جامعة أحمد دراية أدرار

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار

إعداد الطالبتين:

- بن يحي مليكة
- مبخوتي جميلة

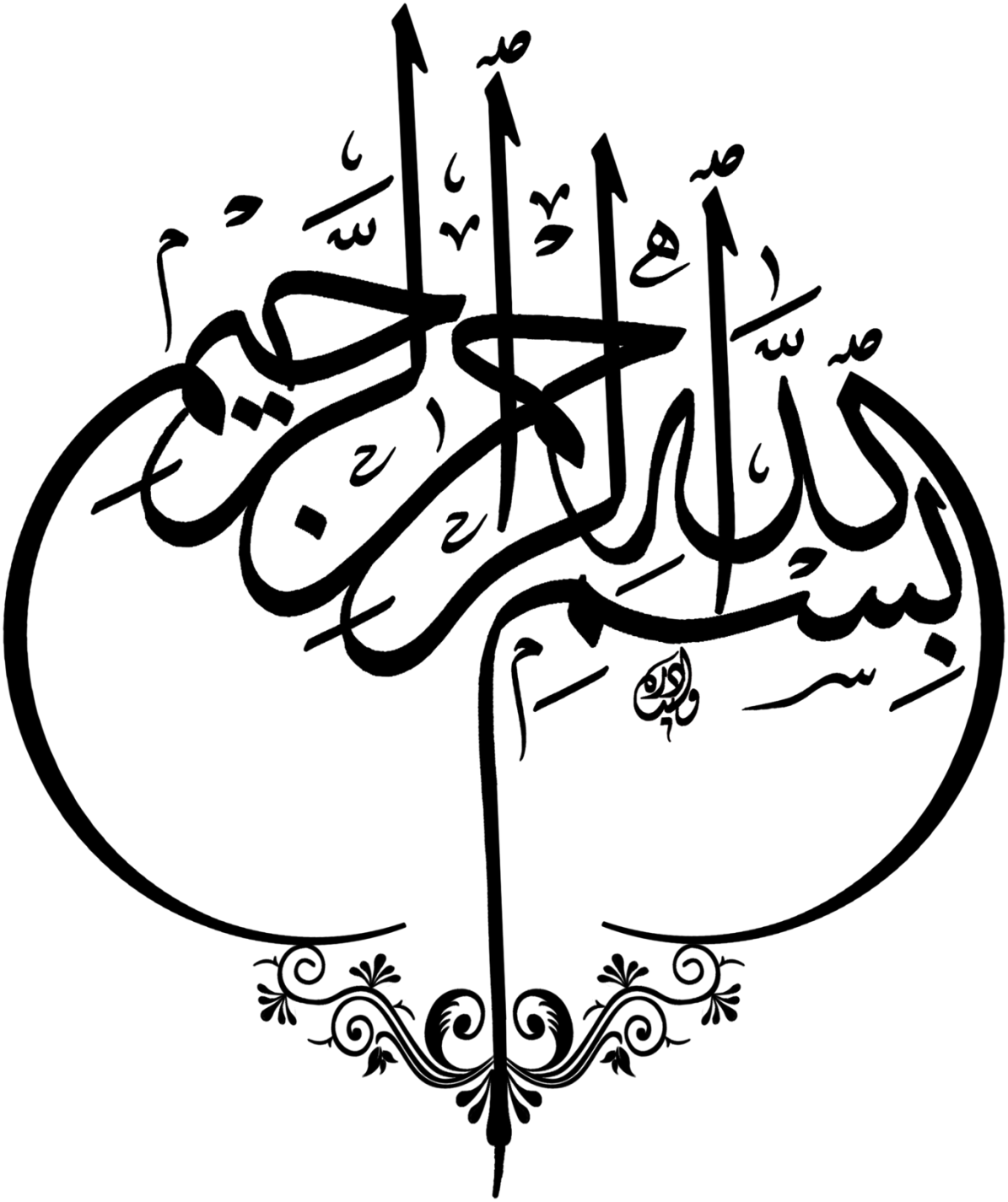
إشراف الدكتور:

بن مسعود محمد

نوقشت وأجيزت بتاريخ 13 ماي 2018

أعضاء لجنة المناقشة	
د.العبادي أحمد	رئيساً
د.بن مسعود محمد	مشرفاً
د.بن العارية محمد	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2018/2017


بسم الله الرحمن الرحيم

قائمة المحتويات

الرقم	المحتويات	الصفحة
1	الشكر والعرفان	I
2	الإهداء	II
3	قائمة المحتويات	III
4	قائمة الجداول والأشكال	IV
5	قائمة الملاحق	V
6	مقدمة	ا-ه
7	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية	
8	تمهيد	7
9	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية	8
10	المطلب الأول: تعريف المراجعة وأهدافها وأنواعها	8- 11
11	المطلب الثاني: تطور المراجعة الداخلية وتعريفها	12- 13
12	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها ووظائفها	13- 15
13	المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية	16
14	المطلب الأول: خصائص المراجعة الداخلية وأنواعها ومبادئها	16- 18
15	المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية ومنهجيتها وطرق الأداء	18- 23
16	المطلب الثالث: وسائل وتقنيات المراجعة الداخلية	24
17	خلاصة	25
18	الفصل الثاني: الإفصاح والشفافية في القوائم المالية	
19	تمهيد	27
20	المبحث الأول: ماهية الإفصاح والشفافية	28
21	المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي والشفافية وأنواعه	28- 30
22	المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية	30- 31
23	المطلب الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	32- 33
24	المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية	34
25	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها	34- 35

26	المطلب الثاني : وظائف وأهداف القوائم المالية	35- 37
27	المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية	37- 44
28	خلاصة	45
29	الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار	
30	تمهيد	47
31	المبحث الأول: بطاقة فنية حول المؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للغرب بأدرار	48
32	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار	48- 50
33	المطلب الثاني: طبيعة نشاط مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار وأهدافها	50- 52
34	المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بأدرار	52- 55
35	المبحث الثاني: مهام المراجع الداخلي المتعلقة بتحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار	56
36	المطلب الأول: تقديم قسم المحاسبة والمالية	56- 58
37	المطلب الثاني: دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في قائمة المركز المالي(الميزانية العامة) لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار	58- 62
38	المطلب الثالث: دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج) لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار	62-63
39	خلاصة	64
40	خاتمة	66- 68
41	قائمة المصادر والمراجع	70-72
42	الملاحق	

الشكر والتقدير والعرفان

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفع ودعاء لا يستجاب له مصدقا لقوله تعالى"**ولئن شكركم لأزيدنكم**" أحمد وأشكر المولى جل شأنه بديع السموات والأرض على العزيمة والصبر الذي منحني إياهما طيلة المشوار الدراسي ليكتمل جهدي في العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

وأتقدم بشكري للأستاذ المشرف **بن مسعود محمد** على إشرافه علينا والذي لم يبخل علينا بأية معلومات أو نصيحة كانت سندا لنا في هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة وذلك لتصحيح الأخطاء حتى لا يقع فيها الآخرين.

وكذلك نشكر مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار التي ساعدتنا في إكمال هذا العمل من كل الجوانب اللازمة وخاصة المحاسب بختي عبد الصمد.

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال.

الرقم	الأشكال	الصفحة
(2-1)	جدول الميزانية المحاسبية	39-37
(2-2)	جدول حسابات النتائج	41-40
(2-3)	جدول تغيرات الأموال الخاصة	42
(2-4)	جدول سيولة الخزينة	44-43
(3-1)	خريطة تقديم مديرية التوزيع بأدرار	49
(3-2)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	55
(3-3)	الهيكل الداخلي لقسم المحاسبة المالية	56

الملحق	رقم
قائمة المركز المالي (الميزانية)	**1**
قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)	**2**

مقدمة

تمهيد:

لقد عرف العالم تطورات كبيرة في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي، أدت إلى توسع المؤسسات وتعدد مجالات نشاطها، وانعكس ذالك على تعقيد إدارتها وتسيير أعمالها، بالإضافة إلى تطوير المجالات المتعلقة بمسؤولية المؤسسات وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المعدة من طرف المؤسسة، وهو ما جعل المختصين في هذا المجال يسعون إلى إيجاد العديد من التقنيات التي تساعد على الحكم في مراقبة التسيير في المؤسسات.

وتعتبر المراجعة الداخلية من بين أهم الوسائل المقومة لنظام المعلومات المحاسبي الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية لمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات، لدى بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع من المراجعة يناسب شكلها، حجمها، وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية أ كثر للمعلومات وضمانا لمستعملي القوائم المالية.

كما أن وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية يعد من أهم الوسائل التي تساعد المؤسسات في هذا المجال، كونه يقوم على مبادئ ومعايير قانونية يتوجب الالتزام بها، بهدف التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، بدية من فحص مختلف عمليات التسجيل المحاسبي في المؤسسة، وصولاً إلى عناصر القوائم المالية، بهدف تحسين مستوى الإفصاح والشفافية والحصول على قوائم المالية خالية من التضليل، يستطيع مستخدموها الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

وتعد المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز من أهم المؤسسات العمومية في مجال نشاطها، حيث تسعى لتغطية لمختلف حاجات زبائنها، وفي إطار تحقيق هذا المسعى فقد تم إنشاء عدة فروع لها في مختلف نواحي الوطن، مما يفترض عليها العديد من التحديات لاسيما تلك المتعلقة بالإدارة ومراقبة التسيير، ومن أجل زيادة فعالة نظام المراجعة الداخلية فقد تم استخدام برنامج " محاسبة ومالية" لتسيير الجوانب المالية والمحاسبية في المؤسسة منذ سنة 2012، وهو ما كان له انعكاس على أداء المراجع الداخلي في مختلف المهام التي يقوم بها، من حيث تسهيل عمليات الفحص والمراقبة لكل العمليات المحاسبية التي تحدث في أطار المؤسسة، وكذا من حيث تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمؤسسة.

الإشكالية:

تعتبر مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز من أهم المؤسسات الاقتصادية العمومية الناشطة على المستوى المحلي، حيث يمس نشاطها اغلب السكان ويغطي مساحة كبيرة من الولاية، وهي من المؤسسات التابعة لمديرية التوزيع بوهران وفرع من فروع المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، وتسعى لتغطية احتياجات الزبائن من الكهرباء والغاز على مستوى الولاية، مما يقودنا إلى محاولة التعرف على الدور الذي يؤديه

المراجع الداخلي في هذه المؤسسة فيما يتعلق بتحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لهذه المؤسسة.

من خلال طرح الإشكالية التالية:

في ما يتمثل دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار؟

التساؤلات الفرعية:

ومن خلال الإشكالية المطروحة يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية والتي تكون لها علاقة بالموضوع وهي كالأتي:

- على ماذا يتوقف نجاح عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة؟
- هل تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية كافية لتلبية احتياجات المستفيدين منها في اتخاذ القرارات المناسبة؟
- ما هي الإجراءات العملية التي يقوم بها المراجع الداخلي في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية؟
- هل تساهم المراجعة الداخلية للقوائم المالية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار؟

الفرضيات:

وللإجابة على التساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- يتوقف نجاح عملية المراجعة الداخلية على إتباع المراجع الداخلي لمجموعة من المعايير المتعارف عليها؛
- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح في القوائم المالية تكون كافية لاحتياجات المستفيدين لاتخاذ القرارات الرشيد خصوصاً إذا تم تسجيل العمليات المحاسبية بشكل صحيح؛
- لا تختلف الإجراءات العملية لمراجعة الداخلية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار عن معايير المراجعة المتعارف عليها؛
- تساهم المراجعة الداخلية لـلقوائم المالية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار بإعطاء نتائج واقعية يمكن لمستخدمي تلك القوائم الاعتماد عليها.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة الزمنية في الفترة ما بين 10 فيفري2018 إلى 09 ابريل 2018، أما الحدود المكانية للدراسة فقد اقتصرت على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار .كما تجدر الإشارة إلى إن الدارسة التطبيقية اقتصرت على قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لهذه المؤسسة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار وذالك من خلال:

- التعرف على القواعد والمبادئ المتعارف عليها في عملية المراجعة الداخلية؛
- التعرف على القواعد والمبادئ الإفصاح والشفافية في القوائم المالية؛
- التعرف على الإجراءات العملية للمراجعة الداخلية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار؛
- محاولة معرفة دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية للقوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي أثناء قيامه بالأعمال الموكلة إليه وذلك لتفادي الأخطاء التي قد تصادفها القوائم المالية في المؤسسة أثناء إعدادها والإفصاح عنها حتى يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات التي تخدم أهدافهم في إطار العلاقة التي تربطهم بالمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب إختيار الموضوع إلى:

- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع نظراً لارتباطه بالتخصص؛
- توضيح الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي أثناء تأديته لمهامه؛
- التعرف على أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة؛
- محاولة إبراز الجانب العملي لدور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية على مستوى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار.

المنهج المتبع:

لقد تم إستخدام المنهج الوصفي لتوضيح الجوانب النظرية للموضوع، والإحاطة بكافة المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي والقوائم المالية ، بينما تم الاعتماد على المنهج التحليلي لتحليل المعطيات والبيانات الواردة في الدراسة ، أما بالنسبة إلى الجانب التطبيقي فق د تم استخدام منهج دراسة حالة من خلال محاولة تطبيق الجوانب النظري للدراسة على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار.

صعوبات الدراسة:

لقد وجه نا أثناء اعددنا لهذ ه الدراسة بعض الصعوبات أهمها صعوبة الحصول على الوثائق والمعلومات من المؤسسة محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

يمكن تطرق لبعض دراسات السابقة التي تكون لها علاقة بالموضوع وهي كالتالي:

1. **(دراسة شدري معمر سعاد، سنة 2008- 2009م):**[1]

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في مؤسسة اقتصادية، بحيث قيام المراجع الداخلي المالي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان دقتها لابد أن يكون في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وقد تمحورت إشكالية البحث حول "إلى إي مدي تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في مؤسسة الاقتصادية" إذ تم استخدام مقارنة وتحليل النسب المالية في معالجة الدراسة، وتوصلت إلى النتائج التالية من بينها أن المراجعة الداخلية المالية هي جزء من المراجعة الداخلية، وكذلك يعتبر فحص وتحليل القوائم المالية من أهم أساليب المراجعة المستخدمة في تقييم الأداء وخاصة عن طريق النسب المالية التي توضح وتبين الوضع المالي للمؤسسة، كما أن تقييم الأداء المالي يسمح بوضع المكانة التي وصلت إليها المؤسسة والذي يقوم على فحص ومراجعة القوائم المالية.

[1] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية والمالية في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية** ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008-2009م.

2. **(دراسة بدر الدين فاروق أحمد وفتح الرحمن الحسن المنصور، سنة 2015 م):**[2]

هدفت الدراسة إلى اختبار دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار، تمثلت مشكلة الدراسة في أن مراجعة الداخلية لصناديق الاستثمار دائما ما تركز على لوائح وقوانين الاستثمار دون مراعاة كافة الجوانب الإدارية والفنية للمراجعة الداخلية، كما أن أساليب المراجعة الداخلية في صناديق الاستثمار غير فاعلة.قامت الدراسة باختيار أن مراجعة القوائم المالية تؤدي إلى تحسين أداء العمل المحاسبي لصناديق الاستثمار، وقد تم استخدام تحليل النسب المالية للمقارنة ثم توصلت إلى أن مراجعة القوائم المالية تؤدي إلى تحسين العمل المحاسبي لصناديق الاستثمار استخدام المراجعة الداخلية بكفاءة يزيد من مصداقية القوائم المالية المنشورة لدى البنك وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الإجراءات الإدارية وكفاءة صناديق الاستثمار.

3. **(دراسة عبد رضا شفيق البصري، سنة 2017 م):** [3]

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، إذ تعد المعلومات احد الجوانب المهمة في الأسواق المالية، إذ أن عملية الاستثمار تتوقف على مدى توافر المعلومات مهمة لترشيد القرار الاستثماري، وتمحورت مشكلة البحث حول خصائص الإفصاح عن القوائم المالية وقرارات المستثمرين في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية إذ تم استخدام الاستبيان في معالجة الدراسة وقد توصلت إلى النتائج المتمثلة في أن القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها المصاريف العراقية الخاصة تلتزم بالإفصاح المحاسبي وفق القوانين والمعايير الدولية والمحلية، مع وجود علاقة ذات تأثير معنوي بين المعلومات المحاسبية وأهداف الاستثمار المتمثلة في الربحية والسيولة والأمان الذي أدى إلى إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المحاسبية.

لقد ركزت الدراسات السابقة على ربط احد المفهومين المراجعة الداخلية أو الإفصاح عن القوائم المالية بمفهوم آخر، بينما تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إيجاد العلاقة بين المراجعة الداخلية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، من خلال تطبيق ذالك على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار.

---

[2] أحمد يوسف محمد، بدر الدين فاروق أحمد، فتح الرحمن والحسن منصور، دور المراجعة الداخلية في تحسن كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار ، **مجلة العلوم الاقتصادية**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد1، 2015م.

[3] عبد رضا شفيق البصري، الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، بغداد، العدد 110، 2016/04/12م.

تقسيمات الدراسة:

للإحاطة بجوانب الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول منها للإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية ، من خلال التطرق لماهية ا لمراجعة الداخلية وأهميتها وخصائصها، بالإضافة إلى معايير ا لمراجعة الداخلية ووسائلها وتقنياتها، أما الفصل الثاني فتم التعرض فيه إلى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، حيث تضمن المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وكذا المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بالإضافة إلى وظائف وأهداف القوائم المالية وأنواعها، بينما تم تخصيص الفصل الثالث للدراسة التطبيقية على مستوى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، وذلك بالتطرق لمهام المراجع الداخلي، وكذا دوره في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لهذه المؤسسة.

الفصل الاول

الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

تمهيد:

إن التطورات التي حدثت في العالم من خلال النمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي، أدت إلى توسع المؤسسات وتضاعف وظائفها، وكذا تعقيد إدارتها وتسيير أعمالها بشكل صحيح، وهو ما يتطلب التفكير في العديد من التقنيات التي تساعد على التسيير الجيد للمؤسسات، ويعتبر توفير نظام المراجعة الداخلية في المؤسسة أحد أهم الوسائل التي يعتمد عليها هذا المجال، حيث يقوم على عدة مبادئ ومعايير قانونية يتوجب الالتزام بها، بهدف التأكد من صحة البيانات والمعلومات بأن المهام تتم وفق ما خططله.

ومن خلال هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للتأكد من أن ال حسابات التي تقوم بها قد تم إنجازها بطريقة صحيحة خالية من الأخطاء والغش والتلاعب ومن خلال هذا سوف نتعرف في هذا المبحث على المراجعة بصفة عامة ثم إلى تطور المراجعة الداخلية وتعريفها وكذلك أهميتها بالنسبة إلى المؤسسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها إضافة إلى الوظائف التي تقوم بها أثناء أدائها لمهمتها.

المطلب الأول: تعريف المراجعة وأهدافها وأنواعها

يتم التطرق في هذا المطلب إلى بعض تعريفات عن ا لمراجعة، وكذا الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها بالإضافة إلى أنواعها.

أولا: تعريف المراجعة:

هناك عدة تعاريف للمراجعة نذكر منها ما يلي:

- عرفت على أنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والمتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعينة بنتائج المراجعة".[1]
- كما عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[2]
- وتعرف أيضا على أنها " عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدى إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل".[3]
- ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص أن المراجعة: هي عبارة عن فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

---

[1] نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2015م، ص147.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003م، ص9.

[3] ثناء علي القباني، **المراجعة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007م، ص13.

ثانياً: أهداف المراجعة:

لقد انعكس تطور المجلات المتعلقة بمسؤولية المؤسسات وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المعدة من طرف المؤسسة، على أهداف المراجعة ونطاقها ومجالاتها ليشمل الأهداف الرئيسية التالية:[1]

1. إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية في توضيح المركز المالي ونتائج الأعمال؛
2. مراجعة البيانات المتعلقة بتقويم أداء الإدارة، وبيان مدى كفاءة وفاعلية واقتصاد الإدارة في استغلال مواردها المادية والبشرية؛
3. مراجعة البيانات والقوائم والتقارير الاجتماعية، وإبداء الرأي الفني المحايد على صدقها، وعدالتها، وتمثيلها للواقع، وتعبيرها عن تحمل المؤسسات لمسؤولياتها الاجتماعية سواء الإلزامية أو الاختيارية؛

وبصفة عامة يمكن القول بأن الهدف الرئيسي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد في المادة محل المراجعة، وتقديم تقرير عنها للأطراف المستفيدة في الوقت الملائم.

ثالثاً: أنواع المراجعة:

تعتبر المراجعة من بين أهم الوسائل المقومة لنظام المعلومات المحاسبي الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع من المراجعة يناسب شكلها، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية أكثر للمعلومات وضمانا لمستعملي القوائم المالية.

ومن خلال هذا يمكن التميز بين عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة، وكذا من خلال الزاوية القائم بها وتتمثل هذه الأنواع في الأتي:

1) **<u>من حيث القائم بعملية المراجعة:</u>**

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما:[2]

- **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم الحالية.
- **المراجعة الداخلية :** هي نشاط تقويمي يوجد في داخل ال مؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمؤسسة ذاتها، والمراجع الداخلي هو موظف بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم، وهو

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص149.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية** ، طبعة1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009م، ص52.

لا يتمتع بالاستقلال الذي يتميع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة ال مؤسسة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة.

2) من حيث الإلزام:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:[1]

- **المراجعة الإلزامية** : وهي المراجعة القانونية التي يجب على المؤسسة الالتزام بها ، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له. ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.
- **المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية):** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان ا لمؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق المؤسسات وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شخص جديد.

3) من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعيين:[2]

- **المراجعة الكاملة:** يقصد بها المراجعة التي تمنح المراجع إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع. حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية. وقد كان هذا النوع هو السائد عند ما كانت المؤسسات صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد. حيث كان هدف المراجعة كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية. إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المراجع بفحص كامل القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية.
- **المراجعة الجزئية:** هي المراجعة التي يقتصر عمل المراجع فيها على بعض العمليات المعنية، أوهي ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض على نطاق فحص المراجع بأية صورة من الصور. وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات.

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004م، ص42.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص52.

4) **من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:**

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:[1]

- **المراجعة شاملة (تفصيلية):** يقصد بها المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية. لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي. إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مراجع الحسابات.
- **مراجعة اختيارية:** هي المراجعة التي تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة. وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة. وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلا أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

ما يجدر الإشارة إليه هو التفريق بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية والمراجعة الجزئية والمراجعة الاختيارية من وجهة أخرى وذلك تجنبا للخلط بين هذه الأنواع، حيث أن المراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات وكذلك الحال بالنسبة للمراجعة الجزئية إذ قد تكون تفصيلية إذا تم الفحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محل المراجعة، وقد تكون اختيارية إذا تم اختيار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.

5) **من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:**

وتنقسم المراجعة من حيث توقيت عمليات المراجعة والفحص وإجراء الاختبارات إلى نوعين:[2]

- **المراجعة النهائية:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليلا ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.
- **المراجعة المستمرة:** يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره،ص ص25-26.

يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الثاني: تطور المراجعة الداخلية وتعريفها

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية المراقبة الداخلية ومن هنا نتعرف على نشأة المراجعة الداخلية وتعريفها.

1. **أولا: تطور المراجعة الداخلية:**[1]

تعتبر المراجعة الداخلية حديثة بالمقارنة مع المراجعة الخارجية وكانت أهداف المراجعة الداخلية في بداية أمرها، محدودة باكتشاف الأخطاء والغش والعمل على منع حدوثها، حيث استخدمت كوسيلة لإجراء مراجعة كاملة ومستمرة للعمليات المحاسبية نظراً لصعوبة إجراء مثل هذه المراجعة بواسطة المراجع الخارجي(محافظ الحسابات) الذي يبدأ مراجعاته عادة بعد انتهاء السنة المالية، ومع تطور إمكانيات المراجعين الداخليين وإسهامهم في تقديم خدمات إدارية إلى جانب خدماتهم المالية، تطور مفهوم المراجعة الداخلية واتسع نطاقها لدرجة أصبح معناها في الوقت الحاضر يشتمل على مراجعة وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات كخدمة لتحقيق الأهداف الكلية لمنظمة الأعمال ونتيجة لتفاعل عمليات المراجعة الداخلية، وتحديد الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وتطور الأساليب والإجراءات المتبعة في تنفيذها، وفي نفس الوقت برزت ضرورة الحرص في اختيار وإعداد وتأهيل الأشخاص الذين سيتك فلون بتنفيذ مثل هذه المراجعات الداخلية.

ومن العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة الداخلية:

2. الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش حيث ترغب الإدارة في التأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في العمليات والدفاتر كما ترغب في حالة وقوعهما اكتشافهما مبكراً؛
3. ظهور المؤسسات ذات الفروع المنتشرة جغرافياً حيث استدعى هذا إرسال مندوب ملم بجميع سياسات المركز ليرى أن الفروع تقوم بعملها وفقاً لسياسات المرسومة وذلك بدقة وأمانة كافية؛
4. الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً؛
5. ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى طهور الحاجة للمراجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أو بأول.

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية:

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، بدون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013م، ص ص 29-30.

تعتبر المراجعة الداخلية من بين المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي داخل المؤسسة كما أن لها عدة تعار يف من بينها:

- عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية: "على أنها وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام".[1]
- ولقد عرفها المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخلين : "بأنها عبارة عن نشاط تقيمي مستقل، يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية من اجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقيم فعالية أساليب الرقابة الداخلية".[2]
- **وتعرف أيضا:** "على أنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المؤسسة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وأخيرا في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".[3]

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها : عبارة عن عملية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والتي يحكمها إطار نظري ثابت وذ الك لتحقيق مجموعة من الأهداف.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها ووظائفها

أولا: أهمية المراجعة الداخلية:

تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في كونها وسيلة تخدم مجموعة من الوظائف داخل المؤسسة التي تعتمد إعتماداً كبيراً على التوصيات التي تصدرها المراجعة الداخلية وهذا لإ تخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية والتي تتمثل في ثلاثة نواح رئيسية وهي كما يلي:[4]

[1] زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية** ، طبعة 1،النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي،2011م، ص35.

[2] المرجع نفسه، ص ص 35-36.

[3] رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص34.

[4] زين يونس وعوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص38-39.

1 **المسؤولية:** اتجاه إدارة المؤسسة التي توجد فيها حيث تتمثل أهميتها في مساعدة مديري المؤسسة في القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة عن طريق توفير الضمان ب أن معلومات الرقابة التي يعتمد عليها سليمة وتعمل على ما هو مرغوب في تحقيق الأهداف المنشودة التي أنشأت من اجلها.

2 **مجال الفحص** : تكمن أهميتها في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر و أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة وبصفة دائمة وكذلك التأكد من أن طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل ولا تقتصر على توفير الملاحظات التاريخية.

3 **مجال الرقابة الداخلية:** فهي تهتم بكل من الجانب المالي، والجانب الإداري، والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤوليتها لا تقتصر على الإدارة والمالية، والمحاسبة ، بل تتعدى ذلك لتشمل كل الأجزاء الأخرى بالمؤسسة، ومن جهة أخرى تكمن أهميتها في ضمانها لسلامة النظام الكلي للرقابة الداخلية من الناحيتين المالية والإدارية، والتحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية:

المراجعة تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية والإدارية وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة. ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسين:[1]

1) **هدف الحماية** : ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأصول التالية: أصول ال مؤسسة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي...إلخ.

2) **هدف التطوير**: يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الايجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة ، فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في:[2]

- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوى الاستعمال أو الاختلاس؛

[1] رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص45.

[2] المرجع نفسه، ص ص47-48.

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلا سليما؛
- اكتشاف الأخطاء والغش في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل؛
- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة؛
- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة؛
- التحقق من وجود إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارة الناجحة؛
- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

ثالثاً: وظائف المراجعة الداخلية

يمكن أن تشمل أعمال المراجعة الداخلية ما يلي: [1]

1_ فحص وتقييم قوة الرقابة المالية والمحاسبية والنواحي التشغيلية في المؤسسة؛

2_ تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل مسؤولياتهم؛

3_ التأكد من التماشي مع الخطط والسياسات والإجراءات داخل المؤسسة ومدى الالتزام بها؛

4_ التحقق من وجود حماية كافية لأصول الم ؤسسة ضد الفقد والسرقة والتلف وما يتبع ذلك من خسارة للمؤسسة؛

5_ الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تتولد داخل المؤسسة.

وعليه فإن وظيفة المراجعة تتلخص في:[2]

- **الفحص:** إن نشاط المراجع الداخلي فيما يختص بالفحص فـإنه يشمل السجلات المحاسبية وكذا مراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة حين يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمؤسسة مما يقتضي فحص سجلاتها ومراقبة أصولها.
- **التقييم:** إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير يتيح للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام، وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام وكذا تقديم التعديلات المناسبة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، طبعة1، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2010م، ص 218.
[2] المرجع نفسه، ص219.

- **مراقبة التنفيذ:** لن تكون السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا، وعلى هذا من طرائق المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة، ويكون في ذلك ملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما خطط له.

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتعرف على أنواع المراجعة الداخلية في المؤسسة إضافة إلى ذلك أهم المبادئ التي تقوم عليها مع إبراز مختلف الإجراءات التي يقوم بها المراجع الداخلي أثناء القيام بالأعمال الموكلة إليه.

المطلب الأول: خصائص المراجعة الداخلية وأنواعها ومبادئها

أولا: خصائص المراجعة الداخلية:

تتميز المراجعة الداخلية بعدة خصائص وهي:[1]

- المراجعة الداخلية وسيلة لتقويم الرقابة الداخلية؛
- هي إحدى أقسام أو إدارات المؤسسة المهمة في تحقيق أغراض المؤسسة؛
- المراجعة الداخلية تتميز بالاستمرارية خلال السنة المالية وتشمل كل أنشطة المؤسسة؛
- تسعى المراجعة الداخلية لخدمة الإدارة؛
- تعتبر المراجعة الداخلية بالمؤسسة وظيفة استشارية وليس لها الحق في اتخاذ القرارات؛
- كلما كانت المراجعة الداخلية قوية ساعدت المراجع الخارجي في تأدية مسئولياته بكفاءة.

ثانيا: أنواع المراجعة الداخلية:

إن مجال تطبيق المراجعة الداخلية أوسع، حيث أنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة. كما أنها تعتمد على فحص ومدى احترام القوانين والأنظمة وبالتالي تنقسم إلى:[2]

1) **المراجعة المحاسبية والمالية** : يهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في الأخطاء التي تتعلق بالتسيير، بحيث يعتمد المراجع الداخلي على المعطيات التالية:

---

[1] أحمد يوسف محمد، بدر الدين فاروق أحمد، فتح الرحمن الحسن منصور، دور المراجعة الداخلية في تحسن كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار ، **مجلة العلوم الاقتصادية**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد1، 2015م، ص285.

[2] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية والمالية في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008-2009م، ص55.

- **معطيات المحاسبة العامة :** وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في القوائم المالية.
- **معطيات المحاسبة التحليلية :** وذلك بهدف التأكد من مدى صحة حساب التكاليف والهوامش من خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات.
- **معطيات الموازنات التقديرية :** حيث تعتبر معطيات الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة أداء المؤسسة.
- **معطيات الإحصائية:** ويتمثل دورها في إعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة.

2) **المراجعة الإدارية (التشغيلية والعملية):** تعتبر المراجعة الإدارية مصطلحا مرادفا للمراجعة الداخلية، لكنها في الحقيقة تشكل جزء من المراجعة الداخلية، وتعرف بأنها مراقبة حسن تطبيق إجراءات التسيير الداخلية.

فالمراجعة الإدارية هي فحص مستمر لأوجه الأنشطة المالية والإدارية وتقييم الأهداف والخطط والإجراءات والهيكل التنظيمي وتقييم الأداء وأساليب الرقابة المالية والإدارية، وفحص مدى انعكاس الآثار الغير المالية على أوجه نشاط المؤسسة.

ثالثا: مبادئ المراجعة الداخلية:

تتضمن مبادئ المراجعة الداخلية مكونين أساسين هما المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير المراجعة الداخلية بإضافة إلى قواعد السلوك والتي تصف معايير السلوك المتوقع للمراجعين الداخلين وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد وهي كما يلي:[1]

المبدأ الأول: النزاهة

وتضمن قواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا إكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنية؛
- يجب على المراجعين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معنية لمهنة المراجعة الداخلية أو المؤسسة التي يعملون بها؛
- يجب على المراجعين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للم ؤسسة التي يعملون بها.

[1] طرواية جميلة، عقون أمينة، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق الجودة الشاملة**، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016-2017م، ص23.

المبدأ الثاني: الموضوعية

وتتضمن القواعد السلوكية التالية:[1]

- يجب على المراجعين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف المفترض أن تضعف لقيم غير منجز؛
- يجب على المراجعين ألا يقبلوا أي شئ ربما يضعف أو من المفترض أن تضعف حكمهم المهني؛
- يجب على المراجعين الإفصاح عن حل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم التي لم يفحص عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقارير عن الأنشطة التي يراجعونها.

المبدأ الثالث: السرية

وتتضمن القواعد السلوكية التالية:[2]

- يجب على المراجعين الداخليين أن يكون عقلا بشان استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخص أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية

وتتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية ووجود خدماتهم.

المطلب الثاني: المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية ومنهجيتها وطرق أدائها

أولا: المعايير المهنية الحديثة المراجعة الداخلية

وتشتمل المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية الصادرة من مجمع المراجعين على خمس مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية والوظائف الرئيسية للمراجعة الداخلية وهي:

[1] طرواية جميلة، عقون أمينة، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] طرواية جميلة، عقون أمينة، مرجع سبق ذكره، ص23

1. معايير الاستقلال

وتشتمل على عدد من المعايير الفرعية وهي: [1]

- الاستقلال: ويعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية ويسمح ذاك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز. ويتحقق الاستقلال بناء على الوضع التنظيمي والموضوعية؛
- الوضع التنظيمي: يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها، ويجب أن يحصل المراجعين الداخليين على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة ذلك لكي يكون الأفراد الخاضعون للمراجعة الداخلية متعاونين بدون إي تدخل؛

ويجب أن يتمتع مدير إدارة المراجعة الداخلية بسلطة لكي يحقق له ذلك استقلالية وتوسيع نطاق عمل إدارته وتنفيذ توصيات هذه الإدارة، كما يجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات إلى النواحي المهمة؛

- الموضوعية: يجب أن يكون المراجع موضوعياً عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية وتعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أداءه لعمله يجب ألا يكون تابع عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة.

ويجب إلا يجعل المراجع الداخلي نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي مع ضرورة تخصص الأفراد على المهام بحيث يتم تفادي أي تعارض محتمل في المصالح.

2. معايير الحرفية المهنية لإدارة المراجعة الداخلية:

وتحتوي هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية وهي:[2]

- يجب أن يتم أداء المراجعة الداخلية بحرفية وبعناية مهنية؛
- يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً بأن التقنية المهنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين في مستوى مقبول ومناسب لأداء مهامهم؛
- يجب أن تمتلك أو تسعى إدارة المراجعة الداخلية للحصول على الخبرة والمهارات والنظم المطلوبة لأداء مسؤوليات ومهام عملية المراجعة؛
- يجب أن تعطي إدارة المراجعة الداخلية درجة من التأكد المناسبة حول مدى ملائمة الإشراف على كافة أعمال الراجعة الداخلية التي تم أداءها؛
- المراجعين الداخليين يجب أن يلتزموا بالمعايير المهنية للأداء ويجب مراعاة أن هذا المعيار يشير إلى ضرورة التزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية، بالإضافة إلى دستور أخلاقيات المراجعة الداخلية

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والمراقبة الداخلية**، بدون طبعة، الدار جامعية، الإسكندرية، 2008م، ص ص 167_168.

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص170-172.

الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين والذي يشتمل على مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة، الموضوعية، الولاء؛

- المراجعين الداخليين يجب أن يمتلكوا من الخبرة، والمهارات اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية؛
- يجب أن يكون لدى المراجعين الداخلين المهارات في التعامل والاتصال بالآخرين بشكل فعال؛
- يجب أن يحافظ المراجعين الداخلين على الكفاءة المهنية من خلال التعليم المستمر؛
- يجب أن يبذل المراجع الداخلي العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداءه لمهام المراجعة الداخلية.

3. معايير نطاق العمل الميداني

وتشتمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية وهي:[1]

- نطاق عمل المراجع الداخلي: حيث أشار هذا المعيار إلى ضرورة أن يشتمل المراجع الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص با لمؤسسة ودرجة جودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة.
- نزاهة وقابلية للإعتماد على معلومات: يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من النزاهة والقابلية للإعتماد على المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في قياس وتصنيف والتقرير عن هذه المعلومات.
- الالتزام بالقواعد واللوائح والحماية المادية للأصول: ويحتوي هذا المعيار على معيارين فرعيين هما:

- يجب أن يتأكد المراجع الداخلي أن الأنظمة الموجودة في ال مؤسسة تلتزم بالسياسات والخطط والإجراءات والقواعد... ذات التأثير الهام على عمليات المؤسسة، وذلك لتأكد من أن المؤسسة ملتزمة أم لا بتنفيذ السياسات والخطط و الإجراءات والقواعد الموضوعية.
- يجب أن يتحقق المراجع الداخلي من الوسائل الحماية المادية للأصول ومدى ملاءمتها، بالإضافة إلى التأكد من وجود تلك الأصول.

- الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد: يجب أن يقيم المراجع الداخلي مدى الفعالية الاقتصادية في توظيف الموارد، ويجب أن يلاحظ أن الإدارة مسئولة عن وضع معايير تشغيلية تحكم وتقيس الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد.

[1] عبد الفتاح الصحن وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 181-182.

4. معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية:

إن عمل المراجع الداخلي لابد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم المعلومات، وتوصيل النتائج وعملية المتابعة. وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة.

وتشتمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تتمثل في:[1]

- تخطيط المراجعة الداخلية: يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتخطيط عملية المراجعة وتخطيط كل جزء من أجزاءها، وقد أوضح هذا المعيار أن عملية التخطيط يجب أن تكون موثقة.
- فحص وتقييم المعلومات: يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تفصيلا في شرح عملية المراجعة الداخلية كما وصفها معهد المراجعين الداخليين.
- توصيل نتائج المراجعة الداخلية: حيث ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة توصيله لنتائج عملية المراجعة الداخلية التي قام بإجرائها، حيث يجب أن يتم إعداد تقرير في شكل مكتوب، ويجب أن يكون موقعاً، وذالك بعد الانتهاء من عملية الفحص.
- المتابعة: يجب أن يتابع المراجع الداخلي عملية المراجعة بعد إعداد تقريره النهائي عنها وذالك لتأكد من أن النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهها.

5. **معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية:**

يجب أن يدير مدير إدارة المراجعة الداخلية إدارته بشكل سليم، حيث ألزم هذا المعيار مدير إدارة المراجعة الداخلية ضرورة القيام بما يلي:[2]

- أن يحقق عمل إدارته الأهداف والمسئوليات التي وافقت وترغب فيها الإدارة؛
- الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته؛
- إن عمل إدارة المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية التي نحن بصدد عرضها.

ثانياً: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية:

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية في مجموعة الخطوات والوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل أعماله المختلفة داخل المؤسسة، كل ذلك بهدف إيجاد رقابة فعالة على أعمال المؤسسة، ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وكفء بحيث أنها تتضمن خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008م، ص133.
[2] عبد الفتاح الصحن وأخرون، مرجع سبق ذكره،ص188.

خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية:

إن معايير أداء المراجعة الداخلية توضح أن تنفيذ أعمالها ومهامها ينبغي أن يعتمد على مجموعة من الخطوات المهمة والتي تشمل ما يلي: [1]

1. التحضير لمهمة المراجعة الداخليةة : يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ للأعمال المراجعة أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة من أجل تحديد أولوياتها، بالتوافق مع أهداف المؤسسة وتتمثل خطوات التحضير للمهمة في مرحلتين هما:

- الأمر بالمهمة: هو عبارة عن تفويض الذي يعطى من طرف الإدارة العامة للمؤسسة المراجعين الداخليين والذي يعلم المسؤلين المعنيين بقيام المراجعين الداخلين بمهمة المراجعة.
- الدراسة والتخطيط: أن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جداً لإنجاح مهمة المراجع الداخلي حيث يجب على المراجعين وضع خطة المبنية على المخاطر لتحديد أولويات مهمة المراجعة بما يتلاءم والأهداف المسطرة.

2. تنفيذ مهمة المراجعة الداخليةة: بعد أن ينتهي المراجع من دراسته وتخطيطه للمهمة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأ دلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة.

وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

- إجتماع الإفتتاح: يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه بين الفريق المكلف بالمهمة والمسئولين على النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء العلاقات بين الطرفين وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة.
- برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ): يقوم برنامج المراجعة بتقييم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء الفريق المراجع وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، ويسمح له بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته ويساعد على تتبع عمل المراجعين، لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي يتم الوصول إليها من طرف المراجع، ويعتبر مرجع مهم مستقبلا، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع التقارب.
- العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة والكشف عن أي مشاكل أو مخلفات أو إنحرافات تحدث.

[1] رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص ص97-98.

ثالثاً: طرق أداء المراجعة الداخلية:

تختلف طرق أداء المراجع الداخلية من مؤسسة إلى أخرى وذالك لإختلاف طبيعة نشاطها ونوعية المشكلات التي تؤثر على عملياتها والنظام الإداري الذي يسير عليه إدارتها إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة والتي تتمثل في:[1]

1. التحقيق: ويهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.
2. التحليل: يقصد به الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندية والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين العلاقات مثل الربط الاستثمارات وعائده بنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات.
وكذالك التمعن يقصد به إكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصل ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.
3. الإلتزام: ويقصد به الالتزام السياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم. فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذالك يهم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتمشى مع السياسات لذالك يتعين عليه زيارة الموقع من حين إلى أخر وعدم الإعتماد على الأخرين.
كما أن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين وإنما يمكن أن تزود بقانونين وغيرهم.
4. التقييم: وهو التقرير الشخصي الوعي من مدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤلين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.
5. التقرير: يبرز التقرير الذي يقدم إلى المراجع الداخلي والمشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات.

[1] عبد الفتاح الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، طبعة 3، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1998م، ص ص 191-192.

المطلب الثالث: وسائل وتقنيات المراجعة الداخلية:

يقوم المراجع الداخلي بالاعتماد على مجموعة من التقنيات عند قيامه بعملة المراجعة حيث تهدف هذه التقنيات لجمع الأذلة الكافية والصحيحة، من اجل تدعيم عمله من حيث تقديم نصحه وتوصياته للإدارة العليا، وتتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والميادين محل التدقيق وللتذكير ف إن هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لابد من تنسيق جميع التقنيات والطرق والأدوات من أجل تحقيق هدف المرجعة الداخلي ة، وسنذكر في ما يلي البعض منها:[1]

أولا: المقابلات: تعتبر هذه التقنية من بين التقنيات غير الرسمية التي تتسم بوصف الإجراءات، وذالك بسرد شفهي دون الرجوع إلى وثائق ومستندات تتعلق بذ الك. وهذه التقنية في المراجعة الداخلية لا تعتبر حواراً أو محادثة بل تركز على برنامج، خطط وأهداف تحدد مسبق من طرف المراجع، وأيضا لا تعتبر محضر للاستجواب بل العكس يجب أن تتسم المقابلة بجو من التفهم والتعاون والهدف منها هو اخذ رأي أولي ونوعي بشكل أساسي على مختلف الأنظمة المكونة لمؤسسة.

ثانيا: الفحص التحليلي: تعتبر الإجراءات التحليلية من التقنيات الفعالة، والتي تلعب دوراً هاماً وأساسيا في مهمة المراجع الداخلي.

ونقصد بالفحص التحليلي بأنه مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات، ومقارنات، لجميع المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة، وترتكز هذه التقنية على التقنية السابقة.

ثالثا: الملاحظات المادية: تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على أ دلة الإثبات ميدانية، عادة المراجع الداخلي لا تكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها على مستوى إدارة المراجعة الداخلية وإنما يستدعي الأمر إلى خروجه ميدانيا للدراسة والملاحظات الميدانية ويكون ذلك عن طريق زيا رات الأقسام والورشات أو قد تكون زيارة لمصالح أو مديريات على مستوى المؤسسة، وتعد هذه الزيارات والفحوصات الميدانية قاعدة أساسية في مرحلة التحقق والمراجعة، ذالك بهدف التحقق والتأكد من السير الحسن والفعلي للإجراءات وكذا احترام مبادئ الرقابة الداخلية.

[1] الذهبي وردة، بن بيه ميمونة، **التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسات**، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016-2017م، ص 24.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن المراجعة الداخلية عبارة عن عمل يقوم به المراجع الداخلي والذي يتم توظيفه من طرف المؤسسة يتم من خلاله فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسة وفق لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وعلى المراجع أثناء تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للمراجعة، فاحترام تلك المعايير يسهل من القيام بمهمة المراجعة للوصول إلى إقناع الأطراف الأخرى بوضعية المؤسسة الحقيقية بالإضافة إلى أهمية المراجعة الداخلية في متابعة البيانات المحاسبية والمالية على مدار السنة المالية، وذلك باعتبارها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، فظهرت الحاجة إليها من خلال حاجة الإنسان إلى وسيلة للقياس فاعلية الوسائل والأنشطة الرقابية المستعملة داخل الإدارة للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع حتى يتمكن للمستخدمين الاعتماد عليها.

الفصل الثاني

الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

تمهيد:

يتمثل الهدف من إعداد القوائم المالية في توفير معلومات عن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية للمؤسسة، ويتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل عن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية إلى مدى واسع من المستخدمين، وفي ضوء الإفصاح العام يجب أن يكون من السهل تفسير القوائم المالية، وفي حين أن مزيد من المعلومات يكون أفضل حالا من أن تكون قليلة إلا أنه من جهة أخرى فإن تقديم تلك المعلومات على هذا النحو يعتبر مكلفا لذلك فإن صافي عوائد تقدم مزيد من الشفافية لذا يجب أن يتم تقييمه بحرص.

ومن خلال هذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية الإفصاح و الشفافية.

المبحث الثاني: مدخل للقوائم لمالية.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح والشفافية:

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح والشفافية عن المعلومات المحاسبية الواجب توافرها في القوائم المالية وذلك نتيجة لاختلاف الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، فمثلا يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مراجعين الحسابات، والمستثمرين والمساهمين المستخدمين لها، وفي هذا المبحث سوف ن تعرف على مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه ومقوماته الأساسية وكذلك المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي والشفافية وأنواع الإفصاح

إن الغاية الأساسية من الإفصاح والشفافية هي مساعدة مستخدم المعلومات المحاسبية إلى اتخاذ قرارات رشيدة، فالإفصاح ينبغي أن يوضح أداء المؤسسة حتى لا يقع مستخدم معلوماتها في الأخطاء، وبالرجوع إلى مؤلفات متعددة تم الوصول إلى عدة تعاريف سيتم عرضها بهدف الوصول إلى تعريف شامل حول الإفصاح والشفافية وكذلك إبراز أنواع الإفصاح المتعارف عليها.

أولا: تعريف الشفافية:

- تعرف الشفافية بأنها "الإفصاح المحاسبي الذي يتخطى المبادئ المحاسبية ذات القبول العام والمعايير والمتطلبات التشريعية في التقرير المالي لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم".[1]
- وتعرف أيضا بأنها "تعني حصول المستخدم الخارجي على نفس المعلومات التي تكون لدى الإدارة وحصول المستخدم الخارجي علي تلك المعلومات يجعلهم قادرين على رقابة الإدارة".[2]
- ومن خلال التعريفين السابقين تعرف الشفافية على أنها الكشف عن المعلومات الداخلية والإفصاح عنها في توقيت واحد.

ثانيا: تعريف الإفصاح المحاسبي

- **يعرف(*Hendriksen*) الإفصاح:** بأنه "إعلام مستخدمي التقارير المالية بكل ما يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة سواء أكانت قرارات استثمارية أو منح قروض أو تتعلق بتحديد العبء الضريبي لكل شركة من المؤسسات المساهمة".[3]

---

[1] أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، دراسة نظرية وتطبيقية، **قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي**، جامعة الملك فيصل، الرياض، ص8.

[2] المرجع نفسه، ص8.

[3] قيصر علي عبيد الفتلاوي، سلام عادل عباس النصراوي، دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، **مجلة مركز دراسات الكوفة (مجلة فصلية محكمة)**، الكوفة، العد 36، 2015م، ص186.

- **كما عرفه (*kohler*):** "بأنه تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية، أو يتضمنها تقرير المراجع.ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير".[1]
- **تعريف الإفصاح :** "يعني الإفصاح المحاسبي بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات. لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين".[2]

من خلال التعاريف السابقة نعرف الإفصاح على بأنه عبارة عن عملية شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

ثالثا: أنواع الإفصاح المحاسبي:

يوجد للإفصاح المحاسبي عدة أنواع مختلفة يمكن إظهارها في الشكل التالي:[3]

1. **الإفصاح الكامل:** يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
2. **الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ توجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
3. **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المالية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة إن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرارات نهيك عن انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
4. **الإفصاح الملائم :** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

---

[1] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، طبعة 2، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004م، ص130.

[2] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، طبعة 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009م، ص298.

[3] خالد زغباط، **أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي**, مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013م، ص11.

5. **الإفصاح التثقيفي(الإعلامي):** إي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شانه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.
6. **الإفصاح الوقائي:** يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي(المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفحصان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

المطلب الثاني: مقومات الأساسية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يركز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات أساسية يمكن إظهارها على الشكل الآتي:

1) تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

إن تحديد المستخدم للمعلومات المحاسبية سوف يساعد في تحديد الخواص التي ينبغي توافرها في المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل أو المضمون وذلك لوجود مستويات مختلفة في الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير.[1]

2) تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية ب عنصر أساسي هو ما يعرف بخاصية الملائمة وقد عرفت الملائمة باستفادة المستخدم من المعلومة وقدرتها على التنبؤ وكذلك ارتباطها بالغرض الذي أوجدت من أجله.

[1] عبد رضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، بغداد، العدد110، في 2016/4/12، ص218.

لذا لابد قبل تحديد ما إذا كانت معلومات معينة ملائمة أو غير ملائمة، أن يحدد أولا الغرض الذي ستستخدم فيه. إذ أن المعلومة ملائمة لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل.[1]

3) تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، فيما يتم تضمينه من بيانات مالية محتواة في القوائم المالية التقليدية الأساسية وهي: الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملاحظات والإيضاحات والملاحق المرفقة بالقوائم المالية، والتي تعد جزءا من هذه القوائم.

لكنه يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ المحاسبية، وضمن قيود ومحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم، التي من ضمنها بعض الاشتراطات مثل ضرورة حدوث صفقة تبادلية مع طرف خارجي كأساس لتسجيل الأحداث الاقتصادية في السجلات المحاسبية، وكذلك اشتراط التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات وتقييم كثير من الموجودات.[2]

4) تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يفحص عن المعلومات التي لها أثر في قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم، أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها.كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.[3]

5) توقيت الإفصاح عن البيانات المالية:

يعد التوقيت المناسب واحدا من ثلاث صفات هامة لخاصية ملائمة المعلومات المحاسبية، والصفتان الأخريتان هما القيمة التنبؤية والتغذية العكسية.وحتى يكون الإفصاح مفيدا، فإنه بالإضافة إلى اشتراط أن تكون هذه المعلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم، يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعدادها وعرضها وتقديمها لمستخدمي تلك المعلومات، وتتناقص منفعة المعلومة ثم تزول إذا لم تأتي في وقتها.[4]

---

[1] محمد مطر وموسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح** ، طبعة 2، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008م، ص 348.

[2] المرجع نفسه، ص349.

[3] المرجع نفسه، ص353.

[4] المرجع نفسه، ص 356.

المطلب الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض القوائم المالية، بطريقة تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال حتى تكون هذه القوائم واضحة وسهلة الفهم لمن يستخدمونها حتى يمكن لهم أن يعتمدوا عليها في اتخاذ قراراتهم ومن خلال هذا يمكننا التعرف على المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

أولا: المعلومات العامة التي يتناولها الإفصاح: [1]

1. يجب الإفصاح عن كافة المعلومات التي تعتبر ضرورية لكي تكون القوائم المالية واضحة وميسورة الفهم؛
2. يجب ذكر اسم المؤسسة، موطن تأسيسها أو جنسيتها، الفترة التي تغطيها القوائم المالية وتاريخ الميزانية، كما يجب الإفصاح عن طبيعة نشاط المؤسسة، وشكلها القانوني، نوع العملة التي أعدت على أساسها القوائم المالية؛
3. يجب إضافة المعلومات التي توضح طبيعة البنود وأساس تبويبها؛
4. لايجوز إدماج البنود الهامة في بعضها البعض، أو إجراء المقاصة فيما بينها دون الإفصاح عن كل منها على حدة؛
5. يجب أن تفصح القوائم المالية عن أرقام المقارنة للفترة المالية السابقة.

ثانيا: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي: [2]

- معلومات ذات طبيعة عامة؛
- المعلومات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل؛
- الأصول المتداولة؛
- الالتزامات طويلة الأجل؛
- الالتزامات القصيرة الأجل؛
- الالتزامات الأخرى والمخصصات؛
- حقوق المساهمين.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومى، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية** ، بدون طبعة، شركة الجلال للطباعة، الإسكندرية، 2003م، ص67.

[2] المرجع نفسه، ص ص68-70.

ثالثا: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل:[1]

- المبيعات وإيرادات النشاط الأخرى؛
- الاهتلاك؛
- الفوائد التي تكتسبها المؤسسة؛
- إيرادات الاستثمارات؛
- الفوائد التي تتحملها المؤسسة؛
- ضرائب الدخل؛
- المصروفات غير العادية؛
- الإيرادات غير العادية؛
- نتائج المعاملات الهامة فيما بين المؤسسة الأم و المؤسسات التابعة؛
- صافي الدخل (صافي الربح).

رابعا: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة حقوق الملكية:[2]

- الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة؛
- إجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين والشركاء والحصص النقدية؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها.

خامسا: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية:[3]

- التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية؛
- الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح؛
- ضرائب الدخل المدفوعة؛
- شراء وبيع المؤسسات التابعة؛
- العمليات غير النقدية؛
- مكونات النقد والنقد المعادل.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومى، مرجع سبق ذكره، ص71.

[2] محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص370.

[3] المرجع نفسه، ص ص371-373.

المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية

يعتبر إعداد القوائم المالية من أهم أهداف المحاسبة المالية وذلك لما لها من توصيل المعلومات إلى المتعاملين الاقتصاديين، لذا سوف نقوم من خلال هذا المبحث بالتعرف على القوائم المالية ووظائفها إضافة إلى مسؤولية وشروط إعدادها وأنواعها.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها

إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات قد يقدر كثير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لأخر إلا أن هناك فروقا بينهما تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية وكذلك تبيان الخصائص والوظائف التي تقوم بها أثناء أدائها لمهامها.

أولاً: تعريف القوائم المالية:

- **تعرف القوائم المالية** "هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وتطبيق لمبادئ متعارف عليها في المحاسبة وتقدير شخصي، ومدى سلامة عنصر التقدير الشخصي تتوقف على مدى تمكن وخبرة الأشخاص القائمين بإعداد هذه القوائم ومدى استيعابهم وتفهمهم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها."[1]
- كما تعريف أيضا: هي عبارة عن بيانات تفصيلية وإجمالية أساسية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المشروع، تعرض في مجموعة كشوف محاسبية وفق مواصفات معينة موجب المعايير المحاسبية ويعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة الاقتصادية والمالية التي ينفذها المشروع خلال فترة محددة (ربع سنة، نصف سنة، سنة) فيتعرف القارئ من خلالها على نتيجة أعمال المشروع والتغيرات الحاصلة في مركز المالي.[2]
- وتعرف أيضا : تعرف القوائم المالية أو التقارير المالية بأنها عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لمؤسسة معينة وهذه القوائم تعطي ملخصا عن الوضع المالي وربحية هذه ال مؤسسة على المدى القصير والمدى البعيد.[3]

من خلال التعاريف السابقة نعرف القوائم المالية بأنها عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ المحاسبية متعارف عليها، تساعد على توصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

---

[1] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2011م، ص94.

[2] دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، طبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2009م، ص68.

[3] محمد عبد الخالق، **الإدارة المالية والمصرفية**، طبعة 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010م، ص169.

ثانيا: خصائص النوعية للقوائم المالية:

تتميز القوائم المالية بعدة خصائص متنوعة أهمها:[1]

- **القابلية للفهم:** ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة.
- **الملائمة:** وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الإحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء أكانت ماضية أم حاضر أم مستقبلية وتوفير إمكانية إجراء التنبؤات.
- **الموثوقية:** ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها من خلال توفير معلومات صادقة وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وان تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها.
- **القابلية للمقارنة:** ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية. وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للإحداث الاقتصادية وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة.

المطلب الثاني: وظائف وأهداف القوائم المالية

من خلال هذا المطلب يمكننا إبراز أهم الوظائف التي تقوم بها القوائم المالية وكذلك الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في هذا المجال.

ثانيا: وظائف القوائم المالية:

وتتمثل وظائف القوائم المالية فيما يلي:[2]

1. قياس الأصول التي تقع في ملكية المشروع؛
2. قياس الالتزامات المترتبة على حقوق التي يملكها المشروع (وهي الخصوم وحقوق أصحاب رأس المال)؛

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، طبعة 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011م، ص274.

[2] عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، 2011م، ص ص54-55.

3. قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال؛
4. ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة.
5. تصنيف التغيرات المشار إليها على الوجه الآتي:
- الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر؛
- التغيرات الأخرى في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
6. التعبير عما تقدم بوحدات نقدية باعتبارها الوحدة العامة للقياس المالي؛
7. إعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن أصول المشروع وخصومه وحقوق أصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزاءه والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

ثانيا: أهداف القوائم المالية:

الهدف الأساسي والعام للقوائم المالية هو توصيل معلومات لأصحاب المصلحة في الم ؤسسة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملاك، يجب أن تكون مفيدة لهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية.[1]

وينبثق من هذا الهدف العام عدة أهداف محددة للقوائم المالية يمكن إيجازها فيما يلي:

- أن القوائم المالية تفصح عن نتائج الوكالة الإدارية، باعتبار الأداء المالي كما توضحه هذه القوائم المالية خاص بإدارة المؤسسة كوكيل عن أصحاب المصلحة في المؤسسة، وبخاصة المساهمون؛
- أن القوائم المالية توصل معلومات تستحث الملاك على الثقة في الإدارة نفسها، باعتبار أن القوائم المالية مسئولية إدارة المؤسسة؛
- أن القوائم المالية لشركات الأموال سيتم مراجعتها وإبداء الرأي الفني عليها من جانب مراجع الحسابات المستقل، وبالتالي تخدم كوسائل للاتصال التأثيري في سلوك متخذي القرارات مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين؛
- أن القوائم المالية توصل معلومات تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما في حكمها، وكذلك توقيت ودرجة التأكد من هذه القدرة؛
- أن القوائم المالية توصل معلومات مفيدة لمتخذي قرارات إقراض المؤسسة، خاصة المعلومات المتعلقة بهيكل تمويل المؤسسة؛
- أن القوائم المالية أداة لتطبيق آلية الشفافية وإذا ما تم مراجعتها توفر المصداقية، وتلك آليات مستقرة الآن لتفعيل حوكمة الشركات، خاصة تلك المقيدة بالبورصة.

[1] عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية** ، بدون طبعة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007م، ص 32.

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية

تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالإطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال، وتلتزم المؤسسة بإعداد أربعة أنواع من القوائم المالية الأساسية.

يمكن إظهار أنواع القوائم المالية على الشكل التالي:

1. قائمة المركز المالي (الميزانية):

تعتبر قائمة المركز المالي بمثابة كشف يبين جميع أصول المؤسسة والتزاماته وحقوق الملكية فيها بتاريخ محدد يكون- غالبا -نهاية فترة زمنية معينة(نهاية شهر، نهاية ربع سنة، أو نهاية سنة) وتعتبر قائمة المركز المالي قائمة ختامية في تاريخ إعدادها، وتتحول في اليوم التالي إلى قائمة إفتتاحية لذالك، يمكن القول أن هذه القائمة تعبر عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها فقط.[1]

ويمكن إبراز الميزانية على الشكل التالي:

الشكل رقم (1_2): محتوى ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة في N/12/31

الأصول المالية	N إجمالي	N اهتلاكات/الأرصدة
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراء	207	2907 و2807
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج2807)
		290 (خارج2907)
التثبيتات العينية	21 و22 (خارج229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة _ المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265	

[1] جبرائيل كحالة، عماد يوسف الشيخ، **مبادئ المحاسبة**، طبعة 1، إثراء للنشر والتوزيع مكتبة الجامعة الشارقة، عمان- الأردن، 2010م، ص36.

السندات الأخرى المثبتة القروض الأصول المالية الأخرى غير الجارية	و269) 271 و272 و273 و274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية المخزونات والمنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة _ الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الاخرؤن الضرائب الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات وأصول مالية جارية أموال الخزينة	30 إلى 38 41 (خارج419) 409 مدين (42 و43 و44(خارج444 إلى448)45 و46 و486 و489) 444 و445 و447 مدين48 50 (خارج509) 519 وغيرها من المدينين(51 و52 و53 و54)	39 491 495 و496 59
مجموع الأصول الجارية		
مجموع العام للأصول		

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد19، 25مارس2009، ص32.

الشكل رقم (1_2): محتوى ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة في N/12/31

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر (أو حساب مستغل) رأس المال غير مطلوب العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1)	 101 و108 109 104 و106 105 107

النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجتمع) (1) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى. ترحيل من جديد	12 11
حصة الشركة المدمجة (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصوم غير جارية القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصد لها) الديون الأخرى غير الجارية المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	 16 و17 134 و155 229 15 (خارج 155) 131 و132
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	
الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى	40 (خارج 409) دائن 444 و445 و447 419 و509 دائن (42 و43 و44(خارج 444 و447) 45 و46 و48)
خزينة الخصوم	519 وغيرها من الديون51 و52
مجموع الخصوم الجارية	
المجموع العام للخصوم	

المصدر: الجريدة الرسمية، نفس العدد، ص33.

2. **قائمة الدخل** (جدول حسابات النتائج): تعتبر قائمة الدخل ملخصا لإيرادات المؤسسة ومصاريفه خلال فترة مالية معينة. وتعد قائمة الدخل لتحديد نتيجة نشاط الم ؤسسة خلال الفترة وما حققه من أرباح أو خسائر، وذلك من خلال طرح مصاريف الفترة من إيراداتها، فإذا كانت الإيرادات أكبر من المصاريف تكون نتيجة نشاط المؤسسة ربحا، أما إذا كانت مصاريف الم ؤسسة أكبر من إيراداته فإن نتيجة نشاطه تكون خسارة.[1]

كما يمكن إعداد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة وسوف نقتصر هنا على إظهار جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة فقط على النحو الأتي:

[1] جبرائيل كحالة، عماد يوسف الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص35.

الشكل رقم (2_2): محتوى جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

البيان	N
المبيعات والمنتوجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1_إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية الإستهلاكات الأخرى	61 و62
2_استهلاك السنة المالية	
3_القيمة المضافة للاستغلال (1_2)	
أعباء المستخدمين	63
الضرائب والرسوم المدفوعات والمماثلة	64
4_إجمالي فائض الاستغلال	
المنتوجات العملياتية الأخرى	75
الأعباء العملياتية الأخرى	65
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
استرجاع على خسارة القيمة والمؤونات	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 + 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692+ 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 الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية(1)	
11_صافي نتيجة المجموع المدمج (1)	
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)	
حصة المجمع (1)	

المصدر: الجريدة الرسمية، نفس العدد، ص34.

3. **قائمة حقوق الملكية** (جدول تغيرات الأموال الخاصة)**:** حيث تظهر هذه القائمة التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية من زيادة أو نقصان خلال الفترة المالية، حيث تزداد حقوق الملكية بالإرباح خلال العام وكذلك الإضافات إلى رأس المال وتنقص بكل من الخسائر والمسحوبات الشخصية التي تقوم بها ملاك المؤسسة.[1]

ويمكن إظهار جدول تغيرات الأموال الخاصة على الشكل التالي:

الشكل رقم (3_2): محتوى جدول تغيرات الأموال الخاصة

البيانات	الملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31ديسمبر2-N						
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 1-						

[1] حسان الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، **أصول المحاسبة المالية**، طبعة7، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، 2010م، ص339.

N						
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						

المصدر: الجريدة الرسمية، نفس العدد، ص37.

4. **قائمة التدفقات النقدية** (جدول سيولة الخزينة)**:** وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة مالية معينة حيث يتم تصنيف هذه التدفقات إلى:

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية : وهو النشاط الرئيسي لتوليد الإيراد في المؤسسة، من الأمثلة على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية المقبوضات النقدية من بيع السلع والخدمات، العمولات المقبوضة،المدفوعات النقدية للعملاء والموردين، المدفوعات النقدية للموظفين، المدفوعات النقدية للمصاريف.
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية : وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها.ومن الأمثلة على التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية شراء الآلات، المعدات، الأرضي، الأسهم وبيعها.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية : وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الافتراض التي تقوم بها المؤسسة.

كما يعد جدول سيولة الخزينة على طريقتين هما الطريقة المباشرة والغير مباشرة ونحن سوف نقوم بعرض الطريقة المباشرة فقط وتكون على الشكل التالي:[1]

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المتوسطة (القياس والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة المالية)** ، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003م، ص328.

الشكل رقم (4_2) :محتوى جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة الفترة من...إلى...

البيانات	الملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N+1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات لمقبوضة 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 عادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
لمسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمارية (ب)			
تدفقات أموال الخزينة لمتأتية من الأنشطة التمويل			
التحصلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة			

التمويل(ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة من النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية، نفس العدد، ص35.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل نستخلص أن الإفصاح والشفافية في القوائم المالية يعتبر من الأهم الأمور التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، بحيث أن الإفصاح المحاسبي يعتبر كإجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي من خلال البيانات المعروضة في القوائم المالية، ولهذا يتم الإفصاح عن البيانات المالية وفق مبادئ ومقومات أساسية تساعد على توفير معلومة مفيدة وملائمة لمستخدميها لاتخاذ القرارات الرشيدة.

كما تمثل القوائم المالية دور هام في تحقيق معلومات محاسبية موثوق بها، لكونها تتميز بالمصداقية وصحة المعلومة، وهذا ما يساعد على إعطاء صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة حتى يتمكن المستفيدين من الاعتماد عليها.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار

تمهيد

تعد المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز من أهم المؤسسات العمومية حسب النشاط الذي تعمل فيه، حيث تسعى لتغطية شاملة لمختلف حاجات زبائنها، وهذا ما يؤدي إلى زيادة أشغالها مما قد يصدر عنها بعض الأخطاء عن دون قصد أثناء اعداديها لقوائمها المالية، ولتفادي هذا الأمر يتطلب من المؤسسة القيام بالإفصاح عن كل ما يخص قوائمها المالية لغرض تسهيل عملية المراجعة الداخلية لها وإعطاء نتائج مضبوطة.

ومن خلال هذا نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: بطاقة فنية حول مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للغرب بأدرار.

المبحث الثاني: مهام المراجع الداخلي المتعلقة بتحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار.

المبحث الأول: بطاقة فنية حول مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للغرب بأدرار

تعد مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار من أهم المؤسسات الاقتصادية العمومية حسب النشاط الذي تعمل فيه، حيث يمس نشاطها أغلب السكان ويغطي مساحة كبيرة من الولاية، وهي تعتبر من المؤسسات التابعة لمديرية التوزيع بوهران وفرع من فروع المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، تسعى إلى تغطية شاملة لزبائنها، مما يؤدي بها للزيادة حجم المبيعات.

وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة وتعريف مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار

تعد مديرية التوزيع بأدرار أحد ممثلي مؤسسة سونلغاز على المستو ى المحلي حيث تعمل تحت وصاية شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب بوهران، وسيتم تخصيص هذا المطلب لتقديم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار من خلال التطرق لكل من النشأة والتعريف بالمؤسسة إضافة إلى الصيغة القانونية لها.

أولا: نشأة المؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار:

تأسست مديرية التوزيع بأدرار عام 2005، فهي إحدى المديريات التابعة للمدرية العامة للتوزيع بوهران، بعد أن كانت مركزاً تابعاً لولاية بشار، تم إنشاء مركز أدرار عام 1987 كان يتكفل بتسيير عملية إنتاج الكهرباء والغاز على المستوى المحلي.[1]

ثانياً: التعريف بالمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار

مديرية التوزيع بأدرار هي إحدى المديريات التابعة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للغرب المديرية العامة للتوزيع بوهران، وتضم خمس وكالات تجارية، وأربع مقاطعات لاستغلال الكهرباء موزعة على إحدى عشر دائرة بأدرار، وهي كالأــتي: [2]

1. **الوكالات التجارية:**

- وكالة التوزيع بأدرار؛
- وكالة التوزيع بتيميون؛
- وكالة التوزيع بزاوية كنتة؛
- وكالة التوزيع برقان؛

[1] مقابلة مع موظف في مؤسسة توزيع كهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/2/20، على الساعة 10:30

[2] مقابلة مع موظف في مؤسسة توزيع كهرباء والغاز بأدرار ، يوم 2018/2/20، على الساعة11:00

- وكالة التوزيع بأولف.

2. مقاطعات استغلال الكهرباء:

- مقاطعة استغلال الكهرباء بأدرار؛
- مقاطعة استغلال الكهرباء بتيميون؛
- مقاطعة استغلال الكهرباء برقان؛
- مقاطعة استغلال الكهرباء بأولف.

الشكل (1-3): يوضح تقديم مدرية التوزيع بأدرار

نسق المنشآت

06 أقسام

05 وكالات تجارية

04مقاطعات كهربائية

عدد العمال:340

الكهرباء

الشبكة توتر متوسط:3142 كلم

الشبكة توتر منخفض: 1400 كلم

عدد المحولات الكهربائية: 1820

الغاز

طول الأنابيب: 132 كلم.

عدد الموزعات العمومية: 22 ذات سعة 1000 م3/س.

التجاري:

عدد الزبائن كهرباء: 110944 ضغط منخفض، 947 ضغط متوسط، و01 ضغط عالي.

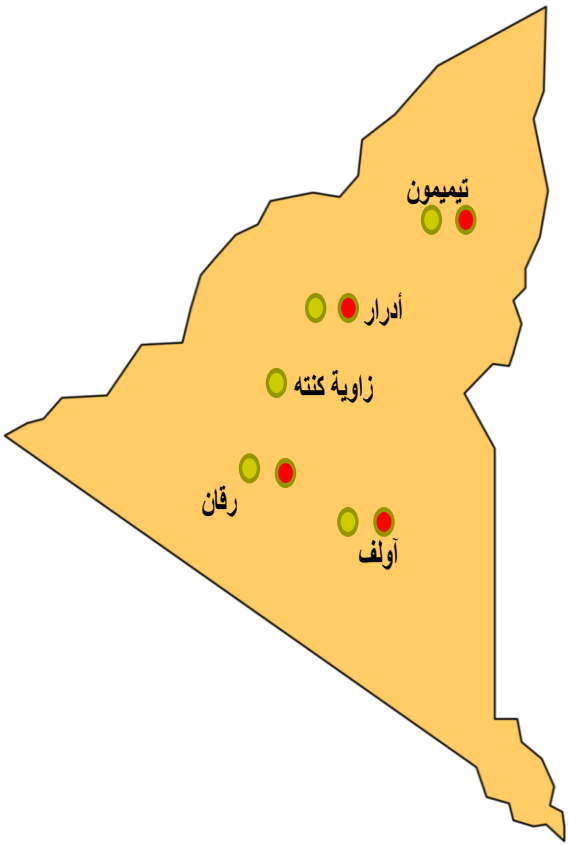
عدد زبائن الغاز: 6588 ضغط منخفض، 02ضغط متوسط و01 ضغط عالي.

مبيعات كهربائية: 1412814615.62 دج

مبيعات غازية:10774292.32 دج

مفتاح الخريطة:

- الوكالة التجارية.
- مقاطعات استغلال الكهرباء.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثالثاً: الصيغة القانونية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار:

بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02-195 المؤرخ في 19 الربيع الأول عام 1423 الموافق أول جوان 2002 المتضمن القانون الأساسي للمؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة "سونلغاز ش. ذ.أ" تحولت المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري سونلغاز، دون إنشاء شخصية معنوية جديدة إلى شركة مساهمة تملك الدولة رأس مالها، مقرها بمدينة الجزائر، يمكن نقله إلى إي مكان عبر التراب الوطني، كما تخضع سونلغاز ش.ذ.أ لأحكام القانون المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات وكذا أحكام القانون التجاري، كما يقوم هذا المرسوم بتحديد قانونها الأساسي، ويخول لها استقلالية أكبر ويسمح لها بممارسة مسؤوليتها كاملة، وتحديد هدفها الاجتماعي لفتح أفاق جديدة، وزيادة على أنشطتها المعتادة من إنتاج الكهرباء ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز إمكانية العمل والتدخل في العلانية اتجاه قطاع المحروقات والقيام على العموم بممارسة أعمال خارج الجزائر، وعلى صعيد تسييرها يشرف على تسيير "سونلغاز مؤسسة قابضة" جمعية عامة ومجلس إدارة ويديرها مدير عام.[1]

المطلب الثاني: طبيعة نشاط مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار وأهدافها المستقبلية

في هذا المطلب سوف نقوم بتحديد طبيعة نشاط المؤسسة ومعرفة مهامها وأهدافها المستقبلية وهذا ما سيتم توضيحه في ما يلي:[2]

أولا: طبيعة النشاط مؤسسة:

تعتبر مديرية توزيع الكهرباء والغاز بأدرار مؤسسة تجارية في علاقتها مع الغير حيث تقوم بتوزيع الكهرباء والغاز للزبائن بمختلف أصنافهم.

وقسمت المديرية زبائنها إلى ثلاثة أنوع:

- **زبائن التوتر المنخفض:**

يتمثل هذا النوع من الزبائن في الأفراد العادين المستهلكين للكهرباء والمستعملين العدادات العادية كالموجودة في المنازل وسعيا لتسهيل عملية التحصيل للديون فقد قسم مجموع الزبائن على حسب كل منطقة إلى 30 فوج حيث يقوم كل فوج بتسديد مستحقاته في فترات معنية والمحدد بثلاث أشهر.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية مرسوم رئاسي 11- 212، المؤرخ في 2 يونيو سنة 2011 المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي 2-195 المؤرخ في 1 يونيو 2002 والمتضمن القانون الأساسي لشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ، العدد32، الصادر بتاريخ 08 يونيو سنة 2011، ص16،

[2] مقابلة مع موظف في مؤسسة توزيع كهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/5، على الساعة10:20.

- **زبائن التوتر المتوسطة:**

يتمثل هذا النوع من الزبائن في المستهلكين الذين يستعملون المحولات الكهربائية مثل الفلاحين، الشركات، والمؤسسات الكبيرة، ونظرا للاستهلاك الكبير للطاقة فإن المديرية تحصل مستحقاتها كل شهر من هؤلاء الزبائن.

- **زبائن الضغط منخفض:**

يتمثل هذا النوع من الزبائن في المستهلكين الجدد للغاز الطبيعي بولاية أدرار، خاصة بعد ظهور الغاز بكميات معتبرة في عدة مناطق من الولاية منها (منطقة سبع) التي تزود مديرية الولاية بلحتياجات من الغاز الطبيعي.

وتسعى مديرية أدرار إلى تعميم التمويل بالغاز على المستوى المحلي لتلبية حاجيات الزبائن.

ثانياً: أهمية المؤسسة

تستحوذ مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار على مكانة كبيرة في السوق، وذلك نتيجة لعدم وجود منافسين، فهي تعمل على أمداد الزبائن بمختلف أنواعهم بالطاقة الكهربائية والغاز، وتسعي إلى أن تبقى في الصدارة.[1]

1. **الأهداف المستقبلية لمدرية توزيع الكهرباء والغاز بأدرار:**

تهدف المديرية لتحقيق مجموعة من الأهداف من بينها:[2]

- الاستمرار في تزويد الزبائن بالطاقة مما يؤدي إلى كسبهم وجلب زبائن جدد ورفع مستوى المبيعات؛
- وضع سياسة تجارية للمديرية ومراقبة ومتابعة مدى تطبيقها؛
- التحكم في الديون من خلال محاولة تحصيلها من الزبائن؛
- التقليل من الحوادث المهنية وتحذير العمال والزبائن بخطورة؛
- تعميم بالكهرباء والغاز على المستوى المحلي، وتدنية الطاقة الضائعة والتحكم فيها، وتقليص مدة دراسة ومعالجة طلبات التوصيل بالكهرباء والغاز.

[1] مقابلة مع موظف في مؤسسة توزيع كهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/15، على الساعة14:00.

[2] المرجع نفسه.

2. مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز بأدرار:

يمكن حصرها في ما يلي:[1]

- تسيير على المستوى المحلي، وضمان التنسيق مع السلطات المحلية؛
- تسيير الوكالات التجارية والقطاعات التابعة لها، وتسيير زبائنها؛
- تسيير وضمان تطوير المبيعات الطاقوية، وإعداد موازنة المديرية ومتابعة تنفيذها؛
- السير الجيد والكفء للموارد البشرية.

المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بأدرار

يحتوي الهيكل لتنظيمي للمديرية على ثلاث مستويات سيتم توضيحها في ما يلي:[2]

1. **المستوى الأول المديرية العامة:**

تقوم بالتنسيق مع مختلف المديريات والوكالات، واتخاذ القرارات التسييرية، أمضاء الشيكات، عقد الاجتماعات، وهو المسؤول الأول أمام المستويات العليا.

2. المستوى الثاني الأمانة العامة والمصالح المكلفة: وتنقسم إلى ما يلي:[3]

2-1) الأمانة العامة:

ويقصد بها مكتب مساعد المدير، ويتم فيه استقبال زوار المدير وتحديد المواعد، استقبال البريد الوارد، وإرسال البريد الصادر وتسجيهما، ومساعدة المدير في تحضير جداول أعمال الاجتماعات.

2-2) مصلحة الوسائل والإمكانيات:

تعمل على تلبية وإمداد المديرية بمختلف الاحتياجات من مكاتب وتجهيزات مكتبية، ووسائل عمليات الصيانة والتصليح، شراء قطع الغيار، ونقل العمال والعتاد.

2-3) مصلحة النزاعات والمسائل القضائية:

يتكلف بتسيير العلاقات الخاصة بالمديرية، ومتابعة تنفيذ القرارات القضائية، وكيفية تحصيل الديون في كل الحالات.

---

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/5، على الساعة 11:00.

[2] المرجع نفسه

[3] المرجع نفسه.

2-4) قسم الإعلام والاتصال:

يقوم بإعلام الموظفين والزبائن بكل المستجدات عن طريق (المنشورات، الصحافة والإذاعة المحلية وغيرها) حسب السياسة المتبعة من طرف المؤسسة،وضع وتنظيم العلاقات مع الزبائن.

2-5) مكلف بالحماية والأمن:

تحضير جلسات لتوعية العمال ضد أخطار الغاز والكهرباء مع مصالح التقنية، توضيح ونشر أنواع الأخطار في ملصقات، ووضع لائحة لعتاد الحماية، ووضع مخطط لتطبيق الأمن الداخلي بالمديرية والوكالات التجارية والمقاطعات التابعة لها،والقيام بزيارات دورية لها من اجل مراقبة وضعية الأمن الداخلي، ووضع تقارير حقيقية حوله وإعلام المدير بالطرق المستعملة في الحماية.

المستوى الثالث أقسام المديرية: ويحتوي على سبعة أقسام والتي تتمثل في ماياتي:[1]

3-1) قسم الموارد البشرية:

هو قسم مختص بالعاملين، يقوم بجمع كافة المعلومات التي لها علاقة بعمال المديرية منذ لحظة توظيفهم إلى غاية ما بعد التقاعد، كما تقوم بالتخطيط وتسيير العطل، الساعات الإضافية أجور، ومكافآت العمال، ووضع مخططات لتقويم وتقييم العاملين، وضمان علاقات دائمة مع طب العمل والنقابات العمالية وغيرها.

3-2) قسم العلاقات التجارية:

وهو القسم الذي تكون في علاقة الوساطة بين المديرية والزبون، ويهتم بتوصيل أو ربط الكهرباء والغاز للزبائن والرد على شكاويهم واحتجاجاتهم وتحصيل ديون الشركة منهم، وإرسال الفواتير ومتابعة تحصيلها، ويشتمل على قسم تجاري تقني، قسم الخزينة، قسم الزبائن، قسم الفوترة.

3-3) قسم المحاسبة المالية:

يهتم بدراسة جميع العمليات التي تقوم بها المديرية، وتسجيلها محاسبيا، كما يقوم بالمراقبة المالية ومراجعة الميزانية.

3-4) قسم تقنيات الكهرباء:

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/6، على الساعة 11:00.

تتمثل مهامه الأساسية في صيانة الشبكات الكهربائية عن طريق المراقبة الدورية وأخذ القياسات واستعمال برامج الأعلام الآلي، وتصليح وتحليل أعطاب هذه الشبكة والمحافظة على أمنها.

3-5) قسم تسيير المعلوماتية:

يعمل على معالجة المعلومات والبيانات الواردة عن طريق المعالجة الآلية وذلك باستخدام نظام "برمجة تسيير SGC " ومن مهامه: إصدار فواتير الزبائن، تخزين المعلومات في الأقراص لمواجهة احتمال وجود نزاعات، تسيير الشبكة الداخلية للاتصالات أي ضمان تحقيق ربط دائم لجميع أجهزة الإعلام الآلي بالمديرية.

3-6) قسم تقنيات الغاز:

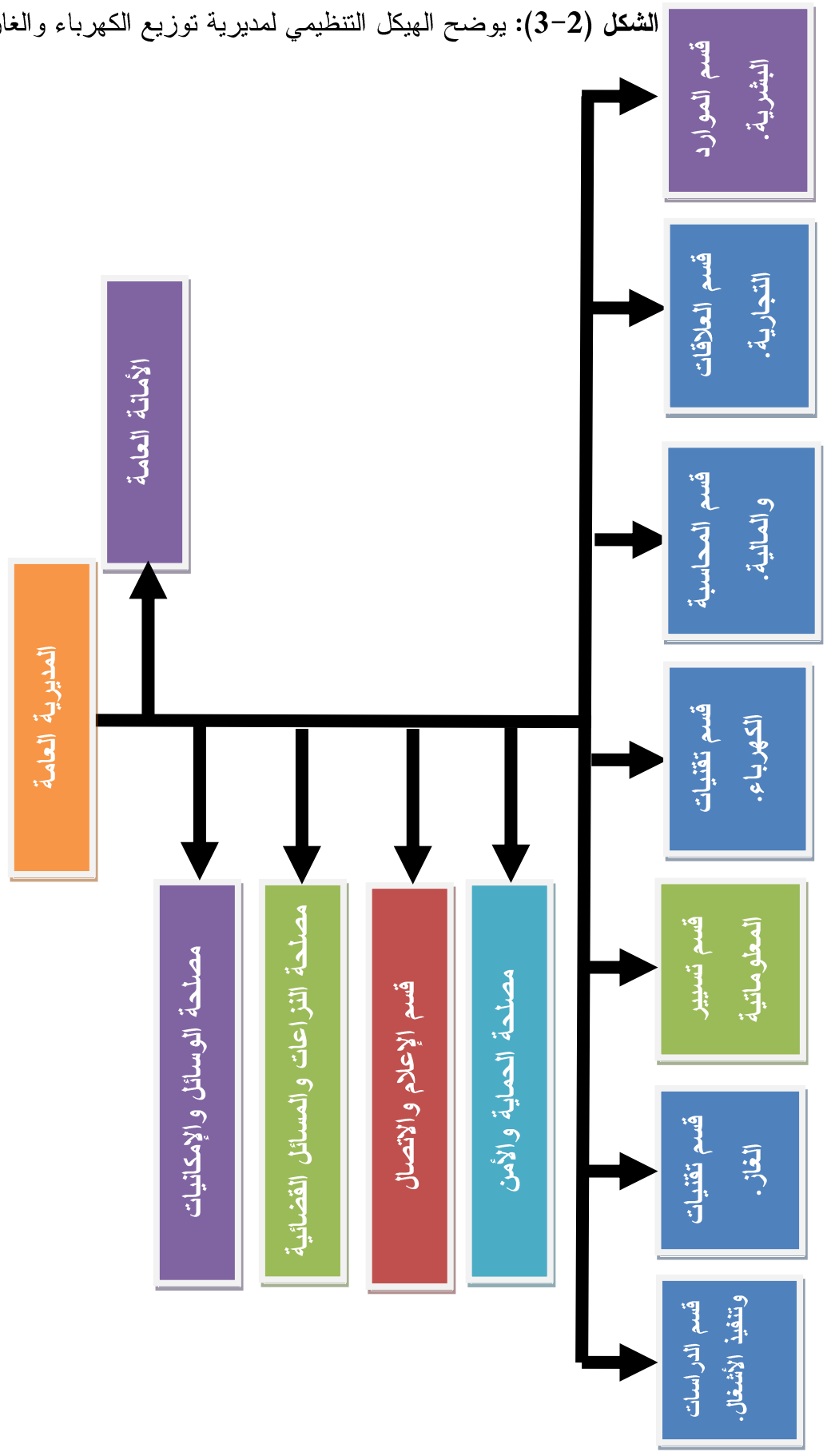
تتمثل مهامه الأساسية في صيانة الشبكات الغازية عن طريق المراقبة الدورية واخذ القياسات وذلك عن طريق برنامج خاص بذلك، وتصليح وتحليل الأعطاب والحفاظ على أمن وسلامة الأشخاص.

3-7) قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال:

هو قسم يقوم بالدراسة الميدانية فقط وبعد الانتهاء من الدراسة يقوم بتقديمها إلى قسم تقنيات الكهرباء ليقوم بإتمام المهمة.[1]

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/6، على الساعة 11:00.

الشكل (2-3): يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بأدرار



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: مهام المراجع الداخلي المتعلقة بتحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار

من خلال هذا المبحث سوف يتم تقديم مصلحة المحاسبة والمالية من خلال تعريفها وشرح هيكلها التنظيمي إضافة إلى توضيح علاقتها بالأقسام الأخرى ومن ثم إبراز دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: تقديم قسم المحاسبة والمالية

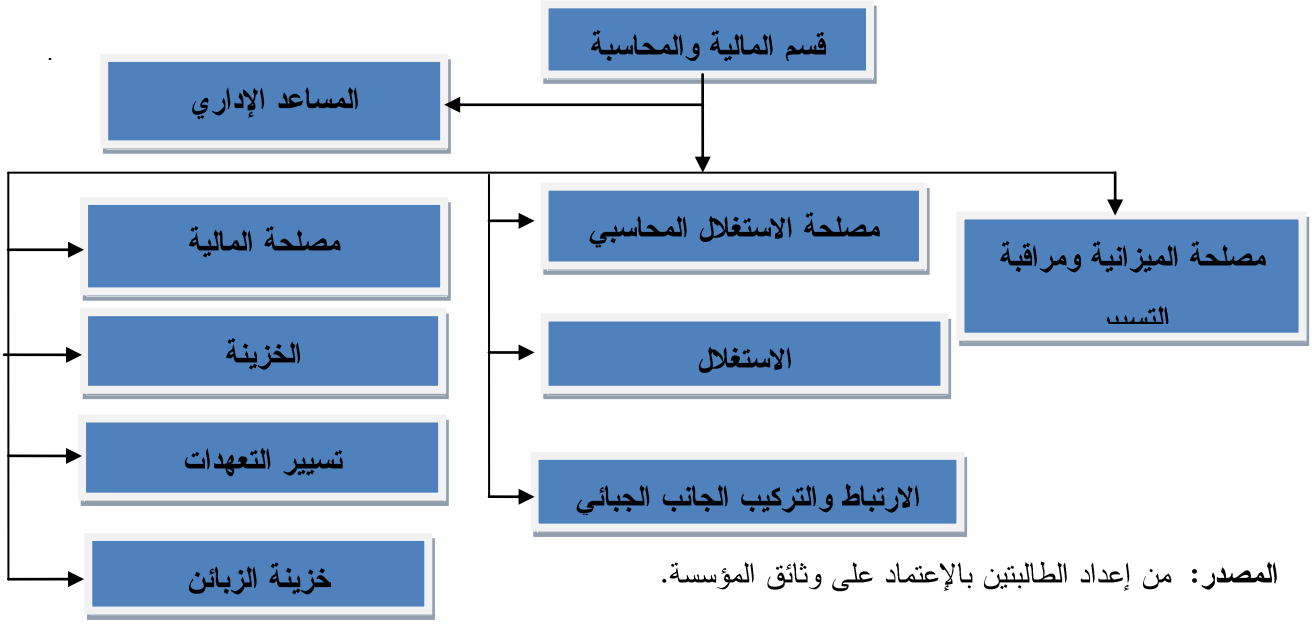
انعكست التغيرات التي شهدها الاقتصاد الجزائري، باعتماد النظام المالي المحاسبي على مختلف المؤسسات ومنها المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، وذلك من خلال إيجاد مصالح المحاسبة والمالية في مديرياتها بدلا من التبعية إلى المديريات الجهوية، وهذا ابتداء من سنة 2006، مما يدل على مدى وعي المؤسسة بأهمية اللامركزية في التسيير، لاسيما التسيير في الشؤون المالية وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.

أولا: تعريف قسم المحاسبة والمالية:

هو قسم يهتم بدراسة جميع العمليات وتسجيلها محاسبيا، حيث يقوم بالإضافة للتسجيل المحاسبي بالمراقبة المالية، ومراقبة الميزانية. [1]

ثانيا: تنظيم قسم المحاسبة والمالية:

الشكل (3-3): الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/19، على الساعة 9:00 .

من خلال الهيكل التنظيمي الداخلي لقسم المحاسبة والمالية يظهر لنا أنه يشتمل على المصالح التالية:[1]

1. **مصلحة الاستغلال:** تعتبر هذه المصلحة ذات أهمية بالغة في قسم المحاسبة والمالية من مهامها ما يلي:
- ضمان التحقق ومراقبة وتسجيل العمليات محاسبيا؛
- إعداد النتائج المحاسبية للمديرية؛
- القيام بمختلف عمليات الجرد للمخزونات والاستثمارات...الخ.

2. **مصلحة المالية:** وهي من بين المصالح الحساسة في المديرية إذ يتم فيها:
- متابعة حسابات الخزينة، ومراقبة الحسابات البنكية والبريدية؛
- وضع تنبأت للخزينة قصيرة المدى؛
- القيام بحالة التقارب البنكي للحسابات البنكية والبريدية.

3. **مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:** ومن مهامها ما يلي:
- وضع الميزانية السنوية للمديرية؛
- إنجاز لوحة القيادة والميزانية لنشاط المديرية.

ثالثا: مهام رئيس قسم محاسبة ومالية:

يقوم رئيس قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار بمراقبة جميع مصالح القسم ومتابعتها باستمرار والحرص على إنجاز جميع الأعمال بصفة دقيقة ، ومنذ تزويد مصالح القسم ببرنامج "محاسبة ومالية" سنة 2012، فإن تسجيل العمليات المحاسبية من طرف مستخدمي قسم المحاسبة والمالية يتم بشكل منفصل، مما يسهل اكتشاف الأخطاء المرتكبة من طرف إي مستخدم بشكل سريع، وهو ما انعكس على عمل المراجع الداخلي بشكل ايجابي حيث سهل عليه مراجعة مختلف العمليات، وكذلك إضفاء مزيد من الشفافية على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة، وعموما يمكن تلخيص دور رئيس قسم المحاسبة والمالية ل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار في المهام التالية: [2]

- مراجعة ومراقبة الحسابات؛
- تحضير الميزانية وإعداد جدول حسابات النتائج؛
- إجراء إعتمادات الاستثمار؛
- ضمان مراقبة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالأجور والرواتب والمداخيل.

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/19، على الساعة 9:00.
[2] المرجع نفسه.

وهذا لتحضير الأعمال للمراجع الداخلي الذي يأتي للمؤسسة مرة كل سنة، وهذا الأمر الذي صعب من الإلتقاء بالمراجع الداخلي والحصول على المعلومات المتعلقة بعمله ومختلف التوجيهات والملاحظات التي يقدمها للإدارة المؤسسة.

رابعا: علاقة قسم المحاسبة والمالية مع الأقسام الأخرى:

تربط قسم المحاسبة والمالية علاقات مع العديد من أقسام المؤسسة يمكن توضيحها كما يلي:[1]

1. **العلاقة مع قسم العلاقات التجارية:** تتم علاقة قسم المحاسبة والمالية مع مصلحة العلاقات التجارية في كون هذا الأخير يقدم لمصلحة المحاسبة والمالية ما يلي:
- الفواتير المتعلقة بإصلاح أعطاب الشبكات الكهربائية أثناء الحوادث؛
- إرسال الفواتير ومتابعة تحصيلها.

2. **العلاقة مع قسم الدراسات والتنفيذ:** يقوم هذا القسم بتقديم ما يلي:
- تقديم فواتير الربط الجديد للزبائن؛
- تقديم فواتير الأعمال الكبرى الجديدة؛
- تقديم فواتير البرامج الخاصة.

3. **العلاقة مع قسم الشؤون العامة:** تتمثل علاقة هذا القسم بقسم المحاسبة والمالية بما يلي:
- تقديم فواتير مشتريات المديرية؛
- تقديم فواتير الخدمات المقدمة من المقاولين للمديرية.
- **خامسا: أهداف قسم المحاسبة المالية:**

يهدف قسم المحاسبة والمالية إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:[2]

- تسجيل العمليات المالية في اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة؛
- تصنيف وتبويب العمليات لتستطيع المؤسسة معرفة مالها من أصول وما عليها من التزامات؛
- إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المؤسسة؛
- تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلا.

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/20، على الساعة 9:00.
[2] المرجع نفسه.

المطلب الثاني: دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في قائمة المركز المالي(الميزانية) لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار.

أولا: مراجعة الأصول

تظهر الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن حسابات الأصول تتكون من مجموعتين جزئيتين والمتمثلة في الأصول غير الجارية والأصول الجارية.

1) الأصول غير الجارية:

تشمل الأصول غير الجارية عدة عناصر منها: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، التثبيتات المالية،...إلخ.

وهي عناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات، ماعدا تسجيل الإهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

ويمكن تلخيص أهم الفحوصات التي يجريها المراجع الداخلي بغرض تحسين الإفصاح والشفافية على حسابات هذه المجموعة كما يلي:[1]

- التحقق من صحة التثبيتات وأنها مسجلة في الحسابات المناسبة؛
- مراجعة الطريقة المتبعة لاحتساب مخصصات الاهتلاك؛
- التأكد من أن كل التثبيتات مسجلة في المجموعة التي تمثلها؛
- التحقق من أن المعالجة المحاسبية للتثبيتات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2) الأصول الجارية:

وتشمل الأصول الجارية عدة عناصر منها: المخزونات، المنتجات قيد الصنع، الزبائن، أموال الخزينة،...إلخ.وهي عبارة عن عناصر كثيرة الحركة في المؤسسة.

تتمثل إجراءات الفحص والمراجعة التي يجريها المراجع الداخلي لضمان الإفصاح الجيد عن الأصول الجارية فيما يلي:[2]

- التأكد من وجود المخزون فعلا على مستوى المخازن من خلال وقوف المراجع على عملية الجرد؛
- التأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزونات سواء كانت مخزنة داخلها أو خارجها؛

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/21، على الساعة 9:00 .

[2] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/21، على الساعة 9:00 .

- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للمخزونات عن طريق مطابقة ذلك مع الوثائق المثبتة لذلك التسجيل؛
- التأكد من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية؛
- التأكد من أن حسابات العملاء والخزينة مقيمة حسب المبادئ المتعارف عليها؛
- التحقق من التسجيل الصحيح لكل العمليات وكذا مدعمة بكل الوثائق.

وبملاحظة معطيات **الملحق رقم(01)** والتي تتضمن عناصر ميزانية مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار خلال الفترة (2014-2016)، يتضح أن هذه المؤسسة تحترم وتلتزم بمبادئ وقواعد الإفصاح المتعارف عليها في النظام المحاسبي المالي وهذا في إطار إتباعها للإفصاح الكامل، كما يقوم المراجع الداخلي في إطار عملية الإفصاح عن أصول المؤسسة بتقديم أهم الملاحظات للإدارة حول مختلف العمليات الواقعة في جدول الأصول، ومن خلال عملية مقارنته بين مختلف العمليات خلال السنوات بهدف مساعدة الإدارة على تحديد مستوى الأداء ويساهم في الحكم على الأداء في المؤسسة بالإضافة إلى تقديم الملاحظات للإدارة لتجنب أعمال الغش والتلاعبات التي يمكن أن تحدث.

ومن خلال الاطلاع على أصول مؤسسة كهرباء والغاز بأدرار، من سنة 2014 إلى سنة 2016 نلاحظ ارتفاع الأصول غير الجارية بحيث كانت تقدر ب 6934,41 مليون دينار جزائري سنة 2014 لترتفع إلى 12188,09 مليون دينار جزائري سنة 2016، وهذا يدل على أن المؤسسة عملت على التنويع في الأصول غير الجارية، أما بالنسبة للأصول الجارية نلاحظ أنها سجلت ارتفاعا خلال الفترة (2014-2016) إي من 1937,90 مليون دينار جزائري إلى 2550,02 مليون دينار جزائري ذلك راجع إلى زيادة في الخزينة، أما بالنسبة للإجمالي الأصول فقد ظهرت بقيمة مرتفعة من8872,32 مليون دينار جزائري سنة 2014 إلى 14738,11 مليون دينار جزائري سنة 2016، ويمكن تفسير ذلك بسعي المؤسسة إلى توسيع النشاط بهدف تحقيق نتائج أحسن للحصول على أرباح أكبر بالنسبة إلى المساهمين.

ثانياً: مراجعة الخصوم

تظهر الخصوم في الجانب الأيسر من الميزانية وهي تمثل التزامات المؤسسة سواء كانت هذه الالتزامات اتجاه المساهمين وحملة السندات أو اتجاه الغير، وتشكل حسابات الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي من مجموعتين التاليين: الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.

1) الخصوم غير الجارية:

تعتبر الأموال الخاصة أول وأهم جزء من مصادر التمويل للمؤسسة وتعرف بأنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون والملاك عند التأسيس وكذلك الأموال التي تركت فيما بعد تحت تصرف المؤسسة، وتعبر الأموال الخاصة عن استقلالية المؤسسة عن غير.

ومن أهم الفحوصات التي يقوم بها المراجع الداخلي من اجل تحسين مستوى الإفصاح والشفافية على حسابات هذه المجموعة مايلي:[1]

- التحقق من أن رأس المال يمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة؛
- التأكد من أن رأس المال مقيد ومسجل وفق النظام المحاسبي المالي؛
- التأكد من كل المعلومات المتعلقة بالأموال الظاهرة في القوائم المالية مسجلة بطريقة سليمة وصادقة؛
- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال، والتحقق من أن هذه القرارات قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها.

2) الخصوم الجارية:

تمثل الديون مجموعة الالتزامات الناتجة عن علاقات المؤسسة بالمتعاملين معها، وتتضمن الموردين والحسابات الملحقة، الديون الأخرى، خزينة الخصوم،...إلخ

ومن أهم طرق فحص هذه المجموعة بهدف ضمان الإفصاح الجيد عن حساباتها نذكر مايلي:[2]

- التأكد من أن كل الديون المترتبة على المؤسسة قد تم تسجيلها؛
- التأكد من أن جميع المعلومات المتعلقة بالديون متضمنة في القوائم المالية وأن هذه المعلومات شرعية وصادقة؛
- التأكد من إقفال حسابات الأصول ذات الأرصدة الدائنة.

بملاحظة معطيات **الملحق (رقم01)** والمتضمن عناصر الميزانية أن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار خلال الفترة الممتدة من (2014-2016) اتضح لنا أن هذه المؤسسة تلتزم بمبادئ وقواعد الإفصاح المتعارف عليها في النظام المحاسبي المالي وهذا في إطار إتباعها للإفصاح الكامل، كما يقوم مراجع الداخلي في إطار عملية الإفصاح عن خصوم المؤسسة بتسجيل أهم الملاحظات و الإرشادات للإدارة حول مختلف العمليات الواقعة في جدول الخصوم، ومن خلال عملية مقارنته بين مختلف العمليات خلال السنوات بهدف مساعدة الإدارة على تحديد مستوى الأداء الذي يساهم في الحكم على أداء المؤسسة بالإضافة إلى تقديم الملاحظات للإدارة لتجنب أعمال الغش التي يمكن أن تحدث, حيث أن الغرض الأساسي للتحقق من الخصوم ومراجعتها في المؤسسة هو التأكد من عدم تقديرها بغير قيمتها الحقيقية.

ومن خلال الاطلاع على خصوم مؤسسة الكهرباء والغاز بأدرار نلاحظ ارتفاع الأموال الخاصة في الفترة (2014-2015) إي من 243,44 مليون دينار جزائري إلى 314,19 مليون دينار جزائري،

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/21، على الساعة 9:00 .

[2] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/21، على الساعة 9:00 .

ويفسر ذلك بزيادة في رؤوس الأموال الخاصة المرحلة من جديد التي تعتمد عليها المؤسسة خلال السنتين، أما في سنة 2016 فقد تم تسجيل انخفاض في الأموال الخاصة حيث قدرت ب 67,58 مليون دينار جزائري ويرجع ذلك لانخفاض رؤوس الأموال الأخرى المرحلة من جديد، إلا إن الحكم على نوعية الإفصاح والشفافية في الجانب المتعلق بالخصوم في هذه المؤسسة يبقى قاصراً بالنظر لعدم توفر بعض المعطيات المتعلقة ببعض حسابات الأموال الخاصة، كون هذه الحسابات تدرج مباشرة بميزانية مؤسسة الأم.

أما بالنسبة إلى الخصوم غير الجارية كانت خلال سنة 2014 تقدر ب 1432,62 مليون دينار جزائري ثم ارتفعت في سنة 2016 ب1939,08 مليون دينار جزائري وهذا راجع إلى انعدام القروض والديون المالية في سنة 2016، أما فيما يخص الخصوم الجارية نلاحظ أنها سجلت ا رتفاع في الإجمالي خلال السنة 2014 ب 1132,96 مليون دينار جزائري إلى 2921,52 مليون دينار جزائري سنة 2016 وذلك بسبب ارتفاع في الديون من 636,57 مليون دينار جزائري في سنة 2014 إلى 1245,97 مليون دينار جزائري في سنة 2016.

المطلب الثالث: دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج) لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار

تعتبر حسابات التسيير الأعباء والنواتج المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج وقد تم تقسيمها حسب النظام المحاسبي المالي إلى مجموعتين هما: مجموعة حسابات النفقات(الأعباء) والإيرادات.

كما يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من حسابات التسيير من خلال القيام بالعديد من عمليات الفحص لضمان الإفصاح الجيد والشفافية فيما يتعلق بنفقات وإيرادات هذه المؤسسة كما يلي:[1]

- مقارنة مجموع نفقات الدورة بمجموع النفقات للسنوات السابقة؛
- مراجعة أوراق التنقيط والإمضاء لعمال المؤسسة؛
- التحقق من الحسابات الممثلة لرقم الأعمال؛
- مقارنة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية؛
- دراسة الوثائق والمستندات المبررة للنفقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة، والتأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة وفي الحسابات المناسبة لها؛
- مراجعة العمليات الحسابية؛
- التأكد من شرعية التأشيرات الموجودة على الوثائق المؤيدة للتسجيل المحاسبي لتكاليف الإنتاج وقانونيتها.

[1] مقابلة مع محاسب قسم المحاسبة والمالية بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار، يوم 2018/3/21، على الساعة 9:00 .

نلاحظ من معطيات **الملحق رقم(02)** التي تتضمن حسابات التسيير والنتائج لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار خلال الفترة (2014-2016) اتضح أن المؤسسة تلتزم بمبادئ وقواعد الإفصاح المتعارف عليها في النظام المحاسبي المالي وهذا في إطار إتباع الإفصاح الكامل، كما أن المراجع الداخلي يقوم بإعداد أهم الملاحظات التي يخص الإفصاح عنها من خلال مقارنة نتيجة السنة المالية مع باقي السنوات الأخرى وتأكده من صحة العمليات.

ومن خلال الاطلاع على جدول حسابات النتائج نلاحظ أن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار سجلت خسا ئر خلال الفترة (2014-2016)، حيث قدرت سنة 2014 ب 458,85- مليون دينار جزائري وسنة 2016 ب511,00- مليون دينار جزائري ، وهذا ما يفسر أو يدل على أن سعر شراء الكهرباء غير حقيقي رغم دعم الدولة إلا أن تكلفة شراء الكهرباء أكثر من سعرها إضافة إلى أن المصاريف التي تقدمها المؤسسة أكثر من الإيرادات التي تقوم بتحصيلها.

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي تم إجرائها على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار تم التعرف على أن المؤسسة تقوم بنشاط تجاري وذلك من خلال توزيع الكهرباء والغاز للزبائن بمختلف أصنافهم، كما تسعى إلى إمداد زبائنها بمختلف أنواع الطاقة الكهربائية والغازية إضافة إلى استحواذها على السوق لعدم وجود منافسين.

كما تم التعرف على الدور الذي يؤديه رئيس قسم المحاسبة والمالية في مختلف مراحل إعداد القوائم المالية للمؤسسة ممثلة في قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج، بهدف تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في هذه القوائم المالية بهدف تحضير الأعمال للمراجع الداخلي.

فيم يتعلق بعمل المراجع في هذه المؤسسة ونظراً لصعوبة لقاء المراجع الداخلي كونه لا يأتي للمؤسسة إلا مرة واحد في السنة، فقد تعذر التعرف على النواحي العلمية لعمل المراجع الداخلي لهذه المؤسسة.

وقد تبين من خلال الدراسة الميدانية أن المؤسسة تلتزم بالمبادئ والمعايير المتعلقة بالإفصاح وإعداد القوائم المالية، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من الاعتماد على المعلومات المتضمنة في هذه القوائم لمختلف الأغراض التي يسعون إلى تحقيقها في الإطار علاقتهم بالمؤسسة.

خاتمة

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها، وذلك لضمان بقاءها واستمرارها، ولتقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فقد أصبحت تولي أهمية خاصة للمراجعة، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الاخطاء والغش والتخلص منها، فالمراجعة تقوم على فحص الدفاتر والسجلات بهدف التأكد من القوائم المالية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

فنجد أن الكثير من المؤسسات تضع خلية للمراجعة الداخلية من أجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تعتبر وظيفة داخل المؤسسة حيث أن المراجع الداخلي أثناء تأديته لعمله يعتمد على مجموعة من الأدلة والقرائن.

ومن خلال هذه دراسة نستنتج أن عمل المراجع الداخلي يعتبر مهما جدا بالنسبة للمؤسسة، بحيث يسعى إلى مراجعة عناصر القوائم المالية للحصول على معلومات واقعية تعبر عن المركز المالي للمؤسسة، وبالتالي فإنه يسعى إلى تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في هذه القوائم، لكي يستطيع مستعملوا هذه القوائم الاعتماد عليها أثناء اتخاذهم لمختلف القرارات.

نتائج دراسة:

من خلال ما تم التعرف عليه في الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر المراجعة عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي؛
- الهدف من المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وصحة القوائم المالية وتقديم تقرير عنها للإطراف المستفيدة أو المستخدمة في الوقت الملائم؛
- المراجعة الداخلية وظيفة تؤدى من طرف هيئة مؤهلة من الموظفين يتم توظيفهم من طرف المؤسسة؛
- تهدف المراجعة الداخلية بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة بالإضافة إلى تحقيق أغراضها فعن طريقها يتم مراجعة جميع العمليات المحاسبية؛
- أن الإفصاح عن القوائم المالية يعتبر أمرا ضروريا لأنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة؛
- يعبر الإفصاح في القوائم المالية عن الفهم الصحيح للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويساعد في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة؛

- تعتبر القوائم المالية من أهم الركائز داخل المؤسسة، لأنها تحتوي على كل ما تمتلك المؤسسة من رؤوس الأموال وغيرها؛
- مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار تحترم القواعد والمعايير المتعلقة بالإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي والمالي؛
- إن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار تستخدم الإفصاح الكامل على قوائمها المالية وذلك لإعطاء نتائج مضبوطة؛
- تستخدم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار برنامج محاسبة ومالية، بهدف تحسين الإفصاح عن القوائم المالية وذلك منذ سنة 2012، مما ساهم بشكل كبير في تسهيل عمل المراجع الداخلي وانعكس على تحسين الإفصاح عن القوائم المالية للمؤسسة؛
- تمتلك مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار موقعا الكترونيا يتم من خلاله الإفصاح عن مختلف أنشطة مؤسسة وقوائمها المالية، وهو ما يمكن المؤسسة من جذب مستثمرين جدد، نتيجة الإفصاح الجيد؛
- لزيادة الشفافية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار يتم تسجيل العمليات المحاسبية من طرف مستخدمي قسم المحاسبة والمالية بشكل منفصل، حيث يتم اكتشاف الاخطاء المرتكبة من طرفهم أي شخص بشكل سريع،
- بالرجوع إلى قوائم مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار خلال الفترة من (2014- 2016) يتضح أن هذه المؤسسة تحقق خسائر متتابعة خلال هذه الفترة الأمر الذي يؤدي إلى التساؤل حول دور المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة فيما يتعلق بمعالجة هذه الوضعية.

توصيات الدراسة:

من خلال النتائج التي توصلنا إليها ظهرت لدينا بعض النقائص يجب على المؤسسة أن تسعى إلى وصول إليها حتى تساعدها على تحقيق نتائج أفضل ومن بين تلك النقائص التي نوصي بها هي كالتالي:

- ضرورة تعريف بمعايير المراجعة المتعارف عليها دوليا؛
- الاهتمام أكثر بالعنصر البشري من خلال إجراء تكوينات وتدريبات للأشخاص الذين يشغلون وظيفة المراجعة الداخلية؛
- التأكد من قيام المؤسسة بمراجعة الداخلية للقوائم المالية التي تستعملها داخل المؤسسة؛
- تطوير عملية الإفصاح داخل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بأدرار لتصبح القوائم المالية المعدة قابلة للنشر وقادرة على تلبية احتياجات مستخدميها؛
- ضرورة القيام بتنظيم أكبر قدر ممكن من الملتقيات و الندوات والأيام الدراسية و ذلك بالمشاركة مع مختلف دول العالم حول موضوع مراجعة القوائم المالية والإفصاح عنها؛

- العمل دائم على إبقاء وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي أنشطة المؤسسة.

أفاق الدراسة:

بعد التطرق إلى توصيات الدراسة أصبح بإمكاننا فتح نقاش للعديد من المواضيع المرتبطة بهذا المجال والتي يمكن تناولها مستقبلا و نراها مكملة لهذا الموضوع وهي كالتالي :

- المراجعة الداخلية للإجراءات التنظيمية والمحاسبية في المؤسسة؛
- العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي من ناحية الإفصاح في القوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع:

1. ثناء علي القباني، المراجعة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007م.
2. جبرائيل كحالة، عماد يوسف الشيخ، مبادئ المحاسبة، طبعة 1، إثراء للنشر والتوزيع مكتبة الجامعة الشارقة، عمان _ الأردن، 2010م.
3. حسان الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، طبعة7، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان _ الأردن، 2010م.
4. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، طبعة1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، طبعة 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011م.
6. دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، طبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان _ الأردن، 2009م.
7. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، طبعة 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009م.
8. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، بدون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2013م.
9. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، طبعة1، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011م.
10. سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان– الأردن، 2011م.
11. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2004م.
12. عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الطبعة 3، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1998م.
13. عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والمراقبة الداخلية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008م.
14. عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، طبعة 1، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2010م.
15. عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة،طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان _ الأردن، 2011م.

16. عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، بدون طبعة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007م.
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية،بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
18. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008م.
19. محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة (القياس والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة المالية)، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003م.
20. محمد عبد الخالق، الإدارة المالية والمصرفية، طبعة1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010م.
21. محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، طبعة2، دار وائل للنشر، عمان _ الأردن، 2008م.
22. محمود محمد عبد السلام البيومى، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، بدون طبعة، شركة الجلال للطباعة، الإسكندرية، 2003م.
23. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2015م.
24. وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، طبعة 2، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004م.

المذكرات:

1. الذهبي وردة، بن بيه ميمونة، التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسات، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016_201م.
2. خالد زغباط، أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي, مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012_2013م.
3. شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية والمالية في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2008–2009م.
4. طاروية جميلة، عقون أمينة، دور التدقيق الداخلي في تحقيق الجودة الشاملة، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2016_2017م.

الجرائد والمجلات:

1. أحمد يوسف محمد، بدر الدين فاروق أحمد، فتح الرحمن والحسن منصور، دور المراجعة الداخلية في تحسن كفاءة وفعالية صناديق الاستثمار، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد1، 2015م.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية مرسوم رئاسي 11- 212 المؤرخ في 2 يونيو سنة 2011 المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي 2- 195 المؤرخ في 1 يونيو 2002 والمتضمن القانون الأساسي لشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ، العدد 32، الصادر بتاريخ 08 يونيو سنة 2011م.
3. عبد رضا شفيق البصري ، الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين ، مجلة الإدارة والاقتصاد، بغداد، العدد 110، 2016/04/12
4. قيصر علي عبيد الفتلاوي، عادل عباس النصراوي، دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة مركز دراسات الكوفة (مجلة فصلية محكمة)، الكوفة، العدد36، 2015م.
5. كريم جودي، نظام المحاسبة المالية، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر، العدد19، 26 يوليو 2008.

المقال:

1. أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، دراسة نظرية وتطبيقية، قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي، جامعة الملك فيصل، الرياض.

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى توضيح دور المراجع الداخلي في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية الضرورية واللازمة في المؤسسة حتى يستطيع لمستخدميها الاعتماد عليها، وأخذت الدراسة إلى التعرف على المراجعة الداخلية التي تتضمن مجموعة من الإجراءات التي يحكمها إطار نظري ثابت وذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف، وكذلك الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر من الأمور المهمة في المحاسبة فهو الذي يقدم المعلومات المحاسبية بشيء من التفصيل والشفافية من دون لبس وتضليل، وأنه يظهر نتائج واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، إضافة إلى تعريف القوائم المالية وبمختلف أنواعها.

أما فيما يخص الدراسة التطبيقية فقد تم استخدام أسلوب المقارنة من أجل عرض الدراسة والوصول إلى الإجابة عن تساؤلات المطروحة في المقدمة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، الإفصاح والشفافية، القوائم المالية.

:Study summary

The study aimed at clarifying the role of the internal auditor in improving the level of disclosure and transparency in the necessary and necessary financial the study started to .statement in the institution so that its users can rely on them identify intemal auditing which includes a set of procedures that are govemed by a fixed theoretical framework to achieve a set of objectives, accounting which is important in accounting, is the one that provides accounting information in some detail and transparency without ambiguity and misleading, and it shows clear results of the financial position of the institution, in addition to the definition of .financial statements and various types

As for the applied study, the method of comparison was used to present the study and to answer the questions raised in the introduction

Keywords: internal audit, disclosure and transparency, financial statements