جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم:علوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

شعبة: علوم مالية و محاسبة تخصص:تدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

مراجعة الحسابات ودورها في استمرارية المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة لدى مكتب محافظ الحسابات لولايتي –مستغانم-

مقدمة من طرف الطالبة : تحت إشراف الأستاذ:

حوحاش هاجر بوزيان العجال

أمام لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بن شني عبد القادر	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	بن شني يوسف	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2019/2018

إهداء

إلى الذي لم أجد صدرا يضمني إليه سواك فأنت نبع الحنان و نبع الحب الصافي

مشتاقة لعزك و سندك... يا من كنت خير من أغزو سند

"أبي الغالي" رحمه الله و جعل مثواه الجنة

و إلى تلك النخلة الشامخة و تلك أعاصير الحياة

إلى ذلك الصدر الحنون الذي بين ذراعيه نشأت و ترعرعت

"أمي الغالية"

إلى من قاصمني الحياة، ورحم أمي و حنانها أخي الحبيب "يسين" و أخواتي العزيزات

الى أعمامي و خالي و زوجاتهم، و إلى عماتي و خالاتي و أزواجهم

إلى جدتاي أطال الله في عمرهما و جداي رحمهم الله

إلى كل الأصدقاء و زملاء بدفعة 2018-2019

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أنار درب العلم و المعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا

في إنجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر و الامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد

على انجاز هذا العمل و في تذليل ما واجهناه من صعوبات

شكر كبير للأستاذ "جمال معروف" الذي ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع، ووجهني بنصائحه و بهرني بتواضعه حفظه الله و جعل ما قدمه في ميزان حسناته

و أخص بالذكر أستاذ المشرف "بوزيان العجال" الذي كان عونا لنا لإتمام هذا العمل

و أتقدم بالشكر الخالص للأستاذ "سلطان عمر" محافظ الحسابات على نصائحه التي قدمها لنا طوال فترة التربص وكل المعلومات القيمة و توجيهاته

و لا أنسى مساعدته التي كانت عونا لنا لإنهائنا لهذه الدراسة

الفهرس

الفهرس	الصفحة
الإهداء	
الشكر و التقدير	
فهرس	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
قائمة المختصرات و الرموز	
قائمة الملاحق	
مقدمة	**04-01**
الفصل الأول: مراجعة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية	**39-06**
تمهيد	**06**
المبحث الأول: عموميات على المراجعة	**07**
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة	**07**
المطلب الثاني:مفهوم المراجعة و أنواعها	**08**
المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة	**20**
المبحث الثاني: إجراءات مراجعة الحسابات	**24**
المطلب الأول: معايير مراجعة الحسابات	**24**
المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ عملية المراجعة	**32**
المطلب الثالث: أوجه الاختلاف بين معايير المراجعة و إجراءات المراجعة	**36**
خلاصة الفصل	**39**
الفصل الثاني: استمرارية المؤسسة الاقتصادية	**67-41**
تمهيد	**41**
المبحث الأول ماهية فرض الاستمرارية	**42**
المطلب الأول:تعريف فرض الاستمرارية	**42**
المطلب الثاني:لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي رقم 570 خاص بالاستمرارية	**44**
المطلب الثالث: أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي	**45**
المبحث الثاني: المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية و تحقق مبدأ الاستمرارية	**51**
المطلب الأول:تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	**51**
المطلب الثاني:المؤشرات و الإجراءات التي يمكن أن يستخدمها المدقق في تقويم القدرة على الاستمرارية للمؤسسة الاقتصادية	**62**

المطلب الثالث: تقرير المراجع و دوره في استمرار نشاط المؤسسة الاقتصادية	**65**
خلاصة الفصل	**67**
الفصل الثالث:دراسة حالة شركة ذات مسؤولية محدودة "الدهره محطة خدمات" لدى مكتب محافظ الحسابات	**82-69**
تمهيد	**69**
المبحث الأول: عموميات على شركة "الدهرة محطة الخدمات"	**70**
المطلب الأول: عموميات على شركة "الدهرة محطة الخدمات"	**70**
المطلب الثاني: التعريف بشركة "الدهرة محطة الخدمات"	**71**
المبحث الثاني:دور المراجعة في تحسين أداء شركة "الدهرة محطة الخدمات"	**72**
المطلب الأول:واقع الأداء الاقتصادي للشركة قبل و بعد المراجعة	**72**
المطلب الثاني: تقييم الأداء الاقتصادي للشركة قبل و بعد عملية المراجعة	**79**
خلاصة الفصل	**82**
الخاتمة	**84**
قائمة المراجع	**87**
الملاحق	**91**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المتعارف عليها	**25**
02	مراحل تقييم الرقابة الداخلية	**61**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التمييز بين المراجعة الخارجية و الداخلية	19
02	التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة	23
03	العلاقة بين عناصر نظرية المراجعة	37
04	الرقابة على المبيعات	54
05	ميزانية الختامية لسنة 2015-2016	72
06	ميزانية الختامية لسنة 2016-2017	75
07	حساب النتائج لسنة 2017	78
08	مؤشرات الأداء قبل عملية المراجعة (2016)	80
09	مؤشرات الأداء بعد عملية المراجعة (2017)	80
10	مقارنة مؤشرات الأداء قبل وبعد عملية المراجعة	80

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	جانب الأصول من الميزانية 2015-2016
02	جانب الخصوم من الميزانية 2015-2016
03	جانب الأصول من الميزانية 2016-2017
04	جانب الخصوم من الميزانية 2016-2017
05	حساب النتائج 2017
06	جدول تدفقات الخزينة 2017
07	تقرير محافظ الحسابات حول بالقوائم المالية لسنة 2016

قائمة المختصرات و الرموز

The significance	الدلالة	الرمز/code
International Fédération of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC

مقدمة

شهد العالم تحولات وتطورات في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، الذي أدى إلى ظهور شركات ومؤسسات كبيرة، صاحبها انفصال ملكية هذه المؤسسات عن إدارتها، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب المؤسسات والمستخدمين الذين تربطهم علاقة معها إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة، وبالتالي ظهرت المراجعة كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك المؤسسات.

يقوم المراجع بتقديم التقارير الكافية التي تبين حالة المؤسسة، كما يقدم للإدارة مجموعة من الخدمات والتقارير التي تساعدها في الحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية والوقوف على حقيقة مركزها المالي.

كما هو متعارف عليه عند تأسيس أي مؤسسة اقتصادية أنها مستمرة في عملها إلى مالا نهاية أو على الأقل أنها مستمرة في عملها لفترة غير محددة مسبقا، لذلك نجد أن المحاسبين يفترضون دائما أن المؤسسة الاقتصادية أنشئت لتمارس أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون لذلك اجل محدد، يعني أنها ستستمر حتى تنفيذ كافة أهدافها التي أنشئت من اجلها، وقد لا تستمر المؤسسة كثيرا بعد إنشائها حيث أن كثير من الشركات فشلت وفقدت قدرتها على الاستمرار في فترات متفاوتة من تاريخ تأسيسها، وهنا يأتي دور مراجع الحسابات الخارجي الذي يقوم بفحص القوائم المالية فحصا انتقاديا منظما، فانه يبني عمله على أساس فرض الاستمرار.

حتى يقوم المراجع بأداء مهامه على أكمل وجه لخدمة هؤلاء المستخدمين، يجب عليه إن يتحلى بآداب و سلوك المهنة، وان يكون لديه القدرة و الكفاءة في تطبيق الأحكام المهنية حتى يكون رأيه محايد و موثوقا فيه، وان يؤدي عمله من خلال خطة تساعده في الحصول على تأكيد معقول بان البيانات و القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية و تعتبر بعدالة عن القوائم المالية و عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة، وهذا يتطلب تحديد واجباته و مسؤولياته و حقوقه وصفاته و مؤهلاته، حتى يستطيع العمل بدقة و إتقان.

لقد ازداد اهتمام الباحثين والدارسين والجمعيات المهنية لتطوير دور المراجع وزيادة مسؤوليته ليكون قادرا على تقويم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها والمساهمة في استمراريتها، وهذا ما أصبح كذلك معمول به في الجزائر، و لذلك في بحثنا هذا أن نبين كيف يساهم المراجع في استمرارية المؤسسة، لذلك سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية و التساؤلات المتولدة عنها في الآتي:

1 - الإشكالية:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية بالصيغة التالية:

كيف تتم مساهمة مراجعة الحسابات في استمرارية المؤسسة الاقتصادية؟

و للإجابة على الإشكالية المطروحة وجب تجزئتها الى مجموعة من الإشكاليات الفرعية التالية:

- ما مفهوم المراجعة وما هي أهدافها؟
- ما هي إجراءات ومعايير المراجعة؟
- فيما تتمثل أهمية فرض الاستمرارية؟
- كيف يساهم تقرير المراجع في استمرار نشاط المؤسسة؟

2- الفرضيات:

الإجابة على إشكالية الدراسة و كل التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى**: يعتبر الهدف الأسمى للمراجعة هو إعطاء الرأي المحايد حول القوائم المالية وحالة المركز المالي للمؤسسة.
- **الفرضية الثانية**: تعتبر إجراءات ومعايير المراجعة المعمول بها في الجزائر هي المرجع الأساسي لكل مراجع حسابات.
- **الفرضية الثالثة**: فرض الاستمرارية هو المبدأ الذي يمنع المؤسسة من الاستمرار في نشاطها.
- **الفرضية الرابعة:** يقوم المراجع بتقديم تقرير يتضمن جميع الملاحظات والنصائح التي تساعد المؤسسة على تجنب الفشل المالي و بذلك قدرتها على الاستمرار.

3-أسباب اختيار الموضوع:

- إبراز أهمية مراجعة الحسابات ودورها في استمرار الاستغلال؛
- أهمية فرض الاستمرار الذي يؤثر على الفكر المحاسبي؛
- الفضول العلمي والرغبة في التعرف على مهنة مراجعة الحسابات؛
- الميول الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة؛

- ❖ موضوع المذكرة له علاقة بموضوع تخصصنا؛
- ❖ إثراء المكتبة الجامعية بمرجع في هذا المجال؛
- ❖ محدودية الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع وهي تقريبا منعدمة.

4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يلعبه مراجع الحسابات الخارجي في التخفيف من حدة فشل المؤسسات الاقتصادية، وتحسين الأداء الاقتصادي لها والذي ويكفل لها السمعة الطيبة في بيئتها ويمكنها من الاستمرار في نشاطها، كذلك تكمن أهمية الدراسة في معرفة مسؤولية مراجع الحسابات عن عملية التقويم، وتحديد الإجراءات والمؤشرات المساعدة في ذلك، كل ذلك سيؤدي إلى تقديم نصائح وإرشادات مبكرة من قبل المراجع عن قدرة المؤسسة على الاستمرارية وتجنبها للفشل والإفلاس.

5-أهداف الدراسة:

حيث تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه عملية تقويم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرار في نشاطاتها؛
- معرفة إجراءات المراجعة المتبعة في عملية التقويم على الاستمرارية؛
- تحديد وإبراز المؤشرات التي تساعد المراجع في عملية التقويم؛
- معرفة دور إرشادات ونصائح المراجع في استمرار نشاط المؤسسة الاقتصادية.

6- المنهج المستخدم:

اعتمدنا على المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري للإجابة على إشكالية الموضوع و هذا إرادة منا لتحسين أداة المؤسسة الاقتصادية، و على منهج دراسة في الجانب التطبيقي.

7- محتويات الدراسة:

للإجابة على الأسئلة المطروحة سابقا قسمنا مذكرتنا إلى ثلاث فصول الأول و الثاني للجانب النظري و الثالث للجانب التطبيقي.

الفصل الأول تحت عنوان **"مراجعة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية"** و الذي تضمن مبحثين يتناول المبحث الأول **عموميات على المراجعة** و تطرقنا من خلال المبحث الثاني **لإجراءات مراجعة الحسابات.**

و الفصل الثاني فقد قدم بعنوان **"استمرارية المؤسسة الاقتصادية"** بينما المبحث الثاني فتناولنا فيه **المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية و تحقق مبدأ الاستمرارية.**

في حين الفصل الثالث خصصناه لدراسة ميدانية تخص **شركة ذات مسؤولية محدودة "الدهرة محطة الخدمات" لدى مكتب محافظ الحسابات**

و كان ختام بحثنا خاتمة ضمناها أهم النتائج المتوصل إليها و الاقتراحات التي ارتأينا أنها مناسبة.

الفصل الأول

مراجعة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

يعتمد تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة و رفع ممارسيها على العلاقة الوطيدة بين المحاسبة و المراجعة، فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية تقوم على تجميع و تلخيص البيانات بطريقة مفهومة حتى يمكن إيصالها إلى الأطراف المعنية، أما المراجعة فتتصف بطبيعة انتقاديه تحليلية، فالمراجعة تعتبر الأداة الفعالة التي لجأ إليها الملاك لمراقبة أعمال من أوكلت إليهم الإدارة من جهة، و للتأكد من صحة و سلامة البيانات المالية التي أصدرتها الشركة و الاطمئنان على الوضعية المالية للشركة و نتيجة نشاطها من جهة أخرى

و من هذا المنطق، فإن هذا الفصل سيتناول في إطار نظري التأصيل العلمي للمراجعة، من خلال التطرق لأهم الجوانب المتعلقة بهذه المهنة للتعرف عليها، حيث سيتناول هذا الفصل النقاط الرئيسية التالية:

- التطور التاريخي لمهنة المراجعة.
- مفهوم المراجعة وأنواعها.
- أهداف وأهمية المراجعة.
- معايير مراجعة الحسابات.
- إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.
- أوجه الاختلاف بين معايير و إجراءات المراجعة.

المبحث الأول: عموميات على المراجعة

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة

يعتبر تطور المحاسبة عبر العصور عبارة عن المرآة العاكسة لتطور الحضارة فكلما تطورت الحضارات وجدت المحاسبة مكانة مهمة فيها، وتطورت طرق تطبيقها وأصبحت أهميتها و الحاجة إلى مهمة وواضحة، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة إيجاد طريقة للتأكد من سلامة و مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات مختلفة.[1]

الفترة من العصر القديم الى سنة 1500: تميزت هذه الحقبة من التاريخ بتوخي الدقة ومنع التلاعب أو الغش الدفاتر، وكان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية، وكانت عملية المراجعة و التي عرفت في نهاية هذه الفترة تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.[2]

- ❖ الفترة من 1500 حتى 1850: تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.[3]

- ❖ الفترة من 1850حتى 1905: في هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، و بذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وبذلك أصبحت عملية المراجعة اقل تفصيلا، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالأتي:[4]

أ - اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر.

ب - اكتشاف الأخطاء الفنية.

ت - اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

- ❖ الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر: تميزت هذه الفترة باستخدام أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة،أما الهدف الأساسي للمراجعة أصبح إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم

---

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،**المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003، ص12.

[2] ادريس عبد السلام شتيوي،**مراجعة المعايير و الإجراءات**،دار النهضة العربية،لبنان،الطبعة1996،4،ص14.

[3] حسين القاضي،حسين دحدوح،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**،عمان،الأردن،1999،ص2.

[4] ادريس عبد السلام شتيوي،مرجع سابق،ص15-16.

المالية وتمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للشركات. أما اكتشاف الأخطاء و التلاعب يعد كنتيجة لقيام المراجع المؤهل علميا بمهمته على أحسن وجهه.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة و أنوعها

أولا: تعريف المراجعة

لقد تعددت واختلفت تعاريف المراجعة نذكر منها:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها:" عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[1]

تعرف أيضا على أنها:" المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من العمليات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".[2]

كما تعرف المراجعة على أنها:" تمثيل عملية منهجية منظمة للحصول على التنفيذ بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات وخاصة بالتصرفات و الإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين.[3]

و في الأخير، يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها: أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، و التي تستهدف الفحص الإنتقادي للسجلات و دفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها و انسجامها من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و التأكد من تعبيرها الصادق عن وضعية المؤسسة، على أن ينشر المراجع نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسئول و المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط و المركز المالي للمؤسسة، وكل هذا يتم في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها.

[1] محمد سمير الصبان،محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير و التطبيق**، الدار الجامعية،بيروت،لبنان،1990،ص18.

[2] محمد سمير الصبان،**نظرية المراجعة وآليات التطبيق**،الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر،2002-2003،ص10.

[3] محمد الفيومي وعوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،1998، ص09.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بان هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي:[1]

- الفحص؛
- التحقيق؛
- التقرير.

1 - **الفحص:** يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2 - **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية و الختامية كأداة للتعبير السليم نتيجة أعمال المؤسسة، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقة للمؤسسة في فترة زمنية معينة ، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي و الميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.[2]

بما أن المخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فان أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية و المحافظة على استمراريته في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعيات الحقيقة للمؤسسة.

نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي في محايد في ما إذا كانت عملية القياس لأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.[3]

3 - **التقرير:** يقصد به بلورة الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها،نستطيع أن نقل بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة و ثمرتها.

---

[1] محمد التهامي و مسعود صديقي،مرجع سابق،ص11.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر و التوزيع،2000،ص20.

[3] صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004،ص23

ثانيا: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزوايا التي تنظر الى عملية المراجعة من خلالها، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة و من جهة أخرى يعطي مصداقية وصراحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية.

بوجه عام تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:[1]

- من زاوية الإلزام القانوني؛
- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة؛
- من زاوية توقيت المراجعة؛
- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات؛
- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.

1. من زاوية الإلزام القانوني:

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة:[2]

- المراجعة الإلزامية.
- المراجعة الاختيارية.

أ - المراجعة الإلزامية:

هي المراجعة التي يتحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

نص المشرع الجزائري في القانون التجاري و في مادته رقم(609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون التأسيسي إلى شركات المساهمة(الأموال).

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق،ص19.

[2] مرجع سابق،ص20.

بمعنى أن هذا النوع من المراجعة، العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة مراجع خارجي لمراجعة حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.[1]

ب - المراجعة الاختيارية:

و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج الأعمال و المركز المالي.

إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

نص المشرع الجزائري في القانون التجاري و في مادته(584) على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

فيقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)،و لقد أدى كبر حجم المشروعات الاقتصادية و تعدد عملياتها بصورة كبيرة و اهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها و يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات.[2]

2. من زاوية مجال أو نطاق المراجعة:

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما:[3]

- المراجعة الكاملة
- المراجعة الجزئية

[1] خالد راغب الخطيب ورافعي خليل محمود، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998، ص26.

[2] عبد الفتاح الصحن و آخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2000،ص48-49.

[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق،ص22.

أ - المراجعة الكاملة:

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذا يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، عملية المراجعة لابد أن تتقيد بمعايير و مستويات المراجعة المتعارف عليها.

في ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها: بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.

نشير في الأخير إلى أن إتباع أسلوب العينة و الاختبار في المراجعة زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية، لان كمية الاختبارات وحجم العينة يعتمد في اختيارها الى درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

ب - المراجعة الجزئية:

في هذا النوع من المراجعة، يختار المراجع قسما من أقسام المؤسسة و يقوم بمراجعته بما فيها من القوائم المالية و سجلات محاسبية، ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المراجع الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لاقتصار دراسته على البعض فقط.[1]

حيث تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى المراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو الغش أو التلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة؛
- إبرام ذمة المراجع من القصور و الإهمال في المراجعة بند لم يعهد إليه؛
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000،ص32.

3. من زاوية توقيت المراجعة:

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ونميز بين نوعين هما المراجعة المستمرة و التي هي غير محدودة بالوقت و المراجعة النهاية و التي هي محدودة بالوقت وعادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة و الناجمين عن هذه الزاوية:[1]

- المراجعة المستمرة.
- المراجعة النهائية.

أ - المراجعة المستمرة:

يقصد بها القيام بعملية المراجعة و الفحص بعملية مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفتر و السجلات، بالإضافة الى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع و يسير وفق برنامج مرسوم يعده و يجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.[2]

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص أو إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع هذا النوع من المراجعة يصلح للمؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية على تحقيق الأهداف المنوط بها.

و في الأخير نشير إلى أن لهذا النوع من المراجعة محاسن على النحو الأتي:

- **محاسن المراجعة المستمرة:**

- توفير الوقت الكافي لدى المراجع، مما يساعد على توسيع في النطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات و المجالات التي تخضع للتحقيق، بالتالي المراجعة بشكل وافي؛
- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص و التحقق من البيانات والسجلات مما يمكنه من إبداء رأي فني محايد عن قوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب؛

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق،ص23-24.

[2] خالد راغب الخطيب، مرجع سابق،ص21.

- إمكانية كشف الأخطاء و الغش والتلاعب في الوقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء وتفادي حدوثها في المستقبل، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة الغش والتلاعب ومنع الوقوف فيه في المستقبل.
- تحدث الزيارات المتكررة من المراجع وأعوانه شعورا نفسيا لدى الموظفين فيمتنعون عن إكمال الأخطاء و الغش، مما ينقص احتمال حدوثها؛
- تنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في مكتبه،دون ضغط أو إرهاق موسمي،يسمح بحسم سير العمل وارتفاع مستوى الأداء و نجاح المراجعة في تحقيق أهدافها؛

- **مساوئ المراجعة المستمرة:**[1]

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود تم إثباتها في المستندات و السجلات بعد مراجعتها سواء كان ذلك بحسن نية أو قصد الغش لتغطية الاختلاس، استنادا على أن المراجعة لا يعود ثانية للفحص تلك المستندات و السجلات؛
- باعتبار أن اختبار المفردات من طرف المراجع يتم بصورة مستقطعة سواء من اليوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر، فإن هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة الإتمام، كذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة؛
- حدوث ملل لدى المراجع ولدى الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق، إذ ربما يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين ويصبح عمل المراجع روتيني لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، و من جهة أخرى يؤثر على حياد واستقلال المراجع الذي هو احد المعايير العامة للمراجعة؛
- إن الزيارات المتكررة والمستمرة للمراجع تعطل عمل موظفي المديريات محل المراجعة، كون أن هذه الزيارات تؤدي إلى ارتباك الموظفين عند أداء وظائفهم.

[1] حسام الدين جلال و هارون بوجلال، مراجعة الحسابات و دورها في استمرارية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستير غير منشورة،2017-2018،ص10.

ب - المراجعة النهائية:

يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية و انتهاء المحاسب من عمله و إقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع يصلح في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص و مراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم " مراجعة الميزانية".[1]

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

نستطيع أن نميز بين المزايا و العيوب في هذا النوع من المراجعة عبر الآتي:[2]

- **مزايا المراجعة النهائية:**

- عدم إمكانية تلاعب الموظفين في المستندات و السجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية و القوائم المالية الختامية، باعتبار أن المعلومات التي تنصب عليها المراجعة تعود إلى سنة مالية انتهت؛
- انخفاض تكاليفها نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة، اعتمادا في ذلك على الوقت المستغرق.

- **عيوب المراجعة النهائية:**

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للمراجعة، مما يؤدي إلى عدم التمكن من إصدار حكم سليم حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديد للمؤسسة؛
- إن اكتشاف الأخطاء و التلاعب بعد انتهاء السنة المالية، قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه، مما يعكس صراحة عدم تمثيل المعلومات المحاسبية و المراجعة للحقائق داخل المؤسسة؛
- في ظل نقص عدد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق، قد يسند إلى مراجع معين عدة أعمال للمراجعة مما قد يؤثر سلبا على نوعية العمل المؤدى من المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه.

[1] أبو رقبة توفيق مصطفى و المصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق و مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن، 1991، ص11.
[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق،ص26.

4. من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختيارات:

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة لفحص العمليات التي تقوم بها موظفي هذه المؤسسة مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة و تعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس، لذلك بات من الضروري وجود نوعية من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات و المستندات و البيانات و طريقة تجهيزها وتعتبر مراجعة شاملة، ويتعلق الثاني منها اختباريه، تستند على العينة المختارة من مجموعة المفردات المراد فحصها.

سنميز بين هذين النوعين من المراجعة في الآتي:[1]

- مراجعة شاملة (تفصيلية).
- مراجعة اختياريه.

أ - المراجعة الشاملة (التفصيلية):

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر، سجلات و مستندات، البيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو الكل المراد مراجعته.

ب - المراجعة الاختيارية:

ستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم النتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على مجموع المفردات (المجتمع).

يبدو أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصعب فيها الراجعة الشاملة لكل العمليات.

لذلك تظهر لنا أهمية نظام الرقابة الداخلية في التحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام و اكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية أخرى تحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

[1] حسام الدين و هارون بوجلال، مرجع سابق،ص12.

و ما دام أن المراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات و السجلات المحاسبية إلى إبداء رأي في محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية لتحقيق المؤسسة، فانه لابد من قيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

- المعاينة على أساس التقدير؛
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض؛
- المعاينة الاستكشافية.

في الأخير نشير إلى الحكم الصادر عن مراجعة العينة، فقد لا يكون ممثل لمفردات المجتمع وهذا راجع إلى المشاكل التالية:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل؛
- عد الاعتماد على الأدوات ا إحصائية المناسبة لاختيار العينة؛
- الأخطاء الواردة عن عملية تقدير معالم المجتمع.

5. من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:[1]

- المراجعة الخارجية.
- المراجعة الداخلية.

أ - المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (لمساهمون،المستثمرون،البنوك).

بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية:

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل
- كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون:
  - حقيقية؛
  - صحيحة التقييم؛

[1] محمد التهامي ومسعود صديقي،مرجع سابق،ص30.

- صحيحة التسجيل؛
- مسجل في الوقت وقوعها؛
- صحيحة التمركز.

تبرز أهمية التكامل للمراجع الخارجي في:[1]

ثقة و اطمئنان المراجع الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.

اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لأن المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات وراجعت النظام المحاسبي ووقفت على مدى الالتزام بالطرق و المبادئ المحاسبة.

ب - المراجعة الداخلية:

ظهر هذا النوع من المراجعة بعد المراجعة الخارجية نظرا لاحتياجات الإدارة لمراقبة المستويات التنفيذية، ويقوم بها أشخاص من داخل الشركة:

عرف مجمع المراجعين الداخليين أمريكيين المراجعة على أنها: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

كما عرفها "**ETIENNE**" على أنها:" وظيفة مستقلة داخل المؤسسة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة".

من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا بأن المراجعة الداخلية يقوم بها طرف من أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط الآتية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- قياس درجة الكفاءة التي يهتم بها لتنفيذ الوظائف؛
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري؛
- فحص كافة السجلات و البيانات و المستندات المحاسبية؛
- حماية أصول المؤسسة.

[1] وليام توماس وامرسون هنكي و آخرون، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ،1986،ص28.

ولتنفيذ الأهداف المراجعة الداخلية يتطلب الأمر أن يقوم المراجع الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمشروع حيث يتولى المهام التالية:

- رقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الاجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي؛
- رقابة بعد الصرف (لاحقة)، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة و المرتبطة بأعمال المشروع؛
- التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمشروع للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية الموضوعة؛
- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية و الإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا.[1]

أخيرا سنميز بين النوعين السابقين من المراجعة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (19-01): التمييز بين المراجعة الخارجية و الداخلية

البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
1-الهدف أو الأهداف	**1-الهدف الرئيسي:** خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي **1-الهدف الثانوي:** اكتشاف الأخطاء و الغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية.	**الهدف الرئيسي:** خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة،وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء و الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعية.
2-نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3- درجة الاستقلال في أداء العمل و إبداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض ا إدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات ا أخرى.

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية**، الإسكندرية،2004-2005،ص41-43.

4-المسؤولية	مسؤول أمام الملاك،ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج لفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5-نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين و العرف السائد و معايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحديد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي،يكون نطاق عمله.
6-توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،**المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،ص35.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

أولا:أهمية الراجعة

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف، تستخدم القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية ويجب أن يلاحظ أن المراجع لا يبدي رأيه في الحسابات فردية ولكن يبدي رأيا فنيا يتعلق بجميع الحسابات ذات الأرصدة الهامة لتقدم لعدة أطراف تهتم برأيه، ومن هذه الأطراف ما يلي:

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

و يعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من المعلومات، وبالتالي يمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.

[1] عبد الوهاب علي،**خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**،الجزء الأول، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2001،ص22.

2 - **إدارة المنشأة:** تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابية على المراجعة يجعل من عمل المراجعة حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار الذي يمثل هذه المنشأة.

3 - **المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية:** تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة فهي تمثل هذه المؤسسة عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع، حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عمليات اتخاذ القرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.[1]

4 - **المستثمرون:** تعتمد فئة المستثمرون على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص مدخرات الاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عدد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات.[2]

5 - **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها التشريعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها، ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد و العادل عليها[3]

6 - **هيئة سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدما هاما لتقرير المراجع لما لها من دور إشرافي و رقابي على سوق الأوراق المالية وبحكم القانون، فإن الشركات المقيدة في البورصة و الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا شبه تشريعيا فيما يتعلق بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مراجع الحسابات.[4]

7 - **الاتحادات ونقابات العمال:** تلعب اتحادات ونقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، ذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية و اجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، و من أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع و التي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق و العوائد

---

[1] غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، الأردن،الطبعة2006،1،ص19.

[2] يوسف محمد جربوع،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن،الطبعة2002،1،ص9.

[3] فتيحة عبد الواحد،**مراجعة الحسابات ودورها في استمرارية المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة،الجزائر،2012-2013،ص41.

[4] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق،ص24.

الحالية للعمل و المتوقعة في المستقبل، وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليهم وثقتهم فيها.[1]

ثانيا:أهداف المراجعة

1 - **الأهداف التقليدية:** يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي الفني محايد استنادا إلى أدلة و براهين على عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف أعمال الغش و التزوير بالسجلات المحاسبية؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدات الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2 - الأهداف لحديثة:

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش وتزوير، وفحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية، و الخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة،

بحيث لم يعد"تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: " العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة".[3]

---

[1] حجاز خديجة، **استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات**، مذكرة ماجستر غير منشورة، جامعة سطيف،2008-2009،ص23.

[2] حسين القاضي وحسين دحدوح،مرجع سابق،ص15.

[3] خالد أمين عبد الله،**مرجع سابق**، ص15.

لقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات و المنظمات العلمية و المهنية في دول العالم لوضع القواعد و المعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا و عمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام، و التغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المراجع التي تتمحور حول عدم الدراية بأمور غير محاسبية مثل الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات، التمويل، عند قيام بقياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء ويمكن توضيح هذا التطور الحاصل في أهداف عملية المراجعة من خلال الجدول التالي:[1]

جدول رقم (23-02): التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عمل 1500	- اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1850-1500	-اكتشاف التلاعب و الاغتلاس
1905-1850	-اكتشاف التلاعب و الاختلاس -اكتشاف الأخطاء الكتابية
1933-1905	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالية -اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1940-1933	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالية -اكتشاف التلاعب و الاختلاس
1960-1940	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

المصدر:عبد الفتاح الصحن وآخرون،**أصول المراجعة**، الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2000،ص12.

[1] يوسف محمد جربوع،**مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء**،**مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين**،أياروحزيران، الأردن،2003،ص3.

المبحث الثاني:إجراءات مراجعة الحسابات

المطلب الأول: معايير مراجعة الحسابات

معايير المراجعة المقبولة عاما:Acceptable auditing standards

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت و مازالت المرجع الأساسي لكل مزاولي المهنة، وتشمل ثلاث معايير هي:[1]

المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير.

ويوضح الشكل التالي هذه المعايير:

[1] رزق أبو الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**،دار وائل للنشر،الأردن، الطبعة1،2015،ص120

الشكل رقم (25-01):معايير التدقيق المتعارف عليها

المصدر:رزق أبوزيد الشحنة،**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**،دار وائل للنشر،الأردن،الكبعة2015،1،ص120.

1 - المعايير العامة(الشخصية): General Standareds

ترتبط المعايير العامة (الشخصية) بالتكوين الشخصي لمراجع الحسابات، حيث تشترط توافر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المراجع بالإضافة إلى المتطلبات المتعلقة بالتأهيل والخبرة العملية التي يجب توافرها لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة،وتشمل المعايير للتدقيق على ثلاث معايير هي:

أ - المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات Scientific and practical qualification for Auditor

يتطلب هذا المعيار أن يكون المراجع حاصلا على مؤهل علمي مناسب بجانب حصوله على قدر كافي من التدريب و الخبرة العملية في ممارسة المهنة، حتى يستطيع إنجاز العمل الموكل إليه بكفاءة، و الوفاء بأي التزامات أخرى قد تطلب منه، وفي هذه الحالة تتطلب المهنة من المراجع أن يكون ملما ببعض العلوم الأخرى المرتبطة بعمله مثل علوم الإدارة و الإحصاء وغيرها التي يعتمد عليها في القدرة على التحليل و الاستنتاج عند إبداء رأيه فيما يعرض عليه من بيانات وقوائم مالية، وتمثل متطلبات هذا المعيار شرطا أساسيا للحصول على الترخيص اللازم لمباشرة المهنة، وتحدد كل دولة الشروط و المتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.[1]

ففي الجزائر مثلا صدرت قوانين تنظيمية تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة أو من حيث ضمانا التنفيذ على أرض الواقع (الحقوق و الواجبات)، وهذا من خلال القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 النظم لوظائف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.[2]

ب - المعيار الثاني: استقلال(حياد) المراجع: Auditor Independence

يجب على المراجع أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع مراحل المراجعة، بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في عمله و موضوعيا غير متحيزا خلال عملية المراجعة بحيث يكون:[3]

- ❖ الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة دون تدخل الإدارة في أي تعديل على هذا البرنامج؛
- ❖ الاستقلال في مجال الفحص دون تعرضه لأية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات و الأنشطة و المفردات التي تخضع لعملية الفحص؛

[1] مرجع سابق،ص121.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق،ص58-59.

[3] رزق أبو زيد الشحنة،مرجع سابق،ص123.

- ❖ الاستقلال في مجال إعداد التقرير دون تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على الرأي النهائي بالقوائم المالية محل المراجعة.

كما يمكن تحديد استقلال المراجع في مجالين هما:[1]

- ❖ **الاستقلال المادي:** بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع في المؤسسة التي يقوم بمراجعة عملياتها.
- ❖ **الاستقلال الذاتي أو الذهني:** بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل.

تنبع أهمية استقلال المراجع من اعتماد الأطراف العديدة على تقريره، حيث يتحدد مدى الثقة في المراجع بمدى حياده و استقلاله في إبداء الرأي وإصدار للتقرير النهائي، فالاستقلال يعد السبب الرئيسي في الوجود الحاجة لخدمات المراجع، ويؤكد البعض على ذلك باعتبار أن مهنة المراجعة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع استقلاله.

ولذلك يجب على المراجع الابتعاد عن أي عمل يشوبه أي شك وأن يكون مستقلا في الرأي، بعيدا عن أية مصالح مادية مع العميل، متجنبا الضغوط التي تصدر من الإدارة وتؤثر على عمله، وأن يمارس عمله بكل أمانة و موضوعية حتى لا تؤثر ذلك على حياده و استقلاله.

فنجد في الجزائر مثلا أن المشرع الجزائري كان صارما في إصدار نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع.[2]

ت - المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المعقولة Adéquate Professional care

يجب على المراجع بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل المراجعة حتى يبعد عن نفسه أي مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل العناية، وفي هذه الحالة يتعين عليه:[3]

- ❖ بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة حتى يتمكن من إعداد خطة مراجعة ملائمة؛

---

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق**، الدار الجامعة الإسكندرية، مصر،2002،ص60.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية (المادة8)، العدد42.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص124.

- ❖ بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة الفحص اللازمة لعملية المراجعة، ملتزما في ذلك بمعايير المراجعة الدولية، واتخاذ الحذر عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها؛
- ❖ بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المراجع بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح؛
- ❖ يجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يوجد حدود واضحة للحكم على العناية اللازمة التي يجب أن يبذلها بل يجب عليه الالتزام ببذل عنايته المهنية في الضوء المعايير الملزمة لإنجاز العمل المكلف به، و في هذا المجال أوضح معيار المراجعة الدولي رقم (200) أنه يجب على المراجع عند بذل العناية المهنية أن يتخذ موقف التشكك (الحذر) المهني أثناء عملية المراجعة مدركا احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال على الرغم من خبرته السابقة ونزاهة إدارة المؤسسة و المكلفين بالرقابة.

لذلك يتعين على المراجع أن يقوم بأداء عمله على أكمل وجه، وأن يبذل العناية المهنية المعقولة التي تتطلبها عملية المراجعة، وأن لا يترك مجالا للمساءلة لقانونية نتيجة تقصيره أو إهماله في أي مرحلة من مراحل المراجعة.

وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم و من بينها:[1]

1 - محاولة الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة و التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة؛

2 - أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية قد تحدث أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛

3 - تحيين مكتسباته المهنية من حين الى آخر وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعبات

2 - معايير العمل الميداني: Standards of Field Works

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، حيث تشمل ثلاث معايير هي:

التخطيط الملائم لعمليات المراجعة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة:[2]

أ - المعيار الأول: التخطيط الملائم لعملية المراجعةAppropriate planning for the audit process

يجب على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة يتم ترجمتها في برنامج مراجعة يمكن تنفيذه عمليا، ويجب أن يوضع هذا البرنامج ما يلي:

[1] محمد سمير الصبان و محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق،ص82.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص125.

- توزيع الوقت المتاح لعمليات المراجعة على الاختيارات المطلوبة؛
- تخصيص العمالة (المساعدين و المشرفين) بمكاتب المراجعة على أعمال المراجعة المختلفة؛
- الإشراف المناسب على المساعدين و المشرفين على عملية المراجعة.

ب - المعيار الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية Study and évaluation of internal control system

يتطلب هذا المعيار قيام المراجع بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المؤسسة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه طبقا لما هو مخطط له بهدف تحديد نواحي القصور به و تقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات، و تحديد طبيعة و توقيت إجراءات المراجعة.

لقد أشار معيار المراجعة الدولي رقم (315) إلى أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها المؤسسة و بيئتها يساعد المراجع في تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، بما يوفر أساسا لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها، وهذا من شأنه يساعد في تخفيض هذه المخاطر.

ت - المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة To Obtain Évidence to Prove Sufficient Appropriate

يتطلب هذا المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المراجع الخارجي على أدلة إثبات كافية وملائمة، بحيث تساعده في إبداء الرأي حول القوائم المالية لمؤسسة العميل، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة و القرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المراجع على أدلة من داخل المؤسسة مثل:

دفاتر الحسابات ومستندات القيد وغيرها، أو أدلة من خارج المؤسسة مثل: المصادقات و الاستفسارات الخارجية وغيرها.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج المؤسسة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة، و حتى يمكن اعتبار الأدلة ملائمة يجب أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بالبند محل المراجعة، كما يجب الحصول على الأدلة الكافية من جهة نظر المراجع وحكمة الشخص، وعلى هذا الأساس فإن المراجع لا يبدي رأيه إلا بعد التأكد من كفاية الأدلة ولائمتها.

3 - **معايير إعداد التقارير:** Reporting Standards

يعد تقرير المراجع المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي بشكل واضح و مفهوم واضح و مفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المراجع بتنفيذ واجباته.

أشار معيار المراجعة الدولي رقم (700) إلى شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عمله ويوضع في رأيه عن القوائم المالية، ويحكم إعداد هذا التقرير وفقا لما جاء بمعايير المراجعة أربعة معايير مهنية يجب الإشارة إليها في التقرير، وهي:[1]

أ - مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاماً، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

يقصد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً أن تطبيق قواعد و أصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، و التي صادق عليها المختصون في مجالات المهنة، ويعني ذلك الالتزام بالمبادئ المحاسبية في إعداد وعرض القوائم المالية بما يضمن صدق هذه القوائم، وخلوها من الأخطاء الجوهرية سواء كانت تحريفات معتمدة أو غير معتمدة.

ب - مدى ثبات المؤسسة في تطبيق و السياسات المحاسبية المتعارف عليها:[2]

يجب أن يتأكد المراجع فيها إذا كانت المبادئ و السياسات المحاسبية المتعارف عليها و التي استخدمت في إعداد القوائم المالية قيد المراجعة لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره.

يعني ذلك ثبات المؤسسة في إتباع المبادئ و السياسات المحاسبية خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة عبر السنوات أو بينها و بين مؤسسات أخرى مماثلة تتبع نفس المبادئ المحاسبية و لعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.

[1] علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الرابعة، الأردن،2012، ص54-55.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص127.

ت - مدى كفاية ومناسبة الإفصاح:[1]

يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيراً كافياً و مناسباً عما تحتويه من معلومات، وبخلاف ذلك أن يشير المراجع في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح ولذلك يجب أن يقرر المراجع مدى كفاية البيانات التي تحصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، إذا رأى المراجع أن هناك قصورا في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير إلى ذلك.

ث - إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:

يجب على المراجع أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب في فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المراجع إلى الأنواع التالية:

1 - **رأي نظيف:** وفيه يبدي المراجع رأيه بدون تعديلات أو تحفظات.
2 - **رأي غير نظيف:** وفيه يبدي المراجع رأيه متضمنا بعض التحفظات.
3 - **رأي معاكس:** وفيه يبدي المراجع رأيا عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كليا، بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

رأي سلبي(الامتناع عن إبداء الرأي)، وفيه يمتنع المراجع عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية.

يصدر هذا الرأي عندما لا يصل المراجع إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.

[1] غراب يوسف،معايير المراجعة الدولية و أثرها على عمل محافظ لحسابات،مذكرة ماستر،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015،ص.18

المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ عملية المراجعة

عند البدء في تنفيذ عملية المراجعة جديدة أو بدل مراجع سبق أن استقال أو توفي، وهنا يجب على المراجع اتخاذ خطوات تمهيدية عند البدء في عملية المراجعة من رسم خطة العمل وبرنامج أو أوراق ومذكرات.[1]

1 - التنظيم الداخلي لمكتب المراجعة:

يختلف تنظيم المكتب من شخص الآخر حسب حجم وطبيعة العمل وإذا كان شخص بمفرد فلا يحتاج أي تقسيمات للمهمات و الوظائف، أما إذا كان شركة فغالبا ما نجد نشاطه مقسما إلى:

- **القسم الفني:** ويتكون من المحاسبين و المراجعين بأنواعهم وقسم الضرائب.
- **القسم الإداري:** ويتكون من الموظفين من مستخدمين و إداريين.

ولكل قسم مدير وغالبا ما يكون أحد الشركاء.

ويتكون مكتب التدقيق من:

- **الشركاء:** وهم المالكون وتتلخص مهامهم في الإدارة المكتب ويضعون السياسة العامة له ومتابعة تنفيذها على الوجه الأكمل، ومقابلة العملاء ومناقشتهم فيما يتعلق بمراجعة حساباتهم، ومن ثم وضع برامج التدقيق و متابعة تنفيذها، وكذلك التأكد من مدى الالتزام بقواعد و آداب السلوك المهني لدى موظفي المكتب.
- **الشريك المدير:** وهو الشخص الذي يتم اختياره من قبل الشركاء للقيام بإدارة المكتب وتنفيذ سياسته وتمثيله أمام الغير فنيا وعمليا، ويكون مسئولا أمام الشركاء
- **مدير القسم:** في أحيان كثيرة يقوم الشركاء أو الشريك المدير بتعيين أحد المراجعين ذوي الكفاءة ليكون رئيسا لأحد الأقسام، ومن مهامه مراجعة أوراق التدقيق ومتابعة تنفيذ برامج المراجعة مع الشركاء أو الرؤساء.
- **المساعدون تحت التمرين:** وهم من يتلون عملية المراجعة الروتينية و البسيطة وعادة يكونون تحت إشراف المساعدين الأوائل.
- **موظفو القسم الإداري:** وهم كتبة الحسابات و مسك الدفاتر ومستخدمون وباقي الموظفين و قد يكون بالمكتب خبراء للضرائب وكذلك أحد المحامين.[2]

[1] زهير عيسى،**تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، دار البداية ناشرون و موزعون،عمان، الأردن، الطبعة2015،1،ص125.
[2] مرجع سابق،ص126-127.

2 - الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة الجديدة:

عندما يكون تعيين المراجع جديدا عليه التأكد من الخطوات التالية:

- التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات: وذلك لأن التعيين يختلف من مشروع لآخر، لذا تختلف طرق التأكد، لذا يجب الإطلاع على قرار تعيينه؛
- التأكد من صحة نطاق عملية المراجعة: يجب تحديد نطاق عملية المراجعة فقد تكون شاملة أو جزئية ويجب تحديد نطاق العملية في المراجعة؛
- الحصول على معلومات تمهيدية عن المشروع: يجب أ ن يحصل المراجع على معلومات ويتعرف على المشروع؛
- زيادة استطلاعية للمشروع: يجب على المراجع أن يزور المشروع ليطلع على سير العمل فيه والنواحي الفنية؛
- فحص النظام المحاسبي للمشروع: عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا أو آليا و الإطلاع على السجلات و الدفاتر الإلزامية و الاختيارية ليعرف مراحل التسجيل و الترحيل؛
- الاطلاع على الحسابات الختامية و القوائم المالية لفترات سابقة: ليتعرف على المركز المالي و نوعية التقارير؛
- التعرف على العاملين في المشروع ومسؤولية كل منهم؛
- فحص الناحية الضريبية؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

3 - برنامج المراجعة:

هي خطط عمل المراجعة سيتبعها في المراجعة العملية المالية ويظهر في هذه الخطط الأهداف التي ستحقق و الزمن المحدد لانجاز الخطة وكذلك التعليمات الفنية.

أما الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج المراجعة، ومن أهمها:

- التقيد بنطاق المراجعة كاملة أم جزئية؛
- مدى كفاية النظام الداخلي وعلى ضوئه يتحدد نطاق عملية المراجعة؛
- الأهداف التي ترمي إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة وليس غاية؛
- استخدام وسائل المراجعة؛
- إتباع طرق المراجعة التي تلاءم ظروف كل حالة.

أنواع برامج المراجعة:[1]

أ - **برامج مراجعة مرسومة مقدما وثابتة:** هي برامج معدة ومطبوعة ثابتة تحتوي على كل الخطوات، ويطلب من المساعدين التقيد بها، ومن عيوب هذا النوع من البرامج أنها تحول عمليات المراجعة إلى عمل روتيني، ويجمد الابتكار و التجديد.

أما مزايا هذا النوع من البرامج:

- تعتبر تعليمات مريحة و واضحة لخطوات العمل؛
- ضرورية في المشاريع الكبيرة المتتبعة لإحكام خطة العمل؛
- تساعد على تقسيم العمل بين المراجع ومساعديه؛
- تطمئن المراجع إلى عدم السهو؛
- تساعد على أن العمل بدون عناء للمساعدين.

ب - **برنامج مراجعة متدرجة:** يعد هذا النوع من البرامج أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ويحتوي على الخطوط العريضة لعملية المراجعة، وأما التفاصيل و الاختيارات فتقرر أثناء القيام بالمراجعة، ويتميز هذا النوع من البرامج انه يترك لموظفي المكتب مجالا لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية.

4 - أوراق وعلامات ومذكرات المراجعة:

أولاً: أوراق المراجعة

هي كل البيانات التي تساعد المراجع على انجاز المعلومات في ملفين:[2]

أ - **الملف الدائم:** فيه بيانات عن المشروع موضوع المراجعة ويتضمن ما يلي:

- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة ومصانعه وفروعه؛
- نوع الشركة القانوني وتاريخ التأسيس وطبيعة النشاط؛
- النظام الداخلي وعقد التأسيس؛
- النظام الإداري المستعمل في المشروع مع الخارطة التنظيمية؛
- دليل المحاسبة ونظامها والتعليمات؛
- قائمة السجلات و الدفاتر الممسوكة؛
- نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة؛

[1] حسام الدين جلال و هارون بوجلال، مرجع سابق،ص30.
[2] زهير عيسى، مرجع سابق،ص129.

- الحسابات الختامية لعدة سنوات مع صورة عن توقيعات المسؤولين بالمشروع؛
- ملخص بالالتزامات المرتبطة بها المشروع؛
- بيان برأس المال والسندات وملخص الأصول.

أ - **الملف الجاري:** فيه البيانات الجارية وتتضمن ما يلي:

- نسخة من كتاب التعيين وأسماء المراجعين السابقين؛
- صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل و المراجع؛
- تقرير المراجع عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلي؛
- برنامج المراجعة للعام الحالي؛
- ميزان المراجعة؛
- تحليل المصروفات و الإدارات إلى عناصرها المختلفة؛
- ملخص بسجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة؛
- الموجودات و المطلوبات؛
- ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة؛
- محاضرة الجرد المختلفة وصورة عن التقرير النهائي.

جميع المعلومات الموجودة داخل الملفين هي ملك للمراجع ويجب المحافظة على سريرتها.

ثانيا: علامات المراجعة

يجب على المراجع أن يستخدم علامات أو رموز مختلفة أثناء القيام بعملية المراجعة حتى يؤشر بالعلامة عند الانتهاء من عمله، ويشترط أن تكون هذه العمليات سرية بين موظفي المكتب مثل الشفرة ولا يبوح بها وإلا فقدت سريتها، وقد يقوم المراجع باستعمال ألوان مختلفة لتلك الرموز، ويجب أن توضع في الدفاتر بعناية تامة.[1]

من أمثلة تلك الرموز و الإشارات، و التي تختلف من كتب لأخر:

= للدلالة على مراجعة المجموع الراسي.

م للدلالة على مراجعة المجموع راسيا وأفقيا.

X للدلالة على النقل من صفحة لأخرى.

V للدلالة على المراجعة مستنديا.

[1] مرجع سابق،ص131.

ك للدلالة على وجود كشف تحليلي.

ثالثا: مذكرات المراجعة

وهي أمور التي تعترض المراجع ويريد لها إيضاحات أو استفسارات، ومن الملاحظات التي يدونها في السجل:

- بيان بالمستندات المفقودة أو غير المستوفاة؛
- أرصدة الحسابات التي يخشى المدقق التلاعب بها؛
- كشف بالأخطاء التي عثر عليها؛
- كشف بالمسائل التي يريد استكمالها في مرات قادمة؛
- كشف بما وجده من ثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية؛
- كشف بالمسائل التي يريد الرجوع فيها إلى المراجع الرئيسي؛
- كشف بالمسائل التي حرر بها المدقق مراسلات مع المشروع (إخلاء طرف) ؛
- الاقتراحات و التعديلات التي يراها المراجع ضرورة إدخالها؛
- التحفظات التي يرى المراجع وجوب إثباتها في تقريره النهائي؛
- ما يحصل عليه المراجع من بيانات شفوية من مديري المشروع؛

المطلب الثالث: أوجه الاختلافات بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة

" The differences between auditing standards and audit procedures"

تعرف المعايير في مجال المراجعة بأنها الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المراجع في سلوكه المهني حتى يمكنه انجاز عملية المراجعة بالجودة الملائمة، ولذلك فان معايير التدقيق تمثل مستويات الأداء المهني وإطارا عاماً يعمل المراجع ضمنه.

حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية و دولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيآت، وتنعكس في الاجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة. كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية، و تعبر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني.

كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمراجع وطبيعة عملية المراجعة للجهات المستفيدة منها، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل.[1]

أما إجراءات المراجعة فتمثل الطرق و الوسائل التي يستخدمها المراجع في عملية المراجعة و الأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف المراجعة، فعلى سبيل المثال

[1] د.سهير شعراوي جمعة،أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، الطبعة السابعة معدلة، 2003 ،ص63-64.

تشتمل إجراءات المراجعة حيث أن : القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة تسوية البنك و القيام بالمراجعة المستندية وغير ذلك من مختلف الأنشطة التي تقوم بها المراجع، وقد تختلف إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع باختلاف المؤسسة التي يراجع حساباتها أو باختلاف حجمها وطبيعة أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الإجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير المراجعة.[1]

و قد فرقت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بين معايير المراجعة و إجراءاتها، حيث أن الأخيرة تمثل لأعمال و التصرفات التي ينبغي أن يقوم بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، في حين تعبر المعايير عن المقاييس النوعية لمدى دقة أعمال و ممارسات المراجع و كيفية التي تمت بها تلك الممارسات، بالإضافة إلى الأهداف الواجب تحقيقها من خلال استعمال تلك الإجراءات، كما ترتبط معايير المراجعة بصفات المراجع وكيفية أدائه لفحصه و إعداد تقريره.[2]

و يمكن القول أن الاختلاف بين الإجراءات و المعايير يكمن في كون هذه الأخيرة لا تتغير من عملية لأخرى وإنما الذي يتغير هو الإجراءات، ذلك أن المراجع هو يضعها بحيث تلاءم الظرف الذي يميز المهمة التي يقوم بها، كما يجب أن تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و بالتالي يمكن القول أن المعايير هي التي تحدد الإجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة.

وفيما يلي جدول يوضح العلاقة بين الفروض و المفاهيم و المعايير و الأهداف:[3]

الجدول رقم(37 -03): العلاقة بين عناصر نظرية المراجعة

فروض المراجعة	مفاهيم المراجعة	معايير المراجعة	أهداف المراجعة
لا تعارض محتمل في المصالح	السلوك الأخلاقي	التدريب الكافي المناسب	_
تصرف المراجع كمراجع فقط	الإستقلال	الاتجاه العقلي المحايد	_
التزامات المهنة	العناية المهنية الواجبة	الاتجاه العقلي المحايد و العناية المهنية الواجبة	_
نظام رقابة داخلية جيد يوفر درجة ثقة أكبر من المعلومات المالية.	_	كفاية وصلاحية و ملائمة أدلة الإثبات	- صحة العمليات - شرعية العمليات - الملكية - التقييم - الوجود
القابلية للتحقق و المراجعة	أدلة الاثبات	-الاشراف و التخطيط -دراسة وتقييم الرقابة	_

[1] رزق أبو زيد الشحنة،مرجع سابق، ص104.
[2] د.أمين السيد أحمد لطيفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993،ص10.
[3] شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف، 2011-2012،ص23.

		الداخلية	
ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل	_	التحقق من اتباع السياسات و الخطط الإدارية	_
صدق وعدالة عرض القوائم يعني ضمنيا اتباع القواعد المحاسبية المتعارف عليها و المعايير المقررة	صدق و عدالة عرض القوائم المالية	القوائم المالية تتميز ب: -الالتزام بالقواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها -الالتزام بالمعايير المحاسبية الأخرى -الاتساق و الترابط -الافصاح المناسب عن المعلومات . -ابداء الرأي أو الامتناع.	عرض القوائم و التقارير المالية

المصدر: د.محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق: الإطار النظري_المعايير و القواعد_ مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية،2002،ص36.

من خلال دراستنا لعناصر المراجعة، تتضح لنا علاقة المباشرة و المتكاملة بين كل من فروض و مفاهيم و معايير و أهداف المراجعة، ويترتب على هذه العلاقة تحديد الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة المراجعة بالنسبة لكل خطة أو مرحلة من مراحل المراجعة.

خلاصة الفصل

يعتبر هذا الفصل بمثابة التأسيس النظري و العلمي لمهنة المراجعة بصفة عامة و الخارجية بصفة خاصة، ولا يمكن لمهنة المراجعة أن تحقق الأهداف التي تطرقنا لها و الاستفادة من خدماتها وتحقيق القيمة المضافة المرجوة منها في غياب التنظيم الجيد لها، و هذا الأخير يجب أن يحتوي على إجراءات و مؤشرات التي تمكن المدقق في تقويم القدرة على استمرارية للمؤسسة الاقتصادية، و الفصل الموالي سوف يوضح لنا كيفية استمرارية المؤسسة الاقتصادية.

و لقد تناولنا في هذا الفصل عدة جوانب تتعلق بالتأصيل العلمي للمراجعة من خلال التطرق إلى التطور التاريخي للمهنة المراجعة وكيفية ظهورها وتطورها عبر الزمن سواء من حيث ممارستها أو من حيث أهدافها، كما تم التطرق إلى تعريف المراجعة و الأنواع المختلفة لها، حيث تم التأكد على أن المراجعة هي عملية منهجية منتظمة تتمحور حول ثلاث نقاط رئيسية وهي الفحص، التحقيق و التقرير، وتتركز بشكل أساسي على جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة التي تتعلق بتأكيدات و مزاعم الإدارة الخاصة بالقوائم المالية لتحقق من مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية.

وقمنا بشرح المعايير المعمولة بها في عملية المراجعة، وفي الأخير قمنا بتوضيح أوجه الاختلاف بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة.

الفصل الثاني

استمرارية المؤسسة الاقتصادية

تهيد

إن مستقبل الشركة و استمراريتها أساسا على وضعها المالي وتحقيق الأرباح ومدى قدرتها على مواجهة الأحداث في المستقبل والاحتفاظ بسيولة ملائمة والقدرة على خدمة ديونها لذا فإن موضوع التنبؤ بوضعية الشركة من الأمور المهمة لجميع الأطراف سواء داخل الشركة أو خارجها، ولأهمية هذا الجانب تم وضع معيار تدقيق دولي خاص بها هو معيار(750) الخاص بالاستمرار الذي يقدم إرشادات للمراجع حول مسؤوليته في هذا الجانب، لذلك سنتناول في هذا الفصل أهم ما وجب التطرق إليه من نقاط وهي كما يلي:

- مفهوم فرض الاستمرارية.
- لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية.
- أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.
- المؤشرات و الإجراءات التي يستخدمها المدقق في تقويم القدرة على الاستمرارية.
- تقرير المراجع ودوره في استمرار نشاط المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: أهمية فرض الاستمرارية

المطلب الأول: تعريف فرض الاستمرارية

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية ،حيث يفترض ان المشروع يتم إنشاءه لكي يقوم بأعماله ويواصل ذلك في المستقبل المنظور وانه باق ومستمر لفترة زمنية معقولة غير محددة ويمكن القول بأنها غير نهائية وتكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع وانه ليس في نية أصحاب المشروع تصفية أو تقليل حجم عملياته بشكل مادي واضح يؤثر على طبيعة أعمال المنشاة ".[1]

يتبن أن فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن الشركة سوف تستمر في عملياته ولن تتوقف عن نشاطها ، أو يتم تصفيتها وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة موادها بشكل كاف، ولفترة زمنية غير محدودة تمكنها من تحقيق خططها، و الوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر، وهو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.[2]

يعتبر أيضا المقصود من فرض الاستمراري ة إن المشروع باق ومستمر لفترة زمنية معقولة كافية لاستخدام موارده الاقتصادية طبقا لما هو مخطط ومتوقع بدون خسائر جسيمة لرأس المال المستثمر، وكفاية كذلك لاستخدام الأمثل، دون إلحاق خسائر بحقوق المجتمع، وإبقاء آثاره الخارجية السالبة على المجتمع (تحقيق المنافع و إزالة الآثار).[3]

"يمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمور المنشأة، باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط حالة استثنائية، ومن ناحية ثانية فإن فرض الاستمرارية يتفق مع المعايير القانونية التي تعمل ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور شركات المساهمة العامة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من حياة اعتبارية ونمو وتوسع مستمر في حجم أعمالها، لذلك فبناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الافتراض الطبيعي وهو افتراض الاستمرارية، وليس على الحالة الاستثنائية وهي حالة تصفية الشركة".[4]

---

[1] عاهد عيد سرحان،**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين**، أطروحة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين،2007،ص48

[2] العمودي أحمد،**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية**، رسالة ماجستير، الأردن،2001، ص30.

[3] قايد محمد أمين،**نحو مبتدئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية**، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، العدد32، مطبعة جامعة القاهرة، مصر،1985،2003،ص221.

[4] حنان،رضوان حلوة، **تطور الفكر المحاسبي**، مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2004،ص345.

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار تدقيق الدولي رقم (570) الخاص بفرض الاستمرارية، والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعة البيانات المالية المتعلقة بملائمة الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات مالية، و مؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وحدد كذلك المعيار مجموعة من الإجراءات يجب على المراجع القيام بها عندما تثار الشكوك حول استمرارية العملاء، وكذلك الصيغ التي يضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي توصل إليها.[1]

تشير الفقرة رقم 2 من المعيار الدولي للتدقيق رقم (570)، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار ملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

كذلك تشير الفقرة رقم 4 إلى أن استمرارية الوحدة تعني توقع قدرة الوحدة على الاستمرار في المستقبل القريب، وعموما فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عاما ماليا واحدا بعد الفترة المنتهية، و التي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول و الخصوم على أساس قدرة الوحدة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزاما ت التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها، فإن الوحدة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة وربما يوجد تغيرات في مبالغ وتواريخ استحقاق الالتزامات، وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية وربما تحتاج إلى تعديل.[2]

يتبين من خلال التعريفات السابقة انه في حالة غياب أو عدم وجود دليل على قدرة الشركة على الاستمراريةّ في أعمالها الاعتيادية فانه يفترض أن المنشأة مستمرة في عملياتها لأجل غير محدد وأنه لن يتم تصفيتها في المستقبل القريب، من ناحية أخرى فإن المقصود بالاستمرار هو المشروع و المنشأة وليس الملاك لان كثيرا من المنشآت تقوم ببيع أسهمها العامة التي تملكها ولو كان الأمر يتعلق بالملكية لاعتبرناها غير مستمرة لان الملكية غير مستمرة للمالك بعينه وإنما تتغير حسب عمليات بيع وشراء أسهم المنشأة، ولكن هذا يتنافى مع المفهوم العام للاستمرارية، ففي حالة تصفية الشركة يفقد العاملون فيها أعمالهم ووظائفهم، وتفقد كذلك الزبائن، أي أنها تفقد طبيعة عملها التشغيلي اليومي الاعتيادي الذي أنشأت من اجله، لكن في حالة نقل الملكية فان الشركة تبقى مستمرة بالرغم من وجود مالكين جدد لها ويمكن أن تؤدي نفس الأعمال التي تقوم بها في السابق بل ويمكن أن تطور من أعمالها وتستمر في خدمة زبائنها.[3]

[1] حسام الدين جلال، هارون بوجلال، مرجع سابق،ص38،.

[2] جمعة وآخرن، **مفاهيم التدقيق المتقدمة**، من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، فيفري2001،ص09..

[3] عاهد عيد سرحان، مرجع سابق، ص50

المطلب الثاني: لمحة نظرية عن معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية

يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو "وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للبيانات المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وبالتالي على مراجع الحسابات الخارجي عند مراجعته للبيانات المالية مراعاة فرض الاستمرارية و الذي تم على أساسه إعداد القوائم المالية وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (International Fédération of Accountants) بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية الشركة، وقسمت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية و مؤشرات أخرى، ولكن لا تعتبر هذا حصرا كاملا وشاملا لكل المؤشرات كما أن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني بالضرورة فشل الشركة وعدم قدرتها على الاستمرار.[1]

أولا: المؤشرات المالية و تتمثل في التالي:

- زيادة المطلوبات المتداولة عن الموجودات المتداولة؛
- قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود، دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد(أي وجود مشاكل متعلقة بالاقتراض)؛
- ظهور النسب المالية بشكل سلبي؛
- خسائر تشغيلية متكررة؛
- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها؛
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها؛
- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض؛
- إصرار الموردين على التعامل نقداً؛
- عدم قدرة المنشأة الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة، أو استثمار جديد ضروري.

ثانيا: مؤشرات تشغيلية و تتمثل بالتالي

1 - استقالة مدراء مهمين دون إيجاد من يحل محلهم؛
2 - فقدان أسواق رئيسية أو امتيازات أو مورد رئيسي؛
3 - صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.

[1] International standard on auditing,ISA,No.750,"Going Concern",pp383-395.

ثالثا: مؤشرات أخرى و تتمثل بالتالي

1 - عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى؛
2 - قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الشركة الوفاء بها؛
3 - تغيير في السياسات و القوانين الحكومية بما يضر بالشركة؛

و بالخصوص أدلة التدقيق فقد بين المعيار أنه عندما يبرز لدى المدقق تساؤل حول ملائمة فرضية الاستمرارية للشركات يجب عليه جمع أدلة تدقيق كافية و مناسبة و التي تعطي إجابات واضحة على هذا التساؤل.

ووضع المعيار بعض الإجراءات التي تساعد المدقق في تقويم قدرة العميل على الاستمرار، وقد وضح المعيار ما على المدقق فعله بخصوص فرضية استمرارية المنشأة في التقرير.

ويمكن أن نميز ثلاث حالات لاستمرارية الشركة:[1]

1 - الحالة الطبيعية: وهي حالة فرض الاستمرارية بدون مدة محدودة، ومعلومة في الوقت الحاضر؛
2 - حالة الحكر: استمرار المشروع لمدة محدود ومعلومة في الوقت الحاضر؛
3 - حالة وجود مؤشرات في الوقت الحاضر تسمح بافتراض عدم الاستمرارية و احتمال التصفية.

المطلب الثالث: أهمية فرض الاستمرارية وأثره المحاسبي

يعتبر استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع مهما كان نوع نشاطه سواء أكان صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو خدمياً، وفي ظل هذه الفرض فإن المشروع يقتني أصوله من أجل الاستخدام وليس من أجل البيع، وكذلك فإن العديد من المبادئ و الأسس المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة بنيت على أساس فرض الاستمرارية.

سنقوم بمناقشة علاقة فرض الاستمرارية ببعض المبادئ و الأسس المحاسبية و التي نراها مهمة للدراسة:[2]

[1] حنان ، رضوان حلوة، نفس المرجع، ص347.
[2] عاهد عيد سرحان، مرجع سابق،ص52.

1 - فرض الاستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية:

يرى غالبية علماء المحاسبة أن فرض الاستمرارية هو حجر الأساس الذي يعتمد عليه القياس المحاسبي التقليدي، أي القياس وفق أساس التكلفة التاريخية، وهذا هو الرأي السائد حالياً في الأدبيات المحاسبية، باعتبار أن منهج التكلفة التاريخية هو المقبول عموما في الحياة العملية، وان افتراض استمرارية المشروع يبرر تطبيق و انتشار القياس وفق التكلفة التاريخية كحالة طبيعية.

لكن على الطرف الآخر هناك معارضون يرون أن فرض الاستمرارية لا يبرر بالضرورة تطبيق منهج التكلفة التاريخية، بل على العكس من ذلك فان هذا الفرض يدعم تطبيق محاسبة القيم الجارية، على الأخص محاسبة تكلفة الاستبدال ويرأن تقويم الأصول الثابتة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة تم اقتناؤها لاستخدامها في النشاط الطبيعي المعتاد للمنشأة طيلة عمرها الإنتاجي، لذلك تقوم تلك الأصول وتحدد استهلاكاتها أو مبالغ إطفاؤها على أساس التكلفة التاريخية، وكذلك يجب الالتزام بأساس مبدأ التكلفة التاريخية طالما أن المنشأة ليست في حالة تصفية اضطرارية، و بالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الأصول وتحويلها إلى نقدية، وبناء على ذلك فإن الأسعار الجارية ليست أسعارا ملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي للمؤسسة.[1]

كما تبين أن فرض الاستمرارية هو الحجر الأساس للنظرية المحاسبية، ويرى أن فرض الاستمرارية أيضا المسؤول عن أخطار القياس المحاسبي، فاستنادا إلى فرض الاستمرار يقيم المحاسبون الأصول الثابتة بسعر التكلفة التاريخية، وأنهم لا يعدلون تقييمهم لأصول حسب التكلفة التاريخية إلا في حالة حدوث تصفية للمنشأة، كما أنهم يقومون المخزون بسعر التكلفة انسجاما مع الفرض الاستمرارية، وإذا حدث وكان سعر التكلفة اقل من سعر السوق فيقيم المخزون على السعر الأقل وفقا لمبدأ الحيطة و الحذر، مما يجعل القيم المحاسبية تمثل تجمعات لأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة ولا تشير إلى مغزى اقتصادي سليم، وإن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرارية هذا هو أن المشروع باق ومستمر و بالتالي فإن القيم الصحيحة التي تعتبر عن المشروع لا يمكن الأخذ بها إلا في حالة تصفية المشروع، ولذلك فإن الأخطاء الناتجة في عام من الأعوام يتم التعويض عنها في الأعوام القادمة، فإذا تم تقويم المخزون بسعر التكلفة التي تقل كثيرا عن السوق فإن هذا سيؤدي إلى تخفيض قيمة الربح في هذا العام، ولكن قيمة المخزون آخر المدة سوف تصبح قيمة بضاعة أول المدة للعام القادم وتؤدي إلى زيارة أرباح العام القادم وهكذا طالما المشروع في استمرار.[2]

[1] حنان،رضوان حلوة، نفس المرجع،ص348.

[2] القاضي حسين، **نظرية المحاسبة** ، مطابع مؤسسة الوحدة، دمشق، سوريا ،الطبعة1، 1980،ص218.

اعتبر أن فرض الاستمرارية له علاقة مباشرة مع التكلفة التاريخية، وبناء عليه يتم تقدير وتوقع الدخل و الحالة المالية في حالة وجود فرض الاستمرار بينما في حالة اعتبار الشركة تحت التصفية فنه يتم حساب الدخل الحقيقية في ما لو عرضت للبيع الآن، ولكن في حالة وجود هذا الفرض فانه لا حاجة لتقدير ذلك ويتم قياس مدى المؤسسة بمعرفة الفرق بين قيمة مخرجاتها (المبيعات وإرادات أخرى) وتكلفة الموارد المنتجة من هذه المخرجات.[1]

يرى أن من أهم أقوى الانطباعات حول أهمية فرض الاستمرارية كقاعدة وأساس للمبادئ المحاسبية، هو وجود مبادئ مختلفة تطبق في حالة تصفية الشركات، وإن أسس تقييم الأصول مختلفة ما عدا النقدية، وكذلك فإن الالتزامات مسجلة في القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبارات القانونية بالحسبان وليس المبادئ الاقتصادية، وكذلك يؤثر هذا الفرض بشكل كبير على الإفصاح عن كثير من عناصر القوائم المالية حيث يترتب على الأخذ به إهمال قيمة التصفية الفورية بالنسبة للالتزامات، وذلك لو أن المحاسبين لو يفرضوا الاستمرار وافترضوا عكسه، فإن ذلك يتطلب إظهار الالتزامات بقيمة التصفية الفورية لها، والتي قد تزيد عن القيمة الاسمية لتلك الالتزامات (على أساس أن المؤسسة ستضطر إلى سداد الفوائد و الأعباء المتفق عليها بالكامل عن هذه الالتزامات)، ومن ناحية أخرى فان عدم الأخذ بهذا الفرض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيعها و التخلص منها و التي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول، وأن الفرض يوفر أساسا لاعتبار المنافع الاقتصادية المحتملة بمثابة أصول والمدفوعات المحتملة مستقبلا بمثابة التزامات.[2]

يرى أن المقصود بمبدأ التكلفة التاريخية هو تقويم الأصول والخصوم لتلك الموارد و الالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصول أو قيام الالتزام، أي أن الإثبات يتم وفقا للتكلفة وليس حسب القيمة، فالقيمة تتجسد بالقيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصول خلال سنوات العمل الاقتصادي ولا يتم الاعتراف بالقيمة إلا عند تحقيقها (بتحقيق الإيراد أو البيع).[3]

2 - فرض الاستمرارية و مبدأ الدورية:

إن فرض الاستمرارية يستلزم تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية يطلق عليه الفترة المالية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي عن تلك الفترة المالية و الفترات السابقة لها، وقد تنشأ عن تطبيق فرض الاستمرارية و تحديد الفترات المالية مشاكل محاسبية تتطلب وضع طرق محاسبية لمعالجتها مثل:[4]

[1] Robert R.Sterling,"the going concern:An Examination",Thz accounting Review, 1968, p481.

[2] ضيف خيرت وآخرون،**المحاسبة المالية دراسات في قياس و التحليل المحاسبي**، الدار الجامعية بيروت، لبنان،1984،ص29.

[3] حنان، رضوان حلوة،نفس المرجع،ص432.

[4] عبد الفتاح الصحن و عمر حسين، دراسات في المحاسبة المالية، مؤسسة شباب، جامعة الإسكندرية، 1977،ص9

- ✓ مشكلة الإرادات المستحقة و المقدمة؛
- ✓ مشكلة المصروفات المستحقة و المقدمة؛
- ✓ مشكلة المخصصات و الاحتياطات؛
- ✓ مشكلة الاستهلاكات.

ونرى أن وجود مبدأ الدورية يتناغم مع فرض الاستمرارية و الذي يقص به أن مستخدمي البيانات المحاسبية خارج وداخل المشروع يحتاجون بين الحين و الآخر و في فترات دورية قصيرة الأجل إلى معلومات من إنتاج السلع و الخدمات و الأرباح، وكذلك معرفة المركز المالي للمشروع بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات، فمن غير المنطقي أن ينتظر هؤلاء المستخدمين حتى ينتهي عمر المشروع كي يعرفوا صافي دخلهم، لذلك تم افتراض تقسيم عمر المشروع إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة غالبا ما تكون سنة ميلادية، بحيث يتم من خلالها إعداد التقارير و بيان نتائج العملية وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى النجاح و النمو الذي حققه المشروع إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المشروع بهدف تطويره وتنميه وتعزيز نطاقه الإيجابية و معالجة جوانب السلبية.

3 - فرض الاستمرارية ومبدأ تحقيق الإيراد:

كذلك يؤثر هذا الفرض على طريقة تحديد الربح وتحديد المركز المالي للمشروع، فهو يقتضي عدم الأنظار حتى نهاية المشروع وتقييم مركزه المالي في ذلك الحين و إنما اقتضى الأمر الوقوف عند نهاية فترة الزمنية محددة لقياس عائد و بالتالي تحديد المركز المالي للمشروع في نهاية الفترة المالية، وتحديد الربح من عدمه يعتبر رقابة مستمرة من الأطراف ذات الصلة بالمشروع للتأكد من نجاحه أو فشله.

وحتى يتم الإثبات المحاسبي للإرادات لا بد من توافر الشرطين التاليين:[1]

- الاكتساب: أي أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء، كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة.
- التحقيق أو قابلة التحقيق: التحقيق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية وإلى ما هو في حكم النقدية، أما قابلية التحقق فيقصد بها أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج المطروح للتبادل.

[1] http://www.sfhty.com/montda.php?amr=vmwdwe&id=247021&tid=59861(22-01-2019) (21 25)

ملاحظات بخصوص تحقق الإيراد:

أولا: يمكن حصر أهم أساس الإيراد الشائعة الاستخدام في التطبيق العملي في لمجوعتين:[1]

- أسس تعترف بالإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة و الفترات المحاسبية المختلفة.

وهي تشمل أساس الاستحقاق الدوري، أساس نسبة الإتمام، أساس إعادة التقدير.

- أسس تعترف بالإيراد كاملا في نقطة من الزمن يتم عنها عندها أداء النشاط الرئيسي مثل أساس تمام الإنتاج، أساس تمام البيع، أساس التحصيل النقدي.

- **ثانيا:** لاختيار أساس التحقق ينبغي التمييز بين مصادر الإيراد التالية:
  - إنتاج وتوزيع السلع: القاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تمام عملية البيع؛
  - أداء وتقييم الخدمات: القاعدة هي أن الاعتراف بالإيراد عند إكمال أداء الخدمة أو عند إكمال أداء كل مرحلة من مراحل النشاط الخدمي أساس تمام الإنتاج؛
  - السماح للغير باستخدام أصول الوحدة: القاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس الاستحقاق الدوري عبر الفترات الزمنية كالإيجار الدائن و الفوائد الدائنة.

و القاعدة العامة التي تحكم الاختيار بين أسس التحقق البديلة وبغض النظر عن المصدر الإيراد هي أنه يجب الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما أنه قد تم اكتساب الإيراد.

- **ثالثا:** في حالة إتمام البيع أو التحصيل النقدي أو كليهما قبل إنتاج السلع و أداء الخدمات، القاعدة ألا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند اكتساب باكتمال عملية الإنتاج (أساس إتمام الإنتاج) مثل دفع العربون.
- **رابعا:** في حالة العقود طويلة الأجل يمكن إتباع طريقة نسبية الإتمام وذلك بشرط توافر تقديرات لتكاليف الإنتاج يمكن الاعتماد عليها، أما إذا لم تتوافر هذه التقديرات فيجب الاعتراف بالإرادات على أساس تمام الإنتاج.[2]
- **خامسا:** في حالة الأنشطة التي يتوافر لمنتجها خاصية القابلية للتحقق فالقاعدة أن يتم الاعتراف بالإيراد عند إتمام الإنتاج (المعادن النفسية، الحاصلات الزراعية) أو عند حدوث تغيير الأسعار (الأوراق المالية).
- **سادسا:** في حالة ما يكون تحصيل القيمة على درجة عالية من عدم التأكد فالقاعدة هي أن يتم الاعتراف بالإيراد طبقا لأساس النقدي (ربح دعوى قضائية).

[1] عاهد عيد سرحان، مرجع سابق، ص56.

[2] مرجع سابق، ص57.

4 - فرض الاستمرارية ومبدأ الثبات و التجانس:[1]

كذلك يتطلب فرض الاستمرارية وجود تجانس وثبات في القوائم المالية للشركة خلال فترة حياة الشركة ويقصد بالثبات و التجانس استخدام نماذج من التقارير المالية و القوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية، حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية بين نتائج أعمال الشركة في الفترات متعاقبة وتقييمها، إن ثبات تجانس القوائم المالية والحسابات الختامية تبين لنا التغيرات الحاصلة في النتائج، إلا انه من الضروري التأكد على أن التجانس أو الثبات يجب أن لا يعرقل التطورات و الإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى إظهار نتائج النشاط الاقتصادي بشكل أفضل للمستفيدين.

هنا يتبين أن مبدأ الثبات و التجانس يتناغم مع فرض استمرار المنشأة في أعمالها الاعتيادية إلى فترة طويلة، حيث أنه ليس من محتمل تصفية الشركة أو حتى تغيير طبيعة نشاطها في الوقت الراهن، ويعني ذلك أنه إذا انتفى فرض الاستمرارية فلا داع لوجود مبدأ الثبات و التجانس.

5 - فرض الاستمرارية و مبدأ الحيطة و الحذر:

يعتبر مبدأ الحيطة و الحذر من المبادئ التي تتناغم أيضا مع فرض الاستمرارية حيث يتجاهل المحاسبين الأرباح التي لم تحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل، ومن خلال مفهوم مبدأ الحيطة و الحذر نجد أنه غير ممكن التطبيق إلا في حالة وجود فرض الاستمرارية.[2]

6 - فرض الاستمرارية وأساس الاستحقاق:

يعتبر أساس الاستحقاق من الأسس التي بنيت على أساس أن المشروع مستمر لأكثر من سنة مالية واحدة على الأقل، و بالتالي يعتبر ذلك أساسا لوجود فرض الاستمرارية، وحسب أساس الاستحقاق يعتبر الإيراد قد تحقق عندما تنتقل ملكية السلعة أو الأصل من المؤسسة إلى المشتري أو عند تقديم الخدمة، سواء حصلت قيمتها النقدية أو لم تحصل، أي أن الإيراد يخص الفترة المحاسبية التي تحقق خلالها.[3]

[1] حسام الدين جلال، نفس المرجع،ص45.

[2] (9.30) http://www.sfhty.com/montda.php?amr=vmwdwe&id=247021&tid=59861(23-01-2019)

[3] (11.36) http://www.finance.dm.ae/finance/major/financial system/introduction.htm (23-01-2019)

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية وتحقق مبدأ الاستمرارية

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

عند قيام المراجع بمهنته فإن الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وهذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة و الأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر وحتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام باستعمال مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن أن تصادفه أثناء عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية أو حتى بعد انتهائه منها.[1]

أولا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب و التي من أهمها نذكر:

1 - أسلوب التقرير الوصفي الرقابة الداخلية

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسئولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.[2]

لكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، الأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من الأهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.[3]

---

[1] فتيحة عبد الواحد، مرجع سابق، ص66

[2] يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق**، ص113.

[3] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها أو مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص111.

2 - أسلوب خرائط التدقيق

تمثل خريطة التدقيق للرقابة الداخلية رسما بيانيا بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، وتستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام، ويتم إعداد خريطة تدقيق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، وتساعد خريطة التدقيق المراجع على تصور المراجع العلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل وتمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديد عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز و الخطوط بدلا من الكلمات كلما في الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل بالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديد خرائط التدقيق عن عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز، و الاتجاه الحديث للمراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب انطلاقا من أن الصورة هي أفضل وسيلة لإيضاح المراجع، الذي ستخدم أسلوب خرائط التدقيق لتوثيق دراسته لبنية الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة التي تعاقد على مراجعتها لأول مرة على خرائط مرة تدفق العمليات المعدة من قبل إدارة المؤسسة بعد التحقق من مصداقيتها، أو تلك المعدة من قبل المراجع السابق وغالبا ما يتم حفظ خرائط التدقيق في الملف العميل الدائن على أن يتم تحديثها بشكل دوري من خلال فترات المراجعة القادمة.

تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد هنالك شكل ثابت ومتفق عليه لخرائط التدقيق، فبالإضافة لتعدد أشكال استخدامات الرموز من مراجع لأخر أو حتى من عملية لأخرى، فان أساليب التوثيق باستخدام خرائط التدقيق تختلف أيضا باختلاف طبيعة نظام المؤسسة، ونوعية المعلومات المطلوبة إظهارها في تلك الخرائط، وعلى الرغم من ذلك الاختلاف و التعدد، فإن جودة وفعالية الخرائط على اختلاف وتعدد أشكالها و الناتج عن اختلاف وتعدد الرموز المستخدمة في إعداده تعتمد بشكل أساسي على دقتها ووضوحها.[1]

3 - المخلص التذكيري

يقوم المراجع بإعداد ملخص تذكيري يحتوي على بيان تفصيلي لإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية السليم، و المخلص هو إطار عام للفحص بدون تحديد أسئلة معنية يجري في نطاقها الفحص و يقتصر عليها، وهو بذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في نظام الرقابة الداخلية و لهذه الطريقة عيوب تتمثل في:[2]

- لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص؛
- لا تحقق التنسيق و لتوحيد في إجراءات فحص الرقابة الداخلية؛

[1] سامي محمد أسامة صوفي، **دور البنية الرقابية في بناء إستراتيجية المراجعة**،مذكرة ماجستير، جامعة تيشرين، سوريا،2006،ص44.

[2] بوسماحة أحمد، **معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001،ص98.

- ترك حرية اختيار إجراءات الفحص لمساعدي المراجع كما يرونها.

4 - أسلوب قوائم الاستقصاء

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات البيع و الشراء، أرصدة الدائنين و البنوك....الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة على إجابات ب: "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر:[1]

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم المالية، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية؛
- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا؛

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة و التي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا؛
- تعتبر الإجابة ب: "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستفيد الكثير من وقت وجهد المراجع؛

[1] شعبان لطفي، مرجع سابق،ص115.

- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال؛
- الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنتقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

وفي ما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات:

الجدول رقم (54-04): الرقابة على المبيعات

رقم متسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
	المبيعات:				
1	هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل: أ - قسم المبيعات و أوامر للبيع؟ ب - قسم الائتمان؟				
2	هل تستخدم إشعارات تقيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاما متسلسلة مسبقا؟				
3	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ - الكميات الواردة بها؟ ب - الأسعار المستخدمة؟				
4	ج - العملية الحسابية؟ د - شروط البيع؟				
5	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن؟				
6	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام؟				
7	هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم أخر غير قسم المحاسبة وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات؟				

	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن: أ - مبيعات للموظفين؟ ب - السلع التالفة؟ ج- السلع النقدية؟				

المصدر: يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2000، ص119.

ثانيا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى:[1]

- فهم واستيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية و المحاسبية؛
- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام؛

حتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

1 - وصف الأنظمة و الإجراءات:

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدقيق، بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.[2]

[1] لقيطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، الجزائر، 2008-2009، ص69.

[2] حسام الدين جلال، نفس المرجع،ص51.

أ - **التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة.**

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقة الموجودة بينهما، و التعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة وهي:

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب في حالات خاصة؛
- التذكير بالمهمة و أهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي يستوجب و بالتالي إعطاء لأجوبة خاطئة؛
- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر؛
- سماح المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

ب - خرائط التدفق و أسلوب الوصفي

انطلاقا من الملاحظات و الاستجوابات، يعبر المراجع عن نظريته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعة، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات و الرقابة المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:[1]

- تسهيل عملية الفهم و الاتصال؛
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام؛
- استعمال هذه الطريقة يبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

[1] Pigé.B:audit et contrôle interne,litec,paris,1997 ,p67.

2 - التحقق من فهم الأنظمة

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة.

ومنه نلاحظ أن هناك ثلاث مشاكل تطرح وهي:[1]

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها؟
- كيف تتم عملية الاختبار؟
- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار؟

أ - اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها:[2]

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يصادفها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة

استغلال تتم على حدا عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر الواحد منها على حدا.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفيذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، و أخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

ب - القيام بعملية الاختيار

في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية على النهاية، واختبار المراجع من مسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

فيما يقتضي التطبيق الميداني للاختبارات نلاحظ انه توجد طريقتين وهما:

[1] Raffegeau jean,pierre du fils et ramon Gonzales:audit et controle de comptes, public-union edition, parits,1979,p104.

[2] لقيطي لخظر، نفس المرجع،ص120.

- الطريقة المباشرة: وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين اللذين يتدخلون في الإجراءات التي تتم رقابتها، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة لتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.
- الطريقة غير المباشرة: تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي منذ البداية إلى النهاية انطلاقا من وثائق الرسمية

ت -الأهمية الكمية الاختيارات

كما تطرقنا إليه سابقاً، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات وليس مدى كفايتها، [1] فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة.[2]

بعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي للنظام الرقابة الداخلية.

3 - التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق الإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها.[3]

لتقييم نظام الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييم، فهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلقة أين تكون الإجابة ب: "نعم" أو "لا" و النوع الثاني متمثل في القوائم الاستقصاء المفتوحة (الإجابة مفتوحة) ولا تقتصر على الإجابة ب:

"نعم" أو "لا" فقط.

[1] Raffegeau. J, Dufils. P et Gonzalez. R, Op.Cit. P105.

[2] Pigé.B:Op.cit,p70.

[3] Chadefaux.M: l'audit fiscal,litec,paris,1987,P191

كما تجدر الإشارة إلى استعمال قوائم الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات و القيام بعملية الرقابة الداخلية أي أن تقييم يقتصر على استعمال القوائم المالية فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك لأسباب التالية:[1]

- قوائم الاستقصاء و الاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي لإجراءات؛
- يمكن لهذه القوائم ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

بعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يحضر وثيقة شاملة يلخص بها و بالنسبة لكل إجراء تم فحصه:

- نقاط القوة النظرة.
- النقائص التي تم إيجادها.

4 - التأكد من تطبيق النظام

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطلق فعلا وكلما يجب من طرف المؤسسة.[2]

أ - اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، و التي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، و التي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات و التسجيلات، وإنما تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث.

ب - القيام بعملية الاختبارات[3]

يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعة.

ت - مجال اختبارات الديمومة

[1] لقليطي الأخضر، مرجع سابق،ص72.
[2] المرجع سابق، ص73
[3] Chadefaux.M:op.cit, p191.

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طول السنة المالية.

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك ب:

- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات ومدى توسيعها.
- حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

5 - التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولية لنظام الرقابة الداخلية.

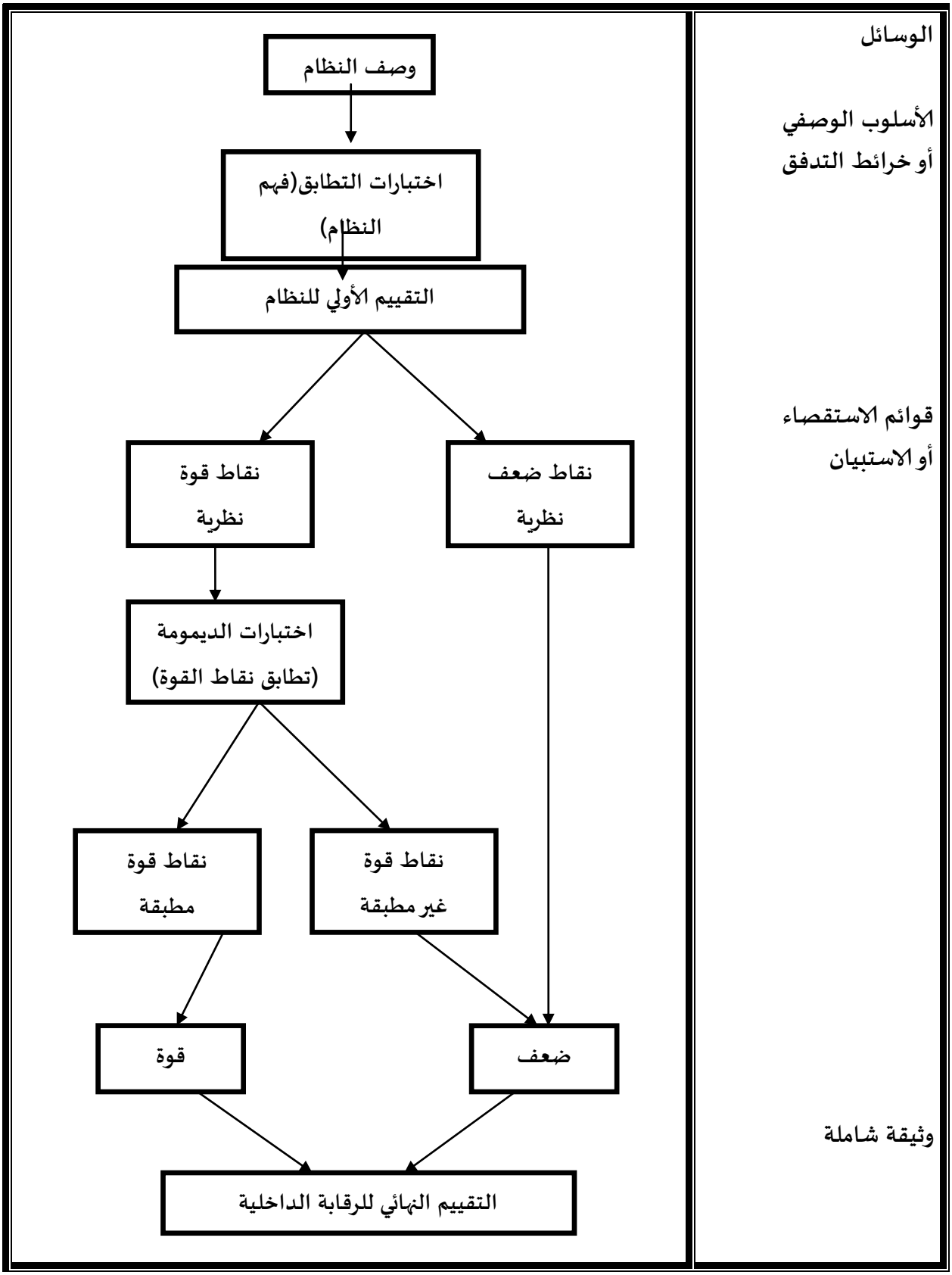
فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

انطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة و مصداقية الحسابات كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.[1]

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك في شكل الموالي:

[1] IBID:P192.

شكل رقم (61 -02): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: لقيطي الأخضر، **مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة 1،الجزائر،2008-2009،ص74.

المطلب الثاني: المؤشر و الإجراءات التي يمكن أن ستخدمها المدقق في تقويم القدرة على الاستمرارية في المؤسسة الاقتصادية

أولا: الإجراءات

تشير الفقرة رقم 9 من معيار التدقيق الخاص بالاستمرارية رقم 750، إلا انه و أثناء علمية التدقيق يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق المصممة من قبله للحصول على أدلة تدقيق كأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، وعندما يثار بعض الشك بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية فإن بعضا من هذه الإجراءات قد تعطي أهمية إضافية للتأكد من فرض الاستمرارية، أو ربما يكون من الضروري أداء إجراءات إضافية أو تحديد المعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ضمن هذه الإجراءات المناسبة في هذا الصدد:[1]

1 - تحليل ومناقشة التدفقات النقدية و الربح وتوقعات الإدارة؛
2 - فحص الأحداث بعد نهاية الفترة وخاصة البنود المؤثرة على قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء الاستمرار؛
3 - تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متوفرة؛
4 - فحص شروط إصدار السندات، واتفاقيات القروض، وتحديد ما إذا كان هناك أي انتهاك لها وإخلال في تطبيقها؛
5 - قراءة محاضر اجتماع الجمعية العامة للمساهمين، وحاضر مجلس الإدارة و اللجان الهامة للتعرف على صعوبات التمويل؛
6 - الاستفسار من المستشار القانوني للوحدة بخصوص الدعاوي المرفوعة على الشركة ومتطلبات المالية وإمكانية خسارة الشركة لهذه الدعاوي من عدمه وتكلفة هذه الدعاوي على الشركة؛
7 - التأكد من وجود التزامات قانونية ملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، و مع أطراف ذات علاقة أو طرف ثالث، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية للوحدة، مع موافقة من ملاك الوحدة على تلك الخطوة.

"وبعد قيام المدقق بتنفيذ الإجراءات الإضافية الضرورية، و الحصول على المعلومات المطلوبة و كذلك خطط الإدارة و الحلول التي وضعتها لحل هذه المشاكل، فإنه يجب على المدقق تقرير ما إذا كانت الأسئلة التي أثيرت بالنسبة لفرض الاستمرارية تم حلها كما يجب".[2]

[1] عاهد عيد سرحان، مرجع سابق، ص60.
[2] جمعة، آخرون، مرجع سابق،ص09.

ثانياً: المؤشرات

لا بد للمدقق حتى يستطيع تقويم قدرة على الاستمرار الأخذ بعين الاعتبار الدلائل و المؤشرات التي تشير إلى قدرة الشركة على المضي قدما في أعمالها دون تعثر أو فشل، وقد قام الباحثون بتصنيف هذه المؤشرات بطرق مختلفة، فمنهم من قسمها إلى مؤشرات من داخل القوائم المالية وأخرى من خارجها، ومنهم من قسمها إلى مؤشرات مالية وتشغيلية ومؤشرات أخرى.[1]

- **المؤشرات المالية وتتمثل في التالي:**

1 - زيادة المطلوبات المتداولة عن الموجودات المتداولة؛

2 - قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود، دون وجود إمكانية متوقعة للسداد، أو التجديد (أي وجود مشاكل متعلقة بالاقتراض)؛

3 - ظهور النسب المالية بشكل سلبي؛

4 - خسائر تشغيلية متكررة؛

5 - تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها؛

6 - عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها؛

7 - صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض؛

8 - إصرار الموردون على التعامل نقداً؛

9 - عدم قدرة المنشأة الحصول التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة، أو استثمار جديد ضروري؛

- **مؤشرات تشغيلية وتمثل بالتالي:**

تعددت المؤشرات التشغيلية التي يمكن للمدقق أخذها بعين الاعتبار عند تقييم الاستمرارية نذكر منها:[2]

1 - استقالة مدراء مهنيين دون إيجاد من يحل محلهم؛

2 - فقدان أسواق رئيسية أو امتيازات أو مورد رئيسي؛

3 - صعوبات لها علاقات بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.

[1] عاهد عيد سرحان، مرجع سابق، ص.62

[2] جربوع، نفس المرجع،ص284.

- **مؤشرات أخرى وتتمثل بالتالي:**

إضافة الى ما تم ذكره من المؤشرات يوجد مؤشرات أخرى من شأنها أن تؤثر على قرار المدقق بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار نذكر منها:[1]

1 - عدم الالتزامات بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.

2 - قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الشركة الوفاء بها.

3 - تغيير في السياسات و القوانين الحكومية بما يضر بالشركة.

بخصوص أدلة التدقيق فقد بين المعيار انه عندما يبرز لدى المراجع تساؤل حول ملائمة فرضية الاستمرارية للشركات يجب عليه جمع أدلة تدقيق كفيلة ومناسبة والتي تعطي إجابات واضحة على هذا التساؤل.

وضع المعيار بعض الإجراءات التي تساعد المراجع في تقويم قدرة العميل على الاستمرار، وقد وضح المعيار ما على المراجع فعله بخصوص فرضية استمرارية المنشأة في التقرير.[2]

[1] حسن، دينا زين العابدين حسن، دور مراقب الحسابات في تحديد و تقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس،2003،ص50.

[2] عاهد عيد سرحان، مرجع سابق، ص51.

المطلب الثالث: تقرير المراجع ودوره في استمرار نشاط المؤسسة الاقتصادية

إن أي شك للمدقق بعدم إمكانية المؤسسة التي يقوم بتدقيقها على الاستمرار، وتعرضها للفشل المالي و الإفلاس في المستقبل في المستقبل القريب ولا يظهر ذلك في القوائم الملية، يعني أن القيم الواردة في القوائم المالية بعيدة كل البعد عن العدالة.

لذلك فانه يتوجب على المدقق عند التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وعند تقييم النتائج أن يكون يقضا لإمكانية عدم ملائمة فرض الاستمرارية في المؤسسة، حيث انه إذا كان لديه شك في عدم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال أو تعرضها للفشل المالي، فانه يجب أن يجمع الأدلة الكافية و المناسبة لتأكيد أو تبديد ذلك الشك ولمدة لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ الميزانية.[1]

فقد أصبح دور المراجع بعد ظهور حوكمة الشركات أكثر أهمية من ذي قبل، ومع صدور معيار المراجعة الدولي رقم 570 الذي وفر بعض الإرشادات لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار إلا انه لا يزاد إصدار رأي غير مناسب من قبل مراجعي الحسابات في دول متعددة متكررا، حيث أن 25%- 95% من الشركات التي أفلست قد حصلت على تقرير غير متحفظ (نظيف) قبل إفلاسها بعام، وأن 28 %من الشركات النيوزلندية التي أفلست حصلت على تقارير تحتوي على فقرة توضيحية أو تأكيدية على هناك شكا في استمرارية المؤسسة.

بما أن قيام المنشأة و استمراريتها يعتمد بالدرجة الأولى على مركزها المالي و أرباحها ومدى احتفاظها بسيولة معقولة، وبالتالي قدرتها على سداد الديون و مواجهة أي ظروف أو أحداث مستقبلية، لذا كان من المنطق التنبؤ بالأوضاع المالية للمنشآت و الاهتمام بهذا الجانب، وإعطاء إنذار مبكر للمنشأة التي من الممكن أن تواجه أزمات أو صعوبات مالية، وتقديم إرشادات ونصائح لها، وبالطبع هذا سيساعد إدارة المؤسسة باتخاذ الإجراءات الاحترازية اللازمة للخروج من تلك الأزمات و الصعوبات، وتجنب المخاطر التي يترتب عليها إفلاس المنشأة وتصفيتها.[2]

[1] عمر شرقي، **التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق و الإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 و التشريع الجزائري**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد19، جوان 2016، ص234.

[2] د.محمد سعدات لطفي عميرة وآخرون، تعزيز حكم المراجع الخارجي عند تقييم قدرة النشأة على الاستمرار بتطبيق نماذج التنبؤ بالإفلاس كإجراء إضافي لمعيار المراجعة الدولي رقم750 من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، مجلة الزرقاء للبحوث و الدراسات الإنسانية جامعة الزرقاء، الأردن، المجلد السادس عشر، العدد الأول،2016،ص153.

و يمكن للمدقق أن يقوم بعملية تقويم مدى وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرارية لسنة لاحقة بالطرق التالية:[1]

1 - عند قيام المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق العادية لتنفيذ خططه و تحقيق أهداف التدقيق فإن عليه أن يأخذ بالاعتبار أية شكوكا تثار حول الاستمرارية و بالتالي عليه الحصول على معلومات لإضافية و القيام بإجراءات للمساعدة في تحقق من هذه الشكوك و العمل على تخفيف تأثيرها.

2 - إذا تبين له أن هناك شكوك على تخفيف تأثير هذه الظروف التي تشكك في الاستمرارية، و أن يقوم بتقدير مدى القدرة على تطبيق القدرة بفاعلية.

3 - بعدم تقييم المدقق لخطط الإدارة فإن عليه أن يقدر مدى وجود هذه الشكوك مرة أخرى و إذا أستنتج أنها لا تزال موجودة فإن عليه ما يلي:

أ - أن يتضمن بالاعتبار مدى كفاية الإفصاح حول إمكانية استمرار المنشأة في السنة القادمة.

ب - أن يتضمن تقريره فقرة تفسيرية و توضيحية بعد فقرة الرأي توضح استنتاجه، ولكن المدقق يعتبر مسؤولا عن توقع الظروف المستقبلية أو الأحداث الممكنة وأن احتمال تعرض الشركة للتوقف وعدم قدرتها على الاستمرار و ظهور ذلك لاحقا لتقرير المدقق لا يعني عدم نجاح المدقق حتى ولو كان في السنة اللاحقة لتقريره مباشرة.

وبعد الإطلاع على التوصيات ووجهات النظر السابقة نرى أن الهدف الأساسي من القوائم المالية هو التزويد بمعلومات مهمة من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي حالة ظروف عدم التأكد التي تحيط بمستقبل الشركة فإنه على المدقق أن يثير انتباه القارئ أو مستخدم البيانات المالية إلى مثل هذه الأمور، ويكون المدقق مهتما بمعرفة قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل لأن القرار الاستثماري الذي يتخذه شخص ما يتعلق بهذه الشركة سيتأثر بتقرير مدقق الحسابات و البيانات المالية المنشورة للشركة، وإذا كانت الشركة تواجه مصاعب في الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية أو من المحتمل أن تتعرض لأخطار متعلقة بالسيولة أو الإفلاس أو إعادة التنظيم ويمكن مناقشة وجهات النظر و التوصيات السابقة عن عملية قدرة الشركة على الاستمرارية

[1] Auditin statdards board statement on auditing,standards No59 **"the auditors consideration of an Entity's To continue as a Going concern"**, (aicpa vo,1 1989,p3.

خلاصة الفصل

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض التي بينت عليه نظرية المحاسبة، وربما يعتبر الأهم لعلم المحاسبة و التدقيق، وأن تطروا لمهنتي المحاسبة و التدقيق لا يتعارض مع وجود فرض الاستمرارية كأساس لهما، و إنما يعزز وجود فرض الاستمرارية بالتطور الحاصل لمهنتي المحاسبة و التدقيق.

ونتيجة لهذه الأهمية تناولنا في الفصل ماهية فرض الاستمرارية وأهميتها في استمرار نشاط المؤسسة و تحسين صورة المؤسسة لدى البيئة الخارجية، كما تطرقنا معيار التدقيق الدولي (750) و مدى دوره في إعطاء إرشادات للمراجع تساعده على إعطاء رأيه حول مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار، وتطرقنا إلى الإجراءات و المؤشرات المستخدمة في ذلك، و في الأخير توصلنا إلى قدرة استمرار المؤسسة وتجنبها للفشل المالي و الإفلاس من خلال اعتمادها على تقارير المراجع و ملاحظاتها وإرشاداته ونصائحه وأخذ بعين الاعتبار.

الفصل الثالث

دراسة حالة لشركة ذات مسؤولية محدودة "الدهرة محطة الخدمات"

لدى مكتب محافظ الحسابات

تمهيد:

مع التطور الذي شاهدته المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وزادت رغبة ملاكها في تعظيم منافعها و التحلي بصفات المؤسسة الفعالة، فسعت إلى توفير الإمكانيات الممكنة لذلك، و من بينها الاهتمام بجانب المراجعة الخارجية لما لها من فوائد و مزايا تساعدها على تحقيق أهدافها المرجوة.

وفي هذا الفصل سيتم إسقاط الجانب النظري على ارض الواقع وذلك من خلال دراسة ميدانية أجريناها على مؤسسة اقتصادية بمكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم.

حيث سنتناول فيه مبحثين: المبحث الأول تطرقنا فيه إلى عموميات حول المؤسسة تحت الدراسة أما المبحث الثاني فقد أجرينا فيه عرضا لكلا السنتين الماليتين 2016-2017 وقمنا بمقارنة بعض المؤشرات المتعلقة بالميزانية الختامية و حساب النتائج.

المبحث الأول: عموميات على شركة "الدهره محطة الخدمات"

المطلب الأول: ماهية ذات الشركة المسؤولية المحدودة SARL

أولا: إنشاء الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL

تعتبر الشركة ذات مسؤولية المحدودة من أحدث الشركات التجارية ظهورا، إذ يرجع أصل نشأتها إلى ألمانيا في النصف الثاني من القرن التاسع عشر، وكانت الحاجة الاقتصادية ماسة للإدخال هذا النوع من الشركات في التشريع الفرنسي، لان الشركات ذات المسؤولية المحدودة تلاءم استغلال المشروعات الاقتصادية الصغيرة و المتوسطة الحجم و التي لا تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة فهي تتيح للشركاء القيام بمشروع تجاري دون أن يتخذوا صفة التاجر.

إذ أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تتميز بخصائص، حيث تتحد فيها مسؤولية كل شريك يقدر حصته في الشركة بإجراءات بسيطة قليلة التكلفة وسهلة التأسيس.

فهي تعتبر من الشركات ذات الطبيعة المختلطة، تجمع بين خصائص شركات الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي و بين خصائص شركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي.

فالشركة ذات المسؤولية المحدودة تحقق هذه الأهداف جميعا، الأمر الذي يفسر لنا انتشار هذا النوع من الشركات انتشارا كبيرا.

ثانيا: تعريف الشركة ذات المسؤولية المحدودة في التشريع الجزائري

لم يرد في الشركة ذات مسؤولية المحدودة تعريف قانوني مباشر، و إنما تناولها المشرع الجزائري بالاعتماد على خصائصها فنص في المادة 564 من الأمر 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري على أنه: "تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص، لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص"

و إذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة طبقا للفقرة السابقة لا تضم إلا شخصا وحيدا كشريك وحيد تسمى هذه الشركة " المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة".

كما نجد المشرع الجزائري قد تناولها في المادة 544 من نفس الأمر من القانون التجاري وذلك بتحديد طابعها التجاري و التي نصت: " يحدد الطابع التجاري للشركة إما بشكلها أو بموضوعها، تعد شركات التضامن وشركات التوصية ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تجارية بحكم شكلها ومهما يكن موضوعها".

المطلب الثاني : تعريف بشركة الدهرة محطة الخدمات "SARL DAHRA STATION SERVICE"

أولا: ماهية شركة الدهرة محطة الخدمات "SARL DAHRA STATION SERVICE"

تعتبر شركة الدهره محطة الخدمات شركة ذات مسؤولية محدودة سواء ذات شريك واحد أو عدة شركاء، يطبق عليها القانون التجاري مثلها مثل باقي شركات SARL، يتركز نشاطها في محطة خدمات، تجارة بالتجزئة للزيوت و الشحوم الصناعية ، تجارة بالتجزئة لغاز البوتان، فحم الخشب وغيرها من المحروقات الصلبة، السائلة أو الغازية، تجارة بالتجزئة للزيوت و الشحوم الصناعية، تجارة بالتجزئة لقطع الغيار ولواحق السيارات، مطعم، مقهى(محطات الطرق)

بالإضافة إلى استغلال قاعات الاستعراضات، التسلية و الترفيهات الأخرى ، كراء عتاد خاص بالحفلات و الاستعراضات ، إحياء حفلات (ديسك جوكي)، محطة الغسيل و الفحص التقني للسيارات .

ثانيا: التعريف بشركة "الدهرة محطة الخدمات"

شركة الدهرة محطة الخدمات هي شركة ذات مسؤولية محدودة، ذات طابع تجاري، تأسست سنة 2011 بولاية مستغانم، برأس مال قدره 500.000.00دج.

لديها موظفين و عمال مهنيين الذين تختلف كطبيعة عقودهم من حيث الدوام و المدة.

تتمثل نشاطات شركة "الدهرة محطة الخدمات " في:

- تجارة بالتجزئة للزيوت و الشحوم؛
- تجارة بالتجزئة لغاز البوتان ، فحم الخشب؛
- فحص التقني للسيارات؛
- محطة غسيل.

المبحث الثاني: دور المراجعة في تحسين أداء "شركة الدهرة محطة الخدمات"

المطلب الأول: واقع الأداء الاقتصادي للشركة قبل وبعد المراجعة

سيتم من خلال هذا المطلب عرض الواقع الاقتصادي للشركة "الدهرة محطة الخدمات" من خلال الميزانية الختامية وحساب النتائج.

الجدول رقم(III-05): الميزانية الختامية لسنة 2015-2016

الأصول				
البيان	**سنة 2016**			**سنة2015**
	الإجمالي 2016	**إهتلاك الرصيد 2016**	**صافي 2016**	**صافي 2015**
أصول غير جارية				
فارق الشراء	_	_	_	_
تثبيتات معنوية	_	_	_	_
تثبيتات عينية	_	_	_	_
الأرض	_	_	_	_
البناءات	92 000 000.00	41 438 333.30	50 561 666.70	59 761 666.70
التثبيتات العينية الأخرى	10 818 695.72	3 901 978.98	6 916 716.74	8 072 586.31
اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	_	_	_	_
التثبيتات الجارية إنجازها	_	_	_	_
تثبيتات مالية أخرى	_	_	_	_
سندات موضوعة موضع معادلة	_	_	_	_
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	_	_	_	_
سندات أخرى مثبتة	_	_	_	_
قروض وأصول مالية غير جارية	500 000.00	_	500 000.00	500 000.00

ضرائب مؤجلة على الأصل	_	_	_	_
مجموعة الأصول غير الجارية	**103 318 695.72**	_	**45 340 312.28**	**68 334 253.01**
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	1 174 708.60	_	1 174 708.60	997 928.15
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة	_	_	_	_
زبائن	_	_	_	_
المدينون الآخرون	8 563 418.06	_	8 563 418.06	5 609 534.83
الضرائب	751 720.44	_	751 720.44	903 266.88
الأصول الجارية الأخرى	_	_	_	_
<u>الموجودات وما شابهها</u>	_	_	_	_
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	_	_	_	_
الخزينة	42 000 214.68	_	42 000 214.68	32 302 522.08
مجموع الأصول الجارية	**52 490 061.78**	_	**52 490 061.78**	**39 813 251.94**
المجموع الإجمالي للأصول	**155 808 757.50**	**45 340 312.28**	**110 468 445.22**	**108 147 504.95**

الخصوم		
البيان	**صافي2016**	**صافي 2015**
رؤوس الأموال الخاصة	_	_
رأس المال الصادر	500 000.00	500 000.00
رأس المال غير المطلوب	_	_
العلاوات و الاحتياطات	_	_
فارق إعادة التقييم	_	_
فارق المعادلة	_	_
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع)	3 026 157.08	1 784 397.46
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	7 401 571.53	5 617 174.07
حصة الشركة المدمجة	_	_
حصة ذوي الأقلية	_	_
المجموع 1	_	_
<u>خصوم غير جارية</u>		
القروض و الديون المالية	_	_
الضرائب المؤجلة و المرصود لها	_	_
الديون الأخرى غير الجارية	_	_
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سابقا	_	_
مجموع الخصوم غير الجارية 2	_	_
<u>خصوم جارية</u>		
الموردون و الحسابات المرتبطة بها	1 126 293.79	1 079 000.00
الضرائب	1 249 854.00	795 744.00
الديون الأخرى	92 446 598.40	95 778 610.56
خزينة الخصوم	4 717 970.42	2 592 578.86
مجموع الخصوم الجارية 3	**99 540 716.61**	**100 245 933.42**
المجموع الإجمالي للخصوم	**110 468 445.22**	**108 147 504.95**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات.

جدول رقم(75-06): ميزانية ختامية لسنة 2016-2017

الأصول				
البيان	سنة 2017			سنة2016
	الإجمالي 2017	إهتلاك الرصيد 2017	صافي 2017	صافي 2016
أصول غير جارية				
فارق الشراء	_	_	_	_
تثبيتات معنوية	_	_	_	_
تثبيتات عينية	_	_	_	_
الأرض	_	_	_	_
البناءات	92 000 000.00	50 638 333.30	41 361 666.70	50 561 666.70
التثبيتات العينية الأخرى	10 818 695.72	5 057 848.55	5 760 847.17	6 916 716.74
اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	_	_	_	_
التثبيتات الجارية إنجازها	_	_	_	_
تثبيتات مالية أخرى	_	_	_	_
سندات موضوعة موضع معادلة	_	_	_	_
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	_	_	_	_
سندات أخرى مثبتة	_	_	_	_
قروض وأصول مالية غير جارية	500 000.00	_	500 000.00	500 000.00
ضرائب مؤجلة على الأصل	_	_	_	_
مجموعة الأصول غير الجارية	**103 318 695.72**	_	**47 622 513.87**	**57 978 383.44**
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات	1 138 202.46	_	1 138 202.46	1 174 708.60

قيد التنفيذ				
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة	_	_	_	_
زبائن	_	_	_	_
المدينون الآخرون	563428.76 8	_	8 563 428.76	8 563 418.06
الضرائب	963 330.30	_	963 330.30	751 720.44
الأصول الجارية الأخرى	_	_	_	_
الموجودات وما شابهها	_	_	_	_
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	_	_	_	_
الخزينة	57 733 467.11	_	57 733 467.11	42 000 214.68
مجموع الأصول الجارية	**68 398 428.63**	_	**68 398 428.63**	**52 490 061.78**
المجموع الإجمالي للأصول	**171 717 124.35**	**55 696 181.85**	**116 020 942.50**	**110 468 445.22**

الخصوم		
البيان	**صافي2017**	**صافي 2016**
رؤوس الأموال الخاصة	_	_
رأس المال الصادر	500 000.00	500 000.00
رأس المال غير المطلوب	_	_
العلاوات و الاحتياطات	10 050 000.00	_
فارق إعادة التقييم	_	_
فارق المعادلة	_	_
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع)	3 016 591.57	3 026 157.08
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	377 728.61	7 401 571.53
حصة الشركة المدمجة	_	_
حصة ذوي الأقلية	_	_
المجموع 1	**13 944 320..18**	**10 927 728.61**
<u>خصوم غير جارية</u>		
القروض و الديون المالية	_	_
الضرائب المؤجلة و المرصود لها	_	_
الديون الأخرى غير الجارية	_	_
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سابقا	_	_
مجموع الخصوم غير الجارية 2	_	_
<u>خصوم جارية</u>		
الموردون و الحسابات المرتبطة بها	6 877 127.10	1 126 293.79
الضرائب	1 463 746.00	1 249 854.00
الديون الأخرى	92 235 737.42	92 446 598.40
خزينة الخصوم	1 500 011.80	4 717 970.42
مجموع الخصوم الجارية 3	**102 076 622.32**	**99 540 716.61**
المجموع الإجمالي للخصوم	**116 020 942.50**	**110 468 445.22**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات.

الجدول رقم (78-07): حساب النتائج لسنة 2017

البيان	2017	2016
رقم الأعمال	395 140 326.76	353 304 884.00
تغير المخزونات و المنتوجات المصنعة و المنتوجات قيد الصنع	_	_
الإنتاج المثبت	_	_
إعانات الاستغلال	_	_
1-إنتاج السنة المالية	**395 140 326.76**	**353 304 884.00**
المشتريات المستهلكة	371 675 424.49	326 123 475.50
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	2 861 339.71	6 990 247.35
2-استهلاك السنة المالية	**374 536 764.20**	**333 113 72.85**
3-القيمة المضافة للاستغلال(2-1)	**20 603 562.56**	**20 191 161.15**
أعباء المستخدمين	4 01 979.91	3 193 591.72
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	1 586 111.00	1 923 233.00
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**14 515 471.65**	**15 074 336.43**
المنتوجات العملياتية الأخرى	_	8 039.00
الأعباء العملياتية الأخرى	70 200.00	468 022.58
المخصصات و الاهتلاكات و المؤونات	10 355 869.57	10 355 869.57
استرجاع عن خسائر قيمة و المؤونات	_	_
5- النتيجة العملياتية	**4 089 402.08**	**4 258 483.28**
المنتوجات المالية	_	300.00
الأعباء المالية	_	17 867.71
6-النتيجة المالية	_	**-17 567.71**
7-النتيجة العادية قبل الضريبة(6+5)	**4 089 402.08**	**4 240 915.57**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	1 063 245.00	1 224 324.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	_	_
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**395 140 326.76**	**353 313 223.00**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**392 114 169.68**	**350 296 631.43**
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**3 026 157.08**	**3 016 591.57**
العناصر غير العادية-المنتوجات(يطلب بيانها)	_	_
العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)	_	_

9-النتيجة غير العادية	_	_
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**3 026 157.08**	**3 016 591.57**
حصة ذوي الأقلية	_	_
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج	**3 026 157.08**	**3 016 591.57**
حصة المجمع	_	_

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

المطلب الثاني: تقييم الأداء الاقتصادي للشركة قبل وبعد عملية المراجعة

سيتم من خلال هذا المطلب عرض نتائج المؤشرات التي تم اختيارها لتعبيرها عن الأداء الكلي للمؤسسة محل الدراسة لكلا السنتين 2016-2017، وتتمثل هذه المؤشرات في: مؤشر الربحية و القيمة المضافة، ثم مقارنة المؤشرات قبل المراجعة الخاصة بسنة2016 و المؤشرات بعد المراجعة لسنة 2017.

المؤشرات الكلية:

1 - **الإنتاجية:**تعرف على أنها حاصل قسمة إجمالي الإنتاج على مجموع عناصر الإنتاجية خلال فترة زمنية معينة إلا أن عناصر الإنتاج قد لا تكون متجانسة لذلك يعبر عنها بمجموع التكاليف

الإنتاجية= قيمة إجمالي الإنتاج/قيمة إجمالي التكاليف

2 - **القيمة المضافة=(المبيعات(70)+إنتاج مخزون(72)+الإنتاج المثبت(73)+ إعانات الاستغلال(74))-(المشتريات المستهلكة(60)+الخدمات الخارجية(61)+ الخدمات الخارجية الأخرى(62))**.

3 - **الربح**: من أهم مؤشرات الأداء الاقتصادي وهو أفضل وسيلة فعالة لقياس الأداء في أي مؤسسة اقتصادية، فهو الربح الذي يعبر عن الكيفية التي تمارس بها الوحدة الاقتصادية نشاطها على وجه اقتصادي ، ويحسب الربح كما يلي:

الربح= الإرادات- التكاليف

1 - عرض مؤشرات الأداء قبل عملية المراجعة

الجدول رقم(80-08): مؤشرات الأداء قبل عملية المراجعة (سنة 2016)

اسم المؤشر	سنة 2016
الإنتاجية	**00**
الربحية	**3 016 591.57**
القيمة المضافة	**20 191 161.15**

المصدر:من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات تقارير محافظ الحسابات.

2-عرض مؤشرات الأداء بعد عملية المراجعة

الجدول رقم(80-09): مؤشرات الأداء بعد عملية المراجعة(سنة 2017)

اسم المؤشر	سنة2017
الإنتاجية	**00**
الربحية	**3 026 157.08**
القيمة المضافة	**20 603 562.56**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات تقارير محافظ الحسابات.

3-مقارنة مؤشرات الأداء قبل وبعد عملية المراجعة

الجدول رقم(80-10): مقارنة مؤشرات الأداء قبل وبعد عملية المراجعة

اسم المؤشر	2017/2016
الإنتاجية	**00**
الربحية	**9 565.51**
القيمة المضافة	**412 401.41**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات تقارير محافظ الحسابات.

التعليق:

من خلال الجدول رقم(09) نلاحظ :

- زيادة نسبة ربحية المؤسسة في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 بقيمة 565.51 9 وهذا دليل على تحسن في أداءها وقدرتها على تسديد معظم ديونها.

- و أن زيادة في قيمة المضافة لسنة 2017 مقارنة بسنة 2016 بقيمة 401.41 412 عائد إلى الزيادة في رقم الأعمال، وهذا دليل على أن المؤسسة وجدت أسواقا كثيرة لمنتجاتها مما يجعلنا نقول أنها غير معرضة للكساد أو لأي خطر مالي وبالتالي قدرتها على الاستمرارية في نشاطها.

النتيجة:

من خلال النتائج السابقة المتمثلة في المقارنة المؤشرات لسنتين متتاليتين نلاحظ تحسنا في أداء المؤسسة، و ذلك بتحقيقها لأهداف المرجوة و المتمثلة في تعظيم هامش الربح من 016591.57 3دج الى غاية 157.08 026 3دج و هو الهدف الأسمى من نشاطها و هذا ما يعني أنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير أفضل من السنة الماضية و إنها قادرة على الاستمرارية أكثر.

بالإضافة إلى زيادة في القيمة المضافة من 161.15 191 20 دج الى 562.56 603 20 دج وذلك للاستعانة بتقارير محافظ الحسابات و الأخذ بنصائحه حول التخفيض من استهلاك خدمات الغير و استبدالها بتوظيف مستخدمين لسد الحاجة من تلك الخدمات الخارجية وغيرها وهذا ما يفسر الزيادة الكبيرة في القيمة المضافة.

طبعا يعود الفضل في زيادة قيمة رقم الأعمال من قيمة 884.00 304 353 دج الى 140 395 326.76 دج إلى زيادة عدد المستخدمين اللذين ساهموا بشكل مباشر في زيادة إنتاج السنة المالية و الذي بفضله تمت به تغطية جميع إستهلاكات سنة 2017 التي كانت ضخمة مقارنة بالسنة 2016 وهذا ما نتج عنه كبر حجم القيمة المضافة.

مصاحبا إيهاه نقص في أعباء المستخدمين من 591.72 193 6 دج لسنة 2016 إلى 979.91 501 4 دج بقيمة 61181 691 1 لسنة 2017 كم هو واضح في الملحقين رقم (05) و (06) الخاصين بجدولي التوازن العام لكلا السنتين 2017/2016.

من هنا تظهر مساهمة و أهمية مراجع الحسابات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ودفعها للاستمرار في الاستغلال من خلال اكتشافه للمشاكل التي يتمتع بها المراجع يمكن له إعطاء إرشادات وحلول لأي مشكل اقتصادي أو فشل مالي متوقع أن تقع فيه المؤسسة قبل تعرضها له.

خلاصة الفصل

إن مؤسسة "XXXX" " ذات المسؤولية المحدودة هي مهتمة بتقديم خدمات للمحطة و توزيع البنزين، سيرغاز، قارورات الغاز.

تهتم كثيرا بمجال المراجعة التي تعتبر أداة فعالة من أجل الكشف عن الأخطاء التسييرية و التحديد عن اضطرابات التي تعرقل أداء المؤسسة، و الاطمئنان على الوضعية المالية لها ، وتحاول التطوير الدائم لها وفقا لمتطلباتها لأنها تساهم بدرجة كبيرة في اتخاذ القرار.

نتيجة لقيام المراجع المؤهل علميا بمهمته على أحسن وجه وإعطاءه رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للشركات.

حيث أن استعمالها لتقارير المراجعة تعينها على تحقيق الأداء الأمثل، و الأخذ بالنصح في حالة ضعفها أو تعرضها لمشاكل مالية أو أخرى.

وهذا ما جعلها تتحسن كثيرا في السنة الموالية حيث أنها حققت ربح بقيمة 565.51 9دج مقارنة بالسنة التي سبقت.

الخاتمة

الخاتمة

أدى ظهور المنشآت الكبيرة وتعدد أعمالها إلى انفصال الملكية عن الإدارة وتحول دور الإدارة في تسيير المؤسسة إلى وكيل عن ملاكها، وهذا ما خلق فجوة بين الملاك و المعلومات التي تعني مؤسساتهم وعدم تأكدهم من صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة في شكل تقارير وقوائم مالية.

ونتيجة لحاجة الملاك لطرف يحكم على مستوى الأداء وفعالية الرقابة الداخلية وصدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بشكل حيادي وموضوعي، و متمتع باستقلال أكثر من المراجع الداخلي، ولذلك استعان الملاك بالمراجع الخارجي الذي يقوم بذلك إضافة إلى كونه قادرا على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد الثغرات التي يحتويها هذا النظام.

حيث يستخدم المراجع التحليل المالي عند قيامه بعملية الاختبارات التحليلية ومقارنة نسب الأداء خلال فترات مختلفة للمؤسسة وكذلك مع المؤسسات تعمل في نفس المجال لنفس الفترة، تحليل الانحرافات لمعرفة الأسباب ويقوم بالإشارة إليها في تقريره الذي من شأنه إعطاء نظرة للإدارة تمكنها من اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين الأداء أو تعديل القرارات السابقة، خاصة التي تتعلق باستمرارية المؤسسة في النشاط، زيادة على ذلك يقوم المراجع بتقديم خدمات استشارية للإدارة تمكنها من تحقيق أهدافها، وذلك نتيجة للخبرة و الكفاءة التي يتمتع بها المراجع الخارجي و التي قد تفتقر لها المؤسسة وبذلك فإنها المراجع يساهم في تحسين أداء المؤسسة وضمان استمرارها لمدة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها.

من خلال ما سبق حاولنا في هذا البحث بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانبه في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات مع مجموعة من التوصيات.

- **نتائج اختبار الفرضيات**: أدت معالجة البحث إلى الآتي:
  - ✓ **الفرضية الأولى:** تحققت، ومنه فالمراجعة تهدف إلى تقديم رأي محايد لمستخدمي القوائم المالية عن صحة المعلومات المحتواة فيها وحالة المركز المالي للمؤسسة وإعطاء إرشادات للإدارة تساعدها على اتخاذ القرار.
  - ✓ **الفرضية الثاني**: تحققت، تتم عملية المراجعة في الجزائر استنادا على إجراءات و معايير المراجعة المعمول بها وطنيا و المستمدة من معايير المراجعة الدولية.
  - ✓ **الفرضية الثالثة**: لم تتحقق، لأن المراجع يقوم بالتحقق من قدرة المؤسسة على الاستمرار ويعتبر تقديره حول مدى قدرتها على الاستمرارية هو الدليل على تمكنها من الوفاء بالتزاماتها المستقبلية.

- ✓ **الفرضية الرابعة:** تحققت، حيث يتمتع المراجع بكونه يمتلك الخبرة و الكفاءة اللازمة لتقديمه النصح و الإرشاد لإدارة المؤسسة لتجنب الفشل المالي أو الإفلاس و بذلك استمرارها في النشاط وتحقيق أهدافها المرجوة.

❖ **التوصيات المقترحة:**

- ✓ الاهتمام برأي المراجع الخارجي المستقل و الذي يشير فيه إلى الانحرافات السلبية في أداء المؤسسة و العمل على تداركها و تنمية الانحرافات الإيجابية.
- ✓ دراسة جميع المؤشرات المالية وغير المالية ووضعها كإرشادات يقوم المراجع بالاسترشاد بها من خلال عملية التقويم.
- ✓ ضرورة توعية المدراء و الملاك للمؤسسات الاقتصادية لطبيعة عملية المراجعة، وواجبات ومسؤوليات المراجع، ودور و أهمية المراجعة في ترشيد عملية التسيير و استمرارية النشاط.

❖ **آفاق البحث:**

إن معرفة دور المراجعة الخارجية في ضمان استمرارية المؤسسة الاقتصادية و تحسين أدائها من خلال الإلمام بجميع جوانبها يفتح المجال للباحثين للتعمق أكثر في هذا الجانب.

❖ **صعوبات البحث:**

- ➢ صعوبة الحصول على معلومات لإجراء دراسة ميدانية لإسقاط الجانب النظري على الوقع .
- ➢ صعوبة الترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية
- ➢ صعوبة إيجاد مراجع نظرية حول البحث

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- أبو رقبة توفيق مصطفى و المصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق و مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن،1991.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، 2000.
- إدريس عبد السلام شتيوي، **مراجعة المعايير و الإجراءات**، دار النهضة العربية، لبنان، الطبعة 4، 1996
- جمعة وآخرون، **مفاهيم التدقيق المتقدمة**، من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، فيفري2001
- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، عمان، الأردن،1999
- حنان، رضوان حلوة، تطور الفكر المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2004.
- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، الأدن،2003
- خالد راغب الخطيب ورافعي خليل محمود، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998.
- د. أمين أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة،1993.
- د.سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، الطبعة السابعة معدلة،2003.
- رزق أبو الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة1، 2015
- زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2015
- ضيف خيرت و آخرون، **المحاسبة المالية دراسة في القياس و التحليل المحاسبي**، الدار الجامعية بيروت، لبنان، 1984
- عبد الفتاح الصحن و آخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، .2000

- عبد الفتاح الصحن وعمر حسين، **دراسات في المحاسبة المالية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1977
- عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001
- علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الرابعة، الأردن، 2012.
- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة1، 2006
- القاضي حسين، **نظرية المحاسبة**، مطابع مؤسسة الوحدة، الطبعة 1، دمشق، سوريا، 1980
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003
- محمد الفيومي وعوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،مصر، 1998
- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002
- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير و التطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الأسكندرية،2005.
- محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002-2003
- وليام توماس وامرسون هنكي و آخرون، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ، 1986.
- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة1 ،2000.

المذكرات و المحاضرات:

- بوسماحة أحمد، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001
- حجار خديجة، استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2008-2009

- حسام الدين جلال و هارون بوجلال، مراجعة الحسابات و دورها في استمرارية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستير غير منشور،2018.
- حسن، دينا زين العابدين حسن، دور مراقب الحسابات في تحديد و تقييم عوارض استمرارية المنشأة في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس،2003.
- سامي محمد أسامة صوفي، دور البنية الرقابية في بناء إستراتيجية المراجعة، مذكرة ماجستير، جامعة تيشرين، سوريا،2006
- شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف، 2012.
- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها أو مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004
- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر،2004.
- عاهد عبد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، أطروحة ماجستير، جامعة الإسلامية غزة،فلسطين ،2007
- العمودي أحمد، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية، رسالة ماجستير،الأردن،2001
- غراب يوسف، معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- فتيحة عبد الواحد، مراجعة الحسابات ودورها في استمرارية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012-2013
- لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة1، الجزائر2008 -2009

الملتقيات و المؤتمرات و المجلات:

- د.محمد سعدات لطفي عميرة و أخرون، تعزيز حكم المراجع الخارجي عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار بتطبيق نماذج التنبؤ بالافلاس كإجراء إضافي لمعيار المراجعة الدولي رقم 570 من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، مجلة الزرقاء للبحوث و الدراسات الإنسانية جامعة الزرقاء، الأردن، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2016
- عمر شرقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق و الإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي 570 و التشريع الجزائري، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 19، جوان2016

- قايد محمد أمين، نحو مبتدئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين، العدد 32، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، 1985
- يوسف الجربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية وتقييم الأداء، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القوانين، أيار وحزيران، الأردن، 2003

مراجع بالغة الأجنبية:

- Auditin statdards board statement on auditing,standards No59 the auditors consideration of an Entity's To continue as a Going concern", (aicpa vo,1 1989
- Chadefaux. M : l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987.
- International standard on auditing,ISA,No.750,"**Going Concern**"
- Pigé.B:Audit et controle interne,litec,1997.
- Raffegeau jean,pierre du fils et ramon Gonzales:audit et controle de comptes, public-union edition, parits,1979.
- Robert R.Sterling,"the going concern:An Examination",Thz accounting Review

مواقع انترنت:

- http://www.finance.dm.ae/finance/major/financialsystem/introduction.htm
- http://www.sfhty.com/montda.php?amr=vmwdwe&id=247021&tid=59861

الملاحق

ملحق رقم (01): جانب الأصول من ميزانين لسنتين: 2015-2016

Désignation de l'entreprise :	SARL DAHRA STATION D'ESSENCE
Activitée :	STATION D'ESSENCE
Adresse :	OULED BACHIR KHEIR EDDINE KHEIR EDDINE MOSTAGANEM
N° Article	27110104625
N° NIF	001127078312839
N° RC	11 B 0783128

La période
Du: 01/01/2016
au: 31/12/2016

BILAN

EDITION PROVISOIRE

ACTIF	Note	Exercice 2016			Exercice 2015
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		92 000 000.00	41 438 333.30	50 561 666.70	59 761 666.70
Autres immobilisations corporelles		10 818 695.72	3 901 978.98	6 916 716.74	8 072 586.31
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		500 000.00		500 000.00	500 000.00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**103 318 695.72**	**45 340 312.28**	**57 978 383.44**	**68 334 253.01**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 174 708.60		1 174 708.60	997 928.15
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs		8 563 418.06		8 563 418.06	5 609 534.83
Impôts et assimilés		751 720.44		751 720.44	903 266.88
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		42 000 214.68		42 000 214.68	32 302 522.08
TOTAL ACTIF COURANT		**52 490 061.78**		**52 490 061.78**	**39 813 251.94**
TOTAL GENERAL ACTIF		155 808 757.50	45 340 312.28	110 468 445.22	108 147 504.95

Edition du : 15/05/19

ملحق رقم (2): جانب الخصوم من ميزانيتين 2015-2016

Désignation de l'entreprise : SARL DAHRA STATION D'ESSENCE

Activitée : STATION D'ESSENCE

Adresse : OULED BACHIR KHEIR EDDINE KHEIR EDDINE MOSTAGANEM

N° Article : 27110104625
N° NIF : 001127078312839
N° RC : 11 B 0783128

La période
Du 01/01/2016
au 31/12/2016

EDITION PROVISOIRE

BILAN

P A S S I F	Note	Exercice 2016	Exercice 2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000.00	500 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées(1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe /(1))		3 026 157.08	1 784 397.46
Autres capitaux propres -Report à nouveau		7 401 571.53	5 617 174.07
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		10 927 728.61	7 901 571.53
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 126 293.79	1 079 000.00
Impôts		1 249 854.00	795 744.00
Autres dettes		92 446 598.40	95 778 610.56
Trésorerie Passif		4 717 970.42	2 592 578.86
TOTAL PASSIFS COURANTS III		99 540 716.61	100 245 933.42
TOTAL GENERAL PASSIF		110 468 445.22	108 147 504.95

Edition du : 15/05/19

ملحق رقم (03): جانب الأصول من ميزانيتين 2016-2017

Désignation de l'entreprise : SARL DAHRA STATION D'ESSENCE

Activitée : STATION D'ESSENCE

Adresse : OULED BACHIR KHEIR EDDINE KHEIR EDDINE MOSTAGANEM

N° Article 27110104625
N° NIF 001127078312839
N° RC 11 B 0783128

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

EDITION PROVISOIRE

BILAN

ACTIF	Note	Exercice 2017			Exercice 2016
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		92 000 000.00	50 638 333.30	41 361 666.70	50 561 666.70
Autres immobilisations corporelles		10 818 695.72	5 057 848.55	5 760 847.17	6 916 716.74
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		500 000.00		500 000.00	500 000.00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		103 318 695.72	55 696 181.85	47 622 513.87	57 978 383.44
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 138 202.46		1 138 202.46	1 174 708.60
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs		8 563 428.76		8 563 428.76	8 563 418.06
Impôts et assimilés		963 330.30		963 330.30	751 720.44
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		57 733 467.11		57 733 467.11	42 000 214.68
TOTAL ACTIF COURANT		68 398 428.63		68 398 428.63	52 490 061.78
TOTAL GENERAL ACTIF		171 717 124.35	55 696 181.85	116 020 942.50	110 468 445.22

Edition du : 21/03/19

ملحق رقم (04): جانب الخصوم من ميزانيتين 2016-2017

Désignation de l'entreprise :	SARL DAHRA STATION D'ESSENCE
Activitée :	STATION D'ESSENCE
Adresse :	OULED BACHIR KHEIR EDDINE KHEIR EDDINE - MOSTAGANEM
N° Article	27110104625
N° NIF	001127078312839
N° RC	11 B 0783128

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

BILAN

EDITION PROVISOIRE

P A S S I F	Note	Exercice 2017	Exercice 2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000.00	500 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées(1))		10 050 000.00	
Ecarts de réévaluation			
Ecart équivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe /(1))		3 016 591.57	3 026 157.08
Autres capitaux propres -Report à nouveau		377 728.61	7 401 571.53
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		13 944 320.18	10 927 728.61
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		6 877 127.10	1 126 293.79
Impôts		1 463 746.00	1 249 854.00
Autres dettes		92 235 737.42	92 446 598.40
Trésorerie Passif		1 500 011.80	4 717 970.42
TOTAL PASSIFS COURANTS III		102 076 622.32	99 540 716.61
TOTAL GENERAL PASSIF		116 020 942.50	110 468 445.22

Edition du : 21/03/19

ملحق رقم (05): حساب النتائج 2016-2017

Désignation de l'entreprise :	SARL DAHRA STATION D'ESSENCE
Activitée :	STATION D'ESSENCE
Adresse :	OULED BACHIR KHEIR EDDINE KHEIR EDDINE MOSTAGANEM
N° Article	27110104625
N° NIF	001127078312839
N° RC	11 B 0783128

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2016	Exercice 2017
Chiffre d affaires		353 304 884.00	395 140 326.76
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		353 304 884.00	395 140 326.76
Achats consommés		326 123 475.50	371 675 424.49
Services extérieurs et autres services		6 990 247.35	2 861 339.71
II- Consommation de l'exercice		333 113 722.85	374 536 764.20
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		20 191 161.15	20 603 562.56
Charges de personnel		3 193 591.72	4 501 979.91
Impôts, taxes et versements assimilés		1 923 233.00	1 586 111.00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		15 074 336.43	14 515 471.65
Autres produits opérationnels		8 039.00	
Autres charges opérationnelles		468 022.58	70 200.00
Dotations aux amortissements et aux provisions		10 355 869.57	10 355 869.57
Reprise sur pertes de vateur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		4 258 483.28	4 089 402.08
Produits financiers		300.00	
Charges financières		17 867.71	
VI-RESULTAT FINANCIER		-17 567.71	
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		4 240 915.57	4 089 402.08
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1 224 324.00	1 063 245.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		353 313 223.00	395 140 326.76
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		350 296 631.43	392 114 169.68
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 016 591.57	3 026 157.08
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		3 016 591.57	3 026 157.08
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		3 016 591.57	3 026 157.08
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Edition du : 21/03/19

جدول رقم (06): جدول تدفقات الخزينة 2017/2016

Désignation de l'entreprise : SARL DAHRA STATION D'ESSENCE

Activitée : STATION D'ESSENCE

Adresse : OULED BACHIR KHEIR EDDINE KHEIR EDDINE MOSTAGANEM

N° Article : 27110104625
N° NIF : 001127078312839
N° RC : 11 B 0783128

La période
Du: 01/01/2017
au: 31/12/2017

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode Directe)

EDITION PROVISOIRE

RUBRIQUES	Note	Exercice 2017	Exercice 2016
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		595 117 898.24	488 080 939.01
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		579 384 645.81	478 383 246.41
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		15 733 252.43	9 697 692.60
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		15 733 252.43	9 697 692.60
Flux de trésorerie provenant des activités d investissement			
Décaissements s/acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp.			
Encaissements s/cessions d'immobilisations corporelles ou incorp.			
Décaissements sur acquisition d immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l émission d actions			
Dividendes et autres distribution effectués			
Encaissements provent d emprunts			
Remboursements d emprunts ou d autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		15 733 252.43	9 697 692.60
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l ouverture de l exercice		37 282 244.26	29 709 943.22
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l exercice		56 233 455.31	37 282 244.26
Variation de trésorerie de la période		18 951 211.05	7 572 301.04
Rapprochement avec le résultat comptable			

Edition du : 21/03/19

ملحق رقم (07):حول القوائم المالية لسنة 2016

Réserves, observations commentaires sur les comptes et notes au contrôle interne et aux états financiers de l'exercice clos au 31/12/2016

Les règles et méthodes comptables ont été appliquées dans le respect du principe de prudence, de permanence des méthodes comptables d'un exercice à un autre, d'indépendance des exercices et conformément aux règles générales d'établissement et de présentation des états financiers.

Les procédures de contrôles nous recommandent de relever les comptes dont le solde ou le contenu apparaît comme faux ou incertain et d'en faire naturellement l'état descriptif, ainsi les réserves émises à leur endroit pourraient être levées facilement.

Pour ce qui est des comptes qui ne présentent aucune anomalie ; l'observation n'est pas expressément requise.

La procédure de contrôle arrêtée est structurée comme suit :

- *analyse de compte.*
- *Justification du compte.*
- *Constatations des anomalies ou irrégularités.*
- *Conclusion du contrôle.*

I- Compte d'actif non courant : *57 978 383,44 DA*

a- Les immobilisations corporelles brutes : *102 818 695,72 DA*

Constituées la station d'essence y'a compris (le terrain, le bâtiment est les équipements, installation générale, agencement, aménagement).

Elle présente une valeur nette de 57 478 383,44 DA après déduction des amortissements.

Les amortissements globaux sont de l'ordre de 45 340 312,28 DA.

b- les immobilisations financières *: 500 000,00 DA*

Est constituées de caution chez notaire.

II- Compte d'actif courant : *52 490 061,78 DA.*

a- Stocks et encours : *1 174 708,60 DA.*

b- Autre débiteurs : *8 563 418,06 DA,*

Il s'agit avance aux fournisseurs pour un montant de 8 563 418,06 DA.

c- Impôts et assimilés : *751 720,44 DA,*

Il s'agit acompte IBS pour 733 240,00 DA, et 7 300,44 DA TVA déductible et précompte TVA pour un solde de 11 180,00 DA.

d- Les disponibilités : *42 000 214,68 DA.*

La caisse constituent la composante majeur des disponibilités soit pour la banque C.P.A : 4 636,07 DA et pour la caisse : 41 995 578,61 DA.

III- Capitaux propres : *10 927 728,61 DA.*

a- Le capital émis est de : 500.000,00 DA.

b- Résultat net de l'exercice : 3 026 157,08 DA.

c- Report à nouveau : 7 401 571,53 DA

IV- Compte de passifs non courants :

Néant

V- Compte de passifs courants : *99 540 716,61 DA*

a- Fournisseurs et comptes rattachés :

Le montant des fournisseurs inscrits dans les états financiers arrêté au 31/12/2016 s'élève à 1 126 293,79 DA.

Compte	Désignation	Montant
404004	Fournisseurs de services	47 293,79
404000	Fournisseurs d'immobilisation	1 079 000,00
	Total	**1 126 293,79**

b- Impôts :

Le montant des Impôts inscrites dans les états financiers de l'exercice 2016 s'élève à 1 249 854,00 DA et concerne plusieurs comptes se décompose comme suit :

Compte	Intitulé	Montant
444200	IBS à payer	1 063 245,00
447004	TAP à payer	186 609,00
	Total	**1 249 854,00**

c- Autres dettes :

Le solde de ce compte arrête au 31/12/2016 est de 92 446 598,40 DA se décompose comme suit :

Compte	Intitulé	Montant
43100	CNAS	109 765,37
44230	IRG/Salaire	5 262,10
45500	Compte courant Associés	92 331 570,93
	TOTAL	**92 446 598,40**

d- Trésorerie passif : *4 717 970,42 DA*

Le montant concerne découvert bancaire de la banque CPA.

VI- LES COMPTES DE GESTIONS :

Les produits des activités ordinaires de la SARL sont à l'ordre de 295 140 326,76 DA, soit une hausse de 37% par rapport à 2015.

Les charges des activités ordinaires de la SARL sont à l'ordre de 292 114 169,68 DA, soit une hausse de 37% par rapport à 2015.

Rapport spécial sur le détail des cinq ou dix rémunérations les plus élevées.

Mesdames, Messieurs,

En application des dispositions de l'article 25 alinéas 4 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010, Les contrôles effectués au niveau des comptes sociaux de société, clos au 31/12/2016, montrent, que le gérant de la société, ne nous a présenté aucun document concernant les Cinq ou Dix Rémunération les plus élevées.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Rapport Spécial relative aux filiales, Participations et société contrôlées

Mesdames, Messieurs,

En application des dispositions de l'article 729 du code de commerce et de 25 alinéa 15 de la loi n° 10/01 du 29 juin 2010, L'exploitation des documents comptables tels que les états financiers et l'analyse des comptes au titre de l'exercice 2016, m'a permis de constater que la SARL DAHRA STATION ne détient aucune participation et ne possède aucune filiale

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

ملخص :

تهدف الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في تنبؤ باستمرارية المؤسسة ، و مدى أهميته في تجنب الفشل المالي وذلك من خلال اكتشاف المخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤدي بأضرار تمس فرض استمرارية المؤسسة بالإضافة الى أهم الإجراءات و المؤشرات المستخدمة للتنبؤ بالاستمرارية.

كما اعتمدنا في دراستنا على دراسة حالة مؤسسة اقتصادية بكتب محافظ الحسابات، بالإضافة إلى قيامنا بإجراء مقابلة مع محافظ الحسابات، وفي الأخير خلصت دراستنا إلى أن محافظ الحسابات يقوم بالتنبؤ باستمرارية نشاط المؤسسة وله دور كبير في تنبيه إدارة المؤسسة و ترشيدها لتجنب الفشل المالي و الإفلاس وطبعا هذا يؤدي إلى استمرارية المؤسسة.

كلمات المفتاحية: استمرارية المؤسسة- الفشل المالي – الإجراءات و المؤشرات

:Résumé

L'étude vise à souligner le rôle de commissaire aux comptes dans la pérennité de l'institution et l'importance d'éviter les défaillances financier ainsi que les risques potentiels qui pourraient affecter la durabilité de l'institution en plus des procédures et des indicateurs les plus importants utilisés pour prédire la découverte de la continuité.

Enfin, notre étude a conclu que le commissaire aux comptes prédit la continuité de l'activité de l'institution et bien sur cela conduit à la continuité de l'institution.

Mots-Clés: Continuité de l'institution - défaillance financière - procédures et indicateurs

,