تقع أثناء إعداد القوائم المالية والمتمثلة في وضع حد للتلاعبات والغش واكتشاف الاخطاء.

- ✓ إن مصداقية وموثقيه المعلومات في القوائم المالية يؤكدها تقرير المراجع الخارجي.
- ✓ إن العمل على تحسين جودة القوائم المالية تشترك فيها جميع المفاهيم المحاسبية والمالية على أن المراجعة الخارجية لها دور فعال وأساسي في ذلك.
- ✓ إن محتوي تقرير المرجع من ملاحظات والإعلان عن الأخطاء والمخالفات الواردة في القوائم المالية يدل على جودة القوائم المالية.

ومن خلال استخلاص النتائج والإقرار بصحة الفرضيات نضع بين أيدي القائمين على المراجعة والذين لهم دور أساسي في تحسين جودة القوائم المالية وكذلك القائمين على المؤسسة جملة الى التوصيات وهي على النحو التالي:

- ✓ وجوب الأخذ بعين الاعتبار كل التوصيات والمقترحات والملاحظات التي تتضمنها تقارير المراجعة الخارجية للقوائم المالية.
- ✓ الحرص على التكوين المستمر لفائدة القائمين على المراجعة الخارجية.
- ✓ وضع شبكة إلكترونية ما بين المراجعين والقائمين على تنظيم مهنة المراجعة قصد تقديم مقترحات فيما يخص المواضيع المتعلقة بجودة القوائم المالية وتقديمها في شكل دليل يمكن الاطلاع عليه والاستفادة منه، من طرف الباحثين والمهنيين والطلبة.

وتقودنا هده الدراسة إلى تقديم آفاق دراسات تكون إضافة لمثل هذه الدراسة وتخدم الموضوع ونقترح منها:

- ✓ دور الوسائط الالكترونية في جودة المراجعة الخارجية.
- ✓ أثر جودة القوائم المالية في صناعة القرارات.
- ✓ أثر تقرير المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية.

قائمة المصادر

والمراجع

الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009 .
- حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012 .
- حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
- خالد أمين عبد الله، الرقابة والتدقيق في البنوك دار وائل للنشر، عمان 1998.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العلمية و النظرية) دار وائل للنشر، عمان،2000
- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان،2008 .
- خليل الدليمي، عبد الرازق ساكني، محمد فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2005.
- رضوان حلوة حنان، واخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن،2004 .
- زهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان 2009.
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، أسس العرض والتحليل، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر،2002.
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية للطبعة، الأردن، 2005.
- طارق عبد العال حماد، سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان،2000.
- عبد الفتاح محمد الصحن، واخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- عبد الكريمٌ علي الرمحيٌ، تدقيقٌ الحسابات في المشروعات التجاريةٌ والصناعيةٌ، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2002.
- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية الاسكندرية مصر.
- عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر،2002 .
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان 2006.
- القاضي حسين، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر. والتوزيع، عمان، 2008.
- كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

قائمة المصادر والمراجع

- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد السيدّ سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيقّ الشامل-الإطار النظري-المعاييرّ والقواعد-مشاكل التطبيقّ العلمي، المكتب الجامعي الحديثّ، الإسكندريةّ،2007.
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999 .
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظر الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003 .
- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامع الحديث، الإسكندريةّ،2002 .
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيبّ، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان الاردن الطبعة الاولى 2009.
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيبّ، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان الاردن الطبعة الاولى 2009.
- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان،2007 .
- محمود أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2008 .
- مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية والعملية- ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2012 .
- مصطفى يوسف كافي، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان،2012 .
- ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي .العامة، الجزائر،2008 .
- وليم توماس، امرسون هناي، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، جامعة الملك سعود، الرياض السعودية 1997.
- يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة – أسس وأصول علمية وعملية- ، الحامد للنشر والتوزيع، والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2000 .
- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات– بينّ النظريةّ والتطبيق -، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

المذكرات:

- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييمٌ أداء نظام الرقابة الداخليةٌ للمؤسسة الاقتصاديةٌ رسالة ماجستير، جامعة سكيكّدة،2007/2006.
- سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر،2013/ 2014.
- عاد ركيمة، مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم الماليةٌ باستخدام مؤشرات التحليلٌ المالي، مذكرة ماستر جامعة جيجل 2014-2015.
- ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،.2009
- محمد البشير جلول، مذكرة ماستر دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، جامعة أم بواقي، الجزائر،2016/2015.

الملتقيات:

- بن عيشي عمار، عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية—حالة ولاية بسكرة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، الجزائر، يومي 7 8 ديسمبر2010 .
- هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق) ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010

المجلات العلمية:

- علي عبد القادر دنيبات، الدلالات لفقرة التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الدارية، العدد 2، الأردن،.2004
- مجدي محمد سامي، دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية2009 ، جامعة الاسكندرية، العدد02 ، المجلد4 .
- سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، المجلة الأردنية، في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد8 ، العدد 4 ، 2012.

- مجدي مليجي عبد الحكيم، علاء محمد ملو معين، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعي، الأردن، المجلد 53، العدد2 ، فيفري2013 .