جامعة سعد دحلب البليدة

كليـــة العلـــوم الاقتصاديـــة والتجارية

وعلوم التسيير

قســم العلــوم التجارية

أطروحة دكتوراه

تخصــص: محاسبة وتدقيق

مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF

من طرف

عزه الأزهر

أمام اللجنة المشكلة من:

رزيق كمال	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة سعد دحلب البليدة**	**رئيسا**
دراوسي مسعود	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة سعد دحلب البليدة**	**مشرفا ومقررا**
بوزيدة حميد	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة بومرداس**	**عضوا**
عمورة جمال	**أستاذ محاضر (أ)**	**جامعة سعد دحلب البليدة**	**عضوا**
حواس صلاح	**أستاذ محاضر (أ)**	**جامعة الجزائر 3**	**عضوا**
رميدي عبد الوهاب	**أستاذ محاضر (أ)**	**جامعة المدية**	**عضوا**

البليدة: جوان 2013

الملخص

يتمحور محور الأطروحة، حول تبيان كيفية عرض ومراجعة القوائم المالية لنظام المحاسبي المالي SCF المعدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يساهم في جودة المعلومة المحاسبية، فلم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل جوانب جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين أهتموا بهذا المجال وتولدت عن هذا التطور جمعيات مهنية واتحادات محلية ودولية متخصصة وضعت معايير وفرضت فروض ومبادئ موحدة، تتطلب من القائمين على إعداد قوائم مالية أن يتمتعوا بمستوى عملي وفكري راق، وأن يواكبوا كل ما هو جديد في مجال المال والأعمال، وأن يلموا بكل الجوانب التقنية المرتبطة بحساب المؤشرات المالية، والمعدلات التي يتطلبها بعض المعالجات المحاسبية المتعلقة بحساب المؤشرات المالية، والمعدلات التي تتطلبها بعض المعالجات المحاسبية المتعلقة بإيجاد القيمة الحقيقية للعناصر المسموح إعادة تقييمها من خلال ما كتب وحدد من مفاهيم ومعايير قصد الخلود إلى رأي مدعم ومبرر عن حجم ومستوى التوافق ما بين حالة أو وضعية ما والإطار المرجعي للمؤسسة.

مراجعة الحسابات هي مهمة فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بتلك المؤسسة فحاولنا إبراز أهميتها وأهدافها والدور الذي تلعبه اتجاه العديد من الأطراف، هذا الدور الذي مكنهم من استحواذ اهتمامهم، ساهم ذلك في وضع جمعيات ومنظمات مهنية ومعايير وإجراءات تضمن سلامة أدائها من أجل توفر قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف التركات من مختلف البلدان.

لقد كان هدفنا الأساسي هو تقديم وصف ما أمكن لحال وواقع المهنة في الجزائر، فأهم المجهودات التي بذلتها هيئات الإشراف على مهنة في الجزائر قصد تحسين أداء المهنة تطوير من نظامها المحاسبي المالي الذي يعتبر خطوة هامة سيدفع بالمهنة في الجزائر إلى الأمام، وهذا بإعداده وفقا المعايير والمبادئ المحاسبية الدولية، ذلك من خلال ما يظهر جليا من خلال تبنيه واقتباسه لمحتويات المعايير الدولية، مما يسهل على تقريب وتكييف ممارستنا الرقابية والمحاسبية بالممارسات الدولية. وعملت الجزائر على تطبيقه إبتداء من عام 2010 م.

الكلمات المفتاح: المحاسبة، المبادئ المحاسبية، المعايير المحاسبية الدولية، المراجعة، معايير المراجعة الدولية، نظام المعلومات المحاسبية، جودة المعلومة المحاسبية، معايير الإبلاغ المالي، النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية.

شـكـر

أتوجه بالحمد والشكر إلى المولى عز وجل على جميع نعمه الظاهرة والباطنة فأقول (الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه) فالحمد لله الذي وفقني بالنجاح في امتحان شهادة الماجستير والدكتوراه الشكر له أن وفقني على إتمام الرسالة.

اعترافا بالفضل وتقدير للجميل، لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا الرسالة إلا أن أتوجه بجزيل شكري وأمتناني إلى الأستاذ الدكتور دراوسي مسعود، لقبوله الإشراف على هذا العمل، وتوجهاته القيمة وتساؤله المستمر عن هذا البحث؛ كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل. شكرا لأعضاء لجنة المناقشة رئيسا وأعضاء على قبولهم مناقشة هذا العمل وصبرهم على تصويب ما بد من أخطاء وهفوات.

كما نتقدم بالشكر إلي إخواننا وأصدقائنا ورفقائنا في الدراسة والعمل الذي لاتسع مكانتهم عندنا بضع أسطر.

كما لا ننسي الطاقم الإداري بجامعة البليدة وكل موظفي الكلية.

كما نشكر جزيل الشكر والعرفان كل من ساعدنا في انجاز هذا البحث من قريب أو بعيد.

قائمة المصطلحات

AAA	**A**merican **A**ccounting **A**ssociation
AICPA	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants
CNC	**C**onseil **N**ational de **C**omptabilité
CAS	**C**omptabilité **A**nalytique **S**ectorielle
CICA	**C**riminal **I**njuries **C**ompensation **A**uthority
FASB	**F**inancial **A**ccounting **S**tandard **B**oard
FIFO	**F**irst **I**n **F**irst **O**ut
GAAS	**G**enerally **A**ccpted **A**uditing **S**tandards
GAAP	**G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples
IAS	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards.
IASB	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **B**oard
IASC	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee
IASCF	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee **F**oundation
IFAC	**I**nternational **F**édération of **A**ccountants
IFRS	**I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandard
ISO	**I**nternational **S**tandards **O**rganisation
ISA	**I**nternational **S**tandards on **A**uditing
ICCAP	**I**nternational **C**oordination **C**ommittee for the **A**ccountancy **p**rofession
ICAS	**I**nstitute of **C**hartered **A**ccountants in Scotland
ICCAP	**I**nternational **C**oordination **C**ommittee for the **A**ccountancy **p**rofession
IOSCO	**I**nternational **O**rganization of **S**ecurities **C**ommissions
ICAEW	**I**nstitute of **C**hartered **A**ccountants in **E**ngland and **W**ales
IAASB	**I**nternational **A**uditing and **A**ssurance **S**tandards **B**oard
IAPC	**I**ntellectual **A**utobiography and **P**lan for **C**oncentration
LIFO	**L**ast **I**n **F**irst **O**ut
NYSE	**N**ew **Y**ork **S**ecurity **E**xchange
PCN	**P**lan **C**omptable **N**ational
PCG	**P**lan **C**omptable **G**énéral

PCS	**P**lan **C**omptable **S**ectoriel
SAC	Conseil Consultative des normes
SCF	**S**ystème **C**omptable **F**inancier
SEC	**S**ecurity and **E**xchanges **C**ommission
SIC	**S**tandin**g** **I**nterpretations **C**ommittee
UEC	**U**nion **E**uropéenne
SCF	**S**ystème de **C**omptabilité **F**inancière
ISRE$_S$	**I**nternational **S**tandards for testing connections
ISAE$_S$	**I**nternational **S**tandards for connections to make sure

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الإطار المفاهيمي للمحاسبة	61
02	الجهات القائمة بعملية المراجعة	87
03	ملخص لعملية المراجعة	102
04	سيرورة إعداد معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية	119
05	إصدارت مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي	159
06	دعائم نظام المعلومات	194
07	العلاقة بين النظام المحاسبي والحاسب الإلكتروني	202
08	المراجعة حول الحاسوب	209
09	المراجعة من خلال الحاسوب	210
10	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	254
11	مقومات نظام الرقابة الداخلية	261
12	الشروط الواجب توافرها في أدلة الإثبات	267
13	أنواع التقارير	279
14	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	314
15	مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	378
16	توزيع المشاركين حسب الجنس	429
17	توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية	430
18	توزيع المشاركين حسب الوظيفة	430
19	توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية	431
20	توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي	431
21	توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي	432
22	توزيع المشاركين حسب الدرجة العلمية	432
23	توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكاديمية	433
24	توزيع المشاركين حسب الولايات	434
25	توزيع المشاركين حسب نسبة الاطلاع	434
26	توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	436
27	توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر	438
28	توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	440

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تطور أهداف المراجعة	77
02	المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	88
03	أنواع المراجع من حيث الهدف	90
04	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معايير التقارير)	133
05	قائمة عناوين المعايير IAS	134
06	جدول قائمة عناوين معايير المراجعة	160
07	الفرق بين البيانات والمعلومات	175
08	مقارنة أنواع المعلومات الأولية والثانوية	179
09	العلاقة الوظيفية بين كل من المحاسب والحاسب الإلكتروني	202
10	قائمة المركز المالي على شكل التقرير	227
11	قائمة المركز المالي على شكل حساب	227
12	قائمة الدخل لمنشأة عن الفترة المنتهية بتاريخ N/12/31	234
13	قائمة حقوق الملكية	238
14	قائمة التدفقات النقدية	246
15	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة المباشرة	247
16	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة غير المباشرة	248
17	حسابات المدينين	250
18	أهم مستخدمي القوائم المالية وطبيعة القرارات المحتمل اتخاذها من طرفهم	319
19	مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية	359
20	مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية	396
21	ميزانية السنة المالية المقفلة الأصول	412
22	ميزانية السنة المالية المقفلة الخصوم	413
23	جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)	416
24	جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)	417
25	سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	419
26	سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	420

27	تغير الأموال الخاصة	422
28	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	428
29	توزيع المشاركين حسب الجنس	429
30	توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية	430
31	توزيع المشاركين حسب الوظيفة	430
32	توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية	431
33	توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي	431
34	توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي	432
35	توزيع المشاركين حسب الدرجة العلمية	432
36	توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكاديمية	433
37	توزيع المشاركين حسب الولايات	433
38	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	435
39	تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر	437
40	تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	439

الفهرس

العنوان	الصفحة
الملخص	
الشكر	
الملخص	
المصطلحات	
قائمة الأشكال البيانية	
قائمة الجداول	
الفهرس	
المقدمة	27
1- مدخل حول المحاسبة والمراجعة والمعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية	35
1-1-مدخل للمحاسبة	37
1-1-1- نشأة المحاسبة وتطورها	37
1-1-1-1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطي	37
1-1-1-2- اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة وعصر التجارة	39
1-1-1-3- تطور المحاسبة في المركانتيلية (الرأسمالية التجارية)	41
1-1-1-4- تطور المحاسبة في عصر الثورة الصناعية	41
1-1-1-4-1- بدء الاهتمام بمحاسبة التكاليف	41
1-1-1-4-2- نظرية الوكالة	42
1-1-1-4-3- نشوء الإفصاح	42
1-1-1-4-4- أزمة 1929	42
1-1-1-4-5- المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	43
1-1-1-5- التأصيل العلمي	45
1-1-1-5-1- كتاب نظرية المحاسبة لمؤلفه William Apaton	45
1-1-1-5-2- كتيب بيان أولي بمبادئ المحاسبة من خلال الشركات المساهمة	46
1-1-1-5-3- كتيب مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة	46
1-1-1-5-4- سلسلة الدراسات المحاسبية الأولى RSA	47
1-1-1-5-5- سلسلة الدراسات المحاسبية الثالثة RAS3	48
1-1-1-5-6- بيان النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT	50
1-1-1-5-7- بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية SATTA	51
1-1- 2- المفاهيم الأساسية للمحاسبة	52
1-1-2-1- تعريف المحاسبة	52
1-1-2-2- أنواع المحاسبة Fields of Accounting	53
1-1-2-2-1- المحاسبة المالية Financial Accounting	53
1-1-2-2-2- المحاسبة الحكومية	53
1-1-2-2-3- محاسبة التكاليف Cost Accounting	54
1-1-2-2-4- المحاسبة الإدارية Managerial Accounting	54
1-1-2-2-5- المحاسبة الضريبية Tax Accounting	54
1-1-2-2-6- محاسبة الشركات	54

1-1-2-2-1-7- مراجعة الحسابات Auditing 54
1-1-2-2-1-8- المحاسبة الوطنية 55
1-1-2-2-1-9- فروع حديثة للمحاسبة 55
1-1-2-1-3- أهمية المحاسبة 55
1-1-2-3-1-1- المستخدمون المباشرون 56
1-1-2-3-1-2- المستخدمون غير المباشرون 57
1-1-2-1-4- أهداف المحاسبة 58
1-1-2-1-5- وظائف المحاسبة (Functions of Accounting) 59
1-1-2-5-1-1- وظيفة تسجليه 59
1-1-2-5-1-2- وظيفة تحليلية 60
1-1-2-5-1-3- وظيفة رقابية 60
1-1-2-5-1-4- وظيفة استشارية أو إخبارية 60
1-1-1-3- الهيكل العام لنظرية المحاسبة 60
1-1-1-3-1-1- فروض نظرية المحاسبية (Accounting Assumptions) 61
1-1-1-3-1-1-1- فرض الشخصية المعنوية 61
1-1-1-3-1-1-2- فرض الاستمرارية للمؤسسة (Coing Concern Assumption) 63
1-1-1-3-1-1-3- فرض الدورية (Time-period Assumption) 63
1-1-1-3-1-1-4- فرض وحدة القياس النقدي (The Monetary Unit Assumption) 63
1-1-1-3-1-1-5- فرض التوازن المحاسبي (The Monetary Unit Assumption) 64
1-1-1-3-1-2- المبادئ المحاسبية (Accounting Principles) 64
1-1-1-3-1-2-1- مبدأ التكلفة التاريخية (Historical Cost Principle) 64
1-1-1-3-1-2-2- مبدأ تحقيق الإيراد (Revenue Realization) 64
1-1-1-3-1-2-3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات (Matching) 65
1-1-1-3-1-2-4- مبدأ الإفصاح الكامل (Full Disclosure Ptinciple) 65
1-1-1-3-1-2-5- مبدأ الثبات (The Consistency Prinsiple) 66
1-1-1-3-1-3- محددات المحاسبية (Accounting) 66
1-1-1-3-1-3-1- محدد الحيطة والحذر (The Conservatism Prinsiple) 66
1-1-1-3-1-3-2- محدد الموضوعية (The Objectivity Prinsiple) 67
1-1-1-3-1-3-3- محدد الأهمية النسبية (The Materiality Prinsiple) 67
1-1-1-3-1-3-4- محدد الكلفة / المنفعة 67
1-1-1-3-1-3-5- محدد التطبيقات المماثلة 67
الخلاصة 68
1-2- مدخل نظري للمراجعة 69
1-2-1- نشأة المراجعة وتطورها 69
1-2-1-1- التطور التاريخي للمراجعة 69
1-2-1-1-1- المرحلة الأولى (من الحضارات القديمة إلى 1500م) 70
1-2-1-1-2- المرحلة الثانية (1500- 1850م) 71
1-2-1-1-3- المرحلة الثالثة (1850- 1905م) 71
1-2-1-1-4- المرحلة الرابعة (1905إلى الآن) 72
1-2-1-2- تعريف المراجعة 73
1-2-1-3- أهداف المراجعة 75
1-2-1-4- أهمية المراجعة 79
1-2-1-4-1- المجموعة الأولى: متعادلي المخاطرة Risk Neutral 80

1-2-1-4- المجموعة الثانية: منحني المخاطرة Risk Averse 80
1-2-1-4-3- المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطرة Risk Seeking 80
1-2-2- أنواع المراجعة 81
1-2-2-1- من حيث المصدر الذي ينص عليها 82
1-2-2-1-1- مراجعة قانونية (إلزامية) 82
1-2-2-1-2- مراجعة اختيارية (غير إلزامية) 82
1-2-2-2- من حيث حجم الاختيارات 82
1-2-2-2-1- مراجعة شاملة أو تفصيلية 82
1-2-2-2-2- المراجعة الاختيارية 83
1-2-2-3- من حيث موعد القيام بالمراجعة 83
1-2-2-3-1- مراجعة نهائية 84
1-2-2-3-2- مراجعة مستمرة 84
1-2-2-4- من حيث نطاق المراجعة 85
1-2-2-4-1- مراجعة كاملة 85
1-2-2-4-2- مراجعة جزئية 85
1-2-2-5- من حيث القائم بعملية المراجعة 86
1-2-2-5-1- المراجعة الخارجية 86
1-2-2-5-2- المراجعة الداخلية 87
1-2-2-6- من حيث هدف المراجعة 89
1-2-2-6-1- مراجعة القوائم المالية 89
1-2-2-6-2- مراجعة الالتزام 89
1-2-2-6-3- مراجعة العمليات (التشغيلية) 89
1-2-2-7- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (Comprehensiveness) 90
1-2-2-7-1- المراجعة العادية 91
1-2-2-7-2- الفحص لغرض معين 91
1-2-3- الإطار العام لنظرية المراجعة 91
1-2-3-1- فروض المراجعة 92
1-2-3-1-1- الفروض التجريبية 92
1-2-3-1-2- الفروض النظرية 94
1-2-3-2- مبادئ المراجعة 95
1-2-3-2-1- مبادئ مرتبطة بركن الفحص 95
1-2-3-2-2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير 97
1-2-3-3- محددات المراجعة 99
1-2-3-3-1- المراجعة وسيلة اتصال 99
1-2-3-3-2- مراجعة الأحداث السابقة 99
1-2-3-3-3- تعميم نتائج العينة 100
الخلاصة 103
1-3- إطار معايير المحاسبة الدولية وأهم تعديلاتها 104
1-3-1- لجنة المعايير المحاسبية الدولية 104
1-3-1-1- تقديم هيئة المعايير المحاسبية 104
1-3-1-1-1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية 109
1-3-1-1-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية 110
1-3-1-1-3- المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) 111

1-3-1-1-4- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية IFRIC 112
1-3-1-2-1- أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 112
1-3-2- ماهية المعايير المحاسبية الدولية 113
1-3-2-1- تعريف المعايير المحاسبية 114
1-3-2-2- أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية 115
1-3-2-3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية 116
1-3-2-4- مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية 116
1-3-2-5- خصائص المعايير المحاسبية 117
1-3-2-6- إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية 118
1-3-3- عرض المعايير المحاسبية الدولية 119
1-3-3-1- معايير عرض القوائم المالية 120
1-3-3-1-1- معيار رقم (1) عرض القوائم المالية 120
1-3-3-1-2- معيار رقم (7) قائمة التدفقات النقدية 120
1-3-3-1-3- معيار رقم (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء 120
1-3-3-1-4- المعيار (1) IFRS تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى 120
1-3-3-2- معايير قياس بنود القوائم المالية 121
1-3-3-2-1- معيار رقم (2) المخزون 121
1-3-3-2-2- معيار رقم (11) عقود الإنشاء 121
1-3-3-2-3- معيار رقم (12) ضرائب الدخل 121
1-3-3-2-4- معيار رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات 122
1-3-3-2-5- معيار رقم (17) عقود الإيجار 122
1-3-3-2-6- معيار رقم (18) الإيراد 122
1-3-3-2-7- معيار رقم (19) منافع الموظفين (التقاعد) 123
1-3-3-2-8- معيار رقم (20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية 123
1-3-3-2-9- معيار رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية 123
1-3-3-2-10- معيار رقم (23) تكاليف الاقتراض 123
1-3-3-2-11- معيار رقم (36) انخفاض في قيمة الأصول 124
1-3-3-2-12- معيار رقم (37) المخصصات، الصول والالتزامات المحتملة 124
1-3-3-2-13- معيار رقم (38) الأصول غير الملموسة 124
1-3-3-2-14- معيار رقم (39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس 125
1-3-3-2-15- المعيار(2) IFRS المدفوعات على أساس الأسهم 126
1-3-3-2-16- معيار (6) IFRS الكشف عن مصادر معدنية (الطبيعية) وتقييمها 127
1-3-3-3- معايير الإفصاحات 127
1-3-3-3-1- معيار رقم (10) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية 127
1-3-3-3-2- معيار رقم (14) التقارير المالية للقطاعات 127
1-3-3-3-3- معيار رقم (24) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة 128
1-3-3-3-4- معيار رقم (26) المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد 128
1-3-3-3-5- معيار رقم (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع 128
1-3-3-3-6- معيار رقم (32) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض 129
1-3-3-3-7- معيار رقم (33) ربحية السهم 129
1-3-3-3-8- معيار رقم (34) التقارير المالية المرحلية 129
1-3-3-3-9- معيار(5) IFRS: الأصول غير المتداولة المقتناة بها للبيع والعمليات غير مستمرة 130

1-3-3-3-10- معيار (8) IFRS القطاعات التشغيلية 130
1-3-3-4- معايير القوائم المالية المجمعة 130
1-3-3-4-1- معيار رقم (27) القوائم المالية الموحدة والمنفصلة 130
1-3-3-4-2- معيار رقم (28) الاستثمارات في الشركات الزميلة 131
1-3-3-4-3- معيار رقم (31) الحصص في المشاريع المشتركة 131
1-3-3-4-4- معيار (3) IFRS اندماج الأعمال 131
1-3-3-5- معايير الصناعات المتخصصة 132
1-3-3-5-1- معيار رقم (40) الاستثمارية العقارية 132
1-3-3-5-2- معيار رقم (41) الزراعة 132
1-3-3-5-3- معيار (4) IFRS عقود التأمين 132
1-3-3-5-4- معيار (7) IFRS الأدوات المالية الإفصاح 132
1-3-3-5-5- معيار (9) IFRS الأدوات المالية التصنيف والقياس 133
الخلاصة 135
1-4- إطار معايير المراجعة الدولية وأهم تعديلاتها 136
1-4-1- لجنة معايير المراجعة الدولية 136
1-4-1-1- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC 137
1-4-1-2- لجنة المراجعة الدولية IAPC 140
1-4-1-3- السلطة المرتبطة بالمعايير الدولية التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد 141
1-4-1-4- السلطة المرتبطة ببيانات الممارسة التي إصدارها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي 141
1-4-2- ماهية معايير المراجعة الدولية 142
1-4-2-1- تعريف وأهداف معايير المراجعة 142
1-4-2-1-1- تعريف معايير المراجعة 142
1-4-2-1-2- أهداف معايير المراجعة 143
1-4-2-2- أهمية معايير المراجعة 144
1-4-2-3- الارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية 145
1-4-2-4- إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية 146
1-4-2-5- التراث العربي الإسلامي وعلاقته بمعايير المراجعة 148
1-4-3- عرض معايير المراجعة الدولية 149
1-4-3-1- معايير عامة General Standard 149
1-4-3-2- معايير العمل الميداني Standards of Field Work 149
1-4-3-3- معايير التقرير Standards of Reporting 150
1-4-3-4- معايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية 150
1-4-3-4-1- المجموعة الأولى: أمور تمهيدية 150
1-4-3-4-1-1- المعيار رقم (100) أمور تمهيدية عن المعايير الدولية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة 150
1-4-3-4-1-2- المعيار رقم (110) إطار المصطلحات 151
1-4-3-4-1-3- المعيار رقم (120) إطار المعايير الدولية للمراجعة 151
1-4-3-4-2- المجموعة الثانية: المسؤوليات 151
1-4-3-4-2-1- المعيار رقم (200) الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية 151
1-4-3-4-2-2- المعيار رقم (210) شروط التكليف بالمراجعة 151
1-4-3-4-2-3- المعيار رقم (220) رقابة الجودة لعمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية 151

1-4-3-4-2- المعيار رقم (230) توثيق المراجعة 152
1-4-3-4-2-5- المعيار رقم (240) مسؤولية المراجع في اعتبار الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية 152
1-4-3-4-2-6- المعيار رقم (250) مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية 152
1-4-3-4-2-7- المعيار رقم (260) الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة 152
1-4-3-4-3- المجموعة الثالثة: التخطيط 152
1-4-3-4-3-1- المعيار رقم (300) التخطيط لمراجعة البيانات المالية 152
1-4-3-4-3-2- المعيار رقم (310) معرفة طبيعة المنشأة 152
1-4-3-4-3-3- المعيار رقم (315) فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية 153
1-4-3-4-3-4- المعيار رقم (320) الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة 153
1-4-3-4-3-5- المعيار رقم (330) اجراءات المراجع استجابة للمخاطر المقيمة 153
1-4-3-4-4- المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية 153
1-4-3-4-4-1- المعيار رقم (400) تقدير المخاطر والرقابة الداخلية 153
1-4-3-4-4-2- المعيار رقم (401) المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب 153
1-4-3-4-4-3- المعيار رقم (402) اعتبارات المراجعة المتعلقة في المنشآت التي تستعمل لمؤسسات خدمية 153
1-4-3-4-4-4- المعيار رقم (450) تقييم الانحرافات المكتسبة أثناء المراجعة. 153
1-4-3-4-5- المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات في المراجعة 153
1-4-3-4-5-1- المعيار رقم (500) أدلة المراجعة 154
1-4-3-4-5-2- المعيار رقم (501) أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية للبنود محددة 154
1-4-3-4-5-3- المعيار رقم (505) المصادقات الخارجية. 154
1-4-3-4-5-4- المعيار رقم (510) التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية 154
1-4-3-4-5-5- المعيار رقم (520) الإجراءات التحليلية 154
1-4-3-4-5-6- المعيار رقم (530) عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الأخرى 154
1-4-3-4-5-7- المعيار رقم (540) المراجعة التقديرات المحاسبية 155
1-4-3-4-5-8- المعيار رقم (545) مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة 155
1-4-3-4-5-9- المعيار رقم (550) الأطراف ذات العلاقة 155
1-4-3-4-5-10- المعيار رقم (560) الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال 155
1-4-3-4-5-11- المعيار رقم (570) استمرارية المنشأة 155
1-4-3-4-5-12- المعيار رقم (580) إقرارات الإدارة 155
1-4-3-4-6- المجموعة السادسة: استخدام عمل الآخرين 155
1-4-3-4-6-1- المعيار رقم (600) استعمال عمل مراجع آخر 156
1-4-3-4-6-2- المعيار رقم (610) مراعاة عمل المراجعة الداخلية 156
1-4-3-4-6-3- المعيار رقم (620) الاستفادة من عمل الخبير المراجع 156
1-4-3-4-7- المجموعة السابعة: إنتهاء عملية المراجعة وإعداد التقرير 156
1-4-3-4-7-1- المعيار رقم (700) تقرير المراجع حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام 156
1-4-3-4-7-2- المعيار رقم (701) التعديلات على تقرير المراجع المستقل 156
1-4-3-4-7-3- المعيار رقم (710) المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة 156
1-4-3-4-7-4- المعيار رقم (720) مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على القوائم المالية تم مراجعتها 157
1-4-3-4-8- المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة 157
1-4-3-4-8-1- المعيار رقم (800) تقرير المراجع المستقل عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة 157

1-4-3-8-2- المعيار رقم (805) مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية- إعتبارات خاصة 157
1-4-3-8-3- المعيار رقم (810) مهمات تمس إصدار ملخص حول قوائم المالية 157
1-4-3-9- المجموعة التاسعة: الخدمات ذات علاقة 157
1-4-3-10- المجموعة العاشرة: تتضمن إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية 158
1-4-3-10-1- المعايير رقم (1000-1100) البيانات الدولية لمهنة المراجعة 158
1-4-3-10-2- المعايير رقم (3000-3399) المعايير الدولية لعمليات التأكيد عدا عن عمليات مراجعة المعلومات المالية 158
1-4-3-10-3- المعيار رقم (3400) فحص المعلومات المالية المستقبلية. 158
1-4-3-10-4- المعايير رقم (4000-4699) المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة 158
1-4-3-5- قائمة عناوين معايير المراجعة 158
الخلاصة 163
خلاصة الفصل 164
2- عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية 167
2-1- عموميات حول نظام المعلومات 169
2-1-1- مفاهيم عامة حول النظام والمعلومة 169
2-1-1-1- النظام 169
2-1-1-1-1- تعريف النظام 170
2-1-1-1-2- خصائص النظام 171
2-1-1-1-3- أنواع الأنظمة 171
2-1-1-1-4- الفعالية والكفاءة التنظيمية 171
2-1-1-1-5- مكونات النظام 172
2-1-1-2- ماهية المعلومة 174
2-1-1-2-1- تعريف المعلومة 174
2-1-2- تعريف نظام المعلومات وأسباب نشأتها 185
2-1-2-1- تعريف نظام المعلومات 186
2-1-2-2- أسباب نشأة نظام المعلومات 187
2-1-2-2-1- المشكلة الإدارية 187
2-1-2-2-2- تقسيم العمل 187
2-1-2-2-3- التقدم العملي والفني 187
2-1-2-2-4- المنافسة الدولية والمحلية 188
2-1-2-2-5- العرض 188
2-1-2-3- أنواع وموارد نظام المعلومات 188
2-1-2-3-1- أنواع نظام المعلومات 188
2-1-2-3-2- موارد نظام المعلومات 190
2-1-2-4- الوظائف ودعائم نظام المعلومات 190
2-1-2-4-1- وظائف نظام المعلومات 190
2-1-2-4-2- دعائم نظام المعلومات 192
2-1-2-5- عملية تطور نظام المعلومات 194
2-1-2-5-1- دورة حياة نظام المعلومات 194
2-1-2-5-2- أمن ورقابة نظام المعلومات 198
2-1-2-5-3- أسباب نجاح وفشل نظام المعلومات ومشاكله 199

2-1-3- تكنولوجيا نظام المعلومات 200
2-1-3-1- تطور آليات نظام المعلومات 200
2-1-3-1-1- تكيف مهنة المحاسبة مع وسائل تقنية للمعلومات الحديثة 201
2-1-3-1-2- دور الحاسب الإلكتروني والمحاسب في العمل المحاسبي 201
2-1-3-1-3- العلاقة بين النظام المحاسبي والحاسب الإلكتروني 202
2-1-3-1-4- أثر استخدام الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي 204
2-1-3-2- مبادئ نظام المعلومات الحديثة 205
2-1-3-2-1- الخدمة 206
2-1-3-2-2- التوقيت 206
2-1-3-2-3- التوحيد 206
2-1-3-2-4- التطوير 206
2-1-3-3- العوامل التي أثرت على تطور نظم المعلومات 206
2-1-3-3-1- التطور في تكنولوجيا المعلومات 206
2-1-3-3-2- التطور في خصائص التطبيقات 206
2-1-3-4- مراجعة الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات 206
2-1-3-4-1- إجراءات المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات 207
2-1-3-4-2- طرق المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات 208
الخلاصة 212
2-2- عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية 213
2-2-1- عرض قائمة المركز المالي 213
2-2-1-1- القوائم المالية 214
2-2-1-1-1- أنواع القوائم المالية 215
2-2-1-1-2- أهداف القوائم المالية 216
2-2-1-1-3- الغرض من وضع القوائم المالية والفرضيات الأساسية لها 216
2-2-1-2- تعريف قائمة المركز المالي 218
2-2-1-2-1- فوائد قائمة المركز المالي 218
2-2-1-2-2- محددات قائمة المركز المالي 219
2-2-1-2-3- عناصر قائمة المركز المالي 220
2-2-1-2-4- شكل الميزانية 226
2-2-1-2-5- مزايا قائمة المركز المالي 228
2-2-1-2-6- عيوب قائمة المركز المالي 228
2-2-2- عرض قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية 229
2-2-2-1- قائمة الدخل 229
2-2-2-1-1- تعريف الدخل 229
2-2-2-1-2- تعريف قائمة الدخل 230
2-2-2-1-3- قائمة الدخل وفقا لمفهوم نشاط التشغيل 230
2-2-2-1-4- قائمة الدخل وفقا للمفهوم الشامل للدخل 230
2-2-2-1-5- أهمية قائمة الدخل 231
2-2-2-1-6- أهداف قائمة الدخل 232
2-2-2-1-7- محددات قائمة الدخل 232
2-2-2-1-8- عناصر قائمة الدخل 233
2-2-2-1-9- كيفية إعداد قائمة الدخل 234
2-2-2-1-10- الشكل العام لقائمة الدخل متعددة المراحل وفق الدخل الشامل 235

2-2-2-1-11- مزايا قائمة الدخل 236
2-2-2-1-12- علاقة قائمة المركز المالي بقائمة الدخل 237
2-2-2-2- قائمة التغيرات في حقوق الملكية 237
2-2-2-2-1- مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية 239
2-2-2-2-2- بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية 239
2-2-3- عرض قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات 240
2-2-3-1- عرض قائمة التدفقات النقدية 240
2-2-3-1-1- تعريف قائمة التدفقات النقدية 241
2-2-3-1-2- التعريف بالمصطلحات 241
2-2-3-1-3- مزايا قائمة التدفقات النقدية 242
2-2-3-1-4- فوائد وأهداف قائمة التدفقات النقدية 242
2-2-3-1-5- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية 243
2-2-3-1-6- شكل ومحتوى قائمة التدفقات النقدية 245
2-2-3-2- الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية 248
2-2-3-2-1- أهداف الإيضاحات 248
2-2-3-2-2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة 249
2-2-3-2-3- الإفصاحات التكميلية 249
2-2-3-2-4- إفصاحات أخرى 251
الخلاصة 252
2-3- أهم الإجراءات والخطوات المتبعة في مراجعة وفحص الحسابات 253
2-3-1- طرق ومنهجية المراجعة 253
2-3-1-1- مراحل تدخل المراجع 254
2-3-1-1-1- المرحلة الأولى: التعرف على المؤسسة موضوع المراجعة 254
2-3-1-1-2- المرحلة الثانية: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية 255
2-3-1-1-3- المرحلة الثالثة: فحص الحسابات وإعداد التقرير النهائي 262
2-3-1-2- أدلة وقرائن المراجعة وتوثيق العمل المهني 264
2-3-1-2-1- تعريف الأدلة 264
2-3-1-2-2- تعريف الإثبات 264
2-3-1-2-3- مفهوم أدلة الإثبات 265
2-3-1-2-4- الشروط الواجب تنفيذها في أدلة الإثبات 266
2-3-1-2-5- أنواع أدلة الإثبات 268
2-3-1-2-6- وسائل الحصول على أدلة الإثبات 269
2-3-2- تقارير مراجعة القوائم المالية 270
2-3-2-1- مفهوم التقرير 270
2-3-2-1-1- تقرير مراقب الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة 270
2-3-2-1-2- تقرير مراقب الحسابات كأداة اتصال 270
2-3-2-2- توثيق العمل المهني 271
2-3-2-3- متطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 المعدل المرتبط بمحتوى تقارير المراجعة 271
2-3-2-3-1- عنوان التقرير 272
2-3-2-3-2- الجهة التي يوجه إليها التقرير 272
2-3-2-3-3- الفقرة التمهيدية 272
2-3-2-3-4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية 272

2-3-2-3-5- مسؤولية المراجع 273
2-3-2-3-6- رأي المراجع 274
2-3-2-3-7- مسؤولية إعداد التقارير المالية الأخرى 274
2-3-2-3-8- توقيع المراجع 274
2-3-2-3-9- تاريخ تقرير المراجع 274
2-3-2-3-10- عنوان المراجع 275
2-3-2-4- أهمية تقرير لجنة المراجعة 275
2-3-2-5- أنواع التقارير 276
2-3-2-5-1- التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها 276
2-3-2-5-2- التقارير من حيث محتواها من المعلومات 276
2-3-2-5-3- التقارير من حيث إبداء الرأي 276
2-3-2-6- الأطراف المهتمة بالتقرير المالي 279
2-3-2-6-1- مراقب الحسابات 279
2-3-2-6-2- المتعاملين في سوق المال 280
2-3-2-6-3- إدارة المشروع 280
2-3-2-6-4- المنظمات المهنية 281
2-3-2-7- تقارير حول ملخص البيانات المالية 281
2-3-2-8- تجميع ملف المراجعة النهائي 282
2-3-2-9- تقييم نتائج إجراءات المراجعة وأثارها على تقرير المراجعة 283
2-3-2-10- التغيرات في المستندات المراجعة في الحالات الاستثنائية بعد تاريخ تقرير المراجع 284
2-3-3- مراجعة قائمة المركز المالي 284
2-3-3-1- الأصول أو الممتلكات 285
2-3-3-1-1- الأصول المتداولة 285
2-3-3-1-2- الأصول غير المتداولة (الثابتة) 294
2-3-3-2- الخصوم 295
2-3-3-2-1- أهداف مراجعة مفردات الخصوم 295
2-3-3-2-2- إجراءات مراجعة الخصوم 298
2-3-4- مراجعة قائمة الدخل 302
2-3-4-1- مراجعة دورة الإيرادات 302
2-3-4-1-1- فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات 303
2-3-4-1-2- أسلوب مراجعة دورة المبيعات 303
2-3-4-1-3- تصميم وأداء إختبارات الرقابة الداخلية على المبيعات 303
2-3-4-1-4- أهداف مراجعة دورة المبيعات 304
2-3-4-1-5- كيفية تحقيق أهداف مراجعة دورة المبيعات 304
2-3-4-1-6- إجراءات مراجعة مردودات المبيعات 305
2-3-4-2- مراجعة دورة المصروفات 306
2-3-4-2-1- مراجعة عملية المشتريات 306
2-3-4-2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المصروفات 307
2-3-4-2-3- إجراءات مراجعة مردودات المشتريات 308
2-3-4-2-4- مراجعة دورة الرواتب والأجور 308
الخلاصة 310
2-4- جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية 311
2-4-1- مدخل حول المعلومة المحاسبية 311

2-4-1-1- المعلومة المحاسبية 311
2-4-1-2- خصائص المعلومة المحاسبية 313
2-4-1-3- مستخدمو التقارير المالية وحاجتهم لها 317
2-4-1-3-1- المجموعة الأولى: إدارة الشركة 317
2-4-1-3-2- المجموعة الثانية: مهنة التدقيق المحاسبي 318
2-4-1-3-3- المجموعة الثالثة: المستخدمون الخارجيون 318
2-4-1-4- أهمية المعلومة المحاسبية 320
2-4-1-5- عوامل انتشار نظم المعلومة المحاسبية 321
2-4-1-6- وظائف نظم المعلومات المحاسبية 321
2-4-1-6-1- تجميع بيانات العمليات بواسطة الوثائق الأصلية 322
2-4-1-6-2- معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص ... إلخ 322
2-4-1-6-3- توليد معلومات مفيدة لإتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين 322
2-4-1-6-4- تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات والكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات 323
2-4-1-6-5- تجميع المعلومات 323
2-4-1-7- عناصر نظام المعلومة المحاسبية 324
2-4-1-7-1- الأجهزة 324
2-4-1-7-2- وسائل حفظ وتخزين البيانات 324
2-4-1-7-3- البرامج 324
2-4-1-7-4- قاعدة البيانات 324
2-4-1-7-5- إجراءات التشغيل 325
2-4-1-7-6- العنصر البشري 325
2-4-2- الافصاح المحاسبي والمعلومات الواجب الافصاح عنها 325
2-4-2-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي 325
2-4-2-2- أنواع الإفصاح 327
2-4-2-2-1- الإفصاح الكامل 327
2-4-2-2-2- الإفصاح العادل 327
2-4-2-2-3- الإفصاح الكافي 327
2-4-2-2-4- الإفصاح الوقائي 327
2-4-2-2-5- الإفصاح الملائم 328
2-4-2-2-6- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) 328
2-4-2-3- مقومات الإفصاح المحاسبي 328
2-4-2-3-1- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم 328
2-4-2-3-2- الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح 328
2-4-2-3-3- المنظمات والمؤسسات الدولية 329
2-4-2-4- أهميته الإفصاح المحاسبي 329
2-4-2-5- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية 330
2-4-2-5-1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي 330
2-4-2-5-2- المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات 331
2-4-2-5-3- المعلومات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل 332
2-4-2-5-4- المعلومات الأخرى في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات 332
2-4-2-5-5- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التغير في حقوق الملكية 333
2-4-2-5-6- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية 333

2-4-3- جودة المعلومة المحاسبية 334
2-4-3-1- مفهوم الجودة 334
2-4-3-2- أبعاد الجودة 335
2-4-3-2-1- البعد البشري 335
2-4-3-2-2- البعد الاستراتيجي أو المنطقي 335
2-4-3-2-3- البعد التقني أو التكنولوجي 335
2-4-3-3- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية 335
2-4-3-4- العوامل التي تؤثر على خصائص جودة المعلومات 336
2-4-3-4-1- مستخدمي المعلومات (المستفيدين ومتخذي القرارات) 336
2-4-3-4-2- محددات قياس وعرض المعلومات المحاسبية 336
2-4-3-5- العوامل المؤثرة على جودة المعلومة 336
2-4-3-5-1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبة) 336
2-4-3-5-2- العوامل المتعلقة بالمعلومات 337
2-4-3-5-3- تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي) 337
2-4-3-6- معايير جودة المعلومة المحاسبية 337
2-4-3-6-1- معايير قانونية 337
2-4-3-6-2- معايير رقابية 337
2-4-3-6-3- معايير مهنية 338
2-4-3-6-4- معايير فنية 338
2-4-3-7- محددات جودة التقارير المالية 338
2-4-3-7-1- افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد 338
2-4-3-7-2- التسجيل التاريخي 339
2-4-3-7-3- قدرة الإدارة في التأثير على محتوى ومضمون التقارير المالية 339
2-4-3-7-4- الحكم والتقدير الشخصي 339
2-4-3-7-5- مرونة اختيار الطرق والأساليب المحاسبية 339
2-4-3-7-6- البنود التي يصعب التسجيل المحاسبي لها 339
2-4-3-8- التوجيهات المستقبلية للتقارير المالية 340
2-4-3-8-1- البيانات المالية وغير مالية 340
2-4-3-8-2- تحليلات الإدارة 340
2-4-3-8-3- معلومات مستقبلية 340
2-4-3-8-4- معلومات عن الإدارة 340
2-4-3-8-5- خلفية عن المنشأة 340
2-4-3-9- إسهامات معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبة 340
2-4-3-9-1- تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة 341
2-4-3-9-2- الأسس العامة لعرض المعلومات في القوائم المالية 344
الخلاصة 346
خلاصة الفصل 347
3- عرض ومراجعة القوائم المالية للـ SCF وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية 349
3-1- التطور التاريخي للمحاسبة والمراجعة في الجزائر 351
3-1-1- التطور التاريخي للمحاسبة 351
3-1-1-1- المخطط الوطني المحاسبي PCN 352
3-1-1-2- أهمية المخطط الوطني المحاسبي PCN 352
3-1-1-3- أهداف المخطط الوطني المحاسبي PCN 352

3-1-1-3-1- على المستوى الاقتصاد الكلي 253
3-1-1-3-2- على المستوى الاقتصاد الجزئي 253
3-1-1-4- تقييم المخطط المحاسبي الوطني 253
3-1-1-4-1- مزايا المخطط المحاسبي الوطني 354
3-1-1-4-2- عيوب المخطط المحاسبي الوطني 354
3-1-1-5- خصوصيات المخطط الوطني المحاسبي 355
3-1-1-5-1- المخططات المحاسبية القطاعية (PCS) 355
3-1-1-5-2- المحاسبة التحليلية القطاعية (CAS) 355
3-1-1-6- مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي وتحديث الـ PCN 356
3-1-1-7- مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني 358
3-1-1-7-1- أوجه التقارب بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 358
3-1-1-7-2- أوجه الإختلاف بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 359
3-1-2- التطور التاريخي للمراجعة 360
3-1- 2-1- نشأة المراجعة في الجزائر 360
3-1-2-1-1- قبل وغداة الاستقلال 360
3-1-2-1-2- المرحلة ما بين1971 و1979 360
3-1-2-1-3- المرحلة ما بين1980 و1989 361
3-1-2-1-4- المرحلة ما بين1990 و2001 361
3-1-2-1-5- ابتداء من 2002 362
3-1-2-2- النصوص القانونية المنظمة للمهنة 362
3-1-2-2-1- الأمر رقم 71-82 المؤرخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي 362
3-1-2-2-2- الأمر رقم 75-25 المؤرخ 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) 362
3-1-2-2-3- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة 363
3-1-2-2-4- القانون رقم 91-08 المؤرخ 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 363
3-1-2-2-5- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ 1992/01/13 363
3-1-2-2-6- تحديد أتعاب محافظي الحسابات 363
3-1-2-2-7- إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة المحاسبية 363
3-1-2-2-8- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) 364
3-1-2-2-9- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر1996 364
3-1-2-2-10- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية) 364
3-1-2-2-11- قرار مؤرخ في 1998/03/28 364
3-1-2-2-12- قرار مؤرخ في 1999/03/24 364
3-1-2-2-13- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 364
3-1-3- الهيئات المشرفة على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر 364
3-1-3-1- المجلس الوطني للمحاسبة CNC 364
3-1-3-2- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين 365
3-1-3-3- المجلس الوطني للمحاسبةCNC 367
3-1-3-4- إجراءات رقابة المجلس الوطني للمحاسبة CNC 369

3-1-3-4-1- رسالة رئيس الغرفة 370
3-1-3-4-2- التقرير المفصل 370
3-1-3-4-3- الإجراء المستعجل 370
3-1-3-4-4- المذكرة المبدئية 370
3-1-3-5- تأثير الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة 371
3-1-3-5-1- طبيعة التغيرات بهيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة 371
3-1-3-5-2- التغيرات الهيكلية للمنظمات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة 372
الخلاصة 375
3-2- دراسة تفصيلية للنظام المحاسبي المالي SCF 376
3-2-1- ماهية النظام المحاسبي المالي SCF 376
3-2-1-1- مفهوم النظام المحاسبي المالي 377
3-2-1-2- صعوبات الانتقال والتطبيق في النظام المحاسبي المالي 377
3-2-1-2-1- أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي 377
3-2-1-2-2- مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي 378
3-2-1-2-3- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي 379
3-2-1-3- أهداف النظام المحاسبي المالي 380
3-2-1-4- مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي 381
3-2-1-5- فوائد وآثار تطبيق النظام المحاسبي المالي 382
3-2-1-6- أحكام النظام المحاسبي المالي 383
3-2-2- تقديم النظام المحاسبي المالي 384
3-2-2-1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي 384
3-2-2-2- طبيعة النظام المحاسبي المالي للشركات 384
3-2-2-3- بنية النظام المحاسبي المالي للشركات 384
3-2-2-4- مقابلة حسابات النظام المحاسبي المالي بحسابات المخطط الوطني للمحاسبة 386
3-2-2-5- أهم التعديلات الرئيسية في النظام المحاسبي المالي 386
3-2-2-5-1- طرق التقييم لبعض الحسابات 386
3-2-2-5-2- إضافات المشروع المحاسبي الجديد 387
3-2-2-6- شروط وصعوبات ونتائج تطبيق النظام المحاسبي المالي 387
3-2-2-6-1- شروط تطبيق النظام المحاسبي المالي 388
3-2-2-6-2- صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي 390
3-2-2-6-3- نتائج تطبيق النظام المحاسبي المالي 390
3-2-3- النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية 391
3-2-3-1- النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية 391
3-2-3-2- مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة 394
3-2-3-2-1- نقاط التوافق 394
3-2-3-2-2- نقاط اللاتوافق أوالإختلاف 395
3-2-3-3- مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية 395
الخلاصة 397
3-3- عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF 399
3-3-1- ماهية القوائم المالية 399
3-3-1-1- تعريف القوائم المالية 400
3-3-1-2- أنوع القوائم المالية 400

3-3-1-2-1- الميزانية 400
3-3-1-2-2- جدول حسابات النتائج 401
3-3-1-2-3- جدول سيولة الخزينة 401
3-3-1-2-4- جدول تغير الأموال الخاصة 401
3-3-1-2-5- ملحق الكشوف المالية 401
3-3-1-3- التغيرات الحاصلة في القوائم المالية 402
3-3-1-3-1- التغيرات الواردة في الميزانية 402
3-3-1-3-2- التغيرات الواردة في جدول حساب النتائج 403
3-3-1-3-3- التغيرات الواردة في جدول تغيرات الأموال الخاصة 404
3-3-1-4- المبادئ والقواعد 404
3-3-1-4-1- الدورة المحاسبية 405
3-3-1-4-2- استقلالية الدورات 405
3-3-1-4-3- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية 405
3-3-1-4-4- قاعدة الوحدة النقدية 405
3-3-1-4-5- مبدأ الأهمية النسبية 405
3-3-1-4-6- مبدأ استمرارية الطرق 405
3-3-1-4-7- مبدأ الحيطة والحذر 405
3-3-1-4-8- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية 405
3-3-1-4-9- تغلب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني 405
3-3-1-4-10- مبدأ عدم المقاصة 406
3-3-1-4-11- مبدأ التكلفة التاريخية 406
3-3-1-4-12- مبدأ الصورة الصادقة 406
3-3-1-5- تنظيم المحاسبة 406
3-3-1-6- قواعد التقييم والتسجيل وفقا للنظام المحاسبي المالي 407
3-3-1-7- حدد شكل ومضمون القوائم المالية 407
3-3-2- عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF 408
3-3-2-1- قائمة المركز المالي 409
3-3-2-1-1- الأصول 409
3-3-2-1-2- الخصوم 409
3-3-2-2- قائمة الدخل 414
3-3-2-3- قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة) 418
3-3-2-3-1- تدفقات الأموال 418
3-3-2-3-2- الموجودات المالية 418
3-3-2-4- تغير الأموال الخاصة 421
3-3-2-5- ملاحق القوائم المالية 422
الخلاصة 424
3-4- الإطار العلمي والعملي للنظام المحاسبي المالي SCF 425
3-4-1- عرض الاستبيان 425
3-4-1-1- مراحل إعداد الاستبيان 425
3-4-1-1- 1- المرحلة الأولى: مرحلة بناء الاستمارة 425
3-4-1-1- 2- المرحلة الثانية: نشر وإدارة الاستمارة 426
3-4-1-1- 3- المرحلة الثالثة: معالجة الاستمارة 426
3-4-1-2- هيكل الاستبيان وفرضياته 427

3-4-1-3- مجتمع الدراسة وحدودها 427
3-4-1-3-1- إطار مجتمع الدراسة 427
3-4-1-3-2- حدود الدراسة 427
3-4-1-3-3- عينة الدراسة 428
3-4-1-4- مشاكل الدراسة 428
3-4-2- معالجة وتحليل نتائج الاستبيان 429
3-4-2-1- الخصائص العامة للعينة 429
3-4-2-2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر 435
3-4-2-3- تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر 437
3-4-2-4- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF 439
الخلاصة 441
خلاصة الفصل 442
الخاتمة 445
قائمة المراجع 449
قائمة الملاحق 469

مقدمة

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا اقتصاديا هائلا منذ النصف الثاني من القرن الماضي، أدى إلى تغيير اقتصاديات القرن الواحد والعشرون، وبدأت ملامح النظام العالمي الجديد، الذي تولدت عنه داخل مجتمعاتنا مجموعة من عدة سلوكيات جديدة غير مألوفة مست هيكل علاقات الأفراد فيما بينهم وبين متغيرات محيط حياتهم نتج عنه تحولات عميقة وشملت هذه التطورات والتحولات المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وفي مقدمتها التطور المذهل لتكنولوجيا المعلومات. الأمر الذي دفع بالعديد من الهيئات والمؤسسات، إلى السعي لإعادة النظر في العلاقات التي تحكم الأفراد والمؤسسات بمنطق الاقتصاد العالمي الجديد في إطار ما أصبح يعرف بالعولمة.

في ظل هذا الواقع الجديد, قاد البعد العالمي لأنشطة المؤسسات الوقوف على إشكالية جوهرية, تتمثل في مدى قدرة المحاسبة على مسايرة هذا البعد العالمي الجديد. ذلك أن النظام المحاسبي يختلف في المحتوى وفي التطبيقات والأولويات من دولة لأخرى وأن إعداده في الأصل مكيف للإجابة على الأهداف المحلية المرسومة في كل دولة. لذلك فإن عملية الإتصال خارج المحيط الذي يهتم به هذا النظام تؤدي حتما لعدم الفهم والخلط في المعلومات وما تحمله من مضمون إخباري، نتيجة اختلاف الثقافات المحاسبية بين المحيط الداخلي والخارجي.

لقد شكلت هذه المفارقة عائقا كبيرا أمام ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية للمؤسسات وخاصة المتعددة الجنسيات التي تنشط في حدود جغرافية متباينة، وتخضع فروعها لأنظمة محاسبية محلية مختلفة. وكان لهذا الأمر الأثر البالغ على وظيفة تبادل المعلومات المالية والاقتصادية المترابطة باتخاذ القرار.

كما إن المعطيات الاقتصادية الدولية الجديدة أفرزت تغيرات وتطورات سريعة وديناميكية متسارعة مست المجال المحاسبي فخلقت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي استلزم التوجه نحو التوحيد والتقارب والاتساق الدولي في إطار ما يعرف في وقتنا الراهن بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنادي بها الهيئات الدولية للمعايير.

ومن هذا المنطلق بدأ سعي الهيئات والمؤسسات على العمل لإيجاد وإرساء نظام محاسبي مالي جديد، مبني على التوافق بين المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية مع النظام المحاسبي لكل دولة. بإخضاع الممارسة المحاسبية للمؤسسات للمعايير المحاسبية الدولية على مستوى كل دولة، قصد تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال على أنشطة الفروع المنتشرة عبر الدول الأخرى والالتزام بتقديم حسابات كل فرع استجابة لاعتبارات تشريعية وجبائيه وكذا تسييريه ليظهر هنا مصطلح المحاسبة الدولية.

شكلت هذه المعايير في الدول المتقدمة مرجعا لإعداد ومراجعة التشريعات الوطنية وحتى الدول التي في طريقها إلى النمو أو تشهد انتقالا نحو اقتصاد السوق إعتبرتها قاعدة لقانونها المحاسبي.

ومن هنا بدأت مهنة المحاسبة والمراجعة تخضع لضغط متزايد من مستخدمي البيانات والقوائم المالية الختامية بصفة عامة من جهة حكومية والنقابة المهنية بصفة خاصة، خصوصا في الدول الرأسمالية، وكان يرتكز هذا الضغط حول دور المحاسب والمراجع القانوني من حيث الممارسة وتحسين جودة البيانات والقوائم المالية التي تعتمد عليها إدارة الشركات لأصحابها وللغير سواء الدائنين أو الأجهزة الحكومية.

كما واكبت الدول العربية التغيرات التي أصدرتها الهيئات الدولية فيما يخص المعايير المحاسبية. ففي ظل هذه الأوضاع وقصد مسايرة الأحداث وجهل النظام المحاسبي الجزائري نظاما مرنا يستجيب لهذه التغيرات لاسيما من أجل جلب الاستثمار الأجنبي وتفعيل سوق الرأسمالية وتنشيطه وإضافة الشفافية على المعلومات المالية ذات جودة مساعدة على اتخاذ القرارات من طرف مستعمليها، أصبح من الضروري تكييف المخطط المحاسبي الوطني (PCN) مع الأسس والقواعد والمفاهيم المالية والمحاسبية التي تنص عليها معايير المحاسبية الدولية. من أجل هذا بادرت السلطات الجزائرية بإصدار القانون رقم 07-11 الصادر في 2007/11/25م والنظام المحاسبي المالي (SCF) والصارد في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة بـ 25 مارس 2009م والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2010م.

منذ صدور النظام المحاسبي المالي أحتلت المحاسبة مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه، إذ أصبحت المعلومات المتولدة من المحاسبة المالية تتسم بقدر معقول من الخصائص النوعية المميزة، فهي تضمن المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تضمن درجة عالية من الموضوعية وقابلية المقارنة.

وعليه فلم تعد المحاسبة المالية تسجيلات ووثائق محاسبية، بل أصبحت نظام معلومات محاسبي محوسب، تعمل في بيئة تستخدم الإعلام الآلي، وهذا ما أكده المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وبذلك يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية ببيئة أنظمة المعلومات من أجل تخطيط، تسيير، توجيه والإشراف على عملية المراجعة.

إن هناك درجة من الارتباط بين كل من المحاسبة والمراجعة، إذ أن عمل المراجع ذو الطبيعة الرقابية التحليلية وبهدف إعطاء رأي فني محايد، يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب ذو الطبيعة الإنشائية.

ومن هذا المنطلق أصبح ضروريا إيلاء الأهمية وبصفة مستعجلة للبحث والتكوين في هذا النظام من الناحية النظرية والعلمية، وإبراز ما مدى إمكانية تطبيقه في مؤسساتنا، وما مدى مطابقته أيضا مع معايير المحاسبة الدولية.

1- الإشكالية الرئيسية: مما سبق تتضح الإشكالية التي نحن بصدد دراستها والمتمثلة في السؤال الجوهري التالي:

هل عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF

المعدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يساهم في جودة المعلومة المحاسبية؟

2- فرضيات الدراسة: انطلاقا من الإشكالية المطروحة وقصد معالجتها نفترض ما يلي:

- المحاسبة والمراجعة وليدة البيئة المتواجدة فيها فهي نتاج تراكمي لمجموعة من المعارف ذات نسق محدد.
- إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية يتطلب مراجعها وفق معايير المراجعة الدولية.
- إعداد ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يؤثر في جودة المعلومة المحاسبية.
- حتى تكون المعلومة المحاسبية ذات جودة يجب أن تكون متوافقة مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- إذا كانت القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF معدة وفق المعايير الدولية لابد أن تكون ذات جودة.
- إذا كانت القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF معدة وفق المعايير الدولية يجب مراجعتها وفق معايير المراجعة الدولية.

3- إطار الدراسة: قصد الإلمام بالإشكالية المطروحة نحدد إطارين مكاني وزماني للدارسة يتمثلان فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بالنظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية، وبالأخص النظام المحاسبي المالي الذي تطبقه الجزائر وذلك لتوحيد نظامها المحاسبي وفق الأنظمة الدولية ومواكبة التطورات التي تحدث في اقتصادها.
- **الحدود الزمنية:** سنحاول التطرق إلى كل ما يتعلق بالمهنة من أول انطلاقة لها في الجزائر ضمن القوانين والقرارات التشريعية الجزائرية. إلى غاية 2013م.

4- دوافع اختيار الموضوع:

- **الدوافع الموضوعية:**
  - ✓ الرغبة في إثراء المكتبة بمثل هذه المراجع.
  - ✓ تناسب طبيعة التخصص مع موضوع الدراسة.
  - ✓ التغير الذي حدث في نمط المحاسبة المعتمد في الجزائر ومحاولاتنا لفهمه.
  - ✓ الدور البالغ الأهمية الذي تلعبه القوائم المالية في إعطاء صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
  - ✓ ضرورة فهم معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي وماله من أهمية.

- **الدوافع الذاتية:**
  - ✓ الرغبة الشخصية في البحث في هذا المجال.
  - ✓ الاهتمام في دراسة المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية.
  - ✓ لفت انتباه لمن يهمه مصير المحاسبة والمراجعة والتطورات التي تحدث فيهما.

5- أهمية موضوع الدراسة: تكمن أهمية هذا البحث في أن المحاسبة أصبحت لغة الأعمال لزاما على الدول أن تعمل على توحيدها والعمل على أن تكون مخرجاتها (القوائم المالية) أكثر دقة ووضوح لمالها من أهمية في اتخاذ القرارات.

6- أهداف موضوع الدراسة:

- إبراز جانب من التطور التاريخي التي مرت به المحاسبة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم عامة والنظام المحاسبي الجزائري خاصة وضرورة العمل على توحيدها لمالها من ضرورة في تحسين مستوى أداء المؤسسات.
- إبراز الدور الحقيقي الذي تلعبه المحاسبة وضرورة العمل على توحيدها والعمل على أن تكون قوائمها المالية سهلة الفهم وواضحة ودقيقة وشاملة لجميع المعلومات التي تفيد قارئيها.
- إبراز جانب من التطور التاريخي التي مرت به المراجعة ودورها الحقيقي الذي تلعبه وضرورة العمل على توحيدها والعمل على أن تكون تقاريرها المالية سهلة الفهم وواضحة ودقيقة وشاملة لجميع المعلومات التي تفيد قارئيها.
- سوف نحاول من وراء دراستنا هذه إلى التعريف بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي أصبحت ضرورية لتطبيقها في الجزائر، علما أن طرح النظام المحاسبي الجديد والذي بدأ العمل به مطلع سنة 2010م والذي يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية.

7- الدراسات السابقة:

- **دراسة مداني بن بلغيث:** أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر – دكتوراه دولة قدمت في الجزائر (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2004م) حاول صاحبها من خلالها إظهار:

- أهمية التوحيد المحاسبي الدولي في إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في مختلف الدول ومدى هذا الإصلاح والسبل الكفيلة بتفعيله ليتلاءم مع الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر.
- إن نجاح عملية التوحيد بما يخدم المؤسسة ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الاطلاع على القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة، يمر حتما عبر تبني إستراتيجية توحيد تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية.

واستخلص الباحث لبعض التوصيات منها:

- ✓ أن يتم موازات مع إصلاح النظام المحاسبي، التفكير والانطلاق في البحث، كيفية تحديد وإرساء إطار تصوري للمحاسبة، يكون مرجعا لأعمال التوحيد المحاسبي وقاعدة للتحكم بين وجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في مسار التوحيد المحاسبي.
- ✓ أن يتم اعتماد مسار توحيد جيد وفعال، ينطلق من حصر احتياجات مختلف الأطراف تعنى باستعمال المعلومات التي تنتجها المحاسبة.

- **دراسة عقاري مصطفى:** مساهمة عملية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني، دكتوراه دولة قدمت في جامعة فرحات عباس سطيف (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2004م) حاول صاحبها من خلالها إظهار:

- فهم لماذا أصبحت المحاسبة في صورتها الراهنة وهذا يمهد لقيام بأي محاولة تهدف إلى تطوير الممارسات المحاسبية.
- فهم أفضل النظريات المحاسبية المفترضة والعديدة، وهذا من شأنه أن يوفر الأرضية التي تعد على أساسها مشاريع المعايير المحاسبية.
- الإشارة إلى التحديات والضغوط التي تفرضها الأطراف المستخدمة للتقارير المحاسبية على مهنة المحاسبة، وذلك في ما يخص إعداد القوائم المالية تتضمن المعلومات المالية ذات النوعية الكافية التي تفي باحتياجات المختلفة للمتعاملين الاقتصاديين وغيرهم.
- التمكن من الوقوف على الكثير من المواضيع المحاسبية التي تميز تطبيق المخطط المحاسبي الوطني منها المشاريع المرتبطة بالمفاهيم، تبويب القياس للعناصر المكونة للقوائم المالية.
- كما يهدف إلى إظهار واستقراء أهم الأسس التي يجب توفرها في المخطط المحاسبي الوطني بغرض الارتقاء به إلى المستوى الذي تقتضيه متطلبات المرحلة الراهنة، بعد الوقوف على الكثير من المواضيع المحاسبية التي تميز تطبيقه.

- **دراسة شعيب شنوف:** الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي دكتوراه في الجزائر (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2007م).

تطرق في دراسته هذه إلى مدى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، حيث يسعى من خلال هذه الدراسة إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق وتوحيد المحاسبين الدوليين وطرح المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي وخرج بعدة استنتاجات وتوصيات نذكر منها:

- ضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي.
- اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير والقوائم المالية.

- إن الممارسة المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يتماشى مع الظروف والتحويلات الحالية لاقتصاد الجزائر لذي فمن الضروري تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي.

- **دراسة حواس صلاح:** التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، دكتوراه دولة في الجزائر (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير- جامعة الجزائر سنة 2007 - 2008).

تطرق في دراسته هذه إلى مدى أهمية استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولي وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتوافق مع هذه المعايير وخرج بعدة استنتاجات وتوصيات نذكر منها:

- على كل المؤسسات تقديم قوائم مالية التي تكون معدة على أساس المحاسبة الدولية، ومستوفية التدقيق.
- إن عملية وضع معايير المحاسبة هي في الأساس عملية مستمرة تستجيب لتطورات الأسواق واحتياجات المستثمرين من المعلومات.
- بتطبيق معايير المحاسبة الدولية نقلل فجوة المعرفة بين المراجعة والمحاسبة وزيادة الخبرات والممارسات فيما بينها.
- يسهل من استعمال مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة الاستثمار والقرارات الاقتصادية الأخرى، ويزيد من كفاءة السوق ويقلل من تكاليف جمع رأس المال.

8- صعوبات الدراسة: لقد صادفنا أثناء دراستنا مجموعة من الصعوبات من بينها:

- صعوبة تحديد بعض المصطلحات.
- صعوبة تحويل الحسابات أثناء دراسة الحالة من حسابات حسب المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات حسب النظام المالي الجديد.

9- المنهج المتبع: بما أن دراستنا دراسة في مجال العلوم المحاسبية نختار المنهج الوصفي في المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، أما الأدوات المستخدمة فهي القانون التجاري الجزائري المخطط المحاسبي الوطني، نص المعايير الدولية للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي الجديد، الميزانيات المحاسبية.

10- هيكل البحث: للإجابة على الإشكالية واختيار الفرضيات ارتأينا تقسيم دراستنا إلى ثلاث فصول وكل فصل يقسم إلى أربعة مباحث التالية:

الفصل الأول: مدخل نظري حول المحاسبة والمراجعة والمعلومة المحاسبية وكذلك الجودة ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة حيث نتعرض إلى الإطار التاريخي وكذا الإطار المفاهيمي والتعاريف والأنواع الخاصة بها.

المبحث الثاني: مدخل للمراجعة حيث نتعرض إلى الإطار التاريخي وكذا الإطار المفاهيمي والتعاريف والأنواع الخاصة بها.

المبحث الثالث: نحاول التطرق خلال هذا المبحث إلى إطار معايير المحاسبة الدولية وأهم التعديلات التي تشملها المعايير لغرض تطوير المهنة لمواكبة التطورات التي يعرفها العالم.

المبحث الرابع: نحاول التطرق خلال هذا المبحث إلى إطار معايير المراجعة الدولية وأهم التعديلات التي تشملها المعايير لغرض تطوير المهنة لمواكبة التطورات التي يعرفها العالم.

الفصل الثاني: نحاول التطرق خلال هذا الفصل إلى عرض ومراجعة القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: نحاول التطرق خلال هذا المبحث إلى إطار المعلومة المحاسبية.

المبحث الثاني: خلال هذا المبحث نشير إلى أهم الإجراءات والخطوات المتبعة في عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث: خلال هذا المبحث نشير إلى أهم الإجراءات والخطوات المتبعة في مراجعة وفحص الحسابات وفقا لمعايير المراجعة، وعرض مدى صدق الحسابات في تقارير بإبداء رأيه فيه الذي يستند على أدلة إثبات للمراجعة.

المبحث الرابع: نحاول التطرق خلال هذا المبحث إلى جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

الفصل الثالث: نحاول التطرق خلال هذا الفصل إلى عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة والمراجعة في الجزائر.

المبحث الثاني: دراسة تفصيلية للنظام المحاسبي الماليSCF.

المبحث الثالث: عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي الماليSCF.

المبحث الرابع: دراسة ميدانية إحصائية.

الفصل 1
مدخل حول المحاسبة والمراجعة والمعايير المحاسبية وإبلاغ المالية الدولية ومعايير المراجعة الدولية

في ظل التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة وظهور التكتلات الاقتصادية الدولية شهد العالم تطورا مذهلا أدى إلى تغيير اقتصاديات القرن الواحد والعشرين، وبدأت ملامح النظام العالمي الجديد، وشملت هذه التطورات والتحولات المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وفي مقدمتها التطور المذهل لتكنولوجيا معلومات. أن ما ترتب على التقدم التقني الصناعي من متغيرات كان من الحتمى أن يواكبه تطورا في الفكر المحاسبي في نوعية المعلومات الواجب توافرها، وفي ظل التطورات والتغيرات الاقتصادية العالمية المعقدة والمتغيرة بإستمرار كان من الضروري أن يقابلها تجاوب وتفاعل من المحاسبين والمراجعين لمواجهة احتياجات السوق، حيث أصبحت الحاجة ماسة إلى أن تتطور علم المحاسبة والمراجعة في إطار العلوم التي تخدم المعاملات الاقتصادية والمالية بصفة عامة.

ومن هنا سعت الهيئات الدولية إلى العمل لإيجاد وإرساء نظام محاسبي مالي جديد بإخضاع الممارسة المحاسبية للمؤسسات للمعايير المحاسبية الدولية على مستوى كل دولة، قصد تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال على أنشطة الفروع المنتشرة عبر الدول الأخرى والالتزام بتقديم حسابات كل فرع استجابة لاعتبارات تشريعية وجبائيه وكذا تسييريه ليظهر هنا مصطلح المحاسبة الدولية.

وتهتم معايير المحاسبة بشكل عام بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحدث والظروف على الميزانية العامة للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المحاسبية أو بنوع معين من أنواع العمليات والأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة أو نتائج أعمالها. بينما تهتم أهداف المحاسبة كأحد أجزاء الإطار الفكري بتحديد طبيعة المعلومات الواجب على نظرية المحاسبة انتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين أما مفاهيم المحاسبة فتهتم بتعريف طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة لتلبية احتياجات المستعملين. ولهذا فالإطار الفكري يمثل دستورا للمهنة ونظاما متماسكا تترابط فيه المفاهيم والأهداف ترابطا منطقيا محكما.

وبعد ظهور المعايير التي تعمل على توحيد الوثائق المالية مع اختلاف أشكال الشركات ظهرت هناك حاجة ملحة لنوع من الرقابة للحفاظ على هذه الأموال التي تملكها تلك المؤسسات، حيث أن الكثير ممن لهم العلاقة مع المؤسسة يعتمد على معلوماتها في اتخاذ قراراه الاقتصادي.

وقد لجأ كل طرف متعامل مع المؤسسات إلى الاعتماد على عمل المراجع حتى يضمن صدق وسلامة وشرعية هاته القوائم المالية النهائية، لهذا أصبح للمراجعة دور هام في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية وخصوصا بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات باعتبارها تتعامل في الوسط المفتوح عبر عدة دول.

وبعد أن وجدت هناك معايير دولية تخص المراجعة فإن اللجوء إلى هاته المعايير قد أوجد بعض الفروقات والمقارنات بين المعايير العامة المقبولة من الناحية النظرية والتطبيقية والمعايير الحديثة.

بناء على ما سبق، فإن هذا الباب يناقش مفاهيم المحاسبة والمراجعة من منظور تاريخي معتمدين في ذلك على مراحل التطور الفكري المحاسبي والمراجعة وللتعديلات التي خضعت لها متطلبات العصر يفهمها عامة الأفراد وكأداة يعتمد عليها في استخدام وتسيير الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية بفعالية.
لذا فقد وزعنا دراسة هذا الفصل على المباحث الأربعة الآتية:

- مدخل للمحاسبة.
- مدخل للمراجعة.
- إطار معايير المحاسبة الدولية وأهم تعديلاتها.
- إطار معايير المراجعة الدولية وأهم تعديلاتها.

1-1- مدخل للمحاسبة

بسبب التطورات التقنية السريعة والتغيرات الهيكلية في بيئة المال والأعمال في ظل عصر المعرفة المعلوماتية، تزايدت حاجة الوحدات الاقتصادية إلى المحاسبة في مختلف الاقتصاديات الدولية، وهذا لما تجسده (تشكله) من نظام هام ومتميز للمعلومات في إطار نظام المعلومات الشامل.

حيث اقتصرت المحاسبة في بداية الأمر على عرض المعلومات لمراقبة أداء الإدارة وتقييمه في استخدام الموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفهم، ليسع مجال الدور الذي تلعبه في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الاقتصادية لجلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمانات تجارية وعلى هذه الوحدات أن تقدم المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقات والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

اعتنت المحاسبة بفروض ومبادئ ومفاهيم ومعايير جديدة لكي تستجيب لمتطلبات واحتياجات المجتمع المالي، المتزايدة لمواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي والبيئي، وتعددت فروعها وتعمقت وظائفها واتسعت أهدافها.

حيث سنتطرق لذلك في هذا المبحث من خلال العرض التالي:

- نشأة المحاسبة وتطورها.
- المفاهيم الأساسية للمحاسبة.
- العام لنظرية المحاسبة.

1-1-1- نشأة المحاسبة وتطورها

المحاسبة كميدان من ميادين المعرفة تتغير وتتطور تلبية لاحتياجات مستخدميها أو المستفيدين من مخرجاتها، فتعددت بذلك الأهداف والأغراض من الأنظمة المحاسبية وتنوعت مكونتها، ومع تطور المفاهيم التقنيات، والقواعد وفي ظل العولمة بات من بالضروري السعي إلى الوصول للغة مشتركة تعبر بشكل موحد على الوضعية المالية للمؤسسة.

1-1-1-1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى

كانت المحاسبة مرادفة للعد والقياس في مراحلها الأولى، وقد بدأت منذ بداية الحضارة الإنسانية. وللعوامل الاجتماعية والاقتصادية والقانونية التي ساهمت في تطور الجماعات البشرية، أثر مباشر على تطور المحاسبة التي بدأت بعد وقياس ممتلكات وثروات الأشخاص.

يصعب الوقوف بدقة عند التاريخ الحقيقي الذي يسند إليه نشوء المحاسبة. لذا نجد غياب الرؤية الموحدة بصدد التاريخ الزمني الذي يسند إليه نشوء المحاسبة. حيث نجد أن البعض يرجع ذلك إلى عام 4500 سنة ق.م وآخرين إلى حوالي 4000 سنة ق.م.

كما يرى البعض الآخر بأن المحاسبة قد ظهرت 3600 سنة ق.م . وذلك خلال مراحل الحضارة الأشورية. [1] ص23

كما يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الأشوريين حوالي 3500 سنة ق.م من خلال مسك سجلات محاسبة عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة. [2] ص11

هناك من يعتبرها نشأت في حوض البحر المتوسط وهي أقدم من اختراع الكتابة نفسها، التي كانت مرادفة للعد والقياس وهي وسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك القياصرة والكهنة. ولمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب والأخشاب اللازمة لصناعة السفن. ففي الاقتصاد الأشوري الموجه مركزيا يرى مسمر « Messmer » أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق.م من قبل الكهنة السومريين وذلك لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية. إذ يقوم النظام السومري على إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل، الأمر الذي طور علم الحساب وجعل الإثبات المحاسبي ممكناً فكانت البيانات تثبت على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة وفق الأرشيف الخاص إلا أن هذا الإثبات كان مقتصراً على المحاسبة البسيطة للمخازن. [3] ص12

كما أن شريعة حمو رابي التي كانت سائد عام 1750 سنة ق.م تشكل الأساس التشريعي لكافة جوانب الحياة خلال مرحلة الحضارة البابلية. إذ كانت قد تضمنت بعض المواد ومنها المادتين« 104- 105 » واللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري. كما أن البابليون يحتفظون بسجل للالتزامات والذمم والذي يحتوي على المعلومات التالية: [1] ص25

1. حساب كمية وطبيعة السلع التي تم إقراضها.
2. تحديد معدلات الفائدة إن وجدت.
3. أسماء العملاء.
4. أسماء الموردين.
5. تاريخ الاستحقاق وإعادة السداد.
6. الطرق الخاصة المستخدمة عند السداد.
7. الشهادات أمام القضاء.
8. التاريخ.

أما المحاسبة في مصر الفراعنة القديمة فكانت أكثر تطورا، والنظام الاقتصادي أكثر مركزية. فقد طورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام وإدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن، سمح أيضاً بقبول ودائع الغلال من القطاع الخاص بموجب وثائق قابلة للتداول وساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردى على الإثبات المحاسبي. [3] ص12-13

كما أستخدم اليونان والرومان السجلات المحاسبية التفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات للمنشآت الحرفية التي كانت منتشرة في عهدهم، وقد وضع اليونان في أثينا أول نظام للمدفوعات الحكومية في 418 - 415 ق.م. [2] ص12

أما في العصور الوسيط في أوروبا حيث ساد النظام الإقطاعي الذي يمثل بنياناً اقتصاديا زراعياً يحقق الإكتفاء الذاتي، إقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لأسيادهم، وعند نهاية العصر الوسيط انتشرت عند كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل. [3] ص13

1-1-1-2- اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة وعصر التجارة

لقد أعادت الحروب الصليبية إيطاليا إلى مكان الصدارة في التاريخ الأوروبي، وعرفت الدول الأوروبية عامة على حضارة واقتصاديات الدول العربية في حوض البحر الأبيض المتوسط، فخلقت قنوات للإتصال مع العرب عبر صقلية والأندلس (إسبانيا) والإسكندرية، أنتقل عبرها على يد التجار وعلماء الرياضيات العرب نظام الأرقام العشري- والذي مزال يسمى حتى اليوم بنظام الأرقام العربية - ليحل محل النظام الروماني. [3] ص13-14

فلم يكن بمقدور الرومان تطوير أي نظام هيكلي للمحاسبة، وذلك لكتابتهم الأرقام بالحروف الأبجدية بالرغم من أنهم كانوا يحتفظون بسجلات أكثر تفصيلا، التي لم تكن لها الحاجة للإحتفاظ بسجلات دقيقة حتى قيام النهضة الأوروبية حوالي 1300- 1500م. عندما كان الإيطاليون منشغلين في التجارة والتبادل، حيث استعاروا نظام الأرقام العربية. [4] ص25

فقدم النظام العشري الأساس لتطور علم الحساب والرياضيات والمحاسبة وبقية العلوم الأخرى. كما ساعد إنتقال صناعة الورق إلى أوروبا عبر الأندلس في خلق أرضية ملائمة لنشوء علم المحاسبة.

ولقد أدى استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة، وقد عرض المازندراني دفتراً إستخدمه العرب المسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر والإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج. [2] ص12

مثال: لتوضيح صعوبة التعامل الحسابي مع نظام الأعداد الروماني: [5] ص22

الترقيم العشري	**الترقيم الروماني**
1984	MCMLXXXIV
2000	MM

كما ظهرت بوادر مسك الدفاتر التجارية المنظمة في القرن الثالث عشر في المدن الإيطالية، وخاصة فلورنسه، بمسك حسابات منتظمة لأهم عملياتهم التجارية.

فأقدم السجلات المعروفة تعود إلى الفترة 1296- 1305م. أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة جنوه في عام 1340م. حيث كان منتشراً في العديد من المدن الإيطالية المستقلة منذ بداية القرن الثالث عشر، فقد كان الوسط ملائم لظهور القيد المزدوج حيث انتشرت أعمال الصيرفة وأزدهرت التجارة وسادت الروح الرأسمالية التجارية وظهور التبادل النقدي بشكل واسع. [3] ص15

وكذلك فقد نشأت الحسابات المدينة والدائنة متداخلة مع بعضها البعض وكان يتم ترصيد القيود بشكل غير دوري حيث كان يتم إلغاء القيود الجزئية ببساطة من خلال القيود المكملة. في نهاية القرن الثالث عشر ظهرت بعض الحسابات النوعية وقد أتسع استخدامها، هذا بالإضافة إلى البدء بمقابلة الحسابات المدينة مع الدائنة وظهور الشكل التقليدي المعروف حاليا بالحرف T[2] ص14، إن اختراع القيد المزدوج لا يعني اكتمال النظام المحاسبي، فمازال ينقصه الإقفال، وتدل الدراسات التاريخية في علم المحاسبة أن أول السجلات المحاسبية التي تظهر إقفالا شكليا تعود إلى دفاتر أحد التجار الفينيسيين عن الأعوام 1406-1434م حيث أقفلت الحسابات بتوسيط حساب الأرباح والخسائر وحساب رأس المال. [3] ص15

وفي سنة 1494م كتب الراهب الإيطالي Far Luca Pacioli كتابا في الجبر جاء فيه وصف لنظام القيد المزدوج في إمساك الدفاتر، ولم يبين هذا العمل مراجعة عامة في الجبر والهندسة والنسبة والتناسب القيد المزدوج بشكل كامل، وقد أدى القيد المزدوج لإمساك الدفاتر إلى تمكين منظمات الأعمال من الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات، وأدى إلى القدرة على إعداد القوائم المالية، وقد ظهرت قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600م. [4] ص26

كما أمتد استخدام القيد المزدوج في هذه الفترة أيضا إلى ميادين بخلاف النشاط التجاري وقامت بعض الحكومات بالتدخل في تنظيم التقارير التي تنتج عن إمساك الدفاتر. ففي خلال هذه الفترة وفي سنة 1673م إقتضت مواثيق التجارة في فرنسا أن يقوم التاجر أو رجل الأعمال بتصوير ميزانية عمومية عند إنتهاء كل سنتين على الأكثر.

كما أن ظاهرة الموازنة السنوية لحساب الأرباح والخسائر قد ظهرت خلال هذه الفترة أيضا دون انتظار حتى إنتهاء المشروع التجاري. [6] ص132 إلا أن تشعب الأعمال وتعقيدها خلق الرغبة لدى صاحب أو أصحاب المنشآت في تحديد مدى نجاحها في تحقيق أغراضهم مما أوجد الحاجة إلى قائمة الدخل أو إلى حسابات النتائج، وكذلك الحاجة أيضا إلى الحسابات الإسمية والتخلي عن تشخيص الحسابات التي كانت تعتمد على اعتبار أن جميع النفقات والإرادات هي إمتداد لرأس المال أو حقوق أصحاب المشروع، مما أفسح المجال إلى مدخل جديد هو مدخل العمليات Transaction approach مما أدى إلى الوصول إلى قائمتين مترابطتين هما الميزانية وقائمة الدخل. [2] ص16

1-1-1-3- تطور المحاسبة في المركانتيلية (الرأسمالية التجارية)

هذا العصر تميز بانتشار استخدام النقود كمقياس عام للقيمة. وبدأت تنتشر بسرعة لتحقيق أرباح نقدية طائلة عن طريق توسيع التبادل التجاري وتنمية التجارة الدولية. كما قد ظهرت النظريات الاقتصادية القائمة على أساس النشاط التجاري لتجميع المعادن الثمينة التي كان ينظر إليها كمصدر أساسي في قوة الدولة. وساعد على ذلك ظهور حركات الاكتشافات – اكتشاف أمريكا واكتشاف الهند – وتدفق المعادن الثمينة من ذهب وفضة بغزارة إلى دول أوروبا. وهكذا نشأت أسر الرأسمالية تملك المنشآت الاقتصادية الكبيرة والأساطيل البحرية وتسطير على الأسواق في الداخل وفي الخارج الأمر الذي أدى إلى إزدياد تضخم ثروات التجار، الذين طالبوا بإنشاء دولة قوية تمثل سلطة مركزية قادرة على كسر القيود الإقطاعية المفروضة على التجار.

ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية التجارية في هذه المرحلة، إذ قدمت أداة عقلانية تقوم على تكميم الغاية (الربح) والوسائل (المشتريات والمبيعات، المصروفات والإيرادات) بوحدات قياس موحدة وهي الوحدة النقدية. [3] ص22

1-1-1-4- تطور المحاسبة في عصر الثورة الصناعية

هذه المرحلة تميزت بحصول الانقلاب الصناعي المعروف، وظهرت الحاجة إلى مشاريع وشركات كبيرة الحجم وظهور الشركات المساهمة التي لديها الاستطاعة في تمويل المشاريع الكبيرة والعالمية، وفي هذه المشاريع يعمل عدد كبير من العمال، والآلات الصناعية وانفصال الملكية عن الإدارة وظهرت الحاجة إلى إدارة متخصصة لهذه المشاريع لحساب موكلين (المساهمون)، وتحتاج هذه الإدارة إلى بيانات، لذلك مست الحاجة إلى فروع المحاسبة الأخرى كالتكاليف الإدارية والتي تهتم في الرقابة وإعداد البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة من تخطيط ورقابة وتقييم. [7] ص16

1-1-1-4-1- بدء الاهتمام بمحاسبة التكاليف

من نتائج الثورة الصناعية، حيازة أصول رأسمالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص تكاليف المشروع إلى دورات محاسبية مختلفة، واحتساب تكاليف الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة طويلة الأجل، على الدورات المحاسبية المختلفة، وعلى المنتجات المختلفة. بهدف تحديد تكاليف المنتجات ورسم سياسات الأسعار كان لابد من استخدام أسلوب إحصائي أو تقديري عن طريق قيام الإنتاج بمعرفة عناصر الإنتاج المحملة إلى منتج معين دون آخر، من خلال حصر العاملين في إنتاج منتج معين، وحصر مخرجات المواد الخاصة بهذا المنتج وتحميله جزءا من التكاليف غير المباشرة على أساس تقديري، ثم تطور هذا الأسلوب ليتطلب إمساك حسابات التكاليف منفصلة عن الحسابات المالية. إلا أن تقدم نظم المعلومات المحاسبية متكاملا ويتضمن الحسابات المالية وحسابات التكاليف في الوقت نفسه. [2] ص21

1-1-1-4-2- نظرية الوكالة

إن الإدارة تمارس عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم، وتعمل بوحي من القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية للمساهمين في إجتماعها الدوري وترغب في مدى إظهار نجاحها من المهمة الموكلة إليها، وهذا النجاح يقاس بمدى قدرة الإدارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها في قوائمها المالية. [2] ص22

1-1-1-4-3- نشوء الإفصاح

إن تعدد الأطراف المستفيدة من المشروع وكثرة عدد المساهمين أدى إلى نشوء (ظهور) الإفصاح المحاسبي على شكل إعلان ميزانية المشروع والتي تلخص مركزه المالي. ولا يستطيع المساهمون وذوي العلاقة من الإطلاع على السجلات المحاسبية للتأكد من مدى تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الاقتصادية وذلك للأسباب التالية: [7] ص17

- عدم توفير المعرفة الفنية لدى المساهمين والأطراف الأخرى.
- عدم توفير الزمن الكافي لتمثيل هذه المهنة.
- تواجد المساهمون في مناطق بعيدة عن مركز المشروع.
- لا يسمح القانون لجميع الناس بمراجعة الحسابات.

ولهذا الأسباب دعت الحاجة إلى ظهور مراجع الحسابات وكانت إنجلترا من أوائل الدول التي نظمت هذه المهنة. علما بأنه لم تكن هناك ممارسات موحدة لمعالجة حسابات الشركات أو الإفصاح عنها بسبب غياب المبادئ الرسمية.

1-1-1-4-4- أزمة 1929

الأرباح المتراكمة أدت إلى الإقبال على شراء الأسهم للشركات القائمة أو الجديدة وبالتالي المزيد من شراء الآلات والاختراعات الحديثة وأدى ذلك إلى زيادة العرض عن الطلب وآل إلى الكساد في عامي 1929- 1930م الذي بلغ الذروة. والمنافسة بين الشركات زادت وقد أدى ذلك إلى إفلاس الكثير من المشروعات الصغيرة والمتوسطة لحساب المشروعات الضخمة التي سيطرت على السوق. [7] ص18

وهذا دفع إدارة المشروعات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس، وخوفا من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع في إفلاسها وغالبا ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيم الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع. أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصالحهم تتضرر جراء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجؤون إلى القضاء لمساءلة المحاسب والمراجع والإدارة، وكثيرا ما كانت أحكام القضاء تصدر ضد المراجع أو الإدارة دفاعا عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش والتلاعب، وكانت نتيجة هذا الوضع ما يلي:

- مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها، والتقليل من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب ترك الحرية للشركات في اختيار طرق المحاسبة التي تراها مناسبة، وقد ارتفعت بعض الأصوات لتنادي بتدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية، كما صدر في الولايات المتحدة قانون لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC)عام 1934م، وكان قد صدر في عام 1933م قانون الأوراق المالية، وقد أعلنت لجنة البورصة (SEC) عام 1938م، أنها ستتولى مباشرة إصدار معايير للمحاسبة في حال عجز المهنة.
- تعاظم دور المنظمات المهنية كان لظهور مفهوم الإفصاح، ولجوء الشركات المساهمة لتعيين مراقب مستقل لحساباتها لطمأنة المجتمع المالي بأن هذه الحسابات تمثل حقيقة الظروف الاقتصادية للمشروع، وقد إنعكست في الميزانية والقوائم المالية الأخرى، كان لذلك أثره الواضح في نشوء مهنة الرقابة على الحسابات أو مراجعة الحسابات، حيث أخذ المحاسبون في كل مدينة أو مقاطعة أو دولة تطورت فيها الشركات المساهمة يشكلون منظمة مهنية لتحسين وعيهم المهني والدفاع عن مصالحهم. [2] ص26

أصبح المحاسب يعتمد على توصيات مهنته، لدى معالجته لأي مشكلة تقابله في الحياة العملية دون الإكتفاء بتعليمات الإدارة التي يعمل موظفا لديها، في مجتمع مليء بالغش والاحتيال المالي، أهم تلك المنظمات المهنية:

- مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (The Accountants in England and Wales Institute of Chartered) قام هذا المجمع بإصدار عدة نشرات محاسبية تناولت الكثير من المشاكل التي تواجه المحاسب، وأهم النشرات التي تناولت المبادئ المحاسبية.
- مجمع المحاسبين الأمريكيين (American Institute of Certified Public Accountants)

أسس في عام 1917م وقد كان لهذا المجمع دور مهم في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ويعزى ذلك الشرط المتقدم نسبيا الذي قطعه هذا المجمع من جهة، ومن جهة أخرى إلى نشاط الشركات والاحتكارات الأمريكية في العالم، هذه الشركات التي كانت تصر على قيام محاسب قانوني من أعضاء هذا المجمع بمراجعة حساباتها، ليشير في تقريره إلى أن الشركة موضوع المراجعة قد أتبعت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لدى إعداد حساباتها، وقد أصبحت هذه العبارة معيارا من معايير المراجعة المقبولة عموما التي يستخدمها مراقب الحسابات عند إعداد تقريره في الولايات المتحدة الأمريكية بموجب معايير المراجعة الأمريكية GAAS، وقد أكتسب شهادة CPA التي تشير إلى عضوية المجمع وهو ذو سمعة دولية تخول لصاحبها العمل في منشآت المراجعة الكبرى.

1-1-1-4-5- المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

إن تضارب الأسس المحاسبية المستخدمة في التطبيق العلمي الذي عانت منه بورصة الأوراق المالية في نيويورك. الذي جاء بعد أزمة 1930م، أدى إلى تضليل المجتمع المالي بسبب حوادث الإفلاس

المتوالية. وقد أعتبر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA إن الحل الأفضل لهذه المشكلة يكمن في إتباع الأسلوبين التالين:

- تثقيف مستخدمي التقارير المحاسبية ووضعهم في الحسبان حدود استخدام تلك التقارير.
- تحسين التقارير المحاسبية لجعلها أكثر إعلاما وإفصاحا للمستخدمين، حيث قدم المجمع إقتراح بورصة الأوراق المالية بنيويورك NYSE والمتمثل في: « إن البديل العلمي الأحسن هو ترك كل شركة حرة في اختيار طرقها المحاسبية الخاصة... ضمن حدود واسعة... لكن يطلب منها أن تفصح عن الطرق المستخدمة وأن تستمر بتطبيقها من عام لآخر». وقد أعدت لجنة منبثقة عن المجمع AICPA مبادئ عامة تم إقرارها من NYSE في عام 1932م، تضمنت الوثيقة مبدئيا:
  - تحقيق الإيراد بالبيع.
  - لا يجوز احتساب أرباح للأسهم والسندات المملوكة وعرضها دائنة في حساب الأرباح والخسائر.
  - يجب إستبعاد المكاسب الرأسمالية من قائمة الدخل، إلا في حالة إعادة التنظيم على أن يتم إقرار ذلك من المساهمين.
  - لا تعد الأرباح المكتسبة من شركة تابعة جزءا من أرباح الشركة المسيطرة إذا كانت متحققة قبل السيطرة.
  - يجب إستبعاد أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو شركتها التابعة، وإظهارها مستقلة. [2] ص28

قد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز نشرته المتعلقة بمبادئ المحاسبة في ذلك الوقت مبينا مخاطر الاعتماد على التكلفة التاريخية لدى احتساب الاستهلاك وتكلفة البضاعة المباعة، وعلى الرغم من أنه دعا إلى اتخاذ إجراءات تمكن إدارة الشركة من تعزيز المركز المالي مواجهة مشكلة الاستبدال، إلا أنه بقي محافظا على مبدأ التكلفة التاريخية.

إن اتساع قاعدة المجتمع المالي المستفيد من التقارير المالية، تزيد من شدة المطالبة بضرورة وجود مبادئ محاسبية تتضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة بين قوائم الشركات المختلفة لتضمن لهذا المجتمع إمكانية اتخاذ القرارات، وقد أصبحت قضية المبادئ المحاسبية قضية قومية في أمريكا تهز مصالح المجتمع المالي وتنال تركيزا خاصا في الصحافة المالية واهتماما من قبل الدولة عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية.

على الرغم من أن لجنة إجراءات المحاسبة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين قد أصدرت العديد من النشرات المتعلقة بمعالجة بعض المشكلات، إلا أنها لم تنجح خلال الأربعينيات وأوائل الخمسينيات في إيجاد الصيغة المطلوبة للمبادئ المحاسبية إذ أن هذه المبادئ لم تنطلق من أرضية نظرية منسجمة، ولعل أهم عمل قامت به لجنة الإجراءات في أوائل الخمسينات هو التفريق بين الربح الشامل وربح العمليات، وقد أقر إقتراح لجنة الإجراءات من قبل لجنة البورصة رغم معارضة الأخيرة لهذا الإقتراح في البداية.

بسبب ثقل العبء التضخمي الذي ألقي على الاقتصاد الرأسمالي اهتمت المهنة في أمريكا بمعالجة أثر التضخم أواخر 1953م، وقد أستمر الجدل في المهنة قائما خلال ثلاث سنوات إنتهت بوضع المشكلة على الرف بدعوى أن معالجة آثار التضخم في القوائم المالية، سيؤدي إلى إرباك مستخدمي القوائم المالية.

1-1-1-5- التأصيل العلمي

أدرك مجمع المحاسبة الأمريكي AAA الذي يضم أساتذة المحاسبة في الجامعات الأمريكية وبعض أساتذة المحاسبة في جامعات أخرى، منذ البداية أنه لابد من الاعتماد على الدراسة الفلسفية والتحليل المنطقي من أجل الوصول إلى المبادئ المحاسبية، التي تمثل نتاج نظرية المحاسبة، وليس مجرد توصيات أو تشريعات تمليها ضرورات التطبيق العلمي، وقد كان من أهم الكتب التي أصدرها المجمع:

1-1-1-5-1- كتاب نظرية المحاسبة لمؤلفه William Apaton

يعد أستاذ المحاسبة وليام باتون صاحب أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاسبة وفق المنهج الإستنباطي، وذلك لنشره هذا الكتاب عام 1922م وأعادت الجمعية الأمريكية للمحاسبة نشر الكتاب عام 1978م. [3] ص97 هذا الكتاب بمثابة تطوير لرسالة قدمها paton للحصول على درجة دكتوراه من جامعة ميتشجان عام 1916م. [2] ص37 وإستنادا إلى المنهج الإستنباطي المعتمد حدد باتون ستة فروض محاسبية أساسية هي: [3] ص97

1-1-1-5-1-1- الوحدة المحاسبية

ويقصد بها وجود شخصية معنوية مستقلة للمشروع كوحدة تنظيمية ترتبط بها السجلات المحاسبية. ويعد باتون أول من نادي باعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع.

1-1-1-5-1-2- الاستمرار

ويقصد بها أن المشروع مستمر في نشاطه ولا توجد نية في تصفيته. وبناء على فرض الاستمرار تقوم أصول المشروع الثابتة والمتداولة بالتكلفة التاريخية.

1-1-1-5-1-3- معادلة الميزانية

وهي فرض التوازن التام بين القيود المدينة والقيود الدائنة أو الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة أو التوازن بين إجمالي الأصول وإجمالي الخصوم. ويمثل فرض التوازن جوهر تطبيق القيد المزدوج.

1-1-1-5-1-4- عدم تغير وحدة القياس النقدي

أو ما يسمي حديثا بفرض ثبات وحدة القياس النقدي، فالنقد هو المعدل العام للأصول والخصوم، ورغم أن وحدة القياس النقدي غير ثابتة بسبب تغير الأسعار والتكاليف، فإن المحاسب مضطر إلى إفتراض ثبات وحدة القياس النقدي.

1-1-1-5-1-1-5- إلتصاق أو تتبع التكلفة

يرى باتون أن الأصل يجب أن يثبت محاسبيا وفق تكلفة شرائه، فالتكلفة هي الحقيقة الوحيدة المتاحة عند حيازة الأصل. أما في المنشآت الصناعية فيعتمد باتون على مفهوم " تتبع التكلفة " بمعنى أن قيمة أي سلعة مصروفة في الإنتاج من مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة تحتسب على قيمة المنتج سواء كان نهائيا أو مازال تحت التصنيع. ويعد مفهوم تتبع التكلفة الأساس الضروري لنظام محاسب التكاليف.

1-1-1-5-1-1-6- إستحقاق المصروفات وتحقيق الإيرادات أو الأرباح

ويقصد بها تسجيل المصروفات الفعلية وفق أساس الاستحقاق ومقارنتها مع الإيرادات المحققة بالبيع لاستخراج صافي الربح، وهذا ما يسمي حديثا بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة.

1-1-1-5-1-1-2- كتيب بيان أولي بمبادئ المحاسبة من خلال الشركات المساهمة

أصدر المجمع في عام 1936م كتيبا بعنوان بيان أولي بمبادئ المحاسبة من خلال الشركات المساهمة وقد أتبع الكتيب الجديد المنهج الإستنباطي ناسجا على منوال كتاب باتون. حيث كان مقالا مقتصبا - لا يتجاوز خمس صفحات - حددت فيه المبادئ المحاسبية الرئيسية للمحاسبة، وأعتمد مبدأ التكلفة التاريخية كبديهية محاسبية أساسية: « لذلك، فإن المحاسبة ليست عملية تقويم، بل هي توزيع للتكاليف والإيرادات التاريخية على الدورة الحالية والدورات الضريبية التالية. إن كلا من المبادئ التالية تجسد نتيجة لهذه البديهية الأساسية ».

لقد عدلت الجمعية هذا المقال لما خلقه من جوا للحوار العلمي، على التوالي عامي1941م و1948م، وألحقت بيان عام1948م ثمانية بيانات إضافية للتوضيح والشرح بين1950 و1954م، ثم عدلت مرة أخرى عام1957 وألحقت بها خمسة بيانات إضافية بين1957 و1964. [3] ص59

1-1-1-5-1-1-3- كتيب مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة

تم إعداده من قبل المؤلفين باتون وليتلتون W.A.Paton and A.C.Litteton Litteton في عام 1940م، ويعد هذا الكتيب من الكتيبات التقليدية في نظرية المحاسبة، فقد أعيد طبعه حتى عام 1980م 15 مرة وبيع منه أكثر من 60000 نسخة وقد كان كتاب باتون السابق أثر عميق في الكتيب الجديد، كما كان لمشاركة الأستاذ ليتلتون آثار براغماتيه واضحة في الكتيب الجديد مع أنه حافظ على المنهج الإستنباطي الذي وضعه باتون بصورة عامة. ولقد عرف الكتاب المذكور المعيار حيث جاء: يجب أن تعالج المعايير .. المفاهيم الأساسية، والمداخل العامة، لتقديم الحقائق المحاسبية. ومع إن المعايير المحاسبية ليست بذاتها إجراءات فإنها تبين الإجراءات المحاسبية، والقواعد التي تغطي تفاصيل حالات معينة. إن المعايير المحاسبية يجب أن تكون متماسكة، منظمة، ومنضبطة. وقد أعتمد الكتيب الجديد بدوره 6 مصادرات هي: [2] ص40

- الشخصية المعنوية.
- إستمرار المشروع.
- اعتبارات القياس.
- تتبع التكاليف.
- المجهودات والأداء.
- التحقق والدليل الموضوعي.

1-1-1-5-4- سلسلة الدراسات المحاسبية الأولى RSA

أعد أستاذ المحاسبة Maurice Moonitz بتكليف من مجمع المحاسبين الأمريكيين المصادرات الأساسية للمحاسبة في كتاب بهذا العنوان في سنة1961م، وتم اختيار Maurice Moonitz كمدير للبحوث بمجلس مبادئ المحاسبة، وقد تحمل مسؤولية تطوير فروض المحاسبة، وعين أستاذ آخر في المحاسبة Robert T.Sprous للتعاون معه في دراسة بحثية حول المبادئ، وقد كانت النتائج كارثية. وقد نشرت دراسة « الفروض الأساسية للمحاسبة » وتكونت من هيكل هرمي للفروض التي تنطوي على البيئة المحاسبية والفروض الواجبة، كما يلي: [4] ص66

1-1-1-5-4-1- المجموعة (أ) الفروض البيئية الاقتصادية والسياسية

تعتمد هذه المجموعة على البيئة الاقتصادية والسياسية التي توجد بها المحاسبة، وتمثل أوصافا للجوانب البيئية التي يفترض أن تكون ملائمة للمحاسبة:

- أ-1- التكميم: إن البيانات الكمية تساعد متخذ القرار في الاختيار بين البدائل، وبالتالي ترتبط الأفعال بشكل صحيح مع النتائج.
- أ-2- التبادل: إن معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها بالتبادل، ولا يتم استهلاكها مباشرة من المنتجين.
- أ-3- الوحدة الاقتصادية: يقوم النشاط الاقتصادي على وحدات معينة، وأن أي تقرير عن النشاط يجب أن يكون بوضوح الوحدة الخاصة المشمولة به.
- أ-4- الفترة الزمنية: إن النشاط الاقتصادي يتم القيام به خلال فترة زمنية قابلة للتحديد، ويجب أن يحدد أي تقرير عن نشاط الفترة الزمنية المحددة.
- أ-5- وحدة القياس: النقود هي المعدل العام للسلع والخدمات، بما في ذلك العمل والموارد الطبيعية ورأس المال، وأن أي تقرير محاسبي يجب أن يوضح ما هي العملية المستخدمة.

1-1-1-5-4-2- المجموعة (ب) الفروض المحاسبية

تركز المجموعة الثانية من الفروض على مجال المحاسبة، وهي تهدف إلى العمل كأساس بالإضافة للمساعدة في بناء مبادئ المحاسبة:

- ب-1- القوائم المالية (تتعلق بـ أ- 1 التكميم): ويتم التعبير عن النتائج العملية المحاسبية ضمن مجموعة مرتبطة من القوائم المالية التي توضح بعضها البعض الآخر، وتعتمد على نفس البيانات الأساسية.
- ب-2- الأسعار السوقية (تتعلق بـ أ- 2 التبادل): وتعتمد البيانات المحاسبية على الأسعار المترتبة على التبادل الماضي أو الحاضر أو المستقبلي الذي حدث فعلا أو يتوقع حدوثه.
- ب-3- الوحدة الاقتصادية (تتعلق بـ أ- 3 الوحدة الاقتصادية): ويتم التعبير عن نتائج العملية المحاسبية في وحدات محددة.
- ب-4- عدم قطعية النتائج (تتعلق بـ أ- 4 الفترة الزمنية): أن نتائج العمليات في الفترات القصيرة نسبيا هي نتائج مبدئية متى كانت هناك حاجة للتوزيع بين الفترات الماضية والحاضرة والمستقبلية.

1-1-1-5-4-3- المجموعة (ح) الفروض الواجبة

تختلف هذه المجموعة عن المجموعتين الأولى والثانية، فهي ليست قوائم وصفية، بل تمثل مجموعة من القوائم المعيارية المتعلقة بما يجب القيام به، وليس مجرد ما قائم فعلا:

- ح-1- الاستمرارية: في غياب الدليل المعاكس، يجب اعتبار المشروع مستمرا في عملياته إلى ما لا نهاية، وفي حالة وجود أدلة على أن عمره محدود، عندئذ يجب عدم اعتباره مستمرا إلى ما لا نهاية.
- ح-2- الموضوعية: إن التغيرات في الأصول والخصوم وأي تأثيرات متعلقة بها في النفقات أو الإيرادات والأرباح المحتجزة وما إلى ذلك، يجب أن لا تعطي إدراكا رسميا في الحسابات قبل تلك الفترة من الزمن، حيث يمكن أن تقاس بموضوعية.
- ح-3- الثبات: إن الإجراءات المستخدمة في المحاسبة عن وحدة اقتصادية معينة، يجب أن تكون مناسبة لقياس مركزها وأنشطتها، ويجب إتباعها بثبات من فترة لأخرى.
- ح-4- الوحدة المستقرة: يجب أن تعتمد التقارير المحاسبية على وحدة قياس مستقرة.
- ح-5- الإفصاح: يجب أن تفصح التقارير المحاسبية عما هو ضروري بجعلها غير مضللة لم تلاق هذه المصادرات رد فعل كبير في الأوساط المهنية، حيث كانت النتائج بديهية، وبالتالي لم تخدم أي غايات مفيدة، ولم يكن من الممكن كذلك تحديد ما إذا كان يمكن تحويل الفروض إلى مجموعة مفيدة من المبادئ، لأن دراسة المبادئ لم تنشر لأبعد سنة.

1-1-1-5-5- سلسلة الدراسات المحاسبية الثالثة RAS3

قد طالبت دراسة المبادئ التي جاءت ضمن دراسة البحوث المحاسبية رقم 03 المعنوية « قائمة مبدئية بمبادئ المحاسبة العامة لمشروعات الأعمال » والصادرة سنة 1962م من طرف روبرت سبروس وموريس مونيتز، باستخدام القيم الجارية في القياسات المحاسبية، وقد دافع الكتاب عن طرق مختلفة لتحديد القيم الجارية لمختلف بنود الميزانية.

كما قالت الدراسة بأن المحاسبة تأخذ قوتها الحقيقية من نزاهتها بين مطالب أصحاب المصالح المتنافسة، وأن وظيفتها الملائمة تشتق من قياس الموارد لشخصية معنوية معينة ولقياس التغيرات في هذه الموارد، وإن مبادئها يجب أن تهدف إلى إنجاز هذه الوظائف. [2] ص47

أن المبادئ التي تم تطويرها في هذه الدراسة هي:

- يعزى الربح إلى عملية نشاط المشروع ككل.
- يجب أن يتم تصنيف تغيرات الموارد إلى المقادير التي تعزى إلى ما يلي:

✓ تقود تغيرات مستوي الأسعار إلى إعادة عرض رأس المال، ولا تقود إلى الإيرادات أو النفقات.

✓ أن البيع أو التحويلات الأخرى أو التحقق من صافي القيمة البيعية كلها تؤدي إلى إيرادات أو مكاسب.

✓ تعد التغيرات في تكلفة الإستبدال أقل أو أكثر من تغيرات مستوى الأسعار (عناصر الربح أو الخسارة).

✓ أسباب أخرى كزيادة القيمة أو اكتشاف موارد طبيعية غير معروفة في السابق.

- يجب أن يتم تسجيل سائر أصول المشروع في الحسابات ويقرر عنها في القوائم المالية، وأن وجود الأصل هو مستقل عن طريقة الحصول عليه.
- إن مشكلة القياس (التسعير والتقويم) للأصول هي مشكلة قياس الخدمات المستقبلية.
- يجب أن تسجل كل المطالب على المشروع في الحسابات، ويقرر عنها في القوائم المالية، وتقاس بقيمتها الحالية للمدفوعات المستقبلية أو ما يعادلها، على أن يستخدم سعر الفائدة السوقية عند حدوث الالتزام في عملية حساب الخصم وفي عملية الاستهلاك الرأسمالي للخصم والعلاوة.
- يجب أن تقاس تلك الالتزامات السلعية أو الخدمية سعر البيع المتفق عليه، وتستحق الأرباح في هذه الحالات عند تقديم الخدمة أو إنتاج أو تسليم سلعة.
- يجب أن يتم تصنيف حملة أسهم الملكية في الشركة المساهمة إلى رأس مال مستثمر وأرباح محتجزة (فائضا محتجزا)، ويجب تصنيف رأس مال المستثمر بدوره حسب مصدره. وتتضمن الأرباح المحتجزة:

الأرباح المحتجزة= مجموع أرباح صافية وخسائر– حقوق التوزيع – المبالغ المحولة إلى رأس المال المستثمر

ويجب في مشروع غير مساهم إتباع الخطة نفسها، ولكن البديل الأوسط انتشارا هو التقدير عن الفائدة الإجمالية لكل مالك، أو مجموعة من المالكين في تاريخ الميزانية.

- يجب أن تكشف قائمة نتائج العمليات عن عناصر الربح بتفاصيل كافية لتسمح بالمقارنة وأعمال التفسير، ويجب تصنيف هذه البيانات للوصول إلى هذا الهدف على الأقل إلى إيرادات، نفقات، مكاسب وخسائر.

ولا يتسع المجال لتقويم هذه الدراسة بشكل مفصل، إلا أنها تلقت إنتقادات لاذعة من جهات مختلفة، عقب نشر الدراسة قدم 09 أعضاء من جملة 12 عضوا من لجنة المشروع الإستشاري المتعلق بمصادرات ومبادئ المحاسبية ملاحظات شخصية حول الدراسة، وقد كانت إحداها فقط إجابية، أما الباقية فقد كانت سلبية.

وقد عبر البيان الذي أصدرته الهيئة، عن رأيها بتلك الدراسة حيث قالت: « تعتمد الهيئة بأنه بينما تشكل هاتين الدراستين 1،3 مساهمة قيمة في الفكر المحاسبي، فإنها تختلف بشكل جذري مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في هذا الوقت ».

أن أهم دراسة تخص المبادئ المحاسبية الدراسة المقدمة من كرادي (Paul Grady) بإسم « جرد المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الشركات » عام 1965م وتمثل الدراسة تجمعا لما تم التعارف عليه سابقا وما تم قبوله من آراء المعهد وتوصيات لجانه. أي أن تلك الدراسة اعتمدت بالكامل على المنهج العملي البرجماتي السائد في التطبيق الحالي.

لقد لاقت الدراسة السابقة قبولا وإستحسانا من جانب المهنيين نظرا لما تميزت به من صبغة عملية، غير أنها لا تعد دراسة علمية بالمعني الصحيح، فقد تمت دون تحديد للأهداف أو الإشارة لما يجب أن تكون عليه نظرية المحاسبة. وهذه النتيجة متوقعة من البداية، إذ لم يكن الهدف من ورائها تحديد المبادئ المحاسبية العلمية وإنما الهدف هو مجرد تحديد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. [3] ص102

1-1-1-5-6- بيان النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT

شكلت جمعية AAA في عام 1964م لجنة بهدف تطوير وبناء إطار متكامل لنظرية المحاسبة. ولقد قدمت بيانها هذا عام 1966م، وقد مثل تحولا مهما في أعمال المجمع المذكور، فقد كان هذا البيان وصفيا ومعياريا بطبيعته، عرضا القواعد أو المداخل العامة لتسجيل العمليات وعرض القوائم المالية. ويرى هذا البيان أن المحاسبة معنية بحاجات المستخدمين، حيث بدأ من أن المحاسبة تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الأغراض التالية: [2] ص52-53

- اتخاذ قرارات تتعلق باستخدام الموارد المحددة، وتحديد الأهداف والغايات.
- توجيه الموارد الاقتصادية والبشرية في المنظمات والرقابة عليها بطريقة فعالة.
- المحافظة على الموارد الواقعة تحت الرقابة والتقرير عنها.
- الإنسجام مع الوظائف الاجتماعية والرقابية، كالاهتمام بتقديم البيانات للدوائر الضريبية والتخطيطية.

وقد ركز البيان معظم اهتمامه على المعايير التي تهدف إلى تقويم المحاسبة من خلال القوائم المالية بالدرجة الأولى وهذه المعايير هي:

- المنفعة Relevance: وتهدف إلى تقديم البيانات الملائمة لخدمة القرارات التي يتخذها المستخدمون المختلفون للقوائم المالية، وهي تنبع من تلبية الأهداف الأربعة السابقة الذكر، بحيث يمكن أن ينظر إلى المنفعة على أنها المعيار الأول والقضية مهمة في المحاسبة.
- قابلية التحقق Verifiabilituy: وهي مقابلة للموضوعية، وهو بالتالي مظهر من مظاهر القياس، وأن اختيار نظام قياس كلي، يجب أن يعتمد علمه على المنفعة المتوخاة من البيانات المقدمة.
- عدم التحيز Freedon from Bias: نظرا لتعارض المصالح بين المستخدمين والإدارة، فإن الحاجة تدعو إلى ضمان عدم تحيز الإدارة أو المحاسب عند إعداد القوائم المالية.

- الكمية Quantifiability: تبدو الكمية على أنها ذات صلة وثيقة بالنظرية العامة للقياس، إذ أشار البيان إلى الاهتمام الأساسي يجب أن يكون لكل المحاسبين في الكمية وفي البيانات الكمية.

كما عرض البيان خمسة إرشادات عامة هي:

- الملائمة مع الاستخدام المتوقع.
- الإفصاح عن العلاقات ذات المغزى.
- إدخال المعلومات المتعلقة بالبيئة.
- توحيد الممارسة داخل وبين الوحدات المحاسبية.
- الاستمرار في إتباع الممارسة نفسها عبر الزمن.

ويبدو واضحا أن هذا التقرير يمثل نقطة تحول جوهرية في أسلوب صياغة النظرية، إذ إنه خرج عن الاتجاهات التقليدية وذلك من جهتين: [3] ص115

1) إن التقرير لم يحصر اهتمامه بمشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل والثروة مثلما كانت البحوث السابقة في الغالب. ومن هنا خاصية الشمولية التي يتصف بها التقرير.
2) أن التقرير قد خرج عن الاهتمام التقليدي بتحديد الفروض والمبادئ وأتجه نمو تحديد الأهداف والمفاهيم التي تكون الإطار المفاهيمي، باعتبار أن الإطار المفاهيمي هو الأساس الذي تبنى عليه الفروض والمبادئ. ومن هنا تأتي أولية الاهتمام بهذا الإطار المفاهيمي.

وإذا كان مجمع المحاسب الأمريكي هو الجهة الأكثر اهتماما بوضع النظرية للمحاسبة تعتمد على المنطق، فقد أدرك منذ عام1971م أنه لابد من دراسة الطريقة أو المنهج الذي تم إتباعه، وقد كان ذلك بمثابة إعتراف من المجمع بأن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين، إنما يعود إلى عدم صلاحية المنهج المتبع. [2] ص54

1-1-1-5-7- بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية SATTA

جاء هذا البيان عام 1977م من قبل لجنة كونتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA بإسم « لجنة المفاهيم والمعايير للتقارير المالية الخارجية » حيث عرض البيان المناهج المختلفة لبناء النظرية وقد جاءت هذه المناهج كما يلي: [3] ص117

1-1-1-5-7-1- المناهج التقليدية

حيث تعتمد على الأسلوب الإستنباطي وتركز على مشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل والثروة مثل دراسة باتون حول نظرية المحاسبة، كما قدمها سابقا.

1-1-1-5-7-2- منهج اتخاذ القرارات

وهنا يكون التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية من حيث طبيعة المعلومات التي يحتاجون إليها وقدراتهم على تشغيل واستخدام المعلومات ونوعية النماذج القرارية التي يعتمدون عليها.

وقد قسم هذا المنهج إلى:

- مناهج تهتم بنماذج اتخاذ القرارات.
- مناهج تهتم بسلوك متخذي القرارات.

1-1-1-5-7-3- منهج اقتصاديات المعلومات

يهدف لتحديد التكاليف والمنافع المرتبطة بإنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية، ويجب أن تخضع للمبادئ الاقتصادية المعتادة التي تحكم إنتاج وتوزيع كافة السلع والخدمات في الأسواق.

1-1-2- المفاهيم الأساسية للمحاسبة

عند تطرقنا في المبحث الأول إلى نشأة المحاسبة عبر العصور، لاحظنا أن المحاسبة كعلم إجتماعي كانت تتفاعل وتنفعل مع الحاجات والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة في كل عصر، ففي العصور الوسطى وقفت المحاسبة في خدمة أصحاب المشاريع الفردية، وكانت وظيفتها تقتصر أساسا على حراسة أموالها بتسجيل العمليات المدينة والدائنة وتحديد نتائج أعمال الوحدة في نهاية فترات زمنية معينة. ومع ظهور الثورة الصناعية في بداية عصر النهضة توسعت مهامها، فسعت إلى خدمة المساهمين وأصحاب المصالح في المشروع.

باعتبار المحاسبة فرعا من فروع المعرفة لابد من وجود إطار مفاهيمي تمتد جذوره إلى نظرية المحاسبة وذلك كي يسند الممارسات المهنية للمحاسبة وتطبيقاتها العملية في الواقع الفعلي.

1-1-2-1- تعريف المحاسبة

المحاسبة نظامٌ للمعلومات يهتم بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن إستخدمها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات. [8] ص15

كما يمكن تعريفها بأنها " نشاط خدمي (Service Activity) وظيفته تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية عن الأنشطة الاقتصادية في المنشآت لمتخذي القرارات بهدف ترشيد قراراتهم واستخدام أمثل للموارد المتاحة." [8] ص15

تعرف المحاسبة بأنها " عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات." [9] ص13

وتبين هذه التعريفات في مجملها أن للمحاسبة ثلاثة وظائف رئيسية هي:

تحديد (Identifying) البيانات التي يمكن تجميعها تمهيدا لإدخالها للنظام لمعالجتها وتشغيلها (Processing) ومن ثم التقرير عنها وتوصيلها (Communicating) للمستخدمين.

المحاسبة: فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية بوحدة نقدية ثم تفسير النتائج فيما بعد. [10] ص11

المحاسبة: فن تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الصفة المالية واستخلاص النتائج منها وتفسير وتحليل هذه النتائج. [10] ص11

المحاسبة: هي نشاط خدمي يقوم على التسجيل تبويبا وتلخيصا وتحليلا للعمليات والفعاليات الاقتصادية ذات القيم المالية سواء التاريخية أو التنبؤية إستنادا إلى فروض ومبادئ محاسبية لتزويد المستخدمين أصحاب المصالح بقوائم مالية ذات غرض عام إضافة إلى معلومات خاصة لمستخدمين معينين. [3] ص206

المحاسبة ليست نهاية في حد ذاتها إنما هي نظام للمعلومات يختص بقياس، معالجة، ثم إيصال المعلومات المالية عن المؤسسة للأطراف ذات المصلحة حتى تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة. [11] ص6

يمكن أن نعرف المحاسبة على أنها تقنية لمعالجة البيانات والمعلومات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما، وتسجيل هذه البيانات والمعلومات.

1-1-2-2- أنواع المحاسبة Fields of Accounting

لقد تطورت المبادئ والقواعد المحاسبية وأهدافها ووظائفها لكي تلبي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة مما أدى إلى نشوء فروع جديدة متخصصة لها يتناول كل فرع منها موضوعات محددة ويخدم أطراف معينة، وأهم فروع المحاسبة هي كالآتي: [10] ص34

1-1-2-2-1- المحاسبة المالية Financial Accounting

يعتبر هذا النوع من أقدم فروع المحاسبة ونقطة البدء هي المحاسبة ويهتم هذا الفرع بتسجيل العمليات المالية للوحدة الاقتصادية وتلخص وتبويب هذه العمليات لإنحدار القوائم المالية المختلفة كقائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

وهي نظام لقياس وإيصال معلومات تتعلق بالنشاطات المالية للمشروعات في قطاع الأعمال، وذلك لتوفير المعلومات التي تحتاجها فئات عديدة خارج المشروع وداخله بهدف استخدامها في مجالات التخطيط وتقييم الأداء والرقابة كما تعرف بأنها تلك النشاطات التي تخذ بتحديد وقياس وإيصال المعلومات عن الوحدة القياسية والاجتماعية إلى العديد من متخذي القرارات لغرض تسهيل عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية. [12] ص30

1-1-2-2-2- المحاسبة الحكومية

بالرغم أن المؤسسات الحكومية غير ربحية إلا أن لابد من وجود قسم المحاسبة داخل أي مؤسسة أو وزارة أو أي دائرة حكومية وهذه المؤسسات تسعى لتقديم خدمة للمواطنين والمجتمع وتعمل المحاسبة الحكومية على تزويد إدارة تلك المؤسسات بمعلومات مالية مفيدة تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها.

وتتضمن المحاسبة الحكومية تسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية التنفيذية أو التشريعية أو الجمهوري بصفة عامة. وبذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة.

1-1-2-2-1-3- محاسبة التكاليف Cost Accounting

بناء على الثورة الصناعية التي شهدها العالم في القرون السابقة وظهور الشركات التي تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح. لذلك تم الاهتمام بتخفيض التكاليف للحفاظ على الأرباح بنسبة عالية وهنا ظهرت محاسبة التكاليف حيث تهدف إلى الوصول لتكلفة مرحلة من مراحل الإنتاج أو وحدة من وحداته أو خدمة معينة، ومراقبة كل عنصر من عناصر الإنتاج المؤثرة في التكلفة وذلك عن طريق تصميم النظام المحاسبي لإيجاد البيانات اللازمة لحساب التكلفة وقياسها وتحقيق الرقابة على عناصرها. وتقديم ذلك على شكل بيانات وقوائم وإحصاءات إلى الإدارة كي تتمكن من قياس درجة الكفاءة واتخاذ القرارات المناسبة.

1-1-2-2-1-4- المحاسبة الإدارية Managerial Accounting

عرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة على أنها تطبيق لوسائل ملائمة ومفاهيم مناسبة من أجل خلق بيانات اقتصادية تاريخية متوقعة لأية مؤسسة لمساعدة الإدارة في وضع خطط لتحقيق أهداف معينة واتخاذ قرارات حكمية لتحقيق تلك الأهداف وقد ظهرت المحاسبة الإدارية إلى استخراج البيانات الاقتصادية المالية التي تساعد الإدارة في أدائها لوظائفها المختلفة كالتخطيط والرقابة. تهتم بتجميع وتحليل المعلومات المحاسبية وتقديمها لمتخذي القرارات. [13] ص42

1-1-2-2-1-5- المحاسبة الضريبية Tax Accounting

ويقوم هذا الفرض على عرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي (الربح الخاضع للضريبة) وفق أحكام القوانين الضريبية كما تمت في عرض وتحليل نواحي الاختلاف بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام وقوانين الضريبة من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا المختلفة عليها وعلى محاسب الضرائب أن يلم إلماما كافيا بقوانين الضريبة وجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبيا وضريبيا.

1-1-2-2-1-6- محاسبة الشركات

هو نظام محاسبي يخص نوع معين من المؤسسات وهو الشركات، سواء كانت شركات الأشخاص أو شركات الأموال، معتمدا على مبادئ وفروض المحاسبة المالية يهتم هذا الفرع بمعالجة العمليات المتعلقة بتكوين، رفع أو تخفيض رأسمال الشركة، توزيع الأرباح، عملية اندماج الشركات وكذا تصنفيها. [11] ص14

1-1-2-2-1-7- مراجعة الحسابات Auditing

هذا الفرع يهتم بالتحقق من صحة تسجيل العمليات المالية التي حدثت في المشروع والتي تخص فترة مالية معينة وتتضمن السجلات والدفاتر والقوائم المالية وذلك من أجل التأكد من أن القوائم المالية المعدة

تعبر بعدالة عن الوضع المالي للشركة وأنها تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذا يصدر في تقرير المراجع والمراجعة تساعد الإدارة بغرض الرقابة على عملياتها المالية داخل المشروع. [10] ص34

1-1-2-2-8- المحاسبة الوطنية

يقوم هذا الفرع على وضع إطار محاسبي قومي شامل قائم على مجموعة من المبادئ الاقتصادية والمحاسبية ويقوم على تحليل الاقتصاد القومي لمختلف الأنشطة والقطاعات.

1-1-2-2-9- فروع حديثة للمحاسبة

مؤخرا ظهرت فروع حديثة للمحاسبة تعرف بالمحاسبة البيئية، تهتم بتتبع أثر نشاط المؤسسة على البيئة كتكاليف التلوث البيئي مثلا، كما تهتم بقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة ضمن السعي إلى التنمية المستدامة؛

كما ظهرت المحاسبة الاجتماعية، التي تهتم بقياس النشاط أو الدور الاجتماعي للمؤسسة كالقضاء على الآفات الاجتماعية، والمساهمة في التدريب وغيرها وهذا تماشيا مع ظهور مفهوم المساءلة الاجتماعية للمؤسسة. [11] ص15

1-1-2-1-3- أهمية المحاسبة

أزدادت أهمية المحاسبة والحاجة إليها من قبل فئات عديدة حيث كانت بادئ الأمر مقتصرة على المالكين والمساهمين والمديرين وكذلك العملاء والموردين والمصارف، لتشمل أغلب الأشخاص إن لم نقل جميعهم يمارسون فعليا ويواجهون عمليا كل يوم العديد من العمليات والإجراءات والأحداث والعمليات ذات الطابع المالي والمحاسبي، كما يسعون لتطبيق بعض المفاهيم المحاسبية.

تجاوزت المحاسبة حدود قياس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية ليشمل ضرورة قياس الأداء الاجتماعي للحكم على مستوى كفاءة ذلك الأداء. وطبقا لكل ما تقدم نجد أن الفئات التي يهمها التعرف على المعلومات المحاسبية واستخدامها في مجالات مختلفة تساعدهم في عملية التخطيط والتنفيذ ورقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات. [1] ص43

بما أن المحاسبة الحقل المستديم للمعلومات والذي بدونه لا يمكن لإدارة المشروع أن تتخذ قراراتها بصورة علمية سليمة. [14] ص21 فمن الأفضل تمهيد البحث في دور ومجالات علم المحاسبة بمحاولة تعداد هؤلاء المستخدمين بشكل شامل قدر الإمكان لإعطاء فكرة عن مستقبلي البيانات المحاسبية، فنجاح المحاسبة في أداء مهمتها متعلق بوصول المعلومة المحاسبية بشكل يتلاءم مع المستخدمين ويعظم الفائدة المتوقعة.

تقسم هيئة المبادئ المحاسبية (التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين " AICPA ") في بيانها رقم 4 [15] المجموعات المهتمة بالنشاط المحاسبي لمنشآت القطاع الخاص الساعي لتحقيق الربح إلى فئتين:

فئة المستخدمين المباشرين، وفئة المستخدمين غير المباشرين. [3] ص199

تتضمن فئة المستخدمين المباشرين المجموعات التالية:

1. ملاك المنشأة ومساهموها الحاليين والمرتقبين.
2. الزبائن والموردين الحاليين والمرتقبين.
3. إدارة المنشأة.
4. السلطات الضريبية.
5. العاملون في المنشأة.
6. المستهلكون.

تتضمن فئة المستخدمين غير المباشرين المجموعات التالية:

1. المحللون الماليون.
2. سوق أوراق المالية (البورصات).
3. مشرعوا القوانين.
4. سلطات الإشراف أو التسجيل.
5. الصحافة المالية ووكالات تقديم التقارير.
6. الاتحادات التجارية.
7. النقابات العمالية.
8. المنافسون.
9. الجمهور العام.
10. الدوائر الحكومية الأخرى.

وفي ما يلي إستعراض لأهم الأطراف المستخدمة للبيانات والمعلومات المحاسبية: [10] ص15

1-1-2-3-1- المستخدمون المباشرون

أهم المستخدمون المباشرون هم:

1-1-2-3-1-1- أصحاب المشروع Owners (الوضع المالي)

حيث تمكنهم البيانات والمعلومات المحاسبية من الإطلاع المباشر لمسار العمل وكفاءة الأداء وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي، وبيان مقدار الديون والالتزامات ورأس المال الدائم والعمال والسيولة النقدية ومعدلات العائد على رؤوس الأموال المستثمرة مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير استثماراتهم.

1-1-2-3-2-1-1- إدارة المنشأة Management (الرقابة على الموارد والقرارات)

تقدم المحاسبة البيانات والمعلومات اللازمة للاستخدام والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة ورسم السياسات القصيرة والطويلة الأجل، كل ذلك بهدف القضاء على مظاهر الهدر والوقت الضائع وعدم الكفاية وتحسين جودة الإنتاج وزيادة كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة وبالتالي زيادة الإنتاج، تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

أي أن المحاسبة تعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات الاقتصادية الضرورية لاتخاذ قرارات سليمة والرقابة على الموارد البشرية المتاحة. [14] ص21

1-1-2-3-2-1-1- الدائنون Gieditors (القدرة على السداد والاستثمار)

وهم أصحاب الحقوق من الغير مثل الموردين والمصارف والمؤسسات المالية التي تقدم القروض وغيرها، حيث تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات المحاسبية لهم للإطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من أجل زيادة الثقة بالمنشأة والإطمئنان بأن أموالهم ستحصل في الأوقات المحددة، وتساعدهم أيضا المعلومات المحاسبية على رسم سياسة الإئتمان المستقبلية.

أي أنها تمكن الحكم على الوضع المالي للدائنين وبالتالي الحركة النقدية ومقدرتها على تحمل وسداد الديون. [14] ص20

1-1-2-3-2-1-1- دوائر ضريبة الدخل Tase Authorities

تقدم المحاسبة لهم البيانات المحاسبية، حيث يتم تبويبها بحسب القوانين واللوائح الضريبية الصادرة ومن ثم تحديد المطارح الضريبية، واحتساب الضرائب بدقة مما يحفظ حقوق الدولة من جهة، ويبعد مشاريع الأعمال عن أي إجحاف ضريبي يمكن أن يقع.

1-1-2-3-2-1-1- المستخدمون غير المباشرون

ومنهم:

1-1-2-3-2-1-1- المحللون الماليون Financial Analysts (نصح وإرشاد/معلومات مالية)

تعتبر مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) المادة الأولية التي يتعامل معها المحلل المالي من أجل تقديم التوجيهات والإرشادات اللازمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وإلى الفئات الدائنة المختلفة مما يتيح لهم اتخاذ القرارات الرشيدة.

1-1-2-3-2-2-1- اتحادات العمال Labour Union

تفيد المعلومات المحاسبية نقابات العمال في مناقشة مسألة الأجور مع أرباب العمل والمطالبة بزيادتها وتقليل الضرائب.

1-1-2-3-2-3- الدارسون والباحثون Researches

ويحتاجون إلى البيانات والمعلومات المحاسبية من أجل تشخيص وتحليل الأنشطة الاقتصادية المختلفة، ودراسة التطور الاقتصادي ومعدلات النمو أو الإنكماش وتقديم الاستنتاجات والتوصيات اللازمة.

وفي مطلع الألفية الثالثة أرتقي المستوى المهني والأهمية العلمية للمحاسبة بما ينسجم مع مرحلة العصر المتمثل بعصر المعرفة والذي يعتمد أساسا على المعلومات بضمنها المعلومات المحاسبية في ظل المعرفة المعلوماتية والإدارة الإلكترونية بتطبيق الأنظمة المحاسبية الإلكترونية. وهذا ما يعكسه إدخال أنظمة وطرق محاسبية معاصرة على مستوي المحاسبة المالية وكذا المحاسبة الإدارية والتكاليف. [1] ص43

1-1-2-4- أهداف المحاسبة

ترمي المحاسبة كما وردت في الأدبيات المحاسبية إلى تحقيق عديد من الأهداف لعل أبرزها دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتواصل إلى النظم الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول، والتوصل إلى أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الإستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية، بجانب توفير المعلومات المحاسبية الملائمة وذات المصداقية، فضلا عن إظهار أسباب اختلاف المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية، ومساعدة معرفة مدى تأثير النظم المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية المختلفة إلى تعريف المحاسبين والمهتمين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة. [16] ص12

جاءت أهداف المحاسبة في هذا التقرير مرتبطة باحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية، وبالتالي كان هذا العمل أول تحول في البحث المحاسبي تجاه النفعية (UTILITARIAN) وكانت الأهداف على النحو التالي: [5] ص135

1. اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية، بغرض تقييم أداء الإدارة تشغيليا وماليا؛
2. التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشأة سواء موارد مادية أو موارد بشرية، بغرض تقييم مدى كفاءة استخدام تلك الموارد؛
3. إخلاء مسؤولية الإدارة عن طريق التقرير الدوري عن نشاطها المتعلق بالموارد الاقتصادية الموكلة إليها ومدى رعاية الإدارة لمصالح الأطراف المعنية؛
4. التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية.

يلاحظ من الأهداف الأربعة السابقة أنها تغطي الاستخدامات الخارجية التقليدية للمحاسبة المالية من جهة، كما تغطي في الوقت نفسه الاستخدامات الإدارية الداخلية. ولقد أكد هذا التقرير على قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ " PREDICTIVE ABILITY " وأهميتها في مجال اتخاذ القرارات، سواء في المشروعات الفردية أو الشركات على اختلاف أنواعها، الهادفة لتحقيق الربح وغير الهادفة لتحقيق الربح.

1-1-2-1-5- وظائف المحاسبة (Functions of Accounting)

إن الإصلاحات الاقتصادية والنمو الاقتصادي في البلاد طور النمو قد سلط الأضواء على دور المحاسبة الحيوي الذي تلعبه في البيئة الاقتصادية الديناميكية، حيث تقوم النظم المحاسبية بتسجيل والتقرير عن المعاملات والأحداث التي تتضمن تحويل المنتجات والخدمات والموارد المالية، التي تفي تلك النظم باحتياجات عديد من الأطراف من المعلومات الملائمة على سبيل المثال الشركات المتعددة الجنسية والأسواق العالمية لرأس المال والمستثمرين الدوليين. بالإضافة لذلك توفير المحاسبة معلومات مفيدة لمديري الشركات والقائمين على وضع السياسات واتخاذ القرارات.

إن المحاسبة تلعب دورا محوريا في قرارات تخصيص الموارد، تأسيسا على ذلك يتعاظم شأن الدور الفعال الذي تلعبه المحاسبة في الاقتصاد العالمي. [16] ص864

لقد تطورت وظائف المحاسبة مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والقانوني والبيئي ... وأصبحت تشمل الآتي: [10] ص13

1. تحديد وتسجيل الأحداث المالية من واقع المستندات المؤيدة لها مثل فواتير البيع والشراء والإيصالات والإشعارات وأوامر الصرف وأوامر القبض وأذونات صرف المواد ... إلخ في دفتر اليومية وفق تسلسل زمني متتابع.
2. تبويب وتصنيف العمليات المالية وذلك من خلال ترحيل القيود اليومية إلى حساباتها المختصة في دفتر الأستاذ.
3. تلخيص العمليات المالية من خلال ترصيد الحسابات إعداد جداول وكشوف تحليلية لأغراض مختلفة.
4. إعداد موازين المراجعة للتأكد من التوازن الحسابي وصحة ودقة تسجيل وترحيل وترصيد العمليات المالية السابقة.
5. القيام بالتسويات الجردية اللازمة لعناصر الأصول والخصوم، والمصروفات والإيرادات وذلك وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المنظمة لها.
6. إعداد الحسابات والقوائم المالية لقياس نتيجة الدورة المالية وبيان المركز المالي للمشروع.
7. إعداد التقارير المالية الفورية والدورية وتحليل وتفسير النتائج وتقديمها لكافة الجهات المستفيدة.

وإذا كانت تلك وظائف إجرائية عملية، فإنه يمكن إعادة صياغة الوظائف بشكل يربط النظام المحاسبي بأهداف المنشأة كما يلي:

1-1-2-1-5-1- وظيفة تسجليه

أي أن المحاسبة تقوم بتسجيل العمليات المالية وفق تسلسلها الزمني التاريخي، وحيث تسهل عملية التسجيل والمراجعة والعودة إليها عند الحاجة.

1-1-2-5-2- وظيفة تحليلية

أي يتم تحليل العمليات المالية باستخدام الدفاتر المساعدة والجداول والكشوف التحليلية بحيث تبين بشكل مفصل كيفية استخدام موارد المشروع ومصروفاته وإيراداته مما يساعد على تعميق الوظيفة الرقابية للمحاسبة ويرفع من درجة الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية وكفاءتها في مساعدة كافة الأفراد المستفيدة.

1-1-2-5-3- وظيفة رقابية

تحقق المحاسبة رقابة جيدة على استخدام الموارد الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية وذلك من خلال التسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها، وأيضا من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء الفعلي والمعياري وتقييم الأداء وبيان أسباب الانحرافات مما يسمح بتحقيق رقابة على كفاءة الأداء واتخاذ إجراءات إدارية مناسبة.

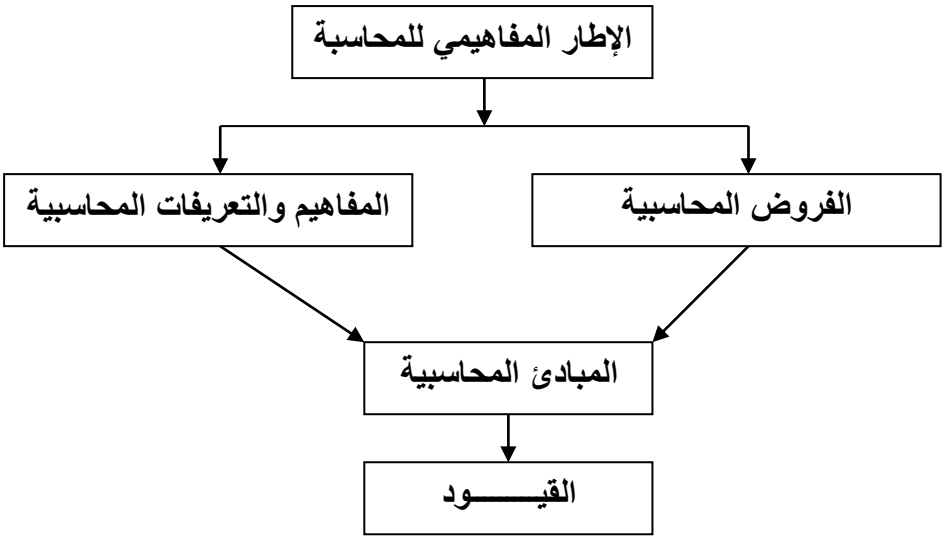
1-1-2-5-4- وظيفة إستشارية أو إخبارية

وذلك من خلال تقارير الأداء المتعددة التي تقدمها للإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المشروع مما يسمح بإطلاع وتقييم النتائج، وبالتالي اتخاذ الإجراءات الفنية والاقتصادية المناسبة من أجل تلاقي أسباب الخلل وعدم الكفاية وتكريس الأسباب والعوامل التي أدت إلى نتائج إيجابية.

1-1-3- الهيكل العام لنظرية المحاسبة

رغم تعدد المداخل لتكوين نظرية محاسبية والاختلاف القائم بينها حول استخدامات البيانات المحاسبية فإن جميع هذه النظريات؛ سواء كانت نظريات معيارية أو وصفية أو مداخيل تقليدية أو حديثة، تهدف إلى تقديم إطار مرجعي لنظرية المحاسبة أو هيكل نظرية المحاسبة ليعتمد أساسا للحكم على مدى ملائمة وإنسجام الطرق والإجراءات المحاسبية الخاصة، لذا يرى Belkaoui أنه على الرغم من اختلاف الطرق والمناهج المستخدمة في تكوين نظرية محاسبية، فلابد أن يبني الهيكل العام النظرية المحاسبة على مجموعة من العناصر الجوهرية والمتمثلة في فروض ومبادئ ومحددات المحاسبة.

ويمكن تمثيل هذا الهيكل في الشكل رقم (01).



الشكل رقم (01): الإطار المفاهيمي للمحاسبة [17] ص39

1-1-3-1-1- فروض النظرية المحاسبية (Accounting Assumptions)

هي عبارة عن أفكار منطقية تتفق وتنسجم مع مجالات استخدام المحاسبة وهي تعتبر الأساس الذي يشتق منه المبادئ المحاسبية وتساعد على تفسيرها وتطويرها.

كثير ما يثار الجدل والنقاش حول مفهوم الفرض المحاسبي. علما أن الفرض هو الذي يعطى الأساس للاستنتاج ويعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين المحاسبين ويعتبر الأساس الذي يستمد أو تبنى عليه المبادئ العلمية، وإشتقاق المبادئ ولا يحتاج إلى برهان لإقامة الدليل.

ويجب أن يكون كل من الفرض المحاسبي متصلا بالمنطق المحاسبي، وأن يقبل به أصحاب العلاقات على أنه صحيحا، لأنها مشتقة من الأهداف العامة، وبنية المنشأة الاقتصادية التي تعمل فيها.

وتتصف الفروض المحاسبية بالخصائص التالية:

- واسعة وتستخدم للإستدلال.
- صحيحة وغير قادرين على إثبات صحتها.
- مستقلة وغير متعارضة مع بعضها، وغير متشابكة.

ويجمع علماء المحاسبة على أن الفروض المحاسبية الأساسية المنتشرة في أدبيات المحاسبة هي خمسة فروض، نذكرها فيما يلي:

1-1-3-1-1- فرض الشخصية المعنوية

يمكّن هذا الفرض المحاسب من التمييز بين العمليات الشخصية وعمليات المشروع الخاصة به ويشكل هذا الفرض حجر الزاوية في فرض نظرية المحاسبة لتميزه بين شخصية المشروع عن أصحابه ومديريه، ويطبق هذا الفرض على الشركات ذات المالك الواحد أو المتعددة سواء كانت صغيرة أو كبيرة وكما يحدد

مجال اهتمام المحاسب ويحدد مجال المواضيع والأحداث التي يجب أن تتضمنها الجداول المحاسبية (المالية) باعتبارها وسيلة إعلامية لإيصال المعلومات عن الشركة.

ويعرف فرض الشخصية المعنوية مجال اهتمام المحاسب، فالعمليات المتعلقة بالشركة يجب التقرير عنها، أما العمليات المتعلقة بالملاك فيجب إستبعادها، أي يتم التمييز هنا بين العمليات الشخصية وعمليات الوحدة المحاسبية أو المشروع.

بصورة عامة يفترض المحاسب، وجود شخصية معنوية مستقلة للشركة كوحدة تنظيمية ترتبط فيها سجلات المحاسبية، هذا يعني أن التدفقات للقيم التي تتضمنها هذه السجلات، إنما هي ترتبط أساسا بهذه الشخصية المستقلة حتى ولو أمتلكها أشخاص مختلفون أو متعددون، بناء على الإفتراض فإنه يتم القياس المحاسبي وإعداد المعلومات الاقتصادية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة أو غيرها من البيانات للوحدة المحاسبية كوحدة معنوية مستقلة وليس لأصحاب المشروع.

والأدلة على ذلك أن القانون قد إعترف للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين ولها الحق في التقاضي بإسمها وللغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات المساهمين والشركاء، وقد أدى الإعتراف بالشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية إلى إنتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب المشروع إلى وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة لهذه الشخصية المعنوية إلى وجود إفتراضات نظرية الملكية المشتركة، من هذه الإفتراضات المتعلقة بنظرية الشخصية المعنوية نذكر: [2] ص116

- الجوهر: أن المشروع ليس علاقة تعاقدية بين الأفراد وملاك المشروع بل هو مجموعة الأصول أو الأموال التي يقدمها المستثمرون لاستخدامها في أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرون ملاكا أو مقرضين.
- الملكية: أن أصول الشركة كلها مملوكة للشركة نفسها باعتبار شخصا معنويا، أما فيما يخص أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول، وفيما يتمثل هذا الحق في الأرباح وحق الأصول عند التصفية، هذا الرأي أساسه أن لا فرق في نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائني المشروع، حيث إنهم جميعا في حكم المستثمرين كل يقدم أمواله لإستثمارها في أعمال المشروع رغبة في الحصول على عائد على هذه الأموال.
- الإدارة: بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى انتخاب مجلس الإدارة ليقوم بإدارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب فيها قيامهم جميعا بإدارة الشركة، بذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة وأصبحنا في وضع لا نستطيع معه القول إن المديرين وكلاء عن المساهمين فقط بل أصبحوا وحدة مهنية مستقلة ترسم سياسة المشروع لا بوحي من المساهمين بل بوحي من المصلحة العامة للشركة كونها شخص معنويا.
- الهدف: ويدعي أنصار الشخصية المعنوية أن ظهور الشركات المساهمة أدى إلى نشأة الإدارة المهنية التي ترسم سياسة المشروع ليس لتعظيم الأرباح بوحي من أصحاب المشروع كما كان سائدا في

نظرية الملكية المشتركة وإنما لتحقيق رفاهية المجتمع متمثلة في أرباح مناسبة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعمال وخدمات ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلك.

1-1-3-1-2- فرض الاستمرارية للمؤسسة (Coing Concern Assumption)

معظم الطرق المحاسبية تقوم على فرض الاستمرار. بمعني أن الوحدة الاقتصادية سوف تستمر لفترة طويلة من الزمن. ورغم أن المحاسبين يعلمون أنه لا يوجد مشروع يمكن أن يستمر إلى ما لا نهاية فإنهم يتوقعون إستمراره لفترة طويلة من الزمن بحيث يستطيع المشروع خلالها الوفاء بالتزاماته وتحقيق أهدافه.

وكل الدلالات الخاصة بهذا الفرض تعني أن مبدأ التكلفة التاريخية يكون ملائما إلا في حالة التأكد من عدم استمرارية المشروع. ففي هذه الحالة يكون مدخل التصفية هو ملائم ويتم تقييم الأصول بصافي القيمة المحققة (سعر البيع – تكلفة التصفية) بدلا من سعر الإستحواذ (التكلفة التاريخية).

كما أنه يعني هذا الفرض هناك ضرورة لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة لتحديد مصروف الاستهلاك أو الإستنفاذ الخاص بالفترة. وأيضا فإن هذا الفرض يعطي أهمية لمبدأ تصنيف الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي إلى طويلة وقصيرة الأجل. [18] ص46

1-1-3-1-3- فرض الدورية (Time-period Assumption)

إن أنشطة المشروع المنشأة مستمرة، ومتعاقبة، ومتداخلة، ولا يمكن فصلها بصفة مستقلة على باقي الأنشطة. ولكن هناك حاجة إلى البيانات التي تعبر عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، بصفة دورية؛ لتقديمها للمستفيدين منها، كمصلحة الضرائب، والمستثمرين، ...إلخ؛ حيث أنه لا يمكن الانتظار حتى تنهي الوحدة الاقتصادية جميع أنشطتها، لكي تقدم هذه المعلومات، لذلك لابد من تقسيم عمل المنشأة إلى فترات مالية؛ حيث ينظر إلى أقل فترة على أنها تتميز بأنشطة، يمكن فصلها عن الأنشطة الأخرى التي تسبقها، والتي تليها.

ويستدعي الأمر في ظل هذا الفرض إلى الضوابط التي يعمل من خلالها المحاسب، حتى يكون عمله موضوعيا، مثل أساس الاستحقاق المحاسبي، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ومبدأ تحقيق الإيراد. [7] ص50

1-1-3-1-4- فرض وحدة القياس النقدي (The Monetary Unit Assumption)

أن الوحدات النقدية تعطى قيمة البيانات، وعند استخدامها نستطيع تقييم الأصول. ووحدة النقد هي وحدة القياس الشائعة للنشاط الاقتصادي وتقدم أساس مناسب للقياس والتحليل المحاسبي.

ويعني هذا الفرض أن وحدة النقد هي وحدة القياس الشائعة للنشاط الاقتصادي وهذا الفرض يعني أن وحدة النقد أكثر والوسائل الفاعلية لتعبير عن التغيرات في رأس المال وتبادل السلع والخدمات. ووحدة النقد تعتبر ملائمة ومقبولة قبولا عاما دوليا ومحليا.

يعتمد هذا الفرض عند تطبيقه أساسا على البيانات الكمية أكثر فائدة في توصيل المعلومات وفي اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. [18] ص46

ولكن هذا الفرض يبنى على إفتراض أساسي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود.

1-1-3-1-5- فرض التوازن المحاسبي (The Monetary Unit Assumption)

أرتبط فرض التوازن المحاسبي بظهور كل من المحاسبة الحديثة ومحاسبة القيد المزدوج في القرنين 14 و15، التي تحقق بين طرفيه المدين والدائن التوازن التام ومن الميزانية العامة وميزان المراجعة يتحقق التوازن المحاسبي الذي يشكل نمطا مقبولا من كافة المحاسبين نظرا لما يقدمه من إمكانيات في الكشف عن الأخطاء وتصحيحها. [19] ص41

1-1-3-1-2- المبادئ المحاسبية (Accounting Principles)

هي عبارة عن قانون أو قاعدة عامة تشتق من الفروض المحاسبية ويجب الالتزام بها في التطبيق العلمي، والمبادئ هي مشتقة من الفروض السابقة الذكر، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1-1-3-1-2-1- مبدأ التكلفة التاريخية (Historical Cost Principle)

تعتبر المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أن معظم الأصول والالتزامات يجب المحاسبة عنها على أساس سعر الإستحواذ وهو ما يشار إليه بمبدأ التكلفة التاريخية.

وللتكلفة ميزة نسبية بالمقارنة بأسس التقييم الأخرى وهي الثقة. وأهمية هذه الميزة تظهر إذا ما إستخدمت قيمة أخرى خلاف التكلفة كأساس للقياس والتسجيل. فإذا إستخدمنا مثلا سعر البيع الجاري فإننا سنجد صعوبة لتحديد هذا السعر بالنسبة لعديد من الأصول التي يحتفظ بها المشروع. كما أن الإدارة قد تتلاعب في أرقام الإيرادات والمصروفات. والعناصر الأخرى لتحسين صورة الشركة في أعين المستثمرين بشكل لا يمثل الحقيقة.

1-1-3-1-2-2- مبدأ تحقيق الإيراد (Revenue Realization)

ويرتبط هذا المبدأ بتوقيت إثبات الإيرادات والمصروفات. حيث وضع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB معيارين رئيسين لتحديد توقيت الإعتراف بالإيراد هما:

- أن تكون الموجودات التي تحصل عليها المنشأة مقابل الإيراد محققة أو القابلة للتحقق في صورة نقد.
- أن تكون عملية توليد الإيراد أو إكتسابه قد أكتملت على نحو جوهري.

أما المصروفات فيتم الإعتراف بها بواقعة الإستفادة أي تحول الأصل إلى نفقة أو مصروف بربطها بالإيراد المحقق منها وفقا لمبدأ المقابلة، حيث يتم الاعتراف بالمصروفات عندما تحدث أو تستحق سواءٌ دفعت أو لم تدفع.

وهناك بعض الإنحرافات في هذا المبدأ في بعض الحالات مثل حالة البيع بالتقسيط حيث يعتبر الإيراد محققا عند تحصيل القسط، وكذلك حالة العقود أو المقاولات حيث يتحقق الإيراد على أساس الإنجاز أو الإنتاج. [20] ص57

1-1-3-2-3- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات (Matching)

تكمن أهمية هذا المبدأ في كونه يشكل مدخلا أساسا لتحديد الدخل المحاسبي حيث يتم بموجبه المقارنة والمقابلة بين إيرادات الفترة المالية من جهة ومصاريفها من جهة أخرى للتعرف على نتائج الأعمال وقد عرف هذا المدخل بمدخل العمليات (Transactions Approach) وهو مدخل أكثر إنسجاما مع كون المحاسبة نظاما للمعلومات وكونها نشاط خدمي يسعي لخدمة أصحاب الصلة والمستفيدين، حيث يتم من خلاله التعريف بمصادر الدخل ومكوناته والأهداف والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقه.

وربما أهم ما يميز هذا المبدأ المحاسبي:

- إستناده إلى العلاقة السببية بين الإنجازات المحققة خلال فترة زمنية معينة (الإيرادات) وبين المجهودات المبذولة خلال نفس الفترة (المصروفات) من أجل الحصول على تلك الإيرادات؛
- yستخدامه كأساس لتطبيق الكثير من المعالجات المحاسبية مثل: اهتلاك الأصول الثابتة، توزيع تكاليف البحث والتطوير، وتكاليف إستكشاف الأصول والموارد الطبيعية. [8] ص25

ويمكن تقسيم مصاريف الدورة التي يجب مقابلتها بإيرادات الدورة في ثلاث فئات: [11] ص34

- مصاريف ترتبط مباشرة بالإيراد، مثل تكلفة البضاعة المباعة.
- مصاريف ترتبط بعلاقة غير مباشرة بالإيراد، ولكنها ضرورية لإستكمال تحقيقه مثل مصاريف الأجور؛
- مصاريف لا علاقة لها بالإيراد، إذ لا يترتب على حدوثها أي إيراد، فتعتبر قيمتها بالكامل خسارة أو عبء يجب إقفاله بحساب النتائج، أو يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة.

1-1-3-2-4- مبدأ الإفصاح الكامل (Full Disclosure Ptinciple)

يعني هذا المبدأ أن القوائم المالية يجب أن تشمل كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم. فإذا تبين أن عدم وجود معلومات معينة يؤدي هذا إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، فإنه يتعين تقديم هذه المعلومات. وعادة ما تقدم المعلومات اللازمة للمستخدمين إما في صلب القوائم المالية أو كمعلومات إضافية وملاحظات على القوائم Notes أو في جداول ملحقة Supplementary Information.

ومن بين المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها مثل ملاحظات القوائم المالية، خطط الحوافز للعاملين، أهم السياسات المحاسبية المتبعة، القضايا المرفوعة على الشركة والالتزامات العرضية والمحتملة. والجداول الملحقة مثل المعلومات عن أثر التغير في مستويات الأسعار والبيانات القطاعية. [18] ص50

فإذا تم حذف أو إستبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مضللة ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية. [21] ص16

- ملحق بالسياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة.
- ملخص بتفاصيل المخزون وأسس تقييمية.
- ملخص بخطط التقاعد الخاصة بالمؤسسة.
- القيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون... إلخ.

1-1-3-2-5- مبدأ الثبات (The Consistency Prinsiple)

إن تعدد المبادئ المحاسبية والقواعد والممارسات العملية ومدى تأثيرها على دقة القياس المحاسبي تقتضي تطبيق مبدأ الثبات، أي تطبيق نفس المبادئ والقواعد المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المتتالية. هذا مما يشكل أساسا سليما للمقارنة بين نتائج المشروع خلال السنوات المتعاقبة، وأيضا بين نتائج المشروع ونتائج المشروعات الأخرى خلال عدد من الفترات المحاسبية.

وتطبيقا لهذا المبدأ يتم استخدام الأسس والقواعد في تقييم الأصول وتكوين المخصصات وحساب المستحقات والمقدمات وإعداد الحسابات والقوائم المالية. [22] ص29

1-1-3-3- محددات المحاسبية (Accounting)

تساعد المحددات على تطبيق المبادئ المحاسبية، كما تبرر الخروج عن قواعد عامة نصت عليها هاته المبادئ في بعض الأحيان. ومن أهم هذه المحددات نذكر:

1-1-3-3-1- محدد الحيطة والحذر (The Conservatism Prinsiple)

يعتبر هذا المحدد حجر الزاوية في التطبيق العلمي، وهو يقتضي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها، والأخذ بالإيرادات الفعلية وعدم الإعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحقيقها بشكل فعلي، وتطبيقا لذلك يتم إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقيم الأصول المتداولة، وتشكيل مخصص الديون المشكوك فيها عند وجود احتمال عدم تحصيل بعض الديون بسبب الإعسار أو الإفلاس وغير ذلك.

كما يتم إثبات الإيرادات الفعلية التي حصلت أو إستحقت، أما الإيرادات المحتملة فإنه لا يعترف بها لأنها لم تتحقق بشكل فعلي. [10] ص22

إن الإعتراف بالإيرادات التي تتحقق بالإنتاج أو الحيازة في نفس الفترة المالية التي تولدت فيها وإدراجها ضمن حسابات النتيجة لن يقلل من اعتبارات الحيطة والحذر وإنما يعبر عن تقييم موضوعي لغرض المقابلة بين الإيرادات والمصروفات. [23] ص23

1-1-3-3-2- محدد الموضوعية (The Objectivity Prinsiple)

يرتكز هذا المحدد على ضرورة إثبات أي عملية مالية إستنادا إلى دليل موضوعي (مستند) يؤيد وقوع العملية، مما يمكن من مراجعة العمليات المالية ومرجعتها بالرجوع إلى المستندات المرفقة بها، وهذا يبعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية عن العوامل الذاتية والتحيز ويؤدي إلى الوصول إلى نفس النتائج، في حال تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية ذاتها، مهما كان الشخص الذي يقوم بعملية التسجيل والمراجعة.

ولكن لا تخلو على النطاق العملي المعلومات المحاسبية من عنصر التقدير ونرى أنه يجب الاعتماد على أدلة موضوعية إذا كان ذلك ممكنا وإلا يجب القيام بعملية التقدير على أساس علمي بحيث تتحقق ما يسمي بالموضوعية العلمية.

1-1-3-3-3- محدد الأهمية النسبية (The Materiality Prinsiple)

يرتكز هذا المحدد بإعطاء درجة عالية من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية ودرجة أقل أهمية للأمور الفرعية.

إن محدد الأهمية النسبية يجب أن لا يفهم منه إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، والتضحية بالدقة على حساب الشمول لأنه من الواجب إعطاء كافة العمليات المالية مهما كان حجمها ونوعها أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس والتقييم لكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي للمنشأة معبرين عن الحقيقة. [10] ص23

1-1-3-3-4- محدد الكلفة / المنفعة (Cost – Benefit Constraint)

وتعني أن كلفة إنتاج المعلومات المحاسبية التي يقوم المحاسب بإعدادها من خلال القوائم المالية يجب أن لا تزيد عن المنافع المتوقعة من استخدام هذه المعلومات. [24] ص62

1-1-3-3-5- محدد التطبيقات المماثلة (Sector Application Constraint)

بما أنه توجد شركات متماثلة في أنشطتها مثل شركات النسيج، الألبان، فعلى المحاسبين في هذه الشركات المشابهة أنشطتها تطبيق الطرق والإجراءات المحاسبية المتشابهة كي يمكن من المقارنة بين هذه الشركات من خلال قوائمها المالية. [24] ص62

الخلاصة

أن التطور الذي شهدته المحاسبة منذ ظهورها وعبر مختلف العصور والأزمنة أدى إلى إيجاد طرق وآليات جديدة ساهمت في ازدهار اقتصاديات الدول. من خلال تعرضنا لتطور الفكر المحاسبي إتضح أن المحاسبة لم تتطور كعلم مجرد ولكن هي علم اجتماعي تنفعل وتتفاعل مع الحاجات والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة في كل عصر.

كما شهدت العقود القليلة الماضية تغيرات كبيرة مست تقريبا كل الجوانب المحاسبة، تغيرات في الشكل والمحتوى في الفكر وفي الممارسة، فالممارسة المحاسبية عرفت تعايشا مذهلا مع التطورات التي كانت تحدث في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، سواء في التجمعات البشرية قديما أو أروقة الحكم والمعابد في حقب تاريخية مختلفة. أو في ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات في العالم، من خلال تطور التجارة وانتشار واتساع رقعتها وكذلك تعدد وتنوع العلاقات التعاقدية بين كل الوحدات الاقتصادية العاملة.

لم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل الجوانب وأنها جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا بهذا المجال وتولدت عن هذا التطور جمعيات مهنية واتحادات محلية ودولية متخصصة وضعت معايير للمحاسبة وفرضت عدة فروض موحدة ومبادئ متعارف عليها إلا أنه ليس هناك أتفاق بين المحاسبين حول مجموعة من الفروض والمبادئ العلمية الأساسية.

وللتأكد من سلامة ومصداقية المعلومات التي تقدمها السجلات، كان لابد من وجود رقابة عليها حيث كان تطور المراجعة مرتبطا بتطور المحاسبة، ولهذا سنحاول في الفصل الموالي إلى التطرق إلى نشأة المراجعة وتطورها والمفاهيم الخاصة بها.

2-1- مدخل للمراجعة

يعد تطور المحاسبة عبر التاريخ المرآة العاكسة لتطور الحضارة فكلما تقدمت الحضارة وجدت المحاسبة مكانة مهمة فيها وتطورت أساليبها وطرق تطبيقها وأصْبحت أهميتها والحاجة إلى معلوماتها مهمة، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة التأكد من سلامة ومصداقية المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية؛ ومن هنا كان تطور المراجعة مرتبطا بتطور المحاسبة.

إن المراجعة كانت ولازالت تحظى بالاهتمام من طرف العديد من الخبراء والمعاهد والجمعيات المالية والدولية ومختلف الكتاب في هذا الميدان وذلك نظرا للدور الهام الذي تكتسبه المراجعة في الفحص والتقييم ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتبارها أساسا لتوجيه قرارات الاستثمار للأطراف الخارجية عن المؤسسة، ولدراسة المراجعة من مختلف جوانبها النظرية سنتطرق في هذا المبحث إلى مدخل في المراجعة وذلك من خلال العرض التالي:

- نشأة المراجعة وتطورها.
- أنواع المراجعة.
- الإطار العام لنظرية المراجعة.

1-2-1- نشأة المراجعة وتطورها

إن جذور المراجعة تعود إلى زمن بعيد، ونشوؤها وتطورها كان مترافقا مع نشؤ وتطور المحاسبة، فكما ترتبط الحياة بالماء ترتبط المراجعة بالمحاسبة. حيث كان الإنسان بحاجة إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.

كمدخل لنشأة المراجعة وتطورها فإنه من الضروري تتبع التطور التاريخي الذي شهدته مراجعة الحسابات وأهم التعاريف التي أعطيت للمراجعة من طرف المهنية المختلفة، وكذلك الوقوف على أهميتها وتطور أهدافها. [25] ص23

1-1-2-1- التطور التاريخي للمراجعة

إن التغيرات التي طرأت على أغراض المراجعة وأساليبها لها أسس لتحليلها وتفسيرها، حتى أن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت نتيجة للأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطويرها لجعلها تتوافق مع التغيرات الكبرى التي طرأت على التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام. [26] ص17

لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي إقتناؤها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل

المحاسبية المتعارف عليها فإن فحص هذه الأنشطة وما يترتب عليها من نتائج يشكل نطاق علم المراجعة أو مراجعة الحسابات وترتبط المراجعة أصلا بتطرية تفويض السلطة والحاجة إلى وقاية أعمال من فوض إليهم السلطة. [27] ص162

وفيما يلي مراحل التطور التاريخي للمراجعة:

1-2-1-1-1- المرحلة الأولى (من الحضارات القديمة إلى 1500م)

كانت بحضارة وادي الرافدين، وحضارة وادي النيل، ثم الحضارة الإغريقية، وبعدها الحضارة الرومانية، الملامح الأولى لصور الفحص والمراجعة التي تدل على اهتمام تلك الحضارات بالرقابة، وذلك لأهميتها في المحافظة على الممتلكات وتتبع التصرفات والمحاسبة عليها. [28] ص21

حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة. حيث كان المراجع يستمع على القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها ومن هنا نجد أن كلمة المراجع Auditing مشتقة من كلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع. حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع. [29] ص3

ولقد اتسعت المراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي أكتشفها العالم الإيطالي لوكا باشيلو Luca Paciolo ونشرها في كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م. [30] ص7

- المراجعة في الحضارة الإسلامية: جعل الله عز وجل المال أداة ووسيلة إلى حياة كريمة، حيث أبدى الإسلام اهتمامه في المال إلى جانب اهتمامه بالشؤون الدينية والدنيوية الأخرى. فالإسلام منهاج كامل للحياة الفاضلة، وقد ذكر المال في القرآن الكريم 86 مرة.

فمهنة المحاسبة والمراجعة ذات علاقة وثيقة بالمال والمعاملات المالية، فقد أولاها الإسلام اهتماما كبيرا وقد تطورت هذه المهنة في هذه المرحلة لسبب عاملين أساسيين: [28] ص23

الأول: هو الثراء الفكري والنظري الشامل والعميق الذي أتى به الإسلام في مجالات مالية مختلفة كالزكاة والصدقات والتركات...إلخ، والأحكام المتعلقة بالتجارة والعقود وملكية المال والفوائد، ومفاهيم الرقابة والفحص والمراجعة، وغيرها من المجالات المالية المتعددة.

الثاني: الحاجة إلى إنشاء أجهزة ومؤسسات متخصصة تعمل على تطبيق هذه الأفكار والنظم المحاسبية المتعلقة بها ومراجعتها، نظرا لتوسع وانتشار الإسلام في كل بقاع الأرض منذ عهد الرسول محمد صلى الله عليه وسلم، فعهد الخلفاء الراشدين، ثم قيام الدولة الأموية، فتولى العباسين أمر الدولة الإسلامية.

1-2-1-1-2- المرحلة الثانية (1500- 1850م)

لقد إتسع تطور استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، ولازالت المراجعة تكتشف الإختلاس والتلاعب وإزدادت أهمية ذلك بسبب انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة الأساسية هي الفحص المفصل للأحداث المالية. [31] ص1

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة. [32] ص18

1-2-1-1-3- المرحلة الثالثة (1850- 1905م)

هذه المرحلة عرفت تغيرات اقتصادية هامة حدثت في أوروبا وبريطانيا خاصة – أنشئت جمعية المحاسبيين القانونيين بأدنبرة عام 1854م –، التي ظهرت فيها مشروعات كبيرة الحجم التي نتجت عن الثورة الصناعية والمتمثلة في شركات الأموال الضخمة. [33] ص4 وبالتالي ظهرت حاجة أصحاب المال بعد الانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، لمن يحافظ على أموالهم ورقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة وهذا بغرض التأكد من العائد على رأس مالهم المستثمر وزيادة تنمية، وهذا ما تطلب وجود مراجع مستقل يقوم على مراجعة عمليات تلك الشركات.

حيث جاء قانون الشركات عام 1862م ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم. حيث من شأن هذا القانون تقدم مهنة المراجعة إلى الأمام مما أدى إلى زيادة الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت جرائه. [34] ص14

أما الدول التي تلت بريطانيا في هذا السياق فرنسا عام1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م (المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين 1916م) وألمانيا عام 1896م، وكندا عام 1902م وأستراليا 1904م وفلندا عام1911م، إلى أن أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.

وإن هذا التطور أظهر نوعا جديدا من الرقابة هو الرقابة الضريبية ومن أدواتها المراجعة الضريبية والذي خلق الحاجة إلى مراجعي الحسابات. وكذلك فإن التوسع في ملكية الأسهم والسندات، وما استدعاه ذلك في إنشاء الأسواق المالية (البورصات)، وسع استعمال خدمات المراجعة والمراجعين، الذين يستطيعون إظهار تقييم نتيجة أعمال الشركات ومراكزها المالية بحياد واستقلال. [32] ص18

1-2-1-1-4- المرحلة الرابعة (1905إلى الآن)

حيث يمكن تقييم هذه المرحلة إلى ثلاث فترات وهي كما يلي:

1-2-1-1-4-1- الفترة ما بين (1905 – 1939م)

تطورت مهنة المراجعة في أمريكا على أساس الأغراض التي تكونت في إنجلترا لتصبح أغراض المراجعة هي الحكم على المركز المالي الفعلي وعلى نتيجة المشروع واكتشاف التلاعب والأخطاء. حيث تم التواصل إلى توازن بين مسؤولية مراجعة الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية وهذا من خلال ما يعرف « التقرير النمطي » حيث مر بعدة مراحل ففي عام1917م لم يمكن لهذا التقرير صيغة موحد وكان يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال نشرة عدلت فيها تقرير المراجع ليكون رأي بدلا من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP، وفي عام 1939م أصدر مجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني للمراجعة وتضمن التقرير مسؤولية المراجع عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال. [30] ص6

1-2-1-1-4-2- الفترة ما بين (1940 – 1960م)

في هذه المرحلة أوجب المراجع أن يجري المراجعة اللازمة والكافية للتأكد من عدم وجود تلاعب أو خطأ، حيث كان هدف المراجعة إبداء الرأي في سلامة وصحة التقارير المالية وصحتها. وفي هذه الفترة غلب على الأمرين بالمراجعة للبنوك التي تسعى إلى صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية لها. [35] ص23

إعتمد المراجعون خلال هذين الفترتين (1905 – 1939م و1940 – 1960م) على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة وفي أواخر الفترة الثانية ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسات.

1-2-1-1-4-3- الفترة ما بين (1960 إلى الآن)

تطورت المراجعة في هذه الفترة من المجال المحاسبي المالي لتصبح تعالج المشاكل والقضايا المعاصرة، فمن المراجعة الجبائية إلى مراجعة التسويق والإدارة والمراجعة القضائية، لتظهر بعدها المسؤولية الاجتماعية والبيئية لتشكل ما يسمي المراجعة البيئية والاجتماعية، لكن يبقى هناك تداخل كبير بين هذه المجالات وهذا لعدة عوامل أدت إلى الدراسات الأكاديمية الحالية وهي محاولة للإنتقال من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي لتشكل إطار متكامل لكل مراجعة على حدى طبقا للمعايير الدولية المتفق عليها مع عدم تناسي خصوصيات كل بلد.

حيث كانت الحكومة والمساهمين وهيئات أخرى يتفقون مع مراجع لإبداء رأيه على صدق الحسابات وإنتظام القوائم المالية التاريخية ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير والحماية من الغش العالمي. [36] ص17

تأكد هذه المرحلة ما يلي: [37] ص40-41

- الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية.
- زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط المراجعة والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.
- زيادة الاهتمام بالأزمات المالية الخاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير.

في خلال هذه المراحل للتطور التاريخي للمراجعة حدثت عدة تغيرات على مهنة المراجعة والتي تتمثل فيما يلي:

1. كانت المراجعة تؤدي بشكل أساسي تلبية لرغبة الإدارة، أما الآن فإنها تؤدي تلبية لاحتياجات المالكين والمستثمرين والدائنين والسلطات الضريبية والمصارف والموظفين ...إلخ.
2. كانت المراجعة تركز على فحص ومراجعة قائمة المركز المالي للمنشأة، بينما يشمل الاهتمام الآن – إضافة إلى الميزانية – كلا من كشف الدخل وكشف التدفقات النقدية.
3. لم تكن هناك تشريعات تتطلب إبداء الرأي بالقوائم المالية، أما الآن فإن إلزامية المراجعة – وخاصة بالنسبة للشركات المساهمة – قاسم مشترك بين تشريعات دول العالم.
4. كان هدف المراجعة الأساسي هو اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر، الذي أصبح الآن هدفا تابعا. أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة حاليا فهو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية.
5. لم يكن هناك إعتراف بدور الرقابة الداخلية وأهميتها للمراجع، أما الآن فقد أصبحت من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة، ومعيارا من معايير العمل الميداني.
6. كان مدى الفحص تفصيليا شاملا، ثم أصبحت المراجعة إختباريه باستخدام أسلوب المعاينات الحكمية، ثم تطورت حاليا باستخدام أسلوب المعاينات الإحصائية.
7. لم يكن هناك اهتمام بحق الطرف الثالث بمساءلة المراجع، أما الآن فإن الدائنين – وأية أطراف ثالثة أخرى ذات مصلحة – يستطيعون مقاضاة المراجع، نتيجة أي إهمال جسيم في تأدية عمله.

1-2-1-2- تعريف المراجعة

هناك العديد من التعاريف للمراجعة لكن كلها تصب في نفس المعنى حيث عرفت لجنة مفاهيم المراجعة المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنها: « عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول واقع وأحداث اقتصادية، وذلك ليتحقق من درجة التطابق

بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق.» [30] ص5

كما عرفها الاتحاد الدولي للخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC) في ديسمبر1977م على أنها: « هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة ».[38] ص24

كذلك من بين تعاريف المراجعة ما جاء في كتاب R.B CAUMEIL,RENE RICOL، حيث عرفها على أنها: « فحص مهني للمعلومات التي تنشرها المؤسسة بغرض إبداء رأي مسؤول ومستقل لهذه المعلومات، حيث تزيد هذه الأخيرة أهميتها وفائدتها من خلال هذا الرأي بالنسبة للأطراف المعنية».[39] ص22

وعرف المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 على أن هدف عملية المراجعة للقوائم المالية. المتمثلة في تمكين المراجع من التعبير عن رأيه ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لإطار عمل محدد التقرير المالي، حيث يقوم المراجع بإعطاء رأيه عما إذا كانت تعطي صورة صادقة وحقيقية أو العرض بعدالة في كافة النواحي الهامة وهما يعتبران مصطلحان مترادفان ومتكاملين. [40] ص7

وكما تعرف أيضا على أنها: « جمع وتقويم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من قبل محاسب قانوني مستقل ومؤهل.» [41] ص43

المراجعة هي « جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى توافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك. ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل.» [42] ص21

وكما تعرف أيضا على أنها: « عبارة عن مهمة إصدار رأي مدعوم ومبرر عن حجم ومستوى التوافق ما بين حالة أو وضعية ما والإطار المرجعي الخاص بها.» [43] ص9

ومن خلال هذا التعريف شكلت المعادلة الآتية: المراجعة = المرجعية + حقل التنفيذ

وعرفت أيضا المراجعة « هي عملية منظمة ومنهجية ومخطط لها، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية، وتتضمن القيام بإنجاز الإختبارات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المراجعة.» [28] ص36

وعرفت أيضا المراجعة « فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل محايد، لأي شركة بغض النظر إلى أهدافها وحجمها أو شكلها القانوني.» [44] ص20

كما عرفت المراجعة « عملية فحص واختيار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لها، وكذا المستندات المؤيدة لها، وذلك بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة.» [34] ص4

عرفت أيضا المراجعة هي « فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها الشركة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي تقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء

برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج.» [45] ص17

عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنها: « إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.» [44] ص20

وبالرجوع إلى التعريف الذي ورد عن جمعية المحاسبة الأمريكية والسابق ذكره يمكن تحديد ماهية مراجعة الحسابات في النقاط التالية: [30] ص7

- مراجعة الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المراجع يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج المراجعة المعد قبل البدء في عملية المراجعة.
- تمثل أدلة الأثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.
- يمثل الحكم الشخصي للمراجع دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعة، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
- يعد تقرير المراجع جوهر عملية المراجعة لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (المراجع) والمستلم (مستخدمي المعلومات) كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم وقراراتهم.
- المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هي المراجعة الخارجية أي الذي يقوم به مكتب المراجع من خارج المنشأة، ويتحدد دور المراجع هنا في الدراسة الانتقادية للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي إضافة مزيد من الثقة إلى المعلومات التي تنبع من نظام الإتصال.

1-2-1-3- أهداف المراجعة

تتمثل الأهداف لأي نشاط الغايات المرجو الوصول إليها، وأهداف المراجعة كثيرة، وتطورها صاحب تطور المراجعة منذ قديم الزمان حتى الآن، هذا التطور الذي كان نتيجة لأحداث اقتصادية واجتماعية.

بادئ الأمر كانت المراجعة تهدف إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي يمكن وجودها في السجلات والدفاتر، وبمرور الزمن أصبح الهدف هو التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، وبتطور المراجعة أصبح من أهدافها القيام بدراسة إنتقادية منظمة لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية. [46] ص6

إن تتبع نشوء وتطور المراجعة يعطي أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف المراجعة وأساليبها، كما يكشف عن اتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في العرض التالي: [30] ص8

1. قبل عام 1900م كان الهدف يتمثل في اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية.
2. من 1905م إلى 1940م كان الهدف تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعب، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية.
3. من1940م إلى1960م كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، ويتم التحول نحو المراجعة الاختيارية التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
4. من 1960م حتى الآن أضيفت أهداف أخرى منها:

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
- تحقيق أُقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو المنشآت محل المراجعة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة.
- سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المراجعة عند تقدير الضريبة المستحقة. [28] ص29

والجدول رقم (01) يستعرض مراحل تطور أهداف المراجعة، ومدى الفحص، وأهمية الرقابة الداخلية لفترات زمنية مختلفة حتى وقتنا الحاضر.

جدول رقم (01): تطور أهداف المراجعة [47]

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1850	اكتشاف الغش والإختلاس	تفصلي	عدم الإعتراف بها.
1850- 1905	الخطأ والغش والإختلاس	بعض الإختبارات، تفصلي مبدئي	عدم الإعتراف بها.
1905- 1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الخطأ والغش	فحص إختباري تفصلي	درجة اهتمام بسيطة
1933- 1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الخطأ والغش	إختباري	بداية الاهتمام.
1940- 1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الخطأ والغش	إختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960إلى غاية اليوم	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الخطأ والغش	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية المراجعة

هدف المراجع الأساسي من وراء هذه المراجعة هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق (القوائم المالية)، عليه القيام بخطوات طويلة إستنباطية وإستقرائية وإجتهادات منطقية لتلك الوثائق. ولهذا يجب على المراجع تحقيق أهداف المراجعة عند مراجعة أرصدة الحسابات للقوائم المالية والتحقق منها.

لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية: [42] ص207

الوجود – التقويم – الملكية – استقلال الفترة الحالية – شرعية وصحة المعاملات المالية – عرض القوائم المالية بصدق وعدالة.

- الوجود أو الحدوث: التأكد من أن الأصول المختلفة (كالمخزون مثلا أو النقدية أو الآلات) موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تم مراجعتها لإبداء الرأي عليها، وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد حدثت بالفعل أثناء محل المراجعة. [48] ص42
- التقييم أو التخصيص: وتتعلق بتحديدها إذا كانت الأصول، الالتزامات، حقوق الملاك، الإيرادات والمصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة. كأن تسجل الأصل الثابت وفقا للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الاهتلاك. وعلى نحو مشابه، تزعم الإدارة أن رصيد المدينين الخاص بالتجارة المدرج بالميزانية قد تم إدراجه بصافي القيمة القابلة للتحقق.

- الملكية (الحقوق والالتزامات): تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التحقق من أن الحقوق والالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية. [49] ص16
- استقلال الفترة المالية: يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المراجع من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع المراجعة، وهذا الهدف يتطلب غالبا ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المسلسلة خلال السنة، وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة، كما أن هذا الهدف يتطلب أيضا إعادة حساب قيم معينة كالاستهلاك والإستنفاد، فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فإن هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية، لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر. [50] ص311
- شرعية وصحة المعاملات المالية (الكمال): تشير هذه حقائق إلى أن كافة العمليات والحسابات التي يجب أن يتم إدراجها في القوائم المالية قد تم إدراجها فعلا. وعلى سبيل المثال، عندما تزعم الإدارة أن كافة المبيعات عن البضائع والخدمات قد تم تسجيلها وإدراجها في القوائم المالية وبشكل مشابه تزعم أن أوراق الدفع المدرجة في الميزانية تشمل كافة هذا النوع من الالتزامات على الشركة.

وتتعامل المزاعم الخاصة بالاكتمال مع جوانب معاكسة لتلك المزاعم الخاصة بالوجود والحدوث. حيث تتعلق مزاعم الاكتمال باحتمال إغفال عنصر من القوائم المالية كان يجب أن يدرج فيها، بينما تتعلق مزاعم الوجود والحدوث بالقيم التي تم إدراجها وما كان يجب عدم إدراجها في القوائم المالية.

وهكذا إدراج المبيعات التي لم تتم بعد إنتهاكا لمزاعم الحدوث، بينما عدم تسجيل المبيعات يعد انتهاكا لمزاعم الاكتمال. [42] ص207
- عرض القوائم المالية بصدق وعدالة (الإفصاح): تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الوصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية المتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل الشركة. [49] ص18

- إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ولهذا وفي إطار ما تمليه المراجعة قيام هذا النظام بالفحص والتحقق من العناصر التالية:
  - التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
  - مراقبة عناصر الأصول؛
  - مراقبة عناصر الخصوم؛
  - التأكد من التسجيل السليم للعمليات المالية؛
  - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
  - محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب، والأخطاء؛
  - تقييم الأداء داخل النظام والشركة ككل؛
  - تقييم الأهداف والخطط؛
  - تقييم الهيكل التنظيمي.

1-2-1-4- أهمية المراجعة

ترجع أهمية المراجعة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، حيث تعتبر أهمية المراجعة وسيلة لا غاية،[32] ص15 وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف خارجية وداخلية، وكلما كبر حجم المنشأة جغرافيا (محليا- دوليا- عالميا)، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة المراجعة أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية. [51] ص36

فالمراجعة كأداة رقابية فعالة تعتبر الأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة، وإبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تغطي صورة حقيقية وعادلة عن نتائج عملياتها خلال الفترة التي خضعت للمراجعة، ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة.

المراجعة ترجع أهميتها أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المشروع وأوجه نشاطها. [52] ص18

إن التحقق من صحة البيانات المحاسبية يعزز من مصداقيتها، التي تعد المصداقية بمثابة الجودة المضافة على المعلومات لجعلها أكثر صدقا وإعتقادا بصلاحيتها، بحيث يعتمد عليها المستخدم بكل ثقة.

لذا يقسم البعض سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات: [30] ص40

1-2-1-4-1- المجموعة الأولى: متعادلي المخاطر Risk Neutral

هذه المجموعة تفضل العوائد التي تتناسب مع درجات المخاطرة المناسبة، مثل الحصول على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطرة منخفضة. وتتمثل هذه المجموعة في كبار السن والأشخاص الأكثر حرصا.

1-2-1-4-2- المجموعة الثانية: متجنبي المخاطر Risk Averse

هذه المجموعة تضم المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعدا لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

1-2-1-4-3- المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطر Risk Seeking

هذه المجموعة تضم المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح والخسارة.

إن مستخدمي المعلومات المهتمون بتقارير المراجع هم المجموعة الثانية، ويتطلب ذلك من المراجع دراسة سلوك مستخدمي المعلومات وردود أفعالهم تجاه تقارير المراجع، ومدى تأثيرها عليهم.

وعموما فأهمية عملية المراجعة وآثرها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي: [30] ص41

1. تخفيض مقدار عدم التأكيد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.
2. يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.
3. تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنيب النتائج غير المرغوب فيها.

وفيما يلي عرض لمستخدمي التقارير المالية وذلك على النحو التالي:

- أصحاب المنشأة: سواء كان المالك فردا أو شركاء أو مساهمين فإن تقرير المراجع يعتبر أداة فعالة تمكنهم من الإطمئنان على سلامة إستثمار أموالهم في المنشأة.
- إدارة المنشأة: على الرغم من أن المنشأة تخضع لمراجعة أعمالها من قبل المراجعين، فإنها من أول الأطراف التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها لأغراض التخطيط ومراقبة الإدارة وتقييمه،[28] ص33 ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة. [32] ص15

كما أنها وسيلة لإثبات أن تكون إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم. [35] ص28

- المستثمرون: للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها في المستقبل ومتانة المركز المالي، وذلك بهدف تقرير مبدأ وحدود الإتراك أو الإسهام في رأس مال المنشأة.
- المصارف وشركات الإقراض: لغرض تقرير منح المنشأة قروضا أو تسهيلات إئتمانية إضافة إلى مقدرة المنشأة على الإيفاء بالتزاماتها. [52] ص21
- الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية: لكون تعليمات هذه الهيئات تنص على ضرورة كون حسابات المنشآت التي يتم تداول أسهمها وسنداتها، قد تمت مراجعتها.
- المحللون الماليون والاقتصاديون: حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الاستثمار.
- الباحثون وطلبة الدراسات العليا: باعتبار القوائم المالية من أهم المصادر والمراجع المهمة لبحوثهم، وأن مصداقية هذه المصادر تكون أعلى في حالة أنها موقعة من المراجع.
- الدائنون: للتأكد من المقدرة الحالية والمستقبلية القريبة للمشروع على الإيفاء بالتزاماتها. [28] ص34
- الأجهزة الحكومية: تعتمد البيانات والقوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...إلخ. ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة، بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل فيها. [35] ص28
- النقابات والجمعيات المهنية والعملية: وذلك للتحقيق من سير الأعمال للمشروع، وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة. كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضات مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابهه. [32] ص15
- جهات أخرى: هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المراجع ووجود قوائم مالية مراجعة كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر، والشركاء في حالة إنضمام شريك جديد، والبائعين والمستثمرين للمنشأة ما لتحديد قيمة أصولها والتزاماتها وشهرة المحل. [28] ص34

1-2-2- أنواع المراجعة

بالنظر لتعدد الجهات المكلفة بمراجعة الحسابات، وتنوع التشريعات التي تنظم الأنشطة الصناعية والتجارية والخدمية للوحدات الاقتصادية – منشآت وافرادا– ووجود جهات مستفيدة من القوائم المالية التي تعكس المركز المالي لهذه الوحدات ونتيجة نشاطها، فقد تعددت وتنوعت التصنيفات المختلفة للمراجعة، حيث اختلفت طبيعة المراجعة وأغراضها وفقا للنظرة إليها من زوايا مختلفة تسعى لتحقيق هدف معين.

ولكن هذا لا يعني أن لكل نوع من هذه المراجعات مبادئ تختلف عن النوع الآخر، أو أن هناك اختلافا في معايير المراجعة. حيث إن الأصول والمبادئ العملية التي تحكم عملية المراجعة في مجموعها تكاد تكون واحدة. كذلك فإن المعايير المطبقة لإنجاز المراجعة بمختلف أنواعها تكاد تكون متشابهة.

لذا فإن لطرق المراجعة أنواعا من حيث الجهة التي تقوم بها، ومن حيث درجة إلزامها، ومن حيث نطاقها، ومن حيث مدى الفحص المطلوب، ومن حيث توقيت البدء بتنفيذها، أو الهدف من إجرائها.

حيث يمكن أن نميز بين الأنواع التالية للمراجعة:

1-2-2-1- من حيث الجهة التي تنص عليها

تنقسم المراجعة من حيث الجهة التي تنص عليها إلى ما يلي:

1-1-2-2-1- مراجعة قانونية (إلزامية)

وهي المراجعة التي تكون المنشأة ملزمة بالقيام بها حسب نصوص التشريعات والقوانين النافذة. [28] ص59 ويتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراجعين فإنهم مسئولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراجع الأول، ومن الضروري أن تكون المراجعة في هذه الحالة كامل (اختباري). [30] ص19

يتميز هذا النوع من المراجعة بوجود عنصر الإلزام، وذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني، وبالتالي يمكن فرض العقوبات والجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات. وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين، تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤولا إذا ما رضخ لهذه القيود. [53] ص22

2-1-2-2-1- مراجعة اختيارية (غير إلزامية)

وهذا النوع من المراجعة تتم بدون أي إلزام قانوني، أي أن الشركة هي التي تطلب بمحض إداراتها للتعرف على حقوقها أو لتحاسب مع السلطات الضريبية. [28] ص59 ويحدث غالبا في المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص.

أن واجبات المراجع في هذه الحالة محدودة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشآت الفردية بحيث توسيع نطاق المراجعة وتصنيفه (كاملة أو جزئية). [41] ص50

2-2-2-1 من حيث حجم الاختيارات

تنقسم المراجعة من حيث الاختيارات إلى ما يلي:

1-2-2-2-1- مراجعة شاملة أو تفصيلية

وهذا النوع من المراجعة كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

وتعرف المراجعة الشاملة على أنها " تحليل منهجي شامل يتم بشكل وقائي لتحديد عناصر القوة والضعف في الأنشطة التسويقية من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتحديد استراتيجية التطور."
من خلال هذا التعريف فإن المراجعة الشاملة تتمثل فيما يلي: [54] ص203

- تحليل منتظم: أي أن المراجع يجب أن يحترم قواعد الفحص والتقييم.
- تحليل شامل: يشمل هذا النوع من المراجعة الوظيفية التسويقية بأكملها مثل: بحوث التسويق، نظام المعلومات التسويقي، الاتصال...إلخ.
- بشكل تلقائي: تلجأ المؤسسات إلى هذا النوع من المراجعة في الظروف العادية من أجل الوقاية من الأزمات.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية: الهدف الأساسي هو المساعدة على اتخاذ إجراءات عملية أي القابلة للتطبيق.
- تحديد إستراتيجية التطوير: احتواء تقرير النهائي على الإجراءات الواجب اتخاذها فوريا بالإضافة إلى التوصيات طويلة الأجل.

تناسب هذه المراجعة المنشآت الصغيرة، ولكن لا تناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء المراجعة فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المراجع على مراعاتها باستمرار،[30] ص12 أو تكون مع مجتمع مشكلا مع عدد صغير من بنود ذات قيم كبيرة حيث تكون مخاطر المراجعة عالية وحيث أن الوسائل الأخرى لا تعطي أدلة إثبات كافية وملائمة. [28] ص60

1-2-2-2-2- المراجعة الاختيارية

يعتمد هذا النوع من المراجعة على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وتتم بإتباع المراجع أحد هذه الأساليب: [30] ص12

- التقدير الشخصي (العينات الحكمية) Judgementeal Samples.
- علم الإحصاء (العينات الإحصائية) Statistical Samples.

يعتمد إتباع المراجع لأحد هذه الأساليب على الخبرة ومدى الإلمام بالمفاهيم الإحصائية الدراسية. وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة. وإذا وجدت أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب على المراجع توسيع حجم العينة إلا أنها تتولد لديه القناعة بأن السجلات والدفاتر والحسابات تعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية. [41] ص50

1-2-2-3- من حيث موعد القيام بالمراجعة

تنقسم المراجعة من هذا الجانب إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية وهي كما يلي:

1-2-2-3-1- مراجعة نهائية

هي مراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، وتعتبر هذه المراجعة مناسبة للمنشآت الصغيرة إلا أنها غير ممكنة للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات. [53] ص21

1-2-2-3-2- مراجعة مستمرة

يقوم المراجع هنا بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة طول الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية. [32] ص29 ومراجعة ما يكون قد أثبت فعلا من عمليات بالدفاتر.

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المنشآت الكبيرة حيث يكون عدد العمليات كبيرا ويصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية. [55] ص43

- ❖ مقارنة بين المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة: لكل طريقة من الطريقتين مزايا وعيوب. ويمكن القول بشكل عام بأن مزايا إحدى الطريقتين هي عيوب الطريقة الأخرى، والعكس بالعكس. ويمكن توضيح ذلك فيما يلي: [28] ص61

- ✓ مزايا المراجعة المستمرة: من مزايا المراجعة المستمرة نجد والتي يمكن اعتبارها عيوب المراجعة النهائية بمفهوم المخالفة:
  - يمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.
  - كثرة تردد المراجع على المنشأة له أثره في نظام العمل وإنجازه بسرعة وبدقة وتقليل من فرص أرتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
  - تمكن مراجع الحسابات من تقديم تقرير حول القوائم المالية التي قام بمراجعتها، بعد فترة قصيرة من انتهاء السنة المالية.
  - تعرف المراجع على تفاصيل أوجه نشاط المنشأة ونواحيها الفنية التشغيلية، من خلال المناقشات المستمرة بينه وبين الموظفين القائمين بالعمل. فهو يعتبر مركز من مراكز المسؤولية في المنشأة، وباعتبار كذالك، فإنه ملزم كباقي مراكز المسؤولية الأخرى على أن يتعرف على جميع جوانب نشاط المنشأة وأهدافها وكل ما عليه فعله من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة. [56] ص521
  - انتظام العمل في مكتب المراجع دون ضغط أو إرهاق موسمي، بسبب توزيع وقت مراجع الحسابات ووقت مساعديه على مدار السنة، وبما يحقق سرعة الإنجاز وارتفاع مستوى الجودة في الأداء.
- ✓ عيوب المراجعة المستمرة: من عيوب المراجعة المستمرة نجد التي يمكن اعتبارها مزايا المراجعة النهائية بمفهوم المخالفة:

- احتمال تلاعب الموظفين في الأعمال التي تسبق مراجعتها لكن يمكن للمراجع أن يتغلب على هذا العيب بإعطاء تعليمات لإدارة الحسابات بعدم إجراء أي تعديل في المستندات والسجلات إلا بعد إطلاعه عليها. كذلك يمكنه وضع علامات خاصة على الإجراء التي أنهى مراجعتها.
- إمكانية سهو المراجع عن إتمام بعض العمليات التي بدأ فيها ولم ينتهي منها في حينه. ويمكن تقليل هذا العيب عن طريق القيام المراجع بتسجيل ملاحظات في أوراق العمل بالأمور المتعلقة ومتابعتها، إضافة لالتزامه بالخطوات الواردة ببرنامج المراجعة وتنفيذها.
- قد يؤدي التردد الكثير على المنشأة إلى توليد صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالات اكتشافه للخطأ.

يمكن التخفيف من تأثير هذا العامل من خلال تغيير بعض أفراد فريق العمل خلال فترة المراجعة، إضافة إلى التأكيد المستمر على ضرورة التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

- عرقلة عمل المنشأة أثناء القيام بأعمال المراجعة.

ويمكن التغلب على هذا العيب من خلال اختيار مواعيد مناسبة للزيادة، كأن تكون أيام انخفاض معدلات العمل، أو حتى بعد انتهاء أوقات العمل الرسمي.

1-2-2-4- من حيث نطاق المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى ما يلي:

1-2-2-4-1- مراجعة كاملة

هي المراجعة التي تمنح المراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع. فإنه لا يتم تحديد نطاق أو مجال المراجعة الذي يلزم به المراجع، ولكن يخضع ذلك لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المراجع إبداء رأيه الفني حول عدالة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص. في هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباراته وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات. [57] ص34

يلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله. [58] ص43

1-2-2-4-2- مراجعة جزئية

هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة من قبل الجهة التي تعين المراجع، بحيث يقتصر عمله على بعض العمليات دون غيرها. [28] ص60

ومن أمثلتها التكليف بمراجعة المخزون، أو المبيعات أو مراجعة العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، أو الاتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها مثلا.

وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في البنود التي كلف بمراجعتها. ولهذا يفضل في مثل هذه الحالات وجود أتفاق صريح حول نطاق المراجعة، إضافة إلى قيام المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره.

ومن العرض المتقدم يمكن التوصيل إلى أن مراجعة المنشآت سواء كان كامل أو جزئي يتوقف على الإلزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقتها بأصحابها ولذلك فإن الشركات المساهمة تتبع المراجعة الكاملة بينما شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فإن ذلك يتوقف على طبيعة الاتفاق وعقد شركة (الأشخاص) لتحديد طبيعة المراجعة وحدودها. [30] ص12

1-2-2-5- من حيث القائم بعملية المراجعة

تقسم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما: المراجعة الخارجية، والمراجعة الداخلية.

1-2-2-5-1- المراجعة الخارجية

وهي فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة وهي تمثل جزء من الرقابة الداخلية. [59] ص24 والمتمثلة فيما يلي: [28] ص54

1-2-2-5-1-1- أجهزة الرقابة العليا

وهي الأجهزة التي ترتبط عادة بالمستويات العليا في الدولة لغرض منحها الاستقلالية المطلوبة لتحقيق الرقابة على منشآت القطاع العام - بشقيها المحاسبي والقانوني - إضافة للرقابة على الأداء.

وبالرغم من أن المبادئ الجوهرية للمراجعة تبقي كماهي إن كانت المراجعة قد جرت في القطاع العام أو الخاص، إلا أن على مراجعي القطاع العام التعرف على أهداف المراجعة ونطاقها، والأخذ بعين الاعتبار المتطلبات التشريعية والقانونية ذات العلاقة. كما يلاحظ أن تفويض المراجعة في القطاع العام أكثر تحديدا من مثيله في القطاع الخاص، ويشمل أهدافا أشمل ومجالات أوسع، وقد يؤثر على مدى حرية المراجع في إثبات الأهمية النسبية، أو في التبليغ عن الغش والخطأ، أو على شكل تقرير المراجع.

1-2-2-5-1-2- المكاتب الخاصة

وهي مكاتب يمتلكها محاسبون قانونين مجازون بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة. وهي مراجعة المنشأة التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات أموال أو أشخاص أو منشأة فردية أو جمعيات ونوادي وتطبق هذه المراجعة على المؤسسة التي يمتلك رأس مالها عدد كبير من الأفراد كمؤسسات أو فرد واحد كمؤسسة فردية. [60] ص44

ويقوم المحاسب القانوني بذاته بعملية المراجعة، أو من قبل مجموعة من مساعديه على أسس تعاقدية. والمراجع هنا ليس موظفا في المنشأة، بل هو شخص مستقل عنها. وتقوم هذه المكاتب عادة بمراجعة مشاريع وشركات القطاع الخاص.

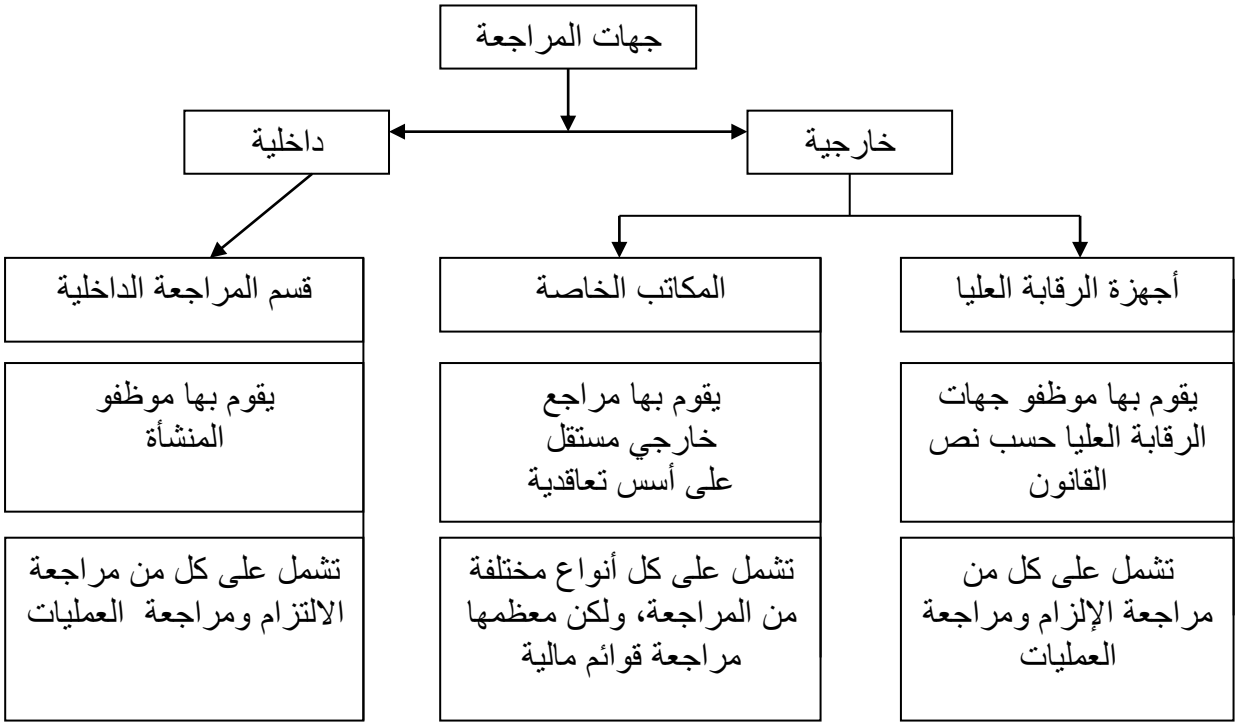
1-2-2-5-2- المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية بعد وجود المراجعة الخارجية بوقت طويل وكان العامل الأساسي في وجودها والاعتراف بها هو كبر حجم المنشآت وما ترتب على ذلك من استخدام هيئة متزايدة من العمال والموظفين وانتشار فروع للمنشأة في أماكن متباعدة ونظرا لإعتراف الإدارة بأهمية الرقابة الداخلية فإن المراجعة الداخلية أصبحت الأداة نحو تحقيق الرقابة الفعالة. [61] ص216

وهي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمنشأة ذاتها. والمراجع الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخص أنشطتها للفحص والتقويم. وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة. [41] ص52

كما عرفها مجمع المراجعين الداخلين بالولايات المتحدة الأمريكية بأنها وظيفة يؤديها موظفي من داخل المؤسسة، وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية." [62] ص7

يوضح الشكل التالي الجهات القائمة بعملية المراجعة.



شكل رقم (02): الجهات القائمة بعملية المراجعة [62] ص56

- ونظرا لأهمية المراجعة الداخلية والخارجية نبين الفرق بينهما في الجدول التالي:

جدول رقم (02): المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية [41] ص53

معيار التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1- الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعية.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
2- نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك.
3- درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات/ مثل إدارة الحسابات المالية / ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي.
4- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
5- نطاق العمل	تحديد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
6- توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

1-2-2-6- من حيث هدف المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة استنادا إلى الهدف من الوظيفة المؤداة إلى ما يلي:

1-2-2-6-1- مراجعة القوائم المالية

وهو النوع الشائع من المراجعة،[28] ص63 تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأية وحدة، واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما. وتهدف مراجعة القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المراجع رأيه أو أن يدلي بشاهدته عن مدى تماشي القوائم المالية للوحدة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. ومما لاشك فيه أن عملية إبداء الرأي يجب أن تتم من قبل شخص مؤهل ومستقل عن المنشأة ويتمتع بالكفاءة اللازمة التي تمكنه من إصدار رأيه استنادا إلى أدلة وبراهين كافية. [41] ص54

1-2-2-6-2- مراجعة الالتزام

تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام الموظفين والمنشأة موضوع المراجعة بالقوانين المعمول بها (كالقانون التجاري، أو القوانين الضريبية، أو قانون العمل)، أو الالتزام بأنظمة محددة (كاللائحة المالية، أو لائحة المشتريات، أو لائحة الإيفاد والسفر)، أو بالتعليمات والقرارات الصادرة عن جهات إشرافيه خارجية (كتعليمات المصرف أو الالتزام بالسياسات المختلفة التي تصدرها الإدارة العليا للمنشأة. [28] ص63

1-2-2-6-3- مراجعة العمليات (التشغيلية)

وتعني الفحص المنظم لأنشطة المنشأة – غير المالية – أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء وتحسينه وتطويره، وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص. [28] ص64

وتعتبر عملية فحص وتقويم النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحاسوب، لتحديد مدى كفاءة هذا النظام وفعاليته وإمكانية الاعتماد عليه والثقة فيه، وإصدار التوصيات اللازمة لتحسين هذا النظام وتطويره مثالا واضحا على المراجعة التشغيلية. كما ينظر إليها على أنها استشارة يتم تقديمها إلى الإدارة أكثر منها عملية للمراجعة. وقد زادت أهمية هذا النوع من المراجعة في العقد الماضي. [41] ص55

ويمكن توضيح أنواع المراجعة في الجدول رقم (03).

ويمكن تلخيص العلاقة بين مراجعة القوائم ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات، والهدف من إجراء هذه المراجعات، والمعايير المستخدمة، ومضمون التقارير المقدمة بعد إنجاز مهمة المراجعة.

جدول رقم (03): أنواع المراجعة من حيث الهدف [40] ص30

أسس المقارنة	مراجعة القوائم المالية	المراجعات التشغيلية	المراجعات الالتزام
(A) الغرض	فحص القوائم المالية وتحديد ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وصادقة أو أنها تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال الشركة وتدفقاتها النقدية.	دراسة وحدة خاصة بأحد المنظمات لأغراض قياس الأداء وتقييم ما إذا كان التشغيل الإلكتروني لكشف الأجور في أحد الفروع قد تم تنفيذ على نحو كفء وفعال.	فحص إجراءات المنظمة والسجلات المالية المؤداة لتحديد ما إذا كانت المنظمة تتبع إجراءات وقواعد خاصة أو لوائح محددة عن طريق بعض السلطات العليا وتحديد ما إذا كان قد تم الالتزام بالمتطلبات الخارجية بالقرض.
(B) المعلومات	القوائم المالية للشركة.	عدد سجلات الأجور التي تم تشغيلها في الشهر، والتكاليف التي تم إنفاقها بالإدارات وعدد الأخطاء التي تم ارتكابها.	سجلات ودفاتر الشركة.
(C) المعايير المقررة	المبادئ (أو المعايير) المحاسبية المتعارف عليها.	معايير الشركة عن الكفاءة والفعالية في إدارة الأجور.	شروط اتفاقية الحصول على قرض.
(D) أدلة الإثبات المتاحة	الدفاتر والمستندات والمصادر الخارجية للأدلة.	تقارير الأخطاء وسجلات الأجور وتكاليف تشغيل حساب الأجور.	القوائم المالية والحسابات.

1-2-2-7- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (Comprehensiveness)

حسب هذه الزاوية يمكن تقسم المراجعة إلى ما يلي: [32] ص31

1-2-2-7-1- المراجعة العادية

وهو ما سبقت الإشارة إليه والمتمثل فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

وغالبا ما يلجأ المراجع إلى إتباع المراجعة الاختيارية هنا، ويعتبر مسؤولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت المراجعة.

1-2-2-7-2- المراجعة لغرض معين

هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

ومن الأمثلة على " الفحص لغرض معين" فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حالة خروج شريك أو انضمام آخر، أو لتحديد قيمة السهم في حالة الاندماج أو في حالة حساب تركة ما تشتمل على أسهم، وغير ذلك.

ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجع عادي ووجود الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف. كذلك يختلف الفحص عن التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع وبناء على طلب من إدارته، بينما يتم المراجعة الجزئية بناء على طلب من إدارة المشروع، كما يهدف عادة إلى تبين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع.

أما بالنسبة لمسؤولية المراجع لا يعتبر مسؤولا في المراجعة العادية إذا ما ثبت أنه مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير. أما في حالة الفحص فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا عقدية.

1-2-3- الإطار العام لنظرية المراجعة

تحتوي المراجعة على المبادئ والإجراءات الأساسية، إضافة إلى الإرشادات ذات العلاقة، والتي يتم تطبيقها عند مراجعة القوائم المالية، أو تطبيقها بعد تكييفها – حسب الضرورة – لمراجعة المعلومات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

تجدر الإشارة في الإطار العام لنظرية المراجعة إلى ما يلي:

- فروض المراجعة.
- مبادئ المراجعة.
- محددات المراجعة.

1-2-3-2-1- فروض المراجعة

تمثل الفروض في أي مجال لمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم، بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. وتوفر النظرية الأساس لتنظيم أفكار الفرد وتحقيق وضبط ما يتبع هذا من تصرفات.

يعرف الفرض بأنه القاعدة التي تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو الترشيد. حيث نجد أن المراجعة تقوم على فروض منها فروض تجريبية وأخرى نظرية.

1-2-3-2-1-1- الفروض التجريبية

تتمثل الفروض التجريبية التي تستند إليها عملية المراجعة فيما يلي:

1-2-3-2-1-1-1- قابلية البيانات للفحص

هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام الإتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. حيث تتمثل هذه المعايير فيما يلي: [63] ص30

- الملائمة: يجب أن تتلاءم المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- القابلية للفحص: إذا قام شخصان– أو أكثر– بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها. وتنبع أهمية هذا المعيار من إبتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات. وأنه لمن الممكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، أزدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات.
- البعد عن التحيز: بمعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية. يضيف القياس الكمي منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية. ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا– وليست المقياس الوحيد – بين المحاسبين.

1-2-3-2-1-1-2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لعرض تقدم المشروع أو رخائه.

ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها. [64] ص26

1-2-3-1-1-3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئيه

هذا الفرض يشير إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليه. [49] ص14

1-2-3-1-1-4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص. ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة بداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي، فكلما كان النظام سليما كلما إزدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة، ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمرا ممكنا من جهة أخرى. [65] ص6

وهذا الفرض يعني باستخدام لفظ احتمال، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه. فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة الاقتصادية عملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة الشاملة. [57] ص21

1-2-3-1-1-5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

1-2-3-1-1-6- العناصر والمفردات الصحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

إن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض إستمرار المشروع. [66] ص34

وهذا الفرض يعني أن مراقب الحسابات إذا أتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح. فإذا أتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة. ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.

1-2-3-1-1-7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها بعمله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها.

1-2-3-1-1-8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

إن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات قد تم الإعتراف بها إلى حد ما بقبول المراجعة المتعارف بها.

وبناء على هذه الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة. ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع، وتجاه عميله، وتجاه زملائه. ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا. [57] ص23

1-2-3-1-2- الفروض النظرية

يرى Kohler [67] ص100 أن أهم الفروض النظرية التي تستند عليها عملية المراجعة هي: [30] ص21-22

1-2-3-1-2-1- فرض عدم التأكد

هذا الفرض يبرر الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.
- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.
- عدم وجود نظام جيد للإتصال في التنظيم.

1-2-3-1-2-2- فرض استقلال المراجع

وذلك لأن المراجع عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المراجع على نوعين أساسيين من المقومات هما:

- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العملي والخلقي وخبرته العملية.
- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

هذا الفرض يفسر حق المراجع في الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

1-2-3-2-1-3- فرض توافر تأهيل خاص للمراجع

وذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة، فإن المراجع يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهنته.

1-2-3-2-1-4- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية

تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

- الرقابة الإدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التدريب).
- الرقابة المحاسبية: وهدفها اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، المراجعة الداخلية، النظام المستندي).
- الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المنشأة من أي إختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل – تحديد الإختصاصات والمسؤوليات).

ومما لا شك فيه أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر بحق نقطة البداية لعلم المراجعة الحديثة.

1-2-3-2-1-5- فرض الصدق في محتويات التقرير

ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتبار محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.

1-2-3-2- مبادئ المراجعة

إن أستكمال بناء نظرية المراجعة يتوقف على تحديد المبادئ الأساسية التي ترتكز عليها هذه النظرية في تأطير عملية الفحص والتحقيق وإبداء الرأي ومن ثمة تبليغ وتوصيل نتائج عملية المراجعة إلى الأطراف المستخدمة لها من أجل اتخاذ القرارات تتمثل هذه المبادئ فيما يلي: [30] ص23

1-2-3-2-1- مبادئ مرتبطة بركن الفحص

وهي متمثلة في ما يلي:

1-2-3-2-1-1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي

ينص هذا المبدأ على التعريف بالمنشأة من طبيعتها ومدى آثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-2-3-2-1-2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري

يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

1-2-3-2-1-3- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية

ليحدد المراجع رأيه المناسب عن أحداث المنشأة يتطلب فحص مدى الكفاية الإنسانية إلى جانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية. وهي المؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

1-2-3-2-1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص

يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

يجب أن يكون المراجع واضحا في رأيه وأمينا ومخلصا في أدائه لعمله المهني وكذلك يلزم عليه أن يكون عادلا وموضوعيا بما لا يسمح لأهوائه الشخصية من التأثير على عمله ورأيه وعليه أيضا أن يلتزم بالحياد والاستقلالية وأن يتجنب كل ما قد يثير الشك حول أمانته وموضوعته واستقلاله. [68] ص163

فلدى قيام المراجع بفحص عناصر القوائم المالية يكون أمام تساؤل يكمن في مدى ومجال الأخطاء المقبولة في البند، للإمكانية السماح بها في ظل عدم الضرر بمستعملي آراء المراجع. ويتم الحكم على الأهمية النسبية للخطأ في البند بالأسس التالية: [69] ص9-10

- الحجم المطلق؛
- الحجم النسبي؛
- طبيعة البند؛
- الظروف المحيطة بالبند؛
- التأثيرات المتجمعة.

✓ الحجم المطلق: يعتبر مبلغ الخطأ أحيانا مؤشرا كافيا لتفسير جسامة وأهمية الخطأ، فالخطأ في 5 وحدات نقدية قد لا يكون مهما، بينما الخطأ في مليون وحدة نقدية في البند فهو مهم جدا بصرف النظر على أي اعتبار آخر، بمعنى أن المبلغ مؤشر كافي لتحديد الأهمية النسبية للخطأ.

✓ الحجم النسبي: ينص هذا العنصر على قبول الأخطاء في حدود النسب المعينة – فعلى سبيل المثال 5% تعتبر مقبولة، بينما إذا تعدت ذلك تصبح غير مقبولة –، إذ تستمد هذه النسب من مقارنة ما تول إليه المراجع مع ما ينبغي أن يتوصل إليها غيره.

- ✓ طبيعة البند: تعتبر طبيعة البند مرشدا أساسيا في تحديد الأهمية النسبية له، إذ أن القيام بدفع مبالغ غير قانونية يعتبر مهما جدا، لأن هذا الإجراء منافيا تماما للعرف والقانون الإداري، أما الخطأ في تسجيل بعض البنود يعد أقل في الأهمية النسبية لتوقع حدوث ذلك.
- ✓ الظروف المحيطة بالبند: أن الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بالشركة تحدد بشكل غير مباشر الأهمية النسبية للبند ومن ثمة الخطأ فيه، ففي الشركات الأسهم تكون الأهمية النسبية كبيرة مقارنة بالشركة الفردية وكذا تختلف في الشركة المسعرة في البورصة، لارتباط نتائج عملية المراجعة بقرارات تتخذ على مستويات أخرى.
- ✓ التأثيرات المتجمعة: تسعى المحاسبة إلى توليد معلومات تفصيلية على الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، ففي ضل ذلك لابد أن تتقيد المحاسبة بالحسابات الفرعية المنطوية تحت الحساب الأساسي الواحد، فالخطأ النسبي قليل الأهمية في الحسابات الفرعية سوف يكون عالي الأهمية عند تجميع هذه الحسابات.

1-2-3-2-1-4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية

ليحدد المراجع رأيه المناسب عن أحداث المنشأة يتطلب فحص مدى الكفاية الإنسانية إلى جانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية. وهي المؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة.

1-2-3-2-2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير

وتتمثل هذه المبادئ في: [70] ص21

1-2-3-2-2-1- مبدأ كفاية الإتصال

يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير، فهو الحلقة الأساسية التي بين المراجع والأطراف المستخدمة لرأيه.

يعتبر مبدأ الإتصال من أهم مبادئ ركن التقرير نظرا لأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر الإتصال الوحيد بين مراجع الحسابات والمساهمين. [36] ص350

1-2-3-2-2-2- مبدأ الإفصاح

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

1-2-3-2-2-3-2-1- مبدأ الإنصاف

حسب هذا المبدأ يجب أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

1-2-3-2-2-3-2-1- مبدأ السببية

يشير هذا المبدأ يجب أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.

قد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 على أن المبادئ العامة للمراجعة التي يجب أن يلتزم بها المراجع هي: [68] ص163

- ✓ الأمانة الموضوعية والاستقلالية.
- ✓ السرية: يلزم على المراجع إحترام سرية البيانات والمعلومات التي يحصل عليها أثناء تأديته لعمله وعدم إفشاء تلك المعلومات أو البيانات للغير إلا بعد الحصول على موافقة محددة من العميل وذلك في ظل عدم وجود التزام قانوني أو مهني للإفصاح عن هذه البيانات أو المعلومات.
- ✓ المهارة والكفاءة: يلزم على المراجع أن يستعين في تأديته لمهمته بأشخاص لديهم الخبرة والكفاءة المناسبة وأن يكونوا قد حصلوا على التدريب المهني السليم، وكنتيجة لذلك يحتاج المراجع إلى التأهيل العلمي والمهني وأن يعمل على تطوير معلوماته وأدائه بالإطلاع على ما هو جديد على المستوى المحلي والدولي وأيضا أية متطلبات قد تصدر.
- ✓ الأعمال المؤدات من الغير: تمتد مسؤولية المراجع لتعطي أعمال مساعديه وشركائه في عملية المراجعة وأية أعمال قام بها مراجعون آخرون أو خبراء لذلك يلزم عليه القيام بالتوجيه والإشراف والرقابة على من أشترك معه في عملية المراجعة ليتحقق من أن الأداء كافيا ومناسبا.
- ✓ أوراق العمل: تعتبر أوراق العمل ملكية خاصة لمراجعة الحسابات وعليه أن يحتفظ بملفات المراجعة التي تحتوي على تلك الأوراق والمستندات والوثائق التي حصل عليها والتي تعتبر دليلا على أن أدائه لعملية المراجعة كان طبقا للمبادئ الأساسية.
- ✓ التخطيط: يلزم على المراجع أن يخطط لعمله حتى يتمكن من أداء واجبه بفاعلية وكفاءة وأيضا في توقيت مناسب، ويتم هذا التخطيط بناء على المعلومات التي تحصل عليها من خلال دراسته لأعمال العميل والبيانات التي قد يحصل عليها من السوق.

1-2-3-3- محددات المراجعة

تبنى النظرية بخطوات محددة من خلال توظيف التجربة الميدانية، ولذا وبغية التأسيس لنظرية المراجعة يجب التركيز على المحددات التي تعتبر كالقاعدة فيها. [71] ص36

1-2-3-3-1- المراجعة وسيلة إتصال

إن مفهوم المحاسبة يتغير بتغير الحاجة إليها فبعدما كان الهدف منها إعداد القوائم المالية الختامية التي تبرز المركز المالي للشركة، أصبح الهدف منها تزويد الأطراف المستعملة للمعلومات المالية بمعلومات تفيد وتساعد على اتخاذ القرارات مهما كان شكلها، بشرط أن يتقيد المحاسب بالطرق والإجراءات والمعايير المحاسبية التي تتغير بشكل يجعل المحاسبة تتكيف مع كل المستجدات المالية والاقتصادية، باعتبارها عملية إنتقادية تحليلية للمعلومات المالية بغية قياس مدى توافق هذه الأخيرة مع الواقع الفعلي لها، إن تساير التطور الذي عرفته المحاسبة باعتبارها عملية إنشائية وظيفتها إعداد المعلومات. إن الحاجة لتطور المراجعة أوجدتها الظروف الجديدة التي أصبحت تعرفها الشركة الاقتصادية خاصة منها المسعرة في البورصة من خلال انفصال الملكية عن التسيير وظهور ما يعرف بنظرية الوكالة، إذ أصبحت في ظل ذلك المراجعة وسيلة إتصال بين الشركة والأطراف الأخرى من خلال بث الثقة في المعلومات المالية المقدمة والتي تستعمل في اتخاذ القرارات المختلفة، إن فعالية الإتصال بضخ المعلومات المالية المفحوصة، تتوقف على العناصر التالية:

- يعتبر تقرير عملية المراجعة آخر خطوة عملية يقوم بها المراجع، إذ هو أداة للتأكد من شمولية البيانات المالية التي تزودهم بها الشركات موضع المراجعة وإنساقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأمانة عرضها بالقوائم المالية.
- لابد للمراجع قبل كتابة التقرير أن يصل إلى حد التأكد التام من العناصر المراد الإعلان عنها في تقريره، حتى لا تكون هذه العناصر محل عدم ثقة من الأطراف المستعملة لها.
- إن الاعتماد على المعايير المؤطرة لعملية المراجعة والتقيد بالإجراءات المختلفة وبالخطوات العملية لها، من شأنه أن يدعم الموضوعية في مخرجات المراجعة ويدع الذاتية التي قد تؤثر سلبا على عمل المراجع.

1-2-3-3-2- مراجعة الأحداث السابقة

تتمثل المراجعة في إمكانية الفحص والتحقيق من الأحداث السابقة التي قامت بها الشركة موضوع المراجعة مع منهاج البحث في علوم متعددة، فعلى سبيل المثال علم التاريخ يعتمد على أسلوب دراسة الأحداث الماضية كما يعتمد القانون على أثبات الأدلة لأحداث ماضية قام بها أحد طرفي القضية، إذ يمكن القول في هذا الإطار بأن هذا البند يعتبر أساسا لبناء نظرية المراجعة من خلال أن المراجع يقوم بفحص عناصر القوائم المالية الختامية باعتبارها تتشكل من معلومات أتت من جراء معالجة محاسبية تبدأ بعملية

التحويل والتلخيص إلى العرض في شكل عناصر نهائية، إن عملية الفحص تبدأ بالتأكد من أن هذه التسجيلات لها مستندات تثبت وقوعها كأحداث اقتصادية قامت بها الشركة وأنها تتوافق والتشريع المحاسبي المعتمد قانونا.

إذن فالبحث التاريخي عن أدلة الإثبات للعمليات الاقتصادية يعتبر أسلوبا منهجيا للمراجعة ومن ثمة لبناء نظريتها بشكل عام. تتوقف مصداقية هذا الأسلوب على الآتي:

- التأكد من صحة المستند (قانونا، تنظيما)؛
- إنتهاج أسلوب المراجعة الإنتقادي؛
- مقارنة عناصر المستندات الحالية مع الماضية؛
- التأكد من عناصر المستند على أرض الواقع خاصة فيما يرتبط بالعناصر الدائمة.

1-2-3-3-3- تعميم نتائج العينة

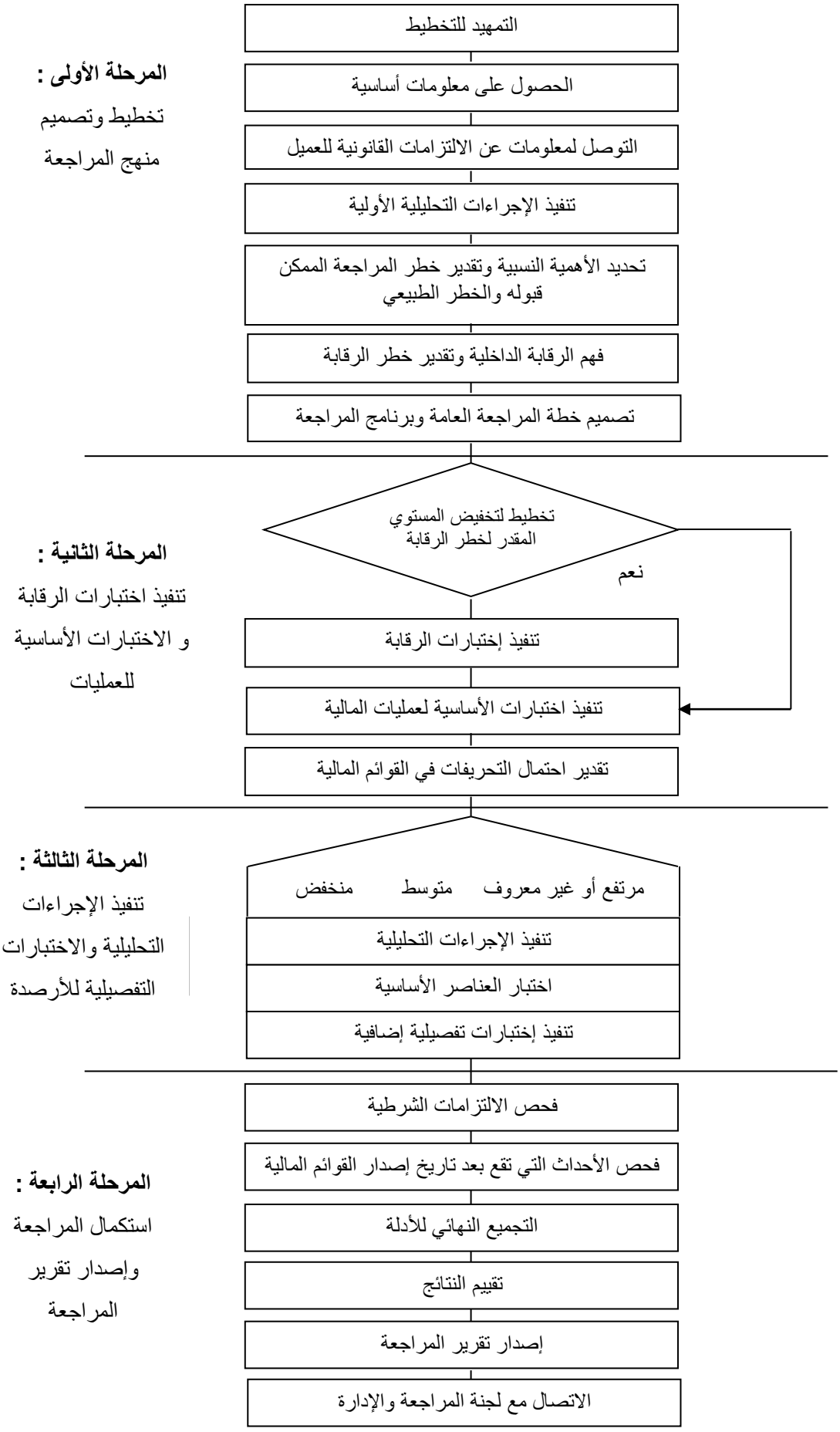
تستعمل العينة كآلية للحكم على المجتمع المأخوذة منه أو استنتاج مدى تجانس العناصر أو غير ذلك، وتكون في الشركات كبيرة الحجم التي يصعب فيها فحص جميع المفردات. يستعمل المراجع هذه الآلية بعدما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل الشركة، فيخلص إلى وجود مواطن ضعف وقوة فيه، عندها المراجع يسلط الفحص على موطن الضعف بغية اكتشاف الأخطاء والغش واللبس، إلا أن هذه المواطن قد تكون كبيرة العدد بالتالي يكون المراجع مضطر أمام قيد الوقت والتكلفة بإجراء الإختبارات وفق آلية العينة فنخلص إلى نتائج معينة ممكنة التعميم على جميع المفردات التي تمثل المجتمع الإحصائي للعينة، لنجاح أسلوب العينة يجب مراعاة:

- التأكد من مناسبة المجتمع الإحصائي موضوع الفحص لأسلوب العينة؛
- التأكد من كافة حجم العينة للكشف عن خواص المجتمع؛
- التأكد من سلامة اختيار المفردات؛
- تقييم نتائج الدراسة الإحصائية بأسلوب علمي مناسب.
- توقف الحكم بسلامة الأعمال على المعايير: أن المراجعة تكون وفق معايير وهذا من مرحلة التخطيط حتى مرحلة إبداء الرأي، فمدى نجاح المراجعة في إبداء الرأي السليم يكون بالالتزام والتقيد بالمعايير الصادرة عن الهيئات المخول لها قانونا، كلجنة التطبيقات الدولية للمراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وضعت معايير دولية الذي يسعى إلى تعميم تطبيقها على مستوى جميع الأقطار في إطار ما يعرف بتوحيد المراجعة Normalisation D'audit، حيث هناك معايير لمجموعة من الدول كالتي صدرت عن الاتحاد الأوربي ومعايير وطنية تخص كل دولة، كما أن هناك بعض الدول التي لا يوجد لديها أي معايير خاصة، بيد أن الذي سبق يعكس مدى صعوبة الحكم على أداء المراجع في ظل غياب هذه المعايير أو في ظل غياب النصوص الموجهة لاختيار نوع معين من المعايير من جهة قد يحدث في

ظل ذلك الاختيار ومن جهة أخرى، عدم التوافق بين المعايير المختارة وخصوصية مناخ المراجعة الوطنية.

- سلوك الأفراد: يتوقف نجاح أي نظام على درجة الإدراك والحس لدى المورد البشري المنفذ للعمليات، فمما لاشك فيه أن تنفيذ عملية المراجعة يكون من قبل شخص يسمي المراجع وبالتعاون مع آخرين ضمن ما يعرف بالمراجعة الخارجية، أما في ظل المراجعة الداخلية فهناك مراجعين داخلين ينفذون هذه العملية. ففي الواقع أن عملية التنفيذ تتقيد بأطر مرجعية تحكمها وتوجهها بغية الخلوص إلى التلبية المتوانية لحاجات الأطراف المختلفة بمعلومات تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المتخذة، لذا ينبغي أن يعي مختلف الأطراف أهمية هذه المراجعة ودرجة تأثيرها على مستقبلهم في ظل الإستفادة من نتائجها، لكي يتكيف سلوكهم مع المسار الطبيعي لها. إن نجاح الأداء يتوقف على الآتي:
  - مستوى الإدراك: إن إدراك الفرد لأهمية الموضوع يجعله يسعى إلى تحسين مستوى الأداء الذي يقدمه من خلال اختيار أحسن السلوك.
  - طبيعة المشاركة: إن الإدراك السليم للأشياء يجعل الفرد لا يتخذ أي قرار يؤثر سلبيا على الأفراد الآخرين، إلا بعد أخذ مشورتهم، فأي قرار يتخذ ينبغي أن تجمع حوله الآراء وتعظيم إيجابياته.
  - مستوى الإتصال: نظرا لحساسية وأهمية الإتصال خاصة في المراجعة، باعتبار أن شقها الأول يسعى إلى جلب المعلومات المختلفة بوسائل الإتصال المتعددة لمعالجتها وفق مسار منهجي محدد ثم يعمل شقها الثاني على ضخ الآراء الفنية عن القوائم المالية الختامية للشركة، ينبغي على ضوء ذلك أن يتقيد جميع الأفراد بالأدوات والوسائل المحددة للإتصال في الشركة وفي مواقع الأطراف المتعددة.
  - تحسين الأداء: يشير هذا البند إلى ضرورة عرض أداء الأفراد أمامهم بغية التنبيه عن السلبيات لعدم تكرارها والتنبيه عن الإيجابيات بغية التمسك بها وتحسينها، مما يسمح بخلق ما يعرف بالنقد الذاتي للأفراد.
  - تدعيم العمل الجماعي: إن الحفاظ على مستويات أداء جماعية عالية يتوقف أولا على الفهم السليم للبنود الماضية، كما يتوقف على الفهم الجيد للأهداف النهائية من المجموعة، وأن أي خلل من أي فرد سوف يؤدي إلى التقليل من مستويات الأداء المرغوب فيها.

يوضح الشكل رقم (03) ملخص لعملية المراجعة.



شكل رقم (03): ملخص لعملية المراجعة [42] ص452

الخلاصة

تشكل المراجعة المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة وتعطي حكما بشأنها، ومن أجل الحكم على مصداقيتها كان لابد من توفير ارشادات تفيد المراجع عند قيامه بعمله من خلال الاهتمام بعنصر التأهيل العلمي والتأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها أثناء أدائه لمهمته، وما يترتب عنها من مسؤولية. ليصل إلى إعداد التقرير الذي يشكل الدليل المادي للرأي الفني المحايد للمراجع في مختلف الوثائق المحاسبية.

وهكذا فإن عملية المراجعة تشمل الفحص والتحقيق والتقرير ويقصد بالفحص: " التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع "، أما التحقيق: " فيقصد به امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم للأعمال المشروع عن فترة مالية معينة "، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة، وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما: " تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد إفضت إلى أثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي"، أما تقرير فيقصد به: " بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه"، وهو ختام ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة.

تظفر المراجعة باهتمام كبير على المستوى الدولي، يظهر ذلك من خلال العديد من التعاريف والمفاهيم...إلخ التي منيت بها، والتي إتسمت بالتنوع، فمنها ما صدر عن جمعيات مهنية، وما صدر عن مختصين وباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، فضلا عن ذلك العديد من المعايير الدولية التي صدرت بهدف ضمان سلامة تنفيذها ولعب دورها المتبلور في الرأي الذي يخرج به المراجع نظير فحصه ومراقبته للقوائم المالية والدفاتر المحاسبية، هذا الرأي ينتظره العديد من الأطراف لتوظيفه والاعتماد عليه في اتخاذ قراراتهم.

حيث سنتطرق في المبحثين الموالين إلى كل من المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية.

1-3- إطار معايير المحاسبة الدولية وأهم تعديلاتها

رغم التطور المذهل والسريع الذي تعرفه المحاسبة، وفي ضوء عصر جديد من تكنولوجيا المعلومات والإتصالات، ومع زيادة اتساع الأسواق المالية تحظى المعاملات إلى مجال أرحب عبر الحدود مما أدى إلى تعاظم أهمية المحاسبة، بحيث تقوم العديد من المنشآت في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين, ورغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة بين بلد وآخر, إلا أن هناك اختلاف بينها, هذه الاختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية من بلد لآخر كما قد ترجع تلك الاختلافات إلى أن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد البيانات المالية.

ومن أجل ضمان شفافية ومصداقية للبيانات الناتجة عن الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية الصادرة عن الشركات وإعطاء بعد التوافق المحاسبي للأنظمة المحاسبية المختلفة، ظهرت مجموعة من اللجان والهيئات المهتمة بإصدار المعايير المحاسبية وعلى رأسها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، وهذه المعايير تعد الركيزة الأساسية التي يتم الإستناد عليها عند إعداد القوائم المالية.

لذلك سوف نتطرق إلى معرفة القيود والمعايير المحاسبية والهيئات المسؤولة عن إصدار هذه المعايير من خلال ما يلي:

- لجنة معايير المحاسبية الدولية.
- ماهية معايير المحاسبية الدولية.
- عرض معايير المحاسبية الدولية.

1-3-1- لجنة المعايير المحاسبية الدولية

هناك عدة هيئات عملت على التوحيد المحاسبي، لكن الهيئة المشرفة على إعداد المعايير الدولية هي الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية IASB وهي خاصة ليست تابعة لأية دولة، قبل سنة 2001م كانت تسمى IASC . International Accounting Standard Comité بهدف تحقيق توافق في المعايير المحاسبية، فقد رأت هذه المبادئ والقواعد التقليدية كانت تركز على محاسبة وتقييم الأدوات المالية المستعملة لأغراض تسيير المخاطر المالية كالحقوق، القروض، السلفيات، السندات وغيرها ... لهذا بدأت بالتفكير في إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

1-1-3-1- تقديم هيئة المعايير المحاسبية

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)، منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات، لدى إعداد القوائم المالية في معظم أنحاء العالم. وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973م إثر إتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية. [72] ص106 حيث أرتفع

عدد هذه الدول إلى 100 دولة سنة 2001م وأن التمثيل فيها تمثيل جغرافي أو وظيفي وليس تمثيلا وطنيا. تعمل الهيئة (IASC) على إعداد معايير محاسبية مقبولة دوليا وكذا ترقية استعمالها. [73] ص44

حيث تعود نشأة IASC لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972م في سيدني بإستراليا. [11] ص4 والذي جاء فيه إقتراح لورد بنوسون – الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية محاسبية بناء على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين – إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية. [74] ص20 وبعد عقد عدة إجتماعات أخرى بين رؤساء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) والمعهد الدولي للمحاسبين القانونين (CICA) ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) ومعهد المحاسبين القانونين بإسكتلندا (ICAS) تم الإتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول في تشكيل هيئة محاسبة دولية بشكل يتجاوز« الدول الثلاث » لمجموعة الدراسة. وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبة في أستراليا، كندا، إنجلترا، الولايات المتحدة، إيرلاندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، وهولندا لحضور إجتماع في مارس 1973م. [74] ص20

وفي عام 1982م تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا، منهم 13 عضوا ممثلين عن دول معينة يتم تعيينهم بواسطة اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي وأربع ممثلين عن منظمات تهتم بالتقارير المالية.

وفي عام 1984م تم تأسيس المجلس الإستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، أعقبه في عام 1988م زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى 104 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة. [75] ص31 إبتداء من 1999م أصبحت اللجنة تضم 143هيئة مهنية من 104 دولة يمثلون مليون محاسب. [72] ص53

ولقد كان الهدف من تأسيس (IASC) منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها سنة2001م يتمثل في ما يلي: [76]

- وضع معايير محاسبية دولية موحدة لخدمة الصالح العام ذات نوعية جيدة وقابلة للفهم والتطبيق، أي توفير معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق المال العالمية وغيرهم من مستخدميها من ذوي العلاقة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية ذات نوعية عالية؛
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبينها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛

- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير؛
- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير على نطاق واسع.
- العمل بشكل عام على تطوير وتنسيق الأنظمة المحاسبية والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على المستوى الدولي. [75] ص32

وفيما يلي سوف نتطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة 2001م، وسنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين: [77]

✓ المرحلة الأولى: (من 1973 إلى 1992م): تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة وإنضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

- في سنة 1974م، إنضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر بـ: بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) (IAS1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
- في سنة 1976م موّل محافظوا البنوك المركزية للدول العشرة الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية؛
- في سنة 1977م تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.
- انطلاقا من سنة 1984م، بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصا إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتوجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC). هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة 1985م؛
- أما في سنة 1986م، فقد إنضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية؛
- في سنة 1987م إنظمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الإستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزا لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- في سنة 1988م، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) كملاحظ؛

- في سنة 1989م، حثت جمعية الخبراء الإستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي لمحاسبي المؤسسات العمومية؛
- أما سنة 1990م فقد تميزت بإنضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الإستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللجنة؛
- وفي سنة1991م قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عرضًا لدعم اللجنة الدولية.

ما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به إنتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي، والمنظمة العالمية للبورصات إلى لجانها، وهو إعتراف بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالإنتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

- ✓ المرحلة الثانية: (1993 – 2001م): عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دوليًا، ولقد نجحت في ذلك، إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) (IAS7) الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الإتفاق على إعداد مجموعة معايير وجعلها عصب المحاسبة وحدد تاريخ الإنتهاء من المشروع سنة 1999م ليقدم التاريخ إلى 1998م.
- وفي سنة 1994م أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) 3 معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، ولا يزال الاهتمام أو بالأحرى الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الأسترالية سنة 1996م بضرورة العمل على إنجاح الإنتهاء من المعايير الدولية، وتقريب المعايير المحلية من الدولية، وقد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة بالعمل على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني، وبدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.
- سنة 1998م أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي 100 دولة.
- وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة 1999م من طرف وزراء المالية للدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوروبية للخبرة الإستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوروبية والآسيوية.

- أما سنة 2000م فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم الشركات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005م، ومُدِدَّ الأجل إلى 2007م لشركات التي تطرح سندات فقط، وأعلنت " لجنة بازل " دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها لـ 30 معيار، وهو ما يعد تأكيدًا قاطعًا على مصداقية معايير (IASC) ودعمًا قويًا للعمل الدولي.
- وفي جويلية 2000م أقرت الأمم المتحدة بعد إجتماع للمحاسبي مختلف الدول في سويسرا، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية.
- وفي 01 أفريل 2001م، تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدولية IAS؛ فمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) كافية لأنها أوسع وأشمل وتتضمن في مضمونها كلا من الجانب المالي والمحاسبي. ولأن هدف الهيئة الأم (IASB) أساسا هو المعلومة المالية وليس المعلومة المحاسبية. وإبتداء من2001م أصبح المجلس (IASB) هيئة حرة، مستقلة، غير حكومية، لا تهدف إلى الربح، تسهر على تحضير وتبني ونشر المعايير، تعديلها وإلغائها أحيانا. كما إتخذ قرار بحيث كل معيار ألغي لا يستعمل رقمه وإسمه من جديد وكل معيار جديد ظهر إبتداء من2001م يظهر بإسم (IFRS). [73] ص45

إن المعايير الدولية تحت أسم (IAS) هي41 معيارا مرقمة من 1 إلى 41، ألغي منها، إلى غاية سنة 2009م، 12 معيارا (أرقامها هي: 3، 4، 5، 9، 13، 14، 15، 22، 25، 30، 35) وظهرت معايير معوضة أو جديدة تحت اسم (IFRS)، وعددها 9 (مرقمة من 1 إلى9).

بالإضافة إلى معايير (IAS) و(IFRS) هناك تفسيرات وشروحات كل من الهيئتين (SIC) (IFRIC) (11 تفسيرا و16 تفسيرا ألغي واحد) لـ (IFRIC).

وعليه فإن المرجعية هي (IAS + IFRS + SIC + IFRIC = IFRS).

لقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر، وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، وعرفت هذه المرحلة أيضا إعادة هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي المسؤول الأول عن صناعة المعايير المحاسبية الدولية. حيث تم إصدار أول معيار من النوع IFRS أي المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك في 19 جوان 2003م ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.

1-3-1-1-1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تتكون لجنة معايير المحاسبة الدولية من 19 أمينا، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية المهنية، لضمان وجود تمثيل دولي عريض: [74] ص37

- 6 أعضاء أمناء من أمريكا الشمالية.
- 6 أمناء من أوروبا.
- 4 أمناء من آسيا (منطقة المحيط الهادي).
- 3 أمناء من أي منطقة شريطية إيجاد توازن جغرافي عام.

كما أن خمسة 05 أعضاء من بين 19 عضوا يُترك تعيينهم للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين وإحترام التوازن الجغرافي، وكل عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة. والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة.

ويتعين كل الأمناء التاليين لشغل الأماكن الشاغرة بسبب التقاعد الروتيني أو أسباب أخرى هو مسؤولية الأمناء الموجودين، ويكون تعيين الأمناء عادة لمدة 3 سنوات قابلة للتحديد مرة واحدة فقط، ومع ذلك فإنه لتوفير الاستمرارية، سوف يخدم بعض الأمناء فترات 4 أو 5 سنوات.

ويتمثل دورهم الأساسي فيما يلي: [77]

- تعيين أعضاء المجلس؛ ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الإستشاري للمعايير؛
- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليته؛
- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل؛
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة؛
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، والمجلس الإستشاري للمعايير؛
- قبول التعديلات في ميثاق الشركة بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الإستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.

1-3-1-1-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية

وقد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك في الفاتح أفريل2001م، [11] ص19 يقوم هذا المجلس (IASB) بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية، حيث أعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة (IASC).

يعمل هذا المجلس تحت إشراف (IASC-F) وهو يتكون من أربعة عشر (14) عضوا، ويتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، فالمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة. يشغل 12عضو من بين الأعضاء المهام بوقت كامل، بمعنى يسخرون كل أوقاتهم لأعمال المجلس، ويتقاضون على ذلك أجرا، ويتوزعون حسب الشروط التالية: [4] ص33

- خمسة (05) أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمراجعين ممارسين للمهنة.
- ثلاثة (03) أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية.
- ثلاثة (03) أعضاء على الأقل لديهم خبرة في استخدام القوائم المالية.
- واحد (01) عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

كما أنه من بين الأعضاء (12) اللذين يعملون بوقت كامل، (07) أعضاء توكل إليهم مسؤوليات رسمية للربط مع الهيئات الوطنية للتوحيد، حتى يتسنى ترقية تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية.

- إضافة إلى الأعضاء الإثني عشر (12) السابقين، عضوين غير متفرغين أي يعملان بوقت جزئي لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة لهم.

✓ أهداف المجلس: حددت مهمة المجلس فيما يلي: [78]

- إصدار وتطوير معايير محاسبية (IFRS) عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية (ذات النفع العام)، وقوائم أخرى على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة تستخدم ليس فقط من لدى العاملين في مختلف الأسواق المالية، وإنما كذلك من طرف كل من يستخدم المعلومات في أغراض اتخاذ القرارات أو إصدار أحكام (رقابة وتقييم).
- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية.

وتهدف أيضا هذه الهيئة IASB إلى تحقيق ما يلي: [79] ص102

- إمكانية إجراء المقارنة، فالمفاوضة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات تقتضي وجود معلومات منجزة وفق أسس موحدة. وعليه فإذا كان هدف المحاسبة الأساسي يتمثل في تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرارات فإن المعايير المحاسبية الدولية تسهل هذه المقارنة وذلك بتوحيد أسس ومبادئ إعداد تلك المعلومات.

- تقليص كلفة معالجة المعلومات، حيث إذا كانت المعلومات المتوفرة معدة وفق أسس وطرق محاسبية مختلفة ومتنوعة، فإن متخذ القرار يضطر إلى إتباع أسلوب معين لتوحيد أسس إنجازها، مما يحمله تكلفة المعالجة التي يمكن توفيرها إذا ما كانت المعلومات المعدة وفق أسس موحدة.
- تشجيع إنسيابية الاستثمارات بين البلدان، فانطلاقا من المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية يمكن للمستثمرين من إجراء مقارنات بين مختلف النشاطات التي يمكنهم الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

وأخيرا، وفيما يتعلق بالمنهج الذي إختاره المجلس في أداء المهام التي كلف بها، فيلاحظ أنه أتبع كلا من المنهج الإستنباطي والإستقرائي، فقد إستخدم المنهج الإستنباطي بصفة أساسية في الوصول إلى الإطار المفاهيمي في حين نجد أن إصدار المعايير قد غلبت عليه الصبغة الإستقرائية في كثير من الأحوال.

1-3-1-1-3- المجلس الإستشاري للمعايير (SAC)

وقد أسست اللجنة في عام 1995م المجلس الإستشاري الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية، ويتلخص دور المجلس الإستشاري في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما، عن طريق: [80] ص107

- إعداد النظر بإستراتيجية وخطط المجلس والتعليق عليها.
- إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وفي تنفيذ أعماله.
- تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها من أوساط المهنة ومستخدمي القوائم المالية واتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من استقلالها.
- إعادة النظر بالموازنة والقوائم المالية للجنة IASC.

يوفر ASC منتدى وملتقي للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالتقارير المالية وذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفة المتنوعة وذلك بهدف: [74] ص42

- تقديم النصح لـ IASB حول القرارات المتصلة بجدول الأعمال وأوليات عمل المجلس.
- إبلاغ IASB بوجهات نظر أعضاء SAC حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية.
- تقديم نصائح أخرى لـ IASB أو الأمناء.

ويجب أن يتم التشاور مع SAC من قبل IASB قبل صدور قرارات المجلس حول المشروعات الرئيسية وبواسطة الأمناء قبل إدخال أي تغيرات رئيسية في النظام الأساسي حيث يبلغ عدد أعضاء هذا المجلس 49 عضوا، [81] ص16 يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة. يرأس (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ويشمل المجلس أعضاء مديري المالية والمحاسبة من بعض أكبر شركات العالم والمنظمات الدولية، وكبار

المحللين الماليين والأكاديميين، والجهات المنظمة وواضعي المعايير المحاسبية وشركاء من شركات محاسبة كبيرة. بالإضافة إلى ذلك، تشارك اللجنة الأوروبية ولجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية والوكالة اليابانية للخدمات المالية في أعمال المجلس كمراقبين.

ومجلس SAC (الذي تكون إجتماعاته مفتوحة أمام الجمهور عادة) يجتمع 3 مرات سنويا برئاسة رئيس IASB وكان أول إجتماع في جوان2001م. [74] ص42 ويوجه أعمال IASB المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلعه على إنعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي إستشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

1-3-1-4- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية IFRIC

إسمها القديم SIC وهي لجنة تسهر على شرح وتفسير معايير المجلس (IASB) الموجودة، يلي ذلك تقديم إقتراحات تقنية حول مسائل دقيقة، انتظارا في عرض معيار نهائي مناسب. [73] ص46

تشكل الإدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997م – حيث إستمر عمل SIC في ظل هيكل IASC السابق مدة 9 شهور تقريبا – لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة وعند صياغة التفسيرات، تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك. [74] ص43

وقد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها (وقد قدم SIC ثمانية عشر تفسير).

- ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيرا لمعيار القائم ضمن سياق إطارIASC.
- ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.
- أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة متناقصة في الواقع العلمي أو سبيلها إلى الظهور.

تتشكل هذه اللجنة من (12) عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد, وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير, كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية. [82] ص131

1-3-1-2- أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

بعد التعرف على لجنة معايير المحاسبة الدولية، يمكن استخلاص الدور الأساسي والجوهري المنوط لهذه اللجنة والمتمثل خاصة في إصدار معايير محاسبية تلقى قبولا من جل الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية.

لقد تم تحديد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي أصبحت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASC بموجب دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تتخذ لندن مقرا لها وهي كالآتي: [83] ص28

- إقتراح وإصدار مبادئ وقواعد محاسبية التي تتمثل الأساس في إعداد القوائم المالية وعرضها وتشجيع القبول فيها والعمل بموجبها على مستوي العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير وتنسيق الأنظمة والتطبيقات والإجراءات المحاسبية الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية.
- التوفيق بقدر الإمكان بين المعايير والسياسات المحاسبية المختلفة في مختلف البلدان، لضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية لأجل ضمان حلول عالية الجودة. [16] ص451
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي. [76]

تأسيسا على ما سبق، فإن هذه المعايير تلعب دورا أساسيا ومهما في الاقتصاد العالمي بحيث يتم استخدامها في المجالات التالية: [76]

- تعتبر في كثير من البلدان كأساس للمتطلبات المحاسبية الوطنية؛
- تعتبر كأساس دولي لتطوير متطلبات محاسبية ووظيفية خاصة في بعض الدول؛
- تعتبر كأساس لعرض القوائم المالية للشركات الأجنبية أو المحلية في البورصات والأسواق المالية الدولية أو الإقليمية والمحلية؛
- يتم استخدامها من قبل هيئات عليا كالمفوضة الأوروبية والتي أعلنت سنة 1995م على اعتمادها الكبير للمعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وهذا لإعطاء نماذج تعكس نجاحات أسواق المال، كما يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية من طرف عدد كبير من الشركات.

1-3-2- ماهية المعايير المحاسبية الدولية

المعيار في اللغة العربية هو النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته. فينظر إلى المعايير على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة أو المقبولة من قبل المجموعة أو المجتمع أو الدولة أو العالم لقياس أو للحكم بواسطتها على جودة شيء معين. كما أن القوانين بالنسبة للدولة يمكن اعتبارها المعيار للحكم على فعل أو إجراء معين كأن يكون قانونيا أي مسموحا به أو غير قانوني أي مخالفا. [84] ص58

يقصد بكلمة معيار في المحاسبة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مثل الموجودات الثابتة، البضاعة أو غيرها.

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها: " عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم إجتهادهم وإستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الإجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو

الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية." [85]

ويعرف المعيار حسب المعايير الدولية المنظمة "ISO" Interntionl Standards Organisation " على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين."

أما المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982م، يعرف المعيار على أنه: " معطى مرجعي – Referentielle donnee – ناتج عن اختيار جماعي، تم إثرائه بهدف تقديم حل لمشاكل متكررة." [82] ص62

1-3-2-1- تعريف المعايير المحاسبية

أصبحت المعايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة، فإن هذه المعايير عبارة عن نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية للمحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات على مستوى العالم.

فمعايير المحاسبة الدولية هي: " مجموعة القواعد والأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها."

كذلك تعرف المعايير المحاسبية بأنها: " عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع." [85] ص58

أيضا تعرف أيضا على أنها: " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات." [80] ص103

مما سبق يمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم إستحداثه من قبل الشركات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشار نتيجة تكرار استعمالها، كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية. [82] ص62

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. فيمكن تشبيه المعايير المحاسبية إلى

حد كبير بالقواعد الوضعية الأخرى والتي يتم وضعها من قبل أعضاء المجتمع بناء على احتياجاتهم وتجربتهم وخبرتهم في الحياة.

وأن صلاحية وقبول هذه المعايير محصورا في حدود دول الأعضاء. وتعكس المعايير مجموعة من القواعد التي توضع بمعرفة وتجربة مجموعة من المحاسبين الأكفاء مهنيين وأكاديميين يتفق عليها فيما بينهم لتشكيل الإطار العام الذي يحكم عمل المحاسبين وتوجد لتقييم أدائهم في بيئة معينة. [84] ص59

ومن هنا يمكن القول أن وضع المعايير المحاسبية يتم بناء على احتياجات وتجارب المحاسبين بمجتمع معين، كما أن هذه المعايير يجب أن تحوز على قبول المحاسبين بذلك المجتمع، وأن عملية وضع المعايير المحاسبية تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة. [84] ص60

ويمكن وضع التعريف التالي للمعايير المحاسبية فالمعيار المحاسبي هو" بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة، وهذا يساعد على جعل الكشوفات المالية ذات قابلية على المقارنة والفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة فالمعيار يوضع في ضوء الأعراف المحاسبية المتعارف عليها والظروف البيئية السائدة وأساسيات النظرية المحاسبية." [86]

ويمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه: " مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها."

1-3-2-2- أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية

إن السبب الرئيسي لظهور المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في تطور الأسواق المالية العالمية وتداخلها وتبعيتها مما أدى إلى ضرورة توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي، والهدف من ذلك يعود في الأساس إلى إمكانية: [73] ص44

- الرفع أكثر فأكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية التي تعود للشركات، خاصة تلك المقيمة في البورصة؛
- المقارنة على مستوى الشركة وما بين الشركات عبر مختلف الدول؛
- تسهيل تقييم الشركات عبر مختلف البورصات (Cotation boursière)؛
- الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها؛
- تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر إليها.

أنها ثروة، تتعدى في الحقيقة الجانب المحاسبي، بدأت منذ القرن الماضي ومازالت متواصلة لإرساء لغة مالية عالمية واحدة تطبق في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات.

1-3-2-3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تلعب المعايير دورا مهما في حياة الإنسان وقد يكون من الصعب على الإنسان تخيل إنتظام الحياة وتطورها بدون وجود أي من هذه المعايير طبيعية كانت أو وضعية أو إلهية. فهذه المعايير تستخدم كمقياس من قبل الفرد والدولة والعامة في مراقبة تنفيذ وتقييم الأنشطة المختلفة.

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق. ومن هنا جاء ما يعرف بالتنظيم المحاسبي، وهو محاولة لوضع إطار عام للممارسات المحاسبية وذلك بتنظيم هذه الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العلمي لها.

ويمكن الإشارة هنا للأزمات المالية والمشاكل التي حدثت بعد تفاقم الكساد بدول النظام الرأسمالي بين عام 1929 و1933م مما أدى بالشركات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى نشر بيانات مضللة تظهر مشروعاتها بوضع مالي أفضل من الوضع الحقيقي لها وكان هذا التضليل من خلال إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع. وللحد من التلاعب والمضار الناتجة عنه ظهرت الحاجة إلى وضع معايير ومبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات للتقيد بها.

وبالتالي فإن أهمية التأطير للممارسات المحاسبية تنبع من كونها تعمل كأساس للتأكد من الحصول على أكبر قدر من العدالة لمخرجات الأنظمة المحاسبية، يرى Turley & Taylor أن تطور عمليات التأطير المحاسبي جاءت كاستجابة للتجارب والأزمات السابقة التي مر بها مستخدموا القوائم المالية. أما Benston فقد لخص النقاش حول الحاجة إلى التأطير المحاسبي في ستة أسباب رئيسية منها أن التأطير يمكن أن:

- يحسن إدارة الحكومة ويوفر المعلومات للمواطنين بشكل عام والعمال بشكل خاص.
- التأطير يمكن أن يرفع من كفاءة تخصيص الموارد المتاحة.
- كذلك يمنع الغش والتزوير وسوء الإدارة وعدم العدالة.
- هذا بالإضافة إلى تشغيل سوق الأوراق المالية.

1-3-2-4- مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يمكن تلخيص أهم المزايا التي يمكن أن تنتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما يلي: [85]

- التناسق من خلال تطبيق نفس المعايير المحاسبية يتجاوز جنسية الشركات وحدودها الجغرافية والسياسية، يؤدي إلى توحيد الأسس والقواعد لممارسات المحاسبية وبالتالي تماثل وتوحيد القوائم المالية للشركات.

- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يؤدي إلى قابلية مقارنة القوائم المالية ويرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات أي ترشيد عملية اتخاذ القرارات على أسس سليمة وواضحة.
- مواكبة متطلبات العولمة حيث ومع زيادة عمليات التبادل واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بالتنسيق الدولي كان لابد من أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تهتم بشؤون المحاسبة عالميا للإستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والإبتعاد عن مخاطرها.
- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين حيث لا يمكن منح قروض للمنشأة دون دراسة وافية للقوائم المالية ومعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية الموحدة بما يسمح تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.
- الولوج إلى الأسواق المالية الدولية بإدراج أسهم الشركات من أجل المنافسة دوليا والاستفادة من وسائل الاتصال الحديثة لا تأتى إلا بالالتزام بشروط معينة متعلقة بمتطلبات الإفصاح وفق للمعايير المحاسبية الدولية وتجنبا لنكسات الأسواق المالية العالمية بسبب اختلاف المعلومات المحاسبية وأساليب إعدادها.
- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية حيث لا يمكن فهم وقراءة قوائم مالية معدة على أسس مختلفة تتطلب المزيد من التوضيح والإفصاح عنها وبالتالي تؤدي إلى غموض هذه القوائم وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات لعدم مدها بمعلومات موثوقة وملائمة لأصحاب العلاقة بما يتنافى مع الهدف الرئيسي للمحاسبة.
- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة كأسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة قوائم مالية على قوانين ومعايير محلية تفقدها خاصية المقارنة، بل يجب أن تكون في ظل توجه عالمي موحد هو المعايير المحاسبية الدولية.
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية.

1-3-2-5- خصائص المعايير المحاسبية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها: [87]

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة.
- إعداد المعايير يتم بالإعداد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني.
- تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في الشركة.

- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري.
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق.
- تطبيق إجباري لكل معايير الشروحات.
- إدخال مفهوم الإستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم.
- الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول.
- التطبيق بأثر رجعي للتوحيد المحاسبي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

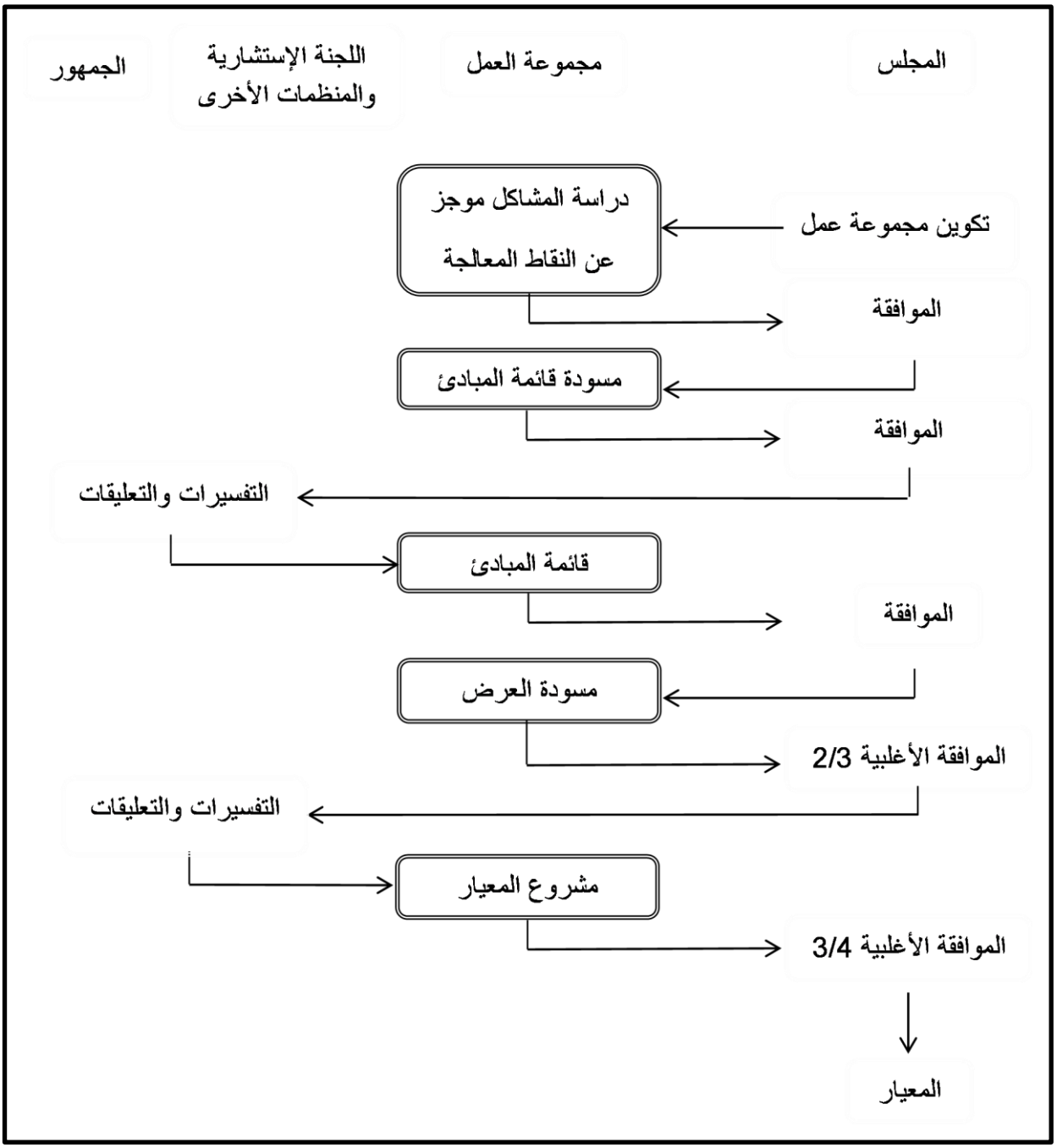
1-3-2-6- إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء الجمعية الاستثمارية ومنظمات أخرى وأفراد وموظفي لجنة معايير المحاسبة الدولية، يشجعون على تقديم إقتراحات لمواضيع جديدة والتي يمكن أن يتم بحثها في معايير محاسبية دولية.

إن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدى القوائم المالية، لذا فإن إصدار أي معيار في لجنة معايير المحاسبة الدولية يجب أن يتبع الإجراءات التالية والموضحة في الشكل رقم (04). [88] ص48

- يعين المجلس لجنة التوجيه والتي تضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، كما يمكن أن تضم ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجلس الإستشاري أو خبراء؛
- تقوم لجنة التوحيد بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالمشروع، مع مراعاة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية لتعد اللجنة بعدها مخطط عمل حتى يعتمده المجلس؛
- بعد إستلام المجلس مخطط العمل أو المشروع، يقوم بإعداد ونشر مسودة قائمة المبادئ لتلقى التعليقات والملاحظات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة عادة ثلاثة أشهر؛
- تقوم لجنة التوجيه بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ لتعد قائمة المبادئ النهائية والتي يعتمدها المجلس بأغلبية بسيطة ولا ينشرها رسميا؛
- تعد لجنة التوجيه مسودة عرض المعيار ليعتمدها المجلس بأغلبية ثلثي الأصوات ثم تنشر لتلقى التعليقات والملاحظات؛
- تراجع لجنة التوجيه التعليقات على مسودة العرض وتعد مسودة معيار محاسبي دولي لمراجعته واعتماده من قبل المجلس بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل.

بالنسبة لبعض المشروعات قد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ وأحيانا في حالة عمل تغييرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسودة العرض، ينشر مسودة عرض معدلة لتلقى التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي. وهي ممثلة في الشكل رقم (04).



شكل رقم (04): سيرورة إعداد معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية [88] ص49

1-3-3- عرض المعايير المحاسبية الدولية

هناك عدة تقسيمات للمعايير المحاسبة الدولية نذكر منها: [75] ص539

- معايير عرض القوائم المالية.
- معايير قياس بنود القوائم المالية.
- معايير الإفصاحات.
- معايير القوائم المالية المجمعة.
- معايير الصناعات المتخصصة.

1-3-3-1- معايير عرض القوائم المالية

تتمثل هذا النوع من المعايير فيما يلي:

1-3-3-1-1- المعيار رقم (1) عرض القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمنشآت أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية. [89] ص13

1-3-3-1-2- المعيار رقم (7) قائمة التدفقات النقدية

يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية والذي يهدف إلى الالتزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفق النقدي. [72] ص183 ويحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات النقدية موزعة على الأنشطة الثلاث: تشغيلية واستثمارية وتمويلية ويعرض أمثلة على كل نوع من هذه الأنشطة كما يحدد المعيار شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها.

1-3-3-1-3- المعيار رقم (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يسري هذا المعيار على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، ومحاسبة تغيرات هذه الأخيرة وتصويبات أخطاء الفترات السابقة، والهدف منه هو وصف معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية تصويبات الأخطاء. [90] ص79

1-3-3-1-4- المعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة

يهدف إلى ضمان أن تصبح القوائم المالية المعدة وفق المعايير للمرة الأولى، قوائم تشمل معلومات ذات جودة عالية من حيث: [91] ص585

- تحقيق الشفافية لمستخدميها، وكذلك معلومات مقارنة على كل الفترات المعروضة.
- توفير نقطة بداية مناسبة للمحاسبة على أساس معايير التقارير المالية الدولية.
- مراعاة عامل التكلفة في تحسين جودة القوائم. حيث تعد بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

ويتضمن المعيار إرشادات عن كيفية إعداد القوائم لأول مرة وفق المعايير ومعالجة الفروقات الناشئة عن الإنتقال إلى تطبيق المعايير.

1-3-3-2- معايير قياس بنود القوائم المالية

يتمثل هذا النوع من المعايير فيما يلي:

1-3-3-2-1- المعيار رقم (2) المخزون

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عن المخزون. [92] ص200

1-3-3-2-2- المعيار رقم (11) عقود الإنشاء

يعرض المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرّف المعيار عقد الإنشاء ويفرّق بين العقد ذو السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة. ويحدد المعيار شروط لقياس الإيراد والإعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والإعتراف بالخسائر المتوقعة والتغييرات في التقديرات. [93] ص173

1-3-3-2-3- المعيار رقم (12) ضرائب الدخل

يهدف المعيار إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما. [94] ص202

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب أخرى مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

لا يغطي هذا المعيار:

- المحاسبة عن المنح الحكومية (تعالج في المعيار رقم 20 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية).
- الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، إلا أنه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات الضريبية.

1-3-3-2-4- المعيار رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والإعتراف بها. حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للإستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه وإستهلاكه وإستبعاده. [89] ص15

يطبق هذا المعيار في المعالجة المحاسبية للممتلكات، التجهيزات والمعدات التي تستخدمها الشركة لتطوير أنشطتها والمحافظة عليها بإستثناء تلك الحالات التي يعالجها معيار محاسبي دولي آخر، مثال ذلك معالجة الموارد الطبيعية المتجددة، كإستغلال الغابات وما شابهها وغير المتجددة كإستكشاف المعادن واستخراج النفط وغيرهما.

بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية الخاصة بعقارات التوظيف، وفي بعض الحالات تسمح المعايير المحاسبية الدولية بمعالجة محاسبية مختلفة للممتلكات، التجهيزات والمعدات عن المعالجة التي يصفها هذا المعيار، مثال ذلك قياس المعيار الدولي الإبلاغ المالي IFRS3 إندماج الأعمال، كما يستثني من مجال تطبيق هذا المعيار التثبيتات المحتفظ بها لغرض البيع. [95] ص90-91

إن الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات يتمثل في: [94] ص252

- توقيت الإعتراف بها وتسجيلها والقيمة التي يجب أن تسجل بها؛
- مصروف الاهتلاك؛
- معالجة الانخفاض في قيمتها في الفترات التالية للتملك، وكيفية الإعتراف به.

1-3-3-2-5- المعيار رقم (17) عقود الإيجار

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر. [94] ص281

يتضمن هذا المعيار تعريفاً واضحاً لعقد الإيجار ولأنواعه، التمويلي والتشغيلي وغير القابل للإلغاء. ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين. [89] ص15

1-3-3-2-6- المعيار رقم (18) الإيراد

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي المعيار رقم 18 بشأن الإيراد وأكد المجلس على أن الهدف من المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محددة من العمليات والأحداث، كما أكد المجلس على أن المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي تحديد متى يتم الإعتراف به حيث يعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمنشأة، وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة. [96] ص71

1-3-3-2-7- المعيار رقم (19) منافع الموظفين (التقاعد)

يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الإعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد. يحدد هذا المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين وهي: [94] ص335

- منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الرواتب والأجور ومساهمات المنشأة في الضمان الاجتماعي والإيجازات السنوية والمرضية المدفوعة ومشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت التي يتم دفعها خلال 12 شهر من تاريخ السنة المالية، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية وقروض الإسكان للعاملين وبدلات السفر والسلع والخدمات التي تعطى مجانا أو بأسعار منخفضة للعاملين.
- المنافع بعد إنتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين أثناء فترة التقاعد.
- مكافآت نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.
- منافع الموظفين طويلة الأجل، مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز طويلة الأجل.

1-3-3-2-8- المعيار رقم (20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

تطرق المعيار رقم 20 إلى المواضيع الرئيسية التالية: [75] ص415-416

- تحديد المعاملة المحاسبية للمنح والمساعدات الحكومية.
- تحديد متطلبات الإفصاح عن المنح الحكومية والأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية.

وينطبق المعيار على كل المنح الحكومية والأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية، إلا أنه لا يغطي المساعدات الحكومية التي تكون بشكل منافع في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

1-3-3-2-9- المعيار رقم (21) أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الإعتراف الأولي وبفروقات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها. [89] ص16

1-3-3-2-10- المعيار رقم (23) تكاليف الاقتراض

يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يعترف بها على أنها مصروف ولكن المعيار يسمح بمعالجة بديلة مسموح بها وهي رسملة تكاليف الاقتراض ولكن ضمن شروط عرضها المعيار.

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية حيث يعالج الفوائد التي قد تتكبدها المنشأة للحصول على قروض لتمويل شراء أو إنتاج أو إنشاء أصول تحتاج إلى فترة زمنية طويلة حتى تصبح تلك الأصول جاهزة

للاستخدام أو البيع حسب الغرض الذي أقتنيت من أجله. وقد ناقش المعيار آراء مؤيدي ومعراضي رسملة تكاليف التحويل والطرق التي تستخدم لحساب تكلفة التمويل الممكن رسملتها والحد الأعلى لما ممكن رسملته من هذه التكاليف، كما ناقش المعيار معدل الفائدة الذي يمكن استخدامه عند حساب تكاليف الاقتراض إذا كان إجمالي القروض التي على المنشأة أكبر من القروض التي استخدمتها للإنفاق على الأصل، ويستخدم متوسط سعر الفائدة في مثل هذه الحالات. [72] ص342

1-3-3-2-11- المعيار رقم (36) الانخفاض في قيمة الأصول

يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الأصول والإفصاح عنها. حيث يطالب بالإعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الأصول بحيث لا يتم تسجيل الأصول بما لا يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد. ويعرف المعيار المبلغ القابل للإسترداد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى.

كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض.

✓ مجال تطبيق المعيارISA36: ينبغي تطبيق هذا المعيار عند انخفاض قيمة الأصول بإستثناء ما يلي: [95] ص146

- الاستثمارات العقارية التي يتناولها المعيار رقم ISA40.
- عناصر المخزونات التي تتناولها المعيار رقم ISA2.
- عناصر الأصول الناجمة عن عقود الإنشاءالمعيار رقم ISA11.
- عناصر أصول الضريبة المؤجلة التي يتناولها المعيار رقم ISA12.
- عناصر الأصول الناجمة عن منافع الموظفين المعيار رقم ISA19.
- الأصول (الأدوات) المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار رقم ISA39.
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي المعيار رقم ISA49.
- الأصول غير المتداولة والمصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع المعيار رقم IFRS5.

1-3-3-2-12- المعيار رقم (37) المخصصات, الأصول والالتزامات المحتملة

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة. ويعرف المعيار المخصص على أنه: " مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين." [89] ص19

1-3-3-2-13- المعيار رقم (38) الأصول غير الملموسة

لقد جاء المعيار للتعرف بالأصول غير الملموسة حيث يدور المعيار حول المحاور الرئيسية التالية: [75] ص371

- تحديد المعاملة المحاسبية المتعلقة بها وكيفية الإعتراف بها وقياسها حيث يتطلب المعيار أن تعترف المنشأة بالأصل غير الملموس إذا توفرت مجموعة من الشروط، ويحدد المعيار أيضا كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة.
- تحديد الانخفاض في قيمة الأصول غير الملموسة وفق ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول من أجل الوصول إلى قيمتها العادلة.
- تحديد متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

الأصل غير الملموس: " هو أصل محدد غير نقدي ليس له وجود مادي يتم السيطرة عليه بواسطة المنشاة كنتيجة لأحداث سابقة كشراء أو بناء ذاتي، ويتم توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها (تدفقات نقدية داخلة أو أي أصول أخرى)"، لذلك فالميزات الثلاثة الهامة للأصول غير الملموسة هي: [75] ص372-373

- محددة.
- مسيطر عليها (القدرة على الحصول على منافع من الأصل).
- تولد منافع اقتصادية مستقبلية (مثل الإيرادات أو تخفيض التكاليف المستقبلية).

1-3-3-2-14- المعيار رقم (39) الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

يهدف المعيار إلى إكمال أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بعرض الأدوات المالية، إلى وضع أسس للإعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية، والمطلوبات المالية، وللعقود المتعلقة بشراء وبيع أصول أو بنود غير مالية. ويبين المعيار كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الإعتراف بها، والمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة ومحاسبة التحوط. وفيما يتعلق بمتطلبات عرض المعلومات الخاصة بالأدوات المالية فقد وردت في معيار المحاسبة الدولي رقم (32)، العرض. أما متطلبات الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية فقد وردت ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) الذي يحمل عنوان الإفصاحات. [94] ص633-634

✓ مجال تطبيق المعيارISA39: ينبغي تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي: [97] ص223-224

- تلك الحصص في الشركات التابعة أو الحليفة والشركات المشتركة التي تتم محاسبتها بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم27 ISA الذي يتناول القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والمعيار المحاسبي الدولي رقم ISA28 والذي يتناول محاسبة الاستثمارات في الشركات الحليفة والمعيار رقمISA31 الذي يتناول تقديم التقارير المالية حول الحصص في الشركات المشتركة.
- الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم ISA27 (عقود إيجار تمويل).

- الأصول أو الالتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين التي ينطبق عليها المعيار رقم ISA19 (منافع الموظفين).
- الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين كما هي معرفة في المعيار رقم ISA32، إلا أن هذا المعيار ينطبق على المشتقات المدمجة في عقود التأمين.
- أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل الشركة المقدمة للتقارير بما في ذلك خيارات الضمانات لتقارير على أنه يطلب من حامل هذه الأدوات تطبيق هذا المعيار على هذه الأدوات.
- عقود الضمان المالية بما في ذلك خطابات الاعتماد التي تنص على إجراء الدفعات إذا لم يقم المدين بالدفع عند الاستحقاق.
- عقود التعويض المحتملة في عملية دمج الشركات حسب معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS3 (إندماج مؤسسات الأعمال).
- العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى، إلا أن هذا المعيار ينطبق على أنواع أخرى من المشتقات الداخلة ضمن هذه العقود.

1-3-3-2-15- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) المدفوعات على أساس الأسهم

يعني هذا المعيار (تحديد الدفعة على أساس السهم) " عملية تستلم الشركة بموجبها سلع وخدمات مقابل أسهم الشركة أو مقابل التزام يحدد مقداره على أساس القيمة السوقية للسهم العادي أو الممتاز." [24] ص379

ويهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس أثار تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الأسهم. [94] ص711

✓ مجال تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2): يجب أن يطبق المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أساس مدفوع الأسهم وخاصة:

- تسوية حقوق الملكية: أي العمليات التي تشمل حصول المنشاة على سلع أو خدمات ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.
- تسويات نقدية على أساس سعر السهم: وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل التزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.
- العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الإتفاق إعطاء المنشأة أو المورد لهذه السلع والخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقدا أو بأصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

1-3-3-2-16- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (6) الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عن الكشف عن المصادر الطبيعية. وبشكل أكثر تحديدا، يهدف المعيار إلى: [94] ص770

- إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الإستكشاف والتقييم.
- تحديد أي من نفقات الإستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الإعتراف به كمصروف.
- إخضاع نفقات الإستكشاف والتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقا للمعيار رقم 6، في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 36.
- بيان الإفصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف وتقييم المصادر الطبيعية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الإستكشاف والتقييم.

1-3-3-3- معايير الإفصاحات

تتمثل معايير الإفصاحات في:

1-3-3-3-1- المعيار رقم (10) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

عرف المعيار بأنه: " الحدث الذي يكون منفصلا أو غير منفصلا والذي يظهر بين تاريخ إعداد الميزانية وتاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية." [75] ص167

ويهدف المعيار رقم 10 إلى وصف ما يلي:

- متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار تلك القوائم.
- الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

كما يتطلب المعيار عدم إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية تشير إلى أن إفتراض استمرارية المنشأة لم يعد قائما. [94] ص155

يتم تطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية.

1-3-3-3-2- المعيار رقم (14) التقارير المالية للقطاعات

ينص هذا المعيار على تبيان أهم المعلومات المتعلقة بمختلف قطاعات النشاط من بينها عرض رقم الأعمال، الأرباح، حسب قطاع النشاط والمنطقة الجغرافية.

يهدف إلى تحديد أسس تقديم التقارير حول المعلومات المالية وفق القطاع سواء كان قطاع جغرافي أو قطاع عمل، للوصول إلى تحسين: [94] ص233

- فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية للأداء السابق للمنشأة.
- قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية في تقدير مخاطر وعوائد المنشأة.
- القدرة على فهم وإستيعاب بكل ما يتعلق بالمنشأة ككل.

1-3-3-3-3- المعيار رقم (24) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

لقد جاء هذا المعيار للتأكد على أن القوائم المالية للمنشآت ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه لإمكانية تأثير المركز المالي والربح والخسارة بوجود أطراف ذات علاقة وبعمليات وأرصدة قائمة لتلك الأطراف. [75] ص245

فيجب على الشركة الإفصاح عن هذه الأطراف وهم كالآتي: [98]

- الشركة التي تسيطر ويسيطر عليها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو تحت سيطرة مشتركة مع الشركة معدة القوائم المالية، مثل الشركات التابعة والشريكات الزميلة؛
- الأفراد الذين بشكل مباشر أو غير مباشر لهم حق التصويت في الشركة معدة القوائم ولهم تأثير هام على الشركة والأعضاء المقربين من عائلات هؤلاء الأفراد؛
- الموظفين الإداريين الرئيسيين الذين لديهم سلطة ومسؤولية التخطيط والتوجيه والرقابة على نشاطات الشركة بما في ذلك المدراء وموظفي الشركات؛
- الشركات التي يمتلك فيها أي شخص من المشار إليهم سابقا بشكل مباشر أو غير مباشر حصة هامة في حقوق التصويت فيها أو يستطيع ذلك الشخص ممارسة تأثير كبير عليها.

1-3-3-3-4- المعيار رقم (26) المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد.

يدور المعيار حول المحاور الرئيسية التالية: [24] ص372

- يجب أن يحتوي التقرير على برنامج المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل.
- يجب إثبات استثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة.

1-3-3-3-5- المعيار رقم (29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

يطالب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية. [99] ص45

ويجب إدراج المكاسب والخسائر الناتجة عن صافي المركز المالي في صافي الدخل بشكل منفصل. [24] ص374

1-3-3-3-6- المعيار رقم (32) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

لقد صعب على الهيئات المحاسبية العالمية ليس فقط كيفية الإفصاح عن الأنشطة والصفقات المتعلقة بالأدوات المالية، وإنما صعب عليها أيضا فهم أنواعها المتعددة وتطورها الدقيق. يظهر ذلك جليا عندما يتعلق الأمر بالأدوات المشتقة من مستقبليات وعقود آجلة وإختبارات وعقود مبادلة وغيرها.

تمثلت قضايا الإفصاح عن الأدوات المالية في إطار المعيار رقم (32) بالتركيز على مظاهر المخاطرة لمختلف أنواعها من القيمة العادلة بالنسبة لكل فئة من الفئات الأصول المالية والالتزامات المالية والأصول المسجلة بأكبر من القيمة العادلة وكذا إجراءات التحوط التي إتخذتها الشركة المعنية بالإفصاح. كما طلب المعيار الإفصاح عن حقوق الملكية من أسهم عادية وأسهم ممتازة وأن تفصح الشركة أيضا عن الديون طويلة الأجل وكل ما إتصل بها من معلومات قد تفيد المتعاملين في السوق المالية. [100]

يعرض هذا المعيار شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها. ويتناول طرق عرض كل من الأدوات المالية والأصول المالية والالتزامات المالية وحقوق الملكية وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب.

1-3-3-3-7- المعيار رقم (33) ربحية السهم

أن الهدف من هذا المعيار هو توضيح أساس احتساب ربحية السهم وأسلوب عرض ربحية السهم في القوائم المالية. وأن الغاية الأساسية من احتساب وعرض ربحية السهم هو تحين عملية مقارنة الأداء للشركات المتماثلة لنفس الفترة وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة. [94] ص545

1-3-3-3-8- المعيار رقم (34) التقارير المالية المرحلية

يهدف هذا المعيار إلى وصف الحد الأدنى من مضمون التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الإعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز اتخاذ مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

ويتضمن المعيار ما يلي: [94] ص558-559

- يشجع هذا المعيار المنشآت التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلة تنسجم مع مبادئ الإعتراف والقياس والإفصاح الوارد في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه المنشآت على ما يلي:
  - ✓ تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل.
  - ✓ أن تنشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن 60 يوما من نهاية الفترة المالية المرحلية.

- تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار إذا تم الطلب من المنشأة بموجب تشريع محلي أو إذا اختارت نشر تقارير مالية مرحلة بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار.
- في حالة عدم قيام المنشأة بنشر تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) فإن ذلك لا يمنع من امتثالها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية عند إعدادها التقارير المالية السنوية الممتثلة لهذه المعايير.

1-3-3-3-9- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) الأصول غير المتداولة المقتناة بها للبيع والعمليات غير المستمرة

هذا المعيار يقتصر على العمليات غير المستمرة، ومع ذلك وردت المعالجة المحاسبية التي تتعلق بالأصول غير المتداولة المقتناة لأغراض البيع، ولعل العمليات غير المستمرة قد تم التركيز في المعيار على إظهار نتيجتها من ربح أو خسارة في جزء منفصل من قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة، وذلك كجزء من أداء الشركة المتعلق بكيفية التصرف بالأصول غير المتداولة من ناحية، ومن ناحية أخرى للوقوف على نتيجة هذا الأداء من ربح أو خسارة، ولعل ذلك له أهمية لمعرفة سياسة الشركة تجاه الأصول غير المتداولة حيث أنها في الأصل لا تقتنى لأغراض إعادة بيعها. بل تمثل الطاقة الإنتاجية والتشغيلية للشركة، وذلك يعني للمحللين الماليين ومتخذي القرارات الاستثمارية جانبا مهما يعتمد عليه في ترشيد القرارات خاصة وأن النتيجة تدخل في احتساب ربحية السهم. [75] ص421-422

1-3-3-3-10- المعيار IFRS (8) القطاعات التشغيلية

يهدف هذا المعيار إلى حث الشركات على الإفصاح من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة فعاليات الشركة التي تمارسها وآثارها المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة بها. وبهذا فقد تم تعديل المعيار الدولي رقم (34) حيث يتطلب أن تضع الشركة تقاريرها المتضمنة معلومات مختارة عن قطاعاتها التشغيلية في قوائمها المرحلية. وكذلك يتطلب منها الإفصاح عن المنتجات والخدمات وعن المناطق الجغرافية وعن أهم الزبائن. ويتطلب المعيار الإفصاح عن معلومات مالية وصفية عن قطاعاتها التشغيلية التي تحقق شروط معينة للإفصاح.

1-3-3-4- معايير القوائم المالية المجمعة

ويتمثل هذا النوع فيما يلي:

1-3-3-4-1- المعيار رقم (27) القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

يهتم هذا المعيار إلى القوائم المالية الموحدة والمنفصلة حيث يدور المعيار حول المحاور الرئيسية التالية: [75] ص253

- إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من المنشآت التي تكون تحت سيطرة الشركة الأم.

- المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة، المنشآت ذات السيطرة المشتركة عليها، والشركات الزميلة عندما تختار المنشأة أو يتطلب منها بموجب قوانين محلية عرض قوائم مالية منفردة (ليست موحدة).

1-3-3-4-2- المعيار رقم (28) الاستثمارات في الشركات الزميلة

يهدف هذا المعيار بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وتوفير المعلومات المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية بخصوص حصة المنشأة المستثمرة في نتائج عمليات وصافي أصول الشركة المستثمرة بها (الزميلة). [94] ص467

1-3-3-4-3- المعيار رقم (31) الحصص في المشاريع المشتركة

هذا المعيار يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة في دفاتر كل طرف مشارك في ذلك المشروع، والطرف المشارك في مشروع مشترك هو طرف في المشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك. كما يبين المعيار متطلبات الإفصاح في البيانات المالية لكل طرف مشارك.

1-3-3-4-4- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) إندماج الأعمال

جاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبية الدولي رقم 22 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لواضعي المعايير لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية وبتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الشراء عند المحاسبة عند إندماج الأعمال. ويتناول المعيار ما يلي: [94] ص721

- طريقة المحاسبة عن إندماج العمال.
- يمكن أن يتم ضم الأعمال بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو أخرى، وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في مشروع آخر، أو شراء أصول مشروع أعمال. وقد تتم بإصدار أسهم أو تحويل نقدية أو ما يعادل النقدية أو ما بين مشروع وحملة أسهم المشروع الآخر. وقد تتضمن عملية ضم الأعمال إنشاء مشروع جديدة ليسيطر على المشاريع المندمجة، أو تحويل صافي أصول واحدة أو أكثر من المشاريع المنظمة إلى مشروع آخر أو تلاشي واحدة أو أكثر من المشاريع المنضمة. عندما يكون جوهر العملية متفق مع تعريف ضم الأعمال في هذا المعيار، فإن متطلبات المحاسبة والإفصاح تعد مناسبة بغض النظر عن هيكلة الانضمام المتبعة.
- يمكن أن ينشأ عن ضم الأعمال علاقة منشأة أم بمنشأة تابعة حيث يكون فيها المشروع المتملك هو الأم والمشروع المستملك هو التابع. في مثل هذه الظروف يطبق المتملك هذا المعيار في بياناته المالية الموحدة وتدرج حصته في المشروع المستملك في بياناته المالية المنفصلة كاستثمار في منشأة تابعة.

- قد يتضمن ضم الأعمال شراء صافي أصول مشروع آخر بما فيها الشهرة وليس شراء أسهم في المشروع الآخر.
- كما يتناول المعيار إلى المحاسبة عن الشهرة والأصول غير الملموسة المستحوذة عليها في اندماجات الأعمال.

1-3-3-5- معايير الصناعات المتخصصة

تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

1-3-3-5-1- المعيار رقم (40) الاستثمارات العقارية

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الإعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الإعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها. [94] ص674

1-3-3-5-2- المعيار رقم (41) الزراعة

أمام الحاجة إلى وصف المعاملة المحاسبية للزراعة وتربية الحيوانات الحية، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم 41 المتعلق بالزراعة، ويهدف المعيار إلى ما يلي: [75] ص399-400

- التعرف على النشاطات والمجالات التي تقع في ظل نطاق المعيار.
- وضع معايير للمحاسبة عن النشاط الزراعي إدارة التحويل البيولوجي للأصول البيولوجية (الحيوانات والنباتات الحية) إلى منتجات زراعية (المنتجات التي يتم الحصول عليها من أصول المنشأة البيولوجية).
- تحديد الإفصاحات اللازمة وطرق العرض المناسبة المتعلقة بهذه النشاطات.

1-3-3-5-3- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) عقود التأمين

يهدف المعيار إلى تحديد كيفية التقرير عن عقود التأمين من قبل المنشأة المصدرة لهذه العقود (شركات التأمين) حتى يكمل مجلس معايير المحاسبة الدولية المرحلة الثانية لمشروعية من عقود التأمين ويتطلب هذا المعيار ما يلي: [94] ص746

- إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة من قبل شركات التأمين فيما يتعلق بعقود التأمين.
- الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجب إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين، وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ وتوقيت وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين.

1-3-3-5-4- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) الأدوات المالية الإفصاح

يهدف المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث تمكن مستخدموا تلك القوائم من تقييم: [94] ص783

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمنشأة.

- طبيعة ومدى المخاطرة الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها المنشأة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.
- تعتبر متطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالإعتراف والقياس وعرض الأصول والمطلوبات المالية والواردة في معياري المحاسبة الدولي رقم 32 و39.

1-3-3-5-5- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) الأدوات المالية التصنيف والقياس

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار IFRS-9 «الأدوات المالية» في نوفمبر 2009م، ويعتبر المعيار فعال للتطبيق في الفترات السنوية التي تبدأ عند أو بعد 1 يناير 2013 م ولكن يسمح بالتطبيق المبكر قبل ذلك التاريخ، وإذا تم التطبيق قبل يناير 2012م فإنه لا يجب إعداد فترة مقارنة.

إن صدور معيار رقم IFRS-9 يعتبر المرحلة الأولى من مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لكي يحل محل معيار رقم IAS-39. وفيما يلى المراحل المتوقعة بشأن إصدار معيار الدولي رقم (9) كالتالي: [101]

- المرحلة الأولى: تبويب وقياس الأدوات المالية،
- المرحلة الثانية: القياس بالتكلفة المطفأة وأمور الانخفاضات،
- المرحلة الثالثة: محاسبة التحوط، موضحا أن الأدوات المالية لها علاقة بالمعايير التالية IAS-32 الأدوات المالية: العرض، IAS-39 الأدوات المالية الإعتراف والقياس، IFRS-7 الأدوات المالية الافصاح، IFRS-9 الأدوات المالية، ويوفر معيار IFRS-9 مبادئ التقرير المالي عن الأصول المالية، موضحا أنه لا يغطي المعيار الالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية.

والجدولين التاليين يعرضان قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

جدول رقم (04): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معايير التقارير) [102] ص397

الرقم	اسم المعيار	الرقم	اسم المعيار
1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأول	5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
2	الدفع على أساس الأسهم	6	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها
3	اندماج الأعمال	7	الأدوات المالية، الإفصاحات
4	عقود التأمين	8	القطاعات التشغيلية
9	الأدوات المالية: التصنيف والقياس		

جدول رقم (05): معايير المحاسبة الدولية (معايير المحاسبة) [103] ص187

الرقم	إسم المعيار	الرقم	إسم المعيار
1	عرض البيانات المالية	26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
2	المخزون	27	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
7	بيانات التدفقات النقدية	28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة
8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
10	الأحداث بعد تاريخ فترة إعداد التقارير	31	الحصص في المشاريع المشتركة
11	عقود الإنشاء	32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
12	ضرائب الدخل	33	حصة السهم من الأرباح
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	34	التقارير المالية المرحلية
17	عقود الإيجار	36	الانخفاض في قيمة الأصول
18	الإيراد	37	المخصصات, الالتزامات والأصول المحتملة
19	منافع الموظفين	38	الأصول غير الملموسة
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح	39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
21	آثار التغيرات في أسعار صرف	40	الاستثمارات العقارية
23	تكاليف الاقتراض	41	الزراعة
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة		

تستخدم هذه المعايير للاعتراف ببنود البيانات المالية، حيث عملت اللجنة على إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية، ولبيان ذلك سنتعرض إلى ماهية المعلومة المحاسبية والقوائم المالية في الباب الثاني.

الخلاصة

أصبحت المعايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة، حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها وبالتالي فإن هذه المعايير عبارة عن نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية للمحاسبة ومراجعة الحسابات على مستوى العالم. مما أثمر في معالجة الأمور المحاسبية على الصعيد المحلي والإقليمي والدولي، وإزالة الفوارق الكثيرة التي كانت قائمة بين البيانات المالية وفق هده المعايير وتلك المعدة وفقا لمعايير محلية مختلفة.

وبالتالي فإن معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة القواعد والأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

فالمعايير وجدت لإعطاء حلول ممكنة وقابلة للتطبيق في المجال المحاسبي والمالي على المستوى المحلي أو الدولي. فهي بذلك تتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية. فإعداد هذه المعايير وتحديثها هي عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التطورات على الساحة الاقتصادية.

حيث أن تعدد وتطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية وزيادة دور المنظرين في المحاسبة تعتبر أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية بما يرفع الارتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية والدقة في المعلومات المالية ويؤدي إلى تطوير هذه المعايير.

وقصد التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها والحكم على صلاحية القوائم المالية أنها معدة وفقا لمعايير محاسبة دولية يجب مراجعة هذه القوائم وفقا كذلك لمعايير دولية للمراجعة حيث سنتطرق من خلال المبحث الموالي إلى معايير المراجعة الدولية.

1-4- إطار معايير المراجعة الدولية وأهم تعديلاتها

تعتبر مهنة المراجعة من المهن القديمة التي سايرت تطور الإنسان، التي كانت في الأساس تعمل على تسيير والإشراف على حاجياته الاقتصادية البسيطة. حيث عرفت تطورا في الأدوار المتوخاة منها وفي الوسائل والأدوات والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية والتطور الذي تعرفه ليس على مستوى تقنيات المعالجة فحسب, بل على مستوى التوحيد الذي يتضمن من خلال إصدار المعايير, قدرة المراجعة على معالجة ومراجعة الأحداث الاقتصادية الجديدة والحسابات الناتجة عنها، بحيث تقوم العديد من المنشآت في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين.

وترجع الأهمية التي أوليت لمعايير المراجعة الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة، ولسد احتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، ومن ثم تقليل التفاوت في الأداء المهني بين الممارسين في معظم دول العالم – إن لم يكن جميعا – للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

مما دعا الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الإستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل جاهدة على تضييق تلك الاختلافات عن طريق إصدار معايير المراجعة الدولية.

خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى ما يلي:

- لجنة معايير المراجعة الدولية.
- ماهية معايير المراجعة الدولية.
- عرض معايير المراجعة الدولية.

1-4-1- لجنة معايير المراجعة الدولية

إن أهمية معايير المحاسبة والمراجعة جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بمعاييرها المحلية، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للمراجعة الدولية منذ عام 1939م كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973م كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي بدأ العمل بها منذ عام 1932م. [80] ص104

إن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي قد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904م في سانت لويس في الولايات المتحدة برعاية اتحاد المحاسبين القانونيين، وكان محور المؤتمر يدور حول " إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول."

أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك حيث قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية هي: الاستهلاك المستمر، الاستهلاك وإعادة التقويم، السنة التجارية أو الطبيعية. وتوالى إنعقاد هذه المؤتمرات مرة كل خمس سنوات. وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة للضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات إستهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

إن معايير المراجعة الدولية، التي أصدرها المجلس الدولي لمعايير المراجعة، في إطار عملية صحيحة شاملة شفافة تسلم بها وتقبل بها جميع الجهات ذات المصلحة عامل حاسم في قبولها على الصعيد العالمي. ومن الأهمية أيضا قيام المجلس بنسج علاقات قوية مع أصحاب المصلحة فيها يمكن من خلالها تطوير إتصالات ملائمة وتعزيز التفاهم المتبادل.

1-4-1-1- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

ولقد إنبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة عام 1977م، حيث وقع الإتفاق على تأسيس هذه المنظمة من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة تمثل أكثر من نصف مليون محاسب قانوني، وقد سجل اتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقا لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جنيف بسويسرا، كما تم توطين المكتب الإداري للاتحاد في نيويورك. [104]

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977م ويهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوي والتشجيع على اعتمادها. [80] ص110

ويضم في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلدا وولاية قضائية، يمثلون أكثر من 2,5 مليون محاسب. يضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات مراجعة الحسابات والضمان، والتعليم، والسلوك وآداب المهنة المحاسبية في القطاع العام. ويصد الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال. [105] ص5

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الدول العربية مثل: البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

من أجل تحقيق هدف الاتحاد إستهدف أن يعمل على تعزيز المعايير المهنية وتطويرها من خلال إصدار دليل مهني وتقني وتشجيع تبني بيانات الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وفي سعيه إلى تحقيق هذه الأهداف وضع الاتحاد في عام 1977م برنامجا مؤلفا من 12 نقطة أساسية أهمها: [104]

- وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية.
- وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات والأعضاء.

- تطوير برنامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.
- جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة الخارجية بهدف رفع فعاليتها.
- تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات والمنشورات المهنية.

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية: [80] ص110

- لجنة التعليم: وتضم معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة المراجعة (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات لموافقة المجلس.
- لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.
- لجنة القطاع العام: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام قدرته المحاسبية بما في ذلك:
  - وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.
  - وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.
  - تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

ونخصص من لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة التطبيقات الدولية للمراجعة والتي بدورها تهدف إلى تحسين جودة ووحدة ممارسة مهنة المراجعة في العالم. يتلخص دورها على الخصوص في الآتي: [89] ص84-85

- إصدار معايير دولية للمراجعة؛
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة؛
- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود؛
- تنمية دعم المعايير الدولية للمراجعة في التشريع وأسواق الأوراق المالية؛
- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والمنظمات التنظيمية في العالم لاكتشاف احتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة.

ومن المهام الأساسية للجنة تطبيقات المراجعة الدولية – إضافة على إصدار معايير المراجعة – إصدار إرشادات خاصة بكيفية تطبيق تلك المعايير، والعمل على تحقيق نوع من القبول العام للمعايير التي تصدرها على المستوى الدولي. [106] ص21

وقد إفترضت لجنة التطبيقات الدولية للمراجعة الآتي: [89] ص85-86

- يختلف شكل ومضمون عناصر القوائم المالية الختامية من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف الطرق والأساليب والأنظمة المحاسبية التي تحكم إعدادها؛
- الحث على تطبيق قواعد المعيار الدولي في حالة اختلافه مع المعيار المحلي، في الوقت الذي يكون فيه ممكن التطبيق في الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبي؛
- تطبيق معايير المراجعة الدولية على جميع المؤسسات بصرف النظر على الغايات المتوخاة من وجودها.

كما يجوز أن تتضمن هذه اللجنة لجان فرعية للحصول على مدى واسع من الآراء الذاهبة إلى النظرة الدقيقة حول جميع القضاء المرتبطة بتطوير المراجعة دوليا.

كما ينبغي أن نشير إلى الشرط التنظيمي المتمثل في موافقة ثلاثة أرباع اللجنة لكي يصبح المعيار معتمد من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وقد تناولت اللجنة المراجع على أنه الشخص المؤهل والمسؤول عن الرأي حول القوائم المالية الختامية للمؤسسة، لهذا إشترطت فيه الآتي:

- الاستقامة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
- السرية المهنية؛
- السلوك المهني؛
- تطبيق المعايير الفنية؛
- التأهيل العلمي والمهني.

كما أضافت في بنود أخرى أنماط تحسين أداء المراجع باعتباره عضوا في أحد المكاتب المكلفة بالمراجعة المالية من خلال الآتي:

- تحديد متطلبات التعليم المهني للمراجعين في المكتب الواحد وفي جميع المستويات؛
- الإشتراك في برنامج التدريب المهني في شكل دورات تدريبية؛
- الإطلاع على التطور الحادث في المعايير الفنية المهنية؛
- توزيع الإصدارات المرتبطة بالقوانين المتعلقة بشؤون المراجع والجوانب المرتبطة بها؛
- رسم مسار يسمح بترقية المراجعين داخل المكتب الواحد تبعا لإنتاجية كل مراجع؛
- ترقية ثقافة الإتصال فيما بين المراجعين ومع الأطراف الأخرى.

1-4-1-2- لجنة المراجعة الدولية IAPC

أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

ويتم تعيين أعضاء لجنة المراجعة الدولية IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد. وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة. [107] ص8

ويتكون المجلس من رئيس متفرغ و17عضوا متطوعا من مختلف أنحاء العالم. وهي تشكيلة متوازية بتساوي بين الممارسين وغير الممارسين. والغرض من هذه العضوية في المجلس هو ضمان جلب طائفة من أصحاب التجارب من مختلف البيئات ليدلوا بدلوهم في مداولات المجلس، ولمساعدة المجلس في تحديد أفضل النهج المتبعة في تحديد المعايير. ويجتمع المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان أربع مرات في السنة. [105] ص6

وتبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصايات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء أراءهم ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية. [104]

- ✓ هدف اللجنة الدولية لمهنة المراجعة: وهي متمثلة فيما يلي:
  - نيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
  - تحسين جودة ووحدة الممارسة في العالم من خلال:
    - إصدار معايير دولية للمراجعة.
    - إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود.
- تنمية دعم المعايير الدولية للمراجعة من المشرعين وأسواق الأوراق المالية.
- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والهيئات التنظيمية في العالم باستكشاف احتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة.

1-4-1-3- السلطة المرتبطة بالمعايير الدولية التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في المقدمة المقترحة للمعايير الدولية حول رقابة الجودة والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة إلى أن السلطة المرتبطة بالمعايير التي أصدرها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد تتمثل في الآتي: [108] ص5

- يتعين تطبيق معايير المراجعة الدولية (ISA_S) عند أداء عملية مراجعة المعلومات المالية التاريخية.
- يتعين تطبيق المعايير الدولية عن ارتباطات الفحص ($ISRE_S$) عند فحص المعلومات المالية التاريخية.
- يتعين تطبيق المعايير الدولية عن ارتباطات التأكد ($ISAE_S$) عند أداء ارتباطات التأكد التي تتعامل مع أمور بخلاف تلك المرتبطة بالمعلومات المالية التاريخية.
- يتعين تطبيق المعايير الدولية عن الخدمات ذات الصلة ($ISRS_S$) عند أداء ارتباط الأعداد والتجميع والارتباطات التي تطبق إجراءات متفق عليها كما هي محددة عن طريق مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.
- يتم الإشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة وللفحص والتأكد والخدمات ذات الصلة بشكل متجمع بمعايير الارتباط الصادرة عن طريق مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.
- يتم تطبيق المعايير الدولية عن رقابة الجودة على كافة الخدمات التي تقع تحت نطاق معايير الارتباط الصادرة عن طريق مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد.

1-4-1-4- السلطة المرتبطة ببيانات الممارسة التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في المقدمة المقترحة للمعايير الدولية حول رقابة الجودة والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة إلى أنه تم إصدار بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية لتوفير الإرشادات التفسيرية للمحاسبين المهنيين لدى تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية ولتشجيع الممارسة الجيدة، ويتم إصدار بيانات ممارسة عمليات المراجعة الدولية وبيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية وبيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية لتؤدي نفس الغرض وهو تطبيق المعايير الدولية لعمليات

المراجعة، لعمليات التأكيد وللخدمات ذات العلاقة على التوالي، لذلك يجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين وعي واعتبار لبيانات الممارسة القابلة للتطبيق على عمليات المراجعة، كما يجب أن يكون المحاسب المهني الذي لا يأخذ في الاعتبار أو يطبق الإرشاد الذي يتضمنه بيان الممارسة المطبق مستعدا لتوضيح كيف المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية للمتطلبات في المعايير التي تناولها بيان الممارسة والتي تشمل: [109] ص22

- المتطلبات في معايير المراجعة الدولية.
- لقد تم الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الرئيسية الواردة في معيار (معايير) العمليات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية والتي يتناولها بيان ممارسات المراجعة الدولي.

1-4-2- ماهية معايير المراجعة الدولية

لما كانت المراجعة تعتمد في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع, هذه الأخيرة تتفاوت تفاوتا كبيرا من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت, وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم. وفي هذا السياق يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير.

1-4-2-1- تعريف وأهداف معايير المراجعة

من أهم ما يميز مراجعة الحسابات كمهنة، أنها تؤدى بمعرفة مؤهل مدرب مستقل ومحايد مسؤول مهنيا.

1-4-2-1-1- تعريف معايير المراجعة

تحتوي المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية. [110] ص66

ويمكن تعريفها على أنها: " قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية"، وبالتالي فإن المعايير الدولية للمراجعة تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، والمتعارف عليها. هي عبارة عن إرشادات عامة تساعد مراقب الحسابات في الوفاء بمسؤولية المهنة عند مراجعة القوائم المالية.

إن معايير المراجعة المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مراقب الحسابات، ووفائه بمسؤولياته المهنية، في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير، بكفاءة المهنية، والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة. [111] ص41

معايير المراجعة هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، لأنها تمثل الإطار العام لعملية المراجعة. [28] ص91

فقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات." [112] ص4

وعرّفت معايير المراجعة بأنها " عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها."

كما عرفت أيضا " النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات." [113] ص12

ومن هذه التعاريف يمكن أن نستنتج الصفات العامة المشتركة للمعيار على أنه:

- دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس والحكم.
- مؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته.
- وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية.
- وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفره في المراجع.
- يُستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير والبحث والدراسة.

واستنادا لهذه الصفات يمكن تعريف المعيار بأنه: " مؤشر يحتذى به المراجع في عملية القياس والحكم في أثناء أدائه لمهنته ويتم وضعه بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير. ويصدر المعيار بموجب نص إلزامي من السلطة المختصة أو بشكل طوعي عند نشره من قبل المهنة ذات العلاقة."

1-4-2-1-2- أهداف معايير المراجعة

يتضمن كل معيار من معايير المراجعة الدولية هدف واحد أو أهدافا عدة تقدم السياق الذي يتم ضمنه وضع شروط هذا المعيار، ويهدف المراجع إلى تحقيق هذه الأهداف آخذا بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة الدولية، ولهذا السبب يستخدم المراجع الأهداف ليقدر – بعد الالتزام شروط معايير المراجعة الدولية – فيما إذا تم الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية في سياق الهدف الإجمالي للمراجع، وحيث لا يتم تحقيق أحد الأهداف أو ليس من الممكن تحقيقه، يأخذ المراجع بعين الاعتبار والأهداف التي تسعى المعايير الدولية إلى تحقيقها هي كما يلي: [114] ص35

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي.

- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- وجود المعايير الدولية للمراجعة جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

1-4-2-2- أهمية معايير المراجعة

لمعايير المراجعة الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري، ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها، وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة، ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى. ويمكن أن نوضح أهمية معايير المراجعة الدولية إلى الأسباب التالية: [115] ص77

- تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة مكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية.
- معايير المراجعة الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها.

حددت Moonitz سبع (7) عوائد يعتقد أنها تنبع من نشر معايير المراجعة الدولية ووضعها محل التطبيق والالتزام: [116] ص280-282

- وجود مجموعة من معايير المراجعة الدولية التي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة في بلدان أخرى ثقة مبررة في رأي المراجع. وعن طريق إضافة الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكن المراجع من إضافة مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقارير عنها.
- وجود معايير مراجعة دولية سوف يفرض الحصول على تلك القوائم التي تنتج عن معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بالالتزام بالمبادئ المحاسبية. كما أنها تحفز في توسيع مجموعة معايير المحاسبة.
- وجود معايير مراجعة دولية يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات لاسيما في المجالات والمناطق التي هي طور النمو. كما أن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يسهل للبلدان التي هي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للمراجعة.
- إن المراجعة الفعالة والتي تتم بمصداقية تعتبر ضرورية في كافة المجالات التي يتم خلالها الفصل بين الإدارة (التي تنتج تقارير مالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير)، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن

الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو الاقتصاد أو السياسة، لذلك فإن معايير المراجعة الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية بالمقارنة بالمعايير المحلية.

ومن أهم فوائد معايير المراجعة دعم ثقة المجتمع في مهنة المراجعة، والمساعدة في جعل هذه المهنة ذات كيان مستقل، وتحديد المتطلبات والمؤهلات الواجب توفيرها في المراجع شخصيا. كذلك فإن هذه المعايير تساهم في إرشاد كل من يزاول مهنة المراجعة وتمكنه من تقييم أعماله المؤداة ودرجة الأداء المهني المتوقع من المراجع، وذلك في الحالات التي ينسب فيها تقصير أو إهمال لأحد المراجعين.

هناك جهات عديدة تستفيد من إصدار وتعميم معايير المراجعة بسبب هذه الفوائد وبالرغم من اختلاف الجهات المستفيدة من القوائم المالية، فإن هناك سمات مشتركة بينها، منها رغبة الجهات في وجود مقاييس ومعايير تنظيم أعمال المراجعين.

ومن أهم الجهات التي تستفيد من وجود وتطبيق معايير المراجعة: معاهد وجمعيات المحاسبين القانونين والنقابات والمنظمات التي تضم المحاسبين والمراجعين، وذلك باعتبار أن تطبيق المعايير سيثري المهنة ويرفع من مستوي أدائها ويمتن قواعد السلوك المهني. كما تستفيد الجامعات والمعاهد العلمية من المعايير لأنها تشكل جزءا من مفردات مناهجها الدراسية، وتؤدي إلى رفع مستوى التأهيل العلمي والمهني للطلبة.

أما في الميدان العلمي فإن أجهزة الرقابة العليا – وهي الجهات التي تتحمل مسئولية مراجعة منشآت القطاع العام –، ومكاتب المراجعة الخاصة – وهي التي تتحمل مسؤولية مراجعة شركات ومنشآت القطاع الخاص – تستفيد من وجود هذه المعايير، وذلك باعتبار أنها تشكل العمود الفقري لإجراءات المراجعة التي تقوم هذه الجهات بتنفيذها، وبالتالي تأثيرها الجوهري على التقارير المرفوعة من قبلها.

إضافة للجهات أعلاه فإن هناك جهات أخرى تستفيد من معايير المراجعة بشكل أو بآخر منها: المحللون الماليون، والصحف والمجلات المهنية المتخصصة، والباحثون وطلبة الدراسات العليا، وأقسام المراجعة الداخلية في المنشآت، والجهات الضريبية والأسواق المالية والمستفيدون وغيرهم. [28] ص99

1-4-2-3- الارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية

إن معايير المحاسبة الدولية لا تقل أهمية للمراجع عن معايير المراجعة الدولية، إذ ينبغي عليه عند إبداء رأيه بالتقرير أن يشير إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية.

وهناك ارتباط قوي بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وكمثال على ذلك: [106] ص26

- ارتباط معيار المراجعة الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بعرض القوائم المالية، حيث ينص على الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبني عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار على أنها " ينظر الى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية "، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار المراجعة الدولي رقم 200 هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية،

والتي تنص على" في الوقت الذي يضفي فيه رأي المراجع الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي القوائم المالية ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة."

- يرتبط معيار المراجعة الدولي رقم 700 الذي يقضي بأن يعبر المراجع صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، وكذلك التدفقات النقدية خلال فترة معينة بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 المعدل والمتعلق بعرض القوائم المالية والذي يبين طريقة عرض الأصول والخصوم، والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبيان الحد الأدنى اللازم للإفصاح والذي يتضمن الميزانية وقائمة الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعبر جزءا مكملا للقوائم المالية.
- يلبي معيار المراجعة الدولي رقم 550 المتعلق بالأطراف ذات العلاقة متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 24 والصادر بعنوان " الإفصاح اللازم عن الأطراف ذات العلاقة " حيث يوضح الأول بالتفصيل القواعد التي يجب على المراجع إتباعها في سعيه للحصول على أدلة وقرائن المراجعة الكافية المناسبة بشأن العمليات التي تحدث بين المنشأة محل المراجعة والأطراف ذات العلاقة كالشركات التابعة أو الشقيقة.
- يرتبط معيار المراجعة الدولي رقم 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينصان هذان المعياران إلى ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأة بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء منشأة كبيرة لمنشأة أخرى، ويوضح معيار المراجعة مسؤوليات المراجع تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

1-4-2-4- إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية

حددت مقدمة معايير المراجعة الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير المراجعة الدولية كما يلي: [106] ص22

- يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا لذلك. وتخول لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعايير.
- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل من الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار ولمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء، وكذلك أية مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة أو غيرها. ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لإقرارها.
- بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية، ويتم إعطاء مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات.

- يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، حيث يتم تعديل مسودة المعيار إذا أقتضى الأمر ذلك. وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول إبتداء من التاريخ المحدد بالمعيار.
- يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الإجتماع، بشرط ألا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

وبذلك فإنه عند إصدار هذه المعايير الدولية للمراجعة، هناك بعض الاعتبارات التي يجب مراعاتها ويتمثل أهما فيما يلي: [117] ص156-158

- أنه طالما أن معايير المراجعة الوطنية تختلف من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير المراجعة الدولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- أن اللجنة عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:
  - فحص القوائم المالية ربع السنوية.
  - اختبار القوائم المالية التقديرية.
  - تجميع القوائم المالية.
- أن معايير المراجعة الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.
- يمكن لمراجع الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير المراجعة الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف المراجعة، ولكن عليه أن يقدم التبريرات لذلك.
- القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات مراجعة الحسابات والإستثناء إن لم يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب الإشارة إليه.
- تصدر لجنة ممارسة المراجعة الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمراجع الحسابات في تطبيق معايير المراجعة الدولية من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، هذه الإصدارات لا تحل محل معايير المراجعة الدولية وليس لها نفس سلطة المعايير.
- عادة تتبع لجنة ممارسة المراجعة الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للمراجعة:
  - تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها.
  - تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.
  - تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.

- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بصياغة المعيار.
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

1-4-2-1-5- التراث العربي الإسلامي وعلاقته بمعايير المراجعة

يقرر الإسلام أصول تنظيم العلاقات البشرية والمعاملات المالية بطريقة واضحة تحقيقا لسعادة المجتمع ورفاهيته. كما أن آداب وسلوك مهنة المراجعة وواجبات المراجع التي بدأ علماء الغرب في تسجيلها في القرن العشرين، أشار إليها الإسلام منذ أربعة عشر قرنا. وقد أحتوى التراث العربي الإسلامي على شواهد كثيرة تشير إلى أن أصول عدد كبير من المعايير السائدة حاليا في مهنة المراجعة كانت موجودة ومطبقة، منذ مئات السنين، بمعانيها العميقة السائدة الآن.

ففي التأهيل المهني والكفاءة العلمية أشارت الآية الكريمة في سورة يوسف :(قَالَ إِجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ)[سورة يوسف: 55] إلى أن هاتين الصفتين- أي النزاهة والأمانة، والعلم والخبرة العلمية- كانتا من الشروط اللازمة لتولي المهام المالية. وفي الاستقلالية يقول عز وجل(وَإِذَا قُلْتُمْ فَاعْدِلُوا وَلَوْ كَانَ ذَا قُرْبَى)[سورة الأنعام: 152] أما في العناية المهنية الواجبة فيقول عز وجل: (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَوْفُوا بِالْعُقُودِ)[سورة المائدة: 1].

وفي التخطيط كان تفسير سيدنا يوسف لحلم ملك مصر بقوله (قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَباً فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلاَّ قَلِيلاً مِمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلاَّ قَلِيلاً مِمَّا تُحْصِنُونَ (48) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ (49))[سورة يوسف:47 – 49] دليلا على وجود أفكار واضحة على التخطيط المنظم بعيد المدى. أما المعيار المتعلق بأدلة الإثبات وضرورة أن يتبين المراجع صحة الموقف المالي عن طريق الشك المهني- وليس الشك النفسي- فتمثله الآية الكريمة: (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِنْ جَاءَكُمْ فَاسِقٌ بِنَبَإٍ فَتَبَيَّنُوا أَنْ تُصِيبُوا قَوْماً بِجَهَالَةٍ فَتُصْبِحُوا عَلَى مَا فَعَلْتُمْ نَادِمِينَ)[سورة الحجرات: 6] والتي نزلت في الوليد بن عقبة عندما بعثه الرسول ρ إلى بني المصطلق لجمع الزكاة.

وفي الغش والنهي عنه نزلت سورة المطففين، وقال الرسول ρ " من غشنا فليس منا ". أما التوثيق، والذي صدر عنه معيار دولي أخيرا، فإن الإسلام قد أقره قبل أكثر من 14 قرنا، وعالجته أطول آية في القرآن العظيم من سورة البقرة، وهي الآية (282). [118] ص48 وتسمى آية الدَيْن.

1-4-3- عرض معايير المراجعة الدولية

إن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجهة الخصوص. لذا ينبغي على الأقل مراعاة بعض معايير أو مستويات أداء معينة متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسيرون على هديها أثناء قيامهم بمهمتهم. حتى لا يكون المراجع مقصرا في عمله.

وقد تم إصدار المعايير العامة للمراجعة من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA، وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة مراجعة الحسابات:

- تدعيم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها.
- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل، وبدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مستقرة.

في غياب المعايير تصبح مهنة المراجعة في غير مكانها الملائم، مما قد جعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة المراجعة من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية.

وحتى يقدم المراجع رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل لابد من معايير تحكم عملية المراجعة وتأخذ أهداف المراجعة بعين الاعتبار وقد تم تقسيم هذه المعايير إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي: [119]

1-4-3-1- معايير عامة General Standard

وتتعلق بالشخص حيث تربط بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، ويقصد بها الخدمات المهنية التي ينبغي أن تقدم على درجة الكفاءة المهنية بواسطة شخص أو أشخاص مؤهلين وتتضمن المعايير الآتية:

- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.
- يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو مراجعين.
- يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الحياد في الاتجاه الذهني.

1-4-3-2- معايير العمل الميداني Standards of Field Work

ترتبط هذه المجموعة من المعايير بالعمل الميداني، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة، وتحتوي على ثلاث معايير: [120] ص267

- التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين.

- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.
- ضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

1-4-3-3- معايير التقرير Standards of Reporting

يطلق عليها أيضا معايير التقرير، حيث ترشد هذه المعايير المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية، وتتضمن هذه المجموعة المعايير الآتية:

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها.
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.
- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك. وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته. [121] ص35

1-4-3-4- معايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية

انطلاقا من هذه المعايير العامة حاولت لجنة المعايير الدولية للمراجعة - والتي أصبحت فيما بعد المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد IAASB - المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد، وإصدار معايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة في شكل مجموعات متجانسة نلخصها فيما يلي: [106] ص29

1-4-3-4-1- المجموعة الأولى: أمور تمهيدية

وتشتمل هذه المجموعة على معيارين؛ يهدف الأول إلى تقديم إطار عن خدمات المحاسبين القانونيين الخاصة بتقديم رأي يعطي درجة عالية أو متوسطة من التأكيد، كما يؤسس المعيار القواعد والإرشادات التي تحكم الارتباطات؛ حيث تكون درجة التأكيد التي يوفرها التقرير المقدم من المحاسب القانوني عالية ولا تغطيها معايير مراجعة القوائم المالية، وبالتالي يوفر المعيار إطار يمكن استخدامه لوضع معايير لأنواع خاصة من الارتباطات لتقديم تأكيدات. أما المعيار الثاني فيهدف إلى توضيح إطار العمل لمعايير المراجعة الدولية، وذلك فيما يتعلق بأنواع الخدمات التي يؤديها المراجع، ودرجة التأكيد التي يوفرها، وما يقدمه تقرير المراجع للعميل.

1-4-3-4-1-1- المعيار رقم (100) أمور تمهيدية عن المعايير الدولية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة.

1-4-3-4-1-2- المعيار رقم (110) إطار المصطلحات.

1-4-3-4-1-3- المعيار رقم (120) إطار المعايير الدولية للمراجعة. وتم سحبه.

1-4-3-4-2- المجموعة الثانية: المسؤوليات

وتشتمل هذه المجموعة على ستة معايير تغطي الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية، وشروط الارتباط، والتوثيق في عملية المراجعة، ومسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء، ومدى التزام منشأة العميل بتنفيذ القوانين واللوائح ذات العلاقة. كما اشتملت المجموعة على المعيار الخاص بالرقابة على جودة عملية المراجعة. وتشمل: [44] ص34

1-4-3-4-2-1- المعيار رقم (200) الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية

الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم المراجعة والتي تنص على أن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المراجع من إعطاء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية محضرة، ومن جميع الجوانب المالية، وحسب إطار معروف وأن المراجعة تتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من البيانات المالية خالية من أية انحرافات مادية، أما المبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤوليات المراجع المهنية هي: الاستقلالية، الكرامة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة، السرية، السلوك المهني والمستوى العلمي والتكنولوجي.

1-4-3-4-2-2- المعيار رقم (210) شروط التكليف بالمراجعة

شروط اتفاقية أو قبول المراجع والخاص برسالة الارتباط (القبول) والتي يرسلها المراجع وعلى أوراقه الخاصة وتحتوي الأمور الرئيسية ومنها مسؤولية الإدارة عن تحضير وتقديم البيانات المالية وأن المراجع سيقوم بالمراجعة وحسب المعايير الدولية التي تتطلب المراجعة لأجل الحصول على أدلة كافية ومقنعة.

1-4-3-4-2-3- المعيار رقم (220) رقابة الجودة لعمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية

هذا المعيار يتطلب من مؤسسات المراجعة وضع سياسات وإجراءات رقابة نوعية مصممة للتأكد من جميع أعمال المراجعة تنجز وحسب معايير المراجعة الدولية أو حسب المعايير المحلية، ومن هذه السياسات والإجراءات التمسك بمبادئ الاستقلالية، الموضوعية، السرية، المهارات الفنية، والكفاءة المطلوبة، توزيع الأعمال على الموظفين، الاستشارات بين الموظفين، قبول عميل جديد أو الاستمرار مع العملاء القدماء.

1-4-3-4-2-4- المعيار رقم (230) توثيق المراجعة

ويتعلق بتوثيق جميع الأمور المهنية في أوراق العمل كبرهان على رأي المراجع النهائي وأن إجراءات المراجعة قد تمت وحسب معايير المراجعة الدولية.

1-4-3-4-2-5- المعيار رقم (240) مسؤولية المراجع في اعتبار الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية

الغش والخطأ وعرف الغش بأنه الانحرافات المتعمدة وأن الخطأ غير متعمد وأن الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف الغش والخطأ، وذلك من خلال وضع نظام محاسبي ورقابي يفيان بالغرض وفي حالة اكتشاف أو الشك بوجود الغش والخطأ من قبل المراجع فعليه التوسع في إجراءاته التدقيقية وتقدم تقارير للإدارة، لمستعملي البيانات المالية والمعتمدين على تقرير المراجع والسلطات المشرفة أو الانسحاب من المهمة.

1-4-3-4-2-6- المعيار رقم (250) مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية

ويتعلق حول مسؤولية تطبيق القوانين والأنظمة وأن الإدارة مسؤولة عن هذا التطبيق وأن مسؤولية المراجع وعند اكتشاف عدم التطبيق أو المطابقة وبعد التأكد من ذلك رفع تقارير حول عدم المطابقة للإدارة العليا والسلطات المشرفة.

1-4-3-4-2-7- المعيار رقم (260) الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة

الاتصال مع الحاكمية في المؤسسة حول الأمور المكتشفة أثناء المراجعة.

1-4-3-4-3- المجموعة الثالثة: التخطيط

وتتضمن ثلاثة معايير تتعلق بصفة أساسية بالقواعد الخاصة بتخطيط عملية المراجعة، وبالمعلومات الواجب الحصول عليها، والخاصة بطبيعة أعمال منشأة العمل، ومفهوم الأهمية النسبية، وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند تنفيذ عملية المراجعة وعند تقييم أثر أي تحريفات.

1-4-3-4-3-1- المعيار رقم (300) التخطيط لمراجعة البيانات المالية

التخطيط لأجل توفير مستوى حول التخطيط المراجعة والذي يشمل الخطة العامة، الخطة في حالة المراجعة الجديدة وتحديد المستويات المالية.

1-4-3-4-3-2- المعيار رقم (310) معرفة طبيعة المنشأة

معرفة معلومات حول النشاط وكيفية الحصول عليه والذي يتعلق بطريقة الحصول على المعلومات وكيفيتها والجهات التي يتم الحصول على المعلومات منها.

1-4-3-4-3-3- المعيار رقم (315) فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

المادية والتعريف بالمادية، المادية ومخاطر المراجعة وكيف يتأثر حكم المراجع حول مالية وحكمه المهني حولها. فهم نشاط العميل ومحيطه وتقييم مخاطر الانحرافات المادية.

1-4-3-4-3-4- المعيار رقم (320) الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

1-4-3-4-3-5- المعيار رقم (330) اجراءات المراجع استجابة للمخاطر المقيمة.

1-4-3-4-4- المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية

وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير، تقدم قواعد وإرشادات تتعلق بتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة وعناصرها، ممثلة في المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف، وكذلك توفير إرشادات خاصة بالمراجعة في بيئة تنظم المعلومات الآتية، والاعتبارات المتعلقة بمراجعة الوحدات التي تستخدم منظمات خدمية.

1-4-3-4-4-1- المعيار رقم (400) تقدير المخاطر والرقابة الداخلية

تم سحبه في كانون الأول 2004.

1-4-3-4-4-2- المعيار رقم (401) المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب

تم سحبه في كانون الأول 2004.

1-4-3-4-4-3- المعيار رقم (402) اعتبارات المراجعة المتعلقة في المنشآت التي تستعمل لمؤسسات خدمية.

1-4-3-4-4-4- المعيار رقم (450) تقييم الانحرافات المكتسبة أثناء المراجعة.

1-4-3-4-5- المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات في المراجعة

وتتكون هذه المجموعة من إحدى عشر(11) معيارا، تتعلق بالقواعد والإرشادات المتعلقة بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية، والإجراءات اللازمة للحصول عليها، والعوامل التي يجب أخذها في الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة؛ كالمخزون والمدينين والاستثمارات طويلة الأجل والمعلومات الخاصة بقطاعات المنشأة والدعاوي القضائية. وتوفر هذه المجموعة ايضا القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عندما يتم مراجعة القوائم المالية للمرة الأولى، أو عندما تكون القوائم المالية الخاصة بالسنة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراجع آخر، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة باستخدام الأساليب التحليلية وأسلوب العينات خلال مراجعة القوائم المالية بالإضافة إلى القواعد الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية.

كما تقدم هذه المجموعة القواعد والإرشادات المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن مراجعة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والأحداث اللاحقة والقواعد الخاصة بمسؤوليات المراجع عن مدى ملائمة فرض الاستمرارية لإعداد القوائم المالية. واشتملت المجموعة في الختام على القواعد الخاصة باستخدام إقرارات الإدارة.

1-4-3-4-5-1- المعيار رقم (500) أدلة المراجعة

وهي المعلومات التي يحصل عليها المراجع لأجل الوصول إلى نتيجة التي على أساسها يتم إعطاء الرأي والأدلة تشمل المستندات، الدفاتر والمعلومات الأخرى ذات العلاقة هذه الأدلة يجب أن تكون كافية ومقنعة، وأن إجراءات الحصول على هذه الأدلة تشمل الاستفسار الاحتساب الجرد وملاحظة الجرد التأييدات الاستفسارات والإجراءات التحليلية.

1-4-3-4-5-2- المعيار رقم (501) أدلة الإثبات – اعتبارات إضافية للبنود محددة.

1-4-3-4-5-3- المعيار رقم (505) المصادقات الخارجية.

1-4-3-4-5-4- المعيار رقم (510) التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية

والذي يتعلق بمسؤولية المراجع حول الأرصدة الافتتاحية وهل هي مراجعة أم لا والتأكد من أن المبادئ المحاسبية المستعملة ثابتة التطبيق ومسؤولية المراجع في حالة عدم التأكد والإجراءات الخاصة بالتأكد من بعض الفقرات مثل الالتزامات الطويلة الأجل، الموجودات الثابتة وبعض الأرصدة الأخرى وعلى سبيل المثال الذمم المدينة في حالة قبضها والذمم الدائنة في حالة دفعها. [44] ص36

1-4-3-4-5-5- المعيار رقم (520) الإجراءات التحليلية

حسب هذا المعيار فإن الإجراءات التحليلية يتم استعمالها في:

- مراجعة التخطيط.
- مرحلة المراجعة الجوهرية (التفصيل).
- المرحلة النهائية.

والإجراءات التحليلية تشمل:

- مقارنة المعلومات مع السنة السابقة.
- مقارنة المعلومات مع بعضها للسنة الحالية.
- مقارنة النتائج المتوقعة مع النتائج الفعلية.
- مقارنة المعلومات مع الصناعة المتشابهة.

1-4-3-4-5-6- المعيار رقم (530) عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الأخرى

تمثل عينات المراجعة تطبيق إجراءات الالتزام والإجراءات التفصيلية (الجوهرية) على أقل من 100% من النشاط لأي فقرة من فقرات البيانات المالية لأجل الحصول على الأدلة التدقيقية وتقديمها،

ولأجل أن يتمكن المراجع من تكوين الرأي حول المجتمع الذي أخذ منه العينة، التي يتم اختيارها إما بواسطة الطريقة العشوائية، أو الطريقة المنظمة أو التقسيم الطبقي.

1-4-3-4-5-7- المعيار رقم (540) المراجعة التقديرات المحاسبية

وتمثل تقديرا تقريبيا لمبلغ ما في غياب القياس المراجعة في الاحتساب.

1-4-3-4-5-8- المعيار رقم (545) مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة.

1-4-3-4-5-9- المعيار رقم (550) الأطراف ذات العلاقة

الغرض من هذا المعيار هو لأجل توفير مستوى واسترشاد حول مسؤوليات المراجع والإجراءات المتعلقة بالطراف ذات العلاقة، التي عرفت بأنها أطراف إذا كان لأحداهما القابلية للسيطرة على الطرف الاخر أو لديه تأثير مادي على الطرف الآخر بصورة مباشرة أو غير مباشرة. كما أن هذا المعيار حمل إدارة المنشأة تحديد الجهات ذات والافصاح عنها وتبني نظام محاسبي ورقابي كافيين لقيد والافصاح عن التعامل مع الأطراف ذات العلاقة.

1-4-3-4-5-10- المعيار رقم (560) الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال

وهي الأحداث بعد تاريخ الميزانية وقبل صدور تقرير المراجع وتمثل نوعين من الأحداث:

- الأول يتطلب تعديل البيانات المحاسبية.
- والثاني لا يتطلب تعديل البيانات المالية، ولكن يجب الإفصاح عنها لأنها تؤثر على رأي متخذ القرار.

1-4-3-4-5-11- المعيار رقم (570) استمرارية المنشأة

والتي عرفت من أن تحضير البيانات المحاسبية على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها في المستقبل المنظور ولها قابلية استرداد موجوداتها والإيفاء بالتزاماتها من خلال نشاطها الاعتيادي. وقد بين هذا المعيار المؤشرات المالية والإنتاجية حول استمرارية ومسؤولية المراجع في حالة الشك المادي حول الإستمرارية.

1-4-3-4-5-12- المعيار رقم (580) إقرارات الإدارة

يتعلق هذا المعيار بإقرارات الإدارة واستعمالها كأدلة مراجعة ومن أمثلة هذه الإقرارات اعتراف الإدارة عن مسؤولياتها عن تحضير وتقديم البيانات المالية ومصادقة مجلس الإدارة على البيانات المالية. المراجع وأثناء المراجعة يحصل على الكثير من المعلومات والاستفسارات الشفوية اثناء المراجعة، ولهذا فإن سوء الفهم مع المراجع ينخفض كثيرا عند تأكيد الإقرارات الشفوية بإقرارات مكتوبة ومن إقرارات ألإدارة المهمة رسالة التمثيل.

1-4-3-4-6- المجموعة السادسة: استخدام عمل الآخرين

وتتكون من ثلاثة معايير، تتناول القواعد والإرشادات الواجب على المراجع إتباعها عند استخدامه لأعمال مراجع خارجي آخر، وكذلك عند اعتماده على أعمال المراجعين الداخليين بالمنشأة، وعند استعماله لعمل أحد الخبراء بوصفه دليل إثبات.

1-4-3-4-1-6- المعيار رقم (600) استعمال عمل مراجع آخر

يعالج هذا المعيار حالة إعطاء تقرير حول البيانات المالية من قبل المراجع يعتمد على عمل مراجع آخر والذي لا توجد معه علاقات مهنية والذي يقوم بمراجعة فرع أو فروع، ولهذا على المراجع الرئيسي (مراجع الشركة الأم) ان يتصل بالمراجع الآخر ويخبره عن بعض الأمور المهمة المطبقة مثل الاستقلالية وكذلك يستفسر عن كفاءته المهنية.

1-4-3-4-2-6- المعيار رقم (610) مراعاة عمل المراجعة الداخلية

عمل المراجع الداخلي وأخذه بنظر الاعتبار من قبل المراجع الخارجي. عرفت من أنها السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة لأجل توفير تأكيد معقول من أن أغراض الإدارة المعنية سوف يتم التوصل إليها. يقوم المراجع الخارجي بفهم ودراسة الرقابة الداخلية لأجل تحديد مستوى مخاطر الرقابة وبما أن المراجع الداخلي والخارجي هدفهما متطابقان فإن المراجع الخارجي يقوم بالاستفسار حول كفاءة قسم الرقابة الداخلية للاستفادة منه وعادة يتم الاتصال بينهما في وقت مبكر ومن ثم الاستمرار بهذا الاتصال.

1-4-3-4-3-6- المعيار رقم (620) الاستفادة من عمل الخبير المراجع

ربما يستعين بخدمات الخبير في حالة الحاجة إلى هذه الخدمة والخبير يشمل: المحامي، المهندس، الأكتواري وما شبه ذلك. والخبير أما أن يكون موظفا لدى المنشأة تحت المراجعة أو لدى المراجع أو طرف خارجي. عند استخدام الخبير يتم عادة عمل عقد بينهما حول نطاق العمل وعلى المراجع تقييم نتائج عمل الخبير وحسب المعلومات المتوفرة لديه.

1-4-3-4-7- المجموعة السابعة: إنتهاء عملية المراجعة وإعداد التقرير

وتتكون من ثلاثة معايير، تتعلق بالشكل والمحتوى في تقرير المراجع عند مراجعته للقوائم المالية، ومسؤوليته فيما يتعلق بكل من الأرقام المقارنة التي ترد بالقوائم المالية، والمعلومات الأخرى المرفقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

1-4-3-4-1-7- المعيار رقم (700) تقرير المراجع حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام.

1-4-3-4-2-7- المعيار رقم (701) التعديلات على تقرير المراجع المستقل.

1-4-3-4-3-7- المعيار رقم (710) المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة

والغرض من هذا المعيار هو لأجل تقديم إرشادات حول مسؤوليات المراجع في أرقام المقارنة في البيانات المالية للفترة السابقة، ويشير هذا المعيار بأنه وعند وضع أرقام المقارنة على المراجع وعند إصدار تقريره أن لا يتم الإشارة إلى أرقام المقارنة بشكل محدد لأن رأي المراجع هو حول البيانات المالية للسنة الحالية، أما في حالة أن السنة السابقة مراجعة من قبل مراجع آخر فيجب عدم الإشارة إلى ذلك.

1-4-3-4-7-4- المعيار رقم (720) مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على القوائم المالية تم مراجعتها

هذا المعيار يوفر استرشادا حول مسؤولية واعتبارات المراجع حول المعلومات الأخرى، والتي لا توجد التزامات قانونية على المراجع تقديم تقرير حولها، ولكن هذه المستندات تحتوي على معلومات مالية مدفقة وإن إجراءات المراجع بهذا الشأن قراءة المعلومات الأخرى لأجل التأكد من أنها ليست متناقضة بصورة مادية مع البيانات المالية؛ ومن هذه المستندات المعلومات المالية الملخصة، وفي حالة اكتشاف عدم المطابقة من قبل المراجع فعليه الطلب من الإدارة مطابقة هذه المعلومات.

1-4-3-4-8- المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة

وتتكون من معيارين، يوفر أولهما القواعد والإرشادات المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، كمراجعة قوائم مالية معدة طبقا لإطار محاسبي شامل آخر، بخلاف معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة المحلية، ومراجعة حسابات معينة أو بنود معينة من القوائم المالية، مراجعة مدى الالتزام بالشروط التعاقدية، مراجعة القوائم المالية المختصرة. أما المعيار الثاني فيختص بالقواعد والإرشادات المتعلقة بإختبار المعلومات المستقبلية، وإبداء الرأي فيها.

1-4-3-4-8-1- المعيار رقم (800) تقرير المراجع المستقل عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة

والمتعلقة على سبيل المثال التكليف لتقديم تقارير حول مكونات حسابات معينة مثل الذمم المدينة أو الذمم الدائنة أو تقديم تقارير حول تطبيق اتفاقيات معينة وعلى سبيل المثال تطبيق بنود اتفاقية استلام أو إعطاء قرض أو تقرير حول كشف ضريبة الدخل أو تقرير حول منشآت أو أفراد يستعملون الأساس النقدي. أما واجبات المراجع فإن عليه أن يوضح من المعلومات المالية لم تحضر وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما أنه يجب وضع عنوان واضح. [44] ص40

1-4-3-4-8-2- المعيار رقم (805) مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية- إعتبارات خاصة.

1-4-3-4-8-3- المعيار رقم (810) مهمات تمس إصدار ملخص حول قوائم المالية.

1-4-3-4-9- المجموعة التاسعة: الخدمات ذات علاقة

وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير، تتعلق بواجبات المراجع، والشكل والمحتوى للتقرير الذي يقدمه عند قيامه بمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية والارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها خاصة بقوائم مالية. كما تتضمن القوا عد والإرشادات الخاصة بمسؤوليات المحاسبين القانونيين عن الارتباطات الخاصة بتجميع المعلومات المالية وتصنيفها وتلخيصها.

1-4-3-4-10- المجموعة العاشرة: تتضمن إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية

وبالتالي فإن وجود معايير المراجعة الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو عولمة مهنة المراجعة، مما يتطلب تحقيق توافق أكبر بين معايير المراجعة والمعايير المحلية.

1-4-3-4-10-1- المعايير رقم (1000-1100) البيانات الدولية لمهنة المراجعة

تتعلق بالمؤسسات المالية والبنوك.

1-4-3-4-10-2- المعايير رقم (3000-3399) المعايير الدولية لعمليات التأكيد عدا عن عمليات مراجعة المعلومات المالية

تتعلق بالخدمات الأخرى غير المراجعة والإطلاع.

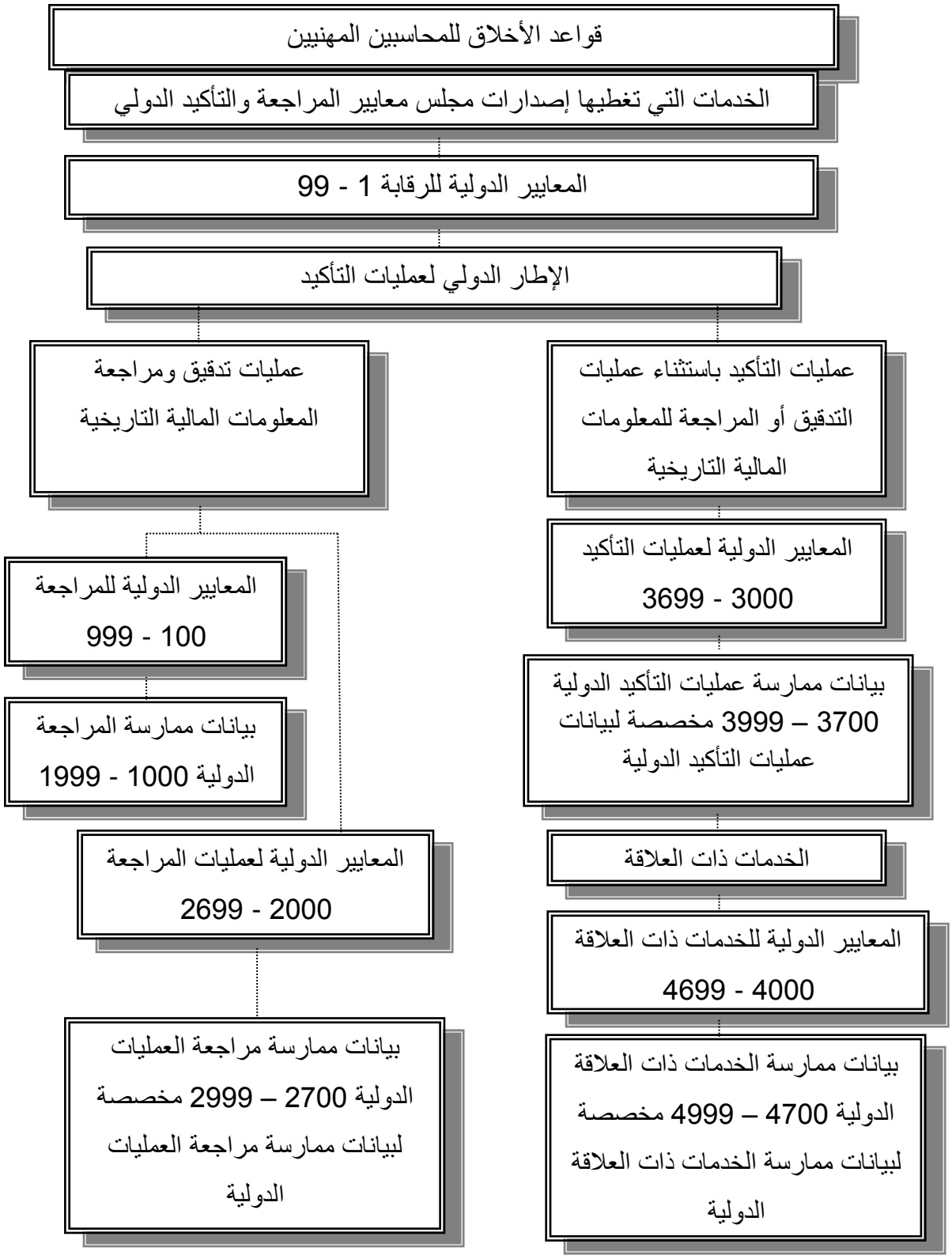
1-4-3-4-10-3- المعيار رقم (3400) فحص المعلومات المالية المستقبلية.

1-4-3-4-10-4- المعايير رقم (4000-4699) المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة

تتعلق بالخدمات ذات العلاقة.

1-4-3-5- قائمة عناوين معايير المراجعة

يمكن عرض معايير المراجعة الدولية في الشكل رقم (05).


قواعد الأخلاق للمحاسبين المهنيين
الخدمات التي تغطيها إصدارات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي
المعايير الدولية للرقابة 1 - 99
الإطار الدولي لعمليات التأكيد
عمليات تدقيق ومراجعة المعلومات المالية التاريخية
عمليات التأكيد باستثناء عمليات التدقيق أو المراجعة للمعلومات المالية التاريخية
المعايير الدولية للمراجعة 999 - 100
بيانات ممارسة المراجعة الدولية 1000 - 1999
المعايير الدولية لعمليات المراجعة 2699 - 2000
بيانات ممارسة مراجعة العمليات الدولية 2700 – 2999 مخصصة لبيانات ممارسة مراجعة العمليات الدولية
المعايير الدولية لعمليات التأكيد 3699 - 3000
بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية 3700 – 3999 مخصصة لبيانات عمليات التأكيد الدولية
الخدمات ذات العلاقة
المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة 4699 - 4000
بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية 4700 – 4999 مخصصة لبيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية

الشكل رقم (05): إصدارات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي [122] ص27

الجدول التالي يعرض معايير المراجعة الدولية.

الجدول رقم (06): جدول قائمة عناوين معايير المراجعة [123] ص582

الرقم	المجموعة وعنوان المعيار	الرقم	المجموعة وعنوان المعيار
100- 999	معايير المراجعة الدولية	610	مراعاة عمل المراجعة الداخلية
100- 199	المجموعة الأولى: أموال تمهيدية	620	الاستفادة من عمل الخبير
100	أموال تمهيدية عن المعايير الدولية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة	700- 799	المجموعة السابعة: نتائج وتقارير المراجعة
110	إطار المصطلحات	700	تقرير المراجع حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات- الغرض العام
120	إطار المعايير الدولية للمراجعة - تم سحبه	701	التعديلات على تقرير المراجع المستقل
200- 299	المجموعة الثانية: معايير - المسؤوليات	705	التعبير عن الرأي المعدل أو المغير في تقيم المراجع المستقل
200	الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية	706	فقرات الملاحظات وفقرات جدول بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي
210	شروط التكليف بالمراجعة	710	المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة
220	رقابة الجودة لعمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية	720	مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم مراجعتها
230	توثيق المراجعة	800- 899	المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة
240	مسؤولية المراجع في اعتبار الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية	800	تقرير المراجع المستقل عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية	805	مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية – اعتبارات خاصة

الأرقام	المجموعة وعنوان المعيار	الرقم	المجموعة وعنوان المعيار
260	810	1000	إجراءات المراجعة المتبادلة بين البنوك
265	300 الاتصالات مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية	1002	المجموعة العاشرة: البيانات الدولية لمهنة المراجعة
	310 معرفة طبيعة المنشأة - تم سحبه	1003	بيئة تكنولوجيا المعلومات- أنظمة قاعدة الحاسبات – تم سحبه
	315 فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	1004	العلاقة بين مراقبي النشاط المصرفي ومراجعي المصرف الخارجيين
	320 الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	1005	الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة
	330 إجراءات المراجع استجابة للمخاطر المقيمة	1006	مراجعة البيانات المالية للمصارف
	499-400 المجموعة الرابعة: معايير نظام الرقابة الداخلية	1007	الاتصالات مع الإدارة– تم سحبه
	400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية- تم سحبه	1008	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية- خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب - تم سحبه
	401 المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب - تم سحبه	1009	طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب- تم سحبه
	402 اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	1010	اعتبارات الأموال البيئية عند مراجعة البيانات المالية
	450 تقييم الانحرافات المكتسبة أثناء المراجعة	1011	مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمراجعين- تم سحبه
	599-500 المجموعة الخامسة: معايير أدلة الإثبات	1012	مراجعة الأدوات المالية المشتقة
	500 أدلة المراجعة	1013	التجارة الإلكترونية- التأثير على مراجعة البيانات المالية
	501 أدلة الإثبات- اعتبارات إضافية لبنود محددة	1014	تقديم المراجعين للتقارير حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية

الرقم	المجموعة وعنوان المعيار	الرقم	المجموعة وعنوان المعيار
505	المصادقات الخارجية	2699-2000	المعايير الدولية لعمليات المراجعة
510	التكليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية	2400	عمليات مراجعة البيانات المالية (معيار المراجعة الدولي السابق910)...
520	الإجراءات التحليلية	2410	مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المراجع المستقل للمنشأة ...
530	عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الأخرى	3699-3000	المعايير الدولية لعمليات التأكيد عدا عن عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية
540	مراجعة التقديرات المحاسبية	3399-3000	تنطبق على جميع عمليات التأكيد
545	مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة	3000	عمليات التأكيد عدا عن عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية
550	الأطراف ذات العلاقة	3699-3400	المعايير المحددة موضوع البحث
560	الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال	3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية (معيار المراجعة الدولي 810 سابقا)
570	استمرارية المنشأة	4699-4000	المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة
580	إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)	4400	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية (معيار المراجعة الدولي 920 سابقا)
699 -600	المجموعة السادسة: الاستفادة من عمل آخرين	4410	التكليف بإعداد المعلومات المالية (معيار المراجعة الدولي 930 سابقا)

الخلاصة

ما من مهنة إلا ولها معايير. ومهنة المراجعة كغيرها من المهن الأخرى لها معايير تحكمها, وقد بقيت تلك المعايير إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة, ونظرا لأهمية مهنة مراجعة الحسابات وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية فقد بدأ التفكير جديا في توفير معايير مراجعة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والإحتكام إلى معاييرها حيثما لزم الأمر.

إن ما شهدته وتشهده معايير المراجعة الدولية من تطورات وإصلاحات لمسايرة التطور العلمي، وتلبية حاجيات قطاع الأعمال، لدليل على الاهتمام والمكانة التي منيت بها مهنة مراجعة الحسابات. فمعايير المراجعة لها أهمية كبيرة في تطوير مهنة المراجعة وتوحيدها بين مختلف ممارسي المهنة، وتقليل في تفاوت الأداء المهني بينهم، كما تهدف إلى عولمة مهنة المراجعة، ليتوجب على كل دولة تطمح إلى احتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها، ليزيد هذا من ثقة الجمهور المستفيد خصوصا مع زيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها.

سيتم التطرق في الفصل الموالي إلى عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية.

خلاصة الفصل

إن التطور الذي شهدته المحاسبة منذ ظهورها وعبر مختلف العصور أدت إلى إيجاد آليات جديدة ساهمت في ازدهار اقتصاديات الدول. فلدى تعرضنا لتطور الفكر المحاسبي توضح أن المحاسبة لم تتطور كعلم مجرد ولكن هي علم اجتماعي تنفعل وتتفاعل مع الحاجات والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة في كل عصر.

كما شهدت العقود القليلة الماضية تغيرات كبيرة مست تقريبا كل الجوانب المحاسبية، تغيرات في الشكل والمحتوى في الفكر والممارسة، فالممارسة المحاسبية عرفت تعايشا مذهلا مع التطورات التي تحدث في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، سواء في التجمعات البشرية قديما أو أروقة الحكم والمعابد في حقب تاريخية مختلفة. أو في ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات في العالم، من خلال تطور التجارة وانتشار واتساع رقعتها.

لم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل الجوانب، جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا بهذا المجال وتولدت عن هذا التطور جمعيات مهنية واتحادات محلية ودولية متخصصة وضعت معايير للمحاسبة وفرضت عدة فروض موحدة ومبادئ متعارف عليها. وقد برزت هذه الأهمية بشكل كبير في العقود الثلاث الأخيرة لذلك نجد أن العديد من الهيئات والمنظمات الدولية أخذت في عاتقها صياغة وإصدار هذه المعايير وإقرارها وبذل الجهود لتحقيق أكبر قدر من القبول العلمي لها.

فمعايير المحاسبة هي معايير موحدة، تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبة الدولية، وقد حل محل اللجنة الآن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي هو عبارة عن منظمة خاصة، تم اختياره لإعداد مرجع محاسبي موحد، يحقق التوافق والتجانس المحاسبي بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية. أصبحت المعايير المحاسبية الدولية مرجع لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في جميع أنحاء العالم عامة، وفي دول العالم الثالث خاصة حيث لا يتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها.

وبالتالي فإن معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة القواعد والأسس تضبط الأعمال والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها. وتتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية. فإعداد هذه المعايير وتحديثها هي عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التطورات على الساحة الاقتصادية. حيث أن تعدد وتطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية تعتبر أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية بما يرفع الارتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية والدقة في المعلومات المالية.

قصد التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها يجب فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع، ومن أجل الحكم على مصداقيتها كان لابد من توفير ارشادات تفيد المراجع عند قيامه بعمله من خلال الاهتمام بعنصر التأهيل العلمي والتأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها أثناء أدائه لمهمته، وما يترتب عنها من مسؤولية. ليصل إلى إعداد التقرير الذي يشكل الدليل المادي لرأيه الفني المحايد في مختلف الوثائق المحاسبية.

فيقصد بالتقرير" بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه "، وهو ختام ككل من حيث تصويره لمركز المشروع المالي وبيانه عملياته بصورة سليمة وعادلة.

مهنة المراجعة كغيرها من المهن لها معايير تحكمها, وقد بقيت تلك المعايير إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة, ونظرا لأهمية مهنة مراجعة الحسابات وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية فقد بدأ التفكير جديا في توفير معايير مراجعة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والإحتكام إلى معاييرها حيثما لزم الأمر.

إن ما شهدته وتشهده معايير المراجعة الدولية من تطورات وإصلاحات لمسايرة التطور العلمي، وتلبية حاجيات قطاع الأعمال، لدليل على الاهتمام والمكانة التي منيت بها مهنة مراجعة الحسابات. فمعايير المراجعة لها أهمية كبيرة في تطوير مهنة المراجعة وتوحيدها بين مختلف ممارسي المهنة، وتقليل في تفاوت الأداء المهني بينهم، كما تهدف إلى عولمة مهنة المراجعة، ليتوجب على كل دولة تطمح إلى احتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها، ليزيد هذا من ثقة الجمهور المستفيد خصوصا مع زيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها.

وسنتطرق في الفصل الثاني إلى المعلومة المحاسبية وكيفية تأثيرها على القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة، ومراجعة ما إذا كانت القوائم معدة وفقا للمعايير من خلال مراجعتها بمعايير المراجعة الدولية.

الفصل 2
عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية

إن استقراء تاريخ المحاسبة وواقعها الراهن يشير إلى أنها تهتم بمسألة إشباع حاجات الفئات ذات المصالح، وإلى معلومات تمكنها من اتخاذ القرارات الاقتصادية. هذه المعلومات يجري إعدادها إستنادا إلى جملة من المعارف المحاسبية المتراكمة، تمثلت بمجموعة الفروض والمبادئ والمعايير السائدة. فالمحاسبة إذا تهدف إلى إشباع احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية لتمكين من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

نشأت المحاسبة وتطورت بتأثير الحاجة إلى المعلومات لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية، ذوي المصالح المالية مع المشروع. وقد أثرت في الحاجة إلى المعلومات مجموعة من العوامل، يأتي في مقدمتها التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع البشري، والتطور العلمي والتقني الذي حقق في الماضي، خصوصا في القرون الوسطى، ولا يزال حتى الآن، تطورا كبيرا، ترك أثاره المهمة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي في الحاجة إلى المعلومات، كما ترك أثاره المباشرة في نظم المعلومات المحاسبية. وقد دل التطور التاريخي للمحاسبة أنها كانت تهتم في كل الأزمنة والعصور الماضية، ولا تزال، باحتياجات المستخدمين إلى المعلومات، وبات هدفها في كل زمان ومكان تلبية الاحتياجات، في كل الظروف والمتغيرات التي تأقلمت معها خدمة لهدفها الدائم.

عرفت معظم دول العالم المتطور ظهور جمعيات وتنظيمات محاسبية مهنية وحكومية وخاصة التي تقوم بعمل الإصدارات مدركة للحاجة إلى المعايير المحاسبية والظروف التي تتطلب إيجاد حلول بواسطة المحاسبين المهنيين والأكاديميين, ومن بين هذه الهيئات الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية التي وضعت معايير محاسبية, وتهدف من وراء إصدار هذه المعايير إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التواصل المالي حول العالم, ويستوجب على المحاسب التقيد بها أثناء إعداده التقارير المالية الموجهة لفئات مختلفة من متخذي القرارات بهدف استعمالها في الرقابة والتخطيط.

إن أهمية المعلومات المحاسبية تتعاظم وتتزايد باستمرار. وبديهي أنه كلما تنوعت هذه المعلومات واتسعت وكلما كانت أكثر مصداقية وواقعية وموضوعية، كانت فائدتها أفضل.

ظهرت الحاجة إلى تطوير نظرية للمحاسبة نتيجة للتطور المتزايد لاحتياجات المستخدمين إلى معلومات محاسبية فعَّالة تمكِّن من اتخاذ قرارات سليمة. ففعالية المعلومات المحاسبية لا تتحقق إلا إذا كانت موضوعية. فالموضوعية تضمن عدم تدخُّل الإدارة وتحكُّم الاجتهادات الشخصية في عملية إعداد المعلومات

وعرضها، وتضمن كذلك عدم وجود أخطاء تؤثر سلبا في فعالية المعلومات. وتعني أيضا انسجام المعلومات مع الواقع، أي أنها تصوره دون أي تشويه للحقائق. كل ذلك يعطي المعلومات المحاسبية خاصية الموثوقية. إن البحث عن أسس علمية منطقيَّة لإنتاج المعلومات، يدعم بشكل واسع الموضوعية المطلوبة، ويزيد من فعالية المعلومات المحاسبية.

إن توافر أساس علمي يقوم على الاستدلال المنطقي البعيد عن الذاتية والإجتهادات الشخصية، عند صياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها والبحث عن ضوابط للقياس والإفصاح، يضمن سلامة هذه المفاهيم وعدم تباينها، كما يضمن عدم تغيُّر مضامينها عبر الزمن، ويؤمن وحدتها وثباتها من الناحية العلمية، وبالتالي وحدة الممارسة العملية.

إن المعلومات المحاسبية تخضع إلى عمليات معالجة مختلفة ينتج عنها تقارير وقوائم مالية مختلفة تفصح فيها المؤسسات عن جميع المعلومات المرتبطة بأنشطتها ومراكزها المالية، وأن نجاح القرارات في تحقيق أهدافها بتوقف بدرجة كبيرة على مدى سلامة وملاءمة محتويات هذه القوائم والضوابط القانونية التي يجب احترامها في أعداد الحسابات.

فعند عرض أرصدة القوائم المالية فإن إدارة المنشأة تقوم بعمل تأكيدات ضمنية تتعلق بالأرصدة والبنود التي تمثلها تؤكد ضمنيا على أرصدة تعتبر صحيحة وكاملة ودقيقة.

ويتعين على المراجع أن يكون ويعبر عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن أمور الشركة وأدائها المالي أم لا. ولتحقيق ذلك يقوم المراجع بأداء اختبارات المراجعة التي تهدف إلى فحص أهمية وأساس أرصدة القوائم المالية. وللتحقق من صحة واكتمال ودقة مجموعة العمليات وأرصدة الحسابات والإفصاح عنها، حيث يقوم بإجراء استكمال وفحص المراجعة.

و بناء على ما سبق، فهذا الفصل يناقش حسب المباحث الأربعة الآتية:

- عموميات حول نظام المعلومات.
- عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.
- أهم الإجراءات والخطوات المتبعة في مراجعة وفحص الحسابات.
- جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

2-1- عموميات حول نظام المعلومات

ظهرت الحاجة إلى تطوير نظرية للمحاسبة نتيجة للتطور المتزايد لاحتياجات المستخدمين إلى معلومات محاسبية فعالة تمكن من اتخاذ قرارات سليمة.

وقد أثرت في الحاجة إلى المعلومات مجموعة من العوامل، يأتي في مقدمتها التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع البشري، والتطور العلمي والتقني الذي حقق في الماضي، خصوصا في القرون الوسطى، ولايزال حتى الآن، تطورا كبيرا، ترك آثاره المهمة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي في الحاجة إلى المعلومات، كما ترك آثاره المباشرة في نظم المعلومات المحاسبية. وقد دل التطور التاريخي للمحاسبة أنها كانت تهتم في كل الأزمنة والعصور الماضية، ولا تزال، باحتياجات المستخدمين إلى المعلومات، وبات هدفها في كل مكان وزمان تلبية تلك الاحتياجات، في كل الظروف والمتغيرات التي تأقلمت معها خدمة لهدفها الدائم.

إن أهمية المعلومات المحاسبية تتعاظم وتتزايد باستمرار. وبديهي أنه كلما تنوعت هذه المعلومات واتسعت (وهذا مرتبط باحتياجات المستخدمين) وكلما كانت أكثر مصداقية وواقعية وموضوعية (وهذا مرتبط بمدى موضوعية المعارف المحاسبية وبمستوى نضجها وبمدى اتساقها مع بعضها البعض ومع الواقع)، كانت فائدتها أفضل.

فمن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى:

- مفاهيم عامة حول نظام المعلومات.
- تعريف وأسباب نشأة نظام المعلومات.
- تكنولوجيا نظم المعلومات.

2-1-1- مفاهيم عامة حول النظام والمعلومة

يلعب نظام المعلومات دورا هاما وحساسا داخل الشركة بصفته منتجا للمعلومات، فهو يعتبر عنصر حيوي، إذ على أساس المعلومات التي ينتجها يتم اتخاذ القرارات الفورية والإستراتيجية للشركة.

ويعد نظام المعلومات عنصرا أساسيا في التسيير فالمراقبة لا تتحقق إلا عن طريق شبكة معلومات، فالمعلومات هي المادة الأولية لمراقبة التسيير ولاتخاذ القرارات، ولا تكتفي هذه الأخيرة بتوفير المعلومات فقط بل يجب عليها التأكد من قدرة انتقالها إلى جميع الهياكل. لذلك أضحى لمفهوم نظام المعلومات دورا جوهريا وحيويا في الفكر الإداري والمعلومات المعاصرة يجب الإلمام به والتعرف عليه. ومن هذا المنطلق نلقي الضوء على المفاهيم المرتبطة بالنظام والمعلومة ونظام المعلومات ومحدداتها.

2-1-1-1- النظام

على الرغم من أن النظم قد وجدت قبل وجود الإنسان إلا أن استخدام هذا المفهوم في مجالات العلم لم يكن إلا منذ 1939 فأصبح يلعب مفهوم النظام دورا هاماً في العلم الحديث وقد شغل ذلك تفكير العلماء

والمختصين بصفة عامة وأنعكس أثره بين علماء الإدارة بصفة خاصة، حيث يعتبر أسلوب النظم بالنسبة لهم أداة أساسية وفعالة للتغلب على بعض المشاكل والصعاب التي تواجههم.

2-1-1-1-1- تعريف النظام

هو مجموعة أو تجمع من الأشياء المرتبطة ببعض التفاعلات المنتظمة أو المتبادلة لأداء وظيفة معينة. [124] ص11

يعرف النظام بأنه: "مجموعة عناصر مرتبطة مع بعضها بمجموعة من العلاقات." [125] ص49

كما يعرف النظام بصورة عامة على أنه: " مجموعة من المكونات الأساسية المترابطة التي تتفاعل مع بعضها البعض وفقا لإجراءات وقواعد منطقية، وفي حدود إطار معين، لتحقيق هدف أو أهداف محددة." [126] ص16

ويعرف أيضا أنه: " مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل مع بعضها البعض ومع بيئتها لتحقيق هدف أو أهداف معينة." [127] ص17

ويعرف أيضا " هو مجموعة من المكونات والتي تعمل معا نحو تحقيق هدف واحد عن طريق قبول مدخلات من البيئة وإجراء عمليات تحويلية عليها لتحولها إلى مخرجات.

ومن خلال هذه التعاريف نجد أن النظام يتكون من المعايير التالية: [126] ص16

- المكونات: حيث إن النظام ليس وحدة بل يحتوي على عدة مكونات، بل هو مكون من مجموعة من المكونات الأساسية، التي تكون هذه الأخيرة مترابطة ولكن تمثل جزءا من الكل.

- الهدف / الأهداف: يجب أن يسعى إلى تحقيق عدة أهداف بحيث تكون منسقة وغير متعارضة.

- حدود النظام: إن كل نظام يعمل داخل حدود معينة وتتحدد علاقته بالبنية المحيطة به.

- القواعد والإجراءات: تحكم عمليات التشغيل وخطوط الاتصال بين مكونات النظام وعلاقة النظام بالبنية المحيطة به قواعد وإجراءات تمكن من تحقيق الهدف المطلوب.

ويعرف النظام المحاسبي " بأنه مجموعة من الإجراءات القائمة على تسجيل ورقابة الأعمال أو الأنشطة المرتبطة مع كيان المحاسبة في الشركة وإبرازها في صورة تجميعية على شكل قوائم مالية وحسابات ختامية في إطار محدد من الأسس والقواعد والإصلاحات والتعاريف لخدمة هدف معين ".[19] ص115

المحاسبة نظام متكامل للمعلومات يتكون من مجموعة من الأفراد والإجراءات والأنظمة وذلك بفرض تزويد أصحاب المصالح بكل ما يحتاجون إليه من معلومات دقيقة ملائمة وكافية عن أنشطة المنشأة باختلاف أنواعها من أجل إنجاز الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وقيادة ورقابة بهدف اتخاذ قرارات هيكلية أو غير هيكلية بصورة فعالة وذات كفاءة عالية. [7] ص26

2-1-1-1-2- خصائص النظام

أهم الخصائص التي يتمز بها النظام الخصائص الثلاثة التالية: [128] ص102

2-1-1-1-2-1- الإطار الكلي

يمكن أن يحقق النظام ككل الهدف المحدد من وجوده بينما لا تستطيع مكوناته كلٌ على حدى تحقيق هذا الهدف لو انفصلت على بعضها.

2-1-1-1-2-2- أجزاء النظام

تأخذ المكونات الرئيسية لأي نظام مشكلات إدخال، تشغيل، ثم إخراج، يبدأ عمل النظام بالمدخلات لتصبح مخرجات.

2-1-1-1-2-3- التدرج الهرمي

يحتوي كل نظام على عدد من النظم الفرعية بينما يدخل هو في نطاق أكبر منه، ويجب التفرقة بين بيئة النظام والنظام الأكبر، فبيئة النظام يساوي النظام الأكبر ناقصا منه النظام نفسه، ويوجد بين النظم الفرعية علاقات ترابط وتفاعل عبر حدود النظام في شكل مدخلات ومخرجات.

2-1-1-1-3- أنواع الأنظمة

تبعا لطبيعة النظام والهدف منه، يمكن التمييز بين عدة أنظمة: [129] ص29

2-1-1-1-3-1- النظام الاحتمالي والنظام المحدد

يعرف النظام الاحتمالي على أنه نظام يعتمد على الصدفة ونتائجها تتصف بعدم التأكد أما النظام المحدد فهو نظام له مخرجات مؤكدة، يعني أن له نفس النتائج، إلا أن حالات هذا النظام نادرة الوجود لأنه في ظل المتغيرات والمؤثرات البيئية لا يمكن أن تتواجد نفس المعطيات أو أن تعطي دوما نفس النتائج.

2-1-1-1-3-2- النظام المادي والنظام التسييري

ويتشكل من مجموعة وسائل وإجراءات هادفة لتحقيق أهداف النظام الذي يسعى إليها.

2-1-1-1-3-3- النظام المغلق والنظام المفتوح

النظام المغلق هو النظام الذي لا يتجاوب مع المؤثرات الخارجية ولا يتفاعل مع المتغيرات الطارئة على المحيط، في حين أن النظام المفتوح تصبح المنظمة في ظله متفاعلة مع البيئة الخارجية المحيطة به، يؤثر فيها ويتأثر بها.

2-1-1-1-4- الفعالية والكفاءة التنظيمية

إن إحدى المشاكل المعروفة والمشتركة بين كل أنواع التنظيمات هي كيفية تقييم وحدة تنظيمية معينة أو نشاط ما ومفهوم النظام يقدم لنا مجموعتين أساسيتين بغرض قياس الأداء. [130] ص17

2-1-1-1-4-1- الفعالية التنظيمية

هي عبارة عن المخرجات الخاصة بالنظام، وهي السبب في وجوده، وكون التنظيم أو النشاط فعالا يعني أنه يؤدي إلى الشيء المناسب أو إلى النتائج المرجوة.

2-1-1-1-4-2- الكفاءة التنظيمية

وهي استخدام المدخلات لإنتاج المخرجات، أي استخدام النظام للمصادر من أجل إنجاز النتائج المرغوبة، وكون التنظيم أو النشاط كفؤا يعني أن النظام يعمل بالطريقة السليمة.

والعلاقة بين الفعالية والكفاءة هي أن الفعالية مقياس لمدى جودة المخرجات والكفاءة مقياس لكمية الموارد المطلوبة لتحقيق المخرجات.

2-1-1-1-5- مكونات النظام

أن الأنظمة المحاسبية نوعان نظام مفتوح يتم فيه تبادل المعلومات أو الموارد مع البيئة أو المحيط في شكل مدخلات، حيث يقوم بتحويلها إلى مخرجات تستفيد منها هذه البيئة. حيث أن التغيرات البيئية التي يشتغل بها النظام تؤثر وتتأثر بالمكونات، فلابد للنظام أن يكون مرنا حتى يمكنه التأقلم مع التغيرات البيئية المحيطة به من أجل المحافظة عليه حسب الأهداف المرغوب فيها.

ويكون النظام المفتوح نظاما ديناميكيا في حالة قيامه بالوظائف الثلاثة التالية:

2-1-1-1-5-1- المدخلات (Input)

مصدرها الأساسي البيئة أو المحيط الخارجي الذي يلعب دورا هاما في بقائه، وتتمثل في الموارد المختلفة اللازمة التي يحتاجها النظام لمزاولة عمله بغرض تحقيق أهدافه في إنتاج المخرجات المرغوبة والمطلوبة، وتشكل البيانات مدخلات النظام يتم تجميعها من أجل المعالجة اللاحقة هذه المدخلات قد تكون مادية مثل المواد الأولية أو غير المادية مثل الجهد البشري الذي يبذله العامل في الإنتاج. وتعتبر المدخلات مخرجات لنظم أخرى سواء تلك النظم الموجودة في بيئة النظام، أو نظم فرعية داخل النظام ذاته.

2-1-1-1-5-2- المعالجة (Processing)

وهي تتمثل في الجانب الفني من النظام حيث تحول المدخلات بمعالجتها إلى مخرجات تتناسب مع رغبات النظام وأهدافه، تمثل هذه العمليات مزيجا لمختلف المدخلات المجمعة وتشغيلها ثم تحويلها إلى مخرجات، حيث تختلف هذه العمليات باختلاف الأهداف وطبيعة النتائج المرغوب فيها. وقد تكون عملية التحويل عبارة عن آلة أو أنسان أو آلة وإنسان.

2-1-1-1-5-3- المخرجات (Output)

يتم تحقيقه بعد تحويل المدخلات بواسطة الأنشطة لإشباع حاجات المجتمع، وهو معيار دال على مدى نجاعة النظام وهي تمثل النتائج التي يسعى النظام إلى تحقيقها والتي يجب أن تتماشي والأهداف المنتظرة

من هذا النظام، وعادة ما يتم تحويل المدخلات بواسطة عمليات تشغيل والتحويل إلى قوائم وتقارير مالية وأشكال بيانية تعد بغرض إظهار المركز المالي ونتيجة نشاط للشركة خلال فترة زمنية محددة حيث أن أي نظام للمعلومات هدفه الرئيسي متمثل في إنتاج المعلومات المناسبة للمستخدمين النهائيين.

أما النظام المغلق هو الذي لا يتفاعل مع المحيط الموجود فيه، لذلك فإنه لا يتأثر بالمتغيرات التي تحدث في بيئته حيث أنه تحدد متغيراته الداخلية وفقا للعلاقات الموجودة بين مختلف مكوناته.

إن الخاصيتان اللتان يشترك فيهما كل من النظام المفتوح والمغلق ويعتبر فيه النظام قادر على تنظيم نفسه إذا تمت إضافة العنصرين التالين: [19] ص116

1) المعلومة المرتدة: هي عملية التأكد من المعلومات المقدمة إلى المستفيدين وردة فعل هؤلاء من المخرجات، وذلك أن بعض المعلومات المصممة من قبل النظام قد لا تتلاءم مع حاجات المستخدمين والأهداف التي يرغبون في الوصول إليها، لذا فإن إحداث تغيرات في النظام حسب متطلبات المستخدمين هو عادة ما يطلق عليها التغذية العكسية.

إن هدف التغذية العكسية هو توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام تعمل على تقويم النظام وتصحيح الأهداف إذا كانت هناك عيوب في أهداف النظام. والواضح أن إجراء تعديلات تتطلب في كثير من الأحيان إجراء تعديلات على مدخلات النظام وطرق المعالجة حتى يمكن إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات.

لقد حدد هنري لو كاس نظام معلومات كما يلي: " مجموعة إجراءات منظمة تزود الإدارة بمعلومات لدعم الرقابة أو وضع القرار في الشركة "، وبالتالي فهدف أي جزء من نظام المعلومات هو مساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرار.

لذا فإن نظام المعلومات تلعب دورا حيويا في نجاح الشركات من خلال المساهمة في تقديم معلومات تساعد في:

- أداء الوظائف الرئيسية في الشركة التي تساهم في نجاح الشركة مثل وظائف المحاسبة والتمويل والتسويق وإدارة العمليات، فنظام المعلومات الجيد يقدم للشركة الآلية التي يجب أن تعمل الشركة من خلال تضمينه وتوصيفه لكافة العمليات والإجراءات وكيفية تنفيذها ضمن الشركة؛
- تحسين وزيادة كفاءة الشركة التشغيلية، من خلال رفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين وتحسين الخدمات المقدمة للزبائن ذلك لأن النظام الجيد يبسط إجراءات تنفيذ العمليات، بالإضافة إلى نشره لثقافة عمل جديد في الشركة تقوم على حث العاملين على الإبداع والمشاركة في اتخاذ القرارات؛
- تخفيض تكاليف إنجاز الأعمال ضمن الشركة؛
- تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في صنع القرارات بفعالية عالية؛
- تمكين الشركة من تطوير منتجات وخدمات منافسة، يساعدها في إكتساب ميزة إستراتيجية في السوق العالمية.

2) الرقابة: هي عبارة عن مجموعة الإجراءات والقواعد التي تهدف إلى التحقيق من أن النظام يشتغل وفق ما هو مسطر له، وأن النظام يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية التي تضمن صحة المدخلات وعمليات المعالجة والمخرجات، حتى يتم الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة.

2-1-1-2- ماهية المعلومة

تعتبر المعلومة سلعة نادرة في عالم تسوده ظروف عدم التأكد فكلما توفرت المعلومة بصورة منتظمة وغزيرة كما ونوعا وفي الوقت المناسب كلما كانت القرارات المتخذة على أساسها أكثر فعالية وأقل خطرا.

فلفظ المعلومات تستخدم للدلالة على بيانات تم تجهيزها أو تحويلها - تشغيلها- لكي تصبح ذات منفعة لطرق يحتاج إليها، ومن ثم فإن البيانات تعتبر بمثابة المادة الخام التي تحتاج إلى تصنيع لكي تتحول إلى منتج نهائي له استخدام لإشباع حاجة قائمة مستخدمي هذا المنتج النهائي وهو المعلومات.

2-1-1-2-1- تعريف المعلومة

لتقديم تعريف مبسط للمعلومات لابد أولا من التفريق بين البيانات، المعلومات والمعرفة، ففي حين تمثّل البيانات (Data) وهو المصطلح الذي شاع استخدامه- المادة الخام التي تشتق منها المعلومات، فهي ترمز إلى الأشياء، الحقائق، الأفكار، الآراء، الأحداث والعمليات التي تعبر عن المواقف والأفعال، أو تصف هدفا أو ظاهرة، أو واقعا معينا، دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة، فيتمّ التعبير عنها بكلمات أو أرقام أو رموز أو أشكال، فالبيانات في الواقع تمثل المواد الأولية للحصول على المعلومات، وهي تجمع من مصادر متنوعة داخلية أو خارجية، جاهزة وأولية، شفوية وموثقة، رسمية أو غير رسمية.

يقصد بالمعلومات البيانات التي تمت معالجتها بحيث تصبح لها دلالة معينة من وجهة نظر مستعمليها عند اتخاذ القرارات. [131] ص16

ويمكن تلخيص الفرق بين البيانات والمعلومات في الجدول رقم (07). .

الجدول رقم (07): الفرق بين البيانات والمعلومات [132] ص29

الرقم	البيانات	المعلومات
01	حقائق في شكلها الخام وغير مصنفة أو مفهومة ويتم تجميعها لاحتمال استخدامها للوصول إلى معلومة مفهومة	حقائق تم تجهيزها وأصبحت مفهومة ومعدة لاستخدام.
02	حقائق تم الحصول عليها من خلال الملاحظات أو إجراء بحوث تجريبية.	حقائق تم الحصول عليها من خلال تشغيل مجموعة من البيانات المرتبة والمجهزة.
03	حقائق تتضمن الكلمات والأرقام والأشكال والرموز التي تعبر عن مواقف وأفعال إدارية معينة.	المعاني المشتقة والمستخلصة من البيانات بغرض حدوث تغيير في معرفة ومدارك الشخص الذي إستلم هذه البيانات.
04	مدخلات لنظام المعلومات.	مخرجات لنظام المعلومات.

فإن المعلومات (informations) هي البيانات التي خضعت للمعالجة والتحليل والتفسير، بهدف استخراج المقارنات والمؤشرات والعلاقات، التي تربط الحقائق والأفكار والظواهر بعضها مع البعض. [133] ص39

فالمعلومات هي مواد (بيانات) مصنعة، جاهزة للاستخدام.

كما تعرف المعلومات بأنها: " كل أشكال ومصادر المعرفة والعلم والإدراك الحسي والمعنوي للأشياء والظواهر والناس، وكذلك البيئة." [134] ص179

أما المعرفة (knowledge) فهي المادة المصنعة (المستخرجة) من المعلومات. فالمعرفة هي حصيلة ما يمتلكه الفرد أو شركة أو مجتمع من المعلومات، وعلم وثقافة في وقت معين. والمعرفة (حصيلة) استنتاجية أو خلاصة البيانات والمعلومات. فعادة ما يستخدم هذين المصطلحين (معلومات- بيانات) في الحياة العلمية كمترادفين لوصف شيء واحد، على الرغم من الاختلاف الشديد في المفهوم ومعنى كل منهما، لذلك، يتطلب الأمر في بداية الحديث عن نظم المعلومات وتشغيل البيانات، التحديد الواضح لمعنى ومفهوم كل منهما، حتى يمكن الحصول على الفهم الصحيح لمعنى تشغيل البيانات. إن ما تحتويه هذه المذكرة هو معلومات، ولكن عند إستيعابه وفهمه يتحول إلى معرفة.

2-1-1-2-1-1- مفاهيم خاصة بالبيانات

إن المعلومات هي مادة أي عمل أو نشاط، وعلى مدى سلامتها وتنظيمها يتوقف النجاح في النشاط ونوعية القرارات التي تتخذ، فالقرار الرشيد هو الذي تتوفر له الإحصاءات والبيانات الضرورية التي جمعت بشكل دقيق ونظمت وحللت بحيث يمكن استخدامها والإستفادة منها. [135] ص308

بأنها: " الحقائق والأرقام والخرائط والكلمات والإشارات التي تعبر عن فكرة، والتي يمكن ترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة الالكترونية لتتحول إلى نتائج يمكن الاستفادة منها." [136] ص49

2-1-1-2-1-1-1- تعريف البيانات

هي المادة الأولية التي تستخلص منها المعلومـات وهي بنود البطاقة الشخصية ومادة استقاء النماذج وقراءة أجهزة القياس...إلخ، أي أنها الاحصاءات والحقائق التي لا يتدخل فيها الفرد والمادة الخام وهي التي يتم تشغيلها للحصـول على المعلومات. [137] ص65

يمكن تعريفها بأنها: " مجموعة من الحقائق تعبر عن مواقف وأفعال معينة حدثت في الحاضر أو الماضي أو ستحدث في المستقبل سواء أكان التعبير بالكلمات أو الأرقام أو الأشكال أو الرموز." [126] ص65

2-1-1-2-1-1-2- أنواع البيانات

يمكن تقسيم أنواع البيانات وفقا للغرض الذي تستخدم فيه إلى نوعين هما:

- بيانات داخلية: هي بيانات تتداول داخل الشركة حيث تسجل وتحلل العمليات الداخلية لها، وتكون بصفة متكررة ودورية مثل بيانات عن حجم النشاط اليومي.
- بيانات خارجية: بيانات تنتشر خارج الشركة مثل المتعاملين، حيث تقوم بوصف منتجات وخدمات الشركة وتأخذ أشكال نشر عديدة مثل المجلات، تقارير مالية.

2-1-1-2-1-1-3- خصائص البيانات

حتى تكون البيانات ذات معنى وفعالية داخل الشركة لابد من توافر بعض الشروط والخصائص التي تجعلها مؤدية لذلك.

- الدقة من المنبع: أي أن البيانات تكون دقيقة في التعبير عن الظاهرة أو العملية والموجودات والأشياء المؤثرة على الشركة من قريب أومن بعيد في أدق الخصائص.
- الوضوح التام: أي أن كل رقم من كل علاقة بيانية وكل عبارة لابد أن تكون واضحة ولا غموض فيها، لأنه في بعض الأحيان يقوم بعض المسيرين كالمدراء ومتخذي القرار باستخدام البيانات مباشرة دون معالجة.
- الشمـول: أن تكون البيانات ممتدة إلى جميع أطراف الظاهرة أو المرافق التي تمثلها.
- الاستمرار: أن تصدر عن الشركة ومن خارجها بصفة مستمرة، وذلك لاستمرار تغير الأحداث على المستوى الداخلي للشركة أو على مستوى بيئتها الخارجية.
- التدفـق: أن تكون البيانات متلاحقة ومتوالية وفق شكل سليم وتزداد تدفقا كلما زادت الحاجة إليها في العمليات التشغيلية وفي الوقت المناسب.

- الصّحة: كلما زادت درجة صحة البيانات كلما زادت أهميتها في الشركة فوجود الأخطاء في البيانات يؤدي إلى إحداث الضرر في الشركة باتخاذ قرارات غير فعالة، لذا يجب أن تكون البيانات بعيدة عن جميع الممارسات غير الموضوعية.

2-1-1-2-1-2- مفاهيم خاصة بالمعلومات

إن المعلومات أصبحت تمثل اليوم مصدرا استراتيجيا هاما على مستوى الشركات وذلك لما يمكن تحقيقه من قدرات وميزات في مواجهة التهديدات وإكتساب قوة جديدة وتدعيم لما هو موجود للمنافسة في السوق، فترى ماذا نعني بالمعلومات وما هي أهم المفاهيم المتصلة بها.

2-1-1-2-1-2-1- تعريف المعلومات

هي بيانات خضعت للتشغيل والتحليل والتفسير لتحقيق زيادة المعرفة لمتخذي القرارات ومساعدتهم لتحقيق أغراض معينة وتمكينهم من الحكم السديد على الظواهر والمشاهدات. [126] ص65

2-1-1-2-1-2-2- تصنيف المعلومات

تختلف طبيعة المعلومات تبعا لأهميتها وكذا تبعا للمستوى الذي يطلبها لذلك نجد عدة تصانيف للمعلومات، وفي العادة نميز تصنيفين هما:

- المعلومات الداخلية: والتي تصنف هي الأخرى إلى صنفين، معلومات حسب المستوى الهرمي ومعلومات وظيفية.
- المعلومات الخارجية: وتنقسم إلى صنفين حسب نوعية المعلومات، أولية أو ثانوية.

2-1-1-2-1-2-2-1- المعلومات الداخلية

من خلال هذا التصنيف نميز بين شكلين من المعلومات:

1) التصنيف حسب المستوى الهرمي: تبعا لهذا التصنيف تنقسم المعلومات إلى ثلاثة أنواع حسب التدرج الهرمي ولكل مستوى حسب طبيعته نوع خاص من المعلومات لديها خصائص تميزها عن غيرها رغم وجود بعض التداخل في الواقع العملي. [138] ص108

- المعلومات الاستراتيجية: تتواجد على مستوى الإدارة العليا، وهي معلومات تدعم التخطيط الطويل المدى وتتعلق باليقظة التنافسية وأداء العملاء كما ترتبط بالتغيير والتطور البيئي والاتجاهات الاقتصادية، وهذا بالنسبة للمعلومات الخارجية، أما الداخلية الإستراتيجية، فتشمل المبيعات، التكاليف والأرباح، التنبؤ والمحاكات، وتتميز المعلومات الاستراتيجية بصفة عامة بأنها معلومات ذات مجال واسع غير محدود، معلومات غير متكررة موجهة بالدرجة الأولى إلى المستقبل.
- المعلومات التكتيكية: هي المعلومات التي يحتاجها مستوى الإدارة الوسطى وفي أغلب الأحيان تكون معلومات داخلية مرتبطة بوظائف الشركة المختلفة كأن توضح مؤشرات الأداء العالي، مميزات الأرباح، طرق تصميم المنتجات، أما المعلومات التكتيكية الخارجية مرتبطة بتغير الأسعار، الطلبات،

التمويل... . وميزة هذه المعلومات أنها مشتركة بين الوظائف، ومجالها محدود نسبيا بنشاط معين إضافة إلى أنها معلومات دورية وموجهة للاستغلال في الحاضر والمستقبل.

- معلومات عملية: مصدرها الأساسي داخل الشركة وهي المعلومات التي يحتاجها المستوى الأدنى لاتخاذ القرارات التنفيذية وهي تتعلق بمتابعة عمليات الإنتاج مثلا، مراقبة المخزون المبيعات، جودة التشغيل إعداد تقارير الصيانة وغيرها من المهام التنفيذية. ومن أبرز خصائص هذه المعلومات أنها معلومات تفصيلية ذات مجال محصور، دورية ومتكررة وصالحة للمدى القصير.

2)التصنيف حسب الوظائف: المعلومات الوظيفية هي جميع المعلومات المتعلقة بالوظائف المختلفة داخل الشركة من إنتاج، تسويق وتوزيع وغيرها. فقسم الإنتاج مثلا، يقدم المعلومات الخاصة بمخططات الإنتاج، الاحتياجات، المخزون، الطلبات وأوقات تسليمها.

كما يمكن أن يقدم التسويق معطيات تتعلق بمخطط المبيعات، طرق الاتصال، سياسة الإعلان والإشهار المتبعة، كيفية تحديد الأسعار، معالجة الصفقات... إلخ. فالمعلومات الوظيفية تنتج وترتبط بكل وظيفة، إذ لا يمكن لقسم الإنتاج أن يقدم معلومات عن قسم التسويق أو الموارد البشرية.

2-1-1-2-1-2-2-2- المعلومات الخارجية

من خلال هذا التصنيف نميز بين شكلين من المعلومات وهي ممثلة فيما يلي:

1) المعلومات الأولية: وهي المعلومات التي يتم تجميعها من طرف فئات معينة للمرة الأولى ولم يتم استخدامها من قبل وهي ليست خاصة بمستوى تنظيمي معين والتي تتعلق بإنتاج الطلبيات، مواعيد الدفع ... إلخ.

2) معلومات ثانوية: وهي المعلومات التي يتم تجميعها مسبقا ثم تخزن للاستغلال عند الحاجة إليها، ويتم تخزينها في أماكن يمكن الوصول إليها، هذه المعلومات ليست أيضا متعلقة بمستوى هرمي محدد كما أنها لا تحمل خصائص معينة تميزها.

وفيما يلي جدول يبين المقارنة بين أنواع هذه المعلومات الأولية والثانوية.

الجدول رقم (08): مقارنة أنواع المعلومات الأولية والثانوية [139] ص80

المعلومات الأولية	مميزاتها	عيوبها
1 الملاحظة	معرفة أولية – تجنب، تحيز المستجيب	صحة الملاحظة قد تؤثر على ما يراد ملاحظته
2 التجارب	التحكم في المتغيرات ذات الاهتمام	تصميم التجربة قد لا يكون ممثل
3 البحث الميداني	طريقة كفئة للوصول إلى مجموعة كثيرة من الناس	تقييم الأسئلة، حجم البحث
4 التقدير الشخصي	الحصول على المعلومات من الخبراء، الطرف الوحيد	رد الفعل قد لا يكون متفق عليه
المعلومات الثانوية	**مميزاتها**	**عيوبها**
1 معلومات الشركة	محددة وفقا للموقف، موجودة، جاهزة، تكلفتها رخيصة نسبيا	عدم ملاءمة الوقت قد لا تكون مدمجة بطريقة صحيحة لغرض مستحقيها
2 المصادر الخارجية	لا يمكن وجودها بطريقة سهلة الحصول عليها	غالية
3 المطبوعات، المنشورات	تكلفتها قليلة	قد تكون متميزة
4 الأجهزة الحكومية	غير شخصية (غير متميزة) حجم كبير من المعلومات	قد لا تكون معدة بطريقة يمكن استخدامها

2-1-1-2-1-2-3- مصادر المعلومات

تصنف مصادر هذه البيانات إلى مصدرين أثنين وهما:

2-1-1-2-1-2-3-1- المصادر الداخلية

هذه المصادر تعطي بيانات على أساس رسمي من داخل الشركة ويتم تجميعها طبقا للأحداث الواقعة حقيقة، وبمجرد الحاجة إلى المعلومات يتم تصميم أسلوب لجمعها واستخراج الحقائق منها، إضافة إلى هذا تستقبل البيانات أيضا من مصادر داخلية غير رسمية، من خلال إتصالات عرضية غير نظامية ومناقشات غير رسمية والبيانات المجمعة وهي تستخدم لإنتاج معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات مثلا. [140] ص94

2-1-1-2-1-2-3-2- المصادر الخارجية

تتشكل من المعطيات الناتجة عن المحيط الخارجي للشركة وتشمل أطرافا متعددة، فالحكومة مثلا تصدر معلومات عن القوانين والسياسات الاقتصادية كما أن الشركات الإعلامية تصدر معطيات في أشكال مختلفة (مكتوبة، مسموعة ومرئية) وتعد ذات أهمية لأنها تقدم معلومات تخص الأوضاع البيئية، إضافة إلى أن هناك مصادر أخرى كالموردون والعملاء.

أما التصنيف الثاني الذي يعتمده البعض في تصنيف مصادر المعطيات فهو تصنيفها إلى مصادر شفهية ووثائقية. قد تكون مصادر البيانات وثائقية بمعنى أيضا مدونة أو مسجلة بطريقة ما، وقد تكون شفهية.

- ✓ المصادر الشفهية: تعرف على أنها المناقشات التي تجري بين العمال وكذلك اللقاءات والاجتماعات، أو أن يسأل أحد الزملاء سواء في نفس الشركة أو في شركة أخرى، وعلى هذا الأساس يمكن اعتبار المصادر الشفهية مصدرا داخليا من مصادر المعطيات.
- ✓ المصادر الوثائقية: وتنقسم المصادر الوثائقية إلى نوعين: المصادر الأولية والمصادر الثانوية.

1. المصادر الأولية: تتمثل في الدوريات العملية، وقائع المؤتمرات، المطبوعات الرسمية والإحصائية، الدراسات والبحوث الميدانية وكذا الأطروحات الجامعية، وهناك أيضا القوانين والتشريعات وجميع الوثائق الإدارية والمنشورات. ومن مميزات هذه المصادر أنها وسيلة للوصول إلى كثير من الناس، كما أن واضعيها يكونون في أغلب الأحيان من الخبراء.
2. المصادر الثانوية: يمكن حصرها في القواميس والأجهزة الحكومية وكذا المطبوعات والمنشورات، من مميزات هذه المصادر أنها محددة وجاهزة، تكلفتها رخيصة نسبيا وتقدم حجما كبيرا من المعطيات لكن يعاب عليها أنها قد لا تكون ملائمة للوقت كما أن معلوماتها غير مميزة وسواء كانت المصادر أولية أو ثانوية فهي تندرج تحت إطار المصادر الخارجية.

2-1-1-2-1-2-4- العمر الزمني للمعلومات

هذا الجزء يوضح خاصية العمر الزمني للمعلومات وذلك فيما يتعلق بترك المعلومات التي تحويها التقارير الدورية مثل: التقارير الشهرية، أو التقارير المالية السنوية، وفي هذا الصدد هناك نوعين من البيانات: [130] ص121

2-1-1-2-1-2-4-1- بيانات خاصة بموقف ما

وهي البيانات التي تتعلق بنقطة زمنية محددة مثل رقم المخزون في 31 / 12 / N كما هو مثبوت في الميزانية العمومية.

2-1-1-2-1-2-4-2- بيانات عن التشغيل

والتي تعبر عن أي تغيير في التقارير خلال فترة زمنية معينة مثل المخزون المستخدم خلال شهر أو رقم المبيعات الأسبوعي.

ولفهم المقصود بالعمر الزمني للمعلومات ينبغي معرفة مصطلحين أساسيين وهما:

- ✓ فاصل المعلومات الزمني: وهو عبارة عن المسافة الزمنية بين التقارير، بالنسبة للتقارير الأسبوعية فإن الفاصل الزمني أسبوع، أما بالنسبة للتقارير الشهرية فالفاصل الزمني شهر ...إلخ.
- ✓ التأخير في إعداد المعلومات: وهو عملية التأخير لإعداد المعلومات بين نهاية الفاصل الزمني المعلومات وصدور التقارير الجديدة للاستخدام.

وباستخدام هذين المصطلحين يمكن حساب كل من الحد العمري الأقصى، الحد المتوسط وكذلك الحد العمري الأدنى للمعلومات في إدارة التقارير بالمنطقة.

2-1-1-2-1-2-5- طرق الحصول على المعلومات

لجمع المعلومات هناك طرق متعددة يتم اختيار أنسب الطرق تبعا للاحتياجات ونذكر من بين هذه الطرق ما يلي:

2-1-1-2-1-2-5-1- البحث وفحص السجلات

ويتم ذلك عن طريق متابعة الخريطة التنظيمية، الملفات والتقارير ونماذجها، سجلات العمل، القرارات والشكاوى بالإضافة إلى المشاكل التي سجلت حين إعداد وتنفيذ الخطط والموازنات وكذا خرائط المسارات.

2-1-1-2-1-2-5-2- أسئلة الاستبيان

هي إستمارة يتم ملؤها من قبل المستجوب الذي يعد سيد القرار، كونه يملأ حسب فهمه للأسئلة التي تطرح عليه ودرجة إستجابته، لذلك يعتبر الإستبيان طريقة للكشف عن الحقائق واستطلاعات الرأي وميول الأفراد، كما أنه يمثل وسيلة مناسبة وملائمة للوصول إلى المنتشرين في مناطق واسعة دون أن تكون مكلفة.

2-1-1-2-1-2-5-3- المقابلة الشخصية

من أهم الطرق للحصول على المعطيات، تساعد في ملاحظة سلوك الأفراد والجماعات ومعرفة آرائهم، كما تثبت صحة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة، وميزة هذه الوسيلة أنها مفيدة لاختبار وتقييم الصفات الشخصية.

وحتى يتم ضمان أسلوب المقابلة الشخصية يشترط 05 نقاط:

- جدول المقابلة.
- الحصول على الموافقة على المقابلة.
- ضرورة توضيح الهدف منها.
- إدارة المقابلة.

2-1-1-2-1-2-1-1-2-4-5 الملاحظة

تعتمد على إرسال ملاحظين لتسجيل ما يتم وقوعه أثناء العمل كإحصاءات الرقابة على الجودة، وقد تتميز هذه الملاحظات بالقصور كما قد تكون متحيزة، لكن قد تكون في أحوال أخرى نافعة وذات فائدة.

2-1-1-2-1-2-1-1-2-5-5- العينات

يأخذ محلل الأنظمة عينة من المدخلات والمخرجات أو المواقف كعينة على طلبات البيع، شكاوى العملاء والموظفين، أوقات توقف الآلات وعمرها الانتاجي...إلخ. وتسمح العينات الإحصائية بالوصول إلى نتائج تحل المشكل.

2-1-1-2-1-2-1-1-2-6-5- الأنترنيت

يعرف بشبكة الشبكات، وهو أحدث طريقة لجمع المعلومات، وإضافة إلى الخدمات المتعددة التي توفرها الشبكة، فهو يتميز بسهولة استعماله وتكلفة الدخول إليه منخفضة كما يوفر إمكانية إتصال على المستوى العالمي.

2-1-1-2-1-2-1-1-2-7-2- دورة الحصول على معلومات

تمر دورة تشغيل البيانات بغرض الحصول على معلومات مفيدة ثم حفظها وتخزينها بثلاث مراحل أساسية هي: [126] ص67

- مرحلة تجهيز البيانات بغرض التشغيل.
- مرحلة تشغيل البيانات.
- مرحلة دراسة وتحليل مخرجات التشغيل.

-تشغيل البيانات: من الناحية العلمية يمكن تشبيه عملية تشغيل البيانات بإحدى العمليات الصناعية التي تحول المواد الخام التي يتم إدخالها في وحدات التشغيل المختلفة إلى منتجات جاهزة أو تامة الصنع يمكن استخدامها بحالتها كما هي عليه، هكذا الوضع بالنسبة لعملية تشغيل البيانات التي يمكن تعريفها " بأنها عملية إخضاع البيانات للتحليل وإجراء العمليات الحسابية والمنطقية عليها باستخدام وسائل معينة بغرض الحصول على معلومات." [126] ص65

وفيما يلي سيتم التطرق إلى مراحل الحصول على المعلومات:

2-1-1-2-1-2-1-1-2-7-1- مرحلة تجهيز البيانات بغرض التشغيل

تعتبر هذه المرحلة أولى الخطوات المتبعة لإعداد ومعالجة البيانات بغرض الوصول إلى معلومات والنتائج المطلوبة لمتخذي القرارات وسواء تمت هذه العملية باستخدام الأسلوب اليدوي أو عن طريق الاستعانة ببعض الآلات الحاسبة أو الكهربائية أو حتى باستخدام الحاسب الإلكتروني فإنها تتم وفقا لمراحل معينة يمكن إيضاحها فيما يلي:

2-1-1-2-1-2-7-1-1-2- مرحلة تسجيل البيانات Recording

ونبدأ عملية تسجيل البيانات الكمية أو الوصفية بعد تجميعها من مصادرها المختلفة، داخل المشروع أو خارجه ووظيفة التسجيل تعني تدوين البيانات أما في صورة مكتوبة أو على هيئة صور أو رموز أو ثقوب أو أشكال بيانية معينة بحيث يسهل تبادل تلك البيانات وتناولها في وحدات التشغيل المناسبة ومن هنا نلاحظ اختلاف طريقة التدوين وأسلوب التشغيل فقد يكون المستند في صورة أوراق عادية ومصمم بما يخدم الغرض من الاستخدام وذلك في حالة استخدام الأسلوب اليدوي أو قد يكون على شكل بطاقات يتم تشغيلها بطريقة معينة في حالة استخدام نظام الآلات الكهروميكانيكية أو في صورة أشرطة ورقية أو مغناطسية أو إسطوانات أو أقراص ممغنطة إذا استخدمت الوسائل الإلكترونية.

وتعتبر عملية تسجيل البيانات على المستندات الأساسية من الخطوات الضرورية والهامة في دورة الحصول على المعلومات للأسباب التالية:

- تتوقف دقة النتائج النهائية على دقة البيانات التي يتم تسجيلها على المستندات الأساسية حيث أن جميع عمليات التشغيل تعتمد عليها.
- تساعد عملية تسجيل البيانات بالشكل المناسب في إمكانية استيعاب البيانات وسهولة إتمام عمليات المراجعة.

وفي هذا المقام يجب أن ننوه أنه قد تتم أثناء عملية تسجيل البيانات عملية ترميز Coding أي تحويل البيانات إلى رموز يعبر عنها في شكل مختصر وذلك بغرض تقليل كمية البيانات المطلوب تسجيلها لاسيما البيانات الإيضاحية وبالتالي يسهل أخذ البيانات ويمكن توفير كثير من الوقت والمجهود وتشبه عملية الترميز تلك عملية وضع الدليل المحاسبي. فرقم 1 مثلا يعبر عن الأصول ورقم 2 يعبر عن الخصوم أما رقم 3 فيعبر عن الاستخدامات ورقم 4 يعبر عن الموارد وتلك يندرج تحتها أرقام أخرى فمثلا الأصول الثابتة يرمز لها بالرقم 11 وهكذا ... إلخ.

2-1-1-2-1-2-7-2-1-1-2- ترتيب البيانات Arranging

وتعني عملية ترتيب البيانات إعدادها في نظام ونسق معين وذلك بعد القيام بعملية التسجيل ولابد من إحكام هذه العملية بدقة لأنها قد تستغرق وقتا كبيرا لاسيما في حالة زيادة حجم البيانات في المشروعات الكبرى وتظهر أهمها عملية ترتيب البيانات أثناء عملية التشغيل فالبيانات المرتبة بدقة يمكن استخدامها والاستفادة منها بيسر وسهولة في عملية التشغيل وذلك بعكس البيانات الغير مرتبة هذا ويتم ترتيب البيانات بإحدى وسيلتين هما:

- ترتيب المستندات التي تتضمن البيانات تبعا لأرقام مسلسلة.
- تصنيف البيانات تبعا لخصائص معينة لكل مفردة ووضعها في مجموعات أو صفات معينة (نوعا أو كما – زمانيا أو مكانيا – أو تصنيف مشترك).

تتم عملية ترتيب البيانات وتصنيفها في ظل النظام اليدوي عن طريق شخص معين يقوم ببسط المستندات على منضدة أو قد يستخدم صندوق خاص ذات عيون أو خانات لإجراء هذه العملية وفي ظل استخدام نظام البطاقات المثقبة فإن آلة الفرز تتولى هذه المهمة كما يستطيع الحاسب الإلكتروني نفسه القيام بهذه العملية عن طريق إحدى وحدات التوجيه والتحكم

2-1-1-2-1-2-7-2- مرحلة تشغيل البيانات

تتضمن هذه المرحلة كما سبق الإشارة إلى إجراء بعض العمليات الحسابية والمنطقية على البيانات ثم عرضها في وسائل عرض مناسبة تساعد على إجراء بعض العمليات التحليلية التي تساعد في الوصول إلى نتائج مرضية وبذلك يمكن تقسيم هذه المرحلة إلى خطوتين هما: [126] ص69

2-1-1-2-1-2-7-2-1- إجراءات العمليات الحسابية والمنطقية (حسابات البيانات) Computation

تتضمن هذه المرحلة إجراء العمليات الحسابية للبيانات (جمع – طرح – ضرب – قسمة – ترحيل – مقارنة – اختبارات منطقية).

وقد تتم عملية تلخيص إضافية للبيانات أثناء عملية الحساب كإعداد كشوف تجميعية أو ملخصات للأجور الأقسام المختلفة بالإسناد إلى الكشوف التفصيلية كما قد تشمل العمليات الحسابية أهميتها علاقات رياضية بين الأرقام أو إجراء عمليات تحليل إحصائي.

تتم العمليات الحسابية في ظل النظام باستخدام القدرات الذهنية للإنسان غالبا أو بالإستعانة بالجداول الرياضية المعدة مسبقا أما في حالة استخدام نظام الآلات الكهروميكانيكية فإن الآلات الحاسبة تتولى هذه المهمة بتوجيه من الإنسان أما إذا استخدم نظام الحاسبات الإلكترونية فإن وحدة الحساب والمنطق هي التي تقوم بتلك الوظيفة وأيضا تتم هذه العملية ببرامج يتم وضعا عن العنصر البشري.

2-1-1-2-1-2-7-2-2- عرض النتائج Presentation

بعد إجراء العمليات الحسابية والمنطقية يمكن استخراج النتائج في صورة تنظيمية أو قد يكون من المناسب عرض تلك النتائج بطريقة مناسبة حتى يمكن تحليلها واستخدامها كمؤشرات لاتخاذ القرارات وهذا يبرهن على أن مرحلة عرض النتائج تعتبر بمثابة عملية إظهار للحقائق والمعلومات وفي النظام اليدوي لتشغيل البيانات يتم عرض النتائج بكتابتها في كشوف معينة تتلف أشكالها تبعا للغرض المطلوب من أجله مثل كشف جرد المخزون السلعي – ميزانية المراجعة – حساب التشغيل – حساب المتاجرة أو حساب الأرباح والخسائر – كشف توزيع الأرباح... أما في نظام الآلات الكهروميكانيكية فتتم العملية بطباعة النتائج على كشوف معينة بواسطة آلات الترجمة والطبع كالبطاقة المثقبة / أو الأشرطة الورقية أو المغناطيسية.

2-1-1-2-1-2-7-3- مرحلة دراسة وتحليل مخرجات التشغيل

تمثل هذه المرحلة نهاية المطاف في دورة الحصول على المعلومات ثم تخزينها وحفظها لأن مخرجات تشغيل البيانات تتمثل في المعلومات التي تم الحصول عليها وأيضا تتضمن هذه المرحلة ما يلي:

2-1-1-2-1-2-7-3-1- تحليل النتائج وإعداد التقارير Analyzing, Reporting

من الأمور المنطقية بعد إجراء عمليات التشغيل وعرض النتائج في صورة مقابلة إجراء بعض العمليات التحليلية للنتائج التي تم التوصيل إليها بغرض الوصول إلى مؤشرات أو اتجاهات معينة ينبغي دراستها والاهتمام بها وإعداد التقارير عنها سواء أكانت مكتوبة باليد عند استخدام النظام اليدوي، أو معدة بطريقة ألية عند استخدام نظام الآلات أو نظام الحاسب الإلكتروني مع ملاحظة أن عملية التحليل ذاتها قد تدخل ضمن العمليات الحسابية والمنطقية في بعض الحالات. [126] ص70

2-1-1-2-1-2-7-3-2- حفظ النتائج والمعلومات Retrieving

يعتبر الحصول على معلومات هو الهدف الأساسي لتشغيل البيانات كما أن حفظ المعلومات والنتائج يعتبر نهاية المطاف لدورة الحصول على المعلومات وتلعب عملية تخزين البيانات وحفظها دورا هاما في إمداد متخذي القرارات بالبيانات والمعلومات الضرورية في أسرع وقت ممكن، ولذلك فإن وضع الأسس المناسبة لعمليات حفظ البيانات وتخزينها يعتبر أمرا لازما وضروريا في عملية اتخاذ القرارات، مع ملاحظة أن حفظ النتائج والمعلومات الإدارية والمحاسبية قد تنصب على التقارير ذاتها أو صور منها وتتم هذه العملية في النظام اليدوي في صورة كشوف أو تقارير يمكن حفظها في ملفات أو سجلات أو تصويرها وحفظها بإتباع نظام " الميكروفيلم " أما في النظام الآلي والإلكتروني فإن عملية التخزين والحفظ تتم على بطاقات مثقبة أو أشرطة ورقية أو أشرطة مغناطيسية أو قد يتم التخزين في ذاكرة الحاسب الإلكتروني لحين الحاجة إليها.

2-1-2- تعريف نظام المعلومات وأسباب نشأتها

انطلاقا من ظاهرة المعلومات التي يتسم بها العصر الحديث والحاجة الملحة لهذه المعلومات سواء للفرد أو للشركة وفي إطار مدخل النظام المستخدم في إدارة المنشآت المعاصرة، ارتبطت هذه النظام بالمعلومات وكونت ما أتفق عليه في العصر الحديث بتنظيم المعلومات، فنظام المعلومات يهتم اهتماما بالغا بتقديم المعلومات الضرورية للإدارة من أجل القيام بالمهام الموكلة إليه بشكل جيد، وبما أن العملية الإدارية كغيرها من العمليات تعتمد على المعلومات التي تعتمد مادة القرار والذي يتوقف نجاحه على مدى صحة ودقة تلك المعلومات.

2-1-2-1- تعريف نظام المعلومات

كما سبق القول بأن النظام هو مجموعة عناصر (مكونات) تعمل بتناسق لتحقيق هدف مشترك، ومن هذا المنطلق جاءت العديد من التعاريف لنظام المعلومات على أنه مجموعة من المكونات (إجراءات وأفراد وأجهزة) تهدف إلى إنتاج معلومات محددة. [141] ص45

ولقد تعددت مفاهيم وتعاريف نظام المعلومات وذلك حسب اختلاف وجهات نظر الباحثين، ونذكر منها ما يلي:

أن نظام المعلومات هي " مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات وقواعد البيانات، تعمل يدويا أو ميكانيكيا أو آليا على تجميع المعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن ثم بثها إلى المستفيدين." [133] ص42

نظام المعلومات بأنها " النظم التي توفر للإدارة معلومات أفضل نوعية وأفضل توقيت وأدق إختبارا وأكثر توثيقا للمساعدة في عمليات صنع واتخاذ وتنفيذ القرارات الإدارية ومراقبة عملية التنفيذ." [142] ص28

يمكن تعرف نظام المعلومات هو" إطار يتم في ظله التنسيق بين الموارد (موارد بشرية، موارد مادية)، لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) وذلك لتحقيق أهداف المشروع."

يعرف بأنه: " مجموعة من الموارد والوسائل والبرامج والأفراد والمعطيات والإجراءات التي تسمح بجمع ومعالجة وإيصال المعلومات على شكل نصوص، صور، رموز... في الشركة." [143] ص65

ويعرف أيضا " على أنه مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها تجميع أو استخراج، تشغيل، تخزين ونشر المعلومات، بغرض دعم عمليات وضع القرار وتحقيق الرقابة داخل الشركة." [144] ص16

كما يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه: " نشاط المشروع الذي ينطوي على تجميع وتصنيف وتبويب وتوزيع البيانات." [145] ص13

وعرف نظام المعلومات هو ذلك النظام الذي يقوم بتجميع البيانات والمعلومات وحفضها وتحليلها ووضعها في قاعدة متكاملة للمعلومات وبطريقة تساعد على تحقيق الإجابة على مجموعة من الأسئلة الاستراتيجية والتشغيلية. [146] ص115

ويعرف بأنه تركيب مكون من الأفراد، الإجراءات، الأدوات والمهام لتسهيل وتخزين وتدفق كل البيانات والمعلومات من مختلف المصادر وتحليلها وصياغتها بشكل ذو معنى وفائدة لمتخذ القرار وذلك باتباع أدوات تحليلية متقدمة مثل الحاسوب.

وعرف أيضا نظام المعلومات على أنه " مجموعة إجراءات تم من خلالها تجميع واسترجاع، تخزين ونشر المعلومات لدعم عمليات صنع القرار وتحقيق الرقابة داخل الشركة."

كما أعتبر كذلك أن نظام المعلومات هو: " مجموع الإجراءات الشركة والتي يمكن من خلال تنفيذها توفير معلومات تستخدم لدعم عمليات صنع القرار والمراقبة، باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى

لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات." [147] ص69

وعرف أيضا نظام المعلومات على أنه: " عملية جمع وتنظيم وإيصال وعرض المعلومات لاستعمالها من قبل الأفراد في مجالات التخطيط والرقابة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية." [148] ص17

وعرف أيضا نظام المعلومات المحاسبية " هو أحد مكونات أي نظام إداري يختص بتجميع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية كالجهات الحكومية الدائنين المستثمرين وإدارة المؤسسة." [149] ص25

كما عرف أيضا نظام المعلومات المحاسبية " هو نظام فرعي للمعلومات داخل المؤسسة يقوم بتشغيل العمليات المالية الأساسية لإنتاج معلومات مالية تتعلق بنتائج الأداء."[150] ص52

وبصفة عامة يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه " مجموع عناصر (موارد بشرية، مادية ...) تسمح بالمعالجة والتخزين وإيصال المعلومات ويمكن أن يكون شاملا لنشاطات الشركة كما يمكن أن يكون أحيانا نظاما جزئيا مقتصرا على بعض النشاطات فقط."

2-1-2-2- أسباب نشأة نظام المعلومات

تعددت الأسباب حول استخدام نظام المعلومات هذه الأسباب يمكن حصرها في العوامل التالية:

2-1-2-2-1- المشكلة الإدارية

إن جوهر المشكلة الإدارية يتمثل في اتخاذ القرارات التي تحدد كيفية توزيع الموارد المحدودة على أوجه الاستخدام غير محدود، حيث أن الإدارة غير السليمة لا تملك القدرة للسيطرة على العوامل الخارجية التي تتأثر بها لكن تستطيع أن تخفف من أثرها السلبي، كما أن تلك القرارات تتخذ في ظروف تتصف بنقص المعلومات وعدم التأكد وصعوبة الرؤية المستقبلية وهذا كله يتطلب نظام معلومات فعال يساعد الإدارة على تقدير الاحتمالات المستقبلية بصورة صحيحة واتخاذ القرارات السليمة.

2-1-2-2-2- تقسيم العمل

إن تقسيم العمل أدى إلى ظهور تبادل المعلومات، فالشركة تنقسم اليوم إلى العديد من الإدارات المختلفة (المشتريات، الإنتاج، التسويق...) وحتى يتم أداء الأنشطة بشكل فعال يجب أن تتم عملية تبادل المعلومات بين هذه الإدارات والأقسام بشكل أفقي بين الإدارات في المستوى الواحد، وعمودي بين الإدارات في المستويات المختلفة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة، ومنه نقول أنه كلما زاد التقسيم الوظيفي للعمل زادت أهمية تبادل المعلومات بين الإدارات المختلفة وبالتالي تنشأ الحاجة إلى نظام المعلومات.

2-1-2-2-3- التقدم العلمي والفني

إن التطورات العلمية والتقنية للإنتاج تجعل العملية الإنتاجية أكثر تعقيدا، فالمشروعات أصبحت كبيرة الحجم، وتحتاج إلى تمويل كبير، كل هذه العوامل أدت إلى صعوبة اتخاذ القرار، إذ أن كل قرار خاطئ

يعود بخسارة كبيرة، وبالتالي فالشركة تحتاج إلى كم هائل من المعلومات الصحيحة المفيدة والمؤكدة التي يجب أن تتدفق بشكل منتظم بين المراكز الإدارية المتعددة في الشركة.

2-1-2-2-4- المنافسة الدولية والمحلية

إن الاقتصاديات المعاصرة تتسم بالإنفتاح على العالم أي تقوم على اقتصاد السوق، حيث توجد مؤسسات عديدة منافسة على الصعيد الدولي والمحلي.

2-1-2-2-5- العرض

نقصد به العرض الذي يتطلب على الشركة ضمان بقائها في السوق واستمرارها في العمل في ظل جميع الظروف، وهذا يتطلب جمع بيانات هامة تساعد المؤسسة على التحدي ومتابعة كل التغيرات.

2-1-2-3- أنواع وموارد نظام المعلومات

تعددت الأسباب حول استخدام نظام المعلومات هذه الأسباب يمكن حصرها في العوامل التالية:

2-1-2-1-3- أنواع نظام المعلومات

من أهم الأنواع ما يلي: [151] ص254

2-1-2-1-3-1- نظام معلومات الإنتاج

تختص وظيفة الإنتاج بتحويل مجموعة من المدخلات إلى مجموعة من المخرجات في شكل سلع وخدمات، فمثلا في نظام صناعي مثل صناعة السيارات، تقوم وظيفة الإنتاج بتحويل مجموعة من المدخلات متمثلة في الموارد المتاحة من عمالة ورأس مال إلى منتجات نهائية في شكل سيارات. ويتكون نموذج معلومات الإنتاج من المكونات التالية:

- تخطيط الاحتياجات من الموارد.
- العمليات التحويلية (تحويل فعلي إلى منتجات وخدمات).
- الهندسة الصناعية (تعمل على إتصال وثيق مع التسويق عند تصميم المنتوج).
- الشحن والاستلام (العملاء والموردين).
- المشتريات.
- رقابة الجودة.

2-1-2-1-3-2- نظام معلومات التسويق

منذ عام 1950م بدأت وظيفة التسويق تزداد وتنمو أهميتها وفي بعض المؤسسات تتضمن وظيفة التسويق إدارة المخزون والتوزيع المادي للمنتجات النهائية. ويتكون نموذج معلومات التسويق من المكونات التالية:

- بحوث التسويق (دراسة السوق).
- التسعير (تحديد السعر الصحيح).

- الترويج.
- إدارة المبيعات (نجاح أو فشل التسويق ينسب لقوة رجال البيع).

2-1-2-3-1-3-2-1-2- نظام معلومات التمويل

إن نظام معلومات التمويل يتضمن وظائف محاسبية وتتمثل المكونات الأساسية لهذا النظام فيما يلي:

- الميزانية (تعد أداة رقابية لكل الموارد المالية).
- محاسبة التكاليف.
- إدارة الأموال (الغرض هو التأكد من أن الأموال متاحة لمواجهة الالتزامات المالية للتنظيم وفي نفس الوقت تنظم العائد على الأموال المتاحة للاستثمار).
- المحاسبة المالية.
- التحصيل.
- حسابات القبض (تعتبر امتداد منطقي للتحصيل).
- حسابات الدفع (الدفع للموردين).

2-1-2-3-1-4-2-1-2- نظام معلومات الأفراد

إن نظام معلومات الأفراد لم يلق الاهتمام المناسب وقد يرجع السبب في هذا إلى أن تطبيقات الأفراد عادة ما تكون روتينية مثل أنشطة حفظ السجلات، وبسبب آخر يرجع إلى أنه ما لم يكن عدد الموظفين كبير فإن سجلات الأفراد من السهل المحافظة عليها يدويا.

ويتكون نموذج معلومات الأفراد من المكونات التالية:

- علاقات العمل (يمثل التداخل مع نقابات العمال وغيرها من التنظيمات العمالية).
- شؤون الأفراد (المحافظة على سجلات الأفراد).
- التدريب (يعتبر نشاط غير محدد ويجب أن يتم تحديده وفقا لميزانية معينة).
- المرتبات والأجور.

2-1-2-3-1-5-2-1-2- نظام المعلومات المحاسبي

هو نظام معلوماتي منهجي، فهو يشمل على خصائص مصدرها طبيعة المحاسبة، التي تتعلق بالتأثير الاقتصادي للأحداث التي تأثر على أنشطة المشروع.

يقبل نظام المعلومات المحاسبي البيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية والداخلية ويتم التعبير عن معظم هذه العناصر من البيانات في شكل مالي مثل كمية المبيعات للعميل، ولكنها تحول إلى بيانات كمية في النهاية مثل إجمالي المبلغ المسدد للعميل.

ومن جانب المخرجات ينتج نظام المعلومات المحاسبي المستندات والقوائم وغيرها من معلومات المخرجات التي يتم التعبير عن محتواها بشكل مالي، هذه المعلومات تساعد على اتخاذ القرار.

2-1-2-3-2-1-2- موارد نظام المعلومات

هناك 5 موارد أساسية يتم استخدامها في استقبال موارد البيانات وتحويلها إلى منتجات معلوماتية، وهذه الموارد هي: [152] ص13

2-1-2-3-2-1-1- الموارد البشرية

إن وجود الأفراد ضروري لعمل أي نظام معلوماتي وهناك نوعين أساسيين من الموارد البشرية وهما المستخدمين النهائيين والأخصائيون في نظام المعلومات.

2-1-2-3-2-1-2- الموارد المادية (المعدات)

تتضمن جميع الأجهزة المادية والموارد المستخدمة في تشغيل المعلومات وهي تشمل الحاسوب وهي وحدة التشغيل المركزية، والأجهزة المكملة ونقصد بها مكونات الحاسوب والوسائط وهي جميع الأشياء الملموسة والتي يتم تسجيل البيانات عليها.

2-1-2-3-2-1-3- موارد البرمجيات

تشمل جميع أنواع تعليمات تشغيل البيانات من برنامج وإجراءات.

2-1-2-3-2-1-4- موارد البيانات

يتم الاحتفاظ بالبيانات داخل قواعد البيانات، والتي تتكون من مجموعة من الملفات والسجلات المرتبطة بطريقة منطقية.

2-1-2-3-2-1-5- موارد الشبكات

ويستخدم هذا المورد في حالة نظام المعلومات الآلية، حيث أصبحت شبكات الاتصال ضرورية لقيام الشركة بالتجارة والأعمال الإلكترونية في جميع الشركات وفي نظام المعلومات.

2-1-2-4- الوظائف ودعائم نظام المعلومات

إن نظام المعلومات الفعال هو الذي يسعى إلى تحقيق عدة أهداف من خلال الوظائف التي يقوم بها، وبتعدد الوظائف التي يقوم بها نظام المعلومات تعددت الخصائص والدعائم التي يتميز بها، وحتى يبقى نظام المعلومات دائما يتلائم مع استراتيجيات الشركة وجب عليه أن يتميز بمصادر تطوير وتصميم خاصة به.

2-1-2-4-1- وظائف نظام المعلومات

تتمثل الوظائف الأساسية لنظام المعلومات لأي شركة في أربعة وظائف رئيسية موضحة كما يلي:

2-1-2-4-1-1- وظيفة الإعلام

هي وظيفة الحصول على البيانات وتتضمن تحديد كل البيانات اللازمة سواء داخل الشركة أو من خارجها، في ضوء احتياجات المستويات الإدارية في الشركة والملخصة كما يلي:

✓ الإدارة العليا: تحتاج الإدارة العليا إلى المعلومات اللازمة لتحديد الأهداف والسياسات العامة للشركة، ووضع الخطط الاستراتيجية التي تمتد لعدة سنوات.

ويمكن تقسيم المعلومات إلى قسمين كما سبق الذكر، المعلومات الخارجية وأخرى داخلية، فالمعلومات كذلك الخارجية تتضمن توصيف متغيرات البيئة الخارجية العامة للشركة من قانونية واقتصادية واجتماعية وجغرافية وسياسية وتكنولوجية... إلخ. وتتضمن توصيف البيئة الخارجية التشغيلية للشركة التي تتعلق بالجماعات ذات المصلحة في وجود الشركات ومزاولتها لأنشطتها من العاملين والممولين المساهمين والعملاء والحكومة والمنافسين وأما الداخلية فتعبر عن إجمالي نشاط الشركة ومواردها والعوامل التي تؤثر في أوجه نشاطها المختلفة وتضمن ذلك معلومات إنتاجية, تسويقية، مالية... إلخ.

✓ الإدارة التنفيذية: تختص الإدارة التنفيذية بوضع الخطط القصيرة الأجل وتحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذها ومن ثم تحتاج إلى المعلومات التالية:

- معلومات عن سوق توزيع المنتجات وسوق المواد المستخدمة في الإنتاج.
- معلومات عن سوق التوزيع الفعلي للمنتجات والتوزيع المستهدف خلال فترة محددة.
- معلومات عن تكاليف العمل وعن مستويات المخزون... إلخ.

2-1-2-4-2-1-2- وظيفة المعالجة

إن معالجة البيانات هي مجموعة متباينة من العمليات التي تسمح بتغيير المدخلات إلى مخرجات وهي:

2-1-2-4-2-1-2-1- إعداد التعليمات الخاصة بتشغيل البيانات

تتحدد هذه التعليمات في ضوء الاعتبارات التالية:

- الاستخدام: يحدد طبيعة استخدام المعلومات وثم طريقة معالجة البيانات.
- الخبرات المتخصصة: يشترك متخصصون في وضع تعليمات وبرامج التشغيل اللازمة لإعداد التقارير المطلوبة.
- تكنولوجيا المعلومات: تحديد التكنولوجيا والإجراءات الفنية المستخدمة.

2-1-2-4-2-1-2-2- تجميع وتحليل وتلخيص البيانات

تتضمن هذه الوظيفة تقييم البيانات للتأكد من صحتها ومناسبتها للغرض التي تستعمل فيه، ويتم تشغيل البيانات بهدف إعداد المعلومات.

2-1-2-4-2-1-3- وظيفة التخزين

وتسمى أيضا بتصنيف المعلومات في ملفات، حيث تحتفظ بجميع المعلومات المتحصل عليها، بطريقة يسهل الرجوع إليها عند الحاجة وهذا وفقا للتكنولوجيا المتاحة.

2-1-2-4-1-4-2-1-2- وظيفة الاتصال

إن الوظيفة الحيوية في نظام المعلومات هي إيصال المعلومات إلى مستخدمها النهائي، وقد يتطلب ذلك نقلها من مكان معالجتها إلى مكان استخدامها باستعمال عدة وسائل:

2-1-2-4-1-4-1-4-2-1-2- استخراج المعلومات وفقا لحاجة مستخدميها

بعد تشغيل البيانات يتم استخراج المخرجات التي تحقق الهدف وبعد حفظ نسخة من كل المعلومات، تعد منها نسخة لترسل إلى الأشخاص المعنيين بها.

2-1-2-4-1-4-2-4-1-4-2-1-2- توصيل المعلومات إلى مستخدميها

ليس للمعلومة أي قيمة إذ لم يتم استخدامها لذلك وجب توصيلها بالشكل المطلوب، وفي الوقت المناسب، ولا تقتصر وظيفة الاتصال في نظام المعلومات على مجرد توصيل المعلومات بل لابد أن يكون هناك اتصال مزدوج من أجل التأكد من فهم للمعلومة المطلوبة ويمكن أن يكون الاتصال على عدة أشكال مثل أن يكون شفهيا، مرئيا على شاشة الحاسوب، مستنديا.

2-1-2-4-2-1-2- دعائم نظام المعلومات

في أغلب الأحيان يفضل التمييز بين مختلف دعائم نظام المعلومات تبعا للغاية من وجودها وهي متمثلة فيما يلي:

2-1-2-4-2-1-2-1- الأنظمة المدعمة للعمليات

هذه الأنظمة التي تزود بالمعلومات مختلف الأنشطة، يمكن أن تكون على ثلاثة أشكال مختلفة:

2-1-2-4-2-1-2-1-1- أنظمة معالجة المعاملات

إن أي شركة تجري عدة معاملات (الشراء، البيع، اللوائح، القوانين)، لتحضير هذه المعاملات لابد من إتمام عدة عمليات متعلقة بمعالجة المعلومات وغالبا ما تكون هذه العمليات مادية.

2-1-2-4-2-1-2-2- دعم ومراقبة العمليات الصناعية

في أغلب الأنشطة الصناعية يتم مراقبة تشغيل الأجهزة والآلات الإنتاجية عن طريق حواسيب تطبق نماذج للمراقبة، هذا التشغيل بدوره ينتج معلومات مثل الكميات المنتجة، المواصفات، مشاكل ومعوقات التشغيل والتي يمكن أن تخزن وتستعمل من طرف أنظمة معلومات مختلفة وأيضا إلى جانب هذه الأنظمة الإنتاجية المدعمة بالحواسيب، نجد أنظمة للتصميم وأنظمة رسم وهذا في مصلحة الدراسات.

2-1-2-4-2-1-2-3- دعم عمليات المكاتب والاتصال

تم تطوير أنظمة مدعمة للمعلومات هدفها الرئيسي إنهاء ولو جزئيا أنشطة المكاتب وبصفة عامة أنشطة الاتصال داخل الشركة.

2-1-2-4-2-2- بنك المعلومات

نظام بنك المعلومات هو مجموعة من البرامج لفحص السجلات على الحاسوب، الهدف منه حفظ البيانات والمعلومات وجعل هذه المعلومات متاحة للمستخدمين عند الحاجة إليها. [153] ص108

نظام بنك المعلومات هو شكل من أشكال المعالجة الآلية للمعلومات يهدف من خلال وسائله التقنية والتنظيمية إلى الوصول إلى التسجيل وتخزين وإعادة إيجاد المعلومات بشكل عقلاني ومربح. وبالتالي فإن بنك المعلومات هو مجموعة من التقنيات التي تستخدم كأداة قياس تطوير وتصميم وتشغيل نظام المعلومات بكافة أنواعها.

2-1-2-4-2-3- الأنظمة المدعمة للتسيير

يعتبر الهدف الأساسي لهذه النظام هو جمع معلومات لمتخذي القرارات، ويمكن التمييز بين:

2-1-2-4-2-3-1- أنظمة وضع التقارير

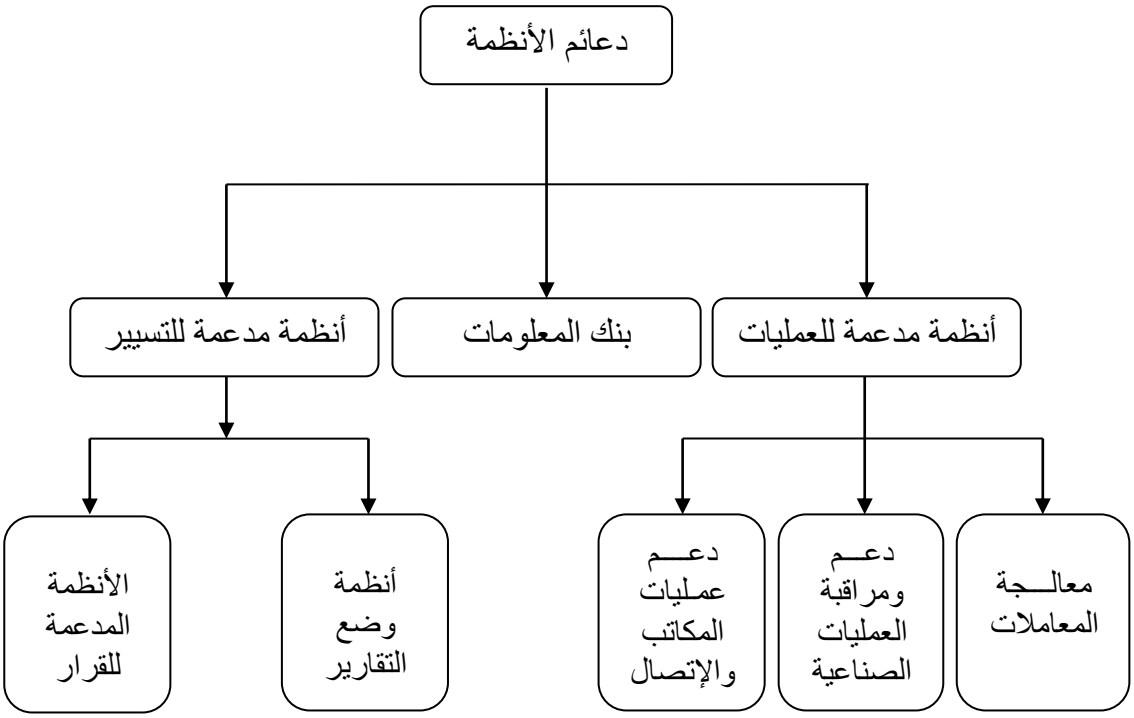
في أغلب المنظمات والشركات يتم إيصال المعلومات الضرورية بمساعدة تقارير دورية كجداول المبيعات في الأسبوع تبعا للأقسام أو تبعا لطبيعة الزبائن، الموازنات الشهرية الانحرافات وفي أغلب الأحيان يشكل النظام المحاسبي الركيزة لمثل هذه التقارير، ويمكن لهذه التقارير أن توضع تبعا لما يلي: [154] ص43

- بطريقة نظامية تبعا لفترة دورية محددة سلفا.
- بناءا على طلب المستعملين.
- إذا بررتها الظروف كوجود انحرافات مهمة.
- تستخدم هذه التقارير النتائج المحصل عليها من مختلف أنظمة معالجة المعاملات والصفقات، ويمكن لها تقديمها بأشكال مختلفة تتلاءم مع وظيفة مستعمليها وكذا موقعهم في التدرج الهرمي.

2-1-2-4-2-3-2- أنظمة دعم القرار

هي أنظمة هدفها الرئيسي مساعدة المقررين عند الاختلاف سواء من ناحية البحث وجمع المعلومات، أو اختيار النماذج الملائمة لاتخاذ القرار المناسب.

ويمكن تمثيل دعائم نظام المعلومات في الشكل رقم (06).



شكل رقم (06): دعائم نظام المعلومات [155] ص97

2-1-2-5- عملية تطور نظام المعلومات

لكل نظام معلومات دورة حياة تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية الصيانة وهذا من خلاله ما يلي:

- دورة حياة نظام المعلومات.
- أمن ورقابة نظام المعلومات.
- أسباب نجاح فشل نظام المعلومات.

2-1-2-5-1- دورة حياة نظام المعلومات

وهي تتمثل في المراحل التي يمر بها نظام المعلومات منذ مرحلة نشأته إلى غاية مرحلة تشغيلية بشكل عام وتتجلى هذه المراحل فيما يلي: [156]

2-1-2-5-1-1- تخطيط النظام

في هذه المرحلة يتم التعرف على مختلف الأنظمة الفرعية المكونة للنظام والتي تكون بحاجة إلى تجديد، والهدف من عملية التخطيط ما يلي:

- تحديد بكل دقة المشاكل ومعالجتها بصفة مباشرة أو في المستقبل بعد فترة زمنية محددة حيث يقوم المحلل خلال هذه الفترة بالتعرف على بيئة النظام وبعدها التعرف على الهيكل التنظيمي للشركة.
- بعدها يقوم المحلل للنظام بالقيام بالدراسة المبدئية هدفها التأكد من مدى الحاجة للنظام، وتتضمن هذه المرحلة ما يلي:

1) الجدوى الفنية: تتناول دراسة النواحي المادية والمتعلقة بالبرمجيات، ويحاول محلل النظام أن يتخذ قرارا فنيا بما إذا كان التصميم المبدئي يمكن أن يطور ويطبق باستخدام الإمكانيات الآلية والبرمجية والخبرات المتاحة.
2) الجدوى الاقتصادية: يحدد المحلل ما إذا كانت الفائدة التي يمكن أن تتحقق من النظام المقترح تساوي المجهود والمال والوقت المنفق لبناء هذا النظام.
3) الجدوى القانونية: يجب أن يتأكد محلل النظام من أنه لا توجد أي عقابات قانونية وأن التنظيم نفسه قادر على الوفاء بالالتزامات القانونية الناشئة عن النظام.
4) الجدوى العملية (التشغيلية): يتم تحديد قدرة النظام على القيام بالوظائف المسندة إليه.

يتم ترجمة نتائج الدراسة المبدئية في صورة خطة مشروع نظام جديد إذ يتم عرضها على الإدارة، وتمثل تلك الخطة الاقتراح المبدئي والتي على أساسها يتم الاختيار من بين البدائل الاستثمارية المتاحة لتطوير النظام في ضوء التمويل المتوافر لتنفيذها.

2-1-2-5-2-1-2- تحليل النظام

تبدأ هذه المرحلة بعد الانتهاء من المرحة السابقة ويتمثل هدفها الأساسي في الفهم المعمق للنظام القائم ومشاكله، من أجل تحديد الحاجة إلى المعلومات ووضع تصور أولي حول كيفية عمل النظام المستقبلي وتمر هذه المرحلة بأربع خطوات تتمثل في:

2-1-2-5-2-1-2-1- فحص النظام الحالي

بعد أن يتمكن محلل النظام بالتعرف على كل جوانب العمل في النظام القائم، وبناءا على تصوره العام للكيفية التي يكون عليها العمل داخل الشركة يبدأ المحلل بإجراء دراسات معمقة على النظام القائم بهدف التغيير وهنا يجب الإشارة إلى أنه من الخطورة أن تقوم بتعديل نظام قائم دون أن تقوم بتحليله وفهمه وتحديد نقاط القوة والضعف وقدرته على تحقيق أهداف إدارة الشركة.

2-1-2-5-2-1-2-2- تحديد الحاجات إلى المعلومات

الهدف من هذه الخطوة هو التعرف إلى حاجة المراكز الإدارية المختلفة إلى المعلومات عند عملية صنع القرارات، بمعنى آخر نحاول من خلال هذه الخطوة تحديد مدى مساهمة هذه المعلومات في عمليات اتخاذ القرار.

2-1-2-5-2-1-2-3- تحديد متطلبات النظام

يمكن عرض ما تحتويه هذه الخطوة في تحديد احتياجات النظام الخاصة ووضعها في صورة مدخلات النظام ومخرجاته، أي تحديد المدخلات الضرورية للنظام ولكي يتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه وتوفيرها في الأوقات المحددة، كما تهدف هذه الخطوة إلى تحديد العلاقات بين النظام الفرعي، فمخرجات أحد النظام الفرعي تشكل مدخلات نظام فرعي آخر.

2-1-2-5-2-1-4- وضع تقرير وتحليل البيانات

تصاغ النتائج النهائية لعمليات التحليل على شكل تقرير يحتوي على العناصر التالية:

- ملخص مدى وأهداف مرحلة التخطيط.
- تصوير العلاقة بين النظام المحلل وبين كل خطط نظام المعلومات الرئيسية في الشركة.
- تصوير لكل المشاكل والصعوبات التي تواجه النظام المستخدم.
- ملخص عن القرارات التي يتم اتخاذها والمعلومات التي يجب توفيرها حتى يتم اتخاذ القرار.
- تحديد متطلبات النظام.
- إعداد موازنة تقديرية لتكاليف إنشاء النظام الجديد والوقت الذي يستغرقه.
- التوصيات ما بعد تعديل النظام القائم أو تصميم نظام جديد.
- التوصيات حول تعديل أهداف النظام المفتوح.

حيث يقدم هذا التقرير إلى إدارة الشركة ويناقش معها حتى يتم اتخاذ القرار بشأن إستبدال النظام القائم أو تعديله.

2-1-2-5-2-1-3- تصميم النظام

من خلال هذه المرحلة يتم إعداد المخطط العام للنظام بشكل كامل ويتم تصميم النظام على شكل تدريجي من العام إلى الخاص حسب مدخل النظام حيث يجب أولا تحديد الأهداف ووظائف النظام وتتضمن هذه المرحلة 3 خطوات وهي:

2-1-2-5-2-1-3-1- تحديد بدائل التصميم

يمكن أن نحل مشكلة النظام القائم بعدة طرق لذلك يقوم مصمم النظام بجمع كل البدائل من الحلول أو الإمكانيات الممكنة لتصميم النظام الجديد وتوصيف هذه البدائل، وبعد ذلك يقوم مصمم النظام بناءا على الدراسات الاقتصادية بتصنيف البدائل حسب أفضليتها، ثم اختيار البديل الأفضل من وجهة نظره وتقديم هذا البديل كنظام مقترح يمثل الحل الأمثل في ظل الإمكانيات المتاحة لمشاكل الشركة.

2-1-2-5-2-1-3-2- تحديد مواصفات النظام المصمم

يتمثل العمل المهم في هذه الخطوة في تحديد مخرجات النظام وهي التقارير الإدارية والتي من مهام النظام تقديمها.

2-1-2-5-2-1-3-3- إعداد وتقديم مواصفات تصميم النظام

وهي المتمثلة فيما يلي:

2-1-2-5-2-1-3-3-1- المخرجات

بعد تحديد المخرجات يقوم المصمم للنظام بوضع المواصفات العامة لكل شكل من أشكال المخرجات وصورها المختلفة.

2-1-2-5-1-3-3-2- المعالجة

أما فيما يخص مواصفات المعالجة فهي تضم تحديد مواصفات المكونات المادية والمكونات البرمجية للنظام المصمم، ويتعلق تحديد مواصفات المكونات المادية بكل الوسائل المادية (الآلات) التي تستخدم في المعالجة مثل الحاسوب.

أما مواصفات المكونات البرمجية فتتمثل في تحديد الخطوات الواجب إتباعها في عملية المعالجة للبيانات من أجل الوصول إلى النتائج المطلوبة، وتتم المعالجة الآلية بواسطة الخوارزميات.

2-1-2-5-1-3-3-1- المدخلات

بعد تحديد المواصفات التفصيلية للمخرجات والمواصفات الخاصة بالمعالجة، يأتي دور المواصفات الخاصة بالمدخلات، أي تلك المدخلات التي تدخل من قبل استخدم النظام، بهدف الحصول على المخرجات وبالتالي فإن المدخلات (البيانات) تكون هي الأبطئ بالنسبة لنظام المعلومات وذلك لأنها تتم بشكل يدوي مما يعرضها بنسبة كبيرة إلى الأخطاء، مما يؤكد أنها تحتاج إلى وقت أطول نسبيا مقارنة بالمعالجة والمخرجات.

2-1-2-5-1-4- تنفيذ النظام

قبل بدأ عملية تنفيذ النظام يجب أن تهيأ كل الظروف اللازمة حيث تتضمن عملية تنفيذ النظام الجديد تطبيق المواصفات المادية والمعنوية التي تم اختيارها في مرحلة التصميم بشكل فعلي.

فعند التنفيذ تبدأ العملية باختيار أشخاص ذات كفاءة للقيام بهذه العملية داخل نظام المعلومات، فأول ما يقام به هو اختيار التجهيزات الضرورية لكتابة البرامج التطبيقية، وكذلك يجب تدريب الأشخاص الذين سيشرفون على تشغيل الحواسيب.

2-1-2-5-1-5- تشغيل النظام وتقييمه

بعد الإنتهاء من مرحلة تنفيذ النظام تأتي المرحلة الحساسة وهي مرحلة تشغيل النظام وذلك بعد التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد، ويمكن أن تتم عملية التحول إما بطريقة مباشرة أي إيقاف العمل بالنظام القديم تماما وتشغيل النظام الجديد فورا.

هناك تحول آخر وهو التحول الموازي ونقصد به إيقاف النظام القديم ونضيف له النظام الجديد ويبقى يعملان سويا حتى يتم التأكد من صلاحيته.

وإما بالتحول التدريجي أي الاستغناء على النظام القديم تدريجيا وإحلال النظام الجديد بعد فترة زمنية. وبعد أن يتم الاختيار تتم عملية التحول من النظام القديم إلى النظام الجديد الذي تم تصميمه، تبدأ عملية تشغيل النظام وفي هذا الصدد هناك ثلاثة اعتبارات يجب أن نراعيها وهي:

- الزمن اللازم لإنجاز عملية الإحلال.
- مقارنة النتائج التي يتم الحصول عليها في النظام الجديد مع نتائج النظام القديم.

- تتبع مواضع الأخطاء أثناء التشغيل وتصحيحها، ثم تأتي بعد ذلك عملية تقييم شاملة سواء من الناحية الفنية أو من الناحية المالية والاقتصادية.

أما فيما يخص التقييم المالي فهو يتعلق بتحليل تكاليف النظام الجديد مقابل العوائد المترتبة عليه.

2-1-2-5-1-6- صيانة النظام

تأتي مرحلة الصيانة بعد العمل بنظام المعلومات أو بعد تشغيله فقد تطول مدة تشغيله أو تقصر، ومنه فإن فترة حياته يمكن أن تحتاج إلى تعديلات من أجل أن يبقى يعطي ثماره فهو يتأثر بالبيئة كما يؤثر فيها.

لذلك فإن نظام المعلومات يحتاج بشكل أو بآخر إلى تعديلات أو تغييرات ليستطيع الاستمرار في العمل ضمن حدود أدائه التي صممت من أجل إنجازه ولأطول فترة ممكنة.

2-1-2-5-2- أمن ورقابة نظام المعلومات

يعتبر نظام المعلومات اليدوي أكثر أمانا من نظام المعلومات المبني على الحاسوب، فهذه الأخيرة تحفظ البيانات في ملفات يمكن الوصول إليها بواسطة عدد كبير من الأشخاص من خارج الشركة، وعلى الرغم من الخصائص التي تتمتع بها نظام المعلومات المعتمدة على الحاسوب لتحقيق الأمان إلا أنه مازال هناك تهديدات يتعرض لها ذلك النظام. [156]

إختراق النظام يرجع إلى العوامل التالية:

- صعوبة عمل نسخ ورقية لنظم المعلومات المعقدة نظرا لضخامة حجم البيانات التي تتضمنها.
- عادة لا توجد آثار ظاهرة لأي تغيير في نظم المعلومات المبنية على الحاسوب لأنه لا يتم التعامل معها أو قراءة سجلاتها إلا بواسطة الحاسوب والذي لا يكتشف أي تغيير.
- إن الإجراءات المبنية على الحاسوب غير مرئية وليس من السهل مراجعتها.
- تغيير النظام الآلي عملية معقدة ومكلفة بالنظام اليدوي.

وهناك عدة أنواع من الرقابة للتأكد من فعالية العمليات الخاصة بإجراءات البرمجة وهي تشمل ما يلي:

2-1-2-5-2-1- الرقابة على عملية تطبيق النظام

الهدف من تلك الرقابة هو التأكد من أن نظام المعلومات المبنية على الحاسوب تقابل احتياجات المستخدم.

2-1-2-5-2-2- الرقابة على التصميم

يتم بناء خصائص ومعايير الرقابة على تصميم النظام من خلال محللي النظام، يجب مراعاة أن لا تزيد تكلفة الرقابة عن المنافع المترتبة عليها.

2-1-2-5-2-3- الرقابة على البرمجيات

تغطي تشغيل النظام والتي تقوم بتنظيم إدارة موارد الحاسوب لتسهيل تنفيذ البرمجيات التطبيقية.

2-1-2-5-2-4- الرقابة على المكونات المادية

يجب حماية الأماكن التي يوجد بها الحاسوب بالطريقة التي تسمح للأفراد المرخص لهم فقط بالتعامل مع الحاسوب.

2-1-2-5-2-5- الرقابة على تشغيل الحاسوب

تساعد على التأكد من أن إجراءات البرمجة متناسقة وتطبق بطريقة مصححة.

2-1-2-5-2-6- الرقابة على أمن البيانات

حمايتها ضد التزوير والسرقة أو التلف.

2-1-2-5-2-7- الرقابة الإدارية

تتشكل من معايير وقواعد وإجراءات ومبادئ الرقابة.

بعد أن يتم تصميم النظام الرقابي يجب التأكد من فعاليته وذلك من خلال مراجعته دوريا، وبصورة شاملة.

2-1-2-5-3- أسباب نجاح وفشل نظام المعلومات ومشاكله

وهي متمثلة فيما يلي:

2-1-2-5-3-1- أسباب نجاح وفشل نظام المعلومات

هناك العديد من العوامل التي تمثل مسببات نجاح أو فشل نظام المعلومات هي:

- اشتراك المستخدم النهائي: له أثار إيجابية تتمثل فيما يلي:
  - ✓ تشجيع المشاركة على زيادة الالتزام بالتغير.
  - ✓ زيادة معرفة المشاركين بالتغيير وتنمية مهاراتهم وقدرتهم على الرقابة والسيطرة.
- الفجوة بين مصممي النظام ومستخدميه من أهم الأسباب التي تقابل تطبيق وتنفيذ نظام المعلومات.
- دعم الإدارة: إذا حصل مشروع نظام المعلومات على المساندة والتدعيم من كافة المستويات الإدارية فهذا يؤدي إلى توليد اتجاهات إيجابية نحو النظام.
- مستوى التعقيد والمخاطرة: قد تفشل بعض مشروعات النظم نتيجة لما تتضمنه من مستوى مرتفع من المخاطرة ويتأثر مستوى المخاطرة بالعناصر التالية (حجم المشروع الذي يقاس إما بتكلفته أو بعدد الأفراد أو الوقت اللازم لتنفيذه، هيكل المشروع، الخبرة السابقة مع التكنولوجيا).
- وفرة المعلومات التي يبنى عليها النظام.
- وفرة الأدوات المناسبة لإمكانية تخزين المعلومات والتعامل معها بالتحليل والقدرة على استرجاعها عند الضرورة.

2-1-2-5-3-2- مشاكل نظام المعلومات

ترجع مشاكل نظام المعلومات إلى المصادر التالية:

2-1-2-3-5-2-1-2- التصميم

يفشل التصميم إذا لم يكن متوافقا مع القيم والثقافة والأهداف التنظيمية أو إذا كان معقدا بدرجة لا تسمح للمستخدم غير الفني باستخدامه.

2-1-2-3-5-2-2-2- البيانات

إذا كانت البيانات التي يتم الاعتماد عليها في إنتاج المعلومات غير دقيقة وغير منسقة هذا يؤدي إلى غموض المعلومات الناتجة عن النظام.

2-1-2-3-5-2-3-2- التكاليف

قد يعمل النظام بصورة فعالة، إلا أن تكلفة تنفيذه وتشغيله قد تكون مكلفة عما هو مقدر له في الموازنة المخصصة له.

2-1-2-3-5-2-4-2- التشغيل

في هذه الحالة لا يعمل النظام بصورة جيدة كأن تصل المعلومات متأخرة نتيجة لفقدان بعض البيانات مثلا.

2-1-3- تكنولوجيا نظام المعلومات

يعتبر نظام المعلومات الجديد ذلك النظام المرتبطة بالحاسب وتعرف على النحو التالي: " هو نظام المعلومات الذي يستخدم الحاسب وبرمجيات الحاسب وقواعد البيانات والإجراءات والأفراد لتجميع وتحويل وإرسال المعلومات في الشركة." [124] ص92

2-1-3-1- تطور آليات نظام المعلومات

إن التطورات العديدة والمستمرة التي تحدث في مجال الأعمال – بصورة عامة – وما ينتج من بيانات بكميات هائلة ينبغي معالجتها وتهيئتها كمعلومات يمكن أن تحقق الفائدة لمستخدميها، قد تطلب من الوحدات الاقتصادية أن يكون لديها نظاما للمعلومات تختص بكل مجال من المجالات التي تمارس فيها وصولا إلى تحقيق أهدافها العامة. لقد أدى استخدام الحاسوب إلى تغيير في طبيعة مقومات النظام المحاسبي وكذلك التأثير في المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الإلكتروني، نجد أن طبيعتها قد تغيرت من شكلها التقليدي المعتاد من مستندات وسجلات إلى شكل آخر يتفق مع طليعة الحاسب الإلكتروني أو الحاسوب. كما أن معالجة العمليات تتم وبطريقة آلية معقدة داخل الحاسب الإلكتروني. إن الاعتماد على الحاسوب يساهم وبشكل كبير في توفير الدقة في البيانات المالية إضافة إلى السرعة في توفير هذه البيانات في الوقت الملائم ونتيجة لذلك فإن استخدام الحاسوب له المبررات الكافية. [157] ص39

2-1-3-1-1- تكيف مهنة المحاسبة مع وسائل تقنية للمعلومات الحديثة

فيما يتعلق بتنفيذ العمل المحاسبي وواقعيا، فقد شهد العقدان الماضيان تقدما مدخلا في تقنية الحسابات الآلية وتكنولوجيا المعلومات وشبكات الاتصال، وأساليب تجهيز ومعالجة وحفظ واسترجاع البيانات، وقد ترتب على هذا التقدم الانخفاض المستمر في أسعار الحاسوب.

ومنذ نهاية السبعينات أصبح استخدام الأنظمة الإلكترونية للمعلومات في متناول معظم الشركات وجزءا متكاملا مع نشاطاتها، وقد تأثرت المحاسبة تأثيرا ملموسا بهذا التقدم بحيث أصبح في الإمكان إنجاز كافة المهام التقليدية لأنظمة المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف وغيرها بواسطة الحاسب الآلي بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة، بل أن الأمر تعدى ذلك إلى تطوير أساليب تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالاستعانة بالأنظمة الآلية. لدعم القرارات وأنظمة الخبرة المعتمدة على الذكاء الصناعي.

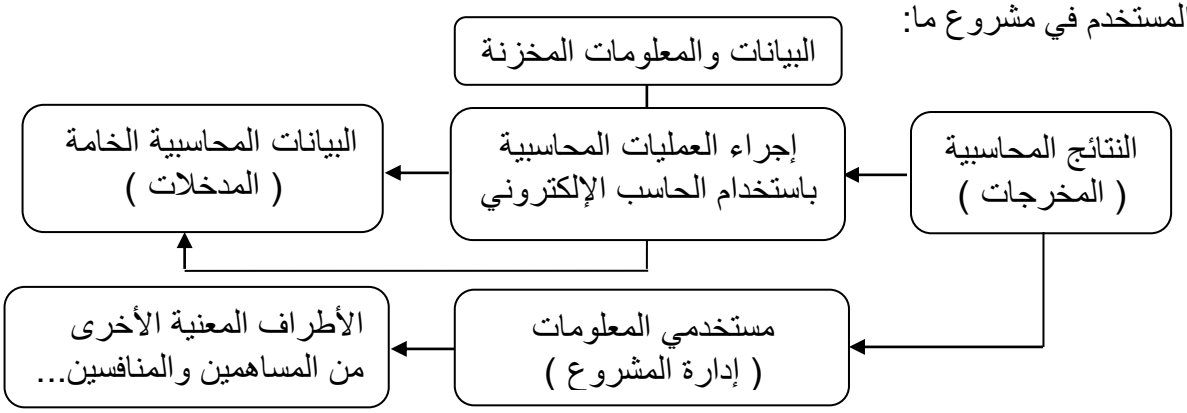
لقد جلب التطور التقني الحالي ثورة وتغيرات كبيرة في وسائل ووسائط وتقنيات نقل البيانات والمعلومات، حيث أثرت هذه الثورة التقنية تأثيرا مباشرا على مهنة المحاسبة على المستوى العالمي الإقليمي والمحلي نتيجة للاستخدام الواسع للأنظمة المحاسبية المحسوبية والمراجعة عن طريق استخدام الحاسوب. أما على المستوى العالمي، نجد أن كل المؤشرات والدلائل تشير إلى أن معظم دول العالم المتقدمة وبعض دول العالم الثالث المتمكنة اقتصاديا، قد تمكنت من مجاورات التكيف مع التطورات الهائلة في الوسائل التقنية الجديدة في مجال حوسبة الأنظمة المحاسبية من أجل تحسين أداء وكفاءة وسرعة نقل البيانات والمعلومات، مقارنة مع الأنظمة التقليدية.

أما في أغلبية دول العالم الثالث والذي تمثل الجزائر جزء منه، فإن المؤشرات الماثلة تقول أن الظروف الاقتصادية لهذه الدول قد أثرت تأثيرا كبيرا في عملية تكيف هذه الدول مع العولمة في مختلف المجالات، منها مجال حوسبة الأنظمة المحاسبية، حيث مازالت أنظمتها المحاسبية غير مواكبة مع التطورات السريعة لتقنية المعلومات والاتصال المصاحبة لظاهرة العولمة، مما يجعل هذه الدول تصاب بمرض الجهل التكنولوجي في مجالات عدة ومجال حوسبة الأنظمة المحاسبية وتطور القواعد المحاسبية المحلية لتساير القواعد الدولية.

2-1-3-1-2- دور الحاسب الإلكتروني والمحاسب في العمل المحاسبي

لعله يتبادر إلى الذهن تساؤل عن مدى دور المحاسب في ظل استخدامات الأجهزة الحاسبة الالكترونية في المحاسبة؟ فما دامت هذه الأجهزة تقوم بجميع عمليات القيد والترحيل والتبويب وحل الأساليب الكمية المستخدمة في علم المحاسبة والاستعانة بها على تطوير نظرية المحاسبة فماذا بقي إذن للمحاسب من عمل يقوم به؟ والواقع أن الحاسب الإلكتروني ما هو إلا آلة تستقبل المعلومات الخامة والتعليمات وفقا لبرنامج معين، ثم يتم إخراجها في شكل نتائج مطلوبة. بالإضافة لقدرته على تخزين

المعلومات وفقا لمعدل معين حسب سعة كل جهاز. إلا أن استخدام الجهاز في الأعمال المحاسبية يتوقف على قدرة الإنسان في تحليل وإيجاد الحلول لمشاكل المحاسبية، مثل تحليل الحسابات والقوائم المالية، باستخدام أساليب مختلفة. إلا أن الجهاز الإلكتروني لا يمكنه القيام بهذا التحليل إلا في حدود ما أراده المحاسب من معلومات وفقا لأساليب حددها له المحاسب نفسه. لذا فإن دور المحاسب هو التفكير ودور الجهاز هو التنفيذ، فيمد المحاسب المعلومات للقيام بالعمليات المحاسبية العادية اعتمادا على برامج محاسبية، ثم يقوم باستخدام النتائج ليقوم بتحليلها وإبداء الرأي فيها وتقديمها لإدارة المشروع لغرض اتخاذ القرارات الناجعة. والشكل الموالي يوضح، العلاقة التي تربط النظام المحاسبي والحاسب الإلكتروني المستخدم في مشروع ما:



الشكل رقم (07): العلاقة بين النظام المحاسبي والحاسب الإلكتروني [157] ص42

2-1-3-1-3- العلاقة بين النظام المحاسبي والحاسب الإلكتروني

يمكن توضيح العلاقة الوظيفية بينهما في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): العلاقة الوظيفية بين كل من المحاسب والحاسب الإلكتروني [157] ص43

ركائز العلاقة الوظيفية	دور المحاسب	دور الحاسب الإلكتروني
تخزين المعلومات	القدرة على تخزين قدر معقول منها في ذهنه تختلف من محاسب لآخر	القدرة على تخزين المعلومات المحاسبية الضخمة لرجوع أي محاسب إليها
القيام بعمليات القيد والترحيل والتطوير	القدرة على القيام بهذه العمليات في حدود فهم معين للمحاسب ولهذا تختلف النتائج من محاسب لآخر	القدرة على القيام بهذه العمليات وفقا لبرنامج محدد ويتفق عليه مسبقا وبذلك لا يختلف النتائج والتطبيق
القدرة على التفكير والإبتكار ومزج علم المحاسبة بالعلوم الأخرى.	قدرة المحاسب وفقا لقدراته العلمية والعملية على القيام بهذه الوظيفة	لا توجد لديه القدرة على ذلك

إن دور المحاسبة كنظام للمعلومات يحدد وجود ثلاث خطوات رئيسية متتالية وهي: [157] ص43

- قيام المحاسبة بوظيفة تجميع وحصر وتحليل الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية وتمثيلها في صورة بيانات أساسية يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبة.
- معالجة البيانات الأساسية وفق الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لغاية تحويلها إلى معلومات يتم الإستفادة منها.
- توصيل المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف المعنية، بطرق مناسبة كالتقارير والقوائم المالية.

وبما أن الأسلوب المستخدم في عملية معالجة البيانات الأساسية في نظم المعلومات المحاسبية، هو إجراءات تسجيل البيانات وتبويبها وتلخيصها وتحليل النتائج وإعداد التقارير عنها، وفق فروض وقواعد ومبادئ علمية وتتم في دفاتر وسجلات محاسبية، فإن ذلك يؤيد إمكانية استخدام أسلوب المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية، إلا أن وجود أسس تحكم عملية المعالجة الآلية، أمر ضروري جدا، للمحافظة على سير الإجراءات المحاسبية والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. كما تحتاج المستويات الإدارية المختلفة وخصوصا متخذي القرارات إلى معلومات تتصف بأنها تلبي المتطلبات الأساسية التي تساعد في اتخاذ القرارات السليمة، لذا فإن المزايا التي توفرها نظم المعالجة الآلية في توفير معلومات دقيقة وصحيحة وبشكل سريع تجعل من المهم الانتباه لبعض ضرورات اتخاذ القرار وأهمها:

- إن المعلومات تساعد في التخطيط لتحسين وتطوير نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة.
- على متخذ القرارات أن يسعى لتفعيل الترابط ما بين الأقسام والأعمال المختلفة، لأن ذلك ينعكس إيجابيا على مصلحة العمل في الشركة.
- إن قدرة الشركة على النمو يتطلب قرارات تتعلق بتحسين التطبيقات المستخدمة فيها.
- إن المعلومات تساعد على قياس فعالية وإنتاجية نظم المعلومات الفرعية المختلفة.
- توفر المعلومات الدقيقة والصحيحة يسهل التعامل مع تكنولوجيا المعلومات المتطورة.
- أن نظم المعلومات المحاسبية الجيدة تساعد في الاستخدام الفعال لمصادر البيانات والموارد المتاحة.
- لمواكبة التطور يحتاج إلى تطوير المصادر الفنية والبشرية لنظم المعلومات المستخدمة.
- على متخذ القرارات يخطط لاستمرارية إجراء الفحص وإتمام الرقابة على ملفات المعلومات والبيانات اللازمة لقراراته.
- أن متخذ القرارات يسعى إلى تطوير نظم المعلومات المحاسبية بتكاليف مناسبة. ويحتاج إلى معلومات تساعد باتخاذ قرارات تساهم في تسريع العمل وإنجاز المهام وتبسيط للإجراءات.

ومن هنا فإن العلاقة بين المعالجة الآلية ونظم المعلومات المحاسبية تتحدد بكافة النقاط المشتركة بينهما، إذ أن المعالجة الآلية تظهر في كل المراحل التي تمر بها الدورة المحاسبية سواء كانت مرحلة الإدخالات أو معالجة البيانات أو المخرجات.

2-1-3-1-4- أثر استخدام الحاسوب على مقومات النظام المحاسبي

يعتمد نظام المعلومات المحاسبية في ظل النظام اليدوي أو التقليدي على مجموعة من المقومات يؤدي كل منها دورا في دورة النشاط المتتابع للنظام (مدخلات:– تشغيل– مخرجات) تتضمن مقومات النظام العناصر التالية:

- المجموعة المستندية.
- المجموعة الدفترية.
- الدليل المحاسبي.
- القوائم المالية والتقارير الأخرى.

يتم تخزين البيانات في ظل النظام المحاسبي اليدوي بحفظ المستندات الأصلية داخل ملفات خاصة، هذا بالإضافة إلى أن الدفاتر والسجلات التي تحوي البيانات المسجلة تمثل أيضا وسائل للتخزين أما في ظل نظام التشغيل الآلي فإن طبيعة الحاسب تفرض صورة جديدة لتخزين البيانات والوسائط المستخدمة في ذلك. ويمكن القول بأن هناك طريقتان أساسيتان لتخزين البيانات.

2-1-3-1-4-1- تخزين داخل الحاسوب

وهو ما يعرف بالتخزين الداخلي أو الرئيسي، تستخدم وحدة التخزين الأصلية والتي تعد أحد مكونات وحدة التشغيل سواء لاستخدامها في التشغيل الحالي، أو لإعادة استخدامها في عملية مستقبلية ومن الواضح أن وسيلة التخزين هذه بطبيعتها متصلة اتصالا مباشرا ودائما بوحدة التشغيل المركزية لأنها جزء منها، كما أن أي بيان مخزن يمكن الوصول إليه مباشرة بصرف النظر عن موقع البيان داخل وحدة التخزين.

2-1-3-1-4-2- تخزين البيانات خارج الحاسب

وهو ما يطلق عليه التخزين الخارجي ويتم التخزين الخارجي عادة على أسطوانات ممغنطة أو أقراص، ويمكن تقسيم التخزين الخارجي حسب إمكانيات الوصول إلى البيانات المخزنة.

وأهم المشاكل التكنولوجية التي تواجه نظام المعلومات التي قد تنتج عن الاستخدام المتكرر والمتطور لتكنولوجيا الحاسوب، إن ظهور العديد من المشاكل التي كان لها آثار عديدة على مهنة المحاسبة والمراجعة، وهو الأمر الذي تطلب ضرورة حصر تلك المشاكل ومحاولة تبويبها وعرضها في إطار علمي متناسق منها:

- ✓ مشكلة رقابة وأمن نظام المعلومات المحاسبي: تنبع المشاكل الأساسية هنا أنه مع استخدام الحاسوب فإن مراحل التجميع والتسجيل والحفظ للبيانات المحاسبية سوف تختلف فبدلا من استخدام السجلات والدفاتر المحاسبية المتعارف عليها، أصبح الأمر يتعلق بملفات حاسب آلي غير مرئية إلا بعد تشغيل الحاسب الآلي بطريقة معينة أو ربما بطريقة أدق. أصبح بعد استخدام قواعد البيانات والتي كانت

تسجل في ملفات مستقلة تجمع حاليا في وعاء واحد بتنظيم يعتمد على العلاقة المنطقية بين هذه المجموعات المختلفة من البيانات. بالإضافة إلى ذلك فإن المحاسبين القائمين على تشغيل الحاسوب واستخدام برامجه المختلفة في مجالات المعالجة المحاسبية المتعددة، مازالوا مستخدمين متدربين في استخدامهم وليسوا متخصصين في البرمجة والتشغيل. بمعنى آخر فإن هؤلاء المستخدمين ليسوا بالكفاءة المناسبة لتفسير وتصليح أية أعطال في الحاسب أو البرامج المستخدمة، مما يضطرهم كثيرا اللجوء للغير لإتمام عمليات الصيانة وتعديل البرامج، وهو الأمر الذي يضعف من مراحل الرقابة على نظام المعلومات المفروض توافرها. فنقص خبرتهم قد ينتج عنه وقوع أخطاء في التشغيل أو الفشل في استدعاء البيانات مما ينتج مخرجات غير صحيحة. كما أن تطور خبرتهم لاحقا قد يمكنهم من إحكام أساليب التلاعب وغش البيانات وبناءا على ذلك فقد أشارت لجنة المراجعة البريطانية إلى أن أكثر الناس إرتكابا لحالات التلاعب بالحسابات هم العاملون في مجال الحاسبات. هناك عنصر آخر فعّال وهو المتعلق بفيروسات الكمبيوتر وهو ما يخرج عن تحكم وسيطرة كثير من الأنظمة الرقابية في المشروع ويحتاج إلى تدخل معين لتجنب تلك الفيروسات وهو الأمر الذي يتطلب مهارات إضافية من المراجع وبعض الإجراءات الإضافية لتطوير عمليات المراجعة، مثال ذلك وجود إجراءات تطمئن المراجع على مدى كفاية برامج الصيانة اللازمة لحماية الحاسب من الفيروسات التي يمكن أن تلحق به وهذا ما يسمى بمضادات الفيروسات.

- ✓ مشاكل ناتجة عن استخدام الحاسوب على هيكل الرقابة الداخلية: إن أهداف هيكل الرقابة الداخلية لم تتأثر بالتطور الحادث في تكنولوجيات نظم المعلومات الإلكترونية، أما الذي تأثر فهي الإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات أن يتبعها للتحقق من مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة والضبط الداخلي. هذا ويتوقف نطاق وكمية الاختبارات التي يجب أن يقوم بها المراجع على مدى فعالية ضوابط هيكل الرقابة الداخلية وذلك بصفة خاصة فيما يتعلق بتحديد الأهداف التالية: [157] ص48
  - تأكيد سلامة وصحة وكمال البيانات وبالتالي مدى إمكانية الاعتماد عليها.
  - حماية أصول وملفات النظام الإلكتروني من السرقة والضياع وسوء الاستخدام.
  - تحديد مدى تعقد عمليات القائم على استخدام الحاسوب وتحديد أنسب الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة تلك العمليات.
  - يجب أن يترتب على استخدام برامج المراجعة المدعمة بالحاسوب زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

2-1-3-2- مبادئ نظام المعلومات الحديثة

إن العصر الذي نشهده الآن هو عصر المعلومات وبالتالي فإنه مما لاشك فيه أن تكون المعلومات أساس كل قرار، لذلك لابد من أن تتوفر في نظام المعلومات الحديث المبادئ التالية: [158] ص52

2-1-3-1-2- الخدمة

ينبغي أن يصمم النظام وأن يدار بالطريقة التي تضمن أعلى كفاءة في تقديم الخدمات للمستفيدين.

2-1-3-2-2- التوقيت

ينبغي أن يعمل النظام على تقديم المعلومات لطالبها حين يحتاجها وليس عندما يستطيع النظام أن يحصل عليها.

2-1-3-3-2- التوحيد

تتطلب سهولة تداول المعلومات بين أجزاء النظام ذاته وبين غيره من النظام، ضرورة إتباع طرق التوحيد القياسي في معالجة المعلومات.

2-1-3-4-2- التطوير

وهو أساس المحافظة على إستمرار كفاءة النظام في مواجهة التغيرات المتعددة لتحسين طرق المعالجة وزيادة سرعة توصيل المعلومات.

2-1-3-3-2- العوامل التي أثرت على تطور نظام المعلومات

كانت في الخمسينات نظام المعلومات عبارة عن نظام لتشغيل البيانات، أما في السبعينات ظهرت أنظمة تخدم المستويات الإدارية، ثم ظهرت أنظمة أخرى تخدم المستويات التي تحدد استراتيجيات المنظمة في الثمانينات، ويمكننا إيضاح العوامل التي أدت إلى هذه التطورات في نظام المعلومات إلى النقاط التالية:

2-1-3-3-1-2- التطور في تكنولوجيا المعلومات

أدى نمو تكنولوجيا المعلومات إلى تزايد الدور الذي يلعبه نظام المعلومات داخل الشركات، هذا النمو أدى إلى ضرورة استخدام الحاسبات في كافة المستويات خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار سهولة تعلم البرمجيات الجديدة وأيضا انخفاض التكاليف التي أصبحت في متناول أغلبية الشركات.

2-1-3-3-2- التطور في خصائص التطبيقات

بدأ نظام المعلومات بتقديم أنظمة ذات أغراض عامة متعلقة بالوظائف المتداولة في أغلبية الشركات مثل تلك المتعلقة بالمخزون، المبيعات، الإنتاج، التسويق والتمويل، لكن مع تطور دور نظام المعلومات وتطور تكنولوجيا الحاسبات الآلية ظهرت برامج جديدة تهدف إلى خدمة تخصصات محددة لأفراد أو مجموعات معينة داخل الشركة مثل نظام دعم القرار للإدارة الوسطى والنظم الخبيرة.

2-1-3-4- مراجعة الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات

نتيجة التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها عند مراجعة البيانات المالية، فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي العديد من بيانات ممارسة المراجعة الدولية عام 1987م، ثم قام بتعديلها علم 2001 م، ثم قام بسحبها عام 2004م، ولم يصدر بديلا عنها حتى عام 2008م، إلا أنه عاد وأشار إليها في معظم فقرات معيار المراجعة الدولية (315) المعدل عام 2008 م الموسوم: فهم المنشأة

وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها، ومن أهم هذه البيانات بيان ممارسة المراجعة الدولية (1001) المعدل عام 2001م والسابق إصداره عام 1987م الموسوم: بيئة تكنولوجيا المعلومات- الحاسبات الشخصية المستقبلة، وبيان ممارسة المراجعة الدولية (1002) الموسوم: بيئة تكنولوجيا المعلومات – أنظمة الحاسبات المباشرة، بيان ممارسة المراجعة الدولية (1003) بيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات – أنظمة قاعدة البيانات. [159] ص15

ولقد أكد مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي على ما يلي:

- يجب قراءة بيانات ممارسة المراجعة الدولية (1001 - 1002 - 1003) في سياق مقدمة إلى المعايير الدولية في الرقابة على الجودة، المراجعة، والتأكيد والخدمات ذات العلاقة، التي تبين تطبيق سلطة المعايير الدولية المراجعة.
- يجب على المراجع فهم خصائص كل بيئة من بيئات تكنلوجيا المعلومات وفقا للبيانات (1001 - 1002 - 1003) وأخذها في الاعتبار لأنها تؤثر على الآتي:

أ- تصميم النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة.

ب- خطة المراجعة الشاملة بما في ذلك اختيار أنظمة الرقابة الداخلية التي ينوي المراجع الاعتماد عليها.

ج- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

2-1-3-4-1- إجراءات المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات

يؤدي استخدام الحاسوب الأنظمة المحاسبية إلى مواجهة المراجع مجموعة من التغيرات التي ترتبط بخصائص الحاسوب، إلا أن ذلك لا يغير في أهداف ومفهوم المراجعة، والمراجع لما يلجأ إلى القيام بإجراءات المراجعة في ظل الاستخدام الإلكتروني لابد له من: [160] ص344

- التأكد من المستندات الأولية مثل الفواتير هل تمثل عمليات فعلية ومرتبطة بنشاط الشركة.
- التأكد من أن البيانات التي تم إدخالها في الحاسوب حقيقية ومتطابقة مع البيانات المتواجدة بالمستندات الأولية.
- التأكد من أن نتائج الحاسوب يمكن الحصول عليها باستخدام البرامج أو البيانات التي تم إدخالها.
- أن تحدد ما إذا كانت البرامج تمثل علاقة منطقية ومقبولة بين بيانات المدخلات والنتائج المستخرجة من الحاسوب.
- أن يفحص مدى إمكانية إدخال بيانات غير شرعية أثناء تشغيل البرامج.
- أن يتأكد من عدم إجراء تعديلات غير قانونية على برامج الحاسوب ومن وجود الصيانة الكافية لأجهزة الحاسوب.
- المراجع مسؤول عن عملية أو كيفية إعداد البيانات داخل الحاسوب وهي المرحلة التي حلت محل الأنماط التقليدية.

وبخصوص التغيرات التي ستواجه المراجع من جراء الاستخدام الإلكتروني للبيانات المحاسبية والتي أشرنا إليها أعلاه يمكن حصرها في النقاط التالية:

2-1-3-1-4-3-1-2- بالنسبة لأدلة المراجع

سيجد المراجع أن اليوميات والسجلات الوسيطة لم تعد عنصر أساسيا في مراجعة المعلومات.

2-1-3-2-4-3-1-2- بالنسبة للسجلات

سيجد المراجع أن السجلات محفوظة على أقراص وأوسطه لا يمكن قراءتها مباشرة، إذ يمكن طباعتها في أي وقت إذا أراد ذلك.

2-1-3-3-4-3-1-2- بالنسبة للقيد في سجلات دفتر الأستاذ

سيجد المراجع أن الحسابات لا تحتوي على الحركة السابقة بل على الأرصدة فقط لكن يمكن إظهارها إن أراد ذلك.

ومجمل القول باختصار أن مجالات عمل المراجع في ظل بيئة الاستخدام الإلكتروني للبيانات المحاسبية تتمثل فيما يلي:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- فحص ومراجعة إدخال البيانات بالحاسوب.
- فحص ومراجعة إعداد البيانات بالحاسوب.
- فحص ومراجعة النتائج المستخرة من الحاسوب.

2-1-3-4-2- طرق المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات

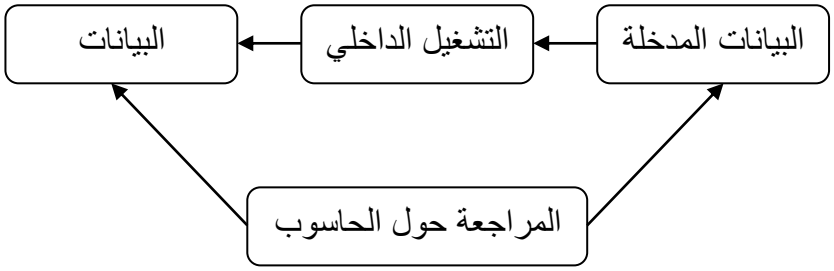
لقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير تتناول أهم الإجراءات المتبعة اثناء عملية المراجعة في ظل أنظمة معلومات تستخدم الحاسوب، ومن بين هذه المعايير نجد المعيار الدولي للمراجعة رقم 1009 بعنوان طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب. يأخذ استخدام الحاسوب في أداء عملية المراجعة الأشكال الآتية:

2-1-3-1-4-3-1-2- المراجعة حول الحاسوب

تؤدي المراجعة حول الحاسوب من خلال فحص ومقارنة مدخلات الحاسوب مع مخرجاته، أي أن المراجع يعمل بتجاهل الحاسوب، لكن هذه العملية تتطلب توافر أدلة مؤيدة كافية ومخرجات الحاسوب تكون مقروءة. [44] ص143

هذه النظرية تتسم ببساطتها وسهولة تنفيذها من قبل مراجع الحسابات، وتقتضي أن تتم عملية المراجعة للبيانات التي تغذي بها الحاسوب والتأكد من دقتها وسلامتها، ثم مراجعة البيانات والمعلومات الخارجية من الحاسوب واليقين من سلامة تداولها، وبخصوص العمليات التشغيلية لهذه البيانات فيما بين هاتين المرحلتين يفترض سلامتها سلامة ما حولها. [161] ص40

والشكل الموالي يوضح لنا موقع عملية المراجعة حول الحاسوب.



الشكل رقم (08): المراجعة حول الحاسوب [162] ص26

2-1-3-4-2-1-1- مزايا المراجعة حول الحاسوب

ولعل أهم مزايا المراجعة حول الحاسوب ما يلي: [159] ص170-171

- بساطة وسهولة ووضوح خطواته، وذلك لأنه يقتصر على مراجعة المدخلات والمخرجات.
- انخفاض تكلفة أدائه.
- أنه يعتمد على مراجعة البيانات الفعلية واستخدام أجهزة الحاسوب الموجودة بالمنشأة.
- يتطلب من المراجع قليل من المهارات والتدريب على عمليات الحاسوب، كما أنه يتطلب مساعدة قليلة من موظفي الحسابات وإدارة تشغيل البيانات.

2-1-3-4-2-1-2- عيوب المراجعة حول الحاسوب

وأما عيوب المراجعة حول الحاسوب ما يلي: [159] ص171

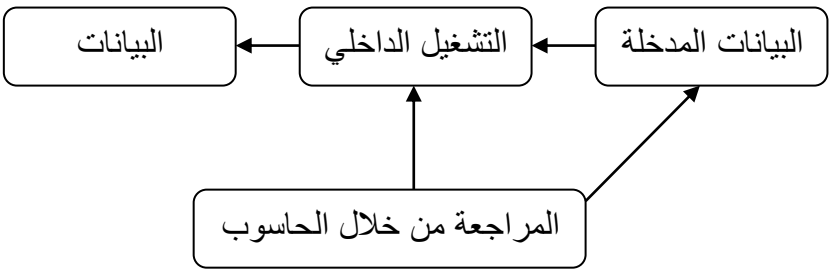
- عدم القيام بالاختبارات الكافية من المراجع.
- تجاهل وسائل الرقابة على معالجة البيانات المصممة لاختبار بعض الحالات على سبيل المثال:
  - مشكلة فصل موظف من المنشأة ولم يستبعد ملفه الرئيسي.
  - مشكلة جمع بيانات بطاقة الوقت لمدة أسبوعين لموظف إذا كان الموظف يحصل على شيك كل أسبوع.
  - مشكلة تشابه أسماء الموظفين أو الأرقام بالخطأ.
  - عدم استخدام الحاسوب في عملية المراجعة، وذلك لاعتماد المراجع على العمليات اليدوية.

2-1-3-4-2-2- المراجعة من خلال الحاسوب

ومفادها أن المراجع يأخذ عينات ويقوم بإعادة تشغيلها مرة أخرى من خلال الحاسوب بواسطة الخبراء في مؤسسة المراجعة، أو بواسطة الخبراء داخل المؤسسة تحت المراجعة لكن بإشراف مباشر من المراجع نفسه، فهنا المراجع لا يهمل الحاسوب بل يركز عليه وبرامجه مباشرة أكثر من نتائج التشغيل مثل المخرجات والملفات، أي أن برامجه سوف ينظر إليها المراجع كهدف للمراجعة. [161] ص41

وتبدو أهمية الأخذ بهذه الطريقة فيما يتعلق بالأنظمة المعقدة، ويقضي تأكد مراجع الحسابات من سلامة البيانات الداخلية إلى الحاسوب، ثم التأكد من سلامة تشغيل هذه البيانات بداخل الحاسوب، وبالتحقيق من سلامة البيانات وتشغيلها فيها بين المرحلتين، فيفترض هنا بأن البيانات والمعلومات الخارجة من الحاسوب سليمة ما قبلها، وهذه تتطلب درجة كبيرة من الخبرة بالحاسبات الإلكترونية والتطورات المتتابعة فيها لدى مراجع الحسابات. [162] ص26

والشكل الموالي يوضح لنا موقع عملية المراجعة من خلال الحاسوب.



الشكل رقم (09): المراجعة من خلال الحاسوب [162] ص26

2-1-3-4-2-2-1- مزايا المراجعة من خلال الحاسوب

وما هو جدير بالذكر أن المراجعة من خلال الحاسوب له العديد من المزايا أهمها: [159] ص175

- يمكن المراجع من اختيار وسائل الرقابة على الحاسب الإلكتروني.
- يمكن المراجع من اختيار برامج الحاسوب.
- إلمام المراجع بمواطن الضعف والقوة في النظام الإلكتروني المتبع في المنشأة محل الفحص وبالتالي تقديم توصياته بالتحسين والتطوير.
- يمكن المراجع من تقديم خدمة أفضل لعملائه أو لمنشآته إذا كان مراجعا داخليا.

2-1-3-4-2-2-2- عيوب المراجعة من خلال الحاسوب

أما أهم عيوب المراجعة استخداما من خلال الحاسوب فتتمثل في الآتي: [159] ص176

- يتطلب جهدا كبيرا من موظفي معالجة البيانات والمحاسبة.
- يتطلب إلمام المراجع بمهارات ودراية كافية بعمليات الحاسوب.
- محدودية نطاق المعلومات الإلكترونية عند الفحص حيث أن الفحص لا يتضمن كل الحالات المحتمل حدوثها عند معالجة البيانات.

ولعلاج هذه العيوب فقد نشأت الحاجة الملحة لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى مراجعين متخصصين في عمليات مراجعة تطبيقات الحاسبة الإلكترونية، كما قامت مكاتب المحاسبة القانونية

العالمية بتصميم برامج جديدة أسمتها برامج إنشاء مجموعة الحالات الاختيارية تلقائيا والتي يستخدمها المراجع في اختيار كافة الخطوات المنطقية التي تتضمنها برامج الحاسوب.

2-1-3-4-3-2- المراجعة بالحاسوب

إن الحاسوب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة، وفي ظل هذا الأسلوب ينظر المراجع إلى الحاسوب وبرامجه كمساعدين عند أداء الإختبارات.

تتم عمليات تجهيز البيانات بالحاسوب الإلكتروني وفق ثلاثة مراحل وهي: [162] ص26

- مراحل المدخلات (أو مرحلة تغذية الحاسوب الإلكتروني بالبيانات) أو من وسائط كتابة البيانات لتغذية الحاسوب بها.
- مرحلة تشغيل البيانات (المدخلات) إلكترونيا.
- مرحلة المخرجات والتي تأتي في صورة من صور الوسائط الخاصة بالمدخلات.

الخلاصة

يلعب نظام المعلومات دورا هاما وحساسا داخل المؤسسة بصفته منتجا للمعلومات، فهو يعتبر عنصر حيوي، إذ على أساس المعلومات التي ينتجها يتم اتخاذ القرارات الفورية والاستراتيجية للشركة.

إذ تعتبر المعلومات موردا مكلفا، ليس فقط عند اقتنائها ومعالجتها، ولكن أيضا عند إهمالها، إذ تؤثر بدورها في التوصل إلى قرار سليم، فالإدارة تهتم بالمعلومات، ليس من أجل ذاتها ولكن من أجل المنافع التي تنتج عنها، وتحدد قيمة المعلومات تبعا للنتيجة المتوقعة من القرارات التي تعتمد عليها هذه الأخيرة مقارنة بالنتائج المحققة.

إن العصر الذي نشهده الآن هو عصر المعلومات وبالتالي فإنه مما لاشك فيه أن تكون المعلومات أساس كل قرار، حيث أصبحت المعلومات والمعلوماتية المادة الأولية لأي نشاط إنساني، فأصبح في مقدرة الباحث مهما بعد عن مصدر المعلومات من الوصول إليها وإعادة تشكيلها ليستثمرها في أبحاثه.

ومع ظهور مدخل النظم أصبح يستخدم مصطلح نظام المعلومات كأسلوب معاصر من الأساليب الإدارية الحديثة التي تساعد في ترشيد العملية الإدارية لمواجهة التحديات في عصر يتسم بالتغير المستمر تسيره المعلومة باعتبارها موردا أساسيا، لذلك أضحى لمفهوم نظم المعلومات دورا جوهريا وحيويا في الفكر الإداري والمعلوماتي.

حيث سنتطرق في المبحث الموالي إلى عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية.

2-2- عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

إن المعلومات المحاسبية تخضع إلى عمليات معالجة مختلفة ينتج عنها تقارير وقوائم مالية مختلفة تفصح فيها المؤسسات عن جميع المعلومات المرتبطة بأنشطتها ومراكزها المالية، وأن نجاح القرارات في تحقيق أهدافها يتوقف بدرجة كبيرة على مدى سلامة وملاءمة محتويات هذه القوائم والضوابط القانونية التي يجب احترامها في أعداد الحسابات.

إن أي مؤسسة مهما أختلف القطاع الذي تنشط فيه، والبلد الذي تتواجد به، تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية، تلبية للاحتياجات المختلفة للمتعاملين معها، ورغم انه قد يبدو أن تلك القوائم متشابهة بين بلد وآخر، إلا أنه هناك اختلافات جوهرية فيما يتعلق بينها، هذه الاختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر، كما قد ترجع إلى تفاوت الأهمية التي تؤخذ بعين الاعتبار فيما يتعلق بتحديد احتياجات مختلف الفئات المستخدمة لهذه القوائم عند إعدادها. فاختلاف الظروف أدى إلى استخدام تعاريف متعددة لعناصر القوائم المالية، وإلى استخدام أسس مختلفة للقياس والإفصاح عن محتوياتها.

ولقد عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، جاهدة على تضييق مجال تلك الاختلافات، وذلك من خلال توحيد المبادئ والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، فقامت بوضع معايير تستند على إطار فكري، مبني على توضيح وتوفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات المناسبة.

وبتوضيح كيفية عرض القوائم المالية أرتأينا تقسيم هذا المبحث إلى:

- عرض قائمة المركز المالي.
- عرض قائمة الدخل وقائمة التغير حقوق الملكية.
- عرض قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات.

2-2-1- عرض قائمة المركز المالي

إن التاريخ المبكر للتقارير المالية تميز بالتركيز على الميزانية إلا أنه مع بداية فترة الستينات فقد بدأ مستخدمو القوائم المالية في التركيز على قوائم الدخل بدرجة أكبر من تركيزهم على الميزانية، وأثناء هذه الفترة كانت الرغبة الاستثمارية للشركات مرتبطة بالنمو في العائد مع تزايد اهتمام المستثمرين بتعظيم ربحية السهم الواحد على المدى القصير، ومع ذلك فإن موجات التضخم والكساد التي عمت أثناء السبعينات جددت الاهتمام والتركيز على الميزانية. وقد كانت هذه العودة مرة أخرى المركزة على الميزانية العامة إيذانا بالتحويل من مفهوم الدخل القائم على المعاملات التقليدية إلى مفهوم صيانة رأس المال، وقد أبد هذا المفهوم تاريخيا الاقتصاديون أكثر من المحاسبين. [19] ص148

2-2-1-1- القوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول: قوائم مالية أساسية. والثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية. أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم: الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي، والتغير في حقوق الملكية. أما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية...إلخ. [8] ص28

تعتبر القوائم الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية. وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم والجداول الملحقة والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية. [18] ص13

أن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات الشركة من خلال فترة زمنية معينة وذلك من أجل معرفة مركزها المالي. [19] ص131

بصفة عامة هي عبارة عن وسائل وأدوات لتجميع وتبويب المعلومات والبيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

تعتبر القوائم المالية من أفضل مصادر المعلومات من حيث قدرها على الوفاء باحتياجات الفئات المختلفة وذلك للأسباب التالية:

- تعتبر من أكبر مصادر المعلومات مصداقية نظرا لخضوع تلك القوائم للمراجعة والتدقيق من قبل مراجع خارجي مستقل؛
- تعرض معلومات تتوافق مع احتياجات طالبي المعلومات وترتبط بشكل مباشر مع التغيرات المعينة بالدراسة؛
- انخفاض تكلفة الحصول على المعلومات بالمقارنة بمصادر المعلومات الأخرى؛
- تعد من أكثر مصادر المعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات من حيث إصدارها، قد يتم إصدارها كل ربع سنة أوكل سنة.

يعتقد مجلس إدارة اللجنة أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الأغراض المشتركة لمعظم المستخدمين. ذلك أن كافة المستخدمين تقريبا يصنعون القرارات الاقتصادية على سبيل المثال, من أجل:

- تحديد متى يتم الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار في حقوق الملكية أو بيعها.
- تقييم مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها.

- تقييم مدى قدرة المنشأة على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيها.
- تقييم الأمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمنشأة.
- تحديد السياسات الضريبية.
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح.
- تحضير واستخدام إحصاءات الدخل القومي.
- تنظيم نشاطات المنشأة.

تدرك اللجنة بأن الحكومات بشكل خاص قد تحدد متطلبات مختلفة أو إضافية لأغراضها الخاصة, إن مثل هذه المتطلبات يجب أن لا تؤثر على القوائم المالية المنشورة لمنفعة المستخدمين الآخرين ما لم تحقق حاجات هؤلاء المستخدمين الآخرين.

تعد القوائم المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الاسمي ويمكن أن يكون هناك نماذج أخرى ومفاهيم أكثر ملائمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لصنع القرارات الاقتصادية إلاّ أنه لا يوجد في الوقت الحاضر اتفاق على التغيير. لقد أعد هذا الإطار ليكون ملائما لمدى من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه. [163] ص67

2-2-1-1-1-2- أنواع القوائم المالية

تعد المشروعات العديد من القوائم المالية، منها أساسية يجرى إعدادها بصورة منتظمة ودورية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية ووفقا للقوانيين ومعايير المحاسبة الدولية وتوصيات المنظمات المهنية، وهي: [164] ص17

2-2-1-1-1-1-2- قائمة المركز المالي

وتصور المركز المالي للمشروع من حيث أصوله وخصومه أو ما له من حقوق وما عليه من التزامات في نهاية فترة مالية معينة.

2-2-1-1-1-2-2- قائمة الدخل

وتتضمن هذه القائمة نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة لفترة معينة. [94] ص22

2-2-1-1-1-3-2- قائمة التدفقات النقدية

وهي قائمة تظهر التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) خلال فترات مالية معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (النشاط الرئيسي للمنشأة)، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (الاقتراض والائتمان). وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على أساس النقدي. [94] ص22

2-2-1-1-1-4- قائمة التغير في حقوق الملكية

وتظهر التغيرات في حقوق الملكية من إضافات أو تخفيضات (أرباح أو خسائر أو توزيعات للأرباح أو مسحوبات على الرصيد المحتجز أول المدة والرصيد غير الموزع) في نهاية فترة مالية معينة.

2-2-1-1-1-5- الملاحق

السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية. [165] ص481

2-2-1-1-2- أهداف القوائم المالية

ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية ما يلي: [80] ص273

- تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي, والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.
- إن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية, ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.
- تظهر القوائم المالية نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدتها مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو منشأة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها.

2-2-1-1-3- الغرض من وضع القوائم المالية والفرضيات الأساسية لها

2-2-1-1-3-1- الغرض من وضع القوائم المالية

يضع هذا الإطار المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين, والغرض منه هو: [16] ص456

- مساعدة مجلس إدارة اللجنة في تطوير معايير محاسبة دولية جديدة وفي إعادة النظر بمعايير المحاسبة الدولية الموجودة.
- مساعدة مجلس إدارة اللجنة في تحقيق التوافق بين الأنظمة, والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال وضع أساس لتقليل عدد طرق المعالجة البديلة المسموح بها في معايير المحاسبة الدولية.
- مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية.
- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع أمور ستكون موضوعا لإصدار معيار محاسبي دولي.

- مساعدة مراجعي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية.
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المحتواة في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- تزويد أولئك المهتمين بعمل اللجنة بمعلومات عن أسلوبها في تكوين معايير المحاسبة الدولية.

إن هذا الإطار لا يمثل معيار محاسبي دولي, وعليه فإنه لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر, وليس في هذا الإطار ما يتضمن أولوية على أي معيار محاسبي محدد.

يقرر مجلس اللجنة بأنه في حالات محدودة قد يكون هناك تعارض بين هذا الإطار وبين معيار محاسبي دولي ما, وفي مثل هذه الحالات عندما يكون هناك تعارض, فإن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي تكون لها أولوية هذا الإطار, وعلى كل حال, طالما أن المجلس سوف يستنير بهذا الإطار عند وضع معايير مستقبلية وعند مراجعته للمعايير الموجودة, فإن عدد حالات التعارض بين الإطار ومعايير المحاسبة الدولية ستقل مع مرور الزمن.

سيتم مراجعة هذا الإطار من وقت لآخر على ضوء خبرة المجلس في العمل بموجبه.

تمثل القوائم المالية عرضاً هيكليا ذو طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط التدفقات النقدية التي تفيد قطاع عريض من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار.

ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطى بيانات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات متضمنة المكاسب والخسائر وعن التدفقات النقدية.

2-2-1-1-3-1-2-2- الفرضيات الأساسية للقوائم المالية

هي الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين:

2-2-1-1-3-1-2-2- أساس الاستحقاق

لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي, وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها), ويجرى تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها. إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تخبر المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل. وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية. [74] ص91

2-2-1-1-3-2-2- الاستمرارية

عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS يتم إفتراض أن المنشأة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبل المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة أو لدى إدارة المنشأة نية لتصفية المنشأة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس أخر مثل أساس التصفية مثلا. [94] ص13

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المشروع أو للمستفيدين منها، لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمشروع في تاريخ إعدادها.

2-2-1-2- تعريف قائمة المركز المالي

الميزانية وإن كانت لا تعد حسابا وفقا لنظام القيد المزدوج. فهي تعد في هيئة قائمة يدرج في جانبها الأيمن عناصر الأصول والأرصدة المدينة الأخرى وفي جانبها الأيسر عناصر الخصوم والأرصدة الدائنة الأخرى. [166] ص143

قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية تعتبر الوسيلة المحاسبية لبيان المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة، عادة نهاية الفترة المالية (أو أي تاريخ آخر تعد فيه).

وتوفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير. [17] ص169

- وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1): تعد الميزانية العمومية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي " عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشأة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها." [163] ص111

2-2-1-2-1- فوائد قائمة المركز المالي

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي: [94] ص30

2-2-1-2-1-1- السيولة

وتتمثل بالنقدية وشبه نقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد التزاماتها.

2-2-1-2-1-2-2- القدرة على سداد الديون طويلة الأجل

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المنشأة للديون الطويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدي هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون. وذلك بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية استنادا إلى معطيات التدفقات النقدية التاريخية للفترات المحاسبية السابقة.

2-2-1-2-1-2-3- المرونة المالية

إن هذا المفهوم أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشأة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي. وذلك بحساب نسب معينة تساعد في التحليل المالي للمنشأة، مثل نسبة أرباح المنشأة المحققة خلال الفترة المالية إلى رأس المال المستثمر.

كما تقدم الميزانية تطورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية.

2-2-1-2-2- محددات قائمة المركز المالي

بالرغم من الفوائد العديدة لقائمة المركز المالي إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرتها في تمثيل الواقع المالي للمنشأة في وقت محدد ومن هذه المحددات: [94] ص31

2-2-1-2-2-1- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية

إن المعلومات الواردة في قائمة المركز المالي ذات موثوقية مرتفعة، لكنها موضع إنتقاد كونها لا تعتبر ملائمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي إن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها، الأمر الذي يولد احتياطيات سرية غير ظاهره. ويشار هنا إلى أن هناك توجها نحو محاسبة القيمة العادلة، حيث تطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة كما تطلب المعيار المحاسبة رقم (40) قياس الممتلكات الاستثمارية كالعقارات بالقيمة السوقية العادلة.

2-2-1-2-2-2- التقديرات والحكم الشخصي

تتضمن قائمة المركز المالي العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي ومن الأمثلة على ذلك، تقدير الديون الممكن تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في قائمة المركز المالي.

2-2-1-2-3- عدم شمول قائمة المركز المالي للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية

حيث لا تتضمن قائمة المركز المالي العديد من البنود والتي تمثل أصولا تولد منافع مستقبلية للمنشأة نظرا لصعوبة قياس قيم هده الأصول بموضوعية وبشكل موثوق، ومن الأمثلة الهامة على دلك قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية خاصة في الصناعات التكنولوجية والتي تعتمد أساسا على مهارات العنصر البشري، وكذلك الحال فان العديد من الأصول غير الملموسة لا تظهر في قائمة المركز المالي لصعوبات في عملية القياس مثل السمعة، والتفوق في الأبحاث، والشهرة المولدة داخليا.

2-2-1-2-3- عناصر قائمة المركز المالي

إن المعيار الأكثر انتشارا لتبويب بنود قائمة المركز المالي هو تصنيفا على أساس درجة السيولة. لذلك، تقسم بنود الأصول والخصوم إلى بنود متداولة وأخرى غير متداولة. ويفضل أيضا عرض عناصر مجموعة البنود المتداولة، وفق درجة سيولتها، بدءا بالعناصر الأكثر سيولة، إلا أن هذا التبويب الإضافي داخل كل مجموعة لا يعتبر ملزما للوحدات المحاسبية.

2-2-1-2-3-1- الأصول وتصنيفاتها

تعرف الأصول على أنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي. [8] ص38

وتعرف أيضا: هي المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها منشأة معينة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة ويجب أن تتوفر الخصائص التالية حتى يوصف البند بأنه أصل وهي:

- يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل.
- أن تكون النشأة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل، وتمنع أو تقيد فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع.
- أن يكون الحدث الذي وفر للمنشأة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

عرف Bernard الأصول هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة. [90] ص19

ويمكن تصنف الأصول إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة.

2-2-1-2-3-1-1- الأصول المتداولة

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) يعتبر الأصل متداولا في الحالات التالية: [19] ص149

- عندما يكون من المتوقع بيعه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.
- عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لأجل قصير ويتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.
- عندما يكون أصل نقدي أو معادل للنقد واستخدامه ليس مقيدا.

ويستثني المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في سنة 2007م كل من المخزون والذمم المدينة التجارية حيث ينص على أنه حتى ولو لم يتوقع تحويل هذه الأصول إلى نقدية خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية فإنه ينبغي إن تصنف إلى أصول متداولة، وكذلك الأوراق المالية التي يمكن التعامل بها في السوق على أنها أصول متداولة فقط إذا كان من المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية ويتم تصنيف البنود التالية كأصول متداولة: [74] ص189

2-2-1-2-1-3-2-1-1-1- النقدية وما في حكمها

هي النقدية في الخزينة والصندوق (المتاحة في اليد) بالإضافة إلى الودائع الجارية (تحت الطلب) في البنوك أو المؤسسات المالية. بالإضافة إلى الشيكات غير المودعة والحوالات البريدية والودائع لدى البنك, وأي شيء يتم قبوله بواسطة البنك كوديعة سوف تعتبر نقدا ويجب أن يكون النقد متاح للسحب عند الطلب.

وعليه فإن الأصول مثل شهادات الإيداع لا تعتبر نقدا بسبب القيود الزمنية على سحب قيمتها، وكذلك فإن النقدية يجب أن تكون متاحة الاستخدام الجاري حتى تصنف كأصل متداول، ووفقا للمعيار الدولي المعدل رقم 7 فإن حكم النقدية يشمل الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة التي تكون:

- قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة.
- قريبة جدا من ميعاد استحقاقها (فترة الاستحقاق الأصلية 3 شهور أو أقل) لدرجة أنها تمثل مخاطرة محدودة فيما يتعلق بتغيرات القيمة نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة ومن الأمثلة على البنود التي في حكم النقدية أذون الخزانة والأوراق التجارية.

2-2-1-2-1-3-2-1-1-2- الاستثمارات قصيرة الأجل

هي الأوراق المالية التي يمكن التعامل بها في السوق بسهولة والتي يتم الحصول عليها عادة من خلال استخدام النقد المعطل لفترة مؤقتة، ولا حاجة إلى ذكرها في صلب قائمة المركز المالي بشرط أن يتم إجراء تسوية بين التصنيفات المختلفة في الإيضاحات المتممة.

2-2-1-2-1-3-2-1-1-3- الحسابات المدينة

وتشمل المدينون وأوراق القبض والمبالغ واجبة التحصيل من الشركات التابعة والمبالغ واجبة التحصيل من قبل المسؤولين الإداريين والموظفين نتيجة مستحقات عليهم، ويمثل مصطلح الحسابات المدينة المبالغ المستحقة على العملاء والناشئة عن معاملات تم إنجازها في سياق أعمال المنشأة العادية.

2-2-1-2-1-3-2-1-1-4- المخزون

وهو عبارة عن أصول محتفظ بها أما لأغراض البيع في إطار الأعمال العادية أو في صورة مواد أو إمدادات يراد استهلاكها في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات وينبغي الإفصاح عن أساس تقدير القيمة. وفي حالة المنشآت الصناعية يجب الإفصاح عن أنواع المخزون أي المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات التامة الصنع كل على حدة في قائمة المركز المالي أو في الملحقات.

2-2-1-2-1-3-2-1-1-5- المصروفات المدفوعة مقدما

وهي عبارة عن أصول يتم إيجادها عن طريق دفع نقدية مقدما أو تكبد التزاما ما, وهي تنقضي وتصبح نفقات مع مرور الوقت أو بالاستخدام أو بالأحداث.

2-2-1-2-1-3-2-1-2- الأصول غير المتداولة

ويستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في سنة 2007م مصطلح غير جاري على أنه يشمل الأصول المادية والمعنوية والتشغيلية والمالية طويلة الأجل وهذا المعيار لا يحظر استخدام أي توضيحات بديلة طال ما كان المعنى واضحا وتشمل الأصول غير متداولة والاستثمارات طويلة الأجل, والعقارات والآلات والمعدات والأصول المعنوية والأصول المتنوعة الأخرى كما سيرد شرحه. [74] ص192

2-2-1-2-1-3-2-1-2-1- الاستثمارات طويلة الأجل

هي الاستثمارات التي يكون الغرض منها هو الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن (أطول من دورة تشغيلية واحدة) ويتم تصنيفها كاستثمارات طويلة الأجل, وفي ما يلي الأنواع الثلاثة الرئيسية للاستثمارات طويلة الأجل:

- الأوراق المالية المتعلقة بالديون وحقوق الملكية: وهي الأسهم والسندات والأوراق المالية الأخرى طويلة الأجل ويكون أساس الإفصاح عن هذه البنود هو أنه لا يتم ذكرها في صلب الميزانية ولكن يجب ذكرها في الإيضاحات المتممة للميزانية.
- الأصول المادية: وهي التي لا يتم استخدامها حاليا في التشغيل مثل الآلات الزائدة أو الفائضة المحتفظ بها كاحتياطي.
- الاستثمارات المحتفظ بها في صناديق خاصة: مثل صناديق المعاشات والمبالغ المحتفظ بها من أجل إجراء توسعات للمصنع أو الشركات.

2-2-1-2-1-3-2-1-2-2- الممتلكات والآلات والمعدات

وهي أصول مادية تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في الإنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو من أجل تأجيرها للغير, أو من أجل أغراض إدارية والتي يتوقع أن تستخدم أثناء أكثر من فترة واحدة, وينبغي الإفصاح عن هذه البنود إلى جانب مجمع الاهتلاك الخاص بها, ويجب كذلك بيان مجمع الاهتلاك حسب

المجموعات الرئيسية للأصول القابلة للاهتلاك وبالإضافة إلى بيان المبالغ في الميزانية فإن الإيضاحات المتممة للميزانية يجب أن تحتوي على أرصدة المجاميع الرئيسية للأصول القابلة للاهتلاك حسب الطبيعة أو الوظيفة في تاريخ الميزانية وكذلك يجب وصف للأسلوب المتبع في حساب الاهتلاك.

2-2-1-2-1-3-2-1-3- الأصول المعنوية

هي الأصول غير المادية الخاصة بمنشأة الأعمال والتي تعود حيازتها على الملاك بمنافع متوقعة وتضم شهرة المحل, والعلامات التجارية وبراءة الاختراع وحقوق التأليف والنشر ومصاريف التأسيس وقد تم تعريفها على النحو التالي: "هي أصول قابلة للتحديد وغير نقدية وغير ذات مضمون مادي تتحكم فيها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع والخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية أو يتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة," وبصفة عامة يتم إضافة استهلاك الأصل المعنوي إلى جانب الدائن في حساب الأصل, رغم أنه من المقبول استخدام حساب استهلاك مجمع.

2-2-1-2-1-3-2-1-4- أصول أخرى

يستخدم هذا العنوان للحسابات التي لا تتفق بدقة مع مجموعات الأصول الأخرى مثل النفقات الطويلة الأجل المدفوعة مقدما, الضرائب المؤجلة, تكلفة إصدار السندات المؤجلة, الحسابات المدينة غير المتداولة, النقد المقيد.

2-2-1-2-1-3-2-3- الالتزامات وتصنيفاتها

هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية للمنشأة المعنية بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات للأصول الأخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ولكي يوصف البند بأنه التزام يجب توفر الشروط التالية: [167] ص501

- أنها تحمل التزاما أو تعهد حاليا أو مسؤولية واقعة نحو الغير يتوقع الوفاء بها أو أنجازها عن طريق التنازل عن أصول أو القيام بخدمات في المستقبل.
- إن هذا الالتزام ملزم لطرف معين حاليا – فهو تعهد لا يمكن تجنبه.
- إن العملية أو الصفة المالية التي تسببت في خلق الالتزام قد تمت ووقعت فعلا.

وتنتج الالتزامات عادة من معاملات تمكن المنشأة من الحصول على موارد وتنشأ الالتزامات لأخرى من تحويلات غير تبادلية عن طريق الإعلان عن توزيعات الأرباح للمساهمين.

ونفس الشيء بالنسبة للالتزامات فإنها تبوب متداولة وغير متداولة. [163] ص129

2-2-1-2-1-3-2-1- الالتزامات المتداولة

يتم عادة إظهار الالتزامات في الميزانية حسب ترتيب الدفع للالتزامات المتداولة, ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم واحد المعدل فإنه يجب تبويب الالتزام على أنه متداول عندما:

- يكون من المتوقع تسويته خلال دورة تشغيلية عادية للمنشأة.

- يكون من المقرر تسويته خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

بمعنى أن الالتزامات المستحقة الدفع عند الطلب أو التي قد يطلب المقرض سدادها في أي وقت تصنف على أنها متداولة بغض النظر عن النية الحالية للمنشأة أو المقرض بخصوص الطلب المبكر للسداد.

2-2-1-2-3-2-2- الالتزامات طويلة الأجل

هي الالتزامات التي لا يتوقع تصفيتها خلال الدورة التشغيلية الجارية وتشمل:

- الالتزامات الناشئة من الاستحواذ على الأصل مثل إصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والالتزامات الإيجارية.
- الالتزامات الناشئة عن السير الطبيعي للعمليات مثل التزامات التقاعد.
- الالتزامات الطارئة المنطوية على عدم تأكد متصل بالخسائر المحتملة ويتم تسوية هذه الالتزامات بحدوث أو عدم حدوث حدث مستقبلي أو أكثر يؤكد المبلغ المستحق الدفع, المدفوع له أو تاريخ استحقاق الدفع مثل ضمانات المنتج.

وبالنسبة لكافة الالتزامات طويلة الأجل فإنه يجب بيان تاريخ الاستحقاق وطبيعة الالتزام وسعر الفائدة ووصف أي ورقة مالية مرهونة لدعم وتأييد الاتفاق بوضوح, كذلك فإنه في حالة السندات والكمبيالات الطويلة الأجل يجب بيان أي علاوة أو خصم على أحد كإضافة أو استقطاع من القيمة الاسمية أو قيمة التعادل للسند أو الكمبيالة, والالتزامات طويلة الأجل تحتوي على اتفاقات معينة وجب الالتزام بها وذلك إذا تم الإخلال بأي من هذه الاتفاقات تصف الالتزامات في هذه الحالة على أنها التزامات متداولة ويصبح للمقرض الحق بالمطالبة بالدفع وما لم يتنازل المقرض صراحة على حقه أو يتم تصحيح الأوضاع أو الظروف المسببة للعجز عند الدفع فإن الالتزام يكون متداولا.

2-2-1-2-3-2-3- الالتزامات الأخرى

وهي تلك البنود التي لا ينطبق عليها مفهوم الالتزام مثل ضرائب الدخل المؤجلة والائتمان الضريبي الاستثماري المؤجل والتي تقاس بطريقة التأجيل ولكن في أغلب الأحيان يتم إدراج هذه البنود ضمن متداولة وغير متداولة رغم أنها ليست متماثلة من الناحية الفنية.

2-2-1-2-3-3- حقوق الملكية وتصنيفاها

حقوق الملكية وهي حق المالك على موجودات المنشأة بعد طرح جميع مطلوباته وبمعنى آخر هي الحصة المتبقية من الأصول بعد إستبعاد أو طرح الالتزامات. [168]

تمثل حقوق المالية حصة المساهمين في أصول المنشأة وهي توضح النتائج الصافية التراكمية للمعاملات والأحداث الماضية. [94] ص40

2-2-1-2-3-3-2-1- أسهم رأس المال

وتتألف من القيمة الاسمية أو المصرح بها للأسهم العادية والممتازة وينبغي ذكر عدد الأسهم المصرح بها والعدد المصدر والمتداول بوضوح وفيما يتعلق بالأسهم الممتازة فإنه يجب بيان السمات.

كمثال على ذلك: 6% أسهم ممتازة متراكمة الأرباح، 50 دينار قيمة إسمية, 500000 دينار قابلة للسداد بسعر55 دينار, 10000 سهم مصرح به ومتداول. الأسهم العادية: القيمة الإسمية للسهم الواحد 10 دينار, عدد الأسهم المصرح بها 2 مليون سهم, عدد الأسهم المصدرة والمتداولة 1.5 مليون سهم.

وبالنسبة للأسهم الممتازة التي تكون قابلة للسداد عندما يرغب حاملها في ذلك فإنها لا تعتبر من حقوق الملكية ولكنها غالبا ما توضع بعنوان مستقل بين الالتزامات وحقوق الملكية, ومع ذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الإفصاح والعرض يوضح الجوهر الأكثر أهمية من الشكل في حالة الأدوات المالية المركبة بما في ذلك أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم الممتازة الإلزامية السداد, وهو ما يعني أنه يجب إظهارها في قسم الالتزامات في الميزانية.

2-2-1-2-3-3-2-2- رأس المال الإضافي المدفوع

هناك مجموعتان رئيسيتان لرأس المال الإضافي المدفوع وهما:

2-2-1-2-3-3-2-1-2- رأس المال المدفوع الزائد عن القيمة الاسمية أو المصرحة

وهو الفرق بين السعر الإصدار الفعلي والقيمة الاسمية أو المصرح بها، والمبالغ الزائدة يجب الإفصاح عنها على حدة فيما يتعلق لكل من الأسهم العادية وكل إصدار للأسهم الممتازة على النحو التالي: [74] ص202

- رأس المال المدفوع الإضافي – 6% أسهم ممتازة. ×××
- رأس المال المدفوع الإضافي – أسهم عادية. ×××

2-2-1-2-3-3-2-2-2- رأس المال المدفوع من المعاملات الأخرى

وتشمل أسهم الخزانة وتسديدات الأسهم, توزيعات الأسهم (أسهم المنحة) المسجلة بسعر السوق والعوائد من ضمانات شراء الأسهم والعوائد من تحويل السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية زيادة عن قيمة الأسهم وأي رأس مال إضافي ناشئ عن معاملات الأسهم الخاصة بالشركة.

2-2-1-2-3-3-3- رأس المال الموهوب

وهو التبرعات غير النقدية المقدمة من حملة الأسهم أو الأطراف الخارجية مثل تقديم أراضي ومباني ومعدات وأوراق مالية للمنشأة.

2-2-1-2-3-3-4- الأرباح المحتجزة

هي الأرباح المتراكمة التي لم يتم توزيعها على المساهمين وتنقسم إلى: [168]

2-2-1-2-3-3-4-1- مخصصة

وهي مبالغ معينة من الأرباح المحتجزة التي لن يتم توزيعها على المساهمين كتوزيعات أرباح.

2-2-1-2-3-3-4-2- غير المخصصة

الأرباح المتاحة لتوزيع كأرباح أسهم.

تصنيفات رأس مال الشركاء: في شركات التضامن والتوصية البسيطة تكون الميزانية مثل ميزانيات كل الشركات الأخرى باستثناء القسم الخاص بالقيمة الصافية, ففي حالة شركات الأشخاص يحمل هذا القسم عادة اسم رأس مال الشركاء, ويشمل هذا القسم القيمة الصافية في الميزانية والتي تبين حصص الشركاء في حقوق الملكية, ورغم أنه لا حاجة إلى بيان رأس مال كل فرد شريك, إلا أن مجاميع كل فئة للشريك يجب إظهارها, ويجب بيان القروض إلى أو من الشركاء كأصول أو التزامات حسب الحالة، ولكن لا يجب إظهارها كتخفيضات أو إضافات لرأس مال الشركاء, ويتم تصنيف مدفوعات الفائدة على القروض المسددة إلى الشركاء كنفقات في قائمة الدخل, بينما تعتبر مدفوعات الفائدة على رأس المال أو المرتبات المدفوعة للشركاء كتخصيص أو توزيع للربح, ولكنها لا تدرج ضمن قائمة الدخل, ولكن هناك بعض الشركات تقوم بإظهار جزء من تلك المدفوعات على أنها نفقات. [74] ص204

2-2-1-2-4- شكل الميزانية

يجب أن تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في عنوانها على ثلاثة عناصر: [163] ص141

- المنشأة المعروض مركزها المالي؛
- عنوان أو إسم القائمة؛
- تاريخ القائمة.

ويجب أن يظهر اسم المنشأة بالضبط كما هو وارد في الوثيقة القانونية التي أوجدته (مثل شهادة الإشهار, اتفاقيات الشراكة ...), كما يجب أن يعكس الاسم أيضا بوضوح الوضع القانوني للمنشأة (مثل شركة مساهمة, شركة تضامن ...), ويجب كذلك أن يكون عنوان القائمة المالية بوجه عام هو الميزانية أو قائمة المركز المالي ما لم يكن هناك اسم آخر دال على المصطلحات المستخدمة في الصناعة, وأخيرا يجب استخدام اليوم الأخير في الشهر على أنه تاريخ القائمة ما لم تستخدم المنشأة فترة مالية للتقرير تنتهي دائما في يوم معين من الأسبوع, ويجب كذلك أن يكون مظهر الميزانية موحد من فترة على الفترة التي تليها وكذلك كل القوائم المالية الخاصة بالمنشأة وينبغي أيضا أن يكون شكل ومصطلح وعناوين ونمط مزج البنود غير الهامة والكبيرة ثابتا, والهدف من ذلك تعظيم المنفعة عن طريق إتباع أسلوب ثابت في العرض ما لم تكن هناك أسباب وجيهة لتغيرها وتم بيان التغيرات أولا بأول, أما بالنسبة لشكل الميزانية فإن المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد شكل الميزانية إلا أن هناك شكلان تم الاستقرار عليهما كتقليد وفي بعض الأحيان كنتيجة لممارسات صناعية محددة وهما:

2-2-1-2-4-1- شكل التقرير

يتم في هذا الشكل عرض بنود الميزانية سطر بعد سطر ومن أعلى إلى أسفل كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): قائمة المركز المالي على شكل التقرير [163] ص152

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

2-2-1-2-4-2- شكل الحساب

ويتبنى هذا الشكل مفهوم التوازن بين جانبين الجانب الأيمن يخص الأصول والجانب الأيسر يخص الالتزامات وحقوق الملكية. كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (11): قائمة المركز المالي على شكل حساب [163] ص153

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

2-2-1-2-5- مزايا قائمة المركز المالي

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية: [75] ص113-114

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات.
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة التزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة.
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها و وظائفها وذلك من خلال التعرف على تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها.
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
- معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية.

2-2-1-2-6- عيوب قائمة المركز المالي

تستخدم القوائم المالية لاتخاذ القرارات، إلا أن هذه القوائم تعتبريها بعض النواقص والحدود الملازمة لهذه القوائم، ومن عيوب قائمة الميزانية العامة نذكر ما يلي: [19] ص151

- إن التقديرات ضرورية سواء للأصول أو للخصوم مما يجعل رقم صافي الدخل وبعض أرقام الميزانية تعاني من أخطاء التقدير. فالميزانية العامة المبينة على أساس التكلفة التاريخية تبين لنا نتائج من حقيقة استخدام التقديرات في الإفصاح عن القيم المتغيرة أو الدفترية لكثير من الأصول فمثلا: تستخدم التقديرات في تحديد مدي إمكانية تحصيل الذمم المالية ومدى إمكانية بيع المخزون والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وهي تدخل ضمن أمور أخرى، والتقديرات ضرورية من أجل تقسيم وفصل الأحداث الاقتصادية الواقعة بين فترتين محاسبيتين منفصلتين؛
- منفعة الميزانية فهو أنها تتجاهل بدرجة كبيرة القيمة الزمنية لعناصرها ورغم أنه يمكن خصم حسابات دائنة ومدينة معينة، إلا أن معظم البنود يتم إظهارها بالقيمة السوقية بغض النظر عن توقيت

التدفقات النقدية التي ستولدها. من القيود السابقة يظهر أن الميزانية العمومية تحتوي على مزيج من التكاليف التاريخية والقيم الجارية مما يقلل من منفعتها بالنسبة للمستخدمين؛

- هناك انتقاد آخر موجه للميزانية يتمثل في اقتصارها على الأصول التي يتم الحصول عليها من خلال العمليات التي يقوم بها المشروع ويتم تسجيلها بالدفاتر، غير أن هناك أصولا عديدة ذات قيمة عالية للمؤسسة ولا تظهر بالميزانية مثل عنصر الموارد البشرية والشهرة الداخلية والتي لا يمكن قياسها وفقا لمبادئ المحاسبة المطبقة حاليا رغم ما له من قيم اقتصادية ومنافع مستقبلية للمؤسسة. فرغم أن هذه القيم غير قابلة للقياس الموضوعي وفقا للمبادئ المحاسبية إلا أنها ليست مسجلة في الميزانية. ومع إزدياد عملية اقتصاد الخدمات سوف تصبح هناك أهمية لهذه الأصول غير المنعكسة في الميزانية التقليدية (خاصة تلك المتصلة برأس المال البشري).

2-2-2- عرض قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية

سيتم التطرق إلى عرض قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية.

2-2-2-1- قائمة الدخل

تساعد قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل بعدد من الطرق المختلفة. حيث يمكن للمستثمرين والدائنين استخدام معلومات قائمة الدخل في تقييم أداء المنشأة ورغم أن النجاح في الماضي لا يعني بالضرورة النجاح في المستقبل, فإنه يمكن تحديد بعض الاتجاهات الهامة منه. وعند افتراض وجود علاقة ارتباط معقولة بين الأداة في الماضي والمستقبل, فإنه يمكن عمل تنبؤات بالتدفقات النقدية في المستقبل بقدر مناسب من الثقة. ومن خلال عرضنا لأهمية قائمة الدخل ودورها في إعطاء صورة جيدة للوضعية المالية للمنشأة فإننا سوف نتعرض إلى أهم المفاهيم لقائمة الدخل.

2-2-2-1-1- تعريف الدخل

وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك. [74] ص237

ويعرف أيضا بأنه أقصي قيمة للمنشأة استهلاكها خلال الفترة بحيث تظل في نهاية الفترة بنفس الحالة التي كانت عليها في بدايتها. [167] ص124

يمكن تعريف الدخل المحاسبي بطريقة إجرائية على أنه الفرق بين الإرادات المحققة الناشئة عن العمليات خلال الدورة ومقابلها التكاليف التاريخية. ويتضمن هذا التعريف خمس سمات أساسية: [5] ص262

- يعتمد الدخل المحاسبي على العمليات الفعلية للمنشأة (بصورة أساسية الإيرادات الناجمة عن بيع السلع أو الخدمات مطروحا منها التكاليف اللازمة لتحقيق هذه المبيعات).

- يعتمد الدخل المحاسبي على فرض الدورية، وأن قائمة الدخل تمثل الإنجاز المالي للمنشأة خلال دورة معينة.
- يعتمد الدخل المحاسبي على مبدأ تحقق الإيراد، ويتطلب تعريف وقياس والاعتراف بالإيرادات. بصورة عامة، فإن مبدأ تحقق الإيراد REALZATION PRINCIPLE هو الاختبار الذي يجري للاعتراف بالإيرادات.
- يتطلب الدخل المحاسبي قياس المصروفات بناء على التكلفة التاريخية، الأمر الذي ينشئ التزاما صارما بمبدأ التكلفة. فالمحاسبة على الأصول تتم وفق تكلفة الاقتناء حتى يتحقق البيع، حيث يتم حينئذ الاعتراف بتغير القيمة.
- يتطلب الدخل المحاسبي الربط بين الإيرادات المحققة خلال الدورة والتكاليف المقابلة ذات الصلة. لذلك، فإن الدخل المحاسبي يعتمد على مبدأ المقابلة.

2-2-2-1-2- تعريف قائمة الدخل

هي قائمة توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل. وتساعد التنبؤات التدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة, كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمنشأة. [169] ص168

هي عبارة عن تقرير مالي يصور نتيجة عمل المشروع خلال فترة مالية معينة، ويمكن إعدادها وفقا لأكثر من مفهوم من جهة ووفقا لأكثر من طريقة من جهة أخرى.

وعادة ما ينظر إلى قائمة الدخل على أنها: " مصدر هام للمعلومات لعديد من مستخدمي القوائم المالية." [170] ص326

على سبيل المثال فإن الدائنين أو الدائنين المرتقبين ينظرون إلى ربحية المنشأة كمؤشر على قدرتها على إعادة دفع ديونها.

2-2-2-1-3- قائمة الدخل وفقا لمفهوم نشاط التشغيل

وتعني الاهتمام بحساب الدخل التشغيلي من العمليات التشغيلية للمشروع وإهمال العمليات الثانوية.

2-2-2-1-4- قائمة الدخل وفقا للمفهوم الشامل للدخل

ولا يقتصر الدخل هنا على الدخل أو الربح التشغيلي، وإنما يتضمن كافة العناصر الأخرى غير التشغيلية، وقائمة الدخل المعدة وفقا لهذا المفهوم هي الأكثر شيوعا لأنها تصور دخل المشروع بصورة أكثر شمولية. [165] ص843

2-2-2-1-5- أهمية قائمة الدخل

أن الهدف الرئيسي لمعظم الوحدات الاقتصادية هو تحقيق الأرباح، والربح هو الزيادة في حقوق الملكية الناتج من عمليات تلك الوحدة. فعادة ما تؤدي الأرباح إلى زيادة إجمالي الأصول وبالتالي زيادة حقوق الملكية. [167] ص122

وطالما أن الأرباح تعتبر من المبررات الجوهرية لوجود واستمرار أي وحدة اقتصادية فإن ذلك ما يبرز الأهمية الكبيرة لوظيفة نظام محاسبي يسعى لتوفير معلومات عن تلك الأرباح.

وهناك عدة مصطلحات بديلة تستخدم للدلالة على قائمة الدخل لعل أبرزها قائمة العمليات أو قائمة الأرباح والخسائر ومع ذلك فإن العنوان الأكثر شيوعا هو قائمة الدخل وهي تستخدم لتقييم وحدة اقتصادية معينة عن طريق مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال فترة معينة مع المصروفات التي حدثت للحصول على هذا الإيراد.

تكتسب قائمة الدخل أهميتها بسبب أنها توفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل. وتساعد التنبؤات الدقيقة بالتدفقات النقدية في المستقبل المستثمرين على تقدير القيمة الاقتصادية للمنشأة كما تساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمنشأة.

حيث يمكن للمستثمرين والدائنين استخدام معلومات قائمة الدخل في تقييم الأداء السابق للمنشأة ورغم أن النجاح في الماضي لا يعني النجاح في المستقبل، فإنه يمكن تحديد بعض الاتجاهات الهامة منه. وعند افتراض وجود علاقة ارتباط معقولة بين الأداء في الماضي والمستقبل، فإنه يمكن عمل تنبؤات بالتدفقات النقدية في المستقبل بقدر مناسب من الثقة.

ومن ناحية أخرى، فإن قائمة الدخل تساعد المستخدمين على تحديد خطر (درجة عدم التأكد) عدم تحقيق تدفقات معينة، فالمعلومات عن المكونات المختلفة للدخل تبرز العلاقة فيما بينها. وبنفس الشكل، فإن الفصل بين الأداء التشغيلي والجوانب الأخرى للأداء في المنشأة يمكن أن يقدم دلائل مفيدة. فلأن العمليات التشغيلية هي عادة الوسائل الأساسية لتوليد الإيراد ومن ثم النقدية، فإن نتائج العمليات التشغيلية المستمرة والمنتظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة.

وتستخدم قائمة الدخل بواسطة أطراف أخرى بخلاف المستثمرين الدائنين:

- العملاء: يمكن للعملاء استخدام قائمة الدخل في تحديد قدرة المنشأة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة.
- اتحادات العمال: كما تقوم اتحادات العمال بدراسة الدخل بصورة دقيقة كأساس للمفاوضات حول الأجور.
- الحكومة: وتستخدم الحكومة قوائم دخل الشركات في صياغة السياسة الضريبية والاقتصادية.

2-2-1-2-2-6- أهداف قائمة الدخل

تزود قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي: [94] ص47

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمشروع.
- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإيرادية).
- توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية.
- التقرير (الإعلام) عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة لأهداف المحددة والموضوعة مسبقا.
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة.
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

2-2-1-2-2-7- محددات قائمة الدخل

نظرا لكون صافي الدخل هو رقم تقديري ويعكس عدد من الإفتراضات، فإن على مستخدمي هذه القائمة إدراك أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوة منها، ومن هذه المحددات: [94] ص47

2-2-1-2-2-7-1- البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل

ومن هذه البنود المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق. ومن الأمثلة الأخرى عدم الإعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المنشأة.

2-2-1-2-2-7-2- تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة

ويتضح هذا في الاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة من منشأة لأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المنشآت بعضها ببعض.

2-2-2-1-7-3- مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي

ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية وبالتالي فإن الاختلاف في ذلك بين المنشآت يولد اختلافا في قيم الدخل من منشأة لأخرى.

2-2-2-1-8- عناصر قائمة الدخل

هناك عناصر أساسية يجب إظهارها في صلب قائمة الدخل وهي: [169] ص173

2-2-2-1-8-1- الإيرادات

هي تدفقات داخلة أو زيادات أخرى في أصول منشأة معنية أو تسوية لالتزاماتها خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة.

2-2-2-1-8-2- المصروفات

هي تدفقات خارجة أو أي استخدام للأصول أو التحصيل بالتزامات خلال فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة.

2-2-2-1-8-3- المكاسب

هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.

2-2-2-1-8-4- الخسائر

هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك.

وتأخذ قائمة الدخل بشكل مختصر كما هي موضحة في الجدول رقم (12).

الجدول رقم (12): قائمة الدخل لمنشأة عن الفترة المنتهية بتاريخ N/12/31 [10] ص28

البيان	المبالغ	
الإيرادات (المبيعات)		××××
- تكلفة المبيعات		(××××)
مجمل الربح		××××
- المصروفات الإدارية والمالية:		
رواتب وأجور	××××	
مطبوعات وقرطاسية	××××	
استهلاك أصول ثابتة	××××	
مصاريف إصلاح وصيانة	××××	
مصاريف تأمين	××××	
فوائد مدينة	××××	
عمولات مدينة	××××	
مصروفات إدارية ومالية أخرى	××××	(××××)
صافي الربح أو الخسارة		××××

2-2-1-2-9- كيفية إعداد قائمة الدخل

ويتم إعداد قائمة الدخل من خلال الخطوات التالية: [171] ص143

- تحديد الإيرادات التي تحققت من مزاولة النشاط العادي للمنشأة أي التي نتجت من بيع السلع والخدمات التي تدخل ضمن نشاط المنشأة.
- تحديد تكلفة الإنتاج المباع ويقصد بها المصروفات المرتبطة بشراء أو إنتاج أو إعداد السلع أو الخدمات التي تم بيعها خلال الفترة المالية وتشمل تكلفة الإنتاج المباع ما يلي:
  - مصروفات الشراء.
  - مصروفات التشغيل.
  - أي مصروفات أخرى لازمة لعمليات شراء أو إنتاج السلع.
- استخراج الربح المحقق من النشاط ويتمثل في الفرق بين إيرادات النشاط وتكلفة الإنتاج المباع ويسمى مجمل الربح أو مجمل الخسارة.
- ويعبر مجمل الربح أو الخسارة عن الفائض أو العجز المحقق من الإيرادات عن تكلفة الإنتاج المباع.
- تعديل مجمل الربح أو الخسارة بالعناصر التالية:
  - إضافة الإيرادات الأخرى مثل إيراد الأوراق المالية أو الإيرادات المتنوعة ويترتب على ذلك إما زيادة مجمل الربح أو نقص مجمل الخسارة.

- استبعاد المصروفات البيعية مثل الإيجار, المرتبات, عمولات وكلاء البيع ويترتب على ذلك تخفيض مجمل الربح وزيادة مجمل الخسارة.

- استخراج صافي الربح أو الخسارة النهائي ويسمى (صافي الدخل) وينقل مباشرة إلى حقوق الملكية في الميزانية وذلك إذا كان بزيادة أو بالنقصان.

2-2-1-2-2-10- الشكل العام لقائمة الدخل متعددة المراحل وفق الدخل الشامل

إن قائمة الدخل المتعددة المراحل يمكن أن تظهر جميع أو بعض الأجزاء السبعة التالية: [5] ص272

2-2-1-2-2-10-1- جزء النشاط التشغيلي

وهو تقرير عن الإيرادات والمصروفات الخاصة بالنشاط الرئيسي أو المعتاد في الوحدة، ويتكون من الأجزاء الفرعية الأربعة:

2-2-1-2-2-10-1-1- إيرادات البيع

حيث يطرح من إجمالي إيرادات البيع المردودات والمسموحات والحسومات للوصول إلى صافي إيراد البيع.

- تكلفة البضاعة المباعة: سواء في منشأة صناعية أو تجارية، وتتضمن عرضا لتكلفة البضائع التي تم بيعها لتوليد إيرادات البيع.

2-2-1-2-2-10-1-2- المصاريف البيعية

المصاريف المرتبطة بجهود البيع، وهي: رواتب وعمولات موظفي المبيعات، مصاريف دعاية، مصاريف مهمات وسفر موظفي المبيعات، مصاريف اللف والحزم، مصاريف النقل للخارج، استهلاك تجهيزات قسم البيع، هاتف وفاكس.

2-2-1-2-2-10-1-3- المصاريف الإدارية أو العامة

رواتب الموظفين الإداريين، مطبوعات، مصاريف تأمين، استهلاك تجهيزات المكاتب، ماء وكهرباء... إلخ.

2-2-1-2-2-10-2- جزء النشاط غير التشغيلي

وهو تقرير عن الإيرادات والمصروفات الناتجة عن النشاط الثانوي أو المساعد في الوحدة. إضافة إلى ذلك يتم التقرير عن مكاسب وخسائر العمليات غير المعتادة أو غير المتكررة – وليس كلاهما – وينقسم هذا الجزء إلى الجزئيين الفرعيين التاليين:

2-2-1-2-2-10-2-1- إيرادات أخرى ومكاسب

وهي إيرادات النشاط الثانوي كالإيجار الدائن وإيرادات أوراق مالية... وكذلك المكاسب على الأساس الصافي مثل مكاسب رأسمالية ومكاسب تغيرات أسعار العملات الأجنبية... إلخ.

2-2-2-1-10-2-2- مصروفات أخرى وخسائر

وهي مصروفات النشاط الثانوي كفوائد السندات. وتعرض الخسائر على الأساس الصافي، مثل خسائر رأسمالية وخسائر تغيرات أسعار العملات الأجنبية... إلخ.

2-2-2-1-10-3- ضريبة الدخل

وهي الضريبة المفروضة على العمليات المستمرة.

2-2-2-1-10-4- عمليات غير مستمرة (OPERATIONS DISCONTINUED)

المكاسب والخسائر الجوهرية الناجمة عن بيع قسم من الوحدة كخط إنتاجي في منشأة متعددة الأنشطة الرئيسية، صافية من الأثر الضريبي.

2-2-2-1-10-5- بنود غير عادية

المكاسب والخسائر الجوهرية الناجمة عن البنود غير العادية كالتأميم أو حظر قانوني جديد بعدم بيع سلعة معينة كالسجائر مثلا... وكذلك الكوارث والظروف الخاصة، والمكاسب والخسائر الجوهرية الناتجة عن سداد الديون فهي تعد ضمن البنود غير العادية رغم عدم تحقيقها بعض شروط البنود غير العادية.

2-2-2-1-10-6- الأثر التراكمي لتغيير في مبدأ محاسبي

نتيجة التحول من مبدأ محاسبي مقبول عموما إلى مبدأ آخر مقبول عموما أيضا، كالتحول من تقويم المخزون وفق FIFO إلى المتوسط الموزون أو التحول من الاستهلاك المعجل إلى الاستهلاك وفق القسط الثابت.

2-2-2-1-10-7- تحديد عائد السهم (EARNINGS PER SHARE)

تطالب مهنة المحاسبة بالإفصاح عن عائد السهم كملحق في نهاية قائمة الدخل.

2-2-2-1-11- مزايا قائمة الدخل

تحقق قائمة الدخل المزايا والخصائص التالية: [75] ص120-121

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- معرفة إمكانية توزيع أرباح للملاك.
- تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم.
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المنشأة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية.

- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
- التعرف على نشاطات المنشأة وتركيبة المصروفات التي قامت بإنفاقها.
- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناءا على استمرارية المنشأة أو بناء على تصفيتها.
- احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

2-2-2-1-12- علاقة قائمة المركز المالي بقائمة الدخل

هناك علاقة متبادلة بين الميزانية وقائمة الدخل من خلال التغيرات التي تحدث في كل منهما نتيجة لمعاملات الأعمال، وعلى سبيل المثال تحدد طريقة تقدير قيمة المخزون طريقة حساب تكلفة البضاعة المباعة، ويمكن ذلك مستخدمي المعلومات المالية من استخدام القوائم كمؤشرات تنبؤيه بالتدفقات النقدية المستقبلية. [74] ص208

وعند تقديم المعلومات المتصلة بالأداء الكلي للمنشأة يهتم المستخدمون بجمع المعلومات معا في قائمة الدخل والميزانية العمومية، ويمكن أيضا استخدام الميزانية كوسيلة للاستدلال على قدرة المنشأة المستمرة على كسب الدخل وسداد توزيعات الأرباح، وبدمج القائمين معا يمكن للمستثمرين أن يقوموا بإعداد بعض النسب المالية الهامة – على سبيل المثال قد يرغب المستخدمون في التعبير عن الدخل كمعدل عائد على الأصول التشغيلية الصافية.

2-2-2-2- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل في 2007م مكونا جديدا في القوائم المالية (يتم تقديمه إلى جانب القوائم المالية التقليدية) ورغم أن لجنة معايير المحاسبة الدولية كانت تنوي إعداد قائمة مالية جديدة – وهي قائمة تحركات غير الملاك في حقوق الملكية– إلا أن المعارضة التي واجهها الاقتراح الوارد في المسودة E53 أدى إلى طرح قائمة نهائية معدلة بعض الشيء, ورغم أن الأخيرة مختلفة في بعض الجزئيات والتفاصيل, وتطرح خيارات أكثر من ناحية الشكل إلا أنها سوف تكشف مع ذلك لمستخدمي القوائم المالية عن النطاق الكامل في التغيرات في المركز المالي سواء الراجعة لبنود دخل وإيرادات تقليدية والراجعة لظواهر أخرى مثل عمليات إعادة تقييم أصول واستثمارات الخطة أو الترجمة وتحويلات العملات الأجنبية للشركات الفرعية أو المنشآت التابعة في الميزانية. [163] ص172

وتكون قائمة حقوق الملكية كما هي موضحة في الجدول رقم (13).

الجدول رقم (13): حقوق الملكية [10] ص29

البيان	المبالغ
رأس المال في N/01/01	××××
يضاف:	
- زيادة على رأس المال خلال الفترة	××××
- صافي الربح أو الخسارة	××××
المجموع	××××
يطرح:	
- المسحوبات الشخصية	(××××)
حقوق الملكية فيN/12/31 (رأس المال)	××××

يطرح المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل أمام معدي القوائم المالية آليتين رئيسيتين لبيان أو إظهار التغيرات الحادثة في حقوق ملكية المنشأة عن فترة ما. وتقتضي الآلية الأولى أن تقدم المنشأة حقوق المصدرة للتقرير قائمة مالية جديدة تحت اسم « قائمة التغيرات في حقوق الملكية» وهذه القائمة يجب أن تعرض ما يلي: [163] ص173

- مجموع مكاسب أو خسائر المنشأة المعترف بها عن الفترة بما في ذلك تلك المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية (مع إعطاء تفاصيل كل بند في الدخل, المصروف, المكسب أو الخسارة التي تشترط معايير المحاسبة الدولية الأخرى بيانها مباشرة ضمن حقوق الملكية وإلى جانب مجموع هذه البنود يجمع صافي ربح أو خسارة الفترة والأثر التراكمي لتغيير السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية إذا تم معالجتها محاسبيا بالمعالجة القياسية المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (8).
- التغيرات الأخرى الحادثة في حسابات حقوق الملكية إلى جانب تسويات الأرصدة في أول ونهاية المدة في كل من مكونات حقوق الملكية (مع إعطاء تفاصيل للتحركات عن الفترة).

أما الآلية الثانية فتقضي بأن تقدم المنشأة « قائمة بالمكاسب والخسائر المحققة » عن الفترة بحيث تشمل فقط الأثر الصافي للدخل والمصروفات والمكسب أو الخسارة المبينة في قائمة الدخل عن الفترة, ويعني ذلك أن الدخل أو الخسارة الصافية بما في ذلك الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية, وسوف يضاف للبنود الأخرى الدخل والمصروفات والمكسب والخسارة المرحلة مباشرة لحقوق الملكية مع عرض مجموع هذه البنود كمبلغ نهائي في قائمة المكاسب والخسائر المعترف بها.

وفي حالة استخدام الأسلوب الثاني يتوجب تقديم التغيرات الحادثة في حسابات رأس المال الأخرى والناتجة عن التعاملات مع الملاك وكذلك التغيرات الحادثة في الأرباح المحتجزة (ويشار إليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بالربح أو الخسارة التراكمية) وذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

ويوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل أنه من المهم الأخذ في الاعتبار كافة الدخول والمصروفات والمكاسب والخسائر (بما في ذلك تلك التي لم يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل) عند تقييم الأداء المالي الإجمالي للمنشأة, وبذلك فإن المعيار المعدل بشأن عرض القوائم المالية قد قرر هذا المكون الجديد للقوائم المالية للتعبير عن بنود المكاسب أو الخسائر غير المتضمنة في عملية تقرير الدخل أو الخسارة الصافية عن الفترة, ويبرز هذا المعيار الحاجة إلى تقديم هذا المكون الجديد بما يأتي:

- نظرا لأن المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) يتطلب تضمين كافة بنود الدخل والمصروفات في فترة ما في عملية تقرير الربح أو الخسارة الصافية عن الفترة ما لم يتطلب معيار محاسبي دولي آخر أو يسمح بغير ذلك.
- حيث أن بعض المعايير المحاسبية الدولية الأخرى مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) - الممتلكات والمنشآت والمعدات - وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (25) الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات والمعيار المحاسبي الدولي رقم (21) والخاص بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية تنص على أن يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر معينة - مثل فائض أو عجز إعادة التقييم وفروق تحويلات العملات الأجنبية – مباشرة كتغيرات في حقوق الملكية إلى جانب معاملات رأس المال وتوزيعات الأرباح المقدمة إلى ملاك المنشأة.
- من أجل التعبير عن كافة المكاسب والخسائر ذات الصلة بالمركز المالي للمنشأة, فإنه من المهم أن يتم تقديم مكون مستقل للقوائم المالية إلى جنب المكونات التقليدية للقائمة المالية.

2-2-2-2-1- مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية: [75] ص126

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

2-2-2-2-2- بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية

كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل- عرض القوائم المالية - فإن المنشأة يجب أن تقدم قائمة التغيرات في حقوق الملكية كمكون مستقل في القوائم المالية إلى جانب القوائم المالية التقليدية, وهذه القائمة تحتوي على ما يلي:

- ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تتضمنه قائمة الدخل.
- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية، وإجمالي هذه البنود.
- إجمالي الدخل والمصروفات عن الفترة (محسوبة كمجموع للبندين الأولين أعلاه) موضحة بشكل منفصل القيم الإجمالية المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الأم وتلك المرتبطة بحقوق الأقلية.
- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء بالاستناد إلى المعيار المحاسبي رقم (8) وذلك لكل بند من بنود حقوق الملكية.
- العمليات الرأسمالية مع الملاك موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك.
- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة، والتغيرات فيها خلال الفترة.
- تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، والإفصاح عن كل تغير فيها.

2-2-3- عرض قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات

نظرا لقصور قوائم المالية في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلية والخارجية، ولمصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة FASB (المعيار 95 لعام 1987) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية. [172] ص73

وهي إحدى القوائم المالية الأساسية والتي تقدم معلومات لا تقدمها قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل حيث تقدم معلومات عن بند النقدية من حيث مصادر النقدية أي من أين تم الحصول عليها وما هي المصادر التي أنفقت فيها ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال العام. وأن الهدف الأول من إعداد التدفقات النقدية هو تقديم معلومات مفيدة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة. كما تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءا لا يتجزأ منها، إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

2-2-3-1- عرض قائمة التدفقات النقدية

إن الغرض الأساسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو إمداد المستخدمين بمعلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية لمنشأة ما خلال الفترة المالية, أما الهدف الثانوي فهو الإمداد بمعلومات عن أنشطة الاستثمار والتمويل والتشغيل للمنشأة, وبمزيد من التفصيل فان قائمة التدفقات النقدية تعمل على مساعدة المستثمرين والدائنين على تقييم ما يلي:

- القدرة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- القدرة على مقابلة الالتزامات وسداد التوزيعات.
- تفسير أسباب الفروق بين الدخل والتدفقات النقدية المحصلة والمسددة.

- تفهم الجوانب النقدية وغير النقدية لعمليات الاستثمار والتمويل التي بها المنشاة.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار المعيار المحاسبي رقم (95) والذي أصبح نافذا في عام 1988م, ونفس التغيير حدث في المملكة المتحدة من خلال إصدار المعيار البريطاني FRS1 في سنة 1991م (ومع ذلك فإن القواعد التي وضعها المعيار البريطاني قد تغيرت جوهريا في أكتوبر 1996م وذلك فإن التقرير المالي لمعلومات التدفقات النقدية تعتبر الآن مختلفة جوهريا عن الممارسة في ظل كل من المعيار الأمريكي والدولي, حيث يتضمن المعيار البريطاني تفاصيل عديدة). إن الغرض من هذا التحول نحو قائمة التدفقات النقدية هو إمداد المستخدمين الخارجين للقوائم المالية بأداة أفضل لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي تمثل محور أساسي للمستثمرين والدائنين, والتقرير عن التدفقات النقدية أصبح الآن المحور الموضوع لعملية إعداد القوائم المالية, وبصفة عامة فإن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تماثل المتطلبات الواردة في المعيار الأمريكي والمعيار البريطاني الأصلي قبل تعديله في عام 1996م.

2-2-3-2-1-1- تعريف قائمة التدفقات النقدية

هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية. [94] ص54

2-2-3-2-1-2- التعريف بالمصطلحات

وهي: [173] ص96

2-2-3-2-1-2-1- النقدية

هي النقدية في الخزينة والصندوق (المتاحة في اليد) بالإضافة إلى الودائع الجارية (تحت الطلب) في البنوك أو المؤسسات المالية.

2-2-3-2-1-2-2- ما في حكم النقدية

هي استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة تتصف بما يلي:

- قابلة إلى التحويل إلى مقدار معلوم من النقدية.
- قريبة من الاستحقاق (الاستحقاق الأصلي 3 أشهر أو أقل).

ويمكن إهمال المخاطرة الناتجة عن التغيير في القيمة نتيجة أي تغيير في سعر الفائدة, ومن أمثلتها أذون الخزانة, والأوراق التجارية وأوراق سوق المال.

2-2-3-2-1-3- أنشطة التمويل

هي العمليات التي تسبب تغيرات في حجم وهيكل رأس المال والقروض.

2-2-1-3-2-2-4- أنشطة الاستثمار

هي الأنشطة المتعلقة بالاستحواذ على أصول طويلة الأجل أو التصرف فيها وكذلك الاستثمارات الأخرى التي لم تدخل ضمن وصف ما في حكم النقدية.

2-2-1-3-2-2-5- أنشطة التشغيل

هي العمليات التي لا تصنف ضمن أنشطة التمويل أو أنشطة الاستثمار وتتضمن عادة إنتاج وتسليم السلع وتأدية الخدمات.

2-2-1-3-2-2-3- مزايا قائمة التدفقات النقدية

تحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية: [75] ص129

- معرفة المركز النقدي للمنشأة.
- بيان مدى قدرة المنشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية.
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات.
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.
- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة.
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.
- التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، كذلك سياسات المنشأة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كمانحة وكمقترضة.

2-2-1-3-2-2-4- فوائد وأهداف قائمة التدفقات النقدية

عندما تستخدم قائمة التدفق النقدي مع باقي القوائم المالية، فإنها تزود المستخدمين بمعلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع، وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بالدين) وقدرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لأجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، كما تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمشاريع مختلفة. كما تحسن قابلية المقارنة بين تقارير الأداء لعدة مشاريع لأنها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث. [173] ص95

غالبا ما تستخدم معلومات التدفق النقدي التاريخية كمؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية، وهي مفيدة كذلك في اختبار دقة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وأثر الأسعار المتغيرة.

هناك إجماع واضح لواضعي معايير المحاسبة الدولية في الدول المختلفة على أن قائمة التدفقات النقدية هي مكون هام للتقارير المالية الكاملة والمنافع المنظورة لتقديم قائمة التدفقات النقدية مرتبطة بقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقد سلط عليها الضوء بمعرفة المعيار المحاسبي الدولي (7) على النحو التالي: [74] ص314-315

- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات مفيدة بشأن الهيكل المالي للمنشأة (شاملة السيولة والقدرة على السداد) والقدرة في التأثير على مقادير وأوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التكيف مع الظروف والفرص.
- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات إضافية للمستخدمين عن أصول وخصوم وحقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.
- تعزز قائمة التدفقات النقدية من القدرة على مقارنة تقارير الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت لأنه يستبعد آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس العمليات والأحداث (والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة).
- تعمل قائمة التدفقات النقدية كمؤشر للمبالغ والتوقيتات وعنصر التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية، وكذلك لو أن منشآت ذات نظام قائم لتخطيط تدفقاتها النقدية للمستقبل، فإن قائمة التدفقات النقدية يمكن استخدامها كأساس لتقييم دقة التخطيط الماضي لهذه التدفقات النقدية المستقبلية، وهذه الفوائد يمكن توضيحها كما جاءت في المعيار على النحو التالي:

✓ تفيد قائمة التدفقات النقدية في مقارنة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية للمستقبل بمعلومات التدفقات النقدية للسنة الجارية.

✓ تعتبر قائمة التدفقات النقدية ذات قيمة في تقييم العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية وفي تقييم أثر تغيرات الأسعار.

2-2-3-1-5- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية

تتمثل الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية فيما يلي: [75] ص140

- يجب تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية كتشغيلية أو استثمارية أو تمويلية حسب واقعها ويجب الإفصاح عنها بشكل منفرد.
- وبالنسبة لسعر الصرف المستخدم في ترجمة العمليات التي تحدث بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة يجب أن يكون السعر السائد في تاريخ نشوء عملية التدفق النقدي.
- يجب ترجمة التدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة الأجنبية بأسعار الصرف السائدة عند نشوء عملية التدفق النقدية.

- وفيما يتعلق بالتدفقات النقدية للشركات الزميلة والعقود المشتركة عند استخدام أسلوب الملكية، فإن قائمة التدفقات النقدية يجب أن تتضمن فقط التدفقات النقدية بين المستثمر والجهة المستثمر فيها، باستخدام أسلوب التوحيد النسبي، ويجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية حصة المتعاقد في التدفقات النقدية للجهة المستثمر فيها.
- وبالنسبة للتدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة بإقتناء المنشآت التابعة والتخلص منها ووحدات الأعمال الأخرى يجب عرضها بشكل منفصل ـ أي في قائمة تدفقات نقدية منفصلة ـ وتصنيفها كنشاطات استثمارية، مع إفصاحات إضافية أخرى تتعلق بإجمالي قيمة الشراء أو البيع، وكذلك إجمالي التدفقات النقدية المستلمة أو المدفوعة بعد استبعاد النقدية والنقدية المعادلة التي تعتبر جزء من عملية الاقتناء أو التخلص.
- يجب الإبلاغ عن التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية أو التمويل مجملة وفق الفئة الغالبة للنقدية المستلمة أو الفئة الغالبة للنقدية المدفوعة ماعدا الحالات التالية التي يمكن أن يتم التقرير عنها بالصافي:
  - ✓ النقدية المستلمة والمدفوعة بالنيابة عن العملاء (على سبيل المثال استلام وإعادة دفع الودائع تحت الطلب بواسطة البنوك، النقدية التي يتم تحصيلها بالنيابة عن صاحب الممتلكات مع دفعها له).
  - ✓ النقدية المستلمة والمدفوعة للبنود تتميز بمعدل عال للدوران، وقيم كبيرة وتواريخ استحقاق قصيرة الأجل عادة أقل من ثلاثة أشهر (على سبيل المثال الأعباء والمتحصلات التي تخص العملاء الذين يستخدمون بطاقات ائتمان، وشراء وبيع الاستثمارات).
  - ✓ النقدية المستلمة والمدفوعة المتعلقة بالودائع تاريخ الاستحقاق الثابت.
  - ✓ النقدية المستلمة مقدما والقروض الممنوحة للعملاء والمدفوعات المرتبطة بها.
- يجب استثناء العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخداما للنقدية من قائمة التدفقات النقدية، ولكن يجب الإفصاح عنها بشكل منفرد في مكان آخر في القوائم المالية.
- يجب الإفصاح عن مكونات النقدية والنقدية المعادلة، ويجب إعداد تسوية لقيمتها يتم إرفاقها مع الميزانية.
- وبالنسبة للنقدية والنقدية المعادلة الموجودة في المنشأة والتي لا تكون قابلة للاستخدام فيجب الإفصاح عنها مع تعليق المنشأة على ذلك.
- لا تعتبر تجزئة الأسهم وتوزيعات الأسهم كأرباح من النشاطات النقدية.
- يمكن تصنيف الفوائد والتوزيعات المستلمة والمدفوعة كتدفقات نقدية تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، ويجب مراعاة الاتساق في تصنيفها من فترة لأخرى، وأما بالنسبة للتدفقات النقدية المتعلقة بضرائب الدخل فعادة ما يتم تصنيفها كنشاطات تشغيلية إلا إذا كانت مرتبطة بنشاطات استثمارية أو تمويلية.
- يتم الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق ببعض النشاطات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية نظرا لأهميتها في فهم المركز النقدي للمنشأة، وهذه النشاطات مثل:

- ✓ ممارسة السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.
- ✓ استئجار الأصول استئجارا تمويليا.

- أما فيما يتعلق بالمشتقات كالعقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود swap، فيتم تصنيفها كنشاطات استثمارية، إلا إذا كانت مقتناة للمتاجرة فيتم تصنيفها كأنشطة تشغيلية، وإذا كانت لأغراض التمويل فيتم تصنيفها كنشاطات تمويلية.
- يتم الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية بشكل منفصل، وذلك حتى تكتمل الصورة لدى قارئي التدفقات النقدية عن كافة النشاطات النقدية في المنشأة.

2-2-3-1-6- شكل ومحتوى قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية لتقديم المعلومات الآتية للمستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين: [18] ص156

- التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة الرئيسية الثلاثة للمشروع التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية.
- أسباب الاختلاف بين صافي في الربح المحاسبي (تطبيقا لأساس الاستحقاق والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما) وبين صافي في التدفقات النقدية.
- أثر التدفقات النقدية على المركز المالي للمشروع.

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يلي: [94] ص94

2-2-3-1-6-1- الأنشطة التشغيلية

وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

2-2-3-1-6-2- الأنشطة الاستثمارية

وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

2-2-3-1-6-3- الأنشطة التمويلية

وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

ويمكن توضيح قائمة التدفقات النقدية في الجدول رقم (14).

الجدول رقم (14): قائمة التدفقات النقدية [18] ص158

شركـــة		
قائمة التدفقات النقدية		
عن السنة المنتهية في 31 / 12 / ××20		
صـــافي التـــدفقات النقديـــة مـــن الأنشـــطة التشغيلية		
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:		
ثمن شراء معدات وآلات		
ثمن بيع معدات وآلات		
ثمن شراء أراضي		
قرض ممنوح إحدى الشركات		
تحصيل قروض ممنوحة للغير		
استثمارات في أسهم أو سندات		
بيع الاستثمارات في الأسهم أو السندات		
صافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية		
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
إصدار أسهم		
سداد قروض طويلة الأجل		
إصدار سندات		
توزيعات نقدية		
صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية		
صافي التغير في الرصيد النقدي		
+ رصيد النقدية أول المدة		
رصيد النقدية آخر المدة		

يمكن إعداد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بإحدى الطريقتين:

- الطريقة المباشرة: وهي طريقة تؤدي إلى إظهار النقدية المحصلة والمدفوعة لأنشطة التشغيل حسب المكونات الأساسية للنقدية المحصلة والنقدية المدفوعة.

وهذه الطريقة تستخدم لبيان المصادر المباشرة للحصول على النقدية من العمليات التشغيلية مثل المتحصلات من العملاء من بيع البضاعة وكذلك النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد. وكذلك أوجه الصرف النقدي على الأنشطة التشغيلية للشركة مثل السداد للموردين مقابل البضاعة المشتراه وسداد المصروفات التشغيلية المختلفة. ويظهر هذا الجزء في قائمة التدفقات النقدية كما يلي:

الجدول رقم (15): التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة المباشرة [18] ص159

البيان	المبالغ
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	××××
+ المتحصلات من العملاء من بيع البضاعة	××××
+ المتحصلات من الفوائد والتوزيعات	××××
– التسديدات للموردين مقابل مشتريات البضاعة	××××
– التسديدات للمصروفات التشغيلية	××××
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	××××
	××××

- الطريقة غير المباشرة: هي طريقة تؤدي إلى إظهار النقدية المحصلة والمدفوعة لأنشطة التشغيل من خلال تعديل صافي الدخل (الخسارة) بالعمليات ذات الطبيعة غير النقدية, وأي مؤجلات أو مستحقات في الماضي أو الحاضر للنقدية المحصلة أو المسددة أو أي بنود متعلقة بالدخل أو المصروفات تخص أنشطة الاستثمار والتحويل.

وهي أكثر الطرق شيوعا في الاستخدام العلمي لبيان صافي التدفقات النقدية من العمليات لأنها يسهل إعدادها, وهي تركز على الفرق بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية من العمليات. وتبدأ هذه الطريقة بصافي الربح المتوصل إليه من قائمة التدفقات النقدية ثم يعدل بعناصر الإيرادات والمصروفات أو المكاسب والخسائر التي لا تحتوي على تدفقات نقدية مثل الإهلاك والنفاذ للأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ومكاسب (وخسائر) بيع الأصول الثابتة وغيرها من العناصر التي تمثل قيودا دفترية دون أن يكون لها أثر على التدفق النقدي.

كما أن القائمة المعدة على أساس الطريقة غير المباشرة تركز على التغيير في حسابات الأصول والالتزامات المتداولة. فالتغير في المخزون والمدينين والأصول المتداولة الأخرى تستخدم لتحديد التدفقات النقدية. ويجب استخدام التغير في صافي المدينين بعد طرح مخصص الديون المشكوك فيها وبعد تسجيل الديون المعدومة.

وتظهر صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة غير المباشرة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة غير المباشرة [18] ص162

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الربح (من قائمة الربح)	××××	
تسوية صافي الربح بالعناصر غير النقدية:		
مصروف الإهلاك للأصول الثابتة	××××	
خسائر بيع الأصول الثابتة	××××	
مكاسب بيع الأصول الثابتة	(××××)	
		××××
التغيرات في أرصدة الأصول والالتزامات المتداولة:		
الزيادة في أرصدة الأصول المتداولة	××××	
النقص في أرصدة الأصول المتداولة	××××	
الزيادة في أرصدة الالتزامات المتداولة	××××	
النقص في أرصدة الالتزامات المتداولة	(××××)	
		××××
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
		××××

2-2-3-2- الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءا لا يتجزأ منها، إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم. وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التي يتوجب عدم إدراجها ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في الحقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وبالتالي يتوجب إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

2-2-3-2-1- أهداف الإيضاحات

حسب معيار المحاسبة الدولي رقم01 فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية: [94] ص55-56

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم 1 ترتيب محدد لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم في عملية مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة، وهذا الترتيب هو: [94] ص56

- عبارة تفيد بامتثال المنشأة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.
- عرض أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.
- معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية.
- إفصاحات أخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.

2-2-3-2-2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن معلومات حول أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والسياسات المحاسبية الهامة اللازمة للفهم المناسب للقوائم المالية، كما يجب توضيح التقديرات التي استخدمتها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية.

كما يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح ضمن الإيضاحات عن معلومات تتعلق بالافتراضات المستقبلية الهامة مثل كيفية تقدير التدفقات النقدية المتوقعة عند احتساب القيمة قيد الاستعمال عند إجراء اختبار تدني قيمة الموجودات. [94] ص57

2-2-3-2-3- الإفصاحات التكميلية

بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية للقياس والتي تواجه القيمة الظاهرة في الميزانية, فإنه توجد مبادئ الإفصاح المحاسبي ضرورية لجعل القوائم المالية غير مضللة بسبب إغفالها, وفيما يلي خمسة أساليب وهي: [163] ص138

2-2-3-2-3-2-1- التفسيرات والشروح الموضوعية بين أقواس:(parenthetical Explanations)

يتم الإفصاح عن المعلومات التكميلية من خلال التفسيرات المذكورة بين أقواس عقب بنود الميزانية المناسبة وتتميز التفسيرات المذكورة بين أقواس عن الهوامش والجداول المؤيدة على أنها تقدم الإفصاح في صلب الميزانية أو القائمة المالية وإغفال المعلومات التكميلية عند وضعها في الهامش.

وكمثال: رأس المال المملوك (القيمة الاسمية 10 دينار, 300 ألف سهم مصرح به, 120000 سهم مصدر(1200000 دينار)).

2-2-3-2-3-2-2- الهوامش

إذا لم يكن من الممكن الإفصاح عن المعلومات الإضافية في تفسير قصير وموجز مبينا بين قوسين فإنه ينبغي استخدام الهوامش وكمثال:

إبراز أنواع المخزون المختلفة

منتجات تامة	× ×
منتجات تحت الصنع	× ×
مواد خام	× ×
	× ×

2-2-3-2-3-2-3- الجداول المؤيدة

في بعض الأحيان يكون من المناسب استخدام جداول مؤيدة لتقديم تفاصيل كافية حول بنود معينة في الميزانية, فعلى سبيل المثال حسابات المدينين قد تكون مذكورة في سطر واحد على النحو التالي:

الجدول رقم (17): حسابات المدينين [163] ص139

حسابات العملاء	× × ×
أوراق القبض	× × ×
شركة	× × ×
الشركات التابعة غير المجمعة	× × ×
أخرى	× × ×
ناقص مخصصات عملاء مشكوك فيهم	× × ×
المجموع	× × ×

2-2-3-2-3-4- الإحالات المرجعية

تستخدم الإحالة المرجعية عندما يكون هناك علاقة مباشرة بين حسابين في الميزانية وعلى سبيل المثال: فإن الأصول المتداولة يجوز بيانها على نحو معين إذا كان المطلوب رهن قدره مليون دينارا من الحسابات المدينة كضمان لقرض مصرفي قدره سبعة مليون دينارا.

الحسابات المدينة المرهونة للبنك 1000000. وسوف تتضمن الالتزامات الجارية ما يأتي:

القرض البنكي المستحق الدفع – مضمونا بالحسابات المدينة 1000000.

2-2-3-2-3-5- حسابات تقدير القيمة

تستخدم حسابات تقدير القيمة لتقليل أو زيادة المبلغ المحول لبعض الأصول والالتزامات في القوائم المالية, وعلى سبيل المثال يتم تخفيض قيمة الممتلكات والآلات والمعدات من خلال مجمع الإهلاك, وكذلك علاوة (أو خصم) إصدار السندات والتي تزيد (أو تقلل) من القيمة الأسمية للسند المستحق السداد.

2-2-3-2-4- إفصاحات أخرى وهي: [164] ص144

2-2-3-2-4-1- إفصاحات الأطراف ذوى العلاقات

في القوائم المالية يجب أن يتم الإفصاح عن المعاملات الهامة بين الأطراف ذوي العلاقات والمعيار المحاسبي الدولي رقم 24 يعرفها « تحويل الموارد والالتزامات بين أطراف مرتبطة ببعضها بغض النظر عما إذا كان السعر يمثل عبئ » والطرف ذو العلاقة يعني أي طرف يتحكم أو يستطيع أن يؤثر على القرارات المالية أو التشغيلية للشركة لدرجة تحول دون تحقيق الشركة لمصالحها بالكامل.

2-2-3-2-4-2- الإفصاح عن المبالغ المقارنة للفترة السابقة

ينص المعيار المحاسبي الدولي (1) على أن القوائم المالية يجب أن يتضمن أرقاما مناظرة للفترات السابقة والكثير من الشركات تتضمن تقاريرها السنوية ملخصات لمدة 05 أو 10 سنوات وذلك من أجل زيادة منفعة القوائم المالية وكذلك تسمح لمحللي القوائم المالية بمعرفة الأداء الفعلي للمنشأة.

2-2-3-2-4-3- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

تحمل الميزانية تاريخ آخر يوم في السنة المالية، إلا أنه قد تنقضي فترة من الزمن قبل أن يتم إعداد وإصدار هذه القوائم فعليا، وخلال هذه الفترة يمكن أن تحدث أحداث هامة تأثر جوهري على الوضعية المالية للمنشأة.

2-2-3-2-4-4- الإفصاح عن الظروف الطارئة

يعرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والظروف الطارئة بأنه ظرف أو موقف لا تتأكد نتيجته النهائية, سواء كان مكسب أو خسارة في تاريخ إعداد الميزانية إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر في المستقبل وهذا الحدث أو الأحداث غير مؤكدة, وإزالة عدم التأكد قد يؤكد تملك أصل ما, أو انخفاض التزام ما, أو تلف أصل ما, أو تكبد التزام ما. [163] ص148

الخلاصة

تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة قوائم مالية أساسية تقدم للمستفيدين الخارجين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم. وأنه لأمر مفيد لفت النظر إلى حقيقة هامة وهي ترابط وتكامل تلك القوائم المالية. قبل إصدار هيئة معايير المحاسبة المالية لإطاره المفاهيمي أكتفت مهنة المحاسبة لفترة طويلة من الزمن بقائمتين ماليتين فقط، وهما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للوحدة المحاسبية. ولقد حدد أربع قوائم مالية مرتبطة ومتكاملة يتوجب على جميع الوحدات المحاسبية إعدادها دوريا: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي. ويلاحظ أن القوائم الثلاث الأولى يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق، وهو أساس مقبول عموما في المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية. أما القائمة الرابعة، قائمة التدفق النقدي فيتم إعدادها استنادا إلى فكرة الأساس النقدي، وهذا يمثل إضافة جديدة في المحاسبة تربط بين الأساسيين في الاستفادة من ميزاتها.

إن العلاقة بين القوائم المالية الأساسية مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض، بمعنى ان جميع تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملية القياس (مثلا القياس وفق التكلفة التاريخية أو وفق صافي القيمة القابلة للتحصيل...)، فإذا ما اعتمدت طريقة قياس معينة في قياس بند من بنود قائمة الدخل فإن تأثير هذه القياس ينعكس أيضا في قائمة المركز المالي. وهذا الترابط هو أيضا نتيجة تطبيق القيد المزدوج على كافة عمليات الوحدة المحاسبية، حيث تنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية. وهكذا، فإن مبدأ الترابط ينطلق من فرض التوازن المحاسبي التقليدي، بينما تعتمد وجهة النظر المؤيدة لعدم الترابط على ضرورة فك الترابط باستبعاد التوازن المحاسبي.

إن قائمة التدفقات النقدية نفسها تخضع لمبدأ الترابط. فهذا يظهر في إعداد تلك القائمة على أساس تطابق أرصدة النقدية في أول وآخر الدورة في كل من قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية، وذلك سواء أتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة أم وفق الطريقة غير المباشرة.

إضافة إلى ترابط القوائم المالية فيما بينها، فإن هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها البعض. فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي تخص الوحدة المحاسبية. لذلك، لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلبي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية. وهكذا، فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة بالمعلومات الواردة في القوائم الأخرى. وفي واقع الأمر، فإن مؤشرات التحليل المالي لا تعتمد فقط على الربط بين بنود القائمة الواحدة، بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم الأخرى.

سنحاول في المبحث الموالي التطرق إلى أهم الإجراءات والخطوات المتبعة في مراجعة وفحص الحسابات.

2-3- أهم الإجراءات والخطوات المتبعة في مراجعة وفحص الحسابات

تتكون القوائم المالية للشركة أو للمجموعة عددا من القوائم المالية التي يتم إعدادها بهدف توفير صورة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها المالية والتغير في حقوق ملكيتها حيث تعرض تلك القوائم أرصدة حسابات المنشأة بالإضافة إلى قائمة بالسياسات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية. وعند عرض أرصدة القوائم المالية فإن إدارة المنشأة تقوم بعمل تأكيدات ضمنية تتعلق بالأرصدة والبنود التي تمثلها فهي تؤكد ضمنيا على أرصدة تعتبر صحيحة وكاملة ودقيقة.

ويتعين على المراجع أن يبدأ رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن أمور الشركة وأدائها المالي أم لا. ولتحقيق ذلك يقوم المراجع بأداء اختبارات المراجعة التي تهدف إلى فحص أهمية وأساس أرصدة القوائم المالية، والتحقق من صحة واكتمال ودقة مجموعة العمليات وأرصدة الحسابات والإفصاح عنها، حيث يقوم بإجراء استكمال وفحص المراجعة.

تبلغ ذروة عملية المراجعة بتقديم المراجع تقرير إلى المساهمين. ويمثل ذلك التقرير المنتج النهائي لعملية المراجعة بوصفه لحقيقة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي بالإضافة إلى التزامها بإطار عمل التقرير المالي الملائم وقانون الشركات.

أن تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، وبسبب قصره فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على أنه مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية مما قد يفقد التقرير جوهريته وأهميته البالغة. ولاشك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقص مع واقع الأمر حيث أن تقرير المراجعة على الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضع كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة.

ولتوضيح ذلك ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى:

- طرق ومنهجية المراجعة.
- تقارير مراجعة القوائم المالية.
- مراجعة قائمة المركز المالي.
- مراجعة قائمة الدخل.

2-3-1- طرق ومنهجية المراجعة

لكي يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد في مدى دلالة القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وعلى نتيجة أعمالها فإنه يجب أن يجمع الأدلة الكافية التي تجعله مطمئنا ومقنع سلامة الرأي الذي يوضحه في تقريره.

2-3-1-1- مراحل تدخل المراجع

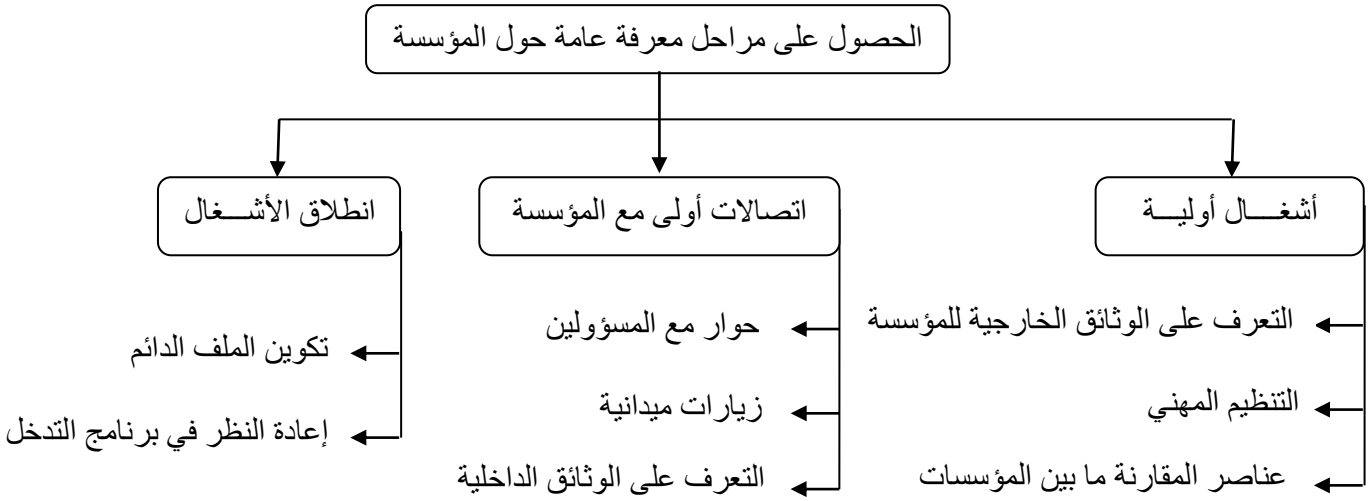
حسب نظرية المراجعة يقوم المراجع بتدخله وفقا لثلاث مراحل أساسية (التعرف على المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص الحسابات وإعطاء الرأي) لكل هذه المراحل الثلاثة مجموعة من الخطوات.

- إن المرحلة الأولى (التعرف على المؤسسة موضوع المراجعة) تعتمد بشكل كبير على عناصر الفهم مثل الوصف التلخيص، الزيارات وبصفة قليلة جدا من عناصر الإثبات.
- أما المرحلة الثانية تقييم نظام الرقابة الداخلية فيعتمد بشكل أقل من عناصر الفهم التي تكون في شكل استقصاءات وعلى جزء من عناصر الإثبات (أكثر من المرحلة الأولى).
- أما المرحلة الأخيرة وهي فحص الحسابات فتعتمد بشكل أساسي على عناصر الإثبات مثل الدفاتر المحاسبية والمستندات المبررة وعلى نسبة ضعيفة جدا من عناصر الفهم.

2-3-1-1-1- المرحلة الأولى: التعرف على المؤسسة موضوع المراجعة

قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها. لكن، كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات، في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها؟ لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج. ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها. ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه، ومعايير المقارنة ما بين مؤسساته. [174] ص67

إن هذه المرحلة، كغيرها من المراحل، تتضمن خطوات، كما يظهر من خلال الشكل الموالي:



شكل رقم (10): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة [174] ص68

تعتبر هذه المرحلة أساسية في بداية عملية المراجعة حيث أنها تسمح للمراجع باكتساب معلومات شاملة وعلى عناصر فهم جديدة على الشركة موضوع المراجعة وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي: [174] ص169

2-3-1-1-1-1- الأشغال الأولية

هي الخطوة يطلع عليها المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن الشركة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والشركة أحيانا. مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين شركات القطاع.

2-3-1-1-1-2- الاتصالات الأولى مع الشركة المراجعة

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن الشركة؛ نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه لأنه قد يتعذر عليه تكرارها.

2-3-1-1-1-3- إنطلاق الأشغال

يحصل المراجع على نظرة عامة، وشاملة وكاملة حول الشركة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا، في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

2-3-1-1-2- المرحلة الثانية: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

2-3-1-1-2-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والسياسات التي توضع لتؤمن وتؤكد أن الأهداف المحددة من قبل الإدارة قد تم تحقيقها. [175] ص56

ومحاسبيا، الإجراءات الرقابية المهمة التي تساعد في أداء العمل هي التي:

- تقدم البيانات المالية الدقيقة والصحيحة.
- تحافظ على أصول الشركة.

فالرقابة الداخلية تتضمن خطة تنظيمية وكل ما يرتبط بها من الوسائل المستخدمة داخل الشركة لغرض حماية أصول الشركة وموجوداتها.

من خلال التعريف يمكن أن نميز ثلاثة أنواع من الرقابة وهي متمثلة فيما يلي: [176] ص121

2-3-1-1-2-1-1- الرقابة الداخلية الإدارية

إن الرقابة الداخلية الإدارية تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بعمليات إصدار القرار والتي تؤدي إلى اعتماد العمليات والترخيص بها من جانب الإدارة والتصريح بالعمليات هو من

وظيفة الإدارة التي لها اتصال مباشر بمسؤولية الإدارة عن تحقيق أهداف المنشأة وهي نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية على العمليات.

2-3-1-1-2-1-2- الرقابة الداخلية المحاسبية

أن الرقابة الداخلية المحاسبية تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وبالتالي فهي مصممة للحصول على تأكيدات معقولة بما يأتي:

- إن العمليات يتم تنفيذها طبقا لتعليمات المؤسسة.
- إن العمليات يتم تسجيلها بما يضمن:
  - السماح بإعداد قوائم مالية مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - مسؤولية التحاسب على الأصول.
- استعمال الأصول لا يسمح به إلا بتصريح من الإدارة مع الأصول الموجودة على فترات معقولة واتخاذ الإجراء المناسب بشأن أي فروق.

2-3-1-1-2-1-3- رقابة الضبط الداخلي

يهدف هذا النوع من الرقابة الداخلية إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف. ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وتنفيذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء. وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشأة والرقابة والأشراف الإداري والموظفين في المنشأة. [177] ص49

إن الرقابة الداخلية لها دور ثلاثي يتمثل فيما يلي: [178] ص12

- تضمن التطبيق الجيد للقرارات الصادرة.
- تضمن حد أدنى من الجودة في الأداء أو في جودة المنتوج المصنع.
- تضمن كشف الخروقات في العمل، أي المساهمة في العمل المنسجم للشركة.

2-3-1-1-2-2- خصائص نظام الرقابة الداخلية

إن أي نظام فعال وجيد للرقابة الداخلية يجب أن يتضمن ما يلي: [175] ص57

- الاختيار المناسب للموظفين بما يتلائم مع التوصيف المطلوب لكل وظيفة ضمن مشروع.
- تحديد المسؤوليات لكل وظيفة ضمن الهيكل التنظيمي للإدارة والفصل التام بين المسؤوليات وخصوص بين وظائف التسجيل المحاسبي وحيازة الأصول.
- تأمين المجموعة الدفترية والمستندية المناسبة وكذلك المعدلات الصحيحة.

- تدوير الموظفين.
- وضع أسس للقيام بالمراجعة الداخلية بشكل دائم.
- المحافظة على الصول والعناية بها وحمايتها بشكل صحيح.

إن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة تعتبر نقطة بداية بالنسبة لعمل المراجع، كلما كان نظام المراجعة الداخلية دقيق ومحكم كلما سهل عمل المراجع الخارجي وبالتالي تقل فترة المرحلة الثالثة ألا وهي فحص الحسابات.

2-3-1-1-3-2- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة ومنها المتمثلة فيما يلي: [28] ص242

2-3-1-1-3-2-1- نظام الاستفسارات والأسئلة (الاستبيان)

أن المراجع يعتمد على استخدام مدخل الاستبيانات (وهو عبارة عن التحري أو التقصي، بطريقة أو بأخرى، عن القواعد والإجراءات المتبعة فعلا في تنفيذ عمليات الشركة) بغرض توثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها للعاملين عن إجراءات الرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة للشركة.

ويتم تصميم نموذج الاستبيان بحيث تشير الإجابة بنعم إلى مواطن قوة النظام، وكلمة لا إلى مواطن ضعفه، ومن السهل على المراجع اكتشاف مواطن الضعف من خلال فحص الاستفسارات المقابلة الإجابة بالنفي.

وينتقد استخدام هذا الأسلوب للأسباب التالية:

- احتمال نقل الإجابات عن قائمة استبيان السنة الماضية، كإجابات لها عن العام الحالي تحت المراجعة.
- وضع الإجابات بنعم أو لا بصورة روتينية بدون دراسة حقيقية للمشاكل التي تبرزها هذه الأسئلة.
- كون الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة.

ويتخلل استعمال هذه الطريقة عدة مزايا وعيوب.

2-3-1-1-3-2-1-1- مزايا الاستبيان

لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالتالي: [32] ص175

- سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف الشركات.
- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي شركة.
- توفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة.
- إن طريقة الاستبيان تتميز عن باقي الطرق بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينضرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة.

- كما أن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

2-3-2-1-1-3-2-1-2- عيوب الاستبيان

وبالرغم من ما لهذه الطريقة من مزايا فإنه يعاب عليها عدة نقاط وهي كالتالي: [179] ص50

- عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل شركة وذلك أن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة.
- عدم التغلغل في الأمور الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل شركة.
- كما إن وجود الاستبيان يقود إلى الاتكالية بالأكتفاء به وعدم إجراء إجراءات استفسارية.

وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من آثارها فبإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من الشركات على حدا، والابتعاد عن الاستبيان الموحد، وكذلك على المراجع مراجعة الاستبيان وتعديله سنويا.

2-3-2-1-1-3-2-2- طريقة التقرير الوصفي

يقوم المراجع وفقا لهذا النظام بتقديم تقرير مفصل يشرح فيه الإجراءات المتبعة والمطبقة في المؤسسة بالنسبة لكل عملية من العمليات ويبين في هذا التقرير رأيه حول مدى تطبيق اللوائح والتنظيمات الداخلية.

2-3-2-1-1-3-2-3- أسلوب دراسة الخرائط التنظيمية

وتسمى أيضا بخرائط التدفق يعتمد عليها المراجع لفحص نظام الرقابة الداخلية وعادة ما تمثل الخريطة التنظيمية، الخرائط المستندية أي تسلسل المستندات داخل الشركة.

يعاب على هذه الطريقة أن أعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما انها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية. [176] ص114

2-3-2-1-1-3-2-4- فحص النظام المحاسبي

من خلال هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص وتقييم النظام المحاسبي من خلال الإطلاع الأولي على السجلات والدفاتر وأسماء الموظفين المكلفين بالمراجعة كما عليها الاطلاع على طبيعة المستندات المبررة، وحركة الحسابات داخل الشركة.

تتميز طريقة فحص النظام المحاسبي بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل شركة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة خاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وغيرها.

وتجدر الإشارة أنه بإمكان المراجع أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية، ولكن تبقى الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجع على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية.

يعاب على هذه الطرق والأساليب عدة نقاط أهمها:

- اختلاف نتائج تقييم الرقابة لمشروع معين من مراجع لآخر.
- سوء تطبيق أسلوب التقييم حيث يعبر عنها وصفا وإنشائيا مثل ممتازة وجيدة ...إلخ.

بصفة عامة فإن المشكلة الكبيرة والتي تبقى مطروحة وهي نقص الموضوعية وبالتالي فالمراجع بحاجة إلى أداة تحقق له الموضوعية في الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

إن استعمال الاستبيان يمكن أن يحقق ذلك إذا ما أعطيت قيم لعناصره المختلفة، ويتم من خلال بالخطوات التالية: [32] ص178

- تصميم استبيان شامل لكل نواحي نظام الرقابة الداخلية في المشروع خاصة تلك المتعلقة بالرقابة المحاسبة لاعتماد رأي المراجع عليها.
- مراعاة أن تكون الإجابة عن جميع الأسئلة (بنعم) أو (لا) لتسهيل عملية التقييم الكمي من ناحية، ولتجنب الوقوف في الحكم (الاجتهاد) الشخصي من ناحية أخرى.
- تقسيم الاستبيان إلى مجالات متخصصة تتفق وطبيعة عمل المشروع تحت المراجعة. ومن هنا كان تقسيم الاستبيان المرفق إلى نواح عامة وأخرى خاصة كالنقدية من مقبوضات ومدفوعات، والمبيعات والمشتريات ...إلخ. مما يسهل عملية التقييم للمشروع ككل ولكل ناحية على حدة.
- تفاوت مجالات الرقابة الداخلية من حيث الأهمية النسبية يحتم إعطاؤها قيما متفاوتة.
- تفاوت الأهمية النسبية للأسئلة ضمن كل مجال يحتم إعطاؤها قيما متفاوتة أيضا.

ومن الضروري للمراجع أن يستعمل مدى معينا من القيم (النقاط) لأسئلة الاستبيان بحيث تتناسب القيمة المقررة لكل سؤال مع أهمية النسبية. فقد يكون هذا المدى من 1 إلى 100 أو من 1 إلى 50 أو من 1 إلى 10 أو م 1 إلى 5 وقد استعملنا المدى من 1 إلى 5 بحيث تعطي القيم الكبيرة للأسئلة ذات الأهمية النسبية العالية لفعالية الرقابة وقد روعي في صيغة جميع الأسئلة أن تحتمل إحدى الإجابتين (نعم أو لا) فقط. وبعد الانتهاء من تعبئة قسم من أقسام الاستبيان خاص بناحية معينة من الرقابة الداخلية يقوم المراجع بإعطاء القيم المقرر للإجابات بنعم و صفرا للإجابات بلا، ثم يستخرج مجموع القيم المعطاة وننسبه إلى القيمة القياسية للمجال لنحصل على درجة فاعلية الرقابة الداخلية في ذلك المجال. كما في المعادلة التالية: [32] ص179

$$\text{درجة الفاعلية} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال نتيجة الاختبار}}{\text{القيمة القياسية}} \times 100$$

2-3-1-1-2-4- مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال

أي نظام من الأنظمة حتى يكون فعالا ويحقق النتائج التي وضع من أجلها، لابد وأن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه، إن نظام الرقابة الداخلية كأي نظام له من المقومات ما تساعد في فعالية، إذ لا بد

لهذه المقومات أن تكون مرتبطة ببعضها البعض ولا يوجد بها أي قصور حتى لا ينعكس ذلك سلبا على نظام الرقابة الداخلية ويضعف من فعاليته، ومن أهم هذه المقومات ما يلي:

2-3-1-1-2-4-1- الهيكل التنظيمي الكفء

إن تواجد هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقا لحجم الشركة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفء لابد من مراعاة تسلسل الإختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات بين كل إدارة أو قسم داخل الشركة بدقة، كذلك يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية للشركة إلى استقبال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة تسهل عملية تحديد المسؤول عن إرتكاب أي أخطاء، ويعني استقلال الإرادات أن لا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من طرف قسم واحد، وأن يكون هنالك فصل واضح خاصة فيما يتعلق بحيازة الأصل أو الاحتفاظ به والتسجيل في الدفاتر والسجلات وسلطة التصديق. [44] ص209

2-3-1-1-2-4-2- نظام محاسبي سليم

إن توفير نظام محاسبي سليم ومتكامل في الشركة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية فيها، باعتبار أن النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية، وحتى يحقق النظام المحاسبي دوره بكفاءة في مجال الرقابة الداخلية لابد من أن يتميز بـ: [44] ص112

- البساطة والوضوح: أي أن تكون الإجراءات المحاسبية واضحة وبسيطة حتى يستطيع العاملين في مجال المحاسبة فهمها.
- أن يصمم هذا النظام بطريقة تتفق وطبيعة النشاط من جهة، وبما يؤدي إلى إظهار نتائج هذا النشاط بوضوح ودقة من خلال التقارير المالية.
- أن يتولى الإشراف على تنفيذ إجراءات النظام المحاسبي عمال مختصين في المجال المالي والمحاسبي.

2-3-1-1-2-4-3- كفاءة الموظفين

يلعب الموظف الكفء دورا هاما في إنجاح مبتغيات الشركة، لذلك يعتبر أحد أهم المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العمال المدربين الحريصين على أداء عملهم وفق ما رسمته الخطة العامة للشركة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية فعال، ومن هذا المنطلق لابد مراعاة أثناء اختيار الموظفين ما يلي: [180] ص30

- شهادات في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.

- الالتزام بالسياسات المرسومة.
- إحترام نظام التدريب.
- كما أن وجود نظام عادل للحوافز والترقيات يزيد من حماس العاملين وتفانيهم في عملهم، فتحقيق الأهداف المرجوة.

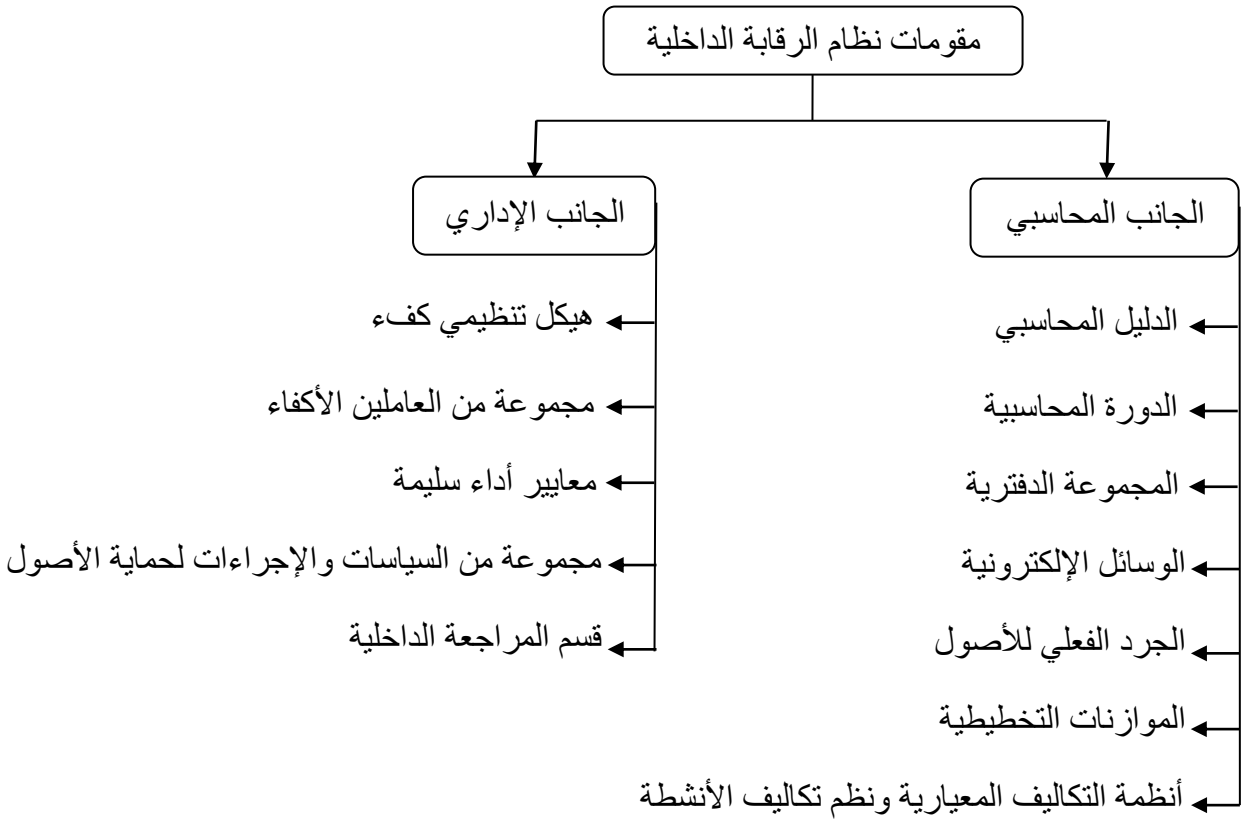
2-3-1-1-2-4-4- تألية العمل

إن استخدام الوسائل الألية من آلات حاسبة وأجهزة كمبيوتر ...إلخ، سوف تساعد في صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، وخلوها من الأخطاء، بالإضافة إلى أن تألية العمل تسمح بدقة وسرعة المعالجة وسهولة الحصول على المعلومات وتوفير الوقت وتدعيم العمل بكفاءة.

2-3-1-1-2-4-5- ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

إن عملية الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، والمراد من ذلك أن تضع الشركة إجراءات من شأنها أن تبين مدى التزام الموظفين بمواصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية، ففي بعض الشركات الكبيرة الحجم مثلا لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

إضافة إلى مسبق ذكر ضمن مقومات النظام، يوجد تصنيف أخر لمقومات نظام الرقابة الداخلية، وتقسيمها إلى صنفين أو قسمين وهما: من جانب محاسبي وجانب إداري. وهذا موضح في الشكل الموالي:



شكل رقم (11): مقومات نظام الرقابة الداخلية [180] ص36

2-3-1-1-3-2- المرحلة الثالثة: فحص الحسابات وإعداد التقرير النهائي

مرحلة فحص الحسابات تنجز في ثلاث خطوات؛ تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية، القيام باختبارات السريانية والتطابق وإنهاء عملية المراجعة. [174] ص78

2-3-1-1-3-2-1- تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية، له قد يؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

2-3-1-1-3-2- اختبارات السريانية والتطابق (Tests de Validation et de Cohérence)

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس وتطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية والمعلومات حول العمليات في الميدان. إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف. تتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية: [174] ص79

- الإطلاع على موازين المراجعة.
- فحص سريع للقيود الكبيرة ومراجعة للعمليات الممركزة.

والإطلاع كذلك على معلومات خارج المحاسبة:

- الموازنات؛
- الإحصائيات التجارية؛
- لوحة القيادة؛
- العقود؛
- محاضر الاجتماعات ...إلخ.

دون نسيان، من جهة أخرى، القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية:

- تطوير الهامش الإجمالي.
- نفقات المستخدمين؛
- اهتلاكات الاستثمارات؛
- النفقات المالية ...إلخ.

وكذلك القيام بمراجعة قياسية (Contrôle Indiciaires) من سنة إلى أخرى مثلا.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها: [174] ص80

- الرجوع إلى الوثائق الداخلية: الفواتير، سندات (مذكرات) الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال ... إلخ؛
- إرسال طلبات المصادقة (Demandes de Confirmation) للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد (أو نفي) العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين والبنوك. كما يقوم المراجع بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين، ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات.

إن تقنية طلبات المصادقة محبذة وتستعمل كثيرا من أجل التأكد من سريانية الأرصدة؛

- المشاهدة الميدانية: بحضور عملية العد وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

لقد سبقت الإشارة إلى أنه كلما كانت الوثائق آتية من مصادر خارجية كلما كانت قوية في مثل هذه الاختبارات، إلا أن تقييم نظام المراقبة الداخلية الذي قام به المراقب في المرحلة الثانية من مراحل المراجعة، قد يعطي للوثائق الداخلية، في حالة وجودها، درجة ثقة ومصداقية معتبرة يعتمد عليها لتحديد طبيعة وحجم الاختبارات التي ينبغي أن تجري على الحسابات.

2-3-1-1-3-3- إنهاء عملية المراجعة

في نهاية الأمر على المراجع أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة. وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف الشركة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة. وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع. ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختم ويدلي بهذا الرأي.

في هذه المرحلة يقوم المراجع الخارجي بفحص الحسابات والقوائم المالية من أجل التأكد من النقاط التالية:

- هل أن القوائم المالية أعدت وفقا لمبادئ محاسبية؟
- هل أن القوائم المالية أعدت بصورة تسمح لمستعمليها بأخذ صورة صحيحة عن الشركة؟
- هل أن القوائم المالية أعدت وفق وضعية الشركة وأن الأرقام المسجلة تعكس الصورة الصحيحة؟

إذا هدف هذه المرحلة هو الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات، وبالتالي على المراجع الخارجي التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة ومدى ملائمتها. وإعطاء رأيه الفني المحايد فيها وذلك من خلال التقرير الذي سيتم التطرق إليه.

2-3-1-2- أدلة وقرائن المراجعة وتوثيق العمل المهني

بما أن عمل المراجع الخارجي يعتمد على الفحص الانتقادي لذلك يتطلب منه البحث عن أدلة وإثباتات لكل مرحلة من المراحل.

2-3-1-2-1- تعريف الأدلة

أي معلومة يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقا للمعايير. وتأخذ الأدلة أشكال عديدة، مثل الشهادة الشفوية للعمل، المصادقات من الأطراف الخارجية، وملاحظات المراجع. ومن الضروري أن يحصل المراجع على حجم من الأدلة الجيدة كافي لإتمام المراجعة على النحو الملائم. [42] ص21

وتعرف أيضا على أنها: " المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة." [181] ص294

2-3-1-2-2- تعريف الإثبات

الإثبات هو عملية إقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا التي تحولها القوائم المالية الختامية. [182] ص53

يعرف الإثبات في المراجعة بأنه إقامة الدليل على صدق وسلامة ووضوح البيانات التي تحتويها القوائم المالية أو كذبها أو عدم دقتها.

ينتج عن الإثبات صفة الثبوت سواء صدقا أو كذبا حتى يتأكد المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد الذي يعتمد عليه مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، ولا يقتصر صدق القضايا أو كذبها على التطابق مع الواقع، بل لا بد من التطابق أيضا مع الفروض والمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها ومع القوانين السائدة ومع ظروف الحال أو أساليب العمل وعلى هذا فإن صدق القضايا يتضمن أمرين: [183] ص89

2-3-1-2-2-1- صدق نظري

أي أثبات الحقيقة الواقعية المحاسبية وهذا ما يستلزم تأكد المراجع من سلامة تطبيق المبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها.

2-3-1-2-2-2- صدق واقعي

أي أثبات الحقيقة الواقعية وهذا ما يستلزم تأكد المراجع موجود من وجود الحقائق أو الأشياء، والتأكد من قيمتها وملكيتها وعدم وجود حقوق للغير عليها.

2-3-1-2-3- مفهوم أدلة الإثبات

تعددت التعريف لأدلة الإثبات في المراجعة نذكر منها:

هي عبارة عن أدلة المراجع التي يحكم بها على صحة وجدية البيانات الحسابية والقوائم المالية ومدى تعبيرها على نتيجة النشاط والمركز المالي. [52] ص262

أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات ثم بعد ذلك فحص هذه الأدلة، ويرجع للمراجع الحكم على مدى صلاحية أي دليل من أدلة الأثبات. وبذلك فإن أدلة الإثبات في المراجعة تختلف عن الأدلة القانونية، ذلك لأن هذه الأخيرة تتحدد وفقا لإطار من القواعد الباتة والقاطعة. [106] ص57

وعرفت أيضا هي كل ما يمكن للمراجع تقديمه لتبرير إقناعه بالرأي الذي أبداه على القوائم المالية للمنشأة وبأنها تعتبر أو لا تعبر بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالي ونتائج الأعمال. [55] ص84

ومن خلال التعريف السابقة نستخلص التعريف التالي: " أدلة الإثبات هي مجموعة المستندات أو الحقائق والمعلومات التي يقوم بجمعها المراجع من أجل تدعيم رأيه حول صحة وصدق القوائم المالية أو كذبها وعدم دقتها."

كما تعرف أدلة الإثبات من الجانب القانوني على أنها: [184] ص140-141

- الحقائق التي تقوم في ذهن إنسان في سبيل تمكنه من الفصل في مسألة متنازع فيها.
- مجموعة من الحقائق تقدم إلى المحكمة بغية إقناعها بحقيقية الإقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه.
- تأكد حق متنازع فيه له أثر قانوني بالدليل الذي أباحه القانون لإثبات ذلك الحق. [185] ص14

والإثبات في المراجعة يختلف عن الإثبات في القانون في عدة أمور أهمها:

- تعدد أطراف متنازعة أمام القضاء (المدعي، المدعي عليه، النيابة العامة ...إلخ) وتعارض مصالحها بحيث يسعى كل طرف إلى جمع الأدلة التي تثبت وجهة نظره.
- يتمكن القاضي نتيجة تنافس أطراف وعرض كل منهم الأدلة التي في حوزتهم من الوصول غلى الحقيقة وإصدار حكمه السليم بناء على قناعته التامة.
- أما في حالة المراجع فالأمر يختلف تماما من حيث:
- لا توجد أطراف المعنية في حالتنا هذه هي الإدارة وأصحاب المشروع ومفتش الحسابات ولا يوجد تعارض في مصالحها بل أن كل منها يسعى إلى إنجاح أعمال المشروع وإزدهاره.
- يجمع المراجع القرائن والأدلة بنفسه ويصل إلى الحقيقة بنفسه لذلك فإن مهمة المراجع هي في الواقع أصعب من مهنة القاضي في هذا الشأن، وهذا ما يحتم عليه أن يكون حريصا أثناء تجميعه لأدلة الإثبات والقرائن وإنتقاء الصالح منها لإصدار حكمه.

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي في معيار المراجعة الدولي رقم 500 إلى أن أدلة المراجعة تعني جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المراجع رأي المراجعة. [186] ص306

يجب أن تتصف أدلة الإثبات بالكفاية والملاءمة. وقد أوضح المعيار أن أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عديدة منها: [47] ص194

- التقدير الشخصي لمراجع الحسابات للمخاطر الخاصة بالبيانات المالية والحسابات.
- أهمية العنصر النسبي الذي يقوم بفحصه المراجع.
- خبرات المراجع من خلال عمليات المراجعة السابقة.
- طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة محل الفحص ونظام الرقابة.
- مدى موثوقية المعلومات المتوفرة له ومصدرتها.
- النتائج التي يتوصل إليها خلال عمليات المراجعة وما تتضمنه من اكتشاف لحالات الاحتمال والأخطاء.

يعني أنها كل ما يؤكد أو يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة وعرض المعلومات، تعتمد أدلة الإثبات علي جهد المراجع.

يلجأ المراجع في جمع أدلة الإثبات إلى العديد من المصادر، وتتضمن هذه الأخيرة أنظمة المحاسبة والمجموعات المستندية والأصول الملموسة والإدارة والعمال والعملاء والموردين والطراف الأخرى التي لها علاقة بالشركة أو أعمالها، وسوف يتأثر المراجع في جمع هذه الأدلة بالأهمية النسبية للموضوع الذي يفحصه. وتتوقف الأهمية النسبية على أساس ملاءمة الدليل والثقة فيه ومدى إمكانية الحصول على دليل من مصادر عديدة، بالإضافة إلى التكلفة والوقت اللازمين للحصول على هذا الدليل. [33] ص44

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة صور أو أشكال كالملاحظة المادية والعمليات الحسابية والمستندات والمصادقات وإقرارات رجال الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية...إلخ، وعلى المراجع أن يقيم مدى كفايتها وصلاحيتها أو ملاءمتها في الحصول على الإقناع المرغوب.

تعني الكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع، مع مراعاة أن تكلفة الحصول على هذه الأدلة يجب أن لا تتجاوز الفائدة المتوقعة منها مع الأخذ بدرجة المخاطرة النسبية في الحسبان، وتعني الملاءمة أن يكون الدليل مناسب وفعال، وفعالية الدليل تعتمد على موضوعية فضلا عن خلوه من التحيز الشخصي، ويقد بالفعالية هنا النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي.

2-3-1-2-4- الشروط الواجب تنفيذها في أدلة الإثبات

يجب أن تتوفر في أدلة الإثبات ثلاث شروط: [183] ص93-94

2-3-1-2-4-1- الشروط الأول: صحة الدليل

تتوقف صحة الدليل على الظروف التي يتم فيها الحصول عليه. فالدليل الذي يتم الحصول عليه من مصدر خارجي مستقل عن المشروع يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر من الدليل الذي يتم الحصول عليه من داخل المشروع، كما أن البيانات التي يتم الحصول عليها في ظل نظام سليم للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر من البيانات التي يتم جمعها في ظل ضعيف للرقابة الداخلية.

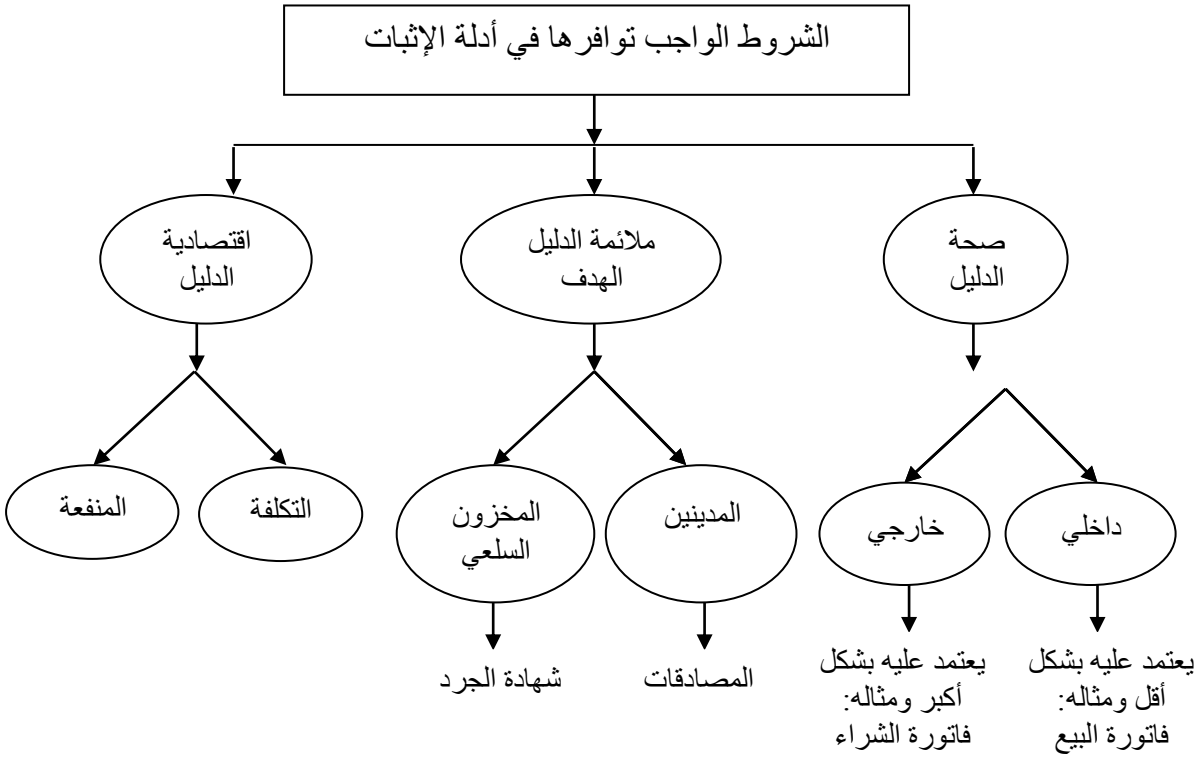
2-3-1-2-4-2- الشرط الثاني: ملاءمة الدليل الهدف

إذ يتعين على المراجع أن يختار الدليل الملائم لتحقيق الهدف مثلا: إذا ما أراد التحقيق من أرصدة المدينين أو الدائنين فإن الدليل المناسب هو الحصول على إقرارات من المدينين أو الدائنين وذلك باستخدام أسلوب المصادقات... وهكذا.

2-3-1-2-4-3- الشرط الثالث: اقتصادية الدليل

وهذا يعني المقارنة بين تكلفة الحصول على دليل والمنفعة المرجوة منه مع الأخذ بعين الاعتبار درجة الخطر النسبية التي يتعرض لها العنصر، إلا أن صعوبة الحصول على دليل أو تكلفة الحصول عليه ليست في حد ذاتها مبررا كافيا للتخلي عن إجراء الاختيار اللازم.

الشكل التالي يوضح شروط الثلاث لأدلة الإثبات:



الشكل رقم (12): الشروط الواجب توافرها في أدلة الإثبات [183] ص93

2-3-1-2-5- أنواع أدلة الإثبات

يستند المراجع على اعتبارات عديدة في اختيار أنواع معينة من أدلة الإثبات أهمها: [106] ص58

- مدى شمول دليل الإثبات لتحقيق الهدف الذي يسعى إليه المراجع من عملية الفحص الذي يقوم بها.
- مدى ملاءمة الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص.
- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه.
- مدى الخطأ أو التلاعب الذي يتعرض له العنصر محل الفحص.
- تكلفة الحصول على دليل إثبات العنصر محل الفحص، بحيث يجب أن تكون مناسبة للفائدة التي تعود من هذا الدليل.
- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، بحيث أن المراجعة الخارجية تتوقف إلى حد كبير على مدى دقة نظام الرقابة الداخلية.

2-3-1-2-5-1- الوجود الفعلي أو المادي

هذا النوع يعتبر دليل إثبات قوي على الوجود أما الملكية والتقييم فيجب الاستعانة بقرائن وأدلة أخرى عليها لأن وجود الأصل لدى المشروع لا يعني ملكية المشروع له ولا صحة تقويمه.

2-3-1-2-5-2- المستندات

المستند من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله وهي ثلاثة أنواع؛ مستندات معدة خارج المشروع ومستعملة داخله كفواتير الشراء مثلا، ومستندات معدة داخل المشروع ومستعملة خارجه كفواتير البيع وإيصالات القبض ... إلخ، ومستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

2-3-1-2-5-3- الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المشروع

تسمى بشهادات الطرف الثلاث، وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفها، مما لا يستطيع المراجع الحصول عليه من إدارة المشروع.

2-3-1-2-5-4- الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع

هذا الدليل يستعمل إذا ما صادف المراجع أمورا ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات من بيانات، ومن الأمثلة عليها شهادة الأصول الثابتة وشهادة جرد بعض الموجودات وشهادة بالمسؤوليات العرضية التي قد يلتزم بها المشروع مستقبلا كالكفالات مثلا.

2-3-1-2-5-5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على إنتظام الدفاتر والسجلات، وما تحتويه من بيانات، والمقصود بالوجود أن يكون النظام منفذا

وموضوعا حيز التطبيق العملي. وإن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات يجيء بسبب أن ذلك يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم المراجع بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قويا جدا ومتماسكا وكأننا بذلك نعترف بصحة ما لم نراجعه من مستندات.

2-3-1-2-5-6- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة

من المعروف أن عمل المراجع إنما يتم بعد إثبات العمليات، وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لعملية المراجعة هذه أحداث قد تكون قرينة أو دليلا على صحة بعض العناصر أو العمليات. فمثلا قد يتأكد من صحة التزام ظاهر بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جدية ذلك السداد وسلامته.

2-3-1-2-5-7- صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية

هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات، وخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المراجع بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية. ومن هنا نجد أن استعمال الآلات الحاسبة يعتبر دليلا بحد ذاته على انتظام الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات.

2-3-1-2-6- وسائل الحصول على أدلة الإثبات

هناك بعض الوسائل والتقنيات التي يعتمد عليها المراجع في جمع الأدلة والتي تتمثل في الوسائل الرئيسية الفية في تنفيذ عملية المراجعة وهي: [186] ص50

2-3-1-2-6-1- المعاينة والجرد الفعلي

أي التأكد من قبل المراجع من وجود المادي لعناصر الأصول أو الوثائق المثبتة لوجوده من خلال حضور المراجع لعملية الجرد المادي، والقيام بعمليات العدد والقياس والجرد، يعتبر محضر الجرد وثيقة أساسية إذا تمت المصادقة عليه من جميع أطراف لجنة الجرد.

2-3-1-2-6-2- المراجعة الحسابية للعمليات

هي عبارة عن مراجعة حسابية للتأكد من صحة المجاميع ومراجعة نقل المبالغ من صفحة إلى أخرى أو ترحيلها، مع العمليات الحسابية، ومراقبة المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة جميع الأرصدة الحسابية.

2-3-1-2-6-3- المراجعة المستندية

أي التأكد من قانونية المستندات فيجب أن تتوفر في السند الشروط التالية: [32] ص135

- أن تكون الوثيقة مطبوعة ومعدة لهذا الغرض.
- أن تكون واضحة دون شطب مقروء ة ومحتوية على تفاصيل لازمة.
- أن تكون موقعة من قبل الشخص المخول له بالتوقيع.

- أن تحتوي على تاريخ الإعداد وتاريخ الإصدار.

2-3-2-1-6-4- المصادقات

تعتبر المصادقات وسيلة من وسائل الحصول على أدلة الإثبات وعادة ما تكون هناك نوعين من المصادقات مصادقات موجبة ومصادقات سالبة (الرأي الخاطئ) تعتمد هنا على المصادقات الموجبة.

2-3-2- تقارير مراجعة القوائم المالية

يمثل تقرير المراجع محطة عملية المراجعة الذي يعبر فيه عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية، إذ يعطي لهم إنطباعا أن القوائم قد خضعت للفحص والتحقيق من طرف مراجع خارجي مستقل. [106] ص63 لذلك اهتمت المعايير الدولية بجانب إعداد التقرير لما له من أهمية.

2-3-2-1- مفهوم التقرير

يعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدوائر المختلفة التي يخدمها المراجع كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل، ودائرة الإحصائيات بالإضافة إلى طائفة المستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المشروع وغيرهم لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث يعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية. [32] ص89

التقرير هو عرض لموضوع أو حقيقة أو مشكلة عرضا منطقيا ومنهجيا مع بيان الاقتراحات أو التوجيهات التي تتسق مع جوهر الموضوع، وذكر آليات التنفيذ التي يفترض أن تكون الموارد البشرية والمالية والتنفيذية للمنظمة وضمن الظروف المتاحة. [188] ص15

ينظر لتقرير مراقب الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية، وكأداة اتصال من ناحية أخرى: [111] ص162

2-3-2-1-1- تقرير مراقب الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة

تقرير مراقب الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمشروع. وهو وسيلة، أو أداة، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية.

2-3-2-1-2- تقرير مراقب الحسابات كأداة اتصال

يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراقب الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.

من أجل ذلك يوجد طلب من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات. ويرتكز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه مراقب الحسابات بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المشروع، على ما توصله لهم القوائم المالية للمشروع، من معلومات، تم مراجعتها.

2-3-2-2- توثيق العمل المهني

من واجبات المراجع التسجيل مستنديا للأمور الهامة، والإثبات المستندي يعني أوراق العمل التي يعدها المراجع أو يحصل عليها لأغراض المراجعة، بحيث تساعده في تخطيط وأداء المراجعة وكذا في الإشراف وفحص أعمال المراجعة. [106] ص61

خصصت المعايير الدولية للمراجعة معيارا مستقلا وهو معيار التاسع لتوثيق عمل المراجع المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة وقد تمت وفقا للمبادئ الأساسية، إذ أن أوراق العمل التي يعدها المراجع لابد وأن تشمل على الأمور المهمة التي تتطلب ممارسة الأجتهاد في الرأي، إلى جانب النتيجة التي يتوصل إليها المراجع بشأنها، وذلك على النحو التالي:

- تطلبت الفقرة الخامسة من هذا المعيار على ضرورة: " أن تكون أوراق العمل كاملة ومفصلة بدرجة كافية لكي يحصل المراجع الخبير على فهم شامل لعملية المراجعة، ويعتبر نطاق التوثيق أمرا يستند إلى الاجتهاد المهني نظرا إلى أنه ليس من الضروري أو العملي للمراجع أن يوثق في أوراق عمله كل ملاحظة أو اعتبار أو نتيجة يتم التوصل إليها."
- تطلبت الفقرة الثامنة من هذا المعيار – أيضا – ضرورة تصميم أوراق العمل بشكل منظم وسليم لمواجهة الظروف والوفاء باحتياجات المراجع في كل عملية من عمليات المراجعة، كما أن استخدام أوراق العمل الموحدة يؤدي إلى زيادة كفاءة إعدادها ومراجعتها.
- تتعلق آخر فقرتين من هذا المعيار بملكية هذه الأوراق وإجراءات حفظها في أمان وسرية لفترة زمنية كافية لمواجهة احتياجات العملية وللوفاء بأي متطلبات قانونية أو مهنية وثيقة الصلة بالاحتفاظ بالسجلات.

وبالتالي يلاحظ أن المعايير الدولية استطاعت أن تغطي كافة جوانب العمل الميداني، الأمر الذي يعمل على توحيد أكبر في مجال الداء المهني دوليا.

2-3-2-3- متطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 المعدل المرتبط بمحتوى تقارير المراجعة

يرى بعض الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يجب أن يرتكز في مجالات مجلس الإدارة، وكحد أدنى يجب التركيز على ما يتعلق بالمجالات الأساسية: [189] ص109

- السياسة المحاسبية للمنشأة، ومدى إتفاقها مع تلك التي تطبق في الصناعة التي تنتمي إليها.
- تقارير كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- تقارير المستشار القانوني للمنشأة.
- التقارير المتعلقة بأعمال الفحص التي تم تنفيذها.

كما يرى أحد الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يجب أن يهتم بما يلي:

- الموضوعات ذات الاهتمام بمجلس الإدارة والمتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية والمراجعة، ونتائج اتصالات اللجنة.
- التقسيم المستقل والموضعي لأعمال المراجعة، ومدى كفاءة الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها.

يشير معيار المراجعة الدولي 700 المعدل في متطلبات قانون الشركات المرتبطة بمحتوى أو مضمون تقرير المراجع إلى أن الاتساق في تقرير المراجع عندما يتم إجراء عملية المراجعة بجعل عمليات المراجعة التي يتم أداؤها وفق معايير معترف بها عالميا أكثر سهولة في التحديد كما أنه يساعد في زيادة فهم القارئ وتحديد الحالات غير العادية عند حدوثها، ولذلك فقد طور مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي محتوى معيار المراجعة الدولي ليتضمن المتطلبات الخاصة بالعناصر التالية: [190] ص21

2-3-2-3-1- عنوان التقرير

يجب أن يحتوي تقرير المراجع عن العنوان المناسب له ويدل بشكل واضح على أنه تقرير مراجع مستقل، وذلك لتمييز تقرير المراجع عن التقارير التي تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي المنشأة، أو عن مجلس الإدارة، أو لتمييزه عن تقارير المراجعين الأخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة، كما يلزم بها المراجع المستقل. [191] ص38

2-3-2-3-2- الجهة التي يوجه إليها التقرير

يجب أن يوجه تقرير المراجع حسبما تتطلبه ظروف العملية، وكثيرا ما تحدد القوانين أو الأنظمة لمن يجب أن يوجه تقرير المراجع حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الاختصاص المعين، وعادة يوجه تقرير المراجع حول البيانات المالية ذات الغرض العام إلى أولئك الذين أعد من أجلهم التقرير، وكثيرا ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة المنشأة الذين يتم مراجعة بياناتهم المالية.

2-3-2-3-3- الفقرة التمهيدية

يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المراجع المنشأة الخاضعة التي تم مراجعة قوائمها المالية، ويجب أن تبين أنه تم مراجعة قوائمها المالية، كما يجب أن تتضمن الفقرة التمهيدية ما يلي:

- تحديد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية.
- الإشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.
- تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

2-3-2-3-4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات حسب إطار إعداد التقارير المالية الطبق، وأن المسؤولية تشمل ما يلي:

- التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن البيانات المالية هي إقرارات الإدارة، والإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

2-3-2-3-5- مسؤولية المراجع

يجب أن يبين تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع هي إبداء رأي فني حول البيانات بناء على المراجعة من أجل مقارنته مع مسؤوليات الإدارة الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية، كما يجب أن يوضح تقرير المراجع كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المراجع للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المراجع تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. فضلا عن ضرورة أن يتصف التقرير ما يلي:

- المراجعة تتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن المبالغ والافصاحات في البيانات المالية.
- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، على المراجع في البيانات المالية سواء كانت بسبب الاحتيال أو خطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي حالات عندما يكون على المراجع مسؤولية إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالاقتران مع مراجعة البيانات المالية فإن على المراجع حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المراجع للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية.
- المراجعة تشمل كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية.

كما ينبغي على المراجع أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

2-3-2-3-6- رأي المراجع

يجب أن ينص تقرير المراجع، بشكل واضح على رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته- أينما كان مناسبا- في ما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

فيجب على المراجع أن يفحص ويقيم النتائج التي توصل إليها من أدلة وإثبات التي حصل عليها، وبالتالي يعتمد عليها في إبداء رأيه عن القوائم المالية، وهذا الفحص أو التقييم يتعلق بتكوين تصور عما إذا كانت القوائم المالية: [23] ص275

- قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية متعارف عليها وأن هذه السياسات تتسم بالثبات.
- تتماشى مع النظم والمتطلبات القانونية.
- تعطي إنطباعا عاما يتفق مع معلومات المراجع عن طبيعة نشاط المنشأة.
- النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للقوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

2-3-2-3-7- مسؤولية إعداد التقارير المالية الأخرى

في بعض الاختصاصات قد يكون على المراجع مسؤوليات إضافية لإعداد تقارير حول أمور أخرى تعزز مسؤولية المراجع عن إبداء رأي حول البيانات المالية- فعلى سبيل المثال- قد يتطلب من المراجع تقديم تقارير حول أمور معينة إذا وصلت لعلم المراجع أثناء سير عملية مراجعة البيانات المالية وبالتناوب قد يطلب من المراجع أداء إجراءات إضافية محددة والإبلاغ عنها أو إبداء رأي حول أمور معينة مثل كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية وكثيرا ما توفر معايير المراجعة في الاختصاص أو البلد المعين الإرشادات بشأن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمسؤوليات إعداد تقارير محددة إضافية في ذلك الاختصاص أو البلد.

وفي بعض الحالات قد تتطلب المعايير أو القوانين ذات العلاقة من المراجع أو تسمح له إعداد التقارير حول البيانات المالية وفي حالات أخرى قد يطلب المراجع أو يسمح له إعداد التقارير حولها في تقرير منفصل.

2-3-2-3-8- توقيع المراجع

يجب أن يوقع التقرير باسم الشخص المراقب للحسابات، ولا بأس بإدراج إسم مكتب المراجعة التابع له، بالنظر لافتراض أن المكتب قد يكون مسؤولا عن عملية المراجعة أيضا.

2-3-2-3-9- تاريخ تقرير المراجعة

يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ اليوم الذي تم فيه اختباراته، وما تتضمنه من إجراءات متعلقة بالأحداث التي وقعت حتى ذلك التاريخ، ويجب ألا يكون تاريخ هذا التقرير سابقا على تاريخ اعتماد الإدارة للقوائم المالية، حيث أن مسؤوليته هي إعداد تقرير عن تلك القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة. [23] ص283

يجب أن يحصل المراجع على دليل يؤكد له أن القوائم المالية قد اعتمدتها الإدارة، كأن يحصل مثلا على صورة من القوائم المالية موقع عليها منها، أو يحصل منها على خطاب يفيد اعتمادها للقوائم المالية.

2-3-2-3-10- عنوان المراجع

يجب أن يذكر التقرير أسم الموقع في البلد والذي يشمل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

2-3-2-4- أهمية تقرير لجنة المراجعة

تعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن إفصاح كاف عن تشكيل واجتماعات ومسؤوليات وسلطات وأنشطة وتوصيات اللجنة، بمثابة إقرار بأن اللجنة قد نفذت مسؤولياتها بطريقة ملائمة.

كما أن نشر ذلك التقرير ضمن التقارير المقدمة للمساهمين يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت، لأنه يوفر تأكيد عن مدى تنفيذ كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لمسؤولياتهم المتعلقة بعملية التقرير المالي. كما أن لجان المراجعة تزيد ثقة الجمهور في التقارير المالية وعملية المراجعة، وأنها أصبحت عنصرا أساسيا في هيكل الرقابة الداخلية بالمنشآت، للمساعدة في الاستقرار في سوق الأوراق المالية. [189] ص108

وتتبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل أهمها: [28] ص292

- يعتبر التقرير هو الناتج الوحيد الماثل أمام أعين الجمهور للنشاط الواسع الذي قام به المراجع ومساعدوه، وخلاصة ما وصل إليه عند تنفيذه لعملية المراجعة. حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع الإطلاع على كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بعمليات المنشأة، والتي إنعكست في النهاية في قائمة الدخل والميزانية. ومن ثم فإن تقرير المراجع هذا يعتبر بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمهم الأمر، وبصفة خاصة المالكين – حيث يعتبر وكيلا عنهم – عن نتائج التصريفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة الخاضعة للمراجعة.
- إن تقرير المراجعة هو النقطة المركزية التي تنسج حولها جميع إجراءات المراجعة. حيث يسعى المراجع إلى أن تكون كافة هذه الإجراءات موجهة لهدف واحد هو مساعدته على تكوين رأي عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها لكي يدلي به في التقرير.
- يعتبر تقرير المراجع من الوثائق الأساسية المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله وتقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلة المراجع جنائيا أو مدنيا.
- نتيجة لتضارب المصالح بين الأطراف المستفيدة من تقرير المراجع، وصعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها – وخاصة في المنشآت الكبيرة والمتوسطة – فقد تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة. وقد أصبح من الضروري

التحقيق من مدى دقة وجودة البيانات المالية، ودرجة الاعتماد عليها، وذلك قبل اتخاذ أي قرارات من قبل الأطراف المستفيدة هذه.

2-3-2-5- أنواع التقارير

تختلف التقارير باختلاف الزوايا التي ينظر إليها من خلالها، إذ تنقسم التقارير إلى: [192] ص135

2-3-2-5-1- التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

وهي تتمثل في ما يلي:

2-3-2-5-1-1- التقارير الخاصة

وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص عليها القانون على إعدادها مثل تقارير المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، أو مثلا بعض المراجعات الجزئية كتقدير الخسارة الناجمة عن حريق أو ما شابه ذلك.

2-3-2-5-1-2- التقارير العامة

وهي التقارير التي يعدها مراجع الحسابات تماشيا مع النصوص القانونية، والتي يحاول المراجع الإدلاء بشهادته ضمنها، إما بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض الشهادة...إلخ. وهناك من يقسم هذه التقارير العامة إلى تقارير نظيفة وتقارير مصحوبة بتحفظ وتقارير سلبية. [193] ص200

2-3-2-5-2- التقارير من حيث محتواها من المعلومات

وهي تتمثل في ما يلي:

2-3-2-5-2-1- التقرير القصير

وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبريطانيا وهولندا، ويتكون من جزئيين هما فقرة النطاق وفقرة الرأي.

يستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية لتوصيل المعلومات للطرف الثالث ويقدم هذا التقرير حالة عدم وجود ملاحظات كبيرة تحتاج إلى الشرح أو الإيضاح.

2-3-2-5-2-2- التقرير المطول

تأتي التسمية هذه لتمييزه عن التقرير القصير، فهو مطول لأنه يسهب في شرح أمور لا يراد ذكرها في التقرير القصير ويعد المراجع هذا التقرير ويقدمه للإدارة فقط، لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة ولا تؤثر على القوائم المالية كاحتوائه على قوائم إحصائية وشرح لوضع بعض بنود القوائم المالية وتطوراتها.

2-3-2-5-3- التقارير من حيث إبداء الرأي

وهي تتمثل في ما يلي:

2-3-2-5-3-1- الرأي المطلق

ويصدر المراجع هذا النوع من الرأي عندما لا يجد أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية المراجعة تؤثر على صحة القوائم المالية، أي أن هذه الأخيرة تمثل وبصورة صحيحة واقع المؤسسة، وأن المراجع كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية المراجعة وفقا للمعايير المتعارف عليها، وأن البيانات المالية كانت معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن تلك المبادئ طبقت كما في السنة السابقة. وفي هذا التقرير يذكر المراجع رأيه دون أي تحفظات أو قيود ويطلق عليه أحيانا (التقرير غير المقيد) أو (التقرير النظيف). [45] ص103

2-3-2-5-3-2- الرأي المتحفظ

ويصدر المراجع هذا النوع من الرأي حالة وجود بعض التحفظات ذات أهمية كبيرة وتؤثر على صحة البيانات المالية إلى درجة كبيرة فهنا لا بدا من الامتناع عن إبداء الرأي أو تقديم رأي معاكس إذا تكونت لديه قناعة بأن تلك التحفظات تجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة، وتدرج عادة التحفظات في فقرة وسطية بين النطاق والرأي، وتنقسم التحفظات إلى:

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع، مثل ما يقره المراجع بأنه أعتمد حسابات الفروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصيا أو لم تصل إليه ردود المصادقات من المدنيين.
- التحفظات التي تفصح عن رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون الشركات أو النظام الداخلي للمؤسسة.

2-3-2-5-3-3- الرأي المضاد أو المعاكس

ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي.

2-3-2-5-3-4- الامتناع عن إبداء الرأي

ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المراجع عن الأدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية، أو لوجود ظروف استثنائية غير طبيعية حالت دون تمكنه من إبداء رأيه.

تتمثل أثار مراعاة القوانين والأنظمة على تقرير المراجع في ما يلي: [194] ص89

- إذا استنتج المراجع بأن عدم الالتزام له تأثير مهم على البيانات المالية ولم ينعكس بشكل ملائم على تلك البيانات، فعليه أن يعطي إما أن يكون:
  - رأيا متحفظا.
  - رأيا سلبيا.

- في حالة قيام المنشأة بمنع المراجع من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لغرض تقييم إذا كان عدم الالتزام، الذي له تأثير مهم على البيانات المالية، قد حدث أو كان محتملا حدوثه، فإن على المراجع أن يعطي إما أن يكون:
  - رأيا متحفظا أو
  - يقدم تقريرا بعدم إبداء الرأي على البيانات المالية مستندا إلى التحديدات على نطاق المراجع.
- في حالة عدم استطاعة المراجع التأكد من كون عدم الالتزام قد حدث بسبب التحديدات المفروضة بموجب الظروف، وليس من قبل المنشأة، فعليه دراسة تأثير مثل هذه الحالات على تقريره.

- <u>الظروف التي قد تؤدي إلى إبداء رأي بخلاف الرأي بدون تحفظات:</u> الظروف التي قد تؤدي إلى إبداء رأي بخلاف الرأي بدون تحفظات هي: [23] ص279

✓ <u>القيود حول نطاق العمل</u>: قد يفرض أحيانا قيود على نطاق عمل المراجع من المنشأة كأن تتضمن شروط التعيين عدم قيام المراجع بعض إجراءات المراجعة التي يعتقد المراجع بأهميتها. ومع هذا عندما يكون هذا القيد واردا في الاتفاق مع المنشأة ويعتقد المراجع أنه سيصدر تقريرا يعبر فيه عن عدم أمكانية أبداء رأي يجب عليه عدم قبول المهمة في ظل هذه الشروط وعلى المراجع الذي يعين بحكم القانون عدم قبول المهمة إذا ما فرضت عليه قيود تحد من واجباته المحددة بالقانون.

قد يفرض قيد على نطاق عمل المراجع نتيجة للظروف فمثلا قد يعوق تاريخ تعيينه إشرافه على الجرد الفعلي للمخزون، وقد يحدث أيضا عندما تكون دفاتر العميل طبقا لرأي المراجع غير كافية أو عند عدم قدرته على القيام بعض إجراءات مراجعة التي يرى أهميتها. في مثل هذه الظروف يجب على المراجع محاولة القيام بإجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة كافية تمكنه من إبداء رأي بدون تحفظات.

عند وجود قيود على نطاق عمل المراجع يرى أنها تمنعه من إصدار تقرير بلا تحفظات يجب أن يتحفظ موضحا التسويات على القوائم المالية التي يلزم إجرائها لو لم يكن هذا القيد على نطاق العمل موجودا.

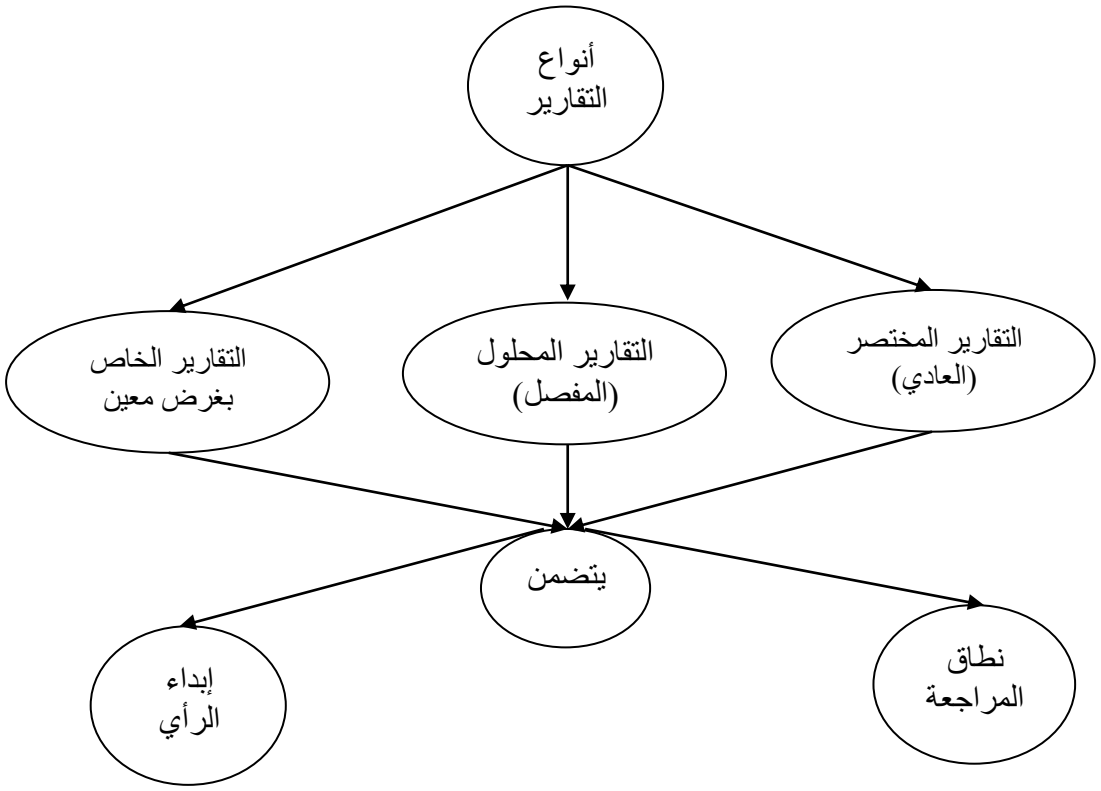
قد يكون هناك ظروف تضطر المراجع إلى إصدار تقرير بوضوح فيه عدم قدرته على إبداء رأيه كما يحدث عندما يكون تأثير القيود على عمله جوهريا.

✓ <u>الاختلاف مع الإدارة:</u> قد يختلف المراجع مع الإدارة حول:
  - مدى قبول السياسات المحاسبية المتبعة.
  - طريقة تطبيقها بما في ذلك كفاية الافصاح عنها في القوائم المالية.
  - مدى الالتزام في إعداد القوائم المالية بالقواعد والإجراءات والمتطلبات القانونية.

مثل هذا الخلاف إذا كان هاما قد ينتج عنه إصدار تقرير متحفظ أو إصدار تقرير سلبي.

- ويجب أن توضح العبارات في تقرير المراجع طبيعة الخلاف وتقييم ما يترتب عليه من أثار على القوائم المالية (إذا كان هذا عمليا).

✓ عدم التأكد: إذا كان عدم التأكد هاما ويتوقف على أحداث مستقبلية وله تأثير على القوائم المالية، على المراجع أن يضيف أيضا (بعد فقرة الرأي) يشير إلى الملحوظة على القوائم المالية تناقش بإسهام هذه الشكوك. والشكل الموالي يوضح أنواع التقارير:



شكل رقم (13): أنواع التقارير [183] ص364

2-3-2-6- الأطراف المهتمة بالتقرير المالي

لتقرير مراقب الحسابات أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع. وهم مراقب الحسابات نفسه والمتعاملين في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية. وذلك على النحو التالي: [111] ص163

2-3-2-6-1- مراقب الحسابات

طالما أن مراقب الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراجعة؛ فإن هذا التقرير يمثل له خاصة، للأسباب الآتية:

- أن التقرير، دليل أو مؤشر، على إنجاز مراقب الحسابات للتكليف بمراجعة القوائم المالية للمشروع.
- يوجه التقرير في المقام الأول إلى المساهمين الذين كلفوه بأداء الخدمة المهنية، ولذلك فهو أداة لإشباع طلبهم على هذه الخدمة.

- يعتبر التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المشروع. ويهمه أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية، يمكن أن تفيده في تطوير التقرير إن أمكن.
- أن نجاحه في إعداد وعرض التقرير، مستوفيا لمعايير التقرير، أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة – من مراحل المراجعة– بجودة عالية، وسيؤثر ذلك بالإيجاب على جودة الكلية لعملية المراجعة.
- وهي خاصية مطلوبة مهنيا واقتصاديا في مراجعة القوائم المالية، في ظل ظروف المنافسة الشديدة في سوق خدماته المهنية.

2-3-2-6-2- المتعاملين في سوق المال

من الثابت أن المتعاملين في سوق المال، سواء المؤسسات المالية أو الاستثمارية أو المتعاملين الأفراد في سوق الأوراق المالية، هم من متخذي القرارات. ويعتمد معظم هذه القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمشروع. ويمثل تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية أهمية خاصة لهم. وذلك للأسباب التالية:

- إن تقرير مراقب الحسابات، بإبداء رأيه على القوائم المالية للمشروع، يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية للمشروع.
- إن رأي مراقب الحسابات على القوائم المالية يؤثر في مدى إمكانية اعتمادهم على المشروع، ووثوقهم في المعلومات التي توصلها لهم هذه القوائم المالية.
- إن هناك العديد من قراراتهم، إن لم يكن كل هذه القرارات، يتأثر ليس فقط برأي مراقب الحسابات على القوائم المالية، بل أيضا بنوع الرأي نفسه.
- إن تقرير مراقب الحسابات، بما يحمله من رأي فني له على القوائم المالية، مستند أساسي في محددات العديد من قرارات هؤلاء المستخدمين.
- ومن أمثلة هذه القرارات، قرار منح البنوك قروض للمشروع، قرار مديري الاستثمار بشأن تكوين محفظة استثمار صندوق الاستثمار، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للمشروع، قرار المستثمر المحتمل بالاستثمار من عدمه في الأوراق المالية للمشروع، قرار المحللين والاستشاريين الماليين بالنصح في الاستثمار من عدمه في الأوراق المالية للمشروع.
- إن تقرير مراقب الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة المشروع بالتشريعات واللوائح السارية، خاصة الاقتصادية والبيئية منها، ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم السابقة.

2-3-2-6-3- إدارة المشروع

تهتم إدارة المشروع كثيرا بتقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للمشروع، وذلك لكثير من الأسباب أهمها ما يلي:

- إن تقرير مراقب الحسابات دليل على وفائها بمسؤوليتها عند إعداد القوائم المالية للمشروع.
- إن رأي مراقب الحسابات مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية عامة، ومعايير المحاسبة الدولية، في إعداد ونشر القوائم المالية للمشروع.
- إن تقرير مراقب الحسابات وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية للمشروع.
- إن رأي مراقب الحسابات، خاصة الرأي النظيف، دليل على أنها لم ترتكب تحريفا معتمدا في القوائم المالية.
- رأي مراقب الحسابات يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع، خاصة الملاك، أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح الملزمة، ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.
- تقرير مراقب الحسابات وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية للمشروع.
- هناك علاقة بين رأي مراقب الحسابات والثواب والعقاب، المادي والمعنوي، لها من جانب الجمعية العامة للمساهمين.

2-3-2-6-4- المنظمات المهنية

وهي معنية أساسا بالعمل المستمر على تطوير المهنة. وفي سبيل ذلك فإنها تقوم بإصدار الإرشادات المحاسبية والمهنية، وتعقد الدورات التدريبية لمراقبي الحسابات للارتقاء بمستواهم المهني العلمي والعملي، وتجري البحوث اللازمة لإستكشاف مدى إستفادة المجتمع من المهنة وأهم سبل تدعيم دور المهنة في رفاهية المجتمع.

وفي سياق هذا الدور تهتم المنظمات بتقرير مراقب الحسابات للأسباب الآتية:

- تطمئن وتتابع مدى التزام مراقب الحسابات المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير.
- تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه.
- تتابع مدى حرص أعضائها على جودة المراجعة ككل.
- تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية، في مجال إعداد وتوصيل مراقب الحسابات للتقرير.

2-3-2-7- تقارير حول ملخص البيانات المالية

قد تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية، تلخص فيها بيانات المالية السنوية المراجعة لغرض تعريف كافة مستعملي البيانات المهتمين فقط بخلاصات المركز المالي للمنشأة ونتائج نشاطها، وما لم يكن المراجع عدم تقديم تقرير حول ملخص البيانات المالية.

ويتم عرض ملخص البيانات المالية بتفاصيل أقل بكثير من تفاصيل البيانات المالية السنوية المراجعة. ولذا، فإن مثل هذه البيانات المالية تحتاج إلى إشارة واضحة حول طبيعة إيجاز المعلومات، وتحذير القارئ بأنه لغرض الحصول على فهم أفضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج نشاطها، فإن موجز البيانات المالية

يجب أن يقرأ بالتزامن مع آخر بيانات مالية مدققة للمنشأة والتي تحتوي على كافة الإفصاحات التي يتطلبها الإطار المناسب للتقارير المالية. [190] ص84

يحتاج ملخص البيانات المالية إلى عنوان ملائم لغرض تحديد هوية البيانات المالية المراجعة التي أشتق منها، مثلا " ملخص المعلومات المالية المعدة من البيانات المالية المراجعة في31/ N/12 ". مع العلم بأن ملخص البيانات المالية لا يحتوي على كافة المعلومات المطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المستعمل لأغراض البيانات المالية السنوية المراجعة.

2-3-2-8- تجميع ملف المراجعة النهائي

ينص مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من معيار المراجعة الدولي 230 المرسوم: توثيق المراجعة: [40] ص242

- يجب على المراجع أن يستكمل تجميع ملف المراجعة النهائي على أساس زمني ملائم بعد تاريخ تقرير المراجع.
- يتطلب المعيار الدولي بعنوان رقابة الجودة من المنشآت أن تضع سياسات وإجراءات لإتمام تجميع ملفات المراجعة على أساس زمني ملائم. وكما يشير ذلك المعيار فإن مدة 60 يوم بعد تاريخ تقرير المراجع يعتبر حد زمني ملائم عادة خلاله يتم أتمام تجميع ملف المراجع النهائي.
- أن إتمام تجميع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ تقرير المراجع تعتبر عملية إدارية لا تتضمن أداء إجراءات مراجعة جديدة أو التوصيل إلى استنتاجات جديدة. مع ذلك فقد يتم أحداث تغيرات على توثيق عملية المراجعة أثناء عملية التجميع النهائية إذا ما كانت تتسم بأنها إدارية في طبيعتها، وكأمثلة على مثل تلك التغيرات ما يلي:
  - ✓ إلغاء أو عزل التوثيق الذي تم إحلاله.
  - ✓ التصنيف والإحالة لأوراق العمل.
  - ✓ التوقيع على قوائم اختيارية للإتمام ترتبط بعملية تجميع الملف.
  - ✓ توثيق دليل أثبات المراجعة الذي قد يحصل عليه المراجع حيث يتم مناقشته والاتفاق عليه مع أعضاء فريق المراجعة الملائمين قبل تحديد تاريخ تقرير المراجع.
- بعد إتمام تجميع ملف المراجعة النهائي يجب على المراجع إلا يلغي أو يعزل توثيق عملية المراجعة قبل نهاية الفقرة المقررة الاحتفاظ به.
- يتطلب المعيار الدولي لرقابة الجودة من المنشآت أن تضع سياسات وإجراءات الاحتفاظ بتوثيق الارتباط أو التعاقد. وكما يشير ذلك المعيار فأن فترة الاحتفاظ الخاصة بارتباطات المراجعة عادة ما لا يكون أكبر من خمس أعوام من تاريخ تقرير المراجع أو تاريخ تقرير مراجعة المجموعة.

- عندما يجد المراجع أنه من الضروري أن يتم تعديل توثيق عملية المراجعة القائمة أو إضافة توثيق مراجعة جديد بعد تجميع ملف المراجعة النهائي التي تم إتمامه فإن المراجع يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات أن توثيق ما يلي:
  - ✓ متى وعن طريق من تم عمل التوثيق أو عمل الفحص (حيثما يكون ذلك واجب التطبيق).
  - ✓ الأسباب الخاصة بعملها.
  - ✓ أثارها على استنتاجات المراجع.

2-3-2-9- تقييم نتائج إجراءات المراجعة وأثارها على تقرير المراجعة

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في معيار المراجعة الدولي 545 إلى أنه يجب على المراجع إجراء تقييم نهائي لمعقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة بناء على فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، وبيان ما إذا كانت التقديرات متفقة مع أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، مع مراعاة ما يلي: [195] ص29

- ✓ على المراجع دراسة فيما إذا كان هناك أية معاملات هامة لاحقة أو إحداث تؤثر على المعلومات أو الافتراضات المستعملة في تحديد التقدير المحاسبي.
- ✓ بسبب الشك الملازم للتقديرات المحاسبية، فإن تقييم الاختلافات يمكن أن يكون أكثر صعوبة فيها من المناطق الأخرى للمراجعة، لذاك عندما يوجد اختلاف بين تقدير المراجع للمبلغ المؤيد بأدلة المراجعة المتوفرة وبين المبلغ التقديري الظاهر في البيانات المالية، فإن على المراجع تحديد فيما إذا كان مثل هذا الاختلاف يتطلب تسوية ما مع مراعاة ما يلي:
  - في حالة كون الاختلاف معقولا، مثلا بسبب كون المبلغ الظاهر في البيانات المالية يقع ضمن مجال النتائج المقبولة، فقد لا يتطلب الأمر أية تسوية.
  - عندما يعتقد المراجع بأن الاختلاف غير معقولا، فإنه سيطلب من الإدارة تعديل التقدير.
  - في حالة رفض الإدارة تعديل التقدير، فإن الاختلاف سيعتبر من المعلومات الخاطئة ويجب أن يؤخذ بنظر الاعتبار، مع كافة المعلومات الخاطئة الأخرى، عند تقدير فيما إذا كان تأثيره على البيانات المالية جوهريا.
- ✓ يجب على المراجع دراسة فيما إذا كانت الاختلافات الفردية والتي تم قبولها على أساس معقوليتها متحيزة لاتجاه معين، وعليه قد يكون لها، متجمعة، تأثيرا جوهريا، على البيانات المالية، حيث أنه في مثل هذه الظروف فإن المراجع سوف يقيم التقديرات المحاسبية المأخوذة على أساس كلي.

2-3-2-10- التغيرات في المستندات المراجعة في الحالات الاستثنائية بعد تاريخ تقرير المراجع

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في معيار المراجعة الدولي 230 المرسوم: توثيق المراجعة إلى أنها عندما تنشأ حالات استثنائية بعد تاريخ تقرير المراجع تتطلب أن يؤدي المراجع إجراءات مراجعة جديدة أو إضافة أو تؤدي إلى أن يتوصل المراجع إلى استنتاجات جديدة فإن على المراجع توثيق ما يلي: [109] ص146

- ✓ الظروف التي تمت مواجهتها.
- ✓ إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل لها.
- ✓ متى ومن قام بإجراء التغيرات الناجمة في وثائق المراجعة (وحيث ينطبق ذلك) مراجعتها.

وبشكل عام يجب أن يشمل الحالات الاستثنائية اكتشاف حقائق تتعلق بالمعلومات المالية المراجعة التي كانت موجودة في تاريخ تقرير المراجع والتي قد تكون أثرت على تقرير المراجع إذا كان المراجع عندئذ على علم بها.

2-3-3- مراجعة قائمة المركز المالي

إن الهدف من مراجعة قائمة المركز المالي يتمثل في التأكد عن مدى صحة جميع البنود الواردة فيها من أصول وخصوم، وأن تبويب وتصنيف الأصول والخصوم تم بطريقة صحيحة، والتأكد من حق الملكية تم عرضها بما يتفق والأصول والأعراف الدولية المعمول بها، والإفصاح عن جميع البيانات بشكل تام أو شامل. [32] ص316

- نطاق المراجعة: يحدد المراجع عادة نطاق مراجعته للقوائم المالية بما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية. يجب تنظيم عملية المراجعة بحيث تغطي كل أوجه النشاط الخاصة بالمنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية. السجلات المحاسبية، أو أية مصادر أخرى للمعلومات المالية، ودرجة الاعتماد عليها، وكذلك التأكد من سلامة نقلها وعرضها في تلك القوائم المالية. [23] ص251

يقيم المراجع درجة الاعتماد وكفاية المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية وكذلك مصادر البيانات الأخرى عن طريق:

- دراسة وتقييم وإختبار نظم المحاسبة والرقابة الداخلية المطبقة بهدف تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة.
- القيام بالإختبارات والإستفسارات الأخرى وإجراءات التحقق للعمليات المالية وأرصدة الحسابات التي يعتبرها ضرورية في ظروف معينة.

يحدد المراجع ما إذا كانت المعلومات المشار إليها قد عرضت سليمة عن طريق:

- مطابقة القوائم المالية مع سجلات المحاسبية ومصادر المعلومات الأخرى لمعرفة ما إذا كانت تلخص على الوجه الصحيح العمليات المالية والأحداث المسجلة بها.
- دراسة الأسس المحاسبية المستخدمة بواسطة الإدارة في إعداد القوائم المالية. ويجب على المراجع تقييم سلامة إختبار تلك الأسس، ومدى الثبات في تطبيقها، وكذلك طريقة تبويب المعلومات، وكفاية الإفصاح عنها.

يعتمد عمل المراجع كثيرا على الحكم الشخصي - ومثال ذلك - تحديد نطاق الاختبارات التي يجريها.

ونظرا لأن كثيرا من الأدلة المتاحة للمراجع ليست حاسمة بطبيعتها فإن عامل التأكد المطلق في المراجعة أمر بعيد المنال.

لتكوين رأي للمراجع على القوائم المالية فإنه يقوم بإجراءات معينة ومخططة للتأكد من سلامة القوائم المالية من كافة نواحيها الهامة. ونظرا للاعتماد على الاختبارات والمحددات وحدود الدقة الكامنة في عملية المراجعة وفي نظم الرقابة الداخلية، فإن الأمر لا يخلو من مخاطرة لا يمكن تحاشيها تتمثل في بعض الأخطاء الهامة التي قد تظل بدون اكتشاف. ومع هذا، إذا وجد أي مؤشر عن وقوع غش أو خطأ ينتج عنه بيانات خاطئة هامة فعلى المراجع أن يوسع نطاق عمله لتأكيد شكوكه أو نفيها.

يجب على المراجع أن يذكر في تقريره أية قيود تكون قد صادفته وأثرت على نطاق مراجعته للقوائم المالية أو حددت من قدرته على إبداء رأيه عن هذه القوائم، وعليه حينئذ التحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء رأيه حسبما تكون الحالة.

ويقوم المراجع هنا بعملية المراجعة وفق إجراءات التي تنقسم في هذه القائمة إلى قسمين أو مجموعتين:

- المجموعة الأولى: وتتضمن أصول أو ممتلكات أو موجودات المشروع.
- المجموعة الثانية: تتضمن الالتزامات التي على تلك الأصول أو الموجودات والتي تتمثل في رأس المال وحقوق الغير.

2-3-3-1- الأصول أو الممتلكات

وفقا لمعيار المراجعة الدولي 500 الموسوم بـ: أدلة المراجعة: فإن هدف إجراءات المراجع عند مراجعة الأصول بعد دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية على الأصول وتقييم الأخطاء الجوهرية للتأكد من صحة تطبيق الإجراءات الموضوعية للأصول وتشمل: [51] ص401

- سلطة الاعتماد للشراء أو الصنع، ووسائل الاستبعاد أو الإزالة أو البيع.
- طريقة القيد بالدفاتر والسجلات.

2-3-3-1-1- الأصول المتداولة

تهدف عملية مراجعة الأصول إلى تحقيق الأهداف التالية: [176] ص489

- التأكد من أن هذه الأصول موجودة بصورة فعلية.

- التأكد من أن هذه الأصول مسجلة بالدفاتر بصورة قانونية.
- التأكد من أن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية قد تمت بشكل كامل.
- التأكد من أن هذه الأصول قد جرى تقييمها بشكل صحيح وبما يتماشى مع مبدأ الإفصاح في عرضها بجانب الأصول من الميزانية.

2-3-3-1-1-1- أهداف مراجعة الأصول

وسيتم فيما يلي عرض أهداف مراجعة كل مفردة من الأصول المتداولة على انفراد:

2-3-3-1-1-1-1- أهداف مراجعة أرصدة النقدية

تعتبر النقدية أكثر الأصول تعرضا للتلاعب والتزوير نظرا لطبيعة سيولتها التي تساعد على إمكانية اختلاسها بسهولة لاسيما عند ضعف نظام الرقابة الداخلية.

ينبغي أن يحدد مراجع الحسابات وهو بصدد فحص النقدية، مدى تطابق الأرصدة النقدية الظاهرة في الميزانية العمومية، مع الأرصدة النقدية الموجودة في البنك أو الصناديق في تاريخ الميزانية، ويجب أن يتأكد من أرصدة النقدية المعروضة في الميزانية بصورة عادلة. [196] ص312

ولا شك في أن التحقق من الأرصدة النقدية، يمثل تأكيدا غير مباشر بأن الرقابة الداخلية سليمة، ويمثل تأكيدا مباشرا بأن أرصدة الميزانية العمومية سليمة وعادلة.

إن أهداف مراجعة النقدية تتجلى في الحصول على تأكيد معقول بأن: [196] ص313

- النقدية المسجلة في المشروع أو في المؤسسات المالية موجودة، ودقيقة وتامة، وللمشروع حق قانوني عليها في تاريخ الميزانية.
- كل العناصر المدرجة كعناصر في النقدية هي قابلة للتحقيق بالمقادير المسجلة فيها، مثلا العملات الأجنبية الموجودة في الداخل أو المودعة في دول أجنبية قد قومت بشكل صحيح.
- القيود على حيازة النقدية أو استخدامها قد حددت بشكل مناسب وأفصح عنها.
- المقبوضات والمدفوعات والتحويلات في حسابات البنك قد سجلت على الفترة المناسبة.

- أهمية مراجعة أرصدة النقدية: تستمد مراجعة النقدية أهمية خاصة من وجهة نظر مراقب الحسابات لكثير من الأسباب، أهمها ما يلي: [111] ص657
  - أن الأدلة الكافية والملائمة، مطلوبة، للحكم على صدق حساب النقدية تعتمد بدرجة كبيرة جدا على نتائج مراجعة الدورات الأخرى.
  - أن النقدية من الحسابات المعرضة لكثير من حالات التحريف، خاصة التحريف المعتمد، أو الغش، مع عدم استبعاد احتمال التحريف غير المتعمد، أي الأخطاء.

أن حساب النقدية يمكن أن يأخذ عدة صور، مثل؛ حساب البنك، حساب الخزينة، حساب صندوق المصروفات النثرية، السلف، الودائع، وغيرها. كما أن بعض هذه الحسابات يمكن أن يكون بالعملة الأجنبية.

ومؤدى ذلك أن يحتاج الأمر من مراقب الحسابات المراجعة والحرص في تخطيط أعمال مراجعة النقدية، خاصة تقدير الخطر، والحرص أيضا في تنفيذ هذه الأعمال.

2-3-3-1-1-1-2- أهداف مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

إن عدد العمليات الاستثمارية قليل عادة، ولكن لهذه العمليات القليلة آثارا اقتصادية كبيرة وقيمة كبيرة نسبيا. ولذلك فإن مراجع الحسابات لا يثمن خطر الرقابة كمرحلة مستقلة في هذه الدورة كغيرها من الدورات (كدورة الإيرادات والمتحصلات مثلا). وعلى العكس من ذلك تجري مراجعة كل عملية بالتفصيل. بالإضافة إلى ملاحظة الفصل بين الواجبات بحيث يقوم خطر الرقابة في الوقت الذي يجري فيه جمع أدلة الإثبات وتقويمها، ولذلك فإن تركيزه في هذا الموضوع يتعلق بتقسيم العمل والفصل بين الواجبات في العمليات الاستثمارية. [196] ص324

الأهداف العامة لتدقيق الاستثمارات المالية قصيرة الأجل فيما يلي: [176] ص493

- التأكد من كافة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الحفاظ على هذه الأوراق المالية.
- التأكد من وجود الأوراق المالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- التأكد من ملكية الشركة لهذه الأوراق في هذا التاريخ وعن نوع هذه الملكية، وهل هي ملكية مطلقة أو مقيدة برهن للحصول على تسهيلات إئتمانية.
- التأكد من تقييم هذه الاستثمارات المالية بطريقة عادلة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (التكلفة أو السوق أيهما أقل).
- التأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة عن هذه الاستثمارات قد أخذت بعين الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية (التحقيق من صحة المعالجة المحاسبية).

- الرقابة الداخلية على مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل: تتطلب الرقابة الداخلية على الاستثمارات مجموعة من الضوابط وأهمها: [196] ص324

- الفصل بين الواجبات في العمليات الاستثمارية: إن معاون المدير العام (أو المدير العام) المسؤول عن التمويل يتنبأ بالتدفقات النقدية وهذا يتضمن ضرورة التشاور مع دوائر أخرى. وبناء على هذه التنبؤات بالحاجة إلى النقدية المستلمة يمكن معرفة الأموال الزائدة للاستثمار وبناء على معرفة الأموال الزائدة قد يرغب مجلس الإدارة في وضع أموال جانبا لاستثمارها في صناعة البناء، أو غيرها من الصناعات مثلا، أو في السيطرة على شركات أخرى أو غير ذلك. إن هذه السياسات الاستثمارية كافة يجب أن تقر من مجلس الإدارة (أو من قبل لجنة الاستثمار المنبثقة عن مجلس الإدارة).

وإن قرار مجلس الإدارة أو موافقته تعد مسؤول الصرف بتوقيع الشيك المتعلق بالاستثمارات. وإذا لم يكن لدى الشركة إلا عدد محدود من الاستثمارات، فغالبا ما يقتضي الأمر فتح حسابات مساعدة لهذا الغرض حيث تحتفظ سائر المعلومات المتعلقة بها في الأستاذ العام. أما الأوراق المالية ذاتها (شهادات الاستثمار)

فتحفظ لدى سمسار البورصة (إذا وجدت) أما إذا كانت مفتاحان يكون أحدهما لدى معاون المدير العام والآخر لدى المدير المالي. إن هذه الإجراءات يجب أن تكرس الفصل بين الواجبات التالية:

- ✓ الإقرار: وهنا بيد مجلس الإدارة.
- ✓ التسجيل: وهو لدى دائرة الحسابات.
- ✓ الحيازة: وهي بيد معاون المدير العام أو المدير المالي.

- يجب أن يكون لدى الشركة مستندات كافية للتحقيق من أن عملية شراء أو بيع الأوراق المالية قد تم إبرامها والموافقة عليها بشكل صحيح.
- ضرورة وجود سجل تفصيلي للاستثمارات المالية المسجل فيه كافة الاستثمارات المالية المملوكة عن طريق الشركة.
- ضرورة إجراء المطابقة الدورية ما بين دفتر الأستاذ مع حساب المراقبة الإجمالي بدفتر الأستاذ العام.
- الفحص الدوري للاستثمارات من قبل شخص غير مسؤول عن حفظها والمحاسبة عنها للتأكد أن كافة توزيعات الأرباح والفوائد قد تم استلامها وإدراجها في السجلات المحاسبية.
- ضرورة وجود إجراءات حماية كافية على الاستثمارات المالية وأن يتم تخزينها بشكل آمن إما في خزينة أو في صندوق ودائع.

2-3-3-1-1-1-3- أهداف مراجعة المخزون

يمثل المخزون عادة أهم المفردات التي تظهر في الميزانية العمومية كما أنه من أهم المفردات التي تظهر في قائمة الدخل، ويؤدي عدم تحديد قيمة المخزون بدقة إلى التأثير في كل من الميزانية العمومية والحسابات الختامية إذ أن زيادة المخزون أو نقصه يؤدي إلى زيادة الأصول قصيرة الأجل أو نقصها في الميزانية، كما يؤدي إلى زيادة الربح المحاسبي أو نقصه الذي يظهر في الحسابات الختامية، وينطوي بند المخزون على بضاعة تامة الصنع، والبضاعة تحت التشغيل، والمواد الأولية اللازمة للتصنيع. [176] ص500

تتمثل أهداف مراجعة المخزون في العوامل التالية: [196] ص242

- التحقق من ملكية المنشأة للمخزون عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤيد ذلك.
- التحقق من وجود المخزون ويتضمن ذلك ملاحظة إجراءات الجرد والقيام ببعض الاختبارات للتأكد من صحة الكميات والتحقيق من سلامة المخزون ومدى جودته.
- التأكد من صحة العمليات الحسابية المتعلقة بكشوف الجرد (الكمال) وسلامتها.
- التحقق من أسعار المخزون وتجانسها بالنسبة لعملية التقويم.
- تحقيق العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية العمومية.

وينبغي القيام بتلك المسؤوليات بالنسبة لأرقام المخزون أول الفترة موضوع الفحص وآخرها.

- أسباب مراجعة المخزون: الهدف الرئيسي من مراجعة دورة المخزون هو تحديد مدى صدق مزاعم الإدارة بشأن كل من؛ مخزون المواد الخام، مخزون الإنتاج تحت التشغيل، مخزون الإنتاج التام، تكلفة البضاعة المباعة، في القوائم المالية للشركة.

وعادة ما يستحوذ مخزون نهاية الفترة، في الشركات الصناعية والتجارية، على معظم جهد ووقت مراقب الحسابات عند مراجعته، خاصة فيما يتعلق بالتحقق من وجوده وسلامة تسعيره. وذلك لصعوبة عملية المراجعة، والتي يمكن ردها إلى العوامل التالية: [111] ص574

- إن المخزون مفردة مهمة جدا في القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق برأس المال العامل.
- إن المخزون لا يختصر على نوع واحد، بل يشمل مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام، أو مخزون البضاعة.
- يتواجد مخزون الشركات الصناعية والتجارية في أكثر من موقع عادة، بعضها قد يكون متباعد جغرافيا، مما يجعل عملية المراجعة العينية والمحاسبية من ناحية، وحصر المخزون وملاحظته على الطبيعة من ناحية أخرى، غاية في الصعوبة.
- هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة، كما في شركات صناعية الإلكترونيات والمجوهرات والكيماويات وأدوات تكنولوجيا المعلومات. ونظرا لصعوبة ملاحظة هذا المخزون وتسعيره، فقد يضطر مراقب الحسابات إلى الإستعانة بخبير فني لمعاونته في هذا الشأن.
- التحقيق من سلامة تسعير المخزون، خاصة في الشركات الصناعية، مسألة صعبة بالنسبة لمراقب الحسابات بسبب عوامل كثيرة منها؛ اختلاف نظريات تحديد تكلفة المنتج، طبيعة الصناعة، مشاكل تلف وفقدان المخزون، واختلاف تشكيلة المنتج.
- أن طرق تسعير المخزون كثيرة، وعادة ما تمثل مجالا من مجالات التلاعب الإداري، خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحداها، واختلاف تشكيلة المنتج.
- إن الاتجاه السائد، لدى الشركات الصناعية الكبرى الآن، هو الاعتماد على الحاسب في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، بالإضافة لتأثير تكنولوجيا المعلومات على عمليات إقتناء وبيع المخزون، مما يضطر مراقب الحسابات إلى الاعتماد على أدوات تكنولوجيا المعلومات أيضا في التحقق من المخزون. وربما يضطر للاستعانة بخبراء متخصصين في هذا المجال أيضا.

2-3-3-1-1-1-4- أهداف مراجعة الحسابات المدينة

تنشأ هذه من البيع على الحساب أو البيع مقابل الحصول على تعهد شفوي من العميل بالدفع خلال فترة معينة، وفي معظم الحالات تفتح المنشأة حسابا للعميل بعد توقيعه على عقد يقبل فيه قيمة مشترياته من السلع والخدمات ويستخدم هذا كأساس لمنح هذا الائتمان. [176] ص498

تتمثل أهداف مراجعة الحسابات المدينة فيما يلي: [32] ص192

- التأكد من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحساب العملاء.

- التحقق من صحة أرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- التحقق من إمكانية تحصيل الديون، أي أن هذه الديون قد تم عرضها بقائمة المركز المالي بالمبالغ المنتظر تحصيلها فعلا من أصحابها، وأن المخصصات الكافية قد عملت لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها.

2-3-3-1-1-2- إجراءات مراجعة مفردات الأصول المتداولة

وسيتم فيما يلي عرض إجراءات مراجعة مفردات الأصول المتداولة وهي:

2-3-3-1-1-2-1- إجراءات مراجعة النقدية

وهي متمثلة فيما يلي:

2-3-3-1-1-2-1-1- إجراءات مراجعة صناديق النقدية

من خلال قيام المراجع بالجرد الفعلي المفاجئ، وليس بالضرورة أن يتم الجرد يوم مراجعة بنود المركز المالي أو اليوم الأخير من السنة المالية، ولكن يمكن جردها في أي يوم قبلها بحيث يمكن أن يضاف المقبوضات والمدفوعات من الأيام التالية للجرد الفعلي، ولذا يجب أن يراعي عند القيام بجرد النقدية في البندين السابقين ما يلي: [51] ص412

- التأكد من إتمام القيود اليومية بالدفاتر، وعدم قيد أي مقبوضات أو مدفوعات تتعلق بالسنة المالية، وذلك قبل الجرد مع مراعاة أن يشمل الجرد جميع الخزائن بالمنشأة حتى لا تستخدم إحدى الخزائن في تغطية العجز في خزائن أخرى، وفي حالة عدم قدرة المراجع على الجرد الموحد فيجب أن يقوم بإغلاق الخزائن التي لم يستطيع جردها وختماها بخاتمة حتى إتمام جردها، وذلك في حضور الصراف.
- عدم قبول العملات الرديئة والأوراق المزيفة، وإيصالات القروض قصيرة الأجل الممنوحة لبعض الموظفين، والشيكات المرفوضة... وغير ذلك.
- عمل محضر تفصيلي بالجرد، بحيث يشمل كل ما بداخل الخزائن من أوراق ذات قيمة – على سبيل المثال – أوراق البنكنوت، العملة الورقية والمعدنية، الحوالات، الشيكات، طوابع البريد والدمغة، استثمارات السفر، أي مبالغ مودعة كأمانة لحين تسليمها لأصحابها مثل المرتبات والأجور، ويراعى أن يثبت في نهاية المحضر أن الجرد قد تم بحضور الصراف ثم أعيدت إليه كاملة ويوقع الصراف، ورئيس الحسابات على المحضر بما يؤكد ذلك.
- إذا كان للمنشأة فروع تحتفظ بالنقدية، وتعذر على المراجع جردها، فيجب عليه أن يحصل على شهادة من مديري الفروع بأرصدة النقدية في نهاية السنة المالية، على أن تعتمد هذه الشهادة من الإدارة.
- إذا تبين للمراجع وجود عجز أو زيادة في النقدية يجب عليه أن يوضح ذلك في محضر الجرد، ويخطر به الإدارة فورا لاتخاذ ما يلزم، ثم يقوم بعد ذلك بمطابقة نتيجة الجرد بالأرصدة الواردة بدفتر يومية النقدية وصندوق المصروفات النثرية.

2-3-3-1-1-2-1-2- إجراءات مراجعة النقدية لدى البنوك

يعرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في بيان ممارسة المراجعة الدولية (1006)، البنك بأنه نوع من المؤسسة المالية نشاطها الرئيسي هو أخذ الودائع والاقتراض بهدف الإقراض والاستثمار وأن ينظر إليه كبند من قبل السلطات التنظيمية في البلد التي يعمل بها. [197] ص26

ولتحقيق النقدية الموجودة بالبنك يجب أن تتبع الإجراءات الأولية التالية: [51] ص413

- الإطلاع على الرصيد لدى البنك من خانة دفتر النقدية، ومطابقة رصيد دفتر النقدية مع رصيد كشف حساب البنك، وفي حالة وجود اختلاف يجب على المراجع الإطلاع على مذكرة التوفيق بين الرصيدين (المقاربة البنكية) للتأكد من صحة تطابق الرصيدين.
- طلب شهادة من البنك بمعرفة المنشأة على أن ترسل على مكتب المراجع مباشرة، وتبين كافة أرصدة المنشأة لدى البنك في تاريخ إعداد المركز المالي للتأكد من صحة أرصدة النقدية المودعة لدى البنك لتلافي الاعتماد على كشف حساب البنك وحده.
- مطابقة الرصيد بدفتر النقدية مع رصيد الشهادة، وإذا وجد اختلاف بينهما يجب الإطلاع على كشف حساب البنك ومذكرة التوفيق لمعرفة سبب هذا الاختلاف.
- يراعى التفرقة بين الحسابات الجارية وحسابات الإيداع، وعدم إجراء مقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة.
- إذا كان هناك أي تحفظ أو قيود على حسابات البنوك أن يشير إلى هذا التحفظ في الميزانية ليحمي نفسه من المسؤولية.
- مراعاة الشيكات المحولة من بنك إلى آخر.

2-3-3-1-1-2-1-3- السلف الدائمة أو المؤقتة

من المفترض أن تكون جميع السلف الدائمة أو المؤقتة التي انتهت الغاية الممنوحة من أجلها قد سددت في نهاية العام، إلا أنه في حال وجود بعض السلف غير المسددة فإن من واجب المراجع: [176] ص492

- الإطلاع على أسباب عدم تسديدها والاقتناع بصحة هذه الأسباب.
- جرد هذه السلف لدى مستلميها، ومن الأفضل إجراء هذا الجرد مع جزء الصناديق بآن وذلك بغية اتخاذ الإجراءات الكفيلة لمنع تسرب أموال هذه السلف إلى الصناديق عند جرد الأخيرة وبالعكس.
- الانتباه إلى الغطاء القانوني والنظامي للسلف الممنوحة وبصورة خاصة إلى الشركاء ورجال الإدارة والعاملين والتأكد من صحة تطبيق الشروط المرتبطة بمنحها ومن مدة التسليف وكيفية تسديد الأقساط ومواعيد التسديد.

2-3-3-1-1-2-2- إجراءات مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل

تشمل الإجراءات الأولية لمراجعة الاستثمارات الآتي: [51] ص414

- طلب كشف تفصيلي (الجرد) معتمد من الإدارة بما تملكه المنشأة من الاستثمارات في الأسهم والإسناد، مبينا فيه نوع الأوراق وأرقامها وقيمتها السوقية (القيمة العادلة في حالة السوق النشط) أو الرسمية، وأسلوب الحفظ المتبع (البنك – المنشأة)، فإذا كانت لدى المنشأة فيجوز للمراجع المعاينة والجرد الفعلي، أما إذا كانت لدى البنك، فيطلب المراجع من البنك شهادة – من خلال المنشأة – تفيد ملكية المنشأة لها وسبب الإيداع لدى البنك (رهن – أمانة).
- مطابقة سجلات الاستثمارات مع كشف الجرد (التفصيلي) مع ملاحظة أن التحقيق يتم مرة واحدة حتى لا تقدم الأوراق أكثر من مرة أو إحلال بعضها محل البعض الآخر، وبالتأكيد من أنها باسم المنشأة، وأن الكوبونات التي لم تقبض بعد ما زالت متصلة بأصل السهم والمسند.
- الإطلاع على فواتير الشراء للتأكد من أن الأوراق المشتراه أثناء السنة الحالية قد أثبتت في الدفاتر، والأوراق المباعة قد تم ترحيلها ومعالجتها محاسبيا وكذلك التعرف على التكلفة، أما سعر السوق فيمكن معرفته بالرجوع إلى نشرة أسعار البورصة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- إذا كانت الأوراق غير مدرجة بالبورصة فيمكن اعتبار سعر آخر صفقة تمت عليها هو سعر السوق لها، وذلك لأن الأصل في تقويم الأوراق المالية هو سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، على الرغم من أنه إذا تم التصنيف في فئة المتاجرة يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة في حساب الأرباح (الخسائر)، أما إذا تم التصنيف في فئة لغرض البيع فإنها تخضع لعملية إعادة التقييم، ويتم الاعتراف بالنتيجة فائض (عجز) في قائمة المركز المالي.

2-3-3-1-1-3-2- إجراءات مراجعة المخزون

يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون بطرح مجموعة من التساؤلات والاستفسارات حول عملية مسك وتسيير حسابات المخزون.

وتسمح له عملية تقييم المخزون وتحديد مجال أو نطاق نوعية المراجعة لعناصر المخزون ويمكن جمع هذه التساؤلات تحت ثلاث مجموعات وهي: [174] ص124

- المجموعة الأولى: أسئلة تخص دخول البضائع والمواد والمنتجات للمخازن.
  1) هل يتم إدخال البضائع والمواد واللوازم فور استلامها؟
  2) هل يتحمل موظفو المخازن كل المسؤولية بشأن السلع والمواد الداخلة إلى المخازن؟
  3) هل يسمح الأشخاص غير موظفي المخازن بالدخول إلى المخازن؟
  4) هل توجد قواعد محددة ومضبوطة بخصوص مردودات المشتريات؟

- المجموعة الثانية: أسئلة تخص خروج البضائع من المخازن.

1) هل يتم إخراج السلع بواسطة وصل خروج؟
2) هل يتم تحضير وصل خروج من طرف غير أمين المخازن؟
3) هل وصل الخروج مراقب وهل هناك تسلسل للترقيم؟
4) هل يوجد نظام خاص بالمؤسسة يسمح بالتأكد أن المواد واللوازم غير مستعملة قد أعيدت إلى المخازن؟

- المجموعة الثالثة: أسئلة تخص أعمال الجرد الدائم.

1) هل عملية مسك بطاقات الجرد الدائم للمخزون موكلة لأشخاص غير موظفين بالمخازن؟
2) هل يوجد نظام في المؤسسة يسمح بالتأكد أن كل عمليات دخول وخروج سلع تسجل في بطاقات حركة المخزون؟

2-3-3-1-1-2-4- إجراءات مراجعة الحسابات المدينة

يقصد بها أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء الناتجة عن البيع الآجل، ويمكن للمراجع التحقق من هذا البند من خلال القيام بالإجراءات الأولية والتحليلية التالية: [32] ص202

- مطابقة أرصدة العملاء الفردية مع إجمالي الذمم في دفتر الأستاذ العام وذلك بعد التأكد من صحة الحسابات الفردية، إذ من المعلوم أنه يمسك للحسابات المدينة دفتر أستاذ مساعد يفتح فيه حساب لكل عميل، يتضمن المعاملات الخاصة به مع المشروع حيث يبين الجانب المدين المبيعات الآجلة، والجانب الدائن يبين المتحصلات والخصم المسموح به والديون المعدومة ومردودات المبيعات ومسموحاتها وما شبه ذلك، كذلك يمسك دفتر أستاذ عام يتم القيد فيه بصورة إجمالية.
- التأكد من صحة أرصدة الحسابات الفردية بواسطة مراجعة مستنديه اختبارية لبعض العملاء مع مراجعة حسابية للمستندات أيضا.
- المصادقات ويعني الحصول على دليل من الخارج حيث أن المصادقات أقوى كما نعلم من الدليل الذي نحصل عليه من الداخل – وجدير بالذكر أن الهدف هنا ليس كشف الأخطاء وإنما عملية تأكيد لما سبق من خطوات.
- على المراجع أيضا أن يتنبه جيدا للأمور التالية:
  - شروط الدفع والتسليم.
  - الاحتياط للديون المشكوك في تحصيها.
  - صحة التسجيل في الدفاتر.
  - إمكانية وجدية تحصيل الذمم، وتكتسب هذه بخبرة المشروع بعملائه.

2-3-3-1-2- الأصول غير المتداولة (الثابتة)

هي تلك الأصول التي تكون في نية المشروع عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة مالية واحدة، [176] ص507 والتي يتم الحصول عليها أثناء المنشأة ولا يتم شراؤها لإعادة بيعها، وأن الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها أثناء العام تكون موضوعا لتقويم الرقابة الداخلية، ويجب تقويم نقاط الضعف التي يتم الوقوف عليها خلال هذا التقويم قبل إجراءات التحقق المطلوبة، ويتم عادة مراجعة تفاصيل عمليات الإضافة والاستبعاد التي تحدث خلال العام الخاضع للمراجعة ما لم تكن هذه العمليات كثيرة العدد وتتم عملية مراجعة الأصول الثابتة بشكل مختلف عن حسابات الأصول المتداولة، ويعود ذلك إلى: [196] ص262

- قلة عمليات الحيازة للأصول الثابتة التي تتم من خلال الفترة الحالية.
- تتسم قيمة أية عملية حيازة للأصول الثابتة غالبا بالأهمية النسبية.
- من المحتمل الاحتفاظ بالأصول الثابتة لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية، ونظرا لهذه الأسباب، يتم التركيز في مراجعة الأصول الثابتة على التحقق من الحيازة التي تمت بالفترة الحالية بدلا من الرصيد الذي تم نقله من العام السابق، أضف إلى ذلك أنه يتطلب إمتداد عمر الأصل المتوقع عن سنة واحدة وجود حسابي الاستهلاك ومخصص الاستهلاك، ويتم التحقق منهما كجزء من مراجعة الأصول لذا ستشمل إجراءات المراجعة مجموعة من الاختبارات وهي:
  - ✓ التحقق من عمليات الإضافات إلى الأصول الثابتة.
  - ✓ التحقق من عمليات الاستبعادات من الأصول الثابتة.
  - ✓ التحقق من رصيد آخر المدة لحسابات الأصول الثابتة.
  - ✓ الإجراءات التحليلية.
  - ✓ هـ- التحقق من مصروف الاستهلاك.
  - ✓ التحقق من رصيد آخر المدة في مخصص الاستهلاك.

2-3-3-1-2-1- أهداف مراجعة الأصول غير المتداولة

إن بناء برنامج المراجعة المتعلق بمراجعة الأصول الثابتة يجب أن يبدأ بالتحقيق المستقل للقضايا المعنية ذات العلاقة بالأصول الثابتة أو النفقات المرتبطة بها والمعبر عنها في السجلات المحاسبية ويمكن مراجعة هذه القضايا عن طريق جمع أدلة الإثبات المناسبة بهدف إثبات: [196] ص263

- أن كل الأصول الثابتة المسجلة قابلة للاستعمال المنتج.
- كل الاستبعادان من الأصول الثابتة قد سجلت.
- كل الإضافات إلى الأصول الثابتة قد سجلت.
- أن مصاريف الإصلاح والصيانة لم ترسل.

- لم تحمل نفقات الإضافات الرأسمالية إلى مصروفات الصيانة أو الإصلاح.
- نفقات الشحن والتركيب كافة قد أضيفت إلى قيمة الأصل.
- تمت رسملة عقود الإيجار بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
- تم احتساب الاستهلاك بدقة.
- تم احتساب الضرائب المستحقة على الأصول الثابتة أو تسديدها.
- تمت معالجة الأصول المرهونة بشكل سليم.

2-3-3-1-2-2- إجراءات مراجعة الأصول غير المتداولة

وتتمثل إجراءات مراجعة الأصول الثابتة فيما يلي: [176] ص508

- يتم تحقيق الهدف الأول عن طريق الجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو ما شبه ذلك ومطابقته مع كشف الأصول الثابتة المقدم من الإدارة.
- يتم التأكد من الملكية عن طريق الإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المشروع للأصل، والتأكد من التغيرات المتعلقة بالأصل سواء إضافة أو نقصانا مثبتة بالدفاتر بقيود صحيحة، وأن هذه الملكية غير مقيدة برهن أو حجز.
- التحقق من صحة التقييم وذلك بمراعاة الآتي:

✓ مراعاة أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن ثمن الشراء مضافا عليه جميع المصاريف إلى أن يصبح صالحا للاستعمال.

✓ التحقق من كفاية الاستهلاكات والمعدات المتعارف عليها وتطبيقها بثبات من سنة لأخرى.

✓ مراعاة عدم الخلط بين المصاريف الرأسمالية والإيرادية المتعلقة بالأصول الثابتة.

2-3-3-2- الخصوم

تمثل الخصوم الجانب الأيسر من قائمة المركز المالي وتسمى الالتزامات أو المطلوبات كما تنقسم إلى خصوم داخلية وهي الالتزامات التي على المنشأة لأصحابها، وخصوم خارجية وهي الالتزامات التي على المنشأة لطرف ثالث خارجها، كما يمكن تقسيمها إلى خصوم طويلة الأجل، وخصوم قصيرة الأجل، وعموما لأغراض المراجعة يمكن تقسيمها حقوق الملكية (رأس المال المملوك)، والاحتياطات، والأرباح المحتجزة (المدورة) (رأس المال المتجمع)، والخصوم طويلة الأجل (رأس المال المقترض – القروض والإسناد أو السندات)، والمخصصات (رأس المال المعاد استثماره)، والخصوم قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) والأرصدة الدائنة الأخرى (رأس المال العامل). [51] ص423

2-3-3-2-1- أهداف مراجعة مفردات الخصوم

وسيتم فيما يلي عرض أهداف مراجعة كل مفردة من الخصوم:

2-3-3-2-1-1- أهداف مراجعة حقوق الملكية

عند مراجعة حقوق الملكية ينبغي التفرقة بين الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب العام وتلك المحدودة أو المغلقة، ففي الشركات المغلقة هناك عمليات مالية محددة وعدد مساهمين محدد. ومن المحتمل أن تتمثل العمليات المالية الخاصة بحق الملكية فقط في التغير بحقوق الملكية، الذي ينتج عن الأرباح أو الخسائر السنوية والإعلان والتوزيعات، إن وجدت. لذا فإن إجراءات المراجعة للحقوق الملكية بهذا النوع من الشركات غالبا ما تكون محدودة جدا حيث يقوم المراجع باختبار سجلات الشركة الفعلية.

أما الشركات المساهمة العامة، فتكون إجراءات المراجعة أكثر تعقيدا بسبب العدد الكبير من المساهمين والتغيرات المتكررة في توزيعات لحاملي السهم. وتتمثل حساباتها بأسهم رأس المال العادية والممتازة، رأس المال الإضافي، الأرباح المحجوزة، والتوزيعات. [196] ص300

وتتمثل أهداف مراجعة حقوق الملكية التأكد من أن:

- كفاية الرقابة الداخلية على أسهم الرأس المال على حملة هذه الأسهم.
- العمليات المالية المتعلقة بحقوق الملكية قد سجلت بشكل ملائم وبما يتفق مع الأهداف الست المرتبطة بالعمليات المالية.
- العرض والإفصاح الملائم لأرصدة حقوق الملكية بما ينسجم مع أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات حقوق الملكية.

2-3-3-2-1-2- أهداف مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

تتمثل الحسابات المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل بالقروض أو السندات وأوراق الدفع والفوائد المستحقة ومصروف الفوائد والنقدية في البنك، ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج اختبارات المدفوعات من أصل الحساب والفائدة كجزء من عملية مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات، حيث يتم تسجيل المدفوعات في يومية المدفوعات النقدية، ويفضل أن يتم إختبار تلك العمليات كجزء من دورة التمويل، وتتمثل أهداف مراجعة حسابات الالتزامات طويلة الأجل بتحديد ما يلي: [196] ص294

- ما إذا كانت نظم الرقابة على الديون طويلة الأجل تتسم بالكفاية.
- ما إذا كانت العمليات المرتبطة بالأصل والفائدة المتعلقة بالديون قد تم الترخيص بها على نحو مناسب وأنه قد تم تسجيلها كما تقضي ذلك أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية.
- ما إذا كانت الالتزامات الناشئة عن الديون وما يرتبط بها من مصروف للفائدة والالتزامات المستحقة قد تم تحديدها على نحو ملائم وبما ينسجم مع أهداف المراجعة المتعلقة بالأرصدة.

وتتمثل أهم أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة في إطار أوراق الدفع فيما يلي: [198] ص1134

- تم إدراج أوراق الدفع الموجودة فعلا (الاكتمال).
- تم تسجيل أوراق الدفع بالجدول على نحو دقيق (الدقة).

ويتسم الهدفان بأهمية أكبر، لأن التحريف قد يتسم بالأهمية النسبية إذا تم إغفال ورقة دفع واحدة أو التعامل معها بشكل غير صحيح.

2-3-3-2-1-2-3- أهداف مراجعة الالتزامات قصيرة الأجل

هي عبارة عن ديون مستحقة على المنشأة تكون عادة مطلوبة خلال فترة قصيرة هي سنة. وهي ترد عند استخدام أصول قصيرة الأجل في الغالب على ديون تتحملها المنشأة أثناء فترة الإنتاج أو التشغيل، وأهم بنودها: الدائنون، أوراق الدفع، المصروفات المستحقة والإيرادات المؤجلة. [176] ص520

- وتتكون الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل من الآتي:
  - ✓ الدائنون.
  - ✓ المصروفات المستحقة.
  - ✓ الإيرادات المؤجلة.
- خطوات فحص الالتزامات قصيرة الأجل:
  - ✓ وجود الالتزام.
  - ✓ التحقيق من قيمته.
- تخطيط مراجعة الالتزامات قصيرة الأجل.
- يطلب مراجع الحسابات من المنشأة قبل نهاية السنة المالية إعداد كشف بالالتزامات القائمة في تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن يتضمن هذا الكشف البيانات التالية:
  - ✓ تحليل العمليات الخاصة بالسنة والمسجلة في حساب أوراق الدفع، مع توضيح إسم المستفيد، تاريخ إصدار الورقة، معدل الفائدة وتاريخ دفعها، أي ضمانات خاصة بهذه الأوراق، وتحليل حساب الفوائد المتعلقة بها.
  - ✓ ميزان مراجعة رصيد حساب الموردين والحسابات الدائنة الأخرى.
  - ✓ تحليل حساب المستحقات.
  - ✓ كشف يوضح الأصول المخصصة لسداد الالتزامات المعينة، أو التي يكون للالتزامات حقوق مباشرة عليها.
- ويقع على عاتق مراجع الحسابات دراسة الإجراءات المخططة لمعالجة عمليات الحد الفاصل المتعلقة بالالتزامات قصيرة الأجل.

2-3-3-2-1-2-4- أهداف مراجعة أرصدة الدائنون

يندرج تحت هذه الأهداف ما يلي: [196] ص156

- الوجود: أرصدة الدائنين بكشف الدائنين تعبر عن الأرصدة الموجودة فعلا.
- الاكتمال: الأرصدة الفعلية للدائنين تم إدراجها في كشف الدائنين.

- الدقة: تم إدراج أرصدة الدائنين في كشف الدائنين على نحو دقيق.
- التبويب: تم تبويب أرصدة الدائنين في كشف الدائنين على نحو ملائم.
- الفاصل الزمني (قطع الحسابات): يجب تسجيل العمليات المالية التي تتم بالقرب من نهاية السنة المالية في الفترة المالية الصحيحة والمناسبة وذلك فيما يتعلق بالمشتريات وتسديد النقدية والمردودات والحسم.
- الارتباط بين التفصيلات: ويعني ضرورة إتفاق أرصدة الدائنين بكشف الدائنين مع الملف الرئيس المرتبط بها، وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالي الذي يجب أن يتفق مع الأستاذ العام.
- الالتزامات: يوجد على الشركة التزامات لسداد الخصوم التي تم إدراجها ضمن الدائنين.
- العرض والإفصاح: تم العرض والإفصاح عن الحسابات في دورة المشتريات والمدفوعات على نحو ملائم.

2-3-3-2-2- إجراءات مراجعة الخصوم

وهي:

2-3-3-2-2-1- إجراءات مراجعة حقوق الملكية

تتمثل إجراءات مراجعة حقوق الملكية الواجب القيام بها للتحقق من حقوق الملكية لكل من المشروعات الفرعية، وشركات الأشخاص والشركات المساهمة فيما يلي:

2-3-3-2-2-1-1- بالنسبة لرأس المال في المؤسسة الفردية

وهي موضحة فيما يلي: [51] ص424

- الاطلاع على قائمة المركز المالي في الفترة السابقة، وتحديد رأس المال في أول الفترة الحالية أو أي خصومات نتيجة خسائر خلال نفس الفترة محل المراجعة.
- فحص قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) للتحقيق من صحة الأرباح الصافية والتي تؤدي إلى زيادة رأس المال أو التحقق من صحة صافي الخسارة وما يترتب عليها من انخفاض رأس المال وكذلك المسحوبات.

2-3-3-2-2-1-2- بالنسبة لرأس المال في شركات الأشخاص

وهي موضحة فيما يلي: [176] ص533

- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق.
- مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة.
- مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات.

2-3-3-2-2-2-1-3- بالنسبة لرأس المال في الشركات المساهمة

وهي موضحة فيما يلي:

- الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية في السنة المالية الأولى وعلى قرارات الهيئة العامة للمساهمين خلال السنوات التي تلي السنة المالية الأولى وذلك للتعرف على شروط عملية الإكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال.
- الإطلاع على محاضر جلسات الهيئة العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنها.
- الإطلاع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم.
- مراجعة المتحصلات من عملية الإكتتاب في السهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين.
- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ مشروع الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها.
- التأكد من أن عمليات التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي الذي تتم هذه العمليات تحت إشرافه.
- التأكد من أن القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة، وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها على الحسابات الخاصة بها.
- التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح ودقيق في قائمة المركز المالي.

2-3-3-2-2-2-2- إجراءات مراجعة الالتزامات طويلة الأجل

أن الهدف الأساسي في مراجعة الالتزامات هو التأكد من أن الالتزامات كافة مسجلة، ولذلك فإن اعتبارات الكمال تسمو فوق كل اعتبار، وعلى الرغم من اليقظة التامة التي يعمل من خلالها فريق المراجعة، فإن إمكان وجود التزامات غير مسجلة قد لا يكتشف من خلال إجراءات المراجعة المستعملة في مجالات المراجعة الأخرى. فمثلا عند الحصول على أصول خلال العام محل المراجعة، فإن المراجعين يبحثون عادة عن الموارد المالية التي مولت الأصول الجديدة. وهكذا فيمكن للمراجع أن يتحقق من كثير من الالتزامات في أثناء مراجعته لدورة المشتريات والحيازة، إلا أن ذلك لا يضمن الكمال في تسجيل هذه الالتزامات كافة. [196] ص296

وعند إعداد برنامج إجراءات المراجعة يجب أن يبدأ من إدراك المشرف على المراجعة لمدى الكمال، والالتزامات، والتقويم والعرض والافصاح في هذه الحسابات التي تقدمها الإدارة من خلال القوائم المالية.

ويمكن التعبير عن هذه القضايا العامة بمفردات أكثر تحديدا وهي:

- كل الالتزامات طويلة الأجل ذات الأهمية مسجلة.

- إن الالتزامات مصنفة في القوائم المالية بحسب فترة إستحقاقها، وهي مقومة بالشكل المناسب.
- تم إقرار الالتزامات طويلة الأجل التي نشأت خلال الفترة من السلطة المختصة.
- تم الإفصاح الكافي عن الشروط والقيود والظروف المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل.
- تم الإفصاح عن المستحقات خلال السنوات الخمس القادمة ورأسمال وعقود الإيجار قيد التشغيل وأن الإفصاح دقيق وكاف.
- كل الالتزامات العرضية المهمة إما مسجلة بالدفاتر وإما مفصح عنها على شكل ملاحظات.

2-3-3-2-2-3-3-2- إجراءات مراجعة الالتزامات قصيرة الأجل

وهي:

2-3-3-2-2-3-3-2-1- إجراءات مراجعة الالتزامات أرصدة الدائنون

تتمثل إجراءات مراجعة أرصدة الدائنون ما يلي: [51] ص430

- يطلب المراجع قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للدائنين، معتمدة من الإدارة، ويقوم المراجع بعد ذلك بمطابقة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر أستاذ الموردين، وحساب إجمالي الموردين، ودفتر أستاذ المشتريات.
- إطلاع المراجع على الكشوف الدورية التي ترسل من الموردين أو يقوم المراجع بعمل مصادقات للموردين عن أرصدة حساباتهم لدى المنشأة على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة.
- يجب التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت بضاعتها إلى المخازن في أواخر السنة المالية وأدرجت في قوائم الجرد كما سجلت في دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الدائنين.
- يجب تتبع حسابات الدائنين في السنة المالية التالية، للتأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في بعض العمليات.

2-3-3-2-2-3-3-2-2- إجراءات مراجعة الالتزامات أوراق الدفع

يجب أن يحصل مراجع الحسابات على كشف يوضح جميع البيانات المتعلقة بأوراق الدفع من واقع السجل التفصيلي لهذه الأوراق حسب الآتي: [176] ص524

- التحقق من مطابقة البيانات الواردة في كشف أوراق الدفع مع البيانات الواردة في سجل أوراق الدفع.
- التحقق من مطابقة مجموع هذه الأوراق مع رصيد حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام.
- يتم التحقق من رصيد أوراق الدفع عن طريق الاتصال المباشر بمن تكون تلك الأوراق في حيازتهم، ويجب التحقق من العمليات الأصلية التي ترتب عليها إصدار أوراق الدفع عن طريق الإطلاع على مستندات عمليات البضاعة أو الممتلكات التي حصلت عليها المنشأة مقابل تقديم أوراق الدفع، كما يجب مراجعة القيود المتعلقة بإصدار أوراق الدفع مقابل بعض الأرصدة الدائنة المستحقة على المنشأة وذلك لتأجيل الدفع لمدة أطول من المدة المتفق عليها أصلا.

- يجب على مراجع الحسابات الإطلاع على العقود التي تنظم خلق الالتزام أصلا إذا كانت أوراق الدفع ناتجة عن التزامات تنظمها عقود معينة مثال ذلك عقود الرهن أو عقود المكافآت وغيرها.
- الإطلاع على أوراق الدفع المسددة، ذلك لأن تلك الأوراق تمثل دليلا على السداد.
- في حالة إيداع بعض الأوراق المالية في البنوك كضمان لأوراق الدفع يجب على مراجع الحسابات الحصول على شهادة من البنك توضح طبيعة هذا الإيداع ومن الضروري أن يقوم المراجع بمراجعة حسابات الفوائد عن السنة، وكذلك الفوائد المستحقة والفوائد المدفوعة مقدما.
- الإطلاع على الأوراق ويتأكد من إلغاءها عن طريق ختمها مما يفيد ذلك. [199] ص82

2-3-3-2-2-3-3-2- إجراءات مراجعة الالتزامات الإيرادات المؤجلة

يتم تحصيل الإيرادات مقدما أو عن خدمات سيتم القيام بها في الفترة التالية، وعند إثبات الإيرادات قبل حدوث إكتسابها، فإن أي جزء غير مكتسب منها (لا يخص الفترة موضوع المراجعة) يؤجل ويظهر كالتزام في الميزانية العمومية. ومن الأمثلة على ذلك الإيجارات المحصلة مقدما والفائدة والاشتراكات المقدمة في الجمعيات والنوادي وغيرها. [176] ص530

2-3-3-2-2-4- إجراءات مراجعة الاحتياطات

تتمثل إجراءات المراجع للتحقق من الاحتياطات والأرباح المرحلة للتأكد من صحتها، وذلك من خلال الآتي: [176] ص536

- ليس لمراجع الحسابات أن يقترح تكوين إحتياطات لأي غرض.
- يجب أن يتأكد المراجع من صحة تطبيق قانون الشركات والقانون النظامي للشركة وذلك بالنسبة للإحتياطات الإلزامية، فيتأكد من تطبيق النسبة الصحيحة ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض المخصصة له.
- بالنسبة للاحتياطات الاختيارية التي تقرر الجمعية العامة تكوينها، يتأكد من صحة تطبيق القرار ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض التي خصص من أجلها.
- بالنسبة للإحتياطات التعاقدية مثل إحتياطي سداد أو رد السندات، يتأكد المراجع من صحة احتسابه ومن استثماره خارج المنشأة ومن صحة التسويات عند إنتهاء الغرض منه.
- بالنسبة للاحتياطات الرأسمالية، يتأكد مراجع الحسابات من عدم توزيعها على المساهمين إلا إذا توافرت شروط توزيعها.
- يتأكد مراجع الحسابات من أن الشركة قد أظهرت رأس المال في الميزانية العمومية بشكل يسمح بإعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات كافية عن رأس المال المرخص به (عدد الأسهم ونوعها من حيث ممتازة أو عادية وقيمتها الإسمية)، والمبالغ المستحقة على المساهمين، ورأس المال المدفوع.

كما يتأكد من إظهار الاحتياطات والأرباح المرحلة في الميزانية العمومية بجانب الخصوم بعد رأس المال مباشرة.

2-3-4- مراجعة قائمة الدخل

تتجلى أهداف مراجعة قائمة الدخل في التأكد من أن جميع عمليات البضاعة من مبيعات، ومردوداتها، مشتريات ومردوداتها، والمصاريف المحملة لها مؤيدة بمستندات أصولية، بدقة وبصحة حسابية ومحاسبية لكل من مخزون أول وآخر المدة. والتأكد من الرقابة الداخلية على المخازن على أنها تطبق وفق الشروط التي تؤمن درجة فعالية عالية لهذه الرقابة.

التأكد من أن الإيرادات والمصروفات تطبق وفق لمبدأ الاستحقاق (حـ / الأرباح والخسائر). [32] ص315

تتمثل الإجراءات الأولية العامة فيما يلي: [51] ص382

- التأكد من أن جميع البنود التي سبق مراجعتها قد أدرجت في القائمة على أساس الرصيد الصحيح بعد المراجعة.
- المراجعة الحسابية لقائمة الدخل والكشوف المعدة عنها.
- فحص أي بند لم يسبق مراجعته، والتأكد من صحته، والإطلاع على المستندات المؤيدة.
- فحص المصروفات التي سيتم توزيعها على عدة سنوات – الحملات الإعلانية – والتحقق من أن سياسة المنشأة بخصوص توزيعها.
- التأكد من عدم وجود مصروف تم تحويله إلى مصروف آخر حتى يخفي تضخم المصروف الأول، مما قد يلفت النظر أو يؤدي إلى اكتشاف غش أو خطأ.

2-3-4-1- مراجعة دورة الإيرادات

الإيراد هو عبارة عن حصيلة المبيعات أو الخدمات المختلفة التي تؤديها المنشأة للغير والتي تتم أثناء الفترة المحاسبية. [96] ص61

تتضمن دورة الإيرادات والمتحصلات القرارات والأنشطة المتعلقة بتبادل البضائع والخدمات مع الزبائن بعدما تصبح متاحة للبيع. وتبدأ الطلبات من الزبائن وتنتهي بتحويل البضائع والخدمات إليهم وتحصيل الإيراد نقدا. وتعطي الإيرادات عادة أوصافا معينة في القوائم المالية. لذا فإنه يوجد أهداف مراجعة يجب على المراجع تحقيقها قبل أن يتوصل إلى استنتاج عن عدالة العمليات ويطلق على ذلك أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، وأهداف أخرى يجب على المراجع تحقيقها لكل رصيد حساب ويطلق عليها أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة (الجوهرية).

2-3-4-3-2-1-1- فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات

يقوم مراقب الحسابات لغرض الوقوف على فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات بما يلي: [111] ص414

- دراسة خريطة تدفق مستندات وسجلات المبيعات.
- إعداد واستخدام قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المبيعات.
- أداء اختبارات التتبع لعمليات وإجراءات ومستندات المبيعات.

2-3-4-3-2-1-2- أسلوب مراجعة دورة المبيعات

يقوم مراجع الحسابات بطرح مجموعة من الأسئلة حسب طبيعة المؤسسة أهم هذه الأسئلة:

- هل تتم عملية مسك سجل خاص بأوامر التوريد؟
- هل ترسل بانتظام الوثائق الضرورية الخاصة بالمبيعات للتسجيل المحاسبي؟
- هل تفحص المصالح التجارية الفواتير مع كشوف الزبائن؟
- هل تلغى فواتير المبيعات من طرف شخص مستقل؟
- هل هناك عملية خاصة بتحديد أسعار البيع بالمؤسسة؟

إذا كانت الأجوبة على الأسئلة السابقة بنعم هناك فقط قوة في دورة العملاء والمبيعات أهمها:

- ✓ وجود نظام مراقبة فعال فيما يخص المبيعات يسمح بتأكيد بين خروج المنتجات للبيع ومقارنتها بالفواتير.
- ✓ جمع عمليات البيع عولجت بطريقة سليمة استنادا على فواتير المبيعات وأوامر التوريد.

2-3-4-3-2-1-3- تصميم وأداء إختبارات الرقابة الداخلية على المبيعات

بعد إنتهاء مراقب الحسابات من تحديد الرقابة الداخلية الهامة وربطها بأهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات، سيقوم بتصميم وأداء اختبارات الرقابة، لتحديد مدى فعالية هذه الرقابات عمليا، وهل تؤيد مستوى خطر الرقابة المقدر لأمر.

وفي هذه الحالة يجب عليه مراعاة ما يلي: [111] ص418

- ✓ أن يربط بين آليات الرقابة الداخلية وأهداف المراجعة على مستوي عمليات المبيعات واختبارات الرقابة في آن واحد.

من بين أهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات التحقق من اكتمال عملية المبيعات. بمعني التحقق من أن عمليات المبيعات الموجودة تم تسجيلها. ومن أهم آليات واعتبارات الرقابة الداخلية المهمة لهذا الهدف:

- أن مستندات شحن البضاعة المباعة مرقمة مسبقا ويتم المحاسبة عنها.
- أن فواتير المبيعات مرقمة مسبقا ويتم المحاسبة عنها.

- أنه يتم مطابقة مستندات الشحن مع فواتير المبيعات الخاصة بنفس البضاعة ومع أوامر الشراء المستلمة من العملاء لنفس البضاعة.

ولتحقيق من مدى فعالية هذه الآليات الرقابية في نفس الاتجاه يجب أن يقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة التالية:

- التحقق من سلامة التسلسل الرقمي لمستندات الشحن.
- التحقق من سلامة التسلسل الرقمي لفواتير المبيعات.
- فحص صورة مستندات شحن البضاعة المباعة، لتحديد ما إذا كانت كل صورة مرفق بها صورة لفاتورة المبيعات وصورة لطلب الشراء المقدم من العميل.

✓ أن يطبق أسلوب معاينة الصفات، بدقة في هذا المجال.

✓ أن إختبارات الرقابة لأغراض التأكد من سلامة الفصل بين الواجبات عادة ما تتركز في ملاحظة الممارسة الفعلية للأنشطة ومناقشة القائمين بأداء هذه الأنشطة.

✓ أنه يستطيع استخدام الحاسب الآلي في أداء العديد من إختبارات الرقابة.

يستطيع مراقب الحسابات إدخال رقم لعميل غير موجود ضمن قائمة أرقام العملاء المحتفظ بها على ملفات الحساب ليرى بنفسه ما إذا كان الحاسب سيرفض هذا الرقم. فإن رفضه فسوف يتأكد من سلامة الرقابة بالحاسب لدى الشركة. ومعنى ذلك أن لدى الشركة وسيلة رقابية لضمان عدم إعداد عمليات بيع غير حقيقية. وثمة اختبار رقابة آخر بالحاسب، أن يقوم مراقب الحسابات بإدخال أرقام العملاء في ملف أستاذ مساعد العملاء لكي يتأكد من أن هذه الأرقام معتمدة ودقيقة وكاملة.

2-3-4-1-4- أهداف مراجعة دورة المبيعات

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المبيعات: [176] ص457

- معقولية عمليات البيع المسجلة بالدفاتر.
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم شحنها فعلا لعملاء حقيقيين.
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تم اعتمادها من الشخص المرخص له بذلك.
- عمليات البيع المسجلة بالدفاتر تخص كل عمليات البيع دون أي نقص.
- صحة التوجيه المحاسبي لعمليات البيع.
- تسجيل عمليات البيع في الفترة المالية التي تخصها.
- صحة تسجيل تفاصيل وإجراءات عمليات البيع.

2-3-4-1-5- كيفية تحقيق أهداف مراجعة دورة المبيعات

يتم تحقيق أهداف مراجعة المبيعات كما يلي: [176] ص457

- الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على عمليات البيع.

- أداء فحص إجرائي للتأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد.
- مراجعة حسابية لصور فواتير البيع تشمل عمليات الجمع والطرح والضرب واحتساب الخصم التجاري، وكذلك مراجعة حسابية لدفتر يومية المبيعات.
- مطابقة الأسعار الواردة في صور الفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة أو مع العقود المبرمة مع العملاء للتأكد من أن البيع تم بالأسعار الصحيحة.
- مطابقة صور فواتير البيع مع طلبات العملاء للتأكد من جدية المبيعات ومن أنه تمت لعملاء حقيقيين.
- مطابقة صور فواتير البيع مع مستندات الشحن ومع ما قيد بدفتر يومية المبيعات مع إعطاء أهمية خاصة لمقارنة تاريخ العملية بدفتر اليومية مع تاريخ الشحن وكذلك صحة التوجيه المحاسبي للعملية.
- مطابقة صور فواتير البيع ويومية المبيعات مع بطاقة الصنف وسجل البضاعة الصادرة وأستاذ مساعد المخازن وسجل البوابة للتأكد من خروج البضاعة فعلا وبالتالي للتأكد من أن المبيعات حقيقية وليست وهمية.
- يتأكد المراجع أثناء الفحص المستندي من عدم قيد مبيعات أصول ثابتة بدفتر يومية المبيعات.
- مراجعة إنتقاديه لمبالغ المبيعات الكبيرة بشكل غير عادي والعمليات الغير المألوفة وذلك للتحقق من معقولية المبيعات المسجلة بالدفاتر.
- يوجه المراجع عناية خاصة لعمليات البيع تتم في نهاية السنة، فقد يحدث أن تعد فواتير البيع وتقيد كمبيعات في الدفاتر ولكل البضاعة لا تزال بالمنشأة أي لم تشحن للعميل. ويتعرف عليها المراجع عن طريق حصر العمليات المسجلة بيومية المبيعات في الأيام الأخيرة من السنة ويتأكد من وجودها ما يؤيد شحن هذه البضاعة فعلا (بوالص شحن، سجلات المخازن، سجل البضاعة الصادرة، سجل البوابة).
- يولى المراجع عناية خاصة لمبيعات البيع الهامة التي تثبت بالدفاتر في نهاية السنة، فقد ترغب إدارة المنشأة في تضخيم أرباحها بإثبات مبيعات وهمية ثم إعادتها في بداية الفترة التالية كمردودات مبيعات. وإجراء المراجعة الواجب إتباعه في هذه الحالة هو حصر العمليات المسجلة في الأيام الأخيرة من السنة بدفتر يومية المبيعات وذات مبالغ كبيرة والتحقق من وجود مستندات شحن صحيحة عليها تاريخ السنة الحالية.

2-3-4-1-6- إجراءات مراجعة مردودات المبيعات

وتتمثل الإجراءات الأولية والتحليلية لمراجعة مردودات المبيعات في الآتي: [51] ص376

- التأكد من اعتماد رد البضاعة من المختص مع التعرف على أسباب الرد.
- مطابقة صور الإشعارات الدائنة مع الفواتير الأصلية الخاصة بالبضاعة المرتدة للتأكد منها من حيث الصنف والنوع والأسعار، ثم مع ما قيد في دفتر يومية مردودات المبيعات.
- تتبع مردودات المبيعات من دفتر البضاعة الواردة إلى دفتر يومية مردودات المبيعات للتأكد من أن جميع البضاعة المرتدة قيدت في دفتر اليومية.

- فحص صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة الواردة ودفتر المخازن وبطاقات الصنف للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلا.
- المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات من حيث المجاميع الأفقية والرأسية، والنقل من صفحة إلى أخرى، والترحيل إلى دفتر أستاذ العملاء (دائن).
- فحص مردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية الحالية، وأوائل السنة المالية التالية للتأكد من الآتي:
  - ✓ ورودها إلى المنشأة وإدراجها ضمن البضاعة في قوائم الجرد.
  - ✓ قيدها في دفتر مردودات المبيعات.
  - ✓ اكتشاف ما قد يوجد من تلاعب في المبيعات.
- التأكد من عدم إثبات مبيعات صورية في آخر السنة المالية الحالية محل المراجعة ثم عمل قيود مردودات مبيعات عنها في أوائل السنة التالية، وبالتالي وزيادة الأرباح في السنة المالية محل المراجعة.

2-3-4-2- مراجعة دورة المصروفات

إن كافة العمليات المتداخلة فيما بينها والتي تهدف إلى الحصول على أصول ثابتة أو شراء مواد بالإضافة إلى العمليات الناتجة عن ذلك والتي تتزامن بدفع مبالغ معينة مقابل إقتناء أصل أو شراء مواد للمشروع يقصد بها دورة المصروفات.

تبدأ دورة المصروفات بإعداد طلب شراء داخل المشروع، ثم يلي ذلك الإتصال بالموردين وبحث موضوع الأسعار والمواصفات الأخرى وتحديد الجهة التي يراد الشراء منها، ليتم بعد ذلك إستلام البضاعة أو الأصل، وتنتهي دورة المصروفات بدفع ثمن الشراء وتسجيله في دفاتر الشركة.

2-3-4-2-1- مراجعة عملية المشتريات

وهي:

2-3-4-2-1-1- أهداف مراجعة دورة المشتريات

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المشتريات للتأكد من: [176] ص453

- معقولية عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر.
- أن عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم إستلامها فعلا أي أنها عمليات حقيقية.
- أن عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر تم الترخيص بها من الشخص المختص.
- تسجيل عمليات الشراء بالكامل دون أي نقص.
- تسجيل عمليات الشراء بالقيم الصحيحة.
- صحة التوجيه المحاسبي عند تسجيل عمليات الشراء.

- تسجيل عمليات الشراء في السنة المالية التي تخصها.
- تسجيل تفاصيل (الدفاتر المساعدة) وإجماليات عمليات الشراء (اليومية العامة والأستاذ العام).

2-3-4-2-1-2- كيفية تحقيق أهداف مراجعة دورة المشتريات

يحقق المراجع أهداف مراجعة دورة المشتريات من خلال تجميع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة عن العمليات والأرصدة في دورة المشتريات والمدفوعات النقدية. حيث يقوم المراجع بجمع أدلة خاصة بتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات فقط أو جمع أدلة خاصة بتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. ويمكن للمراجع جمع المزيج الملائم التي يدعم تحقيق كل من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة. حيث يجب أن يقوم المراجع أولا بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تحيد أنواع الرقابة المتوافرة فعلا. وبعدما يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الفعلية وأوجه القصور في الرقابة لكل هدف، يجب التوصل إلى تقدير مبدئي عن خطر الرقابة في كل هدف. وعند هذه النقطة، يجب أن يحدد المراجع أنواع الرقابة التي سيتم اختبارها للاختبار حتى يتم تدعيم التقرير المبدئي لخطر الرقابة. حيث يتم بناء الاختبارات الأساسية للأخطاء والمخالفات المرتبطة بالأهداف على أساس هذا التقدير المبدئي والاختبارات المخططة. وبعدما يتوصل المراجع إلى إجراءات المراجعة لكل هدف، يتم دمج الإجراءات في برنامج للمراجعة يمكن تنفيذه على نحو كفء. فهذه المنهجية هي المنهجية نفسها التي سبق ذكرها في دورة الإيرادات والمتحصلات. [196] ص157

2-3-4-2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المصروفات

هناك مجموعة من الأسئلة يطرحها المراجع الخارجي على مختلف المصالح بالمؤسسة تختلف هذه الأسئلة حسب طبيعة المؤسسة.

- هل هناك مصلحة المشتريات تتولى شراء داخل المؤسسة؟
- هل الطلبيات مرقمة ترقيما مسبقا ويراقب استعمالها باستمرار؟
- هل تخضع عملية شراء المشتريات التي تتعدى مبالغها حد معين إلى مناقصات وعروض مختلف الموردين؟
- هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بالمراقبة الدورية للأسعار المدفوعة على السلع المشتراة والتأكد من تلك الأسعار هي السائدة في السوق؟
- هل كل استلام للبضائع والاستثمارات يتم عن طريق مصلحة مستقلة؟
- هل تعد مذكرة استلام لكل إدخال للمشتريات ومن يعدها؟
- هل تسلم الفواتير بمجرد وصولها لمصلحة المحاسب؟
- هل تفرق المؤسسة بين النسخ الأصلية للمستندات والنسخ طبق الأصل؟
- هل تراع الإجراءات التالية في عملية دفع الفواتير؟

- في حال تقديم المورد للسلع والخدمات للمؤسسة هل هناك رقابة تبين التسجيلات المحاسبية؟
- هل تراقب مردودات المشتريات وتسجل حسب المخطط الوطني للمحاسبة؟
- هل نقارن كشوف الحسابات المرسلة من طرف الموردين بالحسابات الفرعية؟
- هل تحضر شيكات المتعلقة بالمشتريات بالاعتماد على مستندات مبررة ومن يحضرها؟
- هل الشيكات الفاسدة تلغي ويحتفظ بها؟
- هل تحرير الشيكات لحاملها ممنوع؟
- هل إجراء إلغاء الشيكات يتم في المؤسسة أو لا؟

2-3-4-2-4-3-2- إجراءات مراجعة مردودات المشتريات

يمكن تلخيص الإجراءات الأولية والتحليلية للمراجعة في الآتي: [51] ص374

- اعتماد رد البضاعة من المختص مع التعرف على أسباب الرد للبضاعة.
- مطابقة إشعارات الخصم الواردة من الموردين مع فواتير الشراء الأصلية للتحقق من توافق الأسعار.
- فحص إشعارات الخصم الواردة من الموردين مع دفتر يومية البضاعة الصادرة، ودفاتر المخازن للتأكد من خروج البضاعة المرتدة.
- المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات مع المجاميع، والنقل، والترحيل إلى حسابات الموردين بدفتر الأستاذ.
- فحص إشعارات الخصم الواردة من الموردين مع ما قيد في دفتر يومية مردودات المشتريات.
- الاهتمام بمعاينة مردودات المشتريات الخاصة بالشهر الأخير من السنة المالية محل المراجعة، وذلك للتأكد من إن البضاعة التي ردت قد خرجت بالفعل من المخازن، حتى لا يؤدي ذلك إلى زيادة الأرباح (الأرباح الصورية) في حالة خصم القيمة من المشتريات، وعدم الخصم من رصيد المخازن وإدراجها في قوائم الجرد للمخزون، ثم إعادة قيدها في أول السنة التالية والعكس يؤدي إلى تخفيض الأرباح.
- وكإجراء تحليلي يمكن للمراجع مقارنة مردودات المشتريات للعام الحالي مع العام السابق.

2-3-4-2-4- مراجعة دورة الرواتب والأجور

هناك أهداف أساسية وإجراءات للرقابة الداخلية للرواتب والأجور وهي متمثلة فيما يلي:

2-3-4-2-4-1- أهداف مراجعة الرواتب والأجور

هناك هدفان أساسيان للرقابة الداخلية للرواتب والأجور: [174] ص120 لم تصحح

- أن التكاليف العائدة لمستخدمي المؤسسة لكل دورة من الدورات المحاسبية مسجلة كما يجب.
- التأكد من أن الرواتب والأجور حقيقية ومدفوعة فعلا.

من حيث نظرية المراجعة يجب وجود أربعة مصالح وهي:

- ✓ الموافقة على ساعات العمل.
- ✓ تحضير الأجور.
- ✓ توزيع الأجور.
- ✓ وظيفة، حفظ وثائق دفع الأجور (عبارة عن أرشيف).

يجب أن تكون المصالح الأربعة مستقلة عن بعضها حتى تكون هناك إمكانية للرقابة.

2-3-4-2-4-2- إجراءات مراجعة الرواتب والأجور

هناك مجموعة من الأسئلة يطرحها المراجع الخارجي للتأكد من الأهداف السابقة: [174] ص121

- هل الأشخاص القائمون على الوظائف التالية مستقلون عن بعضهم البعض (الموافقة على ساعات العمل، تحضير الأجور توزيعها، حفظها)؟
- من هم الأشخاص الذين لهم الحق في إضافة أسماء في قائمة الأجور والرواتب وتغييرها؟
- هل هناك مصلحة خاصة بالمستخدمين؟
- ما هي الإجراءات المعمول بها بدخول وخروج المستخدمين؟
- هل هناك رقابة ثابتة معمول بها تخضع لها عملية تحضير الأجور؟
- هل تخضع الأجور قبل صرفها على موافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور؟
- هل يتم تغيير الأشخاص الذين يعدون كشوف الرواتب؟
- هل هناك حساب خاص بنكي أو بريدي لكل مستخدم؟
- في حالة الدفع النقدي للأجور هل الإجراءات معمول بها أم لا؟

الخلاصة

تعتبر مراجعة الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع محل المراجعة فحصا انتقاديا منتظما، لقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومد تصورها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

فعملية المراجعة تمكن المراجع بعد القيام بعمله من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى أثبات صورة عادية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي، من خلال تقديمه لتقرير بعد بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها وتقديم التقرير إلى من يهمه الأمر داخل المنشأة وخارجها، وهو ختام عملية المراجعة. حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادية.

2-4- جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك.

ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يرتكز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشآت. ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

ويؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي من مصادر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات إلى قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الأساليب المتاحة للإفصاح. وطالما أن هناك مجالا للمفاضلة بين طرق المحاسبة وأساليب الإفصاح فانه يجب اختيار طريقة المحاسبة أو أسلوب الإفصاح الذي يتيح أعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على اتخاذ قراراتهم.

ولا يعتبر مجرد إسداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية أو أسلوب الإفصاح على أساس منفعة المعلومات الناتجة في اتخاذ القرارات إرشادا كافيا لمن يتحملون مسئولية ذلك الاختيار. وإنما يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات.

وبتوضيح ذلك ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى:

- مدخل حول المعلومة المحاسبية.
- الافصاح المحاسبي والمعلومات الواجب الافصاح عنها.
- جودة المعلومة المحاسبية.

2-4-1- مدخل حول المعلومة المحاسبية

يلعب نظام المعلومات دورا هاما وحساسا داخل المؤسسة بصفته منتجا للمعلومات، فهو يعتبر عنصر حيوي، إذ على أساس المعلومات التي ينتجها يتم اتخاذ القرارات الفورية والاستراتيجية للمؤسسة.

2-4-1-1- المعلومة المحاسبية

تناول عدة باحثين في دراستهم حول المؤسسات مفاهيم وأساسيات المعلومات حيث تباينت وأتفقت وجهات نظرهم في تعريفها ومن هذه التعاريف نجد: " المعلومات بأنها عبارة عن بيانات تم تشغيلها بطريقة معينة أدت للحصول على نتائج ذات معنى لمستخدميها." [200] ص25

" المعلومة تعبر عن حقيقة أو ملاحظة أو إدراك أو أي شيء محسوس أو غير محسوس، يستخدم في تقليل عدم التأكد بالنسبة لحالة أو حدث معين ويضيف إلى معرفة الفرد أو الجماعة."

تعرف بأنها " مجموعة أخبار تحمل معارف أو علما حول موضوع أو شيء معين، فالمعلومات هي عملية فعل الأخبار وتحتوي على مضمون ما يتم الاخبار به في آن واحد قصد فهم المحيط فهما جيدا." [201] ص54

يمكن تعريف المعلومات Information على أنها البيانات التي يكون لها صدى لدى مستقبلها. وتكون تؤدي لتخفيض عدم التأكد. حيث تكون هذه البيانات معروفة فعلا، وهامة لمن يستلمها وتوصل إلى متخذ القرار أهميتها، وتكون قيمتها أعلى من تكلفتها. [202] ص123

عرفت أيضا أنها البيانات التي خضعت للتشغيل والتحليل والتفسير لتحقيق زيادة المعرفة لمتخذي القرارات ومساعدتهم لتحقيق أغراض معينة وتمكينهم من الحكم السديد على الظواهر والمشاهدات.

قد عرفت المعلومات كذلك أنها ما يمثل الحقائق والآراء، والمعرفة المحسوسة، في صورة مقروءة، أو مسموعة أو مرئية أو حسية أو ذوقية. [203] ص36

هناك عدة أفكار خاصة بالمعلومات عندما ترتبط بنظم المعلومات الإدارية، قد تستخدم بالإضافة إلى ما هو موجود، أو تستخدم للتصحيح، أو لتأكيد المعلومات السابقة، أو أنها تحتوي على مفاجأة (surprise)، بمعنى أنها تقول شيئا جديدا، لا يعرفه من إستقبلها من قبل، أو لا يمكنه التنبؤ بها. ويمكن القول أن التعريف المفيد والنافع من زاوية نظام المعلومات، هو التعريف التالي:

" المعلومات هي البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعا للفرد مستقبلها، نحو التي لها إما قيمة مدركة في الاستخدام الحالي، أو المتوقع أو في القرارات التي يتم اتخاذها." [204] ص97

أو " المعلومات هي عبارة عن بيانات منسقة ومنظمة ومرتبة، والتي تفيد الجهة التي تملكها الإدارة لاتخاذ قرار معين." [205] ص454

هو ذلك النظام الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات التي تعبر عن الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وإتاحة إمكانية تشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة للمهتمين بالوحدة الاقتصادية. [2] ص130

ويمكن في الأخير استخلاص من كل ما جيء به من تعاريف أن المعلومات هي عبارة عن بيانات تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا ويمكن استخدامها حاضرا ومستقبلا.

ويمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي بأنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية، الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل هذه الوحدة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية.

2-4-1-2- خصائص المعلومة المحاسبية

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات الخطوة الثانية في الإطار المفاهيمي لهيئة المعايير المحاسبة المالية FASB، وهي الخصائص التي ينبغي أن تتسم بها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

حيث ناقشت الهيئة الحقيقية بأن المعلومات تكون مفيدة فقط إذا كانت مفهومة للمستخدمين. وتفترض الهيئة أن المستخدمين لديهم التدريب والخبرة والحافز لتحليل التقارير المالية. أي أن التقارير المالية والإفصاح المحاسبي ينبغي ألا يكون موجها لتلبية احتياجات المستخدمين الساذجين أو المستخدمين العرضيين صدفة. [5] ص117

قد حدد FASB في قائمة المفاهيم رقم 2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تفرق بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرار. وعلى هذا وضع FASB عدة محددات هي التكلفة / المنفعة، الأهمية النسبية) كجزء من الإطار النظري.

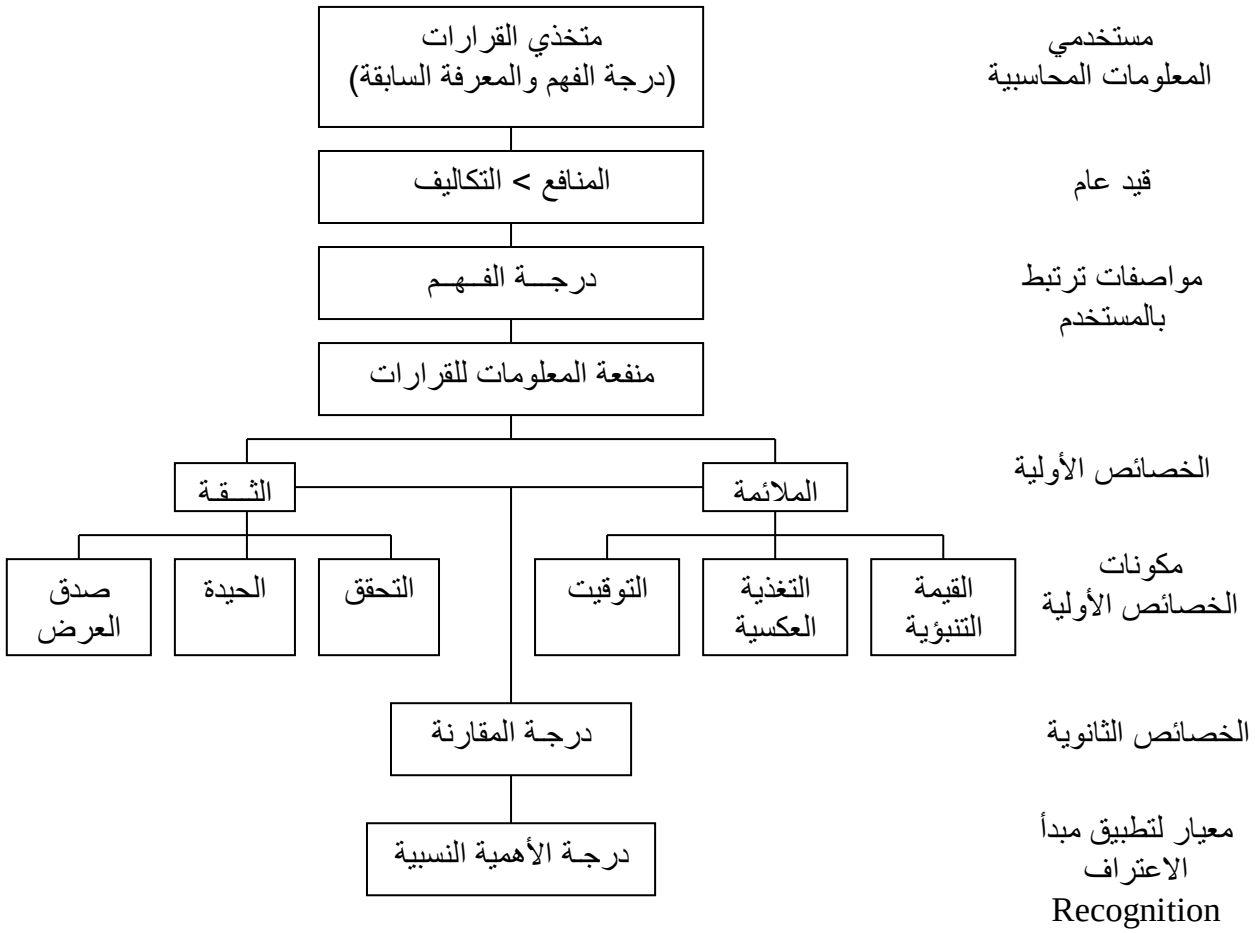
إن الأعتراف بإمكانية إعداد التقارير المالية بأكثر من طريقة من طرف الأدب المحاسبي أدى إلى ما يمكن أن يعبر عنه بأزمة الثقة في المحاسبة وظهرت على ضوء ذلك الحاجة إلى فكرة توحيد المحاسبة بهدف ضمان إعداد قوائم مالية موحدة مبنية على بيانات واحدة من طرف أكثر من محاسب يعمل بشكل مستقل. [206] ص72

لقد كانت الدراسة المنجزة من طرف ASOBAT أول تحول من البحث المحاسبي نحو النفعية، فقررت أربع صفات لتقييم مدى جودة أو منفعة المعلومات المحاسبية وهي: الملائمة، القابلية للتحقيق، التحرير من التحيز، والقابلية للقياس الكمي. [206] ص72

إن تحديد وتفضيل هذه الصفات معناه تفضيل معيار المنفعة وبالتالي التوجه أكثر إلى تلبية حاجيات مستخدمي التقارير المالية بالدرجة الأولى.

فالقوائم المالية هو المنتوج النهائي الإعلامي الذي تقدمه الشركة إلى مستخدمي ومحتاجي هذه التقارير، والمعلومات المحاسبية هي المادة الأساسية التي تنتج بواسطتها هذه التقارير، وبالتالي فالبحث عن جودة التقارير يبدأ بالبحث عن جودة المعلومات المحاسبية، وهذه الجودة لا تتحقق إلا بتحديد خصائص نوعية للمعلومات التي يجب توفيرها.

ولا يعتبر مجرد إسداء النصح باختيار طريقة المعالجة المحاسبية أو أسلوب الإفصاح على أساس منفعة المعلومات الناتجة في اتخاذ القرارات إرشادا كافيا لمن يتحملون مسئولية ذلك الاختيار. وإنما يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، والشكل رقم (15) يوضح بيان هذه الخصائص.



الشكل رقم (14): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية [18] ص34

متخذي القرارات والقابلية للفهم: إن متخذي القرارات ينقسمون إلى قسمين داخل المنشأة وقسم خارج المنشأة كالمستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية والمهنية، وغيرهم، وهؤلاء يعتمدون بشكل أساسي على المعلومات التي يتم عرضها وتقديمها في التقارير المالية المنصوص عليها والتي تقدم بطريقة اختيارية للحصول على معلومات التي يحتاجونها في اتخاذ قراراتهم المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، وتقييم الأداء. [207] ص195-196

كما أن متخذي القرارات يختلفون فيما بينهم، ومرد ذلك الاختلاف هو اختلاف مستوى التعليم، والفهم، والمعلومات التي بحوزة كل منهم، والقرارات التي يوجهونها، حيث أن المعلومات المحاسبية المفيدة من جهة مستخدم معين لا تكون كذلك بالنسبة لمستخدم آخر لعدم كفايتها للأغراض التي ينشدها منها، ولذلك يذهب البعض إلى معرفة نموذج قرار المستخدم الأساسي مهم للمحاسب لتحديد المعلومات التي يتطلب منه تقديمها، ورغم صعوبة هذه المعرفة فإنها تبين مدى أهمية التعرف على ما يبتغيه المستخدم بالنسبة للمحاسبة حتى يتمكن من توفير المعلومات المطلوبة لاحتياجات المستخدم وتقديمها. [208] ص51-52

إن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجالات ترشيد القرارات. حيث تعتمد المعلومة المحاسبية على المستفيد منها أو متخذ القرار نفسه. أي مقدرته على تحليل المعلومات ومستوى

الفهم والإدراك المتوفر لديه. وهذا ما وضحه الشكل رقم (12) حيث أزم إيجاد حلقة ربط بين المستخدمين والقرارات التي يتخذونها، والمتمثلة في حلقة القابلية للفهم وهي إحدى الخصائص التي تسمح للمستخدمين الذين لديهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بإدراك مغزى تلك المعلومات. [5] ص195

ومن هنا نجد أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي التي تميز المعلومات الأفضل والأكثر نفعا وفائدة، عن تلك المعلومات الأقل نفعا لغرض اتخاذ القرارات، وكما صنفها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عام 1980م الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على النحو التالي:

الخصائص الأساسية: أشارFASB إلى أن الملائمة والمصداقية هما الأساسيتان اللتان تجعلا المعلومة المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار.

- ❖ الملائمة Relevance: يجب أن تكون المعلومة مؤثرة في القرار، حيث تساعد المستخدمين لها على تنبؤات عن نتائج الأحداث المستقبلية بزيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر وإستيعاب الماضي وعلى تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة (القيمة الاسترجاعية للمعلومات).على سبيل المثال، عندما تقوم شركة IBM بإصدار تقرير مالي فترى Interim، فإن المعلومات التي يتضمنها تعتبر ملائمة لأنها توفر أساس التنبؤ بالدخل السنوي كما تقدم تغذية عكسية عن الأداء السابق. فلذلك يجب أن تكون المعلومة متاحة لمتخذي القرار لتكون ملائمة قبل أن تفقد قدرتها على التأثير لقراراتهم (التوقيت المناسب) Timeliness. فإذا تأخر تقرير شركة IBM عن نتائجها الفترية لمدة ستة أشهر بعد نهاية هذه الفترة، فإن المعلومات ستكون أقل إفادة لأغراض اتخاذ القرار. [169] ص70
  - الوقت الزمني المناسب: من أهم خصائص المعلومات المحاسبية أن تقدم لمستخدميها في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة للإستفادة منها في اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجة الخلل وأوجه القصور في الوقت المناسب، بأقل جهد وأدنى مستوى من التكاليف والخسائر.

    لذا تعتبر كفاءة الكادر المحاسبي من جهة وكفاءة النظام المحاسبي ذاته من جهة أخرى مؤشرا أساسيا في الإسراع بتقديم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب. مما يستلزم تقديم التقارير المالية والمحاسبية في فترات قصيرة نسبيا للاستفادة منها في اتخاذ القرارات. [1] ص90
  - القيمة التنبؤية: أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق إستفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.
  - القيمة الرقابية: أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية Feed Back وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية ... إلخ.
- ❖ المصداقية Reliability: إن المعلومة المحاسبية كلما نقص نسبة الخطأ والتحيز فيها كانت أكثر مصداقية وتعرض بصورة صادقة. وتمثل خاصية ضرورية لهؤلاء الأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت

أو الخبرة اللازمة للتقييم الفعلي للمعلومات. ولكي تتسم المعلومة المحاسبية بالمصداقية يجب أن تتوفر بها ثلاثة خصائص فرعية أساسية هي قابلية التحقق، الصدق في العرض، الحياد (عدم التحيز).

- القابلية للتحقيق Verifiability: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الإتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها. وغالبا ما يستخدم مرادفا للتحقيق وهو الموضوعية.
- الصدق في العرض Represntational Faithulness: يعني هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة أو أتفاق بين الأرقام والأوصاف dsicriptions المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى. فعندما تبين القوائم المالية لشركة مبيعات قدرها بليون دولار في حين أن المبيعات الفعلية 800 مليون فقط، فإن هذه القوائم تكون غير صادقة في العرض. [169] ص70
- الحياد Neutralily: يقصد به تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. يعني هذا المفهوم أيضا أنه لا يعقل اختيار عرض المعلومات بشكل يضمن تفضيل فئة من المستخدمين على حساب أخرى. وبالتالي فإن خلو المعلومات من التحيز يحقق بصورة تلقائية حياد هذه المعلومات، ذلك لأن المعلومات قد تأتي منحازة نحو اتجاه معين دون أن يكون ذلك مقصودا. وقد تعرض مفهوم الحياد في عملية وضع المعايير المحاسبية لهجوم متزايد، حيث أعلن البعض أنه لا يجب إصدار المعايير إذا كانت ستؤدي لآثار اقتصادية غير مرغوبة على صناعة أو شركة معينة، حيث لاقى هذا الرأي تعارضا من طرف (رونالد كيسو، جيرى ويجانت) لأن المعايير حسب رأيه يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا فقدت القوائم المالية الثقة بها. [169] ص71

وعدا عن الخصائص النوعية الرئيسية المشار إليها أعلاه، لابد من الإشارة إلى بعض الخصائص النوعية الفرعية المتنوعة الأخرى وهي: [1] ص92

- الثبات والانسياق في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية Consistency: حيث يستوجب الالتزام بإحدى السياسات المهمة في المحاسبة والمتمثلة بسياسات الثبات والإنسياق في تطبيق الطرق المحاسبية ما بين سنة وأخرى. وتعتبر هذه السياسة ذاتها أحد المعايير الأساسية الخاصة بإعداد تقارير المراجعة، والتي يجب على مراجع الحسابات الخارجي مراعاتها عند تقديم التقرير النهائي.

إن التزام المحاسب بسياسة الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية ليس مطلقا إذ يجوز أحيانا أن يغير طريقة تسعير المواد الصادرة من المخازن أو طريقة حساب اهتلاك الأصول الثابتة وغيرها بشرط توفر ما يلي:

1- وجود ضرورة مقنعة للتغيير.

2- أن يتم الإفصاح التام عن آثار التغيير في القوائم المالية.

3- أن يستمر في تطبيق الطرق الجديدة.

- إمكانية إجراء المقارنة Comparability: إن فاعلية المعلومات المحاسبية على عقد المقارنات بين بنود القوائم المالية لنفس السنة بين وحدة اقتصادية وأخرى، أو لنفس الوحدة بين سنة وأخرى تعتبر المدخل الأساسي والمنهج العلمي في إجراء التحليل المالي والمحاسبي.

من أجل أن تكون المعلومة مفيدة، وحتى تتسم بالنوعية كما يثنياها الإطار المفاهيمي، يجب الأمتثال للقيود الأربعة الأتية: [73] ص54

- سرعته Célérité: رغم أن المعايير IFRS لا تحدد ميزة لنشر المعلومة إلا أنه ينبغي تقديمها في أحسن تاريخ لأن المستعمل في حاجة إلى معلومة ذات مصداقية ليتخذ قراراته الاقتصادية فيشترط أن تكون سريعة.
- المقارنة بين التكلفة والميزة Rapport coût / Avantage: ينبغي أن تكون المزايا الحاصل عليها من خلال إعداد المعلومة أكبر من تكلفة للحصول عليها. لكن هل من السهل دائما تحديد ذلك؟
- التوازن بين المميزات النوعية: حتى يرتاح المستعمل للمعلومة المالية الحاصل عليها ينبغي على المؤسسة الحرص على أن توازن بين ما يقدم من معلومات كثيرة، مهما كانت صحتها، تؤثر سلبا على نوعية مجموع المعلومات الحاصل عليها.
- صورة صادقة وإظهار صادق: يفضل في الغالب إظهار المعلومات المالية بالآلاف وبالملايين بدلا من الوحدات النقدية. على المؤسسات التأكد من أن هذا النوع من الإظهار مفيد.

2-4-1-3- مستخدمو التقارير المالية وحاجتهم لها

رغم كثرة المستفيدين من القوائم المالية وتباين استعمالاتهم والحاجة إليها، إلا أنه يمكن تصنيفهم ضمن ثلاثة مجموعات وهي: [206] ص57

2-4-1-3-1- المجموعة الأولى: إدارة الشركة

تكون الإدارة بمختلف أقسامها ووظائفها على دراية وإطلاع ما يجري فيها يوميا، لكن هذا العلم يكون مجزء ضمن هذه الأقسام، وتأتي عملية التنسيق التي هي من وظائف الإدارة المركزية بتجميع هذه المعلومات وتلخيصها قصد إعداد القوائم والتقارير المالية، ورغم أنها هي التي أنتجتها فإنها في حاجة إلى استعمالها في أوجه عديدة خاصة إجراء المقارنات والمقاربات الضرورية للتأكد من صحتها، والاعتماد عليها في إعداد التنبؤات المستقبلية.

2-4-1-3-2- المجموعة الثانية: مهنة التدقيق المحاسبي

تتميز هذه الفئة عن غيرها بنظرتها المختلفة للقوائم، فهي لا تحتاج إليها لاستخدامات ذاتية إنما لتقدم رأيها فيها بخصوص درجة قانونيتها ومصداقيتها، فهي تقدم مساعدة تقنية لمستخدمي هذه القوائم مع تسديد مقابل هذه الخدمة (الأتعاب) من طرف معدي التقارير وليس مستخدميها.

2-4-1-3-3- المجموعة الثالثة: المستخدمون الخارجيون

تتضمن هذه المجموعة العديد من المستخدمين مع اختلاف أهدافهم، ومنهم:

2-4-1-3-3-1- المستثمرون (المساهمون) الحاليون والمحتملون

يهتم هؤلاء بالربحية والاستخدام الأمثل للموارد وأداء الإدارة.

2-4-1-3-3-2- المقرضون

تهتم هذه الفئة بالعائد المالي- الفائدة - وبدرجة السيولة والتدفقات النقدية لاسترجاع أموالها.

2-4-1-3-3-3- الدولة

تهتم هذه الفئة بالتقارير المالية من أجل الحصول على حقوق المجتمع - ضرائب- والتأكد من تطبيق القوانين والتشريعات، والإستعانة بها لإعداد الحسابات الوطنية على المستوى الاقتصادي الكلي.

2-4-1-3-3-4- العمال والنقابات

تعتبر فئة العمال الأكثر حرصا على استمرارية الشركة، لحرصها على دخلها المتمثل في الأجور، بالإضافة إلى إمكانية الحصول على جزء من الأرباح، وأكثر من ذلك فإن تطور تشريعات العمل في الكثير من الدول والتي تسمح للنقابات بحضور مجالس إدارة الشركات أو العضوية فيها، تجعل هذا الطرف من بين المهتمين والمستخدمين لهذه القوائم.

2-4-1-3-3-5- الموردون

تتميز علاقة هذه الفئة بالشركة في إمدادها وتموينها، ومنحها ما يسمى بقروض الشراء، لذلك تهمها بقاؤها واستمراريتها أولا، وسلامة وضعيتها المالية ثانيا.

2-4-1-3-3-6- العملاء

تتميز هذه الفئة بخصوصية نظرتها للتقارير المالية لأنها لا تعنيها بصورة مباشرة، وتكتفي فقط بالتأكد من استمراريتها، خاصة إذا كانت ممونه لمادة استراتيجية أو محتكرة.

2-4-1-3-3-7- المنافسون

تكون هذه الفئة من أكثر المهتمين بما يجري في الشركة، خاصة من حيث الاستمرارية ومستوى المخزونات، والصعوبات المالية المؤدية للإفلاس، وربما سياسات الشركة في مجال التوسع أو الاندماج.

2-4-1-3-3-8- مستخدمون آخرون

بالإضافة إلى الفئات السابقة والتي يمكن أن تستخدم التقارير المالية، فهناك جهات أخرى يمكن أن تهتم بها أيضا خاصة: الصحافة بنوعيها المتخصص والعادي، مراكز البحث والجامعات والجمعيات غير الحكومية المهتمة بالبيئة.

إن هذا التصنيف يعتمد على صفة الفئة، لكن هناك تصنيف آخر ينطلق من علاقة المستخدم وانطلاقا من بعد اقتصادي بحت، وهذا ما ذهبت إليه إحدى لجان FASB وقسمتهم إلى: فئة المستعملين المحترفين وفئة المستعملين غير المحترفين، كما ركزت اللجنة على المستعملين المحترفين أي الذين يستعملون التقارير بسبب أنشطتهم، أما غير المحترفين فيستعملونها لأغراض شخصية.

والجدول التالي يوضح أهم مستخدمي القوائم المالية وطبيعة القرارات المحتمل اتخاذها من طرفهم:

جدول (18): أهم مستخدمي القوائم المالية وطبيعة القرارات المحتمل اتخاذها من طرفهم [206] ص59

المستخدم للتقارير المالية	القرار المحتمل اتخاذه
المستثمرون الحاليون والمرتقبون	قرارات الاستثمار
المستثمرون الحاليون والمرتقبون	قرارات الإقراض
الموردون	رسم سياسات الإئتمان التجاري
المنافسون	تقييم القدرات التنافسية للشركة لرسم الاستراتيجيات
النقابات العمالية	تقييم وفهم سياسات الأجور والتأكد من استمرارية النشاط
الجهات المنظمة للممارسة المحاسبية	تقييم مدى الالتزام بتنفيذ وتطبيق التوصيات والتشريعات
المراجعون (المدققون)	تقييم مدى تطبيق القواعد والقوانين المحاسبية المعتمدة
الأكاديميون (الباحثون)	القيام بالأبحاث والدراسات
الصحافة والإعلام المتخصص	إعلام الجمهور العادي والمتخصص
فئات أخرى مهتمة بشؤون الشركة	تقييم الجوانب الخاصة ذات الصلة باهتماماتها

ويوجد خصائص لمستخدمي المعلومات المحاسبية يمكن تلخيصها في ما يلي: [209] ص41

- المستخدمين الأساسين للقوائم المالية هم من خارج الشركة.
- لديهم القدرة أو سلطة محدودة للحصول على المعلومات التي يرغبون في الحصول عليها.

- من أهم فئات المستثمرين الحاليين أو المرتقبين الدائنين للشركات.
- يمكن أن يتسع مفهوم المستخدمون ليشمل المواطنين جميعا في بعض الحالات لاسيما في تلك الأحوال التي يكون أداء الشركة مؤثرا على الاقتصاد القومي بشكل واضح.
- القوائم المالية معدة بإفتراض أن مستخدميها على الإلمام بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية والعلاقات التجارية والاقتصادية.
- أن القوائم المالية معدة لأولئك المستخدمين الذين يهمهم تقدير قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية لمصالحهم.

2-4-1-4- أهمية المعلومة المحاسبية

أهتم الدولة في الفترة الأخيرة بسوق رأس المال وبورصة الأوراق المالية وذلك باعتبارهما الإدارة الهامة لتسهيل عملية خصخصة شركات قطاع الأعمال العام. فغالبية الشركات التي يتم خصخصتها تصدر أسهمها ليتم تداولها في بورصة الأوراق المالية.

تلعب المعلومة المحاسبية دورا هاما في سوق المال، فهي ضرورية للتواصل إلى أسعار الأوراق المالية لما لها من مخاطر والعائد، وتساعد على تكوين محفظة الأوراق المالية للمستثمرين على حسب ميولهم في الحصول على العائد مع درجة معينة من المخاطر، وأن هذه التقارير المحاسبية تزيد أهميتها بالنسبة للشركات الصغيرة عنه في الشركات الكبيرة. يلزم على المحاسبة لكونها تؤدي وظيفة اجتماعية إتاحة المعلومات المالية الملائمة للعامة بأسرع ما يمكن وذلك للحد من محاولات الاستفادة غير مشروعية من المعلومات الداخلية. [19] ص84

ويتوقف ذلك على عاملين:

- مدى توافر المعلومات وتماثلها لجميع المستثمرين في سوق رأس المال.
- مدى فهم وتفسير السوق (المستثمرين) واستيعابه للمعلومات.

يلعب الإفصاح دورا هاما في تحقيق الآلية الخاصة بسوق رأس المال من حيث تحديد الأسعار المناسبة للأسهم. وتحقيق التوازن بين درجة المخاطر لها والعائد الذي تحققه هذه الأسهم. فالإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين وبالتالي كبر حجم سوق رأس المال متمثلا في زيادة عدد الأسهم المعروضة للشراء والبيع وكذلك في زيادة حجم التعامل (عمليات الشراء والبيع) لهذه الأسهم. فإذا تحققت كفاءة سوق رأس المال فإن ذلك سيؤدي إلى تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق تحقيق التوزيع الأمثل للموارد. فالمشروعات ذات الكفاءة العالية والعائد المرتفع تستطيع أن تحصل على الأموال اللازمة لتمويل عملياتها بتكاليف منخفضة.

ويتمكن المستثمرين بواسطة المعلومات المحاسبية تحقيق الآتي: [18] ص19

1- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والمتمثلة في التوزيعات التي يستلمها المستثمر وكذلك الأرباح الرأسمالية الناتجة من الارتفاع في قيمة الأسهم.
2- تقديم درجة المخاطرة الخاصة بالأسهم وتتمثل في درجة التباين لعائد السوق للسهم التي قد تنتج من متغيرات تتعلق بالسوق وهي ما تسمى بدرجة المخاطرة المنتظمة Systematic Risk. وكذلك درجة المخاطرة الناتجة من تغيرات راجعة للشركة نفسها والتي تسمى بدرجة المخاطرة غير المنتظمة Unsystematic Risk.
3- مساعدة المستثمرين على تكوين محفظة مناسبة للأوراق المالية. ويهدف المستثمرين من تكوين المحفظة التي تجنب المخاطرة غير منتظمة عن طريق تنويع الاستثمارات.

تكمن الحاجة إلى وجود نظام المعلومات المحاسبية والإدارية لتلافي عيوب النظم التقليدية والتي تتلخص في الآتي: [126] ص82

1- المعلومات الناتجة عن النظم التقليدية لم تكن ترد في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وغالب ما ترد متأخرة وخاصة لأغراض التخطيط.
2- المعلومات الناتجة ليست متكاملة. ولا تتضمن قدرا كافيا من المعلومات الخارجية المقيدة للإدارة.
3- المعلومات الناتجة غير موجزة مما يزيد من صعوبة استخدام الإدارة لها حيث تشوه الحقائق بين التفصيلات الكثيرة.
4- لا تقدم المعلومات في الشكل المناسب.
5- تكلفة إعداد المعلومات غالية.
6- معظم المعلومات الناتجة لا تحتاجها الإدارة.

2-4-1-5- عوامل انتشار نظام المعلومة المحاسبية

إن أي نظام شامل للمعلومات المحاسبية يتكون من الأنظمة الفرعية التي يتم بينها وبين بعضها تغذية عكسية أو بينها وبين الخارج، ومن العوامل التي ساعدت على انتشار منهج النظم ما يلي: [126] ص82

- التعقيد في العمليات الاقتصادية واتساع إحجامها والتغيرات المستمرة في البيئة التي تتم فيها المعلومات.
- تداخل الأنظمة والأنشطة الفرعية للإدارة.
- التقدم السريع في الحسابات الإلكترونية.
- تعدد احتياجات الإدارة للمعلومات.

2-4-1-6- وظائف نظام المعلومات المحاسبية

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة والمتمثلة في: [210] ص45

2-4-1-6-1- تجميع بيانات العمليات بواسطة الوثائق الأصلية

جمع وتخزين البيانات المتعلقة بأنشطة وعمليات المنشأة بكفاءة وفعالية تستمد البيانات من نظام العمليات وتسجيلها في المستندات والوثائق الملائمة، بعد التحقق من صحتها، التأكد من شمولية المستندات وكمالها. أن الرقابة والدقة الأفضل تتحقق عند استخدام نماذج خاصة للتسجيل تسمى الوثائق الأصلية، مثل طلب الشراء لطلب البضاعة من الموردين.

ويؤدي الترقيم المسبق لكل مستند أو وثيقة إلى تحسين الرقابة على البيانات، ويكتب هذا الرقم على الزاوية اليسار العليا من طلب الشراء، لأن هذا الترقيم المسبق يسهل عملية إثبات تسجيل كل تلك العمليات وعدم إغفال أي منها.

2-4-1-6-2- معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص ... إلخ

بعد إستلام المستندات الأساسية من أنظمة العمليات، تجري عمليات فرز وتصنيف لهذه المستندات تمهيدا لتسجيل القيود والترحيل إلى الحسابات، فمثلا يقوم موظف الحسابات بترتيب فواتير المبيعات بحسب أرقام حسابات العملاء، تمهيدا لترحيلها إلى حسابات، كما يقوم المحاسب بإجراء عملية تصنيف للمستندات بحسب تاريخها وحسب نوعها تمهيدا لتسجيلها في دفاتر اليومية.

ترحل العمليات المالية إلى دفاتر الأستاذ المساعد ودفاتر الأستاذ العام، تستخدم دفاتر الأستاذ لتقديم ملخص عن الأوضاع المالية بما فيها الرصيد الجاري للحسابات الفردية، وتكون هذه الدفاتر عبارة عن دفاتر في الأنظمة اليدوية، وبالتالي فإن العبارة التي تقال عن المحاسبة بأنها عملية حفظ للدفاتر تشير إلى عملية إعداد دفاتر الأستاذ.

نظرا لتنوع وتعدد الحسابات التي تستخدمها المنضمات لترحيل العمليات تقوم المنظمات بوضع دليل الحساب، حيث يتم إعطاء رقم مستقل لكل حساب من حسابات الأستاذ العام، وتعطي أرقام فرعية للحسابات التابعة له في دفتر الأستاذ المساعد، ودليل الحسابات هو عبارة عن قائمة بحسابات الأستاذ العام المستخدمة في الشركة، وهو يعد أحدى مظاهر نظام المعلومات المحاسبي، لأنها تؤثر في طريقة إعداد القوائم المالية والتقارير المالية الإدارية.

2-4-1-6-3- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين

يتم تأمين تلك المعلومات على شكل تقارير تصنف إلى فئتين: القوائم المالية والتقارير الإدارية.

2-4-1-6-1-3- القوائم المالية

يبدأ إعدادها بإعداد ميزان المراجعة حيث يتم تصنيف أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام، للتأكد من أن الأرصدة المدينة الإجمالية للحسابات المتنوعة مساوية للأرصدة الدائنة الإجمالية للحسابات الأخرى، وحالما يتم إعداد ميزان المراجعة وتدقيقه، يتم وضع قيود التسوية اللازمة ومن ثم إعداد ميزان

مراجعة المعدل لأنه يعكس آثار كل قيود التسوية، ويتم إختبار ميزان المراجعة المعدل من أجل إثبات مساواة المبالغ الدائنة مع المدينة وإثبات دقة قيود التسوية. ويمكن إعداد قائمة الدخل وقيود الإقفال لإغلاق كل حسابات المصاريف والإيراد من ميزان المراجعة المعدل، وتحويل مبلغ الدخل أو الخسارة الصافية إلى حساب حقوق الملكية المناسب، ويتم إعداد الميزانية الختامية، وأخيرا قائمة التدفقات النقدية باستخدام المعلومات من قائمة الدخل والميزانية الختامية.

2-4-1-6-3-2- التقارير الإدارية

يجب أن يكون نظام المعلومات قادرا على تزويد الإداريين بالمعلومات التشغيلية التفصيلية حول أداء الشركة، مثلا تقارير حول حالة المخزون، الربحية النسبية للمنتجات، الأداء النسبي لكل من مندوبين المبيعات، المتحصلات النقدية... إلخ.

2-4-1-6-4- تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات والكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات

المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة، وتؤكد أيضا حماية هذه البيانات وأصول المنشأة الأخرى تستخدم المنظمات مجموعة من الإجراءات لتحقيق رقابة داخلية فعالة على العمليات ضمن المنظمة.

- التحديد المسبق للصلاحيات والمسؤوليات عن تنفيذ الأعمال والأنشطة.
- الفصل بين الوظائف والمهام ذات العلاقة ببعضها.
- تأمين التوثيق الكافي والملائم لكل الفعاليات والأنشطة.
- حفظ الأصول والسجلات بطريقة جيدة ومأمونة.
- التقويم المستقل للأداء في مختلف الوحدات التنظيمية داخل المنظمة.

تهدف الرقابة على البيانات إلى التأكد من حماية أصول المنظمة من مخاطر، والتأكد من صحة البيانات المسجلة ودقتها. لذلك تشمل عمليات الرقابة على البيانات الرقابية على المدخلات والمعالجة والمخرجات.

2-4-1-6-5- تجميع المعلومات

تهدف هذه الوظيفة إلى نقل وتوصيل المعلومات المنتجة والمجمعة في نظام المعلومات إلى الأشخاص المصرح لهم بالحصول على هذه المعلومات. وبطبيعة الحال، يجب أن يتفق توقيت ووسيلة التوصيل ومضمون الرسالة وكفاية التغير عنها مع رغبات واحتياجات مستقبلي المعلومات. فمن المهام الأساسية لنظام المعلومات تحديد وتحويل حاجة ورغبات مستقبلي المعلومات ومحاولة الوفاء بهذه الاحتياجات بحسب الإمكانيات المتاحة مع تتبع ما قد يحدث مع تغيير أو تطورات في هذه الاحتياجات والرغبات من وقت إلى آخر من خلال معلومات التغذية العكسية. [111] ص38

2-4-1-7- عناصر نظام المعلومة المحاسبية

عناصر المعلومة المحاسبية هي الأجزاء المادية والتي تضمن قيام النظام بوظائفه والمتمثلة في كل من الأجهزة، وسائل التخزين، البرامج، قاعدة البيانات، إجراء التشغيل، والأفراد. [111] ص23

2-4-1-7-1- الأجهزة

تتضمن أجهزة نظام المعلومات المعين كل من الهاتف، الفاكس، الآلات الكاتبة، الآلات الحاسبة، والحاسبات الإلكترونية بأجزائها المختلفة والمكملة لها مثل وحدة التشغيل المركزية أجهزة المدخلات والمخرجات، وسائل الإتصالات، وسائل إعداد البيانات.

2-4-1-7-2- وسائل حفظ وتخزين البيانات

وهي تتكون أساسا من الملفات والمستندات المكتوبة وآلات التصوير في النظم اليدوية. ويضاف إلى ذلك الأشرطة والأسطوانات الممغنطة والكروت المثقبة في النظم القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية.

2-4-1-7-3- البرامج

وهي من أجهزة المادية للنظم القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية فقط. وهناك نوعين من البرامج:

2-4-1-7-3-1- برامج النظام

هي البرامج الخاصة بتشغيل الحساب نفسه والاستفادة من كل قدراته ويقوم بإعدادها منتجو الحسابات الإلكترونية. وتميز برامج النظام الحساب الإلكتروني لكل شركة. باختصار برامج النظام هي ما يستطيع الحاسب أن يفعله.

2-4-1-7-3-2- برامج تطبيقية

وهي برامج خاصة بالوظائف المختلفة المطلوب تشغيلها باستخدام الحاسب مثل برامج الأجور، المخزون ... إلخ. وتعد هذه البرامج من قبل مستخدم الحاسب أو من قبل شركات متخصصة وبإختصار، البرامج التطبيقية هي ما يطلب من الحاسب فعله.

2-4-1-7-4- قاعدة البيانات

وهي الوعاء الذي يحتوي على البيانات الأساسية المخزنة بوسائل الحفظ المختلفة والواجب توفيرها يمكن القيام بعملية التشغيل. فالبيانات يتحصل منها على معلومات بعد قيام الحاسب بتنفيذ عمليات البرامج التطبيقية عليها حرفيا.

2-4-1-7-5- إجراءات التشغيل

يوجد نوعان من الإجراءات في نظام الحاسبات الإلكترونية أحداهما لمستخدمي النظام والذي يتضمن التعليمات الخاصة بإعداد البيانات وكيفية إدخالها والتعليمات الخاصة باستخدام وتشغيل الحاسب. أما الثاني، فخاص بالعاملين في مركز الحاسب الإلكتروني الذي يقومون بتشغيل النظام.

2-4-1-7-6- العنصر البشري

وهو أهم جزء من الأجزاء المادية لنظام المعلومات، حيث أنه يجعله قابل للتشغيل. حيث يتضمن نظام القائم على استخدام الحسابات الإلكترونية محللي ومصممي النظم وواضعي البرامج اللذين سيتركون في عملية تحليل وتصميم وتنفيذ وتطوير نظام المعلومات. كما يشمل أيضا القائمين على تشغيل النظام في مركز الحاسب، والأفراد المسؤولين عن جمع وحصر وإعداد البيانات في شكل معين لتصبح مخرجات. فهم المستخدمين النهائيين للمعلومات التي ينتجها النظام.

2-4-2- الافصاح المحاسبي والمعلومات الواجب الافصاح عنها

يمثل الإفصاح المحاسبي أحد الأهداف الرئيسية عند إعداد القوائم المالية وذلك لتحقيق الفائدة والمنفعة لمستخدم هذه التقارير، فكل أصحاب المصلحة، سواء كانت هذه الأخيرة مباشرة أو غير مباشرة لا يمكنهم التعرف على ما يدور في المنشآت إلا من خلال قوائمها المالية، لذا فمن الضروري أن تعد وتعرض هذه القوائم بالطريقة التي تكفل لهذه الجهات الحصول على معلومات التي تساعدهم في النهاية على اتخاذ القرار.

2-4-2-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

هناك اختلاف حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشودة وبذلك يصعد الوصول إلى مفهوم موحد للإفصاح يتضمن مستوى توفير الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته في هذا المجال، وقد أعطيت عدة تعاريف للإفصاح نذكر منها ما يلي:

" يعتبر الإفصاح المحاسبي روح أي سوق مالية أساس نجاحه، فالإفصاح المحاسبي يحقق في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات المتعاملة في السوق والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين." [212] ص8

ويعرف على أنه: " تزويد الأطراف المتعددة الخارجية ومنها الهيئات الضريبية، فضل عن تزويد إدارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات المفيدة والضرورية عن هذه الوحدة ونشاطها ونتائج هذا النشاط وفي الوقت المناسب وبالكيفية التي تؤدي إلى التأثير على نشاط هذه الوحدة وتساعد هذه المعلومات جميع

الأطراف في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تهدف إلى ديمومة عمل هذه الوحدة وإستمرار نشاطها وتطويرها بما يخدم مصلحة هذه الأطراف في الوقت الحاضر وفي المستقبل." [213]

أيضا " هو إظهار القوائم المالية بجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع، بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة." [209] ص39

وأيضا يعرف على أنه " إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع أي يهدف الإفصاح إلى تميز الظاهرة موضع الدراسة وتوضيح معالمها بشكل يسهل معه فهم المعنى المقصود كما يفيد في تحديد الاتجاهات والموضوعات الرئيسية التي لها أهمية." [214]

يتطلب الإفصاح المحاسبي الأمثل أن تصمم وتعد القوائم المحاسبية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه المعلومات أرقاما غير مضللة وأن تكون كافية وصريحة، مع عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية تكون مفيدة للغير أو للمؤسسة، أي أن الإفصاح الشامل هو الذي يوصل المعلومات المحاسبية إلى المستخدمين والأطراف المعينة كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بالمركز المالي ونتائج هامة ومع التقليل من احتمالات سوء الفهم. ويسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية. [19] ص80

ويعد الإفصاح من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية فهو بمثابة القاعدة الذهبية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية حيث أن التمثيل الصادق للبيانات والمعلومات المالية في القوائم المالية الختامية هدف تسعى إدارة المشروع إلى تحقيقه وتستخدم الكثير من الأساليب الفنية للمحاسبة للتأكد من أمانة عرض وتقديم القوائم المالية الختامية بصورة صحيحة وعادلة وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمشروع. [214]

وهناك عدة نقاط جوهرية يجب مراعاتها لتلبية شروط الإفصاح التام، نذكر منها ما يلي: [19] ص81

- تقديم التفاصيل عن السياسات وملخص عن الطرق المحاسبة المستخدمة في إعداد القوائم المالية، خاصة عندما تستدعي هذه السياسات تطبيق المحاكمة العقلانية والرأي الشخصي للمحاسب أو أنها غير مألوفة أو توجد عدة طرق بديلة.
- تقديم معلومات إضافية للمساعدة في التحليل المالي أو الاستثماري لتحديد حقوق الفئات المختلفة والتأثيرات المالية الناتجة من أي تغيير في الطرق المحاسبية خلال الدورة الجارية.
- تقديم تقرير عن أي تعديلات سياسية محاسبية تكون قد تمت أو طبقت في السنة السابقة وتحديد الأثر الناجم عنها.

- الإفصاح عن الأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات الناجمة عن عمليات تمت مع كل الفئات ذات المصلحة المشتركة مع المؤسسة، مثل تحديد الأصول المرهونة كضمان للقروض، الشروط الهامة التي تضمنتها عقود الإقراض، الشروط التعاقدية المرتبطة بإتفاقات الإستئجار وغيرها.
- الإفصاح عن العمليات المالية وغير المالية التي تمت بعد تاريخ إعداد الميزانية العامة والتي تؤثر بشكل مادي على المركز المالي للمؤسسة.

2-4-2-2- أنواع الإفصاح

نظرا لاختلاف وجهات نظر المستخدمين، حيث إن ما يمكن عده ملائما وضروريا لشخص ذو كفاءة، قد لا تكون كذلك لشخص آخر لا يمتلك المستوى نفسه من الخبرة، زيادة على رغبة الإدارة في الإفصاح أو عدم الإفصاح، واختلاف المعلومات المطلوبة من قطاع لآخر من القطاعات الاقتصادية كذلك اختلاف بيئة الأعمال التجارية، واختلاف حاجات المستخدمين كل ذلك أدى إلى ظهور أنواع متعددة من الإفصاح ومنها ما يأتي: [212] ص20

2-4-2-2-1- الإفصاح الكامل

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم الفترة المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

2-4-2-2-2- الإفصاح العادل

يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

2-4-2-2-3- الإفصاح الكافي

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا على اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

2-4-2-2-4- الإفصاح الوقائي

يقوم على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن ويهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محمودة على استخدام المعلومات المالية، لذا يجب أن تكون المعلومات المالية بأعلى درجة ممكنة من الموضوعية والحياد والعدالة، وأن القاعدة العامة (هي الشأن)، ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية: [213]

- السياسات المحاسبية.
- التغيرات في السياسات المحاسبية.
- التغيرات في التطبيقات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- التغير في طبيعة الوحدة الاقتصادية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية والأحداث اللاحقة.

2-4-2-5- الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية. [212] ص20

2-4-2-6- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، والإفصاح عن الإتفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر طويلة، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى. [213] ص20

2-4-2-3- مقومات الإفصاح المحاسبي

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات القوائم المالية ليس عملية عشوائية, بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح, ومن أهم المحددات الرئيسية على نوع وحجم الإفصاح ما يلي: [215] ص84

2-4-2-3-1- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين, والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة, حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين لكل دولة.

2-4-2-3-2- الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح, حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة, إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.

2-4-2-3-3- المنظمات والمؤسسات الدولية

بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح, ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB, حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي, من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.

2-4-2-4- أهمية الإفصاح المحاسبي

ترجع أهمية الإفصاح للدور الرئيسي الذي يلعبه في توفير المعلومات المحاسبية التي توفر البيئة الجيدة لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم وأنواعهم، ولقد زاد من أهمية الإفصاح لزيادة الحاجة إلى معلومات مالية وغير مالية توفر للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية المناخ الجيد لاتخاذ القرار لأن الفائدة المحققة لمستخدم التقرير المالي بما تحويه من معلومات تزيد بزيادة قيمة المعلومات المحتوات فيه، ويمكن ذكر على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر بعض النقاط تظهر أهمية الإفصاح وهي كالتالي: [214]

- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.
- تساعد التقارير المالية في إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.
- الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية.
- تساعد معلومات التقارير المالية في إمداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات اللازمة لهم حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم.
- تساعد معلومات قائمة الدخل على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات ونجاحها في تحقيق الأهداف الربحية خلال مدة معينة بالإضافة إلى بيان أثر قرار التمويل والاقتراض على نتيجة الأعمال (الربح).
- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب.
- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضعيفة في الحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدة.
- إمداد المستخدمين للتقارير المالية بالمعلومات المقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل.
- تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية والتي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ، وسيتبع ذلك بالضرورة توضيح الفروض الخاصة بتلك العمليات والمفاهيم التي أسست عليها.

- تساهم القوائم المالية في إعداد التقارير الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية ذات الأثر على المجتمع والتي يمكن أن تقبل القياس أو التحديد أو الوصف، والتي تشكل أهمية بالنسبة لدور الوحدة الاقتصادية خدمة البيئة الاجتماعية التي تتواجد فيها.

2-4-2-5- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

حتى تكون القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم لمستخدميها يجب الإفصاح فيها عن معلومات خاصة بكل قائمة من هذه القوائم. وهناك معلومات عامة التي يتناولها الإفصاح والتي ترد في القوائم المالية، هي كما يلي:

- يجب الإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية لكي تكون القوائم المالية سهلة الفهم.
- يجب إضافة المعلومات التي توضح طبيعة البنود أساس تبويبها.
- يجب ذكر إسم المنشأة، موطن تأسيسها أو جنسيتها، وشكلها القانوني، نوع العملة التي أعدت على أساسها.
- لا يجوز إدماج البنود الهامة في بعضها البعض، أو إجراء المقاصة فيما بينها دون الإفصاح عن كل منها على حدى.

2-4-2-5-1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة أو شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، كما يجوز عرض غير المتداولة في البداية ثم المتداولة. وكذلك الحال بالنسبة للجانب الآخر بالميزانية، فقد تعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة.

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية في صلب الميزانية كحد أدني: [173] ص56

1- الأصول الثابتة.
2- الاستثمارات العقارية.
3- الأصول غير ملموسة.
4- الأصول المالية (بخلاف المبالغ الموضحة تحت (5 ، 8، 9)).
5- الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
6- الأصول البيولوجية.
7- المخزون.
8- العملاء والمدينون المتنوعون.
9- النقدية وما في حكمها.
10- الموردون والدائنون المتنوعون.

11- الأصول والالتزامات الضريبية وفق ما يتطلب ذلك المعيار محاسبي دولي رقم (12) ضرائب الدخل.

12- المخصصات.

13- الالتزامات المالية (باستبعاد المبالغ الموضحة تحت (10، 12)).

14- الضرائب المؤجلة وفق ما يتطلب ذلك المعيار محاسبي دولي رقم (12) ضرائب الدخل.

15- حقوق الأقلية المدرجة ضمن حقوق الملكية.

16- رأس المال المصدر والاحتياطات المتعلقة بمساهمي شركة الأم.

2-4-2-5-2- المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات

يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو في إيضاحات الميزانية عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة, ويجب أن يتم تصنيف كل بند إلى أنواع فرعية حينما يكون ذلك مناسب حسب طبيعته, ويجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمنشأة الأم والشركات التابعة والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة ويجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات: [167] ص115-116

- ✓ بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:
  - عدد الأسهم المرخص بها.
  - عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل والمصدرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
  - القيمة الإسمية للسهم.
  - تسوية عدد الأسهم مطابقة في بداية السنة مع الأسهم في نهاية السنة.
  - الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود المفروضة على توزيع أرباح الأسهم ورد رأس المال.
  - الحصة التي تحتفظ بها المنشأة ذاتها في رأسمالها أو التي تحتفظ بها الشركات الشقيقة أو التابعة لها.
  - الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب عقود الخيارات وعقود البيع متضمنة شروط الإصدار وقيمتها.
- ✓ وصف لطبيعة وغرض لكل إحتياطي ضمن حقوق المالكين.
- ✓ مبلغ أرباح الأسهم الموزعة أو المقترحة أو المصرح عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.
- ✓ مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

يجب على المنشأة التي هي ليس لها رأس مال أسهم مثل شركات الأشخاص أن تفصح عن المعلومات المعادلة لتلك المعلومات المطلوب إعدادها مع توضيح التغيرات من كل فئة من فئات حصص الملكية في كل فترة الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل فئة من فئات حصص الملكية.

2-4-2-5-3- المعلومات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 المعدل على أنه يجب كحد أدنى أن تشمل قائمة الدخل على البنود التالية (إذا كانت وثيقة الصلة بعمليات المنشأة عن الفترة محل الدراسة): [74] ص253

- الإيراد.
- نتائج أنشطة التشغيل.
- تكاليف التمويل.
- حصة أرباح و خسائر الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة والتي تعالج محاسبيا بطريقة حقوق الملكية.
- مصروف الضرائب.
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.
- البنود غير العادية.
- حصة الأقلية.
- صافي الربح عن الفترة.

2-4-2-5-4- المعلومات الأخرى في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات

يجب أن تعرض المنشأة سواء في قائمة الدخل أو في الإيضاحات بنود الإيرادات والمصروفات ذات الأهمية النسبية كل على حده بناء على طبيعة وقيمة البند. [74] ص255

- تحليل المصروفات ويبنى على طبيعة أو وظيفة المصروف.
- في حالة تبويب المصروف على أساس وظيفته، فإنه يتم الإفصاح عما يلي:
  - عبء الاهتلاك للأصول الملموسة.
  - عبء الاستهلاك للأصول غير الملموسة.
  - مصروف منافع العاملين.
  - التوزيعات المعلنة ونصب السهم الواحد منها.
  - البنود غير العادية.
- تعكس قائمة التغيرات في حقوق الملكية المعلومات عن الزيادة أو النقص في صافي الأصول أو الثروة.
- يشتمل الحد الأدنى من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل ما يلي:
  - ربح أو خسارة الفترة.
  - كل بند من بنود الدخل أو المصروف يتم الإعتراف به وتسجيله.
  - إجمالي البنود أعلاه مبينا الجزء الذي يخص حصة الأقلية وحصة الأغلبية.
  - آثار التغيرات في السياسات المحاسبية.

- آثار تصحيح الأخطاء.

- تشمل المعلومات الأخرى التي يتم عرضها سواء في صلب قائمة حقوق الملكية أو الإيضاحات على ما يلي:

- معاملات رأس المال مع الملاك وتوزيعات الأرباح لهم.
- تسوية أرصدة الأرباح أو الخسائر المتراكمة في بداية ونهاية السنة.
- تسويات القيمة المعدلة لكل فئة من حقوق الملكية، علاوة الأسهم وأي إحتياطي في بداية ونهاية الفترة.

- يتم منافسة الإفصاحات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية في فصل مستقل.

2-4-2-5-5- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التغير في حقوق الملكية

أوجب معيار المحاسبي الدولي رقم (1) الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى. ويجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي: [20] ص57

- صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.
- كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر التي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه معايير أخرى مجموع هذه البنود.
- إجمالي البنود الناتجة من أعلاه موضحا به صورة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية.
- لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

كما يمكن إظهار البنود التالية في قائمة حقوق الملكية: [94] ص53

- ✓ العمليات الرأسمالية مع المالكين.
- ✓ رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة.
- ✓ تقسيم محتويات قائمة التغير في الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم، بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال ورأس المال الإضافي والاحتياطات.

2-4-2-5-6- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية

يجب أن تعرض البيانات التالية في صلب قائمة التدفقات النقدية أو الإيضاحات: [20] ص371-373

- مكونات النقد والنقد العادل.
- التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية.
- ضرائب الدخل المدفوعة.
- الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح.
- شراء وبيع الشركات التابعة.

2-4-3- جودة المعلومة المحاسبية

أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في سنة 1966م دراسة تحت عنوان " بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة "، وبينت هذه الدراسة تراجع الجمعية عن محاولاتها لتأصيل الفروض والمبادئ المحاسبية بمعنى خرجت عن الاتجاهات التقليدية، وركزت بدلا من ذلك على معيار المنفعة التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين الخارجين، من خلال القوائم المالية ذات الغرض العام. [216]

فهذه الدراسة قد ربطت أهداف المحاسبة باحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية إلى معلومات مفيدة، وهذه نقطة تحول جوهرية في البحث المحاسبي، فركزت الجمعية على أربعة خصائص لتقييم جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية وهي الملاءمة، القابلية للتحقيق، التحرر من التحيز، والقابلية للقياس الكمي.

يعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف المجامع العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (FASB) إلى إصدار البيان رقم (02) سنة 1980م الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي تمثل المدخل الضروري لتأصيل وتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالميا في إعداد القوائم والتقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها. [217] ص105

إن نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية هو مفتاح أساسي نجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها هذه المؤسسات، وذلك من خلال ما يساهم فيه من تدعيم عمليات التنسيق والدعم للعمليات الإدارية في جميع المستويات التنظيمية. هذا بالإضافة إلى دوره كأداة إتصال بين أجزاء المؤسسة المختلفة من جهة ومن جهة أخرى دوره في تزويد البيئة المحيطة بالمؤسسة من معلومات محاسبية مفيدة.

انطلاقا من هذا الأثر، فإن دراستنا هذه ستتركز على دور مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية في دعم وتنسيق عملية ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات، ونخص بالذكر تلك الآثار المشتقة أو الناجمة عن قبول معيار الصلاحية أو المنفعة في تعريف وتحديد صفات وأهداف المعلومات المحاسبية.

2-4-3-1- مفهوم الجودة

لقد تعددت وتباينت التعاريف التي أعطيت للجودة من قبل الكتاب والمهتمين بالموضوع، لذلك من الصعوبة وضع تعريف بسيط وموحد لمعنى ومضمون الجودة وأبعادها المختلفة ومن هذه التعاريف:

" الجودة تعني جملة الخصائص التي تمكن المنتج من تلبية احتياجات ورغبات الزبون، والتي تمكن من تقليص فرص التالف من الوحدات." [218] ص135

تعرف الجودة اصطلاحا على أنها " كل شيء جيد أو مقبول أي أنه يتصف بمواصفات إيجابية، بحيث تكون إيجابياته الوصفية والضمنية أكثر من سلبياته." [219] ص107

أما من الناحية العلمية فتمثل الجودة قدرة السلعة أو الخدمة على مقابلة احتياجات المستهلك، كما أنها تعبر عن مستوى التميز والتفوق.

لقد أنبثق مفهوم الجودة من أصول دينية وحضارية، حيث أشارت إليه الحضارة البابلية من خلال قانون حامورابي منذ حوالي 1700 سنة قبل الميلاد ضمن أحد بنوده المتعلقة بالفصل في موضوع النزاع الخاص بمعاقبة المنتجين المقدمين لمنتج ذو نوعية رديئة بإنزال عليه أقصي العقوبات. [219] ص107

وترسخ أكثر مفهوم الجودة بظهور جداول الفحص بالمعاينة لـ DODGERT RANG والتي تعتبر من أساليب قياس الجودة، وأختار تايلور حول زيادة الإنتاجية وتقليل أوقات العمل الضرورية.

2-4-3-2- أبعاد الجودة

تمثل الجودة من أهم الدراسات الفلسفية التي اهتمت بالتفكير الذي يولد طريقة عمل معينة، فتعرف بذلك ثلاثة أبعاد: [219] ص110

2-4-3-2-1- البعد البشري

يمثل العنصر البشري أهم عناصر الجودة سواء كانت مساهمة مباشرة أو غير مباشرة، داخلية أو خارجية.

2-4-3-2-2- البعد الاستراتيجي أو المنطقي

وجود رؤية معينة للمنظمة من خلال تبينها لمفهوم الجودة، ما الذي تريده؟ وما الغايات المرجوة من تطبيقها للجودة؟

2-4-3-2-3- البعد التقني أو التكنولوجي

من خلال استعمال الأساليب الإستراتيجية والتشغيلية من طرف المنظمة لتحقيق الجودة.

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتظليل وأن في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. [220] ص54

2-4-3-3- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعدهم عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. [221]

2-4-3-4- العوامل التي تؤثر على خصائص جودة المعلومات

يتضح أن جودة المعلومات المحاسبية تتأثر بعاملين هما: [126] ص89

2-4-3-4-1- مستخدمي المعلومات (المستفيدين ومتخذي القرارات)

فمما لاشك فيه أن منفعة المعلومات المحاسبية وتقديرها تتوقف على عدة عوامل منها من الذي يتخذ القرار؟ وما هو أسلوب التحليل المتبع في تحليل تلك المعلومات والاستفادة منها. وهذا بالطبع يتطلب أن تكون المعلومات المحاسبية المعروضة مفهومة Understandable لمتخذي القرار حتى يمكن الاستفادة منها.

2-4-3-4-2- محددات قياس وعرض المعلومات المحاسبية

هناك بعض المحددات التي تساعد على فهم وتطبيق خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية ومن هذه المحددات الأهمية النسبية للمعلومات أكبر من تكلفة الحصول عليها. [126] ص91

ويختلف مفهوم الأهمية النسبية من شخص لآخر فما قد يعتبره شخصا ما معلومات محاسبية مهمة تؤثر على اتخاذ قرار ما بالنسبة له، قد تكون لا يعتبره شخص آخر كذلك. ومن هنا فإن مفهوم الأهمية النسبية يرتكز على تقديرات ذاتية وشخصية لمتخذ القرار.

2-4-3-4-5- العوامل المؤثرة على جودة المعلومة

تتأثر درجة جودة المعلومات بعدة عوامل وقد تكون هذه العوامل تلك التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي ويمكن بيانها فيما يلي: [222] ص65-72

2-4-3-4-5-1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبة)

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية ما يلي:

2-4-3-4-5-1-1- العوامل الاقتصادية

تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي، ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الإشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

2-4-3-4-5-1-2- العوامل الاجتماعية

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت ...إلخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

2-4-3-4-5-1-3- العوامل القانونية

إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز

بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

2-4-3-5-1-4- العوامل الثقافية

وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والمراجعة بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

2-4-3-5-2- العوامل المتعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، كما أن لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر أثر على جودة المعلومة المحاسبية، وكذلك الانتشار الواسع والسريع الإنترنت مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب.

2-4-3-5-3- تقرير مراجع الحسابات (المراجع الخارجي)

يعتبر تقرير مراجع الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومة المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها.

2-4-3-6- معايير جودة المعلومة المحاسبية

إن الجودة تعني مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية, بما يحقق الهدف من استخدامها. [223] ص54

تتحقق جودة المعلومات من خلال توافر المعايير التالية:

2-4-3-6-1- المعايير القانونية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة المعلومة المحاسبية وتحقيق الالتزام بها، من خلال وضع تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2-4-3-6-2- المعايير الرقابية

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق

قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدي الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدي الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المؤسسة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

2-4-3-6-3- المعايير المهنية

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة المؤسسات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة.

2-4-3-6-4- المعايير الفنية

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار. هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

2-4-3-7- محددات جودة التقارير المالية

إن التقارير المالية تعتبر مصدر هاما ورئيسيا للمعلومات وذلك بالنسبة لمتخذي القرارات، إلا أن هذه التقارير عرضت للمحددات التي تحد من فائدتها مما يجب على مستخدمي التقارير المالية أخذ الحذر عند قراءة أو استخدام معلوماتها في عملية اتخاذ القرار، وفيما يلي أهم المحددات: [224] ص67

2-4-3-7-1- إفتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد

يتم إعداد التقارير المالية وفقا لإفتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وفي حقيقة الأمر أن وحدة النقد تتغير بمرور الوقت بسبب تغير الأسعار، وقد أجبرت العديد من الدراسات والأبحاث لمحاولة قياس أثر التغيرات في مستوى الأسعار على التقارير المالية، إلا أنه إلى الآن لم تصل إلى قبول أي طريقة بتعديل التقارير المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2-4-3-7-2- التسجيل التاريخي

تعد التقارير المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لتسجيل الأحداث والعمليات التي تحدث خلال الفترة، وغالبا ما يتم استخدامها لتوقيع المستقبل ويمثل التسجيل التاريخي قيدا على قيمتها في عملية اتخاذ القرارات.

2-4-3-7-3- قدرة الإدارة في التأثير على محتوى ومضمون التقارير المالية

تملك الإدارة القدرة على تأثير في مضمون التقارير المالية في حدود معينة، وذلك باستخدام أنشطة معينة قبل نهاية الفترة التي يتم إعداد التقارير عنها، الذي يؤثر على بعض البنود والعناصر الواردة في التقارير المالية.

2-4-3-7-4- الحكم والتقدير الشخصي

للتوصل إلى الدقة الكاملة في استخراج نتيجة أي مشروع من ربح أو خسارة فإن الأمر يتطلب الانتظار نهاية المشروع، لذا تقوم المحاسبة على إفتراض إمكانية تقسيم المشروعات إلى فترات مالية معينة (عادة سنة)، وعلى الرغم من الدقة الظاهرة في التقارير المالية إلا أنه بطبيعة الحال مؤقتة وغير نهائية وتتطلب المزيد من الحكم والتقدير الشخصي.

2-4-3-7-5- مرونة اختيار الطرق والأساليب المحاسبية

يواجه المحاسب وهو بصدد المعالجة المحاسبية للمشاكل المحاسبية العديد من الطرق والأساليب والسياسات والبدائل التي تلقى القبول العام سوى من الناحية العلمية والعملية والتي يختار من بينها ما يناسب الظروف والأوضاع الاقتصادية التي تمر بها المنشأة، ويؤدي المفاضلة في عملية الاختيار من بين هذه البدائل أثار مختلفة على التقارير المالية التي يتم اتخاذها من قبل الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

وقد أكدت الدراسة التي قام بها LZTIEN، عام 1988م أن التغيرات المحاسبية في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية كقناع MASK لمشاكل الأداء الضعيف، وأن الشركات الفاشلة تلجأ إلى إجراء تغييرات في الطرق والسياسات المحاسبية بغرض زيادة الأرباح أو تقليل الخسائر.

2-4-3-7-6- البنود التي يصعب التسجيل المحاسبي لها

لا يمكن لنظام المحاسبي تسجيل جميع مظاهر نشاط المنشأة والتي من الممكن أن تمثل أحد أهم العوامل لنجاح المنشأة، حيث تعد الموارد البشرية من تلك العوامل الهامة لنجاح المشروعات، ولكن التقارير المالية تنحصر في التسجيل المحاسبي على العناصر (الكمية) التي يمكن قياسها بموضوعية مناسبة وفقا لمتطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولهذا ينظر إلى التقارير المالية باعتبارها أنها تمثل جزء وليس كل المعلومات والعوامل المؤثرة على نشاط المنشأة.

كل هذه القيود والمحددات السابقة الذكر يترتب عليها أثار مختلفة على جودة التقارير المالية ومن أجل التغلب على هذه المحددات تبذل المنظمات المهنية في الوقت الحاضر جهودا حثيثة ومستمرة بغية تحسين جودة التقارير المالية والتقليل من أثارها السلبية.

2-4-3-8- التوجيهات المستقبلية للتقارير المالية

تبذل الجهات المهنية في الوقت الحاضر جهودا حثيثة ومستمرة بغية تحسين جودة التقارير المالية، فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين APICAL في سنة 1991م بتأسيس لجنة خاصة بالتقارير المالية ترأسها JENKINS EDMOND وقد كلفت هذه اللجنة بما يلي: [225] ص209

- تحديد طبيعة ونطاق المعلومات التي يجب أن تفصح عنها الإدارة للآخرين.
- نطاق التوجه للمراجع الخارجي الذي يتوجب عليه التقرير عنه بشأن البنود المتنوعة للمعلومات وفي عام 1995م أصدرت اللجنة تقريرها تحت عنوان الحاجات المعلوماتية للمستثمرين والدائنين والتي أوصت فيه أن تتضمن التقارير المالية خمس فئات واسعة من المستخدمين في المستقبل.

2-4-3-8-1- البيانات المالية وغير المالية

وهذه الفئة تتضمن التقارير المالية والإفصاحات المحاسبية ذات الصلة بها، وبيانات عن نشاط الإدارة العليا وقياس الأداء الذي تقوم به تلك الإدارة لإدارة الشركة.

2-4-3-8-2- تحليلات الإدارة

وتتضمن أسباب التغيرات في البيانات المتعلقة بالجوانب المالية وتقييم الأداء.

2-4-3-8-3- معلومات مستقبلية

وفيما يتم توضيح الفرص المتاحة والمخاطر المحتملة بها وتقييم الأداء الفعلي لشركة بالمتنبئة به سابقا، وتقييم كفاءة وفاعلية التنبؤات السابقة، بالإضافة إلى خطط الإدارة.

2-4-3-8-4- معلومات عن الإدارة

وتتضمن معلومات حول الإدارة وتفويضاتها وغالبية المساهمين حول الصفقات والعلاقات مع الأطراف المقربة وذات العلاقة.

2-4-3-8-5- خلفية عن المنشأة

وفيها يتم تحديد الأهداف والإستراتيجية العامة للشركة وتحديد نطاق العمل ووصف نشاط الشركة وخصائصها.

2-4-3-9- إسهامات معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبة

تلعب معايير المحاسبة الدولية دورا مهما في تحسين وتحقيق معلومات محاسبية ذات جودة عالية من خلال ما يلي: [226]

2-4-3-9-1- تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة

2-4-3-9-1-1- القوائم المالية القطاعية (القطاعات التشغيلية)

نظرا للتطور الاقتصادي وما تواجهه الشركات من منافسة شديدة دفعت بها إلى التنويع في خطوط الإنتاج أو فتح فروع تابعة للشركة في مناطق جغرافية مختلفة حيث الاختلاف في معدلات الربحية, وفرص النمو, وحجم المخاطر التي قد تتفاوت بشكل كبير بين قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية, لذلك تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة للحصول على معلومات إضافية أكثر تفصيلا تساهم في تقييم أفضل لأداء الشركات, فكانت الحاجة إلى ظهور القوائم القطاعية والتي تعرف على أنها: تقسيم الشركة إلى أجزاء قطاعية سواء قطاعات أعمال أو القطاعات الجغرافية وعرض البيانات المالية القطاعية المجزأة جنبا إلى جنب مع معلومات الشركة الإجمالية, حيث أن توفير المعلومات بهذا الشكل مهم لكافة الفئات المستخدمة لها, وهذا لأهمية المعلومات التي تقدمها القوائم القطاعية سواء لقطاعات الأعمال أو القطاعات الجغرافية، إذ أنها تتضمن محتوى معلوماتي يؤثر في اتخاذ القرارات ويساعد في تقييم أداء الشركات بشكل أفضل.

ولقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم (14) إلى التقارير المالية للقطاعات، والذي أستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) IFRS والذي يهدف إلى الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للشركة، وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يلي:

- يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى.
- يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.
- تتوفر معلومات منفصلة حول تلك القطاع.

ويمكن اعتبار قطاع معين على أنه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد إيراد، فمثلاً يمكن اعتبار قطاع قيد التأسيس قطاع تشغيلي لأغراض هذا المعيار.

2-4-3-9-1-2- القوائم المالية ذات الغرض العام

كما أشرنا سابقا تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث تختلف المعلومات التي يحتاجها المستخدمين من مستخدم لآخر.

ونظرا لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر الشركة. [226]

ويغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) IAS القوائم المالية ذات الغرض العام، ويبدأ المعيار بعرض الأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية.

ويتم إظهار القوائم وفق مبادئ أساسية لعرض المعلومات وكذلك أسس للإعتراف والقياس سوف نوضح المعايير المحاسبية الدولية التي تعرضت للنقاط السابقة كما يلي:

فالمعيار المحاسبي الدولي رقم (32) IAS: الأدوات المالية العرض يهدف إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كالالتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية، ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية، إلى أصول مالية، مطلوبات مالية وأدوات حقوق الملكية، وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) IAS: الأدوات المالية الاعتراف والقياس، وقد جاء هذا المعيار استكمالا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (32) IAS المتعلق بعرض الأدوات المالية، ويعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية، كما يهدف المعيار رقم (39) IAS إلى وضع أسس الإعتراف والقياس المتعلقة بالأصول المالية والمطلوبات المالية، وللعقود المتعلقة بشراء أصول أو بنود غير مالية، ويبين المعيار كيفية تصنيف الأصول والمطلوبات المالية ومتى يتم إلغاء الإعتراف بها.

في 01 جانفي 2015م سوف يحل محل معيار رقم (39) IAS المعيار رقم (9) IFRS معيار الإبلاغ المالي الدولي: الأدوات المالية التصنيف والقياس، ويغطي تصنيف وقياس الأصول المالية. وبالنسبة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية فهناك معيار الإبلاغ المالي الدولي (7) IFRS الأدوات المالية الإفصاحات، ويهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية بحيث تمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم:

- الأهمية للأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة؛
- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها الشركة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية وكيفية إدارة الشركة لهذه المخاطر.

وتعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمتطلبات المالية الواردة في المعيارين (32) و(39).

2-4-3-9-1-3- القوائم المالية المرحلية

تشكل القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المحاسبية، وتعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذو القرارات الاقتصادية إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها الشركة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة، ومن هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها والتي تبقي مستخدم المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري، وهذا يمكن مستخدمو المعلومات المحاسبية ومساعدتهم على تقييم أداء الشركة والتنبؤ بالوضع المالي لها مستقبلا وهذا بدوره يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

قد تعرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (34) IAS لموضوع التقارير المالية المرحلية، ويهدف إلى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الإعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

لم يحدد هذا المعيار الشركات التي يطلب منها تقديم هذا النوع من التقارير المالية أو عدد مرات تقديم تلك التقارير، كما يشجع هذا المعيار الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الأول من سنتها المالية على الأقل وخلال فترة لا تزيد عن 60 يوم من نهاية الفترة المالية.

عرف التقرير المرحلي المالي هو التقرير المالي الذي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية، أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة.

ولقد حدد هذا المعيار شكل ومحتوى التقرير المالي المرحلي كما يلي:

- إذا أصدرت الشركة مجموعة كاملة من القوائم المالية في التقرير المرحلي (الميزانية، بيان الدخل، بيان التغيرات في حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية)، عندها يجب أن تمتثل تلك القوائم المالية لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) IAS؛
- إذا إختارت الشركة إعداد قوائم مالية مختصرة, فإن التقرير المالي المرحلي يجب أن يتضمن كحد أدنى ما يلي: (ميزانية عمومية مختصرة, بيان دخل مختصر, بيان مختصر يبين إما كافة التغيرات في حقوق الملكية أو التغيرات في حقوق الملكية بإستثناء العمليات الرأسمالية مع الملاك والتوزيعات على الملاك, بيان تدفق نقدي مختصر, ملاحظات تفسيرية مختصرة)

2-4-3-9-2- الأسس العامة لعرض المعلومات في القوائم المالية

عند إعداد القوائم المالية وعرضها يجب مراعاة مجموعة من الأسس والاعتبارات لذلك, ولقد أورد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) IAS جملة من الاعتبارات وهذا لتحقيق الغرض من القوائم المالية والمتمثل في توفير بيانات مالية عن المركز المالي للشركة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها, بحيث تكون هذه البيانات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية, وتتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي: [226]

2-4-3-9-2-1- العرض العادل والإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والإنجاز المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للشركة بشكل عادل, حيث يتطلب العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها الشركة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية المحددة من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية هذا وبالإضافة إلى توفير الإفصاح سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

2-4-3-9-2-2- فرضية استمرارية المؤسسة

إن إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) IAS يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة, وفي حالة وجود أية ظروف تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة, وكذلك الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية.

2-4-3-9-2-3- أساس الاستحقاق المحاسبي

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) IAS إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق بإستثناء قائمة التدفقات النقدية ويتطلب أساس الاستحقاق الإعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الإعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب سواء تم قبضها أو لم يتم, أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.

2-4-3-9-2-4- الإتساق في العرض

يتوجب على الشركة الإتساق (ثبات) في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية, ويمكن الخروج عن هذا الإتساق في إحدى الحالتين: إذا تطلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء هذا التغيير أو عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالشركة, كما قد يحدث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

2-4-3-9-2-5- الأهمية النسبية

يكون عنصر ما ذا أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية عنصر معين هي مسألة نسبية فيما يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد لا يكون

كذلك بالنسبة لوحدة أخرى، فأهمية عنصر ما لا تقدر بقيمته أو مقدراه ولكن أيضا بطبيعته، فمثلا دباسة الأوراق وسلة المهملات في المكتب هل يتم تسجيلها في حسابات الأصول كل على حدى ثم اهتلاكها على مدى عمرها الإنتاجي لأنها تستعمل لأكثر من سنة؟

الجواب طبعا لا، لأن هذا يصبح مكلفا بينما تأثيره على النتائج معدوم ولهذا تعتبر هذه العناصر كمصروفات طبقا لهذا المبدأ فيمكن جمعها في بند واحد.

2-4-3-9-2-6- التقاص

لقد منع معيار المحاسبة الدولي رقم IAS(1) إجراء التقاص Offsetting بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات, ما لم يسمح ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية, لأن التقاص يؤدي في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية, فمثلا إجراء المقاصة بين المبيعات ومردودات المبيعات وإظهار رقم صافي المبيعات الصافية, ومردودات المبيعات يمكن الاعتماد عليها لتقدير جودة إنتاج الشركة وكفاءة سياستها التسويقية, وبالتالي فإخفاء مردودات المبيعات ستغير منحى اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية.

2-4-3-9-2-7- المعلومات المقارنة

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم IAS(1) تقديم القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة, كما يوجب إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية, وهذا يمكن مستخدمي القوائم المالية من مقارنة القوائم المالية الحالية مع فترات سابقة أو مع شركات أخرى, وبالتالي مساعدتهم في تقييم أداء الشركة والتنبؤ بمستقبلها.

الخلاصة

لم تعد المحاسبة مجرد تسجيل وتبويب للمعاملات المالية بل أصبحت تؤدي دور نظام للمعلومات المحاسبية، هذا ما دعا إلى ضرورة وضع معايير متفق عليها من طرف الممارسين تتعلق بعملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية.

فلقد بات موضوع الإفصاح المحاسبي من أحد أهم اهتمامات المؤسسات, إذ يستوجب عليها عرض المعلومات الموثقة والملائمة التي تخدم أغراض المستثمرين, ويتحقق ذلك من خلال وجود أسس ومعايير موحدة ملزمة للمؤسسات والممارسين المهنيين تسعى إلى تحقيق الإفصاح المحاسبي السليم في عرض المعلومات المحاسبية. ومما لاشك أن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة, الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات ويؤدي إلى إفلاس المؤسسات وانهيار الأسواق المالية.

إن الوظيفية والهدف النهائي للمعلومات المحاسبية هو زيادة المعرفة أو تحويل المجهول إلى معلومة أو تخفيض حالات الجهل أو عدم التأكد لدى مستخدمي هذه المعلومات مما يساعدهم على اتخاذ التصرفات أو القرارات الهادفة في إطار موضوعي.

خلاصة الفصل

المعلومات هي العامل الأساسي في تسيير المؤسسة، إذ تعتبر الركيزة التي يعتمد عليها أداء وظيفة المحاسبة بشكل فعال. حيث يتم التركيز أساسا في المعايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية بيان أو حساب الأرباح أو الخسائر، بيان التدفقات النقدية، بالإضافة إلى التوضيحات والملاحظات المرفقة والتي تعد جزءا لا يتجزأ من هذه البيانات والمعلومات.

لقد أدى اختلاف ظروف المنشأة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية إلى استخدام تعاريف متعددة لعناصر البيانات المالية كالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات كما أدت تلك الظروف إلى استخدام معايير مختلفة للاعتراف ببنود البيانات المالية.

وتهتم معايير المحاسبة بشكل عام بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المحاسبية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على الميزانية العامة للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المحاسبية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة أو نتائج أعمالها. بينما تهتم أهداف المحاسبة كأحد أجزاء الإطار الفكري بتحديد طبيعة المعلومات الواجب على نظرية المحاسبة إنتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين. أما مفاهيم المحاسبة فتهتم بتعريف طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة لتلبية احتياجات المستعملين. ولهذا فالإطار الفكري يمثل دستورا للمهنة ونظاما متماسكا تترابط فيه المفاهيم والأهداف ترابطا منطقيا محكما.

وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عنه طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وفي الأخير يمكن استقراء من هذا الباب ما يلي:

- إن الهدف من وضع معايير محاسبية هو تسهيل عملية إجراء المقارنة بين الشركات في بيئات مختلفة وتعمل كذلك على المساعدة في قراءة القوائم المالية عالميا.
- إن الهدف من تقديم القوائم المالية (في إطار إعداد وتقديم القوائم المالية) هو توفير معلومات بخصوص المركز المالي للمنشأة وأدائها والتغيرات الحادثة في المركز المالي وذلك لقطاع عريض من مستخدمي هذه القوائم .
- ظهرت الحاجة إلى زيادة الإفصاحات عن المعلومات المالية الملائمة وذلك بغرض قوائم مالية أكثر اكتمالا وترابطا.
- التركيز على الثبات في التقارير المالية حفاظا على قدرتها في إجراء المقارنات.

أن الواقع الذي يميز المهنة على المستوى العالمي عموما، لا يمكن اعتباره صورة طبق الأصل لما تتميز به المهنة على مستوى الدولة الواحدة، ولا يمكن الجزم مباشرة بأن واقع المهنة في دولة ما يختلف أو لا يقترب مع واقعها على المستوى الدولي، لأن ذلك في رأينا يتطلب القيام بالدراسة والتحليل لواقع المهنة في الدولة محل المعاينة، لتحديد محلها من الواقع الدولي، وكعينة نأخذ الجزائر لدراسة وتحليل نظامها المحاسبي في الفصل الموالي.

الفصل 3
عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية

في ظل التحولات التي يشهدها الاقتصاد الوطني واتساع الأنشطة الاقتصادية وتعقدها أدت الضرورة إلى إدارة المشروعات على أسس علمية دقيقة. ومع زيادة نطاق الشركات وانتشارها خارج الحدود الوطنية أصبح لها فروع على المستوى العالمي، كان لابد من أن تواكب المحاسبة هذا التطور وتصبح هي كذلك عالمية، الأمر الذي أدى إلى البحث عن مرجعية محاسبية، ووضع حدود للخلافات بينهما وتحسين التوافق بين الدول المختلفة.

والجزائر في إطار سعيها للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات (خاصة الأجنبية منها) كالمحاسبة والمراجعة أكثر ملاءمة من الواقع الدولي، وليس إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، وكذا إصدار قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/11م المنظم لمهنة المراجعة.

عرفت الجزائر في بداية التسعينيات من القرن الماضي تحولات في توجهاتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية, وأصبحت عقيدة السوق هي الإطار المحدود والمنظم لعمليات التبادل الاقتصادية, وأصبح مفهوم الربح, الشركة, الخصخصة, البورصة,... يحتل حيزا واسعا في أذهان رجال المال والأعمال والسياسة على حد سواء.

قصد مسايرة الأحداث وجعل النظام المحاسبي الجزائري نظاما مرنا يستجيب للتغيرات ويواكبها لاسيما من أجل الاستثمار الأجنبي وتفعيل وتنشيط سوق رأس المال وإضفاء الشفافية على المعلومات المالية المساعدة على اتخاذ القرارات من طرف مستعمليها، لذا أصبح من الضروري تكييف النظام المحاسبي PCN مع الأسس والقواعد والمفاهيم المالية والمحاسبية التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية.

إذ تهدف المعايير الدولية إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم، لذا توجب على كل دولة تطمح لاحتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها.

إذ أن المتتبع للتطور التاريخي للفكر المحاسبي يلاحظ السيطرة الكاملة للتطبيق العملي على الفكر المحاسبي بداية القرن العشرين، إذ أن الحياة العملية ومتطلباتها ووسطها الوضع الاقتصادي والاجتماعي، التطور التكنولوجي، سيطرة مصالح ملاك المشاريع في ظل شركات الأشخاص، كلها معا فرضت التطور المحاسبي وحددت اتجاهاته.

لقد أدى هذا التوجه العلمي في المحاسبة والمراجعة إلى تراكم خبرات محاسبية منذ العصر الوسيط، وتحولت تدريجيا إلى قواعد عرفية وتقاليد أصبحت مقبولة بين المحاسبين المهتمين، ولقد ساعد في ترسيخ هذا الاتجاه العلمي في المحاسبة والمراجعة تكوين اتجاهات مهنية علمية اعترفت بتلك الأعراف والتقاليد ونشرتها بين جمهور المحاسبين كتوصيات مهنية.

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، إذ يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية في الجزائر فهو يهدف لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، أي مساير ومواكب لمتطلبات اقتصاد السوق، نظرا لضعف نظامها المحاسبي المخطط الوطني للمحاسبة PCN باستجابة لمحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين، عن طريق تطبيق معايير محاسبية دولية من شأنها أن تخلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع والخدمات، وحركة الأموال وكذلك بالنسبة لقوائمها المالية التي تعطي الصورة الحقيقية لوضعية الشركة المالية مع إمكانية مقارنة قوائمها المالية.

حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

كما صاحب هذا التحديث في تطوير مهنة المراجعة وتوحيدها بين مختلف ممارسي المهنة، وتقليل التفاوت في الأداء المهني بينهم، كما يهدف إلى عولمة مهنة المراجعة، وهذا ما يزيد من ثقة الجمهور المستفيد خصوصا مع زيادة الطلب على الخدمات التي يقدمها.

ولهذا فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكذا معايير المراجعة الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين عند إعداد وفحص القوائم المالية.

لتدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، من خلال الاعتماد على عرض نتائجه وبناء توصياته، في سياق التوجهات التي تطَبع حقل المحاسبة بمختلف جوانبه سواء الأكاديمية أو العملية. يتطلب القيام بالدراسة والتحليل لواقع المهنة في الدولة، لتحديد محلها من الواقع الدولي، وكعينة للدراسة: نأخذ الجزائر من خلال تحليل نظامها المحاسبي.

وسيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث الأربعة الآتية:

- المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة والمراجعة في الجزائر.
- المبحث الثاني: دراسة تفصيلية للنظام المحاسبي المالي SCF.
- المبحث الثالث: عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF.
- المبحث الرابع: الدراسة الميدانية.

3-1- التطور التاريخي للمحاسبة والمراجعة في الجزائر

إن دراسة التطور التاريخي للفكر المحاسبي أدى إلى السيطرة الكاملة للتطبيق العملي على الفكر المحاسبي منذ بداية القرن العشرين، إذ أن الحياة العملية ومتطلباتها ووسطها الوضع الاقتصادي والاجتماعي، التطور التكنولوجي، سيطرة مصالح ملاك المشروع في ظل شركات الأشخاص، كلها معا فرضت التطور المحاسبي وحددت اتجاهاته.

لقد أدى هذا التوجه العلمي في المحاسبة والمراجعة إلى تراكم خبرات محاسبية منذ العصر الوسيط، وتحولت تدريجيا إلى قواعد عرفية وتقاليد أصبحت مقبولة بين المحاسبين المهتمين، ولقد ساعد في ترسيخ هذا الاتجاه العلمي في المحاسبة والمراجعة تكوين اتجاهات مهنية علمية اعترفت بتلك الأعراف والتقاليد ونشرتها بين جمهور المحاسبين كتوصيات مهنية.

عرفت الجزائر في بداية التسعينيات من القرن الماضي تحولات في توجهاتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية, وأصبحت عقيدة السوق هي الإطار المحدود والمنظم لعمليات التبادل الاقتصادية, وأصبح مفهوم الربح, الشركة, الخصخصة, البورصة,... يحتل حيزا واسعا في أذهان رجال المال والأعمال والسياسة على حد سواء.

قصد مسايرة الأحداث وجعل النظام المحاسبي الجزائري نظاما مرنا يستجيب للتغيرات ويواكبها لاسيما من أجل الاستثمار الأجنبي وتفعيل وتنشيط سوق رأس المال وإضفاء الشفافية على المعلومات المالية المساعدة على اتخاذ القرارات من طرف مستعملها، لذا أصبح من الضروري تكييف النظام المحاسبي PCN مع الأسس والقواعد والمفاهيم المالية والمحاسبية التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية.

ومن خلال عرضنا لهذا المبحث سوف نتطرق إلى:

- التطور التاريخي للمحاسبة.
- التطور التاريخي للمراجعة.
- الهيئات المشرفة على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

3-1-1- التطور التاريخي للمحاسبة

لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م وأصبح ساري المفعول بداية من جانفي 1976م إجباريا في الشركات، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، وهذا المخطط مستوحى من المخطط المحاسبي OCAM لسنة 1970م "منظمة التعاون الإفريقية والملغاشية"، والذي بدوره مستوحى من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1957. ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق، لذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لا يتماشي مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه مع

بداية تسعينيات القرن العشرين وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخوصصة، مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات. [227]

3-1-1-1- المخطط الوطني المحاسبي PCN

إن المخطط المحاسبي هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة والمصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط الشركة، وحجمها وخصوصيتها، ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة الشركات وإعطائها صبغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف الشركات، كذلك ليجلب منفعة وفائدة للشركة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالشركة. [228]

3-1-1-2- أهمية المخطط الوطني المحاسبي PCN

ركزت الجزائر في إنشاء المخطط المحاسبي الوطني بالإضافة إلى جزأرة الممارسة المحاسبية واستبدال الممارسة المحاسبية الفرنسية بما يوافق الثقافة والممارسة المحاسبية الجزائرية، من خلال ثلاث نقاط أساسية: [229] ص229

- وضع أدوات محاسبية توافق للحقائق الاقتصادية للجزائر، بواسطة مخطط وطني للتنمية ينظم الاقتصاد.
- عدم قبول الدور التقليدي للمحاسبة، مقابل إبراز للدور الاقتصادي للمحاسبة على مستوى الشركة والأمة، ولزوم التفاعل بين حقلي المحاسبة واتخاذ القرار الذي كانت الحاجة الماسة إليه على مستوى الدول السائرة في طريق النمو للتحكم في أدواتهم الإنتاجية وضمنا نموهم الاقتصادي.

وفي الأخير تجديد الفائدة من التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، من خلال المنظمات التي كانت تهدف إلى توحيد القواعد والمبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى طرق عرض ونشر القوائم المالية. ويهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى تسهيل:

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى: تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية والخارجية).
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالشركات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط.
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج الشركات.
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

3-1-1-3- أهداف المخطط الوطني المحاسبي PCN

تم إصدار المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975م ليحقق الأهداف التالية: [230]

3-1-1-3-1- على المستوى الاقتصاد الكلي

وهي:

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصاد المركزي.
- توفير المعلومات لمستخدمي المحاسبة (هيئة التخطيط الوطني، الهيئات المالية، الوزارة الوصية، مصالح الضرائب).
- تسهيل عمليات اتخاذ القرار والتوقع على المستوى الكلي.

3-1-1-3-2- على المستوى الاقتصاد الجزئي

وهي:

- معرفة مستوى المخزون، التكلفة، سعر العائد، لتحسين تسيير الشركة وتسهيل المقارنة.
- تحليل حركي لمعرفة التدفقات النقدية ومختلف عمليات الشركة ويمكن القول أن المخطط المحاسبي الجزائري قد لبى احتياجات التخطيط، ومصالح الضرائب والوزارة إلا أنه لم يكن يلبي طموحات المتعاملين الاقتصاديين.

3-1-1-4- تقييم المخطط المحاسبي الوطني

مشاكل عديدة تتخبط فيها الشركات نتيجة تطبيقها المخطط المحاسبي الوطني، طرحت في مناسبات عديدة، فهي تتخبط بين ما هو مقرر وبين ما هو واقع فإن الشركة ملزمة بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني بحذافيره من أجل:

- مسك الدفاتر المحاسبية.
- معرفة تطور وضعيتها المالية.
- تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.
- المساهمة في بناء جهاز المعلومات على المستوى الوطني عن طريق تقديم بعض المجاميع كالقيمة المضافة مما يسهل العمل على المستوى الاقتصادي الوطني ككل وإعداد محاسبته الوطنية.
- إعطاء صورة للغير تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية والمالية للشركة.

وعليه فإن المخطط الوطني لم يتعرض لدراسة معمقة ولم يكتب حوله إلا بالشيء القليل، ولم يعني بصورة تسمح للشركات إعادة النظر بجدية في المتابعة المحكمة لتطبيق المخطط حسب جميع المعطيات التي ترمي إلى خدمة الاقتصاد الوطني وبالتالي؛ عليها سد جميع الثغرات التي من شأنها عرقلة النمو الاقتصادي.

لكن هذا لا يمنع أن المخطط المحاسبي الوطني لم يخدم الاقتصاد الوطني بل احتوى مزايا كثيرة تميز بها عن المخطط المحاسبي العام الفرنسي واستقل بذلك عن هذا الأخير ببناء جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجيهات اقتصاد البلاد آنذاك.

3-1-1-4-1- مزايا المخطط المحاسبي الوطني

اتسم المخطط المحاسبي الوطني بعدة مزايا تعمل على السير الحسن للمؤسسات الوطنية؛ و نذكر منها:

- قضى على ثغرات المخطط المحاسبي الوطني العام الذي كان مطبقا قبل سنة 1975م والذي لم يكن يتماشى والتوجه السياسي والاقتصادي للبلاد أثناء تلك الفترة.
- أتى بتصنيف جديد جيد للحسابات بالمقارنة بالمخطط المحاسبي العام، فالحسابات متجانسة ودقيقة.
- وجد حلا لحسابات الصنف (4) الحقوق والصنف (5) الديون التي كان يمكن لها الظهور بجانب الأصول أو بجانب الخصوم، وهي الآن حسابات تناظرية.
- أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون.
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة.
- أتى بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة من خلال جدول الحسابات.

3-1-1-4-2- عيوب المخطط المحاسبي الوطني

لا يخلو أي مشروع من النقائص والعيوب فبالرغم من مرور مدة زمنية لا يستهان بها على تطبيق هذا المخطط في الشركات الوطنية، إلا أن هذه الأخير غير متحكم فيه إلى اليوم، كما أن هناك أسئلة عديدة طرحت ولم تلق الإجابة إلى حد الآن.

فإذا تعلق الأمر بالمحاسبة العامة فهي موجودة مرفقة بجميع الوثائق الشاملة والملحقة إلا أن غياب المحاسبة التحليلية يجعلنا ندور في حلقة مفرغة.

فكيف لنا القيام بالجرد المستمر للمخزون في غياب هذا النوع من المحاسبة البالغة الأهمية فالمحاسبة التحليلية تعمل على: [231] ص5

- معرفة شروط الاستغلال داخل الشركة.
- دراسة وتحليل أسعار جميع المواد المعتمدة.
- شرح النتائج.

وفي غياب هذا النوع من المحاسبة تتخبط الشركات الوطنية في نوع من الخلل بين ما هو حبر على ورق وما هو واقع وملموس لذا:

- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه مما أدى إلى العدول عنه في أغلب الشركات.
- تقييم بعض عناصر الأصول (المنتجات، أشغال المؤسسة لنفسها، مخزون المواد والبضائع) لا علاقة له بالواقع، وذلك لغياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر.
- مشاكل يعاني منها المحلل المالي عند اعتماده على الميزانية.

يعتبر المخطط المحاسبي العام أوراق المساهمة المالية (Titres de Participation) من الأموال الثابتة أي من الاستثمارات، بينما تعتبر حسب المخطط المحاسبي الوطني من الحقوق (الحساب 421).

- أمر باتباع الجرد المستمر بالنسبة للمخزون (كقاعدة للمحاسبة التحليلية) ولكن كمشروع مخطط المحاسبة التحليلية لم يظهر إلى الوجود.

3-1-1-5- خصوصيات المخطط الوطني المحاسبي

أول ما نشير إليه بهذا الصدد هو اعتماد معدي المخطط عند تصميمه, على النموذج المبسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية, مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للشركات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية, مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل البنوك, شركات التأمين والمستثمرات الفلاحية, لذلك فإن فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط المحاسبي الوطني استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة, كانت حاضرة لكن ترك العمل بها لاحقا نذكر منها: [157] ص198

3-1-1-5-1- المخططات المحاسبية القطاعية (PCS)

وهي بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني لمجموعة من الشركات يربطها نفس النشاط, ويتم من خلالها مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاطات الخاصة والتي تجمع مجموعة من الشركات وكذلك بنية الذمة, طبيعة ومدة دورة الاستغلال ومعالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية المحاسبة, إلا أن سيرورة إنجاز هذه المخططات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة وحتى سنة 1977م لم تعرف النور؛ عدا تلك المتعلقة بنشاط البنوك, بصدور المخطط المحاسبي للبنوك في الوقت الذي تشكلت عدة لجان لقطاعات مختلفة مثل البناء, الفلاحة, الأشغال العمومية, الصناعات الطاقوية, التأمين والخدمات الاجتماعية.

3-1-1-5-2- المحاسبة التحليلية القطاعية (CAS)

ترك لهذا الشأن الخيار للشركات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه ملائم جدا لطبيعتها واحتياجاتها بصفة تسمح بـ:

- حساب التكاليف وأسعار التكلفة.
- إنجاز الموازنات وممارسة الرقابة عليها.

يقع على عاتق المحاسبة التحليلية القطاعية, تحديد الخطوط العريضة لمحاسبة التكاليف. يقوم فيما يليها المخطط المحاسبي القطاعي بالإجابة بالتفصيل وتماشيا مع خصوصيات كل قطاع على المصطلحات الخاصة وأسماء الحسابات بما يسمح بتوحيد استعمالها, وعلى الرغم من أن مشروع نظام للمحاسبة التحليلية تم ضبطه، إلا أنه لم ينجز إلى اليوم. [82] ص149

وفي الوقت الذي كان فيه من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي في الجزائر, على اعتبار ما تقدمه هذه الأخيرة من مساعدة في تسيير الشركات لأنها محاسبة للاستعمال الداخلي, أي لأغراض التسيير, أهمل المخطط المحاسبي الوطني هذه الأخيرة بحيث ترك الحرية للشركات

بتكيفها في إطار المخططات القطاعية حسب الاحتياجات على العكس من المحاسبة العامة التي أضفت عليها الطبعة الإجبارية.

استجابة للأهداف التي حكمت ووجهت أعمال المخطط المحاسبي, فإنه تم اعتماد تصنيف لحسابات الإيرادات والتكاليف حسب طبيعتها, حيث يؤدي إلى إظهار جدول حسابات النتائج بمؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح الشركة وأقسامها, عدا بعض ما يتعلق بتسيير الشركة ككل, على العكس من التصنيف الوظيفي أو التصنيف حسب الاتجاه, والذي يجري العمل به في الدول (أمريكا, بريطانيا, كندا), والذي يسمح بالحصول مباشرة وبدون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية التي تمكن من الوقوف والتسيير السليم للشركات, مثل تكاليف الإنتاج, أسعار تكلفة المبيعات والتكاليف التي تقع على عاتق كل وظيفة (التجارية, الإدارية, المالية).

إذن المخطط الوطني المحاسبي لا يولي أي اهتمام إلى هذه المؤشرات, التي تعتبر أساسية التسيير الداخلي, بل على العكس من ذلك فإنه يمد بمؤشرات اجتماعية لكافة نشاط الشركة مثل نتيجة الاستغلال, النتيجة خارج الاستغلال, الضرائب المستحقة والقيمة المضافة التي اعتمدها التصنيف حسب الطبيعة, إجابة عن احتياجات المحاسبة الوطنية, لأن القيمة المضافة على المستوى الكلي هي مجموع القيم المضافة لوحدات الاقتصاد العاملة, وعلى الرغم مما لهذا التصنيف من تأثير كبير على إمكانية الوقوف على سياسة تسيير ناجحة للشركة, إلا أن السلطة الوصية في الجزائر والهيئات المكلفة بالقيام بعمليات التوحيد أو تقديم الاستشارة, لم تقم بأي جهد يذكر في هذا الاتجاه.

توالت عمليات تكييف المخطط المحاسبي الوطني, ونتج عنها سنة 1998م تكييف المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة وسطاء عمليات البورصة, من قبل لجنة مراجعة المخطط المحاسبي الوطني بتكليف من مكتب المجلس الوطني للمحاسبة وتضمن هذا المرسوم:

- قائمة الحسابات.
- قواعد سير الحسابات والتعريف بها.
- القوائم الختامية.

3-1-1-6- مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي وتحديث الـ PCN

إن عملية تحديث الـ PCN مولت من طرف البنك العالمي، وانطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لـ سنة 2001م وتنتهي في ظرف 12 شهر، أي في نهاية الثلاثي الأول من سنة 2002م، من طرف فريق عمل فرنسي وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975م إلى مخطط محاسبي جديد للشركة SCE مع تعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

وقد مرت عملية تحديث الـ PCN (إنجاز مشروع التعديل) بـ 3 مراحل هي: [226]

3-1-1-6-1- المرحلة الأولى

تشخيص مجال تطبيق الـ PCN مع إجراء مقارنة بين PCN والمعايير الدولية.

3-1-1-6-2- المرحلة الثانية

تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للشركة.

3-1-1-6-3- المرحلة الثالثة

وضع مخطط محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى (01) وضعت ثلاث اختبارات تطوير ممكنة للـ PCN للنقاش، والتي لها خلفية في تطوير المعاييرIAS على مستوى (تجارب بعض الدول) وهي: [232]

- الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيطة بالقانون الاقتصادي الجزائري والذي ثبت منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية سنة 1988م.

هذا الاختيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999م من طرف السلطات العمومية من قبل المرسوم الوزاري رقم 42 في أكتوبر 1999م والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي مع نشاطات الشركات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى مع الإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبيين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

- الخيار الثاني: تمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن أن يكون مصدر للنقائص والاختلاف.
- الخيار الثالث: بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله و وضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبدأ وقواعد باعتبار المعايير الدولية للمحاسبة.

اعتماد الخيار الأخير من قبل المجلس المحاسبي الوطني في اجتماعه المنعقد بتاريخ 2001/09/05م. بحيث تم اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية للمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS.

يهدف هذا المشروع لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي ولدت عن الإصلاحات الاقتصادية والمالية، بظهور تيار العولمة والارتباطات الجديدة للجزائر في الاقتصاد الدولي، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين أو الدوليين الحاليين أو في المستقبل. هذين الآخرين قد مارسا ضغوطا على السلطة

العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، الذي وضع في فترة سابقة تناسب الوضع الاقتصادي الاشتراكي. [233]

3-1-1-7- مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني

إن هدف معايير المحاسبة الدولية هو تقريب وتوحيد وتكييف الأنظمة المحاسبية على المستوى الإقليمي والدولي، وهذا قصد الاستثمار وإضفاء الشفافية في سوق رؤوس الأموال والثقة لدى المستثمرين الوطنيين والدوليين. وعليه فإن الشركات الجزائرية بحاجة إلى نظام محاسبي يتلاءم مع هذه المعايير وذلك بالتخلي تماما عن المخطط الوطني المحاسبي، وهذا الاختلاف مع معايير المحاسبة الدولية والتي سنعرج على بعضها فيما يلي:

3-1-1-7-1- أوجه التقارب بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975م

عند مقارنتنا لمحتوى المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في النظام المحاسبي الجزائري أو بالأحرى ما هو مطبق في المخطط الوطني المحاسبي بكل تعديلاته، نجد أن بعض المعايير تتطابق تماما مع ما هو موجود في نظامنا المحاسبي نذكر: [79] ص108

- ما يتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات التي أحدثها القانون الجزائري من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96 - 336 المؤرخ في 1996/10/12م المحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات المالية القابلة للاهتلاك الوارد في ميزانيات الشركات التي تحكمها قواعد القانون التجاري، حيث يسمح هذا القانون بإعادة تقييم الاستثمارات القابلة للاهتلاك والاهتلاك المتعلق بها سواء كانت هذه الاستثمارات مهتلكة أو لم تهتلك بعد (وهو ما يعرف بإعادة التقدير أو التقييم الجزئي) وهذا قصد التقليل أو تصحيح التشويهات في المعلومات المحاسبية للشركات خاصة التي تم إنشاؤها منذ عدة سنوات، وهو ما يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، والمطبق في كل من بريطانيا وفرنسا.
- وكذلك الحال بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير (R.D) التي تسجل كمصاريف إعدادية في الصنف الثاني للاستثمارات حسب المخطط الوطني المحاسبي والتي يتم إطفاؤها على عدة سنوات (05 سنوات كحد أقصى)، وهو ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 09، إلا أن تطبيقه يختلف من دولة لأخرى، ففي الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا وفرنسا تسجل هذه النفقات كنفقات جارية تتحملها الدورة، أما بريطانيا فتسجل مصاريف التطوير كأصول ثابتة ومصاريف البحث كنفقات جارية.

3-1-1-7-2- أوجه الاختلاف بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975م

بالرغم من التقارب الموجود في معايير المحاسبة الدولية مع ما هو مطبق في مخططنا المحاسبي الوطني إلا أنه توجد اختلافات جوهرية نقف عند بعضها فيما يلي:

- المخطط الوطني المحاسبي لا يدرج الممتلكات أو الاستثمارات التي يتم اقتناؤها عن طريق عقد الإيجار ضمن الأصول الثابتة لأن شرط الملكية غير متوفر لإدراجه ضمن الاستثمارات كما في المعيار رقم 17 والمتعلق بعقد الإيجار.
- المخطط الوطني المحاسبي لا ينص على تفصيل المعلومات المتعلقة بمختلف قطاعات النشاط كعرض رقم الأعمال والأرباح حسب قطاع النشاط والمنطقة الجغرافية كما في المعيار رقم 14 والمتعلق بالمعلومات القطاعية.
- إن العيب الذي يطرأ على مخططنا المحاسبي بالنظر إلى ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية هو إن القوائم المالية المعدة وفقه لا تعتبر معلومات مالية واقتصادية يمكن الإستناد عليها لأخذ القرارات وهذا باعتبار أن المعطيات الموجودة في الميزانية المحاسبية هي معلومات عامة وبالتالي لابد من تحويلها إلى ميزانية مالية ليتسنى فيما بعد تحليلها ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، في حين أنه حسب النظام المحاسبي الموحد فإن الميزانية تعبر في حد ذاتها عن ميزانية مالية وهذا لا يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المتعلق بعرض القوائم المالية، ناهيك عن غياب مخطط التمويل أو جدول يوضح تدفقات الخزينة (المعيار رقم 07).

تكمن مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية والدولية كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية [230]

المعايير المحاسبية الوطنية (مخطط محاسبي)	**المعايير المحاسبية الدولية قوائم مالية**
طريقة قاعدة ⟵ مبدأ	طريقة استنتاجية مبدأ ⟵ قاعدة
مبني على تقنيات واضحة ↓ إطار نظري ضمني	مبنية على إطار نظري واضح ↓ معرفة تقنية ضمنية
موجه نحو الماضي يركز على التكلفة التاريخية	موجه نحو المستقبل يركز على القيمة الحقيقية للأصول والاستخدامات
نظرة تركز على الثروة ماذا تملك الشركة، كم حققت من أرباح؟	نظرة مالية، ما هي قيمة الشركة؟ ما موقع الشركة في السوق؟

3-1-2- التطور التاريخي للمراجعة

سيتم التطرق في هذا العنصر إلى التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر.

3-1-2-1- نشأة المراجعة في الجزائر

أقدمت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالمراحل التالية:

3-1-2-1-1- قبل وغداة الاستقلال

عرفت الجزائر مهنة المراجعة في القرن العشرين، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر وفقا للقوانين الفرنسية نذكر منها قانون 1945/09/19م المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وقد بقي هذا القانون معمولا به حتى بعد الاستقلال، كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والشركات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل، إن كان
على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والمراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي. [234]
كما طبق قانون 1966/07/24م حول الشركات التجارية.

ولقد تناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة لأول مرة من خلال الأمر 107/69 الصادر في 1969/12/31م والذي ينص على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي لها طابع صناعي وتجاري من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها، ولقد جاء المرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16م ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في الشركات العمومية والمختلطة، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه الشركات العمومية والمختلطة، ويعينون من طرف: [33] ص101

- المراقبين العامين للمالية؛
- المفتشين الماليين؛
- الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.

3-1-2-1-2- المرحلة ما بين1971 و1979م

صدور الأمر الرئاسي رقم 71 - 82 بتاريخ 29/ 1971/12م المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب لاغيا بذلك قانون 1945/09/19م، كما صدر الأمر رقم 59/75 سنة 1975 متضمنا القانون التجاري لاغيا بذلك قانون 1966/07/24م. [33] ص101

حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 4 إلى غاية المادة 9)، وشرط الدخول في المهنة في المواد من (المادة 10 إلى غاية المادة 12)، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21)، وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (المادة 22 إلى غاية المادة 60). [119]

كما أوكلت للمراجعين المهام التالية: [106] ص110

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للشركة ومدى صلاحياتها.

3-1-2-1-3- المرحلة ما بين1980 و1989م

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم05/80 المؤرخ في 30/10/ 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.» [235] ص1507

حيث في سنة 1988م صدر القانون التوجيهي رقم 88 - 01 المؤرخ في 01/12/ 1988م، والخاص بتوجيه الشركات الاقتصادية العمومية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على الشركات وتحسين أنماط تسييرها في المواد من (المادة 39 إلى غاية المادة 42)، من طرف جهاز خارج مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير. [119]

3-1-2-1-4- المرحلة ما بين1990 و2001م

عرفت هذه المرحلة بإنشاء الصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة.

صدرت خلال هذه المرحلة عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27 /1991/04م والمعتمد بتاريخ 1991/05/01م، وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها، تطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات. كذلك صدور قرار رقم 24 - 02 - 103- SPM بتاريخ 1994/02/02م بأمر من وزير الاقتصاد، يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمد ين السهر على تطبيقها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف، من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية.

إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996م المرسوم التنفيذّي رقم 96 - 136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15/ 04 /1996م، حيثٌ بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه حدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين. [119]

3-1-2-1-5- إبتداء من سنة 2002م

صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي: [119]

- المرسوم التنفيذّي رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 10 - 02 المؤرخ في 08/26 /2010م والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث هدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95 - 20 المؤرخ في 1995/07/17م المتعلق بنفس الأمر، وكما جاء فيه من مادته الثانية أنه بقي كما هو عليه بدون أدنى تغير للمرافق العمومية، وسنتطرق إلى محتوى هذا المرسوم التنفيذي في الجانب الخاص بالهيئات التي تتولى الإشراف على المهنة.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10 - 08 المؤرخ في 2010/10/27م المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذّي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسم التنفيذية في 2011/01/27م والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

3-1-2-2- النصوص القانونية المنظمة للمهنة

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيما يلي: [234]

3-1-2-2-1- الأمر رقم 71-82 المؤرخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي

الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين والخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعهد بها للمفتشية العامة للمالية (IGF) مديرية تابعة لوزارة المالية.

3-1-2-2-2- الأمر رقم 75-25 المؤرخ 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)

3-1-2-2-3- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة

من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لشركاتنا الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير، بادرت السلطات سنة 1980م إلى إصدار هذا القانون، حيث نصت المادة الخامسة منه على ما يلي: " يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها."

3-1-2-2-4- القانون رقم 91-08 المؤرخ 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

سبق وأن ذكرنا أن مهنة المراجعة في الجزائر عرفت فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من سنة 1962م إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على الشركات العمومية، إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب ضرورة مراجعة حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

فمن أجل ذلك تم إصدار القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا سنة 1991م، وأعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، علما أن مهنة المراجعة كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

3-1-2-2-5- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ 1992/01/13

إن إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

3-1-2-2-6- تحديد أتعاب محافظي الحسابات

عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في 11/07/ 1994م والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات، الذي تم تعديله سنة 2006م.

3-1-2-2-7- إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة المحاسبية

من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15.

3-1-2-2-8- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25م.

3-1-2-2-9- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996

كيفيات تعيين محافظي الحسابات في الشركات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا الشركات العمومية غير المستقلة.

3-1-2-2-10- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 12/01/ 1997المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية).

3-1-2-2-11- قرار مؤرخ في 1998/03/28

يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3-1-2-2-12- قرار مؤرخ في 1999/03/24

الموافق على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

3-1-2-2-13- المرسوم التنفيذي رقم 01-421

المؤرخ في 2001/12/20م المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

3-1-3- الهيئات المشرفة على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر قد لا يمكن فصلها عن التطور التاريخي لها. لاعتبار المراجعة مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة. ولهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم المراجعة والمحاسبة فيها.

3-1-3-1- المجلس الوطني للمحاسبة CNC

لقد أسس مجلس المحاسبة الوطني بموجب دستور عام 1976م وتتمثل مهمته في مراقبة كل العمليات المالية للدولة. وقد تم تأسيس هذه الهيئة ميدانياً عام 1980م، وخضع في تسييره للتغيرات المتتابعة التالية:

- القانون 80- 05 المؤرخ في1980/03/01م الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والشركات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

- القانون 90-32 المؤرخ في 12/04/ 1990م الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته للشركات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وجرده من صلاحياته القضائية.
- الأمر 95- 20 المؤرخ في 1995/07/17م الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو مستفيديها.

وبهذا النص الأخير ستتمثل مهمته المراجعة في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة الخاضعة لرقابته وفي تقييم تسييرها والتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

3-1-3-2- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

تعتبر المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث صاحبت هذه المنظمة التطورات التي مست المحاسبة كمهنة وكنظام. [119]

حيث نشأت هذه المنظمة بموجب المادة رقم 05 من قانون 91-08 الصادر في 1991/04/27م المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونصت هذه المادة على أن « تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.»

ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

وفضلا عن أحكام المادة 05 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 09، 10، 11 من نفس القانون بما يلي: [70] ص109

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛

- نشر مقاييس تقدير الإجراءات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

- إدارتها: تناولت المادتين (02-06) من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13م المتضمن تشكيل وإدارة مجلس النقابة الوطنية، أنه يدير النقابة الوطنية مجلس يتكون من تسعة (09) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية حيث تنتخب كل فئة ثلاث (03) ممثلين عنها من بين أعضائها باقتراع سري لمدة 04 سنوات مع إمكانية إعادة انتخابهم عند انتهاء عضويتهم وينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا ونائب رئيس وأمينا عاما وأمين مال لمدة سنتين قابلتين للتجديد، ولقد أوكلت للمجلس القيام بالمهام الآتية: [236] ص74

حسب نص المادة 10 من القانون 91-08 والمادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20.

- يتولى مهمة التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.
- تقديم المساعدة للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في المجال المحاسبي.
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- يمثل المهنة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- حماية المصالح المعنوية والمالية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية في الأعمال المدنية وفي إدارة الأملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي المثول أمام العدالة بإسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه.
- العمل على الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وعرضها إن إقتضى الأمر على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي والحقوق أو المالية المرتبطة بحياة الشركة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة وإستدعاء السلطات المختصة للتدريب والملتقيات المهنية بتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالإضافة إلى المشاركة في مهام التعليم، التكوين، والبحث.
- توزيع ونشر نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة.

إلا أنه وفي سياق التعديلات والإصلاحات التي جاء بها المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 2001/12/20م المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 01/13/ 1992م فإن المنظمة أصبح يديرها مجلس يتكون من ثلاثة عشر (13) عضوا منهم إثنا عشر (12) عضوا ينتخبهم المؤتمر الوطني وعضوا واحدا يمثل بموجب القانون الداخلي الذي تصادق عليه الجمعية العامة لمجلس

النقابة الوطنية (عن طريق إقتراع سري لمدة أربع (04) سنوات مع إمكانية إعادة انتخابهم بعد إنتهاء عضويتهم) ويعين الوزير المكلف بالمالية ممثل السلطات العمومية، وعلى ضوء الإصلاحات والتعديلات التي أتى بها المرسوم التنفيذي 01-421 فقد أضيفت إلى مهام المجلس مهمة جديدة تتمثل في:

- مراقبة نشاطات المجالس الجهوية.

ويمكن قوله هو أن الإصلاحات والتعديلات التي جاء بها المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه كانت نتاج إستحداث المجالس الجهوية للمنظمة.

3-1-3-3- المجلس الوطني للمحاسبة

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 96- 318 المؤرخ في 1996/09/25م تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والذي يعتبر طبقا للمادة 02 من هذا المرسوم هيئة استشارية ذو طابع وزاري ومهني مشترك، تقع تحت سلطة وزير المالية.

يقوم بالتنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها. فالمجلس مخول له الاطلاع على جميع الأمور المتعلقة باختصاصه وهذا بطلب من وزير المالية أو كمبادرة منه. إضافة لحجم وطبيعة صلاحياته والمتمثلة وفقا للمادة 03 من نفس المرسوم. [237] ص18

ويمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

إن للمجلس مهام تتعدى ما تنص عليه المادة 02 من المرسوم 96-318 فهي تمثل المهام الفعلية للمجلس وهذا استنادا للواقع،[82] ص169 لتشمل انجازات ناتجة عن الأنشطة ونتائج أعماله المرتبطة أساسا بـ:

- إصلاح النظام المحاسبي، من خلال مشروع إصلاح المخطط المحاسبي الذي كان محل إستشارة سابقة؛

- تجديد المخطط الوطني للمحاسبة عن طريق تكيفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة، الناتجة عن التحول الذي يعرفه المحيط الاقتصادي؛
- الإجابة عن آراء الاستشارات المقدمة له من خلال الآراء والتوصيات.

تعتبر آراء المجلس بصفته هيئة استشارية غير ملزمة للشركات أو الهيئات أو الأفراد الطالبين لهذه الإستشارة، عدا تلك التي يتم إصدارها في نصوص تنظيمية والتي تفرض بقوة القانون. بهذا فإن المجلس ليس له الحق في متابعة مدى الالتزام بآرائه وتوصياته أو تسليط العقوبات في حالة مخالفتها. وعلى العموم فإن أراء المجلس وتوصياته تنصب في قالبين أساسيين:

- الإجابة على الإستشارات التي يتلقاها من قبل الأفراد أو الشركات أو المنظمات أو الهيئات حول قضايا تقنية، أو تلك التي تتعلق بكيفية تطبيق قواعد المخطط، أو الإعفاءات من تطبيق بعض القواعد، أو تكييف المخطط خصوصيات التي تميز بعض الأنشطة الاقتصادية، والتي رغم حداثته إلا أن هذه الآراء شكلت جزاءا من نشاطه؛
- الإستشارة التي يقدمها حول التشريع أو التنظيم المتعلق بالمحاسبة ومجالات تطبيقها، والصادرة عن الهيئات التي تشرف عليها الدولة، حتى وإن كانت هذه الهيئات غير ملزمة باتباع آراء توصيات المجلس.

كما نشير إلى أن وظيفة التنظيم المحاسبي، تندرج ضمن صلاحيات المديرية العامة للمحاسبة التي تضطلع حسب القرار رقم 57 بتاريخ 8 ديسمبر1996م المحدد بتنظيم الوظائف بالمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية، بمهمة التحديث وضبط المقاييس المحاسبية والتنظيم بالنسبة للمحاسبة المالية والمحاسبة العمومية، بالإضافة لتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

حيث يضم المجلس بالإضافة إلى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، يضم كذلك ستة (06) ممثلين عن وزراء المالية، التعليم العالي، التكوين المهني، التجارة، الإحصاء، والإصلاح الإداري والوظيفي العمومي.

بالإضافة إلى ممثل عن المفتشية العامة للمالية، الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة، الغرفة الوطنية للفلاحة، ممثل عن بنك الجزائر، ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والشركات المالية وممثل آخر عن جمعية شركات التأمين.

ممثلين اثنين عن الشركات القابضة العمومية، وستة (06) أعضاء يمثلون مهنة المحاسبة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى أستاذين في التعليم العالي من درجة أستاذ مساعد في ميدان المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

ولضمان حسن سيره فإن المجلس مزود بأمانة إدارية وتقنية توضع تحت تصرف رئيسه يسيرها أمين عام بمساعدة ثلاث رؤساء مكلفين بالدراسات، يتم تعيين أعضاء المجلس بقرار من وزير المالية لمدة ثلاثة

سنوات قابلة للتجديد بناءا على اقتراح من الإدارات والشركات أو الهيئات الأصلية التي ينتمون إليها، عدا رئيس مجلس المنظمة الذي يعتبر عضو دائم بتلك الصفة.

بالنظر إلى تركيبة المجلس، يمكن طرح الملاحظات التالية:

يعتبر عدد الأعضاء (24 عضوا) متوازنا وملائما جدا بالنظر إلى مهام المجلس.

يضم المجلس ممثلين عن مختلف المهن والقطاعات الاقتصادية والإدارات والهيئات الرسمية للدولة، بالإضافة إلى ممثلين عن الممارسين للمحاسبة. ويعتبر ذلك نقطة إيجابية تسمح للمجلس بتوفره على نظرة شاملة على المحيط الاقتصادي والإداري والاجتماعي خلال إعداد الدراسات والمشاريع القانونية وأعمال التقييس.

فيما عدا الأمين العام ومساعديه الثلاثة، لا يعمل أعضاء المجلس بصفة دائمة، فهم ليسوا أعضاء دائمين في المجلس، مما يجعلهم غير قادرين على التكفل بمهام المجلس كما ينبغي، وهو الأمر الذي يحول دون قيام المجلس بالمهام الموجهة له على أتم وجه، وقد إنعكس ذلك على مردود المجلس في الواقع.

بالنظر إلى منتوج المجلس، فيمكن اعتباره ضئيلا إذا ما قورن بضخامة المهمة المسندة إليه، وبالنظر كذلك إلى افتقار المهنة المحاسبية إلى أعمال التقييس في كل المجالات، (تقييس الأعمال، تقييس المهام ...الخ)، إذ اكتفى المجلس منذ تأسيسه في سنة 1996م على تقديم بعض الآراء والاقتراحات في ميدان المحاسبة، كما قام بإعداد تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع بعض النشاطات.

3-1-3-4- إجراءات رقابة المجلس الوطني للمحاسبة CNC

ينظر مجلس المحاسبة الجزائري في مدى صحة ونظامية الإيرادات والنفقات وفي حسن تسيير الأموال العمومية ويحدد تاريخ ومنهجية هذه الرقابات التي ينظمها في الميدان وعلى الوثائق، مع اتخاذ كل الإجراءات الضرورية لضمان سرية تحرياته وتحقيقاته. وتبلغ له عند طلبه كل وثيقة أو معلومة يراها ضرورية لإنجاز رقابته على العمليات المالية والمحاسبية أو لتقييم تسيير الوسائل والأموال العمومية.

يتلقى أيضا تقارير الرقابة التي تعدها حول تسيير الهيئات أجهزة الرقابة الخارجية المؤهلة لتدخل في مصالح الدولة والجماعات الإقليمية أو المرافق الع>مومية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة. وفي هذا السياق، لا يضل مسؤولو أو أعوان أجهزة الرقابة الخارجية ملزمين باحترام السلطة السلمية أو تحفظ السير المهني تجاه مجلس المحاسبة.

تكون إجراءات رقابة مجلس المحاسبة كتابية وحضورية (تحقيق وقرارات مؤقتة)، كما تبلغ ملاحظات المجلس إلى السلطة السلمية للشركة أو الهيئة الخاضعة للرقابة بواسطة طرق تختلف حسب طبيعة وأهمية الوقائع، ورتبة المرسل إليه.

3-1-3-1-4-3- رسالة رئيس الغرفة

يطلع مسؤولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو الحالات أو المخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأملاك الهيئات والشركات العمومية الخاضعة لرقابته.

3-1-3-1-4-2- التقرير المفصل

تعده الغرف، ويوجهه الناظر العام مصحوبا بمجمل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا. تسجل فيه الوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزئيا والتي يلاحظها المجلس.

3-1-3-1-4-3- الإجراء المستعجل

يُخطر رئيس مجلس المحاسبة عن طريق الإجراء الاستعجالي السلطات السلمية أو الوصية للمؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة حول الوقائع أو المخالفات الملاحظة، وعلى المراسل إليهم إطلاع المجلس بالنتائج المترتبة عن ذلك.

3-1-3-1-4-4- المذكرة المبدئية

يطلع رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في النصوص المسيرة لشروط استعمال وتسيير وتنفيذ ومراقبة أموال الهيئات الخاضعة لرقابته، بالإضافة إلى النتائج الإدارية التي تتطلبها رقابة المجلس فإن لهذه الأخيرة نتائج قضائية تعزز صلاحيات المجلس قضائيا وماليا.

3-1-3-1-4-4-1- في مجال تقديم الحسابات

يصدر المجلس غرامات ضد المحاسبين والآمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات ضد المحاسبين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية. وتطبق جزاءات في حالة عدم احترام الآجال المحددة.

3-1-3-1-4-4-2- في مجال مراجعة الحسابات

يصدر مجلس المحاسبة الجزائري قرار يتضمن مخالفات أو أخطاء التسيير الملاحظة ويبلغها إلى المحاسب المقصر، يأمره فيه بتقديم في أجل محدد الحجج والوثائق الثبوتية التي ترفع عنه عبء المسؤولية، وعلى أساس النتائج المحصلة، تبين المجلس لحكم نهائي:

- يبرئ فيه المحاسب إذا كانت الوقائع الملاحظة قد صلحت.
- ويحكم بقرار استحقاق ضد المحاسب يأمره فيه بدفع مبلغ النفقة غير القانونية أو الإيراد غير المحصل.

3-1-3-4-4-3-1-3- في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية

يصدر المجلس أحكاما بغرامات ضد المسؤولين أو أعوان الشركات والهيئات الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية. وفي جميع الأحوال، تتخذ القرارات النهائية التي يصدرها المجلس شكلين من الطعون:

3-1-3-4-4-3-1-3-1- طعن المراجعة

يرفع أمام مجلس الدولة بسبب الأخطاء أو الإغفال المكتشفة بعد إصدار الحكم من طرف تشكيلة كل الغرف مجتمعة.

3-1-3-4-4-3-1-3-2- طعن بالنقص

يرفع أمام مجلس الدولة بسبب عدم الاختصاص أو خرق القانون أو قواعد إجرائية.

3-1-3-4-4-3-1-3-4- في مجال تقارير المجلس

يعد مجلس المحاسبة في كل سنة تقريرا يرسله إلى رئيس الجمهورية. كما يرسل نسخة منه إلى الهيئة التشريعية ويتضمن هذا التقرير المعاينات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال تحريات المجلس.

كما يتعين على مجلس المحاسبة إعداد تقرير حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية. ويمكن لرئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة أو رئيس الهيئة التشريعية أو رئيس المجموعة البرلمانية أن يعرض على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية أو في المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المنظمات المهنية السابقة والمتمثلة في (المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحاسبات والمحاسبين المعتمدين والمجلس الوطني للمحاسبة) كانت تعمل في الأساس وفق إطار مخطط المحاسبة الوطني (PCN)، وعليه من الضروري الآن أن تتكيف مع إطارها الجديد في ظل الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بتبني الجزائر المعايير المحاسبية الدولية، والعمل على الإندماج مع هذه الإصلاحات. [119]

3-1-3-5- تأثير الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي من قبل الشركات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام، وإنما تعداه إلى التأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. [119]

3-1-3-5-1- طبيعة التغيرات بهيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة

في إطار تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر مؤخرا، والذي أدى إلى عدة تغيرات مست إعادة هيكلة المنظمات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة والمحاسبة، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم

التنفيذية، أهمها المتعلق بإعادة تنظيم هذه المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة، من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26م والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17م المتعلق بالأمر نفسه، وجاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون تغير للمرافق العمومية.
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27م المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/01/27م والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وأهمها باختصار القوانين الآتية:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته ومحاسبة قواعد تسييره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابيات المجالس الوطنية للمصف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي المحاسبات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم.

3-1-3-5-2- التغيرات الهيكلية للمنظمات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة

أدت الإصلاحات المحاسبية التي عكفت الجزائر عليها خاصة منها التي حدثت في العشرية الأخيرة، والمتمثلة في الأساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، إلى إحداث تغيرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت هيكلة جديدة لها، وفيما يلي أهم التغيرات:

3-1-3-5-2-1- الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي11-24 المؤرخ في 2011/01/27، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءا على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها المجلس.

3-1-3-5-2-2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر.

3-1-3-5-2-2-1- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم11-25 المؤرخ في 2011/01/27م تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة (09) أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلهم هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة. ويتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمصف.

3-1-3-5-2-2-2- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 2011/01/27م، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها. وتتمثل مهامه في القيم بالأعمال الآتية:

- إدارة الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعادة النظام الداخلي للمنظمة.

كما يجب الإشارة إلى أنه صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المتضمن تشكيل اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية لمصف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقص وما تنادي به المعايير الدولية.

إن إتباع الجزائر خيار تبني المعايير المحاسبية الدولية، أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية والتي سبق وأشرنا إليها، وعليه وبالرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه يعول بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح.

الخلاصة

المخطط المحاسبي يرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد الوطني، ويتأثر بالمحيط الموجود فيه، إذ هو أداة تسعى إلى تحقيق أهداف عامة للمحاسبة، لكن في ظل توجيهات يحددها معدوها والقائمون عليها. لكن واقع المخطط الوطني المحاسبي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه.

عرفت المراجعة تطورا في الأدوار المتوخاة وفي الوسائل والأدوات والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للشركة على المركز المالي الحقيقي لها، فاهتم البعض من أصحاب التجارب الدولية بالأبعاد النظرية لها بغية إرساء إطار نظري فكري من التأقلم والتكيف مع المستجد العلمي واهتم البعض الآخر بتطوير الآليات للإجابة عن كل الاحتياجات المعبر عنها من قبل مستخدمي آراء المراجعين خاصة في ظل التطور السريع للحياة الاقتصادية.

وقد مرت محاولة تصور أبعاد المراجعة في الجزائر بتقديم واقع المراجعة. يمكن أن نستنتج من خلال دراستنا لهذا الواقع العناصر الآتية:

- يحتوي إطار المراجعة المالية في الجزائر على مقدماتها من خلال تركيزه على معيار الاستقلال والكفاءة؛
- الجمع بين المحاسبة والمراجعة في عدة مستويات مهنية وحكومية وتعليمية؛
- افتقاد الواقع الجزائري للمراجعة، إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للشركة.

وعليه فلا يمكن للمخطط أن يبقى جامدا في ظل تحولات المحيط الموجودة فيه، ولابد عليه من مواكبة التغيرات التي تحدث حوله في كل المجالات (الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والمعلوماتية) وعلى كل المستويات (الجهوي، الوطني والدولي) وهذا لكي يستطيع تحقيق الأهداف المرجوة منه.

ولهذا اعتمدت الجزائر على النظام المحاسبي المالي ليساير التطور والمعايير المحاسبية الدولية وتحقيق ما لم يتمكن المخطط الوطني المحاسبي من الوصول إليه حيث سنتطرق في الفصل الموالي إلى دراسة تفصيلية للنظام المحاسبي المالي SCF.

2-3- دراسة تفصيلية للنظام المحاسبي المالي SCF

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة من عملية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية في الجزائر فهو يهدف لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، أي مساير ومواكب لمتطلبات اقتصاد السوق، نظرا لضعف نظامها المحاسبي المخطط الوطني للمحاسبة PCN باستجابة لمحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، وهذا عن طريق تطبيق معايير محاسبية دولية من شأنها أن تخلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع والخدمات، وحركة الأموال وكذلك بالنسبة لقوائمها المالية التي تعطي الصورة الحقيقية لوضعية الشركة المالية مع إمكانية مقارنة قوائمها المالية.

وسوف يتم التطرق إلى النظام المحاسبي المالي من خلال:

- ماهية النظام المحاسبي المالي SCF.
- تقديم النظام المحاسبي المالي.
- النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية.

3-2-1- ماهية النظام المحاسبي المالي SCF

إن تفتح الاقتصاد الجزائري على العولمة كان فرصة للإصلاح وتبني نظام محاسبي جديد يخلف النظام المحاسبي القديم الذي يمثله المخطط المحاسبي الوطني PCN المعتمد والمطبق منذ 1976م، والذي تجاوب مع الاقتصاد الموجه (المركزي)، ولكن لم يتمكن من الاستجابة فيما بعد لتساؤلات ومتطلبات المهنيين والمستثمرين.

فكان يجب على الدولة تعديل أو استبدال هذا المخطط بمخطط آخر يستجيب لمتطلبات المرحلة، فبدأت الإصلاحات في 2001 م من قبل إجراء محاسبين فرنسيين بالتعاون مع المجلس الأعلى للمحاسبة، وتحت إشراف الوزارة المالية بتمويل من البنك الدولي. فالنظام المحاسبي المالي يمثل خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المحاسبية في الجزائر، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007.

يضمن هذا النظام المحاسبي للشركات على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية الجديدة، بحيث تمحورت الإصلاحات حول العناصر التالية:

- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.
- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج.
- تحديد طرائق التقييم المحاسبي.
- تنظيم مهنة المحاسبة.

- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة.
- تحديد الحسابات والمجموعات.
- آلية عمل الحسابات.

3-2-1-1- مفهوم النظام المحاسبي المالي

المحاسبة المالية نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف (جداول مالية) تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الشركة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية. [238] ص12

يهدف هذا النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوروبي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، وإضافة إلى ذلك فهي تهدف أيضا لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين الدوليين، هذين الأخيرين قد مارسا ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35 - 75 بحيث نجد العديد من الشركات الدولية العاملة في قطاع المحروقات مثلا رغم المبرمة بينها وبين شركة سونطراك على استعمال المخطط المحاسبي في المعالجة إلا أننا في الواقع العملي لاحظنا غير ذلك. [239] ص13

3-2-1-2- صعوبات الانتقال والتطبيق في النظام المحاسبي المالي

تتمثل صعوبات الانتقال والتطبيق في النظام المحاسبي المالي فيما يلي: [239] ص8

3-2-1-2-1- أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي

تتمثل أسباب الانتقال والتغيير إلى النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.
- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركات الاقتصادية الجزائرية.
- يتعلق بالإعلان الأكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يتعلق بالكيانات الصغيرة ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

- تلاقي بعض النقائص والثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق.
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية للوقاية من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية. لأن التنوع المحاسبي بين الدول ينجر عنه مشاكل عديدة منها: [240]

أ- عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها الشركة الأم التي لها عدة فروع وشركات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيها، وعلى الشركة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم وتقارير معدة حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للشركة الأم.

ب-غياب مجال مقارنة للمعلومة المالية بين مختلف الشركات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين، وبالتالي إلى ضعف جودة ونوعية المعلومات.

3-2-1-2-2- مراحل الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي

يمكن توضيح أهم مراحل الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (15): مراحل الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي [241]

3-2-1-2-3- تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي خطوة هامة وكبيرة لتوافق الممارسات المحاسبية وتوحيدها في الجزائر انطلاقا من توجيهات المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية. غير أن هذه الخطوة تبدو غير كافية وقد لا تكون لها – في اعتقادنا – آثار إيجابية مميزة في المدى القصير، وذلك لأسباب عدة من بينها: [242]

3-2-1-2-3-1- ضعف الإستعداد اللازم من الشركات للتطبيق المباشر

فلازالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام، بسبب غياب الوعي الفكري المحاسبي لدى معظم الشركات الاقتصادية الجزائرية.

3-2-1-2-3-2- غياب سوق مالية كفء

لقد نشأ التطور المحاسبي الدولي نتيجة لعولمة الأسواق المالية النشيطة والشمولية المالية (Globalisation Financière)، مما جعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا. الأمر الذي لا يمكن تحقيقه في حالة الجزائر في غياب مثل هذه السوق، وهذا ما يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري.

3-2-1-2-3-3- عدم الموافقة في تبني النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري وكذا النظام الضريبي

ينص القانون التجاري على تصفية الشركة في حال فقدانها 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبر رأس المال عنصرا هامشيا باعتباره يمثل فائض أصول الكيان عن خصومه وهو متغير من وقت لآخر، المهم مراعاة الإنتباه في الوقوع في خطر العجز المالي عن التسديد وبإمكان الشركة مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

3-2-1-2-3-4- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة العينية

إن تحديد هذه القيم يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق وحال أسواق الأصول الثابتة العينية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل مناقشة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية.

3-2-1-2-3-5- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية

إن التقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفير معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الجارية وغير الجارية، في الوقت الذي يسجل فيه تضارب في المعلومات المتوفرة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها.

3-2-1-2-3-6- تباطؤ في تطوير برامج التعليم المحاسبي

بحيث ما زالت برامج المقررات المحاسبية لم تتغير، وفي كثير من الأحيان معدومة، مع وجود طرق تدريس يغلب عليها الطابع التقليدي التي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع بسبب غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما وفلسفة في أصولها.

3-2-1-3- أهداف النظام المحاسبي المالي

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي: [243]

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، وإعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات وكيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- يسمح بتوفير معلومات مفصلة ودقيقة تعكس الصورة للوضعية المالية للشركة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.
- يساهم في تحسين تسيير الشركة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تكون أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية.
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للشركة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل الشركة.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للشركة مع شركات أخرى لنفس القطاع، سواء داخل أو خارج الوطن أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في الشركة.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول الشركة، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

- تقديم صورة وافية عن الوظيفة المالية للشركة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تُمثل قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

3-2-1-4- مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي

تتمثل مزايا العمل بالنظام المحاسبي فيما يلي: [244]

- إنتاج معلومة مفصلة تعكس الصورة الوافية للوضعية المالية للشركات التي ينبغي أن تقدمها الشركة (الميزانية، حسابات والنتائج، جدول تدفقات الخزينة المالية) وتقديمه وفق المعايير الدولية.
- توضيح المبادئ والقواعد الواجب التقيد بها عند تسجيل المعاملات وتقيمها وكذا عند إقامة القوائم المالية بغرض وضع حد للأخطار الذي يكتنفها حين تفسيرها.
- تسهيل المراقبة والمعاينة لكافة الحاسبات ومقارنتها بالسنوات السابقة.
- إنتاج معلومات مالية حول الشركات المتجانسة بحيث تكون مقروءة ومفصلة وموجهة نحو احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين.
- يسمح بالتكفل ببعض العمليات مثل الكراء المؤدي للبيع. الامتيازات والعمليات التي تم إجراؤها بالعملة الأجنبية وغير المحددة في المخطط الوطني المحاسبي المقتبس من نظام التسيير الموجه.
- توضح قواعد وتقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- سيساهم على تقريب محاسبتنا من الممارسة العالمية وهذا لتوسع مجال مقارنة المخطط المحاسبي الوطني.
- إمكانية الشركات الصغيرة جدا من تطبيق نظام معلومات قائم على محاسبة مبسطة.

أما فيما يخص العيوب التي يمكن تواجدها في النظام فلا يمكن التعرف عليها في مجملها إلا بعد الشروع في التطبيق الفعلي للنظام ومن ثم الوقوف على النقائص والعيوب التي كان من المفروض تجنبها، إلا أن هذا لا يعني خلو النظام حاليا من بعض العيوب بتاتا، فمن بين ما يمكن أن يحسب على النظام من سلبيات وعيوب ما يلي: [245]

- تغير الثقافة المحاسبية: عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور يأخذ بعين الاعتبار خاصة القيود القانونية والضريبية، النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وفق المميزات والحقائق الاقتصادية، المعاملات والأحداث، (تفوق الحقيقة الاقتصادية على الظواهر القانونية) قصد تلبية متطلبات وحاجيات المستثمرين الذين يأملون في معلومة أكثر شفافية.

هذا التصور الجديد للمحاسبة المستلهم من المحاسبة الأنجلوسكسونية يتطلب من كل الأطراف المعينة بالمعلومة المالية (معدوا الحسابات، المهنيين، ومستعملي القوائم المالية) إعادة نظر عميقة تتطلب مجهودات هامة لرفع وتحسين المستوى، وإعداد برامج التكوين في المحاسبة.

- الجوانب الجبائية: إذا كانت المحاسبة مقيدة بإدماج القواعد الجبائية القانونية والضريبية فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون الضريبي، فإذا ما تم الفصل بين المحاسبة والجباية فإن التصريحات لا

يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للشركات اعتبارا للقيود الضريبية، فمثلا اهتلاك أصل من منطلق القوانين المحاسبية الجديدة يعتبر توزيع مباشر لقيمته وفقا لمدة الاستعمال (المدة الاقتصادية) للأصل، في حين أن القواعد الحالية تفرض مدات محددة للاهتلاك طبقا للعادات يتم على أساسها توزيع قيمة الأصل.

- تكلفة العبور: تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة.

3-2-1-5- فوائد وآثار تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق الشركة الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية في ظل النظام المحاسبي المالي قد ينجر عنه فوائد جمة تعود على الاقتصاد ككل وعلى الشركة نفسها، نذكر من أهمها:

- تبني و تطبيق الممارسات المحاسبية العالمية من شأنه فتح الأبواب للمنافسة على المستوى الدولي.
- تشجيع الاستثمار بكافة أنواعه بما يسمح طمأنة المستثمرين المحليين والأجانب وتلبية حاجاتهم من معلومات محاسبية كافية ودقيقة تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة والرشيدة.
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الإنتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها).
- الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم يسمح بتسهيل عملية إجراء التحليل المالي في الشركات، مما ينجر عنه تذليل صعوبات التحليل المالي وفقا للمخطط المحاسبي الذي لا يوفر المعلومات المالية الكافية وبصورة ميسرة ومباشرة، مما يصعب معها تقييم الوضعية المالية للشركة ويجعل المقارنة غير ممكنة في ظروف التضخم.
- تغيير مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد القوائم المالية (مساهمة الجميع في إعداد القوائم عن طريق الحكم الشخصي للمسيرين واللجوء إلى مكاتب الخبرة لعملية تقييم الممتلكات).
- تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط).
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني المحاسبي.
- تسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد الدولي مما يسمح للشركات الجزائرية زيادة درجة قراءة المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى الشركات الأجنبية عند إعدادها بلغة محاسبية موحدة.
- الحصول على قوائم مالية ختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات.
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي من خلال تنشيط سوق الأوراق المالية عن طريق تطوير بورصة الجزائر، لتصبح أكثر حيوية بواسطة شركات مسعرة تلتزم بمعايير محاسبية دولية تضمن مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين.

- تقييم ممتلكات الشركة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيم العادلة.

3-2-1-6- أحكام النظام المحاسبي المالي

حددت أحكام نظام المحاسبة المالية الجديد في القانون رقم 07 –11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. [246]

ويقرر نظام المحاسبة المالية الجديد حسب هذا القرار محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وكذا القواعد العامة للتقييم.

وبخصوص القواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة فقد تطرق النص إلى التثبيتات العينية والمعنوية والمخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ والإعانات والقروض بالإضافة إلى تقييم الأعباء والمنتوجات المالية.

وفيما يخص الكيفيات الخاصة بالتقييم والمحاسبة فقد أشار النص إلى عمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير وشركات المساهمة وامتيازات المرفق العمومي.

كما حدد في هذا النص العقود طويلة الأجل والضرائب المؤجلة وعقود الإيجار والتمويل والامتيازات الممنوحة للمستخدمين بالإضافة إلى العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية. وبالإضافة إلى الكشوف المالية فقد تطرق نظام المحاسبة المالية الجديد إلى الحصيلة وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة) بالإضافة إلى جدول تغير الأموال الخاصة.

ويجمع نظام المحاسبة المالية الجديد من جهة أخرى مدونة الحسابات وسيرها والمحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

وفي هذا الإطار يحدد قرار وزاري ثان صدر في نفس العدد من الجريدة الرسمية سقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

ويوضح النص أن المحاسبة المالية المبسطة تطبق على الكيانات التجارية الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها 10 ملايين دج وعدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل وهذا خلال سنتين متتاليتين.

وبالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي فإن رقم الأعمال محدد بـ 6 ملايين دينار وعدد المستخدمين بـ 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل أما بالنسبة لنشاطات الخدمات ونشاطات أخرى فإن رقم أعمالها محدد بـ 3 ملايين دينار وعدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

ويشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/أو الثانوية حسبما جاء في النص.

3-2-2- تقديم النظام المحاسبي المالي

يمكن تقديم النظام المحاسبي المالي كما يلي:

3-2-2-1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بتطبيق بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة التي ينص عليها النظام المحاسبي، والكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية هي: [247]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون عمليات تجارية متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني.
- الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين.

يستثني القانون الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

3-2-2-2- طبيعة النظام المحاسبي المالي للشركات

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، وترتكز عملية التعديلات حول العناصر التالية: [248] ص65

- إعطاء تعاريف ومفاهيم وبناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي؛
- تحديد طرق التقييم بالنسبة لعناصر الأصول وعناصر الخصوم، وكذلك حسابات التسيير؛
- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، والجداول الملحقة، تحديد الحسابات ونظام المجموعات وكيفية تسيير الحسابات؛
- تحديد قواعد ومكانيزمات سير الحسابات؛
- وضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم.

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي للشركات من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

3-2-2-3- بنية النظام المحاسبي المالي للشركات

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي: [249] ص45

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛

- الصنف الثاني: حسابات التثبيتات؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: الحسابات المالية؛
- الصنف السادس: حسابات الأعباء؛
- الصنف السابع: حسابات المنتوجات.

أما الأصناف 0، 8 و 9 يمكن للشركات استعمالها بحرية في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية. [249] ص45

وفي ما يلي عرض التغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي التي يمكن ملاحظتها:

- إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات.
- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، بحيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 والحساب 11 وما يتفرع عنها، أما الديون تسجل في الحساب 16 والحساب 17 وما يتفرع عنها.
- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى قيم معنوية وقيم مادية، وذلك كما يلي:
- قيم معنوية.
- قيم مادية.
- أصول ثابتة تحت التنازل.
- قيم ثابتة جارية.
- أسهم وحقوق.
- أسهم مالية أخرى.
- تسجل الموردين والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع.
- أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.
- تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق.
- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية.
- إضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للشركات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.

- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج من خلال المخطط المحاسبي السابق.

3-2-2-4- مقابلة حسابات النظام المحاسبي المالي بحسابات المخطط الوطني للمحاسبة

يمكن حصر أهم نقاط فيما يلي: [250]

- الإستعانة بمبدأ القيمة لتقييم بعض الأدوات المالية.
- اللجوء إلى مفهوم الاستحداث لتقييم الديون والحقوق.
- غياب المؤونات النظامية.
- التكاليف الثابتة بمعنى تجميد حركة التكاليف الموزعة على عدة سنوات، وكذلك علاوات إصدار السندات.
- إعادة تقييم للأصول الثابتة دوريا.
- مميزات تسجيل وتقييم الأصول المادية.
- كيفية حساب الاهتلاكات وكيفية استرجاعها.
- فروق تحويل الأصول والخصوم.
- تحويل التكاليف.
- مؤونة تدني قيمة الأصول.
- فروق التقييم.
- الخسائر أو الأرباح الناتجة عن الأموال الخاصة.
- الضريبة المؤجلة للأصول، الضريبة المؤجلة للخصوم.
- القيمة الزائدة للتنازل عن الاستثمارات المتداولة.

تم مقابلة حسابات النظام المحاسبي المالي بحسابات المخطط الوطني للمحاسبة كما هو موضح في الملحق رقم 01.

3-2-2-5- أهم التعديلات الرئيسية في النظام المحاسبي المالي

لقد أظهرت جل الدراسات أهم التطورات مقارنة بالمخطط المحاسبي لسنة 1975م مجملها تطرقت إلى تعديلات نوجزها في الآتي: [251]

3-2-2-5-1- طرق التقييم لبعض الحسابات

وهي:

- إعادة التقييم بدقة وموضوعية لجانب الأصول الثابتة،
- اللجوء إلى التقييم بأسلوب القيمة العادلة لبعض التعاملات لأدوات المالية،

- تطبيق التقييم بالاعتماد على فكرة التقدير بالقيمة الحالية لتقييم السلفيات والحقوق بالقروض الصادرة عن الشركات،
- التعديل في شروط إثبات التكاليف،
- غياب لجانب القانونية للمؤونات،
- حساب الاهتلاكات،
- مؤونة تدهور القيمة،
- شروط التسجيل المحاسبي لتقييم الأصول،
- العديد من العناوين غير منسجمة مع المعايير للتقارير المالية المحاسبية الدولية ومنها التكاليف الثابتة, تحويل التكاليف، الخصم، واسترجاع الاهتلاكات.

3-2-2-5-2- إضافات النظام المحاسبي المالي

أتى النظام المحاسبي المالي من الإضافات التي نذكر منها:

- إنشاء إطار للمحاسبة المالية معتمد في الجزائر الذي يبين اعتماد فكرة الصورة الصادقة كهدف لتحديد المعلومات المالية، وصف اعتماد المبادئ المحاسبية الأساسية، إدخال فكرة حسابات التجميع.
- تطوير عرض القوائم المالية بالأخذ بعين الاعتبار، إمكانية عرض حول حسابات النتائج حسب الوظيفة وليس حسب الطبيعة فقط، مع إلزامية عرض بيانات الدورة السابقة على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- تكملة طرق التطوير المحاسبي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال اعتماد جدولي تغيرات الأموال الخاصة وجدول تحليل تدفقات الخزينة، اعتماد ملحقات أكثر تعبيرا عن نشاط الشركة، محاسبة المؤونات، إدخال فكرة القيمة الحقيقية، متابعة الأصول الغير مادية.

وفي الأخير ظهرت بالعديد من العناوين الجديدة في التعديل الجديد تظهر في الميزانية أو جدول حساب النتيجة وهي كالتالي:

- فرق التقييم (حساب رؤوس الأموال الخاصة).
- الضرائب المؤجلة في جانب الخصوم.
- الفوائد أو الخسائر الأخرى المحذوفة من رؤوس الأموال الخاصة.
- فائض القيمة أو ناقص القيمة عند التنازل على الأصول غير الجارية.

3-2-2-6- شروط وصعوبات ونتائج تطبيق النظام المحاسبي المالي

تتمثل شروط وصعوبات ونتائج تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يلي: [252]

3-2-2-6-1- شروط تطبيق النظام المحاسبي المالي

لتطبيق النظام المحاسبي المالي يجب توفير متطلبات ومقومات وهذا من أجل تهيئة الوضع لممارسة هذا النظام بدون عواقب أو أخطاء.

3-2-2-6-1-1- مقومات التطبيق

يقصد بمقومات التطبيق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة البيئة المحلية لتندرج في البيئة الدولية بدون أي صعوبات وتعارض، يمكن ذكر أهم هذه المقومات:

3-2-2-6-1-1-1- بيئة معولمة أو في طريقها إلى بيئة العالمية

ويعني هذا أن تتوافق البيئة المحلية مع صفات العولمة من حيث الانضمام إلى الشركات الدولية، وفي مقدمتها المنظمة العالمية للتجارة وشروطها واتفاقياتها، مجلس معايير المحاسبة الدولية، منظمة البورصات العالمية والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها.

3-2-2-6-1-1-2- تكييف التشريعات والقوانين بما يتوافق مع المتطلبات الدولية

ينبغي إزالة أي تعارض أو عدم تطابق بين القوانين والتشريعات المحلية مع المتطلبات الدولية بحيث يسهل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مجالات الصناعة، التجارة، الخدمات والقطاع المالي.

- وبالتالي تعديل القانون التجاري سيكون له الأثر الواضح على سير عمل الشركات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها، خاصة فيما يتعلق بالتوفيق بين المعالجة القانونية والمعالجة المحاسبية للمعاملة بما يسمح من زيادة فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.
- وكذلك تعديل التشريعات الجبائية للقبول بالمعايير وفرض تطبيقها والالتزام بها في العمل المحاسبي للشركات المعنية بذلك. لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بتقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي والتقييم على أساس القيمة العادلة وأخيرا المعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة المؤجلة منها نظرا للاختلاف بين تواريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة وعند تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

3-2-2-6-1-1-3- البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي

أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات)، وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا وتنسيقيا وليس دورا مسيطرا أو مالكا. وقد تبنت الجزائر نظام اقتصاد السوق منذ 1988م غير أن دور الدولة لازال قائدا ومسيطرا ومؤثرا في مجرى الحياة الاقتصادية في الجزائر، فليس للشركات الحرية الكبيرة في اختياراتها وتصرفاتها وذلك لاعتبارات سياسية واجتماعية. إضافة إلى ذلك فإن الاقتصاد الجزائري هو " اقتصاد مضاربة وليس اقتصاد السوق الحقيقي، الذي يفرز قيما سوقية حقيقية وليست ناتجة عن المضاربة؛ كما يحصل في سوق العقارات." ومن ثم فلا يمكن الاعتماد عليه في معرفة القيم العادلة لهذه العقارات، ولا ننسى أن معايير المحاسبة الدولية تفضل التقييم بالقيمة العادلة.

3-2-2-6-1-1-4- التكييف الفني والنفسي لمواطني البلد

والمقصود بالتكييف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطرق كفأه وإمكانيات جيدة أما التكييف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.

3-2-2-6-1-2- متطلبات التطبيق

تشكل متطلبات التطبيق الجانب العلمي من أجل تحقيق الهدف من إندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو " ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والشركات والجامعات ومراكز التكوين المهني وغيرها،" أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وما يرتبط بها بشكل كفء وسليم ويمكن أن نلخص هذه المتطلبات في الآتي:

- تهيئة وضمان إعداد نظام معلوماتي فعال، يستجيب لمتطلبات الشركات المحلية والمستثمرة في الداخل.
- تكوين المتخصصين المحاسبين والعاملين في مجال المحاسبة.
- إدماج البرامج المتعلقة بالمعايير الجديدة على المستوى الجامعي والمعاهد وتطبيقها على مستوى التراب الوطني محاولة تعزيز التبادل مع المعاهد والمنظمات الأجنبية التي من شأنها أن تساعد في تجسيد هذا النظام على أرض الواقع.
- وضع أثناء أو قبل بداية تطبيق النظام، مجموعة من المحترفين المحاسبين ومراجعي حسابات ومراجعين، في وعلى رأس السلطات العمومية المعنية (الإدارة العامة للضرائب، الإدارة العامة للمحاسبة، ... إلخ)، التي تهتم بدراسة التأثير المتوقع للمعايير المحاسبية، التي سيتم تطبيقها على الجباية.
- تأهيل المحترفين والممارسين للمهنة يستدعي السعي إلى المعرفة الجيدة للنظام المحاسبي المالي والإتقان العملي للممارسات المحاسبية فيه. إضافة إلى مهمة المحاسبة كطرف يجب أن يتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية، من خلال فتح المجال لمنافسة المهنيين الأجانب عن طريق تشجيع التعاون الاستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين الأجانب، وبالانضمام لبرنامج التدريب في الاتحاد الدولي للمحاسبين بما يسمح تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي. [85]

وبالتالي دور الممارسين المحليين أو الخارجيين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين هو جد مهم للسهر على ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، من خلال عملهم على التحقق من صحة المعلومات المفصح عنها من قبل الشركة ومدى عكسها لواقعها الاقتصادي ووضعيتها المالية.

- تحضير وتأهيل الشركات الجزائرية يخضع لتصنيف هذه الأخيرة إلى مجموعات حسب الحجم، رأس المال والعمال من أجل مراعاة قدرة وخصائص كل شركة على الوفاء بمتطلباتها. وهذا ما أقره محتوى القانون رقم 11 المؤرخ في25/11 /2007 المتعلق بالتمييز بين الشركات الخاضعة للنظام المحاسبي

المالي وفقا لمحددات مختلفة تتمثل في النشاط الممارس، رقم الأعمال وعدد العمال. بالإضافة إلى تأهيل، تدريب ورفع كفاءة ممارسي ومستعملي المحاسبة سواءا داخل الشركة أو خارجها بما يسمح بالدراية بطبيعة العمل المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ويستجيب للتطبيق السليم والكفء لها، الأمر الذي يتوقف على مدى تنظيم الشركة ومهارة وجدية عناصر مواردها البشرية.

3-2-2-6-2- صعوبات تطبيق النظام المالي المحاسبي

إن تطبيق النظام المالي المحاسبي SCF في الشركات الجزائرية يفرض عليها بعض الصعوبات يمكن ذكر البعض منها كالتالي:

- حداثة النظام وعدم توفير الخبرات اللازمة التي تشرف على تطبيق النظام المالي المحاسبي.
- نقص المراجع وعدم توفير دليل محكم للنظام المالي المحاسبي SCF الذي يساعد العاملين في مهنة المحاسبة على تطبيقه.
- ضعف ونقص التكوين في مجال تطبيق النظام المالي المحاسبي SCF.
- نقص البرمجيات للنظام المالي المحاسبي SCF التي من شأنها المساعدة على تطبيقه.
- صعوبة تأقلم الشركات الجزائرية مع النظام المالي المحاسبي SCF نظرا لحداثته وعدم توفر الوقت الكافي حتى تتمكن من التكيف معه نظرا لأن الشركات الجزائرية قد اعتادت على المخطط الوطني المحاسبي PCN 1975م.

3-2-2-6-3- نتائج تطبيق النظام المحاسبي المالي

على الرغم من المشاكل والمعوقات المنتظرة الناتجة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي، إلا أن المرور من المخطط المحاسبي الوطني إلى المعايير المحاسبية الدولية، لديه انعكاسات إيجابية كبيرة في مجالات متعددة نذكر منها:

- النظام المالي المحاسبي يقترح الحلول التقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي لم يتم معالجتها من طرف مصداقية الشركات.
- كما أنه سيجلب المزيد من الثقة والشفافية في التقارير المالية والمعلومات التي تنقلها والتي من شأنها أن تعزز مصداقية الشركات.
- وسيشكل أفضل قابلية للمقارنة بمرور الوقت، وكذا في مجال الوضعية المالية.
- وسيشكل فرصة للشركات لتحسين تنظيمها الداخلي ونوعية اتصالاتها مع ملتقى المعلومات المالية.
- سوف يشجع على الاستثمار بفضل وضوح الحسابات وإمكانية قراءتها من المحللين الماليين والمستثمرين.
- وكذلك سوف يدعم إقامة سوق مالي مع ضمان سيولة رؤوس الأموال.
- هذا الأخير سيحسن من محفظة البنوك بفعل إنتاج الشركات لوضعيات أكثر شفافية.

- وسيسهل مراقبة الحسابات التي سوف تقوم من الآن فصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.
- التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية من طرف الشركات سيؤدي حتما إلى أحسن شفافية في الحسابات، وهي تدابير السلامة المالية التي تشارك في ترسيخ (أو إعادة ترسيخ) الثقة.

3-2-3- النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية

بعد أن عرجنا على النظام المحاسبي المالي وطبيعته، سوف نحاول نبين مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية وواقع تطبيقه، رغم أن الحكم على تقييم جدوى تطبيقه وكذا استدراك النقائص والعراقيل التي تعيق ذلك مازال مبكرا بعد سنتين من التطبيق. [85]

3-2-3-1- النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية

نلاحظ من ناحية المفاهيم ومجال التطبيق والمعالجة المحاسبية، أن محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية قد يتفق أو يختلف معها. ففي حين أن النظام المحاسبي المالي يطبق إجباريا في كل الشركات ذات الشكل القانوني (شركات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات)، المعايير المحاسبية الدولية كذلك تطبق إجباريا في الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى تبقى مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبة الدولية. وبالتالي يوضح خضوع النظام المحاسبي المالي للقانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة.

النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعايير من ناحية الجهات المستعملة للمعلومات المحاسبية خاصة الفئات الرئيسة كالمستثمرين الحاليين والمحتملين المسيرين، المقرضين والحكومة ودوائرها المختلفة.

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع تلك المقررة في المفاهيم النظرية لمعايير المحاسبة الدولية، غير أن طريقة التقييم وفقا للتكلفة التاريخية جعلت الطريقة الأساسية للتقييم أما الطرق الأخرى مثل (طريقة القيمة العادلة) فإن استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر مثل الأدوات المالية، أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية.

من أجل خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية، لقد حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية الختامية ذات منفعة عالية بالنسبة لمستعمليها تتطابق مع تلك المقررة لدى المعايير المحاسبية الدولية.

تهدف القوائم المالية الختامية حسب النظام المحاسبي المالي أو المعايير المحاسبية الدولية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للشركة، وعلى هذا الأساس فإن القوائم المالية الختامية الأساسية هي الميزانية الختامية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة جدول تغير الأموال الخاصة أو حقوق الملكية، ملحق يبين الطرق المحاسبية المتبعة ويوفر معلومات مكملة وتوضيحية.

من ناحية عناصر القوائم المالية، فقد اتفق النظام المحاسبي المالي مع جل المفاهيم الصادرة من قبل المعايير المحاسبية الدولية، حيث استعمل مصطلح المراقبة في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية، عرف حقوق الملكية (أو الأموال الخاصة) على أنها: " صافي الأصول بعد حذف خصومها الجارية وغير الجارية،" وهو المفهوم المالي لرأس المال. كما تطابقت تعاريف الإيرادات والأعباء، إلا إلغاء مفهوم البنود غير العادية عند عرض جدول حسابات النتائج حسب المعايير.

كما أخذ النظام المحاسبي المالي بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته معايير المحاسبة الدولية، إذ يقوم هذا التعريف على مفهوم الالتزام الحالي الذي يستلزم عادة من الشركة تخليها عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل الوفاء بالتزاماتها نحو أطراف أخرى، ولو تم قياس بعض هذه الخصوم عن طريق التقدير ولكن بدرجة معقولة، كما هو حال المخصصات لمدفوعات يجب أداؤها لتغطية التزامات مترتبة عن خطط تقاعد العاملين مثلا.

من جهة أخرى من حيث المعالجة المحاسبية والحلول المقترحة، نلاحظ أن عرض الأصول والخصوم يتم بنفس طريقة IAS/IFRS من خلال شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها. فتقدم الميزانية في شكل قائمة أو في شكل جداول، ترتب الأصول حسب درجة سيولتها أما الخصوم فترتب حسب درجة الاستحقاق، وحسب مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية.

تصنف الأعباء بنفس كيفية التصنيف حسب IAS/IFRS، حيث تصنف وفق طبيعتها أو وفق الوظائف، ويتعين حسب التصنيف الوظيفي تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الاهتلاكات ومصاريف العاملين.

جدول التدفقات النقدية يخضع لنفس كيفية العرض حسب IAS/IFRS. إذ يتكون من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أثناء الدورة المالية وحسب مصدرها، سواء تدفقات نقدية متعلقة إما بالاستغلال أو بالاستثمار أو بالتمويل. تقييم المخزونات، التنازل عن الاستثمارات، قروض الإيجار، وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية يتم وفق نفس. الشروط المحددة من طرف IAS/IFRS.

فتقيم المخزونات إما بطريقة الوارد أولا، الصادر أولا أو بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة.

عند التنازل عن الاستثمارات وبيعها يتوقف حساب الاهتلاك بمجرد اتخاذ قرار التنازل عن الاستثمار. ويتم حساب الاهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي.

قروض الإيجار وتكاليف التطوير يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول، وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية يمكن في حال وجود سوق نشطة خاصة بالقيم المعنوية، تمكن من معرفة القيمة العادلة.

يتحقق الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات بتوفر نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف المعايير المحاسبية الدولية. حيث يتحقق الأول عند تحويل المنافع و الأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير، وإمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية البيع بدقة. ويتم الاعتراف بالثاني اعتمادا على نسبة إنجاز تقديم الخدمات بتاريخ القوائم المالية، إن كان بالإمكان قياسها بموثوقية.

البيانات المتعلقة بقطاع النشاط أو القطاع الجغرافي، تتم بنفس الطريقة المحددة من طرف المعايير المحاسبية الدولية.

نستنتج من خلال هذا الطرح، أن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يجسد التوجه الاقتصادي للجزائر ويعكس الإرادة القوية لتطوير الممارسات المحاسبية المحلية لتستجيب للمعطيات الدولية لتسهيل الانصهار والاندماج في الاقتصاد العالمي. وهذا لا يتأتى إلا بتأهيل الاقتصاد الجزائري وتطويع خصوصيات البيئة الجزائرية للإصلاحات في كل المجالات.

- التباعد بين النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية: من خلال الإطلاع على التعديلات المالية المحاسبية التي أجريت الدولة على المخطط المحاسبي القديم يلاحظ وجود تطابق كلي مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS غير أنه توجد بعض الاختلافات نشير إليها فيما يلي: [251]

- يقوم المراجع الجديد بتحديد القواعد الخاصة في مجالات التنظيم ومسك المحاسبة وتسجيل العمليات، وعموما لم تحدد هذه المجالات في أي معيار دولي ولم يتم معالجتهم من معايير التقارير المالية الدولية IFRS.
- اتخذ التعديل الجديد معالجة خاصة بالشركات المصغرة والتي يسمح لها إلا بمسك محاسبة واحدة ترتكز على حركتي الخزينة والصندوق، إلا أن الملاحظ على معايير التقارير المالية الدولية عدم اتخاذها لمثل هذه الأحكام لهذه الشركات.
- أشارت التعديلات الجديدة إلى طرق معالجة خاصة بالبنوك وبشركات التأمين، ولم تشر إلى كيفية معالجة مجال الأدوات المالية كعقارات التوظيف والزراعة على سبيل المثال إلا بطريقة موجزة.
- أما على مستوى الإطار المفاهيمي يعرف التعديل الجديد بقاعدة الوحدة المؤسسة وقاعدة الوحدة النقدية، وهي قواعد غير مذكورة صراحة في معايير التقارير المالية الدولية IFRS إلا أنها تفيد في حالة الشركات الصغيرة جدا.
- أما فيما يخص عمليات الجرد الدائم فهي إجبارية في النظام المحاسبي المالي ومسموح القيام بها في معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

إلا أنه يلاحظ وجود معالجة أخرى لم يتم التطرق لها من قبل النظام المالي المحاسبي الجزائري ومن أهمها:

- تقييم الأصول الثابتة المادية بالقيمة العادلة عند تاريخ الإقفال.
- تطبيق طريقة LIFO لتقييم المخزونات.
- طريقة التسجيل المحاسبي لتكاليف القروض المرتبطة بالشراء، البناء، والإنتاج.
- التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المقدمة كإعانة استثمار بقيمة شرائها المخفضة من مبلغ الإعانة.
- التسجيل المحاسبي لأثر تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء في النتيجة خلال الدورة.

3-2-3-2- مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة

من خلال قراءاتنا للنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة ما يلي: [234]

3-2-3-2-1- نقاط التوافق

وهي:

3-2-3-2-1-1- تعيين المراجع

ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفاتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للمراجعة والمعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.

3-2-3-2-1-2- رقابة الجودة

نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

3-2-3-2-1-3- تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي

وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48 و49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع – اعتبارات خاصة.

3-2-3-2-1-4- التقرير وأنواعه

من بين ما نص عليه القانون 10-01 لاسيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط الشركة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الاستمرارية، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

3-2-3-2-1-5- التوثيق وحفظ الملفات

حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق.

3-2-3-2-2- نقاط اللاتوافق أوالاختلاف

لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة:

- تقييم المخاطر.
- أدلة الإثبات وما مدى كفايتها وملاءمتها.
- عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها).
- الأطراف ذات العلاقة.
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع.
- مراعاة عمل المراجع الداخلي.
- الاستفادة من عمل خبير.

3-2-3-3- مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية

سنحاول القيام بعملية المقارنة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة في الجزائر، إذ كان اختبار معايير المحاسبة الدولية ضرورة شبه حتمية تمليها الظروف الدولية الراهنة.

كما هو موضح في الجدول رقم (20).

الجدول رقم (20): مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية [253]

	معايير المحاسبة الدولية	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
الإطار المحاسبي	تهدف إلى التنسيق، والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية.	لا يوجد إطار تصوري.	خلق إطار محاسبي يتضمن القواعد والمبادئ ومجال ومكنيزمات تطبيق وسير الحسابات كما يتضمن كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها من خلال هذه القوائم.
القوائم المالية	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.	يتضمن الميزانية، حسابات النتائج، جداول ملحقة.	تتكون من الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جداول ملحقة.
تقييم القوائم	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية؛ القيمة الحالية؛ القيمة القابلة للتحقيق؛ القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة؛ القيمة العادلة.	يتم بالتكلفة التاريخية.	يتم بالطرق التالية: التكلفة التاريخية؛ في بعض الحالات: القيمة الحالية؛ القيمة المحققة؛ القيمة العادلة.
القيم الثابتة المادية	حسب المعيار المحاسبي رقم 37 تقيم حسب تكلفة اقتناؤها أو تكلفة إنتاجها.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة.

الإيرادات	تعالج بـ: 1- أن تكـون فـي فائـدة الشركة. 2- أن يكون مبلغ الإيراد قابـل للتقـدير بشـكل جيد.	لا تؤخـذ بعـين الاعتبـار فـي الجانـب المحاسـبي إلا إذا تـم تقـديرها بطريقـة عقلانيـة، ويكـون ذلـك وفقـا لاتفـاق أو وجود عقد أو طلبيات.	لا تؤخـذ بعـين الاعتبـار فـي الجانـب المحاسـبي إلا إذا تـم تقـديرها بطريقـة عقلانيـة، ويكـون ذلـك وفقـا لاتفـاق أو وجود عقد أو طلبيات.
تقديم جدول تدفقات الخزينة	يقدم مـدخلات ومخرجـات الخزينـة أي السيولة أو مـا يعادلها.	لا يوجـد جـدول تـدفقات الخزينة.	يقدم بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.
عقود الإيجار "التمويل"	تسجل في عناصر أصول الميزانيـة وفـي عناصـر الخصوم بالنسبة لالتزامات الإيجار المستقبلية ويسجل بالقيمـة العادلـة أو بالقيمـة الحالية.	لا توجـد أحكـام ومبـادئ محاسبية.	تسـجل فـي عناصـر الميزانيـة ويعـالج بـنفس الكيفيـة مـع المعايير المحاسبة الدولية.
تكاليف البحث والتطوير	تكـاليف البحـث والتطـوير تسـجل ضـمن عناصـر الأصـول وهـذا إذا كانـت لها مردودية تجارية.	تسـجل تكـاليف البحـث والتطـوير ضـمن عناصـر الأصول.	تحـول تكـاليف البحـث إلـى حساب الأعبـاء لأنهـا لا تقدم منـافع اقتصـادية مستقبلية أمـا تكـاليف التطـوير تبقـى ضـمن الأصـول للمنـافع الاقتصـادية المستقبلية.

الخلاصة

لقد فرضت التغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من نهاية القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا، عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات، من بينها تطبيق نظام المحاسبة المالية الموحد (IFRS)، هذا النظام الذي يوحد المعايير المالية والمحاسبية على مستوي العالم بين الشركات الاقتصادية. ومن الأجدر أن تتبنى الجزائر هذا النظام لأنه يمكنها من تأهيل الشركات ونظام التسيير فيها بشكل جيد.

لكي يستطيع نظام المحاسبة المالية من التواصل مع التغيرات العديدة التي تحصل في بيئة الأعمال الحديثة وتساهم في تحقيق أهداف الشركة الاقتصادية التي تعمل فيها، لابد من العمل على التطوير المستمر لنظام المعلومات المحاسبي ومواكبته مع مختلف التغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية ومختلف المتغيرات الاقتصادية الدولية بالإضافة إلى التكنولوجيات الحديثة وكذا استمرارية التأهيل العلمي والمالي للقائمين على عمل نظم المعلومات المحاسبية بصورة مستمرة.

ويعني أيضا أنه يجب الاهتمام بمواصلة عملية التعليم المحاسبي من قبل القائمين على عمل نظام المحاسبة المالية في الشركات الاقتصادية المختلفة وذلك من أجل تدنية التكاليف والزيادة من جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات.

3-3- عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقها على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

كما صاحب هذا التحديث في تطوير مهنة المراجعة وتوحيدها بين مختلف ممارسي المهنة، وتقليل التفاوت في الأداء المهني بينهم، كما يهدف إلى عولمة مهنة المراجعة، وهذا ما يزيد من ثقة الجمهور المستفيد خصوصا مع زيادة الطلب على الخدمات التي يقدمها.

ولهذا فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكذا معايير المراجعة الدولية من قبل المحاسبين والمراجعين عند إعداد وفحص القوائم المالية. حيث سيتم التطرق في هذا الفصل إلى كيفية عرض ومراجعة القوائم المالية من خلال النظام المحاسبي المالي SCF وهذا من خلال:

- ماهية القوائم المالية.
- عرض القوائم المالية.
- مراجعة القوائم المالية.

3-3-1- ماهية القوائم المالية

تُعد القوائم المالية وتُقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر, إلاّ أن هناك فروق بينها تتسبب فيها, ربما ظروفا اجتماعية واقتصادية وقانونية مختلفة, وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية.

إن هذه الظروف المختلفة أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية، على سبيل المثال: الأصول الالتزامات، وحقوق الملكية والدخل والمصروفات وينتج عن ذلك أيضا استخدام لمعايير مختلفة والاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس، كما يتأثر كذلك نطاق القوائم المالية ومستوى الإفصاح فيها.

ويعتقد مجلس إدارة اللجنة أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الأغراض المشتركة لمعظم المستخدمين ذلك أن كافة المستخدمين تقريبا يصنعون القرارات الاقتصادية.

القوائم المالية عبارة عن إعادة عرض مالي منظم للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها الشركة خلال فترة زمنية محددة، وغالبا ما تكون سنة واحدة.

3-3-1-1- تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط الشركة في شكل وثائق شاملة تقدم نهاية كل دورة محاسبية، فإن كل شركة مجبرة على إعداد القوائم المالية الختامية في نهاية كل دورة محاسبية ويمكن تعريفها على أنها: « مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي يمكن تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغيير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات.» [239] ص78

كل وحدة تقع ضمن نطاق تطبيق هذا (النظام المحاسبي) ويتولى سنويا إعداد قوائم مالية، والقوائم المالية الخاصة بالوحدات غير الصغيرة تشتمل على:

- الميزانية.
- حسابات النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ملحق تحديد القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتقديم معلومات إضافية تخص الميزانية وجدول حسابات النتائج .
- الاعتبارات التي يتعين مراعاتها في إعداد وتقديم القوائم المالية: المستمدة من الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي:

القوائم المالية تنتهي بتقنية معالجة لمجموعة من المعلومات ومتطلبات الأعمال لتسهيل وتبسيط التقارير وبيانات هذه المعلومات متجمعة, محللة, مترجمة, ملخصة ومبنية على أساس شهادة تقدم في التقارير المالية على شكل فصول ومجاميع. يحدد مدى اتساع عملية التجميع هذه، من خلال التوازن بين: الفوائد التي تمنح للمستعملين من خلال نشر المعلومات المفصلة.

- التكاليف المحتملة سواء لوضع و إنشاء كشف هذه المعلومات وكيفية استخدامها.

3-3-1-2- أنوع القوائم المالية

القوائم المالية تتوقف على مسؤولية المديرين لها وتصدر في مدة أقصاها ستة أشهر أو أربعة أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية المحاسبية. ويجب أن تكون متميزة عن غيرها من المعلومات الأخرى التي قد تنشر من قبل الكيان. وتوفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

3-3-1-2-1- الميزانية

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للشركة، وتقدم الميزانية موجودات والتزامات الشركة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية. [239] ص77

3-3-1-2-2- جدول حسابات النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، لا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السنة ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة). [249] ص24

وحساب النتائج يضبط مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية بإقفال السنة المالية، ويتم تقديم كشف حساب النتائج إجباريا بالعمد الوطنية. [254]

لقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى:

- أن للكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب النتيجة حسب الوظيفة في الملحق فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتجات حسب طبيعة مدونة حسابات الوظيفة المكلفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.
- تقديم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج مثل إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات.

3-3-1-2-3- جدول سيولة الخزينة

من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأصول ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

3-3-1-2-4- جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحويلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. [255] ص85

والمعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرأسمالية (الإرتفاع، الانخفاض، التسديد ...).
- توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية.

3-3-1-2-5- ملحق الكشوف المالية

الملحق هو وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية، وحساب النتائج فهما أفضل كلما اقتضت الحاجة.

3-3-1-3-3- التغيرات الحاصلة في القوائم المالية

للقيام بالمقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي لابد من التذكير بأن القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي الناتج عن تطبيق مرجع ما.

إذا رجعنا إلى أهداف المخطط المحاسبي الوطني فإنه يستجيب لحاجات محدودة نذكر منها:

- تحديد الضريبة على الأرباح.
- حاجات إحصائية (تحديد الناتج الوطني)...إلخ.

الهدف من النظام المحاسبي المالي هو تقديم إطار مفاهيمي يخدم أساسا وأولا المساهمين، ثم بعد ذلك الأطراف الأخرى مثل البنوك والموردين والزبائن وإدارة الضرائب ...إلخ. ولأن المستعملين الأساسيين المستهدفين أولا هم المساهمين في النظام المحاسبي، عوض إدارة الضرائب في المخطط القديم، وأصبحت المعلومات كمية ونوعية في نفس الوقت. [157] ص214

3-3-1-3-1- التغيرات الواردة في الميزانية

تصنف الأصول في المخطط المحاسبي الوطني حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاقية، أما التصنيف بالنسبة للنظام المحاسبي المالي هو حسب الدوري وغير الدوري، فالأصول غير الدورية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في خلال 12 شهرا التالية للإقفال، وكذلك الخصوم غير الدورية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز12 شهرا، أما الخصوم الدورية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال. [157] ص216-217

- تظهر الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني في شكل أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن يصل إلى الحسابات الرئيسية، أما بالنسبة للنظام المالي، المؤسسة تجد نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع أرصدة بعض الحسابات بين الأصول غير الدورية والأصول الدورية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.
- المخطط المحاسبي الوطني يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، أما النظام المحاسبي المالي يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها للمعلومات.
- يعتمد المخطط المحاسبي الوطني عند تقييم الأصول على التكلفة التاريخية، خلافا عن النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد في تقييم الأصول فيه على التقييم الاقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمة العادلة).
- في خزينة المخطط المحاسبي الوطني تدخل العناصر السائلة فقط، أما الخزينة في النظام المحاسبي المالي تظهر في العناصر السائلة وشبه السائلة (كالتوظيفات المالية قصيرة الأجل جدا، القيم المنقولة للتوظيف ...إلخ).

- كما تظهر في النظام المحاسبي المالي ما يسمى بالأصول غير المملوكة لدى الشركة ويخضع لكل إجراءات الأصول الأخرى المملوكة، من اهتلاك وغيره، أي يسقط مبدأ الملكية القانوني، ما يهمنا ليس الطابع القانوني للأصل وإنما الوظيفة الاقتصادية للأصل (مثل استثمارات محصل عليها بقرض ايجاري)، أما حسب المخطط المحاسبي الوطني لا يظهر هذا النوع من الأصول لأنها غير ملك للشركة بل لا تظهر إلا الدفعة الإيجارية التي تظهر في نفقات إيجار (حـ/ 621).
- بينما حساب النظام المحاسبي المالي يعتبرونه عملية استثمارية، وبالتالي لا بد أن يظهر في الأصول الثابتة (غير الدورية)، وفي مقابل ذلك تظهر الالتزامات المتعلقة بالقرض الإيجاري في الديون طويلة أو قصيرة الأجل أي في الخصوم الدورية أو غير الدورية.
- الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني لم تأخذ بعين الاعتبار محاسبة المجموعات، فلا يوجد معيار يعتمد عليه بل يعتمد على معايير عامة (يؤخذ بما هو معمول به دوليا – اختبارات -)، بينما القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي (IAS/IFRS) فالعناصر المتعلقة بالمجموعات الظاهرة فيها، تعتمد على معايير واضحة.
- نلاحظ أيضا فرق آخر هو أنه في النظام المحاسبي المالي سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بغرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية التي كانت تظهر في الميزانية المالية للمخطط المحاسبي الوطني.

3-3-1-3-2- التغيرات الواردة في جدول حساب النتائج

تعد قائمة جدول حسابات النتائج حسب النظام المالي وفق منظورين: [157] ص217-218

- المنظور التقليدي حسب الطبيعة (كما هو عليه في المخطط المحاسبي الوطني) مع اختلاف في مستويات المعالجة.
- المنظور حسب الوظيفة معناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية، حيث يعتبر هذا المنظور (حسب الوظيفة) اختياريا وليس إجباريا، ويتطلب وضع نظام للمحاسبة التحليلية في الشركة الذي كان شبه معدوم في المخطط المحاسبي الوطني.
- من حيث الشكل فجدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في المخطط المحاسبي الوطني حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك، كما هو معمول به في المخطط المحاسبي الوطني.
- يحسب نتيجة العمليات RESULTAT OPERATIONNEL وتختلف عن نتيجة الاستغلال في النظام المحاسبي الوطني لأنها تتضمن الإيرادات المالية والمصاريف المالية.

- لأن النتيجة المالية RESULTAT FINANCIER أصبحت مهمة لتطوير الأسواق المالية ولأن المدير المالي هو المسؤول المباشر عنها فإن حساب النتيجة المالية شكل مستقل مهم جدا (إيرادات مالية – مصاريف مالية = نتيجة مالية).
- نتيجة العمليات العادية حسب النظام المحاسبي المالي هي نفسها نتيجة الاستغلال حـ/83 في المخطط المحاسبي الوطني في المنطق العام وتساوي إلى:

نتيجة العمليات + نتيجة مالية (وهي تسحب فعالية الشركة في الجانب المهني والسوق المالي).

- حسب النظام المحاسبي المالي يعتمد على حساب النتيجة حسب السهم (نتيجة العمليات العادية / عدد الأسهم العادية) وهذا لحساب معدل مردودية السهم التي تساعده على مقارنة مردوديته بالنسبة للفرص الأخرى في السوق المالي واتخاذ القرار.

أما القائمتين الجديدتين في النظام الجديد فهما جدول تدفقات الخزينة وجول تغيرات الأموال الخاصة.

3-3-1-3-3- التغيرات الواردة في جدول تغيرات الأموال الخاصة

على الشركة أن تقدم بصفة مستقلة ضمن قوائمها المالية قائمة تبين: [157] ص219

- النتيجة الصافية للدورة.
- كل عناصر الأعباء والإيرادات، الأرباح والخسائر المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة طبقا لبعض معايير الإبلاغ المالي الدولية، وكذلك تبين مجموع هذه العناصر.
- تراكم العنصرين السابقين، بتمييز حصة الأقلية وحصة المجموعة. الأثر المتراكم لتغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجلة طبقا للمعيار المحاسبي الدولي الثامن (8) IAS في الأموال الخاصة.

أما عن فوائد المعلومات التي يجب عرضها في بيان التغيرات في رؤوس الأموال:

- تبين التغيرات في رؤوس الأموال بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعنية التي تم تبينها للإفصاح عنها في البيانات المالية.
- تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة عناصر الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي الشركة بما في ذلك توزيع الأرباح.
- تبرز إجمالي أرباح وخسائر المنشأة بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين.

3-3-1-4- المبادئ والقواعد المحاسبية

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها بـ 12 مبدأ وهي: [256]

3-3-1-4-1- الدورة المحاسبية

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N /01/01 وتنتهي في N /12/31 كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ N/12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدينة، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

3-3-1-4-2- استقلالية الدورات

إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

3-3-1-4-3- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية

تعتبر الشركة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.

3-3-1-4-4- قاعدة الوحدة النقدية

أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية.

3-3-1-4-5- مبدأ الأهمية النسبية

تكون المعلومة ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

3-3-1-4-6- مبدأ استمرارية الطرق

أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق.

3-3-1-4-7- مبدأ الحيطة والحذر

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.

3-3-1-4-8- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.

3-3-1-4-9- تغلب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني

من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقص بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا

عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

3-3-1-4-10- مبدأ عدم المقاصة

المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر ألإيرادات والنفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد.

3-3-1-4-11- مبدأ التكلفة التاريخية

تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

3-3-1-4-12- مبدأ الصورة الصادقة

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق.

3-3-1-5- تنظيم المحاسبة

حددت المواد من 10إلى 24 من القانون 07-11 تنظيم المحاسبة، وأهم ما جاء فيها ما يلي: [257] ص11-15

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات المالية التي تقوم بمعالجتها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- تمسك المحاسبة العملة الوطنية.
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج.
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاضعة بالكيانات الصغيرة.
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية.
- يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

3-3-1-6- قواعد التقييم والتسجيل وفقا للنظام المحاسبي المالي

يعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الأسس العامة التي يؤخذ بها في عملية التقييم ومنها: [258]

- الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية؛
- القيمة العادلة (القيمة السوقية) بالاعتماد على تقدير يقوم به أشخاص محترفون في المهنة، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المقومة ثانية؛
- القيمة المحققة (قيمة الإنجاز)؛
- القيمة المحينة (القيمة الحالية)؛
- تحديد القيمة العادلة للقيم الثابتة عادة بقيمتها في السوق.

مع الملاحظ أنه قد ينتج عن عملية إعادة التقييم، تغيرات في القيمة المحاسبية الصافية للأصل المادي المعني بالتقييم، وهذه النتيجة تقيد ضمن رؤوس الأموال الخاصة في حساب " فرق إعادة التقييم حـ/105."

- التثبيتات غير المادية والتي سبق تسجيلها بتكلفتها الأصلية يمكن أن يعاد تقييمها بنفس شروط التثبيتات المادية، إذا وجد سوق يمكن من خلاله معرفة القيمة العادلة لهذه العناصر، لكن تبقى صعوبة وجود سوق خاص بالعديد من القيم المعنوية مثل العلامات التجارية.

كما ينبغي تسجيل فرق إعادة التقدير ضمن الأموال الخاصة.

- تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزون، وفي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد، يجب اعتماد إحدى الطريقتين:

إما طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO).

- يتم تقييم مختلف الإيرادات المتأتية من مبيعات البضائع أو المنتجات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

3-3-1-7- تحدد شكل ومضمون القوائم المالية

حسب ما حددته المادة 25 من قانون 07-11 أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ماعدا الوحدة الصغيرة جدا ما يلي: [256]

- الميزانية.
- حساب النتيجة.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

يمكن القول بما أن المحاسبة والمراجعة مهنتان متكاملتان، فقد اتضح جليا أن تعديل مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية)، لابد وأن يتبعها تعديل في مخرجات المراجعة والمتمثلة في تقارير محافظ الحسابات بشأنها.

كل عنصر من عناصر القوائم المالية محدد بوضوح والمعلومات التالية المذكورة المحددة بطريقة مضبوطة:

- تسمية المنشأة والاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة المقدمة للقوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية (الحسابات الفردية، الحسابات الموحدة أو حسابات مجمعة).
- التاريخ النهائي أو تاريخ الإقفال.
- العملة المقدمة ومستوى التقريب.

وهذه معلومات أخرى تسمح بتحديد المنشأة يشار إليها أيضا:

- عنوان مقر الشركة، شكله القانوني، مكان العمل وبلد التسجيل؛
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المطبقة؛
- إسم الشركة الأم، وعند الضرورة إسم المجموعة التي تنتسب إليها الوحدة؛
- متوسط عدد العاملين خلال الفترة.

القوائم المالية يجب أن تعرض بالعملة الوطنية. ويمكن قيام تقرب المبالغ الظاهرة في القوائم المالية ويمكن أن تكون مقربة إلى ألف وحدة.

القوائم المالية تقدم المعلومات تسمح بتحديد المقارنة مع الدورة الماضية كما يلي:

- كل جزء أو فصل من الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول التدفقات الخزينة، تشمل المؤشرات للمبلغ المتعلق بالجزء أو الفصل المقابل له علاقة بأجزاء الدورة الماضية،
- الملحق يتضمن المعلومات مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

وبمتابعة التغير في طريقة التقييم أو عرض للمواقف ترقى إلى البيان المالي ليست مماثلة لتلك من العام الماضي، ومن الضروري ضبط كميات من السنة السابقة لإجراء المقارنة. فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا. عدم قابلية المقارنة (نتيجة لاختلاف مدة الممارسة أو لأي سبب آخر)، وتوضيح إعادة تصنيف أو التغييرات على المعلومات الرقمية للدورة السابقة للمقارنة في الملحق.

3-3-2- عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

اقترحت وزارة المالية عرض للقوائم المالية والتي تعتبر مطابقة لما هو موجود في المعايير المحاسبية الدولية، وسوف نتطرق إلي القوائم المالية بشيء من التفصيل فيما يلي:

3-3-2-1- قائمة المركز المالي

تصنف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم. وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

3-3-2-1-1- الأصول

وهي:

- التثبيتات المعنوية،
- التثبيتات العينية،
- الاهتلاكات،
- المساهمات،
- الأصول المالية،
- المخزونات،
- أصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا).
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

3-3-2-1-2- الخصوم

وهي:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

- في حالة الميزانية المدمجة:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة،
- الفوائد ذات أقلية.

✓ يبرز عرض الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية.

✓ معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق:

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات،
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة،

- مبالغ للدفع والاستلام،
  - ✓ الشركة الأم،
  - ✓ الفروع،
  - ✓ الكيانات المساهمة في المجمع،
  - ✓ جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين ...).
  - ✓ في إطار شركات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم،
  - ✓ عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا،
  - ✓ القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة إسمية،
  - ✓ تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية،
  - ✓ عدد الأسهم التي يملكها الكيان، فروعه والكيانات المشاركة،
  - ✓ الأسهم في شكل احتياطات الإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع،
  - ✓ حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم.

مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام.

تجمع ميزانية البنوك والشركات المالية المماثلة الأصول والخصوم من حيث الطبيعة وتقدمها في ترتيب موافق لسيولتها واستحقاقاتها النسبية، أكثر من ذلك المعلومات المذكورة في النقاط السابقة والخاصة بالتنظيمات الخصوصية المتعلقة بهذا القطاع من النشاط، وتظُهر على الأقل ما يلي:

<u>الأصول</u>:

- وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي،
- مبالغ سندات الخزينة والآثار الأخرى قادرة الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي،
- سندات الدولة وسندات أخرى ممتلكة بعنوان التوظيف،
- التوظيفات لدى البنوك الأخرى، القروض والتسبيقات الممنوحة للبنوك الأخرى،
- التوظيفات النقدية الأخرى،
- سندات التوظيف.

<u>الخصوم</u>:

- الودائع المستلمة من البنوك الأخرى،
- الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية،
- المبالغ المستحقة من المودعين الآخرين،
- شهادات إثبات الودائع،

- سندات لأمر، السفتجة، والخصوم الأخرى المثبتة في الملف،
- أموال أخرى مقترضة.

ليس هناك من مقاصة ممكنة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة أو على أساس واضح جلي. وهكذا فإن أصلا وخصما تتم مقاصتهما، والرصيد المتبقي الصافي يقدم في الميزانية عندما يكون الكيان:

- يمتلك حقا نافذا من الواجهة القانونية بإجراء مقاصة المبالغ المدرجة في الحسابات،
- يعتزم إما إخمادها على أساس واضح، وإما إنجاز الأصل وإخماد الخصم المالي في آن واحد.

وفي ما يلي سوف نتعرض إلى شكل الميزانية الممثل في الجدول رقم (21).

الجدول رقم (21): ميزانية السنة المالية المقفلة في ..... [249] ص27

الأصول	الملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N_1 صافي
أصول غير جارية فـارق بـين الاقتنـاء – المنتـوج الإيجـابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجرى إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير جاري					
أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأمـوال الموظفـة والأصـول الماليـة الجاريـة الأخرى الخزينة					
مجموع الأصل الجاري					
المجموع العام للأصول					

الجدول رقم (22): ميزانية السنة المالية المقفلة في ..... [249] ص28

الخصوم	الملاحظة	N	N_1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فوراق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخر			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
المجموع العام للخصوم			

(1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

3-3-2-2- قائمة الدخل

جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة. [249] ص24

- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتوجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء المستخدمين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية،
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية،
- نتيجة الأنشطة العادية،
- العناصر غير العادية (منتوجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في جدول حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحساب النتائج هي الآتية:

1- تحليل منتجات الأنشطة العادية،

2- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وللكيانات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

تقدم المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها بحيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط).

تأتي النتيجة غير العادية من منتوجات وأعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التميز عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية والكارثة الطبيعية وغير المتوقعة).

يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء. وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط، فإن حساب النتائج أو الملحق بهذه الكيانات يمثل ما يأتي:

- منتوجات الفوائد وما شابهها،
- أعباء الفوائد وما شابهها،
- الحصص المستلمة،
- الأتعاب والعمولات المقبوضة،
- الأتعاب والعمولات المدفوعة،
- المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات، حسب كل فئة منها،
- الأعباء والمنتوجات المتعلقة بعمليات الصرف،
- منتوجات الاستغلال الأخرى،
- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد،
- أعباء الإدارة العامة،
- أعباء الاستغلال الأخرى.

تتم المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتائج،

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة طبقا لأحكام النقطة 220- 5.
- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إعلاما منفصلا (مثل: الأرباح والخسائر ناتجة عن أدوات مالية محازة في محفظة معاملات تجارية).
- إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها (مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج أصول غير جارية طبقا للنقطة 121- 12 أو عمليات تغطية الصرف كما هو منصوص عليه في النقطة 137- 5).

النتيجة تعكس الرسوم أو المنتجات التي تم تكبدها خلال السنة حتى وإن كانت معروفة بين تاريخ اختتام هذه العملية، وإعداد البيانات المالية.

وهكذا فإن الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقرير معلومات تسمح بتقدير أفضل الأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية.

الجدول رقم (23): جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من ..... إلى ..... [249] ص30

الخصوم	الملاحظة	N	N_1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتوجات المصنعة والمنتوجات قيد تصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2- إستهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادلة قبل الضرائب (5 +6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

الجدول رقم (24): جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من ..... إلى ..... [249] ص31

الخصوم	الملاحظة	N	N_1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين، المخصصات، الاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

3-3-2-3-3- قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقديم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن هذه السيولة المالية. [249] ص26

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار(عمليات سحب أموال عن اقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدى وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

3-3-2-3-3-1- تدفقات الأموال

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردين، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.
- والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:
- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، مخزونات، تغيرات الموردين...)،
- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة...)،
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

3-3-2-3-3-2- الموجودات المالية

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع. (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)،
- شبه السيولات المحازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير(التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة) السهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها.

- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف:
- السيولات أو شبه السيولات المحازة لحساب الزبائن،
- العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

جدول رقم (25): سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من ..... إلى ..... [249] ص35

البيان	الملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N_1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في عقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول رقم (26): سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من ..... إلى ..... [249] ص36

البيان	الملاحظة	N	N_1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: - الاهتلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن التثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في عقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تغيرات أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

3-3-2-4- تغير الأموال الخاصة

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

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية،
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال،
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)،
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ويمكن توضيح قائمة تغير الأموال الخاصة في الجدول رقم (27).

جدول رقم (27): تغير الأموال الخاصة [249] ص37

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

3-3-2-5- ملاحق القوائم المالية

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية: [249] ص27

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

- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحسابات النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة،
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والشركات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات،
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

تكون الملاحظات الملاحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم. وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حسابات النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر على إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملوا الكشوف المالية، وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي:

- طبيعة الحادث،
- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل الـتأثير المالي لا يمكن تقديره.

تقديم الكيانات التي تستعين بالإدخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

- فهم النجاعة الماضية،
- تقييم الأخطار ومردودية الكيان،

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، استنادا إلى كشوفها المالية المدمجة، معلومات تخص:

- مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها،
- مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

يتعين على الكيانات الملازمة بنشر كشوف مالية وسيطة أن تحترم في إعداد هذه الكشوف، بنفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية.

الخلاصة

لقد فرضت التغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من نهاية القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا، عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات، من بينها تطبيق نظام المحاسبة المالية الموحد (IFRS)، هذا النظام الذي يوحد المعايير المالية والمحاسبية على مستوي العالم بين الشركات الاقتصادية. ومن الأجدر أن تتبنى الجزائر هذا النظام لأنه يمكنها من تأهيل الشركات ونظام التسيير فيها بشكل جيد.

لكي يستطيع نظام المحاسبة المالية من التواصل مع التغيرات العديدة التي تحصل في بيئة الأعمال الحديثة وتساهم في تحقيق أهداف الشركة الاقتصادية التي تعمل فيها، لابد من العمل على التطوير المستمر لنظام المعلومات المحاسبي ومواكبته مع مختلف التغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية ومختلف المتغيرات الاقتصادية الدولية بالإضافة إلى التكنولوجيات الحديثة وكذا استمرارية التأهيل العلمي والمالي للقائمين على عمل نظم المعلومات المحاسبية بصورة مستمرة.

ويعني أيضا أنه يجب الاهتمام بمواصلة عملية التعليم المحاسبي من قبل القائمين على عمل نظام المحاسبة المالية في الشركات الاقتصادية المختلفة وذلك من أجل تدنية التكاليف والزيادة من جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات.

4-3 الإطار العلمي والعملي للنظام المحاسبي المالي SCF

لتدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، من خلال الاعتماد على عرض نتائجه وبناء توصياته، في سياق التوجهات التي تطَبع حقل المحاسبة بمختلف جوانبه سواء الأكاديمية أو العملية. يتطلب القيام بالدراسة والتحليل لواقع المهنة في الدولة، لتحديد محلها من الواقع الدولي، وكعينة نأخذ الجزائر لدراسة وتحليل نظامها المحاسبي.

أعتمد الباحث على أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من أهم الأطراف الفعالة في مجال المحاسبة في الجزائر، باستخدام الاستبيان الذي أصبح الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة الذي اختبرت عينته بناءا على اختبار مدروس.

- عرض نتائج الاستبيان.
- معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.

3-4-1- الدراسة الإحصائية – عرض نتائج الاستبيان

نتناول في هذا البند عرضا مفصلا عن الاستبيان الذي يعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية، وذلك بالتعرض للظروف التي تم فيها صياغة، إعداد أسئلة الاستبيان، إخضاعه للتحكم واختباره بشكل نهائي. بالإضافة إلى تناول مجتمع الدراسة والمشاكل التي واجهت هذه الدراسة الإحصائية.

3-4-1-1- مراحل إعداد الاستبيان

يرتبط عرض المراحل التي تم فيها إعداد الاستبيان بطبيعة هذا الأخير الذي تم إعداده في شكل استبيان عادي.

3-4-1-1-1- المرحلة الأولى - بناء الاستمارة

تم تحميل الاستبيان على ورق عادي وتضمن ثلاثون (30) سؤالا. منها تسعة (9) أسئلة معلومات عامة وسبعة (7) أسئلة في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في الجزائر وكذلك سبعة (7) أسئلة في النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.

قبل نشره خضع الاستبيان لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في كل من الجامعات الجزائر البليدة والوادي، ينتمون لاختصاصات علمية مختلفة. وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة الأسئلة؛
- مدى شمولية الاستمارة؛
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛
- إدراج بعض أسئلة لاختبار مدى جدية العينة في التعامل مع الاستمارة.

كما خضع الاستبيان لعملية اختبار أولية، تمثلت في اختبار إمكانية الإجابة على الأسئلة التي تضمنتها الاستمارة بشكل عملي وملائم، هذا لتجنب أي ملل قد يلق بالفرد المستقصى. وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم، ونتائج الاختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص التي وقفنا عليها. تمت صياغة الاستمارة بشكل نهائي (أنظر قائمة الملاحق).

3-4-1-1-2- المرحلة الثانية - نشر وإدارة الاستمارة

اعتمدنا في توزيعه ونشره عدة قنوات، الأمر الذي سهل من إمكانية الاتصال المباشر بأفراد العينة، بمناسبة لقاءات العمل والملتقيات والأيام الدراسية والاجتماعات التي يعملها المصف الوطني لخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون. وعلى العموم فلقد اعتمدنا في توزيع الاستمارات على عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- إيداع الاستمارات على مستوى أمانات بعض الهيئات الرسمية؛
- الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين وأصحاب المهنة) في جهات مختلفة من الوطن.

اختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة، تبعا لاختلاف طريقة توزيعها وتراوحت بين:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر، أثناء اللقاء الأول مع الفرد المستجوب؛
- إعادة الاتصال بالفرد مرة ثانية لاستلام الإجابة؛
- الاتصال بالزملاء اللذين استعنا بهم دوريا لاستلام الاستمارات؛
- الحصول على الإجابات إلكترونيا لأن استمارة الاستبيان العادي تحمل عنوان موقع الويب الذي يتضمن الإستمارة الإلكترونية.

3-4-1-1-3- المرحلة الثالثة - معالجة الاستمارة

تضمنت هذه المرحلة عمليات فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان في شكلها الأصلي، وهذا تمهيد لبناء قاعدة الاستبيان التي تتضمن المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

تضمنت ورقة الحساب ثلاثة مئة (300) سطر وفقا لعدد الإجابات التي اعتمدت بعد استبعاد الإجابات الملغاة؛ وثلاثون (30) عمودا، بخانة لكل جواب، وبهذا تصبح قاعدة الاستبيان مكونة من [300 × 30 = 9000 معطيه]. تم تكميم المعطيات التي تتضمنها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة والأسطر بإتباع أسلوب الترميز العددي، بحيث:

- يرمز للجواب نعم بالعدد (1)، والجواب لا بالعدد (2)؛
- يرمز للخيار الأول بالعدد (1)، الخيار الثاني بالعدد (2)، الخيار الثالث بالعدد (3)، الخيار الرابع بالعدد (4)، الخيار الخامس بالعدد (5)؛
- يرمز للولايات حسب الترقيم الإداري المعمول به في الجزائر من (01 – 48).

3-4-1-2- هيكل الاستبيان وفرضياته

تضمنت قاعدة الاستقصاء ثلاثون (30) سؤالا توزعت على أربعة (4) أقسام رئيسية، تم إعداد الأسئلة على أساس النوع المغلق الذي يحتمل إجابة محددة، حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل على الباحث ترميز وتمييط الإجابات. ولقد توزعت الأسئلة على أربعة أقسام رئيسية:

- القسم الأول: يضم أسئلة المعلومات العامة المتضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة، من السؤال (1- 9)؛
- القسم الثاني: يضم الأسئلة المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، من السؤال (1- 6)؛
- القسم الثالث: يضم الأسئلة المتعلقة بتطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، من السؤال (1- 6)؛
- القسم الرابع: يضم الأسئلة المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF، من السؤال (1- 7).

3-4-1-3- مجتمع الدراسة وحدودها

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها وعينة الدراسة التي تم تحديدها.

3-4-1-3-1- إطار مجتمع الدراسة

اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة على أن يكون قريب من مجال المحاسبة وأن يكون مطلع على كل من معايير المحاسبة الدولية وكذلك معايير المراجعة الدولية وأخيرا النظام المالي، نظرا لارتباط جزء من أسئلة الاستمارة بمستوى التأهيل العلمي الذي يسمح للمستجوب بالتعامل مع مضمون استمارة الاستبيان بشكل جيد. وعلى هذا الأساس تم حصر مجتمع الدراسة ضمن أربع فئات رئيسية هي:

- الفئة الأولى: أساتذة الجامعة الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- الفئة الثانية: أساتذة الجامعة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة؛
- الفئة الثالثة: المهنيين المعتمدين، المسجلين في جدول المنظمة (Tableau de L'ordre)؛
- الفئة الرابعة: طلبة ماجستير محاسبة، والفروع القريب منها.

3-4-1-3-2- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسة بواقع وآفاق النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية، وبالأخص المشروع أو النظام المحاسبي المالي الذي سوف تطبقه الجزائر وذلك لتوحيد نظامها المحاسبي وفق الأنظمة الدولية ومواكبة التطورات التي تحدث في اقتصادها.
- الحدود الزمنية: سنحاول التطرق إلى كل ما يتعلق بالمهنة من أول انطلاقة لها في الجزائر ضمن القوانين والقرارات التشريعية الجزائرية إلى غاية 2013م.

- الحدود البشرية: هذه الدراسة تستند لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والموظفين في مجال المحاسبة.
- الحدود الموضوعية: هذه الدراسة اهتمت بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بالموضوع تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها.

3-4-1-3-3- عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، فقد قمنا بتوزيع حوالي 500 استمارة شملت أكاديميين ومهنيين وموظفين وطلبة دراسات عليا بمختلف جهات الوطن. اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق البريد الإلكتروني أو بواسطة زملاء.

الجدول رقم (28): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان [259]

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	500	%100
عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة	90	% 18
عدد الاستمارات المسترجعة	410	% 82
عدد الاستمارات الملغاة	110	% 22
عدد الاستمارات الصالحة	**300**	**% 60**

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على ثلاثة مئة (300) استمارة من مجموع الاستمارات المسترجعة بلغ عددها أربعة مئة وعشرة (410)، لتمثل عينة الدراسة. بعدما قمنا بإقصاء الاستمارات المقدرة مئة وعشرة (110) استبعدت لنقصانها أو للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها. لأن من ضمن المجموعة المستقصات هذا لعدم إطلاعهم على معايير محاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

3-4-1-4- مشاكل الدراسة

رغم أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع أراء وإجابات أفراد العينة، حول مواضيع ذات أهمية للباحث، حتى يتسنى له إبراز وجهات نظره حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا والمواضيع المرتبطة بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر. إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، ومن أهمها تتمثل فيما يلي:

- بعض أفراد العينة المستهدفين ضمن بعض الفئات كان تجاوبهم سلبي، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم؛

3-4-2- الدراسة الإحصائية – معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

لقد تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام البرنامج SPSS الإصدار 20 IBM والذي يعتبر في الواقع مصدرا لكافة الجداول التي تتضمن التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بالإجابات الواردة إضافة للأشكال البيانية المرفقة. أما الأشكال فقمنا بإعادة رسمها باستعمال برنامج (EXEL2010) لأنه يعطي رسما للبيانات بصورة جيدة ولقد تم معالجة الإجابات حسب التقسيم التالي:

- الخصائص العامة للعينة؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر؛
- تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.

3-4-2-1- الخصائص العامة للعينة

وهي تتمثل فيما يلي:

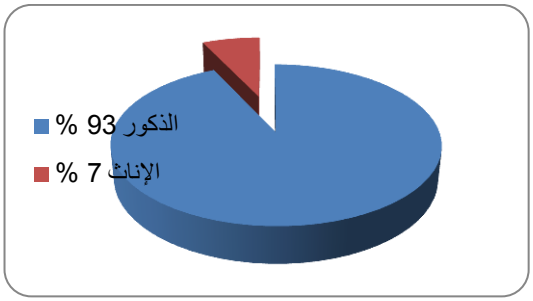
3-4-2-1-1- الجنس

لحضنا أن أفراد العينة بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان التي تمثل **83%** في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث التي تمثل 17% من العينة.

كما هو موضح في الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم (29): توزيع المشاركين حسب الجنس[259]

البيان	العدد	النسبة
الذكور	249	%83
الإناث	51	% 17
المجموع	300	%100



الشكل رقم (16): توزيع المشاركين حسب الجنس [259]

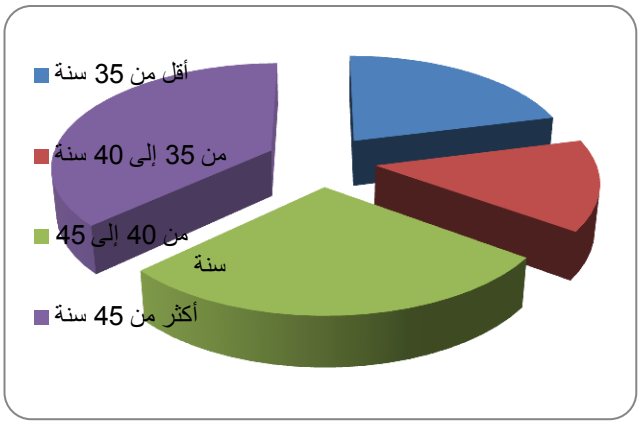
3-4-2-1-2- العمر

تبعا لأعمار أفراد العينة المستجوبة قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، فكانت النسبة الكبيرة من المشاركين مركزة عند الفئة من 40 إلى 45 سنة بنسبة 30 % تليها الفئة أكثر من 45 سنة بنسبة 20 % تليها الفئة أقل من 35 سنة بنسبة 25 % والفئة من 35 إلى 40 سنة بنسبة 25%.

كما هو موضح في الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم (30): توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية [259]

البيان	العدد	النسبة
أقل من 35 سنة	75	**% 25**
من 35 إلى 40 سنة	75	**% 25**
من 40 إلى 45 سنة	90	**% 30**
أكثر من 45 سنة	60	**% 20**
المجموع	**300**	**% 100**



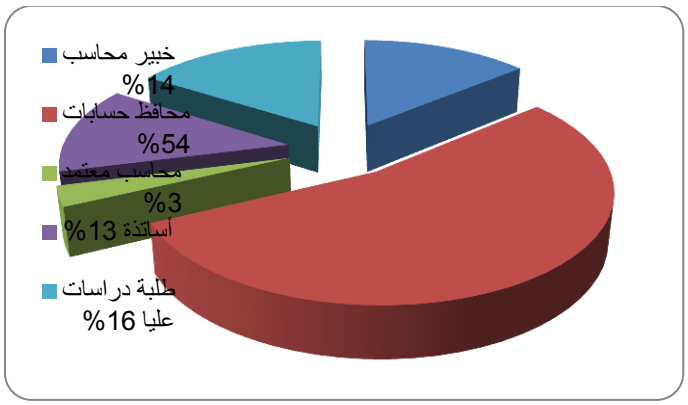
الشكل رقم (17): توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية [259]

3-4-2-1-3- الوظيفة

يتضح من خلال الجدول أن فئة محافظ الحسابات لازالت تمثل الفئة الأكبر ضمن عينة الدراسة، إذ بلغت نسبتها 60% من مجموع العينة، تلي مباشرة هذه الفئة فئة الأساتذة بنسبة 16%، ثم تليها فئة خبير محاسب بنسبة قدرها 10%، وتليها نسبة من طلبة الدراسات العليا تقدر بـ 07% والفئة محاسب معتمد بنسبة قدرها 7%.

الجدول رقم (31): توزيع المشاركين حسب الوظيفة [259]

البيان	العدد	النسبة
خبير محاسب	30	%10
محافظ حسابات	180	%60
محاسب معتمد	21	%7
أساتذة	48	%16
طلبة دراسات عليا	21	%7
المجموع	**300**	**% 100**



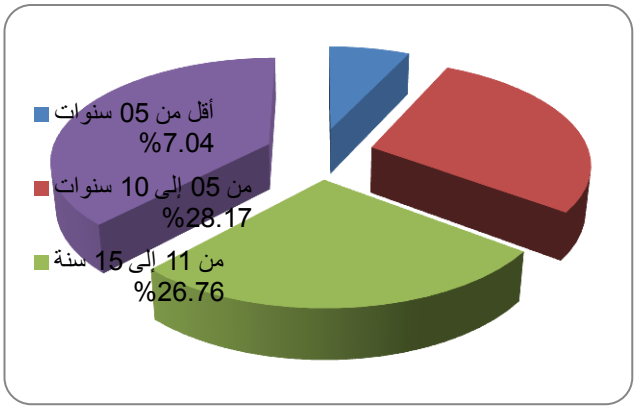
الشكل رقم (18): توزيع المشاركين حسب الوظيفة [259]

3-4-2-1-4- الخبرة المهنية

بالاعتماد على توزيع سنوات الخبرة إلى أربعة فئات سنوية، نلاحظ أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 43.29%، تليها الفئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 38.96%، ثم الفئة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة 24.24 %، لتكون الفئة الأقل من 05 سنوات هي الموالية بنسبة 19.48%.

الجدول رقم (32): توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية [259]

البيان	العدد	النسبة
أقل من 05 سنوات	45	%19.48
من 05 إلى 10 سنوات	56	%24.24
من 11 إلى 15 سنة	90	%38.96
أكثر من 15 سنة	100	%43.29
المجموع	231	% 100



الشكل رقم (19): توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية [259]

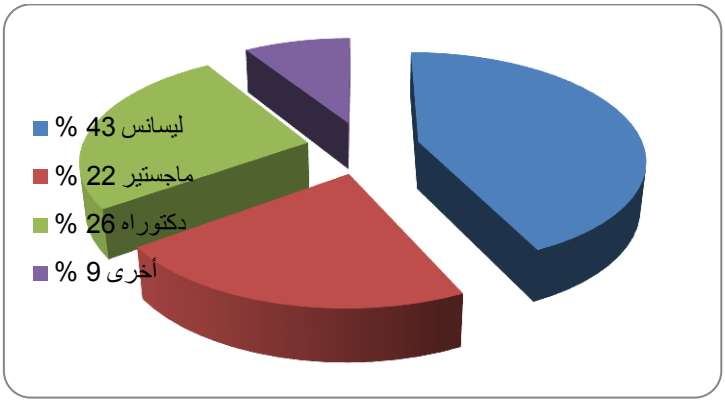
3-4-2-1-5- المؤهل العلمي

نلاحظ من خلال العينة المستجوبة أن نسبة 17%من المستجوبين حاصلين على دكتوراه، في حين أن نسبة 33%هم من الحاصلين على شهادة ماجستير، أما نسبة المستجوبين الحاصلين على شهادة الليسانس تقدر بـ 30%، أما نسبة 13% المتبقية الحاصلين على شهادة أخرى.

كما هو موضح في الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم (33): توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي [259]

البيان	العدد	النسبة
ليسانس	90	%30
ماستر	21	%07
ماجستير	99	%33
دكتوراه	51	%17
أخرى	39	%13
المجموع	**300**	**% 100**



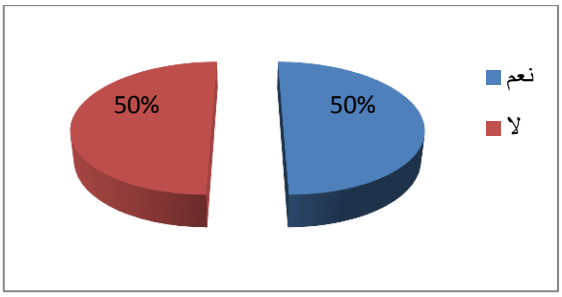
الشكل رقم (20): توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي[259]

3-4-2-1-6- التأطير الجامعي

نلاحظ من خلال العينة المستجوبة أن نسبة 50% من المستجوبين يدرسون بالجامعة، في حين أن نسبة 50 %هم من المهنيين وطلبة الدراسات العليا تخصص محاسبة.

الجدول رقم (34): توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي [259]

البيان	العدد	النسبة
نعم	150	% 50
لا	150	% 50
المجموع	300	%100



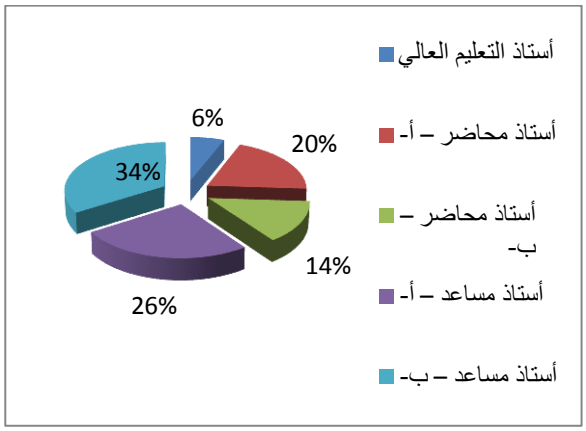
الشكل رقم (21): توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي[259]

3-4-2-1-7- الدرجة العلمية

نلاحظ أن أفراد العينة المزاولون لوظيفة التدريس في الجامعة، قد وزعت على مختلف الرتب العلمية وهذا بنسب متفاوتة. حيث بلغت أكبر نسبة تقدر 51 % تمثل أستاذ مساعد - أ- ، وتليها نسبة أستاذ مساعد - ب- تقدر 39 %، ثم تليها نسبة أستاذ محاضر - أ- 30 %، ثم تليها نسبة أستاذ محاضر - ب- 21 %، ثم تليها نسبة أستاذ التعليم العالي 09.

الجدول رقم (35): توزيع المشاركين حسب الدرجة العلمية [259]

البيان	العدد	النسبة
أستاذ التعليم العالي	9	%06
أستاذ محاضر - أ-	30	% 20
أستاذ محاضر - ب-	21	%14
أستاذ مساعد - أ-	39	% 26
أستاذ مساعد - ب-	51	% 34
المجموع	150	% 100



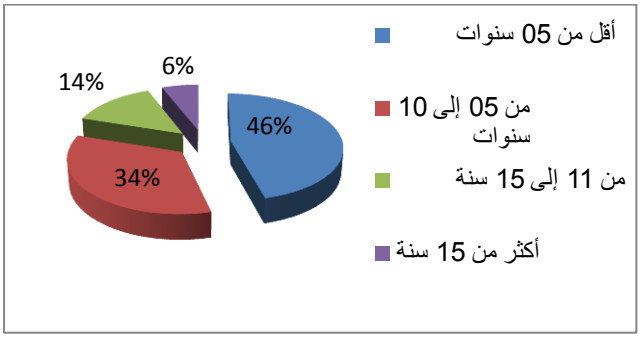
الشكل رقم (22): توزيع المشاركين حسب الدرجة العلمية [259]

3-4-2-1-8- الخبرة الأكاديمية

بالاعتماد على توزيع سنوات الخبرة الأكاديمية إلى أربعة فئات سنوية، لاحظنا أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الأقل من 05 سنوات بنسبة 46 %، تليها الفئة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة 34%، ثم الفئة من11إلى 15 سنة بنسبة 14%، وفي الأخير تليها الفئة الأكثر من 15 بنسبة 06 %.

الجدول رقم (36): توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكاديمية [259]

البيان	العدد	النسبة
أقل من 05 سنوات	69	% 46
من 05 إلى 10 سنوات	51	% 34
من 11 إلى 15 سنة	21	% 14
أكثر من 15 سنة	09	% 06
المجموع	**150**	**% 100**



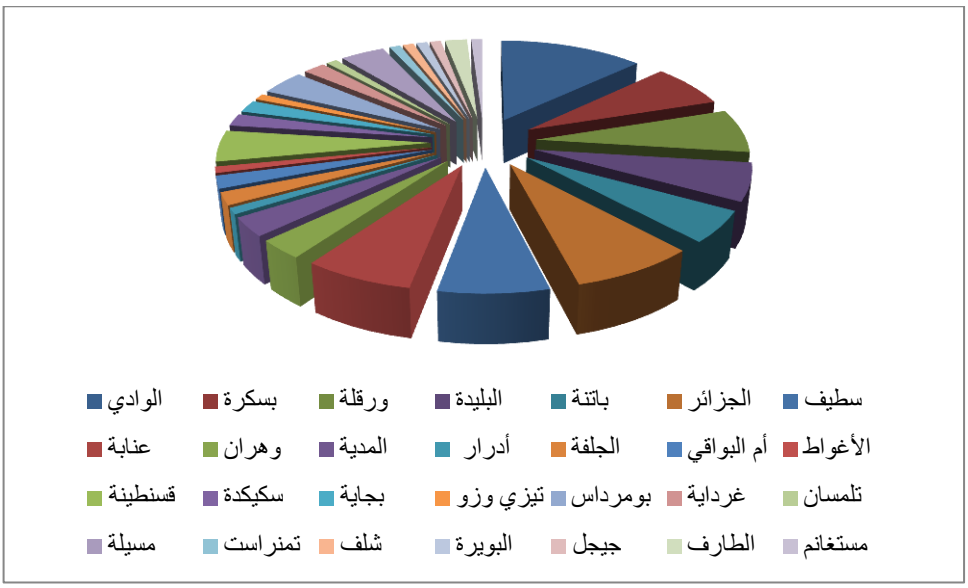
الشكل رقم (23): توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكاديمية [259]

3-4-2-1-9- الولايات

نلاحظ من خلال الجدول أنه تنوعت نسبة المشاركة حسب الولايات.

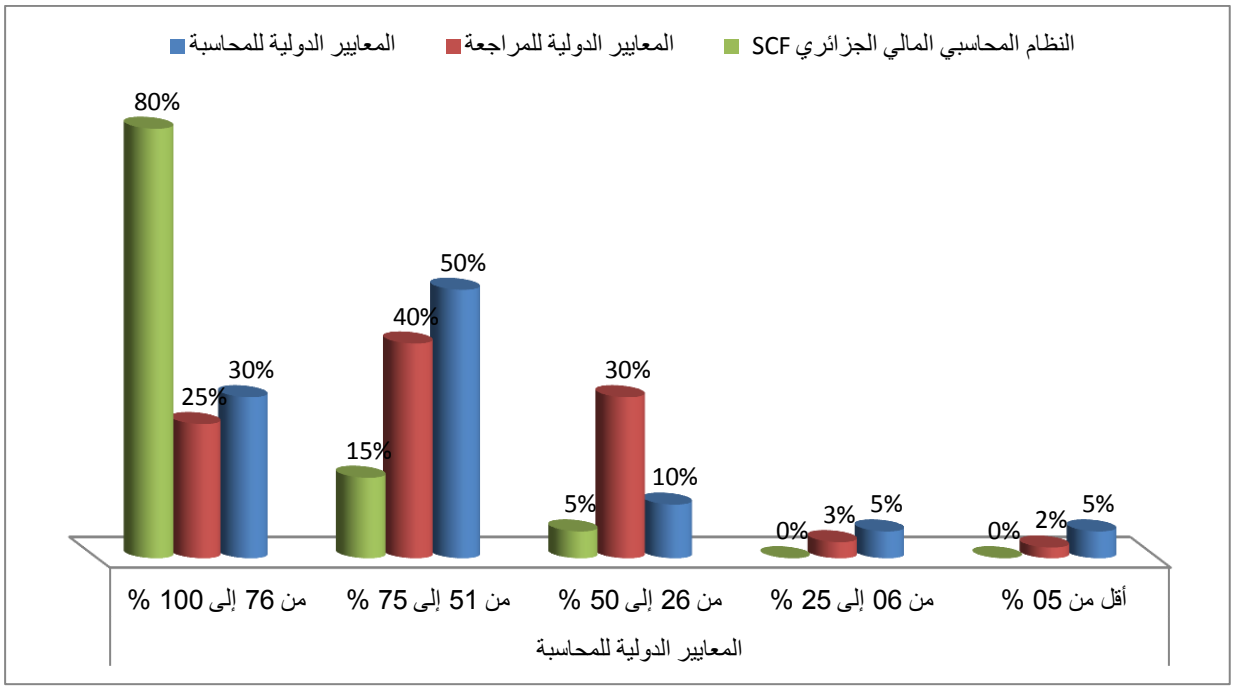
الجدول رقم (37): توزيع المشاركين حسب الولايات [259]

الولايات	العدد	النسبة	الولايات	العدد	النسبة
الوادي	39	%13	قسنطينة	15	%5
بسكرة	21	%7	سكيكدة	6	%2
ورقلة	21	%7	بجاية	6	%2
البليدة	18	%6	تيزي وزو	3	%1
باتنة	15	%5	بومرداس	12	%4
الجزائر	24	%8	غرداية	6	%2
سطيف	21	%7	تلمسان	3	%1
عنابة	21	%7	مسيلة	12	%4
وهران	9	%3	تمنراست	3	%1
المدية	9	%3	شلف	3	%1
أدرار	3	%1	البويرة	3	%1
الجلفة	6	%2	جيجل	3	%1
أم البواقي	6	%2	الطارف	6	%2
الأغواط	3	%1	مستغانم	3	%1



الشكل رقم (24): توزيع المشاركين حسب الولايات [259]

هذا الشكل يوضح نسبة إطلاع العينة المدروسة على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.



الشكل رقم (25): توزيع المشاركين حسب نسبة الاطلاع [259]

3-4-2-2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

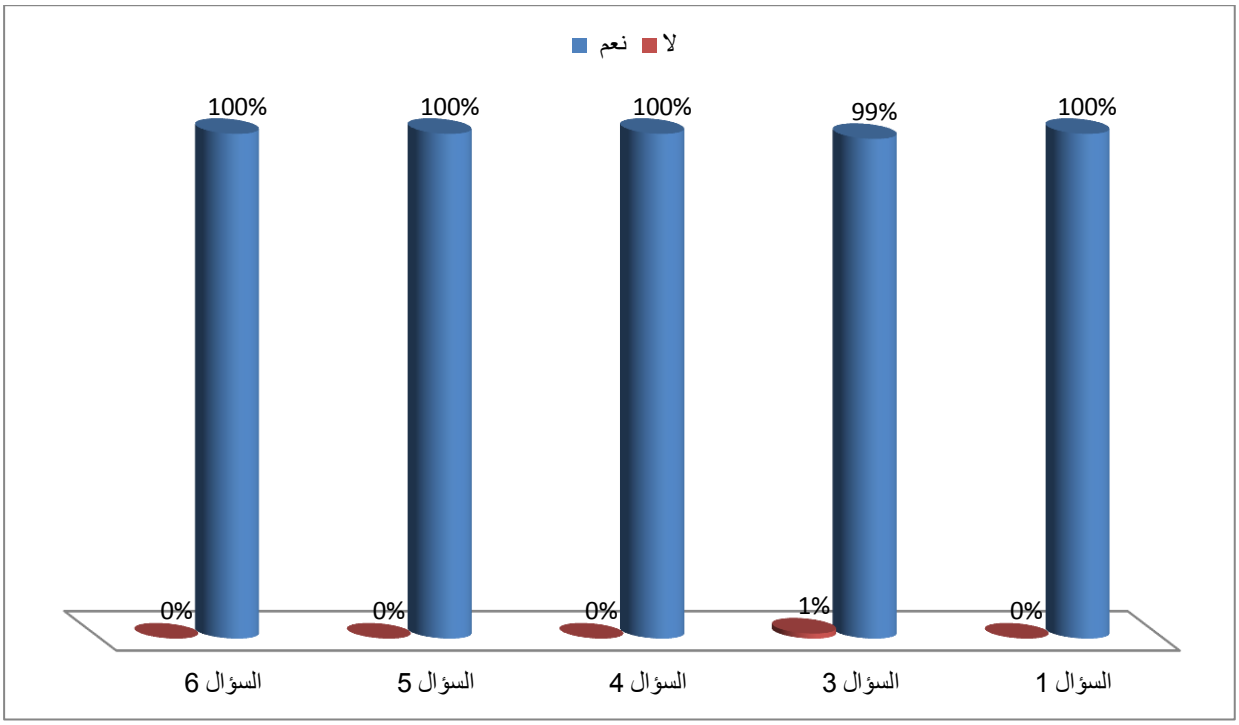
الجدول رقم (38): تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

رقم السؤال	الأسئلة	الإجابة	العدد	النسبة
السؤال 1	هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمحاسبة	نعم	300	%100
		لا	0	%0
السؤال 2	إذا كنت مطلع على المعايير الدولية للمحاسبة فما هي نسبة إطلاعك:	أقل من 05 %	15	%05
		من 06 إلى 25 %	15	%05
		من 26 إلى 50 %	30	%10
		من 51 إلى 75 %	150	%50
		من 76 إلى 100 %	90	%30
السؤال 3	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل ترى بأن القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	نعم	300	%100
		لا	0	%0
السؤال 4	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تساعد على إتخاذ القرارات الصحيحة	نعم	297	%99
		لا	3	%01
السؤال 5	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل هذه المعايير تأثر إيجابيا عن المعلومة المحاسبية لمؤسسة	نعم	300	%100
		لا	0	%0
السؤال 6	هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في المعايير الدولية للمحاسبة	نعم	300	%100
		لا	0	%0

- ✓ إن العينة محل الدراسة متكونة من مجموعة من المشاهدة المختارة على أساس أنها مطلعة على المعايير بعد أن تم استبعاد العناصر غير المطلعة، وتوصلنا إلى أن نسبة الإطلاع مختلفة بين أفراد العينة. ولاحظنا أن 50 %من المطلعين نسبة إطلاعهم تتراوح بين (51% و75%)، أما الفئة الثانية 30 % هم الذين إطلعوا على المعايير بنسبة أكثر 75 %، أما الفئة الثالثة هي 10% تتراوح

نسبة إطلاعهم بين(26% و50%)، أما الفئة الرابعة هي 5 % تتراوح نسبة إطلاعهم بين (06% و25%)، أما الفئة الخامسة هي 5% نسبة إطلاعهم أقل من 05%.

- ✓ كما أن جميع عناصر العينة يؤكدون بأن القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة. وأن أغلب أفراد العينة يروَن أن القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة تساعد على اتخاذ القرارات السليمة، وتؤثر إيجابيا على جودة المعلومة المحاسبية.
- ✓ كما يرى جميع أفراد العينة ضرورة إعادة تدريب المهنيين والأكاديميين حول المعايير المحاسبية.



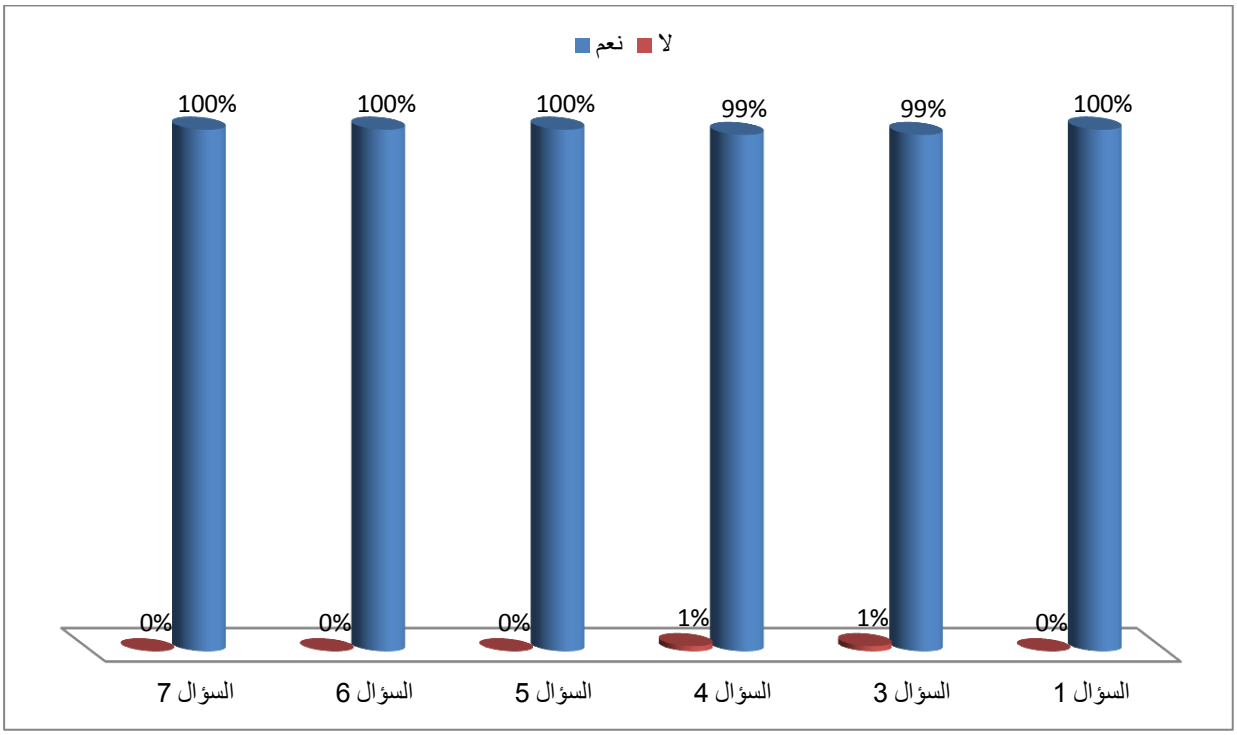
الشكل رقم (26): توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر [259]

3-4-2-3- تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

الجدول رقم (39): تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر [259]

رقم السؤال	الأسئلة	الإجابة	العدد	النسبة
السؤال 1	هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة	نعم	300	%100
		لا	0	%0
السؤال 2	إذا كنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة فما هي نسبة إطلاعك	أقل من 05 %	06	%02
		من 06 إلى 25 %	09	%03
		من 26 إلى 50 %	90	%30
		من 51 إلى 75 %	120	%40
		من 76 إلى 100 %	75	%25
السؤال 3	هل ترى بأن القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة	نعم	297	%99
		لا	3	%01
السؤال 4	هل ترى بأن تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة يستوجب عليها تبني المعايير الدولية للمراجعة	نعم	297	%99
		لا	3	%01
السؤال 5	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمراجعة هل تقرير المراجع المعد وفق هذه المعايير يعطي صورة صادقة وحقيقية عن القوائم المالية التي هي محل المراجعة	نعم	300	%100
		لا	0	%0
السؤال 6	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمراجعة هل هذه المعايير تأثر إيجابيا عن المعلومة المحاسبية لمؤسسة	نعم	300	%100
		لا	0	%0
السؤال 7	هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في المعايير الدولية للمراجعة	نعم	300	%100
		لا	0	%0

- ✓ وجد أغلب العناصر محل الدراسة 99 % اتفقت على أن القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يجب مراجعتها وفق المعايير الدولية للمراجعة.
- ✓ كما يروَن أن حتمية تنبي الجزائر للمعايير المراجعة الدولية بما أنها تبنة معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ كما لاحظنا أن جميع أفراد العينة يروَن أن تقرير المراجعة المعدة وفق هذه المعايير يعطي صورة صادقة وحقيقية عن القوائم المالية التي هي محل المراجعة.
- ✓ و جميع أفراد العينة يروَن أن المعايير الدولية للمراجعة تؤثر إيجابيا عن جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسة.
- ✓ جميع أفراد العينة يروَن أنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين حول معايير الدولية للمراجعة.



الشكل رقم (27): توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر [259]

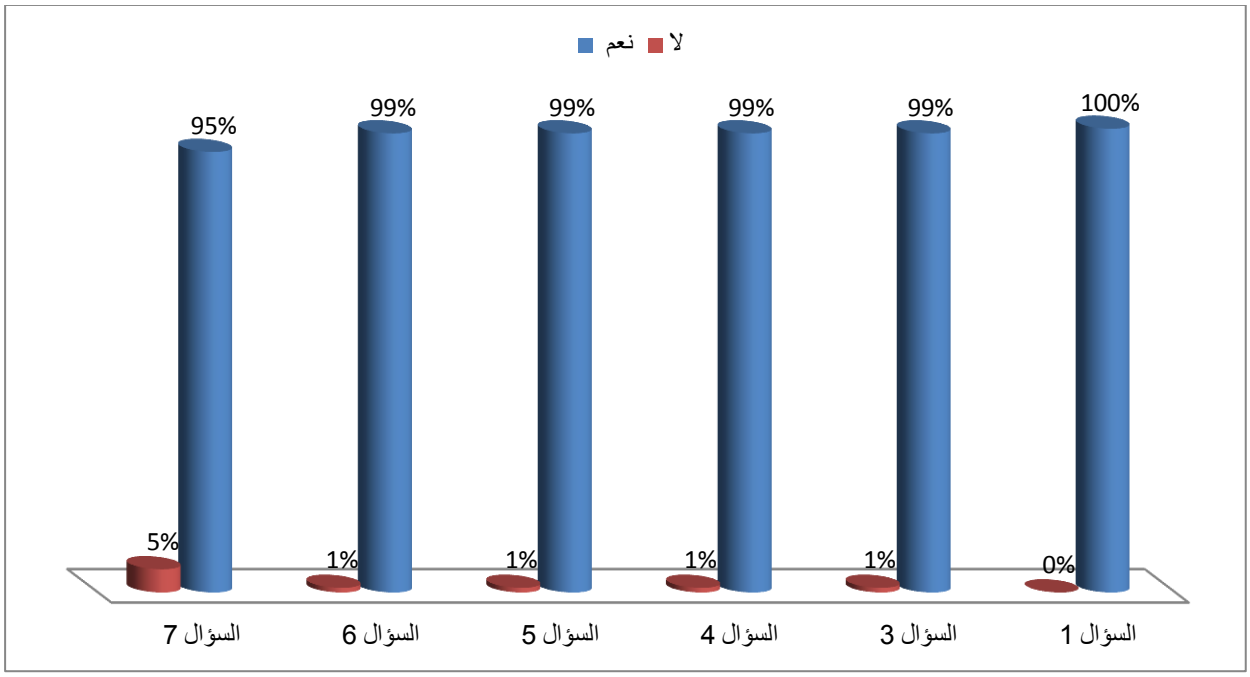
3-4-2-4- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

الجدول رقم (40): تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF [259]

رقم السؤال	الأسئلة	الإجابة	العدد	النسبة
السؤال 1	هل أنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	نعم	300	%100
		لا	0	%0
السؤال 2	إذا كنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF فما هي نسبة إطلاعك	أقل من 05 %	0	%0
		من 06 إلى 25 %	0	%0
		من 26 إلى 50 %	15	%05
		من 51 إلى 75 %	45	%15
		من 76 إلى 100 %	240	%80
السؤال 3	هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	نعم	297	%99
		لا	03	%01
السؤال 4	هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ذات جودة	نعم	297	%99
		لا	03	%01
السؤال 5	هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF مطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة	نعم	297	%99
		لا	03	%01
السؤال 6	هل ترى بأن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة	نعم	297	%99
		لا	03	%01
السؤال 7	هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF	نعم	285	%95
		لا	15	%05

- ✓ وجدنا أن أغلب أفراد العينة 99 % يروَن أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر أفضل عن الوضعية المالية للمؤسسة.

- ✓ وجميع أفراد العينة يؤكدون جودة المعلومة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي أفضل من تلك التي يقدمها المخطط الوطني للمحاسبة.
- ✓ كما أن نسبة 99% من أفراد العينة يروَن أن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري مطابقة المعايير الدولية للمحاسبة أما النسبة الباقية يروَن أن هناك تطابق نسبي.
- ✓ كما أن نسبة 99 % من أفراد العينة يروَن أن القوائم المالية لـ SCF يجب أن تراجع وفق معايير المراجعة الدولية وأن جميع أفراد العينة يروَن أنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في SCF.



الشكل رقم (28): توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF [259]

الخلاصة

يشكل النظام المحاسب المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والذي يعمل على تلبية مختلف إحتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب وذلك في المجال الإفصاح والقياس، قصد توفير معلومات مالية وافية وتدعيم شفافية حسابات وتكريس الثقة الوضعية المالية للمؤسسة.

أهم مخرجات القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج بالإضافة قوائم ملحقة، موجهة لصفة خاصة للمستثمرين والمحللين الماليين وهي بذلك تمثل أهمية اقتصادية أكبر مما يتوجب على المستثمرين والمحللين الماليين القراءة المالية لهذه القوائم المالية وقياس مدى تلبيتها للأغراض المرجوة منها.

لإنجاح هذه العملية يجب إجراء عملية انسجام وتوافق المعايير والمحاسبة الدولية حسب خصوصية إقتصاد الجزائر، كما يجب تنظيم ملتقيات ودورات تكوينية للمهتمين بالأمر ومراجعة برامج التعليم المتعلقة بالمحاسبة، قصد إستيعاب هذا النظام.

خلاصة الفصل

يشكل النظام المحاسب المالي خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والذي يعمل على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب وذلك في مجال الإفصاح والقياس، قصد توفير معلومات مالية وافية وتدعيم شفافية حسابات وتكريس الثقة الوضعية المالية للمؤسسة.

حيث أهم مخرجات القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج بالإضافة قوائم ملحقة، موجهة لصفة خاصة للمستثمرين والمحللين الماليين وهي بذلك تمثل أهمية اقتصادية أكبر مما يتوجب على المستثمرين والمحللين الماليين القراءة المالية لهذه القوائم المالية وقياس مدى تلبيتها للأغراض المرجوة منها.

إن عملية إعداد القوائم المالية تتطلب الشفافية لكي تكون التقارير المالية قابلة للفهم، كذلك ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية. تحتاج الأطراف المستخدمة لها إلى جملة من المعلومات والتي ينبغي توفيرها من طرف معدي التقارير المالية والمحاسبية، حيث ينبغي الإفصاح عن المعلومات المفيدة والمناسبة ووصولها للأطراف المعينة في الوقت المناسب.

لكن عملية الإفصاح تتطلب تشريعات قانونية، تتلاءم مع الظروف الحالية للمعاملات الاقتصادية، وخاصة مع تدويل مهنة المحاسبة، بينما المخطط المحاسبي الوطني غير مساير للتغيرات التي تحدث على المستوى الدولي، وذلك راجع إلى وجود جملة من المشاكل في التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

المخطط المحاسبي يرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد الوطني، ويتأثر بالمحيط الموجود فيه، إذ هو أداة يسعى إلى تحقيق أهداف عامة للمحاسبة، لكن في ظل توجيهات يحددها معدوها والقائمون عليها. لكن واقع المخطط الوطني المحاسبي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه. لكن من خلال النظام المحاسبي، يمكن القول أن الجزائر تتجه نحو تكييف المخطط المحاسبي الوطني وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

لإنجاح هذه العملية يجب إجراء عملية انسجام وتوافق المعايير والمحاسبة الدولية حسب خصوصية اقتصاد الجزائر، كما يجب تنظيم ملتقيات ودورات تكوينية للمهتمين بالأمر ومراجعة برامج التعليم المتعلقة بالمحاسبة، قصد استيعاب هذا النظام.

لقد فرضت التغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من نهاية القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا، عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات،

عرفت المراجعة تطورا في الأدوار المتوخاة وفي الوسائل والأدوات والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي الحقيقي لها، فأهتم البعض من أصحاب التجارب الدولية بالأبعاد النظرية لها بغية إرساء إطار نظري فكري

من التأقلم والتكيف مع المستجد العلمي وأهتم البعض الآخر بتطوير الآليات للإجابة عن كل الاحتياجات المعبر عنها من قبل مستخدمي آراء المراجعين خاصة في ظل التطور السريع للحياة الاقتصادية.

وقد مرت محاولة تصور أبعاد المراجعة في الجزائر بتقديم واقع المراجعة. يمكن أن نستنتج من خلال دراستنا لهذا الواقع العناصر الآتية:

- يحتوي إطار المراجعة المالية في الجزائر على مقدماتها من خلال تركيزه على المعيار الاستقلال والكفاءة؛
- الجمع بين المحاسبة والمراجعة في عدة مستويات مهنية وحكومية وتعليمية؛
- افتقاد الواقع الجزائري للمراجعة، إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة.

وعليه فلا يمكن للمخطط ان يبقى جامدا في ظل تحولات المحيط الموجودة فيه، ولابد عليه من مواكبة التغيرات التي تحدث حوله في كل المجالات (الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والمعلوماتية) وعلى كل المستويات (الوطني، الجهوي والدولي) وهذا لكي يستطيع تحقيق الهداف المرجوة منه.

ولهذا اعتمدت الجزائر على النظام المحاسبي المالي ليساير التطور والمعايير المحاسبية الدولية وتحقيق ما لم يتمكن المخطط الوطني المحاسبي من الوصول إليه.

عملت الجزائر على تطبيقه إبتداء من 2010م والذي يعتبر تغيير جذري لما هو معترف عليه في المخطط المحاسبي الوطني وذلك من خلال:

- الشكل العام للقوائم المالية تغير وذلك حتى يغلب عليها الطابع المالي بحيث أن الأصول أصبحت أصول غير متداولة وأصول متداولة وأصبحت ترتب بدرجة السيولة وأما بالنسبة للخصوم كذلك هي نفس الشيء بحيث أنها أصبحت ترتب بدرجة الاستحقاقية حتى تصبح سهلة القراءة وأكثر دقة، وأما بالنسبة لجدول حسابات النتائج فإنه أصبح يتشكل من المجموعة رقم ستة (6) والمجموعة رقم سبعة (7) وإضافة للقوائم المالية المعروفة بحسب المخطط المحاسبي الوطني هناك قائمتان تعتبر قوائم جديدة وهما قائمة سيولة الخزينة وتستخدم لمعرفة قدرة الشركة على توليد النقدية وشبه النقدية ويبين المدخلات والمخرجات التي وقعت خلال السنة، أما القائمة الثانية قائمة التغيرات في الأموال الخاصة وهي لمعرفة التغيرات التي تحدث في كل بند من بنود حقوق المساهمين وبوجود كل هذه القوائم أصبحت الوضعية المالية للمؤسسة واضحة وضوح تام ودقيق.
- بالنسبة لأرقام الحسابات فهناك بعض التغيرات لأن القوائم المالية بحسب النظام المحاسبي المالي موجة أساسا للأسواق المالية وهذه الأرقام التي تخص هذا الجانب لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني والعديد من أرقام الحسابات كذلك.

الخاتمة

الخلاصة العامة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع: مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية، معالجة إشكالية البحث التي تتمثل في؛ هل عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي SCF المعدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يساهم في جودة المعلومة المحاسبية؟ وذلك من خلال تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة أبواب وكل باب ينقسم إلى أربعة فصول التي وضعت في ظل الفرضيات الأساسية التي تم فرضها وباستخدام المناهج والأدوات المشار إليها في المقدمة.

في ظل الاتجاه المتنامي لعولمة المحاسبة، خلقت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة منذ مطلع القرن الواحد والعشرون. ومع انتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية أصبح لزاما على المهتمين بميدان المحاسبة تقريب البيئة المحاسبية لمواكبة المستجدات الحادثة، إن التطور الذي شهدته المحاسبة منذ ظهورها وعبر مختلف العصور والأزمنة أدت إلى إيجاد طرق وآليات جديدة ساهمت في ازدهار اقتصاديات الدول. فلدى تعرضنا لتطور الفكر المحاسبي توضح أن المحاسبة لم تتطور كعلم مجرد ولكن هي علم اجتماعي تنفعل وتتفاعل مع الحاجات والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة في كل عصر. ودليل ذلك نظام القيد المزدوج لمسك الدفاتر جاء طبيعيا وليس من أي نظرية مسبقة لتلبية الاحتياجات المختلفة الجديدة.

كما شهدت العقود القليلة الماضية تغيرات كبيرة مست تقريبا كل الجوانب المحاسبية، تغيرات في الشكل والمحتوى في الفكر وفي الممارسة، فالممارسة المحاسبية عرفت تعايشا مذهلا مع التطورات التي كانت تحدث في البيئة الذي كانت تستعمل فيها المحاسبة، سواء في التجمعات البشرية قديما أو أروقة الحكم والمعابد في حقب تاريخية مختلفة. أو في ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات في العالم، من خلال تطور التجارة وانتشار واتساع رقعتها وكذلك تعدد وتنوع العلاقات التعاقدية بين كل الوحدات الاقتصادية العاملة.

لم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل الجوانب وأنها جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا بهذا المجال وتولدت عن هذا التطور جمعيات مهنية واتحادات محلية ودولية متخصصة وضعت معايير للمحاسبة وفرضت عدة فروض موحدة ومبادئ متعارف عليها إلا أنه ليس هناك اتفاق بين المحاسبين حول مجموعة من الفروض والمبادئ العلمية الأساسية.

وبرزت الأهمية بشكل كبير في العقود الثلاث الأخيرة لذلك نجد أن العديد من الهيئات والمنظمات الدولية أخذت في عاتقها صياغة وإصدار هذه المعايير وإقرارها وبذل الجهود لتحقيق أكبر قدر من القبول العلمي لها.

فمعايير المحاسبة هي معايير موحدة، تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبة الدولية، وقد حل محل اللجنة الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، والذي هو عبارة عن منظمة خاصة، تم اختياره لإعداد مرجع محاسبي موحد، حيث تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس المحاسبي بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

يتطلب من القائمين على إعداد قوائم مالية أن يتمتعوا بمستوى عملي وفكري راق، وأن يواكبوا كل ما هو جديد في مجال المال والأعمال، وأن يلموا بكل الجوانب من خلال ما كتب وحدد من مفاهيم ومعايير قصد الوصول إلى رأي مدعم ومبرر عن حجم ومستوى التوافق ما بين حالة أو وضعية ما والإطار المرجعي للشركة.

إذ يرى أحد الباحثين أن ما ترتب على التقدم التقني الصناعي من متغيرات كان من الحتمي أن يواكبه تطور في الفكر المحاسبي في نوعية المعلومات الواجب توافرها، وفي ظل التطورات والتغيرات الاقتصادية العالمية المعقدة والمتغيرة باستمرار، كان من الضروري أن يقابلها تجارب وتفاعل من المحاسبين والمراجعين لمواجهة احتياجات السوق إلى أن تتطور علوم المحاسبة والمراجعة في إطار العلوم التي تخدم المعاملات الاقتصادية والمالية بصفة عامة. ومن هنا سعت الهيئات الدولية إلى العمل لإيجاد وإرساء نظام محاسبي جديد مما دفع السلطات الجزائرية لإصدار قانون النظام المحاسبي المالي والذي بدأ العمل به مطلع سنة 2010.

لقد كان هدفنا الأساسي لهاته الأطروحة هو تقديم وصف ما أمكن لحال وواقع المهنة في الجزائر، حاولنا بلوغه من خلال دراسة النظام المحاسبي لها. فتاريخ بداية تنظيمها منذ نشأتها - منذ بداية الحقبة الاستعمارية للجزائر- حدثت تطورات مرت بها المهنة حتى بلغت إلى ما هي عليه الآن. كانت بداية الإصلاحات والتعديلات على إشراف مجلس أعلى عليها، ثم منحها الاستقلالية عن الإدارة؛ إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين كنقابة تشرف على إدارة المهنة وتدافع على المهنيين، فإشراك المجلس الوطني للمحاسبة له، مؤخرا هناك اقتراحات في إعادة تبعيتها للإدارة مستقبلا.

أن أهم المجهودات التي بذلتها هيئات الإشراف على المهنة في الجزائر قصد تحسين أداء المهنة وتطويرها من نظامها المحاسبي المالي الذي يعتبر خطوة هامة سيدفع بالمهنة في الجزائر إلى الأمام، وهذا بإعداده وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية، ذلك من خلال ما يظهر جليا من خلال تبنيه واقتباسه لمحتويات المعايير الدولية، مما يسهل على تقريب وتكييف ممارستنا الرقابية والمحاسبية بالممارسات الدولية.

- **إختبار الفرضيات:**

1. المحاسبة والمراجعة فعلا وليدة البيئة الاقتصادية والاجتماعية المتواجدة فيها، فهي نتاج تراكمي لمجموعة من المعارف ذات نسق محدد.
2. القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يتم مراجعتها طبقا لمعايير دولية للمراجعة من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات وهذا لسلامة أداء المراجعة.
3. عندما تعد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية تكون معبرة وأكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة وصادقة ومطابقة للقوائم المالية الدولية وقابلة للمقارنة مع المؤسسات الدولية الأخرى.
4. جاء النظام المحاسبي المالي بطريقة جديدة لإعداد القوائم المالية والتي يتطلب إعدادها وفقا لمعايير دولية للمحاسبة حتى تكون المعلومة المحاسبية ذات جودة محاسبية.

- **الاستنتاجات:**

- ✓ إن المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة الموحدة تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات الأجنبية.
- ✓ القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تسمح بإنتاج معلومات صادقة وواضحة وسهلة الفهم وقابلة للمقارنة، والتي من خلالها تزيد الثقة التي تسود بين المتعاملين في سوق رأس المال، مما يؤدي إلى زيادة في التعاملات المالية.
- ✓ يتطلب من القائمين على إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة من شأنه أن يسهم في رفع المستوى العلمي والعملي لممارسي مهنة المحاسبة.
- ✓ ضرورة توافق وانسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل الدولية، لإمكانية المراجعة بين نتائج المستوى الوطني ونتائج المستوى الدولي بالخصوص في الشركات المتعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات.
- ✓ المخطط المحاسبي الوطني في بعض الأحيان يكون عاجزا عن توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للعناصر الواردة في القوائم المالية، وهذا لعدم تكييف آلياته وضوابطه القانونية والإجرائية مع الاقتصاد، مما قد يؤدي إلى عدم إمكانية المراجع من إبداء رأيه السليم.

- **التوصيات والاقتراحات:** خلصنا من بحثنا هذا إلى استخلاص التوصيات التالية:

- ✓ إن النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ مع بداية سنة 2010م يتطلب من كل ممارس أو دارس تحديات كبرى لأن تجسيده ميدانيا يتطلب تصورا نظريا للمعايير المحاسبية الدولية.

- ✓ يستوجب وجود بورصة الأوراق المالية تشرف على عملية تطبيق هذه المعايير على الأقل على المؤسسات المنتمية للبورصة.
- ✓ هناك مجموعة من الدول العربية أجرت عملية توافق مع المعايير المحاسبية الدولية وقد نجحوا في ذلك مثل مصر وأعضاء دول مجلس التعاون الخليجي فلماذا لا ننجح فيما نجح فيه غيرنا.
- ✓ إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة يمكن تجسيده، يبقى على مستخدمي هذه القوائم بذل مجهود في فهمها وتحليلها واستخدامها.

- **آفاق الدراسة:** إن كل المعايير جديرة بالدراسة والبحث مثل معيار الزراعة نظرا لعدم انتشار المحاسبة الزراعية وما لها من أهمية على مستوى الاقتصاد الوطني، كذلك الأمر بالنسبة للمعايير أو التقارير المالية التي تتطرق إليها البنوك وما لها من أهمية على مستوى الاقتصاد الوطني.

قائمة المراجع

1. النقيب كمال عبد العزيز – **المدخل المعاصر إلي علم المحاسبة المالية** – دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.
2. حسين القاضي، مأمون حمدان – **نظرية المحاسبة** – دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
3. رضوان حلوة حنان – **تطور الفكر المحاسبي** – دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998.
4. ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال – **نظرية المحاسبة**– دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
5. رضوان حلوة حنان – **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**– دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006.
6. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان – **التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة** – دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
7. حيدر محمد علي بني عطا – **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** – دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
8. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة – **تحليل القوائم المالية** – دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
9. أحمد نور– **المحاسبة المالية القياس وتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية** – الدار الجامعية، مصر، 2003/ 2004.
10. الدليمي خليل وآخرون – **مبادئ المحاسبة المالية**– دار الثقافة، الطبعة الأولى، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2005.
11. بن ربيع حنيفة – **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** – دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010.
12. محمد شريف توفيق – **المحاسبة المالية المتقدمة** – مكتبة المدينة، مصر، 2004/2003.
13. إيدي ميلاني، بيتر أتريل، تعريب زهير عمرو دردر – **المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات** – دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2013.
14. أحمد مخادمة، مجدي زريقات – **أصول المحاسبة المالية** – دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002.

15.البيان رقم 4 « المحاسبة نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى، عن الوحدات الاقتصادية بهدف أن تكون هذه المعلومات نافعة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي الاختبارات العقلانية بين طرق النشاط البديلة ».

16.أمين السيد أحمد لطفي – **المحاسبة الدولية، الشركات المتعددة الجنسية** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

17.محمد مطر– **مبادئ المحاسبة المالية** – دار وائل، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، 2007.

18.كمال الدين الدهراوي – **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار** – المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

19.تجاني بالرقي – **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية** – أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، غير منشورة، 2006/2005.

20.محمد مطر، موسى السويطي – **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** – دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008.

21.هوام جمعة – **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**– ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الجزائر، 2002.

22.طارق حمزة – **المخطط الوطني المحاسبي** – رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2003 / 2004.

23.يحي محمد أبو طالب – **نظرية المحاسبة** – كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 1998.

24.طلال محمد الججاوي، وآخرون – **أساسيات المعرفة المحاسبية** – دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

25.منصور حامد محمود وآخرون – **أساسيات المراجعة** – القاهرة، مصر، 2009.

26. Lionel Cet Gérard V**, Audit et Control Interne Aspects Financiers**, Ojération et Stratégiques,4eme Edition, Dalloz, Paris, France, 1992.

27.محمد أحمد خليل – **المراجعة والوقاية المحاسبية** – دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1968.

28.حازم هاشم الآلوسي – **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق** – الجامعة المفتوحة، طرابلس، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2003.

29.أمين السيد أحمد لطفي – **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة** – دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

30.أحمد حلمي جمعة – **مدخل إلى التدقيق الحديث** – دار صفاء، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005.

31.حنين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي – **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** – مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.

32.خالد أمين عبد الله – **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية**– دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2004.

33.شريقي عمر – **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري** – رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، غير منشورة، دفعة 2003.

34.أشتوي أمين عبد السلام – **المراجعة معايير وإجراءات** – دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.

35.بوحفص رواني – **المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية** – رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، غير منشورة، السنة الجامعية 2007/2006.

36.LIONEL Collins et GERARD Valin, **Audit et Contrôle Interne**, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992.

37.عمر على عبد الصمد **– دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات** – رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، غير منشورة، السنة الجامعية 2009/2008.

38. Lionnel Collins – Gerard Valin – **Audit et Contrôle Interne** – Principes .Objectifs et Pratiqes . Paris. Dalloz . 1986.

39.R.B Caumeil,Rene Ricol – **Audit Financicier** – Paris .Elet,1987.

40.أمين السيد أحمد لطفي – **التطورات الحديثة في المراجعة** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

41.حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي – **مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية** – دار الثقافة، الطبعة الأولى، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2009.

42.ألفين أرينز، جيمس لوبك – ترجمة محمد عبد القادر الديسطى – **المراجعة مدخل متكامل** – دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008.

43. Bernard Grand, Bernard Verdalle, **Audit Comptable Et Financer**, Edition Economica, Paris,1999.

44.هادي التميمي – **مدخل إلى التدقيق الحديث من الناحية النظرية والعملية** – دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006.

45.زاهرة توفيق سواد – **مراجعة الحسابات والتدقيق** – دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

46.عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش – **المراجعة بين النظرية والتطبيق** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1984.

47.غسان فلاح المطارنة – **تدقيق الحسابات المعاصرة** – دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

48.منصور أحمد بدوي، شحاته السيد شحاته – **دراسات في الاتجاهات الحديثة للمراجعة** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.

49.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي – **المراجعة وتدقيق الحسابات** – ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.

50.وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد – **المراجعة بين النظرية والتطبيق** – دار المريخ، الكتاب الأول، القاهرة، 1989.

51.أحمد حلمي جمعة – **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** – دار الصفاء للنشر والتوزيع، كتاب الأول، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

52.إبراهيم على عشماوي – **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية** – طوخي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة النشر.

53.خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي – **أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** – دار الشروق، عمان، الأردن، 1998.

54.محمد الأمين بن قسمية، مختار رابحي – **نحو تدقيق تسويقي فعال في المؤسسة الاقتصادية** – مجلة دفاتر اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد الأول، سبتمبر 2010.

55.متولي محمد الجميل، محمد الجزار – **أصول المراجعة** – مكتبة عين الشمس، الجزء الأول، القاهرة، دون سنة نشر.

56.MEZACHE ALI, **L'entreprise Publique Algérienne Et Les Nouvelles Reformes économiques 'Eléments D'analyse D'une Nouvelle Dynamique de gestion**, Thèse doctorat en Sciences économiques, sous la direction de: A.Boukhezar, Faculté des Sciences économiques et des Sciences de gestion, Université d'Alger, 1999.

57.محمد سمير صبان – **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**– الدار الجامعية، 2000–2001.

58.السيد محمد – **المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقواعد** – دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.

59.عبد الفتاح الصحن – **مبادئ وأسس المراجعة** – مطبعة الانتصارات، الإسكندرية، مصر، 1993.

60.عبد الفتاح صحن – **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا** – مؤسسة الشباب الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، مصر، 1999.

61.عبد الفتاح صحن، سمير كمال – **الرقابة والمراجعة الداخلية** – دار الجامعة الجديدة للنشر، بدون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2001.

62. Nourdibe Khatal **–Les SphéresManagériales Souffrent D'eficit Culturel –** Journal El Watan économie, Alger, Du 23-29 juin 2008, n°157.

63.محمد سمير صبان، عبد الله عبد العظيم هلال – **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

64.عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد محمود ناجي درويش – **أصول المراجعة** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

65.غوالي محمد البشير – **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة** – رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004/2003.

66.محمد سمير صبان، عبد الله هلال – **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**– الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة النشر.

67.- kohler, E.I, A Dictionary for Accountants, 4th ed, Prentice-Hall, inc, 1970.

68.محمود عبد السلام الفيومي – **المحاسبة والمراجعة** – منشأة المعارف، مصر، 2003.

69.محمد محمود عبد المجيد وأخرون – **المفاهيم العامة والأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، النظرية، والتطبيق**– الدار الجامعية، مصر، 2002.

70.محي الدين محمود عمر – **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)** – رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص المالية والمحاسبة، جامعة المدية، غير منشورة، 2008/2007.

71.صديقي مسعود – **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية** – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، غير منشورة، السنة الجامعية 2004/2003.

72.يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس – **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية** – مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002.

73.محمد بوتين – **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** – الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

74.طارق عبد العال حماد – **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**– الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

75.خالد جمال الجعارات – **معايير التقارير المالية الدولية IFRSs & IASS 2007** – إثراء للنشر والتوزيع الشارقة، مكتبة الجامعية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

76.تيجاني بالرقي – **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

77.مرزوقي مرزوقي، حولي محمد – **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة مناديه للتوحيد المحاسبي، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر**– كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر2011.

78.عقاري مصطفى – **المحاسبة بين الماضي والحاضر، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

79.عمورة جمال – **نظرة على أهم المعايير المحاسبية الدولية في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر**– مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاقتصاد العالمي، العدد 2، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2007.

80.حسين القاضي، مأمون حمدان – **المحاسبة الدولية ومعاييرها** – دار الثقافة، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، عمان، الأردن، 2008.

81. Odile Dandon, Laurent Didelot, **Maîtriser Les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire**, 2éme Édition, Paris 2006.

82.مداني بن بلغيث – **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي** – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004.

83.جمعة خليفة الحاسي وآخرون – **المحاسبة المتوسطة** – دار النهضة العربية، بيروت، 1996.

84.محمد المبروك أبو زيد – **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** – إيزاك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2005.

85.بودلال علي، مكيوي المولودة لمريني سمية – **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائر، الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (SRFI-SAI) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)** – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر 2011.

86.حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري – **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على المنظمات الأعمال " التحديات- الفرص - الآفاق "**– كلية العلوم الاقتصاد والعلوم التسيير الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن.

87.كتوش عاشور، بلعزوز بن على – **المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الدولي الجديد** – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.

88.عادل عاشور– **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية** –رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، غير منشورة، 2005 / 2006.

89.مأمون حمدان – **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية** – كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، عضو جمعية المحاسبين القانونين.

90. Bernard Raffournier**: les Normes comptables internationales (IAS / IFRS)** 2e édition. economica. Paris. France, 2005.

91. Groupe Revue Fiduciqire, **Code IFRS Normes et Interprétations**, Paris,2007.

92. Jean-Pierre Lahille, Analyse Fianciére, Dunod, Paris, 2007.

93. Odile Dandon & Laurent Didelot**, Maitriser les IFRS**, Guide De Gestion RF, Paris, 2005.

94.محمد أبو نصار، جمعة حميدات – **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية** – دار وائل، عمان، الأردن، 2008.

95.لخضر علاوي – **المعايير المحاسبية الدولية** – الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.

96.أحمد حلمي جمعة – **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** – دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.

97.شعيب شنوف – **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** – مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الثاني، الجزائر، 2009.

98.زغدار أحمد، سفير محمد – **مقومات عرض المعلومة في ظل معايير المحاسبة الدولية (SAI – SRFI)، الملتقى الدولي: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية (SAI – SRFI)**– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، أيام 16-17-18 نوفمبر 2009.

99. Robert Obert- Le Petit IFRS- DUNOD, 2006/2007.

100. جبار محفوظ – **استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية: دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999- 2004، الملتقى الوطني الأول: مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21-22 نوفمبر2007.

101. http://kuwait.tt/ArticleDetails.aspx?Id=108505&YearQuarter=20112

102. أحمد حلمي جمعة – **الريادية في المحاسبة والتدقيق** – دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.

103. Élisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi - **Manuel Comptabilité et Audit- Manuel Complet** - Applications et Corrigés, Berti Editions, Alger, 2013.

104. بن أعمارة منصور، حولي محمد – **معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة** – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر 2011.

105. التحديات العملية والاعتبارات ذات صلة في مجال تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية،*TD/B/C.II/ISAR/49، 21 أوت 2008.

106. سهام محمد السويدي – **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر**– الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.

107. سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين – **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01** (دراسة ميدانية)– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر 2011.

108. أمين السيد أحمد لطفي – **معايير المراجعة والتأكد الدولية**– الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

109. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** – دار صفاء، الطبعة الأولى، الكتاب السادس، عمان، الأردن، 2009.

110. أحمد دحدوح حسين – **مراجعة الحسابات المتقدمة** – الجزء الأول والثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

111. عبد الوهاب نصر علي – **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال** – الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية، مصر، 2001.

112. الإتحاد الدولي للمحاسبين – **المعايير الدولية للمراجعة** – منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998.

113. أحمد نور– **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية** – الدار الجامعية, بيروت، 1984.

114. عيد حامد معيوف الشمري – **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية** – الإدارة العامة للبحوث، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994.

115. محمد أمين مازون – **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى أمكانية تطبيقها في الجزائر**– رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2011/2010.

116. أمين السيد أحمد لطفي – **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**– الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

117. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي – **المراجعة الخارجية، المفاهيم أساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

118. القرآن الكريم – **سورة البقرة** – الآية (282).

119. مقراني عبد الكريم، قمار عمر– **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)** – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر2011.

120. عبد الوهاب نصر على، وأخرون **– الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحسابات الالكترونية** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

121. دان.م.جي، وآخرون، تعريب ثناء على القباني – **المدخل إلى معاينة المراجعة** – دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.

122. أحمد حلمي جمعة – **التدقيق ورقابة الجودة** – دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.

123. أحمد حلمي جمعة – **التدقيق والتأكيد الحديث** – دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

124. محمد سعيد خشبة – **نظام المعلومات- المفاهيم، التحليل، التصميم** – مطابع الوليد، القاهرة، 1992.

125. Jean Gerbier – **Organisation & Fonctionnement de l'Entreprise** –Edition Tec Doc Lavoisier, Paris, 1993.

126. إبراهيم أحمد الصعيدي، سيد محمد جبر– **مبادئ النظم المحاسبية** – مطابع الدار الهندسية، مصر، دون سنة نشر.

127. إبراهيم سلطان – **نظام المعلومات الإدارية (مدخل إداري)** – الدار الجامعية، مصر، 2000.

128. Jean –Pierre Smith – **Management d'information de l' entreprise** –1994.

129. محمد السيد – **نظام المعلومات لاتخاذ القرارات**– 1984.

130. إسماعيل السيد – **نظام المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية**– المكتب العربي الحديث للنشر، الإسكندرية، مصر، بدون سنة النشر.

131. ياسر صادق مطيع وآخرون – **نظم المعلومات المحاسبية** – مكتبة المجمع العربي للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.

132. شريف أحمد شريف العاصي – **نظم المعلومات الإدارية**– مصر، 2004.

133. سليم إبراهيم الحسنية – **مبادئ نظم المعلومات الإدارية** – مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998.

134. موسى اللوزي – **التنمية الإدارية (المفاهيم والأسس والتطبيقات)** – دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.

135. حسين حريم – **السلوك التنظيمي، سلوك الأفراد في المنظمات**– 1997.

136. حسن المشرقي – **نظرية القرارات الإدارية (مدخل كمي في الإدارة)** – دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1997.

137. رجب عبدالحميد السيد – **الإدارة الحديثة**– 2000.

138. Dahmounni Khadidja – **Prérequis informationnels pour la prise des decisions** – 2002.

139. سونيا محمد البكري – **نظم المعلومات الإدارية (دراسات في الاتجاهات الحديثة للإدارة)**– المكتب العربي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1989.

140. Robert Reise – **Traitement des informations** – 1980.

141. كامل السيد غراب، فادية محمد حجازي – **نظم المعلومات الإدارية: مدخل تحليلي** – نشر جامعة الملك سعود، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1997.

142. صبرينة عز الدين زير – **أثر المعلومات على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية** – رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، غير منشورة، 2002.

143. Robert Reix " **Systèmes d'information et management des organisations** " édition vubert, 2001.

144. عبد الهادي مسلم – **مذكرة في نظم المعلومات الإدارية، المبادئ والتطبيقات** – مركز التنمية الدراسية، مصر، 1994.

145. أحمد رجب عبد العالي – **المعاصرة في المحاسبة الإدارية** – الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1992.

146. فلاح حسين الحسنين– **الإدارة الاستراتيجية**– 2000.

147. صلاح الدين عبد المنعم مبارك – **اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية** – دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

148. اسعد محمد علي وهاب – **التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية** – دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

149. ستيفن موسكوف، مارك سمكين – ترجمة كمال الدين سعيد وآخرون – **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات** – دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.

150. إبراهيم سلام حجازي – **نظم المعلومات الإدارية** – دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1987.

151. سونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان – **نظم المعلومات الإدارية** – دار النشر الجامعية الجديدة، مصر، 2002.

152. ثناء على القباني – **نظم المعلومات المحاسبية** – دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002–2003.

153. Lallem Lakhdar – **système d' information et banques de données dans la réalité économique** – 1998.

154. Christiane de mouen – **management des systèmes d' information** –1993.

155. Robert Reise**:«système d'information et management** », 2001.

156. -http://www.jor-son.com/vb/showthread.php?t=32126

157. حواس صلاح – **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق** – أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2008/2007.

158. محمد فتحي عبد الهادي – **علم المكتبات والمعلومات** – مكتبة الدار العربية للكتاب، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 1996.

159. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** – دار الصفاء، الكتاب السابع، عمان، الأردن، 2009.

160. عبد الفتاح الصحن وأخرون – **المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي** – الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1986.

161. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته – **مراجعة الحسابات في بيئة الخصصة وأسواق رأس المال والتجارة الإلكترونية** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

162. يوسف محمود جربوع – **استخدام الحسابات الإلكترونية في عملية المحاسبية**– مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، العدد 118.

163. طارق عبد العال حماد – **موسوعة معايير المحاسبة** – الجزء الأول, الدار الجامعية, جامعة عين شمس, مصر، 2004.

164. Eric Ducasse**, Normes Comptables, Internationales, IAS / IFRS**, De boeck, à jour au 30 avril 2005,Paris.

165. عبد الستار الكبيسي – **الشامل في مبادئ المحاسبة** – دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

166. خيرت ضيف، أحمد بسيوني شحاته – **تطوير الفكر المحاسبي** – دار النهضة العربية، بيروت، 1985.

167. أمين السيد أحمد لطفي – **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** – دار الثقافة، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008.

168. جوزيف عبد الرزاق – مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية – ملتقى عنابة, 2007/07/20.

169. دونالد كيسو، جيرى ويجانت – تعريب أحمد حامد حجاج – **المحاسبة المتوسطة** – دار المريخ للنشر، الجزء الأول، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1995.

170. أمين السيد أحمد لطفي – **ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية**– الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2010-2011.

171. محمد محمود عبد المجيد, عاطف العوام – **المحاسبة** – كلية التجارة جامعة عين شمس, مصر، 2000.

172. عبد الإله نعمة جعفر – **المحاسبة المالية ومبادئ القياس والافصاح المحاسبي** – دار حنين للنشر المحاسبي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.

173. الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين– **معايير المحاسبة المصرية** – الإسكندرية، مصر، 2006.

174. محمد بوتين – **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** – ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.

175. رضوان حلوة حنان وآخرون – **أسس المحاسبة المالية** – دار حامد، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.

176. يوسف محمود جربوع – **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** – مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2007.

177. عطا الله أحمد سويلم الحسبان – **الرقابة الداخلية والتدقيق، في بيئة تكنولوجيا المعلومات** – دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2009.

178. Benoît Pigé – **Audit Et Contrôle Interne** – 2e édition, éditions EMS, 2001.

179. محمد سعيد شهوان – **الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات** – جمعية عمال المطابع، القاهرة، مصر، بدون تاريخ نشر.

180. فتحي السوايري وآخرون – **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**– دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.

181. ألفين أرينز، وأخرون – تعريب محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر غريب – **المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد** – دار المريخ للنشر، الجزء الأول، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2013.

182. أبو الفتوح على فضالة – **المراجعة العامة** – دار الكتيب العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، مصر، 1995.

183. منصور حامد محمود وآخرون – **أساسيات المراجعة** – جامعة القاهرة، مصر، 1999.

184. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي – **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق** – الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1997.

185. مصطفى وجدي هرجه – **قانون الإثبات والمواد المدنية والتجا**رية – دار المطبوعات الجامعة، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، مصر، 1994.

186. أحمد حلمي جمعة – **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** – دار الصفاء، الطبعة الأولى، كتاب الثاني، عمان، الأردن، 2009.

187. خلف عبد الله الواردات – **التدقيق الداخلي بين النظري والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية** – الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

188. عبد القادر الشيخلي – **فن كتابة التقارير الإدارية والمالية والفنية وغيرها**– دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

189. جورج دانيال غالي – **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**– الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2001.

190. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** – دار صفاء، الطبعة الأولى، الكتاب الثاني، عمان، الأردن، 2009.

191. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** – دار صفاء، الطبعة الأولى، الكتاب الثالث، عمان، الأردن، 2009.

192. خالد أمين عبد الله – **علم تدقيق الحسابات** – دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2004.

193. علي السيد قاسم – **مراقب الحسابات دراسة قانونية لدور مراقب الحسابات في الشركة المساهمة** – دار الفكر العربي، القاهرة، مصر،1991.

194. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** – دار صفاء، الطبعة الأولى، الكتاب الأول، عمان، الأردن، 2009.

195. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** – دار الصفاء، الكتاب الثامن، عمان، الأردن، 2009.

196. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي – **مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية** – دار الثقافة، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

197. أحمد حلمي جمعة – **تدقيق البنوك والأدوات المالية المشتقة** – دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2013.

198. ألفين أرينز، وأخرون – تعريب محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر غريب – **المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد** – دار المريخ للنشر، الجزء الثاني، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2013.

199. إيهاب نظمي، هاني العزب – **تدقيق الحسابات الإجراءات** – دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.

200. أحمد حسين على حسين – **نظام المعلومات المحاسبية** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.

201. كامل السيد، فادية حجازي – **المعلومات الإدارية** – نشر جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1998.

202. إلدوزس هندركسن، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد – **النظرية المحاسبية** – المكتبة الجامعية الحديثة، الطبعة الرابعة، الإسكندرية، مصر، 2005.

203. سليم إبراهيم الحسنية – **نظم المعلومات الإدارية** – مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1998.

204. محمد إسماعيل، محمد السيد – **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية**– المكتب العربي الحديث، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 1989.

205. محمد مصطفى الخشروم، نبيل محمد مرسي – **إدارة أعمال – مبادئ ومهارات ووظائف** – الطبعة الثانية، 1999.

206. مختار مسامح – **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية** – أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، غير منشورة، 2011/2010.

207. عباس مهدي الشيرازي – **نظرية المحاسبة** – ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1990.

208. عبد الحميد مانع الصبح – **أثر التضخم على الملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية** – المجلة العربية للمحاسبين، المجلد الثاني، العدد الأول، 2005.

209. خالد أمين عبد الله – **الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية** – مجلة المحاسب القانوني العرب، العدد 92، 1995.

210. عبد الرزاق محمد قاسم – **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**– دار الثقافة، عمان، الأردن، 2006.

211. أحمد حسين على حسين – **نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية** – دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003 – 2004.

212. لطيف زيود وآخرون – **دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار** – مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الأول، 2007.

213. www.saudi.acc.com.

214. بن فرج زوينة – **الاتجاهات العالمية في الإفصاح بالبنوك التجارية، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

215. زغدار أحمد، سفير محمد – **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية** – مجلة الباحث، العدد07, جامعة الجزائر، 2010/2009.

216. شارف خوجة الطيب – **مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول: مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21-22 نوفمبر2007.

217. عطا الله وارد خليل وأخرون – **الحوكمة المؤسسية، المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة** – مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.

218. كمال قاسمي – **معوقات تأهيل نظم إدارة الجودة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، حالة مؤسسة توظيف الورق وفنون الطباعة " EMBAG "**– مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 17 المجلد 2، 2008.

219. طرفاني عتيقة – **البعد الإستراتيجي لإدارة الجودة الشاملة في خدمة العملاء**– مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 17 المجلد2، 2008.

220. ماجد إسماعيل أبو حمام – **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على شركات المدرجة في سوق فلسطين للأسواق المالية** – رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، غير منشورة، 2009.

221. هوام جمعة، لعشوري نوال – **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية المحور الثالث: جودة المعلومات والحوكمة، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وافاق** – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

222. ناصر محمد على المجهلي – **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية**– رسالة ماجستير في علوم التسيير, تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، غير منشورة، 2009/2008.

223. على عبد الله شاهين – **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**– رسالة ماجستير, غزة, غير منشورة، 2009.

224. طارق عبد العال حماد – **التقارير المالية**– الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005.

225. Ahmad Riahi – **Belkaoui, Accountiong The ry4th Edition Business Press**, 2000.

226. حميداتو صالح، وآخرون – **دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالتعاون مع مخبر التمويل، مالية الأسواق، مالية المؤسسة** – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، يومي 29- 30 نوفمبر2011.

227. شعيب شنوف – **التغيرات المحاسبية، بين المحاسبة الدولية والمخطط الحاسبي الجديد للمؤسسات، الملتقى الوطني: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية** – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

228. الشريف الريحان، فارح زهوة – **مشروع SCE الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، الملتقي الوطني مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسات الجزائرية على ضوء التحويلات المحاسبية الدولية** – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

229. Saci Djelloul**, Comptabilité de l'entreprise et Système économique**, L'expérience Algérinne;O.P.U, Alger, 09/1991.

230. بوراس أحمد، كرماني هدى– **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الوطني الأول حول المستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية** – جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

231. P. MYKITA & J.TUSZYNSKI**: La Comptabilité Analytique**; Tome 01, Editions FOUCHER Paris, Juin 1995.

232. ريحان الشريف – **مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**– كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

233. أحمد لعماري – **المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي والمحاسبي بالجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية** – معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

234. عمورة جمال – **ضرورة إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة** – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر 2011.

235. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 43 المؤرخة في 01 / 03 /1980.

236. أحمد بحيدة – **مراجعة الحسابات واقعها وأفاق تطويرها بالجزائر دراسة حالة الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الإجتماعية FNPOS–** رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، جامعة سعد دحلب، غير منشورة، السنة الجامعية 2009.

237. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25.

238. لخضر علاوي – **نظام المحاسبة المالية** – الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.

239. شعيب شنوف – **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** – الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 24، نهج باب غزون، الجزائر، 2009.

240. سفيان أبحري، مراد أيت محمد – **النظام المالي المحاسبي الجديد في الجزائر، الملتقى الدولي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية–** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، أيام 16-17-18 نوفمبر 2009.

241. كمال رزيق وأخرون – **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)–** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر2011.

242. عاشور كتوش – **النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة–** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر 2011.

243. مراد ناصر – **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية–** معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي.

244. المجلس الوطني للمحاسبة، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية.

245. جمال جراد – **يوم دراسي، النظام المحاسبي المالي الجديد–** من طرف الجمعية العلمية نادي الدراسات الاقتصادية، بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، دالي إبراهيم، جامعة الجزائر، منظم بتاريخ 12 أفريل 2008.

246. http://www.el-massa.com/ar/content/view/19696/41

247. المادتان 01 – 02 من القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 11/25 /2007 المتضمن نظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 2007/11.

248. شعيب شنوف – **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي –** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، السنة الجامعية 2007/2006.

249. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25 مارس سنة 2009.

250. http://ta3lime.com.

251. تيقاوي العربي – **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع معايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة–** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي13و14 ديسمبر2011.

252. بلعادي عمار – **آفاق وتحديات تطبيق SCF في المؤسسات الجزائرية، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية–** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بالمركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25-26 ماي 2010.

253. من إعداد الطالب بالاستعانة بـ: شعيب شنوف – مرجع سابق، والجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25 مارس سنة 2009م.

254. منور أو سرير – **دراسة تفصيلية لعناصر حسابات النتائج، ملتقي دولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبية الدولية–** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 14 و15 أكتوبر2009.

255. قانون المحاسبة – **مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، طبعة خاصة –** برتي للنشر، الجزائر، 2011.

256. بن أعمارة منصور، حولي محمد – **معايير المراجعة الدولية، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)–** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر2011.

257. بدون مؤلف – **النظام المحاسبي المالي الجديد** – دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2009.

258. سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد – **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير**

الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر2011.

259. من إعداد الباحث بناءا على استمارات الاستبيان

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01- استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعد دحلب البليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم: علوم تجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراه بعنوان

مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه حول: **(مساهمة عرض ومراجعة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ي جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF)**؛

أستسمحكم في المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين حول موقفكم من تطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية وكذلك النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة سواء بالنسبة لي كباحث، أو لما سيترتب عليها من فائدة على المهنة والدارسة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي. ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

تفضلوا، سيدي، سيدتي، فائق التقدير والاحترام.

الباحث: عزه الأزهر **تحت إشراف : د/ دراوسي مسعود**

2013 -2012

أولا- معلومات عامة:

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:** أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐ من 40 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐
3. **الوظيفة الحالية:** خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

وظيفة أخرى ☐ .....

4. الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5. المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

6. التأطير الجامعي: نعم ☐ لا ☐

7. الدرجة العلمية: أستاذ التعليم العالي ☐ أستاذ محاضر أ ☐ أستاذ محاضر ب ☐ أستاذ مساعد أ ☐ أستاذ مساعد ب ☐

8. الأقدمية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

9. اسم الجامعة: .....

ثانيا– المحور الأول: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

1. هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمحاسبة : نعم ☐ لا ☐

2. إذا كنت مطلع على المعايير الدولية للمحاسبة فما هي نسبة إطلاعك:

أقل من 05 % ☐ من 06 إلى 25 % ☐ من 26 إلى 50 % ☐ من 51 إلى 75 % ☐ من 76 إلى 100 % ☐

3. بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل ترى بأن تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة مناسب لظروفها الاقتصادية: نعم ☐ لا ☐

4. بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة : نعم ☐ لا ☐

5. بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل هذه المعايير تأثر إيجابيا عن المعلومة المحاسبية لمؤسسة: نعم ☐ لا ☐

6. هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في المعايير الدولية للمحاسبة : نعم ☐ لا ☐

ثالثا– المحور الثاني: تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

1. هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة : نعم ☐ لا ☐

2. إذا كنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة فما هي نسبة إطلاعك:

أقل من 05 % ☐ من 06 إلى 25 % ☐ من 26 إلى 50 % ☐ من 51 إلى 75 % ☐ من 76 إلى 100% ☐

3. هل ترى بأن القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة: نعم ☐ لا ☐

4. هل ترى بأن تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة يستوجب عليها تبني المعايير الدولية للمراجعة: نعم ☐ لا ☐

5. بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمراجعة هل تقرير المراجع المعد وفق هذه المعايير يعطي صورة صادقة وحقيقية عن القوائم المالية التي هي محل المراجعة: نعم ☐ لا ☐

6. بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمراجعة هل هذه المعايير تأثر إيجابيا عن المعلومة المحاسبية لمؤسسة: نعم ☐ لا ☐

7. هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في المعايير الدولية للمراجعة : نعم ☐ لا ☐

رابعاً– المحور الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

1. **هل أنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF: نعم ☐ لا ☐**
2. **إذا كنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF فما هي نسبة إطلاعك:**

أقل من 05 % ☐ من 06 إلى 25 % ☐ من 26 إلى 50 % ☐ من 51 إلى 75 % ☐ من 76 إلى 100% ☐

3. **هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة: نعم ☐ لا ☐**
4. **هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ذات جودة: نعم ☐ لا ☐**
5. **هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF مطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة: نعم ☐ ☐**
6. **هل ترى بأن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة: نعم ☐ لا ☐**
7. **هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF: نعم ☐ لا ☐**

في الأخير نتقدم لكم بفائق الشكر والتقدير على الوقت والجهد المبذول في الإجابة على الأسئلة.

الملحق رقم 02- معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ سريان أخر تعديل	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
01	عرض القوائم المالية	1975/01/01	2007/01/01	SIC 18 SIC 27 SIC 29	حل المعيار محل التفسير SIC18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
02	المخزون	1975/10/01	2005/01/01	SIC1	حل المعيار محل التفسير SIC1 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
03	القوائم المالية الموحدة	1977/01/01	1989	-	حل محله المعياران27 IAS و 28 IAS منذ عام 1989
04	محاسبة الاهتلاك		1999	-	حل محله المعايير16 IAS و 22 IAS و 38 IAS منذ عام 1998
05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/01/01	1997	-	حل محله المعيار 1 IAS منذ عام 1997
06	المحاسبة عن الاستجابة للتغيرات في الأسعار	-	-	-	حل محله المعيار IAS 15
07	قوائم التدفقات النقدية	1978/10/01	2005/01/01		كانت تسمى القائمة بقائمة التغيرات في المركز المالي لغاية 1992
08	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي، الأخطاء	1978/02/01	2005/01/01	SIC 2 SIC18	حل المعيار محل التفسرين SIC2 و SIC18 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
09	المحاسبة عن نشاطات البحث والتطوير	-	1999/07/01	-	حل محله المعيار IAS 38 منذ عام 1999/07/01
10	الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية	1980/01/01	2005/01/01	-	-
11	عقود البناء	1980/01/01	1995/01/01	-	-
12	ضرائب الدخل	1979/07/01	2001/01/01	SIC 21 SIC25	-

13	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة	-	-	-	حل محله المعيار IAS 1
14	الإبلاغ القطاعي	1983/01/01	1998/07/01	-	حل محله المعيار IFRS 8 اعتبارا من 2009/01/01
15	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار	1978/01/01	2005/01/01	-	تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة 2003 اعتبارا من 2005/01/01
16	الممتلكات، المنشأت والمعدات	1983/1م1	2005/01/01	SIC 6 SIC14 SIC 23	تم دمج التفسيرات SIC 6 و SIC 14 و SIC 23 في المعيار خلال المراجعة الذي تمت له سنة 2003 وذلك اعتبارا من 2005/01/01
17	الإيجارات	1984/01/01	2005/01/01	SIC 15 SIC 27	هناك تفسيرات أخرى لم تقيم IFRIC بإضافتها إلى جدولها
18	الإيراد	1984/01/01	2001/01/01	SIC 27 SIC 31	
19	منافع الموظفين	1985/01/01	2004/12/16	-	-
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1984/01/01	1994	SIC 10	-
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	1985/01/01	2005/01/01	SIC 7 SIC 11 SIC 19 SIC 30	حل المعيار محل التفسيرات SIC 11، SIC 19، SIC 30، خلال مراجعة المعيار سنة 2003
22	اندماج الأعمال	1985/11/01	2004/03/31	SIC 9 SIC 22 SIC 26	حل محله المعيار
23	تكاليف الاقتراض	1986/01/01	1995/01/01	SIC 2	حل المعيار محل التفسير SIC 2 بموجب مراجعة المعيار سنة 2003
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986/01/01	2005/01/01	-	-
25	المحاسبة عن الاستثمارات	-	2001	-	حل محله المعياران

26	المحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة	1987/01/01	1994	-	-
27	القوائم المالية المنفردة والموحدة	1990/01/01	2005/01/01	SIC 12	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال المراجعة سنة 2003
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	1990/01/01	2005/01/01	-	حل المعيار محل التفسيرات SIC 3، SIC20، SIC 33
29	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات نشيطة التضخم	1990/01/01	1994		حل المعيار 21 محل التفسير SIC 19 تحت المعيارين IAS 21 و IAS 29 التفسير SIC 30
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المماثلة	1991/01/01	2005/08/18	-	حل محله المعيار IFRS 7 منذ 2005/08/18
31	الحقوق في العقود المشتركة	1992/01/01	2005/01/01	SIC 13	-
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	1996/01/01	2005/08/18	SIC 5 SIC 16 SIC 17	حل المعيار محل التفسيرات SIC 5 و SIC 16 و SIC 17 خلال مراجعة المعيار سنة 2003، وحل المعيار IFRS 7 محل المعيار IAS 32 فيما يتعلق بالإفصاح فقط
33	عائد السهم	1999/01/01	2005/01/01	SIC 24	حل المعيار محل التفسير SIC 24 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
34	الإبلاغ المالي المؤقت	1999/07/01	-	-	-
35	العمليات غير المستمرة	1999/07/01	2005/01/01		حل محله المعيار IFRS 5 منذ 2005/01/01
36	الإنخفاض في قيمة الأصول	1999/07/01	2004/04/01	-	-

37	المخصصات، الالتزامات الطارئة، الأصول المحتملة	1999/07/01	-	IFRS 6	-
38	الأصول غير الملموسة	1980/01/01	2004/04/01	SIC 6 SIC 32	تاريخ آخر سريان هو للتعديلات التي تمت على المعيار IAS 36 ، ويعتبر تاريخ آخر سريان للأصول غير الملموسة المقتناة في اندماج الأعمال وفق المعيار IFRS 3 وحل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	1980/01/01	2005/08/18	SIC 33	حل المعيار محل التفسير SIC 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003
40	الممتلكات المستثمرة	2001/01/01	2005/01/01	-	-
41	الزراعة	2003/01/01	-	-	-

الملحق 03- معايير التقارير المالية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور المعيار	تاريخ سريان أخر تعديل	التفسيرات المتعلقة به	ملاحظات
01	تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى	2004/01/01	2004/01/01	SIC8	حل محل التفسير SIC8
02	الدفعة المرتكزة على الأسهم	2005/01/01	2005/01/01	-	-
03	اندماج الأعمال	2004/03/31	2004/04/01	-	حل محل المعيار IAS 22
04	عقود التأمين	2005/01/01	2005/01/01	-	-
05	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة	2005/01/01	2005/01/01	-	حل محل المعيار IAS 35
06	اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية	2006/01/01	2006/01/01	-	-
07	الأدوات المالية: الإفصاح	2007/01/01	2007/01/01	-	-
08	القطاعات التشغيلية	2006/11/30	2009/01/01		حل محل المعيار IAS 14
09	الأدوات المالية: التصنيف والقياس	2009/11	-	-	حل محل المعيار IAS 39

الملحق رقم 04- القوائم المالية

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25 مارس سنة 2009.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 بتاريخ 25 2007/11.