جـامعـة سعد دحلـب * البـلـيـدة *

كليـــــة العلـــــوم الاقتصاديـــــة وعلوم التسيير

قســـم العلـــوم التجارية

مذكرة ماجستير

تخصـــص: محاسبة وتدقيق

عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية
دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF

من طرف

عزه الأزهر

أمام اللجنة المشكلة من:

د/ ناصر مراد	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	رئيسا.
د/ دراوسي مسعود	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	مشرفا ومقررا.
د/ عمورة جمال	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	ممتحنا.
د/ رميدي عبد الوهاب	أستاذ محاضر، جامعة المدية	ممتحنا.

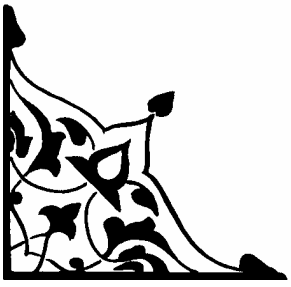
البليدة، ماي 2009.

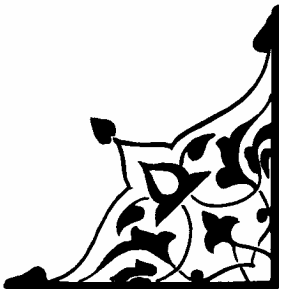
بسم الله الرحمن الرحيم

يقول الله سبحانه وتعالى في محكم تنزيله"**...يَرفع الله الذين أمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير**"

سورة المجادلة الآية 11

يقول العماد الأصفهاني في بعض ما كتبه"..إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتابا في لوحه إلا قال في غده لو غير هذا لكان أحسن ، ولو زيد كذا لكان يستحسن ، ولو قدم هذا لكان أفضل ، ولو ترك هذا لكان أجمل ، وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر.."





الملخص

يتمحور محور الرسالة، حول تبيان كيفية عرض ومراجعة القوائم المالية لنظام المحاسبي المالي SCF معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، فلم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل جوانب جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا 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 و واقع 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. سوف تعمل الجزائر على تطبيقه إبتداء من عام 2010 م.

شـكـر

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

اعترافا بالفضل وتقدير للجميل، لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل شكري و امتناني 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 و أعضاءا على قبولهم مناقشة هذا العمل وصبرهم على تصويب ما بد من أخطاء وهفوات.

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

دفعة ماي 2009.

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 الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الإطار المفاهيمي للمحاسبة	37
02	ملخص لعملية المراجعة	75
03	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	99
04	توزيع المشاركين حسب الجنس	235
05	توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية	235
06	توزيع المشاركين حسب الوظيفة	236
07	توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية	236
08	توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي	237
09	توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي	237
10	المشاركين حسب الدرجة العلمية	238
11	توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكادمية	238
12	توزيع المشاركين حسب نسبة الإطلاع	239
13	توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	241
14	توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر	243
15	توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديدSCF	245

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تطور أهداف المراجعة	54
02	المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	63
03	أنواع المراجع	65
04	قائمة عناوين المعاييرIAS	84
05	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	85
06	حسابات المدينين	123
07	قائمة المركز المالي على شكل التقرير	125
08	قائمة المركز المالي على شكل حساب	125
09	قائمة التدفقات النقدية	140
10	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة المباشرة	141
11	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة غير المباشرة	142
12	قائمة عناوين المعايير	151
13	مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية	207
14	مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية	213
15	ميزانية السنة المالية المقفلة للأصول	219
16	ميزانية السنة المالية المقفلة للخصوم	220
17	جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)	223
18	جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)	224
19	سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	226
20	سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	227
21	تغير الأموال الخاصة	229
22	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	234
23	توزيع المشاركين حسب الجنس	235

تابع الجدول السابق

24	توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية	235
25	توزيع المشاركين حسب الوظيفة	236
26	توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية	236
27	توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي	237
28	توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي	237
29	توزيع المشاركين حسب الدرجة العلمية	237
30	توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكادمية	238
31	توزيع المشاركين حسب الولايات	239
32	تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	240
33	تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر	242
34	تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF	244

الفهرس

العنوان	الصفحة
الملخص	
شكر	
الفهرس	
المقدمة	16
1- مفاهيم عامة حول المحاسبة والمراجعة	21
1-1- نشأة المحاسبة وتطورها	22
1-1-1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطي	22
1-1-2- اختراع القيد المزدوج في عصر النهضة وعصر التجارة	24
1-1- 3- تطور المحاسبة في المركانتيلية (الرأسمالية التجارية)	25
1-1-4- تطور المحاسبة في عصر الثورة الصناعية	26
1-1-4-1- بدء الاهتمام بمحاسبة التكاليف	26
1-1-4-2- نظرية الوكالة	26
1-1-4-3- نشوء الإفصاح	27
1-1-4-4- أزمة 1930	27
1-1-4-5- المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	28
1-1-5- التأصيل العلمي	30
1-1-5-1- كتاب نظرية المحاسبة لمؤلفه William Apaton	30
1-1-5-2- كتيب بيان أولي بمبادئ المحاسبة من خلال الشركات المساهمة	31
1-1-5-3- كتيب مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة	31
1-1-5-4- سلسلة الدراسات المحاسبية الأولى RSA	32
1-1-5-5- سلسلة الدراسات المحاسبية الثالثة RAS3	33
1-1-5-6- بيان النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT	35
1-1-5-7- بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية SATTA	36
1-2- المفاهيم الأساسية و الهيكل العام لنظرية المحاسبة	37
1-2-1- تعريف المحاسبة	37
1-2-2- أنواع المحاسبة Fields of Accounting	38
1-2-2-1- المحاسبة المالية Financial Accounting	38
1-2-2-2- المحاسبة الحكومية	38
1-2-2-3- محاسبة التكاليف Cost Accounting	38
1-2-2-4- المحاسبة الإدارية Managerial Accounting	38
1-2-2-5- المحاسبة الضريبية Tax Accounting	39
1-2-2-6- تدقيق الحسابات Auditing	39
1-2-2-7- المحاسبة الوطنية	39
1-2-3- أهمية المحاسبة	39
1-2-3-1- المستخدمون المباشرون	40
1-2-3-2- المستخدمون غير المباشرون	41
1-2-4- أهداف المحاسبة	42

1-2-5- وظائف المحاسبة (Functions of Accounting) 42
1-2-5-1- وظيفة تسجليه 43
1-2-5-2- وظيفة تحليلية 43
1-2-5-3- وظيفة رقابية 43
1-2-5-4- وظيفة استشارية أو إخبارية 43
1-2-6- الهيكل العام لنظرية المحاسبة 43
1-2-6-1- فروض نظرية المحاسبية (Accounting Assumptions) 43
1-2-6-2- المبادئ المحاسبية (Accounting Principles) 46
1-2-6-3- محددات المحاسبية (Accounting) 48
1-3- نشأة المراجعة وتطورها 49
1-3-1- التطور التاريخي للمراجعة 49
1-3-1-1- المرحلة الأولى (من الحضارات القديمة إلى 1500م) 49
1-3-1-2- المرحلة الثانية (1500- 1850م) 50
1-3-1-3- المرحلة الثالثة (1850- 1905م) 50
1-3-1-4- المرحلة الرابعة (1905إلى الآن) 51
1-3-2- تعريف المراجعة 52
1-3-3- أهداف المراجعة 53
1-3-4- أهمية المراجعة 56
1-3-4-1- المجموعة الأولى : متعادلي المخاطرة Risk Neutral 57
1-3-4-2- المجموعة الثانية : منحني المخاطرة Risk Averse 57
1-3-4-3- المجموعة الثالثة : قاصدي المخاطرة Risk Seeking 57
1-4- أنواع المراجعة 58
1-4-1- من حيث المصدر الذي ينص عليها 58
1-4-1-1- مراجعة قانونية (إلزامية) 58
1-4-1-2- مراجعة اختيارية (غير إلزامية) 58
1-4-2- من حيث حجم الاختيارات 59
1-4-2-1- مراجعة شاملة أو تفصيلية 59
1-4-2-2- المراجعة الاختيارية 59
1-4-3- من حيث موعد القيام بالمراجعة 59
1-4-3-1- مراجعة نهائية 59
1-4-3-2- مراجعة مستمرة 59
1-4-4- من حيث نطاق المراجعة 61
1-4-4-1- مراجعة كاملة 61
1-4-4-2- مراجعة جزئية 61
1-4-5- من حيث القائم بعملية المراجعة 61
1-4-5-1- المراجعة الخارجية 61
1-4-5-2- المراجعة الداخلية 62
1-4-6- من حيث هدف المراجعة 63
1-4-6-1- مراجعة القوائم المالية 63
1-4-6-2- مراجعة الالتزام 64
1-4-6-3- مراجعة العمليات (التشغيلية) 64
1-4-7- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (Comprehensiveness) 65
1-4-7-1- المراجعة العادية 65
1-4-7-2- الفحص لغرض معين 66
1-5- الإطار العام لنظرية المراجعة 66

1-5-1- فروض المراجعة 66
1-5-1-1- الفروض التجريبية 66
1-5-1-2- الفروض النظرية 68
1-5-2- مبادئ المراجعة 70
1-5-2-1- مبادئ مرتبطة بركن الفحص 70
1-5-2-2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير 71
1-5-3- محددات المراجعة 71
1-5-3-1- المراجعة وسيلة اتصال 72
1-5-3-2- فحص الأحداث السابقة 72
1-5-3-3- تعميم نتائج العينة 73
الخلاصة 76
2- عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية 77
2-1- معايير المحاسبية الدولية 78
2-1-1- تقديم هيئة المعايير المحاسبية 78
2-1-1-1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية 79
2-1-1-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية 80
2-1-1-3- المجلس الإستشاري للمعايير (SAC) 80
2-1-1-4- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية IFRIC 81
2-1-2- أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC 81
2-1-3- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية 81
2-1-3-1- تعريف المعايير المحاسبية 82
2-1-3-2- أهمية المعايير المحاسبية الدولية 82
2-1-3-3- خصائص المعايير المحاسبية 83
2-1-4- ملخص معايير المحاسبة الدولية 85
2-1-4-1- معايير عرض القوائم المالية 85
2-1-4-2- معايير قياس بنود القوائم المالية 87
2-1-4-3-معايير الإفصاحات 91
2-1-4-4- معايير القوائم المالية المجمعة 93
2-1-4-5-معايير الصناعات المتخصصة 94
2-2- المعلومة المحاسبية والقوائم المالية 96
2-2-1- النظام 96
2-2-1-1- تعريف النظام 96
2-2-1-2- مكونات النظام 96
2-2-2- المعلومة المحاسبية 97
2-2-2-1- نظام المعلومة المحاسبية 98
2-2-2-2- خصائص المعلومة المحاسبية 98
2-2-2-3- أهمية المعلومة المحاسبية 101
2-2-2-4- عوامل انتشار نظم المعلومة المحاسبية 103
2-2-2-5- وظائف نظم المعلومات المحاسبية 103
2-2-2-6- عناصر نظام المعلومة المحاسبية 105
2-2-3- القوائم المالية 106
2-2-3-1- أنواع القوائم المالية 107
2-2-3-2- أهداف القوائم المالية 108
2-2-3-3- الغرض من وضع القوائم المالية والفرضيات الأساسية لها 108
2-3-عرض قائمة المركز المالي 110

2-3-1- تعريف قائمة المركز المالي 110
2-3-2- مزايا قائمة المركز المالي 111
2-3-3- فوائد وأهداف قائمة المركز المالي 111
2-3-3-1- السيولة 112
2-3-3-2- القدرة على سداد الديون طويلة الأجل 112
2-3-3-3- المرونة المالية 112
2-3-4- محددات قائمة المركز المالي 112
2-3-4-1- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية 112
2-3-4-2- التقديرات والحكم الشخصي 113
2-3-4-3- عدم شمول قائمة المركز المالي للعديد من البنود ذات القيمة المالية للمنشأة والتي يصعب قياسها بموضوعية 113
2-3-5- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية 113
2-3-6- المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات 114
2-3-7- عناصر قائمة المركز المالي 115
2-3-7-1- الأصول وتصنيفاتها 115
2-3-7-2- الخصوم وتصنيفاتها 119
2-3-8- الإفصاحات التكميلية 122
2-3-8-1- التفسيرات والشروح الموضوعية بين أقواس 122
2-3-8-2- الهوامش 122
2-3-8-3- الجداول المؤيدة 123
2-3-8-4- الإحالات المرجعية 123
2-3-9- إفصاحات أخرى 123
2-3-9-1- إفصاحات الأطراف ذو العلاقات 123
2-3-9-2- الإفصاح عن المبالغ المقارنة للفترة السابقة 124
2-3-9-3- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة 124
2-3-9-4- الإفصاح عن الظروف الطارئة 124
2-3-10- شكل الميزانية 124
2-3-10-1- شكل التقرير 125
2-3-10-2- شكل الحساب 125
2-4- عرض قائمة الدخل وقائمة التغير حقوق الملكية 125
2-4-1- قائمة الدخل 125
2-4-1-1- تعريف الدخل 126
2-4-1-2- الدخل المحاسبي 126
2-4-1-3- تعريف قائمة الدخل 126
2-4-1-4- قائمة الدخل وفقا لمفهوم نشاط التشغيل 126
2-4-1-5- قائمة الدخل وفقا للمفهوم الشامل للدخل 126
2-4-1-6- مزايا قائمة الدخل 126
2-4-1-7- أهداف قائمة الدخل 127
2-4-1-8- محددات قائمة الدخل 127
2-4-1-9-عناصر قائمة الدخل 128
2-4-1-10- المعلومات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل 128
2-4-1-11- المعلومات الأخرى في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات 129
2-4-1-12- كيفية إعداد قائمة الدخل 129
2-4-1-13- الشكل العام لقائمة الدخل متعددة المراحل وفق الدخل الشامل 130
2-4-2- قائمة التغيرات في حقوق الملكية 131

2-4-2-1- مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية 133
2-4-2-2- بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية 133
2-5-عرض قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات 134
2-5-1- تعريف قائمة التدفقات النقدية 134
2-5-2- التعريف بالمصطلحات 135
2-5-2-1- النقدية 135
2-5-2-2- ما في حكم النقدية 135
2-5-2-3- الطريقة المباشرة 135
2-5-2-4- الطريقة غير المباشرة 135
2-5-2-5- أنشطة التمويل 135
2-5-2-6- أنشطة الاستثمار 135
2-5-2-7- أنشطة التشغيل 135
2-5-3- مزايا قائمة التدفقات النقدية 135
2-5-4- فوائد وأهداف قائمة التدفقات النقدية 136
2-5-5- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية 137
2-5-6- شكل ومحتوى قائمة التدفقات النقدية 138
2-5-6-1- الأنشطة التشغيلية 139
2-5-6-2- الأنشطة الاستثمارية 139
2-5-6-3- الأنشطة التمويلية 139
2-5-7- الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية 142
2-5-8- أهداف الإيضاحات 142
2-5-9- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة 143
الخلاصة 144
3- مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية 145
3-1- ماهية معايير المراجعة الدولية 146
3-1-1- مفهوم معايير المراجعة الدولية 146
3-1-1-1- ماهية معايير المراجعة 146
3-1-1-2- تقسيم المعايير 146
3-1-1-3- فوائد معايير المراجعة الدولية 147
3-1-2- تقديم هيئة المعايير المراجعة الدولية 148
3-1-2-1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC 148
3-1-2-2- لجنة المراجعة الدولية IAPC 149
3-1-3- السلطة المرتبطة بالمعايير الدولية التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد 149
3-1-4- السلطة المرتبطة ببيانات الممارسة التي إصدارها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي 150
3-1-5- التراث العربي الإسلامي وعلاقته بمعايير المراجعة 150
3-1-6- قائمة عناوين معايير المراجعة 151
3-2- طرق و منهجية المراجعة 154
3-2-1- أدلة الإثبات 154
3-2-1-1- مفهوم أدلة الإثبات 154
3-2-1-2- أنواع أدلة الإثبات 154
3-2-1-3- وسائل الحصول على أدلة الإثبات 155
3-2-2- مراحل تدخل المراجع 156
3-2-2-1-المرحلة الأولى:التعرف على المؤسسة موضوع المراجعة 156
3-2-2-2-المرحلة الثانية: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية 157

3-2-2-3-المرحلة الثالثة: فحص الحسابات وإعداد التقرير النهائي 159
3-3- تقارير مراجعة القوائم المالية 160
3-3-1- مفهوم التقرير 160
3-3-1-1- تقرير مراقب الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة 160
3-3-1-2- تقرير مراقب الحسابات كأداة اتصال 161
3-3-2- الخطوات المتبعة لإعداد التقرير 161
3-3-2-1- عنوان التقرير 161
3-3-2-2- الجهة التي يوجه إليها التقرير 161
3-3-2-3- الفقرة التمهيدية 161
3-3-2-4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية 162
3-3-2-5- مسؤولية المراجع 162
3-3-2-6- رأي المراجع 163
3-3-2-7- مسؤولية إعداد التقارير المالية الأخرى 163
3-3-2-8- توقيع المراجع 163
3-3-2-9- تاريخ تقرير المراجع 163
3-3-2-10- عنوان المراجع 163
3-3-3- أهمية تقرير لجنة المراجعة 163
3-3-4- أنواع التقارير 164
3-3-4-1- التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها 164
3-3-4-2- التقارير من حيث محتواها من المعلومات 165
3-3-4-3- التقارير من حيث إبداء الرأي 165
3-3-5- الأطراف المهتمة بالتقرير المالي 166
3-3-5-1- مراقب الحسابات 167
3-3-5-2- المتعاملين في سوق المال 167
3-3-5-3- إدارة المشروع 168
3-3-5-4- المنظمات المهنية 168
3-3-6- تقارير حول ملخص البيانات المالية 169
3-3-7- تجميع ملف المراجعة النهائي 169
3-3-8- تقييم نتائج إجراءات المراجعة وأثارها على تقرير المراجعة 170
3-3-9- التغيرات في المستندات المراجعة في الحالات الاستثنائية بعد تاريخ تقرير المراجع 171
3-4- مراجعة قائمة المركز المالي 171
3-4-1- الأصول أو الممتلكات 171
3-4-1-1- الأصول المتداولة 171
3-4-1-2- الأصول غير المتداولة (الثابتة) 180
3-4-2- الخصوم (الالتزامات على الأصول أو الموجودات) 181
3-4-2-1- مراجعة الخصوم قصيرة الأجل 181
3-4-2-2- مراجعة الخصوم طويلة الأجل 183
3-4-2-3- مراجعة حقوق الملكية 184
3-4-2-4- إجراءات مراجعة الاحتياطات 185
3-5- مراجعة قائمة الدخل 186
3-5-1- مراجعة دورة الإيرادات 186
3-5-1-1- فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات 187
3-5-1-2- أسلوب مراجعة دورة المبيعات 187
3-5-1-3- تصميم وأداء إختبارات الرقابة الداخلية على المبيعات 187
3-5-1-4- أهداف مراجعة دورة المبيعات 188

3-5-1-5- كيفية تحقيق أهداف مراجعة دورة المبيعات 188
3-5-1-6- إجراءات مراجعة مردودات المبيعات 189
3-5-2- مراجعة دورة المصروفات 190
3-5-2-1- مراجعة عملية المشتريات 190
3-5-2- 2- تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات 191
3-5-2- 3- إجراءات مراجعة مردودات المشتريات 192
3-5-3- مراجعة دورة الرواتب والأجور 192
3-5-3-1- أهداف مراجعة الرواتب والأجور 192
3-5-3-2- إجراءات مراجعة الرواتب والأجور 193
الخلاصة 194
4- النظام المحاسبي المالي SCF 195
4-1- المجلس الوطني للمحاسبة 196
4-1-1- المجلس الوطني للمحاسبة CNC 196
4-1-2- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة CNC 197
4-1-3- إجراءات رقابة المجلس الوطني للمحاسبة CNC 198
4-1-3-1- رسالة رئيس الغرفة 199
4-1-3-2- التقرير المفصل 199
4-1-3-3- الإجراء المستعجل 199
4-1-3-4- المذكرة المبدئية 199
4-2- المخطط الوطني المحاسبي PCN 200
4-2-1- المخطط الوطني المحاسبي PCN 201
4-2-2- أهمية المخطط الوطني المحاسبي PCN 201
4-2-3- أهداف المخطط الوطني المحاسبي PCN 201
4-2-3-1- على المستوى الاقتصاد الكلي 202
4-2-3-2- على المستوى الاقتصاد الجزئي 202
4-2-4- تقييم المخطط المحاسبي الوطني 202
4-2-4-1- مزايا المخطط المحاسبي الوطني 203
4-2-4-2- عيوب المخطط المحاسبي الوطني 203
4-2-5- خصوصيات المخطط الوطني المحاسبي 204
4-2-5-1- المخططات المحاسبية القطاعية (PCS) 204
4-2-5-2- المحاسبة التحليلية القطاعية (CAS) 204
4-2-6- مراحل إنجاز مشروع التعديل تحديث الـ PCN 205
4-2-7- مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني 206
4-2-7-1- أوجه التقارب بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 206
4-2-7-2-أوجه الإختلاف بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 207
4-3- النظام المحاسبي المالي SCF 208
4-3-1- العوامل الدافعة لقيام النظام المحاسبي المالي الجديد 208
4-3-2- أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد 209
4-3-3- تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد 209
4-3-3-1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد 209
4-3-3-2- طبيعة النظام المحاسبي المالي للمؤسسات 210
4-3-3-3- بنية النظام المحاسبي المالي للمؤسسات 210
4-3-4- مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد 211
4-3-5- مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية 212

4-3-6- مقابلة حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد بحسابات المخطط الوطني للمحاسبة 214
4-4- عرض القوائم المالية حسب SCF 215
4-4-1- تعريف القوائم المالية 215
4-4-2- عرض القوائم المالية 216
4-4-2-1- قائمة المركز المالي 216
4-4-2-2- قائمة الدخل 221
4-4-2-3- قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة) 225
4-4-2-4- تغير الأموال الخاصة 228
4-4-2-5- ملاحق القوائم المالية 229
4-5- الدراسة الإحصائية – عرض، معالجة وتحليل نتائج الاستبيان 230
4-5-1- عرض الاستبيان 231
4-5-1-1- مراحل إعداد الاستبيان 231
4-5-1-2- هيكل الاستبيان وفرضياته 232
4-5-1-3- مجتمع الدراسة وحدودها 233
4-5-1-4- مشاكل الدراسة 234
4-5-2- معالجة و تحليل نتائج الاستبيان 234
4-5-2-1- الخصائص العامة للعينة 235
4-5-2-2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر 240
4-5-2-3- تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر 242
4-5-2-4- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF 244
الخلاصة 246
الخاتمة 247
قائمة المراجع 250
قائمة الملاحق 257

مقدمة

نتيجة للثورة التكنولوجية للمعلومات والاتصال التي شهدها العالم منذ النصف الثاني من القرن الماضي، حدث تطورا مذهلا أدى إلى تغيير ملامح الاقتصاد العالمي، الذي تولدت عنه داخل مجتمعاتنا عدة سلوكيات جديدة غير مألوفة مست هيكل علاقات الأفراد فيما بينهم وبين متغيرات محيط حياتهم نتج عنه تحولات عميقة على مستوى طرق الاتصال والإعلام، وما سمحت به من إمكانيات التواصل بين الأفراد فيما بينها، وعلى علاقاتهم مع المؤسسات، وعلى علاقات هذه الأخيرة مع بعضها. 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 المحتوي 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. ومن هذا المنطلق بدأ سعي الهيئات والمؤسسات على العمل إلى إرساء نظام محاسبي جديد، مبني على التوافق بين المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية مع النظام المحاسبي لكل دولة. قصد تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال للفروع المنشرة للشركات متعددة الجنسية في الدول المختلفة، مع الالتزام بتقديم الحسابات عن الأنشطة في كل الدول.

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.

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
معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية استعنا بطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما هي المرتكزات النظرية للمحاسبة و المراجعة ؟
- كيف يتم عرض القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية ؟
- كيف يتم مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المراجعة الدولية ؟
- هل عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF ، ومراجعتها يتم وفق المعايير الدولية ؟
- هل مراجعة القوائم المالية في الجزائر تتماشى مع معايير المراجعة الدولية ؟

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

- المحاسبة وليدة البيئة المتواجدة فيها فهي نتاج تراكمي لمجموعة من المعارف ذات نسق محدد.
- متى تكون القوائم المالية معبرة لابد أن تكون متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.
- إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية يتطلب وجود مراجعة وفق المعايير المراجعة الدولية.
- القوائم المالية للنظام الجديد لابد أن تكون معدة وفق المعايير الدولية.
- إذا كانت القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF معدة وفق المعايير الدولية لابد أن تتم 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 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 2007 .

4- دوافع اختيار الموضوع :

- **الدوافع الموضوعية:**

ü الرغبة في إثراء المكتبة بمثل هذه المراجع التي تفتقر إليها نوعاً برغم كثرتها كماً.

- تناسب طبيعة التخصص مع موضوع الدراسة.
- التغير الذي سوف يحدث في نمط المحاسبة المعتمد في الجزائر ومحاولاتنا لفهمه.
- الدور البالغ الأهمية الذي تلعبه القوائم المالية في إعطاء صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- ضرورة فهم 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 على الدول أن تعمل على توحيدها والعمل على أن تكون مخرجاتها (القوائم المالية) أكثر دقة ووضوح لمالها من أهمية في اتخاذ القرارات والتحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

6- أهداف موضوع الدراسة:

– إبراز جانب من التطور التاريخي التي مرت به المحاسبة حتى وصلت إلى ما عليه اليوم عامة والنظام المحاسبي الجزائري خاصة وضرورة العمل على توحيدها لما لها من أهمية في تحسين مستوى أداء المؤسسات.

– إظهار الدور الحقيقي الذي تلعبه المحاسبة حتى تكون قوائمها المالية سهلة الفهم وواضحة ودقيقة وشاملة لجميع المعلومات التي تفيد قارئيها.

– سوف نحاول من وراء دراستنا هذه إلى التعريف بالمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي أصبحت ضرورية لتطبيقها في الجزائر، لأن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سيطبق في الجزائر بداية 2010 والذي يتلائم مع المعايير 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 2004) حاول صاحبها من خلالها إظهار:

– أهمية التوحيد المحاسبي الدولي في إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في مختلف الدول ومدى هذا الإصلاح والسبل الكفيلة بتفعيلة 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 موازاة 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 شعيب شنوف :** الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي دكتوراه في الجزائر (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سنة 2007).

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

- ضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي و الاقتصادي.
- 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 والذي خرج 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 للتطورات للأسواق واحتياجات المستثمرين من المعلومات.
- بتطبيق معايير المحاسبة الدولية نقلل فجوة المعرفة بين التدقيق 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.
- ظهور النظام المحاسبي المالي الجديد متأخر في الجريدة الرسمية فقد ظهر في أواخر مارس 2009.

- 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 والتحليلي 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 أربعة فصول الآتية:

الفصل الأول: مدخل نظري حول المحاسبة والمراجعة حيث تعرضنا إلى الإطار التاريخي وكذا الإطار المفاهيمي والتعاريف الخاصة بهما.

الفصل الثاني: نحاول التطرق خلال هذا الفصل إلى الإطار الدولي للمعايير المحاسبية وأهم التعديلات التي تشملها المعايير لغرض تطوير المهنة لمواكبة التطورات التي يعرفها العالم، وعرض للقوائم المالية وفق للمعايير المحاسبة الدولية.

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

الفصل الرابع: تطرقنا في هذا الفصل إلى النظام المحاسبي في الجزائر الذي ورثته عن الاستعمار الفرنسي والمتمثل في المخطط المحاسبي العام PCG والذي أستبدل بالمخطط المحاسبي الوطني PCN حيث أنتقد هذا الأخير بعد توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق، ليستبدل بالنظام المحاسبي الماليSCF .

الفصل 1
مفاهيم عامة حول المحاسبة و المراجعة

تزايد مع الزمن حاجة الوحدات الاقتصادية في مختلف الاقتصاديات الدولية إلى المحاسبة لما عرفه من تطورات تقنية سريعة وتغيرات هيكلية في بيئة المال والأعمال في ظل عمر المعرفة المعلوماتية، وهذا لما تشكله من نظام هام ومتميز للمعلومات في إطار نظام المعلومات الشامل.

حيث كان دور المحاسبة في البداية يقتصر على عرض المعلومات للملاك بهدف إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفهم، ليتسع مجال الدور الذي تلعبه في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الاقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمانات تجارية وحتى تتم هذه العمليات باستمرار كان لزاما على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقات والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

ولقد واكبت المحاسبة التطور الاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي والبيئي، واغتنت بفروض ومبادئ ومفاهيم ومعايير جديدة لكي تستجيب لمتطلبات واحتياجات المجتمع المالي، وتعددت فروعها وتعمقت وظائفها واتسعت أهدافها لتشمل إلى جانب القياس المحاسبي أهداف الرقابة والتخطيط والأداء المالي والتكاليفي لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية المختلفة.

وسوف نركز في هذا الفصل على إستعراض مجموعة من المواضيع المحاسبية والتي سلسلت في مباحث كالآتي:

- نشأة المحاسبة وتطورها.
- المفاهيم الأساسية و الهيكل العام لنظرية المحاسبة.
- نشأة المراجعة وتطورها.
- أنواع المراجعة.
- الإطار العام لنظرية المراجعة.

1-1- نشأة المحاسبة وتطورها

ارتبط نشوء المحاسبة وتطورها التاريخي بمستويات التطور الاجتماعي والاقتصادي للمجتمعات البشرية، ولم تكن المحاسبة التي نراها اليوم لتظهر فجأة وإنما هي حصيلة تطور تاريخي أستغرق العصور التاريخية للبشرية.

كما يعود تاريخ المحاسبة التي كانت مرادفة للعد أو القياس إلى بداية الحضارة الإنسانية. إذ بدأت في ممارسة أقدم وظائفها المتمثلة في إحصاء علاقات المديونية والدائنة بين الناس، هذه العلاقات التي يمكن حفظها في الذاكرة مبدئيا إلا أن تشعبها يحتاج إلى تدوينها. مما يجعل تطور المحاسبة مرتبطا بنشؤ الكتابة ولا يقل تطور نظام العد أهمية عن الكتابة لتمكين المحاسب من التعبير الرقمي عن العلاقات الاقتصادية التي يرغب في تسجيلها كما أن أتساع حجم المعاملات التجارية وتوسع النشاط الاقتصادي من نظام المقايضة إلي نظام التبادل السلعي المبني على النقود كمعدل عام للسلع والخدمات. جعل تطور المحاسبة يعتمد إلى حد بعيد على استعمال النقود ولا شك أن تطور النظام الاقتصادي فيما بعد أثر تأثيرا عميقا في تطور الفكر المحاسبي وبين الحاجة الماسة إلى نظرية المحاسبة إجراءات التطبيق العملي وتفسرها من خلال بيان متكامل من المفاهيم.

إن مراجعة تاريخ الفكر المحاسبي تجعل من الملائم تقسيم تطوره إلى المراحل التالية :

1. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.
2. المحاسبة في عصر التجارة.
3. تطور المحاسبة في المركانتيلية (الرأسمالية التجارية).
4. المحاسبة في عصر الثورة الصناعية.
5. المحاسبة في مرحلة التأصيل العلمي.

1-1-1- المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى

كانت المحاسبة مرادفة للعد والقياس في مراحلها الأولى. وقد بدأت منذ بداية الحضارة الإنسانية وللعوامل الاجتماعية والاقتصادية والقانونية التي ساهمة في تطور الجماعات البشرية، أثراً مباشراً على تطور المحاسبة التي بدأت بالعد والقياس ممتلكات وثروات الأشخاص.

ولكن عندما يتم البحث عن التاريخ الحقيقي الذي يسند إليه تاريخ نشوء المحاسبة يصعب الوقوف بدقة عند تاريخ محدد لذا نجد غياب الرؤية الموحدة بصدد التاريخ الزمني الذي يشير إلى تاريخ 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 أقدم من اختراع الكتابة نفسها، ونشأت في حوض البحر المتوسط. وكانت مرادفة للعدد والقياس وتقتصر على كشوف المحاسبة كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقياصرة والكهنة و لمراقبة 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 وهم من اخترع نظاماً سداسياً للأعداد. 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 مادتي« رقم 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 البردي على الإثبات المحاسبي. [3] ص12-13

كما قد أستخدم اليونان والرومان السجلات المحاسبية تفصيلية 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] ص 12

وفي العصور الوسطى حيث ساد النظام الإقطاعي يمثل بنياناً اقتصادياً زراعياً يحقق الاكتفاء الذاتي، اقتصر 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

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

لقد أحتفظ الرومان بسجلات أكثر تفصيلا، لكن بما أنهم يكتبون الأرقام بالأحرف الأبجدية ، لم يكن بمقدورهم تطوير أي نظام هيكلي للمحاسبة، ولم تكن هناك الحاجة للاحتفاظ بسجلات دقيقة حتى قيام النهضة الأوروبية حوالي 1300- 1500م عندما كان الإيطاليون منشغلين في التجارة والتبادل، وقد استعار التجار الإيطاليون نظام الأرقام العربية أسس الحساب وطوروا نظام القيد المزدوج لإمساك الدفاتر الذي نستخدمه إلى الآن. [4] ص25

ولقد كان للحروب الصليبية أثراً كبيراً في ذلك، إذ كانت إيطاليا تحتل الصدارة في التاريخ الأوروبي، وعرفت الدول الأوروبية عامة بحضارة واقتصاديات الدول العربية في الحوض البحر الأبيض المتوسط، فخلقت قنوات للاتصال مع العرب عبر صقلية والأندلس (اسبانيا) والإسكندرية، أنتقل عبرها على يد التجار وعلماء الرياضيات نظام الأرقام العشري « والذي مزال يسمى حتى اليوم بنظام الأرقام العربية » ليحل محل النظام الروماني، فقدم النظام العشري الأساس لتطور علم الحساب والرياضيات والمحاسبة وبقية العلوم الأخرى. كما ساعد انتقال صناعة الورق إلى أوروبا عبر الأندلس في خلق أرضية ملائمة لنشوء علم المحاسبة. [3] ص14

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 استخدمه العرب المسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر والإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج. [2] ص12

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

كما توضح الدارسات المحاسبية التاريخية أن بداية مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج قد ظهرت في فلورنسا في إيطاليا نهاية القرن الثالث عشر. 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 وازدهرت 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 اقتضت مواثيق التجارة في فرنسا أن يقوم التاجر أو رجل الأعمال بتصوير ميزانية عمومية عند انتهاء كل سنتين على الأكثر. كما أن ظاهرة الموازنة السنوية لحساب الأرباح والخسائر قد ظهرت خلال هذه الفترة أيضا دون أنتظار حتى انتهاء المشروع التجاري.[5] 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 الاسمية والتخلي عن تشخيص الحسابات التي كانت تعتمد على اعتبار أن جميع النفقات والإرادات هي امتداد لرأس المال أو حقوق أصحاب المشروع، مما أفسح المجال إلى مدخل جديد هو مدخل العمليات Transaction approche مما أدى إلى الوصول إلى قائمتين مترابطتين هما الميزانية وقائمة الدخل. [2] ص16

قائمة المركز المالي: الأصول – الإلتزامات = رأس المال

زيادة نقص زيادة نقص زيادة نقص

مدين دائن دائن مدين دائن مدين

قائمة الدخل: صافي الربح = الإيرادات - المصروفات

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

تميز هذا العصر 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 الدول الأوروبية. وهكذا أسرت الرأسمالية تملك المنشآت الاقتصادية الكبيرة والأساطيل البحرية وتسطير على الأسواق في الداخل وفي الخارج الأمر الذي أدى إلى ازدياد

تضخم ثروات التجار، الذين طالبوا بإنشاء دولة قوية تمثل سلطة مركزية قادرة على كسر القيود الإقطاعية المفروضة على التجار.

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

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

تميزت هذه المرحلة بحصول الانقلاب الصناعي المعروف، وظهرت الحاجة إلى مشاريع وشركات كبيرة الحجم وظهور الشركات المساهمة التي لديها الاستطاعة في تمويل المشاريع الكبيرة والعالمية، ويعمل في هذه المشاريع عدد كبير من العمال، وعدد كبير من الآلات الصناعية وانفصال الملكية عن الإدارة و بحيث ظهرت الحاجة إلى إدارة متخصصة لهذه المشاريع لحساب موكلين (المساهمون)، وإن هذه الإدارة تحتاج إلى بيانات، لذلك مست الحاجة إلى فروع المحاسبة الأخرى كالتكاليف والإدارية والتي تهتم في الرقابة وإعداد البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة من تخطيط ورقابة وتقييم.[6] ص16

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 الإهتلاك 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

1-1-4-2- نظرية الوكالة

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

1-1-4-3- نشوء الإفصاح [6] ص17

إن تعدد الأطراف المستفيدة من المشروع وكثرة عدد المساهمين أدى 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:

أ- عدم توفير المعرفة الفنية لدى المساهمين والأطراف الأخرى.

ب- عدم توفير الزمن الكافي لتمثيل هذه المهنة.

ج- تواجد المساهمون في مناطق بعيدة عن مركز المشروع.

د- لا يسمح القانون لجميع الناس بمراجعة الحسابات.

لهذه 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.

1-1-4-4- أزمة 1929

أدت الأرباح المتراكمة إلى الإقبال على شراء الأسهم للشركات القائمة أو الجديدة وبالتالي المزيد من شراء الآلات و الاختراعات الحديثة وقد أدى ذلك إلى زيادة العرض عن الطلب و إلى الكساد الذي بلغ الذروة في عامي 1929- 1930م. وزادت المنافسة بين الشركات وقد أدى ذلك إلى إفلاس الكثير من المشروعات الصغيرة والمتوسطة لحساب المشروعات الضخمة التي سيطرت على السوق. [6] ص18 مما 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:

أ- مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد فيها، 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 البورصة (SEC) عام 1938م، أنها ستتولى مباشرة إصدار معايير للمحاسبة في حال عجز المهنة.

ب- تعاظم دور المنظمات المهنية كان لظهور مفهوم الإصلاح، ولجوء الشركات المساهمة لتعيين مراقب مستقل لحساباتها لطمأنة المجتمع المالي بأن هذه الحسابات تمثل حقيقة الظروف الاقتصادية للمشروع، وقد انعكست في الميزانية و القوائم 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 و الدفاع عن مصالحهم. [2] ص26

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

- مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (Institute of chartered accountants in England and Wales) وقد أسهم هذا المجتمع بإصدار عدة نشرات محاسبية تناولت الكثير من تلك المشكلات التي تواجه المحاسب، وقد كان أهم هذه النشرات تلك التي تناولت المبادئ المحاسبية، التي صدرت في أعقاب الحرب العالمية الثانية.
- مجمع المحاسبين الأمريكيين (American Institute of Certified Public Accountants)

وقد كان لهذا المجمع الذي أسس في عام 1917م دور مهم في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ويعزى ذلك الشرط المتقدم نسبيا الذي قطعه هذا المجمع من جهة، وإلى نشاط الشركات والاحتكارات الأمريكية في العالم من جهة أخرى، 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 سمعة دولية تخول لصاحبها العمل في منشآت المراجعة الكبرى.

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 تظليل المجتمع المالي بسبب حوادث الإفلاس المتوالية. وقد أعتبر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA إن الحل الأفضل لهذه المشكلة يكمن في إتباع الأسلوبين التاليين:

أ- تثقيف مستخدمي التقارير المحاسبية و وضعهم في الحسبان حدود استخدام تلك التقارير.

ب- تحسين التقارير المحاسبية لجعلها أكثر إعلاما و إفصاحا للمستخدمين، حيث قدم مجمع إقتراح بورصة الأوراق المالية بنيويورك NYSE و المتمثل في :« إن البديل العلمي الأحسن هو ترك كل

شركة حرة في إختيار 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 منNYSE في عام 1932م، تضمنت الوثيقة مبدئيا المبادئ الخمسة التالية:

- تحقيق الإيراد بالبيع.
- يجب استبعاد 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.
- لا يجوز احتساب أرباح للأسهم والسندات المملوكة وعرضها دائنة في حساب الأرباح والخسائر.
- يجب استبعاد أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو شركتها التابعة، وإظهارها كمفردة مستقلة. [2] ص28

وقد 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 زيادة وأتساع 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 و اهتماما من قبل الدولة عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية .

وعلى 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 و أوائل 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 الاقتراح في البداية.

وبسبب ثقل العبء التضخمي الذي ألقي على الاقتصاد الرأسمالي اهتمت المهنة في أمريكا بمعالجة أثر التضخم في أواخر عام 1953م، وقد أستمر الجدل في المهنة قائما خلال ثلاث سنوات انتهت بوضع

المشكلة على الرف بدعوى أن معالجة آثار التضخم في القوائم المالية، سيؤدي إلى إرباك مستخدمي القوائم المالية.

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:

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

يعد أستاذ المحاسبة وليام باتون صاحب أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاسبة وفق المنهج الاستنباطي، 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 و إستنادا إلى المنهج الاستنباطي المعتمد حدد باتون ستة فروض محاسبية أساسية هي: [3] ص97

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 بإعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع.

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.

1-1-5-1-3- معادلة الميزانية

ويقصد بها أيضا 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.

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

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

1-1-5-1-5- التصاق 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 و أجور وتكاليف صناعية غير مباشرة تحتسب على قيمة المنتج سواء كان نهائيا أو مازال تحت التصنيع. ويعد مفهوم تتبع التكلفة الأساس الضروري لنظام محاسب التكاليف.

1-1-5-1-6- استحقاق 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.

1-1-5-2- 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 الاستنباطي 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 عامي 1941م و1948م، وألحقت بيان عام 1948م ثمانية بيانات إضافية للتوضيح والشرح بين 1950 و1954م، ثم عدلت مرة أخرى عام 1957 وألحقت بها خمسة بيانات إضافية بين 1957 و1964. [3] ص59

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

تم إعداده من قبل المؤلفين باتون وليتلتون W.A.Paton and A.C.Litteton عام 1940م ويعد هذا الكتيب من الكتب 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 الاستنباطي الذي وضعه باتون بصورة عامة. لقد عرف الكتاب المذكور المعايير المحاسبية بحيث يجب أن تكون متماسكة، منظمة، ومنضبطة. وقد أعتمد الكتيب الجديد بدوره 6 مصادرات هي: [2] ص40

أ- الشخصية المعنوية.

ب- استمرار المشروع.

ج- اعتبارات القياس.

د- تتبع التكاليف.

ه- المجهودات والأداء.

و- التحقق و الدليل الموضعي .

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

وقد وافق معهد المحاسبين القانونيين على توصيات اللجنة، وحل مجلس المحاسبة سنة 1959م محل لجنة الإجراءات المحاسبية، وتم إختيار أستاذ المحاسبة 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 كاراثية.

وقد نشرت دراسة « الفروض الأساسية للمحاسبة » سنة 1961م، وتكونت من هيكل هرمي للفروض التي تنطوي على البيئة المحاسبية والفروض الواجبة، كما يلي: [4] ص66

- 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 من خلال التبادل، ولا يتم استهلاكها مباشرة من قبل 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: أن النشاط الاقتصادي يتم القيام به خلال فترة زمنية قابلة للتحديد، ويجب أن يحدد أي تقرير عن نشاط الفترة الزمنية المحددة.

أ-4- وحدة القياس: النقود هي المعدل العام للسلع و الخدمات، بما في ذلك العمل والموارد الطبيعية ورأس المال، وأن أي تقرير محاسبي يجب أن يوضح ما هي العملية المستخدمة ؟

- 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): 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): 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): ويتم التعبير عن نتائج العملية المحاسبية في ضوء وحدات محددة.

ب-4- عدم قطعية النتائج (تتعلق بـ أ- 4): أن نتائج العمليات في الفترات القصيرة نسبيا هي نتائج مبدئية متى كانت هناك حاجة للتوزيع بين الفترات الماضية و الحاضرة والمستقبلية.

- المجموعة (ح) الفروض الواجبة أو الملزمة: 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 هو قائم فعلا:

ح-1- الاستمرارية: في غياب الدليل المعاكس، يجب أعتبار المشروع مستمرا في عملياته إلى ما لا نهاية، وفي حالة وجود أدلة على أن عمره محدود، عندئذ يجب عدم أعتباره 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 أتباعها 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 الأبعد سنة.

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 كما يلي:

أ- يعزي الربح إلى عملية نشاط المشروع ككل.

ب- يجب أن يتم تصنيف تغيرات الموارد إلى المقادير التي تعزي 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 الاستبدال أقل أو أكثر من تغيرات مستوي الأسعار (عناصر الربح أو الخسارة).
- أسباب أخرى كزيادة القيمة أو اكتشاف موارد طبيعية غير معروفة في السابق.

ج- يجب أن يتم تسجيل سائر أصول المشروع في الحسابات ويقرر عنها في القوائم المالية، وأن وجود الأصل هو مستقل عن طريقة الحصول عليه.

د- إن مشكلة القياس (التسعير و التقويم) للأصول هي مشكلة قياس الخدمات المستقبلية.

ه- 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.

و- 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.

ز- يجب أن يتم تصنيف حملة أسهم الملكية في الشركة المساهمة إلى رأس مال مستثمر و أرباح محتجزة (فائض محتجزا)، ويجب تصنيف رأس مال المستثمر بدوره حسب مصدره.

ويجب أن تتضمن الأرباح المحتجزة ما يلي:

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.

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

ولا يتسع المجال هنا لتقويم هذه الدراسة بشكل مفصل، إلا أنها تلقت انتقادات لاذعة من جهات مختلفة، وعقب نشر هذه الدراسة قدم (09) أعضاء من جملة (12) عضوا من لجنة المشروع الاستشاري المتعلق بمصادرات ومبادئ المحاسبية ملاحظات شخصية حول الدراسة، وقد كانت إحداها فقط أجابية، أما الباقية فقد كانت سلبية.

وقد عبير 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) باسم « 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 واستحسانا 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 و أنما الهدف هو مجرد تحديد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. [3] ص102

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] ص53

أ- اتخاذ قرارات تتعلق باستخدام الموارد المحددة، وتحديد الأهداف والغايات.

ب- توجيه الموارد الاقتصادية والبشرية في المنظمات والرقابة عليها بطريقة فعالة.

ج- المحافظة على الموارد الواقعة تحت الرقابة والتقرير عنها.

د- الانسجام مع الوظائف الاجتماعية و الرقابية، كالاهتمام بتقديم البيانات القابلة التصديق للدوائر الضريبية و التخطيطية.

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

- المنفعة Relevance: ويقصد بها تقديم البيانات الملائمة للأهداف الأربعة السابقة الواردة في البيان، أي أنها ذات صلة ومهمة لتلك الأهداف .
- قابلية التحقق Verifiabilituy: وهي مقابلة للموضوعية، وهو بالتالي مظهر من مظاهر القياس، وأن اختيار نظام قياس كلي، يجب أن تعتمد علمه على المنفعة المتوخاة من البيانات المقدمة.
- عدم التحيز Freedon from Bias: نظرا لتعارض المصالح بين المستخدمين و الإدارة، 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، إذا أشار البيان إلى أنه يمكن القول أن 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] ص105

- أولا: إن التقرير لم يحصر اهتمامه بمشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل و الثروة مثلما كانت البحوث السابقة في الغالب. ومن هنا خاصية الشمولية التي يتصف بها التقرير.
- ثانيا: أن التقرير قد خرج عن الاهتمام التقليدي بتحديد الفروض والمبادئ وأتحه 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 AAA هو الجهة الأكثر اهتماما بوضع النظرية للمحاسبية تعتمد على المنطق، فقد أدرك منذ عام 1971م أنه لابد من دراسة الطريقة أو المنهج الذي تم إتباعه، وقد كان ذلك بمثابة اعتراف من المجمع بأن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين، أنما يعود إلى عدم صلاحية المنهج المتبع. [2] ص54

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 باسم « لجنة المفاهيم والمعايير للتقارير المالية الخارجية » حيث عرض البيان المناهج المختلفة لبناء النظرية وقد جاءت هذه المناهج كما يلي: [3] ص117

1-1-5-7-1- المناهج التقليدية

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

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:

أ- مناهج تهتم بنماذج اتخاذ القرارات.

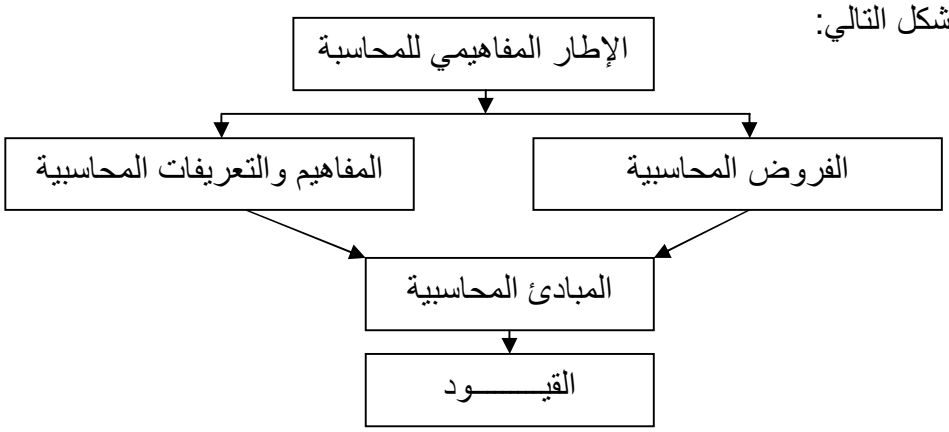
ب-مناهج تهتم بسلوك متخذي القرارات.

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 و توزيع كافة السلع والخدمات في الأسواق.

1-2- المفاهيم الأساسية و الهيكل العام لنظرية المحاسبة

بإعتبار 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. ويمكن تمثيل هذا الإطار بالشكل التالي:



الشكل رقم (1) : الإطار المفاهيمي للمحاسبة [7] ص39

1-2-1- تعريف المحاسبة

المحاسبة نظاماً للمعلومات يهتم بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدمها في عمليات التقييم و اتخاذ 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 و توصيل 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

1-2-2- أنواع المحاسبة Fields of Accounting

نظرا لتعدد أغراض المحاسبة، ظهرت عدة فروع لهذا العلم ليخدم عدة طوائف ونتناول كل منهما كما يلي:

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 لانحدار القوائم المالية المختلفة كقائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية).

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.

1-2-2-3- 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.

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

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة المحاسبة الإدارية على أنها تطبيق لوسائل ملائمة ومفاهيم مناسبة من أجل خلق بيانات اقتصادية تاريخية متوقعة لآية 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.

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

ويقوم هذا الفرض على عرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي (الربح الخاضع للضريبية) 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.

1-2-2-6- تدقيق 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 المدقق والتدقيق يساعد الإدارة بغرض الرقابة على عملياتها المالية داخل المشروع.

1-2-2-7- 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.

وهناك مجموعة أخرى لفروع المحاسبة مثل نظم المعلومات، والمحاسبة الاجتماعية، وغيرها.

1-2-3- أهمية المحاسبة

أن أهمية المحاسبة كانت مقتصرة على المالكين والمساهمين والمديرين وكذلك العملاء والموردين والمصارف، لتزداد أهميتها والحاجة إليها من قبل فئات عديدة، إذ 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.

كما أن الاهتمام بالمحاسبة تجاوز 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

وبما أن المحاسبة الحقل المستديم للمعلومات والذي بدونه لا يمكن لإدارة المشروع أن تتخذ قراراتها بصورة علمية سليمة. 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. وتقسم هيئة المبادئ المحاسبية (التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين " AICPA ") في بيانها

رقم 4 [11] 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. الاتحادات التجارية.
7. النقابات العمالية.
8. المنافسون.
9. الجمهور العام.
10. الدوائر الحكومية الأخرى.

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

1-2-3-2-1- المستخدمون المباشرون

1-1-3-2-1- 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.

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

قدم 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. [12] ص21

1-2-3-2-1-3- 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 والاطمئنان بأن أموالهم ستحصل في الأوقات المحددة، وتساعدهم أيضا المعلومات المحاسبية على رسم سياسة الائتمان المستقبلية.

أي أنها تمكن الحكم على الوضع المالي للدائنون وبالتالي حركة النقدية ومقدرته على تحمل وسداد الديون. [12] ص20

1-2-3-2-1-4- 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.

1-2-3-2-2- المستخدمون غير المباشرون

1-2-3-2-1- 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.

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

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

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 الانكماش 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

1-2-4- أهداف المحاسبة

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: [13] 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 .

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

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 و أوامر الصرف و أوامر القبض و أذونات 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 و ترصيد 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:

1-2-5-1- وظيفة تسجليه

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

1-2-5-2- وظيفة تحليلية

أي يتم تحليل العمليات المالية باستخدام الدفاتر المساعدة و الجداول 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.

1-2-5-3- 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.

1-2-5-4- وظيفة استشارية 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 تلافي أسباب الخلل وعدم الكفاية وتكريس الأسباب والعوامل التي أدت إلى نتائج إيجابية.

1-2-6- الهيكل العام لنظرية المحاسبة

1-2-6-1- فروض نظرية المحاسبية (Accounting Assumptions)

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

كثير ما يثير الجدل والنقاش حول مفهوم الفرض المحاسبي. علما أن الفرض هو الذي يعطى الأساس للاستنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين المحاسبين ويعتبر الأساس الذي يستمد أو تبنى عليه المبادئ العلمية، واشتقاق 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 للاستدلال.
- 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:

1-2-6-1-1- فرض الشخصية المعنوية

تمكن فرض الشخصية المعنوية المحاسب من التمييز بين العمليات الشخصية وعمليات المشروع الخاصة به و يشكل هذا الفرض حجر الزاوية في فرض نظرية المحاسبة لتميزه بين شخصية المشروع عن أصحابه و مديريه، ويطبق هذا الفرض على المؤسسات 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 المؤسسة. ويعرف فرض الشخصية المعنوية مجال اهتمام المحاسب، فالعمليات المتعلقة بالمؤسسة يجب التقرير عنها، أما العمليات المتعلقة بالملاك فيجب استبعادها، أي يتم التمييز هنا بين العمليات الشخصية وعمليات الوحدة المحاسبية أو المشروع.

بصورة عامة يفترض المحاسب، وجود شخصية معنوية مستقلة للمؤسسة 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 الافتراض 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 أعترف للمؤسسة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين ولها الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق في مقاضاة المؤسسة عن تصرفات المساهمين والشركاء، وقد أدى الاعتراف بالشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية إلى انتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب المشروع إلى وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة لهذه الشخصية المعنوية إلى وجود افتراضات نظرية الملكية المشتركة، من هذه الافتراضات 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 و حق الأصول عند

التصفية، هذا الرأي أساسه أن لا فرق في نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائني المشروع رغبة في الحصول على عائد على هذه الأموال.

- الإدارة: عند ظهور كل من شركات المساهمة والأموال التي كل منهما تتمتع بشخصية معنوية تمكنها وتجعلها من الناحية القانونية مستقلة عن شخصية المساهمين وبسبب كثرة عددهم لدرجة يصعب معها قيامهم جميعا بإدارة الشركة، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إنتخاب مجلس إدارة يؤول إليه بالنيابة إدارة شؤون الشركة وبذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة التي ترسم سياسة المشروع.
- 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 وسلعة جيدة للمستهلك.

1-2-1-6-2-2- 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 من خلالها يستطيع المشروع الوفاء بالتزاماته وتحقيق أهدافه. وكل الدلالات الخاصة بهذا الفرض تعني أن مبدأ التكلفة التاريخية يكون ملائما إلا في حالة التأكد من عدم إستمرارية المشروع. ففي هذه الحالة يكون مدخل التصفية هو ملائم ويتم تقييم الأصول بصافي القيمة المحققة (سعر البيع – تكلفة التصفية) بدلا من سعر الاستحواذ (التكلفة التاريخية). كما أنه يعني هذا الفرض هناك ضرورة لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة لتحديد مصروف الاستهلاك أو الاستنفاذ الخاص بالفترة. وأيضا فإن هذا الفرض يعطي أهمية لمبدأ تصنيف الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي إلى طويلة وقصيرة الأجل. [14] ص46

1-2-1-6-2-3- فرض الدورية (Time-period Assumption)

أن أنشطة المشروع المنشأة مستمرة، ومتعاقبة، ومتداخلة، ولا يمكن فصلها بصفة مستقلة على باقي الأنشطة. ولكن هناك حاجة إلى البيانات التي تعبير 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. [6] ص50

1-2-6-2-1-4- فرض وحدة القياس النقدي (The Monetary Unit Assumption)

أن الوحدات النقدية تعطى قيمة البيانات، عند استخدامها نستطيع تقييم الأصول. و وحدة النقد هي وحدة القياس الشائعة للنشاط الاقتصادي وتقدم أساس مناسب للقياس و التحليل المحاسبي. ويعني هذا الفرض أن وحدة النقد أكثر الوسائل الفعالة للتعبير عن التغيرات في رأس المال و تبادل السلع والخدمات. ووحدة النقد تعتبر ملائمة ومقبولة قبولا عاما دوليا ومحليا. و يعتمد هذا الفرض عند تطبيقه أساسا على البيانات الكمية أكثر فائدة في توصيل المعلومات وفي اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. [14] ص46

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

1-2-6-2-1-5- فرض التوازن المحاسبي (The Monetary Unit Assumption)

أرتبط فرض التوازن المحاسبي بظهور كل من المحاسبة الحديثة ومحاسبة القيد المزدوج في القرنين 14 و 15، التي تحقق بين طرفيه المدين والدائن التوازن التام ومن الميزانية العامة و ميزان المراجعة يتحقق التوازن المحاسبي الذي يشكل نمطا مقبولا من كافة المحاسبين نظرا لما يقدمه من إمكانيات في الكشف عن الأخطاء وتصحيحها. [15] ص41

1-2-6-2-2- المبادئ المحاسبية (Accounting Principles)

هي عبارة عن قانون أو قاعدة عامة تشتق من الفروض المحاسبية و يجب الإلتزام بها في التطبيق العلمي. وتشمل على ما يلي:

1-2-6-2-2-1- مبدأ التكلفة التاريخية (Historical Cost Principle)

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

وللتكلفة ميزة نسبية بالمقارنة بأسس التقييم الأخرى وهي الثقة. وأهمية هذه الميزة تظهر إذا ما استخدمت قيمة أخرى خلاف التكلفة كأساس للقياس والتسجيل. فإذا استخدمنا 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.

1-2-6-2-2-2- 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:

أ- أن تكون الموجودات التي تحصل عليها المنشأة مقابل الإيراد محققة أو القابلة للتحقق في صورة نقد.

ب- أن تكون عملية توليد الإيراد أو اكتسابه قد اكتملت على نحو جوهري.

أما المصروفات فيتم الإعتراف بها بواقعة الاستفادة أي تحول الأصل إلى نفقة أو مصروف بربطها بالإيراد المحقق منها وفقا لمبدأ المقابلة، حيث يتم الاعتراف بالمصروفات عندما تحدث أو تستحق سوى دفعت أو لم تدفع. وهناك بعض الانحرافات 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. [16] ص57

1-2-6-2-3- 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:

أ- استناده إلى العلاقة السببية بين الإنجازات المحققة خلال فترة زمنية معينة (الإيرادات) وبين المجهودات المبذولة خلال نفس الفترة (المصروفات) من أجل الحصول على تلك الإيرادات؛

ب- استخدامه كأساس لتطبيق الكثير من المعالجات المحاسبية مثل: إهلاك الأصول الثابتة، توزيع تكاليف البحث و التطوير، وتكاليف استكشاف الأصول والموارد الطبيعية [8] ص25

1-2-6-2-4- 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. [14] ص50

1-2-6-2-5- مبدأ الثبات (The Consistency Prinsiple)

أن تعدد المبادئ المحاسبية و القواعد 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 و المقدمات وإعداد الحسابات والقوائم المالية. [17] ص29

1-2-6-3- 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:

1-2-6-3-1- مبدأ الحيطة والحذر (The Conservatism Prinsiple)

يعتبر هذا المبدأ حجر الزاوية في التطبيق العلمي، وهو يقتضي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية و المحتمل وقوعها، والأخذ بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف 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 إحتمال عدم تحصيل بعض الديون بسبب الإعسار أو الإفلاس وغير ذلك.

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

أن الاعتراف بالإيرادات التي تتحقق بالإنتاج أو الحيازة في نفس الفترة المالية التي تولدت فيها وإدراجها ضمن حسابات النتيجة لن يقلل من اعتبارات الحيطة و الحذر و أنما يعبر عن تقييم موضوعي لغرض المقابلة بين الإيرادات والمصروفات. [18] ص20

2-2-6-3-1- مبدأ الموضوعية (The Objectivity Prinsiple)

يرتكز هذا المبدأ على ضرورة إثبات أي عملية مالية إستنادا إلى دليل موضوعي (مستند) يؤيد وقوع العملية، مما يمكن من مراجعة العمليات المالية وتدقيقها 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 و القواعد المحاسبية ذاتها، مهما كان الشخص الذي يقوم بعملية التسجيل والمراجعة والتدقيق. ولكن لا تخلو على النطاق العملي المعلومات المحاسبية من عنصر التقدير ونرى أنه يجب الاعتماد على أدلة موضوعية إذا كان ذلك ممكنا و إلا يجب القيام بعملية التقدير على أساس علمي بحيث تتحقق ما يسمي بالموضوعية العلمية.

3-2-6-3-1- مبدأ الأهمية النسبية (The Materiality Prinsiple)

يرتكز هذا المبدأ بإعطاء درجة عالية من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية ودرجة أقل أهمية للأمور الفرعية. إن مبدأ الأهمية النسبية يجب إن 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 العمليات التسجيل والقياس والتقييم لكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي للمنشأة معبرين عن الحقيقة. [10] ص23

1-3- نشأة المراجعة وتطورها

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

1-3-1- التطور التاريخي للمراجعة

طرأت تغيرات 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. [19] ص17

وفي ما يلي مراحل التطورات التاريخية للمراجعة:

1-3-1-1- 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 و المحاسبة عليها. [20] 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. [21] ص17

ولقد اتسعت المراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي أكتشفها العالم الإيطالي Luca Paciolo ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494م. [22] ص7

المراجعة في الحضارة الإسلامية: جعل الله عز وجل المال أداة و وسيلة 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 و المراجعة ذات علاقة وثيقة بالمال و المعاملات المالية، فقد أولاها الإسلام اهتماما كبيرا وقد تطورت هذه المهنة في هذه المرحلة لسبب عاملين أساسيين: [20] ص23

الأول: فهو الشراء الفكري والنظري الشامل والعميق الذي أتى به الإسلام في مجالات مالية مختلفة كالزكاة والصدقات والتركات...إلخ، والإحكام المتعلقة بالتجارة و العقود وملكية المال و الفوائد، 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 وتدقيقها، نظرا لتوسع وأنتشار 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.

1-3-1-2- المرحلة الثانية (1500- 1850م)

لقد أتسع تطور استخدامها لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بظهور الثورة الصناعية، ولازالت المراجعة تكتشف الاختلاس و التلاعب و ازدادت أهمية ذلك بسبب أنفصال ملكية رأس المال عن الإدارة وكانت القاعدة الأساسية هي الفحص المفصل للأحداث المالية. [23] ص22

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 عام 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة. [21] ص18

1-3-1-3- 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 ضخمة. وبالتالي ظهرت حاجة أصحاب المال إلى رقابة 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. [24] ص4

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.

أما الدول التي تلت بريطانيا في هذا السياق فرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م (المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين 1916م) وألمانيا عام 1896م، وكندا عام 1902م وأستراليا 1904م و فلندا عام 1911م، إلى أن أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.

وأن 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 أستدعاه

ذلك في إنشاء الأسواق المالية (البورصات)، وسع إستعمال خدمات المراجعة والمراجعين، الذين يستطيعون إظهار تقييم نتيجة أعمال الشركات ومراكزها المالية بحياد و استقلال. [21] ص18

1-3-1-4- المرحلة الرابعة (1905إلى الآن)

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

1-3-1-4-1- 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 و اكتشاف 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 عام 1917م لم يمكن هذا التقرير موحد وكان يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي نشرة عدلت فيها تقرير المراجع ليكون رأي بدلا من شهادة في ما إن المنشأة ملتزمة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP، وفي عام 1939م أصدر مجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني للمراجعة تضمن مسؤولية المراجع عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال. [22] ص6

1-3-1-4-2- الفترة ما بين (1940 – 1960م)

في هذه المرحلة أوجب المراجع أن يجري المراجعة اللازمة و الكافية 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 و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية لها. [23] ص23

1-3-1-4-3- 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 و الإدارة 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 وانتظام القوائم المالية التاريخية ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل أحترام المعايير والحماية من الغش العالمي. [25] ص17

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

1. كانت المراجعة تؤدي بشكل أساسي تلبية لرغبة الإدارة، أما الآن فإنها تؤدي تلبية لإحتياجات المالكين والمستثمرين والدائنين والسلطات الضريبية والمصارف والموظفين ...إلخ.
2. كانت المراجعة تركز على فحص وتدقيق 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. أم الهدف الأساسي لعملية المراجعة حاليا فهو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية.
5. لم يكن هناك اعتراف 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 اختباريه 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.

1-3-2- 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 و تقويمها فيما يتعلق بحقائق حول واقع و أحداث اقتصادية، وذلك ليتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق ». [22] ص5

كما عرفها الإتحاد الدولي للخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC) في ديسمبر1977م على إنها « هدف مراجعة القوائم المالية هو أبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة ». [26] 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. [27] ص22

وعرف المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 على أن هدف عملية المراجعة للقوائم المالية. المتمثلة في تمكين المراجع من التعبير عن رأي عما 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 مصطلحين مترادفين ومتكاملين. [28] 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. [29] 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. [30] ص21

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. [31] ص9 ومن خلال هذا التعريف شكلت المعادلة الآتية:

المراجعة = المرجعية + حقل التنفيذ

1-3-3- أهداف المراجعة

إن تتبع نشوء و تطور المراجعة يعطي أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف المراجعة وأساليبها، كما يكشف عن أتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية ويتمثل ذلك في العرض التالي: [22] 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 أكتشاف 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 أقصى 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 أعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المراجعة عند تقدير الضريبة المستحقة. [20] ص29

والجدول التالي يستعرض مراحل تطور أهداف المراجعة، ومدى الفحص، وأهمية الرقابة الداخلية لفترات زمنية مختلفة حتى وقتنا الحاضر.

جدول رقم (01) : تطور أهداف المراجعة [32]

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

وبما أن هدف المراجع الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق (القوائم المالية)، عليه القيام بخطوات طويلة استنباطية واستقرائية واجتهادات 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: [30] ص207

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

- الوجود أو الحدوث: يسعى مراجع الحسابات إلى التأكد من وجود الأصول والالتزامات والحقوق المدرجة في الميزانية من تاريخ إعداد الميزانية. أما تأكده الخاص بالحدوث فتتعلق بما إذا كانت العمليات المسجلة في القوائم المالية قد حدثت فعلا خلال الفترة المحاسبية. وعلى سبيل المثال، تزعم الإدارة أن المخزون السلعي المدرج بالميزانية موجود فعلا ومتاح في تاريخ إعداد القوائم المالية. وبالمثل تزعم الإدارة أن العمليات المالية المسجلة الخاصة بالمبيعات تعبر عن عملية تبادل البضائع

والخدمات التي حدثت فعلا. حيث يقوم المراجع من التحقق من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

- 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 الإهلاك. وعلى نحو مشابه، تزعم الإدارة أن رصيد المدينين الخاص بالتجارة المدرج بالميزانية قد تم إدراجه بصافي القيمة القابلة للتحقق.
- الملكية (الحقوق و الالتزامات): تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من إن الحقوق والالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون 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. [33] ص16
- استقلال الفترة المالية: يتمثل هذا الهدف في التحقيق 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 والاستنفاد، 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. [34] ص311
- شرعية وصحة المعاملات المالية (الكمال): يعمل المراجع على التأكد من كافة العمليات والحسابات التي يجب أن يتم إدراجها في القوائم المالية قد تم إدراجها فعلا. مثلا 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. [30] ص207 حيث أن الشمول (الكمال) من بين أهم الخصائص الواجب توفيرها في المعلومة ومن الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت خلال احتواء هذه المعلومة. [33] ص17
- عرض القوائم المالية بصدق وعدالة (الإفصاح): تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الوصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة 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. 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 المؤسسة.[33] ص18

- إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام 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؛
  - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
  - محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب، والأخطاء؛
  - تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
  - تقييم الأهداف والخطط؛
  - تقييم الهيكل التنظيمي.

1-3-4- أهمية المراجعة

ترجع أهمية المراجعة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، حيث تعتبر أهمية المراجعة وسيلة لا غاية،[21] ص15 وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف خارجية وداخلية، وكلما كبر حجم المنشأة، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة المراجع أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية و رسم سياساتها. فالمراجعة كأداة رقابية فعالة تعتبر الأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة، وأبدأ 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.

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

لذا يقسم البعض سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات: [22] ص40

1-3-4-1- المجموعة الأولى: متعادلي المخاطرة 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.

1-3-4-2- المجموعة الثانية: منحني المخاطرة Risk Averse

وتضم هذه المجموعة المديرين والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون مستعدي لتحميل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

1-3-4-3- المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطرة Risk Seeking

وتضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات لربح و الخسارة.

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: [22] 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 مرغوب فيها.

وفي ما يلي عرض مستخدمي التقارير المالية من المستفيدين من المعلومات والبيانات الواردة بها يمكن حصرهم على النحو التالي:

- أصحاب المنشأة: سواء كان المالك فردا أو شركاء أو مساهمين فإن تقرير المراجع يعتبر أداة فعالة تمكنهم من الاطمئنان على سلامة استثمار 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،[20] ص33 ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة. [21] ص15 كما أنها وسيلة لإثبات أن تكون إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة إنتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى و كذلك زيادة مكافآتهم.[23] ص28
- الدائنون: للتأكد من المقدرة الحالية والمستقبلية القريبة للمشروع على الإيفاء بالتزاماتها.[20] ص34

- الأجهزة الحكومية: تعتمد البيانات والقوائم المالية المدققة (المراجعة) في أغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، 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 دقيق وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل فيها.[23] ص28
- النقابات والجمعيات المهنية و العملية: 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 و ما شابه.[21] ص15
- جهات أخرى: هناك جهات أخرى تحتاج إلى المراجع و وجود قوائم مالية مراجعة كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر، والشركاء في حالة انضمام شريك جديد، والبائعين والمستثمرين للمنشأة ما لتحديد قيمة أصولها والتزاماتها وشهرة المحل.[20] ص34

1-4- أنواع المراجعة

يوجد أنواع متعددة للمراجعة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة. لكن هذا النوع في المراجعة لا يؤثر في جوهر عملية المراجعة، أي أن مفهوم المراجعة والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغير المعيار الذي ينظر منه إلى المراجعة. حيث يمكننا تمييز الأنواع التالية للمراجعة:

1-4-1- من حيث المصدر الذي ينص عليها

تنقسم المراجعة من حيث المصدر الذي تنص عليها إلى:

1-4-1-1- مراجعة قانونية (إلزامية)

وهي المراجعة التي تكون المنشأة ملزمة بالقيام بها حسب نصوص التشريعات والقوانين النافذة.[20] ص59 كما يتم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة للمساهمين وفي حالة تعدد المساهمين تكون المسؤولية بالتضامن. واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول، ومن الضروري أن تكون المراجعة في هذه الحالة كاملا (اختياري). [22] ص19

يتميز هذا النوع من المراجعة بوجود عنصر الإلزام، وذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني، و بالتالي يمكن فرض العقوبات والجزاءات القانونية على المخالفين لا حكام هذه التشريعات.

1-4-1-2- مراجعة اختيارية (غير إلزامية)

وهي التي تتم بدون أي إلزام قانوني، أي أن الشركة هي التي تطلب بمحض إداراتها إجراء هذا النوع من المراجعة للتعرف على حقوقها أو لتحاسب مع السلطات الضريبية.[20] ص59 ويحدث غالبا في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية. أن واجبات المراجع في هذه الحالة محدودة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشآت الفردية بحيث توسيع نطاق المراجعة وتصنيفه (كاملة أو جزئية).[29] ص50

1-4-2- من حيث حجم الاختيارات

إذ تنقسم المراجعة من حيث الاختيارات إلى ما يلي:

1-4-2-1- مراجعة شاملة أو تفصيلية

وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المراجع بفحص جميع القيود و الدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

ولذلك 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، [22] 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 و ملائمة.[20] ص60

1-4-2-2- المراجعة الاختيارية

وهي التي تعتمد على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وتتم هذه المراجعة بإتباع المراجع أحد هذه الأساليب: [22] ص12

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

وإتباع المراجع لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى الإلمام بالمفاهيم الإحصائية الدراسية. وحجم هذه العينة يتوقف على متانة و قوة الرقابة الداخلية الموجودة في الشركة. وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أنها تتولد لديه القناعة بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية. [29] ص50

1-4-3- من حيث موعد القيام بالمراجعة

تنقسم المراجعة من هذا الجانب إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية.

1-4-3-1- مراجعة نهائية [29] ص51

هي مراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية والميزانية. وتعتبر هذه المراجعة مناسبة للمنشآت الصغيرة إلا أنها غير ممكنة للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية و طلب تقديم الحسابات.

1-4-3-2- مراجعة مستمرة [21] ص29

وهنا يقوم المراجع بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة طول الفترة التي يدفقها، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية و الميزانية

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المنشآت الكبيرة حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية.

- **v** مقارنة بين المراجعة النهائية و المراجعة المستمرة: [20] ص61 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:

- **ü** من مزايا المراجعة المستمرة نجد والتي يمكن اعتبارها عيوب المراجعة النهائية بمفهوم المخالفة:

أ- يمكن للمراجع أن يقوم بمراجعة أكثر تفصيلا نظر الوجود الوقت الكافي على مدار السنة.

ب- كثرة تردد المراجع على المنشأة له أثره في نظام العمل وأنجازه بسرعة وبدقة وتقليل من فرص أرتكاب الغش والتلاعب.

ج- تمكن مراجع الحسابات من تقديم تقرير حول القوائم المالية التي قام بمراجعتها، بعد فترة قصيرة من انتهاء السنة المالية.

د- تعرف المراجع على تفاصيل أوجه نشاط المنشأة و نواحيها الفنية التشغيلية، من خلال المناقشات المستمرة بينه وبين الموظفين القائمين بالعمل.

ه- انتظام العمل في مكتب المراجع دون ضغط أو إرهاق موسمي، بسبب توزيع وقت مراجع الحسابات و وقت مساعديه على مدار السنة، وبما يحقق سرعة الإنجاز وارتفاع مستوى الجودة في الأداء.

- **ü** من عيوب المراجعة المستمرة نجد التي يمكن اعتبارها مزايا المراجعة النهائية بمفهوم المخالفة :

أ- 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.

ب- 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.

ج- قد يؤدي التردد الكثير على المنشأة التي توليد صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالات أكتشافه للخطأ.

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

د- 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.

1-4-4- من حيث نطاق المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى ما يلي:

1-4-4-1- مراجعة كاملة [35] ص34

يقصد بها المراجعة التي تمنح المراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع. 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.

1-4-4-2- مراجعة جزئية [20] ص60

وهي التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة من قبل الجهة التي تعين المراجع، بحيث يقتصر عمله على بعض العمليات دون غيرها.

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. لذلك 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. [22] ص12

1-4-5- من حيث القائم بعملية المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما : المراجعة الخارجية، و المراجعة الداخلية.

1-4-5-1- المراجعة الخارجية

والمتمثلة في ما يلي: [20] ص54

1-4-5-1-1- 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.

و بالرغم من أن المبادئ الجوهرية للمراجعة تبقي كما هي 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 و القانونية 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 و الخطأ، أو على شكل تقرير المراجع.

1-4-5-1-2- المكاتب الخاصة

وهي مكاتب يمتلكها محاسبون قانونين مجازون بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتتم المراجعة من قبل المحاسب القانوني ذاته، 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 و شركات القطاع الخاص.

1-4-5-2- المراجعة الداخلية

عرفها مجمع المراجعين الداخلين بالولايات المتحدة الأمريكية بأنها " وضيفة يؤديها موظفي من داخل المؤسسة، وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية ". [36] ص7

كما عرفت أيضا نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص و تقويم 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. [29] ص52

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

جدول رقم (02) : المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية [29] ص53

معيار التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1- الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء و يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء و الإنحراف 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 و التقويم وإبداء الرأي.
4- المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة 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 و الأعراف السائدة و المعايير المهنية وما تنص عليه القوانين و الأنظمة.
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.

1-4-6- من حيث هدف المراجعة

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

1-4-6-1- مراجعة القوائم المالية [20] ص63

وهو النوع الشائع من المراجعة، ويهدف إلى مراجعة القوائم المالية لغرض قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى مطابقة القوائم المالية للمنشأة مع المبادئ المحاسبية المقبولة، ويتم

ذلك استنادا إلى أدلة إثبات كافية يتم الحصول عليها من خليط مناسب من اختبارات الرقابة (أي اختيار النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية)، والإجراءات الجوهرية (أي الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة، والإجراءات التحليلية).

1-4-6-2- مراجعة الالتزام [29] ص54

تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام المنشأة موضوع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها. والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانونا ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب، قانون الشركات، قانون العمل...الخ.

وتعد مراجعة إقرارات ضريبة الدخل مثالا واضحا على مراجعة الالتزام حيث بمقتضاها تحديد مصلحة الضرائب مدى التزام المنشأة بقوانين الضرائب وتعد الإدارة من أهم الأطراف المستفيدة من مراجعة الالتزام. و بالتالي فإن جزءا كبيرا من هذا النوع من المراجعة يتم بواسطة مراجعين يعملون فعلا في الوحدات محل المراجعة.

1-4-6-3- مراجعة العمليات (التشغيلية) [29] ص55

تتمثل المراجعة التشغيلية بفحص منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية أو جزء منها، تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقويم الأداء، وتحديد فرص تحسين وتطوير هذا الأداء وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

وتعتبر عملية فحص و تقويم 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.

ويمكن توضيح أنواع المراجعة في الجدول التالي:

ويمكن تلخص العلاقة بين مراجعة القوائم و مراجعة الإلتزام و مراجعة العمليات، والهدف من إجراء هذه المراجعات، والمعايير المستخدمة، ومضمون التقارير المقدمة بعد إنجاز مهمة المراجعة.

جدول رقم (03) : أنواع المراجع [28] ص30

أسس المقارنة	مراجعة القوائم المالية	المراجعات التشغيلية	المراجعات الإلتزام
(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 و السجلات 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 و دفاتر الشركة.
(C) المعايير المقررة	المبادئ (أو المعايير) المحاسبية المتعارف عليها.	معايير الشركة عن الكفاءة و الفعالية في إدارة الأجور.	شروط اتفاقية الحصول على قرض.
(D) أدلة الإثبات المتاحة	الدفاتر و المستندات والمصادر الخارجية للأدلة.	تقارير الأخطاء وسجلات الأجور وتكاليف تشغيل حساب الأجور.	القوائم المالية والحسابات.

1-4-7- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (Comprehensiveness)

يمكن تقسيم المراجعة إلى ما يلي: [21] ص31

1-4-7-1- 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 و الظروف القائمة في المشروع تحت المراجعة.

1-4-7-2- الفحص لغرض معين

ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات و البيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي و نتائج 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 الأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجع عادي و وجود 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 و إعداده 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.

1-5- الإطار العام لنظرية المراجعة

تجدر الإشارة في الإطار العام لنظرية المراجعة إلى ما يلي:

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

1-5-1- فروض المراجعة

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

1-5-1-1- الفروض التجريبية

تتمثل الفروض التجريبية التي تستند إليها عملية المراجعة فيما يلي:

1-5-1-1-1- قابلية البيانات للفحص [35] ص18

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 اللإتصال بين معدي المعلومات و مستخدميها. حيث تتمثل هذه المعايير في:

أ- الملائمة: يجب أن تتلاءم المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب- 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 ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات. وأنه لمن الممكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات و بين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات.

ج- البعد عن التحيز: بمعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

د- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية. فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية. ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا- وليست المقياس الوحيد – بين المحاسبين.

1-5-1-1-2-عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع

أنه 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.[35] ص20

1-5-1-1-3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئه [33] ص14

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

1-5-1-1-4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية [35] ص21

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد إحتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هذا الفرض باستخدام لفظ إحتمال، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد إحتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه. فالأخطاء ما زلت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

و وجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية عملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة الشاملة.

1-5-1-1-5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية[33] ص14

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

1-5-1-1-6- العناصر والمفردات الصحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

إن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض إستمرار المشروع. و يعني هذا الفرض 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 و يكون في حرص منها في الفترات القادمة. ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة. [35] ص22

1-5-1-1-7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

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

1-5-1-1-8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

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

وبناء على هذه الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة. و يكون 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.[35] ص23

1-5-1-2- الفروض النظرية

يرى Kohler أن أهم الفروض النظرية التي تستند عليها عملية المراجعة هي: [22] ص ص 21 - 22

1-5-1-2-1- فرض عدم التأكد

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

أ- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.

ب- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

ج- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

1-5-1-2-2- 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:

أ- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العملي والخلقي وخبرته العملية.

ب- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

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

1-5-1-2-3- 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.

1-5-1-2-4- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية

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

أ- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات – التكاليف المعيارية – دراسة الوقت – التقارير – التدريب).

ب- رقابة محاسبية: وهدفها اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة – الجرد المستمر – المصادقات – المراجعة الداخلية – النظام المستندي).

ج- ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المنشأة من أي إختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل – تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

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

1-5-1-2-5- 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.

1-5-2- مبادئ المراجعة

ترتكز نظرية المراجعة على المبادئ الأساسية التي تعمل على تأطر عملية الفحص والتحقيق وإبداء الرأي، ومبادئ المراجعة لها قسمين وهي : مبادئ مرتبطة بركن الفحص و مبادئ مرتبطة بركن التقرير.

1-5-2-1- مبادئ مرتبطة بركن الفحص

1-5-2-1-1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي

ينص هذا المبدأ على التعريف على المنشأة من طبيعتها و مدى أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-5-2-1-2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري

يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع أهداف المنشأة الفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.[22] ص23

1-5-2-1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص

يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال من عنصر التقرير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد 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.

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:

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

1-5-2-1-4- 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 و السلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

1-5-2-2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير [22] ص24

1-5-2-2-1- مبدأ كفاية الاتصال

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.

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.

1-5-2-2-2- مبدأ الإفصاح

هذا المبدأ يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق 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.

1-5-2-2-3- مبدأ الإنصاف

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

1-5-2-2-4- مبدأ السببية

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

1-5-3- محددات المراجعة

تبنى النظرية بخطوات محددة من خلال توظيف التجربة الميدانية، ولذا وبغية التأسيس لنظرية المراجعة يجب التركيز على المحددات التي تعتبر كالقاعدة فيها. [37] ص36

1-3-5-1- المراجعة وسيلة اتصال

إن مفهوم المحاسبة يتغير بتغير الحاجة إليها فبعدما كان الهدف منها إعداد القوائم المالية الختامية التي تبرز المركز المالي للمؤسسة، أصبح الهدف منها مد الأطراف المستعملة للمعلومات المالية بمعلومات تفي 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، أن تساير التطور الذي عرفته المحاسبة باعتبارها عملية إنشائية وظيفتها إعداد المعلومات. إن الحاجة لتطور المراجعة أوجدتها الظروف الجديدة التي أصبحت تعرفها المؤسسة الاقتصادية خاصة منها المسعرة في البورصة من خلال انفصال الملكية عن التسيير وظهور ما يعرف بنظرية الوكالة، إذ أصبحت في ظل ذلك المراجعة وسيلة اتصال بين المؤسسة 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 وأنساقها 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 الإعتماد 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.

1-3-5-2- فحص الأحداث السابقة

تتمثل المراجعة في إمكانية الفحص والتحقيق من الأحداث السابقة التي قامت بها المؤسسة 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 المؤسسة 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 الأتي:

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

1-5-3-3- تعميم نتائج العينة

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

- التحقق من مناسبة المجتمع الإحصائي موضوع الفحص لأسلوب العينة؛
- التحقق من كافة حجم العينة للكشف عن خواص المجتمع؛
- التحقق من سلامة اختيار المفردات؛
- تقييم نتائج الدراسة الإحصائية بأسلوب علمي مناسب.

1-1-5-3-3- توقف الحكم على سلامة الأعمال على المعايير

أن المراجعة تكون وفق معايير وهذا من مرحلة التخطيط حتى مرحلة إبداء الرأي، فمدى نجاح المراجعة في إبداء الرأي السليم يكون بالإلتزام والتقيد بالمعايير الصادرة عن الهيئات المخول لها قانونا، كلجنة التطبيقات الدولية للمراجعة التابعة للإتحاد 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 الإتحاد 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.

1-5-3-3-2- 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. أن نجاح الأداء يتوقف على الآتي:

1-5-3-3-2-1 مستوى الإدراك

إن إدراك الفرد لأهمية الموضوع يجعله يسعى إلى تحسين مستوى الأداء الذي يقدمه من خلال اختيار أحسن السلوك.

1-5-3-3-2-2 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 و تعظيم إيجابياته.

1-5-3-3-2-3 مستوى الاتصال

نظرا لحساسية وأهمية الاتصال خاصة في المراجعة، باعتبار أن شقها الأول يسعى إلى جلب المعلومات المختلفة بوسائل الاتصال المتعددة لمعالجتها وفق مسار منهجي محدد ثم يعمل شقها الثاني على ضخ الآراء الفنية عن القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ينبغي على ضوء ذلك أن يتقيد جميع الأفراد بالأدوات والوسائل المحددة للاتصال في المؤسسة وفي مواقع الأطراف المتعددة.

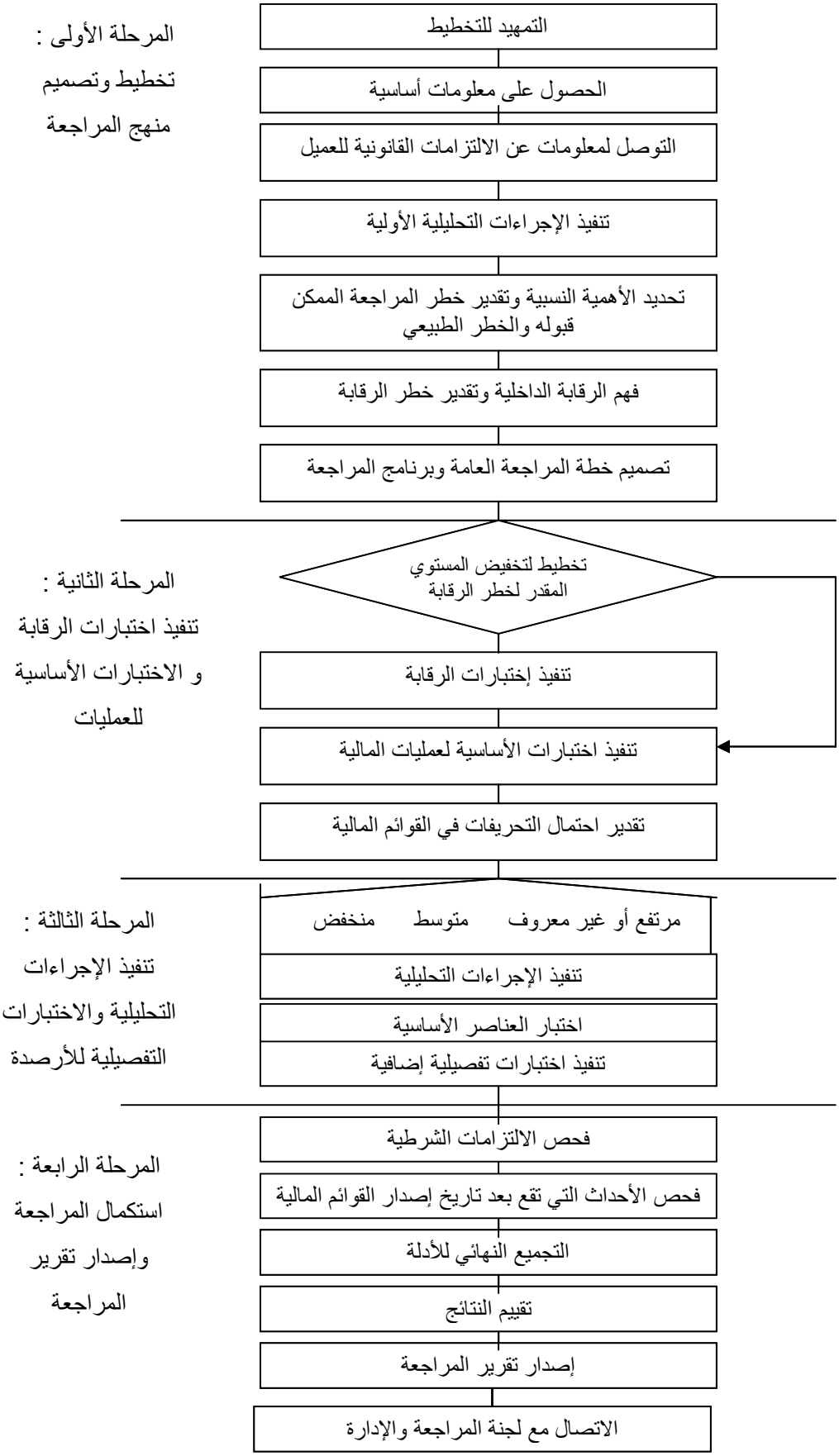
1-5-3-3-2-4 تحسين الأداء

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.

1-5-3-3-2-1 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 المخطط الموالي ملخص لعملية المراجعة.



شـكل رقـم (02): ملخـص لعمليـة المراجعـة [39] ص452

الخلاصة

أن الأدب المحاسبي الوصفي لتاريخ المحاسبة، يشير إلى أن المحاسبية لم تتطور كعلم مجرد ولكن استجابة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية المطبقة بها. وهذا يمكن استجابة من تطور نظام القيم المزدوج لمسك الدفاتر الذي جاء بناءا على de Roover جاء طبيعيا وليس من أي نظرية مسبقة لتلبية الاحتياجات المختلفة الجديدة.

كما شهدت العقود القليلة الماضية تغيرات كبيرة مست تقريبا كل الجوانب المحاسبة، تغيرات في الشكل والمحتوى في الفكر وفي الممارسة، وقد ساهمت المحاسبة في تطوير الفكر المحاسبي من خلال مساعدة المحاسبين على حل المشاكل المطروحة المتجددة .

لم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل جوانب 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.

تهتم المحاسبة بتقديم المعلومات اللازمة للإطراف الخارجية لاتخاذ القرارات.

وقد ظهرت الحاجة إلى وضع إطار مفاهيمي للمحاسبة وذلك لـ :

1. زيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية وتحقيق الثقة في القوائم المالية.
2. إصدار مجموعة من المعايير والممارسات التي تستند إلى إطار نظري واحد.
3. تقديم حلولا علمية للمشاكل الجديدة التي تظهر نتيجة التطور الاقتصادي المستمر.

الفصل 2
عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

رغم التطور المذهل والسريع الذي تعرفه المحاسبة ليس على مستوى تقنيات المعالجة فحسب, بل على مستوى التوحيد الذي يتضمن من خلال إصدار المعايير, قدرة المحاسبة على معالجة الأحداث الاقتصادية الجديدة الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية مسايرة للتحولات الجديدة, التي يعرفها عالم الاقتصاد والمال, 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.

ولقد أدى اختلاف تلك الظروف 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 وتفضيل أسس مختلفة للقياس يضاف إلى ذلك تأثير نطاق البيانات المالية الإفصاحات الواردة بتلك البيانات لتحقيق بنود البيانات المالية, وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس, وتعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية, وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عنه طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية, لذلك سوف نتناول من خلال هذا الفصل المعيار المحاسبي الدولي الأول وهو القوائم المالية وذلك لمعرفة كيفية معالجة القوائم المالية بحسب ما جاءت في المعايير الدولية.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ما يلي :

- معايير المحاسبية الدولية.
- القوائم المالية والمعلومة المحاسبية.
- عرض قائمة المركز المالي.
- عرض قائمة الدخل وقائمة التغير حقوق الملكية.
- عرض قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات.

2-1- معايير المحاسبية الدولية

حتى تكون المحاسبة اللغة الموحدة التي يمكن استخدامها في التخاطب بين متخذي القرارات وغيرهم من الفئات الأخرى ذات العلاقة، فقد ظهرت عدة محاولات وبذلك العديد من الجهود تمخض عنها تكوين عدة هيئات ومنظمات دولية وإقليمية للقيام بمهمة التنسيق وتقليل الاختلافات الموجودة بين النظم والتطبيقات المحاسبية.

ولعل أهم هذه الهيئات والمنظمات كل من اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية والإتحاد الدولي للمحاسبين. و بالإضافة إلى لجنة الشركات المتعددة الجنسيات التابعة لأمم المتحدة، والهيئة الدولية للتعاون والتنمية الاقتصادية، ولجنة الوحدة الاقتصادية الأوروبية، وغيرها من الهيئات الدولية الإقليمية الأخرى.

نظرا لدور لجنة المعايير المحاسبية الدولية البارز والهام في تقليل الفوارق بين التطبيقات المحاسبية لدول العالم المختلفة من خلال ما تصدره من معايير محاسبية في هذا الشأن.

2-1-1- تقديم هيئة المعايير المحاسبية

تعود نشأة IASC لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني بإستراليا. في هذا المؤتمر، اقتراح 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. وبعد عقد عدة إجتماعات أخرى بين رؤساء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) والمعهد الدولي للمحاسبين القانونين (CICA) و معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) ومعهد المحاسبين القانونين بإستكلندا (ICAS) تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول في تشكيل هيئة محاسبة دولية بشكل يتجاور « الدول الثلاث » لمجموعة الدراسة. وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبة في أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، وهولندا لحضور اجتماع في مارس 1973. [38] ص20
وتم الاتفاق فيه على تشكيل اللجنة في جوان 1973.

إن لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وكان معتقد أن معايير المحاسبة الدولية ستكون قادرة على كسب القبول العالمي والإسهام في تحسين جودة الإفصاح المؤسسي وقابلية مقارنته بدرجة كبيرة.[39] ص106

وتولت اللجنة وضع معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS_S)، حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية نهاية 2000 ثم تم دمج بعض المعايير في أخرى وإلغاء بعض منها فأنخفض عددها إلى 30 معيارا.

ويتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ويطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interpretations

Committec ويطلق على كل تفسير SIC حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيرا منذ تأسيسها في عام 1977 لغاية نهاية عام 2000 م.

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

وفي عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، أعقبه في عام 1988 زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى 104 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة، وكذلك تم تعديل أسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) ، ويتم تعديل كذلك مسمى المعايير المحاسبية الدولية IAS$_S$إلى معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting (IFRS$_S$) Standards،وقد تم إصدار ثمنية معايير تقارير مالية لغاية عام 2008، وكذلك تمت مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية IAS$_S$، كذلك أعيدت تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC) .[40] ص31

International Financial Reporting Interpretations Commitee .

2-1-1-1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تتكون مؤسسة 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 المهنة، لضمان وجود تمثيل دولي عريض:

- 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.

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 بحيث 4 أو 5 سنوات.[38] ص37 ويتمثل دورهم الأساسي في ما يلي: [38] ص38

- جمع التبرعات.
- إجراء مراجعة سنوية لميزانية مؤسسة IASC وتحديد أساس التمويل.
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العريضة المؤثرة على معايير المحاسبة وتدعيم مؤسسة IASC وعملها وكذا هدف التطبيق الصارم لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

- إرساء وتعديل إجراءات تشغيلية من أجل IASB و IFRIC وSAC .
- الموافقة على التعديلات المدخلة على النظام الأساسي بعد إتباع اللازم ويشمل ذلك التشاور مع SAC ونشر مسودة لتعليق الجمهور عليها.
- ممارسة كل سلطات مؤسسة IASC بإستثناء تلك المحفوظة صراحة (IASB و IFRIC وSAC).
- نشر تقرير سنوي حول أنشطة IFRIC بما في ذلك القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة المقبلة.

2-1-1-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية [4] ص33

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 12 عضو من بين الأعضاء المهام بوقت كامل، بمعنى يسخرون كل أوقاتهم لأعمال المجلس، ويتقاضون على ذلك أجرا، ويتوزعون حسب الشروط التالية:

يجب أن يكون ما لا يقل عن خمسة (05) أعضاء لديهم خبرة كمراجعين ممارسين للمهنة.

- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة (03) أعضاء لديهم خبرة عن إعداد القوائم المالية.
- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة (03) أعضاء لديهم خبرة عن استخدام القوائم المالية.
- يجب أن يكون سبعة (07) من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنية بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية .
- إضافة إلى الأعضاء الإثني عشر (12) السابقين، عضوين غير متفرغين أي يعملان بوقت جزئي لا يسخرون كل وقتهم للمهام الموكلة لهم.

2-1-1-3- المجلس الإستشاري للمعايير (SAC) [38] ص42

يوفر ASC منتدى وملتقي للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالتقارير المالية وذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفة المتنوع وذلك بهدف:

أ- تقديم النصح لـ IASB حول القرارات المتصلة بجدول الأعمال وأوليات عمل المجلس.

ب- إبلاغ IASB بوجهات نظر أعضاء SAC حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية.

ج- 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 ويشمل المجلس أعضاء مديري المالية والمحاسبة من بعض أكبر مؤسسات 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 اجتماعاته مفتوحة أمام الجمهور عادة) يجتمع 3 مرات سنويا برئاسة رئيس IASB وكان أول إجتماع في جوان 2001.

2-1-1-4- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية IFRIC [41] ص131

تتشكل هذه الجنة 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.

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

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 كالآتي:[42] ص28

1- اقتراح وإصدار مبادئ وقواعد محاسبية التي تتمثل الأساس في إعداد القوائم المالية وعرضها وتشجيع القبول فيها والعمل بموجبها على مستوي العالم.
2- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير وتنسيق الأنظمة والتطبيقات والإجراءات المحاسبية الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية.
3- 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.[43] ص451

2-1- 3- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

يعني المعيار في اللغة العربية النموذج المعد مسبقا لقياس 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 مخالفا. [44] ص58

ويعرف المعيار حسب 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.

استنادا للمخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982م، يعرف المعيار على أنه معطى مرجعي – donnee Referentielle – ناتج عن اختيار جماعي، ثم إثرائه بهدف تقديم حل لمشاكل متكررة.[41] ص 62

2-1-3-1- تعريف المعايير المحاسبية

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. [44] ص58

وتعرف أيضا على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات. [39] ص103

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. [45]

ويمكن 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 مراجعا 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 استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت إنتشار نتيجة تكرار استعمالها، كما أن مفهوما يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية.[41] 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 إحتاجاتهم 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. [44] ص59

ومن هنا يمكن القول أن وضع المعايير المحاسبية يتم بناء على إحتياجات 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. [44] ص60

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

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 و1933 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 مغامر للواقع. للحد 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 مستخدمو القوائم المالية. أما Benston فقد لخص النقاش حول الحاجة إلى التأطير المحاسبي في عدة 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.

2-1-3-3- خصائص المعايير المحاسبية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها:

- قدرتها على تحقيق الإجماع, خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستثمارات وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها, دون الإهمال لوجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التبادل الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضع التي تكون مجالا للمعايير, وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها, إذ أن أهم ما يميز معايير (IASC), ليس ما تسمح به, لكن ما تمنعه.
- غير إجبارية لأنها ليست صفة القانون أو التنظيم. [41] ص134

والجدول التالي يعرض معايير المحاسبة الدولية:

جدول رقم (04): قائمة عناوين المعايير IAS [46]

الرقم	أسم المعيار	الرقم	أسم المعيار
1	عرض القوائم المالية	26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
2	المخزون	27	القوائم المالية الموحدة
7	قائمة 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 اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	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	انخفاض قيمة الموجودات
18	الإيراد	37	المخصصات , الالتزامات والموجودات الطارئة
19	منافع الموظفين (التقاعد)	38	الموجودات غير الملموسة
20	محاسبة الإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	40	الاستثمارات العقارية
23	تكاليف الاقتراض	41	الزراعة
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة		

جدول رقم (05):المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية [46]

الرقم	أسم المعيار	الرقم	أسم المعيار
1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
2	الدفع على أساس الأسهم	6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية
3	اندماج الأعمال	7	الأدوات المالية، الإفصاح
4	عقود التأمين	8	القطاعات التشغيلية

2-1-4- ملخص معايير المحاسبة الدولية

تنقسم معايير المحاسبة الدولية لعدة تقسيمات ونتبع التقسيم التالي:

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

2-1-4-1- معايير عرض القوائم المالية

2-1-4-1-1- معيار 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.

- عدل المعيار لآخر مرة عام 2007 ويطبق معدلاً 2009.

2-1-4-1-2- معيار رقم 7 قائمة التدفقات النقدية

يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى 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.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009.

2-1-4-1-3- معيار رقم 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير العادية في قائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبة حيث يعرض المعيار تعريفاً واضحاً لكل من البنود غير العادية والأنشطة العادية والأخطاء الأساسية والسياسات المحاسبية. [47] ص79

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005.

2-1-4-1-4- المعيار(1)IFRS تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تصبح القوائم المالية المعدة وفق المعايير للمرة الأولى، قوائم ذات جودة عالية من حيث: [48] ص585

- جعلها واضحة وقابلة للمقارنة.
- تكون نقطة بداية لتطبيق المعايير.
- مراعاة عامل التكلفة في تحسين جودة القوائم.

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

- يطبق المعيار ابتداء من عام 2004.

2-1-4-2- معايير قياس بنود القوائم المالية

2-1-4-1-2- معيار 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. [49] ص200

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005.

2-1-4-2-2- معيار رقم 11 عقود المقاولات

يعرض المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرّف عقد الإنشاء ويفرّق بين العقد ذو السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة. ويحدد المعيار شروط لقياس الإيراد والاعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغييرات في التقديرات. [50] ص173

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 1995.

2-1-4-3-2- معيار رقم 12 ضرائب الدخل

صف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام2001.

2-1-4-4-2- معيار رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005.

2-1-4-2-5- معيار رقم 17 عقود الإيجار

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.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005.

2-1-4-2-6- معيار رقم 18 الإيراد [51] ص313

- يعرف هذا المعيار الإيراد ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى.
- ويحدد المعيار القياس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام.

2-1-4-2-7- معيار رقم 19 منافع الموظفين (التقاعد)

يهدف إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف المعيار عدة مصطلحات مثل منافع الموظفين وتلك المنافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيرها. وينص المعيار على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح. [51] ص334

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2006 .

2-1-4-2-8- معيار رقم 20 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

يعرّف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.

- يطبق ابتداء من عام 1984 .

2-1-4-2-9- معيار رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي وبفرو قات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005 .

2-1-4-2-10- معيار رقم 23 تكاليف الاقتراض

يهدف 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 ابتداء من عام 1995.

2-1-4-2-11- معيار رقم 36 انخفاض قيمة الموجودات

يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها. حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد. ويعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد 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.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2004 .

2-1-4-2-12- معيار رقم 37 المخصصات, الالتزامات والموجودات الطارئة

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة. ويعرف المعيار المخصص على أنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

- يطبق ابتداء من عام 1999.

2-1-4-2-13- معيار رقم 38 الموجودات غير الملموسة [51] ص608

يعرض المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر. كما ينص على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وينص أيضاً على كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها.

- يطبق ابتداء من عام 2004.

2-1-4-2-14- معيار رقم 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس [51] ص632

يهدف المعيار إلى إكمال أحكام المعيار 32 الذي سبق ذكره وذلك من أجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2006 .

2-1-4-2-15- المعيار IFRS (2) : الدفع على أساس الأسهم [51] ص710

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية في حال قيام الشركات بإصدار أسهم أو خيارات أسهم لموظفيها وذلك من أجل مكافأتهم بما في ذلك المدراء وكبار المسؤولين التنفيذيين وغيرهم أو لأطراف أخرى كالدفع للموردين.

ويبين هذا المعيار مبادئ القياس لثلاثة أنواع من معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الأطراف الأخرى:

1. المعاملات التي تستلم فيها الشركة بضاعة أو خدمات مقابل الأسهم.
2. المعاملات التي تشتري فيها الشركة بضاعة أو خدمات مقابل الالتزامات التي تتحملها تجاه المورد لقاء مبالغ تعتمد على سعر أو قيمة السهم.
3. المعاملات التي تشتري فيها الشركة بضاعة أو خدمات والتي تم الاتفاق خلالها على إمكانية السداد النقدي أو بالأسهم.

- يطبق المعيار ابتداء من عام 2005 وقد تم تعديله عام 2008 حيث يطبق بعد تعديله ابتداء من عام 2009.

2-1-4-2-16- معيار IFRS (6) : استكشاف وتقييم الموارد المعدنية [40] ص407

يتطلب المعيار :

1. معالجة مصاريف الاستكشاف والتقييم.
2. تقييم أصول الاستكشاف لتحديد الانخفاض في القيمة.
3. الإفصاح عن الأصول.

- يطبق ابتداء من عام 2006.

2-1-4-3-معايير الإفصاحات

2-1-4-3-1- معيار رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

يتضمن المعيار تعريفات محددة للأمر الطارئ وللأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية كما يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر الطارئة والمكاسب الطارئة وكيفية قياس الأمور الطارئة ويعرض المعالجة المحاسبية للأحداث اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب. [51] ص153

يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009 .

2-1-4-3-2- معيار رقم 14 التقارير المالية للقطاعات

يهدف إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها)، وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

- فهم أفضل للأداء السابق للمنشأة.
- تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المنشأة.
- تكوين أحكام حول المنشآت ككل.

- تم استبدال هذا المعيار بالكامل بموجب المعيار IFRS 8 ويطبق ابتداء من عام 2009.

2-1-4-3-3- معيار رقم 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

يحدد المعيار الطرف ذو العلاقة في حالة كون أحد الأطراف قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.

يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005.

2-1-4-3-4- معيار 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.

- يطبق ابتداء من عام 1998.

2-1-4-3-5- معيار 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.

- يطبق ابتداء من عام 1990.

2-1-4-3-6- معيار رقم 32 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض [51] ص525

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

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005 مع أخذ التعديلات على المعيار 7 من معايير التقرير لعام 2007 والتي تطبق 2009 .

2-1-4-3-7- معيار رقم 33 حصة السهم في الأرباح

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح .

- يطبق ابتداء من عام 2005 .

2-1-4-3-8- معيار رقم 34 التقارير المالية المرحلية

يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية ويقصد بالتقرير المرحلي، تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمنشأة.

يطبق ابتداء من عام 1999 مع أخذ التعديلات على المعيار1 لعام 2007 والتي تطبق ابتداء من2009 .

2-1-4-3-9- معيار IFRS (5) : الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة [51] ص753

يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي 25 (العمليات المتوقفة).

ويقتضي المعيار ما يلي:

1. قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع أيهما أقل.
2. عرض الأصول المحتفظ بها برسم البيع في الميزانية بشكل منفصل.
3. عرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في قائمة الدخل.

- يطبق ابتداء من عام 2005.

2-1-4-3-10- معيار (8) IFRS 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 فهي تتطلب الإفصاح عن المنتجات والخدمات وعن المناطق الجغرافية وعن أهم الزبائن.

يتطلب المعيار الإفصاح عن معلومات مالية وصفية عن قطاعاتها التشغيلية التي تحقق شروط معينة للإفصاح.

- يطبق ابتداء من عام 2009 . حيث يتم استبدال المعيار14.

2-1-4-4- معايير القوائم المالية المجمعة

2-1-4-4-1- معيار رقم 27 القوائم المالية الموحدة [40] ص253

يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009 .

2-1-4-4-2- معيار رقم 28 المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة [40] ص225

يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتهما.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005 .

2-1-4-4-3- معيار رقم 31 التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة

يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة والتي يعرفها المعيار بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة وقد عرض المعيار أشكال المشاريع المشتركة وعرف الترتيب التعاقدي والعمليات تحت السيطرة المشتركة والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة.

- يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005 مع أخذ التعديلات على المعيار 27 لعام 2008.

2-1-4-4-4- معيار IFRS (3) اندماج الأعمال [51] ص720

يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 ويقتضي هذا المعيار:

1. استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن كافة عمليات الاندماج .
2. تحديد الشركة المشترية.
3. قياس تكلفة الاندماج بالقيمة العادلة.
4. أسس الاعتراف بشهرة المحل.
5. الاعتراف بالأصول والالتزامات عند الاندماج.

- يطبق المعيار ابتداء من عام 2004 ويطبق بعد تعديلات 2008 ابتداء من 2009 .

2-1-4-5- معايير الصناعات المتخصصة

2-1-4-5-1- معيار رقم 40 الممتلكات الاستثمارية

• ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلق بها.

• الممتلكات الاستثمارية: (أراض أو مباني) محتفظ بها .

(من قبل مستأجر بعقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية وليس من استخدامها في الإنتاج أو البيع.

• الممتلكات المشغولة من المالك: هي المحتفظ بها للاستخدام العادي.

- يطبق ابتداء من عام 2005.

2-1-4-5-2- معيار رقم 41 الزراعة

يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به.

- يطبق ابتداء من عام 2003 .

2-1-4-5-3- معيار IFRS (4) عقود التأمين [51] ص745

يهدف المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين التي يتم إصدارها من قبل أية مؤسسة تصدر مثل هذه العقود.

ويتناول المعيار إدخال تعديلات على محاسبة عقود التأمين وعلى الإفصاح المتعلق بها.

- يطبق ابتداء من 2005.

2-1-4-5-4- معيار IFRS (7) الأدوات المالية الإفصاح [40] ص301

يهدف المعيار إلى الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في قوائمها المالية، وذلك لتمكين مستخدميها من تقييم:

- أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة وأدائها.
- طبيعة ومدى المخاطرة التي تتعرض لها الشركة والناجمة عن الأدوات المالية وكيفية التعامل معها.

يكمل هذا المعيار كلاً من المعيارين 32 و39.

- يطبق ابتداء من عام 2007 .

تستخدم هذه المعايير للإعتراف ببنود البيانات المالية، حيث تعمل 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 المبحث الموالي.

2-2- المعلومة المحاسبية والقوائم المالية

2-2-1- النظام

2-2-1-1- تعريف النظام

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 ".

ومن هذا التعريف نجد أن النظام يتكون من المعايير التالية: [52] ص16

2-2-1-1-1- 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.

2-2-1-1-2 الهدف /الأهداف

يجب أن يسعى إلى تحقيق عدة أهداف بحيث تكون منسقة وغير متعارضة.

2-2-1-1-3 حدود النظام

إن كل نظام يعمل داخل حدود معينة وتتحدد علاقته بالبنية المحيطة به.

2-2-1-1-4 القواعد والإجراءات

تحكم عمليات التشغيل وخطوط الاتصال بين مكونات النظام وعلاقة النظام بالبنية المحيطة به قواعد وإجراءات التي تمكن من تحقيق الهدف المطلوب.

المحاسبة نظام متكامل للمعلومات يتكون من مجموعة من الأفراد والإجراءات والأنظمة وذلك بفرض تزويد أصحاب المصالح بكل ما يحتجون إليه من معلومات دقيقة ملائمة وكافية عن أنشطة المنشأة عن إختلاف أنواعها من أجل إنجاز الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وقيادة ورقابة بهدف اتخاذ قرارات هيكلية أو غير هيكلية بصورة فعالة وذات كفاءة عالية. [6] ص26

ويعرف النظام المحاسبي" بأنه مجموعة من الإجراءات القائمة على تسجيل ورقابة الأعمال أو الأنشطة المرتبطة مع كيان المحاسبة في المؤسسة وإبرازها في صورة تجميعية على شكل قوائم مالية وحسابات ختامية في إطار محدد من الأسس والقواعد والإصلاحات والتعاريف لخدمة هدف معين". [15] ص115

2-2-1-2- 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.

ويتكون النظام المفتوح من المكونات التالية:

2-2-1-2-1- المدخلات (Input)

مصدرها الأساسي البيئة أو المحيط الخارجي الذي يلعب دورا هاما في بقائه، وتتمثل في العناصر المختلفة 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.

2-2-1-2-2- 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.

2-2-1-2-3- مخرجات (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 و الأهداف 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 للمؤسسة 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.

2-2-2- المعلومة المحاسبية

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. [53] ص123

ويعرف أيضا أنها البيانات التي خضعت للتشغيل والتحليل والتفسير لتحقيق زيادة المعرفة لمتخذي القرارات ومساعدتهم لتحقيق أغراض معينة و تمكينهم من الحكم السديد على الظواهر والمشاهدات. [53] ص65 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 و تحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية. [16] ص12

2-2-2-1- نظام المعلومة المحاسبية

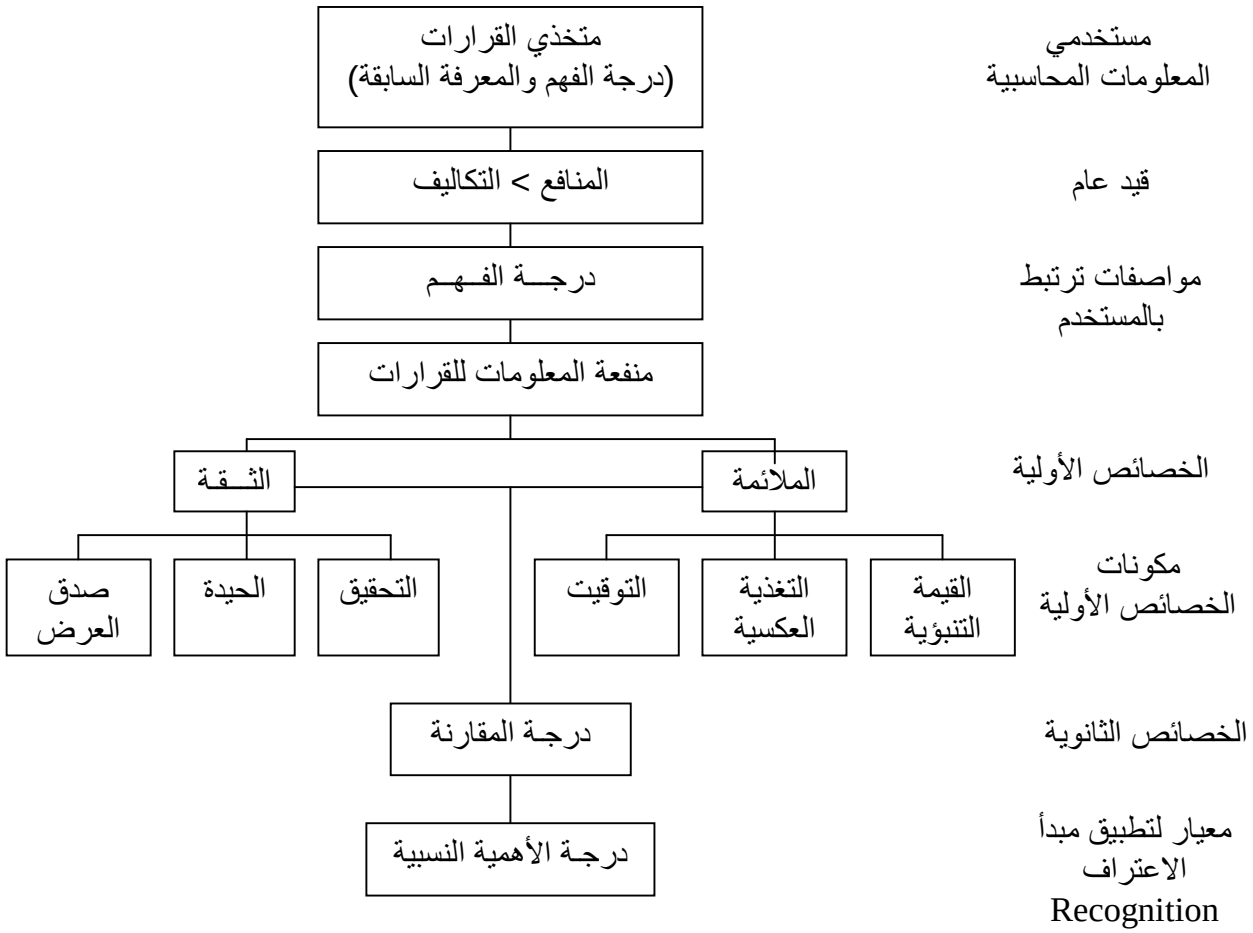
ذلك النظام الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات التي تعبر عن الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وإتاحة إمكانية تشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة للمهتمين بالوحدة الاقتصادية.[39] ص130

2-2-2-2- 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.[13] ص117

وقد 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 FASBعدة محددات هي التكلفة / المنفعة، الأهمية النسبية) كجزء من الإطار النظري. ويمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات في الشكل التالي:



الشكل رقم (03): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية [14] ص34

متخذو القرار والقابلية للفهم: 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 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. [13] ص195

الخصائص الأساسية: أشارFASB إلى أن الملائمة والمصداقية هما الأساسيتان اللتان تجعلا المعلومة المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار.

ا- الملائمة Relevance : يجب أن تكون المعلومة مؤثرة في القرار، حيث تساعد المستخدمين لها على تنبؤات عن نتائج الأحداث المستقبلية بزيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي وعلى تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة (القيمة الإسترجاعية 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.[54] ص70

ا-1- الوقت المناسب: من أهم خصائص المعلومات المحاسبية أن تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب للاستفادة 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

ا-2- التغذية العكسية: من الصفات الأساسية لنظم المعلومات قدرتها على التعديل وفقا للظروف الناتجة من التفاعل مع البيئة. وهذه الظروف يجب أن يسمح لها بالتأثير على أنشطة النظام ويتم ذلك باستخدام أسلوب التغذية المرتدة Feedback عن طريق أسترجاع المعلومات من مستخدميها الذين قدمتها لهم مع أخذ آرائهم عن تلك المعلومات من حيث ملائمتها وفعاليتها وفي اتخاذ القرارات وإرجاعها إلى معديها مرة أخرى. وتساعد التغذية المرتدة بذلك على إعادة تقييم العمل الذي يقوم به النظام وتحديد أي قصور في المدخلات والمخرجات أوعمليات تشغيل النظام، للوصول إلى نتائج سليمة من استخدام هذا الأسلوب على أن تتم في الوقت المناسب. وأن تعرض المعلومات المرتدة بالطريقة المناسبة لرفع مستوى أدائه.[52] ص26

ب- 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 لتقييم الفعلي للمعلومات. ولكي تتسم المعلومة المحاسبية بالمصداقية يجب تتوفر بها ثلاثة خصائص فرعية أساسية هي القابلية للتحقق، الصدق في العرض، الحياد.

* القابلية للتحقيق Verifiability : يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق 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.

* 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.[54] 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. [54] ص71

وعدا عن الخصائص النوعية الرئيسية المشار إليها أعلاه، لابد من الإشارة إلى بعض الخصائص النوعية الفرعية المتنوعة الأخرى وهي: [1] ص92

- إمكانية إجراء المقارنة Comparability : إن فاعلية المعلومات المحاسبية على عقد المقارنات بين بنود القوائم المالية لنفس السنة بين وحدة اقتصادية و أخرى، أو لنفس الوحدة بين سنة وأخرى تعتبر المدخل الأساسي والمنهج العلمي في إجراء التحليل المالي والمحاسبي.
- الثبات والانسياق في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية Consistency : حيث يستوجب الالتزام بإحدى السياسات المهمة في المحاسبة والمتمثلة بسياسات الثبات والانسياق في تطبيق 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 أهلاك 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.

2-2-2-3-أهمية المعلومة المحاسبية

أهتم 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 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. [15] ص84 ويتوقف ذلك على عاملين:

- مدى توافر المعلومات وتماثلها لجميع المستثمرين في سوق رأس المال.
- مدى فهم وتفسير السوق للمستثمرين و استيعابه للمعلومات.

يلعب الإفصاح دورا هاما في تحقيق الآلية الخاصة بسوق رأس المال من حيث تحديد الأسعار المناسبة للأسهم. 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 البيع) 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: [14] ص82

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 تغيرات 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: [52] 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.

2-2-2-4- عوامل انتشار نظم المعلومة المحاسبية

أن 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: [52] ص82

أ- التعقيد في العمليات الاقتصادية وأتساع إحجامها والتغيرات المستمرة في البيئة التي تتم فيها المعلومات.

ب- تداخل الأنظمة والأنشطة الفرعية للإدارة.

ج- التقدم السريع في الحسابات الإلكترونية.

د- تعدد احتياجات الإدارة للمعلومات.

2-2-2-5- وظائف نظم المعلومات المحاسبية

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة والمتمثلة في: [55] ص45

2-2-2-5-1- 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.

2-2-2-5-2- معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص ... الخ

بعد استلام 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 و التقارير المالية الإدارية.

2-2-2-5-3- توليد معلومات مفيدة لإتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين

يتم تأمين تلك المعلومات على شكل تقارير تصنف إلى فئتين: القوائم المالية والتقارير الإدارية.

أ- القوائم المالية: يبدأ إعدادها بإعداد ميزان المراجعة حيث يتم تصنيف أرصدة الحسابات في 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.

ب- 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.

2-2-2-5-4- 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.

2-2-2-5-5- تجميع المعلومات [56] ص38

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 و وسيلة 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.

2-2-2-6- 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. [13] ص23

2-2-2-6-1- 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 الاتصالات، وسائل إعداد البيانات.

2-2-2-6-2- 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.

2-2-2-6-3- البرامج

وهي من أجهزة المادية للنظم القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية فقط. وهناك نوعين من البرامج:

- 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.
- 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.

2-2-2-6-4- 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.

2-2-2-6-5- إجراءات التشغيل

يوجد نوعين من الإجراءات في نظم 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.

2-2-2-6-6- العنصر البشري

وهو أهم جزء من الأجزاء المادية لنظام المعلومات، حيث أنه يجعله قابل للتشغيل. حيث يتضمن نظام القائم على إستخدام الحسابات الإلكترونية محللي ومصممي النظم و واضعي 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.

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت برغم أنها 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.

2-2-3- القوائم المالية

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 والملحقة والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية. [14] ص13

أن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعاف عليها محاسبيا يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات المؤسسة من خلال فترة زمنية معينة وذلك من أجل معرفة مركزها المالي. [15] ص131

وبصفة عامة هي عبارة عن وسائل وأدوات لتجميع وتبويب البيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

وتعتبر القوائم المالية التقليدية من الأفضل 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. [57] ص67

2-2-3-1- أنواع القوائم المالية

تعد المشروعات العديد من القوائم المالية، منها أساسية يجرى إعدادها بصورة منتظمة ودورية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية ووفقا للقوانين ومعايير المحاسبة الدولية وتوصيات المنظمات المهنية، وهي: [58] ص17

2-2-3-1-1- 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.

2-2-3-1-2- قائمة الدخل

وتصور نتيجة عمل المشروع (ربح أو خسارة) من خلال فترة مالية معينة.

2-2-3-1-3- قائمة التدفقات النقدية

وتظهر التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) وحسب النشاطات، التشغيلية (النشاط الرئيسي للمنشأة) التمويلية (الاقتراض والائتمان) والاستثمارية (من الاستثمارات في الأصول المختلفة)، خلال فترات مالية معينة.

2-2-3-2-1-4- قائمة التغير بحقوق 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.

2-2-3-2-1-5- الملاحق

السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية. [59] ص481

2-2-3-2- أهداف القوائم المالية [57] ص73

- تهدف القوائم المالية لتوفير المعلومات حول المركز المالي, والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية .
- إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية على كل حال, لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن هذه القوائم تعكس لحد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية .
- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية, أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها, وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع القرارات الاقتصادية تضم, على سبيل المثال, قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانها.

2-2-3-3- الغرض من وضع القوائم المالية والفرضيات الأساسية لها

2-2-3-3-1- الغرض من وضع القوائم المالية [43] ص465

يضع هذا الإطار المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين, والغرض منه هو:

- مساعدة مجلس إدارة اللجنة في تطوير معايير محاسبة دولية جديدة و في 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 و في 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 و معايير 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.

2-2-3-3-2-2- الفرضيات الأساسية للقوائم المالية

2-2-3-3-2-2-1- 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. [38] ص91

2-2-3-3-2-2- الاستمرارية

يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة

يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم. بعد عرض المعلومة المحاسبية للقوائم المالية وأساسيات القوائم المالية سوف نحاول عرض للقوائم المالية من خلال المباحث التالية.

2-3-عرض قائمة المركز المالي

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.

2-3-1- تعريف قائمة المركز المالي

الميزانية هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، أي هي المرآة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه.

الميزانية وأن كانت لا تعد حسابا وفقا لنظام القيد المزدوج. فهي تعد في هيئة قائمة يدرج في جانبه الأيمن عناصر الأصول والأرصدة المدينة الأخرى وفي جانبه الأيسر عناصر الخصوم والأرصدة الدائنة الأخرى. [60] 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 إلتزامات سواء من قبل الملاك أو أتجاه الغير.[7] ص169

- وفقا للمعيار الدولي رقم1: 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 المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها.[57] ص111

2-3-2- مزايا قائمة المركز المالي

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية: [40] ص113

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من إلتزامات.

- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة إلتزامات 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 الإلتزامات 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 إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على إستمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
- معرفة سياسات الشركة تجاه إستثماراتها المالية.

2-3-3- فوائد وأهداف قائمة المركز المالي

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:[51] ص30

2-3-3-1- 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.

2-3-3-2- القدرة على سداد الديون طويلة الأجل

تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة سداد المنشأة للديون الطويلة الأجل عند الإستحقاق، فكلما كان على المنشأة إلتزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب إرتفاع 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.

2-3-3-3- 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 للإحتياجات 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.

2-3-4- 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 محددات: [51] ص31

2-3-4-1- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية

إن المعلومات الواردة في قائمة المركز المالي ذات موثوقية مرتفعة، لكنها موضع انتقاد 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.

2-3-4-2- التقديرات والحكم الشخصي

حيث تتضمن قائمة المركز المالي العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير و الحكم الشخصي ومن الأمثلة على دلك، تقدير الديون الممكن تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في قائمة المركز المالي.

2-3-4-3- 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.

2-3-5- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية في صلب الميزانية كحد أدني:[61] ص56

أ- الأصول الثابتة.

ب- الاستثمارات العقارية.

ج- الأصول غير ملموسة.

د- الأصول المالية (بخلاف المبالغ الموضحة تحت (هـ ، ح، ط)).

ه- الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

و- الأصول البيولوجية.

ز- المخزون.

ح- العملاء والمدينون المتنوعون.

ط- النقدية وما في حكمها.

ي- الموردين والدائنون المتنوعون.

ك- الأصول والالتزامات الضريبية وفق ما يتطلب ذلك المعيار محاسبي دولي رقم (12) ضرائب الدخل.

ل- المخصصات.

م- الالتزامات المالية (باستبعاد المبالغ الموضحة تحت (ي ، ل)).

ن- الضرائب المؤجلة وفق ما يتطلب ذلك المعيار محاسبي دولي رقم (12) ضرائب الدخل.

س-حقوق الأقلية المدرجة ضمن حقوق الملكية.

ع- رأس المال المصدر والاحتياطات المتعلقة بمساهمي شركة الأم.

2-3-6- المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات [62] ص115

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, و يجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمنشأة الأم والشركات التابعة والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة ويجب على المنشأة أن تفصح عمايلي إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:

أ- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل, وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة أسمية.
- مطابقة لعدد الأسهم غير المعدودة في بداية ونهاية السنة.
- الحقوق و الأفضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال.
- أسهم المنشأ التي تملكها المنشأ نفسها أو شركاتها الفرعية أو شريكاتها الزميلة.
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.

ب- وصف لطبيعة وغرض لكل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

ج- مبلغ أرباح الأسهم الموزعة أو المقترحة أو المصرح عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

د- مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

يجب على المنشأة التي هي بدون رأس مال مساهم مثل شركات الأشخاص الإفصاح عن المعلومات المعادلة للمعلومات المطلوب إعدادها طبقا للفقرة 76 (أ) مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والأفضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

2-3-7- عناصر قائمة المركز المالي

تتكون قائمة المركز المالي من العناصر التالية:

- الأصول.
- الخصوم.

2-3-7-1- 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

2-3-7-1-1- مفهوم الأصول

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. [63] ص19

2-3-7-1-2- تصنيفها:

تصنف الأصول إلى متداولة وغير متداولة.

2-3-7-1-2-1- الأصول المتداولة

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فإنه يعتبر الأصل متداول في الحالات التالية:

* عندما يكون من المتوقع بيعه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء دورة 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 2007 كل من المخزون والذمم المدينة التجارية حيث ينص على انه حتى ولم يتوقع تحويل هذه الأصول إلى نقدية خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية فانه 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 و يتم تصنيف البنود التالية كأصول متداولة: [38] ص188

2-3-7-1-2-1-1- النقدية وما في حكمها

ويشمل النقدية في الصندوق ويتألف من العملات المعدنية والعملات والشيكات 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 رقم7 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 آو اقل) 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.

2-3-7-1-2-1-2- الاستثمارات قصيرة الأجل

هي الأوراق المالية التي يمكن التعامل بها في السوق بسهولة و التي 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.

2-3-7-1-2-1-3- 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.

2-3-7-1-2-1-4- المخزون

وهو عبارة عن أصول محتفظ بها إما لأغراض البيع في إطار الأعمال العادية أو في صورة مواد أو إمدادات يراد استهلاكها في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات و ينبغي الإفصاح عن أساس تقدير القيمة.

2-3-7-1-2-1-5- 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.

2-3-7-1-2-2- الأصول غير المتداولة [38] ص192

ويستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في 2007 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 الغير متداولة والاستثمارات طويلة الأجل, والعقارات والآلات والمعدات والأصول المعنوية والأصول المتنوعة الأخرى كما سيرد شرحه.

2-3-7-1-2-2-1- 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:

1- الأوراق المالية المتعلقة بالديون و حقوق 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.

2- الأصول المادية: وهي التي لا يتم استخدامها حاليا في التشغيل مثل الآلات الزائدة أو الفائضة المحتفظ بها كاحتياطي.

3- الاستثمارات المحتفظ بها في صناديق خاصة: مثل صناديق المعاشات والمبالغ المحتفظ بها من أجل إجراء توسعات للمصنع أو المؤسسات.

2-3-7-1-2-2-2- 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, و ينبغي الإفصاح عن هذه البنود إلى جانب مجمع الإهلاك الخاص بها, و يجب كذلك بيان مجمع الإهلاك حسب المجموعات الرئيسية للأصول القابلة للإهلاك وبالإضافة إلى بيان المبالغ في الميزانية فإن الإيضاحات المتممة للميزانية يجب أن تحتوي على أرصدة المجاميع الرئيسية للأصول القابلة للإهلاك حسب الطبيعة أو الوظيفة في تاريخ الميزانية وكذلك يجب وصف للأسلوب المتبع في حساب الإهلاك.

2-3-7-1-2-2-3- الأصول المعنوية

هي الأصول غير المادية الخاصة بمنشأة الأعمال والتي تعود حيازتها على الملاك بمنافع متوقعة وتضم شهرة المحل, والعلامات التجارية و براءة الاختراع و حقوق 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.

2-3-7-1-2-2-4- 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.

2-3-7-2- الخصوم وتصنيفاتها

2-3-7-2-1- مفهومها [62] ص501

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:

- يتطلب الالتزام أن تقوم المنشأة بتسوية الالتزام الحالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفادي الالتزام.
- وقوع الحدث الملزم للمنشأة.

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.

2-3-7-2-2- تصنيفاتها [57] ص130

ونفس الشيء بالنسبة للالتزامات فإنها تبوب متداولة وغير متداولة.

2-3-7-2-2-1- 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.

2-3-7-2-2-2- الالتزامات غير المتداولة

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 حد 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.

2-3-7-2-2-3- 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.

2-3-7-2-2-4- حقوق الملكية وتصنيفاها

2-3-7-2-2-4-1- مفهومها [64]

هي حق الملكية على موجودات المنشأة بعد طرح جميع مطلوباته وبمعنى آخر هي الحصة المتبقية من الأصول بعد استبعاد أو طرح الالتزامات.

2-3-7-2-2-4-2- تصنيفاتها [51] ص40

تمثل حقوق الملكية حصة المساهمين في أصول المنشأة وهي توضح النتائج الصافية التراكمية للمعاملات و الأحداث الماضية.

أ- أسهم رأس المال: وتتألف من القيمة الاسمية أو المصرح بها للأسهم العادية والممتازة وينبغي ذكر عدد الأسهم المصرح بها والعدد المصدر والعدد المتداول بوضوح وفيما يتعلق بالأسهم الممتازة فإنه يجب بيان السمات التالية كمثال على ذلك: 6% أسهم ممتازة متراكمة الأرباح 1000 قيمة اسمية, قابلة للسداد بسعر 110 دينار, 10000 سهم مصرح به و متداول.

الأسهم العادية : القيمة الاسمية للسهم الواحد 10 دينار, عدد الأسهم المصرح بها 2 مليون سهم, عدد الأسهم المصدرة و المتداولة 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.

ب- رأس المال الإضافي المدفوع: هناك مجموعتان رئيسيتان لرأس المال الإضافي المدفوع وهما :

ب-1)- رأس المال المدفوع الزائد عن القيمة الاسمية أو المصرحة وهو الفرق في السعر الإصدار الفعلي والقيمة الاسمية أو المصرح بها والمبالغ الزائدة يجب الإفصاح عنها على حد لكل من السهم العادي والممتاز.

ب-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.

ج- رأس المال الموهوب: وهو التبرعات غير النقدية المقدمة من حملة الأسهم أو الأطراف الخارجية مثل تقديم أراضي ومباني ومعدات وأوراق مالية للمنشأة.

د- الأرباح المحتجزة: هي الأرباح المتراكمة التي لم يتم توزيعها على المساهمين وتنقسم إلى: [64]

- مخصصة: وهي مبالغ معينة من الأرباح المحتجزة التي لن يتم توزيعها على المساهمين كتوزيعات أرباح.
- غير المخصصة: الأرباح المتاحة لتوزيع كأرباح أسهم.

تصنيفات رأس مال الشركاء: [38] ص204

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 .

2-3-8- الإفصاحات التكميلية [57] ص138

الإضافة 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:

2-3-8-1- التفسيرات والشروح الموضوعية بين أقواس:(parenthetical xplanation)

يتم الإفصاح عن المعلومات التكميلية من خلال التفسيرات المذكورة بين أقواس عقب بنود الميزانية المناسبة وتختلف التفسيرات المذكورة بين أقواس عن الهوامش والجداول المؤيدة على أنها تقدم الإفصاح في صلب الميزانية أو القائمة المالية وكمثال:

رأس المال المملوك (القيمة الاسمية 10 دينار, 300 ألف سهم مصرح به, 120000 سهم مصدر(1200000 دينار)).

2-3-8-2- الهوامش

إذا لم يكن من الممكن الإفصاح عن المعلومات الإضافية في تفسير قصير وموجز مبينا بين قوسين فإنه ينبغي استخدام الهوامش و كمثال:

إبراز أنواع المخزون المختلفة

منتجات تامة	× ×
منتجات تحت الصنع	× ×
مواد خام	× ×
	———
	× ×

2-3-8-3- 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 (06) : حسابات المدينين [57] ص139

حسابات العملاء	× × ×
أوراق القبض	× × ×
شركة	× × ×
الشركات التابعة غير المجمعة	× × ×
أخرى	× × ×
ناقص مخصصات عملاء مشكوك فيهم	× × ×
المجموع	× × ×

2-3-8-4- 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 دينار من الحسابات المدينة كضمان لقرض مصرفي قدره سبعة مليون دينار:

الحسابات المدينة المرهونة للبنك 1000000.

وسوف تتضمن الالتزامات الجارية ما يأتي:

القرض البنكي المستحق الدفع – مضمونا بالحسابات المدينة 1000000.

هـ- 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 تقل) من القيمة الاسمية للسند المستحق السداد.

2-3-9- إفصاحات أخرى[57] ص144

2-3-9-1- إفصاحات الأطراف ذو العلاقات

في القوائم المالية يجب أن يتم الإفصاح عن المعاملات الهامة بين الأطراف ذوي العلاقات والمعيار المحاسبي الدولي رقم 24 يعرفها « تحويل الموارد و الالتزامات 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.

2-3-9-2- الإفصاح عن المبالغ المقارنة للفترة السابقة

ينص المعيار الدولي(1) على أن القوائم المالية يجب أن يتضمن أرقام مناظرة للفترات السابقة والكثير من المؤسسات تتضمن تقاريرها السنوية ملخصات لمدة 05 أو 10 سنوات وذلك من أجل زيادة منفعة القوائم المالية وكذلك تسمح لمحللي القوائم المالية بمعرفة الداء الفعلي للمنشأة .

2-3-9-3- 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 تؤثر على الوضعية المالية للمنشأة.

2-3-9-4- 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 ملك أصل ما, أو انخفاض التزام ما, أو تلف أصل ما, أو تكبد التزام ما.

2-3-10- شكل الميزانية [57] ص141

يجب أن تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في عنوانها على ثلاثة عناصر:

- المنشأة المعروض مركزها المالي؛
- عنوان أو اسم 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 ...), و يجب 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:

2-3-10-1- شكل التقرير

يتم في هذا الشكل عرض بنود الميزانية سطر بعد سطر ومن أعلى إلى أسفل كما يلي:

الجدول رقم (07) : قائمة المركز المالي على شكل التقرير[57]

الأصول	
البيان	**المبالغ**
أصول غير متداولة	xxx

أصول متداولة	×××
إجمالي الأصول	×××
الخصوم	×××
إلتزامات متداولة	×××
حقوق الملكية	×××
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	×××
المجموع	×××

2-10-3-2- شكل الحساب

ويتبنى هذا الشكل مفهوم التوازن بين جانبين الجانب الأيمن يخص الأصول والجانب الأيسر يخص الخصوم.

الجدول رقم (08) : قائمة المركز المالي على شكل حساب [57] ص153

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

2-4-عرض قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية

2-4-1- 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.

2-4-1-1- 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. [38] ص204

2-4-1-2- الدخل المحاسبي

يمكن تعريف الدخل المحاسبي بطريقة إجرائية على أنه الفرق بين الإرادات المحققة الناشئة عن العمليات خلال الدورة ومقابلها التكاليف التاريخية.

2-4-1-3- 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.[54] 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.

2-4-1-4- قائمة الدخل وفقا لمفهوم نشاط التشغيل

وتعني الاهتمام بحساب الدخل التشغيلي من العمليات التشغيلية للمشروع وإهمال العمليات الثانوية.

2-4-1-5- 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. [59] ص483

2-4-1-6- مزايا قائمة الدخل

تحقق قائمة الدخل المزايا والخصائص التالية: [40] ص120

- 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، و يستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- معرفة أمكانية توزيع الأرباح 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 إستمرارية المنشأة أو بناءا على تصفيتها.
- احتساب بعض نسب المالية مثل نسب الربحية.

2-4-1-7- 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: [51] 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.

2-4-1-8- محددات قائمة الدخل

نظرا لكون صافي الدخل هو رقم تقديري ويعكس عدد من الإفتراضات، فإن على مستخدمي هذه القوائم إدراك أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوة منها، ومن هذه المحددات: [51] ص47

2-4-1-8-1- 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.

2-4-1-8-2- 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.

2-4-1-8-3- 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 المنشأة لأخرى.

2-4-1-9- عناصر قائمة الدخل [54] ص173

هناك عناصر أساسية يجب إظهارها في صلب قائمة الدخل وهي:

2-4-1-9-1- 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.

2-4-1-9-2- 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.

2-4-1-9-3- المكاسب

هي زيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.

2-4-1-9-4- الخسائر

هي انخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) من صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك.

2-4-1-10- المعلومات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل [57] ص142

ينص المعيار المحاسبي الدولي المعدل على أنه يجب كحد أدنى أن تشمل قائمة الدخل على البنود التالية (إذا كانت وثيقة الصلة بعمليات المنشأة عن الفترة محل الدراسة).

- الإيراد.
- نتائج أنشطة التشغيل.
- تكاليف التمويل.
- نصيب الأرباح أو الخسائر من الشركة الأصلية والمشروعات المشتركة التي محاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

- مصروف الضرائب.
- الربح أو الخسارة من الأنشطة.
- البنود غير العادية.
- حقوق الأصلية.
- صافي الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة.

2-4-1-11- المعلومات الأخرى في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات [57] ص142

- تحليل المصروف تأسيسا على طبيعتها ووظيفتها.
- إذا تم تبويب المصروفات حسب وظيفتها يتم الإفصاح عن:
  - مصرف إحلال الأصول الملموسة.
  - مصروفات استنفاذ الأصول الملموسة.
  - تكاليف الموظفين.
  - توزيعات الأرباح لكل سهم المعلنة أو المقترحة.

2-4-1-12- كيفية إعداد قائمة الدخل [65] ص143

ويتم إعداد قائمة الدخل من خلال الخطوات التالية:

- 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 خدمات التي تم بيعها خلال الفترة المالية وتشمل تكلفة الإنتاج المباع:

  أ. مصروفات الشراء.

  ب. مصروفات التشغيل.

  ج. 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:

أ- إضافة الإيرادات الأخرى مثل إيراد الأوراق المالية أو الإيرادات المتنوعة ويترتب على ذلك إما زيادة مجمل الربح أو نقص مجمل الخسارة.

ب- 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.

2-4-1-13- الشكل العام لقائمة الدخل متعددة المراحل وفق الدخل الشامل

إن قائمة الدخل المتعددة المراحل يمكن أن تظهر جميع أو بعض الأجزاء السبعة التالية:[13] ص272

2-4-1-13-1- جزء النشاط التشغيلي

وهو تقرير عن الإيرادات والمصروفات الخاصة بالنشاط الرئيسي أو المعتاد في الوحدة، ويتكون من الأجزاء الفرعية الأربعة:

2-4-1-13-1-1- إيرادات البيع

حيث يطرح من إجمالي إيرادات البيع المردودات والمسموحات والحسومات للوصول إلى صافي إيراد البيع.

2-4-1-13-1-2- تكلفة البضاعة المباعة

سواء في منشأة صناعية أو تجارية، وتتضمن عرضا لتكلفة البضائع التي تم بيعها لتوليد إيرادات البيع.

2-4-1-13-1-3- 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.

2-4-1-13-1-4- المصاريف الإدارية أو العامة

رواتب الموظفين الإداريين، مطبوعات، مصاريف تأمين، استهلاك تجهيزات المكاتب، ماء وكهرباء... .

2-4-1-13-2- 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:

2-4-1-13-2-1- إيرادات أخرى ومكاسب

وهي إيرادات النشاط الثانوي كالإيجار الدائن وإيرادات أوراق مالية... وذلك المكاسب على الأساس الصافي مثل مكاسب رأسمالية ومكاسب تغيرات أسعار العملات الأجنبية... .

2-4-1-13-2-2- مصروفات أخرى وخسائر

وهي مصروفات الثانوي كفوائد السندات. وتعرض الخسائر على الأساس الصافي، مثل خسائر رأسمالية وخسائر تغيرات أسعار العملات الأجنبية ... .

2-4-1-13-3- ضريبة الدخل

وهي الضريبة المفروضة على العمليات المستمرة.

2-4-1-13-4- 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.

2-4-1-13-5- بنود غير عادية

المكاسب والخسائر الجوهرية الناجمة عن البنود غير العادية كالتأميم أو خطر 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.

2-4-1-13-6- 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 الاهتلاك المعجل إلى الاهتلاك وفق القسط الثابت.

2-4-1-13-7- تحديد عائد السهم (EARNINGS PER SHARE)

تطالب مهنة المحاسبة بالإفصاح عن عائد السهم كملحق في نهاية قائمة الدخل.

2-4-2- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل في 1997 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 الجزيئات 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.[57] ص160

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. تقتضي 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: [57] ص173

أ. 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 الدولي رقم (8).

ب. 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:

1. 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 - وأيضا:

2. 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.

3. 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.

2-4-2-1- مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية [40] ص126

تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

2-4-2-2- 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 (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.

2-5-عرض قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات

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 الحسابي رقم (95) [66] والذي أصبح نافذا في عام 1988, ونفس التغيير حدث في المملكة المتحدة من خلال إصدار المعيار البريطاني FRS1 في سنة 1991(ومع ذلك فان القواعد التي وضعها المعيار البريطاني قد تغيرت جوهريا في أكتوبر 1996 وذلك فان 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 ألان المحور الموضوع لعملية إعداد القوائم المالية, وبصفة عامة فان المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تماثل المتطلبات الواردة في المعيار الأمريكي والمعيار البريطاني الأصلي قبل تعديله في عام 1996.

2-5-1- تعريف قائمة التدفقات النقدية [51] ص 54

هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية.

2-5-2- التعريف بالمصطلحات [61] ص ص 5-7

2-5-2-1- النقدية

هي النقدية في الخزينة والصندوق (المتاحة في اليد) بالإضافة إلى الودائع الجارية (تحت الطلب) في البنوك أو المؤسسات المالية.

2-5-2-2- ما في حكم النقدية

هي استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة تتصف بما يلي:

أ- قابلة إلى التحويل إلى مقدار معلوم من النقدية.

ب- 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 وأموال سوق المال.

2-5-2-3- الطريقة المباشرة

وهي طريقة تؤدي إلى إظهار النقدية المحصلة والمدفوعة لأنشطة التشغيل حسب المكونات الأساسية للنقدية المحصلة والنقدية المدفوعة.

2-5-2-4- 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.

2-5-2-5- أنشطة التمويل

هي العمليات التي تسبب تغيرات في حجم وهيكل رأس المال والقروض.

2-5-2-6- 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.

2-5-2-7- أنشطة التشغيل

هي العمليات التي لا تصنف ضمن أنشطة التمويل أو أنشطة الاستثمار وتتضمن عادة إنتاج و تسليم السلع وتأدية الخدمات.

2-5-3- مزايا قائمة التدفقات النقدية

تحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية: [40] 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.

2-5-4- فوائد وأهداف قائمة التدفقات النقدية [61] ص 5-7

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.

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 لتقديم قائمة التدفقات النقدية مرتبطة بقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقد سلط عليها الضوء بمعرفة المعيار المحاسبي الدولي (7) على النحو التالي: [38] ص315

- 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 كمؤثر 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 التالي:

أ- تفيد قائمة التدفقات النقدية في مقارنة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية للمستقبل بمعلومات التدفقات النقدية للسنة الجارية.

ب-تعتبر قائمة التدفقات النقدية ذات قيمة في تقييم العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية وفي تقييم أثر تغيرات الأسعار.

2-5-5- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية[40] 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 باقتناء المنشآت التابعة والتخلص منها ووحدات الأعمال الأخرى يجب عرضها بشكل منفصل ـ أي في قائمة تدفقات نقدية منفصلة ـ وتصنيفها كنشاطات استثمارية، مع إفصحات إضافية أخرى تتعلق بإجمالي قيمة الشراء أو البيع، و كذلك 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:

أ- 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).

ب- 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).

ج- النقدية المستلمة والمدفوعة المتعلقة بالودائع تاريخ الاستحقاق الثابت.

د- 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:

أ- ممارسة السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

ب- استئجار الأصول استئجار 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.

2-5-6- شكل ومحتوى قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية لتقديم المعلومات الآتية للمستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين:[14] 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 المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (95) الشكل والمحتوى لقائمة التدفقات النقدية والتي يجب أن تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التالية: [67] ص60

2-5-6-1- الأنشطة التشغيلية

هي التدفقات النقدية الناتجة من العمليات الرئيسية للمشروع من بيع وشراء السلع وكافة العلميات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع.

2-5-6-2- الأنشطة الاستثمارية

وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون والملكية (الأسهم والسندات) الشركات الأخرى.

2-5-6-3- الأنشطة التمويلية

هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على مواد التمويل للأصول سواءً من قروض أو من إصدار أسهم.

ويمكن توضيح قائمة التدفقات النقدية في الشكل الموالي:

الجدول رقم (09) : قائمة التدفقات النقدية [14] ص158

شركـــة		
قائمة التدفقات النقدية		
عن السنة المنتهية في 31 / 12 / ×200		
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة 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 صافي النقدية من التشغيلية إعداد التدفقات الأنشطة بإحدى الطريقتين:

- الطريقة المباشرة: 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 المشتراة وسداد المصروفات التشغيلية المختلفة. ويظهر هذا الجزء في قائمة التدفقات النقدية كما يلي:

الجدول رقم (10) : التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة المباشرة [14] 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: 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 يلي:

الجدول رقم (11) : التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للطريقة غير المباشرة [14] 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		××××

2-5-7- 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.

2-5-8- أهداف الإيضاحات

حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (01) فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية: [51] ص55

- 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، ألا 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 على عملية مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة، وهذا الترتيب هو:

- عبارة تفيد بامتثال المنشأة للمعايير المحاسبية الدولية.
- 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 نفس ترتيب القوائم المالية.
- إفصاحات أخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالإلتزامات 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.

2-5-9- 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 الإستعمال عند إجراء اختبار تدني قيمة الموجودات.

الخلاصة

كان الاعتقاد قبل الثلاثينيات من القرن الماضي بأن الميزانية هي الشكل الأكثر فائدة من وجهة الدائنين, ثم تلاه اعتقاد آخر يرى بأن قائمة الدخل هي الأكثر ملائمة وأهمية على أساس أنها تقدم أفضل المعلومات للمستثمرين والمساهمين. وتتجه حاليا الاهتمامات إلى قائمة التدفقات النقدية والقوائم المالية المعدلة وفقا لمستويات الأسعار, والقوائم المالية الفترية وذلك تنازلا لخدمة فئة واسعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية. ولقد لازم مراحل التحول السابق ظهور أوجه قصور في الممارسة المحاسبية تسببت في التغيرات المتتالية التي عرفتها البيئة المحاسبية الداخلية و الخارجية, وقد نصت المهنة المحاسبية للانتقادات التي وجهت إليها من طرف مستخدمي التقارير المالية بسبب عجزها عن مواكبة التغيرات في الأنماط التنظيمية التي عرفها المال والأعمال, وخاصة بعد أزمة الثلاثينيات من القرن الماضي حيث عرفت معظم دول العالم المتطور ظهور جمعيات وتنظيمات محاسبية مهنية وحكومية وخاصة التي تقوم بعمل الإصدارات مدركة للحاجة إلى المعايير المحاسبية و الظروف 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 والتي يتم مراجعتها وفقا لمعايير دولية للمراجعة التي سيتم التطرق إليها في الفصل الموالي.

وفي الأخير يمكن استقراء من هذا الفصل 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.

الفصل 3
مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية

إن المراجعة ميدان هام و واسع، ورغم التطور المذهل والسريع 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, رغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة بين بلد وآخر, إلا أنها تخضع كلها للمراجعة.

والإجراءات الأولية لمراجعة العمليات والدفاتر المحاسبية، والتي غالبا تبدأ بإجراءات المراجعة الحسابية التي تهدف إلى التحقق من خلو المستندات والدفاتر والسجلات من الأخطاء أو الغش مع الأخذ بالاعتبار أن بدؤها يبدأ بعد إقفال عمليات الشهر حتى لا يتم إدخال أي تعديلات على الدفاتر بعد مراجعته، ثم المراجعة المستندية التي تؤديها بقصد التأكد من صحة التصرفات التي تمت خلال الفترة.

وتعمل لجنة معايير المراجعة الدولية جاهدة على تضييق تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات ومعايير المراجعة والإجراءات المتعلقة بمراجعة البيانات المالية, وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية, لذلك سوف نتناول من خلال هذا الفصل كيفية مراجعة القوائم المالية بحسب ما جاءت في المعايير الدولية.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ما يلي:

- ماهية معايير المراجعة الدولية.
- طرق ومنهجية المراجعة.
- تقارير مراجعة القوائم المالية.
- مراجعة قائمة المركز المالي.
- مراجعة قائمة الدخل.

3-1- ماهية معايير المراجعة الدولية

أن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين، 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 المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى يكون مقصرا.

3-1-1- مفهوم معايير المراجعة الدولية

من أهم ما يميز مراجعة الحسابات كمهنة، أنها تؤدي بمعرفة مؤهل مدرب مستقل ومحايد مسؤول مهنيا.

3-1-1-1- ماهية معايير المراجعة

تمثل معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، المعايير المتعارف عليها. وهي عبارة عن إرشادات عامة تساعد مراقب الحسابات في الوفاء بمسؤولية المهنة عند مراجعة القوائم المالية.

أن 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. [68] ص41

معايير المراجعة هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، لأنها تمثل الإطار العام لعملية المراجعة. [20] ص91

3-1-1-2- تقسيم المعايير [30] ص41

3-1-1-2-1- معايير عامة General Standard

- 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 حياد في الاتجاه الذهني.
- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

3-1-1-2-2- معايير العمل الميداني Standards of Field Work

- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والأشراف عليهم على نحو ملائم.
- يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتواصل إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة.

3-1-1-2-1-3- معايير التقريرStandards of Reporting

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تنفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يذكر بالتقرير 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 مسئوليته.

3-1-1-3- فوائد معايير المراجعة الدولية [20] ص99

لمعايير المراجعة فوائد عديدة، على شرطك أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري، ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم يلزم 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.

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 وبالغم 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 مستوي 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.

3-1-2- تقديم هيئة المعايير المراجعة الدولية

أن وضع 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 بنسيج علاقات قوية مع أصحاب المصلحة فيه يمكن من خلالها تطوير إتصالات ملائمة وتعزيز التفاهم المتبادل.

3-1-2-1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

وهو منظمة عالمية للمحاسبة تأسس عام 1977، تخدم المصلحة العامة بتعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنة عالية المستوي والتشجيع على اعتمادها. [39] ص110

ويضم في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلدا و ولاية قضائية، يمثلون أكثر من 2,5 مليون محاسب. ويضع إتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات مراجعة الحسابات والضمان، والتعليم، والسلوك وآداب المهنة المحاسبية في القطاع العام. ويصد الإتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوي عال. [69] ص5

ويضم الإتحاد في عضويته بعض الدول العربية مثل: البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

وينفذ برنامج عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية: [39] ص110

- لجنة التعليم: وتضم معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (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 الإتحاد.
- 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 الإتحاد.
- 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.

3-1-2-2- لجنة المراجعة الدولية IAPC

أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

ويتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد. 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.

ويتكون المجلس من رئيس متفرغ و17عظوا 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. [69] ص6

3-1-3- السلطة المرتبطة بالمعايير الدولية التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في المقدمة المقترحة للمعايير الدولية حول رقابة الجودة و المراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة إلى أن السلطة المرتبطة بالمعايير التي أصدرها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد تتمثل في الآتي: [70] 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.

3-1-4- السلطة المرتبطة ببيانات الممارسة التي إصدارها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في المقدمة المقترحة للمعايير الدولية حول رقابة الجودة و المراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة إلى أنه تم أصدر 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 والمعايير الدولية لعمليات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة على التوالي، لذلك يجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين معي 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:[71] 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.

3-1-5- التراث العربي الإسلامي وعلاقته بمعايير المراجعة [20] ص100

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 :﴿ قال أجعلني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم ﴾[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: ﴿.....وإذا قلتم فاعدلوا ولو كان ذا قربى..... ﴾[سورة الأنعام: 152] أما في العناية المهنية الواجبة فيقول عز وجل: ﴿ يأيها الذين أمنوا أوفوا بالعقود..... ﴾[سورة المائدة: 1].

وفي التخطيط كان تفسير سيدنا يوسف لحلم ملك مصر بقوله﴿ قال تزرعون سبع سنين دأبا فما حصدتم فذروه في سنبله إلا قليلا مما تأكلون (47) ثم يأتي من بعد ذلك سبع شداد يأكلن ما قدمتم لهن إلا قليلا مما تحصنون (48) ثم يأتي من بعد ذلك عام فيه يغاث الناس وفيه يعصرون (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 : ﴿يأيها الذين أمنوا إذا جاءكم فاسق بنبإ فتبينوا أن تصيبوا قوما بجهالة فتصبحوا على ما فعلتم نادمين ﴾[سورة الحجرات: 6] والتي نزلت في الوليد بن عقبة عندما بعثه الرسول ﷺ إلى بني المصطلق لجمع الزكاة.

وفي الغش والنهي عنه نزلت سورة المطففين، وقال الرسول ﷺ " من غشا 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).

3-1-6- قائمة عناوين معايير المراجعة

يمكن عرض معايير المراجعة الدولية في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) : جدول قائمة عناوين المعايير[72] ص582

الرقم	أسم المعيار	الرقم	أسم المعيار
100- 999	معايير المراجعة الدولية	310	معرفة طبيعة عمل المنشأة- تم سحبه
100- 199	أموال تمهيدية:	315	فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
120	إطار المعايير الدولية للمراجعة - تم سحبه	320	الأهمية النسبية(المالية)في المراجعة
200- 299	المبادئ العامة والمسؤوليات:	330	إجراءات المراجع استجابة للمخاطر المقيمة
200	الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية	400	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية- تم سحبه
210	شروط التكليف بالمراجعة	401	المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب - تم سحبه
220	رقابة الجودة لعمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية	402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
230	توثيق المراجعة	500- 599	أدلة المراجعة:
240	مسؤولية المراجع في اعتبار الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية	500	أدلة المراجعة

الرقم	أسم المعيار	الرقم	أسم المعيار
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية	501	أدلة الإثبات-اعتبارات إضافية لبنود محددة
260	الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة	505	المصادقات الخارجية
300- 499	تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء:	510	التكليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية
300	التخطيط لمراجعة البيانات المالية	520	الإجراءات التحليلية
530	عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الأخرى	720	المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة
540	مراجعة التقديرات المحاسبية	800- 899	المجالات المتخصصة
545	مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة	800	تقرير المراجع المستقل عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة
560	الأحداث اللاحقة	1000-1100	البيانات الدولية لمهنة المراجعة:
570	استمرارية المنشأة	1000	إجراءات المصادقة المتبادلة بين البنوك
580	إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)	1002	بيئة تكنولوجيا المعلومات- أنظمة الحاسبات المباشرة– تم سحبه
600- 699	الاستفادة من عمل آخرين:	1003	بيئة تكنولوجيا المعلومات- أنظمة قاعدة الحاسبات – تم سحبه
600	الاستفادة من عمل مراجع آخر	1004	العلاقة بين مراقبي النشاط المصرفي ومراجعي المصرف الخارجيين
610	مراعاة عمل التدقيق الداخلي	1005	الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة
620	الاستفادة من عمل الخبير	1006	مراجعة البيانات المالية للمصارف
700- 799	نتائج وتقارير المراجعة:	1007	الاتصالات مع الإدارة– تم سحبه

الرقم	أسم المعيار	الرقم	أسم المعيار
700	تقرير المراجع حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات- الغرض العام	1008	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية- خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب - تم سحبه
701	التعديلات على تقرير المراجع المستقل	1009	طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب- تم سحبه
710	الأرقام المقارنة	1010	اعتبارات الأموال البيئية عند مراجعة البيانات المالية
1011	مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمراجعين- تم سحبه	3699-3000	المعايير الدولية لعمليات التأكيد عدا عن عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية
1012	مراجعة الأدوات المالية المشتقة	3399-3000	تنطبق على جميع عمليات التأكيد:
1013	التجارة الإلكترونية- التأثير على مراجعة البيانات المالية	3000	عمليات التأكيد عدا عن عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية
1014	تقديم المراجعين للتقارير حول الامتثال للمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية	3699-3400	المعايير المحددة موضوع البحث:
2699-2000	المعايير الدولية لعمليات المراجعة	3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية (معيار المراجعة الدولي 810 سابقا)
2400	عمليات مراجعة البيانات المالية (معيار المراجعة الدولي السابق910)...	4699-4000	المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة:
2410	مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المراجع المستقل للمنشأة ...	4400	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية (معيار المراجعة الدولي 920 سابقا)
4410	التكليف بإعداد المعلومات المالية (معيار المراجعة الدولي 930 سابقا)		

3-2- طرق و منهجية 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.

3-2-1- أدلة الإثبات

بما أن عمل المراجع الخارجي يعتمد على الفحص الانتقادي لذلك يتطلب منه البحث عن أدلة وإثباتات لكل مرحلة من المراحل.

3-2-1-1- مفهوم أدلة الإثبات

يشير مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي في معيار المراجعة الدولي 500 إلى أن أدلة المراجعة تعني جميع المعلومات التي يستخدمها المراجع للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المراجع رأي المراجعة. [73] ص306

يعني أنها كل ما يؤكد أو يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة وعرض المعلومات، تعتمد أدلة الإثبات علي جهد المراجع.

3-2-1-2- أنواع أدلة الإثبات

يمكن أن نميز بين مجموعة من أنواع أدلة الإثبات ومنها: [21] ص128

3-2-1-2-1- الوجود الفعلي أو المادي

يعتبر هذا النوع 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.

3-2-1-2-2- 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 ...الخ، ومستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

3-2-1-2-3- 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.

3-2-1-2-4- الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع

يستعمل هذا الدليل 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.

3-2-1-2-5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام 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.

3-2-1-2-6- 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.

3-2-1-2-7- 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.

3-2-1-3- وسائل الحصول على أدلة الإثبات

هناك بعض الوسائل والتقنيات التي يعتمد عليها المراجع في جمع الأدلة منها: [21] ص133

3-2-1-3-1- الجرد الفعلي

أي التأكد من الوجود المادي لعناصر الأصول من خلال حضور المراجع لعملية الجرد المادي، يعتبر محضر الجرد وثيقة أساسية إذا تمت المصادقة عليه من جميع أطراف لجنة الجرد.

3-2-1-3-2- التدقيق الحسابي للعمليات

هي عبارة عن مراجعة حسابية للتأكد من صحة المجاميع ومراجعة نقل المبالغ من صفحة إلى أخرى أو ترحيلها من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ.

3-2-1-3-3- التدقيق المستندي

على التأكد من قانونية المستندات فيجب أن تتوفر في السند الشروط التالية:

- 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.

3-2-1-3-4- 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.

3-2-2- مراحل تدخل المراجع

حسب نظرية المراجعة هناك ثلاث مراحل أساسية لتدخل المراجع وهي:

- مرحلة التعرف على المؤسسة موضوع المراجعة.
- مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- فحص الحسابات وإصدار التقرير.
- أن المرحلة الأولى (التعرف على المؤسسة) 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.

3-2-2-1- المرحلة الأولى:التعرف على المؤسسة موضوع المراجعة

تعتبر هذه المرحلة أساسية في بداية عملية المراجعة حيث أنها تسمح للمراجع باكتساب معلومات شاملة وعلى عناصر فهم جديدة على المؤسسة موضوع المراجعة وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي: [74] ص69

3-2-2-1-1- الأشغال الأولية

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

3-2-2-1-2- الاتصالات الأولى مع المؤسسة 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 المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه لأنه قد يتعذر عليه تكرارها.

3-2-2-1-3- انطلاق الأشغال

يحصل المراجع على نظرة عامة، وشاملة وكاملة حول المؤسسة 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.

3-2-2-2- المرحلة الثانية: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

3-2-2-2-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات و السياسات التي توضع لتؤمن وتؤكد أن الأهداف المحددة من قبل الإدارة قد تم تحقيقها. [75] ص56

ومحاسبيا، الإجراءات الرقابية المهمة التي تساعد في أداء العمل هي التي:

- تقدم البيانات المالية الدقيقة والصحيحة.
- تحافظ على أصول المؤسسة.

فالرقابة الداخلية تتضمن خطة تنظيمية وكل ما يرتبط بها من الوسائل المستخدمة داخل المؤسسة لغرض حماية أصول المؤسسة و موجوداتها.

من خلال التعريف يمكن أن نميز ثلاثة أنواع من الرقابة: [76] ص121

3-2-2-2-1-1- الرقابة الداخلية الإدارية

الرقابة الداخلية الإدارية تشمل الخطة التنظيمية و الإجراءات 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 مباشرة بمسؤولية الإدارة عن تحقيق أهداف المنشأة وهي نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية على العمليات.

3-2-2-2-1-2- الرقابة الداخلية المحاسبية

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.
- الاتصال بالأصول لا يسمح به ألا بتصريح من الإدارة مع الأصول الموجودة على فترات معقولة واتخاذ الإجراء المناسب بشأن أي فروق.

3-2-2-2-1-3- رقابة الضبط الداخلي

يهدف هذا النوع من الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة وذلك بجعل كل موظف داخل المؤسسة يراجع بواسطة موظف آخر لضمان حسن السير وعدم الوقوع في أخطاء أو تلاعب في المؤسسة. فأساس هذا النظام هو تحديد الاختصاصات والمسؤوليات (عادة ما يطبق في المؤسسات المالية).

إن للرقابة الداخلية دور ثلاثي يتمثل في: [77] 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 للمؤسسة.

3-2-2-2-2- خصائص الرقابة الداخلية

إن من أهم دعائم قيام نظام رقابة داخلية فعال: [75] ص57

- وضع خطة تنظيمية وإدارية دقيقة تحدد فيها الواجبات بكل دقة ووضوح مما يحقق الاستقلال.
- حسن اختيار الموظفين وتدريبهم ومراجعة أعمالهم.
- وضع نظام محاسبي سليم.
- إتباع نظام المراجعة الداخلية.
- استخدام الوسائل المالية التي تؤكد صحة المعلومات المحاسبية وتقدير أخطائها.

إن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة 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.

3-2-2-2-3- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ومنها: [20] ص242

3-2-2-2-3-1- نظام الاستفسارات والأسئلة (الاستبيان)

يعتمد المراجع على استخدام مدخل الاستبيانات (وهو عبارة عن التحري أو التقصي، بطريقة أو بأخرى، عن القواعد والإجراءات المتبعة فعلا في تنفيذ عمليات المؤسسة) بغرض توثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها للعاملين عن إجراءات الرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة للمؤسسة.

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.

3-2-2-2-3-2- طريقة التقرير الوصفي

يقوم 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.

3-2-2-2-3-3- أسلوب دراسة الخرائط التنظيمية

وتسمى أيضا بخرائط التدفق يعتمد عليها المراجع لفحص نظام المراجعة الداخلية وعادة ما تمثل الخريطة التنظيمية، الخرائط المستندية أي تسلسل المستندات داخل المؤسسة.

3-2-2-2-3-4- فحص النظام المحاسبي

من خلال هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص وتقييم النظام المحاسبي من خلال الاطلاع الأولي على السجلات والدفاتر وأسماء الموظفين المكلفين بالمراجعة كما عليها الاطلاع على طبيعة المستندات المبررة، وحركة الحسابات داخل المؤسسة.

3-2-2-3-المرحلة الثالثة: فحص الحسابات وإعداد التقرير النهائي

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات؛ تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية، القيام باختبارات السريانية والتطابق وإنهاء عملية المراجعة. [74] ص69

3-2-2-3-1- 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.

3-2-2-3-2- اختبارات السريانية والتطابق

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 إنحراف.

3-2-2-3-3- إنهاء عملية المراجعة

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة. وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة 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 المؤسسة.
- هل أن القوائم المالية أعدت وفق وضعية المؤسسة 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 في المبحث الموالي.

3-3- تقارير مراجعة القوائم المالية

3-3-1- مفهوم التقرير

يعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدوائر المختلفة التي يخدمها المدقق كدوائر الدولة المختلفة مثل دائرة ضريبة الدخل، ودائرة الإحصائيات بالإضافة إلى طائفة المستثمرين وغيرهم لأن هذه الفئات تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث يعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية. [21] ص89

ينظر لتقرير مراقب الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية، وكأداة اتصال من ناحية أخرى:[68] ص162

3-3-1-1- 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.

3-3-1-2- 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.

3-3-2- الخطوات المتبعة لإعداد التقرير

يرى بعض الباحثين أن تقرير لجنة المراجعة يجب أن يرتكز في مجالات مجلس الإدارة، وكحد أدنى يجب التركيز على ما يتعلق بالمجالات الأساسية: [78] ص109

- السياسة المحاسبية للمنشأة، ومدى اتفاقها 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:

أ- الموضوعات ذات الاهتمام بمجلس الإدارة والمتعلقة بالنواحي المالية والمحاسبية والمراجعة، ونتائج اتصالات اللجنة.

ب- التقسيم المستقل والموضعي لأعمال المراجعة، ومدى كفاءة الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها.

يشير معيار المراجعة الدولي 700 المعدل إلى أن الإتساق في التقرير 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 و تحديد الحالات غير العادية عند حدوثها، ولذلك فقد طور مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي محتوى معيار المراجعة الدولي ليتضمن المتطلبات الخاصة بالعناصر التالية: [79] ص21

3-3-2-1- 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 الأخريين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة، كما يلزم بها المراجع المستقل.

3-3-2-2- الجهة التي يوجه إليها التقرير

يجب أن يوجه تقرير المراجع حسبما تتطلبه ظروف العملية، وكثيرا ما تحدد القوانين والأنظمة لمن يجب أن يوجه تقرير المراجع حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الإختصاص 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.

3-3-2-3- الفقرة التمهيدية

يجب أن يحدد تقرير المراجع القوائم المالية للمنشأة الخاضعة للمراجعة، كما يجب أن يتضمن بيانا بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة. ويجب أن تتضمن الفقرة التمهيدية ما يلي:

أ- تحديد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية.

ب- الإشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

ج- تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

3-3-2-4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولية عن الإعداد والعرض العادل للبيانات حسب إطار إعداد التقارير المالية الطبق، وأن المسؤولية تشمل ما يلي:

أ- التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

ب- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

ج- 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 التقرير المالية المطبق.

3-3-2-5- مسؤولية المراجع

يجب أن يبين تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع هي إبداء رأي فني حول البيانات بناء على المراجعة. 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 يتمثل 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:

أ- المراجعة تتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن المبالغ والافصاحات في البيانات المالية.

ب- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، 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 و 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.

ج- 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.

3-3-2-6- رأي المراجع

يجب أن ينص تقرير المراجع، بشكل واضح على رأي المراجع في ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة و وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته- أينما كان مناسبا- في ما إذا كانـــت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

3-3-2-7- مسؤولية إعداد التقارير المالية الأخرى

في بعض الاختصاصات قد يكون على المراجع مسؤوليات إضافية لإعداد تقارير حول أمور أخرى تعزز مسؤولية المدقق عن إبداء رأي حول البيانات المالية - فعلى سبيل المثال- قد يتطلب من المدقق تقديم تقارير حول أمور معينة إذا وصلت لعلم المراجع أثناء سير عملية تدقيق 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 الإختصاص 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.

3-3-2-8- توقيع المراجع

يجب أن يوقع التقرير بإسم الشخص المراقب للحسابات، ولا بأس بإدراج أسم مكتب المراجعة التابع له، بالنظر لافتراض أن المكتب قد يكون مسؤولا عن عملية المراجعة أيضا.

3-3-2-9- تاريخ تقرير المراجع

يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال العمل الميداني. ويبين هذا التاريخ أن مراجع الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المراجع.

3-3-2-10- عنوان المراجع

يجب أن يذكر التقرير أسم الموقع في البلد والذي يشمل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

3-3-3- أهمية تقرير لجنة المراجعة

تعتبر تقرير لجنة المراجعة الذي يتضمن إفصاح كاف عن تشكيل وإجتماعات 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. (وقد أضاف أحد الباحثين إلى ذلك بقوله) كما أن لجان

المراجعة تزيد ثقة الجمهور في التقارير المالية وعملية المراجعة، وأنها أصبحت عنصر أساسي في هيكل الرقابة الداخلية بالمنشآت، للمساعدة في الاستقرار في سوق الأوراق المالية. [78] ص108

وتنبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل أهمها: [20] 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 إن عملية المراجعة تتيح للمراجع الإطلاع على كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بعمليات المنشأة، والتي انعكست 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 المدققة 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.

3-3-4- أنواع التقارير

تختلف التقارير بإختلاف الزوايا التي ينظر إليها من خلالها، إذ تنقسم التقارير إلى: [21] ص135

3-3-4-1- التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

وهي تتمثل في ما يلي:

3-3-4-1-1- 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.

3-3-4-3-2-1- 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[80]ص200

3-3-4-3-2- التقارير من حيث محتواها من المعلومات

وهي تتمثل في ما يلي:

3-3-4-3-2-1- 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 و فقرة الرأي.
ويستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية لتوصيل المعلومات للطرف الثالث ويقدم هذا التقرير حالة عدم وجود ملاحظات كبيرة تحتاج إلى الشرح أو الإيضاح.

3-3-4-3-2-2- 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 لاتهم سوى الإدارة ولا تؤثر على القوائم المالية كاحتوائه على قوائم إحصائية وشرح لوضع بعض بنود القوائم المالية وتطوراتها.

3-3-4-3-3- التقارير من حيث إبداء الرأي

وهي تتمثل في ما يلي:

3-3-4-3-3-1- الرأي المطلق

ويصدر المراجع هذا النوع من الرأي عندما لا يجد أي ملاحظات أو إقتراحات 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.

3-3-4-3-3-2- الرأي المتحفظ

ويصدر المراجع هذا النوع من الرأي حالة وجود بعض التحفظات ذات أهمية كبيرة وتؤثر على صحة البيانات المالية إلى درجة كبيرة فهنا لابد من الإمتناع 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 المدنين.
- 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.

3-3-4-3-3- 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.

3-3-4-3-4- الإمتناع 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 إستثنائية غير طبيعية حالت دون تمكنه من إبداء رأيه.

تتمثل أثار مراعاة القوانين والأنظمة على تقرير المراجع في ما يلي: [81] ص89

أ- إذا استنتج المراجع بأن عدم الالتزام له تأثير مهم على البيانات المالية ولم ينعكس بشكل ملائم على تلك البيانات، فعليه أن يعطي:
   - رأيا متحفظا أو
   - رأيا سلبيا.

ب- 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:
   - رأيا متحفظا أو
   - يقدم تقريرا بعدم أبداء الرأي على البيانات المالية مستندا إلى التحديدات على نطاق المراجع.

ج- 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.

3-3-5- 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: [68] ص163

3-3-5-1- 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. و يهمه أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية، يمكن أن تفيده في تطوير التقرير أن 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.

3-3-5-2- 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:

- أن تقرير مراقب الحسابات، برأيه على القوائم المالية للمشروع، يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية للمشروع.
- أن رأي مراقب الحسابات على القوائم المالية يؤثر في مدى إمكانية إعتمادهم على، ووثوقهم في، المعلومات التي توصلها لهم هذه القوائم المالية.
- أن هناك العديد من قراراتهم، إن لم يكن كل هذه القرارات، يتأثر ليس فقط برأي مراقب الحسابات على القوائم المالية، بل أيضا بنوع الرأي نفسه.
- أن 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 لقروض 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.

- أن تقرير مراقب الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة المشروع بالتشريعات واللوائح السارية، خاصة الاقتصادية والبيئية منها، ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم السابقة.

3-5-3-3- إدارة المشروع

تهتم إدارة المشروع كثيرا بتقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للمشروع، وذلك لكثير من الأسباب أهمها ما يلي:

- أن تقرير مراقب الحسابات دليل على وفائها بمسؤوليتها عند إعداد القوائم المالية للمشروع.
- أن رأي مراقب الحسابات مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية عامة، ومعايير المحاسبة المصرية الخاصة، في إعداد ونشر القوائم المالية للمشروع.
- أن تقرير مراقب الحسابات وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية للمشروع.
- أن رأي مراقب الحسابات، خاصة الرأي النظيف، دليل على أنها لم ترتكب تحريفا معتمدا في القوائم المالية.
- أن رأي مراقب الحسابات يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع، خاصة الملاك، أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح الملزمة، ولم تقم بآية تصريفات غير قانونية.
- أن تقرير مراقب الحسابات وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية للمشروع.
- أن هناك علاقة بين رأي مراقب الحسابات والثواب والعقاب، المادي والمعنوي، لها من جانب الجمعية العامة للمساهمين.

3-5-3-4- المنظمات المهنية

المنظمات المهنية 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 لاستكشاف مدى استفادة المجتمع من المهنة وأهم سبل تدعيم دور المهنة في رفاهية المجتمع.

وفي سياق هذا الدور تهتم المنظمات بتقرير مراقب الحسابات للأسباب الآتية:

- لكي تطمئن وتتابع مدى التزام مراقب الحسابات المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير.
- لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه.
- لكي تتابع مدى حرص أعضائها على جودة المراجعة ككل.
- لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية، في مجال إعداد وتوصيل مراقب الحسابات للتقرير.

3-3-6- 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. [82] 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 لإغراض البيانات المالية السنوية المراجعة.

3-3-7- تجميع ملف المراجعة النهائي

ينص مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من معيار المراجعة الدولي 230 المرسوم: توثيق المراجعة: [28] 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 أتمام 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:
  - أ- إلغاء أو عزل التوثيق الذي تم إحلاله.
  - ب- التصنيف والإحالة لأوراق العمل.
  - ج- التوقيع على قوائم اختيارية للإتمام ترتبط بعملية تجميع الملف.
  - د- 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 أتمام 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 أتمامه فان المراجع يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات أن توثيق ما يلي:

أ- متى وعن طريق من تم عمل التوثيق أو عمل الفحص (حيثما يكون ذلك واجب التطبيق).

ب- الأسباب الخاصة بعملها.

ج- أثارها على استنتاجات المراجع.

3-3-8- 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: [83] ص29

أ- على المراجع دراسة فيما إذا كان هناك أية معاملات هامة لاحقة أو إحداث تؤثر على المعلومات أو الافتراضات المستعملة في تحديد التقدير المحاسبي.

ب- 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 يتعقد 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.

ج- 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.

3-3-9- 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 إجراءات مراجعة جديدة أو إضافة أو تؤدي إلى أن يتوصل المراجع إلى استنتاجات جديدة فان على المراجع توثيق ما يلي: [84] ص146

أ- الظروف التي تمت مواجهتها.

ب- إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل لها.

ج- متى ومن قام بإجراء التغيرات الناجمة في وثائق المراجعة (وحيث ينطبق ذلك) مراجعتها.

وبشكل عام يجب أن يشمل الحالات الاستثنائية اكتشاف تتعلق بالمعلومات المالية المراجعة التي كانت موجودة في تاريخ تقرير المراجعة والتي قد تكون أثرت على تقرير المراجع إذا كان المراجع عندئذ على علم بها.

3-4- مراجعة قائمة المركز المالي

أن الهدف من مراجعة قائمة المركز المالي يتمثل في التأكيد 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.[21] ص316

ويقوم المراجع هنا بعملية المراجعة وفق إجراءات التي تنقسم في هذه القائمة إلى قسمين أو مجموعتين والتي تنقسم إليها القائمة:

المجموعة الأولى: وتتضمن أصول أو ممتلكات أو موجودات المشروع، أما المجموعة الثانية تتضمن الالتزامات التي على تلك الأصول أو الموجودات والتي تتمثل في رأس المال وحقوق الغير.

3-4-1- الأصول أو الممتلكات

3-4-1-1- الأصول المتداولة

تهدف هذه المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية: [76] 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.

3-4-1-1-1- النقدية

تعتبر النقدية أكثر الأصول تعرضا للتلاعب والتزوير نظرا لطبيعة سيولتها التي تساعد على إمكانية اختلاسها بسهولة لاسيما عند ضعف نظام الرقابة الداخلية.

3-4-1-1-1-1- إجراءات مراجعة النقدية

3-4-1-1-1-1-1- 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:[85] 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، ويراعي 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.

3-4-1-1-1-1-2- إجراءات مراجعة النقدية لدى البنوك

تعني النقدية لدى البنك الإيداعات اليومية في صورة حساب جاري للمنشأة في أحد البنوك، ولتحقيق النقدية الموجودة بالبنك يجب أن تتبع الإجراءات الأولية التالية: [85] 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 إختلاف 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.

3-4-1-1-1-1-3- 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: [76] 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.

3-4-1-1-1-2- أهداف مراجعة أرصدة النقدية

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 معروضة في الميزانية بصورة عادلة. [86] ص312

ولا شك في أن التحقيق 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:

- أن 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.

3-4-1-1-1-3- أهمية مراجعة أرصدة النقدية

تستمد مراجعة النقدية أهمية خاصة من وجهة نظر مراقب الحسابات لكثير من الأسباب، أهمها ما يلي:[68] ص657

- أن الأدلة الكافية والملائمة، مطلوبة، للحكم على صدق حساب النقدية تعتمد بدرجة كبيرة جدا على نتائج مراجعة الدورات الأخرى.
- أن النقدية من الحسابات المعروضة 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 التدقيق والحرص في تخطيط أعمال مراجعة النقدية، خاصة تقدير الخطر، والحرص أيضا في تنفيذ هذه الأعمال.

3-4-1-1-2- 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. [86] ص324

3-4-1-1-2-1- إجراءات مراجعة الإستثمارات قصيرة الأجل

تشمل الإجراءات الأولية لتدقيق الاستثمارات الأتي: [74] 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 المشتراة 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.

3-4-1-1-2-2- أهداف مراجعة الإستثمارات قصيرة الأجل

الأهداف العامة لتدقيق الاستثمارات المالية قصيرة الأجل بما يلي: [76] ص493

- التحقيق من كافة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الحفاظ على هذه الأوراق المالية.
- التحقيق من وجود الأوراق المالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- التحقيق من ملكية الشركة لهذه الأوراق في هذا التاريخ وعن نوع هذه الملكية، وهل هي ملكية مطلقة أو مقيدة برهن للحصول على تسهيلات ائتمانية.
- التحقيق من تقييم هذه الاستثمارات المالية بطريقة عادلة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (التكلفة أو السوق أيهما أقل).
- التحقيق من أن جميع الإيرادات المستحقة عن هذه الاستثمارات قد أخذت بعين الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية (التحقيق من صحة المعالجة المحاسبية).

3-4-1-1-2-3- الرقابة الداخلية على مراجعة الإستثمارات قصيرة الأجل

تتطلب الرقابة الداخلية على الاستثمارات مجموعة من الضوابط وأهمها: [86] ص324

- الفصل بين الواجبات في العمليات الاستثمارية: إن معاون المدير العام(أو المدير العام) المسؤول عن التمويل يتنبأ بالتدفقات النقدية. وبناء على هذه التنبؤات بالحاجة إلى النقدية المستلمة يمكن معرفة

الأموال الزائدة للإستثمار 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 مفتاحين يكون أحداهما لدى معاون المدير العام والآخر لدى المدير المالي. إن هذه الإجراءات يجب أن تكرس الفصل بين الواجبات التالي:

- 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 كافة على الاستثمارات المالية وأن يتم تخزينها بشكل آمن إما في خزينة أو في صندوق ودائع.

3-4-1-1-3- 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. [76] ص498

3-4-1-1-3-1- 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: [21] ص201

- 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 في الدفاتر.
  - إمكانية وجدية تحصيل الذمم، وتكتسب هذه بخبرة المشروع بعملائه.

3-4-1-1-2- أهداف مراجعة الحسابات المدينة

تتمثل أهداف مراجعة الحسابات المدينة في ما يلي: [76] ص498

- التحقيق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحساب العملاء.
- التحقيق من صحة أرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- التحقيق 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.

3-4-1-1-4- 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.[76] ص500

3-4-1-1-4-1- 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: [68] 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 الاستعانة 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 وفقد 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.
- أن الاتجاه السائد، لدى الشركات الصناعية الكبرى الآن، الاعتماد على الحاسب في حفظ وتشغيل بيانات المخزون، بالإضافة لتأثير تكنولوجيا المعلومات على عمليات اقتناء وبيع المخزون، مما يضطر مراقب الحسابات إلى الاعتماد على أدوات تكنولوجيا المعلومات أيضا في التحقق من المخزون. وربما أضطر للاستعانة بخبراء متخصصين في هذا المجال أيضا.

3-4-1-1-4-2- 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: [74] 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؟

3-4-1-1-4-3- أهداف مراجعة المخزون

تتمثل أهداف مراجعة المخزون في العوامل التالية: [86] ص242

- التحقيق من ملكية المنشأة للمخزون عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤيد ذلك.
- التحقيق من جودة 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.
- التحقيق 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.

3-4-1-1-5- المصروفات المدفوعة مقدما

هي على سبيل المثال التأمينات المودعة من الغير لدى المنشأة كضمانات للتعامل معهم، ولتحقيق هذه التأمينات تعد المنشأة كشفا بها، ويقوم المراجع بمراجعة البيانات الواردة على حساب التأمينات المودعة من الغير بدفتر الأستاذ، لذا يجب فحص ذلك الكشف مع المصادقات المرسلة من أصحاب التأمينات والتي يجب أن ترسل مباشرة إلى المراجع.

وما هو جدير بالإشارة، قد يودع البعض أوراق مالية أو خطابات ضمان لدى المنشأة، وفي هذه الحالة يمكن الإشارة إليها بإظهارها ضمن الالتزامات المحتملة دون قيدها في دفاتر المنشأة. [73] ص431

3-4-1-2- الأصول غير المتداولة (الثابتة)

هي تلك الأصول التي تكون في نية المشروع عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة مالية واحدة [76] ص507، والتي يتم الحصول عليها أثناء المنشأة ولا يتم شراؤها لإعادة بيعها، وأن الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها أثناء العام تكون موضوعا لتقديم الرقابة الداخلية، ويجب تقويم نقاط الضعف التي يتم الوقوف عليها خلال هذا التقويم قبل إجراءات التحقيق 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:

قلة عمليات الحيازة للأصول الثابتة التي تتم من خلال الفترة الحالية، وأي عملية حيازة تنقسم قيمتها بالأهمية النسبية، وأن هذه الصول يمكن حفظها لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية. [86] ص262

3-4-1-2-1- إجراءات مراجعة الأصول الثابتة

وتتمثل إجراءات مراجعة الأصول الثابتة في ما يلي: [76] ص508

أ- يتم تحقيق الهدف الأول عن طريق الجرد الفعلي للأصول الثابتة سوء بالعد أو المشاهدة أو ما شبه ذلك ومطابقته مع كشف الأصول الثابتة المقدم من الإدارة.

ب- 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.

ج- 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 وبالمعدات المتعارف عليها وتطبيقها بثبات من سنة لأخرى.
- مراعاة عدم الخلط بين المصاريف الرأسمالية والإيرادية المتعلقة بالأصول الثابتة.

3-4-1-2-2- أهداف مراجعة الأصول الثابتة

إن بناء برنامج المراجعة المتعلق بمراجعة الأصول الثابتة يجب أن يبدأ بالتحقيق المستقل للقضايا المعينة 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: [86] ص263

أ- أن كل الأصول الثابتة المسجلة قابلة للاستعمال المنتج.

ب- كل الإستبعادات من الأصول الثابتة قد سجلت.

ج- كل الإضافات إلى الأصول الثابتة قد سجلت.

د- أن مصاريف الإصلاح والصيانة لم ترسل.

ه- لم تحمل نفقات الإضافات الرأسمالية إلى مصروفات الصيانة أو الإصلاح.

و- نفقات الشحن والتركيب كافة قد أضيفت إلى قيمة الأصل.

ز- تمت رسملة عقود الإيجار بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

ح- تم احتساب الاستهلاك بدقة.

ط- تم احتساب الضرائب المستحقة على الأصول الثابتة أو تسديدها.

ي- تمت معالجة الأصول المرهونة بشكل سليم.

3-4-2- الخصوم (الالتزامات على الأصول أو الموجودات)

3-4-2-1- مراجعة الخصوم قصيرة الأجل

الخصوم 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.[76] ص520

- وتتكون الالتزامات أو الخصوم قصيرة الأجل من الأتي:
  - أ- الدائنون.
  - ب- المصروفات المستحقة.
  - ج- الإيرادات المؤجلة.
- خطوات فحص الالتزامات قصيرة الأجل:
  - أ- وجود الالتزام.
  - ب- 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:

أ- تحليل العمليات الخاصة بالسنة والمسجلة في حساب أوراق الدفع، مع توضيح اسم المستفيد، تاريخ إصدار الورقة، معدل الفائدة وتاريخ دفعها، أي ضمانات خاصة بهذه الأوراق، وتحليل حساب الفوائد المتعلقة بها.

ب- ميزان مراجعة رصيد حساب الموردين والحسابات الدائنة الأخرى.

ج- تحليل حساب المستحقات.

د- 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.

3-4-2-1-1- الدائنون

3-4-2-1-1-1- إجراءات مراجعة أرصدة الدائنون

تتمثل إجراءات مراجعة أرصدة الدائنون ما يلي: [73] ص430

أ- يطلب المراجع قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للدائنين، معتمد من الإدارة، ويقوم المراجع بعد ذلك بمطابقة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر أستاذ الموردين، وحساب إجمالي الموردين، ودفتر أستاذ المشتريات.

ب- 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.

ج- يجب التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت بضاعتها إلى المخازن في أواخر السنة المالية كما أدرجت في قوائم الجرد كما سجلت في دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الدائنين.

د- يجب تتبع حسابات الدائنين في السنة المالية التالية، للتأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في بعض العمليات.

3-4-2-1-1-2- أهداف مراجعة أرصدة الدائنون

ترجع تفاصيل العمليات المسجلة بحسابات الدائنين أثناء قيام مراجع الحسابات بالمراجعة الدورية، ويتركز الاهتمام في نهاية السنة على الاختبار المباشر الذي يهدف إلى ما يلي: [76] ص521

أ- التأكد من صحة حسابات الدائنين من الناحية المحاسبية.

ب- التأكد من معقولية أرصدة حسابات الدائنين.

ج- التأكد من أن أرصدة حسابات الدائنين صحيحة ومستحقة فعلا على المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية.

د- التأكد من عدم إغفال قيد التزامات بالدفاتر.

3-4-2-1-2- إجراءات مراجعة أوراق الدفع

يجب أن يحصل مراجع الحسابات على كشف يوضح جميع البيانات المتعلقة بأوراق الدفع من واقع السجل التفصيلي لهذه الأوراق حسب الآتي: [76] 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.

3-4-2-1-3- الإيرادات المؤجلة

يتم تحصيل الإيرادات مقدما أو عن خدمات سيتم القيام بها في الفترة التالية، وعند إثبات الإيرادات قبل حدوث اكتسابها، 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. [76] ص530

3-4-2-2- مراجعة الخصوم 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 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. [86] ص296

ويمكن التعبير عن هذه القضايا العامة بمفردات أكثر تحديدا وهي:

أ- كل الالتزامات طويلة الأجل ذات الأهمية مسجلة.

ب- إن الالتزامات مصنفة في القوائم المالية بحسب فترة استحقاقها، وهي مقومة بالشكل المناسب.

ج- تم إقرار الالتزامات طويلة الأجل التي نشأت خلال الفترة من السلطة المختصة.

د- تم الإفصاح الكافي عن الشروط والقيود والظروف المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل.

ه- تم الإفصاح عن المستحقات خلال السنوات الخمس القادمة ورأسمال وعقود الإيجار قيد التشغيل وأن الإفصاح دقيق وكاف.

و- كل الالتزامات العرضية المهمة إما مسجلة بالدفاتر وإما مفصح عنها على شكل ملاحظات.

3-2-4-3- مراجعة حقوق الملكية

عند مراجعة حقوق الملكية ينبغي التفرقة بين الشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب 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 الشريكات غالبا ما تكون محدودة جدا حيث يقوم المراجع باختبار سجلات الشركة الفعلية.[86]ص300

3-2-4-3-1- إجراءات مراجعة حقوق الملكية

تتمثل إجراءات مراجعة حقوق الملكية الواجب القيام بها للتحقق من حقوق الملكية لكل من المشروعات الفرعية، وشركات الأشخاص والشركات المساهمة في ما يلي: [76] ص533

3-2-4-3-1-1- بالنسبة لرأس المال في المؤسسة الفردية

- التأكد من صحة 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. في حالة الأولى يفحص المراجع حساب الأرباح والخسائر والمسموحات للتأكد من توريد هذه الشركات المساهمة الأموال للخزينة أو البنك.
- مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات. وفي هذا الصدد يفحص مراجع الحسابات حساب الأرباح والخسائر وحساب المسحوبات ودفتر النقدية للتأكد من قيد هذه المبالغ.

3-2-4-3-1-2- بالنسبة لرأس المال في شركات الأشخاص

- 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.

3-2-4-3-1-3- بالنسبة لرأس المال في الشركات المساهمة

- 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 الاكتتاب 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 الاكتتاب في السهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين.
- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المشروع 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.

3-4-2-3-2- أهداف مراجعة حقوق الملكية

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. [86] ص300

وتتمثل أهداف مراجعة حقوق الملكية بما يلي:

- التأكد من كفاية الرقابة الداخلية على أسهم الرأس المال على حملة هذه الأسهم.
- التأكد من أن العمليات المالية المتعلقة بحقوق الملكية قد سجلت بشكل ملائم وبما يتفق مع الأهداف الست المرتبطة بالعمليات المالية.
- التأكد من العرض والإفصاح الملائم لأرصدة حقوق الملكية بما ينسجم مع أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات حقوق الملكية.

3-4-2-4- إجراءات مراجعة الاحتياطات

تتمثل إجراءات المراجع للتحقق من الاحتياطات والأرباح المرحلة للتأكد من صحتها، وذلك من خلال الآتي: [76] ص536

- ليس لمراجع الحسابات أن يقترح تكوين احتياطات لأي غرض.
- يجب أن يتأكد المراجع من صحة تطبيق قانون الشركات والقانون النظامي للشركة وذلك بالنسبة للاحتياطات 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 للاحتياطات التعاقدية مثل احتياطي سداد أو رد السندات، يتأكد المراجع من صحة احتسابه ومن استثماره خارج المنشأة ومن صحة التسويات عند انتهاء 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 الاسمية)، والمبالغ المستحقة على المساهمين، ورأس المال المدفوع.

كما يتأكد من إظهار الاحتياطات والأرباح المرحلة في الميزانية العمومية بجانب الخصوم بعد رأس المال مباشرة.

3-5- مراجعة قائمة الدخل

تتجلى أهداف مراجعة قائمة الدخل في التأكد من أن جميع عمليات البضاعة من مبيعات، ومردوداتها، مشتريات و مردوداتها، والمصاريف المحتملة 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.

ومن أن الإيرادات والمصروفات تطبق وفق مبدأ الاستحقاق (حـ / الأرباح والخسائر). [21] ص315

تتمثل الإجراءات الأولية العامة في ما يلي: [73] 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 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.

3-5-1- مراجعة دورة الإيرادات

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).

3-5-1-1- فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات

يقوم مراقب الحسابات لغرض الوقوف على، وفهم، سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات بما يلي: [68] ص414

- دراسة خريطة تدفق مستندات وسجلات المبيعات.
- إعداد واستخدام قائمة استقصاء الرقابة الداخلية على المبيعات.
- أداء اختبارات التتبع لعمليات وإجراءات ومستندات المبيعات.

3-5-1-2- أسلوب مراجعة دورة المبيعات

يقوم مراجع الحسابات بطرح مجموعة من الأسئلة حسب طبيعة المؤسسة أهم هذه الأسئلة:

1) هل تتم عملية مسك سجل خاص بأوامر التوريد؟
2) هل ترسل بانتظام الوثائق الضرورية الخاصة بالمبيعات للتسجيل المحاسبي؟
3) هل تفحص المصالح التجارية الفواتير مع كشوف الزبائن؟
4) هل تلغى فواتير المبيعات من طرف شخص مستقل؟
5) هل هناك عملية خاصة بتحديد أسعار البيع بالمؤسسة؟

إذا كانت الأجوبة على الأسئلة السابقة بنعم هناك فقط قوة في دورة العملاء والمبيعات أهمها:

- **ü** وجود نظام مراقبة فعال فيما يخص المبيعات يسمح بتأكيد بين خروج المنتجات للبيع ومقارنتها بالفواتير.
- **ü** جمع عمليات البيع عولجت بطريقة سليمة استنادا على فواتير المبيعات وأوامر التوريد.

3-5-1-3- تصميم وأداء إختبارات الرقابة الداخلية على المبيعات

بعد انتهاء 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 لأم لا.

وفي هذه الحالة يجب عليه مراعاة ما يلي: [68] ص418

أ- 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.

ب- أن يطبق أسلوب معاينة الصفات، بدقة في هذا المجال.

ج- أن اختبارات الرقابة لأغراض التأكد من سلامة الفصل بين الواجبات عادة ما تتركز في ملاحظة الممارسة الفعلية للأنشطة ومناقشة القائمين بأداء هذه الأنشطة.

د- أنه يستطيع استخدام الحاسب الآلي في أداء العديد من اختبارات 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 فسوق 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.

3-5-1-4- أهداف مراجعة دورة المبيعات

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المبيعات: [76] 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.

3-5-1-5- كيفية تحقيق أهداف مراجعة دورة المبيعات

يتم تحقيق أهداف مراجعة المبيعات كما يلي: [76] 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 انتقاديه 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 تخصها عليها تاريخ السنة الحالية.

3-5-1-6- إجراءات مراجعة مردودات المبيعات

وتتمثل الإجراءات الأولية والتحليلية لمراجعة مردودات المبيعات تشمل الآتي: [73] ص376

- التأكد من اعتماد 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 الأتي:

أ- ورودها إلى المنشأة وإدراجها ضمن البضاعة في قوائم الجرد.

ب- قيدها في دفتر مردودات المبيعات.

ج- 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.

3-5-2- 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 اقتناء أصل أو شراء مواد للمشروع يقصد بها دورة المصروفات.

تبدأ دورة المصروفات بإعداد طلب شراء داخل المشروع، ثم يلي ذلك الاتصال بالموردين وبحث موضوع الأسعار والمواصفات الأخرى وتحديد الجهة التي يراد الشراء منها، ليتم بعد ذلك استلام البضاعة أو الأصل، وتنتهي دورة المصروفات بدفع ثمن الشراء وتسجيله في دفاتر الشركة.

3-5-2-1- مراجعة عملية المشتريات

3-5-2- 1-1- أهداف مراجعة دورة المشتريات

يسعى المراجع إلى تحقيق الأهداف التالية عند مراجعته لهذه المشتريات: [76] ص453

- التأكد من معقولية عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر.
- التأكد من أن عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر تخص بضاعة تم استلامها فعلا أي أنها عمليات حقيقية.
- التأكد من أن عمليات الشراء المسجلة بالدفاتر تم الترخيص بها من الشخص المختص.
- التأكد من تسجيل عمليات الشراء بالكامل دون أي نقص.
- التأكد من تسجيل عمليات الشراء بالقيم الصحيحة.
- التأكد من صحة التوجيه المحاسبي عند تسجيل عمليات الشراء.
- التأكد من تسجيل عمليات الشراء في السنة المالية التي تخصها.
- التأكد من تسجيل تفاصيل (الدفاتر المساعدة) وإجماليات عمليات الشراء (اليومية العامة والأستاذ العام).

3-5-2- 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. 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 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. [86] ص157

3-5-2- 2- تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

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 بإستمرار ؟
- 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 و يحتفظ بها ؟
- هل تحرير الشيكات لحاملها ممنوع ؟
- هل إجراء إلغاء الشيكات يتم في المؤسسة أو لا ؟

3-5-2- 3- إجراءات مراجعة مردودات المشتريات

يمكن تلخيص الإجراءات الأولية والتحليلية للمراجعة في الأتي: [73] ص374

- اعتماد رد البضاعة من المختص مع التعرف على أسباب الرد.
- 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.

3-5-3- مراجعة دورة الرواتب والأجور

3-5-3-1- أهداف مراجعة الرواتب والأجور

هناك هدفين أساسين للرقابة الداخلية للرواتب والأجور: [74] ص120

- أن التكاليف العائدة لمستخدمي المؤسسة لكل دورة من دورات المحاسبية مسجلة كما يجب.
- التأكد من أن الرواتب والأجور حقيقية ومدفوعة فعلا.

من حيث نظرية المراجعة يجب وجود أربعة مصالح وهي:

أ- الموافقة على ساعات العمل.

ب- تحضير الأجور.

ج- توزيع الأجور.

د- وظيفة حفظ الأجور (عبارة عن أرشيف).

يجب أن تكون المصالح الأربعة مستقلة عن بعضها حتى تكون هناك إمكانية للرقابة.

3-5-3-2- إجراءات مراجعة الرواتب والأجور

هناك مجموعة من الأسئلة يطرحها المراجع الخارجي للتأكد من الهدف الأول والثاني: [74] ص121

1) هل الأشخاص القائمون على الوظائف التالية مستقلون عن بعضهم البعض (الموافقة على ساعات العمل، تحضير الأجور توزيعها، حفظها)؟
2) من هم الأشخاص الذين لهم الحق في إضافة أسماء في قائمة الأجور والرواتب وتغييرها؟
3) هل هناك مصلحة خاصة بالمستخدمين؟
4) ما هي الإجراءات المعمول بها بدخول وخروج المستخدمين؟
5) هل هناك رقابة ثابتة معمول بها تخضع لها عملية تحضير الأجور؟
6) هل تخضع الأجور قبل صرفها على موافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور؟
7) هل يتم تغيير الأشخاص الذين يعدون كشوف الرواتب؟
8) هل هناك حساب خاص بنكي أو بريدي لكل مستخدم؟
9) في حالة الدفع النقدي للأجور هل إجراءات التالية معمول بها أم لا؟

الخلاصة

تعتبر مراجعة الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة وهكذا فإن عملية المراجعة تشمل الفحص، التحقيق والتقرير.

ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وهكذا فإن عملية الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة صحيحة وحقيقية نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي، أما التقرير فيقصد به تجسيد نتائج الفحص والتحقيق التي قام بها المراجع في عملية مراجعة الحسابات في تقرير يبدي رأيه الفني المحايد فيه عن القوائم المالية ويقدم إلى من يهمه الأمر سواء أصحاب المشروع أو غيرهم، فالتقرير هو ما ينهى به المراجع عملية فحص الحسابات.

أن ما شهدته وتشهده معايير المراجعة الدولية من تطورات وإصلاحات لمسايرة التطور العالمي، وتلبية حاجيات قطاع الأعمال، لدليل على الاهتمام والمكانة التي منيت بها مهنة مراجعة الحسابات.

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 4
النظام 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 المؤسسة المالية مع إمكانية مقارنة قوائمها المالية.

و من خلال هذا الفصل سوف يتم التطرق إلى النظام المحاسبي المالي من خلال المخطط الوطني المحاسبي وتغيره إلى النظام الجديد وفق المباحث التالية:

- المجلس الوطني للمحاسبة.
- المخطط الوطني للمحاسبة.
- النظام المحاسبي المالي الجديد.
- عرض القوائم المالية نظام المحاسبي حسبSCF.
- الدراسة الميدانية.

4-1- المجلس الوطني للمحاسبة

تعكف وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة على تطبيق المقاييس الدولية وإدراجها ضمن المراجع المحاسبية الوطنية، وذلك لما تتميز به من خصائص وقد اعتمدت في ذلك بشكل كبير على معيار IFRS .

4-1-1- المجلس الوطني للمحاسبة CNC

لقد أسس مجلس المحاسبة الوطني بموجب دستور 1976 وتتمثل مهمته في مراقبة كل العمليات المالية للدولة. وقد تم تأسيس هذه الهيئة ميدانياً عام 1980، وخضع في تسييره للتغيرات المتتابعة التالية:

القانون 80- 05 المؤرخ في فاتح مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وجرده من صلاحياته القضائية.

الأمر 95- 20 المؤرخ في 95/07/17 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.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 96- 318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 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 الإطلاع على جميع الأمور المتعلقة باختصاصه وهذا بطلب من وزير المالية أو كمبادرة منه. إضافة لحجم وطبيعة صلاحياته والمتمثلة وفقا للمادة 03 من نفس المرسوم فيما يلي:[87] ص18

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة؛
- 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,[41] ص169 لتشمل انجازات ناتجة عن الأنشطة ونتائج أعماله المرتبطة أساسا بـ:

- إصلاح النظام المحاسبي، من خلال مشروع إصلاح المخطط المحاسبي الذي كان محل استشارة 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 للمؤسسات أو الهيئات أو الأفراد الطالبين لهذه الاستشارة، 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 الاستشارات التي يتلقاها من قبل الأفراد أو المؤسسات أو المنظمات أو الهيئات حول قضايا تقنية، أو تلك التي تتعلق بكيفية تطبيق قواعد المخطط، أو الإعفاءات من تطبيق بعض القواعد، أو تكييف المخطط الخصوصيات التي تميز بعض الأنشطة الاقتصادية، والتي رغم حداثته إلا أن هذه الآراء شكلت جزاءا من نشاطه؛
- الاستشارة التي يقدمها حول التشريع أو التنظيم المتعلق بالمحاسبة ومجالات تطبيقها، والصادرة عن الهيئات التي تشرف عليها الدولة، حتى وإن كانت هذه الهيئات غير ملزمة بإتباع آراء توصيات المجلس.

كما نشير إلى أن وظيفة التنظيم المحاسبي، تندرج ضمن صلاحيات المدرية العامة للمحاسبة التي تضطلع حسب القرار رقم 57 بتاريخ 8 ديسمبر1996م المحدد تنظيم 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.

4-1-2- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة CNC

تحدد المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر أعضاء المجلس والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية الذي ينوب عنه المدير العام للمحاسبة، ويضم المجلس أربعة وعشرون (24) عضوا يمثلون مختلف الوزارات وهيئات الدولة بالإضافة إلى مختلف المهنيين.

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 جمعية المهنية البنوك والمؤسسات 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 والمؤسسات 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 والهيآت الرسمية للدولة، بالإضافة إلى ممثلين عن الممارسين للمحاسبة. ويعتبر ذلك نقطة إيجابية تسمح للمجلس بالتوفر على نظرة شاملة عن 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 انعكس 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.

4-1-3- 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 العمومية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة. وفي هذا السياق، لا يكون مسئولو 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 للمؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة بواسطة طرق تختلف حسب طبيعة وأهمية الوقائع، ورتبة المرسل إليه.

4-1-3-1- رسالة رئيس الغرفة

يطلع مسئولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو الحالات أو المخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأملاك الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته.

4-1-3-2- 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.

4-1-3-3- الإجراء المستعجل

يخطر 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.

4-1-3-4- 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 الخيرة نتائج قضائية تعزز صلاحيات المجلس قضائيا وماليا.

4-1-3-1-4- في مجال تقديم الحسابات

يصدر المجلس غرامات ضد المحاسبين والآمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات وضد المحاسبين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية. وتطبق جزاءات في حالة عدم احترام الآجال المحددة.

4-1-3-4-2- في مجال مراجعة الحسابات

يبن مجلس المحاسبة الجزائري بقرار 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.

4-1-3-4-3- في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية

يصدر المجلس أحكاما بغرامات ضد المسؤولين أو أعوان المؤسسات والهيئات الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية. وفي جميع الأحوال، تتخذ القرارات النهائية التي يصدرها المجلس شكلين من الطعون:

- طعن المراجعة: يرفع أمام مجلس الدولة بسبب الأخطاء أو الإغفال المكتشفة بعد إصدار الحكم من طرف تشكيلة كل الغرف مجتمعة.
- طعن بالنقض: يرفع أمام مجلس الدولة بسبب عدم الاختصاص أو خرق القانون أو قواعد إجرائية.

4-1-3-4-4- 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.

4-2- المخطط الوطني المحاسبي PCN

لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م وأصبح ساري المفعول بداية من جانفي 1976 إجباريا في المؤسسات،والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، وهذا المخطط مستوحى من المخطط المحاسبي OCAM لسنة 1970" 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 تسعينات القرن العشري وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخوصصة، مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات.[88] ص18

4-2-1- المخطط الوطني المحاسبي PCN

إن المخطط المحاسبي هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة والمصنفة في إطار جدول محدد مع إختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة، وحجمها وخصوصيتها، ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صبغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات، كذلك ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة. [89] ص5

4-2-2- أهمية المخطط الوطني المحاسبي PCN

ركزت الجزائر في أنشاء المخطط المحاسبي الوطني بالإضافة إلى جزأرة الممارسة المحاسبية واستبدال الممارسة المحاسبية الفرنسية بما يوافق الثقافة والممارسة المحاسبية الجزائرية، من خلال ثلاث نقاط أساسية: [90] 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 المؤسسة والأمة، ولزوم التفاعل بين حقلي المحاسبة واتخذ القرار الذي كانت الحاجة الماسة إليه على المستوى 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 بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط.
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات.
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

4-2-3- أهداف المخطط الوطني المحاسبي PCN

تم إصدار المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 ليحقق الأهداف التالية: [91] ص8

4-2-3-1- على المستوى الاقتصاد الكلي

- 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.

4-2-3-2- على المستوى الاقتصاد الجزئي

- معرفة مستوى المخزون، التكلفة، سعر العائد، لتحسين تسيير المؤسسة وتسهيل المقارنة.
- تحليل حركي لمعرفة التدفقات النقدية ومختلف عمليات المؤسسة ويمكن القول أن المخطط المحاسبي الجزائري قد لبى احتياجات التخطيط ، ومصالح الضرائب والوزارة إلا أنه لم يكن يلبي طموحات المتعاملين الاقتصاديين.

4-2-4- تقييم المخطط المحاسبي الوطني

مشاكل عديدة تتخبط فيها المؤسسات نتيجة تطبيقها المخطط المحاسبي الوطني، طرحت في مناسبات عديدة، فهي تتخبط بين ما هو مقرر وبين ما هو واقع فإن المؤسسة 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 للمؤسسة.

وعليه فإن المخطط الوطني لم يتعرض لدراسة معمقة ولم يكتب حوله إلا بالشيء القليل، و لم يعني بصورة تسمح للمؤسسات إعادة النظر بجدية في المتابعة المحكمة لتطبيق المخطط حسب جميع المعطيات التي ترمي إلى خدمة الاقتصاد الوطني و بالتالي عليها سد جميع الثغرات التي من شأنها عرقلة النمو الاقتصادي.

لكن هذا لا يمنع أن المخطط المحاسبي الوطني لم يخدم الاقتصاد الوطني بل أحتوى مزايا كثيرة تميز بها عن المخطط المحاسبي العام الفرنسي واستقل بذلك عن هذا الأخير ببناء جهاز محاسبي يستجيب لروح و توجيهات اقتصاد البلاد آنذاك.

4-2-4-1- 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 و دقيقة.
- وجد حلا لحسابات الصنف (4) الحقوق والصنف (5) الديون التي كانت 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.

4-2-4-2- عيوب المخطط المحاسبي الوطني

لا يخلو أي مشروع من النقائص والعيوب فبالرغم من مرور مدة زمنية لا يستهان بها على تطبيق هذا المخطط في المؤسسات الوطنية، إلا أن هذه الأخيرة غير متحكمة فيه إلى اليوم، كما أن هناك أسئلة عديدة طرحت و لم 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: [92] ص5

- معرفة شروط الاستغلال داخل المؤسسة.
- دراسة وتحليل أسعار جميع المواد المعتمدة.
- شرح النتائج.

وفي غياب هذا النوع من المحاسبة تتخبط المؤسسات 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 المؤسسات.
- تقييم بعض عناصر الأصول (المنتجات، أشغال المؤسسة لنفسها، مخزون المواد و البضائع) لا علاقة له بالواقع، و ذلك 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.

4-2-5- 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 للمؤسسات 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: [93] ص193

4-2-5-1- المخططات المحاسبية القطاعية (PCS)

وهي بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني لمجموعة من المؤسسات يربطها نفس النشاط, ويتم من خلالها مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاطات الخاصة والتي تجمع مجموعة من المؤسسات 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 1977 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 .

4-2-5-2- المحاسبة التحليلية القطاعية (CAS)

ترك لهذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه ملائم جدا لطبيعتها واحتياجاتها بصفة تسمح بـ:

- حساب التكاليف وأسعار التكلفة.
- إنجاز الموازنات و ممارسة 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.

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 المؤسسات لأنها محاسبة للاستعمال

الداخلي, أي لأغراض التسيير, أهمل المخطط المحاسبي الوطني هذه الأخيرة بحيث ترك الحرية للمؤسسات 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 المؤسسة وأقسامها, عدا بعض ما يتعلق بتسيير المؤسسة 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 التسيير السليم للمؤسسات, 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 المؤسسة 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, و على الرغم مما لهذا التصنيف من تأثير كبير على إمكانية الوقوف على سياسة تسيير ناجحة للمؤسسة, إلا أن السلطة الوصية في الجزائر والهيئات الكلفة بالقيام بعمليات التوحيد أو تقديم الاستشارة, لم تقوم لأي جهد يذكر في هذا الاتجاه .

توالت عمليات تكييف المخطط المحاسبي الوطني, ونتج عنها سنة 1998 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.

4-2-6- مراحل إنجاز مشروع التعديل تحديث الـ PCN

إن عملية تحديث الـ SCN (إنجاز مشروع التعديل) مولت من طرف البنك العالمي، انطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لـ 2001 وتنتهي في ظرف 12 شهر، أي في نهاية الثلاثي الأول من 2002 ، من طرف فريق عمل فرنسي وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 إلى مخطط محاسبي جديد للمؤسسة SCE مع تعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC.

وقد مرت عملية تحديث الـ PCN (إنجاز مشروع التعديل) بـ 3 مراحل هي: [89] ص7

- المرحلة 01: تشخيص مجال تطبيق الـ PCN مع إجراء مقارنة بين PCN والمعايير الدولية.
- المرحلة 02: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسة.
- المرحلة 03: وضع مخطط محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى (01) وضعت ثلاث اختبارات تطوير ممكنة للـ PCN للنقاش، والتي لها خلفية في تطوير المعاييرIAS على المستوى (تجارب بعض الدول).

4-2-7- مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني

أن 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 المؤسسات 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:

4-2-7-1- أوجه التقارب بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975

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: [94] ص108

- ما يتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات التي أحدثها القانون الجزائري من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96 - 336 المؤرخ في 1996/10/12 المحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات المالية القابلة للإهتلاك الوارد في ميزانيات المؤسسات التي تحكمها قواعد القانون التجاري، حيث يسمح هذا القانون بإعادة تقييم الاستثمارات القابلة للإهتلاك والإهتلاك 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 للمؤسسات خاصة التي تم إنشاؤها منذ عدة سنوات، وهو 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 الاستثمارات 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.

4-2-7-2-أوجه الإختلاف بين المعايير الدولية وما في المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975

بالرغم من التقارب الموجود في المعايير 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 اقتنائها عن طريق عقد الإيجار ضمن الأصول الثابتة لأن شرط الملكية غير متوفر لإدراجه ضمن الإستثمارات 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.
- أن العيب الذي يطرأ على مخططنا المحاسبي بالنظر إلى ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية أن القوائم المالية المعدة وفقه لا تعتبر معلومات مالية واقتصادية يمكن التعويل 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 أن 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 (13) : مقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية و المعايير الدولية [91] ص17

المعايير المحاسبية الوطنية (مخطط محاسبي)	**المعايير المحاسبية الدولية قوائم مالية**
طريقة قاعدة ← مبدأ	طريقة استنتاجية مبدأ ← قاعدة
مبنى 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 المؤسسة، كم حققت من أرباح؟	نظرة مالية، ما هي قيمة المؤسسة؟ ما موقع المؤسسة في السوق؟

4-3- النظام المحاسبي المالي SCF

أن تفتح الاقتصاد الجزائري على العولمة كان فرصة للإصلاح وتبني نظام محاسبي جديد يخلف النظام المحاسبي القديم الذي يمثله المخطط المحاسبي الوطنيSCN المعتمد والمطبق منذ 1976م ، والذي تجاوب مع الاقتصاد الموجه (المركزي)، ولكن لم يتمكن من الاستجابة فيما بعد لتساؤلات ومتطلبات المهنيين والمستثمرين. 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 – 11المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

يضمن هذا النظام المحاسبي للمؤسسات على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية الجديدة، كما يتضمن:

- تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات.
- تحديد الحسابات؛
- القوائم المالية؛
- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

4-3-1- العوامل الدافعة لقيام النظام المحاسبي المالي الجديد

تتمثل العوامل الدافعة لتغيير المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي: [95]

- اختبار الحل الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية من الممارسة العالمية مما يسمح للمحاسبة بالتسيير وفق قاعدة تصورية ومبادئ تتكيف أكثر مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومة مفصلة تعكس الصورة الوفية للوضعية المالية للمؤسسة.
- يعطي صورة أوضح للمبادئ والقواعد الكفيلة بالتسجيل المحاسبي للمعاملات تقيمها وإعداد الحالات المالية مما يحد من أخطار التصرف الإداري واللا إداري للقواعد ويسهل عملية مراقبة هذه الحسابات.
- كما يجدر الإشارة إلى تكفل هذا النظام المحاسبي باحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية تمتلك معلومة متجانسة ومقروءة حول المؤسسات وتسمح بإجراء المقارنة ومن ثم اتخاذ القرار.
- إمكانية المؤسسات الصغيرة جدا من تطبيق نظام معلومات قائم على محاسبة مبسطة.

وبهذا الصدد نشير إلى أن هذا النظام الجديد يشتمل جوانب إيجابية من حيث أنه:

- يقترح الحلول التقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والتعاملات غير من طرف المخطط المحاسبي الوطني.
- يجلب شفافية وثقة أكبر من الحسابات وفي المعلومة المالية التي يستعملها مما يقوي من مصداقية المؤسسات.
- يسمح بقابلة مقارنة الوضعيات المالية في الزمان والمكان.

- يشكل فرصة للمؤسسات لتحسين تنظيمها الداخلي ونوعية اتصالها مع الأطراف المهتمين بالمعلومة المالية.
- يشجع الاستثمار نتيجة قابلية الحسابات للقراءة من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.
- تحسين محفظة البنوك عبر إنتاج وضعيات شفافة من قبل المؤسسات.
- يسهل مراقبة الحسابات التي تقوم مستقبلا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.
- يضمن وجوب تطبيق المؤسسات لمعايير المحاسبة الدولية المعترف بها التي تفرض شفافية حسابات أحسن، مما يشكل إجراء أمان مالي في تكريس أو إعادة تكريس وتوطيد الثقة.

4-3-2- أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها غبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.
- نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

4-3-3- تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد

يمكن تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:

4-3-3-1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

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:[96]

- 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 الطبيعيون أو المعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني.
- الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين.

يستثني القانون الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

4-3-3-2- طبيعة النظام المحاسبي المالي للمؤسسات

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: [97] ص65

- إعطاء تعاريف ومفاهيم وبناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد؛
- تحديد طرائق 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 خاص بالمفاهيم.

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصويري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

4-3-3-3- بنية النظام المحاسبي المالي للمؤسسات

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي: [98] ص45

الصنف الأول: حسابات رأس المال؛

الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة؛

الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية؛

الصنف الرابع: حسابات الغير؛

الصنف الخامس: حسابات المالية؛

الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

أما الأصناف 0 ، 8 و 9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية.[98] 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 القروض طويلة الأجل 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 الإمتياز.
- قيم ثابتة جارية.
- أسهم و حقوق.
- 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 للمؤسسات 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.

4-3-4- مزايا العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد

تتمثل مزايا العمل بالنظام المحاسبي الجديد فيما يلي: [99]

- إنتاج معلومة مفصلة تعكس الصورة الوفية للوضعية المالية للمؤسسات التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة (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 المؤسسات المتجانسة بحيث تكون مقروءة مفصلة موجهة نحو احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين.

- يسمح بالتكفل ببعض العمليات مثل الكراء المؤدي للبيع. الإمتيازات 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 المؤسسات 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: [100]

- 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 (معدو 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 إستقلالية القانون الضريبي، فإذا ما تم الفصل بين المحاسبة والجباية فإن التصريحات لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات إعتبارا للقيود الضريبية، فمثلا إهتلاك أصل من منطلق القوانين المحاسبية الجديدة يعتبر توزيع مباشر لقيمته وفقا لمدة الاستعمال (المدة الاقتصادية) للأصل، في حين أن القواعد الحالية تفرض مدات محددة للإهتلاك 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.

4-3-5- 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. [46]

كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14) : مقارنة بين النظام المحاسبي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية [101]

	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 اقتناءها أو تكلفة إنتاجها.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة.	تقيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة.

الإيرادات	تعالج بـ: 1- أن تكون في فائدة المؤسسة. 2- أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقا لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.	لا تؤخذ بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقا لاتفاق أو وجود عقد أو طلبيات.
تقديم جدول تدفقات الخزينة	يقدم مدخلات ومخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها.	لا يوجد جدول تدفقات الخزينة.	يقدم بنفس الكيفية التي يعرض بها حسب المعايير المحاسبية الدولية.
عقود الإيجار "التمويل"	تسجل في عناصر أصول الميزانية وفي عناصر الخصوم بالنسبة لالتزامات الإيجار المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية.	لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية.	تسجل في عناصر الميزانية ويعالج بنفس الكيفية مع المعايير المحاسبة الدولية.
تكاليف البحث التطوير	تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية.	تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن عناصر الأصول.	تحول تكاليف البحث إلى حساب الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية أما تكاليف التطوير تبقى ضمن الأصول لمنافع الاقتصادية المستقبلية.

4-3-6- مقابلة حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد بحسابات المخطط الوطني للمحاسبة

تم مقابلة حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد بحسابات المخطط الوطني للمحاسبة كما هو موضح في الملحق رقم 01 .

4-4- عرض القوائم المالية حسب SCF

اقترحت وزارة المالية عرض للقوائم المالية والتي تعتبر مطابقة لما موجودة في المعايير المحاسبية الدولية، وقبل التطرق إلي القوائم المالية بشيء من التفصيل سوف نتطرق إلي مفهوم القوائم المالية بصفة عامة. [98] ص22

4-4-1- تعريف القوائم المالية

كل وحدة تقع ضمن نطاق تطبيق هذه اللائحة (النظام المحاسبي) يتولى سنويا إعداد قوائم مالية.القوائم المالية الخاصة بالوحدات غير الصغيرة تشتمل على:

- الميزانية.
- حسابات النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تعير 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 مفصلة.
- التكاليف المحتملة سواء لوضع و إنشاء كشف هذه المعلومات وكيفية استخدامها.

القوائم المالية تتوقف على مسؤولية المديرين لها وتصدر في خلال مدة أقصاها ستة أشهر من تاريخ اختتام الدورة. ويجب إن تكون متميزة عن غيرها من المعلومات المنشورة من قبل الكيان.

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 المؤسسة، شكله القانوني، مكان العمل وبلد التسجيل؛

- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المطبقة؛
- اسم الشركة الأم، وعند الضرورة اسم المجموعة التي تنتسب إليها الوحدة؛
- متوسط عدد العاملين خلال الفترة .

القوائم المالية يجب إن تعرض بالعملة الوطنية. ويمكن قيام تقرب المبالغ الظاهرة في القوائم المالية يمكن إن 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.

4-4-2- عرض القوائم المالية

تتمثل القوائم المالية فيما يلي:

4-4-2-1- قائمة المركز المالي

تصنف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم. وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

4-4-2-1-1- الأصول

* التثبيتات المعنوية،
* التثبيتات العينية،
* الاهتلاكات،
* المساهمات،
* الأصول المالية،
* المحزونات،
* أصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
* الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا).
* خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

4-4-2-1-2- الخصوم

* 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 وللخصوم 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 أسمية،
- 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 والمؤسسات 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، وتظهر على الأقل ما يلي:

أ- الأصول

- وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي،
- مبالغ سندات الخزينة والآثار الأخرى قادرة الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي،
- سندات الدولة و سندات أخرى ممتلكة بعنوان التوظيف،
- التوظيفات لدى البنوك الأخرى، القروض والتسبيقات المنوحة للبنوك الأخرى،
- التوظيفات النقدية الأخرى،
- سندات التوظيف.

ب- الخصوم

- 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 أم 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 أن واحد.

وفي ما يلي سوف نتعرض إلي شكل الميزانية :

الجدول رقم (15): ميزانية السنة المالية المقفلة في ..... [98] ص27

الأصول	الملاحظة	N إجمالي	N إهتلاك 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 غير جاري					
المجموع العام للأصول					

الجدول رقم (16): ميزانية السنة المالية المقفلة في ..... [98] 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 و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
المجموع عام للخصوم			

(1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

4-4-2-2- قائمة الدخل

جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة. [98] 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 الإستغلال،
- 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 و الكارثة 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 محتازة 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 وان 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 (17): جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من ..... إلى ..... [98] ص30

الخصوم	الملاحظة	N	N_1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتوجات المصنعة والمنتوجات قيد التصنيع 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 (18): جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من ..... إلى ..... [98] 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 عادية			
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.

4-4-2-3- قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)

الهدف من جدول سيولة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقديم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن هذه السيولة المالية. [98] 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 التمويل) ،
- 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 حدة وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

4-4-2-3-1- 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.

4-4-2-3-2- الموجودات المالية

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع. (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)،
- شبه السيولات المحتازة 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 المحتازة لحساب الزبائن،
- العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

الجدول رقم (19) : سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من ..... إلى ..... [98] 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 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 مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة 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 الأنشطة 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 (20) : سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من ..... إلى ..... [98] 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 الأنشطة الاستثمار (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة 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 مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة 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 الأنشطة 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.

4-4-2-4- 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 المحاسبة 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 الموالي:

الجدول رقم (21): تغير الأموال الخاصة [98] 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						

4-4-2-5- ملاحق القوائم المالية

يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية: [98] 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، والمؤسسات 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 طابع 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 إن يؤثر على إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية، وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي:

- طبيعة الحادث،
- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

تقديم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

- فهم النجاعة الماضية،
- تقييم الأخطار و مردودية 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.

4-5- الدراسة الإحصائية – عرض، معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

لتدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، من خلال الاعتماد على عرض نتائجه وبناء توصياته، في سياق التوجهات التي تطبع حقل المحاسبة بمختلف جوانبه سواء الأكاديمية أو العملية. يتطلب القيام بالدراسة والتحليل لواقع المهنة في الدولة محل المعاينة، لتحديد محلها من الواقع الدولي، وكعينة نأخذ الجزائر لدراسة وتحليل نظامها المحاسبي.

إعتمد الباحث على أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من أهم الأطراف الفعالة في مجال المحاسبة في الجزائر، بإستخدام الاستبيان الذي أصبح الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة الذي اختبرت عينته بناءا على اختبار مدروس.

4-5-1- عرض 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.

4-5- 1-1- مراحل إعداد الاستبيان

يرتبط عرض المراحل التي تم فيها إعداد الاستبيان بطبيعة هذا الأخير الذي تم إعداده في شكل استبيان عادي.

4-5-1-1-1- 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 المفخخة، 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).

4-5- 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 الاستمارة الالكترونية.

4-5-1-1-3- 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 مئة (100) سطر وفقا لعدد الإجابات التي اعتمدت بعد استبعاد الإجابات الملغاة؛ وثلاثون (30) عمودا، بخانة لكل جواب، وبهذا تصبح قاعدة الاستبيان مكونة من [100 × 30 = 3000 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).

4-5-1-2- 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- 7)؛

- القسم الثالث:يضم الأسئلة المتعلقة بتطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، من السؤال (1- 7)؛
- القسم الرابع: يضم الأسئلة المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF ، من السؤال (1- 7).

4-5-1-3- مجتمع الدراسة وحدودها

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها وعينة الدراسة التي تم تحديدها.

4-5-1-3-1- 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.

4-5-1-3-2- 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 2007.
- الحدود البشرية: هذه الدراسة تستند لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والموظفين في مجال المحاسبة.
- الحدود الموضوعية: هذه الدراسة اهتمت بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بالموضوع تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها.

4-5-1-3-3- عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، فقد قمنا بتوزيع حوالي 200 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 (22): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان [102]

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	200	%100
عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة	46	% 23
عدد الاستمارات المسترجعة	154	% 77
عدد الاستمارات الملغاة	54	% 27
عدد الاستمارات الصالحة	**100**	**% 50**

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على مئة (100) استمارة من مجموع الاستمارات المسترجعة بلغ عددها مئة وأربعة وخمسون (154)، لتمثل عينة الدراسة. بعدما قمنا بإقصاء الاستمارات المقدرة أربعة وخمسون (54) استبعدت لنقصانها أو للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها. لأن من ضمن المجموعة المستقصاة هذا لعدم إطلاعهم على معايير محاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد.

4-5-1-4- 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 الجديد في الجزائر. إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، ومن أهمها تتمثل في مايلي:

- بعض أفراد العينة المستهدفين ضمن بعض الفئات كان تجاوبهم سلبي، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم؛
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الباحث الأمر الذي حال دون قيامه بتقديم التوضيحات اللازمة في حالة اللبس أو الغموض الذي قد يكتنف أفراد العينة.

4-5-2- معالجة و تحليل نتائج الاستبيان

لقد تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام البرنامج SPSS الإصدار 16.0 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 (EXEL2007) لأنه يعطي رسما للبيانات بصورة جيدة ولقد تم معالجة الإجابات حسب التقسيم التالي:

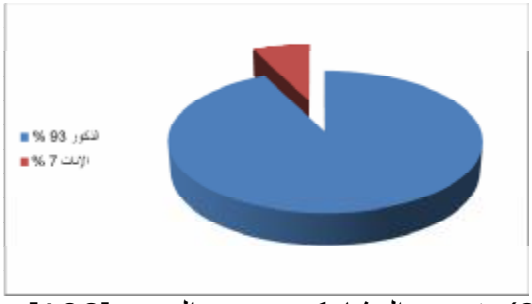
- الخصائص العامة للعينة؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر؛
- تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF .

4-2-5-1- الخصائص العامة للعينة

1- الجنس: لحضنا أن أفراد العينة بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان التي تمثل 93 **%** في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث التي تمثل 7 % من العينة. كما هو موضح في الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم (23): توزيع المشاركين حسب الجنس [102]

البيان	العدد	النسبة
الذكور	93	% 93
الإناث	7	% 7
المجموع	100	%100



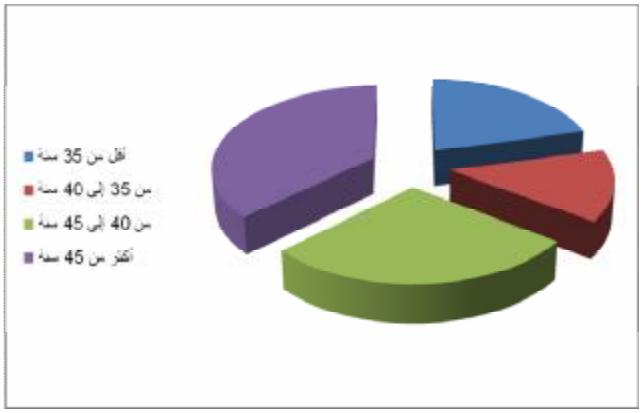
الشكل رقم (04): توزيع المشاركين حسب الجنس [102]

2- العمر: تبعا لأعمار أفراد العينة المستجوبة قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، فكانت النسبة الكبيرة من المشاركين مركزة عند الفئة أكثر من 45 سنة بنسبة 37 % تليها الفئة من 40 إلى 45 سنة بنسبة 28 % تليها الفئة أقل من 35 سنة بنسبة 21 % ثم الفئة من 35 إلى 40 سنة بنسبة 14 %.

كما هو موضح في الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم (24): توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية [102]

البيان	العدد	النسبة
أقل من 35 سنة	21	**% 21**
من 35 إلى 40 سنة	14	**% 14**
من 40 إلى 45 سنة	28	**% 28**
أكثر من 45 سنة	37	**% 37**
المجموع	**100**	**% 100**



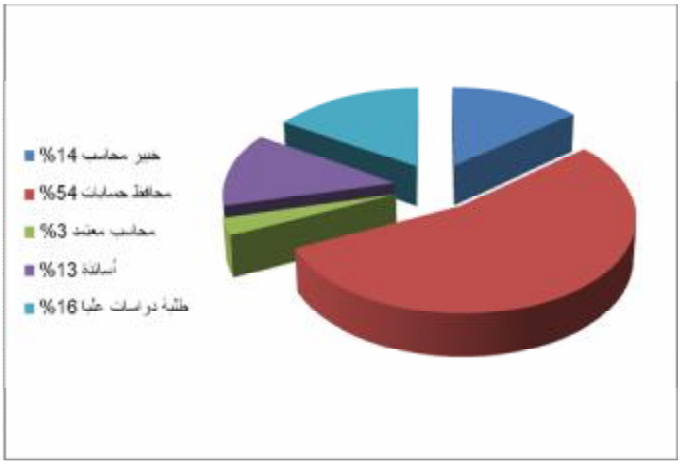
الشكل رقم (05): توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية [102]

3- الوظيفة: يتضح من خلال الجدول أن فئة محافظ الحسابات لازالت تمثل الفئة الأكبر ضمن عينة الدراسة، إذ بلغت نسبتها 54% من مجموع العينة، تلي مباشرة هذه الفئة فئة من طلبة الدراسات العليا

بنسبة 16%، ثم تليها فئة خبير محاسب بنسبة قدرها 14 %، وتليها نسبة الأساتذة تقدر بـ 13% والفئة الأخيرة محاسب معتمد بنسبة قدرها 3 %.

الجدول رقم (25): توزيع المشاركين حسب الوظيفة [102]

البيان	العدد	النسبة
خبير محاسب	14	%14
محافظ حسابات	54	%54
محاسب معتمد	3	%3
أساتذة	13	%13
طلبة دراسات عليا	16	%16
المجموع	**100**	**% 100**

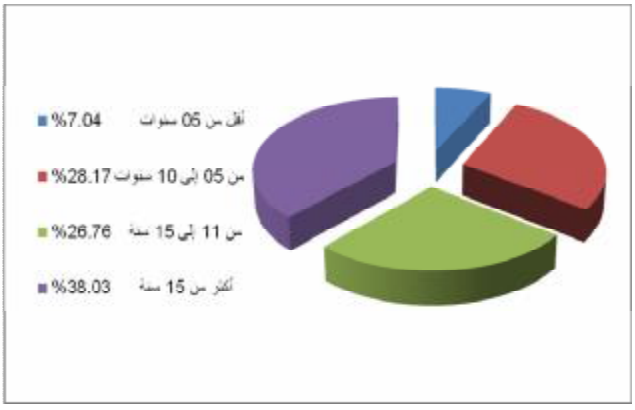


الشكل رقم (06): توزيع المشاركين حسب الوظيفة [102]

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 38.03%، تليها الفئة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة 28.17%، ثم الفئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 26.76 %، لتكون الفئة الأقل من 05 سنوات هي الموالية بنسبة 7.04%.

الجدول رقم (26): توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية [102]

البيان	العدد	النسبة
أقل من 05 سنوات	5	%7.04
من 05 إلى 10 سنوات	20	%28.17
من 11 إلى 15 سنة	19	%26.76
أكثر من 15 سنة	27	%38.03
المجموع	71	% 100

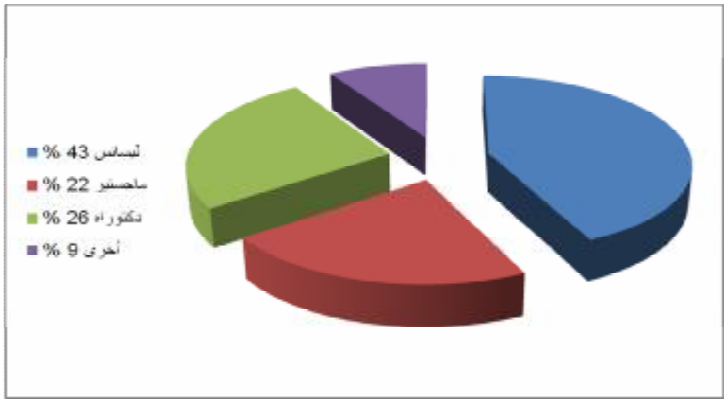


الشكل رقم (07): توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية [102]

5- المؤهل العلمي : نلاحظ من خلال العينة المستجوبة أن نسبة 26 % من المستجوبين حاصلين على دكتوراه، في حين أن نسبة 22%هم من الحاصلين على شهادة ماجستير، أما نسبة المستجوبين الحاصلين على شهادة الليسانس تقدر بـ 43%، أما نسبة 9 % المتبقية الحاصلين على شهادة أخرى. كما هو موضح في الجدول والشكل التالي:

الجدول رقم (27): توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي [102]

البيان	العدد	النسبة
ليسانس	43	%43
ماجستير	22	%22
دكتوراه	26	%26
أخرى	9	%9
المجموع	100	% 100

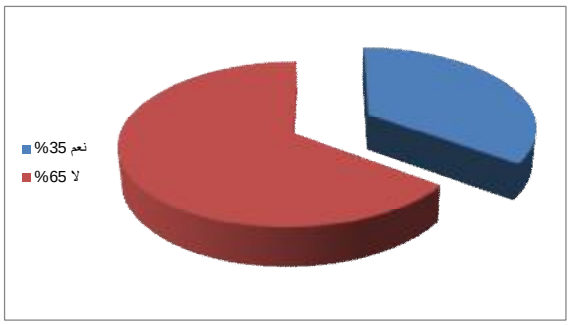


الشكل رقم (08): توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي [102]

6- التأطير الجامعي: نلاحظ من خلال العينة المستجوبة أن نسبة 35% من المستجوبين يدرسون بالجامعة، في حين أن نسبة 65 %هم من المهنيين وطلبة الدراسات العليا تخصص محاسبة.

الجدول رقم (28): توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي [102]

البيان	العدد	النسبة
نعم	35	% 35
لا	65	% 65
المجموع	100	%100

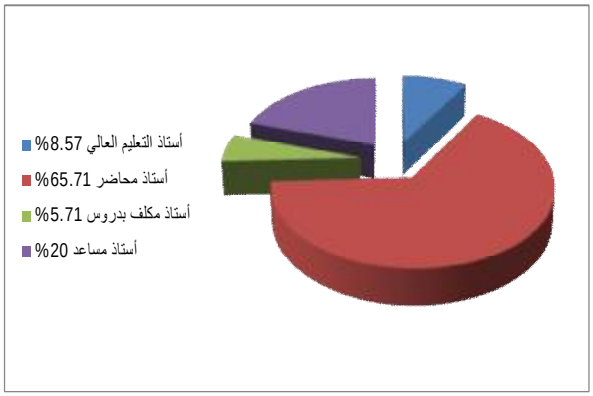


الشكل رقم (09): توزيع المشاركين حسب التأطير الجامعي [102]

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 65.71 % تمثل أستاذ محاضر، وتليها نسبة أستاذ مساعد تقدر 20 %، ثم تليها نسبة أستاذ التعليم العالي 8.57 %، والنسبة المتبقية التي تمثل أستاذ مكلف بالدروس قدرها 5.71 %.

الجدول رقم (29): توزيع المشاركين حسب الدرجة العلمية [102]

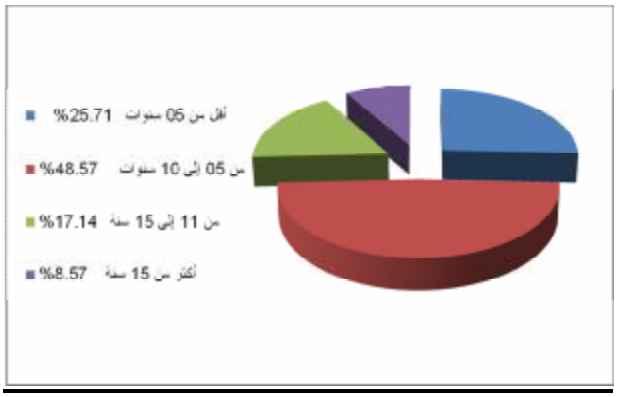
البيان	العدد	النسبة
أستاذ التعليم العالي	3	%8.57
أستاذ محاضر	23	%65.71
أستاذ مكلف بدروس	2	%5.71
أستاذ مساعد	7	%20
المجموع	35	% 100



الشكل رقم (10): توزيع المشاركين حسب الدرجة العلمية [102]

8- الخبرة الأكاديمية: بالاعتماد على توزيع سنوات الخبرة الأكاديمية إلى أربعة فئات سنوية، لاحظنا أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة 48.57 %، تليها الفئة الأقل من 05 سنوات بنسبة 25.71 %، ثم الفئة من11إلى 15 سنة بنسبة 17.14 %، وفي الأخير تليها الفئة الأكثر من 15 بنسبة 8.57 %.

الجدول رقم (30): توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكاديمية [102]



البيان	العدد	النسبة
أقل من 05 سنوات	9	%25.71
من 05 إلى 10 سنوات	17	% 48.57
من 11 إلى 15 سنة	6	% 17.14
أكثر من 15 سنة	3	% 8.57
المجموع	**35**	**% 100**

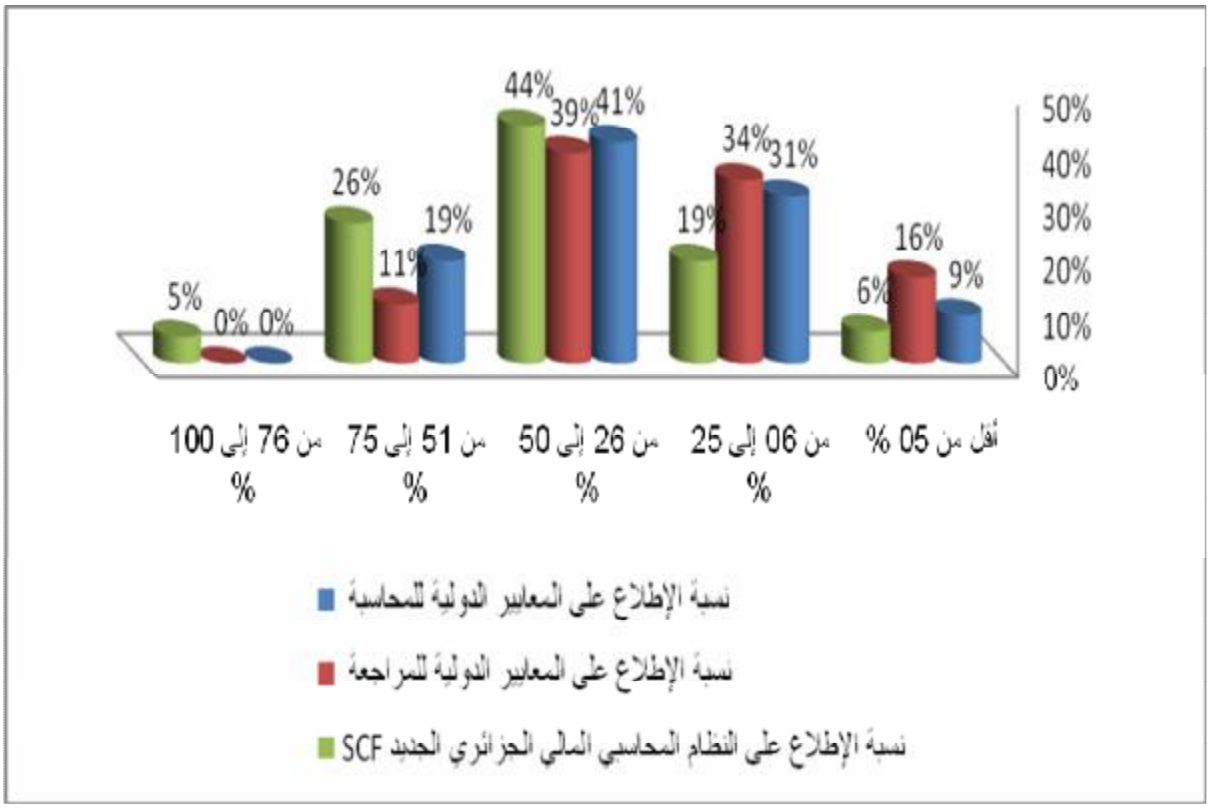
الشكل رقم (11): توزيع المشاركين حسب الخبرة الأكاديمية [102]

9- الولايات: نلاحظ من خلال الجدول أنه تنوعت نسبة المشاركة حسب الولايات، إلا أنها تركزت بشدة في ولاية الوادي بنسبة 23 %كون الباحث مقيم بها، ثم تليها كل من الولايات التالية الجزائر وورقلة وسطيف بنسبة 12%، كما تليها ولاية البليدة بنسبة11%، وتليها مباشرة ولاية عنابة بنسبة 7 %، وتليها كل من الولايتين باتنة والمدية بنسبة 5 %، ثم تليها كل من ولاية وهران وأدرار بنسبة 2 %، وفي الأخير كل من الولايات الجلفة وأم البواقي والأغواط بنسبة 1 %.

الجدول رقم (31): توزيع المشاركين حسب الولايات [102]

الولايات	العدد	النسبة	الولايات	العدد	النسبة
الوادي	23	%23	**عنابة**	07	**%07**
بسكرة	06	%6	**وهران**	02	**%02**
ورقلة	12	%12	**المدية**	05	**%05**
البليدة	11	%11	**أدرار**	02	**%02**
باتنة	05	%05	**الجلفة**	01	**%01**
الجزائر	12	%12	**أم البواقي**	01	**%01**
سطيف	**12**	**%12**	**الأغواط**	**01**	**%01**

هذا الشكل يوضح نسبة إطلاع العينة المدروسة على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF.



الشكل رقم (12): توزيع المشاركين حسب نسبة الإطلاع [102]

4-5-2-2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

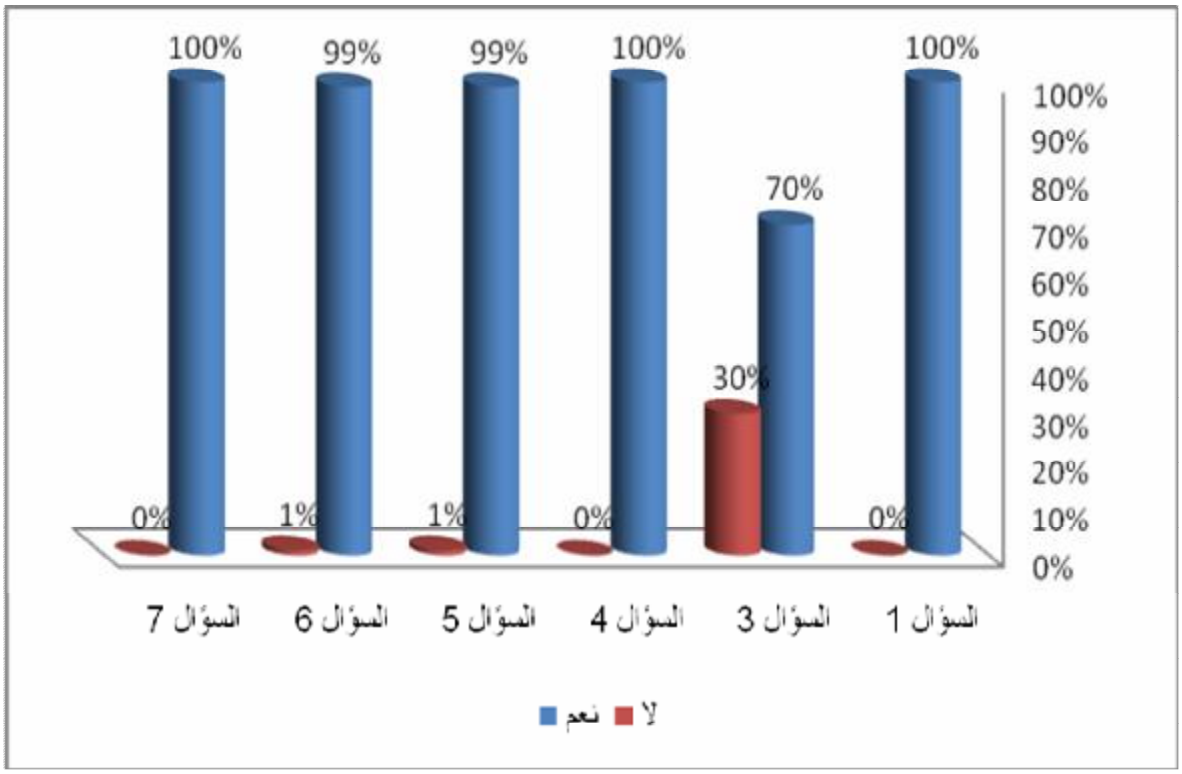
الجدول رقم (32): تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر [102]

رقم السؤال	الأسئلة	الإجابة	العدد	النسبة
السؤال 1	هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمحاسبة	نعم	100	%100
		لا	0	%0
السؤال 2	إذا كنت مطلع على المعايير الدولية للمحاسبة فما هي نسبة إطلاعك:	أقل من 05 %	9	%9
		من 06 إلى 25 %	31	%31
		من 26 إلى 50 %	41	%41
		من 51 إلى 75 %	19	%19
		من 76 إلى 100 %	0	%0
السؤال 3	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل ترى بأن تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة مناسب لظروفها الاقتصادية الجديدة	نعم	70	%70
		لا	30	%30
السؤال 4	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل ترى بأن القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	نعم	100	%100
		لا	0	%0
السؤال 5	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تساعد على إتخاذ القرارات الصحيحة	نعم	99	%99
		لا	1	%1
السؤال 6	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل هذه المعايير تأثر إيجابيا عن المعلومة المحاسبية لمؤسسة	نعم	99	%99
		لا	1	%1
السؤال 7	هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في المعايير الدولية للمحاسبة	نعم	100	%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 41 %من المطلعين نسبة إطلاعهم تتراوح بين (26% و50%)، أما الفئة الثانية هي 31 % تتراوح نسبة إطلاعهم بين (06 % و25 %)، أما الفئة الثالثة هي 19% تتراوح نسبة إطلاعهم بين (51% و75%)، أما الفئة الرابعة هي 9 % نسبة إطلاعهم أقل من 05%، أما الفئة الخامسة هي 0 % الذين إطلعوا على المعايير بنسبة أكثر 75 %.

وعليه نستنتج أنه لا يوجد ضمن الفئة المدروسة من هو المطلع على هذه المعايير أكثر من 75 % أما الفئة الأكثر إطلاعا والذين يشكلون نسبة 41 % من العينة المدروسة مطلعون (من 25 % إلى 50 %).

- أما فيما يخص مدى الملائمة للظروف الإقتصادية للجزائر فإننا لاحظنا أن 70 %من العينة ترى بأن الظروف ملائمة، أما بقية العينة ترى أنه في الوقت الحالي من غير المناسب تبني هذه المعايير وتقترح إجراء مجموعة من التعديلات عليها حتى تتلائم مع ظروف الإقتصاد الوطني.
- 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 و الأكاديمين حول المعايير المحاسبية.



الشكل رقم (13): توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر [102]

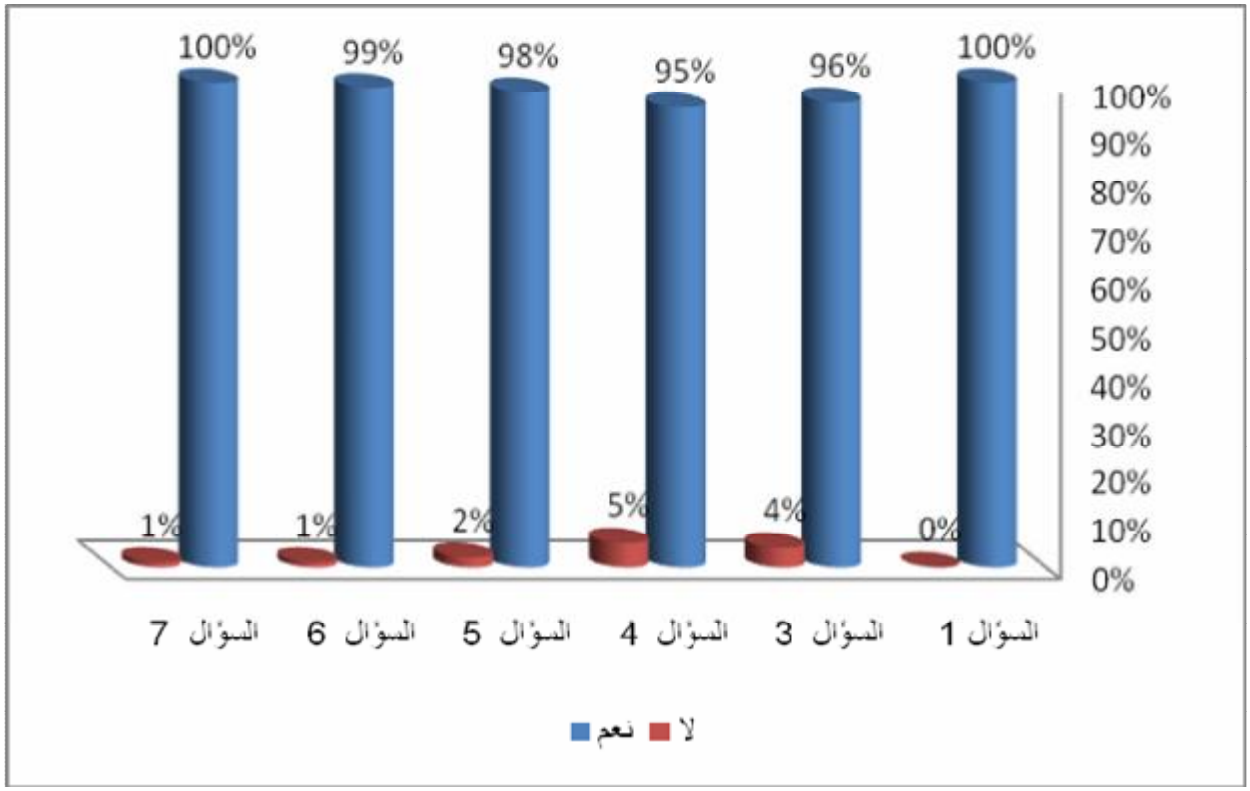
4-5-2-3- تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر

الجدول رقم (33): تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر [102]

رقم السؤال	الأسئلة	الإجابة	العدد	النسبة
السؤال 1	هل أنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة	نعم	100	%100
		لا	0	%0
السؤال 2	إذا كنت مطلع على المعايير الدولية للمراجعة فما هي نسبة إطلاعك	أقل من 05 %	16	%16
		من 06 إلى 25 %	34	%34
		من 26 إلى 50 %	39	%39
		من 51 إلى 75 %	11	%11
		من 76 إلى 100 %	0	%0
السؤال 3	هل ترى بأن القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة	نعم	96	%96
		لا	4	%4
السؤال 4	هل ترى بأن تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة يستوجب عليها تبني المعايير الدولية للمراجعة	نعم	95	%95
		لا	5	%5
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	98	%98
		لا	2	%2
السؤال 6	بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمراجعة هل هذه المعايير تأثر إيجابيا عن المعلومة المحاسبية لمؤسسة	نعم	99	%99
		لا	1	%1
السؤال 7	هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في المعايير الدولية للمراجعة	نعم	100	%100
		لا	0	%0

- وجد أغلب العناصر محل الدراسة 96 % إتفقت على أن القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يجب مراجعتها وفق المعايير الدولية للمراجعة.

- كما يروَن أن حتمية تنبي الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة تسنوجب عليها تبني المعايير الدولية للمراجعة.
- كما لاحظنا أن أغلب أفراد العينة 98 % يروَن أن تقرير المراجعة المعدة وفق هذه المعايير يعطي صورة صادقة وحقيقية عن القوائم المالية التي هي محل المراجعة.
- وأغلب أفراد العينة 99 % يروَن أن المعايير الدولية للمراجعة تؤثر إيجابيا عن جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسة.
- جميع أفراد العينة يروَن أنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديمين حول معايير الدولية للمراجعة.



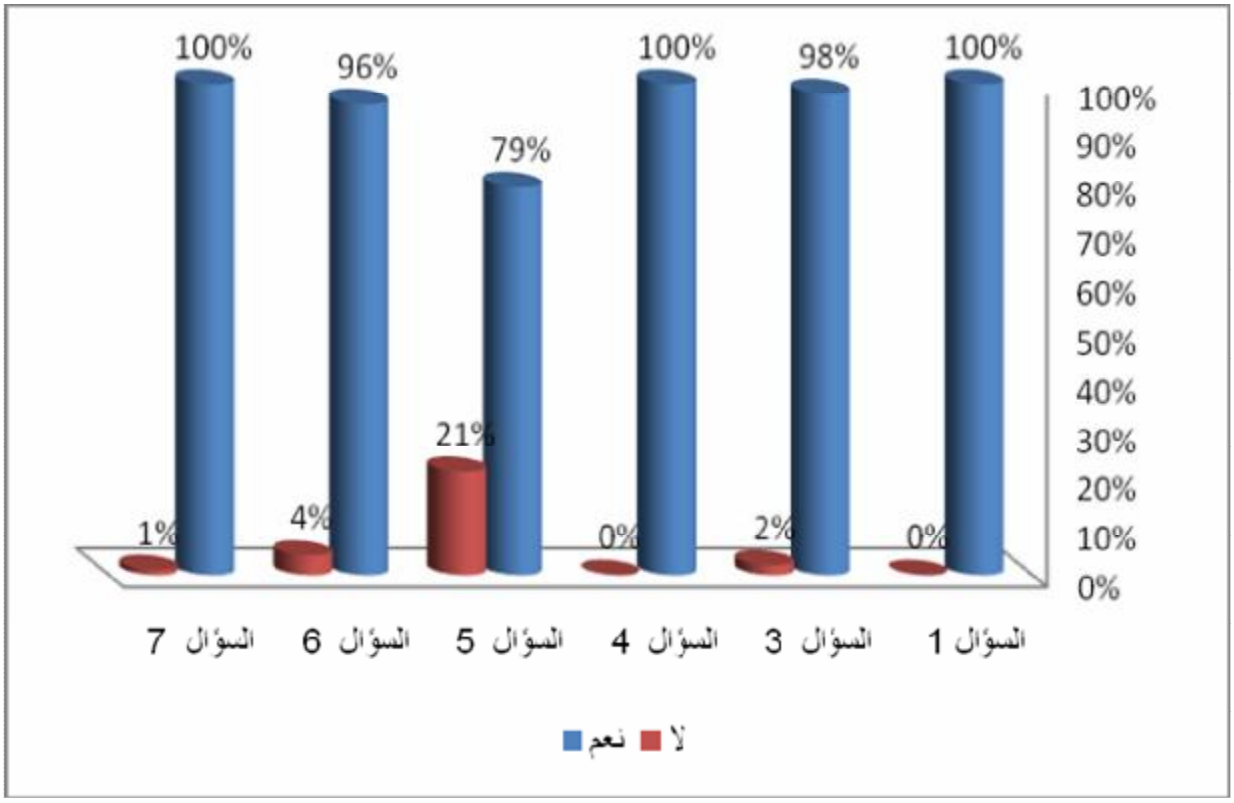
الشكل رقم (14): توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر [102]

4-2-5-4- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF

الجدول رقم (34): تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF [102]

رقم السؤال	الأسئلة	الإجابة	العدد	النسبة
السؤال 1	هل أنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF	نعم	100	%100
		لا	0	%0
السؤال 2	إذا كنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF فما هي نسبة إطلاعك	أقل من 05 %	6	%6
		من 06 إلى 25 %	19	%19
		من 26 إلى 50 %	44	%44
		من 51 إلى 75 %	26	%26
		من 76 إلى 100 %	5	%5
السؤال 3	هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	نعم	98	%98
		لا	2	%2
السؤال 4	هل جودة المعلومة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF أفضل من التي يقدمها المخطط الوطني المحاسبي PCN	نعم	100	%100
		لا	0	%0
السؤال 5	هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF مطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة	نعم	79	%79
		لا	21	%21
السؤال 6	هل ترى بأن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة	نعم	96	%96
		لا	4	%4
السؤال 7	هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF	نعم	100	%100
		لا	0	%0

- وجدنا أن أغلب أفراد العينة 98 % 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 الجديد أفضل من تلك التي يقدمها المخطط الوطني للمحاسبة.
- كما أن نسبة 79% من أفراد العينة يروَن أن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مطابقة المعايير الدولية للمحاسبة أما النسبة الباقية يروَن أن هناك تطابق نسبي.
- كما أن نسبة 96 % من أفراد العينة يروَن أن القوائم المالية لـ SCF يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة وأن جميع أفراد العينة يروَن أنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديمين في SCF.



الشكل رقم (15): توزيع إجابة المشاركين على محور تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF [102]

الخلاصة

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. لكن من خلال النظام المحاسبي، يمكن القول أن الجزائر تتجه نحو تكييف المخطط المحاسبي الوطني وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

من خلال تطرقنا في هذا الفصل لعرض نظام المحاسبي المالي سوف تعمل الجزائر على تطبيقه إبتداء من 2010 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 الإستحقاقية حتى تصبح سهلة القراءة و أكثر دقة، وأما بالنسبة لجدول حسابات النتائج فانه أصبح يتشكل من المجموعة رقم ستة (6) والمجموعة رقم سبعة (7) و إضافة 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 عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، معالجة إشكالية البحث التي تتمثل في هل عرض ومراجعة القوائم المالية لنظام المحاسبي المالي SCF معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ؟ وذلك من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة التي وضعت في ظل الفرضيات الأساسية التي تم فرضها وباستخدام المناهج والأدوات المشار إليها في المقدمة.

في خضم الفصل الأول تطرقنا إلى الأدب المحاسبي الوصفي الذي يشير إلى أن المحاسبة لم تتطور كعلم مجرد ولكن استجابة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية المطبقة بها ودليل ذلك نظام القيد المزدوج لمسك الدفاتر جاء طبيعيا وليس من أي نظرية مسبقة لتلبية الاحتياجات المختلفة الجديدة.

لم تصل نظرية المحاسبة إلى نظرية شاملة بل هي عبارة عن نظريات متوسطة لم تشمل كل جوانب جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا بهذا المجال وتولدت عن هذا التطور جمعيات مهنية واتحادات محلية ودولية متخصصة وضعت معايير وفرضت فروض ومبادئ موحدة، حيث كان قبل الثلاثينات من القرن الماضي معتقد بأن الميزانية هي الشكل الأكثر فائدة من وجهة الدائنين ثم تلاه اعتقاد بأن قائمة الدخل هي الأكثر ملائمة وأهمية على أساس أنها تقدم أفضل المعلومات للمستثمرين. وتتجه حاليا الاهتمامات إلى قائمة التدفقات النقدية والقوائم المالية المعدلة وفقا لمستويات الأسعار، والقوائم المالية الفترية وذلك تنازلا لخدمة فئة واسعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.

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 و المستندات 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 الشركات من مختلف البلدان،

ذلك تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول العالم، فتعمل هذه الجمعيات والمنظمات إلى زيادة عمليات الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

لقد كان هدفنا الأساسي لهاته الرسالة هو تقديم وصف ما أمكن لحال و واقع المهنة في الجزائر، حاولنا بلوغه من خلال دراسة النظام المحاسبي لها. فتاريخ بداية تنظيمها منذ شأنها - 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 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.

- **إختبار الفرضيات:**

1. أن المحاسبة هي فعلا وليدة البيئة الاقتصادية والاجتماعية المتواجدة فيها.
2. 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.
3. إن 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.
4. جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بطريقة جديدة لإعداد القوائم المالية والتي يتطلب إعدادها وفقا لمعايير دولية للمحاسبة من خلال تغير المخطط المحاسبي الوطني.
5. إن القوائم المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي يتم مراجعتها بمعايير دولية للمراجعة وهذا لتقريب وتكييف الممارسة المحاسبية والرقابية بالممارسات الدولية.

- **الإستنتاجات :**

- إن المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة الموحدة تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات الأجنبية.
- القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تسمح بإنتاج معلومات صادقة و واضحة وسهلة الفهم وقابلة للمقارنة، والتي من خلالها تزيد الثقة التي ستود بين المتعاملين في سوق رأس المال، مما يؤدي إلى زيادة في المعاملات 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 المستوي 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 توصلنا إلى التوصيات التالية:

- إن النظام المحاسبي المالي (صدر مؤخرا مارس 2009) والذي سوف يطبق مع بداية 2010 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 فهما وتحليلها واستخدامها.

– **آفاق الدراسة:** إن كل المعايير جديرة بالدراسة والبحث مثل معيار الزراعة نظرا لعدم انتشار المحاسبة الزراعة وما لها من أهمية على مستوى الاقتصاد الوطني، كذلك الأمر بالنسبة للمعايير أو التقارير المالية التي تتطرق للبنوك وما لها من أهمية على مستوى الاقتصاد الوطني.

قائمة المراجع

1. النقيب كمال عبد العزيز - **المدخل المعاصر إلي علم المحاسبة المالية** – دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
2. حسين القاضي- مأمون حمدان – **نظرية المحاسبة** – دار الثقافة عمان، الطبعة الأولى، 2006.
3. رضوان حلوة حنان – **تطور الفكر المحاسبي** - دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 1998.
4. ريتشارد شرويدر و آخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال – **نظرية المحاسبة** – دار المريخ الرياض 2006.
5. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان - **التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة** – دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 132.
6. حيدر محمد علي بني عطا – **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** – دار الحامد، عمان، ط 1، 2007.
7. محمد مطر- **مبادئ المحاسبة المالية** - دار وائل، عمان، ط4 ، 2007 .
8. مؤيد راضي خنفر – غسان فلاح المطارنة- **تحليل القوائم المالية** – دار المسيرة عمان الطبعة الأولى 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** – الجزء الأول دار الثقافة عمان الطبعة الأولى 2005.
11. 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 ».
12. أحمد خادمة، مجدي زريقات – **أصول المحاسبة المالية** - عمان دار الشروق للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ، 2002.
13. رضوان حلوة حنان – **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير** - دار وائل عمان الطبعة الثانية 2006 .
14. كمال الدين الدهراوي– **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار** – الإسكندرية، مصر،2006 .
15. تجاني بالرقي – **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة** – أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية،فرحات عباس، سطيف، 2006/2005.

16. محمد مطر ، موسى السويطي – **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** - دار وائل للنشر – الطبعة الثانية، 2008 .

17. طارق حمزة – **المخطط الوطني المحاسبي** – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع النقود والمالية،غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، 2003 / 2004.

18. يحي محمد أبو طالب – **نظرية المحاسبة** – كلية التجارة جامعة عين شمس، 1998 .

19. Lionel Cet Gérard V**, Audit et Control Interne Aspects Financiers,Ojération et Stratégiques**,4eme Edition, Dalloz,Paris,France, 1992 .

20. حازم هاشم الآلوسي – **الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق** – الجامعة المفتوحة، طرابلس، ج 1، ط 1، 2003.

21. خالد أمين عبد الله – **علم تدقيق الحسابات** – دار وائل، عمان،2004 .

22. أحمد حلمي جمعة – **مدخل إلى التدقيق الحديث** - دار صفاء، عمان، ط2، 2005 .

23. بوحفص رواني – **المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية** - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2007/2006 .

24. شريقي عمر – **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري** – مذكرة لنيل شهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس– سطيف- دفعة 2003 .

25. Lionnel Collins – Gerard Valin **: Audit et Contrôle Interne,** Dalloz, Paris, 1992 .

26. Lionnel Collins – Gerard Valin – **Audit et Contrôle Interne** – Principes .Objectifs et Pratiqes . Paris. Dalloz . 1986.

27. R.B Caumeil,Rene Ricol – Audit Financicier- Paris .Elet,1987 .

28. أمين السيد أحمد لطفي – **التطورات الحديثة في المراجعة** – الدار الجامعية .الإسكندرية .2007 .

29. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي – **مراجعة الحسابات المتقدمة ، الإطار النظري والإجراءات العملية** – دار الثقافة،عمان، ط1، ج1،2009.

30. ألفين أرينز، جيمس لوبك – ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى - **المراجعة مدخل متكامل** – دار المريخ ،2008 .

31. Bernard Grand, Bernard Verdalle, **Audit Comptable Et Financer**, Edition conomica, Paris, 1999.

32. غسان فلاح المطارنة – **تدقيق الحسابات المعاصرة** – دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006.

33. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي – **المراجعة و تدقيق الحسابات** - ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط 3، 2006 .

34. وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد– **المراجعة بين النظرية والتطبيق** - الكتاب الأول، توزيع دار المريخ للنشر، القاهرة.

35. محمد سمير صبان – **نظرية المراجعة وآليات التطبيق** - الدار الجامعية، 2000 – 2001 .

36. Nourdibe Khatal - **Les Sphéres Managériales Souffrent D'eficit Culturel** – Journal El Watan économie, Alger, Du 23-29 juin 2008, n° 157.

37. صديقي مسعود - **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية** – أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2003 / 2004 .

38. طارق عبد العال حماد - **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** – الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

39. حسين القاضي، مأمون حمدان – **المحاسبة الدولية ومعاييرها** - دار الثقافة ، عمان، ط1،2008.

40. خالد جمال الجعارات - **معايير التقارير المالية الدولية 2007 $IFRS_s$ & IAS_S** - إثراء للنشر والتوزيع الشارقة (عمان) مكتبة الجامعية، ط1، 2008.

41. مداني بلغيث– **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي** – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، 2004 .

42. جمعة خليفة الحاسي وآخرون – **المحاسبة المتوسطة** – بيروت، دار النهضة العربية، 1996 .

43. أمين السيد أحمد لطفي- **المحاسبة الدولية، الشركات المتعددة الجنسية** – الدار الجامعية، 2004 .

44. محمد المبروك أبو زيد - **المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية** - إيزاك للنشر والتوزيع ، مصر، ط1، 2005 .

45. WWW. Infotechaccountants . com .

46. من إعداد الطالب.

47. Bernard Raffournier: les Normes comptables internationales(IAS/IFRS)2e édition. economica. Paris. France(2005) .

48. Groupe Revue Fiduciqire, Code IFRS Normes et Interprétations, Paris,2007.

49. Jean-Pierre Lahille**, Analyse Fianciére**,Dunod,Paris, 2007.

50. Odile Dandon & Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, Guide De Gestion RF, Paris, 2005.

51. محمد أبو نصار، جمعة حميدات – **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية** – دار وائل، عمان، 2008.

52. إبراهيم أحمد الصعيدي، سيد محمد جبر – **مبادئ النظم المحاسبية** – مطابع الدار الهندسية، مصر.

53. إلدوزس هندركسن، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد – **النظرية المحاسبية** – المكتبة الجامعية الحديثة، ط 4، الإسكندرية، 2005.

54. دونالد كيسو، جيرى ويجانت- تعريب أحمد حامد حجاج – **المحاسبة المتوسطة** – دار المريخ للنشر، الرياض، الجزء1.

55. عبد الرزاق محمد قاسم – **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية** – عمان، دار الثقافة،2006.

56. أحمد حسين على حسين – **نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية** – الإسكندرية، دار الجامعة 2003 – 2004 .

57. طارق عبد العال حماد, **موسوعة معايير المحاسبة**, الجزء الأول, جامعة عين شمس, الدار الجامعية, 2004.

58. Eric Ducasse, Normes Comptables, Internationales, IAS / IFRS, De boeck, à jour au 30 avril 2005, Paris.

59. عبد الستار الكبيسي – **الشامل في مبادئ المحاسبة** – عمان، دار وائل، ط1، 2008.

60. خيرت ضيف، أحمد بسيوني شحاته -

61. الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين - **معايير المحاسبة المصرية** – الأسكندرية، مصر، 2006.

62. أمين السيد أحمد لطفي – **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة** – دار الثقافة ، الإسكندرية، ط1، 2008 .

63. Bernard Raffournier- **les Normes comptables ternationales(IAS/IFRS)** - 2e édition, economica, Paris, France, 2005.

64. جوزيف عبد الرزاق- **مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية**- ملتقى عنابة, 2007/07/20.

65. محمد محمود عبد المجيد, عاطف العوام – **المحاسبة** - كلية التجارة عين شمس, 2000.

66. المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 95 يشبه إلى حد كبير المعيار المحاسبي الدولي رقم 07.

67. عادل عاشور – **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية** – مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،غير منشورة، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير،2005 / 2006.

68. عبد الوهاب نصر علي– **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال** – الدار الجامعية، الإسكندرية، ج1، 2001.

69. **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.

70. أمين السيد أحمد لطفي – **معايير المراجعة والتأكد الدولية** – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

71. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية** – دار صفاء، عمان،الكتاب السادس، ط1، 2009.

72. أحمد حلمي جمعة – **التدقيق والتأكد الحديث** – دار صفاء، عمان، ط1، 2009.

73. أحمد حلمي جمعة – **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –** دار الصفاء، عمان، كتاب الثاني، الطبعة الأولى، 2009.

74. محمد بوتين – **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** – ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2 ،2005.

75. رضوان حلوة حنان وآخرون – **أسس المحاسبة المالية** – دار حامد،عمان، ط1، 2004.

76. يوسف محمود جربوع – **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق –** مؤسسة الوراق، عمان، 2007.

77. Benoît Pigé – **Audit Et Contrôle Interne –** 2e édition, éditions EMS, 2001.

78. جورج دانيال غالي – **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة –** الدار الجامعية، الإسكندرية،2001.

79. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة –** دار صفاء، عمان، الكتاب الثالث، ط1، 2009.

80. علي السيد قاسم – **مراقب الحسابات دراسة قانونية لدور مراقب الحسابات في الشركة المساهمة –** دار الفكر العربي، القاهرة مصر، 1991 .

81. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة –** دار صفاء، عمان، الكتاب الأول، ط1، 2009.

82. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة –** دار صفاء، عمان، الكتاب الثاني، ط1، 2009.

83. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة –** دار صفاء، عمان، الكتاب الثامن، ط1، 2009.

84. أحمد حلمي جمعة – **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة –** دار صفاء، عمان، الكتاب السادس، ط1، 2009.

85. أحمد حلمي جمعة – **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** – دار الصفاء، عمان، كتاب الأول، الطبعة الأولى، 2009.

86. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي – **مراجعة الحسابات المتقدمة** – دار الثقافة، عمان، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، 2009.

87. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25.

88. شعيب شنوف - **الملتقى الوطني: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية – التغيرات المحاسبية، بين المحاسبة الدولية والمخطط الحاسبي الجديد للمؤسسات**، جامعة عنابة 21-22 نوفمبر 2007 .

89. الشريف الريحان، فارح زهوة – **الملتقي الوطني: مستجدات الألفية الثالثة " المؤسسات الجزائرية على ضوء التحويلات المحاسبية الدولية " موضوع المداخلة مشروع SCE الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية** – جامعة عنابة 21-22 نوفمبر 2007 .

90. Saci Djelloul, Comptabilité de l'entreprise et Système économique, L'expérience Algérinne;O.P.U, Alger, 09/1991.

91. بوراس أحمد، كرماني هدى - **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات .**

92. P. MYKITA & J.TUSZYNSKI: La Comptabilité Analytique; Tome 01, Editions FOUCHER Paris, Juin 1995.

93. حواس صلاح – **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق** – أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007 .

94. جمال عمور – **نظرة على أهم المعايير المحاسبية الدولية في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر**– مجلة الأبحاث الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2007 .

95. الجمعية العلمية نادي الدراسات الاقتصادية – النظام المحاسبي المالي الجديد – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير ملحقة الخروبة، جامعة الجزائر، 12 أفريل 2008.

96. المادتان 01 – 02 من القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 25 / 11 / 2007 المتضمن نظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 11/ 2007.

97. شعيب شنوف – **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي** – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.

98. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25 مارس سنة 2009 م.

99. المجلس الوطني للمحاسبة، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية.

100. جمال جراد، يوم دراسي - **النظام المحاسبي المالي الجديد** - منظم بتاريخ 12 أفريل 2008، من طرف الجمعية العلمية نادي الدراسات الاقتصادية، بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، دالي إبراهيم، جامعة الجزائر.

101. من إعداد الطالب بالإستعانة بـ : شعيب شنوف – مرجع سابق، والجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25 مارس سنة 2009 م.

102. من إعداد الطالب استنادا من استمارة الاستبيان.

قائمة الملاحق

الملحق 01-
مقابلة حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد بحسابات المخطط الوطني للمحاسبة

البيان	النظام المحاسبي المالي SCF		المخطط الوطني للمحاسبة PCN	
	رقم الحساب	إسم الحساب	رقم الحساب	إسم الحساب
	10	رأس المال و الإحتياطيات، وما يماثلها	10	رأس مال الشركة
	101	رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الإستغلال	100	مساهمات الدولة
			101	مساهمات الجماعات المحلية
			102	مساهمات المؤسسات العمومية
			103	مساهمات الشركات الخاصة
			104	مساهات الأفراد
			110	مساهمات مستهلكة
	103	العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة	12	علاوات متعلقة برأسمال الشركة
	104	فارق التقييم	15	فرق إعادة تقدير
	105	فارق إعادة التقييم	15	فرق إعادة تقدير
	106	الإحتياطيات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية والمقننة)	13	إحتياطات
			130	الاحتياط القانوني
			131	الاحتياطات المنظمة
			132	احتياطات النظام الأساسي
			133	احتياطات تعاقدية
			134	احتيطات اختيارية
	107	فارق المعادلة		
	108	حساب المستغل	119	حساب مستغل
	109	رأس المال المكتتب غير المطلوب		
	11	الترحيل من جديد	180	محول من جديد
	12	نتيجة السنة المالية	88	نتيجة السنة المالية
	13	المنتوجات والأعباء المؤجلة – خارج دورة الإستغلال		
	131	إعانات التجهيز	141	إعانات الاستثمارات المستلمة
	132	إعانات أخرى للإستثمار	147	إعانات للاستثمارات المسجلة لمنتوج
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		
	134	الضرائب المؤجلة على الخصوم		
	138	منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة		
	14	(متاح)		
	15	المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية		

	153	المؤونات للمعاشات و الإلزامات المماثلة	190	مؤونات للخسائر المحتملة
	155	المؤونات للضرائب	190	مؤونات للخسائر المحتملة
	156	المؤونات لتجديد التثبيتات (الإمتياز)	195	مؤونات للتكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية
	158	المؤونات الأخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية	199	مؤونات أخرى
	16	الإقتراضات والديون المماثلة		
	161	السندات التساهمية		
	162	الإقتراضات السندية القابلة للتحويل	5203	سندات قابلة للتحويل
	163	الإقتراضات السندية الأخرى		
	164	الإقتراضات لدى مؤسسات القرض	521	قروض بنكية
	165	الودائع و الكفالات المقبوضة	525	كفالات مقبوضة
	167	الديون المترتبة على عقد الإيجار– التمويل		
	168	إقتراضات أخرى وديون مماثلة		
	169	علاوات تسديد السندات	5201	علاوات تسديد سندات الاستحقاق
	17	الديون المرتبطة بالمساهمات		
	171	الديون المرتبطة بمساهمات المجمع		
	172	الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع		
	173	الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة		
	178	الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات		
	18	حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة	17	حسابات ما بين الوحدات
	181	حسابات الارتباط بين مؤسسات	17	حسابات ما بين الوحدات
	188	حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة	17	حسابات ما بين الوحدات
	19	(متاح)		
	2	حسابات التثبيتات	2	الاستثمارات
	20	التثبيتات المعنوية		
	203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	203	مصاريف التكوين المهني
			203	مصاريف التكوين المهني
	204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2122	أنظمة الإعلام الآلي
	205	الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات	2120	حق الإيجار
			2121	تنازلات وحقوق مماثلة
	207	فارق الشراء	207	فرق الاقتناء
	208	التثبيتات المعنوية الأخرى		
	21	التثبيتات العينية		
	211	الأرضي	22	الأراضي
	212	عمليات ترتيب وتهيئة الأرضي		
	213	البناءات	240	المباني
	215	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	242	منشآت مركبة
			243	معدات وأدوات

	218	التثبيتات العينية الأخرى		
	22	التثبيتات في شكل امتياز		
	221	الأرضي الممنوح امتيازها		
	222	عمليات ترتيب وتهيئة الأرضي الممنوح امتيازها		
	223	البناءات الممنوح امتيازها		
	225	المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها		
	228	التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها		
	229	حقوق مانح الامتياز		
	23	التثبيتات الجاري إنجازها	28	استثمارات قيد التنفيذ
	232	التثبيتات العينية الجاري إنجازها	28	استثمارات قيد التنفيذ
	237	التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها	28	استثمارات قيد التنفيذ
	238	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	425	تسبيقات ودفعات على الاستثمارات
	24	(متاح)		
	25	(متاح)		
	26	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات		
	261	سندات الفروع المنتسبة		
	261	سندات المساهمة الأخرى	4219	سندات المساهمة الأخرى
	265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)		
	266	الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع		
	267	الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع		
	268	الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة		
	269	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة		
	27	تثبيتات مالية أخرى		
	271	السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة		
	272	السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات و القسائم)		
	273	السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة		
	274	القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل		
	275	الودائع والكفالات المدفوعة		
	276	الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة		
	279	ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة		

	28	إهتلاك التثبيتات	209/29	استهلاك الاستثمارات/ إستهلاك المصاريف الإعدادية
	280	إهتلاك التثبيتات المعنوية		
	2803	إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت	2093	امتصاص مصاريف التكوين
	2804	إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها		
	2805	إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات		
	2807	إهتلاك فارق الاقتناء (goodwill)	2097	امتصاص فرق الاقتناء
	2808	إهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى		
	281	إهتلاك التثبيتات العينية	29	استهلاك الاستثمارات
	2812	إهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأرضي	2094	امتصاص مصاريف سير العمل السبق لانطلاق العمل
	2813	إهتلاك البناءات	2940	استهلاك المباني
	2815	إهتلاك المنشآت التقنية	2943/2	استهلاك المعدات والأدوات
	2816	إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	29	استهلاك الاستثمارات
	282	إهـتلاك التثبيتـات الموضـوعة موضـع امتياز		
	29	خسائر القيمة عن التثبيتات		
	290	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		
	2903	خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت	2093	امتصاص مصاريف التكوين المهني
	2904	خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها		
	2905	خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		
	2907	خسائر القيمة عن فارق الشراء		
	2908	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى		
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		
	2912	خسائر القيمة عن أعمال ترتيب وتهيئة الأرضي		
	2913	خسائر القيمة عن البناءات		
	2915	خسائر القيمة عن المنشآت التقنية		
	2918	خسائر القيمة عن التثبيتات العينة الأخرى		
	292	خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز		
	293	خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها		
	296	خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات		
	297	خسائر القيمة عم السندات الأخرى المثبتة		

	298	خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة		
	3	حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	3	المخزونات
	30	مخزونات البضائع	30	البضائع
	31	المواد الأولية واللوازم	31	مواد ولوازم
	32	تموينات أخرى		
	321	المواد القابلة للإستهلاك		
	322	اللوازم القابلة للإستهلاك		
	326	التغليفات	246	مواد التعبئة والتغليف القابلة للاسترجاع
	33	سلع قيد إنجازها	34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ
	331	المنتجات الجاري إنجازها	34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ
	335	المنتجات المصنعة	34	منتجات وأشغال قيد التنفيذ
	34	خدمات قيد الإنتاج		
	341	الدراسات الجاري إنجازها		
	345	الخدمات الجاري تقديمها		
	35	مخزونات المنتجات	/35/33 36	منتجات نصف مصنعة / منتجات تامة الصنع فضلات ومهملات
	351	المنتجات الوسيطة	33	منتجات نصف مصنوعة
	355	المنتجات المصنعة	35	منتجات منجزة
	358	المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)	36	فضلات ومهملات
	36	المخزونات المتأتية من التثبيتات		
	37	المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)		
	38	المشتريات المخزنة	38	المشتريات
	380	البضائع المخزنة	380	مشتريات البضائع
	381	المواد الأولية واللوازم المخزنة	381	مشتريات مواد ولوازم
	382	التموينات الأخرى المخزنة		
	39	خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	39	مؤونات تدني قيمة المخزونات
	390	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	390	
	391	خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات	391	
	392	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى		
	393	خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه		
	394	خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه		
	395	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات	395	
	397	خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية	397	
	4	حسابات الغير	5/4	حسابات دائنة / الديون
	40	الموردون والحسابات الملحقة		

	401	موردو المخزونات والخدمات	530	الموردين
			562	دائنوا الخدمات
	403	موردو السندات الواجب دفعها	5202	قروض سندية مستحقة للتسديد
	404	موردو التثبيتات	52	ديون الاستثمارات
	405	موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها		
	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها	538	فواتير للاستلام
	409	الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى		
	41	الزبائن والحسابات الملحقة		
	411	الزبائن	470	الزبائن
	413	الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		
	416	الزبائن المشكوك فيهم		
	417	الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها		
	418	الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	478	فاتورات للتحويل
	419	الزبائن الدائنون التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها	425	تسبيقات ودفعات على الاستثمارات
	42	المستخدمون والحسابات الملحقة		
	421	المستخدمون – الأجور المستحقة		
	422	أموال الخدمات الاجتماعية		
	423	مساهمة الأجراء في النتيجة		
	425	المستخدمون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة		
	426	المستخدمون – الودائع المستلمة		
	427	العاملون – الاعتراضات		
	428	المستخدمون – الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها		
	43	الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة		
	431	الضمان الاجتماعي		
	432	الهيئات الاجتماعية الأخرى		
	438	الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها		
	44	الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة		
	441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها		
	442	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى		
	443	العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات		

		العمومية		
	444	الدولة – الضرائب على النتائج		
	445	الدولة – الرسوم على رقم الأعمال		
	446	الهيئات الدولية		
	447	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة		
	448	الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب)		
	45	المجمع والشركاء		
	451	عمليات المجمع	17	حسابات ما بين الوحدات
	455	الشركاء – الحسابات الجارية	555	حسابات جارية للشركاء
	456	الشركاء العمليات عن رأس المال	440	شركاء: مساهمات
	457	الشركاء – الحصص الواجب دفعها	4401	شركاء: مساهمات مالية
	458	الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع		
	46	مختلف الدائنون و مختلف المدينين		
	462	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل تثبيتات		
	464	الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة	692	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة
	465	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة		
	467	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة		
	468	الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها		
	47	الحسابات الانتقالية الإنتظارية		
	48	الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات		
	481	المؤونات الخصوم الجارية		
	486	الأعباء المعاينة مسبقا		
	487	المنتوجات المعاينة مسبقا	578	نواتج مسجلة مسبقا
	49	خسائر القيمة عن حسابات الغير		
	491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		
	495	خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء		
	496	خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين		
	498	خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير		
	5	الحسابات المالية		
	50	قيم المنقولة للتوظيف		
	501	الحصص في المؤسسات المرتبطة		
	502	الأسهم الخاصة		
	503	الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية		

	506	السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل		
	508	قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة		
	509	التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة		
	51	البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها		
	511	قيم التحصيل		
	512	بنوك الحسابات الجارية	485	حسابات بنكية
	515	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية	483	حسابات لدى الخزينة
	517	الهيئات المالية الأخرى		
	518	الفوائد المنتظرة		
	519	المساهمات البنكية الجارية		
	52	الأدوات المالية المشتقة		
	53	الصندوق	487	الصندوق
	54	وكالات التسبيقات والإعتمادات		
	541	وكالات التسبيقات المالية	488	سلف مستنديمة واعتمادات
	542	الإعتمادات	488	سلف مستنديمة واعتمادات
	55	(متاح)	488	سلف مستنديمة واعتمادات
	56	(متاح)		
	57	(متاح)		
	58	التحويلات الداخلية		
	581	تحويلات الأموال	489	تحويلات الأموال
	588	التحويلات داخلية أخرى		
	59	خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	49	مؤونات تدني قيم الحقوق
	591	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	49	مؤونات تدني قيم الحقوق
	594	خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات	49	مؤونات تدني قيم الحقوق
	6	حسابات الأعباء	60	بضائع مستهلكة
	60	المشتريات المستهلكة	60	بضائع مستهلكة
	600	مشتريات البضائع المبيعة	61	مواد ولوازم مستهلكة
	601	المواد الأولية	61	مواد ولوازم مستهلكة
	602	التموينات الأخرى		
	603	تغيرات المخزونات		
	604	مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة		
	605	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال		
	607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		
	608	مصاريف الشراء التابعة		
	609	التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات		
	61	الخدمات الخارجية	62	خدمات

	611	التقاول العام		
	613	الإيجارات	621	إيجارات وتكاليف إيجاريه
	614	الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة	621	إيجارات وتكاليف إيجاريه
	615	الصيانة والتصليحات، والرعاية	622	صيانة وإصلاحات
	616	أقساط التأمينات	660	تأمينات
	617	الدراسات والأبحاث	624	وثائق
	618	التوثيق والمستجدات		
	619	التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية		
	62	الخدمات الخارجية الأخرى	62	خدمات
	621	العاملون الخارجيون عن المؤسسة	6251	أتعاب
	622	أجور الوسطاء والأتعاب	6251	أتعاب
	623	الإشهار والنشر والعلاقات العامة	626	الإشهار
	624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين	620	نقل
	625	التنقلات والمهمات والإستقبالات	627	تنقلات واستقبالات
	626	مصاريف البريد والإتصالات السلكية واللاسلكية	628	بريد ومواصلات سلكية ولا سلكية
	627	الخدمات المصرفية وما شابهها	65	مصاريف مالية
	628	الإشتراكات والمستجدات	635	اشتراكات اجتماعية
	629	التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى		
	63	أعباء المستخدمين	63	مصاريف المستخدمين
	631	أجور المستخدمين	630	أجور المستخدمين
	634	أجور المستغل الفردي		
	635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	635	اشتراكات اجتماعية
	636	الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي		
	637	الأعباء الاجتماعية الأخرى		
	638	أعباء المستخدمين الأخرى		
	64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64	الضرائب والرسوم
	641	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور		
	642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	641	رسوم على النشاط المهني
	645	الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)	648	أداءات وضرائب ورسوم أخرى
	65	الأعباء العملياتية الأخرى		
	651	الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة		
	652	نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية	692	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المخربة
	653	أتعاب حضور		

	654	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل		
	655	قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة		
	656	الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات		
	657	أعباء الاستثنائية للتسيير الجاري		
	658	أعباء أخرى للتسيير الجاري		
	66	الأعباء المالية	650	مصاريف مالية
	661	أعباء الفوائد	6500	فوائد القروض
	664	الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات		
	665	فارق التقييم عن أصول – نواقص القيمة		
	666	خسائر الصرف		
	667	الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول		
	668	الأعباء المالية الأخرى	65	مصاريف مالية
	67	العناصر غير العادية – الأعباء		
	68	المخصصات للاهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة		
	681	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية	682 699	مخصصات للاستهلاك مخصصات استثنائية
	682	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز	682 699	مخصصات للاستهلاك مخصصات استثنائية
	685	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية	682 699	مخصصات للاستهلاك مخصصات استثنائية
	686	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية	682 699	مخصصات للاستهلاك مخصصات استثنائية
	69	الضرائب عن النتائج وما يماثلها		
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		
	693	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		
	695	الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية		
	698	الضرائب الأخرى عن النتائج		
	7	حسابات المنتوجات	7	النواتج
	70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة	70 71	مبيعات البضائع إنتاج مباع
	700	المبيعات من البضائع	70	مبيعات البضائع
	701	المبيعات من المنتجات التامة المصنعة	71	إنتاج مباع
	702	المبيعات من المنتجات الوسيطة	71	إنتاج مباع
	703	المبيعات من المنتجات المتبقية	71	إنتاج مباع
	704	مبيعات الأشغال	71	إنتاج مباع

	705	مبيعات الدراسات	74	أداءات مقدمة
	706	تقديم الخدمات الأخرى	74	أداءات مقدمة
	708	منتجات الأنشطة الملحقة		
	709	التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة		
	72	الإنتاج المخّزن أوالمنتقص من المخزون	72	إنتاج مخزون
	723	تغّير المخزونات الجارية		
	724	تغيّر المخزونات من المنتجات		
	73	الإنتاج المثبت	73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة
	731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية	73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة
	74	إعانات الاستغلال	74	أداءات مقدمة
	741	إعانة التوازن		
	748	إعانات أخرى للاستغلال		
	75	المنتجات العملياتية الأخرى		
	751	الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة		
	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	792	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها
	753	أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير		
	754	أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية	798	نواتج استثنائية
	755	قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة		
	756	المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة		
	757	المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	798	نواتج استثنائية
	758	المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري		
	76	المنتجات المالية	77	نواتج متنوعة
	761	منتجات المساهمات		
	762	عائدات الأصول المالية	77	نواتج متنوعة
	763	عائدات الحسابات الدائنة		
	765	فارق التقييم عن الأصول المالية – فوائض القيمة		
	766	أرباح الصرف	798	نواتج استثنائية
	767	الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		
	768	المنتجات المالية الأخرى		
	77	العناصر غير العادية – المنتجات		
	78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		

	781	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية		
	785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول الجارية		
	786	الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات		
	79	(متاح)		

الملحق 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 IAS 28 منذ عام 1989
04	محاسبة الاهتلاك		1999	-	حل محله المعايير16 IAS و IAS 22 و IAS 38 منذ عام 1998
05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977/01/01	1997	-	حل محله المعيار IAS 1 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 38 IAS 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 و14 SIC 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 التفسيرات11 SIC، 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 وIAS 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 وSIC 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 36 IAS، 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

الملحق 04-
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 مذكرة الماجستير بعنوان
عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية
دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير رسالة ماجستير حول: **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد 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 الجديد 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**

2008- 2009

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 ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

6.التأطير الجامعي: نعم ☐ لا ☐

7.الدرجة العلمية: أستاذ التعليم العالي ☐ أستاذ محاضر ☐ أستاذ مكلف بدروس ☐ أستاذ مساعد ☐

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 الجديدة : نعم ☐ لا ☐

4.بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل ترى بأن القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة : نعم ☐ لا ☐

5.بعد إطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير تساعد على إتخاذ القرارات الصحيحة : نعم ☐ لا ☐

6.بعدإطلاعك على المعايير الدولية للمحاسبة هل هذه المعايير تأثر إيجابياعن المعلومة المحاسبية لمؤسسة: نعم ☐ لا ☐

7.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.بعدإطلاعك 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 الجديد SCF

1. هل أنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF: نعم ☐ لا ☐

2. إذا كنت مطلع على النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد 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 الجديدSCF تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة:

نعم ☐ لا ☐

4.هل جودة المعلومة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF أفضل من التي يقدمها المخطط الوطني المحاسبي PCN : نعم ☐ لا ☐

5.هل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF مطابقة للمعايير الدولية للمحاسبة : نعم ☐ لا ☐

6. هل ترى بأن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF يجب أن تراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة: نعم ☐ لا ☐

7.هل ترى بأنه يستوجب تكوين المهنيين والأكاديميين في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF: نعم ☐ لا ☐

في الأخير نتقدم لكم بفائق الشكر والتقدير على الوقت والجهد المبذول في الإجابة على الأسئلة.

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق 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 و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حسـاب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 – إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 – استهلاك السنة المالية			
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 – الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 – النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة العادية 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)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	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 للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
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 تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الأصول
السنة المالية المقفلة في .....

الأصول المالية	N إجمالي	N اهتلاكات / أرصدة
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265 و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271 و272 و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المدينون الآخرون	409 مـــــدين [42 و43 و 44 (خارج 444 إلى 448) 45 و46 و 486 و489]	495 و496
الضرائب	444 و 445 و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين 48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 52 و53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الخصوم
السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	101 و108
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104 و 106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة (1)	107
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	16 و 17
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	134و 155
الديون الأخرى غير الجارية	229
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15 (خارج 155) 131 و 132
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	
الخصوم الجارية	
الموردون و الحسابات الملحقة	40 (خارج 409)
الضرائب	دائن 444و 445و 447
الديون الأخرى	419 و 509 دائن[42 و43 و44 (خارج 444إلى 447) 45 و46و48]
خزينة الخصوم	519و غيرها من الديون 51 و 52
مجموع الخصوم الجارية (3)	
المجموع العام للخصوم	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

محتوى فصول حساب النتائج
حساب النتائج (حسب الطبيعة)
الفترة من ..... إلى.....

	N
المبيعات و المنتوجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1 – إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	61 و 62
2 – استهلاك السنة المالية	
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)	
أعباء المستخدمين	63
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
4 – إجمالي فائض الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	75
الأعباء العملياتية الأخرى	65
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	78
5 – النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية	76
الأعباء المالية	66
6 – النتيجة المالية	
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	695 و 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692 و 693
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	77
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	67
9 – النتيجة غير العادية	
10 – صافي نتيجة السنة المالية	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)	
11 – صافي نتيجة المجموع المدمج (1)	
و منها حصة ذوي الأقلية (1)	
حصة المجمع (1)	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف 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 أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها 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 و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون 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 تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
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						

الباب الثالث

مدونة الحسابات وسيرها

الفصل الأول

مدونة الحسابات

القسم الأول

مبادئ مخطط الحسابات

1.311 – يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة. وتوجد فئتان من طبقة الحسابات :

– طبقات حسابات الوضعية،

– طبقات حسابات التسيير.

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

القسم 2

الإطار المحاسبي الإجباري

1.312 – تشكل خلاصة مخطط حسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها. وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها. وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر.

2.312 – توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية.

والإطار المحاسبي لحساب الميزانية هو الآتي :

الصنف الأول – حسابات رؤوس الأموال

* 10 رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها

* 11 الترحيل من جديد،

* 12 نتيجة السنة المالية،

* 13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال،

* 14 متاح

* 15 المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية،

* 16 الاقتراضات والديون المماثلة،

* 17 الديون المرتبطة بالمساهمات،

* 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة،

* 19 (متاح) .

الصنف 2 – حسابات التثبيتات

* 20 التثبيتات المعنوية،

* 21 التثبيتات العينية،

* 22 التثبيتات في شكل امتياز،

* 23 التثبيتات الجاري إنجازها ،

* 24 (متاح)،

* 25 (متاح)،

* 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات،

*27 تثبيتات مالية أخرى،

* 28 اهتلاك التثبيتات،

* 29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

الصنف 3 – حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

* 30 مخزونات البضائع،

* 31 المواد الأولية واللوازم،

* 32 التموينات الأخرى،

* 33 سلع قيد الإنتاج،

* 34 خدمات قيد الإنتاج،

* 35 مخزونات المنتجات،

* 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات،

* 37 المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو إيداع)،

* 38 المشتريات المخزنة،

39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ.

الصنف 4 – حسابات الغير

* 40 الموردون والحسابات الملحقة،

* 41 الزبائن والحسابات الملحقة،

* 42 المستخدمون والحسابات الملحقة،

* 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة،

* 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة،

* 45 المجمع والشركاء،

* 46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين،

* 47 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية،

* 48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات،

* 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير،

الصنف 5 – الحسابات المالية

* 50 القيم المنقولة للتوظيف،

* 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها،

* 52 الأدوات المالية المشتقة،

* 53 الصندوق،

* 54 وكلات التسبيقات والاعتمادات،

* 55 (متاح)،

* 56 (متاح)،

* 57 (متاح)،

* 58 التحويلات الداخلية،

* 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

3.312 – تقسم العمليات المتعلقة بحساب النتائج (التقديم حسب طبيعة الأعباء) على صنفين من الحسابات الموصوفة بحسابات التسيير.

الإطار المحاسبي لهذه الحسابات التسييرية حسب الطبيعة هو الآتي :

الصنف 6 : حسابات الأعباء

* 60 المشتريات المستهلكة،

* 61 الخدمات الخارجية،

* 62 الخدمات الخارجية الأخرى،

* 63 أعباء المستخدمين،

* 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة،

* 65 الأعباء العملياتية الأخرى،

* 66 الأعباء المالية،

* 67 العناصر غير العادية – الأعباء،

* 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة،

* 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.

الصنف 7 – حسابات المنتوجات

* 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة،

* 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون،

* 73 الإنتاج المثبت،

* 74 إعانات الاستغلال،

* 75 المنتوجات العملياتية الأخرى،

* 76 المنتوجات المالية،

* 77 العناصر غير العادية – المنتجات،

* 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات،

* 79 (متاح).

3.312 – تستعمل الكيانات بحرية، الطبقات 0، 8 و9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية، والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1 إلى 7 فالمتابعة الدائمة للالتزامات المالية خارج الميزانية تشكل إلزاما. وعليه تظهر وضعية هذه الالتزامات في نهاية الفترة في ملحق الكشوف المالية.

مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة

أولا :

الصنف الأول – حسابات رؤوس الأموال

10 – رأس المال و الاحتياطات، وما يماثلها

101 – رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال،

103 – العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة،

104 – فارق التقييم،

105 – فارق إعادة التقييم،

106 – الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية والمقننة) ،

107 – فارق المعادلة،

108 – حساب المستغل،

109 – رأس المال المكتتب غير المطلوب،

11 – الترحيل من جديد.

12 – نتيجة السنة المالية.

13 – المنتوجات والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال.

131 – إعانات التجهيز،

132 – إعانات أخرى للاستثمار،

133 – الضرائب المؤجلة على الأصول،

134 – الضرائب المؤجلة على الخصوم،

138 – منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة.

14 – (متاح).

15 – المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية.

153 – المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة،

155 – المؤونات للضرائب،

156 – المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)،

158 – المؤونات الأخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية،

16 – الاقتراضات والديون المماثلة.

161 – السندات التساهمية،

162 – الاقتراضات السندية القابلة للتحويل،

163 – الاقتراضات السندية الأخرى،

164 – الاقتراضات لدى مؤسسات القرض،

165 – الودائع والكفالات المقبوضة،

167 – الديون المترتبة على عقد الإيجار – التمويل،

168 – اقتراضات أخرى وديون مماثلة،

169 – علاوات تسديد السندات،

17 – الديون المرتبطة بالمساهمات.

171 – الديون المرتبطة بمساهمات المجمع،

172 – الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع،

173 – الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة

178 – الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات.

18 – حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة.

181 – حسابات الارتباط بين مؤسسات،

188 – حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة،

19 – (متاح)

الصنف 2 – حسابات التثبيتات.

20 التثبيتات المعنوية.

203 – مصاريف التنمية القابلة للتثبيت،

204 – برمجيات المعلوماتية وما شابهها،

205 – الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات،

207 – فارق الاقتناء،

208 – التثبيتات المعنوية الأخرى.

21 – التثبيتات العينية.

211 – الأراضي،

212 – عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي،

213 – البناءات،

215 – المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية،

218 – التثبيتات العينية الأخرى،

22 – التثبيتات في شكل امتياز.

221 – الأراضي الممنوح امتيازها،

222 – عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها،

223 – البناءات الممنوح امتيازها،

225 – المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها،

228 – التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها،

229 – حقوق مانح الامتياز،

23 – التثبيتات الجاري إنجازها.

232 – التثبيتات العينية الجاري إنجازها،

237 – التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها،

238 – التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات،

24 – (متاح)،

25 – (متاح).

26 – مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات

261 – سندات الفروع المنتسبة،

261 – سندات المساهمة الأخرى،

265 – سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)،

266 – الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع،

267 – الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع،

268 – الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة،

269 – عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.

27 – تثبيتات مالية أخرى

271 – السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة،

272 – السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)،

273 – السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة،

274 – القروض و الحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل،

275 – الودائع والكفالات المدفوعة،

276 – الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة،

279 – ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

28 – اهتلاك التثبيتات

280 – اهتلاك التثبيتات المعنوية،

2803 – اهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت،

2804 – اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها،

2805 – اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات،

2807 – اهتلاك فارق الاقتناء (goodwill)،

2808 – اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى،

281 – اهتلاك التثبيتات العينية،

2812 – اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي،

2813 – اهتلاك البناءات،

2815 – اهتلاك المنشآت التقنية،

2818 – اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى،

282 – اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز.

29 – خسائر القيمة عن التثبيتات

290 – خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية،

2903 خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت،

2904 – خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها،

2905 – خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات،

2907 – خسائر القيمة عن فارق الشراء،

2908 – خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى،

291 – خسائر القيمة عن التثبيتات العينية،

2912 – خسائر القيمة عن أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي،

2913 – خسائر القيمة عن البناءات،

2915 – خسائر القيمة عن المنشآت التقنية،

2918 – خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى،

292 – خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز،

293 – خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها،

296 – خسائر القيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات،

297 – خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة،

298 – خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة.

الصنف 3 – حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

30 – مخزونات البضائع

31 – المواد الأولية واللوازم

32 – تموينات أخرى

321 – المواد القابلة للاستهلاك،

322 – اللوازم القابلة للاستهلاك،

326 – التغليفات،

33 – سلع قيد الإنتاج

331 – المنتجات الجاري إنجازها،

335 – الأشغال الجاري إنجازها،

34 – خدمات قيد الإنتاج

341 – الدراسات الجاري إنجازها،

345 – الخدمات الجاري تقديمها.

35 – مخزونات المنتجات

351 – المنتجات الوسيطة،

355 – المنتجات المصنعة،

358 – المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات).

36 – المخزونات المتأتية من التثبيتات

37 – المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)

38 – المشتريات المخزنة

380 – البضائع المخزنة،

381 – المواد الأولية و اللوازم المخزنة،

382 – التموينات الأخرى المخزنة،

39 – خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

390 – خسائر القيمة عن مخزونات البضائع،

391 – خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات،

392 – خسائر القيمة عن التموينات الأخرى،

393 – خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه،

394 – خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه،

395 – خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات،

397 – خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

الصنف 4 – حسابات الغير

40 – الموردون والحسابات الملحقة

401 – موردو المخزونات والخدمات،

403 – موردو السندات الواجب دفعها،

404 – موردو التثبيتات،

405 – موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها،

408 – موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها،

409 – الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، و الحسابات الدائنة الأخرى.

41 – الزبائن والحسابات الملحقة

411 – الزبائن،

413 – الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها،

416 – الزبائن المشكوك فيهم،

417 – الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها،

418 – الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد،

419 – الزبائن الدائنون – التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها،

42 – المستخدمون والحسابات الملحقة

421 – المستخدمون – الأجور المستحقة،

422 – أموال الخدمات الاجتماعية،

423 – مساهمة الأجراء في النتيجة،

425 – المستخدمون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

426 – المستخدمون – الودائع المستلمة

427 – المستخدمون – الاعتراضات على الأجور

428 – المستخدمون – الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها،

43 – الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة

431 – الضمان الاجتماعي،

432 – الهيئات الاجتماعية الأخرى،

438 – الهيئات الاجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها.

44 – الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة

441 – الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها،

442 – الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى،

443 – العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية،

444 – الدولة – الضرائب على النتائج،

445 – الدولة – الرسوم على رقم الأعمال،

446 – الهيئات الدولية،

447 – الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة،

448 – الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب).

45 – المجمع والشركاء

451 – عمليات المجمع،

455 – الشركاء – الحسابات الجارية،

456 – الشركاء العمليات عن رأس المال،

457 – الشركاء – الحصص الواجب دفعها،

458 – الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع.

46 – مختلف الدائنين ومختلف المدينين

462 – الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات،

464 – الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة،

465 – الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة،

467 – الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة،

468 – الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.

47 – الحسابات الانتقالية أو الانتظارية

48 – الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات

481 – المؤونات – الخصوم الجارية،

486 – الأعباء المعاينة مسبقا،

487 – المنتوجات المعاينة مسبقا.

49 – خسائر القيمة عن حسابات الغير

491 – خسائر القيمة عن حسابات الزبائن،

495 – خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء،

496 – خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين،

498 – خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير.

الصنف 5 – الحسابات المالية

50 – القيم المنقولة للتوظيف

501 – الحصص في المؤسسات المرتبطة،

502 – الأسهم الخاصة،

503 – الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية،

506 – السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل،

508 – قيم التوظيف المنقولة الأخرى و الحسابات الدائنة المماثلة،

509 – التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة.

51 ـ البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها

511 – قيم التحصيل،

512 – بنوك الحسابات الجارية،

515 – الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية

517 – الهيئات المالية الأخرى،

518 – الفوائد المنتظرة،

519 – المساهمات البنكية الجارية.

52 – الأدوات المالية المشتقة

53 – الصندوق

54 – وكالات التسبيقات والاعتمادات

541 – وكالات التسبيقات،

542 – الاعتمادات.

55 – (متاح)

56 – (متاح)

57 – (متاح)

58 – التحويلات الداخلية

581 – تحويلات الأموال،

588 – تحويلات داخلية أخرى.

59 – خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

591 – خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية،

594 – خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والإعتمادات.

الصنف 6 – حسابات الأعباء

60 – المشتريات المستهلكة

600 – مشتريات البضائع المبيعة،

601 – المواد الأولية،

602 – التموينات الأخرى،

603 – تغيرات المخزونات،

604 – مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة ،

605 – مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال،

607 – المشتريات غير المخزنة من المواد، والتوريدات،

608 – مصاريف الشراء التابعة،

609 – التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات.

61 – الخدمات الخارجية

611 – التقاول العام،

613 – الإيجارات،

614 – الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة،

615 – الصيانة والتصليحات، والرعاية،

616 – أقساط التأمينات،

617 – الدراسات والأبحاث،

618 – التوثيق والمستجدات،

619 – التنزيلات و التخفيضات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.

62 – الخدمات الخارجية الأخرى

621 – العاملون الخارجيون عن المؤسسة،

622 – أجور الوسطاء والأتعاب،

623 – الإشهار والنشر والعلاقات العمومية،

624 – نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين،

625 – التنقلات والمهمات والاستقبالات،

626 – مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية،

627 – الخدمات المصرفية وما شابهها،

628 – الاشتراكات والمستجدات،

629 – التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى.

63 – أعباء المستخدمين

631 – أجور المستخدمين،

634 – أجور المستغل الفردي،

635 – الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية،

636 – الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي،

637 – الأعباء الاجتماعية الأخرى،

638 – أعباء المستخدمين الأخرى.

64 – الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

641 – الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور،

642 – الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال،

645 – الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج).

65 – الأعباء العملياتية الأخرى

651 – الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص و برامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة،

652 – نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية،

653 – أتعاب حضور،

654 – خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل،

655 – قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة،

656 – الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات ،

657 – الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري ،

658 – أعباء أخرى للتسيير الجاري .

66 – الأعباء المالية

661 – أعباء الفوائد،

664 – الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات،

665 – فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة،

666 – خسائر الصرف

667 – الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية،

668 – الأعباء المالية الأخرى.

67 – العناصر غير العادية – الأعباء

68 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

681 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية،

682 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز،

685 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية،

686 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية.

69 – الضرائب عن النتائج وما يماثلها

692 – فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول،

693 – فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم،

695 – الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية،

698 – الضرائب الأخرى عن النتائج.

الصنف 7 – حسابات المنتوجات

70 – المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة

700 – المبيعات من البضائع،

701 – المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة،

702 – المبيعات من المنتوجات الوسيطة،

703 – المبيعات من المنتوجات المتبقية،

704 – مبيعات الأشغال،

705 – مبيعات الدراسات،

706 – تقديم الخدمات الأخرى،

708 – منتوجات الأنشطة الملحقة،

709 – التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة.

72 – الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

723 – تغيّر المخزونات الجارية،

724 – تغيّر المخزونات من المنتجات،

73 – الإنتاج المثبت

731 – الإنتاج المثبت للأصول المعنوية،

732 – الإنتاج المثبت للأصول العينية.

74 إعانات الاستغلال

741 – إعانة التوازن،

748 – إعانات أخرى للاستغلال.

75 – المنتوجات العملياتية الأخرى

751 – الأتاوى عن الامتياز والبراءات والتراخيص وبرامج المعلوماتية والقيم المماثلة،

752 – فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية،

753 – أتعاب الحضور وأتعاب الإداريين أو المسير ،

754 – أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية،

755 – قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة،

756 – المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة،

757 – المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير،

758 – المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري.

76 – المنتوجات المالية

761 – منتوجات المساهمات،

762 – عائدات الأصول المالية،

763 – عائدات الحسابات الدائنة،

765 – فارق التقييم عن الأصول المالية – فوائض القيمة،

766 – أرباح الصرف،

767 – الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية،

768 – المنتوجات المالية الأخرى.

77 – العناصر غير العادية – المنتجات

78 – الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

781 – استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية،

785 – استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول الجارية،

786 – الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات.

79 – (متاح)

الفصل الثاني
سير الحسابات

الصنف الأول
حسابات رؤوس الأموال

10 – رأس المال والاحتياطات، وما يماثلها

يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية. وهذه الحسابات الفرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي تمارس فيه الكيان نشاطها.

101 – رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال،

103 – العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة،

104 – فارق التقييم،

105 – فارق إعادة التقييم،

106 – الاحتياطات (القانونية، القانونية، الأساسية، العادية، المقننة)،

107 – فارق المعادلة،

108 – حساب المستغل.

يجب أن تتم مواءمة عنوان الحساب 101 مع الوضع القانوني للكيان.

*** الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي**

يسجل الحساب الفرعي " 101 أموال الاستغلال" في جانب الدين الدائن :

– قيمة إسهامات المقاول في بداية نشاطه أو أثناءه.

– الرصيد المحتمل الدائن من الحساب " 108حساب المستغل" عند إقفال السنة المالية.

– ويسجل في جانبه المدين :

– الرصيد الباقي المدين من الحساب " 108 حساب المستغل " عند إقفال السنة المالية.

تسجل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين الكيان والمستغل (مسحوبات شخصية، مدفوعات للحساب، نتيجة السنة المالية n-1 ...) وكذلك الأجر "العادي" للمستغل، المرتبط بعمله عند الاقتضاء، في الحساب " 108 حساب المستغل". وعند إقفال السنة المالية، يحول الرصيد الباقي من هذا الحساب، ضمن إعداد الكشوف المالية إلى حساب "أموال الاستغلال ".

**** الحسابات التي تستخدمها الشركات***

يمثل رأس المال الصادر، في الشركات الخاصة، القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها

وفي الشركات العمومية، يمثل رأس المال الصادر مقابل الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات العمومية، والتي لم يتقرر تسديدها بموجب اتفاقية.

يسجل الحساب الفرعي "رأس مال الشركة" في جانبه الدائن مبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة ويعرض تطور هذا المبلغ خلال حياة الشركة تبعا لقرارات الهيئات المختصة.

ويقيد في الجانب الدائن لرأس المال الصادر عند حصول ارتفاع فيه :

– مبلغ الأسهم النقدية أو العينية الذي يقدمه الشركاء (مع طرح العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة، على أن تقيد هذه الأخيرة في الجانب الدائن لأحد الأقسام الفرعية المميزة "العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة": علاوات إصدار، انصهار، إسهام، تحويل سندات إلى أسهم ...

– مبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو من الشركاء. ويقيد في الجانب المدني لتخفيضات رأس المال، أيا كان سبب ذلك، (اختصاص الخسائر، التسديدات للشركاء ..).

قوانيـــن

قانون رقم 07 – 11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن النظام المحاسبي المالي.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على الدستور، لاسيما المواد 119 و120 و122– 9 و126 و127 منه،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

– وبمقتضى الأمر رقم 03 – 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،

– وبمقتضى القانون رقم 04 – 08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية،

– وبعد رأي مجلس الدولة،

– وبعد مصادقة البرلمان،

يصدر القانون الآتي نصه :

المادّة الأولى : يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

الفصل الأول
التعاريف ومجال التطبيق

المادة 2 : تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المادة 3 : المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

المادة 4 : تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية :

– الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،

– التعاونيات،

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة،

– وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

المادة 5 : يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل الثاني
الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية

المادة 6 : يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما :

– محاسبة التعهد،

– استمرارية الاستغلال،

– قابلية الفهم،

– الدلالة،

– المصداقية،

– قابلية المقارنة،

– التكلفة التاريخية،

– أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

المادة 7 : يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري :

– مجال التطبيق،

– المبادئ والاتفاقيات المحاسبية،

– الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

المادة 8 : تحدد المعايير المحاسبية :

– قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،

– محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها،

تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

المادة 9 : تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

الفصل الثالث
تنظيم المحاسبة

المادة 10 : يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

المادة 11 : يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.

المادة 12 : تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

المادة 13 : تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

المادة 14 : تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

المادة 15 : لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.

المادة 16 : تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج" : يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات. يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

المادة 17 : يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

المادة 18 : تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.

المادة 19 : يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

المادة 20 : تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.

يتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان.

تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان. وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)،

يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية،

تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان.

تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

المادة 21 : يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد.

المادة 22 : تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

تحدد كيفيات مسك الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات المذكورة أعلاه عن طريق التنظيم.

المادة 23 : تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش.

المادة 24 : تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

تحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي عن طريق التنظيم.

الفصل الرابع
الكشوف المالية

المادة 25 : تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل.

تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة :

- الميزانية،
- حساب النتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغير الأموال الخاصة،
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

المادة 26 : يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

المادة 27 : تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

المادة 28 : تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.

المادة 29 : توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة.

يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الاقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

المادة 30 : مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر(12) شهرا تغطي السنة المدنية.

غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل الخامس

الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة

المادة 31 : كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات.

المادة 32 : علاوة على الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.

المادة 33 : يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

المادة 34 : تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

المادة 35 : يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال.

المادة 36 : تحدد شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم.

الفصل السادس

تغيير التقديرات والطرق المحاسبية

المادة 37 : يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.

المادة 38 : يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها.

المادة 39 : تغيير الطرق المحاسبية يخص تغير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية.

لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني.

المادة 40 : تحدد كيفيات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية، بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية، عن طريق التنظيم.

الفصل السابع

أحكام ختامية

المادة 41 : يدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير سنة 2009.

المادة 42 : تلغى ابتداء من تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75–35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

المادة 43 : ينشر هذا القانون في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بوتفليقة

مراسيم تنظيميّة

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 359 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير رئاسة الجمهورية.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 77 – 6 و125 (الفقرة الأولى) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07 – 234 المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لرئاسة الجمهورية من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

يرسم ما يأتي :

المادّة الأولى : يلغى من ميزانية سنة 2007 اعتماد قدره أربعمائة وسبعة وخمسون مليونا وثمانمائة ألف دينار (457.800.000 دج) مقيّد في ميزانية التكاليف المشتركة وفي الباب رقم 37–91 "نفقات محتملة – احتياطي مجمع".

المادّة 2 : يخصص لميزانية سنة 2007 اعتماد قدره أربعمائة وسبعة وخمسون مليونا وثمانمائة ألف دينار (457.800.000 دج) يقيّد في ميزانية تسيير رئاسة الجمهورية وفي الأبواب المبينة في الجدول الملحق بأصل هذا المرسوم.

المادّة 3 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

عبد العزيز بوتفليقة

مرسوم رئاسيّ رقم 07 – 360 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمّن تحويل اعتماد إلى ميزانية تسيير مصالح رئيس الحكومة.

إنّ رئيس الجمهوريّة،

– بناء على تقرير وزير المالية،

– وبناء على الدّستور، لا سيّما المادّتان 77 – 6 و125 (الفقرة الأولى) منه،

– وبمقتضى القانون رقم 84 – 17 المؤرّخ في 8 شوّال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدّل والمتمّم ،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 24 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007،

– وبمقتضى الأمر رقم 07 – 03 المؤرخ في 9 رجب عام 1428 الموافق 24 يوليو سنة 2007 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 21 رجب عام 1428 الموافق 5 غشت سنة 2007 والمتضمن توزيع الاعتمادات المخصصة لميزانية التكاليف المشتركة من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007،

قائمة المصطلحات

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ASC	Accounting Standards Committee
CAS	Comptabilité Analytique Sectorielle
CPA	Commitée of Auditing Procedures
CNC	Conseil National de Comptabilité – Algérie –
CNC	Conseil National de Comptabilité – France –
FASB	Financial Accounting Standards Board
FASB	Financial Accounting Standard Board
FIFO	First In First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standard Committee
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and wales
ICAS	Institute of Chartered Accountants in Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Commitee
IFRS	International Financial Reporting Statement
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	Interntionl Standards Organisation
SAC	Conseil consultative des normes
SEC	Securities and Exchange Commission
OCAM	Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne
PCN	Plan Comptable National
PCG	Plan Comptable Général
PCS	Plan Comptable Sectoriel
NYSE	New York Security Exchange