الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي البحث العلمي
المركز الجامعي بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص مالية مؤسسة

الموضوع:

خطوات المراجعة الخارجية لعناصر القوائم المالية
دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

من إعداد الطلبة:
- معيوه يوسف
- سواكر عبد الغني
- قرح يوسف
- دحمان محمد الأمين

بإشراف الأستاذ:
يونس الزين

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهـــــداء

خير ما نبدأ به الكلام هو الصلاة على رسول الله صلى الله عليه وسلم وعلى اله وأصحابه أفضل الصلوات وأزكى التسليم.

بعد شكر المولى عز وجل على توفيقه لنا في نجاز هذه الثمرة ,نهدي عملنا هذا الى كافة الأهل و الأحبة والأصدقاء وكل من ساعدنا في إنجاز عملنا ولو بالدعاء وخاصة ,الدكتور يونس الزين , الذي كان لنا خير عون وسند والذي له الفضل في اتمام هذا العمل بفضل مجهوداته وإرشاداته و حرصه وسهره على نجاح كل هذا , كما نهدي هذا لكافة طلبة جامعة الوادي وكل اطارات وعمال الجامعة بصفة عامة , وإلى أساتذة وعمال وطلبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بصفة خاصة .

وفي الأخير نرجو من الله تعالى أن يكون عملنا هذا نفعا لكل الطلبة وكل من أطلعا عليه وأن يكون خيرا ونفعا للبلاد و العباد.

الفـــهـــــــرس

العنـــــــوان	الصفـحة
الإهداء	4
الفهرس.....	5
المقدمة	6
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية.....	
المبحث الأول: **ماهية المراجعة الخارجية**	9
المطلب الأول: **مفهوم المراجعة ومبادئها**	9
المطلب الثاني: **أهداف وأهمية المراجعة الخارجية**.....	11
المطلب الثالث: **أنواع المراجعة الخارجية**	15
المطلب الرابع: **طريقة تنفيذ المراجعة الخارجية**	18
المبحث الثاني: **المراجعة الخارجية للقوائم المالية**.....	23
المطلب الأول: **مفهوم وأهداف مراجعة القوائم المالية**.....	23
المطلب الثاني: **معايير المراجعة الخارجية للقوائم المالية**.....	24
المطلب الثالث: **إجراءات مراجعة القوائم المالية**.....	25
المطلب الرابع: **تقرير المراجعة الخارجية**	29
الفصل الثاني: دراسة حالة شركة كهرباء و الغاز (سونلغاز)	
المبحث الأول: **تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز**	35
المطلب الأول: **تقديم المؤسسة المستقبلية**.....	35
المطلب الثاني: **مهمة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز**	38
المطلب الثالث: **الهيكل التنظيمي للمؤسسة**	39
الخاتمة	41
قائمة المراجع	43
الملاحق	45

المـــقـــدمة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة اطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر او غير مباشر في المؤسسة مما أوجبا على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي , تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها ,ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه , وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحيادية و الموضوعية في اصال مختلف التقارير لمن يهمهم الامر , وعلى هذا الاساس نشأة مراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات .

إن المتتبع لمهنة المراجعة الخارجية و مراجعة الحسابات و القوائم المالية يكون على دراية بمدى فعالية وأهمية هذه المراجعة وكذلك فوائدها , ويكمن ذلك في أن المراجع الخارجي عند القيام بمهامه يساعد على عملية الرقابة خاصة للقوائم و الوثائق المالية كما يساعد على اعطاء صورة واضحة و ذات مصداقية على المعلومات المالية و الاوضاع الاقتصادية المصرح بها من طرف المؤسسة , وذلك من خلال تقاريره و نتائجه المقدمة والتي تسهر على تسهيل الاطلاع على كل المعلومات المالية لدى المؤسسة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة لكل متعامل وصاحب حق في المؤسسة .

إن المراجعة الخارجية للقوائم المالية والحسابات لها أهمية كبيرة في إضفاء الثيقة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات و الشركات التي يجبرها القانون على القيام بالمراجعة الخارجية وبصفة دورية , ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية القوائم المالية ؟

ان الاجابة على هذه الإشكالية يتطلب منا تجزئتها الى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية و ماهي مبادئها ؟
- فيما تكمن أهمية المراجعة الخارجية ؟
- أنواع المراجعة الخارجية وطرق تنفيذها ؟
- أهداف المراجعة الخارجية للقوائم المالية ومعاييرها ؟
- هل للمراجع الخارجي أثر على جودة القوائم المالية ؟

لمعالجة هذه الإشكالية و التساؤلات الفرعية المطروحة نحاول بناء الفرضيات التالية :

- ان الاعتماد على المراجعة الخارجية بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في جودة القوائم المالية .

- تحاول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تبني طرق ونماذج رقابية حديثة تساعدها على بلوغ اهدافها , وتعتبر المراجعة الخارجية محل اهتمام بنسبة لها , وهذا لما تتمتع به هذه الاخيرة في تحقيق نتائج قيمة .
- إن نجاح وظيفة المراجعة الخارجية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز دليل على وجود نظام رقابي جيد و سليم .

أهمية البحث :

والتي تتجلى في انه يحاول تسليط الضوء على وظيفة أساسية من وظائف المؤسسات الحديثة وإبراز الخطوط العريضة للمراجعة الخارجية و فعاليتها في المؤسسات الاقتصادية .

أهداف الدراسة :

ان الهدف من دراستنا لهذا الموضوع ومحاولة التأكد من صحة الفرضيات السابقة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- محاولة الوقوف على واقع وظيفة المراجعة الخارجية ومكانتها و مهامها التي تبديها في المؤسسة الاقتصادية .
- التعرف على وظيفة المراجعة الخارجية وأهميتها في المؤسسات الاقتصادية.
- التعرف على نتائج المراجعة الخارجية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالوادي ونظرتها المستقبلية في هذا المجال .

حدود الدراسة :

يقتصر موضوع بحثنا هذا على دراسة وتحليل وظيفة المراجعة الخارجية في مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي وكذلك فعاليتها في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالوادي .

منهج البحث: قصد الاجابة على عن الأسئلة المطروحة في اشكالية البحث و الفرضيات المقدمة سلفا اعتمدنا في البداية دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري و التطرق لظاهرة بحد ذاتها من خلال إبراز المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية فيكون منهج دراسة الحالة اقرب إلى توضيح الدراسة الميدانية فيما يخص شركة توزيع الكهرباء و الغاز .

صعوبة الدراسة :

يمكن حصر أهم الصعوبات التي تلقيناها أثناء إعدادنا لهذا العمل في ما يلي :
صعوبة الحصول علة المعلومات الكافية من طرف المؤسسة .
صعوبة الموضوع من حيث التطبيق الميداني وذلك لأنه يطلب خبرة مهنية و ميدانية كبيرة .

الفصل الاول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية

المطلب الأول : مفهوم المراجعة و مبادئها

الفرع الأول : المفهوم العام للمراجعة

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي و من قبل الهيئات و المجالس المهنية , فمنها ما تم صياغته لتناسب موافقاً معيناً أو أجراء معيناً لتحديد الأغراض الخاصة و المسؤوليات المتعرفة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الأجراء , ومنها ما تم صياغته ليتناول المراجعة بشكلها العام فمن أهم تلك التعريفات ما يلي :

التعريف الأول : المراجعة ليست فرعا من فروع المحاسبة , ولكنها نظام مستقل بذاته , بيد أنه يعتمد اعتمادا كليا على نتائج عمليات المحاسبة , لذا فالمراجعة هي مجموعة من النظريات و المعايير و الإجراءات التي تعني بفحص و اختبار البيانات المحاسبة المسجلة بالدفاتر و السجلات المحاسبية و ذلك بغية التأكد و درجة الاعتماد عليها .

التعريف الثاني : المراجعة هي عملية نظامية و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي , و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية , و ذلك لتحديد مدى التطابق و التوافق بين هذه النتائج و المعايير المقررة , وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة .[1]

التعريف الثالث : عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على " أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية , ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " .

التعريف الرابع : التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في فترة محددة .[2]

[1] إدرس عبدالسلام الشتيوي ،المراجعة معايير واجراءات ،(منشورات جامعة قار يونس ، الطبعة الخامسة 2006) ، ص :15

[2] محمد التوهامي طواهر ، مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات (الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003) ،ص:05

الفرع الثاني : مبادئ المراجعة

و نقسم هذه المبادئ إلى شقين (الفحص و التقرير) :

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1-1 مبدأ التكامل :

يعني المعرفة التامة لطبيعة الأحداث المنشأة و أثرها في الفعالية المحتملة على كيانها .

2-1 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري :

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

3-1 مبدأ الموضوعية في الفحص :

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي مدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبية كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ اكبر من غيره .

4-1 مبدأ فحص الكفاية الإنسانية :

نشير إلى وجود مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها و هو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة .[1]

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

1-2 مبدأ كفاية الاتصال :

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

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،(عمان ،الاردن ، دار صفاءللنشر،2000) ،ص:20

2-2 مبدأ الإفصاح :

يشير إلى مراعاة يفصح المدقق كل ما كن شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة , و مدي التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغير فيها , و إظهار المعلومات التي تأثر على دلالة التقارير المالية , و ابراز جوانب الضعف انضمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات .

3-2 مبدأ الإنصاف :

يشير الى مراعاة ان تكون محتويات تقرير لمدقق , و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين للمنشأة سواء داخلية او خارجية .

4-2 مبدأ السببية :

يشير الى مراعاة ان يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق , و ان تبنى تحفضاته و مقترحاته على اسباب حقيقية و موضوعية .[1]

المطلب الثاني : أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

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

الفرع الأول : أهمية المراجعة

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة , فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي و الوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين , وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة , فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها .[2]

[1] احمد حلمي جمعة ،المرجع السابق ،ص 23

[2] طواهر محمد التهامي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ،(الجزائر ،ديوان الطبوعات الجامعية) ، ص 15

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان و أصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي و يرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية و يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات و رسم الخطط المستقبلية و من هؤلاء الأشخاص و المؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد :

1- ميسرون المؤسسات : يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) و منه مراقبة الأداء و تقييمه و منه تحرص على أن تكون تلك البيانات و المعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة .

2- البنوك : تعتمد على المعلومات المشتقات من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح قروض و تسهيلات ائتمانية .

3- الدولة : فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها في ما يلي :

التخطيط و الرقابة , فرض الضرائب و تحديد الأسعار لبعض المواد المحمية , تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها .

4- العمال : حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح المحققة .

5- المساهمين وملاك المؤسسة : يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهذا لتأكد من :

- قدرة المسؤولين على التسيير الناجح .
- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة .
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها او على الاقل الحد من انتشارها .

6- المساهمين المحتملين : وهم أصحاب المدخرات , حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الافلاس او في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم .

7- الدائنون و الموردون : إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي , كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوة لهم , وبتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد أتجاهها .[1]

[1] طواهر محمد التوهامي ، المرجع السابق ، ص 20

الفرع الثاني : أهداف المراجعة

أنطلاقا من التعاريف المقدمة وأهمية المراجعة يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة نتيجتا لتطور التي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى لذلك سنورد الأهداف المتوخات من المراجعة في النقاط التالية :

1- الوجود و التحقق : يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الى التأكد من جميع الأصوال و الخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا , حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة , فيسعى المراجع من التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات .

2- الملكية و المديونية : تعمل المراجعة في هذا البند إلى أتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصوال هي ملك للمؤسسة والخصوم ألتزام عليها , فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى , فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها , والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أو خارجية

3- الشمولية أو الاكتمال : بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحدات التي تمت من خلال أحتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة الى الحدث , وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبة في الدفاتر و السجلات من جهة , ومن جهة أخر على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة , و الذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .

4-التقييم و التخصيص : تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا لطرق المحاسبية المعمول بها كطرق أهتلاك الأستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية , وبإنسجام من المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام .[1]

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا ،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، (بيروت ، لبنان ، الدار الجامعية ، 2001) ، ص189

إن الإلتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضم مايلي :

- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش .
- الإلتزام بالمبادئ المحاسبية .
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى .

5- العرض و الأفصاح : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الأفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية التي أعدة وفقا للمعايير الممارسة المهنية , وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية , إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة , ومن جهة أخر ليتأكد من مصداقيته من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة .

6- إبداء رأي فني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى أبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها ولذلك ينبغي على هذا الأخير في أطار ما تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقق من العناصر التالية :

- التحقق من الأجراءات و الطرق المطبقة .
- مراقبة عناصر الأصول و الخصوم .
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش , التلاعب و الأخطاء .
- تقييم الأهداف والخطط .
- تقييم الهيكل التنظيمي .[1]

نستطيع القول بأنه يجب على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الألتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن طرق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكل هذه الأهداف التقليدية المتعارف عليها منذ القدم .

بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى حيث أصبحت :

- مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات .
- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات .
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية و إنتاجية .
- اكتشاف الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت .

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان ، الاردن ، دار صفاء للنشر ، 2000) ص 09

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

المطلب الثالث : أنواع المراجعة الخارجية

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية و المنظور التي ينظر إليها من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة و يمكن تصنيفها إلى ما يلي :

- من زاوية القائم من عملية المراجعة :هناك مراجعة خارجية و مراجعة داخية .
- من زاوية إلزامية التنفيذ : مراجعة إجبارية إلزامية و مراجعة اختيارية .
- من زاوية نطاق المراجعة : هناك مراجعة كاملة و مراجعة جزئية .
- من زاوية توقيت المراجعة : هناك مراجعة نهائية و مراجعة مستمرة .

و سوف نتطرق لكل الأنواع بشروحات مختصرة و نركز على النوع الأول نظرا لأهميته في دراستنا [1].

الفرع الأول: من حيث القائم بعملية المراجعة

تقسم المراجعة وفق للقائم لعملية المراجعة إلى نوعين أساسيين هما :

- مراجعة خارجية
- مراجعة داخلية

1-1 المراجعة الخارجية : وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف خارج المؤسسة , حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة و يهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد و مستقل حول القوائم المالية لطرف آخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عامـــا.

2-1 المراجعة الداخلية : لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية , ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية .

ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناءا على أحتياجات الادارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية . فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف في مجال الرقابة , عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية والعمليات التشغيلية الأخر . [2]

[1] خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، (عمان ، الاردن ، دار وائل للنشر ، 2000)، ص27

[2] هيثم السعافين ، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الراقابية الحكومية ، (مجلة المدقق ، العدد "63-64" ، 2005) ص07

الفرع الثاني : تصنيف مراجعة الحسابات من حيث درجة الإلزام

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

- المراجعة الإلزامية
- المراجعة الاختيارية

1-2 المراجعة الإلزامية : إن المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها .

إن المراجعة الإلزامية تتميز بعنصر الإلزام وبتالي فإنه يترتب على عدم القيام بهذه المراجعة وقوع المخالف تحتى طائرة العقاب .[1]

2-2 المراجعة الإختيارية : إن الاصل في المراجعة هو أن تكون أختيارية , ويرجع قرار القيام بها ألأى أصحاب المنشأ وأعضاء مجلس الإدارة , وإلى غيرهم من أصحاب المصالح ففيها المراجعة الإختيارية لايوجد إلزام قانوني يحتم القيام بها , وهذه المراجعة تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة .[2]

الفرع الثالث : تصنيف مراجعة الحسابات من حيث النطاق

يمكن أن تنقسم مراجعة الحسابات حسب مجالها أو نطاقها إلى :

- مراجعة كاملة .
- مراجعة جزئية .

1-3 المراجعة الكاملة : تعرف المراجعة الكاملة بأنها المراجعة التي تخول لمراجع الحسابات إطار غير محدود من عمل الذي يأدي , ولا يعني هذا فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة .

لقد كان هذا النوع من المراجعة كاملا و تفصيليا , حيث كان مراجع الحسابات يفحص القيود و العمليات بصفة شاملة يوم كانت المؤسسات التي يتم مراجعة حساباتها الصغيرة الحجم و النشاط , ثم تحول هذا النوع إلى المراجعة الكاملة الأختيارية نتيجة لتطور الذي حدث في عالم الأعمال وما صحب ذلك من ظهور الصناعات الكبيرة و الشركات المساهمة .[3]

ولقد زاد إتباع أسلوب العينة و الأختيار من أهتمام المنشأ بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الأختيارات وحجم العينات كان يعتمد على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية , حيث يقوم مراجع الحسابات بزيادة نسبة أختباراتها في حالة ضعف هذا النظام وكثرة الأختلالات به .

---

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

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

[3] خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، (عمان ،الاردن ، دار وائل للنشر ، 2000) ،ص 29-30

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

2-3 المراجعة الجزئية :

ويقصد بالمراجعة الجزئية المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة , أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية , مع الأخذ بعين الأعتبار أن الجيهة التي تعين مراجع الحسابات هي التي تحدد العمليات المطلوبة مراجعتها وتدقيقها على سبيل الحصر .

وفي هذه الحالة فإن مسؤولية المراجع تنحصر في مجال المراجعة المكلف بها , وحتى لا ينسب إلى المراجعة أي اتهام بالتقصير في أداء مهمته فإنه يجب أن يكون إتفاق كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة , والهدف منها هو أن يتمكن مراجع الحسابات من التقرير عن الخطوات التي أتبعت والنتائج التي توصل إليها .[1]

الفرع الرابع : من زاوية توقيت المراجعة

1-4 المراجعة النهائية : ويكلف المراجع القيام بمثل هذا النوع بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها , وبعد إجراء التسويات وتحظير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي , وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها وتدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا وهي ميزة بهذا النوع من المراجعة .

2-4 المراجعة المستمرة : وهنا يقوم المراجع بتدقيق الحسابات و المستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمؤسسة موضوع المراجعة طوال الفترة التي يدققها , ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية و الميزانية , ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المؤسسات ذات الحجم الكبير حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي .[2]

[1] خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، المرجع السابق ،ص 31
[2] حسين مبروك ، الكامل في القانون التجاري ، مرجع سابق ، ص 284

المطلب الرابع : طريقة تنفيذ المراجع الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفعالية , فإنها تفرض على المراجع الخارجي مجموعة من الخطوات رئيسية تتابعية تكمل كل منهما الأخرى .

الفرع الأول :منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

كما أ سلفنا الذكر أن الهدف الأساسي لمهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة و البراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة , وحتى يستطيع المراجع الخاجي الوصول إلى ذلك الرأي , فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة , هذه المنهجية تمثلها مجموعة من الخطوات التنفذية ومجموعة من الوسائل .

1- خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية :

لكي تحقق مهمة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية , فإنها تفرض على المراجع الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية , يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة , وهو ما أكدته معايير المراجعة العامة , وهذه الخطوات الرئيسية الثلاث تتمثل في العناصر التالية :

- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
- فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية
- فحص الحسابات و القوائم المالية [1]

1-1 الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة :

إن هذه الخطوات تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية , إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في مؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة , لذلك فإن المراجع الخاجي يبدأ أنطلاقته في تنفيذ لمهمه بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة , وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات و المعطيات العامة حولها , لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته , أما نوعية و مقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها , فيتحددان حسب أهداف و مسؤوليات المراجع .[2]

[1] محمد بوتين ،مرجع سابق، ص67

[2] محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، (الاسكندرية ،مصر ،دار المعرفة ،2002) ، ص106

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

أعمال أولية وإتصالات أولى مع المؤسسة	التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة التنظيم المهني عناصر المقارنة بين المؤسسات حوار مع المسؤولين زيارات ميدانية التعرف على الوثائق الداخلية
انطلاق الأعمال	تكوين الملف الدائم إعداد برنامج المراجعة الأولى

المصدر: محمد بوتن المحاسبة العامة للمؤسسة (الجزائر . ديوان المطبوعات الجامعية 1999) ص68

2-1 فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

قبل أن نخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حري بنا أن نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية و مقوماتها وكمايلي :

*نظام الرقابة الداخلية :

يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة , ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة , للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقيق بقدر المستطاع , من النظام وكفاءة إنجاز الأعمال , متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول , منع وإكتشاف التلاعبات المالية و الأخطاء , دقة واكتمال السجلات المحاسبية , وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية .

*مقومات نظام الرقابة الداخلية :

تتمثل في الأتي :

البناء التنظيمي للمؤسسة ويتمثل في {الهيكل التنظيمي , اللوائح التنظيمية , وجود لجنة للمراجعة , التكاليف المعيارية , الموازنات التخطيطية , التقارير ودراسة الحركة والوقت} .

- النظام المحاسبي ويتمثل في {مجموعة دفترية كاملة و مستندات داخلية كافية , نماذج ومستندات مصممة بصورة جيدة , دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب , دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية , نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية و نظام ضبط داخلي كفء}
- وجود مراجعة داخلية .
- التدريب وسياسة التوظيف .
- معايير ومستويات الأداء .
- الإجراءات الوقائية ومنها التأمين على أصول المؤسسة ضد المخاطر المختلفة , الجرد المفاجئ , و المستمر.[1]

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

*دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل رقم 2 :

- جمع الإجراءات	- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح - ملخصات إجراءات , ملخصات الأدلة الكبيرة
-اختبارات التطابق {الفهم}	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته
-تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - نقاط ضعف النظام
-اختبارات الاستمرارية	اختبارات التأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع
تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - ضعف وقصور النظام - النتائج

المصدر: محمد بوتن . المحاسبة العامة للمؤسسة (الجزائر . ديوان المطبوعات الجامعية 1999) ص67

[1] محمد السيد سرايا ،مرجع سابق ،ص 106

3-1 فحص الحسابات و القوائم :

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة و التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية , يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات و القوائم المالية , و الموضحة في الشكل التالي :

*إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية : الشكل رقم 3 يوضح إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية :

-تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	- إعادة النظر في برنامج المراجعة - تخفيف البرنامج - تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية
-اختبارات السريانية و التطابق	- اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومات , مقارنة عن طريق العمليات الحسابية) - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية - اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية - اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية
-إنهاء عملية المراجعة	- فحص الأحداث ما بعد الميزانية - فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية - إعادة النظر في أوراق العمل - إصدار الرأي - التأكد من مدى توفير مبادئ المحاسبة

المصدر:محمد بوتين,المحاسبة العامة للمؤسسة,(الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية'1999),ص83

وفي مايلي توضيح للإجراءات التي تضمنها الشكل السابق :

***تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية :** كما سبق القول فإن نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المراجع , يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات , فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المراجع بإعادة النظر في برنامج مراجعته وتحديده لنطاق وطبيعة توقيت وحجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها , ففي حالة قوة النظام يقوم المراجع بتخفيض إجراءات فحصه , إلا أنه لا يمكنه الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائيا حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز , أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات .[1]

***اختبارات السريانية و التطابق :**

هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية , فهي تمثل تحديدا واضحا للتحريف في الحسابات .

***إنهاء عملية المراجعة :**

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

- التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية
- فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية
- إعادة النظر في أوراق العمل
- إصدار الرأي [2]

[1] هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،(عمان ، الاردن ،الطبعة الثانية ،داتر وائل للنشر ،2003) ص 35
[2] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية ، (الاسكندرية ،مصر ، الدار الجامعية ،2002) ، ص70

المبحث الثاني : المراجعة الخارجية للقوائم المالية

الطلب الأول : مفهوم وأهداف مراجعة القوائم المالية

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

الفرع الأول : مفهوم مراجعة القوائم المالية.

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

ويبرز هذا المفهوم في النواحي التالية :

- أن مراجعة القوائم المالية عملية رتيبة تتكون أساسا من تخطيط عملية المراجعة والقيام بإجراءات مراجعة , وتنتهي بإعداد تقرير المراجع عن عملية المراجعة التي قام بها أما الهدف من مراجعة القوائم المالية يمكن تلخيصه في العناصر التالية :

- إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت , في كافة جوانبها الهامة , طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبقة .
- أن يؤكد المراجع عدم الحاجة الى إجراء تعديلات جوهرية على تلك القوائم المالية لكي تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها , بما يعني أن المراجع في هذه الحالة لن يتوصل إلى مثل هذا الرأي الذي يتم إبداؤه عند مراجعة القوائم المالية , ةأنه يقتصر في تقريره على بيان نتيجة المراجعة فقط .
- تعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهمات التأكد وذلك كما هو مُعرف في إطار عمليات التأكد من صحة القوائم المالية الصادرة من طرف الشركة.
- أن الهدف من مراجعة القوائم المالية وهو إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل :

- تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية , ونتائج أعمالها ومصادر وإستخدام الاموال خلال تلك الفترة , بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية , وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
- تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق وعرض القوائم المالية

[1] سمبر محمد الشاهد ،طارق عبد العال حماد ، قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك ، (بيروت ،لبنان ،اتحاد المسار العربية ،2000) ، ص 28

المطلب الثاني : معايير المراجعة الخارجية للقوائم المالية

1- المعيار العام :

إن معايير المراجعة بصفة عامة هي مستويات موضوعية محددة ومقبولة قبولا عاما لمعاونة المراجع في أداء عملية المراجعة من جهة , وتعدُ بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم فيه من جهة أخرى .

وتعد معايير المراجعة ملائمة وقابلة لتطبيق في مراجعة القوائم المالية :

- معيار التأهيل المهني الكافي .
- معيار الحياد والموضوعية والاستقلال .
- معيار العناية المهنية .
- معياري التخطيط والرقابة والتوثيق .

أما معيار أدلة وقرائن المراجعة , ومعايير التقرير , فإن هناك بعض الملاحظات والقيود على استخدامها في مهمة مراجعة القوائم المالية , مما يستلزم بضرورة استحداث نصوص ملائمة في المعيار المقترح , كما سيتضح فيما يلي: [1]

2- معيار أدلة وقرائن المراجعة :

لغرض مراجعة القوائم المالية يتطلب هذا المعيار أن يقوم المراجع بالاختبارات والإجراءات الكافية والملائمة بقدر الذي يسمح له بالحصول على أدلة وقرائن ملائمة وكافية للاعتماد عليها في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقب على إنجازها , ولأغراض مراجعة القوائم المالية فإن المعيار المعروض في هذه الدراسة لمراجعة تلك المعلومات لا يتطلب من المراجع أن يقوم بتجميع الأدلة بالدرجة التي تسمح له بتكوين رأي عن القوائم المالية , ومع ذلك فإن هذا المعيار (معيار مراجعة القوائم المالية) يتطلب التأكد على قيام المراجع بإجراءات مراجعة معينة (أساس الاستفسار والإجراءات التحليلية) قبل إصدار المراجع لتقرير المراجعة , بالإضافة الى ذلك فإن من قواعد المهنة التي تتطلب الحصول على بيانات ملائمة كافية لتوفير أساس معقول للنتائج التي يستخلصها المراجع , ويتضح مما سبق أن التزام المراجع بمعيار أدلة وقرائن المراجعة هو التزام محدود وليس التزاما كاملا , مما يتطلب معه ضرورة وجود نصوص خاصة في هذا المعيار المقترح و عدم الاكتفاء بالنصوص العامة لمعيار أدلة و قرائن المراجعة عند مراجعة القوائم المالية .[2]

[1] محمد بوتين ، مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003) ، ص 38
[2] محمد التوهامي طواهر مسعود الصديقي ، مرجع سابق ، ص 15

المطلب الثالث : إجراءات مراجعة القوائم المالية

بعد قبول المراجع الخارجي للتعاقد على مراجعة القوائم المالية يتعين عليه القيام بعدة إجراءات أو خطوات تساعد على فهم القوائم المالية المراد مراجعتها , و تتمثل هذه الخطوات في ما يلي :

1- توقيف و تخطيط لعملية المراجعة :

بعد قبول مراجع الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية للعميل , فإنه يقوم بوضع خطة ملائمة لإنجاز عملية المراجعة في وقت ملائم تحدد أهداف عملية المراجعة و مراحلها و الطرق و الأساليب و الإجراءات التي سيتم إتباعها في كل مرحلة , و توقيت تنفيذها , كل منها على حدة , و في مايلي بعض الإرشادات المتعلقة بتخطيط مراجعة القوائم المالية : [1]

- إن مراجعة القوائم المالية للسنة الأخيرة مباشرة سوف تمثل الأساس لتخطيط عملية مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية حيث يتوقع أن يكون المراجع قد إكتسب معرفة ملائمة في السنة السابقة بأهم الممارسات لأداء مراجعة القوائم المالية .
- إذا كان المراجع مكلفا بمراجعة القوائم المالية فإن معيير مراجعة القوائم المالية تلزمه بإتباع الإجراءات اللازمة للوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل و نظام و أسلوب و إعداد و نشر القوائم المالية للعميل , و التي تعد ظرورية لأداء مراجعة القوائم المالية , و ذلك قبل البدء في مهمة مراجعة تلك المعلومات ولا شك أن مثل ذلك الإلزام التي تنص عليه مختلف المعايير , يدعو المراجع أن يفكر كثيرا قبل الموافقة على تنفيذ مهمة مراجعة لعميل جديد , فإنه عند الظرورة يمكن للمراجع في مثل تلك الحالات أن يخطط للحصول على المعرفة اللازمة التي تمكنه من الوقوف على الممارسات المحاسبية للعميل , و نظام و أسلوب و نشر قوائمه المالية , وذلك من خلال إتباع الإرشادات التي يوفرها معيار التخطيط .
- إن جزءا أساسيا من تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية يتمثل في تحديد وتقييم المعايير المحاسبية الجديدة , وتحديد الى اي مدى يمكن ان تؤثر في القوائم المالية للعميل , ويدخل في ذللك التخطيط ايضا استفسار المراجع من عميله عن توقيت العمل بالمعيار المحاسبي الجديد , ومدى تأثيره في النظام المحاسبي للمنشأة , وماهية الإجراءات المحاسبية التي تم اتباعها للالتزام بهذا المعيار , وعموما فإن المراجع يجب ان يكون ملما بالمبادئ والممارسات المحاسبية الخاصة والتي تنفرد بها الصناعة التي ينتمي لها العميل أو معاملاته .
- يتطلب التخطيط الملائم لمراجعة القوائم المالية ضرورة ان يأخذ المراجع في الحسبان درجة مركزية الوظيفة المحاسبية للعميل فإذا تعددت مواقع العمل لدى العميل بينما تتركز الحسابات بالمركز الرئيسي , فلا توجد حاجة في هذه الحالة لزيادة المراجع لتلك المواقع , أما إذا كان هناك مقدار جوهري من المعلومات يتم معالجته في تلك المواقع , فإنه ينبغي على المراجع في هذه الحالة أن يضمن خطة المراجعة للقيام بإجراءات المراجعة في كل من المركز الرئيسي و

[1] عبد الفتاح الصحن واخرون ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ،(مصر ،الاسكندرية ، دار الجامعة للنشر ،1986) ص17

بعض تلك المواقع التي يتولى اختيارها كما يمكن له هذة الحالة الأخيرة أن يكلف مراجعين آخرين بمراجعة حسابات المواقع الأخرى , و عندئذ سيكون المراجع هو الفاحص الرئيسي و يقع عليه عبء النتسيق بين عمل مراجعين الآخرين و تحديد إلى أي مدى سيعتمد على تقاريرهم عن المراجعة الذي قاموا به , و في جميع الأحوال فإن إجراءات تقسيم العمل بين المساعدين و متابعة أدائهم و تقييمه لن تختلف عنها في ظل مراجعة القوائم المالية من خلال فريق المراجعة .

- إن تخطيط مراجعة القوائم المالية يتأثر بالطبيعة الخاصة لتلك المعلومات و المتمثلة في أهمية توافرها لدى مستخدميها في وقت ملائم , و من ثم ضرورة أن تعد و تنشر لمستخدميها بدرجة أسرع , و من أجل ذلك يجب أن يقوم المراجع بإجراء تخطيط ملائم لإنجاز عملية مراجعة القوائم المالية الدورية في وقت ملائم , و يمكن أن يسمح مثل هذا التخطيط بأداء بعض إجراءات المراجعة خاصة إجراءات المراجعة التحليلي أثناء الفترة الدورية , مما يمكن من الإنهاء من المراجعة في وقت مبكر من جهة أو إمكانية التعرف المبكر على بعض الأمور المحاسبية الجوهرية التي قد تؤثرعلى القوائم المالية من جهة أخرى .[1]

2- طبيعة إجراءات المراجعة :

لا يتضمن مراجعة القوائم المالية إجراء إختبارات السجلات المحاسبية أو تجميع الأدلة و القرائن من حلال إستخدام إجراءات المراجعة مثل المطابقة و الملاحظة و المراجعة و غيرها , و تتمثل إجراءات المراجعة أساسا في الإستفسارات و إجراءات المراجعة التحليلي , التي توجه مباشرة نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في القوائم المالية , و فيما يلي تفصيل لتلك الإجراءات :

❖ **الإستفسار :**

✓ عن نظام الرقابة الداخلية لما في ذلك :

- طبيعة النظام المحاسبي للتعرف على طرق تسجيل و تبويب و تلخيص المعاملات المحاسبية لإعداد المعلومات المالية .
- بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة المتعلقة بالقوائم المالية و الدورية , كما يستفسر في أي تغيرات جوهرية في نظام الرقابة الداخلية منذ أحدث مراجعة للقوائم المالية , لتحديد تأثيرها المحتمل على نظام الرقابة الداخلية و على إعداد القوائم المالية .

✓ من أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و مسؤوليين عن القوائم المالية حول :

- ما إذا كانت القوائم المالية الدورية معدة طبق لمعايير المحاسبة المتعارف عليها و المطبقة بشكل منتظم من فترة الى أخرى .
- ما إذا كان تغيرات المنشأة أو في الممارسات المحاسبية المتبعة .

[1] عبد الفتاح الصحن واخرون ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ،المرجع السابق ، ص18

- أي أمور أخرا قد دار حولها الجدل خلال التنفيذ الإجراءات السابقة .
- أي أحداث وقعت عقب إنتهاء فترة القوائم .[1]

3- إجراءات المراجعة التحليلي :

يتم تطبيق إجراءات المراجعة التحليلي على القوائم المالية بغية التوصل الى أساس للإستفسار عن القيام و العلاقات و العناصر الغير العادية و التي لا تتمشى مع توقعات المراجع , و تشمل أجراءات المراجل التحليلي للتقارير المالية كل من الإجراءات التالية :

- ✓ مقارنة بين كل من المعلومات المالية للفترة الجارية مع الفترة الدورية السابقة لها مباشرة , و كذلك مع الفترة المقابلة لها من العام المالي السابق.
- ✓ تقييم العلاقات بين عناصر القوائم المالية من حيث إتساقها مع تقديرات المراجع ،و يمكن للمراجع أن ينشأ مثل تلك التوقعات من خلال التعرف على العلاقات المقبولة و المتوقع أن تسود من خلال إستخدامها , و ذلك إتمادا على فهم المراجع للعميل و للصناعة التي ينتمي اليها العميل .
- ✓ الحصول على بعض المحاضر و القوائم و قراءتها و دراستها و ذلك على النحو التالي :

- قراءة محاضر إجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين , و مجلس الإدارة و لجانه و لجنة المراجعة , و ذلك للتعرف عن الأمور و القرارات التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية .
- تقييم المعلومات التي تم تجميعها من خلال الإستفسار و الإجراءات التحليلية , و الإطلاع على القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت تتطابق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها بصفة عامة و المعيار المحاسبي الخاص الصادر بشأنها من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بصفة خاصة .
- الحصول على تقارير من مراجعين آخرين سبق لهم أن ساهموا في مراجعة معلومات مالية دورية لقطاعات مهمة من قطاعات المنشأة التي يتم مراجعتها , أو لإحدى المنشآت التابعة لها أو إحدى الوحدات التي تم إستثمار المنشأة فبها , و ذلك لدراسة و تحليل ما يمكن أن تكون قد تضمنته تلك القوائم من تحفضات ، و أسبابها و تأثيرها على القوائم المالية كما تظهرها الفقرة التضيحية في تقرير هؤلاءالمراجعين .
- الحصول على خطابات من قبل الإدارة بسبب مسؤوليتها عن القوائم المالية ، و عن إكتمال محاضر جلسات مجلس الإدارة و الجمعية العمومية للمساهمين , وعن الأحداث اللاحقة , و غير ذلك من الأمور التي يرى المراجع الحصول عليها مكتوبة من الإدارة .[2]

[1] امين السيد احمد لطفي ، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، (مصر ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى ، الدار الجامعية ، 2008) ص50
[2] امين السيد احمد لطفي ، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، المرجع السابق ، ص50

4- عمق الإجراءات :

- ✓ توجد العديد من العوامل يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره خلال مراجعته للتقارير المالية تمكنه من تخفيض نطاق المراجعة ، لا سيما ما تعلق منها من خبرة المراجع المكتسبة عن الممارسات المحاسبية للعميل و أسلوب إعداده للتقارير المالية وكل ما زادت خبرة المراجع بالنظام المحاسبي للعميل و بممارسته في إعداد القوائم ، كان في استطاعته اختصار إجراءات مراجعة القوائم المالية ، و لكن غالبية تلك العوامل تؤدي بالمراجع إلى توسيعه لنطاق المراجعة أو تعديل إجراءاته ، و مرد هذا الأمر إلى أن المراجع عندما يدرك بعض الأمور المعينة خلال قيامه بالمراجعة ، فإنه يتوقع أن يمد الإجراءات المتعلقة بها و في ا يلي تحليل تلك العوامل :
- ✓ **الإلمام بالممارسات المحاسبية و أسلوب العميل لإعداد و نشر القوائم المالية**

إن فهم المراجع للممارسات المحاسبية للعميل ، و سيما ما تعلق منها بإعداد قوائمها المالية خاصة ، من خلال أدائه لمهام مراجعة الحسابات للعميل لعدد من السنوات السابقة سوف يساعد على تخفيض نطاق إجراءات مراجعة القوائم المالية و اختصارها ، أما المراجع التي لا تتوافر لديه مثل تلك الخبرة , فسيكون مطالبا ببذل مجهود مضاعف لفهم النظام المحاسبي للعميل و ممارسته في إعداد و نشر القوائم المالية و ذلك من خلال أداء المزيد من الإجراءات .

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

إذا تبين للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية أصبح ينطوي على بعض مواطن ضعف تحدد من إمكانية إعداد قوائم (معلومات) مالية أولية متمشية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها نتيجة دراسة للتغيرات التي حدثت في نظام الرقابة الداخلية و اللاحقة لمراجعة , أو دراسته لإجراءات الرقابة المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، و التي تختلف عن تلك التي استخدمت في إعداد القوائم المالية و من ثم لم يعد عمليا ولا مجديا أن يستفيد من خبرته في ممارسات إعداد القوائم المالية في تقييم سياسات العميل في إعداد و نشر القوائم المالية ، فعليه عندئذ أن يدرس ما إذا كان هذا القصور يمثل قيد على نطاق مهمته يحول دون أنجاز ذلك المراجعة ، و يتطلب الأمر عندئذ أن يطلع الإدارة كتابة لتلك الظروف و يمكن له أيضا أن يعرض اقتراحات بصدد نواحي الضعف الأخرى في نظام الرقابة الداخلية و التوصيات لتحسين تنفيذ إعداد القوائم المالية .

- ✓ **الإلمام بالتغيرات في طبيعة وحجم النشاط و التغيرات المحاسبية**

إذا لفت إنتباه المراجع أثناء مراجعته للمعلومات المالية الدورية حدوث تغيرات جوهرية في طبيعة و حجم النشاط أو ممارسات المحاسبية لمنشأة العميل ، فينبغي على المراجع في هذه الحالة أن يمد نطاق إجراءات المراجعة لكي يستفسر من المسؤوليين عن تلك التغيرات و كيفية الإفصاح عنها و عن تأثيرها على القوائم (المعلومات) المالية .

✓ **إصدارات محاسبية جديدة**

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

✓ **معلومات عن دعاوي ومنازعات ضريبية**

إن تلك المعلومات قد توثير مجموعة من التساؤلات عمّا إذا كانت القوائم المالية بها الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها , وفي هذه الحالة فإنه يكون ملائما أن يقوم المراجع بالاستفسار عن تلك التساؤلات من محامي العميل إذا اعتقد بأن المحامي لديه معلومات بصدد تلك التساؤلات .[1]

✓ **ما يثار من أسئلة عند أداء إجراءات المراجة الأخرى**

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

✓ **المعرفة المكتسبة أثتاء أداء إجراءات المراجعة للقوائم**

يترتب عادة على المعارف والأمور التي يلم بها المراجع أثناء مراجعته للقوائم المالية للمنشأة المعنية , وكذا مراجعة القوائم المالية لفترات سابقة , أن يكتسب خبرة ملائمة تمكنه من تعديل برنامج المراجعة النمطي , ومن ثم تعديل إجراءات المراجعة كلما كان ذلك ملائما .[2]

المطلب الرابع : تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية

يعدُّ تقرير المراجع بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية مراجعة القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي قام بإنجازها, ويعني صدور ذلك التقرير أن المراجع قد أنهى إجراءات مراجعته لتقارير المالية وفقا لمعيار المراجعة الصادر من قبل الهيئة , وأن العميل يستطيع استخدام اسم المراجع في مكتباته , أما إذا كانت إجراءات المراجعة مفيدة بشكل ليتيح للمراجع استكمال مهمته , فلا يجب أن يسمح المراجع لعميله باستخدام اسمه إلا مقرونا بتقريره , وقد تتضمن أسباب القيود على نطاق المراجعة وعدم 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

[1] احمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي ،دار وائل للنشر ، عمان ، 1990، ص109
[2] احمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي ، المرجع السابق ، ص109

يستطع المراجع مراجعتها طبقا للإجراءات اللازمة في مكاتباته مع أي من المساهمين أو أي أطراف خارجية أخرى, فيجب على المراجع أن ينبه عميله على ضرورة أن يكون مقرونا بتقرير المراجع .[1]

الفرع الأول : تقرير المراجع الخارجي

تناولت العديد من المعيار في النصوص التفصيلية المنظمة لإعداد تقرير المراجعة والتي تحتوي في غالبيتها على مجموعة من البيانات التي تساعد المراجع الخارجي في مراجعة القوائم المالية , ويمكن ملاحظة مايلي :

يتعين على المراجع أن يشير إلى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة يميزها باسم فقرة نطاق المراجعة , ويتعين أن تشمل فقرة نطاق المراجعة على مايلي :

- ✓ القوائم المالية الدورية المشمولة بتقرير المراجع .
- ✓ مسؤولية إدارة المنشأة عن إعداد المعلومات المالية الدورية.
- ✓ موقف إدارة المنشأة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها .
- ✓ إقرار من المراجع بإتباع معيار مراجعة المعلومات المالية الدورية الصادرة عن الهيئة .
- ✓ وصف لإجراءات مراجعة المعلومات المالية الدورية .
- ✓ إشارة إلى أن مراجعة المعلومات المالية الدورية هو عمل مهني ذو نطاق محدود بالمقارنة بمراجعة القوائم المالية التي تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي يكون هدفها الرئيسي إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل , وأنه نتيجة لذلك فلن ينتهي مراجعته للمعلومات المالية الدورية إلى إبداء مثل هذا الرأي.

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

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

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

[1] خالد راغب الخطيب ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، عمان ، 1998 ، ص 163

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

- إذا تبين للمراجع وجود أوجه قصور جوهرية في نظام المراقبة الداخلية بدرجة تؤدي إلى صعوبة التوصل إلى نتيجة حول القوائم المالية , فإنه يتعين أن يقرر ما إذا كان هذا القصور يمكن أن يمنعه من استكمال مهمته .[1]

- يتكون التقرير من فقرتين أساسيتين , هما فقرة النطاق وفترة نتائج المراجعة.

حيث تستهدف فقرة النطاق :

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

أما فقرة نتائج المراجعة تستهدف :

إظهار تأكد المراجع على أنه بناء على المراجعة التي قام بها المراجع فإنه لم يتبين له وجود أية تعديلات مهمة بتعيين إدخالها على القوائم المالية محل المراجعة لكي تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .[2]

الفرع الثاني : تعديل تقرير المراجع :

توجد العديد من الحالات التي يجب فيها على المراجع الخارجي أن يقوم فيها بتعديل التقرير الذي قام بإنجازه على مدى مطابقة القوائم المالية لمعايير المنظمة لإعداد القوائم المالية و عرضها و فيما يلي أهم الملاحظات المتعلقة بتعديل تقرير المراجعة :

- عدم الإلزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها .
- الإفصاح غير الملائم .

[1] خالد راغب الخطيب ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات نفس المرجع السابق ، ص 164
[2] خالد راغب الخطيب ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سابق ، ص 164

- وجود قيود على المراجعة .

الفرع الثالث : الأحداث اللاحقة

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

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

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

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

[1] شاهين ابراهيم عثمان واخرون ، دراسات في المراجعة ، مصر ، 1994 ، ص 96

خلاصـــــة:

أن الفصل بين تاريخ العملية و تسجيلها و تاريخ المراجعة من جهة و الفصل بين تاريخ المسجل و وجهة نظره يؤثران في الذمم و الحقوق و يزيدان من أهمية و خطوات المراجعة الخارجية بهدف يمكن في التحقق من سلامة القوائم المالية و ذلك وقفا لمعايير و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها , خاصة و قد أصبح هدف المعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال و الحفاظ عليها في النشاطات الاجتماعية و خلق الثروة مع الحفاظ على مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة في كلا الحالتين كالموردين و الزبائن ...الخ .

مما يستلزم إبداء الرأي الفني و المحايد للمراجع الخارجي و باعتباره و متخصصا و نزيها ممثلا في تقرير , مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية و المساعدة في اتخاذ القرارات من جهة أخرى .[1]

[1] منصور حامد محمود ، اساسيات المراجعة ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، مصر ، 1999، ص 176

الفصل الثاني

دراسة حالة شركة كهرباء والغاز

(سونلغاز)

الفصل الثاني : دراسة حالة شركة كهرباء والغاز (سونلغاز)

المبحث الأول : تقديم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز

يعتبر قطاع الكهرباء والغاز من أهم القطاعات الحيوية التنموية للنهوض بالصناعة والحياة الاجتماعية , وبالتالي فان الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وعيا منها لضرورة الكهرباء من خلال المسؤوليات الملقاة على عاتقها فإنها قطعت أشواط منذ نشأتها , والتي حققت فيها نتائج متواصلة وذلك لوجود عاملين مهمين هما :

حاجة السكان المتزايدة باستمرار

حاجة القطاعات الاقتصادية (صناعة , فلاحة , خدمات) المتزايدة .

المطلب الأول : تقديم المؤسسة المستقبلية

التصنيع هو أول مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي للدول , ولا توجد امة من الأمم بإمكانها أن تتطور فعليا قبل الحصول على للطاقة ذو أهمية مثل الكهرباء و الغاز و الطاقة الكهربائية هي عامل أساسي للحضارة و هي مرادفة للازدهار بحيث ان الحياة العصرية أصبحت تعتمد اعتمادا كليا على الكهرباء و الغاز في البيت , العمل , المدرسة , الجامعة .... الخ

الفرع الأول : تأسيس كهرباء وغاز الجزائر (EGA)

في نهاية الحرب العالمية الثانية , اعتمدت الحكومة الفرنسية سياسة " التطور الاقتصادي والاجتماعي " في الجزائر , ووفرت الوسائل لانجاز البرنامج الذي تمحور أساسا حول الاقتصاد الاستعماري .

في سنة 1947 تأسس كهرباء وغاز الجزائر بمجموعة من المؤسسات الجزائرية للكهرباء والغاز.

مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر (EGA)كلفت بتوليد ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز (للتصنيع) .

أهم انجازات EGA كانت خط نقل الكهرباء ب : 150ك ق الذي يربط شرق وغرب الجزائر مع مراكز التحويل خلال سنة 1962, وصل شبكة نقل الكهرباء إلى 2910 كم,ووصل طول شبكة التوتر المتوسط إلى 1250 كم وشبكة التوتر المنخفض إلى 7200 كم.[1]

السعة الإجمالية لإنتاج الكهرباء كانت 461 ميغاواط

أما فيما يتعلق بالغاز,فكان إلى غاية سنة 1961يأتي فقط من مصانع الغاز المحلي المقطر من الفحم.

[1] WWW.sonelgaz.dz ، 20/04*/2018 ، H21: 49

وأول اكتشاف للغاز الطبيعي كان بحاسي الرمل 1956 وأول استعمال له كان سنة1961 بالجزائر ووهران . ومنذ ذلك التاريخ تم توقيف مصانع الغاز تدريجا,وبدأ تشغيل محطات توليد الطاقة الكهربائية لكل من الجزائر ووهران في 1961و1965 وكانت تعمل بالغاز الطبيعي.

بعدما تحصلت الجزائر عل استقلالها في 05 جويلية 1962 م بدأت تعمل من أجل التنمية الشاملة في كل القطاعات (الاجتماعية , الاقتصادية , التروية).

أثر سلبا الرحيل الكبير للمعمرين في كل القطاعات , وكذا المستهلكين الأساسين للطاقة الكهربائية والغاز ولكن ذلك لم يثنى من عزيمة مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر.

الهياكل القاعدية كانت كافية لمتطلبات المواطنين , و كان الأهم هو المحافظة على المنشآت وكذا تكوين العمال المشرفين على استغلال الشبكات الكهربائية.

بعد تجاوز فترة عصيبة , تمثلت في تراجع الاستهلاك , والتحديثات الاقتصادية آنذاك , عرف قطاع الكهرباء والغاز ابتداء من سنة 1968 فما فوق وتحديدا سنة 1969م هيكلة عامة ضمن البرنامج الثلاثي 1969/1967.

الفرع الثاني : تأسيس مؤسسة سونلغاز :

بقرار رقم 6959 بتاريخ 28 جويلية 1969 الصادر في الجريدة الرسمية في 1 أوت 1969 , تم تأسيس المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (SONELGAZ) . تعويضها عن كهرباء وغاز الجزائر (EGA) التي حلّت بموجب هذا القرار.

تتكفل مؤسسة سونلغاز بتسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن , لكل أنواع الزبائن (المصانع , محطات التوليد والطاقة , الزبائن العاديين) ومن اجل ذالك تنجز وتشرف على تسيير قنوات نقل الغاز وشبكة التوزيع .

احتلت الصناعة موقعا هاما في الاقتصاد الوطني بين 1969 - 1973 مما أدى إلى زيادة كبيرة في احتياجات الطاقة الكهربائية والغازية . قدرت نسبة الزيادة السنوية بـــ 13 % من سنة 1970 إلي 1985.

ولتلبية الحاجيات المتزايدة , قامت سونلغاز بإعادة تهيئة هياكلها , بمجهدات كبيرة قامت بها المؤسسة لوضع المنشآت الطاقوية الضرورية لمواكبة التطور الاقتصادي بداء من سنة 1973 .

شهد إنتاج الكهرباء تطورا سريعا في هذه السنوات فقد انتقل من 624 ميغواط في سنة 1969 إلي 1200 ميغواط في سنة 1974.

الفرع الثالث : البرنامج الوطني الكهرباء :

في سنة 1978 , انطلق البرنامج الوطني للكهرباء (PNE) وكان يهدف إلى :

- التزويد بالطاقة الكهربائية لكل المناطق الجزائرية .
- ربط 12000 مجمع سكني لـ : 1200000 سكن .
- انجاز 60000 كم من الشبكات الكهربائية .
- انجاز 11000 مركز تحويل .

ونظرا للتكلفة العالية للمشروع , تكفلت به الدولة بنسبة 100 % إلى غاية 1985 , بالموازاة مع البرنامج الوطني للكهرباء , بقي توصيل الزبائن الجدد مساويا وفقا للطلبات المقدمة .

الفرع الرابع : إعادة هيكلة سونلغاز : 1983

أدت إعادة هيكلت سونلغاز إلي ميلاد 06 شركات في مجال أشغال الكهرباء والغاز وهي :

- كهريف (KHRIF) : أشغال الكهرباء .
- كهراكيب (KAHRAKIB) : تركيب المنشآت والمراكز الكهربائية (خطوط ومراكز الضغط العالي).
- كانا غاز (KANAGHAZ) : إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز .
- إنيرغا (INERGA) : أشغال الهندسة المدنية .
- التركيب (ETTERKIB) : التركيب الصناعي .
- AMC : إنتاج العدادات وأجهزة القياس والمراقبة .

بفضل هذه الهيكلة , أصبحت سونلغاز أول مستثمر في الوطن برقم أعمال بلغ 4.5 مليار دينار خلال سنة 1989م , وخلال سنة 1995 م وصلت نسبة التوصيل بالكهرباء إلى 95% , حاليا تقوم المؤسسة بتطوير استغلال الطاقة الشمسية في المناطق النائية والمعزولة .

الفرع الخامس : إعادة هيكلة سونلغاز :

بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 195-02 بتاريخ 01 جوان 2002 تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة ذات أسهم , تتوفر على رأس مال يقدر بـــ : 150 مليار دينار جزائري موزعة على 150 ألف سهم , تكتبها وتحررها الدولة دون سواها .

المطلب الثاني : مهمة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز

الفرع الأول : مهمة الشركة

تقوم الشركة الوطنية للكهرباء والغاز منذ نشأتها بعدة مهام نذكر منها مايلي :

- ضمان إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز في إطار احترام شروط الوقاية والأمن بأقل التكاليف .
- تركيب وتصليح وصيانة وإعادة تجميد مراكز الإنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة إلى مراكز التوزيع العمومي للغاز.
- ضمان التموين اللازم لتحقيق وتنفيذ البرامج المسطرة .
- توفير المنشآت الضرورية (التجهيزات , البايات) لضمان سير مهمتها .
- تحديد السياسة التجارية والتعريف بالإمكانيات المتعلقة بالتطبيق و كذلك بأجهزة الحساب والقياس.
- ضمان تنفيذ برامج التطور للهياكل الكهربائية والغازية , خصوصا برامج توصيل الكهرباء والغاز .

الفرع الثاني : أهداف الشركة

وتتمثل أهداف الشركة فيما يلي :

- البحث عن الفعالية في كافة الميادين , وعن أقل تكلفة للطاقة الموزعة مع الحصول على هامش يمكن كحد أدنى من إعادة التموين والحصول على موارد للتنمية .
- ضرورة المؤسسة للتحضير للمنافسة مهما كانت الحالة الصحية التى عليها يجب أن تكون مدرجة في الإستراجيات التنموية .
- استقلالية التسيير وإدماج قوانين التسيير التجارية العالمية المقبولة .
- تركيز المؤسسة على مهمتها الأساسية مع احترام مبدأ الإستثمار الذي يجيب أن يوجه الإستراتجية من أجل ضمان مهمة المؤسسة , وتوفير نوعية عالية في خدمة الزبائن باستمرار ولتلبية حاجيات الاقتصاد الوطني والدخول في المنافسة خارج حدود النظرة الضيقة والمحافظة على مهمتها الأساسية .

إن قطاع الكهرباء والغاز عرف عدة تحولات أثر الإصلاحات الاقتصادية و المالية , و يعتبر ذلك نتيجة تغيرات على كافة المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة . في الحقيقة إن قطاع الكهرباء خضع لتغيرات هيكلية من شكل الى آخر منذ عدة سنوات و ذلك لحكم هيكلته التقليدية و المتمثلة أساسا في احتكار النشاطات المنحصرة في إنتاج ونقل و توزيع الغاز الطبيعي .و بما أن سونلغاز تتميز بخاصة المؤسسة الكهربائية فإنها بحكم ذلك ستواجه الرهنات و المشاكل و الصراعات المماثلة في المؤسسات الأخرى في باقي الدول .

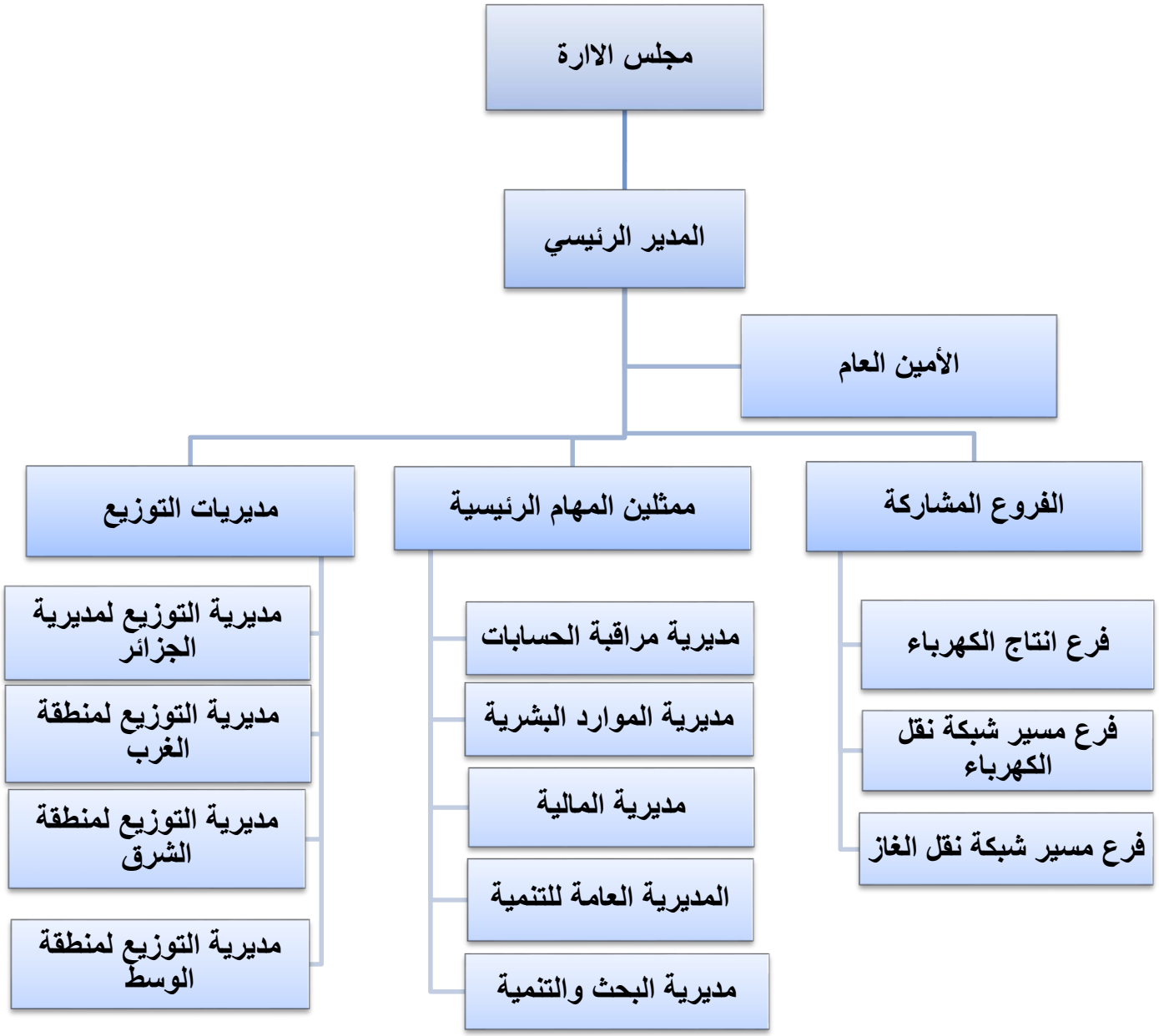
إن أهمية و دور سونلغاز و ضرورة تكييفها معي المحيط الاقتصادي المتميز بالانفتاح الخارجي و تشجيع الاستثمارات , وذلك تعزيزا للإصلاحات المخدة خلال السنوات الماضية و تماشيا مع التوجهات الإستراتيجية المتعلقة بالطاقة , فإن الإصلاحات التي تشمل إعادة نمط إدارة الطبقة أمر ضروري , متجاوز بذلك مهمتها التقليدية و استبدال ذلك بثقافة إستراتيجية جديدة و بنظرة شمولية للقطاع و بنجاعة تطويرية من أجل التخطيط و الضبط و المراقبة .

إن الدور الذي تلعبه سونلغاز في مجال الخبرة الطويلة يمنحها مجالات متعددة في الدراسة البرمجة و إنجاز المنشآت الكهربائية مما يعطيها طموح كغيرها من المؤسسات الكهربائية العالمية من أجل الدخول في الشراكة و في مختلف الأعمال خارج الحدود الجزائرية , وذلك مع شركائها الأجانب وأملا أن تدخل السوق الدولية بشكل أكثر من أجل ان تأخذ مكانتها اللائقة سواء على مستوى الشراكة أو على مستوى تمثيلها في الدولية , فإن سونلغاز قد تمكنت من تحويل الاتصالات مع مختلف الشركاء الأجانب إلى واقع ملموس وخاصة الميادين التالية :

- تبادل الطاقة .
- التواجد في المنظمات الدولية .
- التعاون جنوب ـ جنوب , وحل المشاكل التقنية لكثير من الدول منها أنغولا 1976 , النيجر 1991- 1993 و كذلك السنغال 1996 . أما في مجال الخبرة فقد قدمت خدمات لكل من المغرب , تونس , موريتانيا , ليبيا , النيجر و إيران . وإدراك منها التحولات التي يشهدها المحيط , و تحديا للنمو السكاني فإنها تعمل على تجنيد قدراتها حول عدة محاور عمل بسبب نمو الطلب على الطاقة فإن المؤسسة تدرس إمكانية إنتاج لتقنيات جديدة لطاقة منها الفحم , الطاقة النووية والطاقة الشمسية .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

من اجل السير الحسن واتخاذ قرارات لها مصداقية تم وضع هيكل تنظيمي للشركة منذ نشأتها و هو في تغير لكي يتماشى مع متطلبات الشركة, وبحثنا سنقتصر على ما يلي :



المصدر: وثائق مقدمة من مصلحة الاعلام الالي.

خـــاتـــمة

لقد قمنا من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع المراجعة الخارجية للقوائم المالية وتوضيح فعاليتها في المؤسسة الاقتصادية، وهذا من منطلق تفادي الأخطاء المحتملة التي يواجهها المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

ومهما حدث من واقع وأعمال غير موالية لنظام المؤسسة فإنها لن تلغي او تتأثر على عمل المراجع الخارجي، فمازال عليه ان يقوم بإبداء الرأي واقتراح ما يراه مناسب وملائم في معالجة نواحي القصور في نظام الرقابة الخارجية، وباعتبارها نظاما فعالا في محاربة أنواع الغش والتلاعب، الذي يمكن ان يحدث على مستوى القوائم المالية من جهة ومن جهة أخرى إيجاد نظام رقابي فعال، يضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية المصرح بها، وإبراز فعالية المراجعة الخارجية في تقدير المخاطر والسماح بتوفير معلومات دقيقة وصحيحة تمكن من اتخاذ قرارات مناسبة للمؤسسة، التي تتلاءم مع متطلبات الواقع الاقتصادي للمؤسسة، وهذا راجع الى عدم استغنائها على المراجع الخارجي، وقد اخترنا شركة توزيع الكهرباء والغاز كنموذج لدراستنا وتوصلنا الى النتائج التالية:

- تلعب المراجعة الخارجية دورا هاما في المؤسسة مهما كان حجمها وممارساتها فما هي الا وظيفة تنظيم العمل من خارج المؤسسة الهدف منها ضمان تطبيق القوانين واللوائح المنشورة والجاري العمل بها.
- ان عدم وجود مراجعة خارجية بالمؤسسة لا يعطي الحقيقة الكاملة على مدى مصداقية القوائم المالية المصرح بها.
- تكمن فعالية المراجعة الخارجية بالمؤسسة من البقاء والاستمرارية في النشاط وتتوقف هذه المساهمة أساسا على مدى وضوح ومرونة النظام المطبق ومدى صحة القوائم المالية المصرح بها.
- لقد اثبتت المراجعة الخارجية مرونتها وتجاوبها السريع مع التغييرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها لاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على قوائم المالية التي تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية، وهذا يعتبر كرد على بعض الأفكار السائدة بأن مراجعة الحسابات والمحاسبة بصفة عامة تعتبر علما محصورا او مجرد تقنية جامدة.
- يعتبر نجاح المؤسسة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ضل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالقوائم المالية المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي والخارجي.
- ان اعتماد تنظيم جيد ومحكم واشراف على المساعدين في المراجعة الخارجية يضمن فعالية هذه الأخيرة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة.

- ان المراجعة الخارجية كمهنة مستقلة بذاتها تقدم لمجموعة من الأطراف جملة من الخدمات المختلفة، لاكن مجمل الاعوان الاقتصاديين قد تنتظر خدمات أخرى من المراجعة الخارجية، وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية.

أهم الاقتراحات والتوصيات:

بعد دراستنا نحاول ان نورد جملة من الاقتراحات الى كل المؤسسات الاقتصادية بوجه عام، والى شركة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي محل دراستنا بوجه خاص، وتتمثل في مايلي:

- لضمان تفعيل المراجعة الخارجية لابد من وضع دليل إجراءات العمل الخاص بكل قسم ومصلحة في المؤسسة.
- ان الضمان الوحيد لبقاء واستمرارية المؤسسة هو اعتمادها على المقومات الأساسية لتفعيل وتطوير الرقابة الخارجية.
- تنظيم إدارة خاصة ومستقلة عن المصالح الأخرى للمراجعة الخارجية في كل مؤسسة اقتصادية.
- يجب الفصل بين المسؤوليات الوظيفية وذلك من خلال تقسيم الاعمال بين الموظفين بشكل تكون فيه الرقابة متبادلة بينهم، مما يقلل فرص القيام بأعمال الغش والتلاعب.
- ومن الجوانب الإيجابية التي لاحظناها في المؤسسة هو ادخال نظام الاعلام الالي الذي يساهم في توفير الجهد والوقت في انجاز أعمالهم، او ما يعرف بالمراجعة الإلكترونية.

آفاق الدراسة: بعد دراستنا لموضوع بحثنا المتمثل في خطوات المراجعة الخارجية لعناصر القوائم المالية. تطلعنا فيها على تاريخ المراجعة ومفهوم المراجعة الخارجية وكذا المراجعة الخارجة من بعض جوانبها، واستخلصنا النتائج السابقة ، في اعتقادنا انه مازالت بعض النقاط تعتبر غامضة، بمكن ان تعالج في بحوث جديدة لكي تفتح أبواب وآفاق واسعة في دراسة مشكلة التلاعب بالقوائم المالية والغش خاصة من ناحية معرفة أسبابه ومشاكله وكذا تحديد مدى آثاره الاقتصادية على المؤسسة وهذا لا يتحقق الا بمعرفة كيفية ضبط العمل المالي والإداري بنظام وصورة ادق مع دراسة الجوانب في ابراز دور المرجعة الخارجية من طرف القائمين بها للحد من التلاعب والغش والعثور على الأخطاء والسهر على معالجتها، وهذا مما توصلت اليه النظريات الحديثة وما تقترحه من حلول لمحاربة اشكال التلاعب والغش، وانجاح دور المراجعة الخارجية، ويبقى المجال مفتوح للدراسة ونقترح بعض الإشكاليات التالية:

- ماهي المخاطر الناجمة عن الاستعمال الالكتروني للمراجعة الخارجية؟
- ما مدى أهمية انظمة الرقابة الخارجية في تحقيق اهداف المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هو دور المراجعة الخارجية في ظل التطورات التكنولوجية الراهنة؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1) إدرس عبدالسلام الشتيوي ،المراجعة معايير واجراءات ،(منشورات جامعة قار يونس ، الطبعة الخامسة 2006).
2) محمد التوهامي طواهر ، مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات (الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003.
3) احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،(عمان ،الاردن ، دار صفاءللنشر،2000) ،ص:120 طواهر محمد التهامي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ،(الجزائر ،ديوان الطبوعات الجامعية).
4) كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا ،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، (بيروت ، لبنان ، الدار الجامعية ، 2001).
5) احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، (عمان ، الاردن ، دار صفاء للنشر ، 2000).
6) خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، (عمان ، الاردن ، دار وائل للنشر ، 2000).
7) هيثم السعافين ، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الراقابية الحكومية ، (مجلة المدقق ، العدد "63-64" ، 2005). محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1999) .
8) حسين مبروك ، الكامل في القانون التجاري ، (الجزائر ، منشورات دحلب ،2000) .
9) خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، (عمان ،الاردن ، دار وائل للنشر ، 2000) .
10) محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، (الاسكندرية ،مصر ،دار المعرفة ،2002) .
11) هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،(عمان ، الاردن ،الطبعة الثانية ،داتر وائل للنشر ،2003).
12) محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية ، (الاسكندرية ،مصر ، الدار الجامعية ،2002) .
13) سمبر محمد الشاهد ،طارق عبد العال حماد ، قواعد اعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك ، (بيروت ،لبنان ،اتحاد المسار العر محمد بوتين ، مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003) .
14) عبد الفتاح الصحن واخرون ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ،(مصر ،الاسكندرية ، دار الجامعة للنشر ،1986).
15) امين السيد احمد لطفي ، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، (مصر ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى الدار الجامعية ، 2008.
16) احمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي ،دار وائل للنشر ، عمان ، 1990.
17) خالد راغب الخطيب ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، عمان ، 1998 .
18) شاهين ابراهيم عثمان واخرون ، دراسات في المراجعة ، مصر ، 1994 .
19) منصور حامد محمود ، اساسيات المراجعة ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، مصر ، 1999 .
20) WWW.sonelgaz.dz، 20/04*/2018، H21: 49

المـــــلاحق

الملاحـــــق

(جدول الأول): جدول الأصول للميزانية العمومية 2014/2015:

الأصول	العلامة	إجمالي2015	إستهلاك2015	2015	2014
الأصول الجارية					
شهرة المحل					
الأصول غير الملموسة					
رسملت تكاليف التطورات					
الأصول الأخرى غير ملموسة					
الأصول الجارية					
الأسس		4348776.33		4348776.33	4348776.33
تصميم وتجهيز الأراضي		10466856.06	3718241.62	6748614.24	69662699.50
البناءات		252316830.64	125077784.40	127239046.24	134145133.71
التثبيتات التقنية والمعدات والأدوات		19888743835.84	5707346304.73	14181397531.11	11263863831.03
أصول جارية أخرى ملموسة		1894584442.28	460463723.42	1434120718.86	1265055740.11
الأصول الحالية		3963275550.60		3963275550.60	4767777264.51
الأصول المالية					
الشركات التابعة الأسهم					
الأوراق المالية والمدينة ذات صلة					
الأوراق المالية الثابتة الأخرى					
القروض والأصول المالية الأخرى غير متداولة					
حسابات الربط					
مجموع الأصول غير الجارية		26013736291.75	6296606054.37	19717130237.38	17442173446.19
الأصول المتداولة					
المستحقات والوظائف ذات صلة					
الزبائن		1649547937.28	66679871.37	1582868065.91	1480643920.26
الأسهم المعلقة		654570.00		654570.00	1779210.00
الذمة المدينة من شركات المجموعة وشركائها		0.00		0.00	0.00
المدينين الآخرين		1073209784.45	0.00	1073209784.45	990418236.61
الضرائب		161046167.64		161046167.64	218320415.77
الأصول المتداول الأخرى		0.00			0.00
توافر و استيعابها					
الاستثمارات وغيرها من الأصول المالية المتداولة				660756290.42	
الخزينة		660756290.42		3478534878.42	220771522.25
مجموع الأصول المتداولة		3545214749.79	66679871.37	3478534878.42	2911933304.89
المجموع العام للأصول		29558951041.54	636328592574.	23195665115.80	20354106750.08

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(**الجدول الثاني**): **جدول الخصوم للميزانية العمومية 2015/2014**:

الخصوم	العلامة	2015	2014
رؤوس الأموال الخاصة			
مبرر			
أقساط واحتياطات			
فرق إعادة تقييم		161622411.46	161622411.46
النتيجة الصافية		0.00	0.00
الأسهم الأخرى		-33884806.93	-33884806.93
حسابات الربط		16657028771.59	15256780756.17
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		16754376.12	15384518360.70
خصوم غير جارية			
القروض والديون المالية		46099792.17	39365905.53
الديون غير الجارية الأخرى			
المخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما		4326228735.01	3913069167.39
مجموع الخصوم غير جارية		4372328527.18	3952435072.92
الخصوم المتداولة			
اللوازم والحسابات ذات صلة		1870058148.03	792453345.20
الضرائب		9789737.55	9576250.46
ديون شركات المجموعة والزميلة		0.00	0.00
ديون أخرى		188724326.92	215123720.80
نقدية الخصوم		0.00	0.00
مجموع الخصوم المتداولة		2068572212.50	1017153316.46
المجموع العام للخصوم		23195665155.80	20354106750.08

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(**الجدول الثالث**): **جدول الأصول للميزانية العمومية 2016/2015**:

الأصول	العلامة	إجمالي 2016	إستهلاك2016	2016	2015
الأصول الجارية					
شهرة المحل					
الأصول غير الملموسة					
رسملت تكاليف التطورات					
الأصول الأخرى غير ملموسة					
الأصول الجارية					
الأسس		4348776033		4348776.33	4348776.33
تصميم وتجهيز الأراضي		10466856.06	3952327.07	6514528.99	6748614.24
البناءات		252316630.64	131983871.90	120332958.74	127239046.24
التثبيتات التقنية والمعدات والأدوات		21250956133.57	6393176075.93	14857780057.64	14181397531.11
أصول جارية أخرى ملموسة		2095764537.89	567730788.86	1528063749.03	1434120718.86
الأصول الحالية		5744872951.75		5744872951.75	3963275550.60
الأصول المالية					
الشركات التابعة الأسهم					
الأوراق المالية والمدينة ذات صلة					
الأوراق المالية الثابتة الأخرى					
القروض والأصول المالية الأخرى غير متداولة					
حسابات الربط					
مجموع الأصول غير الجارية		29358756086.24	7096843063.76	22261913022.48	19717130237.38
الأصول المتداولة					
المستحقات والوظائف ذات صلة					
الزبائن		2025668372.65	95793744.49	1929874628.16	1582868065.91
الأسهم المعلقة		1276890.00		1276890.00	654570.00
الذمة المدينة من شركات المجموعة وشركائها		0.00		0.00	0.00
المدينين الآخرين		1342603735.60		1342603735.60	1073209784.45
الضرائب		158791335.25		158791335.25	161046167.64
الأصول المتداول الأخرى		0.00		0.00	
توافر و استيعابها					
الاستثمارات وغيرها من الأصول المالية المتداولة					660756290.42
الخزينة		139640335.40	0.00	139640335.40	3478534878.42
مجموع الأصول المتداولة		3667980668.90	95793744.49	3572186924.41	3478534878.42
المجموع العام للأصول		33026736755.14	7192636808.25	25834099946.89	23195665115.80

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(الجدول الرابع): جدول الخصوم للميزانية العمومية 2016/2015:

الخصوم	العلامة	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة			
مبرر			
أقساط واحتياطات			
فرق إعادة تقييم		161622411.46	161622411.46
النتيجة الصافية		0.00	0.00
الأسهم الأخرى		-33884806.93	-33884806.93
حسابات الربط		18201883807.45	16657028771.59
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		18329621411.98	16754376.12
خصوم غير جارية			
القروض والديون المالية		52542159.25	46099792.17
ضرائب (مؤجلة ومقدمة)		20568190.00	0.00
الديون غير الجارية الأخرى			
المخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما		4765644679.47	4326228735.01
مجموع الخصوم غير جارية		4838755028.72	4372328527.18
الخصوم المتداولة			
اللوازم والحسابات ذات صلة		2273394243.42	1870058148.03
الضرائب		20746798.48	9789737.55
ديون شركات المجموعة والزميلة		0.00	0.00
ديون أخرى		371582464.29	188724326.92
نقدية الخصوم		0.00	0.00
مجموع الخصوم المتداولة		2665723506.19	2068572212.50
المجموع العام للخصوم		25834099946.89	23195665155.80

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(جدول الخامس) جدول الأصول لميزانية العمومية 2017/2016:

الأصول	العلامة	إجمالي2017	إستهلاك2017	2017	2016
الأصول الجارية					
شهرة المحل					
الأصول غير الملموسة					
رسملت تكاليف التطورات					
الأصول الأخرى غير ملموسة					
الأصول الجارية					
الأسس		4348776.33		4348776.33	4348776.33
تصميم وتجهيز الأراضي		10466856.08	4186412.33	6280443.73	6514528.99
البناءات		331873231.04	144385060.27	187488170.77	120332958.74
التثبيتات التقنية والمعدات والأدوات		26356879810.09	7370319162.11	18986560647.98	14857780057.64
أصول جارية أخرى ملموسة		2287543256.86	650159401.05	1637383855.81	1528063749.03
الأصول الحالية		2604892978.90		2604892978.90	5744872951.75
الأصول المالية					
الشركات التابعة الأسهم					
الأوراق المالية والمدينة ذات صلة					
الأوراق المالية الثابتة الأخرى					
القروض والأصول المالية الأخرى غير متداولة					
حسابات الربط					
مجموع الأصول غير الجارية		31596004909.28	8169050035.76	23428954873.52	22261913022.48
الأصول المتداولة					
المستحقات والوظائف ذات صلة					
الزبائن		2974575657.69	95793744.49	2878781913.20	1929874628.16
الأسهم المعلقة		1294290.00		1294290.00	1276890.00
الذمة المدينة من شركات المجموعة وشركائها		0.00		0.00	0.00
المدينين الآخرين		3315205363.63		3315205363.63	1342603735.60
الضرائب		83805418.25		83805418.25	158791335.25
الأصول المتداول الأخرى		0.00		0.00	0.00
توافر و استيعابها					
الاستثمارات وغيرها من الأصول المالية المتداولة					
الخزينة		144900436.77		144900436.77	139640335.40
مجموع الأصول المتداولة		6519781166.34	95793744.49	6423987421.85	3572186924.41
المجموع العام للأصول		38115786075.62	8264843780.28	29850942295.37	25834099946.89

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(الجدول السادس): جدول الخصوم للميزانية العمومية 2017/2016:

الخصوم	العلامة	2017	2016
رؤوس الأموال الخاصة			
مبرر			
أقساط واحتياطات			
فرق إعادة تقييم		161622411.46	161622411.46
النتيجة الصافية		561327335.42	0.00
الأسهم الأخرى		0.00	-33884806.93
حسابات الربط		20882996302.05	18201883807.45
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		21605946048.93	18329621411.98
خصوم غير جارية			
القروض والديون المالية		69511212.37	52542159.25
ضرائب (مؤجلة ومقدمة)		20568190.00	20568190.00
الديون غير الجارية الأخرى			
المخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما		5180368092.27	4765644679.47
مجموع الخصوم غير جارية		5270447494.64	4838755028.72
الخصوم المتداولة			
اللوازم والحسابات ذات صلة		1903915867.30	2273394243.42
الضرائب		1736034455.	20746798.48
ديون شركات المجموعة والزميلة		0.00	0.00
ديون أخرى		1053272539.95	371582464.29
نقدية الخصوم		0.00	0.00
مجموع الخصوم المتداولة		2974546751.80	2665723506.19
المجموع العام للخصوم		29850942295.37	25834099946.89

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(الجدول السابع): جدول حساب النتائج 2015/2014:

البيان	العلامة	2015	2014
رقم الأعمال		5643298239.56	6095719933.63
تغير المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع			0.00
إعانات الاستغلال			0.00
I)– إنتاج السنة المالية		5643298236.56	6095719933.63
المشتريات المستهلكة		-28077314.52	-24783234.99
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		-239037073.52	-242671194.46
II)– إستهلاك السنة المالية		-5145571596.52	-5889135745.48
III)– إستهلاك القيمة المضافة للإستغلال		497726640.04	206584188.15
أعباء المستخدمين		-573196491.86	-700717291.06
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		-105130930.11	-120090010.88
IV)–الفائض الإجمالي للإستغلال		-180600781.93	-614223113.79
المنتجات العملياتية الأخرى		318710110.29	201420410.97
الأعباء العملياتية الأخرى		-3601782.60	-20376997.94
مخصصات الإهتلاك والمؤونات		-746947600.48	-766928162.47
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات		20568190.00	179946064.33
V)– النتيجة العملياتية		-747193108.95	-1183615483.34
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية		-25427.49	-1249770.57
الفوائد المستلمة للنفقات المالية		-66669783.38	-34566535.74
VI)– النتيجة المالية العادية		-66695210.87	-35816306.31
VII)– النتيجة العادية قبل الضرائب		-813888319.82	-1219431789.65
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية			
الضرائب الأخرى على النتائج			
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		5982576536.85	6477086408.93
مجموع نفقات الأنشطة العادية		-6796464856.67	-7696518198.58
VIII)– النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-813888319.82	-1219431789.65
عناصر غير عادية (إستثنائية)		0.00	-390880.00
XI)– النتيجة الغير عادية		-155321244.23	-163844564.44
X)– صافي ربح السنة المالية		-813888319.82	-1219822669.65

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(**الجدول الثامن**): **جدول حساب النتائج 2016/2015**:

البيان	العلامة	2016	2015
رقم الأعمال		7366669087.58	5643298239.56
تغير المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		0.00	0.00
إعانات الاستغلال		0.00	0.00
I)– إنتاج السنة المالية		7366669087.58	5643298236.56
المشتريات المستهلكة		-57907215.85	-28077314.52
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		-290435703.21	-239037073.52
II)– إستهلاك السنة المالية		-6480146541.61	-5145571596.52
III)– إستهلاك القيمة المضافة للإستغلال		886522545.97	497726640.04
أعباء المستخدمين		-784230600.91	-573196491.86
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		-143822763.46	-105130930.11
IV)–الفائض الإجمالي للإستغلال		-41530818.40	-180600781.93
المنتجات العملياتية الأخرى		225627758.06	318710110.29
الأعباء العملياتية الأخرى		-8384955.22	-3601782.60
مخصصات الإهتلاك والمؤونات		-870669592.58	-746947600.48
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات		7475.00	20568190.00
V)– النتيجة العملياتية		-830035325.63	-747193108.95
المنتوجات المالية		10508834.36	0.00
الأعباء المالية		-538655.06	-25427.49
الفوائد المستلمة للنفقات المالية		-10522181.98	-66669783.38
VI)– النتيجة المالية العادية		-552002.68	-66695210.87
VII)– النتيجة العادية قبل الضرائب		-830587328.31	-813888319.82
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية			
الضرائب الأخرى على النتائج			
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		7602813155.00	5982576536.85
مجموع نفقات الأنشطة العادية		-8433400483.31	-6796464856.67
VIII)– النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-830587328.31	-813888319.82
عناصر غير عادية (إستثنائية)		0.00	0.00
XI)– النتيجة الغير عادية		-135085192.49	-155321244.23
X)– صافي ربح السنة المالية		-830587328.31	-813888319.82

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.

(الجدول التاسع) : جدول حساب النتائج 2017/2016:

البيان	العلامة	2017	2016
رقم الأعمال		7366669087.58	8446889113.14
تغير المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		0.00	0.00
إعانات الاستغلال		0.00	0.00
I)– إنتاج السنة المالية		7366669087.58	8446889113.14
المشتريات المستهلكة		-57907215.85	-49789135.76
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		-290435703.21	-280593074.97
II)– إستهلاك السنة المالية		-6480146541.61	-6017660065.42
III)– إستهلاك القيمة المضافة للإستغلال		886522545.97	2429229047.72
أعباء المستخدمين		-784230600.91	-784954953.10
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		-143822763.46	-161406850.58
IV)–الفائض الإجمالي للإستغلال		-41530818.40	1482867244.04
المنتجات العملياتية الأخرى		225627758.06	236431262.42
الأعباء العملياتية الأخرى		-8384955.22	-2670000.00
مخصصات الإهتلاك والمؤونات		-870669592.58	-1155142735.68
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات		7475.00	0.00
V)– النتيجة العملياتية		-830035325.63	561485770.76
المنتوجات المالية		10508834.36	0.00
الأعباء المالية		-538655.06	-158435.36
الفوائد المستلمة للنفقات المالية		-10522181.98	0.00
VI)– النتيجة المالية العادية		-552002.68	-158435.36
VII)– النتيجة العادية قبل الضرائب		-830587328.31	561327335.42
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية			
الضرائب الأخرى على النتائج			
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		7602813155.00	8683320375.56
مجموع نفقات الأنشطة العادية		-8433400483.31	-8121993040.14
VIII)– النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-830587328.31	561327335.42
XI)– النتيجة الغير عادية		-135085192.49	0.00
X)– صافي ربح السنة المالية		-830587328.31	561327335.42

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين.