وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي

جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنـــوان

دور استخدام الإجراءات التحليلية (معيار المراجعة الدولي رقم 520) في دعم فعالية المراجعة الخارجية

دراسة حالة المؤسسة المينائية – سكيكدة –

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين :

زهية دردار

خيرة لرقم

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: عبد الرزاق لعريوي	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذة: أم الخير بري	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذة: نسيبة معقال	جامعة جيجل	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي

جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنـــوان

دور استخدام الإجراءات التحليلية (معيار المراجعة الدولي رقم 520) في دعم فعالية المراجعة الخارجية

دراسة حالة المؤسسة المينائية – سكيكدة –

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين :

زهية دردار

خيرة لرقم

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: عبد الرزاق لعريوي	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذة: أم الخير بري	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذة: نسيبة معقال	جامعة جيجل	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

والصلاة والسلام على سيد الأولين وسيد الآخرين

محمد أشرف المرسلين وآله وصحبه أجمعين.

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل من ساعدتنا ووجهتنا

ولم تبخل علينا بالنصح اللازم والإرشاد لإنجاز هذه المذكرة

الأستاذة الفاضلة "بريي أم الخير"

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل الأساتذة المحترمين

الذين رافقونا في حياتنا الدراسية.

جزاكم الله عنا كل خير.

إهداء

إلى الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح

أبي الغالي حفظه الله وأطال في عمره

إلى من سهرت على راحتي ومنحتني الثقة والأمل بالمستقبل

أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها

إلى الذكريات وأحلام الطفولة الجميلة اهديهم محبتي وإخلاصي ووفائي

إخوتي وأخواتي

إلى جميع الأحبة والأصدقاء

إلى كل من قدم لي العون والمساعدة في انجاز هذه الرسالة

زهية

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من نور قلبي بالحب والعطاء،

إلى من إفتخرت وسعيت وأسعى ليفتخر بي

أبي الغالي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل الأهل والأصحاب والأقارب من الصغير والكبير

إلى الكتاكيت وطيور الجنة أسيل، جاد ورؤية حفظهم الله

إلى من بنيت معهن مدرسة الصداقة زهية، روميساء، ريان نهى، لمياء، ربيحة إلى زملائي اللذين ساعدوني وشجعوني لإكمال هذا العمل أسامة، عبد الحفيظ، إلى عمال الإدارة بجامعة سكيكدة.

إلى كل طالب علم يرغب في إكمال المسيرة وعلى من فتح هذه الرسالة وتصفح أوراقها بعدي.

خيرة

فهـرس المحتـــــــويات

فهـرس المحتـــويات

العنـــــوان	الصفحــة
البسملة	
شكر وعرفان	
الإهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة المختصرات	
مقدمة	أ- و
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
تمهيد	8
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية	9
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية ومفهومها	9
المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية	12
المطلب الثالث: فروض، مبادئ وأنواع المراجعة الخارجية	13
المبحث الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية	17
المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية	17
المطلب الثاني: حقوق وواجبات المراجع الخارجي والمسؤوليات الواقعة عليه	19
المطلب الثالث: أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية	24
المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية	26
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	26
المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	30
المطلب الثالث: أدلة الإثبات	34
المطلب الرابع: إعداد التقرير	36
خلاصة الفصل	40
الفصل الثاني: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الخارجية	
تمهيد	42
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية	43
المطلب الأول:مفهوم الإجراءات التحليلية	43
المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية وفق المعيار الدولي رقم "520"	46
المطلب الثالث: أهمية وأغراض الإجراءات التحليلية	48

المبحث الثاني: الإطار العملي للإجراءات التحليلية	51
المطلب الأول : خطوات تطبيق الإجراءات التحليلية	51
المطلب الثاني: أساليب تطبيق الإجراءات التحليلية	53
المطلب الثالث: معوقات ومشاكل الإجراءات التحليلية	60
المبحث الثالث: دور استخدام الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية	62
المطلب الأول: حدود الاعتماد على الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الخارجية	63
المطلب الثاني: : فعالية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة الخارجية	65
المطلب الثالث: كفاءة الإجراءات التحليلية وفعاليتها في تحقيق أهداف المراجعة الخارجية	67
خلاصة الفصل	69
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول دور الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية للمؤسسة المينائية سكيكدة	
تمهيد	71
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المينائية سكيكدة	72
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة	72
المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة	74
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية سكيكدة	75
المبحث الثاني: القوائم المالية للمؤسسة المينائية سكيكدة للسنوات الثلاث:2015، 2016، 2017.	79
المطلب الأول: عرض القوائم المالية للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017)	79
المطلب الثاني: إعداد ودراسة الميزانية المختصرة للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة(2015-2017)	84
المطلب الثالث: دراسة مؤشرات التوازن المالي للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017)	87
المبحث الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية للمؤسسة المينائية خلال الفترة (2015-2017)	91
المطلب الأول: الإجراءات التحليلية للميزانية للمؤسسة المينائية خلال الفترة (2015-2017)	91
المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية لحسابات النتائج للمؤسسة المينائية خلال الفترة (2015-2017)	97
المطلب الثالث: الإجراءات التحليلية لتدفقات الخزينة للمؤسسة المينائية خلال الفترة (2015-2017)	103
خلاصة الفصل	107
خاتمة	109
قائمة المراجع	113
الملاحق	120
الملخص	

قائمـة الجـداول والأشكـال

أ- قائمة الجداول:

رقم الجدول	العنـــــــوان	الصفحة
(1-1)	أهم المراحل التاريخية للمراجعة التاريخية	10
(2-1)	حقوق وواجبات مرجع الحسابات	20
(1-2)	أنواع رأس المال العامل	55
(2-2)	نسب السيولة المالية	56
(3-2)	نسب النشاط	57
(4-2)	نسب التمويل	57
(5-2)	نسب المردودية	58
(6-2)	نسب مقاييس جودة السيولة	58
(7-2)	نسب مقاييس جودة الربحية	59
(1-3)	الميزانية –أصول- للمؤسسة المينائية سكيكدة	80
(2-3)	الميزانية –خصوم- للمؤسسة المينائية سكيكدة	81
(3-3)	حسابات النتائج للمؤسسة المينائية سكيكدة	82
(4-3)	تدفقات الخزينة للمؤسسة المينائية سكيكدة	83
(5-3)	الميزانية المالية المختصرة –أصول- للمؤسسة المينائية سكيكدة	85
(6-3)	الميزانية المالية المختصرة –خصوم- للمؤسسة المينائية سكيكدة	85
(7-3)	رأس المال العامل الصافي من أعلى الميزانية	88
(8-3)	رأس المال العامل الصافي من أعلى الميزانية	88
(9-3)	رأس المال العامل الخاص	89
(10-3)	احتياجات رأس المال العامل	89
(11-3)	الخزينة	90
(12-3)	نسب السيولة المالية	92
(13-3)	نسب النشاط	93
(14-3)	نسب التمويل	95
(15-3)	نسب المردودية	97
(16-3)	التحليل العمودي لحسابات النتائج	99
(17-3)	التحليل الأفقي لحسابات النتائج	101
(18-3)	مقاييس تقييم جودة السيولة	103
(19-3)	نسب تقييم جودة الربحية	105

ب- قائمة الأشكال:

رقم الشكل	العنـــــــوان	الصفحة
(1-1)	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما.	18
(2-1)	مسؤوليات المراجع الخارجي.	21
(1-3)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية سكيكدة.	75
(2-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة-أصول- للمؤسسة المينائية سكيكدة.	86
(3-3)	التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة-خصوم- للمؤسسة المينائية سكيكدة.	86

قائمـــــــة الملاحـــــق

قائمـــة الملاحـــق:

الملحـق	اســـم الملحـــق	الصفحة
01	الأصول المالية 2015	119
02	الأصول المالية 2016	120
03	الأصول المالية 2017	121
04	الخصوم المالية 2015	122
05	الخصوم المالية 2016	123
06	الخصوم المالية 2017	124
07	جدول حسابات النتائج 2015	125
08	جدول حسابات النتائج 2016	126
09	جدول حسابات النتائج 2017	127
10	جدول تدفقات الخزينة 2015	128
11	جدول تدفقات الخزينة 2016	129
12	جدول تدفقات الخزينة 2017	130

قائمـــــــة المختصـــــرات

قائمة المختصرات:

الرمز	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
AAA	American Accounting Association	**جمعية المحاسبة الأمريكية**
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	**المعايير الأمريكية للتدقيق**

مقدمـــة

إن النمو الاقتصادي الذي حدث على مدار الفترات السابقة واستقراره في السنوات الحالية قد زاد من أهمية المراجعة على كافة المستويات التجارية والصناعية والخدماتية، كما أن فصل الملكية عن إدارتها وتأسيس شركات المساهمة العامة والخاصة وذات المسؤولية المحدودة كان له الدور الأكبر في زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة.

لقد شهدت المراجعة تطور ملحوظ من الناحية الوظيفية في العصر الحديث، حيث اقتصرت في بداياتها على الفحص والتحقق من صحة البيانات واكتشاف الأخطاء والغش، ثم تطورت لتواكب الهيكلة الداخلية الجديدة للمؤسسات والعلاقات المتشابكة، حيث أصبحت مهنة المراجعة تهتم بخدمة جميع الأطراف وتعنى بتزويد كل طرف بالمعلومات التي تخصه، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى تفويض هذه المهنة لشخص خارجي عن المؤسسة يقوم بالاطلاع على مختلف الدفاتر المحاسبية والتقارير المالية المختلفة للمؤسسة.

يقوم عمل المراجع الخارجي على جمع وتقويم أدلة الإثبات والتي تشمل الدفاتر والسجلات والتأكد من مدى تطابق إعداد الدفاتر المالية وبياناتها مع معايير المحاسبة الدولية ومدى عدالة تمثيلها لنتائج أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ومن ثم تكوين رأي موضوعي عن نتائج الفحص والمراجعة الذي قام بها.

وحرصا على إبداء رأي فني محايد قام المختصون والممارسون لمهنة المراجعة، بالبحث عن أساليب ووسائل أكثر جدوى وفعالية لزيادة سلامة ودقة النتائج، وقد أشار معيار التدقيق الدولي "520" إلى أنه يجب على المراجع استخدام الإجراءات التحليلية كوسيلة لتحديد مواطن الضعف والقوة في مختلف البيانات المالية.

يعتمد المراجع الخارجي على ما يسمى بالإجراءات التحليلية والتي تساعده على تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات الغير عادية وكذا التقلبات التي لا تتوافق مع التوقعات، من خلال عدة طرق مختلفة تتراوح بين المقارنات البسيطة للقوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة باستخدام النسب المالية والكمية وتحليلها لتحديد أي شيء غير اعتيادي أو ينحرف عن المتوقع والتحليلات المعقدة التي تستخدم تقنيات إحصائية متقدمة عن طريق العديد من الطرق المختلفة من مقارنات بسيطة إلى التحليلات المعقدة التي تستخدم تقنيات متقدمة.

أولا- إشكالية البحث:

تظهر أهمية المراجعة الخارجية في إضفاء المزيد من المصداقية على المعلومات المالية بصفتها جهة مستقلة تشهد على مصداقية وصحة هذه المعلومات، والمساعدة على إتاحة مجالا اكبر من الأمان والتقليل من المخاطر عند استخدامها، على اعتبار أن المراجعة الخارجية تمثل الطرف الثالث والمستقل والذي يقوم بإبداء

رأيه بكل موضوعية واستقلالية في نوعية المعلومة المالية، وفي هذا السياق تعتبر الإجراءات التحليلية أداة لإثبات صدق وشرعية العمليات المالية، وبالتالي فهي تمثل سندا للمراجع الخارجي من اجل أداء مهامه.

بناء على ما سبق ذكره فان التساؤل الجوهري يمكن صياغته على النحو التالي:

ما مدى نجاعة تطبيق الإجراءات التحليلية حسب المعيار الدولي رقم " 520" في دعم فعالية المراجعة الخارجية؟

تساؤلات فرعية:

لمعالجة هذه الإشكالية ارتأينا تفكيك هذه الفكرة إلى مجموعة من الأفكار الجزئية تتولد منها أسئلة فرعية يمكن حصرها فيما يلي:

- ما دور الإجراءات التحليلية للميزانية في دعم فعالية المراجعة الخارجية؟
- ما دور الإجراءات التحليلية لجدول حسابات النتائج في دعم فعالية المراجعة الخارجية؟
- ما دور الإجراءات التحليلية لجدول تدفقات الخزينة في دعم فعالية المراجعة الخارجية؟

ثانيا- فرضيات الدراسة:

لمعالجة التساؤل الرئيسي والإجابة على مختلف التساؤلات الفرعية المتعلقة به، حددنا الفرضيات التالية كنقطة انطلاق لهذه الدراسة:

الفرضية الأولى: تخدم الإجراءات التحليلية للميزانية المراجع الخارجي في معرفة مدى تحقيق التوازن المالي على المدى الطويل والقصير.

الفرضية الثانية: تفيد الإجراءات التحليلية لحسابات النتائج المراجع الخارجي في تقييم قدرة وسائل المؤسسة على تحقيق النتائج.

الفرضية الثالثة: تسمح الإجراءات التحليلية لتدفقات الخزينة للمراجع الخارجي بمعرفة المصدر الرئيسي للتدفقات النقدية.

ثالثا- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

❖ أهمية هذه الدراسة تكمن في استخدام العلوم الرياضية والإحصائية والمحاسبية مجتمعة في تأدية عملية المراجعة الخارجية جعل من الإجراءات التحليلية وسيلة مراجعة تتمتع بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وبالتالي فان أهمية هذه الدراسة تأتي من خلال إبرازها لاستخدامات تلك العلوم.

❖ معرفة مختلف خطوات الإجراءات التحليلية والأساليب المستعملة في جميع مراحل عملية المراجعة.

❖ المساهمة في تذكير المراجعين الخارجيين بأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية في المراجعة وجودة التقارير.

❖ تقديم دليل علمي لكيفية استخدام أساليب الإجراءات التحليلية، لتحسين أداء عملية المراجعة.

رابعا- أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

❖ التعريف بالإجراءات التحليلية كجزء من عملية المراجعة.

❖ توضيح أثار الإجراءات التحليلية على المراحل المختلفة للمراجعة الخارجية سواء في مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ، أو في مرحلة المعاينة الشاملة مع نهاية عملية المراجعة.

❖ بيان كيفية مساهمة أساليب الإجراءات التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة الخارجية.

❖ بيان مساهمة الإجراءات التحليلية في مساعدة المراجع الخارجي على اتخاذ القرارات الرشيدة بأقل وقت وجهد وتكلفة وبأعلى جودة.

خامسا- المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

للإجابة عن إشكالية البحث ومحاولة اختبار مدى صحة الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكننا من وصف الجوانب النظرية للموضوع من خلال مراجعة الأدبيات المحاسبية، حيث يفيد هذا المنهج في التعرف على المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية والإجراءات التحليلية بالإضافة إلى معرفة أساليب الإجراءات التحليلية وكيفية تطبيقها من قبل المراجع الخارجي، أما الجانب التطبيقي قمنا بزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة وكذا تحليل مختلف قوائمها وثائقها.

سادسا- أسباب اختيار الدراسة:

تعود أسباب اختيارنا لهذه الدراسة إلى:

أ- أسباب موضوعية:

❖ أهمية الموضوع من الجانب العملي بالنظر للدور الحيوي الذي تلعبه المراجعة في بناء وتوجيه قرارات مستخدمي القوائم المالية لما تمنحه من ثقة وصدق وشرعية القوائم.

❖ إثراء المكتبة الجامعية بمواضيع معاصرة.

ب- أسباب ذاتية:

❖ الرغبة في العمل كمحافظ حسابات مستقبلا.

❖ الاهتمام بالموضوع وهذا نظرا لارتباطه بمجال التخصص.

❖ الرغبة الشخصية في التعرف أكثر على هذا الموضوع.

❖ مدى ملائمة الموضوع مع تخصصنا.

سابعا- إطار الدراسة:

❖ الحدود الزمانية: تمت الدراسة خلال السنوات 2015، 2016، 2017.

❖ الحدود المكانية: المؤسسة المينائية لولاية سكيكدة.

ثامنا- الدراسات السابقة:

أجريت العديد من البحوث والدراسات التي تناولت الإجراءات التحليلية، المراجعة الخارجية، ولقد اختلفت هذه الدراسات باختلاف مغيراتها والبيانات التي استخدمت فيها والنتائج المتوصل إليها ومن بينها نذكر ما يلي:

1)- دراسة النوايسة، 2008 - بعنوان مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات-:

وهي دراسة ميدانية أجريت في المملكة الأردنية الهاشمية، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية ومعوقات تطبيق المراجعة التحليلية في تدقيق الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، بالإضافة إلى دراسة اثر المركز الوظيفي وأتعاب التدقيق وخبرة المراجع على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استمارة على 80 مدقق من أصل 350 مدقق، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها ما يلي:

❖ المراجعين في الأردن يدركون أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بشكل كبير.

❖ تستخدم الإجراءات التحليلية الكمية المبسطة بشكل عال.

❖ تستخدم الإجراءات التحليلية غير الكمية من قبل المراجعين في الأردن بشكل عال.

2) دراسة سهيل أبو ميالة بعنوان –دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا معيار التدقيق الدولي 520–:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي (520) من وجهة نظر المراجع الخارجي، انطلاقا من الدور الكبير التي تؤديه هذه الإجراءات في تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطر وبالتالي تثبيت نتائج التدقيق وتعزيزها، ومن اجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وزع على عينة مكونة من 83 مراجع خارجي مزاولون للمهنة في الضفة الغربية، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

❖ يؤدي فهم المراجع الخارجي لمجال عمل المؤسسة والنشاط التي تزاوله إلى تخفيض مخاطر المراجعة بمقارنة معلومات السنة الجارية التي لم تراجع مع معلومات السنة التي تم مراجعتها باكتشاف التغيرات الجوهرية، ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة الإثبات والتوسع في فحصها، وبالتالي يتمكن المراجع من تخطيط وتحديد طبيعة الإجراءات التحليلية الأخرى ومجالها وتوقيتها.

❖ يؤدي قيام المراجع الخارجي بتقليل الاختبارات التفصيلية إلى تخفيض مخاطر المراجعة ففي حالة عدم وجود فروقات جوهرية يؤدي إلى انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة، هذا ما يتطلب عمل إجراءات تفصيلية اقل على هذه الأرصدة.

3) دراسة كردودي سهام، 2015 – بعنوان دور المراجعة التحليلية في تحسين اداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات–:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية أساليب المراجعة التحليلية بالاعتماد على مختلف الأدوات والبرامج التقنية الحديثة في تحسين مستوى أداء المؤسسات والثقة في نتائج عملية المراجعة من وجهة نظر مختلف الجهات التي لها مصلحة بالمؤسسة ومن بن النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي :

❖ المراجعة التحليلية تستخدم في كل مراحل المراجعة (مرحلة التخطيط، مرحلة الإجراءات الجوهرية، مرحلة إعداد التقرير) وان أكثر المراحل استخداما هي مرحلة الإجراءات الجوهرية.

❖ تساعد المراجعة التحليلية في لفت الأنظار وتوجيه الاهتمام لمجالات وقوع الأخطاء والمخالفات ، كما يؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء.

❖ المراجعة التحليلية تؤدي إلى الحصول على أدلة أكثر موضوعية، كما تمكن من تحقيق هدف المعقولية بصفة عامة لأرصدة الحسابات، كما تمكن من تقييم الصعوبات المالية التي قد تواجهها المؤسسة موضع المراجعة في المستقبل.

تاسعا- صعوبات الدراسة:

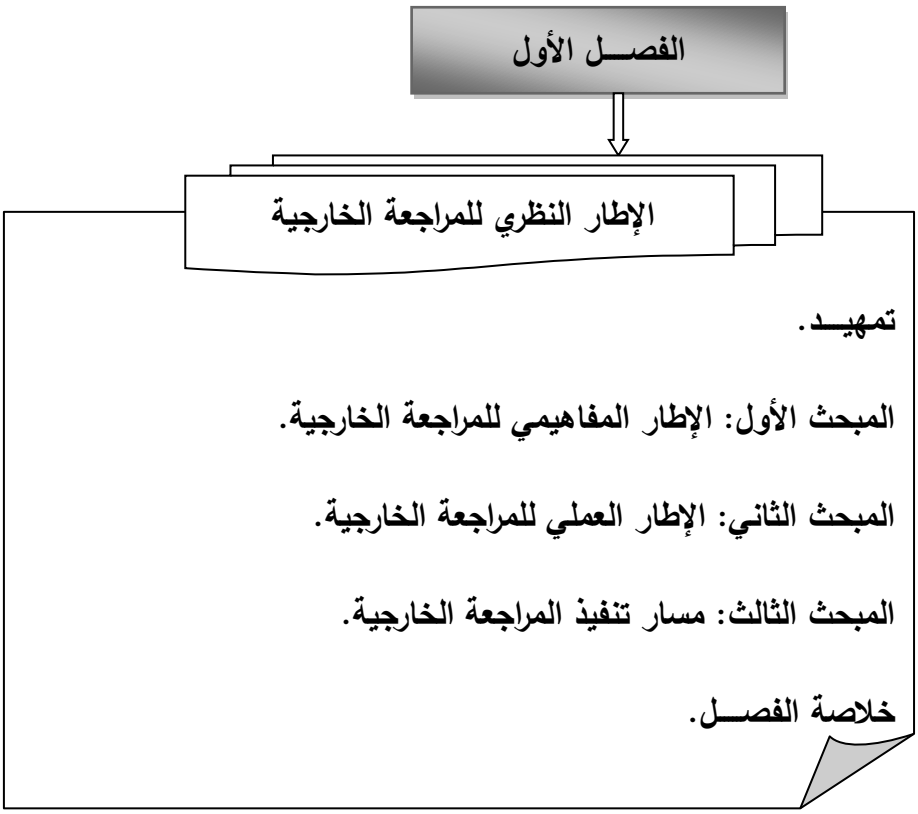
- ❖ عدم وجود مراجع في المكتبة تتناول موضوع الإجراءات التحليلية.
- ❖ نقص المعلومات المقدمة من طرف موظفي المؤسسة المينائية لولاية سكيكدة من اجل معالجة دراستنا التطبيقية.

عاشرا :هيكل الدراسة

للإجابة عل إشكالية وتساؤلات الدراسة واختبار الفرضيات الموضوعة فقد تم تقسيم البحث إلى الأجزاء التالية:

الفصول النظرية: تم تقسيم الجزء النظري إلى فصلين هما:

- ❖ **الفصل الأول:** الإطار النظري للمراجعة الخارجية، تم من خلال هذا الفصل التطرق إلى الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية، الإطار العملي للمراجعة الخارجية، مسار تنفيذ المراجعة الخارجية.
- ❖ **الفصل الثاني:** تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الخارجية، تطرق هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية، الإطار العملي للإجراءات التحليلية ودور استخدام الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجي.
- ❖ **الفصل التطبيقي(الفصل الثالث):** اما الجانب التطبيقي قمنا بزيارة ميدانية للمؤسسة المينائية سكيكدة فمن خلال قيامنا بمقابلات مع الأعوان ذات الصلة بالبحث حيث تحصلنا على القوائم المالية للمؤسسة وقمنا بتحليلها ومن ثم التعليق على النتائج المتحصل عليها.
- ❖ **الخاتمة:** : سنحاول فيها إعطاء ملخص شامل لما جاء في البحث، مع عرض أهم النتائج المتوصل إليها وكذا اختيار صحة الفرضيات، وتقديم اقتراحات ومن ثم تقديم افاق للدراسة.


الفصـــل الأول
الإطار النظري للمراجعة الخارجية
تمهيـــد.
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.
المبحث الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية.
المبحث الثالث: مسار تنفيذ المراجعة الخارجية.
خلاصة الفصـــل.

تمهيد:

لقد تأثرت الأنشطة الاقتصادية في تنظيمها بظهور الثورة الصناعية، مما نتج عنه فصل الملكية عن الإدارة فتعددت الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة الاقتصادية، مما أدى إلى ضرورة ظهور طرف جديد يبدي حكمه على مدى شرعية الإعمال التي تقوم بها هذه المؤسسات وهو ما يعرف بالمراجع الذي يتبنى مهنة المراجعة الخارجية كأداة لا غنى عنها في تقديم معلومات دقيقة وذات مصداقية كما أنها تلعب دور كبير في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف ذات الصلة بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص القوائم المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة، حيث تم تنظيم هذه المهنة من قبل الهيئات والسلطات بوضعها مجموعة من المعايير والقوانين التي تساهم في تسهيل عمل المراجع ووصوله إلى هدفه.

لهذا سوف نستعرض مختلف الجوانب الموضحة للمراجعة الخارجية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- ✓ **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.**
- ✓ **المبحث الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية.**
- ✓ **المبحث الثالث: مسار تنفيذ المراجعة الخارجية.**

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية ميدان واسع عرف تطورات عديدة، صاحبت تنوع النشاطات وتعقدها، بسبب كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، مما أدى إلى صعوبة تسيرها يوم بعد يوم، ولقد سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة المراجعة الخارجية، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى مصداقية وجودة المعلومات.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للمراجعة الخارجية، مفهومها، أهدفها وأهميتها ومن ثم نتطرق إلى مختلف أنواعها وما ترتكز عليه من فروض ومبادئ.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية ومفهومها

للمراجعة أهمية بالغة في حياة الإنسان وهو الأمر الذي يبرز وجودها منذ القدم واحتياج الإنسان إليها في تنظيم شؤونه الاقتصادية، وللتعرف أكثر على المراجعة الخارجية كإحدى أنواع المراجعة لابد من تحديد مختلف المراحل التي مرت بها إلى أن وصلت إلى الشكل الذي هي عليه في الوقت الحاضر، بالإضافة إلى تحديد مفهومها.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية:

ترجع المراجعة إلى الحكومات القديمة في مصر واليونان، حيث قام الحكام بتعيين مراجعين قصد التأكد من صحة حساباتهم العامة فكانت مهنة المراجعة في ذلك الوقت تقتصر فقط على الاستماع إلى القيود المسجلة بالدفاتر للوقوف على مدى صحتها وسلامتها من كل الأخطاء والتلاعبات[1].

المراجعة "Audit" كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire"والتي معناها يستمع، إن التطورات المتتالية التي عرفتها عملية المراجعة كانت نتيجة للأهداف المرجوة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطويرها نظريا، وذلك بهدف جعلها تتماشى مع التغيرات الاقتصادية الحاصلة في العالم اجمع وخاصة المؤسسات الاقتصادية[2].

---

[1] صالح هارون عبد الشافع سليمان، **اثر استخدام المراجعة التحليلية في تقليل تكلفة وزيادة فعالية المراجعة**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2016-2017، ص: 16.

[2] محمد التوهامي الطواهري، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص:7.

مع دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود تطورت مهنة المراجعة، ولقد مس هذا التطور النظام المحاسبي بشكل أساسي إذ بات من الضروري تعيين شخص للقيام بالتحقق من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى شخص آخر[1].

والجدول التالي يوضح أهم المراحل التاريخية للمراجعة الخارجية :

جدول رقم (1-1): أهم المراحل التاريخية للمراجعة الخارجية

المدة	الآمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاقبة السارقين على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 ميلادي إلى 1850 ميلادي.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850ميلادي الى1900 ميلادي.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 ميلادي إلى 1940 ميلادي.	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 ميلادي إلى 1970 ميلادي.	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 ميلادي إلى 1990 ميلادي.	الحكومة, هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلي واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداءامن1990 ميلادي.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006،ص ص: 7- 8.

[1] محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير والمعايير الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر، 2007-2008، ص: 3.

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية:

تعددت التعاريف المتعلقة بالمراجعة الخارجية نذكر منها ما يلي :

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA* المراجعة بأنها: " فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج"[1].

وتعرف أيضا على أنها "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب والتي يمكن بواسطتها قيام مراجع الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المشروع في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة لسنة المالية المنتهية وعلى المركز المالي له في نهاية تلك السنة"[2].

نستنتج مما سبق ذكره تعريف شامل وملم للمراجعة الخارجية يتمثل في ما يلي: المراجعة الخارجية هي عملية يقوم بها شخص مستقل من خارج المؤسسة من خلال فحصه للبيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية من أجل إبداء رأي فني محايد حول مصداقيتها بغية تقريب وجهات النظر بين الملاك والمسيرين داخل المؤسسة وكذا الأطراف الأخرى المستفيدة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

كما يتضح لنا كذلك أن المراجعة الخارجية ترتكز على ثلاثة عناصر أساسية تتمثل فيما يلي[3]:

1. **الفحص:** التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتبويبها من خلال فحص المستندات.
2. **التحقيق:** الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية وكذا على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
3. **التقرير:** بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم للأطراف المعنية داخل المؤسسة أو خارجها، ويعتبر نهاية عملية المراجعة حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل.

---

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، درا الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص:19.

[2] عبد الكريم علي الرمحي. **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002، ص: 1.

[3] مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد01، 2002، ص:65.

* **AAA** : American Accounting Association

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية أهداف وأهمية كبيرة نذكرها في ما يلي :

الفرع الأول: أهداف المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى مجموعتين أساسيتين هما[1]:

أولا- الأهداف التقليدية : يمكن حصر هذه الأهداف في النواحي التالية:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر وسجلات المؤسسة، وتقرير. مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مسجل بالدفاتر.
- اكتشاف الغش والأخطاء الموجودة بالدفاتر والسجلات.

ثانيا- الأهداف الحديثة: يمكن تلخيص هذه الأهداف كما يلي:

- القضاء على الإسراف قصد تحقيق كفاءة إنتاجية جيدة.
- الرقابة على الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
- تقييم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المرجوة من خلال نتائج أعمالها.
- العمل على تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع العامل بالمؤسسة، حيث لم يعد الهدف الرئيسي للمؤسسة هو تحقيق الأرباح بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية:

تظهر أهمية المراجعة الخارجية في كونها وسيلة مهمتها خدمة مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ونذكر هذه الأطراف فيما يلي:

1- أصحاب المؤسسة: تقرير المراجع يعتبر أداة فعالة تمكن المساهمين أو الشركاء من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة[2].

2- إدارة المؤسسة: على الرغم من أن إدارة المؤسسة تخضع أعمالها للمراجعة، فإنها من أول الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها[3].

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية**-، الطبعة الرابعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص:13.

[2] حازم هاشم الالوسي،**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول- المراجعة نظريا**-، الطبعة الأولى ،الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003، ص: 33.

[3] المرجع نفسه، ص:33 .

3- المستثمرون المحللون الماليون: وذلك للحكم على معدلات ربحية المؤسسة، وتقرير حدود المساهمة في رأس مالها[1].

4- الإدارة الضريبية: تعتمد الجهات الضريبية على القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة المراجع الخارجي لبعث الثقة والاطمئنان لدى أعوان الإدارة الضريبية عند تحديد الوعاء الضريبي[2].

5- البنوك والدائنون والموردون: تعتبر القوائم المالية المعتمدة من طرف المراجع الخارجي ذات أهمية خاصة بالنسبة لهذه الفئات إذ تمكنهم من معرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها تجاههم[3].

6- النقابات العمالية: تسعى النقابات العمالية بشكل دائم لتحسين أوضاع العمال، في حين أن المؤسسة تسعى قدر الإمكان إلى التقليل من مصارفهم، ولتحقيق هذه النقابات هدفها فإنها تستند على القوائم المالية لهذه الأخيرة[4].

7- الهيئات الحكومية: إن الكثير من أجهزة الدولة تحتاج إلى البيانات المالية لكل المؤسسات من اجل إجراء أعمال الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، إذ أن انعدام الثقة لهذه الجهات بصدق هذه البيانات يمنعها من الاعتماد عليها[5].

المطلب الثالث: فروض، مبادئ وأنواع المراجعة الخارجية

على الرغم من تعدد أنواع المراجعة إلا أنها تبقى مهنة كأي مهنة أخرى لها نظرية تساعد المراجع على تحديد القرارات التي يجب عليه اتخاذها عند تنفيذ برنامج مهمته، لذا عمل الباحثون على وضع متطلبات نظرية المراجعة والتي يجب أن تقوم كأي نظرية أخرى على مجموعة من المبادئ والفروض.

الفرع الأول: فروض المراجعة الخارجية

تستلزم عملية المراجعة إيجاد مجموعة من الفروض لحل مشاكلها قصد الوصول إلى بيانات مساعدة لإيجاد نظرية شاملة لها، وفي ما يلي أهم الفروض التي تعتمد عليها المراجعة بصفة أساسية:

1- قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ ارتباط هذا الفرض بمهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود عملية المراجعة. و ينبع هذا الفرض من المعايير

---

[1] حازم هاشم الالوسي، مرجع سابق، ص:33.

[2] أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعايرها**، الطبعة الأولى ،كلية التجارة-جامعة القاهرة-، مصر، 2008، ص:ص، 10.

[3] المرجع نفسه، ص:10-11.

[4] إيهاب نظمي وهاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص:16.

[5] المرجع نفسه، ص:16.

المستعملة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام اتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها[1] .

2- عدم وجود تعارض بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المؤسسة: يقوم هذا الفرض على وجود تبادل منفعة بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي، حيث تعتمد الإدارة في اتخاذ قراراتها على المعلومات والبيانات المالية التي ترتبط برأي المراجع، بهدف تقدم المؤسسة وتطوره[2].

3- خلو القوائم المالية وآية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: من أجل جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، يجب على المراجع الخارجي توسيع اختباراته عند إعداده لبرنامج المراجعة وأن يتحرى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف الأخطاء[3].

4- وجود نظام رقابة داخلي يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء، مما يجعل إمكانية إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، لكن هذا لا يمنع إمكانية حدوثها رغم سلامة نظامها الرقابي، كما انه يجعل عملية المراجعة اقتصادية عن طريق الاكتفاء بالمراجعة الاختيارية[4].

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الإعمال: المراجعين الخارجيين يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل الحكم على سلامة المواقف المعينة. غير أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما يكون هناك تقصير في هذه المبادئ، في هذه الحالة يلجأ إلى أحكامه الشخصية بحد كبير[5].

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يستمد هذا الفرض من احد فروض المحاسبة وهو مبدأ الاستمرارية. و يعني أنه إذا تبين للمراجع الخارجي أن نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة سليم فانه يفترض أن تستمر على هذا الوضع كذلك في المستقبل[6].

7- المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط: رغم كثرة الخدمات التي يمكن للمراجع الخارجي أن يؤديها إضافة إلى عمله، فإنه عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني في صحة القوائم المالية، فان عمله يقتصر على

---

[1] محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص ص: 30-31.

[2] المرجع نفسه، ص:32.

[3] المرجع نفسه، ص:33.

[4] المرجع نفسه، ص:33.

[5] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 14.

[6] المرجع نفسه، ص:14.

هذه المهمة فقط، ويشير هذا الفرض إلى استقلالية المراجع الخارجي في أداء عمله والذي يعتبر مبدأ أساسيا لحيادية عملية المراجعة[1].

8-يفرض المركز المهني للمراجع الخارجي التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يمكن تحديد مفهوم العناية المهنية المطلوبة للمراجع الخارجي عند أدائه لمهمته، ويكون هذا الفرض مع سابقه القاعدة الأساسية لتحديد مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المجتمع، واتجاه عميله، واتجاه زملائه[2].

الفرع الثاني: مبادئ المرجعة الخارجية

ترتكز المراجعة على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تنقسم بدورها إلى ركنين أساسيين هما[3]:

أولا- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: تتمثل فيما يلي:

1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقوم هذا المبدأ على معرفة المراجع بجميع ظروف المؤسسة، طبيعة أحداثها وعلاقتها بالأطراف الأخرى.

2- مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى التقليل بأقصى حد من التقديرات الشخصية للمراجع أو التمييز أثناء الفحص، وذلك من خلال اعتماد المراجع على أدلة الإثبات الكافية لعملية المراجعة، والتي تساعده في إبداء الرأي حول البيانات التي تعتبر مهمة نسبيا ويكون احتمال الخطأ فيها واردا بصورة كبيرة.

3- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني هذا المبدأ أن يكون الفحص شاملا لجميع أهداف المؤسسة.

4- مبدأ فحص الكفاءة الإنسانية: بجانب الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة، توجد الكفاءة البشرية التي تعتبر مؤشر مهم لتكوين رأي صحيح عن بيانات هذه المؤسسة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل في مايلي:

1- مبدأ كفاية الاتصال: التقرير يكون موجه لجميع المستخدمين بصفة حقيقية، وينقل جميع الأحداث التي تقوم بها المؤسسة.

ب- مبدآ الإفصاح: يجب أن يفصح المراجع على كل التوضيحات المتعلقة بمدى تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية والمعلومات التي تؤثر على القوائم المالية، وكذا إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

---

[1] محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص:35.

[2] المرجع نفسه، ص:35.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص ص: 23- 24.

2- مبدأ الإنصاف: يجب أن يكون تقرير المراجع منصفا لجميع الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية.

3- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجهه المراجع، وأن تبنى التحفظات التي يدليها على أسباب موضوعية وحقيقية.

الفرع الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

هناك أنواع متعددة من المراجعة الخارجية تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، وفي ما يلي توضيح مختصر لهذه الأنواع:

اولا- من حيث حجم المراجعة:

تنقسم المراجعة إلى نوعين[1]:

1- المراجعة الكاملة (الكلية): يهدف هذا النوع من المراجعة إلى إبداء رأي كامل عن جميع أعمال المؤسسة، وذلك بصرف النظر عن كمية العمليات التي تمت مراجعتها.

2- المراجعة الجزئية: لا تتضمن جميع أعمال المؤسسة، بل تقتصر على نشاط معين ومن ثم فإن الرأي الذي يبديه المراجع يكون على العناصر التي تمت مراجعتها ولا يمكن أن يكون رأي عام للمؤسسة ككل.

ثانيا- من حيث توقيت أداء المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث توقيت أداءها إلى قسمين[2]:

1- المراجعة النهائية: هي المراجعة التي يبدأها المراجع بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية، وانتهاء السنة المالية، وتبدأ هذه المراجعة بعد إجراء جميع التسويات الجردية وإعداد قيود الإقفال.

2- المراجعة المستمرة: هي المراجعة التي يبدأها المراجع مع بداية السنة المالية وقد تستمر حتى نهايتها، وتتم هذه المراجعة على فترات دورية وبالشكل مستمر ومنتظم.

ثالثا- من حيث مدى الإلزام في المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث مدى إلى نوعين[3]:

---

[1] أشرف محمد إبراهيم منصور، **مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة**، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعية، جامعة حلوان، د.س.ن, ص35.

[2] المرجع نفسه، ص: 36.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص25.

1- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة الذي يلزم القانون بها وتتعرض المؤسسات للمخالفات والعقوبات إذا لم تقم بها.

2- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي لا يلزم بها أي قانون يطلبها أصحاب المؤسسة والتي قد تكون كاملة أو جزئية.

رابعا- من حيث مدى الفحص:

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

1- المراجعة الشاملة: ونقصد بها قيام المراجع بمراجعة كلية لجميع الدفاتر والسجلات والمستندات.

2- المراجعة الاختبارية : يقوم المراجع بمراجعة جزء فقط من القيود والدفاتر والسجلات، حيث يقوم باختيار عينة من المفردات قصد إخضاعها لعملية الفحص، ومن ثم تعميم النتائج المتوصل إليها .

خامسا- من حيث القائم بعملية المراجعة:

وتنقسم إلى[2] :

1- المراجعة الخارجية: تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، ويكون مستقل عن إدارتها.

2- المراجعة الداخلية: ظهرت نتيجة احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية.

المبحث الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية

من أجل تنظيم مهنة المراجعة قامت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع مجموعة من المعايير من أجل ضبط هذه المهنة وقد عرفتها على أنها إجراءات وقوانين موضوعة من أجل الحفاظ على قياس موحد لعمل المراجع والذي بدوره يتمتع بمجموعة من الحقوق وتقع على عاتقه العديد من المسؤوليات التي يتحملها أثناء أدائه لعمله.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية

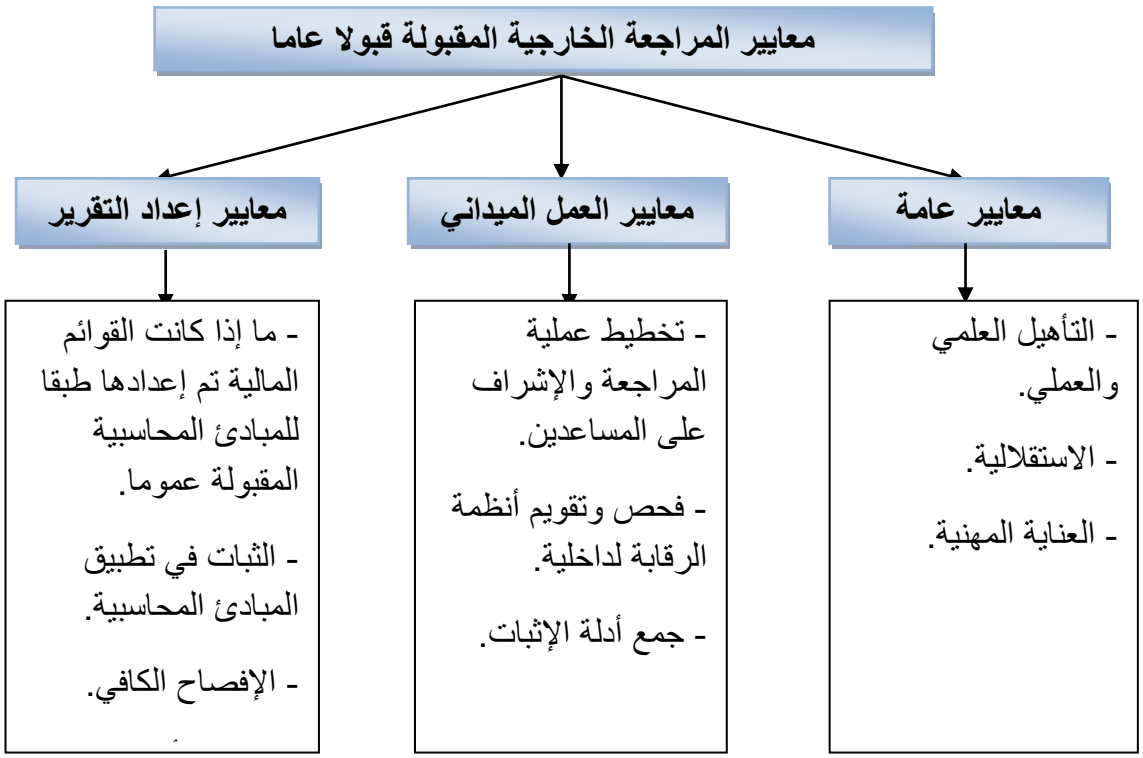
لتنفيذ عملية المراجعة يتبنى المراجع جملة من المعايير التي يتخذها كمقياس يمكن الرجوع إليه عند عملية الفحص والمراجعة، وتصنيف هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-، الجزائر، 2009-2010، ص25.

[2] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2003، ص:30.

الشكل (1-1): معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما.



المصدر: الدكتور أمين السيد احمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية القاهرة، مصر، 2009، ص: 202.

قسمت لجنة إجراءات المراجعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات:

أولا- المعايير العامة (الشخصية):

وهي معايير تخص شخصية المراجع، وتتعلق بتأهيله ونوعية عمله وتتمثل هذه المعايير في ما يلي[1]:

- ❖ يجب أن تتم عملية المراجعة من قبل أشخاص مؤهلين ومدربين مهنيا، ويملكون الكفاءة المهنية اللازمة في مراجعة الحسابات.
- ❖ يعترف هذا المعيار بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفء في المجالات الأخرى كالمحاسبة والمالية لا يمكنه القيام بعملية المراجعة دون التأهيل والتدريب في هذا الحقل.
- ❖ يجب على مراجع الخارجي أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.
- ❖ إذا لم يكن المراجع مستقلا فعليا أو ظاهريا فان رأيه حول عدالة القوائم المالية يصبح بدون قيمة، وفي حالة الشك باستقلاليته فان ثقة الجمهور تنخفض.
- ❖ على المراجع أن يبذل العناية المهنية أثناء أداء عملية المراجعة وعند تحضير التقرير.

[1] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق: الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 31-32.

❖ العناية المهنية في هذا المعيار تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته على الآخرين يجب أن يكون مؤهلا ويمتلك المهارات والمتطلبات المهنية المطلوبة.

ثانيا– معايير العمل الميداني:

وهي المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والإجراءات التي عليه انجازها وتتمثل في[1]:

❖ تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب مع وجود إشراف سليم على أعمال المساعدين.
❖ يجب الحصول على الفهم الكافي للرقابة الداخلية لآجل تخطيط مهمة المراجعة وتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت اختبارات المراجعة اللازمة.
❖ يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الفحص المستندي، الذي يكون أساس معقول لتكوين رأي المراجع حول القوائم المالية والفحص.

ثالثا– معايير إعداد التقارير:

تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير المراجع وتشمل[2]:

❖يجب أن يشير التقرير بأن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

❖الإشارة في تقرير المراجع إلى الأحدث التي لم يتم فيها إتباع نفس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين السنة الحالية والسنة السابقة (مبدأ التماثل والثبات).

❖تعتبر المعلومات الضرورية الملحقة مع القوائم المالية كافية بدرجة معقولة إلا إذا ذكر خلافا لذلك من قبل المراجع.

❖يحب إن يحتوي التقرير على إعطاء رأي حول البيانات المحاسبية من جميع النواحي المادية، أو إعطاء رأي متحفظ أو بدون تحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي يجب إعطاء الأسباب وبفقرة الشرح قبل الرأي.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المراجع الخارجي والمسؤوليات الواقعة عليه

حتى يستطيع المراجع الخارجي أداء عمله بكفاءة وفعالية لابد أن يكون على دراية تامة بما له من حقوق وما علية من مسؤوليات، وهذا ما يقتضيه مجال المراجعة الخارجية من جهة وما يتوافق وقواعد المراجعة ومبادئها من جهة أخرى.

---

[1] السيد احمد السقا، **قراءات وبحوث في المراجعة المتقدمة**، الطبعة الأولى، د.د.ن، 2008، ص:40.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق : من الناحية النظرية والعملية**،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004، ص: 32.

الفرع الأول: حقوق وواجبات المراجع الخارجي:

قامت القوانين والتشريعات بمنح مجموعة من الحقوق للمراجع الخارجي من اجل القيام بأداء واجباته على أكمل وجه، وفي ما يلي أهم حقوق وواجبات مراجع الحسابات كما هي موضحة في الجدول رقم (2):

الجدول (1-2) حقوق وواجبات مراجع الحسابات

الحقوق	الواجبات
1- حق الاطلاع	1- تقديم التقرير
2- حق طلب البيانات والإيضاحات	2- حضور الجمعية العامة
3- حق دعوة الجمعية العامة	
4- حق الحصول على صورة الإخطارات من مجلس الإدارة إلى المساهمين	
5- حق حبس المستندات والأوراق	
6- حق مناقشة مراجع الحسابات لاقتراح عزله	

المصدر: عصام الدين محمد متولي، **برنامج العلوم الإدارية- المراجعة 1**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2006، ص: 4.

أولا- حقوق المراجع الخارجي

تتمثل أهم الحقوق الرئيسية للمراجع الخارجي في الأتي[1] :

1- الاطلاع: وهو حق مطلق منحه المشرع للمراجع، إذ يمكنه من خلاله الاطلاع على كافة الوثائق والمستندات المالية والسجلات المحاسبية للمؤسسة التي يرى ضرورة لفحصها وذلك في أي وقت وفي عين المكان.

2- حق طلب البيانات والإيضاحات: يعتبر هذا الحق متمم لحق الاطلاع، وذلك لإزالة الإبهام والغموض حول استفسارات المراجع حول عملية معينة قصد الحصول على المزيد من الإيضاحات، وعلى هذا الأساس يجب على القائمين بإدارة للمؤسسة تقديم كل ما يطلبه المراجع الخارجي من بيانات وإيضاحات.

3- حق دعوة الجمعية العامة: وهو حق مكفول للمراجع الخارجي حيث كلما استدعى الأمر فانه يقوم بدعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد.

[1] عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص:ص 42- 44.

4- حق الحصول على صورة من الإخطارات من مجلس الإدارة إلى المساهمين: هدف المراجع الخارجي من هذا هو معرفة تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات ليستطيع إعداد البيانات اللازمة لها.

5- حق حبس المستندات والأوراق: قصد ضمان المراجع الخارجي حقه في حالة حدوث أي خلافات بينه وبين احد عملائه.

6- حق مناقشة مراجع الخارجي لاقتراح عزله: للمراجع الخارجي حق الرد كتابة على اقتراح عزله، كما له حق الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ القرار بالعزل أو الاستمرار.

ثانيا- واجبات المراجع الخارجي:

ونذكر أهمها في ما يلي[1]:

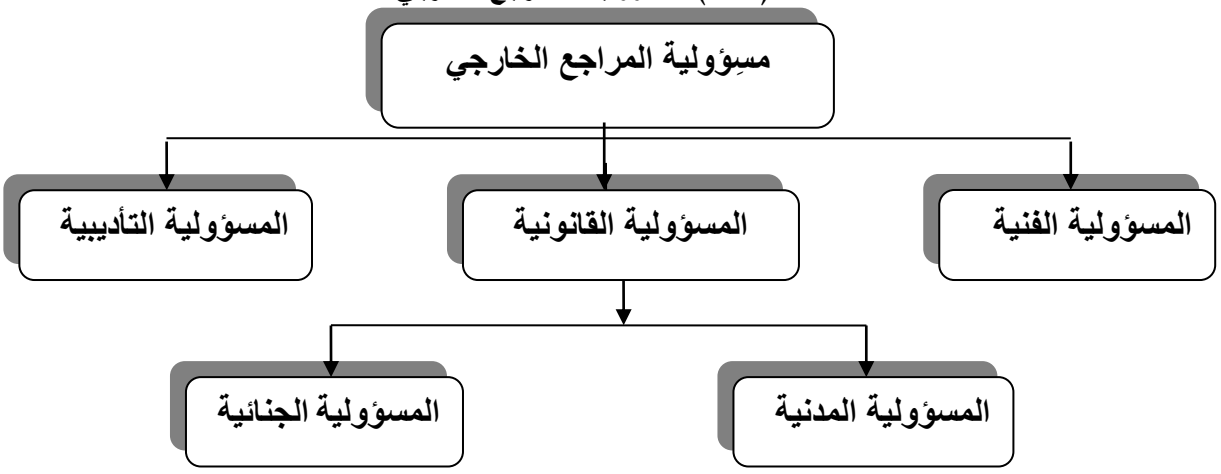
1- تقديم التقرير: يفصح من خلاله المراجع الخارجي للمساهمين عن رأيه الفني المحايد وعن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتعبيرها عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة.

2- حضور الجمعية العامة: من أهم واجبات المراجع الخارجي هي حضور الجمعية العامة للمساهمين، وذلك قصد عرض ومناقشة تقريره حول نتيجة فحص بيانات المؤسسة وصحة مركزها المالي.

ثالثا- مسؤوليات المراجع الخارجي

إن جملة القوانين المنظمة لمهنة المراجع الخارجي أخصته بمجموعة من الحقوق في إطار تأدية مهامه، كما ترتب على هذه القوانين اضطلاعه بمجموعة من المسؤوليات يمكن توضيحها بالشكل الموالي:

الشكل (1-2): مسؤوليات المراجع الخارجي



المصدر: إياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**،الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، ص: 273.

[1] عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص: 44.

1- المسؤولية التأديبية للمراجع الخارجي:

وهي تتعلق بالأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010" يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أما اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم"[1].

ويمكن أن تأخذ العقوبة التأديبية حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات التالية:

الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة 6 أشهر أو الشطب من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

2- المسؤولية القانونية:

تتمثل المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات في المسؤوليات التالية وهي:

أ- **المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي:** وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر" يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[2] .

وتنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات التي يترتب عنها المسؤولية الجنائية للمراجع نذكر ما يلي[3]:

- ❖ التأمر مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين لإخفاء القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.
- ❖ التأمر مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة والتي تظهر أنها في مصلحة المؤسسة والمساهمين في حين إن حقيقتها عكس ذلك.
- ❖ إفشاء بعض أسرار المؤسسة في المجالات المختلفة إلى المؤسسات المنافسة لغرض أو لأخر يخص المراجع شخصيا.

---

[1] المادة 63 من **القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، الجزائر، المؤرخة في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، ص: 10.

[2] المادة 62 ، المرجع نفسه، ص: 10.

[3] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية – المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، 2008، ص ص: 34- 35.

ولاشك أن هذه التصرفات تعرض المراجع للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف انه ارتكبها عمدا أو بسبب إهماله.

ب- المسؤولية المدنية للمراجع الخارجي: حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من قانون 10-01 والتي نصت على:" يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه".

ويعد متضامنا اتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت انه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[1].

وتتمثل هذه المسؤولية في بعض نواحي القصور لمراجع الخارجي والتي تتعلق بأداء مهمته ومن أهمها ما يلي[2]:

- ❖ إهمال المراجع في قيامه بأداء مهامه وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.
- ❖ حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء عند أداءه عملية المراجعة.
- ❖ عدم قيامه أصلا بعملية المراجعة.

ولذلك قد يتعرض المراجع نتيجة الإهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء صغيرة أو كبيرة، وقد تكون المساءلة عن طريق تعرضه للتحذير أو لفت الانتباه.

3- المسؤولية الفنية:

بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[3].

ويتعلق هذا النوع من المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي والتي تتلخص في مجاليين رئيسيين هما[4]:

- ❖ مسؤولية التحقق من أن المؤسسة قامت بتطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية الأساسية والمتعارف عليها بشكل سليم.

---

[1] المادة 61 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص: 10.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث، 2002، ص: 218.

[3] المادة 59 من القانون 10-01 ،مرجع سابق، ص: 10.

[4] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 65-66.

❖ مسؤولية التحقق من مراعاة النصوص والقوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها وانه تم تطبقها بالشكل السليم.

المطلب الثالث: أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية

إن مهنة المراجعة الخارجية كغيرها من المهن الأخرى تتحلى بأخلاقيات يجب على المرجعين التقيد بها، حيث يحرصون عند أداء مهامهم على التقيد بقواعد السلوك المهني والتي يمكن إيجازها في التالي ذكره:

الفرع الأول: مبادئ وأخلاقيات المهنة:

باعتبار المراجعة مهنة اجتماعية فهي تفرض على المراجع الخارجي أن يتحلى بقواعد السلوك الأخلاقي في إعداد تقريره الذي يستخدمه الكثير من أطراف المجتمع. ونستعرض أهم هذه القواعد في ما يلي:

أولا- قواعد السلوك الأخلاقي:

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار قواعد السلوك الأخلاقي للمهنيين، قصد التقيد بها عند أداء مهامهم، وقسمت هذه القواعد إلى ثلاثة أجزاء[1]:

الجزء الأول: يتعلق بالمبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي لكافة المهنيين في جميع حقول العمل، والتهديدات التي قد تواجههم وطريقة التعامل معها.

الجزء الثاني: يقدم تفصيلات واعتبارات إضافية خاصة بالمهنيين في القطاع العام.

الجزء الأخير: يقدم تفصيلات واعتبارات إضافية خاصة بالمهنيين في القطاع الأعمال.

ثانيا- المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة:

تشتمل أخلاقيات المهنة على مبادئ أساسية نذكرها في ما يلي[2]:

1- الاستقلالية والموضوعية:

حتى يتسنى للمراجع الخارجي إصدار حكم صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يحب أن لا تكون لديه أي مصلحة عند تنفيذ عملية المراجعة قد تؤثر على استقلالية وموضوعية الحكم أي أن يكون المراجع بعيدا عن الذاتية، عادلا ولا يسمح بالتحيز إلى أي طرف قصد تفادي تأثير الآخرين على قراره.

---

[1] جمال الطرايرة، **محاسب دولي عربي قانوني معتمد**،الطبعة الثالثة، النشر عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان،2013، ص: 5.

[2] احمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص: 84.

2- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: أي اجتهاد المراجع في أداء مهامه بكل دقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم النهائي للمراجعة بالإضافة إلى بذل العناية والكفاءة اللازمة، قصد تقديم خدمات مهنية ذات جودة للعميل، وهذا ما يستدعي منه تطبيق مهارته ومعرفته بشكل جيد.

3- السرية: إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية في التعامل مع العميل فمن المعلوم أن المراجع الخارجي يطلع على جميع البيانات التي يرى أنها ضرورية لعملية المراجعة، مما يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة كما تنص عليه المادة 72من القانون رقم 10-01.

4- السلوك المهني: يجب على المراجع أن يتقيد بالقوانين المرتبطة بالمهنة، وان يمتنع عن أي سلوك قد يؤدي إلى الإساءة إلى المهنة. فلا يجوز له مثلا أن يروج لنفسه بإدعاءات عن مؤهلات وقدرات غير صحيحة أو أن يسئ إلى زملائه في المهنة بإدعاءات كاذبة.

5- النزاهة: نقصد بها أن يكون المراجع صادقا وأمينا في أداء مهمته، أي لا يقوم بتقديم معلومات خاطئة أو حذف بيانات هامة للمستخدمين قصد التضليل والمغالطة[1].

الفرع الثاني: أهداف قواعد وأخلاقيات السلوك المهني

قد تكون قواعد السلوك المهني إما قواعد قانونية أو قواعد تنظيمية[2]:

1- القواعد القانونية: وهي القواعد التي تنظم مهنة المرجع الخارجي، والمرخص بها من طرف المشرع في الدولة، و تنص عليها القوانين واللوائح المنظمة لهذه المهنة.

2- القواعد التنظيمية: وهي المبادئ والمعايير التي تصدرها المنظمات والمجمعات العلمية والنقابية المهنية المتخصصة في مجال مهنة مراجعة الحسابات.

وقد تكون قواعد عرفية باتفاق من المحاسبين والمراجعين، وبموجب هذا الاتفاق والتعارف تصبح دليلا أخلاقيا يستوجب الالتزام به.

قواعد السلوك المهني تهدف إلى تحقيق أغراض عدة وتكاد تكون الأغراض التالية أهمها لأنها واردة ضمن اغلب دساتير قواعد السلوك المهني وهي[3]:

---

[1] جمال الطرايرة، مرجع سابق، ص ص: 6-7.

[2] عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الثانية، الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية والاقتصادية، الموصل، 1999، ص: 37.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 208.

❖ تطور مهنة المراجعة ورفع مستواها، والمحافظة على كرامتها، مع دعم التقدم الذي حققته.

❖ رعاية المصالح المادية والمعنوية والأدبية بين المراجعين، مع بعث روح التعاون فيما بينهم.

❖ العمل على دعم وإتمام النصوص القانونية والأحكام التي سنها المشرع قصد توفير مبدأي: الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمراجع وحياده في عمله.

❖ بعث الطمأنينة في نفوس العملاء المعنيين بالخدمات التي يقدمها المراجع، وكذا في نفوس باقي الأطراف ذات الصلة، وذلك من خلال قيام المراجعين بالتقيد بمعايير المهنة والمحافظة عليها.

المبحث الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

إن عملية المراجعة الخارجية تتم عبر مراحل وخطوات ينبغي على المراجع الخارجي أن يتقيد بها قصد تحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

قبل قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة، يجب أن تتوفر لديه النية بقبول أداء العملية، ويتحقق هذا الشرط بتوفر مجموعة من العناصر نذكرها في ما يلي:

الفرع الأول: الأنشطة أو الإجراءات التمهيدية:

هناك العديد من المرحل التي ينبغي على المراجع الخارجي مراعاتها قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة والمتمثلة في ما يلي[1]:

❖ التأكد من السمعة الجيدة للعميل المتوقع مراجعة حساباته، لتجنب الارتباط مع جهات لا يتصفون بالأمانة والاستقامة، ضف إلى ذلك تقييم موقف هذا العميل في مجتمع الأعمال ومدى الاستقرار المالي له.

❖ التواصل مع المراجع السابق بغرض المساعدة على التقييم الجيد للمؤسسة، وذلك قصد الحصول على معلومات هو بحاجة إليها لاتخاذ قراره بالموافقة على أداء المهمة أو رفضها.

❖ يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد من أن تعيينه تم وفقا للنصوص القانونية خاصة فيما يتعلق بالشركات المساهمة، وذلك من خلال الاطلاع على العقد التأسيسي للمؤسسة ونظامها القانوني، أما في باقي المؤسسات الأخرى عليه التأكد من أن تعيينه تم طبقا لنصوص القانونية ذات الصلة.

❖ تحديد شروط التعاقد كتابة بين المراجع الخارجي والجهة محل عملية المراجعة قصد التقليل من سوء التفاهم بينهما.

❖ اختيار فريق عمل ملائم للقيام بعملية المراجعة، حيث أن المعيار الأول من معايير التدقيق ينص على وجوب إجراء عملية المراجعة من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والمهارة الكافية.

[1] إياد رشيد القريشي، مرجع سابق،ـص: 162- 166.

❖ **معرفة النشاط ومجال العمل الخاص:** لأداء عملية المراجعة على النحو اللازم وجب المعرفة الشاملة للمجال الذي تنشط به الجهة محل عملية المراجعة والعمليات التي قامت بأدائها.

❖ **زيارة المصانع والمكاتب:** إن زيارة المراجع لميدان العمل التابع للجهة محل المراجعة، يساعده في فهم أنشطتها وعملياتها التشغيلية من خلال مقابلة المسؤولين الرئيسين، كما تساعده المناقشات مع العاملين خارج نطاق المحاسبة في إعطاء صورة واضحة عن أنشطة للمؤسسة.

❖ **تحديد الوحدات المرتبطة:** يجب على المراجع أن يفصح المعلومات المالية التي تكون ذات قيمة جوهرية في مفهوم الأهمية النسبية للوحدات المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة.

❖ **تقييم الحاجة لمتخصصين خارجيين:** فقد يواجه المراجع الخارجي حالات تتطلب الاستعانة بخبرات متخصصة، لذا يجب عليه أن يكون ملم بشكل كاف بأعمال الجهة محل المراجعة ليحدد ضرورة طلب رأي الخبراء.

❖ **الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية:** يجب اختبار ثلاثة أنواع أساسية من السجلات القانونية في بداية مهنة المراجعة والمتمثلة في العقد التأسيسي للمؤسسة ومحاضر مجلس الإدارة والمساهمين بالإضافة إلى العقود المبرمة.

❖ **فحص النظام المحاسبي:** على مراجع الخارجي أن يقوم بدراسة النظام المحاسبي المطبق في الجهة محل المراجعة، والاطلاع على مختلف سجلاتها ودفاترها إلزامية كانت أو اختيارية[1].

❖ **الاطلاع على التقارير المالية الخاصة بالسنوات السابقة:** وهذا الاطلاع إذا كانت المؤسسة قائمة ومستمرة للتعرف على مركزها المالي وتطوره، كما يجب الاطلاع على تقارير المراجعة السابقة وتقارير مجلس الإدارة وفحص ما ورد فيها بدقة[2].

❖ **فحص نظام الرقابة الداخلي وتحديد المخاطر:** تعتبر من أهم الخطوات والتي بموجبها يتحدد نوع المراجعة، إذ يجب على المراجع أن يتولى الفحص الدقيق لهذا النظام لتأكد من سلامته[3].

---

[1] محمد أمين المازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر – 3–،الجزائر، 2011/2010،ص: 210.

[2] احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 131.

[3] المرجع نفسه، ص:131.

الفرع الثاني: مخطط عملية المراجعة

بعد الانتهاء من كافة الخطوات التمهيدية ينتقل المراجع الخارجي إلى برمجة خطة عمل له ولمساعديه قصد إتمام إجراءات عملية المراجعة، حيث يتم ترجمة هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، يتضمن مجموعة من العناصر نذكرها في ما يلي[1]:

- ❖ تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة.
- ❖ تصميم الإجراءات ووضع الخطوات الواجب إتباعها قصد تحقيق أهداف المراجعة.
- ❖ تحديد التقدير الوقتي اللازم لإنهاء كل خطوة.
- ❖ تحديد الوقت المستغرق في تنفيذ كل خطوة أو إجراء.
- ❖ الملاحظات المدونة من طرف كل موظف مسؤول عن أي إجراء قام بتنفيذه.
- ❖ توقيع الشخص المسؤول عن انجاز كل إجراء.

وهذا البرنامج هو خطة محكمة الأطراف لأجل تحقيق أهداف معينة وفق مبادئ مهنية متعارف عليها، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع وتعليمات فنية واجبة التنفيذ من قبل مساعديه.

ونشير إلى أن هناك نوعين من برامج المراجعة وهما[2]:

1- برامج المراجعة الثابتة: وهي نماذج مرسومة وثابتة الخطوات حيث يطلب من مساعدي المراجع الالتزام بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر، في ضل المعلومات والبيانات التي يحصل عليها من المؤسسة.

2- برامج تدقيق متدرجة: هذا النوع يهتم بوضع الخطوط العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل فيتم تقريرها أثناء أداء العملية.

الفرع الثالث: الأشراف على مهمة المراجعة وأوراقها:

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى إشراف المراجع على عملية المراجعة بالإضافة إلى السجلات والملفات التي يحتفظ بها للإدلال عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال هذه العملية.

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن،2009، ص 139.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات النظرية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص ص: 212-213.

أولا- الأشراف على مهمة المراجعة:

نقصد بالإشراف في عملية المراجعة متابعة المراجع لهذه العملية و وتوزيعه للمهام على أعضاء فريقه، كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض منه للسلطة، رغم ذلك فهو يبقى مطالب بالاطلاع الدائم على الأعمال التي يقومون بها باعتباره المسؤول الأول والأساسي على القيام بهذه العملية[1].

ويمكن تلخيص أهم خطوات الإشراف في ما يلي:

- ❖ لفت انتباه المراجعين المساعدين نحو أهداف المراجعة وتوجيههم لسعي نحو تحقيقها.
- ❖ إسناده لكل مهمة من مهام المراجعة إلى الشخص الكفء والقادر على انجازها.
- ❖ قضاءه على الخلافات في وجهات النظر بين فريق العمل.
- ❖ ترتيب المهام حسب أهميتها وأولوياتها.
- ❖ فحص وتحليل الأداء اليومي لفريق العمل بغرض الاستغلال الأمثل لطاقات والموارد.
- ❖ التوجيه المستمر للمساعدين من اجل تفادي التماطل في أداء مهامهم، قصد احترام عاملي الوقت والتكلفة.
- ❖ تشجيع المساعدين عن طريق التحفيز المادي والمعنوي قصد الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

ومما لاشك فيه أن مدى نطاق هذا الإشراف يعتمد على مهارة وكفاءة فريق المراجعة فضلا عن درجة تعقيد عملية المراجعة[2].

ثانيا- أوراق المراجعة:

أوراق العمل هي سجل المراجع والإجراءات التي تم تطبيقها في الفحوصات التي تمت والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها وكل قرار من إقرارات الإدارة كما أنها سجل للبرهان على أن المراجع قد قام بالمراجعة حسب المعايير المتعارف عليها.

يختلف شكل ومحتوى أوراق عمل المراجعة من عملية مراجعة إلى أخرى نتيجة انعكاس بعض الأمور كاختلاف حجم وطبيعة وتعقد أنشطة العميل، والنظام المحاسبي المتبع وضوابط الرقابة الداخلية المطبقة، بالإضافة إلى احتياجات فريق العمل من الإشراف والتوجيه. وبغض النظر عن هذا فان هناك بعض المستندات

---

[1] ديلمي ناصر الدين، **دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية** ،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس سطيف-1-، الجزائر، 2018/2017،ص: 18.

[2] وليم توماس، امرسون هنكي،**المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص: 276.

التي يتطلب وجودها في كل عملية مراجعة بالإضافة إلى تلك المستندات التي يتم تنظيمها منطقيا إما في ملف المراجعة الدائم أو ملف المراجعة الجاري.

1- ملف المراجعة الدائم: يحتوي هذا الملف على مستندات دائمة تحتوي معلومات تفيد لأكثر من سنة مالية و تكون مطلوبة في كل عملية مراجعة[1].

2- ملف المراجعة الجاري: تختلف محتويات الملف الجاري بحسب طبيعة نشاط العمل، ويتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة مع أدلة الإثبات التي جمعها المراجع[2].

المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من بين أولى المهام الذي يتعين على المراجع الخارجي القيام بها قصد التعرف على مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعناصرها:

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام المراجع الخارجي والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج المراجعة، وتحديده لمدى الاختبارات التي سيقوم بها.

أولا- تعريف نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من التعاريف ، نذكر منها ما يلي:

وفقا لنشرة معايير المراجعة عرفت الرقابة الداخلية على أنها " خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المنشأة بهدف حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الثقة والاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية"[3].

وتعرف كذلك على أنها "مجموعة مترابطة من العناصر الرئيسية والتي تمثل الأعمدة أو الركائز الأساسية، وهذه العناصر يتم تصميمها لتحقيق الأهداف المرسومة"[4].

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص ص: 443-445.

[2] خالد مصطفى الشيخ، **إجراءات مراجعة الحسابات وفقا لمتطلبات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى**، د.د.ن، 2015، ص: 99-100.

[3] أمين السيد احمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر، 2001، ص 2.

[4] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**،الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، 2017، ص:279.

ثانيا- عناصر نظام الرقابة الداخلية:

يجب على مراجع الحسابات أن يدرك أن نظام الرقابة الداخلية يبنى على أسس وعناصر رئيسية تمثل مقومات هذا النظام، نتطرق لها في ما يلي[1]:

1- وجود هيكل إداري تنظيمي واضح: يعتبر من العناصر الهامة لتحقيق الاستقلال الوظيفي بين مختلف الإدارات، ويرجع هذا إلى قاعدة الفصل بين المسؤوليات الوظيفية قصد الحماية من الأخطاء المتعمدة أو غير ذلك، خاصة فيما يتعلق بالوظائف التي تسمح بحدوث التلاعب مع إمكانية إخفاءه.

2- وجود نظام محاسبي سليم: إن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و النظام المحاسبي هي علاقة تكامل، لان سلامة هذا الأخير تساهم بشكل كبير في توفير نظام رقابة داخلية فعال.

3- الضبط الداخلي: هو مجموعة من الإجراءات التي يتم تصميمها قصد منع الأخطاء واكتشاف الغش والتحريفات من جهة، والتطوير المتواصل في أداء العمل من جهة أخرى، وتتحقق أهمية الضبط الداخلي بإتباع إجراءات سليمة في تنفيذ الأعمال، وهيكلتها على أساس وسائل الرقابة الإدارية والمحاسبية.

4- قياس الأداء: يمكن الوصول إلى نظام رقابة فعال من خلال وجود معدلات جيدة لقياس أداء المؤسسة، وكما هو معروف أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة هي عملية القياس، إذ نستطيع قياس الأداء من خلال معدلات الربحية أو الحصة السوقية.....

5- إدارة المراجعة الداخلية: إن نظام الرقابة الداخلية لا يكتمل بدون إدارة مراجعة داخلية فهذه الأخيرة هي بمثابة الأساس للنظام.

6- تمتع الموظفين بالكفاءات اللازمة داخل المؤسسة: ويتحقق هذا بتقسيم الوظائف وتحديد المؤهلات العلمية والعملية الواجب توفرها في كل موظف في أي قسم من أقسام المؤسسة.

7- المراجع الخارجي: يقوم المراجع الخارجي بفحص عناصر مختلفة للرقابة الداخلية أبرزها المخطط التنظيمي للمؤسسة، فإذا كانت مصالحها وأقسامها مستقلة في تنظيمها، فان هذا يسهم بشكل كبير في تحقيق الرقابة الداخلية.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص ص: 286-290.

الفرع الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية هو المحدد الأساسي لطريقة المراجعة المعتمدة في المؤسسة، وكذا حجم المفردات المراد اختيارها، وبغية تقييم هذا النظام بات من الضروري على هذا الأخير الاعتماد على عدد من الأساليب أهمها ما يلي:

1- قائمة الاستقصاء: أساس هذه الطريقة هو استخدام المراجع لطريقة الاستقصاء أي التحري والتقصي حول القواعد والأساليب المعتمد عليها في تنفيذ مختلف عمليات المؤسسة، بهدف توثيق إجابات العميل على التساؤلات الموجهة للمسؤولين عن وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة[1].

ويتم تصميم هذا النموذج على ساس إجابتين اثنين، حيث تشير الإجابة بنعم إلى نقاط القوة في النظام، في حين تشير كلمة لا إلى نقاط الضعف فيه، مما يسهل عمل المراجع في اكتشاف مواطن الضعف من خلال الاطلاع على التساؤلات المقابلة للإجابة بالنفي.

2- خرائط التدفق: خريطة التدفق هي عبارة عن رسم تصوري وتعبير شكلي باستخدام مجموعة من الرموز المتعارف عليها عالميا،أو جملة من الأحداث المتلاحقة التي يتم تصميمها بهدف وصف تدفق العمل، ومن خلالها يتمكن المراجع من الاستيعاب الجيد للنظام، وتحديد نقاط القوة والضعف فيه على ضوء ما يمكن حدوثه من أخطاء و إذا كان من الممكن اكتشافها ومعالجاتها عن طريقه[2].

3- التقرير الوصفي: يعتمد هذا التقرير على استخدام قوائم استقصاء لا تهدف إلى تقديم أسئلة لفحص النظام من خلال الإجابة عليها، بل أساسها أن يطلب المراجع من مساعديه تقريرا يبين فيه الإجراءات المتبعة في المؤسسة بالنسبة لكل عملية من العمليات، مع وصف نظام الرقابة وطرق تدفق المستندات والملفات ..الخ ، ويتناسب هذا النوع مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لان نظام الرقابة فيها يكون محدودا أو ضعيفا[3].

4- الملخص التذكيري: وهو بيان تفصيلي للإجراءات التي تصف أي نظام سليم لرقابة الداخلية، ويستعمل من طرف مساعدي المراجع قصد الاسترشاد به عند قيامهم بعملية فحص النظام في أي مؤسسة[4].

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص:14.

[2] المرجع نفسه، ص: 14.

[3] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص: 187.

[4] المرجع نفسه، ص ص:187-188.

الفرع الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتم تقييم هذا النظام بإتباع الخطوات التالية[1]:

1- جمع الإجراءات: من خلال جمع المراجع للإجراءات المكتوبة يستطيع التعرف على نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، فيقوم بتدوين ملخصات مكتوبة وغير مكتوبة حولها، بواسطة المعلومات التي يتحصل عليها من جراء حواره مع القائمين بهذه العملية، مما يمكنه من رسم خرائط التتابع والرسوم البيانية للمستندات المستخدمة والبيانات المتدفقة عنها وكذا المصالح المسؤولة.

2- اختبارات الفهم: يسعى المراجع خلال هذه الخطوة إلى محاولة فهم النظام المتبع في المؤسسة، ويجب أن يتأكد من انه فهم كل جزء من أجزاءه وانه لخصه بطريقة جيدة بعد ملاحظته للعمليات والأحداث.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يستطيع المراجع إصدار حكم مبدئي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك باستخراجه لنقاط القوة والضعف فيه. وغالبا ما يستعمل المراجع في هذه الخطوة استمارات مغلقة تتضمن إجابتين إما نعم أو لا، مما يسهل عليه تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه نظريا.

4-اختبارات الاستمرارية: في هذا النوع من الاختبارات يتأكد المراجع بان نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم المبدئي للنظام هي نقاط قوة فعلية، أي أنها مطبقة في واقع المؤسسة بصفة دائمة ومستمرة.

5-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

من خلال النتائج المتوصل إليها في اختبارات الاستمرارية (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المراجع حوصلة في وثيقة تفصيلية، يبين من خلالها أثار ذلك على البيانات المالية، مع عرض اقتراحات بهدف تحسين الإجراءات المتبعة في المؤسسة.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات

من معايير العمل الميداني التي نص عليها المعيار الثالث جمع أدلة الإثبات وقرائنها التي تساعد المراجع الخارجي في تكوين رأيه الفني المحايد، ونتطرق إليها فيما يلي[2]:

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص: 72-75.
[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ص-ص:127-129.

الفرع الأول: أنواع أدلة الإثبات وقرائنه:

هنالك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في المراجعة ونذكرها مع الشرح فيما يلي:

1- الوجود الفعلي: التأكد من الوجود الفعلي للأدلة يعتبر دليل قوي على وجودها، أما بخصوص الملكية وصحة التقييم فيستعان بأدلة وقرائن أخرى، لأن وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له.

2- المستندات: تعتبر المستندات من أكثر الأدلة استعمالا من طرف المراجع، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع نذكرها فيما يلي:

أ- مستندات تستعمل داخل المؤسسة لكنها معدة خارجها مثل: فواتير الشراء.

ب- مستندات تستعمل خارج المؤسسة لكنها معدة داخلها مثل: فواتير البيع وإيصالات القبض.

ج- مستندات مستعملة داخل المؤسسة ومعدة داخلها مثل: الدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها.

يعتمد المراجع على هذه الأنواع بصفة تنازلية كما هو موضح في الأعلى، حيث تكون المستندات الآتية من خارج المؤسسة ذات مصداقية أكثر من تلك المستندات المعدة في داخل المؤسسة، ويقوم المراجع بالتأكد من صحة المستندات من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

3- الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة: تلك الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من أشخاص أو عملاء خارج المؤسسة، حول صدق كشوفات المؤسسة وحساباتها.

4- الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: يحتاج المراجع إلى إقرارات من الإدارة، إذا صادف أمورا ومسائل لم يستطع الحكم عليها بنفسه.

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: للنظام الداخلي للمؤسسة وصحة أدلة الإثبات علاقة طردية، حيث كلما كان نظام الداخلي سليم ومتين كلما كانت أدلة الإثبات قوية وصحيحة.

6- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: يمكن أن تحدث خلال الفترة اللاحقة لعملية المراجعة بعض الأمور التي قد تكون دليل إثبات على صحة بعض العناصر أو العمليات.

7- **صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية:** يقوم المراجع بالتأكد من العمليات المحاسبية بنفسه، ويتحقق منها ومن نتيجتها لتكون قرين إثبات قوي.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في كمية أدلة وقرائن الإثبات:

حتى يتمكن المراجع من إعطاء رأي حول صحة وعدالة القوائم المالية، يجب عليه أن يجمع العديد من دلائل الإثبات التي تتأثر بمجموعة من العوامل نذكر منها ما يلي[1]:

1- الأهمية النسبية للعنصر: كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص، كلما استوجب ذلك الحصول على قدر أكبر من الدلائل والقرائن التي تؤيد سلامة هذا العنصر أو عدمها، والعكس أما إذا كان العنصر قليل الأهمية.

2- احتمال وقوع الأخطاء أو تلاعب في العنصر محل الفحص: كلما كان العنصر محل الفحص معرض للتلاعبات والاختلاسات، كلما كان على المراجع أن يجمع حوله أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن، وكلما كان هذا الاحتمال صغير فانه يكتفي بقدر قليل من الأدلة والقرائن.

3- تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة: الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة، حيث إذا فاقت التكلفة المنفعة أو الفائدة المرجوة من الحصول على الدليل، يجب على المراجع أن يلجأ إلى بدائل أخرى أقل تكلفة.

4- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: كلما كان نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية كلما قلت الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها، أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا فان على المراجع توسيع نطاق فحصه وان يزيد من كمية الأدلة والقرائن.

5-حجية الأدلة والقرائن: تختلف قوة حجية أدلة الإثبات من دليل إلى أخر، وقد تم وضع بعض الأسس والاعتبارات التي يمكن للمراجع أخذها بعين الاعتبار في عملية جمع أدلة الإثبات والمتمثلة في الأتي[2]:

أ- الجهة التي تم الحصول على الدليل منها:الدلائل المتحصل عليها من مصادر خارجية أقوى حجية من المتحصل عليها من مصادر داخلية.

ب- جودة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: درجة الاعتماد على أدلة الإثبات المعتمدة في ظل نظام رقابي داخلي فعال أكثر من الدلائل المعدة في ظل نظام رقابي غير فعال.

ج- طرق الحصول عليها: الدليل الذي يحصل عليه المراجع بنفسه أكثر حجية من الدلائل الأخرى الآتية من الغير.

---

[1] عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق، ص ص: 81-82.

[2] زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص ص: 153-154.

د- الموضوعية: تقسم إلى أدلة ذاتية تعتمد على التفسير الشخصي وهي أقل حجية من الأدلة الايجابية التي تعتمد على الوجود الفعلي.

المطلب الرابع: إعداد التقرير

التقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لمعلية المراجعة الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، ومن خلال هذا التقرير يقوم المراجع بالتحدث عن نتيجة فحصه للقوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، و يتم إعداد هذا التقرير بالاعتماد على مجموعة من المعايير.

الفرع الأول: معايير إعداد التقرير

يتم إعداد تقرير المراجع استنادا على جملة من المعايير الموضوعة، وتنقسم هذه المعايير إلى أربعة أقسام نذكر منها ما يلي[1]:

1- يجب أن ينص التقرير على مدى ملائمة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المطبقة.

2- يبين تقرير المراجع مدى التزام المؤسسة في تطبيق الطرق المحاسبية بين الفترات المالية، أي ثباتها في استخدام هذه الطرق، الأمر الذي يجعل من عملية مقارنة القوائم المالية ممكنة من سنة إلى أخرى، وتتأثر هذه المقارنة بثلاثة مراحل هي:

- التغير في تطبيق المبادئ المحاسبية، كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص عند حساب الإهتلاكات.
- التغيير في بعض الظروف الخاصة بالمشروع، دون أن يتضمن هذا التغيير تحولا في المبادئ المحاسبية المستعملة.
- التغيير في بعض الظروف الخاصة بالمشروع، ويكون هذا التغيير ليس له صلة بالمحاسبة، كمثال على ذلك شراء فرع جديد أو الاستغناء عن مشروع.

3- مراجع الحسابات هو المسؤول عن إبداء رأيه حول مدى ملائمة وصحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وكفايتها، من خلال إعداد تقرير يوضح فيه جميع هذه العناصر، في حالة وجود حاجة إلى إضافة معلومات أخرى ذات أهمية يبين ذلك من خلال ملاحظات يرفعها مع تقريره.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص ص:116-131.

4- أن يبدي مراجع الحسابات رأيه في تقرير حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء رأيه فيجب أن يذكر أسباب الامتناع.

5- يقوم مراجع الحسابات بالفحوص اللازمة التي تكون له سندا عند إبداء رأيه حول تماشي القوائم المالية مع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، وتنطوي هذه الفحوص على جميع الإجراءات التي يراها المراجع ضرورية في تلك الفترة.

الفرع الثاني: العناصر الأساسية لتقرير المدقق:

يجب أن يتضمن تقرير المراجع العديد من العناصر منها[1]:

1- عنوان التقرير: للتفريق بين تقرير المراجع والتقارير الصادرة من جهات أخرى، يجب أن يحتوي تقرير المراجع على عنوان مناسب.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير: يوجه تقرير المراجع إلى الجهة التي عينته كمراجع لحساباتها.

3- الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية): يجب أن تتضمن ما يلي:

- يجب أن يتضمن تقرير المراجع البيانات الخاضعة للمراجعة.
- ينص التقرير على أن مسؤولية المراجع تنحصر على إبداء رأي فني محايد، وأن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد البيانات المالية.
- يقوم المراجع بتدقيق البيانات المالية، التي تقوم الإدارة بإعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتبعة.

4- فقرة النطاق: يجب أن تتضمن فقرة النطاق ما يلي:

يجب أن يصف تقرير المراجع نطاق المراجعة.

يجب أن يتضمن هذا التقرير بيان بأن عملية المراجعة تم التخطيط لها وتنفيذها.

5- فقرة الرأي: يعبر المراجع عن طريق إبداء رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية توضح بصورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتنص هذه الفقرة على رأيه بشكل صريح وواضح.

6- عنوان المدقق: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص، 120-122.

7- **توقيع المدقق:**يوقع التقرير باسم المراجع أو بالإسم الشخصي له أو كلاهما معا حسب ما هو مناسب.

الفرع الثاني: أنواع التقارير:

تتعدد التقارير التي يعدها المراجع وفقا للزاوية التي ينظر إليها[1]:

أولا- من حيث درجة الإلزام في إعدادها:تنقسم التقارير من حيث درجة الالتزام إلى نوعين هما:

1- التقارير الخاصة: وهي تقارير لم ينص عليها القانون، تكون متعلقة بمهام محددة وخاصة.

2- التقارير العامة: وهي تقارير نص عليها القانون يعدها المراجع تماشيا مع النصوص القانونية.

ثانيا- من حيث محتوياتها من معلومات: يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها إلى الأنواع التالية:

1- التقرير القصير: هي تقارير تتكون من جزء خاص بفقرة النطاق يبين فيها المراجع الإجراءات المتخذة في عملية المراجعة والغرض منها، وجزء آخر خاص بفقرة الرأي يتضمن الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات حول البيانات المالية للمؤسسة محل عملية المراجعة.

2- التقرير المطول: تقدم هذه التقارير عادة للإدارة بصفة خاصة، يتضمن هذا النوع من التقارير جميع الأمور التفصيلية المتعلقة بشرح الأخطاء التي يكتشفها المراجع أثناء قيامه بعمله، أو توصياته حول النظام المحاسبي للمؤسسة وتطوير أنظمتها الرقابية الداخلية.

ثالثا: التقارير من حيث إبداء الرأي: تنقسم التقارير من حيث إبداء الرأي إلى الأقسام التالية:

1- **الرأي المطلق** :إذا كانت القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة عادلة وتعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة، وعدم إيجاد المراجع لأي من الأخطاء أو الملاحظات التي تؤثر على هذه القوائم، يقوم بإصدار رأي من دون تحفظات.

2- **الرأي المتحفظ:** عند قيام المراجع بعملية المراجعة، يمكن أن يصادف بعض من الأخطاء أو اعتراضات تؤثر على صحة القوائم المالية، في هذه الحالة يجب أن يقوم بذكر هذه التحفظات في تقريره.

3- **الرأي السلبي(المعاكس):** يلجأ المراجع إلى إعطاء رأي سلبي معاكس في حالة إيجاده لنقائص و ملاحظات تؤثر على صحة القوائم المالية بشكل كبير، فيكون الرأي بتحفظ غير كافي للإفصاح عن التضليل والنقص الموجود في القوائم المالية.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص: 93-101.

4- الامتناع عن إبداء الرأي: في حالة عدم كفاية أدلة الإثبات وعدم ملائمتها لعملية المراجعة، بالإضافة إلى وجود قيود أو عراقيل تعيق المراجع عن ممارسته لعمله بشكل فعال أو وجود نتائج خاطئة تؤثر على القوائم المالية، يمكن له أن يمتنع عن إبداء رأيه لصعوبة تكوين رأي موحد كوحدة واحدة عن صحة البيانات.

خلاصة الفصل:

لقد تناولنا في هذا الفصل المراحل والتطورات التي مرت بها مهنة المراجعة الخارجية، حيث أن هذا التطور كان يتماشى مع التطور الذي حصل على مستوى المؤسسات الاقتصادية من تغيرات وتشعبات داخلها مما أدى إلى ضرورة الاهتمام بهذه المهنة، والتي تعتبر عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي من اجل تحديد درجة التوافق بين النتائج والمعايير الموضوعة وتوصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية، ولقد تعددت أهداف المراجعة بما يخدم ويحقق غاية كل نوع من أنواعها، حيث أن هذه الأهداف كانت وليدة الأهمية الكبيرة لدى مستخدمي القوائم المالية، نظرا لما يحتله رأي مراجع الحسابات من أهمية كبيرة قصد اتخاذ قراراتهم، ولإصداره هذا الرأي يجب أن يتقيد بمجموعة من المبادئ والفروض ويخضع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها وذلك بغية إثبات مدى مطابقة بيانات القوائم المالية للمؤسسة لمركزها المالي وصورتها الحقيقية. وبما أن معايير التدقيق عبارة عن قوانين وأنظمة موضوعة من قبل هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المراجع، فكان السبب في وجودها هو إعطاء قياس موحد لعمل المراجع الخارجي الذي يمر بمجموعة من المراحل، بدايتها تكون بقبول المهمة وإعداد برنامج المراجعة، ومن ثم تقييم نظام الرقابة الداخلي وجمع أدلة الإثبات ليصل في الأخير إلى إبداء رأيه الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي.

الفصل الثانى

مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية

تمهيـــد.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية.

المبحث الثاني: الإطار العملي للإجراءات التحليلية.

المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية.

خلاصـــة الفصـــل.

تمهيد:

تعد الإجراءات التحليلية من الأساليب الحديثة للمراجعة، حيث تسمح بتخفيض جهد وتكلفة القيام بهذه العملية، فهي أداة ذات كفاءة وفعالية لتحديد حجم الاختبارات التفصيلية التي يجب على المراجع القيام بها من اجل إبداء رأي سليم في القوائم المالية محل المراجعة في ضوء ثقته في نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، وتستخدم الإجراءات التحليلية بعض المؤشرات والنسب المالية ،بالإضافة إلى تحليل الاتجاهات وفحص البنود والعلاقة بينها والتطور التاريخي لها، كما يتم استخدام التوقعات، لتحديد حجم الاختبارات التي يجب على المراجع القيام بها.

وتعتبر الإجراءات التحليلية في المراجعة إحدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المراجع عند إعداده لبرنامج عمل المراجعة، حيث يركز على البنود التي يتوقع أن تكون فيها أخطاء، كما يطلب أدلة إثبات إضافية عندما يكون نظام الرقابة الداخلي لا يمكن الاعتماد عليه، أو لعدم كفاية التقارير والإفصاح في القوائم المالية.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

- ✓ **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية.**
- ✓ **المبحث الثاني: الإطار العملي للإجراءات التحليلية.**
- ✓ **المبحث الثالث: دور استخدام الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية.**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية

تعتبر المراجعة التحليلية واحدة من أكثر أدوات المراجعة فائدة للقيام بدراسة وتحليل البيانات أو المعدلات والاتجاهات المالية، علما انه يمكن استخدام إجراءاتها في مرحلة التخطيط لتحديد اتجاهات عمليات المؤسسة وتحديد الجوانب المهمة لإعطائها المستوى الملائم من التركيز والفحص كما تستخدم الإجراءات التحليلية في جميع مراحل المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية

ظهر مفهوم الإجراءات التحليلية منذ القدم لكن الأدوات المستخدمة في هذا الأسلوب كانت تتسم بالبساطة إلا أن هذا المفهوم شهد تطورا كبيرا من خلال اهتمام الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة به.

وسيتم من خلال هذا المطلب التعرف على أهم التعاريف الواردة بشأن الإجراءات التحليلية، و من ثم التطرق إلى أنواعها.

الفرع الأول: تعريف الإجراءات التحليلية

تعددت تعاريف الإجراءات التحليلية نذكر منها ما يلي:

عرفت بأنها " تحليل النسب ذات الأهمية (الضرورية) وتشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة العلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ به"[1]

كما عرفت أيضا على أنها :" أداة تستخدم في مقارنات والعلاقات للتأكيد على أن أرصدة الحسابات معقولة والمثال على ذلك مقارنة إجمالي العائد في السنة المالية مع مثيله في السنوات الماضية. ولتحقيق أهداف المراجعة قد تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب"[2].

وتعرف حسب معيار التدقيق الدولي رقم "520" الموسوم (الإجراءات التحليلية) المصدر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها:" إجراءات تقييم المعلومات التي أعدت للدراسة والمقارنة من خلال تقييم البيانات المالية مع بعضها البعض ومع البيانات غير المالية لإيجاد العلاقات المعقولة وتحديد التقلبات والعلاقات التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقع بمقدر كبير"[3].

---

[1] احمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 458

[2] ثناء علي القباني، **مراجعة تشغيل البيانات الكترونيا**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص: 371.

[3] عميرش إيمان، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس –سطيف1–، الجزائر،2016–2017، ص:7.

كما عرفها مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) *على أنها: "تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الظاهرة بين البيانات المالية وغير المالية، وتتضمن مقارنات للمبالغ المسجلة مع التوقعات من قبل مراقب الحسابات"[1].

من خلال هذه التعاريف نستنتج تعريف شامل للإجراءات التحليلية: إن تطبيق الإجراءات التحليلية من جانب المراجع يحقق المصداقية التي نص عليها دليل المراجعة العام عن طريق جمع أدلة الإثبات وتحليلها بشكل موضوعي، لأنه يتيح له عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية والغير مالية، وذلك بهدف تحديد الفرو قات أو التغيرات في الأرصدة والبيانات، ثم تحديد أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمراجع أن يتوصل إلى أسباب هذه المتغيرات، كما أن تطبيق الإجراءات التحليلية يتيح للمراجع في مرحلة التخطيط الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة، والتي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يراجعها".

الفرع الأول: أنواع الإجراءات التحليلية

يمثل الجانب الأهم عند استعمال الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة في اختيار النوع المناسب لها، ويوجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية نوضحها كما يلي:

1- مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه:

ينتج عن مقارنة المعلومات المالية للجهة محل الفحص مع البيانات التي تمثل إجمالي النشاط للجهات الأخرى التي تزاول نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، مؤشرات عن احتمال و وجود فشل مالي وتساعد في فهم المؤسسة محل الفحص، ومن عيوب هذا النوع أن بيانات النشاط تعتمد على متوسطات حسابية عامة، تختلف طريقة حسابها من مؤسسة إلى أخرى، لذلك يمكن أن لا تحمل هذه المقارنات أي معنى أو دلالة، مما يؤثر على درجة الاعتماد عليها، وهذا لا يعني عدم إجراء المقارنة مع بيانات النشاط، ولكن يجب الحذر في تفسير النتائج[2].

2- مقارنة بيانات الجهة المراد مراجعتها مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة:

يتم مقارنة النسب والمؤشرات للجهة محل المراجعة للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية للسنة الحالية، فإذا لاحظ المراجع ارتفاع أو انخفاض في أحد هذه النسب أو المؤشرات، وجب عليه أن يتنبأ بهذه الانحرافات اعتمادا على خبرته المهنية، بالإضافة إلى جمع أدلة الإثبات للتأكد من وجود تلك الانحرافات.

---

[1] محمود كمال مهدي، **الاجراءات التحليلية في التدقيق**، د.ط، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2001، ص ص: 5، 6.

* **AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants.

[2] ساري حامد العبدلي، **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين**، شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت،2011، ص ص:38-39.

تتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم المراجع فيها بمقارنة بيانات المؤسسة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في فترات سابقة وفي ما يلي أمثلة عن ذلك[1]:

أ- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة: حتى يتمكن المراجع من المقارنة بكل سهولة بين كل من أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة، يقوم بوضع أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل وأرصدة ميزان المراجعة التي تم إعدادها في السنة الحالية في عمود آخر على نفس ورقة العمل، وهذا من أجل تحديد الأرصدة ذات الأهمية الأكبر.

ب- مقارنة تفصيل إجمالي الرصيد مع ما يقابله في السنة السابقة: يمكن للمراجع أن يقارن إجمالي الرصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة، ومنها يتمكن من تحديد الأرصدة التي تتطلب فحصا إضافيا.

ج- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة: يعتبر هذا النوع الأفضل بين النوعين الآخرين المذكورين سابقا، وهذا راجع إلى أن المقارنات بين البيانات المالية وما يقابلها في السنوات السابقة لا تأخذ بعين الاعتبار نقص نشاط عمل الجهة محل الفحص أو نموه، فطريقة حساب النسب ومقارنتها مع السنوات السابقة استطاعت التغلب على ذلك العيب، مما أدى إلى إيجاد نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية.

3- مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للمراجعة مع توقعاتها:

تقوم معظم المؤسسات بإعداد موازنات تقديرية عن نتائج التشغيل و الفترات المحاسبية ثم مقارنتها مع البيانات الفعلية، فقد يشير إجراء الفحص للجوانب الهامة التي توجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية، إلى وجود انحرافات والعكس صحيح، ويمكن للإدارة أن تقوم بإدخال تعديلات على البيانات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنات التقديرية، وعند قيام المراجع بالفحص لن يجد أية اختلافات رغم وجود انحرافات في القوائم المالية، و حتى يتوصل المراجع إلى اكتشاف تلك التحريفات يجب أن يتناقش مع الإدارة حول طريقة إعداد الموازنة، مع تنفيذ خطوات المراجعة بتقدير خطر الرقابة[2].

[1] ساري حامد العبدلي ، مرجع سابق، ص ص:38-39.

[2] إياد رشيد القريشي، مرجع سابق، ص ص:197-198.

4- مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للمراجعة مع توقعات المراجع الخارجي:

يقوم المراجع ببناء توقعات لأرصدة القوائم المالية عن طريق القيام ببعض العمليات المحاسبية، حيث تمثل توقعاته القيمة التي من المفروض أن تعبر عليها أرصدة الحسابات في ظل علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل[1].

5- مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للمراجعة باستخدام بيانات غير مالية:

هذا النوع يستخدم لتقدير بعض الأرصدة مثلا وبفرض أن المراجعة الخارجية تمت في احد الفنادق، يمكن للمراجع أن يحدد عدد الغرف في الفندق، معدل سعر الغرفة الواحد *معدل الأشغال[2].

المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية وفق المعيار الدولي رقم "520 "

إن المعيار الدولي رقم"520" يهدف إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة[3].

الفرع الأول: نطاق معيار التدقيق الدولي

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا انتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية ("الإجراءات التحليلية الجوهرية"). كما يتناول مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية.

ويتناول معيار التدقيق الدولي 315 (المنقح) الانتفاع بالإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تقييم مخاطر. ويتضمن معيار التدقيق الدولي 335 متطلبات وإرشادات متعلقة بطبيعة إجراءات التدقيق وتوقيته ونطاقها ردا على المخاطر المقيمة، وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية جوهرية.

[1] إياد رشيد القريشي، مرجع سابق، ص: 198.

[2] المرجع نفسه ، ص: 199.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين: **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية"**، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، إصدار 2015. ص ص: 447-448..

الفرع الثاني: تعريف المعيار والهدف منه:

أولا–التعريف:

لأهداف معايير التدقيق الدولية، يقصد بمصطلح " الإجراءات التحليلية " تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا تحقيقا يعد ضروريا لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير.

ثانيا– الهدف من المعيار:

تكمن أهداف المدقق في:

– الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية.

– وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين الاستنتاج الكلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.

الفرع الثالث: المتطلبات

أولا– الإجراءات التحليلية الجوهرية:

عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية، سواء لوحدها أو مع اختبارات التفاصيل، باعتبارها إجراءات جوهرية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 335، ينبغي على المدقق:

✓ تحديد ملائمة الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات التأكيد المعينة ، أخذا بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لعمليات التأكيد هذه.

✓ تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات القيم أو النسب المسجلة، أخذا بعين الاعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة وملائمة المعلومات المتوفرة والرقابة على العملية.

✓ وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الذي قد يتسبب وحده أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية.

✓ تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق.

ثانيا- الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الاستنتاج الكلي:

ينبغي على المدقق وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق في تكوين استنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.

ثالثا- نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية:

إذا أظهرت الإجراءات التحليلية التي تم أداءها وفقا لهذا المعيار وجود تقلبات أو علاقات غير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو مختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، ينبغي على المدقق التحقق عن مثل هذه الفروق:

- الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ذات علاقة بردود الإدارة.

- أداء إجراءات تدقيق أخرى حسب ما تتطلبها الظروف.

المطلب الثالث: أهمية وأغراض الإجراءات التحليلية

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الخارجية يحقق الكثير من الأغراض التي تمكن المراجع من الوصول إلى رأي سليم حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية من خلال أهمية تطبيقها في مختلف مراحل تنفيذ مهمته.

الفرع الثاني: أهمية الإجراءات التحليلية

ازداد الاهتمام بتطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الخارجية نظرا للدور الكبير الذي تحققه، فاستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة يحقق المزايا التالية:

1- تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية: تستعمل الإجراءات التحليلية للتحكم في حجم الاختبارات الجوهرية التي يستخدمها المراجع الخارجي، ففي حالة عدم وجود تقلبات غير عادية في أرصدة حسابات القوائم المالية، فإن المراجع سيقوم بتضييق نطاق الاختبارات الجوهرية على مستوى هذه الأرصدة، أما إذا كان هنالك شكوك حول إمكانية وجود انحرافات جوهرية في هذه الأرصدة، فانه سيوسع من أداء الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية من اجل الحصول على دلائل إثبات كافية[1].

[1] عميرش إيمان، مرجع سابق، ص:14.

2- تفهم مجال عمل المؤسسة محل التدقيق: تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب المستعملة من اجل التوصل إلى معلومات حول نشاط المؤسسة ومجال عملها، حيث يتمكن المراجع الخارجي من خلال معرفته للمؤسسة من تخطيط عملية المراجعة بالشكل المناسب[1].

3- تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار: يتحقق المراجع من قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال استخدام النسب المالية، فعند إيجاده أن نسب الديون الطويلة الأجل إلى نسبة حقوق الملكية مرتفعة مع انخفاض السيولة، فان ذلك يبين له وجود شك كبير بشأن قدرتها على الاستمرار[2].

4- التعرف على الأخطاء أو التحريفات المحتملة في القوائم المالية: قد تظهر التحريفات أو الأخطاء نتيجة اختلافات غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الحالية والبيانات المالية الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة[3].

5- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة الخارجية: يجب أن تكون الإجراءات أقل تكلفة بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية، فعلى سبيل المثال فان مراجعة النسب الخاصة بالمبيعات والمدينون تكون أقل تكلفة عن إرسال المصادقات إليهم[4].

الفرع الثاني: أغراض الإجراءات التحليلية

تستخدم الإجراءات التحليلية للأغراض الآتية:

أولا: الإجراءات التحليلية كإجراء لتقييم المخاطر

حتى يتمكن المراجع من فهم المؤسسة والبيئة التي تنشط فيها، يجب عليه تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر، فتطبيقها قد يكشف للمراجع نواح في المؤسسة لم يكن على علم بها، كما تساعده في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

كما يشير معيار التدقيق الدولي الموسوم رقم "315" – فهم المؤسسة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية– إلى أن الإجراءات التحليلية تساعد على معرفة وتحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب قد تشير إلى أمور لها دلالات بالنسبة للبيانات المالية والمراجعة، وعند أداء الإجراءات التحليلية

---

[1] المرجع نفسه، ص:.14

[2] رزق أبو الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا للمعايير التدقيق الدولية(الإطار النظري)**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015، ص: 189.

[3] المرجع نفسه، ص:189.

[4] المرجع نفسه، ص:189.

مثل إجراءات تقييم المخاطر يقوم المراجع بتطوير توقعات تبدو منطقية، وعندما تنتج مقارنة هذه التوقعات والمبالغ المسجلة أو التي تم تطويرها علاقات غير عادية أو غير متوقعة، على المراجع أن يقوم باعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية[1].

ثانيا: الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية:

تهدف الإجراءات التحليلية عند تطبيقها كإجراءات جوهرية، إلى تزويد المراجع بمستوى مناسب من الثقة في نظام الرقابة الداخلي، مما يمكن المراجع من الاقتناع بان مخاطر المراجعة الخارجية في أدنى حد لها، وقد بينت المعايير انه يجب عليه إذا قرر استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي[2]:

1- مدى ملائمة الإجراءات التحليلية الجوهرية للتأكيدات التي يتم التحقق منها، حيث تطبق الإجراءات التحليلية عندما تكون المعلومات القابلة للتطبيق ذات حجم كبير وهناك قابلية للتنبؤ بها عبر الزمن وحتى يقرر المراجع مناسبة استخدام الإجراءات التحليلية كإجراء جوهري فإنه يعتمد في ذلك على عوامل منها:

❖ مدى معرفة المراجع بالمؤسسة والنظام الداخلي لها، واحتمالية وجود أخطاء أو انحرافات في البنود ذات العلاقة، فكلما زادت المخاطر دل ذلك على ضعف نظام الرقابة الداخلية، وقلت درجة الاعتماد على هذه الإجراءات.

❖ إن هذه الإجراءات التحليلية قد تكون مناسبة عندما يتم تنفيذ الاختبارات التفصيلية على نفس التأكيد المحدد مثلا عند تدقيق قابلية الذمم للتحصيل فان المراجع قد يطبق الإجراءات التحليلية على أعمار المدينين.

2- مدى موثوقية البيانات المالية التي سيتم الاعتماد عليها في احتساب النسب وتطرير التوقعات على البيانات المالية.

3- ما إذا كان التوقع دقيقا بشكل كاف لتحديد التحريف المادي عند مستوى ثقة مرغوب.

كما أن هنالك بعض العوامل التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند تصميم الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية وهي:

❖ مدى ملائمة استخدام الإجراءات التحليلية.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 458.

[2] حسن عبد الله دندشله، **دليل التدقيق المالي إجراءات تفصيلية إستنادة لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي**، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2019، ص ص: 201- 202 .

- ❖ مصداقية البيانات المالية الداخلية والخارجية.
- ❖ بيان القدرة على وضع التوقعات بشكل كافي لتحديد الأخطاء الجوهرية.
- ❖ المقارنة بين التكلفة والمنفعة المرجوة.
- ❖ وجود العلاقات الملائمة بين البيانات المالية والغير مالية.
- ❖ المهارات الفنية والخبرة السابقة.

ثالثا:الإجراءات التحليلية كنظرة شاملة في نهاية عملية المراجعة الخارجية:

يجب على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة الخارجية، لتكوين النتيجة العامة عن ما إذا كانت البيانات المالية ككل تتفق مع معلومات المراجع عن نشاط المؤسسة، فالنتائج التي يحصل عليها يعتمدها لدعم النتائج المكونة أثناء المراجعة المنفردة لعناصر البيانات المالية والتي تساعده للوصول إلى النتيجة العامة لمدى معقولية البيانات المالية وعلى أية حال يمكن أيضا أن تحدد الإجراءات الأخرى المطلوبة لبعض الأقسام[1].

المبحث الثاني:الإطار العملي للإجراءات التحليلية

للقيام بتنفيذ عملية المراجعة الخارجية لابد على المراجع أن يتبنى إجراءات تحليلية يستخدمها في عملية فحصه للقوائم المالية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الخطوات وإتباع جملة من الأساليب مع تجاوز مختلف المشاكل والمعوقات التي تصادفه عند أداء مهمته.

المطلب الأول: خطوات تطبيق الإجراءات التحليلية

تعتمد الإجراءات التحليلية على مجموعة من الخطوات نذكر أهمها في ما يلي:

الخطوة الأولى: الحصول على المعلومات

يقوم المراجع في هذه الخطوة بالحصول على المعلومات سواء من مؤسسة العميل أو من خارجها، خاصة البيانات المالية وغير المالية. فالبيانات والمعلومات التي يسعى المراجع للحصول عليها قد تتمثل في تلك التي خضعت لعملية المراجعة مسبقا أو قد تكون بيانات اقتصادية وصناعية أو غير ذلك.

وان توفر البيانات والمعلومات عن المؤسسة محل عملية المراجعة يعتبر أمرا ضروريا للقيام بهذه العملية بكل كفاءة وفعالية. ومن المهم جدا التأكد من موثوقية المعلومات المتوفرة لديها إذ أن موثوقية هذه المعلومات

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص:260.

تتأثر بمصدرها وطبيعتها، حيث تقترح الدراسات البحثية استخدام البيانات الصناعية والاقتصادية والبيئية لأجل إدراك الفائدة المرجوة من الإجراءات التحليلية[1].

الخطوة الثانية: تكوين التوقعات

توجد تشكيلة من أنواع البيانات والمعلومات المتاحة للمراجع لوضع توقعاته للإجراءات التحليلية تتضمن[2]:

- ❖ المعلومات المالية عن فترات مطابقة مقارنة.
- ❖ النتائج المتوقعة مثل الموازنات والتنبؤات.
- ❖ العلاقات بين عناصر المعلومات المالية خلال الفترة.
- ❖ المعلومات المستخدمة من المؤسسات الممارسة لنفس النشاط.
- ❖ العلاقات بين المعلومات المالية والبيانات الغير مالية.

الخطوة الثالثة: تحديد مبلغ الفرق أو الانحراف الذي يمكن قبوله

إن قيمة الفرق بين التوقعات ورصيد القوائم الذي يمكن قبوله بدون فحص يمكن تحديده بالمبلغ الذي يعتبر تحريفا جوهريا. ورغم هذا يجب أن يتماشى هذا المبلغ مع درجة التأكيد المرجوة من هذا الإجراء، ففي حالة استخدام تحليل الانحدار فان البنود التي ينبغي فحصها يتم تعينها بواسطة النموذج الإحصائي على أساس درجة الدقة التي يحددها المراجع، في حين يستخدم هذا الأخير تقديره وحكمه المهني عند استخدام تحليل الاتجاه أو النسبة قصد تحديد القيمة المطلقة للانحراف أو النسبة المئوية للفرق الذي ينشأ خلال عملية الفحص[3].

الخطوة الرابعة: تقصي أسباب الانحرافات غير العادية (أسباب الفروق)

ويتم فحص التقلبات الغير عادية عن طريق مناقشة المسؤولين بالمؤسسة عن الأسباب التي أدت لحدوث هذه التقلبات ويجب على مراجع الحسابات عدم الاكتفاء بذلك بل يجب عليه الحصول على دليل إثبات إضافي يدعم ذلك، وعند تقييم هذه الأدلة الناتجة عن الإجراءات التحليلية يجب عليه أن يراعي دقة تطبيق الأساليب الفنية للإجراءات التحليلية، وطبيعة وكفاءة اختبارات المراجعة الأخرى، والتي تتكون من اختبارات الالتزام

[1] صالح عثمان محمد أبكر، **دور المراجعة التحليلية في زيادة جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص: 78.

[2] السيد احمد السقا، نصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد مدخل متكامل**، د.د.ن، طنطا، 2007، ص:130

[3] المرجع نفسه، ص:134.

بالإجراءات الرقابية وتفاصيل العمليات والأرصدة، فإذا ثبت أن اختبارات المراجعة الأخرى ذات كفاءة عالية ولم يتم اكتشاف أخطاء غير عادية، فيستطيع الحكم على أن دليل الإثبات المتحصل عليه معقول[1].

الخطوة الخامسة: تقييم وتوثيق الإجراءات التحليلية في المراجعة

ينبغي على المراجع أن يبين في أوراق المراجعة الخطة التي وضعها للقيام بالإجراءات التحليلية في المراجعة وما تحصل عليه من نتائج، لأجل التعرف على طبيعة وموضوعية الإجراءات المتخذة، كما يجب أن تشتمل أوراق المراجعة على إجراءات الفحص التحليلي وكذلك على المعلومات التي يرتكز عليها هذا الأخير، والمؤشرات والنسب المستخدمة فيه، والتقلبات غير العادية للبنود محل المراجعة مع إعطاء تفسير لهذه التقلبات والأدلة التي تدعم هذا التفسير، والنتائج التي تم التوصل إليها[2].

المطلب الثاني: أساليب تطبيق الإجراءات التحليلية

يمكن استخدام عدة طرق لأداء إجراءات الفحص التحليلي وذلك من خلال ثلاث مستويات:

الفرع الأول: الإجراءات التحليلية الوصفية غير الكمية

يعتمد المراجع وفق هذا الإجراء على نظرته الفاحصة المبنية على خبرته في مجال أداء مهمته للحكم على مدى معقولية أدلة الإثبات التي حصل عليه، وتشمل هذه الإجراءات ما يلي[3]:

1-الاستفسار: أي توجيه جملة من الأسئلة إلى شخص تكون لديه معلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة، تشمل هذه المعلومات النواحي المالية والمحاسبية.

2- التوقعات من نتائج المراجعة السابقة: كالأخطاء التي تم اكتشافها خلال عملية المراجعة السابقة بالإضافة إلى مقابلة المراجع السابق قصد تحديد النقاط التي يمكن أن تسبب عراقيل وصعوبات لعملية المراجعة الحالية.

3- مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية): وذلك من خلال الإطلاع على الكتب العلمية وأدلة المحاسبة والتدقيق الدولية، وعلى القوانين والتشريعات الحكومية، أو أي تشريعات أخرى يمكن أن يكون لها تأثير

---

[1] محمد أكرم أبو شرخ، **اثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012، ص:27.

[2] المرجع نفسه، ص:27.

[3] عبد الستار عبد المجيد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة البتراء، العدد الثاني، 2008، ص ص: 8-9.

على عمل المؤسسة والتقارير السنوية، وما صدر من السوق المالي عن المؤسسة موضوع المراجعة والمؤسسات المماثلة لها.

4- مراجعة المعلومات الداخلية (غير الكمية): وهذا من خلال مراجعة النظام الداخلي للمؤسسة وعقدها التأسيسي، وكذلك مراجعة محاضر مجلس الإدارة ووقائع اجتماعات الهيئة العامة والاطلاع على ملفات الموظفين، بالإضافة إلى التعرف على السياسيات المتبعة في تسويق وتوزيع المنتجات وكذا العقود المبرمة والتي يمكن أن تؤثر على عملية المراجعة مثل اتفاقيات القروض والعقود طويلة الأجل.

الفرع الثاني: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة

يعتبر أسلوب المقارنات البسيطة من أكثر الأساليب استخداما من طرف المراجع الخارجي خلال تنفيذ عملية المراجعة، ومن هذه الأساليب نذكر:

أولا: التحليل الأفقي والتحليل الرأسي

يعتمد المراجع الخارجي على مجموعة من الأساليب التقليدية لإجراء عملية فحص البيانات المالية تتمثل في:

1-التحليل الأفقي:

" إن التحليل الأفقي يعني دراسة النسب المئوية المالية لمؤسسة معينة على عدد من السنوات (من خمسة إلى عشر سنوات)، وذلك لاكتشاف أي أخطاء غير عادية أو أي انحرافات كبيرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج"[1].

2- التحليل الرأسي:

" يعرف التحليل الرأسي عن طريق التعبير عن كل بند في القوائم المالية كنسبة لبند واحد معين يشار إليه بمبلغ الأساس والذي يساوي دائما 100%، وهو يعادل إجمالي الأصول في قائمة المركز المالي، وإيرادات التشغيل في قائمة الدخل، وصافي الزيادة في النقدية خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية"[2].

ثانيا: مؤشرات التوازن المالي:

تسمح دراسة التوازن المالي بتقييم الملائمة والخطر المالي المتعلق بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة حيث نجد ان هناك عدة مؤشرات يستند إليها المحلل المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة ومن أهمها:

---

[1] عبد الحفيظ الأرقم، **التحليل المالي دروس وتطبيقات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 53.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 329.

1-رأس المال العامل: هو هامش السيولة الذي يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات أو ضغوطات مالية على مستوى الخزينة، وله عدة أنواع نذكر منها ما يلي[1]:

الجدول رقم (2-1): أنواع رأس المال العامل

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
رأس المال العامل الصافي	الأموال الدائمة- الأصول غير الجارية **أو** الأصول الجارية – الخصوم الجارية	يمثل هامش أمان مستعمل من طرف المؤسسة لمواجهة حوادث دورات الاستغلال التي تمس السيولة.
رأس المال العامل الخاص	الأموال الخاصة – الأصول الثابتة	يسمح رأس المال العامل الخاص بمعرفة مقدار الأصول الثابتة الممولة بالأموال الخاصة بدون ديون.
رأس المال العامل الإجمالي	= مجموع الأصول المتداولة	يمثل الأصول قصيرة الأجل الهدف من دراسته هو البحث عن قيمة المبالغ التي مولت بها المؤسسة أصولها الجارية
رأس المال العامل الأجنبي	الديون (الطويلة والمتوسطة الأجل)+ الديون قصيرة الأجل	يمثل مجموع الديون التي بحوزة المؤسسة والتي تحصل عليها لتمويل نشاطها

المصدر: من إعداد الطالبتين نقلا عن: بزقراري حياة، **دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص، ص: 25-28.

2-احتياجات رأس المال العامل: هو ذلك الجزء من حاجات تمويل دورة الاستغلال التي لا يتم تغطيتها عن طريق الديون أي هو الحجم من الأموال الدائمة الواجب توفيره لتمويل الموجودات المتداولة[2].

الاحتياج في رأس المال العامل= (أصول جارية – قيم جاهزة)-(ديون قصيرة الأجل- سلفات مصرفية)

3-الخزينة:

يمكن تعريف الخزينة الصافية على أنها تمثل عجز أو فائض في الموارد الثابتة بعد تمويل التثبيتات واحتياجات رأس المال العامل وتحسب بالعلاقة التالية[3]:

الخزينة الصافية= رأس المال العامل- احتياجات رأس المال العامل

[1] بزقراري حياة، مرجع سابق،ص،ص:25-28.

[2] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2012/2011، ص: 95.

[3] المرجع نفسه، ص: 96.

ثالثا: تحليل النسب المالية

يعتبر التحليل المالي بواسطة النسب المالية الأسلوب الأكثر شمولا وعمقا في التعبير عن مدى العلاقات التي تربط بين عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية.

1-تعريف النسب المالية:

تعرف النسب المالية كما يلي[1]:

" النسبة المالية هي عبارة عن العلاقة بين رقمين من أرقام القوائم المالية احدهما في البسط والأخرى في المقام وتشكل العلاقة بينهما مدلولا معينا"

2- أنواع النسب المالية:

غالبا ما يتم تصنيف النسب المالية إلى مجموعات متعددة وذلك بالاعتماد على أسس مختلفة فمنهم من يبوبها على أساس المصدر ومنهم من يبوبها على أساس الهدف من التحليل و الأخر على أساس الأجوبة التي يمكن أن تجيب عنها كل نسبة وفي ما يلي سوف نتطرق إلى أهم التصنيفات الشائعة :

أ- **نسب السيولة المالية:** تقيس هذه النسب قدرة المؤسسة على سداد التزامات الجارية (قصيرة الأجل) بما تملك من نقدية وأصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة، وتشمل هذه النسب ما يلي[2]:

الجدول رقم (2-2): نسب السيولة المالية

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
نسبة التداول	الأصول الجارية÷ الخصوم الجارية	تظهر هذه النسبة درجة تغطية الأصول الجارية للخصوم الجارية.
نسبة السيولة السريعة	(الأصول الجارية- المخزون)÷الخصوم الجارية	تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على مواجهة الخصوم الجارية بالأصول الجارية دون اللجوء إلى المخزون
نسبة النقدية وشبه نقدية	(الأصول النقدية+الأصول الشبه نقدية)÷الخصوم الجارية	تقيس هذه النسبة مقدار النقدية وما في حكمها (الاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل المتوفرة في لسداد الخصوم الجارية)

المصدر: من إعداد الطالبتين نقلا عن محمد خير منير عراب، **دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014-2015، ص:44.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان، الأردن، 2006، ص: 127.

[2] محمد المبروك أبو زيد، **التحليل المالي شركات وأسواق مالية**، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص ص: 129-135.

ب- نسب النشاط: هي النسب التي تبين كفاءة المشروع سواء في تحصيل الذمم المدينة أو استغلال موارد المشروع الاستغلال الأمثل، أي تقيس مدى الكفاءة في إدارة الأصول، وتشمل هذه النسب ما يلي[1]:

الجدول رقم (2-3): نسب النشاط

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
معدل دوران الأصول الجارية	رقم الاعمال÷الأصول الجارية	تقيس هذه النسبة مدى استخدام الأصول المتداولة من اجل توليد المبيعات.
معدل دوران الأصول غير الجارية	رقم الأعمال÷الأصول غير الجارية	تقيس هذه النسبة مدى استخدام الأصول الغير جارية في تحقيق المبيعات.
معدل دوران مجموع الأصول	رقم الأعمال÷مجموع الأصول	تقيس هذه النسبة مساهمة الأصول في تحقيق المبيعات.
معدل دوران الذمم المدينة	رقم الأعمال÷رصيد الذمم المدينة	تقيس هذه النسبة عدد المرات التي تتحول فيها المبيعات إلى ذمم مدينة.
متوسط فترة التحصيل	365÷ معدل دوران المدينين	تقيس عدد الأيام التي تستغرقها المؤسسة لتحصيل الحسابات المدينة.
معدل دوران الذمم الدائنة	رقم الأعمال÷ رصيد الذمم الدائنة	يقيس هذا المعدل كفاءة الإدارة في إدارة الذمم الدائنة.
متوسط فترة التسديد	365÷ معدل دوران الدائنين	وهي الفترة مابين إتمام صفقة البيع وتحصيل قيمة الفواتير.

المصدر: من إعداد الطالبتين نقلا عن: عليان الشريف وآخرون، **الإدارة والتحليلي المالي**، د.ط، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008،ص،ص: 203-206.

ج- نسب التمويل: تقيس نسب الهيكل المالي حجم مساهمة الدائنين في تمويل عمليات المؤسسات وذلك بالمقارنة مع حجم مساهمة أصحاب المؤسسة ونذكر منها ما يلي:

الجدول رقم (2-4): نسب التمويل

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة÷الاموال الدائمة	تقيس مدى استقلالية المؤسسة عن دائنيها.
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون÷مجموع الأصول	توفر مؤشرا للمدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها من أموال الغير.

المصدر: من إعداد الطالبتين نقلا عن: بولحبال فريد، **اثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017- 2018، ص،ص: 94-95.

[1] عليان الشريف وآخرون، مرجع سابق، ،ص،ص: 203-206.

د- نسب المردودية: تقيس نسب المردودية قدرة المؤسسة على توليد الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها، وتعتبر نسب المردودية بأنها نسب مختلطة يتم الحصول على بنودها من قائمتي حسابات النتائج والميزانية وفيما يلي أهم نسب المردودية:

الجدول رقم (2-5): نسب المردودية

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
المردودية التجارية	النتيجة الصافية÷رقم الأعمال خارج الرسم	تقيس هذه النسبة صافي الربح المتحقق بعد الفائدة والضرائب عن كل دينار من صافي المبيعات.
المردودية الاقتصادية	النتيجة الصافية÷مجموع الأصول	تقيس مساهمة الأصول الاقتصادية في تكوين نتيجة الاستغلال.
المردودية المالية	النتيجة الصافية÷ الاموال الخاصة	تقيس كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام الموجودات لتحقيق المبيعات.

المصدر: من إعداد الطالبتين نقلا عن:عريف عبد الرزاق، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016-2017، ص،ص: 103-104.

هـ- مقاييس قائمة تدفقات الخزينة: إن أهم المقاييس المستخدمة في قياس كفاءة الأنشطة المختلفة والنسب التي تمثلها وهي:

1- مقاييس جودة السيولة المالية: توفر السيولة لجميع المؤسسات جانب الأمان في أنشطتها من خلال توفير القدرة على مواجهة الالتزامات النقدية الجارية ومن أهم النسب التي تقيس جودة السيولة نذكر:

الجدول رقم (2-6): نسب مقاييس جودة السيولة المالية

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
نسبة تغطية النقدية	صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية÷إجمالي التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمار والتمويل	تقيس هذه النسبة مدى كفاية صافي التدفقات النقدية التشغيلية لتغطية انشطة الاستثمار والتمويل.
نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون	صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية ÷فوائد الديون	تبين هذه النسبة عدد مرات تغطية التدفقات النقدية التشغيلية لفوائد الديون.
نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية	التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية÷ الاحتياجات النقدية الاساسية	تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على تغطية احتياجاتها النقدية الاساسية.

المصدر: من إعداد الطالبتين نقلا عن: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص،ص: 213-215.

2-مقاييس جودة أرباح المؤسسة: من أهم النسب التي يمكن اشتقاقها من قائمة التدفق النقدي لتقييم جودة أرباح المؤسسة هي:

الجدول رقم (2-7): نسب مقاييس جودة الربحية

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات	التدفقات النقدية من المبيعات÷رقم الأعمال	تقيس هذه النسبة كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من قبل المؤسسة في تحصيل النقدية من زبائنها.
نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي	صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية÷ إجمالي الأصول	تبين هذه النسبة قدرة الأصول على توليد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
مؤشر النقدية التشغيلية	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية÷النتيجة الصافية	تقيس هذه النسبة مدى نجاح الإدارة في دعم أرباحها المحققة عبر تدفقاتها النقدية التشغيلية.

المصدر: من إعداد الطالبتين نقلا عن: مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص،ص: 215-218.

الفرع الثالث: الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة

يحتوي هذا النوع من الإجراءات مجموع الأساليب الإحصائية والرياضية المتطورة والتي تعتمد على معلومات كمية، وبشكل خاص تعتمد على المعادلات الرياضية وذلك باستخدام البيانات التحليلية منها[1]:

1- **تحليل الانحدار**: يبين نوع العلاقة التي تربط بين متغير مستقل ومتغير أو أكثر تابع، ويستخدم هذا الأسلوب في المراجعة من اجل تحديد واضح لتوقعات المراجعين، مع إيجاد مقياس للدقة والثقة وينقسم تحليل الانحدار إلى:

أ- **الانحدار الخطي البسيط:** يعني دراسة العلاقة بين متغيرين إحداهما تابع والأخر مستقل، والبحث في القيم التي يأخذها كل منهما خلال الفترات الماضية ومن ثم صياغة نموذج رياضي يعبر عن علاقة الارتباط بينهما ويعتبر نموذج الانحدار الخطي البسيط من أكثر النماذج انتشارا في تقدير القيم المتوقعة للبيانات الخاضعة لعملية المراجعة، وقصد وصف الاتجاه العام لأي بند موضع تنبؤ وفق هذا النموذج يتم استخدام المعادلات الرياضية وذلك من خلال التعبير عنها بمعادلة خط المستقيم:

$$Y = aX + b$$

[1] كردودي سهام، **دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر،2015، ص ص: 53- 55.

ب- تحليل الانحدار الخطي المتعدد: يعد تعميما للصيغ المستخدمة في نموذج الانحدار البسيط ، ويتمثل الفرق الوحيد بين النموذجين في أن الانحدار البسيط يضم متغير مستقلا واحدا في حين أن الانحدار الخطي المتعدد يضم متغيرين مستقلين أو أكثر، ويتضمن هذا النموذج صياغة علاقة بين حسابات عدة (متغيرات مستقلة) مع حساب أخر (متغير تابع) قيمة المتغير ويتم حسابه وفق المعادلة الرياضية التالية:

$$Y_i = a + b_1x_{1i} + b_2x_{2i} + b_3x_{3i} + \ldots\ldots + b_mx_{mi} + u_i$$

2- تحليل السلاسل الزمنية: الهدف الرئيسي لهذه الأساليب عند تطبيقها في التحليل المالي هو إجراء التنبؤ بمستقبل الأرباح أو المبيعات أو غيرها من المتغيرات التابعة، كما يمكن أن يكون الهدف منها هو التنبؤ بمستويات معينة من المؤشرات المالية كالربحية والسيولة وهيكلة التمويل، وتتعدد طرق التحليل المالي التي تستخدم لأغراض التنبؤ نذكر منها: تحليل الاتجاه، تحليل النصبة النسبية للقوائم المالية، تحليل المؤشرات المالية.

ويلاحظ أن كل من طريقة الأنصبة النسبية والمؤشرات المالية يمكن استخدمها في كل من عملية المقارنة على المستوى القطاعي، وكذلك لإغراض التنبؤ المستقبلي لبعض جوانب التحليل[1].

3- أسلوب التخطيط المالي: يتم استخدام هذا الأسلوب من طرف المراجع الخارجي من اجل التعرف على الاحتياجات المالية للمؤسسة في المستقبل وذلك قبل ظهور الحاجة الفعلية للأموال بفترة كافية[2].

4- أسلوب التدفق النقدي: المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية حيث يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، أما القيم الحقيقية لعناصر المصروفات والإيرادات الغير عادية والأصول القابضة والقروض طويلة الأجل لا يتم التنبؤ بها، لذلك تعد قوائم مالية تقديرية للدخل المركزي المالي[3].

المطلب الثالث: معوقات ومشاكل الإجراءات التحليلية

يواجه المدقق الخارجي العديد من المعوقات والمشاكل التي تعرقله عند قيامه بأداء عمله، إذ لا يجب عليه أن يدع هذه المعوقات والمشاكل تؤثر على أداءه لمهمته، أو أن تقلل من أهمية تطبيقه للإجراءات التحليلية، لذا ينبغي على المراجع العمل على تكثيف جهوده لتجاوز مختلف العقبات.

---

[1] نيفين عبد الله أبو سمهدانة، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006، ص: 45.

[2] عميرش إيمان، مرجع سابق، ص:45.

[3] كردودي سهام، عباسي صابر، **تقييم فعالية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المحاسبي**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول الطرق والأدوات الكمية المطبقة في التسيير، المنعقدة بجامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 19- 20 نوفمبر 2013، ص: 9.

الفرع الأول: معوقات استخدام الإجراءات التحليلية:

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الخارجية تعترضه مجموعة من المعوقات، سيتم ذكره في ما يلي خلال[1]:

- ❖ أهداف إجراءات المراجعة التحليلية ومدى الاعتماد عليها.
- ❖ طبيعة المؤسسة ومدى توافر المعلومات المالية والتوقعات.
- ❖ مدى ملائمة المعلومات المتوفرة ومدى توافر المعلومات الغير مالية.
- ❖ طول المدة فالإجراءات التحليلية تحتاج لوقت طويل.
- ❖ توسع أعمال المؤسسة وكبر حجمها.
- ❖ عدم كفاية خبرة المراجع الخارجي وضعف كفاءته، حيث يجب عليه أن يكون على دراية تامة بجميع الأساليب التحليلية وكيفية استخدامها.
- ❖ التغير المستمر للسياسات المحاسبية، حيث يمكن للمؤسسة أن تغيير في طريقة إهتلاك الأصول المادية أو طرق تقييم المخزون.
- ❖ عدم فهم المراجع للأدوات التحليلية المستخدمة في عملية الفحص، والهدف من كل أداة، أو استخدام أدوات غير مناسبة أي لا تلبي أغراض التحليل.
- ❖ عدم القدرة على إجراء المقارنات، وذلك بسبب حدوث أزماتٌ اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة.
- ❖ ضعف نظام الرقابة الداخلية وأنظمتها المحاسبية، مما يضطر المراجع إلى توسيع نطاق البحث والاستعانة باختبارات أخرى.
- ❖ عدم توفر البيانات المالية والغير مالية اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية في الوقت المناسب، مما يستوجب على المراجع البحث عن المعلومات من مصادر خارجية.

[1] أحمد عبد الرحمان المخادمة، حاكم الرشيد، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال، جامعة مؤتة الكرك، الاردن، المجلد3، العدد4، 2007.ص: 487.

الفرع الثاني: مشاكل استخدام الإجراءات التحليلية

يمكن أن تواجه المراجع الخارجي بعض المشاكل عند تطبيق الإجراءات التحليلية، ويمكن تصنيفها تبعا لحدوثها على النحو الأتي[1]:

1- مشاكل مرتبطة بالمراجعين أنفسهم تتمثل في:

- ❖ الجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي أحيانا قد يكون أكثر من أتعابه المستحقة.
- ❖ ضعف خبرة المحاسب وعدم إلمامه بالأساليب الإحصائية والرياضية المختلفة، التي تطبق عند استخدام الإجراءات التحليلية لاسيما الأساليب الحديثة والمتطورة.
- ❖ عدم اقتناع بعض المراجعين بأهمية أساليب الفحص التحليلي، وأهمية الفحص الذي يلعبه في دعم كفاءة المراجعة الخارجية.

2- مشاكل مرتبطة بأساليب المراجعة التحليلية تتمثل في:

- ❖ التكاليف المرتفعة المصاحبة لاستخدام بعض الأساليب المتقدمة.
- ❖ تعدد وتنوع الأساليب التحليلية المستخدمة، وعدم إيجاد أسلوب واحد محدد ينطبق على كافة القوائم المالية.
- ❖ عدم وجود معايير متعارف عليها لتقييم مدى كفاءة الأساليب التحليلية المستعملة في عملية المراجعة.

3- مشاكل مرتبطة بالبيانات تتمثل في:

- ❖ عدم توفر البيانات اللازمة لعملية الفحص في الوقت المناسب.
- ❖ إمكانية عدم الاعتماد على البيانات المتاحة، نظرا لعدم توفر الدقة المطلوبة.

المبحث الثالث: دور استخدام الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية

تقوم الإجراءات التحليلية بدور بارز في تحليل البيانات بأشكالها المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية بصورة تجعلها أكثر جودة وفعالية في تحقيق عملية المراجعة، لأنها في مبادئها الدقة في الحصول على المعلومات من خلال دقة آلياتها وأساليبها الحديثة المنتقاة بعناية بالإضافة إلى الخبرة المهنية للمراجع الخارجي.

[1] سارة محمد برمة محمد وآخرون، **دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية**، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، المجلد 17، العدد2، 2016، ص142.

المطلب الأول: حدود الاعتماد على الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الخارجية

كما هو معروف أن تطبيق الإجراءات التحليلية يعتمد على توقع استمرار العلاقات الموجودة بين المعلومات المالية وذلك في حالة غياب الظروف المعاكسة، وإن وجود هذه العلاقات يوفر دلائل إثبات على صحة المعلومات الموجودة، وان اعتماد المراجع على الإجراءات التحليلية يتوقف على العوامل التالية:

1- الأهمية النسبية للبند قيد الفحص:

2- فمثلا في حالة كون رصيد المخزون ذو أهمية نسبية، فان المراجع في هذه الحالة لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لتكوين قراره. إلا انه قد يعتمد على الإجراءات التحليلية فقط لبعض بنود الدخل والمصاريف عندما لا تكون ذات أهمية نسبية[1].

2- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية:

يتوقع المراجع عادة ثبات اكبر عند مقارنة حدود مجمل الربح بين فترة وأخرى، ومن مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلان والدعاية[2].

3- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة:

حيث عندما تزيد تقديرات المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية من جهة فان درجة الاعتماد على الإجراءات التحليلية تقل من جهة، ويتم التركيز على اختبارات التفاصيل بدرجة كبيرة، فمثلا في حالة كون الرقابة على عملية طلبات المبيعات ضعيفة، فإن مخاطر الرقابة ستكون عالية، لذا فإن الاعتماد على الاختبارات التفصيلية سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية بغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة لحسابات المدينين[3].

3- الإجراءات الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة:

على سبيل المثال الإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المراجع لفحص قابلية تحصيل الديون، إذ أن فحص إيصالات القبض اللاحقة قد يؤكد أو يبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الزبائن[4].

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**- الجزء الثاني-، الدار الجامعية، 2004، ص:379.

[2] رزق أبو زيد الشحنة ،مرجع سابق، ص:379.

[3] المرجع نفسه، ص:379-380.

[4] لطيف زيود، **المراجعة التحليلية وأثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين اللاذقية، سوريا، المجلد 25، العدد6 ، 2003، ص: 60.

5- طبيعة التأكيدات:

تكون الإجراءات التحليلية مناسبة لتلك التأكيدات التي تحتوي بيانات غير صحيحة، والتي لم يتم اكتشافها من خلال الاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى هذا تكون فعالة أيضا في حالة التأكيدات التي ليس من السهل الحصول على أدلة تفصيلية خاصة بها، على سبيل المثال مقارنة الرواتب والأجور الشهرية الإجمالية ربما يشير إلى مدفوعات غير مرخص بها والتي لا يمكن أن تكون ظاهرة من فحص المعاملات الفردية[1].

6- قابلية التنبؤ للعلاقات فيما بين البيانات:

حتى يتم تطبيق الإجراءات التحليلية يجب أن تكون هنالك قابلية للتنبؤ بالعلاقات بين البيانات المالية، وذلك للكشف عن انحرافات موجودة تفيد في الكشف عن معلومات غير صحيحة، وفي العادة تكون العلاقات بين الأرباح والخسائر أكثر قابلية للتنبؤ عن العلاقات فيما بين أرصدة الميزانية، وذلك لأن بنود حساب الأرباح والخسائر تمثل عمليات مالية خلال فترة من الزمن أما بنود الميزانية تمثل أرصدة كما هي في لحظة من الزمن، و بالتالي فإن مراجع الحسابات يستطيع أن يتوقع توافق أكبر عند مقارنة هامش الربح من فترة مالية إلى فترة مالية أخرى، من خلال مقارنة نسبة رصيد النقدية إلى إجمالي الأصول المتداولة بين لحظتين مختلفتين من الزمن، كما أنه في بعض الأحيان تكون بعض العمليات الخاضعة لحرية الإدارة كالبحث والتطوير اقل قابلية للتنبؤ[2].

7- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يؤثر الضعف الموجود في نظام الرقابة الداخلي على الثقة في الإجراءات التحليلية، ففي هذه الحالة تكون البيانات المستخدمة من قبل المراجع مضللة، على سبيل المثال إذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية المطبقة على المبيعات ضعيفة، فإنه يتجه للاعتماد على الاختيارات التفصيلية أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية للوصل إلى النتائج المراد الوصول إليها حول المبيعات، حيث يقوم المراجع بوضع الضوابط واختيارها إن وجدت من خلال تهيئة المعلومات المستخدمة في الإجراءات التحليلية، وتكون لديه ثقة أكبر في موثوقية المعلومات وفي نتائج الإجراءات التحليلية[3].

[1] لطيف زيود، مرجع سابق، ص: 61.

[2] المرجع نفسه، ص: 61.

[3] المرجع نفسه، ص: 61.

المطلب الثاني: فعالية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة الخارجية

يتم تطبيق الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة ، وقد بينت معايير المراجعة الدولية المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المراجع الإجراءات التحليلية ومدى إلزامية كل مرحلة وأهدافها على أن يتم في كل مرحلة منها إجراء مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المراجع وتوقعاته، وهذه المراحل هي:

الفرع الأول: تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط

المراجع في هذه المرحلة يهتم بدراسة احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية محل المراجعة ودراسة المشاكل المحاسبية المعروفة ومخاطر عملية الفحص، حيث يقوم المراجع في ضوء هذه الدراسة بتحديد المجالات التي يجب التركيز عليها في الاختبارات الجوهرية حتى يتمكن من تحقيق هدفه بأقل جهد وتكلفة، حيث أشار المعيار "520" إلى أن استخدام المراجع للإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يساعده على فهم نشاط المؤسسة وتحديد مناطق الخطر المحتملة، وللحصول على أية دلائل عن اتجاهات النشاط التي يجهلها والتي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط للوقت والنطاق لإجراءات المراجعة الأخرى، ويستعين المراجع في هذه المرحلة بالبيانات المالية وغير المالية، ولكن قبل أن يعتمد هذه البيانات عليه أن يتأكد من مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية المتبعة لإعدادها.

ويعتبر تحديد النسب وتحديد الاتجاه كافيا في هذه المرحلة لإجراء مقارنات بين الفترات المالية المختلفة للمؤسسة محل المراجعة، ومقارنة الحسابات المرتبطة ببعضها البعض للتعرف على أهم العلاقات المنطقية بين بيانات المؤسسة[1].

الفرع الثاني: تطبيق الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية المراجعة

يقوم المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية عادة أثناء عملية المراجعة أو أثناء مرحلة الفحص والاختبار، حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة وفاعلية وأكثر اقتصادا للوقت إذا ما قورنت باختبارات التفاصيل، ومن أهم أهداف المراجعة التحليلية في هذه المرحلة، تزويد المراجع بمستوى من الثقة، بالإضافة إلى درجة الثقة في فعالية نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية، مما يمكن المراجع من الاقتناع بأن أخطار المراجعة في أدنى حد لها، وبالتالي تخفيض الاختبارات الجوهرية.

وقد أشارت الفقرة (12) من المعيار الدولي رقم "520" إلى انه في حالة نية المراجع القيام بإجراءات تحليلية كإجراءات جوهرية فيجب عليه مراعاة عدة عوامل نذكر منها التالي:

[1] كردودي سهام، عباسي صابر ، مرجع سابق، ص: 9.

- ❖ مدى إمكانية الاعتماد على الإجراءات التحليلية والهدف منها.
- ❖ طبيعة المنشاة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات.
- ❖ توفر المعلومات المالية وغير المالية مثل الموازنات التقديرية وعدد الوحدات المنتجة والمباعة.
- ❖ موثوقية المعلومات المتاحة.

ويستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لدراسة ومقارنة بعض البنود المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها[1].

الفرع الثالث: تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية المراجعة

يتوصل المراجع إلى نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بمراجعتها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة، وتتمثل الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة الأخيرة من عمل المراجع في قراءة القوائم المالية والبيانات الملحقة بها وذلك بهدف[2]:

- ❖ التأكد من مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها والمتعلقة بالأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.
- ❖ التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.
- ❖ الحكم على سلامة القوائم المالية وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المؤسسة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية التي شملتها عملية المراجعة.
- ❖ الحكم على حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانية المؤسسة محل المراجعة على الاستمرار.

المراجع في هذه المرحلة يقوم باستخدام أدوات مختلفة من أدوات الإجراءات التحليلية للتوصل إلى الأهداف السابقة ، وتتمثل هذه الأدوات في ما يلي:

- ❖ مقارنة الأرصدة المدرجة في القوائم المالية بالأرقام المشابهة لها في القوائم المالية التي تخص السنة السابقة للمؤسسة محل المراجعة.
- ❖ تحليل النسب.
- ❖ تحليل الاتجاهات.

---

[1] علاء جواد الباز ، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية**، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية– غزة، فلسطين، 2015، ص: 55–56.

[2] ساري حامد العبدلي، مرجع سابق، ص ص: 43–44.

❖تحويل الأرقام المالية إلى نسب مئوية.

المطلب الثالث: كفاءة الإجراءات التحليلية وفعاليتها في تحقيق أهداف المراجعة الخارجية:

يتطلب استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة المختلفة من المراجع القيام بالبحث عن الفروق الجوهرية والعلاقات غير العادية في القوائم المالية، ويترتب على وجود هذه الفروقات أحد الاحتمالات التالية[1]:

❖وجود مبررات حقيقية ومقنعة تفسر هذه الفروقات، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بالاقتناع بتلك المبررات ويعاملها كمعاملة كافة البنود العادية الأخرى.

❖عدم وجود مبررات بشكل كاف تثير شك المراجع باحتمال وجود غش أو تلاعب أو أخطاء، وهنا يجب عليه جمع أدلة إثبات أكثر لهذه البنود التي تكون موضع اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وخلال مرحلة الفحص.

ولتحقيق ذلك على المراجع أن يطبق الإجراءات التحليلية بكفاءة وفعالية والتي بدورها تقلل من مخاطر الاكتشاف، إذ أن تطبيق الإجراءات التحليلية بكفاءة يعتبر أداة فعالة لتحقيق فعالية عملية المراجعة، حيث يحقق المراجع الهدف من عملية المراجعة الخارجية ويصل إلى الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية بطريقة أسرع، كما أن الإجراءات التحليلية التي تتصف بالكفاءة والفعالية تحقق لعملية المراجعة كفاءتها، حيث ينفذ المراجع عملية المراجعة بطريقة اقل تكلفة وذلك بأقل جهد ممكن، حيث عند تطبيق المراجع للإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة من عملية المراجعة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تسهم في تحقيق كفاءة وفعالية هذه الإجراءات وتتمثل في:

❖قيام المراجع بمقارنة بيانات ذات درجة من الثقة مع البيانات الجارية، بحيث تكون تلك البيانات قد تمت مراجعتها في السنوات السابقة أو أن تكون تلك البيانات قد تم الحصول عليها من خلال هيكل ذي نظام رقابة داخلية جيد، وبذلك تكون البيانات موثوقة، وبالتالي يمكن الاعتماد ع نتائج المقارنات بصورة أكبر.

❖يجب على المراجع أن يقارن البيانات الحالية مع بيانات لعدة سنوات سابقة، فمن الناحية المثالية يمكن استخدام بيانات أربع سنوات سابقة بشرط أن تتوافر في تلك البيانات الشروط التي تم ذكرها في النقطة السابقة.

❖إن مستوى تجميع البيانات له أثر واضح في فعالية وكفاءة الإجراءات التحليلية ونتائجها، فكلما كانت البيانات مفصلة بدرجة أكبر كلما كانت الاختبارات التي يؤديها المراجع عند تطبيق الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية، ومثال على ذلك يمكن للمراجع أن يقسم المبيعات عند تحليليها على أساس الشهر بدلا من تحليليها على أساس نفقة كاملة.

[1] ساري حامد عبدلي، مرجع سابق، ص ص:45-46.

❖ يساعد استخدام أساليب إحصائية متعمقة ملائمة وفعالة على إجراء تحليلات أكثر عمقا وفائدة، وبالتالي يحصل المراجع على نتائج أكثر دقة تحقق للإجراءات التحليلية كفاءتها وفعاليتها المنشودة.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل توصلنا إلى أن الإجراءات التحليلية هي من أهم الأساليب المستخدمة من طر ف المراجع الخارجي، لذلك فقد اهتمت الجمعيات المهنية بهذا الأسلوب وقد أوردت له المعيار الدولي IAS_{520} ،من أهم استخدامات هذا الأسلوب:

تمكن الإجراءات التحليلية مراجع الحسابات من التعرف على العلاقات غير العادية والانحرافات عن ما هو موجود فعلا، كما تساعده على مطابقة التوقعات التي يضعها بناء على خبرته المهنية، أو التوقعات الموضوعة من طرف المؤسسة مع ما هو محقق فعلا، كما أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد على تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، فهي من اقل أنواع المرجعة تكلفة، بالإضافة إلى ذلك تسمح لنا بالتعرف على وضعية المؤسسة مقارنة مع السنوات السابقة بالإضافة إلى مقارنة أداءها مع المؤسسات الأخرى التي تنشط في نفس القطاع.

تستخدم الإجراءات التحليلية خلال جميع مراحل المراجعة الخارجية، فخلال مرحلة التخطيط تسمح بتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الإجراءات المستخدمة من طرف المراجع الخارجي، أما خلال عملية المراجعة فهي تستخدم من اجل التعرف على مخاطر الأحكام الجوهرية وأخيرا فإنها تستخدم خلال المرحلة النهائية من اجل الحكم على سلامة القوائم المالية ومدى استمرارية المؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول دور الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية

تمهيـــد.

المبحث الأول: عرض عام للمؤسسة المينائية –سكيكدة–.

المبحث الثاني: القوائم المالية للمؤسسة المينائية –سكيكدة– للسنوات الثلاث: 2015، 2016، 2017.

المبحث الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية للمؤسسة المينائية –سكيكدة– خلال الفترة (2015– 2017).

خلاصـــة الفصـل

تمهيد

إن الجزء النظري في البحوث يهدف إلى تعزيز الخلفية المعرفية للباحث حول موضوع الدراسة قصد الإحاطة بجميع جوانبه، ولكن الجزء النظري لا يعطي الحقيقة الكاملة ولا يعتبر تعميم لكل الظواهر من نفس النوع، لذا يجب أن تكون هناك دراسة ميدانية تحاكي الواقع، وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية في المؤسسة المينائية لولاية سكيكدة ومراجعة قوائمها المالية لمدة ثلاث سنوات عن طريق استخدام التحليل المالي باعتبارها احد أساليب الإجراءات التحليلية.

سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- ✓ **المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المينائية –سكيكدة-.**
- ✓ **المبحث الثاني: القوائم المالية للمؤسسة المينائية –سكيكدة- للسنوات الثلاث: 2015، 2016، 2017.**
- ✓ **المبحث الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية للمؤسسة المينائية – سكيكدة- خلال الفترة (2015- 2017).**

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المينائية سكيكدة

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على المؤسسة المينائية لولاية سكيكدة، وذلك من خلال الاطلاع على طبيعة نشاطها ومكونات هيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى بعض الجوانب الأخرى التي تمكننا من اخذ نظرة شاملة على المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

سوف نتعرض في هذا المطلب إلى التطور التاريخي للمؤسسة المينائية سكيكدة.

مابين القرن السابع والثامن قبل الميلاد أسس القرطاجيون إمبراطوريتهم والتي تمت حدودها إلى غاية شمال إفريقيا، حيث أن خليج النوميديين ساعد على تأسيس مبسط تجاري للسلع، وبتحطيم قرطاجة في 147 ق.م أسس الرومان مدينة روسيكادا المعروفة حاليا بسكيكدة، حيث يعتبر ميناءها من أهم الموانئ في الجزائر، من خلال موقعه الجغرافي الذي جعله يلعب دورا هاما في تنمية الاقتصاد الوطني، حيث انه يعالج قرابة 25% من المبادلات التجارية الجزائرية عن طريق البحر.

❖ وحتى نهاية 1839 م كان الميناء عبارة عن مرفأ صغير بني من أعمدة من الحديد الصلب حيث لا تستطيع السفن القيام بعملية التفريغ مباشرة على أرضيته بل تفرغ حمولتها على رمال شاطئ خليج سطورة المتواجد على بعد 3 كلم غرب المرفأ ثم تحمل هذه السلع على عربات مسطحة والتي توصلها إلى مدينة سكيكدة.

❖ وبعد تحول مدينة فيليب فيل إلى بلدية سنة 1948 م، ومع التطور الجديد طرحت إشكالية إمكانية بناء ميناء يلبي جميع متطلبات الحركة التجارية، وان كان من الممكن بناءه أين يتم ذلك؟ في سطورة أم في سكيكدة؟

❖ وهذا المشروع الابتدائي كان يتضمن في دراسته التقنية ما يلي:

❖ خليج كبير يوصل الميناء من الشرق إلى الغرب.

❖ خليج ثاني لغلق الميناء من الغرب مع ترك ممر للدخول.

❖ أرصفة تحتوي على مسطحة مملوءة ذات مساحة تقدر ب 15 هكتار تتمركز في جنوب المدينة.

❖ وقد شمل المشروع النهائي المصادق عليه إبان الاستعمار الفرنسي سنة1860م ما يلي:

❖ – البرنامج النهائي للبناء المعتد يحوي بتشيد حوض في الجزء الشرقي أما الجزء الغربي فيكون الميناء القبلي.

❖ – بناء الحاجز الكبير والذي يمتد على طول 1400 متر.

❖ – بناء حاجز أفقي لتكوين حوض مائي لإنشاء ميناء مؤقت.

❖ – بناء حاجز القصر الأخضر وبصفة نهائية المساحة الأمامية للميناء، وقد انطلقت الأشغال بهذا المشروع سنة 1861م.

❖فمن سنة 1891 إلى 1956م اقتصرت العمليات على ما يلي:

❖ – من 1891م إلى 1897م تمديد طول الحاجز الكبير إلي 225م.

❖ – من 1930 إلى 1957 م بناء مساحات غير مغطاة وأرصفة جديدة.

❖ – بناء رصيف القصر الأخضر على الحاجز الذي يحمل نفس التسمية والتي انطلقت به الأعمال سنة 1959 م لتنتهي في سنة 1964م.

❖ – ترميم الرصيف المسمى مرينال والذي ازداد طوله ب 290 متر وقد دشن عام 1985م.

❖ –إن تسيير ميناء سكيكدة كان مضمون من طرف الغرفة التجارية والصناعية منذ الاستقلال.

❖ – من 1971– 1982م تسيير ميناء سكيكدة أصبح كمن طرف الديوان الوطني للموانئ والذي تم إنشاءه في 13 ماي 1971 م، مهمته تتمثل في تسيير واستغلال الهياكل القاعدية للميناء.

❖ – في 14 أوت 1982 تم إنشاء المؤسسة المينائية لولاية سكيكدة تحت شكل قانوني كمؤسسة اجتماعية عمومية ذات طابع اقتصادي تحت وصاية وزارة النقل بغرض استرجاع مختلف النشاطات المينائية التي كانت مسيرة من طرف الديوان الوطني للموانئ.

❖ – في سنة 1989 م وبتطبيق المرسوم 88–01 بتاريخ 12 جانفي 1988م الذي يتضمن توجيه المؤسسات العمومية، تحولت المؤسسة المينائية لولاية سكيكدة بتاريخ 21 مارس 1989 إلى مؤسسة عمومية اقتصادية مستقلة ذات اسهم برأس مال قدره 10000000 دج

❖ – في سنة 1995م الزيادة الأولى لرأس المال الاجتماعي والذي أصبح يقدر ب 135000000دج

❖ – في سنة 1998م إعادة هيكلة القطاع المينائي بتطبيق القانون 98–05 وفق القانون البحري والذي يتضمن خلق ثلاث (03) مديريات جهوية مينائية في الجزائر.

❖ – في سنة 2003 تم تحويل أسهم المؤسسة المينائية لسكيكدة من المجمع العمومي للكيمياء الصيدلية والخدمات إلى مؤسسة تسيير مساهمات الدولة للموانئ.

❖ – في سنة 2004م الزيادة الثانية لرأسمال المؤسسة الذي أصبح قدره 800000000 دج وكانت مبرمجة لدخولها إلى البورصة ولكنها ألغيت لأسباب لا تعلمها المؤسسة.

❖ – في عام 2005م تم فصل موانئ الصيد عن قطاع الموانئ التي أصبحت بدورها تابعة لوزارة الصيد البحري كما تم في أواخر 2005م فصل تسيير ميناء الهيدروجين الذي أصبح تابعا إلى وزارة الطاقة والمناجم.

❖ عام 2007م مباشرة أعمال وخدمات الميناء الجاف.

❖من 2007– 2013م تعزيز أحواض الميناء القديم.

المطلب الثاني :التعريف بالمؤسسة

تأسست المؤسسة المينائية سكيكدة بمقتضى المرسوم رقم 82-284 الذي صدر بتاريخ 14 أوت 1982م أي في خضم برنامج إعادة الهيكلة للمؤسسات، حيث أسندت لهذه المؤسسة التي كانت على عاتق الوحدة المنحلة والتي عن طريق إعادة هيكلتها المؤسسة المينائية لسكيكدة وهذه الوحدات هي:

- ❖ الديوان الوطني للموانئ.
- ❖ الشركة الوطنية للشحن والتفريغ.
- ❖ الشركة الوطنية لشحن البواخر.
- ❖ وبعد إعادة الهيكلة أنشأت المؤسسة المينائية لسكيكدة برأسمال قدره 100000000دج.

بتاريخ 21 مارس1989م، تحصلت المؤسسة على استقلاليته وأصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية حسب القانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988م وتحولت إلى شركة مساهمة برأسمال قدره 135000000 دج

وتحتوي المؤسسة على خمس موانئ، تتربع على مساحة قدرها 30 كلم، ومن أهم هذه الموانئ ما يلي:

- ❖ ميناء القل والمرسى وسطورة والمختص في نشاطه لعملية الصيد.
- ❖ ميناء مزدوج يعتبر من أقدم الموانئ وهو الميناء التاريخي للمدينة ويتضمن كل النشاطات التجارية لمختلف السلع إلى جانب المحروقات.
- ❖ بالإضافة إلى ما تقدم نشير إلى أن المؤسسة المينائية لسكيكدة هي شركة مساهمة ذات رأسمال قدره 3500 مليون دينار جزائري بملكية مساهم وحيد هو مؤسسة تسيير مساهمات الدولة وهو موزع على صناديق المساهمة كما يلي:الخدمات40%، الصناعات المختلفة 30%، الإعلام والموصلات ب30%.

أما بالنسبة للفروع والمساهمات فالمؤسسة لها فرعين:

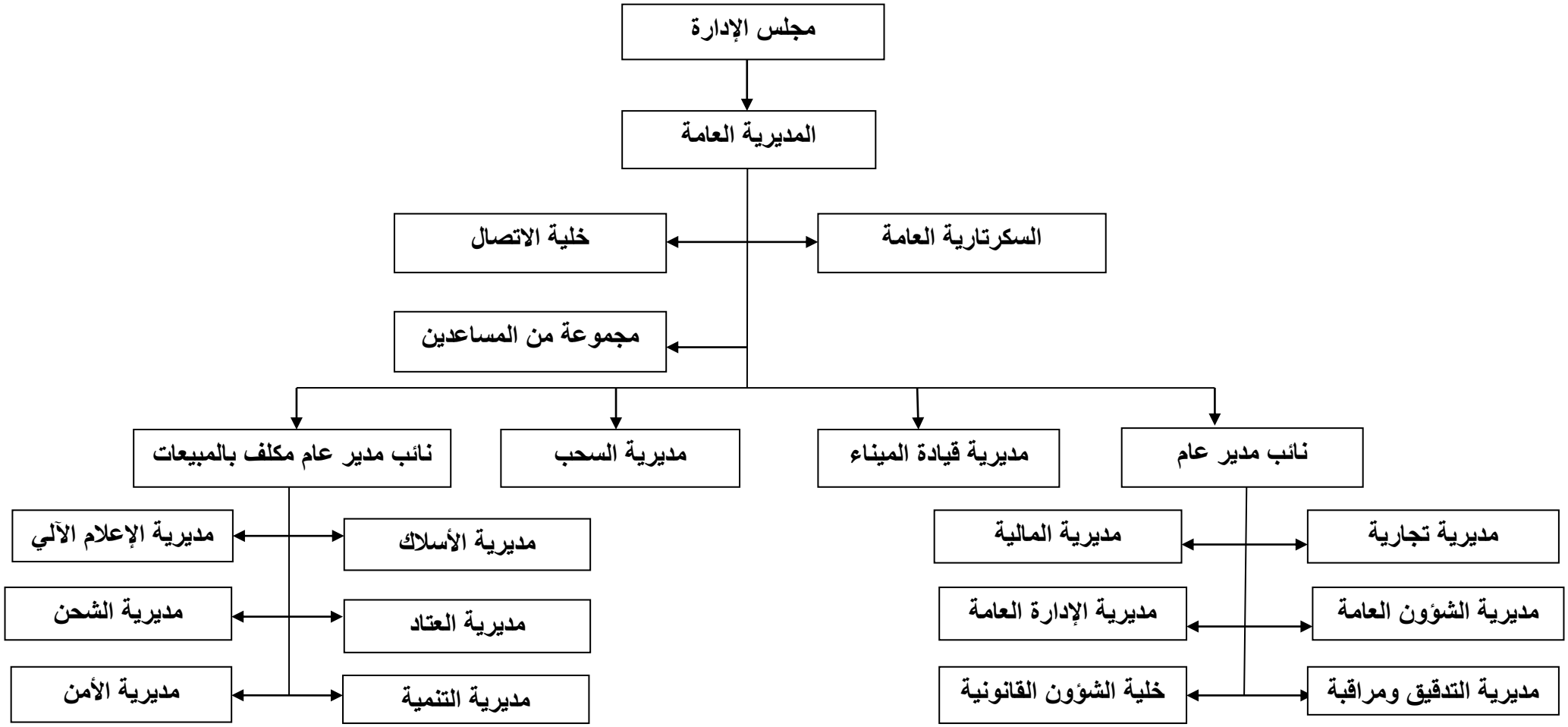
- ❖ مؤسسة تسيير موانئ الصيد بحصة 100%.
- ❖ سكيكدة خدمة الحاويات بحصة 52,35%.
- ❖ كذلك تمتلك المؤسسة حقوق مساهمة في أربع شركات ذات أسهم هي:
- ❖ شركة الاستثمار الفندقي بنسبة مساهمة تقدر ب 6,23%.
- ❖ مجمع بنسبة مساهمة تقدر ب 8,69%.
- ❖ شركة النقل وعمليات الرفع والملحقات سطورة بنسبة مساهمة تقدر ب 20%.
- ❖ شركة نقل المحروقات بنسبة مساهمة تقدر ب 15%.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية سكيكدة

سنعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لولاية سكيكدة كما سنقوم بشرحه:

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية – سكيكدة



المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة

الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المؤسسة المينائية سكيكدة كغيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية تتضمن هيكل تعمل من خلاله على توزيع المهام والمسؤوليات للمديريات التي تتولى عمليات التنسيق والإشراف فيما بينهم ويظهر ذلك من خلال:

1- المديرية العامة:

تعتبر المديرية العامة العمود الفقري للميناء، من حيث أغلبية الصلاحيات ومن بين مهامها:

- الإشراف المباشر على باقي المديريات.

- الإشراف على مجلس الإدارة.

2- مديرية قيادة الميناء: وتنقسم إلى دائرتين وهما:

أ-دائرة مساعدة السفن: من مهامها ما يلي:

-القيام بسحب البواخر وربطها.

-القيام بعملية إرشاد السفن.

ب- دائرة الأمن والشرطة: من مهامها ما يلي:

- مراقبة البضائع الداخلة والخارجة من الميناء

- مراقبة حركة البضائع داخل الميناء.

3- مديرية السحب: من مهام هذه المديرية ما يلي:

- تقديم كل الخدمات المتمثلة في الجرو الدفع والسحب للبواخر في عملية الإرساء والإبحار.

- تقديم الساحبات لعملية الإنقاذ في حالة كون احد البواخر في حاجة إلى مساعدة طارئة.

4- مديرية الأشغال والأسلاك: تقوم هذه المديرية بإنجاز ومتابعة الأعمال التي توجه من طف المؤسسة كانجاز الهياكل القاعدية وأماكن التخزين داخل المؤسسة.

5-مديرية الشحن والتفريغ والتسويق: تتمثل مهامها في:

- متابعة حركة البضائع منذ وصولها إلى الميناء حتى تسليها إلى الزبائن.

- تأجير الخازن والمساحات للزبائن الدائمين.

6-مديرية الإدارة العامة: من مهامها ما يلي:

الإشراف على تسيير المستخدمين والشؤون العامة والخاصة بالمؤسسة.

التكفل بتحليل وتقديم الاقتراحات لبرامج خاصة بالتوظيف والتكوين.

7-مديرية المالية والمحاسبة: تلعب هذه المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى وتعتبر كمركز لاتخاذ القرارات وتنفيذها وتتكفل بما يلي:

- متابعة السير المالي والمحاسبي للمؤسسة.

- تحقيق التوازن المالي للمؤسسة.

تقديم مصلحة المالية والمحاسبة:

إن مصلحة المالية والمحاسبة عنصر حساس وفعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، لكونها متعلقة بالجانب المالي والمحاسبين فالوظيفة المالية داخل المؤسسة تحتل حيز كبير وشامل يغطي باقي المصالح الأخرى وذلك باعتبار ها المحرك الأساسي لسير النشاط والعمل وتنقسم هذه المديرية إلى:

دائرة المحاسبة: وتضم هذه الدائرة ثلاث مصالح وهي:

1-مصلحة المحاسبة التحليلية: يتم داخل مديرية المالية والمحاسبة باعتبار المؤسسة في اغلب الأحيان لا تتبع نظام المحاسبة التحليلية ومن بين المهام الموكلة لهذه المصلحة ما يلي:

وضع دليلي للمحاسبة التحليلية.

- إعطاء صورة عن نشاط المؤسسة وما تحملته من أعباء وتكاليف.

- إعداد كل ثلاثي يخص النتائج المتحصل عليها لمختلف الأقسام.

- القيام بعملية الجرد الدائم داخل المؤسسة.

2-مصلحة المحاسبة العامة: وتشتمل هذه المصلحة على:

أ- **قسم العمليات المختلفة:** تتمثل مهامه في:

- متابعة فواتير دائنو الخدمات

– متابعة التسوية لكل حسابات مجموعة المحزونات.

ب– قسم المشتريات: من مهام هذا القسم:

– البقاء على اتصال مباشر ودائم مع موردي المؤسسة من اجل ضمان توريد الدائم.

– استلام الفواتير المرساة من طرف المورد المتعلقة بالمشتريات والتأكد من صحة المعلومات المدونة عليها.

ج– قسم الخزينة: مهامه تتمثل في:

– متابعة حركة المجموعة الرابعة (الحقوق).

– استلام الفواتير المرسلة وتسجيلها محاسبيا.

د– مصلحة التغطية: تشتمل هذه المصلحة قسم العلاقات مع الزبائن:الذي يقوم ب:

– متابعة الفواتير الخاصة بالزبائن.

– تحصيل الحقوق من طرف الزبائن في الآجال المحددة.

هـ–مصلحة الميزانية والاستثمارات: تتمثل في ما يلي:

– مراقبة الميزانية والقيام بعملية تقييمها ومتابعة الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة.

– تحصيل اكبر عدد ممكن من المعلومات المتعلقة باحتياجات كل مصلحة.

المبحث الثاني: القوائم المالية للمؤسسة المينائية سكيكدة للسنوات الثلاث:2015، 2016، 2017.

للقيام بعملية حساب وتحديد المؤشرات والنسب المالية، كان لابد من إعداد الميزانيات المالية، جدول حسابات النتائج بالإضافة جدول تدفقات الخزينة للسنوات الدراسة (2015، 2016، 2017)

المطلب الأول: عرض القوائم المالية للمؤسسة المينائية –سكيكدة– خلال الفترة (2015–2017).

سنقوم بعرض القوائم المالية لسنوات الثلاث (2015–2016–2017) للمؤسسة المينائية سكيكدة.

الفرع الأول: عرض الميزانية للسنوات (2015–2016–2017)

سوف نعرض الميزانية للمؤسسة المينائية –سكيكدة– المتعلقة بالسنوات الثلاث 2015، 2016، 2017.

1- جانب الأصول:

جدول (3-1): الميزانية -أصول- للمؤسسة المينائية -سكيكدة-للسنوات (2015، 2016، 2017)

الأصول	2015	2016	2017
أصول مثبتة غير جارية			
فارق الاقتناء (GOOD WILL)			
التثبيتات المعنوية	964 650,79	6 457 327,47	5 014 643,31
التثبيتات العينية	8 111 609 501,14	9 100 096 574,77	8 753 424 995,14
أراضي	2 172 531 753,11	2 179 221 413,11	2 179 221 413,11
عمارات	1 545 440 306,82	2 195 940 256,23	2 191 211 780,74
تثبيتات عينية أخرى	4 393 637 441,21	4 414 719 270,03	4 088 616 964,29
تثبيتات ممنوح امتيازها		310 215 635,40	294 374 837,00
التثبيتات الجاري انجازها	881 860 086,41	1 800 493 030,68	3 167 895 027,32
التثبيتات المالية	5 065 504 268,80	8 667 580 294,02	6 096 082 212,98
السندات الموضوعة موضع المعادلة	32 000 000,00	32 000 000,00	
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	2 015 617 951,54	2 709 007 525,51	59 5000 000,00
السندات الأخرى المثبتة	2 400 000 000,00	5 400 000 000,00	5 500 000 000,00
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	34 274 550,50	19 013 550,50	35 163 550,50
الضرائب المؤجلة على الأصول	583 611 766,76	507 559 218,01	501 418 662,48
مجموع الأصول الغير جارية	**14 059 938 507,14**	**19 574 627 226,94**	**18 022 416 878,75**
الأصول الجارية			
المحزونات الجاري انجازها	628 376 521,61	580 205 451,91	552 643 220,14
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة	1 588 657 410,03	1 906 179 086,67	1 552 699 513,67
الزبائن	565 164 567,49	412 980 477,73	166 923 146,19
المدينون الآخرون	294 964 214,71	329 526 199,56	304 836 196,22
الضرائب	728 528 627,83	1 163 672 409,38	1 079 940 171,26
الأصول الأخرى الجارية			
الموجودات وما يماثلها	5 924 574 001,19	3 904 265 104,40	4 009 117 045,21
توظيفات وأصول مالية جارية	4 700 041 057,00	860 560 090,00	1 218 842 570,00
أموال الخزينة	1 224 532 944,19	3 043 705 014,40	2 790 274 475,21
مجموع الأصول الجارية	**8 141 607 932,83**	**6 390 649 642,98**	**6 113 459 779,02**
المجموع العام للأصول	**22 201 546 439,97**	**25 965 276 869,92**	**24 135 876 657,77**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات العامة – أصول- للسنوات 2015، 2016، 2017.

2-جانب الخصوم:

جدول (3-2): الميزانية –الخصوم- للمؤسسة المينائية –سكيكدة-للسنوات(2015، 2016، 2017)

الخصوم	2015	2016	2017
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر	9 000 000 000,00	9 000 000 000,00	9 000 000 000,00
رأس المال غير مطلوب			
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	6 424 735 134,52	7 671 287 335,39	5 901 070 422,40
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية (حصة المجمع)	2 609 192 200,87	2 793 290 612,52	2 885 727 781,02
رؤوس أموال خاصة أخرى- ترحيل من جديد-			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة ذوي الأقلية (2)			
مجموع الأموال الخاصة (1)	**18 033 927 335,39**	**19 464 577 947,91**	**17 786 798 203,42**
الخصوم الغير جارية			
القروض والديون المالية			
الضرائب المؤجلة والمرصود لها			
الديون الاخرى الغير جارية		804 750 000,00	29 750 000,00
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا	2 444 705 660,32	3 186 144 969,22	3 999 859 321,42
مجموع الخصوم الغير جارية (2)	**2 444 705 660,32**	**3 990 894 969,22**	**4 029 609 321,42**
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	212 922 792,75	926 369 281,52	528 875 369,78
الضرائب	993 268 885,73	943 161 306,80	1 137 836 061,20
الديون الأخرى	516 721 765,78	640 273 364,47	652 757 701,95
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية (3)	**1 722 913 444,26**	**2 509 803 952,79**	**2 319 469 061,93**
المجموع العام للخصوم 1+2+3	**22 201 546 439,97**	**25 965 276 869,92**	**24 135 876 657,77**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات العامة –خصوم- للسنوات 2015، 2016، 2017.

الفرع الثاني: عرض جدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية –سكيكدة- خلال الفترة (2015-2017).

سنبين جدول حسابات النتائج الخاصة بالمؤسسة وذلك لسنوات الثلاث: 2015 ،2016 و2017.

الجدول رقم (3-3): جدول حسابات النتائج خلال الفترة (2015-2017)

البيان	2015	2016	2017
المبيعات والمنتوجات الملحقة (رقم الأعمال)	8 292 651 110,92	8 430 761294,05	9 063 677 574,63
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)	**8 292 651 110,92**	**8 430 761 249,05**	**9 063 677 574,63**
المشتريات المستهلكة	327 706 177,23	294 134 810,53	299 397 274,55
الخدمات الخارجية والاستهلاكيات الأخرى	423 275517,28	380 432 961,42	836 034 2014,06
استهلاك السنة المالية (2)	**750 981694,51**	**674 567 771,95**	**1 135 431 488,61**
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**7 541 669 416,41**	**7 756 193 522,10**	**7 928 246 068,02**
أعباء المستخدمين	3 073 412 930,05	3 208 867 003,39	3 175 997 367,96
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	188 600 304,91	219 205 129,46	232 730 153,78
إجمالي فائض الاستغلال (4)	**4 279 656 181,45**	**4 328 121 389,25**	**4 519 518 564,28**
المنتجات العملياتية الأخرى	218 834 063,15	310 271 059,52	109 699 823,18
الأعباء العملياتية الاخرى	7 440 730,79	16 628 639,77	20 719 271,78
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	1 367916 633,00	1 154 533 675,11	1 099 201 594,28
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	80 216 749,41	3 210 794,41	2 918 762,13
النتيجة العملياتية (5)	3 203 349 630,22	3 470 440 928,30	**3 512 216 283,53**
المنتوجات المالية	189 377 516,15	259 424 559,29	371 004 294,48
الأعباء المالية	17 341 392,11	386 757,32	21 049 865,46
النتيجة المالية (6)	**172 036 124,04**	**259 037 801,97**	**349 954 429,02**
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**3 375 385 754,26**	**3 729 478 730,27**	**3 862 170 712,55**
الضرائب الواجب دفعها على الضرائب العادية	394 349 211,00	860 135 569,00	970 302 376,00
الضرائب المؤجلة(تغيرات) عن النتائج العادية	-128 155 657,61	76052548,75	6 140 555,53
مجموع منتجات الأنشطة العادية	8 781 079 439,63	9 003 667 707,27	9 547 300 454,42
مجموع أعباء الأنشطة العادية	6 171 887 238,76	6 210 377 094,75	6 661 572 673,40
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**2 609 292 200,87**	**2 793 260 612,52**	2 885 727 781,02
عناصر غير عادية(منتجات) (يجب تبيانها)			
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)			
النتيجة الغير عادية			
صافي نتيجة السنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص			
صافي نتيجة المجموع المدمج (1)	**2 609 292 200,87**	**2 793 260 612,52**	**2 885 727 781,02**
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول حسابات النتائج للسنوات 2015، 2016، 2017.

الفرع الثالث: جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة المينائية –سكيكدة– خلال الفترة (2015–2017).

سنبين في ما يلي الجدول الخاص بتدفقات الخزينة للمؤسسة المينائية سكيكدة وذلك لسنوات الثلاث: 2015، 2016 و2017.

الجدول رقم (3–4): جدول تدفقات الخزينة خلال الفترة (2015–2017)

البيان	2015	2016	2017
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية:			
التحصيلات المقبوضة من الزبائن	3 435 601 572,01	10 000 980 110,67	10 954 449 821,48
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين	(3 963 855 617,93)	(4 510 106 688,65)	(4 917 176 610,03)
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		(6 675 281,12)	(26 017 176,42)
الضرائب عن النتائج المدفوعة	(1 396 072 966,19)	(2 158 211 269,79)	(1 685 969 106,29)
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير عادية	(1 924 027 012,11)	3 325 986 871,20	4 325 286 928,74
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)	**(1 924 027 012,11)**	**3 325 986 871,20**	**4 325 286 928,74**
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار:			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية	(1 679 073 284,75)	(1 672 546 007,78)	(2 301 696 323,76)
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية	5 600 000,00	90 246 000,00	32 734 270,00
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	(5 140 774 296,00)	(5 710 560 090,00)	(3 593 482 570,00)
تحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية	3 693 284 393,00	6 553 478 349,00	2 384 912 110,00
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	85 205 604,34	70 950 549,01	219 719 210,44
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج	177 923 168,57	119 430 573,07	128 977 716,49
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)	**(2 857 834 414,84)**	**(549 000 626,70)**	**(3 129 195 586,83)**
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل:			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم			

الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	(701 620 000 ,00)	(1 002 376 000,00)	(1 507 200 000,00)
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)	**(701 620 000 ,00)**	**(1 002 376 000,00)**	**(1 507 200 000,00)**
تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيولات شبه السيولات	46 125 271,58	1 710 486,80	115 950,99
تغيير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)	**(5 437 365 155,37)**	**(1 776 320 731,30)**	**(310 992 707,10)**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		1195 282 218,47	3 015 089 140,25
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		2 971 602 949,77	2 704 096 433,15
تغيير أموال الخزينة		**1 776 320 731,30**	**(310 922 707,10)**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		**1 953 157 998,97**	**4 173 163 419,65**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على جدول تدفقات الخزينة للسنوات 2015، 2016، 2017.

المطلب الثاني: إعداد ودراسة الميزانية المختصرة للمؤسسة المينائية –سكيكدة– خلال الفترة (2015–2017).

في هذا المطلب سنقوم بإعداد ودراسة الميزانية المختصرة للمؤسسة المينائية سكيكدة وذلك لسنوات الثلاث: 2015، 2016 و2017.

الفرع الأول: إعداد الميزانية المالية المختصرة للسنوات الثلاث 2015، 2016، 2017.

أ-الميزانية المختصرة – أصول-

الجدول (3-5): الميزانية المالية المختصرة -أصول- للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017)

السنة / الأصول	2015		2016		2017	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
الأصول الغير جارية	14 059 938 507,14	63,33	19 574 627 226,94	75,39	18 022 416 878,75	74,67
الأصول الجارية	8 141 607 932,83	36,67	6 390 649 642,98	24,61	6 113 459 779,02	25,33
المجموع العام للأصول	**22 201 546 439,97**	**100**	**25 965 276 869,92**	**100**	**24 135 876 657,77**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانيات العامة للسنوات (2015-2016-2017)

ب-الميزانية المختصرة – خصوم-:

الجدول (3-6): الميزانية المالية المختصرة -خصوم-للمؤسسة المينائية سكيكدة الفترة (2015-2017):

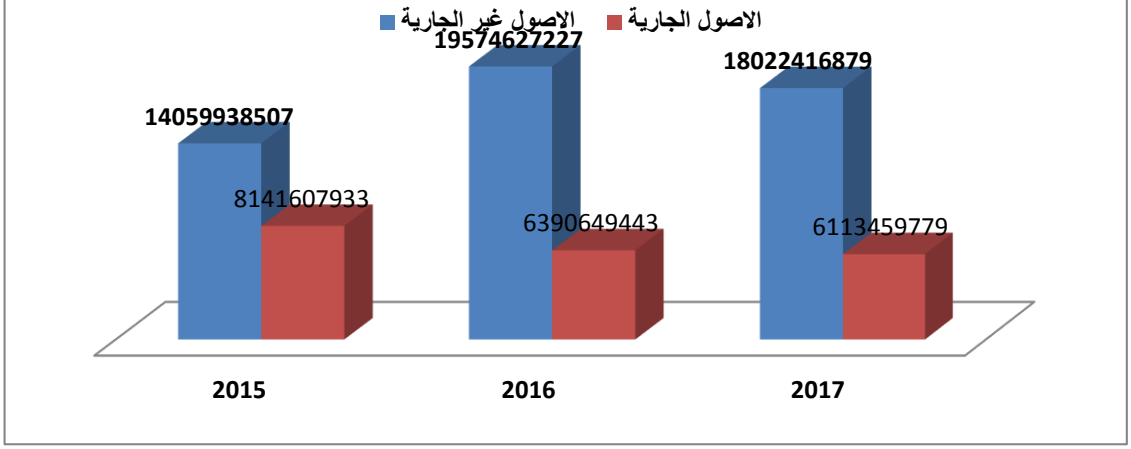
السنة / الخصوم	2015		2016		2017	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
الأموال الخاصة	18 033927335,39	81,23	19 464577947,91	75,00	17 786 798 203,42	73,69
الخصوم غير جارية	2 444 705 660,32	11,01	3 990 894 969,22	15,00	4 029 609 321,42	17,00
مجموع الأموال الدائمة	**20 478 632 955,71**	**92,24**	**23 455 472 917,13**	**90,00**	**21 816 407 524,84**	**90,39**
خصوم جارية	1 722 913 444,26	8,00	2 509 803 952,79	**10,00**	2 319 469 132,93	10,00
المجموع العام للخصوم	**201 546 439,97 22**	**100**	**25 965 276 869,92**	**100**	**24 135 876 657,77**	**100**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات العامة للسنوات (2015-2016-2017)

الفرع الثاني: دراسة الميزانية المالية المختصرة للسنوات الثلاث 2015، 2016، 2017.

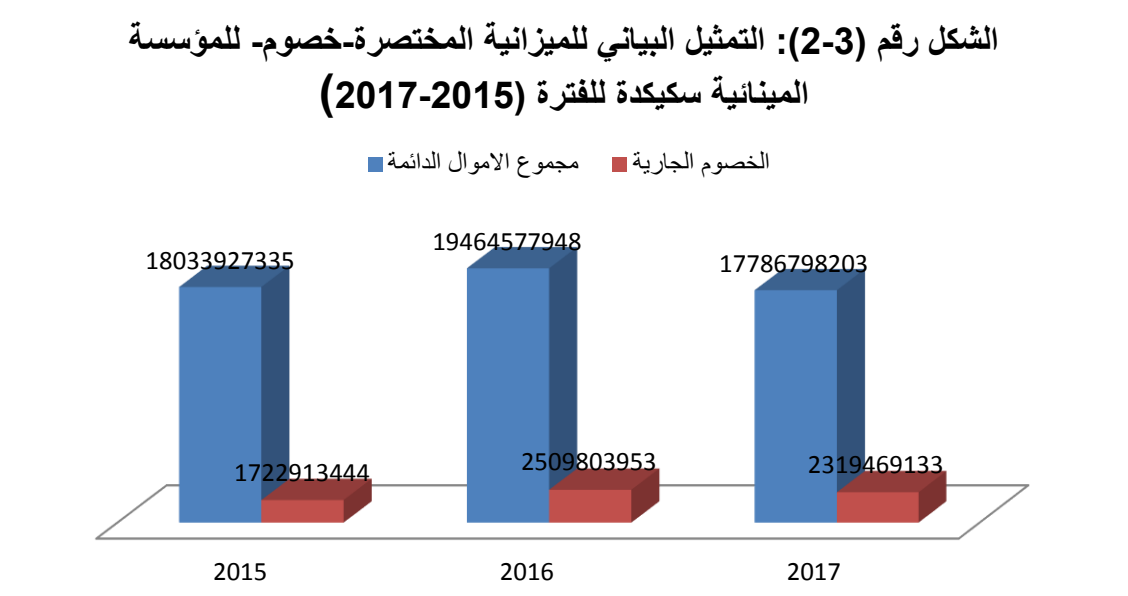
يمكن تمثيل نتائج الجداول السابقة في الأشكال الآتية:

الشكل رقم(1-3): التمثيل البياني للميزانية المختصرة -اصول- للمؤسسة المينائية سكيكدة للفترة(2015-2017)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

الشكل رقم (3-2): التمثيل البياني للميزانية المختصرة-خصوم- للمؤسسة المينائية سكيكدة للفترة (2015-2017)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

التعليق:

- **بالنسبة للميزانية المختصرة-أصول-:** من خلال الميزانية المختصرة للمؤسسة المينائية سكيكدة – أصول- للفترة 2015 -2017، والتمثيل البياني لها يتضح لنا أن أصولها الغير جارية اكبر من أصولها الجارية، حيث تصل الأصول الغير جارية بمتوسط حساب71,13% ، أما الأصول الجارية تتراوح ما بين 36,67-25,33 بالمائة.

كما نلاحظ من الجدول أن الأصول الجارية في انخفاض ابتداءا من 36,67 % سنة 2015 إلى أن وصلت إلى 25,33 % سنة 2017.

التعليق:

- **بالنسبة للميزانية المختصرة-خصوم-:** أما فيما يخص الخصوم فهي متكونة من أموالها الدائمة كما نلاحظ اعتماد المؤسسة محل الدراسة على الديون طويلة ومتوسطة الأجل.

المطلب الثالث: دراسة مؤشرات التوازن المالي للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017)

يتم تحليل التوازنات المالية باستخدام المؤشرات التالية:

أولا- رأس المال العامل:

من خلال الميزانيات المالية المختصرة سنقوم بحساب مختلف رؤوس الأموال العاملة خلال سنوات الدراسة في الجدول التالي:

1- رأس المال العامل الصافي:

نقوم بحساب رأس المال العامل الصافي من أعلى الميزانية ومن أسفلها للفترة محل الدراسة

أ- من اعلي الميزانية:

رأس المال العامل الصافي= الأموال الدائمة – الأصول الغير جارية

الجدول (3-7): رأس المال العامل الصافي من أعلى الميزانية

البيان / السنوات	2015	2016	2017
الأموال الدائمة (1)	20 478 632 995,71	23 455 472 917,13	21 816 407 524,84
الأصول الغير جارية (2)	14 059 938 507,14	19 574 627 226,94	18 022 416 878,75
رأس المال العامل الصافي (1-2)	**6 418 694 488,57**	**3 880 845 690,19**	**3 793 990 646,09**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (5،6)

ب- من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل الصافي= الأصول الجارية- الخصوم الجارية

الجدول (3-8): رأس المال العامل الصافي من أسفل الميزانية

البيان / السنوات	2015	2016	2017
الأصول الجارية (1)	8 141 607 932,83	6 390 649 642,98	6 113 459 779,02
الخصوم الجارية (2)	1 722 913 444,26	2 509 803 952,79	2 319 469 132,93
رأس المال العامل الصافي (1-2)	**6 418 694 488,57**	**3 880 845 690,19**	**3 793 990 646,09**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (5،6)

التعليق:

نلاحظ من خلال الجداول أن المؤسسة حققت رأس مال عامل موجب خلال سنوات الدراسة وان كان هناك عدم استقرار في القيمة فالملاحظ انه في سنة 2015 حققت المؤسسة رأس مال عامل بقيمة 6 418 694 488,57 دج لينخفض في سنتي 2016، 2017،

2- رأس المال العامل الخاص:

الجدول (3-9): رأس المال العامل الخاص خلال الفترة (2015-2017)

البيان / السنوات	2015	2016	2017
الأموال الخاصة (1)	18 033 927 335,39	19 464 577 947,91	17 786 798 203,42
الأصول الغير جارية (2)	14 059 938 507,14	19 574 627 226,94	18 022 416 878,75
رأس المال العامل الخاص (1-2)	**3 973 988 828,25**	**(110 049 479,03)**	**(235 618 675,33)**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (5،6)

التعليق:

يلاحظ من خلال النتائج أن المؤسسة قد حققت رأس مال موجب في سنة 2015 مما يعني أن المؤسسة قادرة على تمويل أصولها الثابتة من خلال الأموال الخاصة فقط وبقاء جزء لتمويل الأصول المتداولة، أما بالنسبة لسنتي 2016، 2017 نلاحظ أن رأس المال الخاص سالب ما يدل على أن المؤسسة عاجزة على تمويل أصولها الثابتة بأمواله الخاصة.

ثانيا- دراسة احتياجات رأس المال العامل:

تمثل احتياجات رأس المال العامل إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال.

الجدول (3-10): احتياجات رأس المال العامل خلال الفترة (2015-2017)

البيان / السنوات	2015	2016	2017
الأصول الجارية(1)	8 141 607 932,83	6 390 649 642,98	6 113 459 779,02
خزينة الأصول (2)	1 224 532 944,19	3 043 705 014,40	2 790 274 475,21
احتياجات الدورة 3 = (1)- (2)	**6 917 074 988,64**	**3 346 944 628,58**	**3 323 185 303,81**
الخصوم الجارية (4)	1 722 913 444,26	2 509 803 952,79	2 319 469 132,93
خزينة الخصوم (5)	0,00	0,00	0 ,00
موارد الدورة 6 = (4) – (5)	**1 722 913 444,26**	**2 509 803 952,79**	**2 319 469 132,93**
احتياجات رأس المال العامل=(3)-(6)	**5 194 161 544,38**	**837 140 675,79**	**1 003 716 170,88**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (5،6)

التعليق:

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة لديها احتياجات تفوق مواردها خلال كل سنوات الدراسة إن سجل انخفاضا في سنة 2016 ليعود للارتفاع سنة 2017، وفي سنة 2015 سجلت الاحتياجات اكبر قيمة لها وهذا بسبب انخفاض قيمة الموارد مقارنة بالاحتياجات وهذا بسبب ارتفاع قيمة المخزونات وقيمة العملاء بسبب التأخر في تحصيل الحقوق.

ثالثا- دراسة الخزينة:

تتمثل الخزينة في الأموال السائلة الموجودة تحت تصرف المؤسسة، وهي تعبر عن وجود أو عدم وجود توازن مالي، ويتم حساب الخزينة بطريقتين إما بالطريقة المباشرة أو من خلال رأس المال العامل والاحتياجات والجدول التالي يوضح وضعية الخزينة للمؤسسة خلال سنوات الدراسة

الجدول (3-11): الخزينة الصافية خلال الفترة (2015-2017)

السنوات / البيان	2015	2016	2017
خزينة الأصول (1)	1 224 532 944,19	3 043 705 014,40	2 790 274 475,21
خزينة الخصوم(2)	0,00	0,00	0 ,00
الخزينة الصافية (3)= (1)-(2)	**1 224 532 944,19**	**3 043 705 014,40**	**2 790 274 475,21**
رأس المال العامل (4)	6 418 694 488,57	3 880 845 690,19	3 793 990 646,09
احتياجات رأس المال العامل (5)	5 194 161 544,38	837 140 675,79	1 003 716 170,88
الخزينة الصافية (6)= (4)-(5)	**1 224 532 944,19**	**3 043 705 014,40**	**2 790 274 475,21**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (5،6،8،9)

التعليق:

نلاحظ أن الخزينة موجبة في جميع سنوات الدراسة وهذا يدل على أن رأس المال العامل اكبر من احتياجات رأس المال العامل وهذا يعني فائض في سيولة، وكانت هذه الزيادة بسبب النتيجة الموجبة المحققة ونلاحظ أيضا حصولها على قروض طويلة الأجل مما ساهم في زيادة الأموال الدائمة.

وفي حالة قيام المراجع بدراسة مختلف مؤشرات التوازن المالي للمؤسسة المينائية سكيكدة سيكون لديه ما يلي:

أ- **بالنسبة لرأس المال العامل الصافي:** حققت المؤسسة رأس مال عامل موجب خلال سنوات الدراسة

و تدل القيمة الموجبة له على أن الأموال الدائمة تغطي الأصول الغير جارية وأيضا جزء من الأصول الجارية مما يعني أنها حققت هامش أمان وهذا شيء ايجابي لها، وهو مؤشر جيد للمؤسسة لا يتطلب من التركيز عليه.

ب- بالنسبة لرأس المال العامل الخاص: حققت المؤسسة رأس مال عامل خاص خلال سنتي 2016، 2017 وهو مؤشر غير جيد للمؤسسة يستوجب التركيز على تحليله باستخدام الاختبارات التفصيلية وذلك لمنع المؤسسة من الوقوع في خطر مالي.

ج- بالنسبة لاحتياجات رأس المال العامل: المؤسسة لديها احتياجات تفوق مواردها خلال كل سنوات الدراسة، وهو مؤشر سلبي للمؤسسة يتطلب من المراجع الخارجي دراسته وتحليله بعناية لإيجاد الأسباب التي أدت وتصحيح الاختلالات الموجودة.

د- بالنسبة للخزينة: حققت المؤسسة خزينة موجبة أي وجود فائض على شكل سيولة وهذا يعني أن المؤسسة تجمد جزء من أموالها وهذا ما يطرح مشكل الربحية وبالتالي عليها الموازنة بين الموارد الدائمة والأصول الثابتة.

المبحث الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017).

تعتبر النسب المالية إحدى طرق التحليل الأكثر استعمالا بسبب سهولة تطبيقها وتعدد الأغراض التي تحققها بحيث تقدم معلومات للمراجع الخارجي لاتخاذ القرارات وكذلك مناطق الخطر المحتملة التي تحتاج إلى اختبارات تفصيلية اكبر وسيتم دراسة بعض النسب المالية التي تم التطرق لها في الجانب النظري.

المطلب الأول : الإجراءات التحليلية للميزانية للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017)

سوف ندرس بعض النسب المستخرجة من الميزانية نوضحها كما يلي:

أولا- نسب السيولة:

تهدف هذه النسب إلى تحليل وتقييم رأس المال العامل والتعرف عل درجة سيولة المؤسسة على المدى القصير، والجدول التالي يبين أهم نسب السيولة المستعملة خلال سنوات الدراسة:

الجدول (3-12): نسب السيولة المالية خلال الفترة (2015-2017)

النسبة	العلاقة الرياضية	السنوات		
		2015	2016	2017
نسبة التداول	الأصول الجارية / الخصوم الجارية	4,73	2,25	2,64
نسبة السيولة السريعة	الأصول الجارية-المخزون / الخصوم الجارية	3,37	2,32	2,41
نسبة النقدية وشبه النقدية	الأصول النقدية + الأصول الشبه النقدية / الخصوم الجارية	3,34	1,55	1,72

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين رقم (1،2)

التعليق:

أ- **نسبة التداول:** نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة حققت نسب سيولة اكبر من المقياس المناسب للتداول وهو الواحد الصحيح، حيث حققت النسب 4,73 %، 2,25%،2,64% على التوالي خلال السنوات 2015،2016، 2017 ويعني ذلك أن المؤسسة لها القدرة على تغطية خصومها الجارية بالاعتماد على أصولها الجارية مما يبعدها عن خطر مواجهة الديون قصيرة الأجل دون اللجوء إلى الأصول الثابتة.

ب- نسبة السيولة السريعة: يتبين من خلال الجدول أن المؤسسة حققت نسب سيولة سريعة جيدة في السنوات الثلاث وهي على التوالي :3,37 %،2,32 %،2,41 %، ففي مقابل كل دينار من الخصوم الجارية هناك 3,37 دينار من الأصول سريعة التحول إلى نقدية لسنة 2015 مقابل 2,32 دج في 2016 و،2,41 دج في 2017.

ج- نسبة النقدية وشبة نقدية: حققت المؤسسة نسب نقدية وشبه نقدية جيدة في السنوات الثلاث حيث كانت تتوفر في سنة 2015 على سيولة نقدية قدرها و3,34 دينار لكل دينار من الخصوم الجارية ن وفي سنة 2016 بلغت النقدية المتوفرة 1,55 دينار مقابل كل دينار في حين بلغت في سنة 2017 قيمة 1,72دينار، ولكن الأهم من ذلك أن نسبة السيولة النقدية للمؤسسة محل الدراسة تجاوزت النسبة المقبولة (0,75 إلى 1).

وفي حالة قيام المراجع بدراسة مختلف النسب المالية لميزانية للمؤسسة المينائية سكيكدة سيكون لديه ما يلي:

أ- بالنسبة إلى نسب التداول: حققت المؤسسة نسب تداول اكبر من مقياس التداول المعتمد، وهو مؤشر جيد يدل على قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من خلال أصولها الجارية، لذلك لا يخضع هذه النسبة إلى الاختبارات التفصيلية.

ب- بالنسبة لنسب السيولة السريعة: حققت نسب سيولة اكبر من المقياس المناسب للسيولة السريعة (1:1) فانه مؤشر جيد وذلك لان الأصول سريعة التحول تكفي لتغطية الخصوم الجارية وفي هذه الحالة لا يقوم بتحليل هذه النسبة بشكل مفصل.

ج- بالنسبة لنقدية وشبه نقدية: حققت المؤسسة نسب نقدية وشبه نقدية جيدة تساعد للحكم على الأداء المالي للمؤسسة من خلال معرفة مدى تمويل خصومها الجارية عن طريق النقدية وشبه النقدية، حيث لا يعتمد بشكل أساسي على مؤشرات هذه النسبة عند تقييم سيولة المؤسسة لأنه لا يتوقع من المؤسسة الاحتفاظ بكمية كبيرة من النقدية وما يشابهاها لتغطية الخصوم المتداولة.

ثانيا- نسب النشاط:

وهي النسب التي تبين كفاءة المؤسسة سواء في تحصيل الحقوق أو استغلال مواردها أحسن استغلال، والجدول التالي يوضح نسب النشاط خلال سنوات الدراسة 2015، 2016، 2017.

الجدول (3-13): نسب النشاط خلال الفترة (2015-2017)

		السنوات		
النسبة	**العلاقة الرياضية**	**2015**	**2016**	**2017**
معدل دوران الأصول الجارية	رقم الاعمال / الأصول الجارية	1,02	1,32	1,48
معدل دوران الأصول غير الجارية	رقم الأعمال / الأصول غير الجارية	0,59	0,43	0,50
معدل دوران مجموع الأصول	رقم الأعمال / مجموع الأصول	0,37	0,32	0,38
معدل دوران الذمم المدينة	رقم الأعمال / رصيد الذمم المدينة	14,38	16,96	28,98
متوسط فترة التحصيل	365 / معدل دوران المدينين	25 وم	22 يوم	13 يوم
معدل دوران الذمم الدائنة	رقم الأعمال / رصيد الذمم الدائنة	16,54	14,56	11,55
متوسط فترة التسديد	365 / معدل دوران الدائنين	22 يوم	26 يوم	32 يوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم (1، 2، 3)

التعليق:

أ- معدل دوران الأصول الجارية: من خلال الجدول السابق يتبين بأنه في سنة 2015 كل دينار مستثمر في الأصول الجارية يدور 1,02 مرة ليحقق رقم أعمال قدره 1,02 دج ن ليرتفع بعد ذلك إلى 1,32 مرة في سنة 2016 و 1,48 مرة سنة 2017 مما يعني أن انخفاض الأصول الجارية أدى إلى ارتفاع معدل الدوران الأصول الجارية.

ب- معدل دوران الأصول غير الجارية: يتبين من الجدول أن المؤسسة حققت معدلات دوران متقاربة خلال سنوات الدراسة، فانخفض المعدل في سنة 2016 ، فكل دينار مستثمر في الأصول غير الجارية خلال هذه السنة قد أسهم في تحقيق رقم أعمال قدره 0,43 دج ليعود للارتفاع في سنة 2017 ليحقق رقم أعمال قدره 0,52 دج.

ج- معدل دوران إجمالي الأصول: يتبين من الجدول أن هناك تغيير طفيف في معدل دوران إجمالي الأصول ، حيث كل دينار مستثمر في أصول سنة 2017 حقق رقم أعمال قدره 0,38 دج، ومن الواضح أن هذا المعدل يزيد على مثيليه حيث قدر في سنة 2015 ب 0,37 وفي سنة 2016 ب 0,32، وهو ما يعني بأن كفاءة المؤسسة في استثمار الموارد المالية المتاحة في تدهور.

د- معدل دوران الذمم المدينة ومتوسط فترة التحصيل: على ضوء نتائج هذا الجدول يتضح أن معدل دوران الذمم المدينة في ارتفاع خلال سنوات الثلاث حيث أن كل دينار مستثمر في تقديم ائتمان للعملاء قد حقق مبيعات قيمتها 28,98 دج في سنة 2017 في مقابل 16,96 دج لسنة 2016 وفي سنة 2015 حققت 14,38 دج ، وهو ماساهم في تحسين معدل دوران الأصول الجارية، وبعبارة أخرى نلاحظ أن السياسة الائتمانية للمؤسسة تتجه أكثر نحو السرعة في تحصيل الديون، حيث انخفضت فترة التحصيل من 25 يوم في سنة 2015 إلى 13 يوم في سنة 2017.

هـ- معدل دوران الذمم الدائنة ومتوسط فترة التسديد: نلاحظ أن معدل دوران الذمم الدائنة شهد انخفاض في السنوات الثلاث على التوالي ، حيث بلغ في سنة 2015 قيمة 16,54 ومن الواضح أن هذا المعدل يزيد عن مثيليه حيث قدر في سنة 2016 ب14,56 ، أما في سنة 2017 فقدر ب11,55 وهذا ما نتج عنه ارتفاع في فترة التسديد من 22 يوم في سنة 2015 إلى 32 يوم في سنة 2017.

وفي حالة قيام المراجع بدراسة مختلف النسب المالية لميزانية للمؤسسة المينائية سكيكدة سيكون لديه ما يلي:

أ-بالنسبة لمعدل دوران الأصول الجارية: يساعد هذا المؤشر في معرفة العلاقة بين المبيعات والأصول الجارية أي كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها الجارية لتحقيق المبيعات، في هذه الحالة حققت المؤسسة معدلات دوران كافية لا تلزم القيام بعملية فحصها.

ب- بالنسبة لمعدل دوران الأصول غير الجارية: تساعد هذه النسبة في معرفة مدى كفاءة المؤسسة في استغلال أصولها غير الجارية في توليد المبيعات، حيث أنها حققت معدلات دوران منخفضة ما يعطي مؤشرا على وجود فشل في استغلال المؤسسة لأصولها غير الجارية بشكل جيد مما يلزم بفحص هذا المعدل جيدا.

ج- بالنسبة لمعدل دوران إجمالي الأصول: تساعد هذه النسبة في معرفة كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها، وتشير المعدلات المستخرجة من الجدول عن وجود خلل في استغلال المؤسسة لأصولها في توليد مبيعات، مما يلزم بعملية الفحص لهذا المعدل لإيجاد الانحرافات وتصحيحها.

د- بالنسبة لمعدل دوران الذمم المدينة ومتوسط فترة التحصيل: تساعد هذه النسبة في معرفة مدة استخدام الغير لأموال المؤسسة، وبما أن فترات تحصيلها في تناقص ما يعطي مؤشر على حسن أداء المؤسسة وبالتالي عدم القيام بعملية فحص هذا المعدل.

هـ- بالنسبة لمعدل دوران الذمم الدائنة ومتوسط فترة التسديد: وبالنظر إلى زيادة فترات التسديد في هذه الحالة، يعتبر هذا مؤشر جيد عن نجاح السياسة الائتمانية للمؤسسة.

ثالثا- نسب التمويل:

تساعد هذه النسب في دراسة وتحليل مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول الغير جارية بصفة خاصة، ويمكن التطرق إلى أهم هذه النسب في ما يلي:

الجدول (3-14): نسب التمويل خلال الفترة (2015-2017)

		السنوات		
النسبة	**العلاقة الرياضية**	**2015**	**2016**	**2017**
نسبة التمويل الدائم	الاموال الدائمة / الأصول الغير الجارية	1,46	1,20	1,21
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة / الأصول الغير الجارية	1,28	0,99	0,97
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة / الاموال الدائمة	0,88	0,83	0,82
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون / مجموع الأصول	0,18	0,25	0,18

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم (1، 2، 3)

أ- نسبة التمويل الدائم: من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم انخفضت خلال سنوات الدراسة حيث بلغت اكبر نسبة لها في سنة 2015 والتي قدرت ب 1,46 بالمقارنة مع سنتي 2016 والتي قدرت ب 1,20 و سنة 2017 ب1,21، حيث ان هذه النسبة اكبر من الواحد في جميع السنوات.

ب- نسبة التمويل الخاص: يتبين من الجدول أن نسبة التمويل الخاص في انخفاض حيث بلغت في سنة 2015 قيمة 1,28 أما في سنة 2016 فقدرت ب 0,99 لتبلغ في سنة 2017 قيمة 0,97، غير أن هذه النسب كانت اكبر من 0,5 في جميع سنوات الدراسة وبالتالي فان المؤسسة استطاعت تغطية أصولها الغير جارية بأموالها الخاصة دون اللجوء إلى الاقتراض.

ج- نسبة الاستقلالية المالية: يتبين لنا من خلال الجدول أن المؤسسة مستقلة ماليا فقد سجلت نسب على الترتيب 0,88، 0,82، 0,83 و وتعدت النسبة المرجعية وهي 0,5.

د- نسبة التمويل الخارجي: من الجدول يتبين لنا أن نسب التمويل الخارجي مستقرة تقريبا خلال السنوات الثلاث حيث بلغت قيمتها 0,18 وهذا ما يعني أن المؤسسة لا تعتمد بنسبة كبير على الديون لتمويل أصولها.

وفي حالة قيام المراجع بدراسة مختلف نسب التمويل للمؤسسة المينائية سكيكدة سيكون لديه ما يلي:

أ- بالنسبة للتمويل الدائم: حققت المؤسسة نسب جيدة اكبر من الواحد، وهذا ما يعطي مؤشر عن قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الغير جارية بأموالها الدائمة، مما لا يلزم القيام بعملية الفحص لهذه النسبة.

ب- بالنسبة للتمويل الخاص: حققت المؤسسة نسب تمويل خاص جيدة، ما يدل على أن المؤسسة غطت أصولها الغير جارية بأموالها الخاصة فقط، وهو ما يعطي مؤشر عن الوضع الجيد للمؤسسة وبالتالي لا تتم عملية الفحص.

ج- بالنسبة لنسبة الاستقلالية: حققت المؤسسة نسب استقلالية جيدة، وهو ما يعطي مؤشر عن الوضع الجيد للمؤسسة وبالتالي عدم القيام بعملية فحص هذه النسبة.

د- بالنسبة لنسبة التمويل الخارجي: حققت المؤسسة نسب صغيرة، وهذا ما يعطي مؤشر عن نسبة اعتماد المؤسسة على أموال الغير مما لا يلزم القيام بعملية الفحص لهذه النسبة.

المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية لحسابات النتائج للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017)

سوف ندرس بعض النسب والمقارنات لجدول حسابات النتائج نوضحها كما يلي:

أولا- نسب المردودية:

وهي معيار لتقييم أداء المؤسسة حيث تعبر عن قدرة وسائل المؤسسة على تحقيق نتائج جيدة، ونميز ثلاثة أنواع من المردودية : التجارية، الاقتصادية والمالية.

والجدول التالي يوضح نتائج حساب المردودية خلال مختلف سنوات الدراسة:

الجدول (3-15): نسب المردودية خلال الفترة (2015-2017)

النسبة	العلاقة الرياضية	السنوات		
		2015	2016	2017
المردودية التجارية	النتيجة الصافية / رقم الأعمال خارج الرسم	0,31	0,33	0,48
المردودية الاقتصادية	النتيجة الصافية / مجموع الأصول	0,12	0,11	0,12
المردودية المالية	النتيجة الصافية / الاموال الخاصة	0,14	0,14	0,16

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (2،3،1)

التعليق:

أ-**المردودية التجارية:** نلاحظ من الجدول أن نسبة المردودية التجارية المحققة سجلت ارتفاعا خلال جميع سنوات الدراسة بمتوسط قدره 39%، ففي سنة 2015 كل دينار من المبيعات حقق مردودية تجارية بقيمة 0,31 دينار أي هامش ربح قدره 35% في حين أنها حققت في سنة 2016 و 2017 هامشي ربح على التوالي بقيمتي 33%، 48% وهذا الارتفاع كان نتيجة زيادة رقم الأعمال والنتيجة الصافية.

ب- المردودية الاقتصادية: نلاحظ من خلال الجدول أن نسب المردودية الاقتصادية ثابتة تقريبا خلال السنوات الثلاث حيث بلغ متوسط قيمتها12%، فان كل دينار مستثمر من الأصول حقق مردودية اقتصادية بنسبة 12% وهذا خلال سنتي 2015، 2017 أما في سنة 2016 فقد بلغت قيمتها 0,11 دج أي ما يقابل مردودية اقتصادية بنسبة 11%، وهذا راجع للتغير الطفيف في النتيجة الصافية.

ج- المردودية المالية: من الجدول يتبين لنا أن نسب المردودية المالية ثابتة تقريبا خلال السنوات الثلاث حيث بلغ متوسط قيمتها15% ، فكل دينار مستثمر أعطى مردودية مالية بنسبة 14% وهذا خلال سنتي 2015، 2016 أما في سنة 2017 فقد بلغت قيمتها 0,16 دج أي ما يقابل مردودية مالية بنسبة 16%، وهذا راجع للزيادة في النتيجة الصافية.

وفي حالة قيام المراجع بدراسة مختلف نسب المردودية المستخرجة من جدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية سكيكدة سيكون لديه ما يلي:

أ- بالنسبة للمردودية التجارية: معرفة ما إذا كانت هذه النسب مقبولة للمؤسسة من خلال مقارنة متوسط مردوديتها التجارية مع متوسط المردوديات التجارية للمؤسسات المنافسة في السوق قصد معرفة المركز التنافسي لها.

ب- بالنسبة للمردودية الاقتصادية: معرفة مدى فعالية هذا الهامش من خلال تقييم الحصة السوقية بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة لها.

ج- بالنسبة للمردودية المالية: معرفة فعالية هذا الهامش من خلال مقارنة نسب المردودية المالية المحققة من طرف المؤسسة مع معدل السوق للمؤسسات المنافسة.

ثانيا- التحليل العمودي والأفقي لحسابات النتائج:

سنقوم بتحليل جدول حسابات النتائج بواسطة التحليل العمودي والأفقي خلال الفترة محل الدراسة.

1- التحليل العمودي:

سنقوم بتحليل مختلف بنود حسابات النتائج إلى البند الرئيسي(رقم الأعمال)، حيث تعطى له نسبة 100%، وينسب إليه باقي البنود، وهو ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول (3-16): التحليل العمودي لحسابات النتائج لسنة 2017

البيان	2015	النسبة%
رقم الأعمال	9 063 677 574,63	%100
إنتاج السنة المالية (1)	**9 063 677 574,63**	%100
المشتريات المستهلكة	(299 397 274,55)	%3,30
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	(836 034 214,06)	%9,22
استهلاك السنة المالية (2)	**(1 135 431 488,61)**	%12,53
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**7 928 246 068,02**	%87,47
أعباء المستخدمين	(3 175 997 367,96)	%35,04
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	(232 730 153,78)	%2,57
إجمالي فائض الاستغلال (4)	**(4 519 518 564,28)**	%49,86
المنتجات العملياتية الأخرى	109 699 823,18	%1,21
الأعباء العملياتية الاخرى	(20 719 271,78)	%0,23
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	(1 099 201 594,28)	%12,13
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	2 918 762,13	%0,03
النتيجة العملياتية (5)	**3 512 216 283,53**	%38,75
المنتوجات المالية	371 004 294,48	%4,09
الأعباء المالية	(21 049 865,46)	%0,23
النتيجة المالية (6)	**349 954 429,02**	%3,86
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**3 862 170 712,55**	%42,61
صافي نتيجة السنة المالية	**2 885 727 781,02**	%31,84

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3)

التعليـق: يبـين الجـدول السـابق أن المؤسسـة حققـت نتيجـة صـافية موجبـة وتمثـل 31,84% مـن رقـم الأعمال، حيث نلاحظ أن نسبة النتيجة المالية منخفضة و تمثل 3,86% من رقم الأعمال و وبمقارنتها مع إجمالي فائض الاستغلال الذي بلغت قيمته 49,86% من رقم الأعمال نستنتج أن النتيجة المحققة من طرف المؤسسة ترجع أساسا إلى النشاط الاستغلالي وليس المالي.

وفي حالة قيام المراجع بدراسة التحليل العمودي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية سكيكدة سيكون لديه ما يلي:

معرفة صحة أو ضعف مدلولات هذه النسب من خلال اللجوء للمقارنة مع القوائم المالية لنفس المؤسسة ولأكثر من سنة.

2- التحليل الأفقي:

قمنا بداية باعتماد حسابات النتائج لسنة 2015 كسنة أساس، وهذا مما يمكننا من رصد التغيرات الحاصلة في مختلف البنود الواردة في حسابات النتائج لسنة 2016، 2017، ونقوم لهذا الغرض بإعداد جدول خاص يكون على الشكل التالي:

الجدول (3-17): التحليل الأفقي لحسابات النتائج خلال الفترة (2015-2017)

البيان	2015	2016	2017	التغير المطلق (1)	التغيير المطلق (2)	التغيير النسبي (%)	التغيير النسبي (%)
رقم الأعمال	8 292 651 110,92	8 430 761294,05	9 063 677 574,63	138110183,13	771 026463,71	1,67	9,28
إنتاج السنة المالية (1)	**8 292 651 110,92**	**8 430 761 249,05**	**9 063 677 574,63**	**138110183,13**	**771 026463,71**	**1,67**	**9,28**
المشتريات المستهلكة	327 706 177,23	294 134 810,53	299 397 274,55	(33 571 366,70)	**(28 388 902,68)**	(10,24)	(8,65)
الخدمات الخارجية والاستهلاكيات الأخرى	423 275 517,28	380 432 961,42	836 034 214,06	(42 842 555,86)	412 758 696,88	(10.12)	(97,52)
استهلاك السنة المالية (2)	**750 981694,51**	**674 567 771,95**	**1 135 431 488,61**	**(76 413 922,56)**	**460 863 716,66**	**(10,18)**	**61,37**
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**7 541 669 416,41**	**7 756 193 522,10**	**7 928 246 068,02**	**214 524 105,69**	**386 576 651,61**	**2,84**	**5,13**
أعباء المستخدمين	3 073 412 930,05	3 208 867 003,39	3 175 997 367,96	135 454 070,34	102 584 437,91	4,41	3,34
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	188 600 304,91	219 205 129,46	232 730 153,78	30 604 824,55	44 129 848,87	16,23	23,40
إجمالي فائض الاستغلال (4)	**4 279 656 181,45**	**4 328 121 389,25**	**4 519 518 564,28**	**48 465 207,80**	**239 862 382,83**	**1,13**	**5,60**
المنتجات العملياتية الأخرى	218 834 063,15	310 271 059,52	109 699 823,18	91 436 996,37	(109 134 239,97)	41,78	(49,87)
الأعباء العملياتية الاخرى	7 440 730,79	16 628 639,77	20 719 271,78	9 187 908,98	1 747 178 ,19	123,48	23,48
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	1 367 916 633,00	1 154 533 675,11	1 099 201 594,28	(213 382 957,89)	(268 715 038,72)	(15,60)	(19,64)
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	80 216 749,41	3 210 794,41	2 918 762,13	(77 005 955,00)	(77 297 987,28)	(96,00)	(96,36)
النتيجة العملياتية (5)	**3 203 349 630,22**	**3 470 440 928,30**	**3 512 216 283,53**	**267 091 298,08**	**308 866 653,10**	**8,34**	**9,64**
المنتوجات المالية	189 377 516,15	259 424 559,29	371 004 294,48	70 047 043,14	181 626 778,33	36,99	95,90
الأعباء المالية	17 341 392,11	386 757,32	21 049 865,46	(16 954 634,79)	3 708 473,35	(97,77)	21,38
النتيجة المالية (6)	**172 036 124,04**	**259 037 801,97**	**349 954 429,02**	**87 001 677 ,93**	**177 918 304,98**	**50,57**	**103,41**
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**3 375 385 754,26**	**3 729 478 730,27**	**3 862 170 712,55**	**354 092 976,01**	**486 786 958,29**	**10,49**	**14,42**
صافي نتيجة السنة المالية	**2 609 292 200,87**	**2 793 260 612,52**	**2 885 727 781,02**	**183 968 411,65**	**276 435 580,15**	**7,05**	**10,59**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (3)

يمكن استنتاج من الجدول السابق النتائج التالية:

1-استهلاك السنة المالية:

نلاحظ من خلال الجدول أن استهلاك السنة المالية عرف انخفاض مابين سنة 2015 و2016 بمقدار قدره 922,56 413 76 دج أي بنسبة 10,18 %، ثم ارتفاع خلال الفترة 2016 و 2017 يقدر ب716,66 863 460 دج أي بنسبة 61,37 %.ويعود ذلك إلى النقصان والزيادة في المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والاستهلاكيات الأخرى.

2-القيمة المضافة للاستغلال:

يتبين من الجدول أن القيمة المضافة للاستغلال في ارتفاع مستمر خلال السنوات الثلاث وهذا راجع إلى الارتفاع في إنتاج السنة المالية.

3- إجمالي فائض الاستغلال:

من خلال الجدول نلاحظ أن إجمالي فائض الاستغلال في ارتفاع مستمر، حيث بلغت قيمته مابين سنتي 2015 و2016 ب 207,80 465 48 دج أي ما يعادل نسبة 1,13%، في حين بلغت خلال الفترة 2016، 2017 قيمة الارتفاع 382,83 862 239دج أي بنسبة 5,60 %، وهذا راجع إلى الارتفاع المسجل في القيمة المضافة من سنة إلى أخرى.

4- النتيجة العملياتية:

سجلت النتيجة العملياتية ارتفاعا بمقدار298,08 091 267 دج أي بنسبة 8,34 % وهذا مابين سنتي 2015 و2016، أما خلال الفترة (2016- 2017) فقد بلغت قيمتها653,10 866 308 دج أي ما يعادل 9,64 %، وهو مؤشر ايجابي يعود سببه إلى الانخفاض في كل من مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والزيادة في المنتجات العملياتية الأخرى واسترجاع خسائر القيمة والمؤونات.

5- النتيجة المالية:

يلاحظ من الجدول السابق ارتفاع النتيجة المالية بقيمة 93, 677 001 87 دج أي بنسبة 50,57 % مابين سنتي 2015 و 2016، أما قيمتها مابين سنتي 2016 و 2017 قدرت ب 304,98 918 177 دجأي

بنسبة 103,41 %، وهذا راجع إلى الارتفاع في المنتجات المالية بالرغم من الزيادة الملاحظة للأعباء المالية في سنة 2017.

6-النتيجة الصافية:

عرفت ارتفاعا بمقدار 411,65 968 183 دج خلال سنتي 2015 و 2016 أي ما يعادل نسبة 7,05 % أما مابين سنتي 2016 و 2017 فكانت نسبة الارتفاع 10,59 %، وهذا بسبب الارتفاع في النتيجة المالية.

وفي حالة قيام المراجع بدراسة التحليل الافقي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية سكيكدة سيكون لديه ما يلي:

معرفة التغيرات الحادثة في مختلف بنود جدول حسابات النتائج للمؤسسة سواء كانت على شكل زيادة أو نقصان، وبعد إيجاده للأسباب المؤدية لهذه التغيرات دون انحرافات غير عادية أكدت له صحة هذا التحليل.

المطلب الثالث: الإجراءات التحليلية لتدفقات الخزينة للمؤسسة المينائية سكيكدة خلال الفترة (2015-2017)

تشكل نسب تدفقات الخزينة أسلوبا مهما من أساليب تحليل التدفق النقدي وتقييم الأداء في المؤسسات المختلفة، و نسوق في ما يلي بعض نسب ومؤشرات تدفقات الخزينة.

أولا- مقاييس تقييم جودة السيولة المالية:

سوف ندرس بعض نسب السيولة المستخرجة من جدول تدفقات الخزينة نوضحها كما يلي:

الجدول (3-16): نسب تقييم جودة السيولة لجدول تدفقات الخزينة خلال الفترة (2015-2017)

		السنوات		
النسبة	**العلاقة الرياضية**	**2015**	**2016**	**2017**
نسبة تغطية النقدية	صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية / إجمالي التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمار والتمويل	0,26 -	1,02	0,58
نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون	صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية / فوائد الديون	0	498,25	166,25
نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية	التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية / الاحتياجات النقدية الاساسية	0,27	0,66	0,78

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (1، 2، 3، 4)

التعليق:

أ- **نسبة تغطية النقدية:** من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة النقدية في سنة 2016 بلغت قيمتها 1,02 وهذا يعني أن صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية يغطي جملة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية والتمويلية مرة واحدة، في حين غطى نصفها في سنة 2017 أي ما يعادل نسبة 0,58، بينما في سنة 2015 نجد أن هذه النسبة قد بلغت (- 0,26)، وهذا ما يعني أن صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية لا يغطي جملة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

ب- **نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون:** يتبن لنا من الجدول أن المؤسسة في سنة 2015 لم تعتمد على الديون الخارجية لذلك كانت هذه النسبة معدومة، أما في سنة 2016 و 2017 فقد غطى صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية فوائد الديون بشكل كبير، أي ما يعادل قيمة 498 مرة في 2016 و 166 مرة في سنة 2017.

ج- **نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية:** تشير هذه النسبة إلى أن هناك 0,27 دينار من صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية لتغطية كل دينار من الاحتياجات النقدية الأساسية في سنة 2015، أما في سنة 2016 فقد غطت ما قيمته 0،66 لكل دينار من هذه الاحتياجات وبلغت اكبر تغطية لها في سنة 2017 والتي قدرت ب 0,78 لكل دينار منها.

في حالة قيام المراجع الخارجي بدراسة مقاييس جودة السيولة لجدول تدفقات الخزينة سيتوصل إلى:

أ- **بالنسبة إلى تغطية المدفوعات:** ساعدت هذه النسبة المراجع الخارجي في التعرف على سيولة المؤسسة وقدرتها على الاستمرار لتغطية أنشطة الاستثمار والتمويل، ولوجود انحرافات في هذه النسبة خلال سنوات الدراسة وجب على المراجع فحصها.

ب- **بالنسبة إلى نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوئد الديون:** ساعدت هذه النسبة المراجع الخارجي في معرفة عدد مرات تغطية التدفقات النقدية التشغيلية لفوائد الديون ويظهر لنا من الجدول أن المؤسسة حققت مؤشرات عالية من هذه النسبة مما يدل على الوضع الجيد لها.

ج- **بالنسبة إلى نسبة كفاية النقدية من الأنشطة التشغيلية:** ساعدت هذه النسبة المراجع الخارجي على معرفة قدرة المؤسسة على تغطية احتياجاتها، وباعتبار أن المؤسسة حققت نسب جيدة تمكنها من الحصول عل القروض بأريحية، فان المراجع الخارجي غير ملزم بفحصها.

ثانيا- نسب تقييم جودة الربحية:

سوف ندرس بعض نسب ومؤشرات الربحية المستخرجة من جدول تدفقات الخزينة نوضحها كما يلي:

الجدول (3-17): نسب تقييم جودة الربحية لجدول تدفقات الخزينة خلال الفترة (2015-2017)

النسبة	العلاقة الرياضية	السنوات		
		2015	2016	2017
نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات	التدفقات النقدية من المبيعات / رقم الأعمال	0,23	0,39	0,48
نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي	صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية / إجمالي الأصول	0,09	0,13	0,18
مؤشر النقدية التشغيلية	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / النتيجة الصافية	0,74	1,19	1,50

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (1، 2، 3، 4)

التعليق:

أ- نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات: يلاحظ من الجدول أن المؤسسة حققت نسب نقدية موجبة ولكنها ضعيفة خلال سنوات الدراسة الثلاث حيث أن كل 1دينار من المبيعات يولد0,23 خلال سنة 2015، أما في سنة 2016 فولد نسبة 0,39، في حين حقق الدينار الواحد من المبيعات في سنة 2017 صافي تدفق نقدي بقيمة 0,48.

ب- نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي: توضح هذه النسبة مدى قدرة الأصول على توليد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، حيث يتضح من الجدول أن هناك تحسن في هذه النسبة خلال فترة الدراسة، فحققت أعلى نسبة في سنة 2017 قدرت ب0,18 أي أن كل دينار مستثمر في أصول المؤسسة حقق 0,18 دج من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

ج- مؤشر النقدية التشغيلية: نلاحظ من الجدول أن هناك ارتفاع في مؤشر النقدية التشغيلية والتي بلغت خلال السنوات الثلاث على التوالي قيمتها 0,74، 1,19، 1,50، حيث كل دينار من النتيجة الصافية حقق 1,50 دج من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية خلال سنة 2017.

في حالة قيام المراجع الخارجي بدراسة نسب تقييم جودة الربحية لجدول تدفقات الخزينة سيتوصل إلى:

أ- بالنسبة إلى نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات: تساعد هذه النسبة في معرفة كفاءة سياسة الائتمان المتبعة من قبل المؤسسة في تحصيل النقدية من زبائنها، وباعتبار أن هذه النسب غير جيدة تتطلب من المؤسسة التغيير في سياستها.

ب- بالنسبة إلى نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي: تساعد هذه النسبة في معرفة قدرة المؤسسة على توليد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

ج- بالنسبة إلى مؤشر النقدية التشغيلية: تساعد هذه النسبة في معرفة مدى نجاح المؤسسة في دعم أرباحها المحققة عبر تدفقاتها النقدية التشغيلية، وفي هذه الحالة حققت المؤسسة نسب جيدة تدل على حسن أداء المؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا ببعض الإجراءات التحليلية على القوائم المالية للمؤسسة المينائية –سكيكدة– باستخدام أدوات التحليل المالي خلال فترة الدراسة (2015–2017) توصلنا إلى جملة من النتائج يمكن ذكرها فيما يلي:

أولا– بالنسبة لتحليل الميزانية: فمن خلال تحليلينا لميزانية المؤسسة تم التوصل إلى أن المؤسسة حققت توازن مالي على المدى الطويل وهذا ما يفسره رأس المال العامل الموجب المحقق والخزينة الموجبة، كما تبين لنا أن المؤسسة حققت نسب سيولة جيدة مقارنة مع النسب المعيارية مما أدى إلى توازنها المالي على المدى القصير.

ثانيا– بالنسبة لتحليل جدول حسابات النتائج: يفيد بأن المؤسسة حققت نتيجة موجبة من نشاطها الاستغلالي والمالي وهو ما جعل نتيجتها الصافية موجبة.

ثالثا– بالنسبة لتحليل جدول تدفقات الخزينة: تم التوصل إلى أن صافي تدفقات الأنشطة التشغيلية للمؤسسة يغطي أنشطتها التمويلية والاستثمارية خلال سنوات الدراسة مع استثناء سنة 2015 حيث حققت فيها المؤسسة نسبة تغطية سالبة وذلك راجع إلى أن قيمة مسحوباتها على الأنشطة التشغيلية فاقت قيمة مقبوضاتها.

من خلال تطبيق أساليب الإجراءات التحليلية على القوائم المالية للمؤسسة المينائية سكيكدة، تمكنا من الحكم على صحة القوائم المالية وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمؤسسة، مع اكتشافنا لبعض الانحرافات الطفيفة الواجب إخضاعها لعملية الفحص.

خاتمـــــــة

تسعى العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى الحفاظ على جميع ممتلكاتها خاصة مع كبر حجمها وأعمالها وهذا ما ينتج عنه بقاءها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة جل مهامها وأنشطتها أصبحت تولي أهمية كبيرة للإجراءات التحليلية والمراجعة الخارجية، حيث تقوم هذه الأخيرة بالمساعدة على اكتشاف الأخطاء ومنع الغش وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عن طريق مراجع خارجي يتوفر لديه رصيد معرفي وعلمي بالإضافة إلى الخبرة المهنية في هذا المجال وذلك لمواجهة المشاكل التي يمكن أن تعترض السير العادي للمؤسسة، وبقدر الكفاءة المهنية العالية للمراجع الخارجي في أداء مهمته تأتي دقة وجودة التقارير عن القوائم المالية للمؤسسة، مما يسمح للإدارة من اتخاذ القرارات الصائبة وبناء استراتيجيات مستقبلية على قاعدة من المعلومات الدقيقة.

وقد تم تدعيم هذه الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية للوصول إلى مجموعة من النتائج والخروج بمجموعة من الاقتراحات والتوصيات، دون أن ننسى وضع بعض الأفاق البحثية التي تكمل الموضوع المدروس.

أولا-اختبار صحة الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: مفادها " تخدم الإجراءات التحليلية للميزانية المراجع الخارجي في معرفة مدى تحقيقي التوازن المالي على المدى الطويل والقصير" ومن خلال ميزانية المؤسسة تمكنا من معرفة أن المؤسسة المينائية سكيكدة حققت نسب سيولة جيدة وخزينة موجبة هذا ما يؤكد صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الثانية: مفادها " تخدم الإجراءات التحليلية لحسابات النتائج المراجع الخارجي في معرفة مدى قدرة وسائل المؤسسة على تحقيق نتائج" ومن خلال جدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية سكيكدة تمكنا من معرفة أن المؤسسة حققت نتائج موجبة من خلال نشاطها الاستغلالي والمالي ونسب مردودية موجبة هذا ما يؤكد صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الثانية: مفادها " تخدم الإجراءات التحليلية لتدفقات الخزينة للمراجع الخارجي في معرفة المصدر الرئيسي للتدفقات " ومن خلال ميزانية المؤسسة المينائية سكيكدة تمكنا من معرفة أن المؤسسة تعتمد على نشاطها التشغيلي أكثر من الأنشطة الأخرى هذا ما يؤكد صحة الفرضية.

ثانيا- نتائج الدراسة:

علينا أن نميز بين نوعين من النتائج: النتائج النظرية المتوصل إليها من خلال البحث، والنتائج العملية الميدانية المتوصل إليها من تحليل القوائم المالية للمؤسسة المينائية- سكيكدة-.

1-النتائج النظرية: من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- ظهور المراجعة وتطورها كان نتاجا للتغيرات التي فرضها التطور الاقتصادي على حجم ونشاط المؤسسات الاقتصادية والمالية وظهور نظرية الوكالة التي بموجبها انفصلت ملكية المؤسسة عن الإدارة.
- عملية المراجعة الخارجية هي عملية منظمة ومنهجية تمر بمجموعة من الخطوات المنظمة من قبل شخص مؤهل علميا وعمليا.
- لكي تحقق مهنة المراجعة أهدافها يجب على المراجع الخارجي أن يمر بأربعة خطوات رئيسية، أولها قبول المهمة وإعداد برنامج المراجعة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلي، ومن ثم جمع أدلة الإثبات وفي الأخير يقوم بإبداء رأيه عن القوائم المالية.
- تساعد الإجراءات التحليلية على زيادة فعالية المراجعة الخارجية من خلال مساعدتها على تخفيض مخاطر المراجعة وتخفيض تكلفة أداءها.
- تؤثر الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة للمراجعة الخارجية حيث تفيد في مرحلة التخطيط في تحديد الاختبارات الجوهرية، أما مرحلة التنفيذ فتفيد في عملية الاختبار والفحص في حين أنها تفيد في المرحلة النهائية في إعطاء نظرة موضوعية على القوائم المالية.
- يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في اكتشاف نسبة ليست بالقليلة من الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية وخاصة في ظل اعتماد النسب المالية
- يعطي الإجراءات التحليلية للمراجع الخارجي صورة واضحة عن عمليات المؤسسة ووضعها المالي ويساعد على معرفة ما إذا كان وضعها المالي في طريق التحسن والتدهور خلال فترة من الزمن.

النتائج الميدانية:

من خلال إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة المينائية -سكيكدة- توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

- إن المؤسسة حققت توازنها المالي خلال فترت الدراسة (2015-2017)، وهذا ما يعني أن المؤسسة قادرة على تمويل استثماراتها عن طريق الأموال الدائمة. ومن خلال دراسة مؤشرات التوازن

المالي للمؤسسة توصلنا إلى أن رأس المال العامل كان موجب واكبر من احتياجات رأس المال العامل ذو قيمة موجبة مما نتج عنه خزينة موجبة.

- ❖ لا تعاني المؤسسة من عجز في السيولة خلال سنوات الدراسة حيث تتجاوز كال من نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة النسب المعيارية لها.
- ❖ من خلال نسب النشاط تبين أن هناك انخفاض ثم ارتفاع في معدل دوران الأصول ويعود ذلك إلى التغيير في معدل دوران الأصول الغير جارية.
- ❖ من خلال التحليل العمودي لجدول حسابات النتائج تم التوصل إلى أن المؤسسة حققت نتائج موجبة من نشاطها الاستغلالي والمالي.
- ❖ حققت المؤسسة نسب مرد ودية موجبة.
- ❖ اتضح من خلال حساب النسب المتعلقة بجدول تدفقات الخزينة بان النشاط التشغيلي هو المصدر الرئيسي للمتدفقات النقدية.

ثانيا- الاقتراحات:

- ❖ التشجيع على ضرورة تطبيق المعيار الدولي رقم"520" من اجل رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية
- ❖ قيام الجهات المعنية بإصدار وتوزيع النشرات العلمية المختصة لرفع درجة الوعي لدى المراجعين على الإجراءات التحليلية من خلال تفعيل معيار التدقيق الجزائري "520".
- ❖ توضيح أهمية الإجراءات التحليلية في تحقيق أداء عمل المراجعين الخارجيين.
- ❖ التركيز على أهمية التأهيل والتدريب المستمر في هذا الجانب وبما يتناسب مع المستويات المهنية للمراجعين.
- ❖ التأكد من خلال الجهات المعنية على ضرورة تضمين معيار التدقيق رقم "520" الخاص بالإجراءات التحليلية في المقررات الدراسية المعتمدة في الجامعات والمعاهد ذات العلاقة.
- ❖ زيادة توعية المراجعين الخارجيين على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية.

ثالثا- أفاق الدراسة

تناولنا في هذه المذكرة موضوع دور الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية، وقد لاحظنا أن هناك جوانب مهمة بالموضوع لم يكن بوسعنا التطرق إليها نظرا لحدود الدراسة وضيق الوقت، ويمكن في نهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط التي نرى أنها جديرة بالدراسة وهي:

- ❖ دور الإجراءات التحليلية في زيادة دقة وموثوقية تقرير المراجع الخارجي.
- ❖ الإجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

قائمة المراجع

المراجع:

1- الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين: **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق ومراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي 520** "**الإجراءات التحليلية**"، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، إصدار 2015.

2. احمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث –المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات–**، الطبعة الأولى، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2009.

3. احمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

4. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

5. احمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، الطبعة الأولى، كلية التجارة، مصر، 2008.

6. احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

7. إدريس عبد السلام اشتوي، **المراجعة**، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، 2008.

8. اشرف محمد إبراهيم منصور، **مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة**، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعية، جامعة حلوان، د.س.ن.

9. أمين السيد احمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، 2001،

10. أمين السيد احمد لطفي، **التحليلي المالي لإغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

11. أمين السيد احمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2009.

12. أمين السيد محمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.

13. اياد رشيد القريشي، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر بغداد، د.س.ن.

14. إيهاب نظمي، وهاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإطار النظري**–، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2012.

15. ثناء علي القباني، **مراجعة تشغيل البيانات الكترونيا**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

16. جمال الطرايرة، **محاسب دولي عربي قانوني معتمد**، الطبعة الثالثة، عن طريق المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2013.

17. حازم هاشم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول – المراجعة نظريا**–، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.

18. حسن عبد الله دندشلة، **دليل التدقيق المالي –إجراءات تفصيلية لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي**، الطبعة الأولى، دار امجد للنشر والتوزيع، عمان، 2019.

19. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعملية**–، الطبعة الرابعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.

20. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات النظرية، الطبعة الأولى**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

21. خالد راغب الخطيب، **خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

22. خالد مصطفى الشيخ، **إجراءات مراجعة الحسابات وفقا لمتطلبات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى**، 2015.

23. خلف عبد الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن All**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، 2017.

24. رزق أبو شحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية–الإطار النظري**–، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015.

25. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

26. السيد احمد السقا، **قراءات وبحوث في المراجعة المتقدمة**، الطبعة الأولى، 2008.

27. السيد احمد السقا، نصر محمد جعيصة، **المراجعة وخدمات التأكيد – مدخل متكامل**–، طنطا، 2007.

28. السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية– المعايير والقواعد**–، دار الكتاب الحديث، 2008.

29. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة–شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**–، الجزء الثاني الدار الجامعية، 2004.

30. عبد الحفيظ الأرقم، **التحليل المالي –دروس وتطبيقات**–، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

31. عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية**، الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية والاقتصادية، الموصل، 1999.

32. عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية الصناعية**، الطبعة الأولى، عمان، 2002.

33. عصام الدين محمد متولي، **برنامج العلوم الإدارية المراجعة-1-**، **الطبعة الأولى**، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2006.

34. عليان الشريف وآخرون ، **الإدارة والتحليلي المالي**، د.ط، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

35. غسان فلاح لمطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية -**، **الطبعة الأولى**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.

36. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المراجعة** ، د.ط، المكتب الجامعي الحديث، 2002.

37. محمد التهامي الطواهري، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، **الطبعة الثانية**، ديوان المطبوعات الجزائر،2005.

38. محمد المبروك أبو زيد، **التحليل المالي- شركات وأسواق مالية-**، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

39. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.

40. محمد سمير الصبان ،محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

41. محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة واليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

42. محمود كمال مهدي، **الإجراءات التحليلية في التدقيق**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2001.

43. مؤيد راضي خنفر،غسان فلاح لمطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ن عمان، 2006.

44. نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2009.

45. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من -الناحية النظرية والعلمية-**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

46. وليم توماس، امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعد، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

ثانيا- الرسائل والأطروحات:

1. بزقراري حياة، **دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010-2011.

2. بولحبال فريد، **اثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017-2018.

3. ديلمي ناصر الدين، **دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس- سطيف 1-، الجزائر، 2017-2018.

4. ساري حامد العبدلي، **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011.

5. صالح عثمان محمد أبكر، **دور المراجعة التحليلية في زيادة جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2017.

6. صالح هارون عبد الشافع سليمان، **اثر استخدام المراجعة التحليلية في تقليل تكلفة وزيادة فعالية المراجعة**، رسالة ماجستير، كلية الدارسات العليا، جامعة النيلين، 2016-2017.

7. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-، الجزائر، 2009-2010.

8. عريف عبد الرزاق، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليلي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016-2017.

9. علاء جواد الباز، **مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.

10. عميرش إيمان، **مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف-1-، الجزائر، 2016-2017.

11. كردودي سهام، **دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

12. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011-2012.

13. محمد أكرم أبو شرخ، **اثر استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة علة الأداء واكتشاف الانحرافات**، رسالة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011-2012.

14. محمد أمين المازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-، الجزائر، 2010-2011.

15. محمد خير منير عراب، **دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، دمشق، سوريا، 2014-2015.

16. محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2007-2008.

17. نيفين عبد الله أبو سمهدانة، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة**، كلية التجارة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2005-2006.

ثالثا- المدخلات والمجلات:

1. احمد عبد الرحمن المخادم، حاكم الرشيد، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق**، المجلة الأردنية، المجلد 3، العدد 4، 2007.

2. سارة محمد برمة محمد وآخرون، **دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، العدد2، التاريخ.

3. عبد الستار عبد المجيد الكبيسي، **تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية لشركات المساهمة العامة**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة البتراء، العدد2، التاريخ.

4. كردودي سهام، عباسي صابر، **تقييم فعالية استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المحاسبي**، مداخلة معمقة ضمن فعالية الملتقى الدولي الأول حول الطرق والأدوات الكمية المطورة في التسيير، المنعقد بجامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

5. لطيف زيود، **المراجعة التحليلية وأثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات**، مجلة تشرين للدارسات والبحوث العلمية، العدد6، 2003.

6. مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة ، الجزائر ، العدد2، 2002.

رابعا – القوانين:

1. مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن **المعايير الجزائرية للتدقيق**.

2. قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبر المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 16 رجب 1431، الموافق ل 29 يونيو 2010.

الملاحـــــق

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2015

(01) ملحق

DATE: 17/06/2021
HEURE: 13:38
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Decmbre/1cplt < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		**9 320 487,98**	**8 355 837,19**	**964 650,79**	**1 507 112,12**
Immobilisations corporelles		**15 725 016 329,95**	**7 613 406 828,81**	**8 111 609 501,14**	**8 170 604 104,10**
Terrains		*2 172 531 753,11*		*2 172 531 753,11*	*2 172 531 753,11*
Bâtiments		*8 524 302 078,97*	*4 525 170 706,02*	*3 999 131 372,95*	*3 850 029 352,18*
Autres immobilisations corporelles		*5 028 182 497,87*	*3 088 236 122,79*	*1 939 946 375,08*	*2 148 042 998,81*
Immobilisations en concession		*881 860 086,41*		*881 860 086,41*	*489 612 449,35*
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		**5 244 117 237,71**	**762 224 735,67**	**4 481 892 502,04**	**3 904 598 547,25**
Titres mis en équivalence		*32 000 000,00*		*32 000 000,00*	*32 000 000,00*
Autres participations et créances rattachées		*2 777 842 687,21*	*762 224 735,67*	*2 015 617 951,54*	*1 753 297 603,75*
Autres titres immobilisés		*2 421 925 000,00*		*2 421 925 000,00*	*2 103 675 000,00*
Prêts et autres actifs financiers non courants		*12 349 550,50*		*12 349 550,50*	*15 625 943,50*
Impôts différés actif		*583 611 766,76*		*583 611 766,76*	*455 456 109,15*
TOTAL ACTIF NON COURANT		22 443 925 908,81	8 383 987 401,67	**14 059 938 507,14**	13 021 778 321,97
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		651 850 071,03	23 473 549,42	628 376 521,61	614 534 078,93
Créances et emplois assimilés					
Clients		*707 645 462,93*	*142 480 895,44*	*565 164 567,49*	*481 836 561,35*
Autres débiteurs		*293 947 549,12*	*59 144,36*	*293 888 404,76*	*135 487 303,70*
Impôts et assimilés		*729 602 107,98*		*729 602 107,98*	*771 612 451,75*
Autres créances et emplois assimilés		*2 329,80*		*2 329,80*	
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		*4 700 041 057,00*		*4 700 041 057,00*	*3 734 495 693,00*
Trésorerie		*1 224 532 944,19*		*1 224 532 944,19*	*1 712 871 853,03*
TOTAL ACTIF COURANT		8 307 621 522,05	166 013 589,22	**8 141 607 932,83**	7 450 837 941,76
TOTAL GENERAL ACTIF		30 751 547 430,86	8 550 000 990,89	**22 201 546 439,97**	20 472 616 263,73

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2016

(02) ملحق

DATE: 30/05/2021
HEURE: 14:52
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098221010011151

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		15 681 391,30	9 224 063,83	6 457 327,47	964 650,79
Immobilisations corporelles		17 577 434 462,61	8 477 337 887,84	9 100 096 574,77	8 111 609 501,14
Terrains		2 179 221 413,11		2 179 221 413,11	2 172 531 753,11
Bâtiments		3 947 244 114,17	1 751 303 857,94	2 195 940 256,23	1 545 440 306,82
Autres immobilisations corporelles		11 134 152 967,28	6 719 433 697,25	4 414 719 270,03	4 393 637 441,21
Immobilisations en concession		316 815 968,05	6 600 332,65	310 215 635,40	
Immobilisations en cours		1 800 493 030,68		1 800 493 030,68	881 860 086,41
Immobilisations financières		8 875 465 455,72	207 885 161,70	8 667 580 294,02	5 065 504 268,80
Titres mis en équivalence		32 000 000,00		32 000 000,00	32 000 000,00
Autres participations et créances rattachées		2 916 892 687,21	207 885 161,70	2 709 007 525,51	2 015 617 951,54
Autres titres immobilisés		5 400 000 000,00		5 400 000 000,00	2 400 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		19 013 550,50		19 013 550,50	34 274 550,50
Impôts différés actif		507 559 218,01		507 559 218,01	583 611 766,76
TOTAL ACTIF NON COURANT		28 269 074 340,31	8 694 447 113,37	**19 574 627 226,94**	14 059 938 507,14
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		613 661 244,31	33 455 792,40	580 205 451,91	628 376 521,61
Créances et emplois assimilés		2 047 007 323,76	140 828 237,09	1 906 179 086,67	1 588 657 410,03
Clients		553 749 570,46	140 769 092,73	412 980 477,73	565 164 567,49
Autres débiteurs		329 585 343,92	59 144,36	329 526 199,56	294 964 214,71
Impôts et assimilés		1 163 672 409,38		1 163 672 409,38	728 528 627,83
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		3 904 265 104,40		3 904 265 104,40	5 924 574 001,19
Placements et autres actifs financiers courants		860 560 090,00		860 560 090,00	4 700 041 057,00
Trésorerie		3 043 705 014,40		3 043 705 014,40	1 224 532 944,19
TOTAL ACTIF COURANT		6 564 933 672,47	174 284 029,49	**6 390 649 642,98**	8 141 607 932,83
TOTAL GENERAL ACTIF		34 834 008 012,78	8 868 731 142,86	**25 965 276 869,92**	22 201 546 439,97

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2017

(03) ملحق

DATE: 30/05/2021
HEURE: 14:51
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture <Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098221010011151

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		16 171 391,30	11 156 747,99	5 014 643,31	6 457 327,47
Immobilisations corporelles		17 971 576 098,67	9 218 151 103,53	8 753 424 995,14	9 100 096 574,77
Terrains		2 179 221 413,11		2 179 221 413,11	2 179 221 413,11
Bâtiments		4 146 012 978,35	1 954 801 197,61	2 191 211 780,74	2 195 940 256,23
Autres immobilisations corporelles		11 329 525 739,16	7 240 908 774,87	4 088 616 964,29	4 414 719 270,03
Immobilisations en concession		316 815 968,05	22 441 131,05	294 374 837,00	310 215 635,40
Immobilisations en cours		3 167 895 027,32		3 167 895 027,32	1 800 493 030,68
Immobilisations financières		6 113 082 212,98	17 000 000,00	6 096 082 212,98	8 667 580 294,02
Titres mis en équivalence					32 000 000,00
Autres participations et créances rattachées		76 500 000,00	17 000 000,00	59 500 000,00	2 709 007 525,51
Autres titres immobilisés		5 500 000 000,00		5 500 000 000,00	5 400 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		35 163 550,50		35 163 550,50	19 013 550,50
Impôts différés actif		501 418 662,48		501 418 662,48	507 559 218,01
TOTAL ACTIF NON COURANT		27 268 724 730,27	9 246 307 851,52	**18 022 416 878,75**	19 574 627 226 94
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		587 542 411,76	34 899 191,62	552 643 220,14	580 205 451 91
Créances et emplois assimilés		1 628 871 430,54	77 171 916,87	1 551 699 513,67	1 906 179 086 67
Clients		244 095 063,06	77 171 916,87	166 923 146,19	412 980 477 73
Autres débiteurs		304 836 196,22		304 836 196,22	329 526 199 56
Impôts et assimilés		1 079 940 171,26		1 079 940 171,26	1 163 672 409 38
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		4 009 117 045,21		4 009 117 045,21	3 904 265 104 40
Placements et autres actifs financiers courants		1 218 842 570,00		1 218 842 570,00	860 560 090 00
Trésorerie		2 790 274 475,21		2 790 274 475,21	3 043 705 014 40
TOTAL ACTIF COURANT		6 225 530 887,51	112 071 108,49	**6 113 459 779,02**	6 390 649 642 98
TOTAL GENERAL ACTIF		33 494 255 617,78	9 358 378 960,01	**24 135 876 657,77**	25 965 276 869 92

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2015

(04) الملحق

DATE: 17/06/2021
HEURE: 13:38
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Decmbre/1cplt < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		9 000 000 000,00	9 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		6 424 735 134,52	5 090 053 172,96
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		2 609 192 200,87	2 350 475 707,07
Autres capitaux propres - Report à nouveau (ajustements changement méthodes			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**18 033 927 335,39**	**16 440 528 880,03**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		258 370 637,80	131 107 817,47
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 186 335 022,52	1 883 207 737,29
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2 444 705 660,32**	**2 014 315 554,76**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		212 922 792,75	697 262 514,44
Impôts		993 268 885,73	818 667 309,19
Autres dettes		516 721 765,78	501 842 005,31
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**1 722 913 444,26**	**2 017 771 828,94**
TOTAL GENERAL PASSIF		**22 201 546 439,97**	**20 472 616 263,73**
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2016

(05) ملحق

DATE: 30/05/2021
HEURE: 14:52
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098221010011151

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		9 000 000 000,00	9 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		7 671 287 335,39	6 424 735 134,52
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		2 793 290 612,52	2 609 192 200,87
Autres capitaux propres - Report à nouveau (ajustements changement méthodes			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**19 464 577 947,91**	**18 033 927 335,39**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		804 750 000,00	
Provisions et produits constatés d'avance		3 186 144 969,22	2 444 705 660,32
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**3 990 894 969,22**	**2 444 705 660,32**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		926 369 281,52	212 922 792,75
Impôts		943 161 306,80	993 268 885,73
Autres dettes		640 273 364,47	516 721 765,78
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**2 509 803 952,79**	**1 722 913 444,26**
TOTAL GENERAL PASSIF		**25 965 276 869,92**	**22 201 546 439,97**
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2017

(06) ملحق

DATE: 30/05/2021
HEURE: 14:51
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098221010011151

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		9 000 000 000,00	9 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		5 901 070 422,40	7 671 287 335,39
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		2 885 727 781,02	2 793 290 612,52
Autres capitaux propres - Report à nouveau (ajustements changement méthodes			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**17 786 798 203,42**	**19 464 577 947,91**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		29 750 000,00	804 750 000,00
Impôts (différés et provisionnés)		3 999 859 321,42	3 186 144 969,22
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**4 029 609 321,42**	**3 990 894 969,22**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		528 875 369,78	926 369 281,52
Impôts		1 137 836 061,20	943 161 306,80
Autres dettes		652 757 701,95	640 273 364,47
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**2 319 469 132,93**	**2 509 803 952,79**
TOTAL GENERAL PASSIF		**24 135 876 657,77**	**25 965 276 869,92**
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

(07) ملحق

ETATS FINANCIERS ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA AU 31/12/2015

3- COMPTE DE RESULTAS PAR NATURE

LIBELLE	NOTE	EXERICICE CLOS (Année 2015)	Exercice précédent (Année 2014)
Vente de produits annexes	16	8 292 651 110,92	7 528 213 682,21
I- Production de l'exercice		8 292 651 110,92	7 528 213 682,21
Achats consommés	17	327 706 177,23	400 553 535,42
Services extérieurs et autres consommations	18	423 275 517,28	474 975 704,83
II- Consommation de l'exercice		750 981 694,51	875 529 240,25
III- Valeur ajoutée d'exploitation (1-2)	28	7 541 669 416,41	6 652 684 441,96
Charges de personnel	19	3 073 412 930,05	2 683 362 722,59
Impôts, taxes et versements assimilés	20	188 600 304,91	179 377 697,09
VI- Excédent brut d'exploitation	28	4 279 656 181,45	3 789 944 022,28
Autres produits opérationnels	21	218 834 063,15	212 779 448,61
Autres charges opérationnelles	22	7 440 730,79	12 255 862,44
Amortissements, provisions et pertes de valeur	23	1 367 916 633,00	1 048 977 183,43
Reprise sur pertes de valeur et provisions	24	80 216 749,41	4 925 508,16
V- Résultat opérationnel	28	3 203 349 630,22	2 946 415 933,18
Produits financiers	25	189 377 516,15	128 745 634,72
Charges financières	26	17 341 392,11	0,02
VI- Résultat financier	28	172 036 124,04	128 745 634,70
VII- Résultat ordinaire avant impôt (5+6)	28	3 375 385 754,26	3 075 161 567,88
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	27	894 349 211,00	710 844 960,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	27	- 128 155 657,61	13 840 900,81
Total des produits des activités ordinaires		8 781 079 439,63	7 874 664 273,70
Total des charges des activités ordinaires		6 171 887 238,76	5 524 188 566,63
VIII - Résultat net des activités ordinaires	28	2 609 192 200,87	2 350 475 707,07
Éléments extraordinaires (produits à détailler)		-	-
Éléments extraordinaires (charges à détailler)		-	-
IX- Résultats extraordinaire			
X- Résultat net de l'exercice (8+9)	28	2 609 192 200,87	2 350 475 707,07

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2016

(08) ملحق

DATE: 02/06/2021
HEURE: 10:54
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Decmbre/1cplt < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 098221010011151

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		8 430 761 294,05	8 292 651 110,92
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		8 430 761 294,05	8 292 651 110,92
Achats consommés		294 134 810,53	327 706 177,23
Services extérieurs et autres consommations		380 432 961,42	423 275 517,28
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		674 567 771,95	750 981 694,51
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		7 756 193 522,10	7 541 669 416,41
Charges de personnel		3 208 867 003,39	3 073 412 930,05
Impôts, taxes et versements assimilés		219 205 129,46	138 600 304,91
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		4 328 121 389,25	4 279 656 181,45
Autres produits opérationnels		310 271 059,52	218 834 063,15
Autres charges opérationnelles		16 628 639,77	7 440 730,79
Dotations aux amortissements et aux provisions		1 154 533 675,11	1 367 916 633,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		3 210 794,41	80 216 749,41
V. RESULTAT OPERATIONNEL		3 470 440 928,30	3 203 349 630,22
Produits financiers		259 424 559,29	189 377 516,15
Charges financières		386 757,32	17 341 392,11
VI. RESULTAT FINANCIER		259 037 801,97	172 036 124,04
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		3 729 478 730,27	3 375 385 754,26
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		860 135 569,00	894 349 211,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		76 052 548,75	-128 155 657,61
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 003 667 707,27	8 781 079 439,63
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 210 377 094,75	6 171 887 238,76
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 793 290 612,52	2 609 192 200,87
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 793 290 612,52	2 609 192 200,87
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2017

(09)

DATE: 30/05/2021
HEURE: 14:53
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098221010011151

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		9 063 677 574,63	8 430 761 294,05
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		9 063 677 574,63	8 430 761 294,05
Achats consommés		299 397 274,55	294 134 810,53
Services extérieurs et autres consommations		836 034 214,06	380 432 961,42
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 135 431 488,61	674 567 771,95
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		7 928 246 086,02	7 756 193 522,10
Charges de personnel		3 175 997 367,96	3 208 867 003,39
Impôts, taxes et versements assimilés		232 730 153,78	219 205 129,46
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		4 519 518 564,28	4 328 121 389,25
Autres produits opérationnels		109 699 823,18	310 271 059,52
Autres charges opérationnelles		20 719 271,78	16 628 639,77
Dotations aux amortissements et aux provisions		1 099 201 594,28	1 154 533 675,11
Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 918 762,13	3 210 794,41
V. RESULTAT OPERATIONNEL		3 512 216 283,53	3 470 440 928,30
Produits financiers		371 004 294,48	259 424 559,29
Charges financières		21 049 865,46	386 757,32
VI. RESULTAT FINANCIER		349 954 429,02	259 037 801,97
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		3 862 170 712,55	3 729 478 730,27
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		970 302 376,00	860 135 569,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		6 140 555,53	76 052 548,75
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		9 547 300 454,42	9 003 667 707,27
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 661 572 673,40	6 210 377 094,75
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 885 727 781,02	2 793 290 612,52
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 885 727 781,02	2 793 290 612,52
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2015

(10) ملحق

DATE: 17/06/2021
HEURE: 13:39
PAGE: 1

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)
Arrêté à : Decmbre/1cplt < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		3 414 946 215,51	3 048 818 894,96
Autres encaissements		20 955 356,50	62 442 103,33
Sommes versees aus fournisseurs		-896 980 641,60	-1 294 162 645,00
Sommes versées au personnel		-2 090 717 418,63	-1 922 910 338,32
Sommes versées aux organismes sociaux		-974 946 147,70	-759 646 738,76
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur résultats payés		-1 396 072 966,19	-1 403 159 498,99
Autres sommes versées		-1 211 410,00	-20 118 179,23
Flux de trésorerie avant élements extraordinaires		-1 924 027 012,11	-2 288 736 402,01
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-1 924 027 012,11	-2 288 736 402,01
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 679 073 284,75	-1 220 171 887,02
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		5 600 000,00	156 329 465,97
Décaissements sur acquisition des immobilisations financières		-5 140 774 296,00	-3 521 530 086,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		3 693 284 393,00	3 045 700 280,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		85 205 604,34	97 845 566,83
Dividendes et quote-part de résultats reçus		177 923 168,57	82 815 500,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-2 857 834 414,84	-1 359 011 160,22
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		-701 620 000,00	-401 660 500,00
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-701 620 000,00	-401 660 500,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités		46 125 271,58	4 605 550,00
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-5 437 356 155,37**	**-4 044 802 512,23**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2016

(11) ملحق

DATE: 17/06/2021
HEURE: 13:35
PAGE: 1

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)

Arrêté à : Decmbre/1cplt < Etat Définitif >

Identifient Fiscal : 098221010011151

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		9 938 127 118,08	9 285 685 287,08
Autres encaissements		62 852 992,59	20 955 356,50
Sommes versees aus fournisseurs		-1 154 259 300,03	-962 641 765,81
Sommes versées au personnel		-2 339 840 912,88	-2 090 717 418,63
Sommes versées aux organismes sociaux		-1 014 109 915,65	-974 946 147,70
Intérêts et autres frais financiers payés		-6 675 281,12	
Impôts sur résultats payés		-2 158 211 269,79	-1 396 072 966,19
Autres sommes versées		-1 896 560,00	-1 211 410,00
Flux de trésorerie avant élements extraordinaires		3 325 986 871,20	3 881 050 935,25
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		3 325 986 871,20	3 881 050 935,25
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 672 546 007,78	-2 527 486 389,24
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		90 246 000,00	5 600 000,00
Décaissements sur acquisition des immobilisations financières		-5 710 560 090,00	-5 140 774 296,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		6 553 478 349,00	3 693 284 393,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		70 950 549,01	85 205 604,34
Dividendes et quote-part de résultats reçus		119 430 573,07	177 923 168,57
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-549 000 626,70	-3 706 247 519,33
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		-1 002 376 000,00	-701 620 000,00
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-1 002 376 000,00	-701 620 000,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités		1 710 486,80	46 125 271,58
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**1 776 320 731,30**	**-480 691 312,50**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		1 195 282 218,47	1 675 973 530,97
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		2 971 602 949,77	1 195 282 218,47
Variation de trésorerie de la période		**1 776 320 731,30**	**-480 691 312,50**
Rapprochement avec le résultat comptable		**1 953 157 998,97**	**3 856 077 066,76**

ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE SKIKDA
Exercice 2017

(12) ملحق

DATE: 17/06/2021
HEURE: 13:36
PAGE: 1

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)
Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 098221010011151

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		10 008 090 870,81	9 938 127 118,08
Autres encaissements		946 358 950,67	62 852 992,59
Sommes versees aus fournisseurs		-1 638 678 804,56	-1 154 259 300,03
Sommes versées au personnel		-2 202 788 603,56	-2 339 840 912,88
Sommes versées aux organismes sociaux		-1 046 998 934,19	-1 014 109 915,65
Intérêts et autres frais financiers payés		-26 017 176,42	-6 675 281,12
Impôts sur résultats payés		-1 685 969 106,29	-2 158 211 269,79
Autres sommes versées		-28 710 267,72	-1 896 560,00
Flux de trésorerie avant élements extraordinaires		4 325 286 928,74	3 325 986 871,20
Flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		4 325 286 928,74	3 325 986 871,20
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-2 301 696 323,76	-1 672 546 007,78
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		32 734 270,00	90 246 000,00
Décaissements sur acquisition des immobilisations financières		-3 593 842 570,00	-5 710 560 090,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		2 384 912 110,00	6 553 478 349,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		219 719 210,44	70 950 549,01
Dividendes et quote-part de résultats reçus		128 977 716,49	119 430 573,07
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-3 129 195 586,83	-549 000 626,70
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		-1 507 200 000,00	-1 002 376 000,00
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-1 507 200 000,00	-1 002 376 000,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités		115 950,99	1 710 486,80
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		**-310 992 707,10**	**1 776 320 731,30**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		3 015 089 140,25	1 195 282 218,47
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		2 704 096 433,15	2 971 602 949,77
Variation de trésorerie de la période		**-310 992 707,10**	**1 776 320 731,30**
Rapprochement avec le résultat comptable		**4 173 163 419,65**	**1 953 157 998,97**

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإجراءات التحليلية في دعم فعالية المراجعة الخارجية التي تعتمد على مجموعة من الأساليب المختلفة من بسيطة ومعقدة في تحسين أداء المراجع الخارجي ومساعدته على اخذ صورة واضحة عن عمليات المؤسسة ووضعها المالي.

ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، لنقوم بالدراسة الميدانية للمؤسسة المينائية سكيكدة للفترة الممتدة 2015-2017 استخدامنا نموذجين من أساليب الإجراءات التحليلية نموذج النسب المالية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية ونموذجي التحليل العمودي والأفقي كأساليب مقارنة، وقد توصلنا إلى نتائج نذكر منها:

- أساليب الإجراءات التحليلية تساهم في إعطاء تحذيرات مهمة حول وجود تلاعبات في القوائم المالية واكتشاف الأخطاء وبالتالي تحسين أداء عملية المراجعة الخارجية؛
- تساهم الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة للمراجعة الخارجية (التخطيط، مرحلة التنفيذ، التقرير)؛
- وضعية جيدة للمؤسسة المينائية سكيكدة حيث حققت توازن على المدى الطويل والقصير ؛
- المصدر الرئيسي للتدفقات النقدية للمؤسسة المينائية سكيكدة هو النشاط التشغيلي؛

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، الإجراءات التحليلية، المعيار الدولي للمراجعة "520"، المراجع الخارجي.

Abstract :

This study aims to identify the role of analytical procedures in supporting the effectiveness of the external audit, that depend on a group of different methods, from simple to complex in improving the performance of the external auditor and helping him to take a clear picture of the institution's operations and financial status.

To achive the objectives of the study, we adopted the descriptive approach on the theoretical side, to conduct a field study the port institution's of skikda for the extended period in (2015-2017) we used two models of the methods of analytical procedures, the financial ratios model to discover fundamental errors, and the vertical and horizontal analysis as comparative methods, we have reached the following results

-Methods of analytical procedures help in giving important warnings about the existence of manipulation in the financial statement and discovering errors and this improving the performance of the external audit process.

-Analytical procedures contribute to the deferent stages of the review process (planning implementations, reporting.

-A good position for the port institution of skikda, has it achieved balance in the long and short term.

-The main source of cash flows for the port institutions skikda is the operating activity.

Keywords: external audit, analytical procedures, financial rations, external auditor.