

صدر عام ١٣٩٩ هـ - ١٩٧٩ م

المكتبة العربية المصنوعة
والأمانة العامة

مكتبة المصنوعة العربية المصنوعة
والأمانة العامة

تجديد

الفرقة الأولى

إعداد مكتبة / مكتبة المصنوعة العربية

مكتبة المصنوعة العربية المصنوعة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

AL - RASHED
CERTIFIED PUB. ACCOUNTANTS
LICENSE NO. 50

الراشد
محاسبون ومراجعون قانونيون
ترخيص رقم ٥٠

تم الاتفاق مابين وزارة التجارة ومكتب الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون على قيام المكتب بدراسة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية يساعد الوزارة على اعداد تنظيم متكامل للمهنة ويمكن المستفيدين من المهنة في الاجهزة الحكومية والمؤسسات والشركات والبنوك والانفراد وغيرهم ومنسوبي المهنة من الحصول على افضل مستوى من الفائدة التي بررت وجود المهنة اصلا وقد كان من أهم جوانب النقص غياب معايير المحاسبة المالية . . معايير المراجعة معايير متكاملة لسلوك المحاسب القانوني . . وعدم وجود تنظيم داخلي شامل يتولى تطوير المعايير المشار اليها ورعاية شئون المهنة على غرار ما هو موجود في الدول المتقدمة ، وليتسنى الاعداد المناسب لتحقيق تطوير فعال وبشكل يتمشى مع ظروف المملكة واحتياجاتها المرحلية تم تقسيم الدراسة الى مرحلتين :

الاولى : دراسة اوضاع المهنة في ثلاث دول مختارة ذات ثقافات مختلفة .

الثانية : اعداد معايير المحاسبة المالية . . ومعايير المراجعة ومعايير سلوك المحاسب القانوني . . وتنظيم داخلي للمهنة يتولى تطوير المعايير المشار اليها ورعاية شئون المهنة .

وقد تم تنفيذ المرحلة الاولى والعشتملة على دراسة لاوضاع المهنة في الدول الثلاث المختارة ((الولايات المتحدة الامريكية ، جمهورية ألمانيا الاتحادية ، الجمهورية التونسية)) . وجرى استعراض نتائجهما مع المسؤولين في الوزارة فـلى عدة اجتماعات .

كما جرى تبويب نتائج الدراسة تحت اربعة مواضيع رئيسية تشكل مقومات المهنة وهي :

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

AL - RASHED
CERTIFIED PUB. ACCOUNTANTS
LICENSE NO. 50

الراشد
محاسبون ومراجعون قانونيون
ترخيص رقم ٥٠

- معايير للمحاسبة المالية : تلتزم بها الوحدات المحاسبة (الشركات المساهمة التي تهدف للربح) عند اعداد القوائم المالية ويلتزم بها المحاسب القانوني عند مراجعته للحسابات وابداء رأيه في المعلومات المعروضة في القوائم المالية .
- معايير للمراجعة : يلتزم بها المحاسب القانوني عند فحص القوائم المالية بهدف ابداء الرأي في المعلومات المعروضة في القوائم المالية .
- معايير لسلوك المحاسب القانوني : تحكم نوعية سلوكه كمحاسب قانوني ، والحد الأدنى لاعداده العلمي والعملية ونوعية عمله ومسئوليته تجاه الآخرين .
- تنظيم داخلي للمهنة : يهدف الى تطوير مكوناتها وتحديث وتطوير خبرة اعضائها والرقابة على ادائهم وتطوير خدماتها للمجتمع .
- كما جرى اعتماد الموضوع كأساس لاستعراض النتائج وخصص القسم الاول للمحاسبة المالية وورد فيه ما يتعلق بهذا الموضوع في البلدان الثلاث ، والقسم الثاني لمعايير المراجعة ، والقسم الثالث لمعايير سلوك المحاسب القانوني والقسم الرابع للتنظيم الداخلي للمهنة . كما حاولنا كلما أمكن ذلك عمليا - حسب تواجد ما يجعل المقارنة ذات فائدة - ايجاد جداول مقارنة تمكن من معرفة ما تأخذه كل بلد مقارنا بالبلدين الآخرين بسرعة وسهولة .
- واوردنا في المقدمة مختصر النتائج الدراسة (ملخص التقرير) ليعطى فكره مقتضيه جدا للقراء السريعة لمن لا يتمكن من التعمق في الدراسة .
- ولكن العصاد التي رجعنا اليها متباينة بحكم اختلاف اللغات الاساسية للبلدان محل الدراسة ولضخامة مصادرها الدراسة مما أدى الى قيام عدد غير قليل من المساهمة في الترجمة ، فقد رأينا ان من اكتمال الفائدة وضع تعريف للمصطلحات يرجع اليها اذا دعت الحاجة (ملحق) .

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

AL - RASHED
CERTIFIED PUB. ACCOUNTANTS
LICENSE NO. 50

الراشد
محاسبون ومراجعون قانونيون
ترخيص رقم ٥٠

ويسعدنا في نهاية هذه المقدمة ان نشكر جامعة الرياض على السماح
لسعادة الدكتور عبد الله الفيصل استاذ المحاسبة في كلية العلوم الادارية
في الجامعة بالمساهمة في هذا المشروع . فقد كان لجهد الاثر الكبير في
انجاز هذا العمل والمساهمة الفعالة في التخطيط له وتنفيذه

والله من وراء القصد ، ،

الراشد
محاسبون ومراجعون قانونيون

عبد العزيز راشد الراشد

الرياض في : ٨ شوال ١٤٠١ هـ
الموافق : ٨ اغسطس ١٩٨١ م

ملخص التقرير

نستعرض في هذا الملخص محتويات التقرير بهدف إعطاء صورة سريعة عن مقومات مهنة المحاسبة القانونية في الولايات المتحدة والمانيا وتونس وأوجه التشابه وأوجه الاختلاف في هذه البلاد .
هناك اتفاق بين الدول الثلاث على أن مقومات مهنة المحاسبة القانونية هي الاتية :-

أ- معايير للمحاسبة المالية تلتزم بها الوحدات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وملتزم بها المحاسب القانوني عند مراجعته للحسابات وأداء رأيه في المعلومات المعروضة في القوائم المالية .
ب- معايير للمراجعة يلتزم بها المحاسب القانوني عند فحص القوائم المالية بهدف أداء الرأى في المعلومات المعروضة في القوائم المالية .

ج- معايير لسلوك المحاسب القانوني تضبط نوعية سلوكه كمحاسب قانوني ، والحد الأدنى لأعداد الساعات العلمية والعملية ونوعية عمله ومسؤولياته تجاه الآخرين .

د- تنظيم داخلي للمهنة يهدف الى إعطاء المهنة دورا أساسيا في تحديد وتطوير مكوناتها وتحديد وتطوير خبرة أعضائها والرقابة عليهم وأداء وتطوير خدماتها للمجتمع .

معايير المحاسبة المالية

هناك اتفاق بين الدول الثلاثة على أن المحاسبة المالية تتكون في العمليات الاتية :-

- أ - عملية تسجيل العمليات المالية والتجارية للوحدة المحاسبية
ب - عملية تصنيف العمليات المالية والتجارية المسجلة .
ج - عملية قياس تأثير هذه العمليات المالية والتجارية على المركز المالي
للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها .
د - عملية عرض البيانات المالية المتعلقة بالمركز المالي للوحدة
المحاسبية ونتائج أعمالها فى صورة قوائم مالية .
هـ - عملية ايضاح البيانات المالية المعروضة فى صورة قوائم مالية .

وتتفق هذه الدول على أن الهدف النهائى فى عمليات المحاسبة المالية هو اعطاء قارئ القوائم المالية معلومات تمكنه من اتخاذ قرارات مبنية على المعرفة تساعد فى تكييف علاقته الحالية أو المستقبلية مع الوحدة المحاسبية . وتتفق الدول الثلاث على ضرورة التزام الوحدة المحاسبية بمعايير محددة عند القيام بعمليات التسجيل والتصنيف والقياس والعرض والايضاح التى تتطلبها المحاسبة المالية . كما تتفق ايضا على ضرورة التزام المحاسب القانونى بهذه المعايير المحددة عند ابداء الرأى عن جودة القوائم المالية والمعلومات المعروضة بها . وتتفق الدول الثلاث ايضا على أن معايير المحاسبة هى مبادئ محددة تربط عمليات التسجيل والتصنيف والقياس والعرض والايضاح . كما تتفق هذه الدول على ضرورة ربط هذه المعايير بقواعد اساسية متفق عليها يطلق عليها مفاهيم المحاسبة المالية . وهدف المفاهيم هو تعريف بعض العناصر الاساسية اللازمة لتحديد المركز المالي أو نتائج الاعمال كما تتفق هذه الدول على اهمية اختيار المفاهيم على أساس معرفة أو تحديد نوع المعلومات التى تخدم أغراض مستخدمى القوائم المالية .

وكما تتفق الد لى الثلاث فى النقط المذكورة اعلاه فأن هناك اختلافات أساسية فيما بينها على عدة مستويات كما يلى :-

١ - سلطة معايير المحاسبة المالية :-

١ - الولايات المتحدة :-

يعتبر العرف المصدر الرئيسى لسلطة معايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة . وبالإضافة الى هذا المصدر الرئيسى للسلطة تلزم معايير السلوك المحاسب القانونى فى الولايات المتحدة باتباع معايير المحاسبة المالية الصادرة من قبل " هيئة معايير المحاسبة المالية عند ابداء الرأى فى القوائم المالية والمعلومات المعروضة بها . وما يجدر ذكره أن هيئة معايير المحاسبة المالية هيئة مستقلة استقلالاً تاماً عن الهيئات الحكومية والمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين والوحدات المحاسبية المختلفة والهيئات الأخرى التى لها مصلحة ذاتية فى تحديد معايير المحاسبة المالية .

٢ - ألمانيا :-

تستمد معايير المحاسبة المالية فى ألمانيا سلطتها من القانون المنظم للشركات المساهمة . ويتطلب هذا القانون من الشركات المساهمة إعداد قوائم مالية وعرضها طبقاً لمبادئ محاسبية سليمة . كما ينص القانون على أهمية وضع الحسابات المعروضة وعلى قدرتها على إعطاء صورة حقيقية للمركز المالى للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها طبقاً لقواعد التقييم المنصوص عليها القانون - وبالرغم من أن القانون الذى ينص على قواعد التقييم ومعايير القياس والعرض والإيضاح يعتبر قانوناً منظماً للشركات

المساهمة العامة الا أن هناك اتجاهنا قويا لتطبيق نفس القواعد والمعايير التى ينص عليها هذا القانون على الشركات الاخرى .

٣- تونس

يعتبر المخطط المحاسبى التونسى الذى تم وضعه فى ١٩٦٦ م المصدر الرسمى لمعايير المحاسبة المالية . ولقد تم تعميم هذا المخطط على جميع الوحدات المحاسبية التجارية بصورة إجبارية .

٢- الاهداف الاساسية المؤثرة على المعايير المستخدمة :-

الولايات المتحدة : نظرا لتعادل القوى الاقتصادية للمجموعات المختلفة التى تستخدم المعلومات المعروضة فى القوائم المالية تبنى المسئولون عن تطوير واعداد قواعد ومعايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة سياسة أخذ وجهة نظر كل المجموعات المستخدمة للقوائم المالية والمعلومات المعروضة فيها عند تطوير واعداد قواعد ومعايير المحاسبة المالية . بالاضافة الى ذلك تحقق المسئولين عن اعداد قواعد ومعايير المحاسبة المالية من صعوبة التوصل الى اتفاق كامل على طبيعة المعلومات الواجب عرضها لخدمة الاغراض المختلفة. لمستخدمى القوائم المالية .

٢- المانيا :- نظرا للتأثير الاقتصادى والمالى والتجارى الهام الذى تتمتع به البنوك الالمانية على أوجه النشاط الهادف للربح تتميز المعايير المستخدمة بتحبيذها لوجهة نظر الدائنين فيما يتعلق بتقييم الموجودات والمطلوبات

المختلفة وقياس نتائج أعمال الوحدة المحاسبية .

٣- تونس :- يعتبر احد الاهداف الاساسية التي اثرت على المعايير المحاسبية التي ينص عليها المخطط المحاسبي التونسي هو اظهار معلومات تمكن المسؤولين عن تخطيط الاقتصاد القومي من تحديد تأثير الوحدة المحاسبية على الاقتصاد القومي وخاصة فيما يتعلق بتحديد القيمة المضافة عن طريق الوحدة المحاسبية .

٣- تأثير الاهداف أو اوجه النظر الاساسية على المعايير المستخدمة :- الولايات المتحدة :- لقد ادت وجهة النظر الاساسية في الولايات المتحدة والتي تعترف بأهمية امداد جميع انواع مستخدمى القوائم المالية بمعلومات تفيد اغراضهم والتي تعترف ايضا بصعوبة التوصل الى اتفاق كامل على طبيعة المعلومات الواجب عرضها لخدمة اغراض المستفيدين المختلفة الى عدة تأثيرات هامة يمكن تلخيصها فيما يلى :-

أ- تهتم معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة بعملية الايضاح بدرجة اكثر من درجة الاهتمام المعطاء لهذه العملية في البلاد الاخرى . ففي السنوات الاخيرة مثلا هناك اتجاه واضح لزيادة نوع البيانات والايضاحات الواجب اعطاؤها فى صورة تذييل للقوائم المالية واعطاء القارى حق اختيار المعلومات التى يراها مناسبة لاغراضه من ما هو معروض فى القوائم المالية . فمثلا يتطلب معيار المحاسبة المتعلق بقياس قيمة الاوراق المالية السوقية والايضاحات المتعلقة بها عرض

البيانات التالية فى القوائم المالية أو فى شكل تذييل لها :

- . طريقة التسعير
- التكلفة الكلية والقيمة السوقية الحالية .
- القيمة الدفترية
- قيمة الارباح والخسائر غير المحققة بتاريخ قائمة المركز
المالى .
- قيمة الارباح والخسائر المحققة التى اعتبرت جزءا من صافى
الدخل للفترة المحاسبية .
- قيمة التغيير فى احتياطى التسعير .
- صافى الارباح والخسائر المحققة وغير المحققة فى الفترة منذ
نهاية الفترة المحاسبية حتمى تاريخ اصدار القوائم المالية .
- الطرق المحاسبية المتخصصة الخاضعة لها الوحدة
- المحاسبية والمتعلقة بمعالجة الاوراق المالية السوقية .

وعند مقارنة هذه الايضاحات المطلوبة فى الولايات المتحدة
بالايضاحات المطلوبة فى ألمانيا بخصوص الاوراق المالية السوقية نجد فرقا
شاسعا بين البلدين فلا تتطلب معايير المحاسبة الألمانية أكثر من
ايضاح طريقة التقييم المستخدمة . وهنا تتضح نقطة أساسية فكلما
ركزت المعايير المستخدمة على اهداف محددة لمجموعات محددة من
مستخدمى القوائم المالية كلما قلت الحاجة لعرض ايضاحات كثيرة
فى القوائم المالية . فكمرة الايضاحات تنتج اصلا من الرغبة فى خدمة
اهداف كثيرة لمجموعات كثيرة بدون اصدار أكثر مجموعة واحدة من القوائم
المالية

بد تبنت هيئة معايير المحاسبة المالية اتجاها حديثا الزمت به

الشركات المساهمة التي تتوافر فيها شروط معينة بعرض بيانات إضافية مبنية على أساس مفاهيم تختلف عن المفاهيم المستخدمة في إعداد القوائم المالية الأساسية لهذه الشركات. فعلى سبيل المثال مفهوم التكلفة المستخدم في إعداد القوائم المالية الأساسية هو التكلفة الفعلية الناتجة عن عمليات استبدال فعلية بين الوحدة المحاسبية والوحدات المحاسبية الأخرى. وبناءً على هذا المفهوم ينص معيار استهلاك الأصول الثابتة على ضرورة احتساب الاستهلاك على أساس التكلفة الفعلية التاريخية لهذه الأصول عند إعداد القوائم المالية الرئيسية وطبقاً للاتجاه الحديث يجب على الشركات الملزمة به إعداد بيانات إضافية مبنية على أساس مفهوم للتكلفة يختلف عن مفهوم التكلفة المستخدم في إعداد القوائم المالية الأساسية. ومفهوم التكلفة الواجب استخدامه عند إعداد وعرض هذه البيانات الإضافية هو التكلفة الحالية بتاريخ قائمة المركز المالي لاستبدال الأصول بأصول معادلة. وبناءً على هذا المفهوم يجب على الشركات الملزمة باتباع هذا الاتجاه عرض بيانات إضافية تتضمن تكلفة استهلاك الأصول الثابتة المحتسبة على أساس التكلفة الحالية لاستبدال هذه الأصول. ويعتبر هذا الاتجاه الحديث أحد السبل التي تستخدمها "هيئة معايير المحاسبة المالية" لزيادة منفعة المعلومات الناتجة عن عمليات المحاسبة المالية دون الحاجة إلى الاتفاق الكامل على نوع واحد من أنواع المعلومات لخدمة الأغراض المختلفة لمستخدمي القوائم المالية.

٢- المانيا :- لقد ادت وجهة النظر الاساسية المؤثرة على معايير المحاسبة في ألمانيا الى معايير تتميز بالتحفظ بدرجة عالية . فعلى وجه المثال ينص معيار استهلاك الاصول الثابتة الملموسة على ضرورة استهلاك هذه الاصول على فترة منفعتها الاقتصادية طبقا لطريقة من طرق الاستهلاك المقبولة . وبالإضافة الى ذلك يسمح هذا المعيار للوحدة المحاسبية باحتساب استهلاكات اضافية بغرض تخفيض القيمة الدفترية للاصول الثابتة الملموسة الى قيمة أقل اذا كان ذلك مبررا من وجهة نظر الادارة أو لاغراض ضرائب الدخل . وكمثل آخر يتطلب معيار اطفاء الشهرة التجارية المشتراه على فترة لا تزيد عن خمس سنوات من تاريخ الشراء بدون مراعاة لفترة المنفعة الاقتصادية اذا كانت اطول . وفى الواقع يعتبر مفهوم الحصر والتحفظ احد مفاهيم المحاسبة المالية الهامة فى ألمانيا . وينص هذا المفهوم على ضرورة تقييم الموجودات بأقل قيمة ممكنة أو من الممكن تحقيقها وتقييم المطلوبات بأعلى قيمة من الممكن استحقاقها وعلى الرغم من أن القانون لم يبين نصا حريفا على هذا المفهوم أو غيره الا أن هذا المفهوم يؤخذ بعين الاعتبار عند اعداد القوائم المالية فى ألمانيا .

٣- تونس : لقد ادى الاهتمام باهداف المسؤولين عن الاقتصاد القومى فى تونس الى عدة معايير تختلف اختلافا كبيرا عن المعايير المستخدمة فى ألمانيا والولايات المتحدة . ويتركز الاختلاف حول رغبة المخطط المحاسبى فى تونس فى تحديد القيمة المضافة الى الاقتصاد القومى عن طريق الوحدة المحاسبية . يترتب على ذلك مثلا أن معيار تقييم حسابات المدينين لا يسمح بتحميل قيمة

الدين المشكوك فيها الى حسابات نتائج الاعمال نظرا لانها لا تمثل تخفيضا فعليا في القيمة المضافة من قبل الوحدة المحاسبية وكمثال اخر على هذه الاختلافات بين تونس والبلاد الاخرى نذكر معيار تحديد الربح الاجمالي في المانيا والولايات المتحدة بالمقارنة من معيار تحديد القيمة المضافة في تونس . يتطلب معيار تحديد الربح الاجمالي في المانيا والولايات المتحدة تحميل المبيعات بتكلفتها وتتضمن تكلفة المبيعات في حالة الشركات الصناعية مصاريف الانتاج المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالوحدات المبيعة . وتشتمل هذه المصاريف من ضمن عناصر أخرى رواتب عمال الانتاج وتكاليف استهلاك المعدات والالات الانتاجية . والمقارنة نجد أنه في تونس يتم استبعاد رواتب عمال الانتاج وتكاليف استهلاك المعدات والالات الانتاجية عند تحديد القيمة المضافة على أساس أن هذه العناصر من المصاريف لا تمثل خدمات مستخدمة خارج الوحدة المحاسبية وبالتالي لا تمثل عمليات تؤثر على القيمة المضافة الكلية للاقتصاد القومي .

معايير المراجعة

لقد تمت دراسة معايير المراجعة في الولايات المتحدة ومعايير المراجعة في المانيا . اما في تونس فليس هناك اصدارات محددة يمكن الرجوع اليها كمعايير للمراجعة الا أنه تم استخلاص بعض المعايير من لوائح نظام الخبراء المحاسبين في تونس ، ولذلك فإن استعراض معايير المراجعة في هذا الملخص سيكون وفقا لذلك .

هناك اتفاق بين الولايات المتحدة و المانيا على ان المسئولية الاساسية لجودة القوائم المالية والمعلومات المعروضة بها تقع على عاتق ادارة الوحدة المحاسبية . كما ان هناك اتفاق

على ان دور المراجع القانوني ينحصر في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في جودة هذه القوائم والمعلومات المعروضة بها . وتتفق الولايات المتحدة والمانيا على ضرورة تقسيم معايير المراجعة الى ثلاثة انواع من المعايير هي :-

النوع الأول :

معايير عامه تتعلق بدرجة معرفة المراجع العلمي ، قدرته العمليه ، استقلاله ، والحرص الواجب اتباعه ، في تأدية المراجعة .

النوع الثاني :

معايير العمل الميداني التي تحدد الحد الأدنى للاجراءات والدراسات والبراهين والاثباتات الواجب على المراجع تنفيذها أو الحصول عليها قبل اصدار تقريره على القوائم المالية والمعلومات المتعلقة بها .

النوع الثالث :

معايير التقرير التي تحدد نوع التقرير الناتج عن عمله المراجعة القانونية ومحتوياته ومقياس جودة القوائم المالية .

ولقد قمنا بمراجعة معايير المراجعة في البلدان الثلاثة وتبين من هذه المقارنة وجود عدة اختلافات نستعرض اهمها في الفقرات التالية :-

١- سلطة معايير المراجعة

الولايات المتحدة

يعتبر العرف المصدر الرئيسي لسلطة معايير المراجعة في الولايات المتحدة . بالاضافة الى هذا المصدر الرئيسي للسلطة تلزم معايير سلوك المحاسبة القانوني باتباع معايير المراجعة الصادرة من قبل " مجلس معايير المراجعة " التابع لمعهد المحاسبين القانونيين .

المانيا

تستمد معايير المراجعة في ألمانيا سلطتها من القانون حيث يتطلب القانون المنظم للشركات المساهمة من المراجع القانوني الالتزام بمعايير المراجعة التي تصدرها جمعية المراجعين الاقتصاديين .

٢ - معايير جودة القوائم المالية المستخدمالولايات المتحدة

تتطلب معايير المراجعة في الولايات المتحدة من المراجع القانوني ابداء الرأي عن مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها والتغيير في مركزها المالي طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . ولابدأ هذا الرأي يجب على المراجع القانوني القيام بفحص القوائم المالية بها في ذلك الايضاحات الظاهرة في شكل تذييل لها . ولكي يتم الفحص طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها فيجب على المراجع القانوني التأكد من الآتي :-

- أ - أن القوائم المالية قد أعدت طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .
- ب - أن الوحدة المحاسبية قد استخدمت معايير محاسبة وطرق تطبيق لهذه المعايير في اعداد القوائم المالية للفترة الحالية معاملة للمعايير والطرق المستخدمة في اعداد القوائم المالية للفترة السابقة .
- ج - أن اعلامية ومحتويات القوائم المالية التذييلات المتعلقة بها كافية .
- د - أن الادلة والبراهين والاثباتات التي تحصل عليها المراجع القانوني كافية لابداء الرأي .

المانيا

تهدف مراجعة القوائم المالية في المانيا الى
 تحديد مدى تمشى السجلات المحاسبية والقوائم المالية
 وتقرير الادارة مع القانون و لوائح الشركة . كما تهدف
 مراجعة القوائم المالية في المانيا الى تحديد قدرة
 القوائم المالية على اعطاء صورة صادقة بقدر الامكان
 عن المركز المالي ونتائج الاعمال . ولا يطلب القانون
 الالمانى من المراجع اعطاء رأى عن القوائم المالية
 وانما يطلب منه الشهادة على ان القوائم المالية
 وتقرير الادارة قد تم اعدادها وفقا للقوانين الالمانية
 وقانون الشركة . أى ان الحكم لا ينصب على عدالة
 تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الاعمال وانما
 على الطريقة التى أعدت بها هذه القوائم .

٣ - مجال تقرير المراجع القانونىالولايات المتعددة

ينحصر تقرير المراجع القانونى فى اعطاء رأى فى القوائم
 المالية (قائمة المركز المالي قائمة الدخل ، قائمة
 التغير فى حقوق اصحاب رأس المال ، وقائمة التغير
 فى المركز المالي) وتذييلات القوائم التى تعتبر جزءا
 لا يتجزأ منها .

المانيا

يطلب القانون من الشركات المساهمة اعطاء المسجل
 التجارى المعلى سنها :-
 أ - ميزانية عمومية وحساب ارباح وخسائر تم فحصها
 بمعرفة مراجع قانونى .

- ب- تقرير ادارة الشركة الذى تم فحصه بمعرفة
المراجع القانونى .
- ج- شهادة المراجع القانونى .

يتبين من ذلك ان تقرير المراجع القانونى (شهادة
المراجع القانونى) تغطى القوائم المالية وتقرير
ادارة الشركة .

٤- عدد معايير المراجعة والمجالات التى تغطيها

بعد الدراسة المستفيضة لمعظم اصدارات الجهات ذات
العلاقة بمعايير المراجعة فى الدول الثلاث تبين ان النموذج
الامريكى هو الاكثر اكتمالا ولذلك فقد اعتبرناه أساس المقارنة .
وفيما يلى جدول يبين معايير المراجعة الموجوده فى
الولايات المتحدة مقارنة بها فى المانيا . :-

المعيار	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
<u>اولا : المعايير العامة</u> ١- اعداد المراجع القانونى العلمى والفنى وملائمته للقيام بمراجعة القوائم المالية لوحدة محاسبية معينة .	✓	✓	✓
٢- استقلال المراجع عن العميل وحياده عند فحص القوائم الطالبه للوحدة المحاسبية .	✓	✓	✓
٣- درجة الحرص الواجب على المراجع القانونى الالتزام بها عند فحص القوائم الطالبه	✓	✓	

المعيار	الولايات المتحدة	ألمانيا	تونس
ثانيا : - معايير العمل الميداني : ٤- تخطيط فحص القوائم المالية ودرجة الاشراف الواجبة على اعمال المساعدين .	✓	✓	
٥- دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي لتحديد نوع الاختبارات الواجب ادائها وعمق الاختبارات اللازمة للحصول على الادلة والبراهين .	✓	✓	
٦- نوع وطبيعة الادلة والبراهين الواجب الحصول عليها قبل ابداء الرأي أو اصدار الشهادة .	✓	✓	
ثالثا : - معايير تقرير المراجع القانوني : ٧- معيار جودة القوائم المالية	✓	✓	
٨- مدى ثبات معايير المحاسبة المستخدمة والطرق المستخدمة لتطبيقها من فترة محاسبية الى فترة محاسبية اخرى .	✓	✓	
٩- كفاية الافصاح والايضاحات		غير موجود	
١٠- نوع الرأي أو الشهادة الواجب ابداءه أو اعطائه	✓	✓	

يوضح من الجدول تشابه المجالات التي تغطيها معايير المراجعة في الولايات المتحدة والمانيا . ولعدم اعطاء انطباع خاطئ عن معايير المراجعة ، نود أن نذكر ان المعايير السابق استعراضها هي المعايير الأساسية التي تنهى عليها معايير تفصيلية توضح للمراجع القانوني الحد الأدنى للمجهود الواجب بذله أو الحد الأدنى للإجراءات الميدانية الواجب اتباعها أو الحد الأدنى لنوعية تقرير المراجع تحت الظروف المختلفة . وعلى هذا الأساس تعتبر عملية اعداد معايير المراجعة عملية مستمرة في الولايات المتحدة والمانيا نظرا الى الحاجة المستمرة لتوضيح وتفصيل وتعديل المعايير التفصيلية المنبثقة على المعايير الأساسية للمراجعة .

معايير سلوك المحاسب القانوني

هناك اتفاق بين الدول الثلاث على ضرورة ضبط سلوك المحاسب القانوني والحد الأدنى لأعداده العلمي والعملية ونوعية عمله ومسئوليته تجاه الآخرين .

هناك اتفاق أيضا على ضرورة تطبيق هذه المعايير تطبيقا موضوعيا حتى يتسنى الاحتفاظ بشهرة المحاسب القانوني في المجتمع وبين الأشخاص الذين يستفيدون من خدماته ويوجد في كل من الدول الثلاث بصورة أو بأخرى لائحة منظمة لسلوك المحاسب القانوني . وتنص هذه اللائحة على المعايير الواجب اتباعها . وتنقسم هذه المعايير بوجه عام الى ثلاثة أنواع هي كما يلي :-

أ - معايير عامة تتعلق بالحياد والالتزام والموضوعية المتوقعة من المحاسب القانوني .

ب- معايير فنية تتعلق بتوضيح المعايير الواجب على المحاسب القانوني اتباعها عند تأدية أعماله .

ج- معايير المسؤوليات وتتعلق بتحديد الحد الأدنى للسلوك المتوقع من المحاسب القانوني في علاقته مع المجموعات المختلفة التي يتعامل معها .

وتتركز الاختلافات الرئيسية بين البلدان الثلاثة على درجة التفصيل والشمول لمعايير سلوك المحاسب القانوني بالإضافة الى اختلافات اخرى تتعلق بأنواع السلوك التي تعتبر خارجة عن متطلبات المعايير من بلد لآخر . وأخيرا تختلف الدول الثلاث من ناحية منح سلطة معايير سلوك المحاسب القانوني . ففي الولايات المتحدة تنبثق السلطة الرئيسية الرئيسية لمعايير سلوك المحاسب القانوني من العرف الناتج عن قبول المعايير المصدرة : لمعرفة معهد المحاسبين القانونيين . أما في ألمانيا وتونس فتنبثق السلطة الرئيسية للمعايير من القوانين المنظمة لعمل المحاسب القانوني .

التنظيم الداخلى للمهنة

تتفق الدول الثلاث على اهمية وجود هيئة ترعى شئون المهنة وتتولى مسئولية تطهيرها وتطهير عناصرها . وجوه عام تتولى الهيئة الاخذة على عاتقها هذه المسئولية فى كل من البلدان الثلاثة رعاية عناصر المهنة الاساسية . ولكن هناك اختلافات جذرية من بلد لآخر تتعلق بالاطار الذى تؤدى فيه الهيئة دورها ومنبع سلطتها ، ودرجة شمول دورها وعلاقتها بالجهات . لقانونية المسئولة عن الترخيص والتأديب القانونى للمحاسبين القانونيين . ولقد تم عرض تفاصيل هذه الاختلافات فى هذا التقرير ونود أن نذكر اهمها فى هذا الملخص كما يلى :-

- ١- هناك اختلاف جذرى بين الولايات المتحدة والمانيا وتونس فيما يتعلق بالاطار الذى تؤدى فيه الهيئة دورها . ففي الولايات المتحدة مثلا يتولى معهد المحاسبين القانونيين مسئولية تطهير المهنة وعناصرها من خلال اطار غير رسمى . فلم ينص أى قانون بتعاقد بترخيص وتنظيم اعمال المحاسبين القانونيين على تكوين المعهد . ولقد تكون المعهد كهيئة معنوية تكوينا اختياريا واعطيت له سلطة رعاية وتطهير عناصر المهنة الاساسية باختيار اعضاءه كما أن سلطته تنحصر على اعضاءه فقط . ولا يتولى المعهد الاميريكى دور الترخيص ولا تعتبر العضوية فى المعهد الاميريكى شرطا من شروط الترخيص . وعند مقارنة الوضع الاميريكى بالوضع الالمانى أو لتونس يتضح لنا أن الهيئات المماثلة للمعهد الاميريكى قد خلقت خلقا قانونيا كما هو الوضع فى تونس أو أنها تلعب دورا اساسيا فى عملية ترخيص المحاسبين القانونيين فى بلدها . فعمادة المحاسبين القانونيين خلقت خلقا قانونيا فى تونس والانتماء الى هذه العمادة يعتبر

شرطا من شروط الترخيص. ويعتبر هذا الوضع معاشلا الى حد ما للوضع الالمانى .

٢- لا شك أن معهد المحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة يلعب دورا أكثر شمولاً من الدور الذى تلعبه الهيئات المعادلة فى ألمانيا وتونس فيما يتعلق برعاية وتطوير عناصر المهنة الاساسية فالمعهد الاميريكى مثلاً يزاوئ مهامه لتطوير مهنة المحاسبية والمراجعة من خلال :-

- أ- اعداد وتطوير معايير المراجعة المتعارف عليها .
- ب- اعداد وتطوير معايير السلوك المتعارف عليها .
- ج- اعداد وتطوير معايير الخدمات الاخرى التى يود بها اعضاء المهنة .
- د - علاقة المهنة بالهيئات الاخرى التى تتأثر بخدمات المهنة بما فى ذلك الحكومة الفدرالية ، حكومات الولايات ، مجلس معايير المحاسبة المالية الخ .
- هـ - اعداد وتطوير معايير التدريب المستمر .
- و- اعداد وتطوير الرقابة على الامتحان الموحد الواجب النجاح فيه كشرط من شروط الترخيص فى أى ولاية من الولايات المتحدة .
- ز- اعداد وتطوير المراجع الاساسية عن المحاسبة المالية ، والمراجعة ، والضرائب الخ ونشرها بين اعضاء المهنة حتى يتسنى لهم الاستمرار فى تأدية خدماتهم طبقا لحدث المعايير والطرق .

وعند مقارنة دور المعهد الاميريكى بالهيئات المعادلة فى ألمانيا وتونس يتضح لنا قصور الدور الذى تؤديه هذه الهيئات بالمقارنة مع المعهد الاميريكى . الى جانب دور المعهد الاميريكى فى

تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فان هناك اجهزة اخرى تقوم
بادوار مختلفة في هذا الاتجاه كهيئة معايير المحاسبة المالية . وهيئة
المحاسبة في الولايات وهيئة الاشراف على تبادل الاوراق المالية .
فهذه معايير المحاسبة المالية مثلا تتولى جميع ما يتعلق باعداد واصدار
معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة . وقد تم استعراض هذين
الجهازين شئ من التفصيل في التقرير .

تحليل مقارن لمقومات مهنة المحاسبة

في

الولايات المتحدة وجمهورية ألمانيا الاتحادية وتونس

(أ)

المستندات

ص

القسم الأول : المعاسبة العالمية

- مقدمه

- ٢ - مفاهيم المعاسبة العالمية
- ٣ - معايير المعاسبة العالمية
- ٥ - طرق تطبيق معايير المعاسبة العالمية
- ٨ - المعاسبة العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية
- ٩ - اهداف المعاسبة العالمية في الولايات المتحدة
- ١٤ - مفاهيم المعاسبة العالمية
- ١٨ - معايير العرض والايضاح العام
- ١٨ - القوائم العالمية
- ١٩ - الايضاحات المتعلقة بالقوائم العالمية
- ١٩ - ايضاح السياسات المعاسبية الهامة
- ١٩ - التفسيرات المعاسبية
- ١٩ - الوحدات التي تمر بمرحلة النمو
- ١٩ - الايضاحات المتعلقة بالتحويل من عملات اجنبية
- ٢٢ - الايضاح المتعلق باعادة التنظيم
- ٢٣ - البيانات المتعلقة بنواحي النشاط الرئيسية للمنشأة
- ٢٣ - البيانات المتعلقة بتأثير التضخم
- ٢٥ - المالي
- ٢٥ - البيانات المتعلقة بفرائب الدخل
- ٢٥ - البيانات المتعلقة بتغيير شروط الدين
- ٢٦ - الدين

- الأصول والخصوم المتداوله ٢٦
- القوائم المالية المقارنه ٢٦
- القوائم المالية الموحده ٢٧
- الاحداث الواقعة بعد تاريخ
- قائمة المركز المالي وقبل اصدار
- القوائم المالية ٣٠
- كبقية عرض الايضاحات ٣٠

- معايير القياس والعرض الخاص

- النقدية ٣١
- الاوراق المالية السوقية ٣١
- اوراق القبض ٣٢
- المدينين ٣٣
- المخزون السلعي ٣٤
- المصاريف المقدمة ٣٥
- الأصول الثابتة ٣٥
- الاستثمارات في أسهم عادية
- أقل من نسبة السيطرة ٣٧
- الأصول غير الملموسة ٤١
- ضرائب الدخل المؤجلة ٤٢
- عقود الايجار المالي من وجهة
- نظر المستأجر ٤٣
- عقود الايجار المالي من وجهة
- نظر المؤجر ٤٤
- عقود الايجار المالي من وجهة
- نظر المؤجر والمعمولة نسبة
- عاليه جدا ٤٧
- تكاليف عقود الانشاء
- التي لم تعمل للعملاء ٤٨
- الاوراق التجارية الدائنة
- (كمبيالات) ٤٩
- الحسابات الدائنة ٥٠
- الضرائب المستعقة ٥٠
- المطلوبات المتداولة الاخرى ٥٠

- ٥١ - القروض الالتزامية طهيلة الاجل
- الارباح التي لم تتحقق على
- ٥٢ المبيعات بالتقسيط
- ٥٢ - حقوق أصحاب رأس المال
- الالتزامات والمطلوبات والخسائر
- ٥٦ والارباح المحتطية
- ٥٨ - الامور رادات
- ٦٠ - المصاريف
- ٦١ - الارباح والخسائر الاخرى
- ٦٤ - ضرائب الدخل
- عناصر الدخل المطلوب عرضها
- ٦٥ في قائمة الدخل
- ٦٦ - استكمال عرض نتائج الاعمال
- ٦٧ - عمليات الاندماج
- ٦٩ - رسالة الفوائد
- ٦٩ - العمليات غير نقدية
- ٧٠ - مصاريف التقاعد والمعاشات
- ٧٣ - ربح السهم

- ملحقات

- ٧٤ - تصنيف الميزانية العمومية
- ٨٣ - تصنيف قائمة الدخل
- ٨٥ - قائمة التفسير في المركز المالي

- المحاسبة المالية في جمهورية ألمانيا الاتحادية

- ٩١ - اهداف المحاسبة والعوامل المؤثرة عليها
- ٩٣ - مفاهيم المحاسبة المالية
- معايير العرض والايضاح العام
- للشركات المساهمة
- ٩٥ - متطلبات القانون
- محتويات الميزانية العمومية
- ٩٥ - معايير العرض والايضاح العام

- معتمديات حساب الارباح والخسائر ومعايير العرض المتعلقة به
- الحسابات الختامية الموحدة ومعايير العرض والايضاح المتعلقة بها
- تقرير ادارة الشركة
- الايضاحات العامة الاخرى

- معايير القياس والتصنيف والعرض والايضاح الخاص .

- الأصول الثابتة
- الأصول المتداولة
- المصاريف المؤجلة
- الخصوم
- رأس المال
- الاحتياطي القانوني
- حسابات الارباح والخسائر
- الايرادات والمصروفات

- ملحقات :

- تصنيف الميزانية العمومية
- تصنيف حساب الارباح والخسائر
- تصنيف حساب الارباح والخسائر الموحدة
- معتمديات تقرير الادارة

- المحاسبة المالية فى تونس :

- اهداف المحاسبة المالية ومميزاتها
- مفاهيم المحاسبة المالية
- معايير العرض والايضاح العام

- معايير القياس والتصنيف والعرض والايضاح
الخاص

- الاموال الثابتة ١٣٠
- تكاليف التأسيس (الانشاءات) ١٣٥
- القروض وأوراق القبض ١٣٧
- الاسثمارات ١٣٧
- المخزون السليم ١٣٨
- المدينة ١٣٨
- الحسابات المالية ١٣٩
- حقوق المساهمين ١٣٩
- الالتزامات ١٤٠
- الموائنات ١٤٠
- حسابات الانتاج ١٤٢
- حسابات الاستقلال ١٤٣
- حساب تخصيص النتيجة الخام ١٤٣
- للاستقلال ١٤٤
- حساب تخصيص النتيجة الصافية ١٤٤
- للاستقلال ١٤٤

- ملحقات :

- نموذج الميزانية العمومية ١٤٥
- نموذج حساب الانتاج ١٤٧
- نموذج حساب الاستقلال ١٤٨
- نموذج حساب تخصيص نتيجة الاستقلال ١٤٨
- المحاسبات ١٤٩
- نموذج حساب تخصيص نتيجة الاستقلال ١٤٩
- الصافي ١٥٠
- جدول توزيع وتخصيص الارباح ١٥٠
- المتحصل عليها خلال السنة ١٥١

القسم الثانى : معايير المراجعة :

- ١٥٣ - مقدمة
- معايير المراجعة فى الولايات المتحدة
- ١٥٨ - الخلفية التاريخية
- المعايير العامة :
- ١٥٩ - الاعداد الفنى والعلمى للمراجع
- ١٦٠ - الاسس
- ١٦١ - بذل العناية اثناء المراجعة
- معايير اداء العضل :
- ١٦١ - تخطيط العمل والاشراف على المساعدين
- ١٦٤ - الاتصال بالمراجع السابق
- ١٦٥ - اجراءات المراجعة التحليلية
- ١٦٦ - دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلى
- مسئوليات المراجع عند اكتشاف
- ١٦٧ - الاخطاء والتجاوزات
- ١٦٩ - تصرف العميل غير الشرعى
- ١٧٠ - ماينى عليه الرأى من براهين وادله
- ١٧٢ - خطابات التثمين
- ١٧٥ - استعانة المراجع بخبرة متخصصة
- معايير تقرير المراجع القانونى
- الاعداد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف
- ١٧٦ - عليه
- مدى الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة
- ١٧٨ - بين الفترة الحالية والفترة السابقة
- مدى كفاية الافصاح والاعلان فى
- ١٨٠ - التقارير المالية
- رأى المراجع فى التقارير المالية
- ١٨٣ - كيفية صياغة التقرير وابداء الرأى
- ١٨٤ - نماذج اخرى لتقرير المراجع
- ١٨٨ -

معايير المراجعة في جمهورية ألمانيا الاتحادية

١٩١ - مقدمة :

- المعايير العامة -

- ١٩١ - الاعداد العلمى والفنى للمراجع
- ١٩٢ - استقلال المراجع القانونى
- ١٩٢ - ما يزيله المراجع من عناية

- معايير العمل الميدانى -

- ١٩٥ - التخطيط والاشراف
- ١٩٦ - تقييم نظام الضبط الداخلى
- ١٩٧ - الحصول على ادله وبراهين يبنى عليها الرأى
- ١٩٧ - التأكد من وجود الاصول والخصوم
- ١٩٩ - قبول عمل ونتائج مراجعة طرف ثالث
- ٢٠١ - الحصول على خطابات تضيـل
- ٢٠١ - استكمال وتجهيز أوراق العمل ووثائق المراجعين

- معايير تقرير المراجع القانونى

- ٢٠٢ - المراجعة فى ظل مبادئ 'محاسبة متعارف عليها
- ٢٠٢ - مدى تطابق التقارير المالية مع سجلات المنشأة ومدى تطبيق القوانين التجارية
- ٢٠٣ - وضوح واستكمال التقارير المالية
- ٢٠٤ - رأى المراجع فى التقارير المالية
- ٢٠٥ -

- معايير المراجعة فى تونس

٢٠٩ - مقدمة :

٢٠٩ - استقلال المراجع

- الاعداد العلمى والفنى للمراجع ٢٠٩
- جداول مقارنة معايير المراجعة فى الدول الثلاثة ٢١١

القسم الثالث : معايير سلوك المحاسب القانونى

- مقدمه : ٢٢٤

معايير وسلوك المحاسب القانونى فى الولايات المتحدة

- الحياد والاتزان والموضوعية ٢٢٤
- معايير عامة فنية ٢٢٦
- مسؤولية المراجع تجاه عملاءه ٢٢٦
- مسؤولية المراجع تجاه زملائه ٢٢٧
- مسؤوليات اخرى ٢٢٨

- معايير سلوك المحاسب القانونى فى جمهورية ألمانيا الاتحادية :

- مقدمة : ٢٢٩
- الاستقلال والموضوعية ٢٣٠
- الاستقلال والحياد ٢٣٠
- ما يبذله المراجع من عناء ٢٣١
- مسؤولية المراجع الشخصى ٢٣٣
- الثقة المهنية ٢٣٣
- عدم التمييز بين الحقائق ٢٣٣
- التصرف الاخرى لاقى ٢٣٤
- الابتعاد عن الاعمال التى لا تتسجم ٢٣٤
- مع مهنة المحاسبة والمراجع ٢٣٤
- الالتزام بالاعراف عند محاولة الحصول على عمل ٢٣٤

٢٣٥ - معايير سلوك المحاسب القانوني في تونس

٢٣٧ - جداول مقارنة معايير سلوك المحاسب القانوني في الدول الثلاثة

القسم الرابع : التنظيم الداخلي لمهنة المحاسبة والمراجعة :

٢٤٦ - مقدمة

٢٤٧ - التنظيم الداخلي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة

٢٤٨ - معهد المحاسبة الامريكي

٢٤٨ - اغراض المعهد

٢٤٨ - العضوية

٢٤٩ - التنظيم والاجراءات

٢٤٩ - مراكز لا يشغلها الا الاعضاء

٢٤٩ - المجالس

٢٥٠ - مجلس الادارة

٢٥١ - الضباط المنتخبون

٢٥١ - من يعينهم لمجلس الادارة

٢٥١ - رئيس المجلس الاول

٢٥١ - النائب الاول لرئيس المجلس

٢٥٢ - نواب الرئيس المنتخبون

٢٥٢ - المراقب العام

٢٥٢ - الرئيس

٢٥٢ - أمين السر

٢٥٢ - اللجان

٢٥٣ - اجتماعات المعهد

٢٥٤ - اجتماعات المجالس

٢٥٥ - احكام عامة تحكم الاجتماعات

٢٥٧ - الهيكل التنظيمي للمعهد

- ٢٥٧ - هيئة معايير المحاسبة المالية
- ٢٥٨ - اجراءات العمل في الهيئة
- ٢٥٨ - رئيس الهيئة
- ٢٥٩ - خطط المشـارـع
- ٢٦٠ - قوة العمل الخاصة
- ٢٦١ - المناقشة
- ٢٦٣ - الامـارات .
- ٢٦٣ - معايير المحاسبة المالية
- ٢٦٤ - تقارير مفاهيم المحاسبة المالية
- ٢٦٥ - التفسيرات . .
- ٢٦٦ - التصـويت
- ٢٦٧ - المراجعة
- ٢٦٨ - اجتماعات الهيئة
- الاعلان والملف المتاح للجميع الاطلاع عليه
- ٢٧٠

التنظيم الداخلي لمهنة المحاسبة والمراجعة
في ألمانيا الاتحادية :

- ٢٧٣ - معهد المحاسبة الألماني
- ٢٧٣ - مسؤوليات المعهد
- ٢٧٥ - العضوية
- ٢٧٥ - مؤسسات المعهد
- ٢٧٥ - الوضع القانوني
- ٢٧٦ - الاشتراكات والرسوم
- ٢٧٦ - المسؤول امام المعهد
- ٢٧٧ - التأديب

- التنظيم الداخلي لمهنة المحاسبة والمراجعة
في تونس :

- ٢٧٨ - تعريف الخبير المحـتـسـب

- عمادة الخبراء المحاسبين واغراضها ٢٨٠
- شروط القبول لمهنة الخبراء المحاسبين ٢٨٠
- الخبراء المحاسبين الاجانب ٢٨١
- ادارة العمادة ٢٨٢
- سلطات مجلس العمادة ٢٨٣
- الجلسة العامة ٢٨٥
- قاعة العمادة ٢٨٦
- التأديب ٢٨٦

- جداول مقارنة بعض عناصر التنظيم الداخلى ٢٨٨
- مهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول الثلاث . ٢٨٨
- ملحقات جدول يبين بعض المفردات الفنية المستعملة فى التقرير ٢٩٤

القسم الأول

المحاسبة المالية

- مقدمة
- المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية
- المحاسبة المالية في جمهورية ألمانيا الاتحادية
- المحاسبة المالية في تونس

مقدمة

يتعلق هذا الباب بالمحاسبة المالية فى الثلاثة بلدان موضوع المقارنة . وقبل توضيح وتلخيص محتويات هذا الباب - نود الاشارة الى العوامل الرئيسية لاختلاف أو اتفاق المحاسبة المالية بين هذه البلدان .

هناك اتفاق بين البلدان الثلاثة على أن المحاسبة المالية هى لغة العمليات المالية والتجارية . على هذا الاساس تعتبر المحاسبة المالية الوسيلة المتعارف عليها للتعبير عن نتائج الأنشطة المالية والتجارية . وهدف التعبير هو اعطاء بيانات ومعلومات تمكن قارئها من اتخاذ قرارات مبنية على المعرفة ولذلك تعتبر المحاسبة المالية احدى فنون التعبير الهادف للمنفعة . وكأى فن من فنون التعبير الهادف للمنفعة ، كالألغة مثلا ، تخضع المحاسبة المالية لعناصر معينة تحدد نوعية التعبير وطرقه وطبيعته ومجاله . وتنقسم هذه العناصر الى عدة اصناف كالاتى :-

١- المفاهيم :-

تمثل المفاهيم القواعد الاساسية التى تنبنى عليها العناصر الاخرى الضابطة لنوعية التعبير المحاسبى وطرقه وطبيعته ومجاله . والمفهوم هو عبارة عن قاعدة اساسية يجب اتباعها عند التعبير المحاسبى عن النشاط المالى والتجارى . على وجه المثال تعتبر نتيجة اعمال الوحدة المحاسبية لفترة محددة احدى التعبيرات الهامة للمحاسبة المالية . وحتى يتسنى عمل هذا التعبير بطريقة مفهومة للقارىء يجب الاتفاق من البداية على

عدة قواعد أساسية لتحديد نتائج الأعمال وعرضها نذكر منها
على وجه المثال الآتى :-

- أ- التحقق : متى تتحقق الإيرادات حتى يتسنى اعتبارها خاصة بالوحدة المحاسبية وللفترة المحاسبية؟
- ب- التكلفة : ما هو معنى التكلفة ؟ هل تعتبر تكلفة النشاط العالى والتجارى الخاص بالوحدة المحاسبية التكلفة الفعلية التاريخية التى تم على أساسها الاستثمار فى موجودات النشاط ؟ هل تعتبر تكلفة النشاط العالى والتجارى الخاص بالوحدة المحاسبية التكلفة الحالية اللازمة للاستثمار فى موجودات معادلة لموجودات النشاط التى استهلكت فى تحقيق الأرباح ؟ هل تعتبر تكلفة النشاط العالى والتجارى الخاص بالوحدة المحاسبية تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن استثمار الموارد الاقتصادية للوحدة المحاسبية فى موجودات النشاط التى استهلكت فى تحقيق الأرباح .
- ج- الوحدة المحاسبية : ما هى الوحدة المحاسبية ؟ هل تتمثل الوحدة المحاسبية بأصحاب رأس المال ؟ أو هل تعتبر الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة لها موارد والتزامات اقتصادية معينة بعض النظر عن مصادر الموارد الاقتصادية (أصحاب رأس المال والدائنون) ؟

٢- المعايير

تمثل المعايير المبادئ المحددة ، المتلائمة مع القواعد

الاساسية الواجب اتباعها عند تنفيذ عمليات المحاسبة المالية .
 هناك اتفاق على اساس أن المحاسبة المالية تتكون من العمليات الالية :

- أ - عملية تسجيل العمليات المالية والتجارية .
- ب - عملية تصنيف العمليات المالية والتجارية المسجلة .
- ج - عملية قياس تأثير العمليات المالية والتجارية على المركز المالى للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها .
- د - عملية عرض البيانات المالية المتعلقة بالمركز المالى للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها فى صورة قوائم مالية .
- هـ - عملية ايضاح البيانات المالية المعروضة فى صورة قوائم مالية .

وحتى يتسنى تنفيذ العمليات السابقة بطريقة تودى الى تعبيرات محاسبية مفهومة ، يجب الالتزام بمعايير محددة تضبط عمليات التسجيل والتصنيف والقياس والعرض والايضاح . وعلى هذا الاساس يعتبر المعيار مبدأ محدد يجب اتباعه عند تسجيل أو تصنيف أو قياس أو عرض أو ايضاح العمليات المالية والتجارية للوحدة المحاسبية ومن دراستنا يتضح أن هناك عدة انواع من المعايير كالاتى :

- أ - معايير العرض والايضاح العام : تعتنى هذه المعايير بتحديد وسائل وسبل العرض فى القوائم المالية كما تعتنى محتويات القوائم المالية وايضاياتها .

ب - معايير القياس : تعتنى هذه المعايير بتحديد المبادئ الواجب استخدامها لتسجيل وتصنيف عمليات الوحدة المحاسبية المالية والتجارية وقياس تأثير هذه العمليات على مركزها المالى ونتائج أعمالها .

ج - معايير العرض والايضاح الخاص : تعتنى هذه المعايير بتحديد نوع المعلومات المتعلقة بعمليات مالية وتجارية معينة أو الارضدة الناتجة عن هذه العمليات الواجب ايضاياتها عند عرض هذه العمليات أو ارصدها فى القوائم المالية .

لاستكمال العناصر اللازمة للتعبير المحاسبى يجب تحديد الطرق المقبولة لتطبيق المعايير أخذاً فى الاعتبار الاختلافات الشكلية والموضوعية للوحدات المحاسبية وظروفها . وعلى وجه المثال تسمح معظم أنظمة المحاسبة المالية باستخدام عدة طرق لتطبيق معيار محاسبى معين ، فهناك طرق مختلفة لتقييم المخزون السلعى فمثلا نذكر منها " الوارد أولاً منصرف أولاً " والوارد أخيراً منصرف أولاً " ومتوسط سعر الشراء خلال الفترة المحاسبية .

ومن المنطق أن يتسأّل القارئ لماذا لا تتفق هذه العناصر من دولة الى أخرى ؟ والجواب على هذا السؤال واضح جداً . لقد سبقنا الإشارة الى أن المحاسبة المالية فن من فنون التعبير الهادف للمنفعة وجدوى المحاسبة المالية تتركز فى اعطاء معلومات تمكن قارئها من اتخاذ قرارات مبنية على المعرفة . وحتى يتسنى زيادة منفعة المحاسبة المالية يجب تحديد انواع القارئ التى تتولى المحاسبة المالية خدمتهم وانواع القرارات التى يتخذونها بالاعتماد على معلومات تقدمها المحاسبة المالية وانواع المعلومات اللازمة لاتخاذ هذه القرارات بناءً على معرفة . وبمعنى آخر ، حتى يتسنى زيادة منفعة المحاسبة المالية يجب تحديد اهداف العمليات التى تقوم بها المحاسبة المالية على ضوء وجهة نظر القارئ التى تتولى المحاسبة المالية خدمتهم وانواع المعلومات التى يتطلبونها . وأختلاف هذه الاهداف من بلد الى آخر يؤدى الى اختلاف فى المفاهيم والمعايير والطرق التى تضبط العمليات التى تقوم بها المحاسبة المالية (عمليات التسجيل ، التصنيف ، القياس ، العرض والايضاح) .

ولقد اتضحت لنا هذه العلاقة بين الاهداف والمفاهيم والمعايير

من دراستنا للمحاسبة المالية فى الولايات المتحدة وتونس والمانيا . فعلى وجه المثال ، هناك اهتمام كبير فى المانيا باهداف ووجهة نظر الدائنين والمعلومات التى تخدم اغراضهم . ولقد ترتب على ذلك أن معايير المحاسبة فى المانيا تتميز بتحبيذها لوجهة نظر الدائنين عند تسجيل وتصنيف وقياس وعرض وايضاح العمليات المالية والتجارية وتأثيرها على المركز المالى ونتائج عمليات الوحدة المحاسبية . وفى تونس هناك تركيز على وجهة نظر المسئولين عن تخطيط الاقتصاد القومى والمعلومات التى تخدم اغراضهم ولقد ترتب على ذلك أن معايير المحاسبة فى تونس تتميز بتحبيذها للاقتصاد القومى عند تسجيل وتصنيف وقياس وعرض العمليات المالية والتجارية وتأثيرها على المركز المالى ونتائج عمليات الوحدة المحاسبية . وأخيرا نجد فى الولايات المتحدة اهتمام بخدمة اغراض الفئات المختلفة للقارئ بدون تقليب وجهة نظرفئة على وجهة نظرفئة أخرى . ولقد ادى ذلك الى استخدام مفاهيم ومعايير توهدى الى انتاج قوائم محايدة وعرض هذه البيانات بطريقة تمكن كل فئة من فئات القارئ من استنباط المعلومات التى تخدم اغراضها . ولقد ترتب على ذلك مثلا الاهتمام الزائد فى الولايات المتحدة بالايضاحات الواجب عرضها فى صورة تذييل للقوائم المالية لتمكين القارئ من استنباط المعلومات الخاصة به .

هذا وقد قسمنا هذا الجزء من التقرير الى ثلاثة اقسام رئيسية هى

- المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة الامريكية .
- المحاسبة المالية فى جمهورية المانيا الاتحادية .
- المحاسبة المالية فى تونس .

ويشمل كل قسم من هذه الاقسام على البنود الاتية :

(٧)

- أهداف المحاسبة العالية.
- مفاهيم المحاسبة العالية.
- معايير العرض والايضاح العام.
- معايير القياس والعرض والايضاح الخاص.
- ملحقات.

المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة

- اهداف المحاسبة المالية
- مفاهيم المحاسبة المالية
- معايير العرض العام
- معايير القياس والاعراض والايضاح الخاص
- ملحقات (نماذج للتقارير المالية)

أولا : أهداف المحاسبة المالية :

تهدف المحاسبة المالية الى اعطاء بيانات مالية فـى
فى صورة قوائم مالية تساعد قارئها على اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق
بطبيعة علاقته مع الوحدة المحاسبية الحالية أو فى المستقبل . ولقد
تبنت المحاسبة المالية منذ البداية عدالة التمثيل كهدف اساسى من أهداف
البيانات المالية وعرضها . وحتى يتسنى تحقيق هذا الهدف ، تهتم
المحاسبة المالية بتقديم بيانات مالية غير متحيزة الى وجهة نظر مجموعة
من القارئین على حساب مصلحة مجموعة اخرى . فتحاول المحاسبة المالية
مثلا تقديم بيانات مالية غير متحيزة للقارى الذى يهدف الى بيع نصيبة
فى رأس مال الوحدة المحاسبية على حساب القارى الذى يهدف الى شراء
حصة فى رأس مالها . كما تحاول المحاسبة المالية أن تقدم بيانات مالية غير
متحيزة لوجهة نظر القارى الذى يهدف الى تقديم قرض الى الوحدة
المحاسبية على حساب مصلحة الوحدة المحاسبية نفسها .
وكدليل على اهمية عدالة التمثيل تتطلب معايير المراجعة
من المراجع القانونى ابدأ الرأى عما اذا كانت القوائم المالية التى تم فحصها
تمثل بوجه عادل المركز المالى للوحدة المحاسبية ، ونتائج اعمالها والتغيير
فى مركزها المالى طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . من الواضح
اذا أن عدالة التمثيل هو المعيار الاهم لتحديد جودة البيانات المعروضة
فى القوائم المالية فى الولايات المتحدة .
طبيعة قواعد المحاسبة المالية ومعاييرها والعوامل التى تؤثر عليها :

تتميز قواعد ومعايير المحاسبة المالية فى الولايات المتحدة باستنباط سلطتها
من العرف (التعارف عليها) وليس من القانون . ويراعى انه على الرغم من
أن القوانين المنظمة لاصدار وتبادل الاوراق المالية قد اعطت السلطة
القانونية للهيئة المشرفة على بورصة الاوراق المالية والمعاملات فى اوراق
المالية (SEC.) لتطهر واعداد معايير المحاسبة المالية الواجب تطبيقها
عند تسجيل العمليات المالية للشركات العامة واعداد قوائمها المالية الآن

الا أن هذه الهيئة قد خولت هذه السلطة الى الهيئات التالية .

<u>الهيئة</u>	<u>الفترة</u>
لجنة اجراءات المحاسبة المالية (لجنة تابعة للمعهد الاميريكي للمحاسبين (القانونيين)	١٩٥٩ - ١٩٣٨ - ١
مجلس اراء المحاسبة المالية (مجلس تابع للمعهد الاميريكي للمحاسبين (القانونيين)	١٩٧٣ - ١٩٥٩ - ٢
مجلس معايير المحاسبة المالية (مجلس مستقل استقلالا تاما)	١٩٧٣ - حتى الان ٣

ولقد ساعد هذا الوضع على تثبيت سلطة معايير المحاسبة خارج السلطة القانونية في الولايات المتحدة .

ودراسة قواعد المحاسبة المالية ومعاييرها وتطويرها يودي الى تحديد عدة مميزات ومؤهلات اخرى للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة هذه المميزات والمؤهلات هي ما يلي :-

١- تم استنباط القواعد والمعايير في البداية من الخبرة الناتجة عن العمليات التجارية والاقتصادية والمالية والقوانين والقواعد التي تحكمها وقد تم استنباط القواعد والمعايير .

٢- لقد اعترف المسئولون عن تطوير واعداد قواعد ومعايير المحاسبة منذ البداية على أن هناك اهداف متضاربة لقارئى القوائم المالية كما أن لهم اهداف مشتركة ايضا . ونتج عن ذلك تبني هدف اساسى وقاعدة اساسية كما يلي :-

١- الهدف هو اعداد معايير توذى الى بيانات مالية تفيد بتمثل المحاسبة المالية بشكل عادل المركز المالى للوحدة المحاسبة ونتائج اعمالها والتخبير فى مركزها المالى أو بمعنى آخر اعداد معايير لا توذى الى عرض بيانات يكون من نتائجها تحبيذ وجهة نظر مجموعة

من القراء على حساب مصلحة مجموعة أخرى ولقد ساعد على ذلك أيضا تعادل القوى الاقتصادية للمجموعات المختلفة التي تستخدم البيانات المعروضة في القوائم المالية .

٢- القاعدة الأساسية هي اعداد قوائم مالية تعرض بيانات مالية تستخدم الأغراض المشتركة والأغراض المختلفة الهامة لذوي الحاجة لهذه البيانات .

ج- من البداية أيضا تحقق المسؤولون من صعوبة تحديد الأهداف المشتركة والأهداف المختلفة لذوي الحاجة للبيانات المعروضة في القوائم المالية ولقد أدى هذا التحقيق على مر السنوات إلى زيادة الايضاحات التي تذييل القوائم المالية . فزيادة الايضاحات المطلوبة ما هي الا محاولة لاشباع الأهداف المختلفة لذوي الحاجة للبيانات المعروضة في القوائم المالية فيلاحظ مثلا أن جزءا كبيرا من الايضاحات المتعلقة بالقوائم المالية يحتوى على بيانات تعطى القارئ فكرة عن قيمة الأصول أو الخصوم أو نتائج الأعمال التي تنتج اذا اتبعت طريقة أو طرق أخرى عن الطريقة أو الطرق المستخدمة لاعداد القوائم المالية

د- يتم استنباط معايير المحاسبة حاليا على أساس مفاهيم متعارف عليها وتم اختيار هذه المفاهيم لتلائم مع عدة أهداف محدودة للمحاسبة المالية وأن كانت غير مصدرة بشكل رسمي وتركز هذه الأهداف على أهمية إعطاء بيانات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بتوزيع الموارد الاقتصادية بين الشركات المختلفة ، وقدرة المستثمرين والدائنين على تقدير كفاءة الشركة الحالية وفي المستقبل ، وقدرة الحكومة اتباع سياسات اقتصادية حكيمة .

هـ- تعترف الأهداف المستخدمة كأساس للمفاهيم المحاسبية ومعايير القياس والعرض والايضاح بصعوبة التوصل إلى اتفاق كامل على طبيعة المعلومات الواجب عرضها لخدمة الأغراض المختلفة لقارئ القوائم المالية . ولقد أدى هذا في السنوات الأخيرة إلى التركيز على أسلوب زيادة نوع البيانات والايضاحات التي تحتوى عليها القوائم المالية

واعطاء القارى حق اختيار المعلومات التى يراها مناسبة لأغراضه من البيانات المعروضة فى القوائم المالية وايضاحاتها .

يعتبر المعيار رقم ٣٣ الصادر فى سبتمبر ١٩٧٩ بمعرفة مجلس معايير المحاسبة العالية والمتعلق بقياس وعرض تأثير التضخم العالى على المركز العالى ونتائج أعمال الشركات العامة الكبيرة مثلا واضحا على التركيز على هذا الاسلوب فى الوقت الحاضر . فيتطلب هذا المعيار من الشركات الكبيرة ابتداء ١٩٨٠ من الفترات المحاسبية المنتهية فى أو بعد ديسمبر ١٩٧٩ عرض البيانات التالية بالإضافة الى القوائم العالية الاساسية وايضاحاتها . :-

- ١- ارباح التشغيل بعد الاخذ فى الاعتبار تأثير التضخم العالى العام على هذه الارباح .
- ٢- الربح او الخسارة فى القوة الشرائية الناتج عن صافى الاصول النقدية المملوكة خلال الفترة المحاسبية .
- ٣- ارباح التشغيل بعد الاخذ فى الاعتبار التكلفة الحالية للاصول الثابتة المستهلكة فى عمليات البيع والانتاج والتكلفة الحالية للمخزون السلعى .
- ٤- التكلفة الحالية لاستبدال المخزون السلعى والاصول الثابتة المتعلقة بعمليات التصنيع والبيع عند نهاية الفترة المحاسبية .
- ٥- الزيادة او النقص فى التكلفة الحالية لاستبدال المخزون السلعى والاصول الثابتة المتعلقة بعمليات التصنيع والبيع عند نهاية الفترة المحاسبية وبعد الاخذ فى الاعتبار تأثير التضخم العالى العام . .

و لقد اتبعت الهيئات المسؤولة عن اعداد وتطوير معايير المحاسبة العالية منذ البداية سياسة فصل المحاسبة العالية عن المحاسبة الضريبية . وينتج عن ذلك أن معايير القياس المستخدمة لاعداد القوائم العالية لا تتأثر الى نفس الدرجة التى تتأثر بها معايير القياس فى البلاد الاخرى بمعايير التقييم المستخدمة لتعدد الدخل من وجهة نظر الضرائب .

ر- لقد اتخذ مجلس المعايير المحاسبية المالية منذ نشأته في عام ١٩٧٣ سياسة اصدار معايير المحاسبة بعد التحقق من الاتى :-

- ١- تأثير البيانات المعروضة فى القوائم المالية وابعاضاتها الناتجة من تطبيق المعيار على قدرة مستخدمى هذه البيانات على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة .
- ٢- التكلفة الاقتصادية لتطبيق المعيار وطلاقتها بالفوائد الاقتصادية التى تترتب على عرض البيانات المالية التى تنتج من تطبيق المعيار .
- ٣- موضوعية البيانات المالية التى تنتج من تطبيق المعيار .
- ٤- قدرة القارئ على استيعاب البيانات المالية التى تنتج عن تطبيق المعيار . وفترض فى القارئ الالمام العام بالنشاطات التجارية والصناعية والمالية ومعرفة اللغة الفنية للمحاسبة المالية وطبيعة البيانات التى تتضمنها القوائم المالية وابعاضاتها .

ملخص المفهوم

المفهوم

١. الوحدة المحاسبية يجب أن يتم اعداد وعرض القوائم المالية للوحدة المحاسبية بغض النظر عن أوجه النشاط الآخر لأصحاب رأس المال . والوحدة المحاسبية تتمثل في مجموعة مصادر اقتصادية محددة ومجموعة التزامات اقتصادية محددة الفرق بينهما . وتعتبر الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن أصحاب رأس المال .

٢- الاستمرارية تهتم المحاسبة المالية بقياس وعرض المصادر والالتزامات الاقتصادية والتغيير في تلك المصادر والالتزامات المتعلقة بالوحدة المحاسبية . وتتم عملية القياس والعرض على أساس افتراض استمرارية الوحدة المحاسبية الا اذا كان هناك أدلة تؤيد الى افتراض عكسى .

٣- الفترة المحاسبية تهتم المحاسبة المالية بأعطاء بيانات مالية عن الوحدة المحاسبية في صورة قوائم مالية تخص فترة محددة من الزمن . ونتيجة لذلك تهتم المحاسبة المالية بتوزيع التكلفة الناتجة من عمليات الاستبدال بين الفترات المحاسبية المنتفعة بهذه التكلفة .

٤- الوحدة النقدية تقوم المحاسبة المالية بقياس وعرض المصادر والالتزامات الاقتصادية والتغيير في تلك المصادر والالتزامات في ضوء الوحدة النقدية بدون اعتبار للتغيير في قوتها الشرائية .

٥- الاستحقاق يتم قياس المصادر والالتزامات الاقتصادية والتغيير في تلك المصادر والالتزامات على أساس مبدأ الاستحقاق وليس على أساس المبدأ النقدي .

المفهوم	ملخص المفهوم
٦- التبادل	تهتم المحاسبة المالية بقياس المصادر والالتزامات الاقتصادية والتغيير في هذه المصادر والالتزامات الناتج عن عمليات التبادل الفعلية بين الوحدة المحاسبية والوحدات المحاسبية الأخرى . وتتم عملية القياس على أساس الاسعار الفعلية الناتجة عن عملية التبادل .
٧- التغيير فى المصادر والالتزامات المالية	تهتم المحاسبة المالية بالتغييرات فى المصادر والالتزامات الاقتصادية الناتجة عن العطلات المتعلقة بخلق الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها . والعطلات التى ينتج عنها الربح أو الخسارة وعمليات الاستثمار والتمويل .
٨- التحقق	يتم تسجيل الإيرادات عند تحققها وتحقق الإيرادات عندما تتم عملية التبادل التى يترتب عليها استحقاق الوحدة المحاسبية للسعر التى تم على أساسه التبادل .
٩- المقابلة	يتم قياس الدخل عن طريق مقارنة الإيرادات التى تحققت خلال الفترة المحاسبية بالمصروفات المتعلقة بها .
١٠- قوائم مالية ذات طبيعة عامة	نظرا لاختلاف انواع البيانات المالية اللازمة لخدمة الاهداف المختلفة لمستخدمى القوائم المالية تهتم المحاسبة المالية باعطاء بيانات مالية ذات طبيعة عامة فى القوائم المالية الهدف منها خدمة أهداف مستخدمي القوائم المالية بدون تحيز .

المفهوم	ملخص المفهوم
١١ - القوائم المالية مبنية على اساس نفس معايير القياس والعرض والايضاح (قوائم مالية ذات علاقة ببعضها) .	يتم اعداد القوائم المالية (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغيير في المركز المالي) على اساس نفس معايير القياس والعرض والايضاح .
١٢ - الاهتمام بالمضمون لا بالشكل .	تهتم المحاسبة المالية بالمضمون الاقتصادي للعمليات المالية حتى لو اختلف ذلك المضمون مع الوضع القانوني لهذه العمليات .
١٣ - الأهمية النسبية	يؤخذ في الاعتبار عند تطبيق معايير القياس والعرض والايضاح أهمية البيانات الناتجة عن تطبيق هذه المعايير .
١٤ - الحيطة والحرص	تهتم المحاسبة المالية بتقدير وقياس وعرض وايضاح الخسائر المحتملة تحققها ولا تهتم بتقدير وقياس وعرض وايضاح الارباح المحتملة تحققها .
١٥ - القوائم المالية كتقارير تاريخية	تعرض القوائم المالية بيانات ذات طبيعة تاريخية ناتجة عن احداث وعمليات مالية حصلت في الماضي .

المفهوم	ملخص المفهوم
١٦- التقدير	يعتمد جزء كبير من البيانات المعروضة في القوائم المالية على تقديرات مهنية على أحدث المعلومات الموجودة المتعلقة بالنواحي المطلوب تقديرها .
١٧- أساس البيانات المالية	بالرغم من صعوبة تجنب التقدير في المحاسبة المالية يجب أن يتم القياس والعرض المحاسبي على أساس حقائق أو أدلة موضوعية خارجية وعند اللجوء للتقدير يجب أن يكون مهنيًا على أساس معلومات مؤكدة وأن يلتزم فيه الثبات والموضوعية والمنطقية .
١٨- مستخدمى القوائم المالية	تفترض المحاسبة المالية معرفة قراء القوائم المالية معرفة عامة بالنشاطات التجارية والصناعية ، اللغة الفنية للمحاسبة ، وطبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية .
١٩- الثبات	تفترض المحاسبة المالية ثبات المعايير وطرق التطبيق التي تستخدمها الوحدة المحاسبية .

ثالثا : معايير العرض والايضاح العام :-

١- القوائم المالية :

يتم عرض البيانات المالية الناتجة عن عمليات المحاسبة المالية في صورة القوائم المالية التالية :-

أ- قائمة المركز المالي كما هو عليه في تاريخ محدد طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها :

تحتوى هذه القائمة على بيانات تتعلق بموجودات الوحدة المحاسبية ومطلوباتها وحقوق اصحاب رأس المال .

ب- قائمة الدخل المتحقق خلال الفترة المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . :

تحتوى هذه القائمة على الايرادات والمصروفات والارباح والخسائر وصافي الدخل (او الخسارة) التي تحققت خلال الفترة المحاسبية . وتعكس هذه القائمة نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية خلال الفترة . ويتم قياس هذه النتائج وعرضها طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .

ج- قائمة التغيير في المركز المالي في خلال الفترة المحاسبية :

تحتوى هذه القائمة على بيانات تتعلق بمصادر الزيادة والنقص في الموارد والالتزامات الاقتصادية وحقوق اصحاب رأس المال خلال الفترة المحاسبية . وتعرض هذه القائمة كل التغييرات التي حدثت على المركز المالي سواء كان لها تأثير أولي لم يكن لها تأثير على الموارد النقدية أو رأس المال العامل . ويتم عرض هذه التغييرات بدون اطفاء الزيادة مع النقص المتعلق بالعناصر المتشابهة .

د- قائمة التغيير في حقوق اصحاب رأس المال في خلال الفترة المحاسبية :

لا تكفى قائمة الدخل عادة لاطهار كافة التغييرات في حقوق اصحاب رأس المال خلال الفترة المحاسبية لان هناك تغييرات على هذه الحقوق لا تعتبر ايرادا أو مصروفا . وعلى هذه الاساس تنص المعايير المتعارف عليها على اهمية عرض وايضاح كل التغييرات في حقوق اصحاب

رأس المال . ويتم هذا العرض عادة في صورة قائمة مستقلة يطلق عليها "قائمة التفسير في حقوق اصحاب رأس المال " . وفي بعض الاحيان يتم عرض التفسيرات في حقوق اصحاب رأس المال في صورة "قائمة الارياح المحجوزة" اذا انحصر التفسير خلال الفترة المحاسبية على صافي الدخل وتوزيع الارياح . وفي احيان اخرى يتم العرض في صورة "قائمة الارياح المحجوزة" بالاضافة الى ايضاح يُلخص فيه التفسيرات الاخرى في حقوق اصحاب رأس المال .

٢- الايضاحات المتعلقة بالقوائم المالية :-

لا تعتبر القوائم المالية كاملة الا اذا احتوت على الايضاحات اللازمة حتى يتمكن قارئ القوائم المالي من استنباط البيانات المالية المعروضة بدون الحاجة لاستخدام افتراضات خاطئة تتعلق بالأسس أو الطرق التي استخدمتها الوحدة المحاسبية في اعداد القوائم المالية أو طبيعة عملياتها المالية وتعتبر هذه الايضاحات التي تظهر في شكل تذييل للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم .

٣- ايضاح السياسات المحاسبية الهامة :

يجب ايضاح السياسات المحاسبية وطرق التطبيق المستخدمة في اعداد القوائم المالية . ويجب أن يحتوى الايضاح على الاتى :

- أ- الطريقة المختارة بين الطرق المقبولة لتطبيق معايير المحاسبة .
- ب- المعايير أو طرق التطبيق الخاصة بطبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة المحاسبية .
- ج- الطرق غير العادية لتطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها .

ويتم ايضاح السياسات المحاسبية الهامة في صورة ملخص يسبق تذييل القوائم المالية أو كالايضاح الأول في تذييل القوائم المالية .

٤- التفسيرات المحاسبية :

أ- التفسير في معايير المحاسبة أو طرق التطبيق المستخدمة :

يجب أن نوضح القوائم المالية للفترة المحاسبية التي جرى فيها تفسير في معايير المحاسبة أو طرق التطبيق المستخدمة الاتى :

- » طبيعة التغيير وتبريره .
 - » تأثير التغيير على صافي الدخل .
- وبالإضافة الى هذا الايضاح تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها معالجة التغيير في معايير المحاسبة أو طرق التطبيق المستخدمة على الوجه الآتى :
- » لا يجوز تغيير نتائج اعمال الفترات المحاسبية السابقة والمعرضة لاغراض المقارنة .
 - » يجب اضافة التأثير التراكمى للتغيير على الارباح المحجوزة فى بداية الفترة التى حصل فيها التغيير على دخل الفترة التى تم فيها التغيير .
 - » يجب عرض التأثير التراكمى للتغيير فى قائمة الدخل للفترة التى تم فيها التغيير . ويتم عرض ذلك المبلغ بعد عرض الارباح أو الخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل للفترة المحاسبية .
 - » يجب اعداد نتائج اعمال الفترة المحاسبية التى تم فيها التغيير على اسس المعيار أو طريقة التطبيق الجديدة .
 - » يجب عرض الدخل قبل الارباح والخسائر الاستثنائية وصافى الدخل المحسحين بشكل تصورى (PRO FORMA) على وجه قائمة الدخل لكل فترة محاسبية معروضة كما لو تم تطبيق الطريقة أو المعيار الجديد فى السنوات السابقة .
- ويراعى أن هناك استثناءات محددة للمعالجة المحاسبية المذكورة للتغيير فى معايير المحاسبة أو طرق التطبيق المستخدمة . وفيما يلى اهم هذه الاستثناءات :
- » التغيير من طريقة * الوارد اخيرا صادر أولاً الى طريقة اخرى لتسعير المخزون السلى .
 - » التغيير من الطريقة المستخدمة لقياس نتائج اعمال العقود الانشائية طهلة الآجل .

التغيير من أوالى طريقة التكلفة الكلية لقياس نتائج اعمال الوحدات المحاسبية فى الصناعات الاستخراجية .
وتتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها فى هذه الاستثناءات تطبيق المعيار أو طريقة التطبيق الجديدة تطبيقا رجعيا . .

بـ التغيير فى التقديرات المحاسبية :

يجب ايضاح طبيعة التغيير وتأثيره على صافى الدخل قبل الارباح والخسائر الاستثنائية وعلى صافى الدخل للفترة التى تم فيها التغيير .
ويلاحظ أن التغييرات فى التقديرات المحاسبية لا تنطبق بأثر رجعى . وعلى هذا الاساس لا يجب تغيير المبالغ التى سبق عرضها فى القوائم المالية للفترات السابقة .

جـ التغيير فى الوحدة المحاسبية التى تعدلها القوائم المالية :

يجب ايضاح طبيعة التغيير فى الوحدة المحاسبية واسبابه كما يجب ايضاح تأثير التغيير على صافى الدخل قبل الارباح والخسائر الاستثنائية وعلى صافى الدخل لكل الفترات المعروضة فى القوائم المالية .

ويلاحظ أن التغيير فى الوحدة المحاسبية يطبق تطبيقا رجعيا .

دـ التغيير الناتج عن تصحيح الاخطاء فى القوائم المالية للفترات المحاسبية السابقة :

يجب ايضاح طبيعة الخطأ فى القوائم المالية التى سبق صدورها وتأثير تصحيحه على صافى الدخل قبل الارباح والخسائر الاستثنائية وعلى صافى الدخل للفترة أو الفترات المتأثرة بتصحيح الخطأ .
ويلاحظ أن تصحيح الخطأ يتم عن طريق تعديل نتائج الفترات المحاسبية اسابقة المتأثرة بالخطأ .

٥- طرق العرض والايضاحات الخاصة بالوحدات المحاسبية التي تمر بمرحلة

النمو .

أ - يجب ايضاح الآتى :-

* أن القوائم المالية تخص وحدة محاسبية تمر بمرحلة النمو .

* النشاط الذى تمارسه الوحدة المحاسبية .

ب - يجب عرض الآتى فى القوائم المالية :

* فى قائمة الدخل - الإيرادات والمصروفات لكل فترة محاسبية منذ

تأسيس الوحدة المحاسبية حتى تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية

الحالية .

* فى قائمة التغيير فى المركز المالى - مصادر واستخدامات الموارد

المالية منذ تأسيس الوحدة المحاسبية حتى تاريخ انتهاء الفترة

المحاسبية الحالية .

* قائمة التغيير فى حقوق اصحاب رأس المال - تاريخ وعدد الاسهم

المصدرة فى مقابل موارد نقدية أو غير نقدية ، القيمة الكلية لكل

اصدار ، طبيعة وقيمة المقابل غير النقدى التى استلمته الوحدة

المحاسبية فى مقابل الاسهم المصدرة وطريقة تحديد قيمة المقابل

غير النقدى .

ج - يجب ايضاح الآتى فى القوائم المالية المتعلقة بالفترة الأولى

التابعة لمرحلة النمو .

* أن الوحدة المحاسبية كانت فى مرحلة نمو فى الفترات المحاسبية

السابقة .

٦- الايضاحات المتعلقة بالعمليات والارصدة التى تم تحويلها من علة

اجنبية .

يجب ايضاح الآتى :

* مجموع الارباح ومجموع الخسائر الناتجة من تحويل العمليات

والارصدة من علة اجنبية والتى دخلت فى تحديد صافى الدخل

للفترة المحاسبية .

- * التغييرات الهامة فى سعر التحويل .
- * الطريقة المستخدمة لتحويل العمليات والارصدة فى عملة اجنبية .
- * وصف طبيعة تأثير التغيير فى سعر التحويل وأثره المالى .
- * العمليات الاجنبية التى لم تدخل فى تحديد نتائج الاعمال والمركز المالى .

٧- الايضاحات المتعلقة بأعادة تنظيم الوحدة المحاسبية .

يجب ايضاح البيانات الهامة المتعلقة بأعادة تنظيم الوحدة المحاسبية كما يجب ايضاح تاريخ الارباح المجمعة لمدة عشر سنوات منذ تاريخ اعادة تنظيم الوحدة المحاسبية .

٨- البيانات المتعلقة بنواحي النشاط الرئيسية للوحدة المحاسبية

(يلاحظ أن هذه البيانات مطلوب عرضها فى القوائم المالية للشركات العامة فقط) .

- * نواحي النشاط الرئيسية الداخلية والخارجية .
- * المبيعات والاييرادات المتعلقة بكل ناحية من نواحي النشاط مصنفة على النحو التالى :
- مبيعات واييرادات لعملاء ليس لهم علاقة بالشركة .
- مبيعات واييرادات الى نواحي النشاط الاخرى التابعة للشركة .
- انواع السلع أو الخدمات التى نتج عنها البيع أو الايراد والسياسات المحاسبية المستخدمة للاعتراف بالبيع أو الايراد .
- * ارباح وخسائر التشغيل المتعلقة بكل ناحية من نواحي النشاط بعد توزيع النفقات المشتركة بين :
- الايرادات الغير ناتجة عن التشغيل .
- المصاريف العامة للشركة .
- النفقات المتعلقة بفوائد التمويل .
- ضرائب الدخل .
- ارباح الشركات التابعة التى لم يتم توحيد المالية .
- الخسائر أو الارباح المتعلقة بنواحي النشاط التى تم أو سيتم .
- نصيب الاقلية فى الارباح والخسائر .

- الارباح أو الخسائر .
- التأثير المتراكم للتغيير المستخدمة .
- » البيانات التالية لكل جه من اوجه النشاط .
 - الاستهلاكات والاطفاءات
 - المصاريف الرأسمالية .
 - الدخل من الاستثمارات فى الشركات التابعة أو الشركات الاخرى التى تندمج اعمالها مع اعمال ناحية النشاط اندماجا رأسيا .
 - طبيعة ومبلغ الارباح أو الخسائر ناحية النشاط .
 - تأثير التغيير فى طرق تطبيق معايير المحاسبة على صافى دخل ناحية النشاط .
 - الطرق المستخدمة لتوزيع النفقات المشتركة على نواحى النشاط المختلفة .
- » المبيعات الناتجة عن عمليات التصدير . .
- » المبيعات الهامة لعمل واحد .
- » المبيعات الهامة للحكومة اذا كانت تنثل اكثر من ١٠ ٪ من المبيعات الموحدة .
- » ربط البيانات المعروضة عن اوجه النشاط المختلفة مع البيانات الموحدة للشركة فى القوائم المالية الموحدة .

٩- البيانات الاضافية المتعلقة بتأثير التضخم المالي على المركز المالي ونتائج

اعمال الوحدة المحاسبية :

(يلاحظ أن هذه البيانات مطلوبة من الشركات العامة التي تتوافر

فيها شروط معينة)

يجب ايضاح :

* الدخل من التشغيل محتسبا على اساس وحدة نقدية ذات قوة

شرائية ثابتة .

* الدخل من التشغيل محتسبا على اساس التكلفة الحالية للاصول

المستخدمة لانتاج الايرادات في خلال الفترة المحاسبية .

* الربح والخسارة في القوة الشرائية المتعلقة بصافي الموجودات النقدية

ج * التكلفة الحالية لاستبدال المخزون السلعي والممتلكات الملموسة الثابتة

المتعلقة بالتشغيل . .

* الزيادة أو النقص في التكلفة الحالية لاستبدال المخزون السلعي

والممتلكات الملموسة الثابتة المتعلقة بالتشغيل .

- بيانات مالية من الخمس سنوات الماضية تشتمل على الاتي :

- الدخل

- المبيعات وايرادات التشغيل .

- صافي الموجودات .

- حصة السهم في توزيع الارباح .

- سعر السوق للسهم .

١- بيانات تتعلق بالفحص او القضايا المتعلقة بخرائب الدخل :

يجب ايضاح :

* حقيقة الفحص أو القضايا الجارية

* المعلومات الهامة المتعلقة بالفحص أو القضايا الضريبية .

* الاتفاق المتعلق بانها الفحص أو القضايا الضريبية . .

١١- بيانات متعلقة بتفسير شروط الديون الناتج عن عدم قدرة المدين لمقابلة الشروط السابقة للدين .

يجب ايضاح !لاتى :

أ- من وجهة نظر المدين .

- * وصف الشروط الجديدة للمدين .
- * الربح الناتج عن تغيير الشروط وتأثيره على ضرائب الدخل .
- * الربح أو الخسارة المتعلقة بتحويل موجودات المدين لمصلحة الدائن للاطفاء الكلى أو الجزئى للدين .
- * نصيب السهم من الارباح الناتجة عن تغيير شروط الدين بعـهـ .
- * احتساب الضرائب المتعلقة بها .

بـ من وجهة نظر الدائن :

- * الديون التى تغيرت شروطها .
- * القيمة الكلية للديون التى تغيرت شروطها .
- * قيمة الفائدة التى لم تكسب كنتيجة لتغيير شروط الديون .
- * قيمة الفائدة على الديون التى تم تغيير شروطها الداخلة فى احتساب صافى الدخل للسنة الحالية .
- * أية التزامات لتمويل المدينين تمويلا اضافيا فى المستقبل .

١٢- الاصول والخصوم المتداولة :-

يعتبر الاصل اصلا متداولا اذا كان من الممكن تحقيقه نقدا فى سنة من تاريخ قائمة المركز المالى أو فى خلال الفترة اللازمة لاستكمال دورة التشغيل ايها اطول .

يعتبر الخصم خصما متداولا اذا كان من المنتظر تسديده فى خلال سنة من تاريخ قائمة المركز المالى .

١٣- القوائم المالية المقارنة :-

عرض القوائم المالية المقارنة يزيد منفعة القوائم المالية لقارئها وتتطلب المعايير أن تشتمل القوائم المالية المقارنة على الايضاحات التى ظهرت سابقا بشرط الا تكون هذه الايضاحات قد فقدت جوهرها .

١٤- القوائم المالية الموحدة :-

الغرض من عرض القوائم المالية الموحدة هو عرض نتائج العمليات والمركز المالي والتغيير في المركز المالي للشركة القابضة والشركات التابعة كما لو شركة واحدة . وتنص معايير المحاسبة المتعارف عليها على أن القوائم المالية الموحدة أكثر منفعة من القوائم المالية المنفصلة وتشتترط هذه المعايير لتوحيد القوائم المالية وجود علاقة سيطرة اقتصادية هو امتلاك شركة لما يزيد عن ٥٠ ٪ من أسهم الشركة الأخرى وتنص المعايير على الإجراءات الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية الموحدة . وتتطلب هذه المعايير عرض الاستثمار في الشركات التابعة التي لم يتم توحيد قوائمها المالية طبقا لطريقة الاستحقاق في القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية للشركة القابضة . .

١٥- الإيضاحات المتعلقة بعمليات الاندماج :

أ- عمليات الاندماج التي تمت معالجتها كعمليات شراء :-

يجب إيضاح :

- × اسم الشركة أو الشركات المشتراه ، طبيعة نشاطها وأنشطتهم والتكلفة الكلية للشراء .
- × تاريخ الاندماج .
- × طريقة المحاسبة المستخدمة لمعالجة الاندماج (طريقة الشراء)
- × مدة اطفاء الشهرة الناتجة عن عملية الشراء .
- × المبالغ المحتمل دفعها طبقا لشروط عقد الاندماج .
- × نتائج أعمال السنة الحالية للشركات المندمجة كما لو أن الاندماج قد تم في بداية السنة والنتائج المعادلة للسنوات السابقة المعروضة في القوائم المالية .

بد عمليات الاندماج التى تمت معالجتها كعمليات اتحاد :

يجب ايضاح :

- * اسم وطبيعة نشاط كل شركة تم توحيدها .
- * الاساس المستخدم لعرض القوائم المالية للسنة الحالية .
- * طريقة المحاسبة المستخدمة لمعالجة الاندماج (طريقة الاتحاد) .
- * نوع وعدد الاسهم التى تم اصدارها لتحقيق الاندماج .
- * نتائج الاعمال المنفصلة لكل شركة تم توحيدها .
- * طبيعة التعديلات التى تم ادخالها على صافى موجودات كل شركة تم توحيدها حتى يتسنى لكل الشركات اتباع نفس السياسات المحاسبية .
- * التغيير فى الفترة المحاسبية الناتج عن عملية الاندماج .
- * ايرادات وارباح الوحدة المحاسبية الظاهرة سابقا فى قوائمها المالية المنفصلة وربطها مع ايرادات وارباح الوحدة المحاسبية بعد عملية الاندماج .
- * الربح أو الخسارة الناتجة عن التخلص من جزءا هاما من موجودات أو نواحي نشاط الوحدات المحاسبية المندمجة .
- * ارباح الوحدات المحاسبية المندمجة كل على حده اذا تم تنفيذ عملية الاندماج عن طريق تأسيس وحدة محاسبية جديدة .
- * عمليات الاتحاد التى تمت بعد تاريخ قائمة المركز المالى ولكن قبل اصدار القوائم المالية .
- * معلومات عن أى عملية اتحاد مقترحة .

١٦- الايضاحات المتعلقة بالالتزامات والطلبات أو الارباح المحتملة :-

يجب ايضاح الاتى :

- * الخسائر المحتملة والمتوقعة .
- * طبيعة وحدود الخسارة المحتملة أو المتوقعة .
- * الخسائر المحتمل حدوثها نتيجة ل ضمانات اعطتها الوحدة المحاسبية حتى لو كان احتمال حدوثها بسيطا .

- * القضايا التي تدخل فيها الوحدة المحاسبية كطرف.
- * المطلوبات المحتملة المتعلقة بضرائب الدخل .
- * حسابات المدينين التي تم بيعها والتي يحق للمشتري الرجوع الى الوحدة المحاسبية لتحصيلها .
- * التغيرات في شروط العقود الحكومية .
- * الخسائر التي تحققت بعد تاريخ قائمة المركز المالي ولكن قبل اصدار القوائم المالية .
- * كل الالتزامات الهامة .
- * الاحتمالات التي يمكن ان ينتج عنها ارباح وفي هذه الحالة يراعى في الايضاح تفادي اعطاء بيانات تتعلق بسدى احتمال تحقق الربح .
- * خطابات الضمان التي لم تستخدم .
- * بيانات عن عقود الايجار طويلة المدى الغير قابلة للالغاء والتي لم تعالج كمقود شراء .

١٧- الايضاحات المتعلقة بالاحداث الواقعة بعد تاريخ قائمة المركز المالى

وقبل اصدار القوائم المالية -

تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها ايضاح الاحداث الهامة التى تقع بعد تاريخ قائمة المركز المالى وقبل اصدار القوائم المالية والتى فى شأنها التأثير على انطباع قارىء القوائم المالية . .

١٨- كيفية عرض الايضاحات :

تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها عرض الايضاحات المطلوبة على وجه القوائم المالية أو فى صورة تذييل للقوائم المالية . وتعتبر هذه التذييلات جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية .

رابعاً - معايير القياس والعرض والايضاح الخاصة :

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
١- النقد (صندوق ولدى البنوك	يشتمل هذا العنصر على كل الارصدة النقدية فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية	* ايضاح عدم القدرة على استخدام أى جزء من النقد أو ارصدة البنوك . * ايضاح الاموال المحجوزة لأغراض محددة مثل النقد المحجوز لتمويل انشاء مباني المصنع .
٢- الاوراق المالية القابلة للتسويق (اسهم ومستندات)	تفرق المعايير بين الوحدات المحاسبية الخاضعة لطرق محاسبية متخصصة والوحدات المحاسبية الغير خاضعة لطرق محاسبية متخصصة . أ- <u>الوحدات المحاسبية الغير الخاضعة لطرق محاسبية متخصصة :</u> * يجب تقييم الاوراق المالية فى قائمة المركز المالى على اساس التكلفة الفعلية الكلية أو قيمة السوق الكلية الحالية ايهما اقل . * يجب تحميل الخسائر الغير محققة المتعلقة بالاوراق المالية القابلة للتسويق المتداولة الى قائمة الدخل . * يجب اظهار الخسائر الغير محققة المتعلقة بالاوراق المالية القابلة للتسويق الغير متداولة كتخفيض فى حقوق اصحاب رأس المال فى قائمة المركز المالى .	يجب ايضاح : طريقة التسعير . التكلفة الكلية والقيمة السوقية الحالية . * القيمة المحاسبية الظاهرة بقائمة المركز المالى . * قيمة الارباح والخسائر الغير محققة فى تاريخ قائمة المركز المالى . * قيمة الارباح أو الخسائر المحققة التى اعتبرت جزءاً من صافى الدخل للفترة المحاسبية . * قيمة التغيير فى احتياطي التسعير * صافى الربح أو الخسارة المحققة وغير المحققة فى الفترة منذ نهاية الفترة المحاسبية حتى تاريخ اصدار القوائم المالية * الطرق المحاسبية المتخصصة الخاضعة لها الوحدة المحاسبية فيما يتعلق بالاوراق المالية القابلة للتسويق .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	<u>بد الوحدات المحاسبية الخاضعة لطرق محاسبية متخصصة.</u> يجب تقييم الاوراق المالية القابلة للتسويق طبقا للطرق المحاسبية المتخصصة وايضاح هذه الطرق في القوائم المالية.	
٣- أوراق القبض	يجب تسجيل الكمبيالات عند استلامها على أساس القيمة الحالية للمبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية في المستقبل ويجب اظهار الفرق بين القيمة الحالية والقيمة النقدية التي سجلت على اساسها الكمبيالة كعلاوة أو خصم. يجب تقييم الكمبيالات في قائمة المركز المالي على اساس القيمة الحالية للمبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية في المستقبل . وملاحظ أن الزيادة في القيمة الحالية للكمبيالات منذ تاريخ استلامها حتى تاريخ تحصيلها تعتبر دخل فائدة يجب اظهارها في قوائم الدخل المتعلقة بالفترات المحاسبية الواقعة بين التاريخين . ويتم توزيع هذا الدخل على هذه الفترات المحاسبية طبقا لطريقة الفائدة الفعالة.	<u>يجب ايضاح</u> * الكمبيالات الناتجة عن عمليات البيع. * الكمبيالات الغير ناتجة عن عمليات البيع مقسمة بين : - كمبيالات من شركات تابعة وشركات المجموعة ; - كمبيالات من الموظفين وإدارة الشركة . * الكمبيالات الناتجة عن عمليات البيع بالتقسيط. * نصيب الوحدة المحاسبية في الكمبيالات المبيعة * المبالغ المستحقة من شركات خصم الكمبيالات. * الكمبيالات المستخدمة لضمان القروض * قيمة السداد الكلية للكمبيالات. * معدل الفائدة الفعلي . * شروط التحصيل وتواريخه . * قسمة الفائدة التي لم تتحقق بعد .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	* يستخدم سعر الفائدة المنصوص عليه في الكمبيالة لتحديد قيمتها الحالية اذا كان سعر الفائدة معقولا اما اذا كان سعر الفائدة غير معقولا او اذا لم تنص الكمبيالة على سعر فائدة فيجب استخدام سعر فائدة معقول لاحتساب القيمة الحالية للكمبيالة.	* احتياط ، الكمبيالات المشكوك في تحصيلها . * قيمة الكمبيالات غير المتداولة * الارصده الهامة المستحقة من مدين واحد .
٤- المدينون	* يجب تقييم الارصدة المستحقة من المدينين عند تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية على اساس القيمة المتوقع تحصيلها - وتم الوصول الى هذه القيمة عن طريق خلق احتياطي لتغطية الديون المشكوك في تحصيلها واحتياطي للبضاعة الممكن عودتها والخصومات النقدية المسموح بها . * يجب تحميل التغيير في احتياطي الديون المشكوك في تحصيلها واحتياطي البضاعة الممكن عودتها والخصومات النقدية المسموح بها الى قائمة الدخل للفترة المحاسبية التي تم فيها التغيير .	<u>يجب ايضاح :-</u> * رصيد المدينون التجاريون * رصيد المدينون غير التجاريون - المبالغ مستحقة من الشركات التابعة أو شركات المجموعة . - المبالغ المستحقة من الموظفين او ادارة الشركة - المبالغ المستحقة من مصلحة الضرائب - المبالغ المستحقة من الحكومة على حساب العقود الحكومية * احتياطي الارصدة المشكوك في تحصيلها . * الحسابات المباعة * نصيب الوحدة المحاسبية في الحسابات المدينة المباعة . * الحسابات، المخصومة . * الحسابات المستخدمة كضمان . * الارصدة الهامة من عميل واحد . * الارصدة التي تمثل فواتير ارسلت للعملاء والارصدة

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٥- المخزون السلعي (يتبع)	يجب تقييم المخزون السلعي عند تاريخ نهاية الفترة المحاسبية على أساس سعر التكلفة الفعلية أو سعر السوق أيهما أقل . * يجب تحديد سعر التكلفة عند تاريخ نهاية الفترة المحاسبية طبقاً لأحد الطرق المقبولة . ومعنى أن هناك عدة طرق مقبولة مثل :- "الوارد أولاً" منصرف أولاً" أو الوارد أخيراً منصرف أولاً" أو "متوسط سعر الشراء" في خلال الفترة المحاسبية . المقصود بسعر السوق هو التكلفة الحالية لاستبدال المخزون السلعي مع مراعاة الاتي : - يجب ألا تزيد هذه التكلفة عن القيمة الصافية المتوقعة تحصيلها عند بيع المخزون السلعي . - يجب ألا تقل هذه التكلفة عن القيمة الصافية المتوقعة تحصيلها عند بيع المخزون السلعي بعد تخفيضها بمبلغ يماثل الربح الاجمالي المتوقع تحقيقه .	التي تمثل فواتير لم يتم إرسالها للعملاء . * احتياطي البضاعة الممكن عودتها واحتياطي الخصومات النقدية المسموح بها . <u>يجب ايضاح :-</u> * أساس التسعير والطريقة المستخدمة لتحديد التكلفة * التغييرات في الطريقة المستخدمة لتحديد التكلفة أو في أساس التسعير . * المخزون السلعي مصنف بين الاصناف الهامة . * المخزون السلعي المستخدم لضمان القروض . * المخزون السلعي المسعر اعلى من التكلفة . * الخسائر الغير عادية المتعلقة بالمخزون السلعي * الخسائر المتعلقة بتعهدات الشراء * العايير الغير عادية المستخدمة في قياس أو عرض أو ايضاح المخزون السلعي . * البضاعة تحت العهدة .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٦- المصاريف المقدمة	يجب أن تمثل هذه المصاريف.. المبالغ المدفوعة مقدما والتي سوف ينتج عنها خدمات أو سلع تستفيد منها الفترات المحاسبية القادمة.	* يجب أن تصنف حسب أنواعها . - يجب تصنيفها الى متداولة وغير متداولة
٧- الاصول الثابتة	* يجب تسجيل الاصول الثابتة على اساس التكلفة الذي يشمل كل المصاريف اللازمة لاعداد الاصل الثابت للاستخدام . وفي حالة الاصول الثابتة التي تقوم الوحدة المحاسبية بصناعتها بالعرض . استخدامها يجب ان تشمل تكلفة هذه الاصول على تكلفة التصنيع المباشرة ومصاريف التصنيع غير المباشرة المتغيرة ولا يجب اضافة مصاريف التصنيع غير المباشرة الثابتة لتكلفة الاصول الثابتة التي تم تصنيعها بمعرفة الوحدة المحاسبية الا اذا ترتب على تصنيع هذه الاصول زيادة مستوى المصاريف الثابتة غير المباشرة . ويجب ايضا اضافة الفائدة على رأس المال المستخدم خلال الفترة اللازمة لتصنيع الاصول الثابتة الى تكلفة هذه الاصول اذا توفرت شروط معينة . يجب اضافة تكلفة التحسينات التي تمت على الاصول الثابتة الى تكلفة الاصول الثابتة اذا ترتب على هذه التحسينات زيادة القدرة أو الكفاءة الانتاجية للاصول .	يجب ايضاح : * أساس التقييم * ارصدة الاصول الثابتة مصنفة حسب طبيعة او طبيعة استخدام الاصل . * الاستهلاك المتراكم مصنف حسب اصناف الاصول الثابتة ومجموع الاستهلاك المتراكم . * طرق الاستهلاك المستخدمة مصنفة حسب اصناف الاصول الثابتة . * قيمة الاستهلاك خلال السنة . * الالتزامات الهامة المتعلقة بالاصول الثابتة . * عقود البيع والايجار المعالجة كعملية واحدة * الاصول الثابتة الغير مستخدمة في اوجه النشاط . * العادية للوحدة المحاسبية . * الاصول الثابتة المستخدمة كضمان للمبالغ اللازمة لاستكمال الاصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك والتي لم يكتمل بنائها بعد .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	يجب تصنيف الاصول الثابتة الى :- أ- اصول ثابتة خاضعة للاستهلاك أو النفاذ . ب- اصول ثابتة غير خاضعة للاستهلاك أو النفاذ يجب استهلاك الاصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك بطريقة منظمة ومنطقية . تحتسب تكلفة الاستهلاك على اساس تكلفة الاصل الفعلية بعد تخفيضها بالقيمة المتوقعة تحقيقها عند انتهاء مدة خدمة الاصل الاقتصادية . وتوزع ، تكلفة الاستهلاك على الفترات المحاسبية التي تمثل مدة خدمة الاصل الاقتصادية باحدى الطرق المقبولة لتوزيع الاستهلاك مثل طريقة القسط الثابت أو احدى طرق القسط المتناقص. يجب احتساب تكلفة نفاذ الاصول الخاضعة للنفاذ (المناجم مثلا) على اساس تقدير عدد وحدات المواد التي يتوقع استخراجها	

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والإيضاح الخاص
	* يجب استمرار تقييم الأصول الثابتة التي لا تخضع للاستهلاك أو النفاذ على أساس التكلفة الفعلية التاريخية إلا في حالة وجود دليل موضوعي يؤيد انخفاض قيمتها عن التكلفة الفعلية التاريخية . وفي هذه الحالة يجب تخفيض التكلفة الفعلية التاريخية إلى القيمة الجديدة وتحمل الفرق إلى قائمة الدخل .	
٨- الاستثمارات في الأسهم العادية للشركات الأخرى بنسبة أقل من النسبة اللازمة للسيطرة الاقتصادية	تنطبق هذه المقاييس على الاستثمارات في الأسهم العادية للشركات الأخرى بهدف التأثير على العمليات الاقتصادية لهذه الشركات إذا كانت نسبة الاستثمار بنسبة أقل من النسبة اللازمة لفرض السيطرة الاقتصادية على هذه الشركات .	<u>يجب إيضاح :</u> * اسم كل استثمار . * نسبة الملكية * السياسة المحاسبية المطبقة على كل استثمار . * الفرق بين القيمة الدفترية ونصيب الوحدة المحاسبية في صافي أصول الشركة التي تم فيها الاستثمار والمعالجة المحاسبية للفرق .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	ويراعى ايضا أن هذه المعايير لا تنطبق على الاستثمارات القابلة للتسويق والتي تخضع لمعايير القياس الملخصة في بند رقم (٢) من هذا الجدول * نفترض معايير المحاسبة المتعارف عليها أن الاستثمار بنسبة اقل من ٢٠ ٪ من الاسهم العادية لشركة اخرى لا يمكن المستثمر التأثير على العمليات الاقتصادية للشركة الاخرى . وفي هذه الحالة تتطلب معايير المحاسبة تقييم هذه الاستثمارات على أساس التكلفة الفعلية التاريخية مع الاخذ في الاعتبار أى دليل يوحى بنقص القيمة الحالية لهذه الاستثمارات عن تكلفتها الفعلية التاريخية نقصا دائما . وفي هذه الحالة يجب احتساب الفرق بين القيمة الحالية والتكلفة الفعلية التاريخية كخسارة وتحميلها الى قائمة الدخل ويراعى في تطبيق معيار التكلفة الفعلية التاريخية أن نصيب المستثمر في الارباح الموزعة من قبل شركة الاستثمار يعالج محاسبيا كدخل في قائمة دخل المستثمر للفترة المحاسبية التي تم فيها توزيع الارباح	القيمة السوقية لكل استثمار * ملخص الاصول والخصوم ونتائج اعمال كل شركة تم الاستثمار فيها بنسبة عالية (٢٠ - ٥٠ ٪) * التأثير على المستثمر من وجود سندات واسهم قابلة للتحويل الى اسهم عادية صادرة من الشركة التي تم فيها الاستثمار . * في حالة الاستثمار بنسبة ٢٠ ٪ أو أكثر في شركة اخرى يجب ايضاح اسباب عدم استخدام طريقة الاستحقاق لتحديد القيمة الدفترية للاستثمار اذا لم تستخدم . * في حالة الاستثمار بنسبة اقل من ٢٠ ٪ في شركة اخرى يجب ايضاح اسباب استخدام طريقة الاستحقاق لتحديد القيمة الدفترية للاستثمار اذا استخدمت طريقة الاستحقاق لتحديد القيمة الدفترية . * التغيير في نسبة الاستثمار بالزيادة أو النقص نسبة الادارة لعدم توزيع ارباح الشركات التابعة .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	* اذا وجدت أدلة مقنعة على قدرة المستثمر للتأثير على العمليات الاقتصادية للشركة الاخرى بالرغم من أن نسبة الاستثمار أقل من ٢٠٪ من الاسهم العادية للشركة الاخرى يجب تحديد القيمة الدفترية للاستثمار طبقا لطريقة الاستحقاق الملخصة في الفقرة التالية. * نفترض معايير المحاسبة المتعارف عليها أن الاستثمار بنسبة ٢٠٪ أو أكثر من الاسهم العادية لشركة اخرى يمكن المستثمر من التأثير على العمليات الاقتصادية لهذه الشركة . وعلى هذا الاساس يجب احتساب القيمة الدفترية للاستثمار حسب طريقة الاستحقاق . ويراعى أن المعايير المحاسبية تتطلب اذا وجدت ادلة مقنعة تثبت عدم قدرة المستثمر على التأثير على العمليات	* ايضاح نية الادارة لتوزيع ارباح الشركات التابعة بطريقة لا ينتج عليها دفع ضريبة دخل . * مبلغ الارباح الغير موزعة التي لم تحتسب عليه ضرائب دخل بمعرفة المستثمر أو الشركة القابضة . * أي تخفيضات في ضرائب الدخل ناتجة من الاستثمار .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القيمة	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	الاقتصادية للشركة التي تم فيها الاستثمار تحديد القيمة الدفترية للاستثمار على اساس التكلفة الفعلية التاريخية . ✳ تتطلب طريقة الاستحقاق زيادة القيمة الدفترية للاستثمار بمبلغ يعادل نصيب المستثمر في صافي الدخل (او الخسارة) المعلنه من قبل الشركة التي تم فيها الاستثمار كما تتطلب طريقة الاستحقاق تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار بمبلغ يعادل نصيب المستثمر في الارباح الموزعة من قبل الشركة التي تم فيها الاستثمار . ✳ يراعى عند تطبيق طريقة الاستحقاق الاخذ في الاعتبار العوامل الاتية ومعالجتها طبقا لطرق محددة . - الارباح والخسائر الناتجة عن عمليات البيع والشراء وتقديم الخدمات بين المستثمر والشركة التي تم فيها الاستثمار . - الفرق بين تكلفة الاستثمار الفعلية ونصيب المستثمر في القيمة الدفترية لصافي موجودات الشركة التي تم فيها الاستثمار عند تاريخ الاستثمار . - عوامل اخرى مفصلة في المعايير المتعلقة بطريقة الاستحقاق .	

ناتجة المركز المالي	ملخص معايير القيمة	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٩- الاصول غير الملموسة	* يراعى احتساب نسبة الاستثمار على اساس عدد الاسهم العادية	
	* يتم تسجيل الاصول غير الملموسة عند شرائها على اساس القيمة النقدية المدفوعة أو القيمة الحالية للاصول التي تم استبدالها للحصول على الاصول غير الملموسة عند شرائها . * تحتسب قيمة الشهرة الواجب تسجيلها على اساس الفرق بين سعر الشراء الكلي للاصول المشتراه كمجموعة والقيمة الحالية للاصول الملموسة وغير الملموسة المحددة عند تاريخ الشراء . * يتضح من المعيار السابق أن معايير المحاسبة المتعارف عليها لا تسمح بالاعتراف بمصاريف تطوير شهرة الوحدة المحاسبية كأصل غير ملموس . وانه لا يجوز الاعتراف بأي مبلغ مدفوع كأصل غير ملموس الا اذا كان هذا المبلغ يتعلق بالحصول على أصل غير ملموس محدد أو اذا كان هذا المبلغ يمثل الفرق بين سعر الشراء الكلي للاصول الملموسة وغير الملموسة المشتراه كمجموعة ومجموع قيمتها الحالية	* يجب ايضاح : * مدة الفائدة الاقتصادية وطريقة الاطفاء المستخدمة * أساس القيمة الدفترية . * اسباب عدم اطفاء قيمة الاصول غير الملموسة المشتراه قبل ١٩٧٠ / ١١ / ١

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	عند تاريخ الشراء يجب اطفاء تكلفة الاصول غير الملموسة المسجلة وتوزيع تكلفتها على المدة المحدد لمنفعتها الاقتصادية بشرط الا تزيد مدة الاطفاء عن اربعين عاما . * من المستحسن اطفاء تكلفة الاصول غير الملموسة المسجلة بطريقة القسط الثابت الا اذا كان في مقدرة الوجة المحاسبية اثبات أن طريقة اطفاء اخرى تعبر تعبيراً عادلاً عن نصيب الفترات المحاسبية المتأثرة بعملية الاطفاء .	
١٠ - ضرائب الدخل المؤجلة	* يمثل هذا المبلغ التأثير الضريبي للفروقات الزمنية بين مبلغ صافي الدخل المحتسب طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها وبين مبلغ صافي الدخل المحتسب طبقاً لقواعد ضرائب الدخل يجب تصنيف هذا المبلغ الى : - ضرائب الدخل المستحقة على صافي الدخل المحاسبي والمؤجلة . - ضرائب الدخل المدفوعة مقدماً على صافي الدخل والمؤجلة ويتم التصنيف طبقاً لقواعد محددة تنص عليها المعايير .	يجب ايضاح : * المبلغ المتداول والمبلغ غير المتداول . * الخسائر المدورة والتي لم تستخدم لتخفيض الضرائب المستحقة بعد وتاريخ انتهاء مفعوليتها * الاستقطاعات والتخفيضات الضريبية التي لم تستخدم بعد وتاريخ أو تواريخ انتهاء مفعوليتها . * طبيعة الفرق بين صافي الدخل قبل ضريبة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها وصافي الدخل الدخل المحتسب طبقاً لقواعد الضرائب .

ملخص معايير العرض والايضاح الخاص	ملخص معايير القيمة	قائمة المركز المالي
✱ مكونات مصروف ضرائب الدخل (الجزء المتعلق بالارباح التشغيل والجزء المتعلق بالارباح الاخرى) . ✱ الضرائب المتعلقة بالتغييرات الرجعية من الارباح المنشورة سابقا . ✱ مبلغ خسائر التشغيل المحملة لدخل السنوات السابقة خلال السنة الحالية طبقا لقواعد الضرائب يجب ايضاح : الوصف العام للعقد وشروطه الاساسية . ✱ <u>بخصوص العقود التي تمت معالجتها كعقود شراء</u> - الاصول الخاضعة للعقد مصنفة حسب طبيعة الاصل أو طبيعة استخدامة - الحد الادنى للايجار في خلال السنة الحالية وفي خلال كل من الخمس سنوات القادمة بقيمة الايجار التي تمثل مبالغ مدفوعة لبعض المؤجر عن مصروفات متعلقة بالاصول المؤجرة . - قيمة الايجار في خلال السنة الحالية وخلال كل من الخمس سنوات القادمة التي تمثل فائدة على رأس المال المستثمر في الاصول المؤجرة . - الحد الادنى للايجار المتوقع تحصيله والنتائج عن تأجير الاصول المستأجرة تأجيرا باطنيا غير قابل للالغاء .	تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها معالجة عقود الايجار طويلة المدى الغير قابلة للالغاء كالاتى : أ- <u>عقود شراء</u> اذا توافر في العقد احد الشروط الاتية :- ✱ تنتقل ملكية الاصل المؤجر الى المستأجر عند نهاية مدة العقد . ✱ من حق المستأجر شراء الاصل المؤجر اثناء أو عند نهاية فترة العقد بسعر يقل كثيرا عن القيمة السوقية للاصل عند التاريخ المحدد بالعقد لشراء الاصل ✱ تغطي فترة العقد ٧٠٪ من فترة المنفعة الاقتصادية الهلالية للاصل عند تاريخ	١١ - عقود الايجار طويلة المدى من وجهة نظر المستأجر .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	الاستهلاك اذا كان الاصل خاضع للاستهلاك وفيما يتعلق بتقييم الاصل بعد تاريخ الاشتراء وتعالج المبالغ المدفوعة طبقا لشروط العقد كتخصيص لرصيد الالتزام التي تم تسجيلها عند تسجيل الاصل وفوائد تمويل مدفوعة . د- المعاملة المحاسبية للعقد المعالج كعقد ايجار . لا يترتب على هذا العقد تسجيل اية اصول أو خصوم . وتعالج المبالغ المستحقة خلال فترة العقد كمصاريف ايجار يجب تحميلها لقائمة الدخل عند استحقاقها .	
١٢- عقود الايجار من وجهة نظر المؤجر (عقود الايجار التي تعتبر عقود تمويل أو عقود بيع أو عقود ايجارية)	أ - تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها معالجة العقد كعقد بيع أو تمويل اذا توفرت الشروط الآتية : - يعتبر عقد شراء من وجهة نظر المستأجر أو بمعنى آخر أن يتوفر في العقد احد الشروط التي يترتب عليها معالجته كعقد شراء من وجهة نظر المستأجر . - أن يكون لدى المستأجر القدرة على تقدير مبلغ الايجار المشكوك في تحصيله . - ان تنتهي مسؤولية المستأجر بخصوص الاصل عند توقيع العقد أو اذا كانت هناك مسؤولية	يجب اعطاء الايضاحات التالية من القوائم المالية المتعلقة بنشاط المؤجر اذا كانت عمليات الايجار تمثل جزءا هاما من نشاطه التجاري . . <u>بخصوص عقود الايجار التي تمت معالجتها كعقود تمويل أو عقود بيع .</u> - مكونات صافي الاستثمار في العقود بما في ذلك :

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	توقيع العقد . * تبلغ القيمة الحالية للايجار المستحق في خلال فترة العقد، المحتسبه على اساس معدل فائدة معادل للمعدل الذي يمكن للموَجِر الافتراض على اساسه ٩٠ ٪ أو أكثر من القيمة السوقية للاصل عند تاريخ توقيع العقد . ب - عقد ايجار اذا لم يتوافر في العقد احد الشروط السابقة . ج - <u>التسجيل والمعاملة المحاسبية لعقد الايجار المعالج كعقد شراء</u> يترتب على معالجة عقد الايجار كعقد شراء تسجيل الاصل للموَجِر كأصل مشتري عند توقيع العقد ويتم التسجيل على اساس القيمة الحالية للايجار المستحق في خلال فترة العقد أو القيمة السوقية للاصل عند توقيع العقد ايهما اقل - ويعتبر الفرق بين قيمة الايجار الكلية المستحقة خلال فترة العقد وقيمة الحالية فوائد تمويل يجب تحميلها على قوائم الدخل للفترة المحاسبية الواقعة خلال مدة العقد طبقا لطريقة الفائدة الفعلية ويخضع الاصل المسجل للمعايير المحاسبية المتعلقة بالاصول المماثلة فيما يتعلق باحتساب تكلفة	مبلغ الايجار المدفوع خلال السنة الحالية والسنوات السابقة المعروضة في القوائم بالاضافة الى الحد الادنى للايجار . <u>بخصوص العقود التي تمت معالجتها كعقود ايجارية :</u> - الحد الادنى للايجار في خلال السنة الحالية وكل من الخمس سنوات القادمة . الحد الادنى للايجار المتوقع تحصيله والناجم عن تأجير الاصول المستأجرة بالباطن بعقود غير قابلة للالغاء - قيمة الايجار المحمل الى قائمة الدخل لكل سنة معروضة في القوائم المالية .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	مستمرة بعد توقيع العقد أن يكون لدى المستأجر القدرة على تقدير تكلفتها . بـ إذا توافرت الشروط السابقة يعتبر العقد عقد تمويل إذا لم يكن هناك فرق هام بين القيمة الدفترية للاصل والقيمة الحالية للايجار المتوقع تحصيله اثناء مدة العقد عند تاريخ توقيع العقد . جـ إذا توافرت الشروط الموضحة في فقرة (أ) السابقة يعتبر العقد عقد بيع إذا كان هناك فرق هام بين القيمة الدفترية للاصل والقيمة الحالية للايجار المتوقع تحصيله اثناء مدة العقد عند تاريخ توقيع العقد . دـ إذا لم يتوافر أحد الشروط الموضحة في فقرة (أ) السابقة يعتبر العقد عقدا ايجاريا هـ تحدد معايير المحاسبة المتعارف عليها انواع الاصول الواجب عرضها وطرق قياسها الناتجة عن العقود التي تمت معاملتها كعقود بيع والعقود التي تمت معاملتها كعقود تمويل والعقود التي تمت معاملتها كعقود ايجارية .	أ- الحد الأدنى للايجار المتوقع تحصيله بعد تخفيضه بأية مبالغ داخلية فيه تُنزل تعويضات للمصاريف المتعلقة بالاصول الموهجرة . بـ المخصص المتراكم للايجارات المشكوك في تحصيلها . جـ القيمة الفائضة للاصل عند نهاية مدة العقد التي تخص الموهجر والتي لم يضمنها المستأجر . د- الحد الأدنى للايجار المتوقع تحصيله كل من السنوات الخمس القادمة من تاريخ قائمة المركز المالي . - قيمة الايجار فوق الحد الأدنى التي تم استحقاقه في كل من السنوات المعروضة في القوائم المالية - في حالة العقود التي تمت معالجتها كعقود تمويل يجب ايضاح مبلغ الفائدة التي لم يتم استحقاقه والذي رحل الى قائمة الدخل لمقابلة مصاريف العقد الأولية في كل سنة من السنوات المعروضة في القوائم المالية . <u>بخصوص العقود التي تمت معالجتها كعقود ايجارية</u> - يجب ايضاح تكلفة الاصول الموهجرة وقيمتها الدفترية والاستهلاك المتراكم المتعلق بها ويجب تصنيف هذه البيانات حسب انواع الاصول وحسب انواع النشاط المستخدمة فيه .

ملخص معايير العرض والايضاح الخاص	ملخص معايير القيمة	قائمة المركز المالي
- القيمة الكلية للحد الأدنى للإيجار في السنوات القادمة على كل العقود الغير قابلة للإلغاء وبالإضافة الحد الأدنى للإيجار في كل سنة من السنوات الخمس القادمة. قيمة الإيجارات فوق الحد الأدنى التي تم استحقاقها في كل سنة من السنوات . المعروضة في القوائم المالية . <u>بخصوص كل أنواع العقود</u> الوصف العام للشروط العادية المتعلقة بجميع أنواع العقود		
يجب ايضاح مبلغ ضرائب الدخل المؤجل نتيجة لهذه العقود . مكونات دخل هذه العقود التالية . أ- الدخل قبل ضريبة الدخل ب تأثير دخل هذه العقود على ضرائب الدخل ج قيمة التخفيضات في ضرائب الدخل الناتجة عن الاستثمار في الأصل المؤجر والتي تحققت في خلال السنة . يجب ايضاح وعرض البيانات التالية إذا كانت هذه العقود تمثل جزءا هاما من نشاط المؤجر التجاري .	تتطلب معايير المحاسبة المالية المتعارف عليها معالجة هذه العقود بطريقة الاستثمار بالمراحل المنفصلة	١٣- عقود الإيجار من وجهة نظر المؤجر (العقود المتعلقة بأصول مملوكة بنسبة عالية جدا)

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
العقود المتعلقة بأصول ممولة بنسبة عالية جداً	تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها اظهار التكاليف المتراكمة المتعلقة بعقد الانشاء والزائدة عن المبالغ التي حملت الى العملاء كأصل متداول . كما تتطلب هذه المعايير اظهار المبالغ المحملة الى العملاء والزائدة عن التكاليف المتراكمة كمطلوب متداول	- صافي الايجار المستحق حسب عقد الايجار (الايجار الكلى حسب عقد الايجار - المبالغ المستحق دفعها حسب شروط القرض التسي تم على اساس تمويل شراء الاصل المودجر) - القيمة التقديرية للاصل عند انتهاء عقد الايجار - الدخل المودجل على العقد بما ذلك : - أ- القيمة التقديرية لدخل عقد الايجار قبل اختتام ضرائب الدخل وبعد خصم مصاريف العقد المباشر الاولية . - ب- قيمة التحقيقات في ضرائب الدخل الناتجة عن الاستثمار في الاصل المودجر والتي ستوزع على فترة العقد . - ج- قيمة التحقيقات في ضرائب الدخل الناتجة عن الاستثمار في الاصل المودجر والتي لم تستخدم بعد لتخفيض ضرائب الدخل المفروضة على المودجر . <u>يجب ايضاح :</u> - التكاليف القابلة للتحميل للعملاء - التكاليف والالتعاب التي لم يتم تحميلها - التكاليف والارباح الزائدة عن المبالغ المحملة للعملاء
١٤ - التكاليف التي لم تحمل للعملاء بعد المتعلقة بالعقود الانشائية تحت التنفيذ		

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
		المتعلقة بالعقود تحسنت التنفيذ .
١٥- الاوراق التجارية الدائنة كمبيالات	* تتطلب المعايير المحاسبية المتعارف عليها تسجيل الكمبيالات الدائنة على اساس القيمة الحالية للمبالغ المطلوب دفعها في المستقبل ويعتبر الفرق بين هذه القيمة الحالية والقيمة النقدية التي اصدرت على اساسها الكمبيالة كعلاوة أو خصم.	أ- يجب ايضاح الاتي عن الاوراق التجارية الدائنة (كمبيالات) : - وصف الكمبيالة - مبلغ الكمبيالة - معدل الفائدة الفعلي ب يجب تصنيف الكمبيالات الى الاصناف التالية : - تجارية - بنوك - كمبيالات بضمان - كمبيالات مستحقة للمساهمين ، اعضاء مجلس الادارة ، ادارة الشركة والموظفين - كمبيالات للشركات التابعة أو القابضة ج- يجب ايضاح الاتي بخصوص الكمبيالات الناتجة عن عمليات غير نقدية . قيمة السداد . - العلاوة أو الخصم - مبلغ الفائدة المحتسب - معدل الفائدة الفعلي - قيمة اى حقوق اخرى مستبدلة
	* تتطلب المعايير المحاسبية المتعارف عليها الكمبيالات الدائنة على اساس قيمتها الحالية عند تاريخ المركز المالي . ويلاحظ أن الزيادة في القيمة الحالية للكمبيالات منذ تاريخ اصدارها حتى تاريخ سدادها تعتبر مصاريف فوائد يجب اظهارها في قوائم الدخل المتعلقة بالفترات المحاسبية الواقعة بين التاريخين ويتم احتساب هذه المصاريف في كل فترة محاسبية طبقا لطريقة الفائدة الفعليه .	

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
١٦- الحسابات الدائنة	يتم تقييم الحسابات الدائنة على اساس القيمة الحالية في تاريخ قائمة المركز العالى (المبلغ النقدي الممكن دفعه في هذا التاريخ لتسديد المطلوبات التي نتج عنها هذه الحسابات الدائنة .	أ- يجب تصنيف الحسابات الدائنة الى الاصناف التالية : - تجارية - غير تجارية - حسابات دائنة للمساهمين ز، اعضاء مجلس الادارة ، ادارة الشركة ، الموظفين . - حسابات دائنة للشركات التابعة أو القابضة . ب- يجب ايضاح الحسابات المضمونة .
١٧- الضرائب المستحقة	يتم قياس هذا طبقا لمبدأ الاستحقاق . وعلى هذا الاساس يمثل هذا البند الفرق بين الضرائب الواجب دفعها حاليا والضرائب التي دفعت فعلا حتى تاريخ قائمة المركز العالى .	أ- يجب تصنيف الضرائب المستحقة الى الاصناف التالية : - مستحقة الدفع حاليا - مؤجلة . - يجب ايضاح اى مبالغ قابلة للتغيير .
١٨- المطلوبات المتداولة الاخرى	يتم قياس هذا البند طبقا لمبدأ الاستحقاق وعلى هذا الاساس يمثل هذا البند الفرق بين مبالغ المصاريف المستحقة والمصاريف المدفوعة نقدا كما يمثل مبالغ الايرادات المحصلة مقدما .	يجب ايضاح - المصروفات المستحقة حاليا . - الجزء المطلوب دفعة في خلال السنة القادمة من القروض طويلة الاجل - المبالغ المحصلة من العملاء نقدا - والمبالغ المحصلة من العملاء كودائع الضمانات والتعهدات - المبالغ المحملة للعملاء زيادة عن التكلفة والأرباح المتعلقة بالعقود تحت التنفيذ

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
١٩- القروض والالتزامات المالية طويلة المدى	يتم قياس وتقييم القروض والالتزامات المالية طويلة المدى طبقا لمعايير المحاسبة التي تم تلخيصها فيما يتعلق بالاوراق التجارية الدائنة (١٥)	يجب ايضاح - شروط القرض ومعدل الفائدة . - الضمانات المقدمة والتعهدات والشروط الاخرى المتعلقة بالقرض - الالتزامات المالية طويلة المدى الناتجة عن عقود الايجار التي تمت معاملتها كمقود شراء . - القدرة على تمويل القرض أو الالتزام المالي طويل المدى الى قرض من نوع اخر أو الى حصة في رأس المال . - فيما يتعلق بالقروض أو الالتزامات المالية طويلة المدى والتي لم تنتج عن عمليات نقدية يجب ايضاح الاتي : - قيمة القرض أو الالتزام الواجب سدادها - مبلغ الواجب المحتسب - العلاوة أو الخصم - معدل الفائدة الفعلي . - قيمة الحقوق الاخرى المستبدلة . - بيانات متعلقة بالديون المطفأة كالاتي :- • طبيعة الاطفاء . • الخسارة أو الربح الناتج عن الاطفاء . • الزيادة أو النقص في ضرائب الدخل التي نتجت عن عملية الاطفاء .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٢٠- الارباح التي لم تتحقق على المبيعات بطريقة التقسيط	تمثل هذه الارباح " اجمالي الربح " على المبيعات التي لم يتم تحصيلها نقدا اذا كانت سياسة الوحدة المحاسبية هي عدم احتساب الربح حتى يتم تحصيله	يجب ايضاح مبلغ المبيعات المتعلقة بهذه الارباح .
٢١- حقوق اصحاب رأس المال (يتبع)	أ- الأسهم المصدرة - يجب تسجيل الاسهم المصدرة على اساس القيمة النقدية للاصول المستلمة أو القيمة السوقية للاسهم المصدرة ايها اوضح . - يجب تسجيل الفرق بين السعر الحقيقي الذي تم على اساس اصدار السهم والقيمة الاسمية للسهم كعلاوة أو خصم اصدار . - يجب تصنيف هذه العلاوة أو ذلك الخصم ضمن حقوق اصحاب رأس المال . - يجب تسجيل الاسهم المصدرة للموظفين بفرض التعويض الجزئي لخدماتهم على اساس القيمة السوقية للسهم عند تاريخ القياس . - ويعتبر الفرق بين القيمة السوقية للسهم والقيمة التي يدفعها الموظف للسهم جزءا من مصاريف الرواتب يجب تحميله الى قائمة الدخل للفترة التي تستمتع بخدمات الموظف ب- الايضاحات المتعلقة بالاسهم المميزة . - اسم كل نوع اذا كان هناك أكثر من نوع . - القيمة الاسمية للسهم حسب كل نوع . - عدد الاسهم المصرح بها حسب كل نوع - عدد الاسهم المصدرة والباقية خارج الشركة . - عدد الاسهم التي اشترتها الشركة من المساهمين وسبب شرائها .	أ- الايضاحات المتعلقة بالاسهم العادية . - اسم كل نوع اذا كان هناك أكثر من نوع . - القيمة الاسمية للسهم حسب كل نوع . - عدد الاسهم المصرح بها حسب كل نوع - عدد الاسهم المصدرة والباقية خارج الشركة . - عدد الاسهم التي اشترتها الشركة من المساهمين وسبب شرائها . ب- الايضاحات المتعلقة بالاسهم المميزة . - اسم كل نوع اذا كان هناك أكثر من نوع . - القيمة الاسمية للسهم حسب كل نوع . - عدد الاسهم المصرح بها حسب كل نوع - عدد الاسهم المصدرة والباقية خارج الشركة . - عدد الاسهم التي اشترتها الشركة من المساهمين وسبب شرائها .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
حقوق أصحاب رأس المال	ب - <u>الاسهم المكتتب فيها</u>	• حقوق حامل السهم فيما يتعلق بالآتى : - تحويلها الى أنواع أخرى من الاسهم - نصيبه فى ارباح الشركة واذا كان النصيب يتراكم أو لا يتراكم - نصيبه فى ارباح الشركة الزائد عن معدل العائد المحدد للسهم - العائد المتراكم الذى لم يدفع لحاملى الاسهم المميزه - حقوق حاملى الاسهم المميزه فى حالة تصفية الشركة
	• يجب تسجيل هذه الاسهم كأسهم مكتتب فيها ويتم التسجيل بالسعر الكلى للاكتتاب، ويجب اظهار الفرق بين سعر الاكتتاب والمبلغ الذى تم تحصيله كتخفيض لحقوق أصحاب رأس المال .	ج - <u>الايضاحات المتعلقة بأكتتاب رأس المال</u>
	ج - <u>الأسهم المشتراة لخزانة الشركة :</u>	• وصف الاكتتاب • تفاصيل المبالغ المدفوعة والمبالغ المستحقة
	• اذا كان الهدف من شراء الاسهم هو تقاعدها يجب تحميل الفرق الزائد بين القيمة الاسمية للسهم والقيمة المدفوعة لشراء السهم الى حساب " رأس المال المدفوع زيادة عن قيمة رأس المال الاسمية " أو الى حساب الأرباح المتراكمة " . ويجب اضافة الفرق الناقص بين القيمة الاسمية للسهم والمبلغ المدفوع لشراؤه الى حساب " رأس المال المدفوع زيادة عن قيمة رأس المال الاسمية " . • اذا كان الهدف من شراء الاسهم هدفا آخر غير تقاعدها فيجب اظهار تكلفة شراؤها كتخفيض لحقوق أصحاب رأس المال . • اذا باعت الشركة الاسهم المشتراة سابقا عن المساهمين لحساب الخزانة ونتج عن البيع ربح ، يجب اضافة هذا الربح الى حساب " رأس المال المدفوع زيادة عن قيمة رأس المال الاسمية	- د - <u>بخصوص رأس المال المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية للاسهم</u> • يجب تصنيفه حسب منبعه • يجب ايضاح أية تحديدات مفروضة على هذا العنصر من رأس المال

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
أما إذا تم البيع بخسارة فيجب تحميل الخسارة إلى حساب " رأس المال المدفوع زيادة عن قيمة رأس المال الاسمية " وإذا كان رصيد هذا الحساب أقل من مقدار الخسارة يجب تحميل الفرق على حساب " الارباح المتراكمة "	هـ - <u>الارباح المتراكمة</u> :-	يجب ايضاح : - المبالغ المحجوزة والمبالغ القابلة للتوزيع - الحدود المفروضة على توزيع الارباح - المبالغ الموزعة في صورة أسهم - الحدود المفروضة على التوزيع والناجمة عن الاسهم المحفوظة بخزانه الشركة - تاريخ اعادة تنظيم الشركة اذا أعيد تنظيم الشركة و - <u>الاسهم المحفوظة في خزانه الشركة</u> - عدد الاسهم - اساس التقييم - عدد الاسهم المحجوزة والأسباب د - <u>عقود من شراء أسهم في الوحدة المحاسبية</u> - عدد الاسهم المتعلقة بكل عقد وتاريخ اعطاء الحق - تاريخ تنفيذ العقد . - عدد الاسهم الممكن شرائها عند تنفيذ العقد . - عدد الاسهم التي تم شرائها خلال الفترة المحاسبية . - سعر السهم التي تم على اساسه الشراء . - تاريخ انتهاء مفعولية العقود .
د - <u>توزيع الارباح</u> - يجب تسجيل الارباح المعلن توزيعها نقدا كمطلوبات متداولة في تاريخ الاعلان - يجب تسجيل الارباح المعلن توزيعها في صورة أصول هيئية كمطلوبات متداولة في تاريخ الاعلان . ويتم التسجيل على أساس القيمة النقدية للأصول العينية التي سيتم توزيعها . وإذا اختلفت القيمة النقدية لهذه الأصول عن قيمتها الدفترية يجب تسجيل الفرق كربح أو خسارة في تاريخ الاعلان يجب اظهار هذا الربح أو هذه الخسارة في قائمة الدخل للفترة المحاسبية التي يقع فيها تاريخ اعلان توزيع الارباح . - يجب تسجيل الارباح المعلن توزيعها على صورة أسهم على أساس القيمة السوقية للأسهم المعلن توزيعها .	د - <u>توزيع الارباح</u>	و - <u>الاسهم المحفوظة في خزانه الشركة</u>

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	يتم التسجيل عن طريق تحويل مبلغ معادل للقيمة السوقية للاسهم المعلن توزيعها من حساب " الارباح المتراكمة " الى حسابات رأس المال المدفوع هـ - الأصول المستلمة بدون مقابل يُسجَب تسجيل الأصول المستلمة بدون مقابل كإسما مال مدفوع من مصادر أخرى - "إعانات" ويتم التسجيل على أساس القيمة النقدية للأصول المستلمة عند استلامها. و - تصنيف عناصر حقوق أصحاب رأس المال يجب تصنيف عناصر حقوق أصحاب رأس المال الى - القيمة الاسمية لرأس المال المدفوع - رأس المال المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية لرأس المال - الارباح المتراكمة المحجوزة وغير المحجوزة - رأس المال المكتتب والذي لم يتم دفعه (يظهر كتخفيض لحقوق أصحاب رأس المال) - تكلفة شراء أسهم من المساهمين (يظهر كتخفيض لحقوق أصحاب رأس المال) ز - الارباح المتراكمة المحجوزة وغير المحجوزة لا تسمح معايير المحاسبة المتعارف عليها بتحميل أية احتياطات عامة الى قائمة الدخل .	

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	وتسمح هذه المعايير لإدارة الشركة بأفصاح أن جزءاً من الأرباح المتراكمة غير قابل للتوزيع لأية أغراض تراها إدارة الشركة ولا تسمح معايير المحاسبة المتعارف عليها بتحميل الأرباح المتراكمة المحجوزة بأية مصاريف أو خسائر تتطلب معايير المحاسبة تحميلها إلى قائمة الدخل .	
٢٢- الالتزامات والمطلوبات والخسائر والأرباح المحتملة	تفرق معايير القياس بين الالتزامات أو المطلوبات المحتملة والأرباح المحتملة فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية أ- الالتزامات أو المطلوبات أو الخسائر المحتملة تصنف هذه الالتزامات أو المطلوبات والخسائر حسب مدى احتمال حدوثها كالآتي : • متوقع حدوثها • من الممكن حدوثها • من المستبعد حدوثها وتنص المعايير المحاسبية عن المعالجة المطلوبة لكل من هذه التصنيفات كالآتي : • متوقع حدوثها : يجب تسجيل الخسارة المترتبة على الالتزام أو المطلوب أو الخسارة المتوقع حدوثها إذا كان من الممكن تقدير	يجب إيضاح الآتي : * الخسائر المحتملة والمتوقعة . * طبيعة وحدود الخسارة المحتملة أو المتوقعة * الخسائر المحتمل حدوثها نتيجة لضمانات اعطتها الوحدة المحاسبية حتى لو كان احتمال حدوثها بسيطاً . * القضايا التي تدخل فيها الوحدة المحاسبية كطرف . * الضمانات المعطاة لصالح الشركات التابعة للوحدة المحاسبية . * المطلوبات المحتملة المتعلقة بضرائب الدخل . * حسابات المدينين التي تم بيعها والتي يحق للمشتري الرجوع إلى الوحدة المحاسبية لتحصيلها . * التغييرات في شروط العقود الحكومية . * الخسائر التي تحققت بعد تاريخ قائمة المركز المالي ولكن قبل إصدار القوائم المالية . * كل الالتزامات الهامة .

قائمة المركز المالي	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	مبلغ الخسارة تقديرا معقولا . وإذا لم يكن هناك تقديرا معقولا لمبلغ الخسارة تتطلب المعايير المحاسبية ايضاح الخسارة فقط وعدم تسجيلها من الممكن حدوها : يجب ايضاح الخسارة فقط سواء كان من الممكن تقديرها تقديرا معقولا أو لم يكن من المستبعد حدوها : يجب عدم تسجيل أو ايضاح هذا النوع من أنواع الخسائر إلا في حالات استثنائية منصوص عليها وحينها تسمح المعايير المحاسبية بايضاح هذا النوع من أنواع الخسائر فقط ب - الارباح المحتملة تنص المعايير المحاسبية على عدم السماح بتسجيل أية أرباح محتملة حتى يتم تحقيقها طبقا للمعايير المناسبة . وتسمح المعايير بايضاح الارباح المحتملة قبل تحقيقها بطريقة لا تؤدي الى سوء فهم احتمال تحقيقها	* الاحتمالات التي يمكن أن ينتج عنها ارباح وفي هذه الحالة يراعى في الايضاح تفادي اعطاء بيانات تتعلق بمدى احتمال تحقق الربح . * خطابات الضمان التي لم تستخدم . * بيانات عن عقود الايجار طويلة المدى الغير قابلة للإلغاء والتي لم تعالج كعقود شراء .

قائمة الدخل	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
١- <u>الاييرادات</u>	لا يجب اظهار الايراد في قائمة الدخل الا عند تحققه . ويعتبر الربح متحققا اذا توافرت الشروط التالية : أ- استكمال العمليات التي تؤدي الى اكتساب الربح ب- قدرة الوحدة المحاسبية على تقدير المبالغ التي سيتم تحصيلها من الايراد وتتوافر هذه الشروط عادة تاريخ البيع وعلى هذا الاساس يعتبر الايراد متحققا عندما يتم البيع . وتسمح المعايير المحاسبية بعدة استثناءات لهذا المعيار العام كالاتي : ١- لا يجب اعتبار الايراد متحققا عند تاريخ البيع اذا لم يكن عند الوحدة المحاسبية القدرة على تقدير المبالغ التي سيتم تحصيلها من الايراد ، وفي هذه الحالة يعتبر الايراد متحققا عندما يتم التحصيل . ٢- في حالات استثنائية محدودة يعتبر الايراد متحققا عندما يتم الانتاج اذا كان من الممكن بيع المنتج بدون مجهود تسويقي وطبقا لاسعار محددة بغض النظر عن الكمية المباعة . وتنحصر هذه الحالات الاستثنائية	يجب ايضاح : ١- المبيعات المركزة في عميل واحد أو عدد قليل للعملاء ٢- الطريقة المستخدمة لتحديد الربح الناتج عن عقود الانشاء طويلة الاجل المحددة السعر ٣- الطريقة المستخدمة لتحديد الربح الناتج عن عقود الانشاء طويلة الاجل المسعرة على اساس التكلفة بالاضافة الى نسبة معينة من الارباح ٤- الطريقة المستخدمة لتحديد الربح الناتج عن عقود الاجار طويلة المدى ٥- الطريقة المستخدمة لتحديد الربح الناتج من الاستثمارات في شركات أخرى ٦- مبلغ الاستهلاك المحاسب خلال المدة المحاسبية ٧- مبلغ الدخل الناتج من الفوائد . ومبلغ المصروف الناتج عن الفوائد المستحقة خلال المدة المحاسبية ٨- مبلغ التخفيضات الضريبية الناتجة عن استثمارات معينة والطريقة المستخدمة لمعالجتها المحاسبية والمبالغ المدورة لسنوات قادمة ٩- الطريقة المستخدمة لتحويل الارصدة من عملة أجنبية الى الدولار ١٠- الربح والخسارة الناتجة عن تحويل الارصدة من عملة أجنبية الى الدولار ومن العمليات المالية المسعرة بعملة أجنبية

قائمة الدخل	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	المعددة عادة على الوحدات المحاسبية المنتجة للمجوهرات الثمينة . وفي هذه الحالات الاستثنائية يقيم المنتج بسعر البيع عند الانتهاء من عملية الإنتاج ويعتبر الفرق بين سعر البيع وتكلفة الإنتاج ربحاً للفترة التي تم فيها الإنتاج بعد تخفيضه بأية تكاليف يتوقع صرفها لاتمام البيع ٣- في حالة العقود الانشائية طويلة الأجل تسمح المعايير المحاسبية باعتبار الإيراد متحققا خلال الفترات المحاسبية التي يتم فيها تنفيذ العقد . ويحتسب نصيب كل فترة محاسبية من إيرادات العقد على أساس نسبة الانشاءات التي نفذت خلال الفترة . ويراعى أن هذا الاستثناء محدود ويجب توافر الشروط الآتية حتى تتمكن الوحدة المحاسبية من استخدامـه : أ- أن ينص العقد على سعر محدد ب- أن يكون لدى الوحدة المحاسبية القدرة على تقدير التكاليف اللازمة لاستكمال الانشاءات ج- أن يكون هناك اتفاق بين الوحدة المحاسبية وبين الهيئة التي تم معها التعاقد على نسبة الانشاءات التي نفذت خلال الفترة المحاسبية	١١- الخسارة الناتجة عن التزامات الشراء التي لا يمكن الفائتها ١٢- عناصر الربح والخسارة الغير عادية أو التي تتكرر بصورة منتظمة (يتطلب المعيار عرض هذه العناصر على حدة في قائمة الدخل) ١٣- تكلفة الأبحاث ١٤- تكلفة التقامد ١٥- الخسارة أو الربح الناتجة عن تصفية الديون ١٦- نتائج التشغيل المتعلقة بنواحي النشاط التي اتخذ قرارا بتصفيتها ١٧- أثر التغيير في طرق المحاسبة المستخدمة على السنوات السابقة ١٨- الربح أو الخسارة الغير عادية والتي لا يتوقع حدوثها في المستقبل القريب (الارباح الاستثنائية) ١٩- مصروفات ضرائب الدخل المتعلقة بالعناصر الآتية : أ- أرباح التشغيل ب- نتائج نواحي النشاط التي اتخذ قرارا بتصفيتها ج- الربح أو الخسارة الاستثنائية د- أثر التغيير المتراكم في طرق المحاسبة المستخدمة على السنوات السابقة . هـ- التغييرات الخلفية في نتائج السنوات السابقة

قائمة الدخل	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٢- <u>المصروفات</u>	حددت معايير المحاسبة المتعارف عليها ثلاثة أسس لتحصيل المصاريف على قائمة الدخل هذه الأسس كما يلي : أ- المصاريف التي تحمل على قائمة الدخل لعلاقتها المباشرة بالإيرادات المتحققة خلال الفترة المحاسبية والظاهرة في قائمة الدخل . ويستخدم هذا الأساس لقياس تكلفة المببطلات والمصاريف المباشرة الأخرى المتعلقة بالإيرادات ب- المصاريف التي تحمل على قائمة الدخل عن طريق توزيعها على الفترات المحاسبية المنتفعة به بطريقة منتظمة ومنطقية . ويستخدم هذا الأساس لقياس تكلفة الاطفاء والاستهلاك الغير متعلقة بمعطيات الانتاج وعلى هذا الأساس يحدد للاصول الخضعة للاطفاء أو الاستهلاك فترة منفعة اقتصادية وتوزع تكلفة هذه الاصول على الفترات المحاسبية الواقعة خلال فترة المنفعة الاقتصادية لهذه الاصول طبقا لاحد الطرق المقبولة للاطفاء أو الاستهلاك	٢٠- الأسباب الرئيسية للاختلاف بين مصروفات ضرائب الدخل المحصلة الى قائمة الدخل وبلغ ضرائب الدخل النظري المحتسب على صافي الدخل قبل مصروفات ضرائب الدخل بدون أخذ من الاعتبار أى تخفيضات دائمة من حيق الشركة الحصول عليها . ٢١- الاختلافات الرئيسية بين صافي الدخل قبل مصاريف الدخل الظاهر بقائمة الدخل وصافي الدخل الخاضع لضريبة الدخل والذي يقدم الى مصلحة الضرائب . ٢٢- قيمة الدخل عن كل سهم من الاسهم العادية

قائمة الدخل	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	جـ المصاريف التي تحمل علي قائمة الدخل عند استحقاقها أو بمعنى آخر المصاريف الغير واجب تأجيلها الا اذا دفعت مقدما ويستخدم هذا الاساس لقياس المصاريف الادارية والعامة بما في ذلك الرواتب ومطريف التقاعد ومصاريف البحث والتطوير ومطريف التسويق . يجدر بالذكر أن معايير المحاسبة المتعارف عليها لا تسمح بتأجيل مصاريف البحث والتطوير والدراسة والاستكشافات حتى ولو كان هناك توقعات لمنفعة اقتصادية من هذه المصاريف قسـى المستقبل وذلك نتيجة لصعوبة قياس قيمة المنفعة أو المدة التي سوف تتحقق في خلالها .	
٣- الأرباح والخسائر الأخرى " يتبع "	تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها اظهار كل عناصر الربح والخسارة التي تحققت خلال الفترة المحاسبية في قائمة الدخل طبقا للقواعد الآتية : أ- نتائج العمليات التي اتخذ قرارا بتصفيتها والتي تمثل انسحاب الوحدة المحاسبية انسحابا كاملا من أحد الانشطة التجارية المحددة .	

قائمة الدخل	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	. أن العملية أو الحادثة التي أدت إلى الربح أو الخسارة لا يتوقع تحققها في المستقبل القريب . . أن مبلغ الربح أو الخسارة مبلغ هام وبالإضافة إلى عناصر الربح والخسارة التي تتوافر فيها الشروط السابقة تنص المعايير على تصنيف عدة أنواع محددة من الأرباح والخسائر كأرباح أو خسائر استثنائية . نذكر منها الربح أو الخسارة الناتجة من تسديد الديون طويلة الأجل ، الربح أو الخسارة الناتجة عن تغيير شروط الديون طويلة الأجل والتي نتجت عن صعوبات مالية تعرض بها الوحدة المحاسبية المدينية . وتتطلب المعايير فصل الأرباح والخسائر الاستثنائية وعرضها بعد الأخذ في الاعتبار أثرها على ضرائب الدخل في قسم مستقل من أقسام قائمة الدخل	
	د- التأثير المتراكم الناتج عن تعيير طرق المحاسبة المستخدمة ؛ تتطلب معايير المحاسبة فيما عدا عدة حالات استثنائية .	

قائمة الدخل	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٤- ضرائب الدخل	بتحديد التأثير المتراكم الناتج عن تغيير طرق المحاسبة المستخدمة وإظهاره بعد الأخذ في الاعتبار تأثيره على ضرائب الدخل في قسم مستقل من أقسام قائمة الدخل .	تعتبر معايير المحاسبة لضرائب الدخل أحد عناصر تكلفة النشاط التجاري والمالي . وتتطلب هذه المعايير احتساب قيمة هذه التكلفة على أساس مبلغ الدخل الذي تم تحديده بناءً على معايير المحاسبة المالية بعد الأخذ في الاعتبار الفروقات الدائمة بين هذا الدخل والدخل المحتسب طبقاً لقواعد وقوانين الضرائب وإذا وجد فرق بين مبلغ الضريبة المحتسب على أساس الدخل الظاهر في قائمة الدخل ومبلغ الضريبة المحتسب على أساس الدخل المحتسب طبقاً لقواعد وقوانين الضرائب فيظهر هذا الفرق في قائمة المركز المالي كضرائب دخل مؤجلة أو ضرائب دخل مدفوعة مقدماً .

قائمة الدخل	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والإيضاح الخاص
٥- عناصر الدخل المطلوب عرضها في قائمة الدخل	تتطلب معايير المحاسبة إظهار العناصر التالية للدخل :	
" يتبع "	أ- الدخل أو الخسارة الاغفال المستمرة قبل ضريبة الدخل	
	يمثل هذا المبلغ الدخل أو الخسارة من المبيعات أو الإيرادات بعد خصم تكلفة المبيعات ومصاريف الإيرادات المباشرة الأخرى ومصاريف البيع والمصاريف الإدارية والعمومية والأرباح والخسائر غير العادية أو التي لا يتوقع تحققها بصورة دورية والخسائر الناتجة من الاستثمارات وبعد إضافة الدخل من الفوائد والأرباح غير العادية أو التي لا يتوقع تحققها بصورة دورية والأرباح الناتجة من الاستثمارات .	
	ب- الدخل أو الخسارة من الأعمال المستمرة بعد ضريبة الدخل وقبل نتائج الأعمال التي تقرر تصفيتها الهند يمثل هذا الرقم المبلغ المفصل في الهند السابق بعد خصم ضريبة الدخل	
	ج- الدخل أو الخسارة قبل الأرباح أو الخسائر الاستثنائية إضافة يمثل هذا الرقم المبلغ المفصل في الهند السابق بعد إضافة وخصم نتائج الأعمال التي تقرر تصفيتها	

قائمة الجدول	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
	د - الدخل أو الخسارة قبل التأثير المتراكم للتغيير في الطرق المحاسبية* ويمثل هذا الرقم المبلغ المفصل في البند السابق بعد اضافة الارباح الاستثنائية وخصم الخسائر الاستثنائية .	
	هـ - صافي الدخل ويمثل هذا الرقم المبلغ المفصل في البند السابق بعد اضافة أو خصم التأثير المتراكم للتغيير في الطرق المحاسبية .	
	ويجدر بالذكر أن معايير المطسبة المتعارف عليها لا تمنع بعرض تأثير تصحيح الاخطاء في قياس دخل السنوات السابقة في قائمة الدخل للسنة الحالية . وتتطلب معايير المحاسبة عرض تأثير تصحيح الاخطاء في قياس دخل السنوات السابقة في قائمة الأرباح المتراكمة .	
٦- استكمال عرض نتائج الاعمال	لا يعتبر عرض نتائج الاعمال كاملا الا اذا عرضت الوحدة المحاسبية قائمة توضح التغيير في رصيد الأرباح المتراكمة .	

معايير أخرى	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
١- عمليات الاندماج	تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها معالجة عملية الاندماج كعملية شراء اذا لم تتوافر في العملية اثني عشر شرطاً محددًا نصت عليهم المعايير. وفي هذه الحالة تسجل أصول وخصوم الوحدة المحاسبية التي تم ادماجها على اساس قيمتها الحالية عند تاريخ الاندماج. واذا توافرت الشروط الاثني عشر المنصوص عليهم في المعايير تعامل عملية الاندماج كعملية اتحاد وفي هذه الحالة تسجل أصول وخصوم الوحدة المحاسبية التي تم ادماجها على اساس قيمتها الدفترية عند تاريخ الاندماج.	أ- عمليات الاندماج التي تمت معالجتها كعمليات شراء يجب ايضاح : * اسم الشركة أو الشركات المشترية، طبيعة نشاطها أو انشطتهم والتكلفة الكلية للشراء. * تاريخ الاندماج. * طريقة المحاسبة المستخدمة لمعالجة الاندماج (طريقة الشراء). * مدة اطفاء الشهرة الناتجة عن عملية الشراء. * المبالغ المحتملة دفعتها طبقاً لشروط عقد الاندماج. * نتائج أعمال السنة الحالية للشركات المندمجة كما لو أن الاندماج قد تم في بداية السنة والنتائج المعاملة للسندات السابقة المعروضة في القوائم المالية.
		ب- عمليات الاندماج التي تمت معالجتها كعمليات اتحاد * يجب ايضاح : * اسم وطبيعة نشاط كل شركة تم توحيدها. * الاساس المستخدم لعرض القوائم المالية للسنة الحالية * طريقة المحاسبة المستخدمة لمعالجة الاندماج (طريقة الاتحاد). * نوع وعدد الاسهم التي تم اصدارها لتحقيق الاندماج * نتائج الاعمال المنفصلة لكل شركة تم توحيدها. * طبيعة التعديلات التي تم ادخالها على صافي موجودات كل شركة تم توحيدها حتى يتسنى لكل الشركات اتباع نفس السياسات المحاسبية.

ملخص معايير العرض والايضاح الخاص	ملخص معايير القياس	معايير اخرى
* التغيير في الفترة المحاسبية الناتج عن عملية الاندماج . * ايرادات وارباح الوحدة المحاسبية الظاهرة . - سابقا في قوائمها المالية المنفصلة وربطها مع ايرادات وارباح الوحدة المحاسبية بعد عملية الاندماج . * الربح أو الخسارة الناتجة عن التخلص من جزءا هاما من موجودات أو نواحي نشاط الوحدات المحاسبية المندمجة . * ارباح الوحدات المحاسبية المندمجة كل على حدة اذا تم تنفيذ عملية الاندماج عن طريق تأسيس وحدة محاسبية جديدة . * عمليات الاتحاد التي تمت بعد تاريخ قائمة المركز العالى ولكن قبل اصدار القوائم المالية . * معلومات عن أى عملية اتحاد مقترحة .		

معايير أخرى	ملخص معايير القيمة	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٢- رسمة الفوائد	تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها رسمة الفوائد المفروضة على رأس المال المقترض والمستخدم لتصنيع أصول لاستخدام الوحدة المحاسبية أو أصول يتم تصنيعها في صورة مشاريع محددة لحساب الغير. وتعتبر الفوائد في هذه الحالة جزءاً لا يتجزأ من تكلفة تصنيع هذه الأصول . .	يجب ايضاح : . الفوائد المدفوعة والمستحقة خلال السنة التي حملت الى قائمة الدخل . . الفوائد التي تمت رأسملتها خلال السنة .
٣- العمليات غير النقدية	تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها تسجيل عمليات التبادل الغير نقدية على اساس القيمة الحالية للاصل المستبدل أو القيمة الحالية للاصل المستلم أيهما أوضح باستثناء الحالات التالية : أ- اذا استبدل أصل انتاجي بأصل معادل يجب تسجيل الاصل المستلم على اساس القيمة الدفترية للاصل المستبدل أو القيمة الحالية للاصل المستلم أيهما أقل . ب- اذا استبدل المخزون السلعي بمخزون سلعي آخر ولم يترتب على هذا الاستبدال انتفاء العمليات اللازمة لاكتساب الربح يجب تسجيل المخزون المستلم على اساس القيمة الدفترية السلعي التي تم استبداله أو القيمة الحالية للمخزون السلعي المستلم أيهما أقل .	يجب ايضاح : . طبيعة العمليات الغير نقدية . . اساسي المحاسبة للاصول المستبدلة والارباح والخسائر المحققة نتيجة للاستبدال .

معايير أخرى	ملخص معايير القياس	ملخص معايير العرض والايضاح الخاص
٤- مصاريف التقاعد أو المعاشات	تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها قياس مصاريف تقاعد الموظفين طبقا لطرق محددة في هذه المعايير. وتتطلب هذه المعايير ألا يزيد أو ينقص المبلغ المحتسب والمحمل الى قائمة الدخل عن الحدود الآتية :- أ- الحد الأدنى : القيمة الحالية لفوائد التقاعد التي أكتسبها الموظفون نتيجة خدمتهم من خلال الفترة المحاسبية بعد خصم مبلغ يعادل الفائدة على مصاريف التقاعد المدفوعة مقدما أو إضافة مبلغ يعادل الفائدة على مصاريف التقاعد المستحقة المدورة منه الفترة المحاسبية السابقة.	أ- يجب ايضاح الآتي : * خطة التقاعد المتفق عليها بما في ذلك الموظفين الخاضعين للخطة. * السياسات المحاسبية المستخدمة لمعالجة نفقات التقاعد * السياسة المتبعة لتمويل نفقات التقاعد . * نفقة التقاعد للفترة الحالية والفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية . * طبيعة واثار كل العناصر التي تؤثر على سهولة مقارنة نتائج الفترات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية . - بد يجب ايضاح البيانات التالية في حالة اذا كانت خطة التقاعد تغطي مائة موظف أو أكثر . * القيمة الحالية لحقوق التقاعد التي اصبحت من حق الموظفين بدون أي اعتبار لعلاقتهم بالوحدة المحاسبية في المستقبل . * القيمة الحالية لحقوق التقاعد التي لم تصبح من حق الموظفين بعد . * صافي اصول خطة التقاعد الموجودة لمقابلة حقوق الموظفين . * معدل العائد المستخدم لاحتساب القيم الحالية لحقوق الموظفين . * التاريخ المستخدم لتحديد حقوق التقاعد .
ب- الحد الأقصى : يتكون الحد الأقصى من الحد الأدنى بعد إضافة ١٠ ٪ من تكلفة الخدمة السابقة لإنشاء خطة لتقاعد حتى يتم استهلاكها و ١٠ ٪ من الزيادات أو التخفيضات في تكلفة الخدمة السابقة منذ تاريخ إنشاء خطة التقاعد والناجم عن تعديلات ادخلت على الخطة .		

ملخص معايير العرض والايضاح الخاص	ملخص معايير القيمة	معايير اخر
جـ يجب ايضاح البيانات التالية في حالة اذا كانت خطة التقاعد تغطي عدد اقل من مائة موظف. * زيادة أو نقص القيمة الحالية لحقوق التقاعد المستحقة للموظفين على المبالغ التي قدمتها الوحدة الحسابية بمقابلة هذه الحقوق.		

ملخص معايير العرض والايضاح الخاص	ملخص معايير القيمة	فائمة المركز المالي
د - يجب الايضاح الاتي بخصوص الالتزامات قصيرة المدى المتوقع اعادة تمويلها :- - طبيعة اتفاقية التمويل التي على اساسها سيتم اعادة التمويل . - شروط الالتزامات الجديدة التي سيتم على اساسها اعادة تمويل الالتزامات قصيرة المدى أو تفاصيل الاسهم المتوقع اصدارها اعادة تمويل الالتزامات قصيرة المدى . - المبالغ المستبعدة من المطلوبات المتداولة نتيجة لتوقع اعادة تمويلها .		

ملخص معايير العرض والايضاح الخاص	ملخص معايير القياس	معايير أخرى
	تتطلب معايير المحاسبة من الشركات العامة قياس عرض ربح السهم على وجه قائمة الدخل طبقا لطرق محددة ومعد الاخذ في الاعتبار التغييرات المنتظرة في عدد الاسهم العادية أو ما يعاثلها من أسهم وسندات اصدرتها الشركة أو تتوقع اصدارها والحقوق التي اعطتها للغير لشراء أسهم عادية.	٥- <u>ربح السهم</u>

تصنيف الميزانية العمومية

ملحق رقم (١)

- النقدية :

- صندوق المصاريف النثرية
- نقدية لدى البنوك (حسابات جارية)
- نقدية لدى البنوك (حسابات توفير)
- نقدية لدى البنوك (ودائع لأجل)

- استثمارات نقدية مؤقتة :

- استثمارات في أصول سائلة
- استثمارات في الاسواق النقدية
- استثمارات في سندات الاجهزة البلدية

- اوراق مالية سوقية غير ذات علاقة بالملكية :

- سندات الحكومة الفدرالية
- سندات خزينة الحكومة الفدرالية
- سندات الشركات المساهمة

- اوراق مالية ذات علاقة بالملكية :

- اسهم الشركات المساهمة
- ضمانات أسهم شركات مساهمة
- أسهم شركات مساهمة معرضة للاسترجاع

- المدينين التجاريين بعد طرح الدين المشكوك في تحصيلها

- حسابات العملاء
- اوراق قبض
- عقود بيع بالتقسيط

- أوراق قبض مقبولة
- مصاريف مالية محصلة مقدما
- علاوة أو خصم اصدار

- مدينين وأوراق قبض أخرى :

- مدينين (شركات متداخلة الملكية)
- أوراق قبض (شركات متداخلة الملكية)
- مدينين (أعضاء مجلس الادارة)
- أوراق قبض (أعضاء مجلس الادارة)
- مدينين (موظفين)
- أوراق قبض (موظفين)
- مدينين (مساهمين)
- أوراق قبض (مساهمين)
- مدينين (شركات تابعة)
- أوراق قبض (شركات تابعة)
- مستعقات لدى الموردين
- ضرائب قابله للاسترجاع
- تعويضات تأمين
- أوراق قبض (أفراد)
- تأمين مناقصات
- فائدة مستحقة
- ربح مستحق
- توزيعات نقدية
- عقود بيع بالتقسيط (الاقساط المستحقة)

- المخزون السلعي :

بضائع في المخازن

- المخزون السلي : -

- بضائع فى المخازن
- بضائع فى الطريق
- مقدمات للموردين
- مواد للانتاج
- قطع غيار
- لوازم انتاج
- بضائع جاهزه
- أعمال تحت التشغيل
- تكاليف - والربح المتحقق من عقود طويلة الاجل
- مما يزيد من الفواتير المرسله للعميل
- تكاليف عقود تحت الانجاز تزيد عن الفواتير
- المرسله للعميل

- مصاريف مدفوعة مقدما وموجله

- مصاريف اعلان
- لوازم اعلان
- عمولات
- مقدمات لموظفين
- تأمين
- فوائد
- ضرائب
- لوازم مكتبي
- مصاريف ما قبل الانتاج
- ايجار
- ريع
- رواتب وأجور
- لوازم شحن
- ضرائب ممتلكات

- ضرائب دخل موجله (الجزء الجارى)

- استثمارات طويلة الأجل

- ممتلكات اميجار
- استثمارات فى شركة أ د ح وتوابعها
- مقدمات لشركة م ب ح وتوابعها
- استثمارات فى شركة (تضامن)
- أوراق مالية سوقية (ذات علاقة بالملكية)
- أوراق مالية سوقية (غير ذات علاقة بالملكية)
- سندات شركات غير مقيدة فى سجلات البورصة
- أوراق قبض طويلة الأجل
- عقود بيع بالأجل (ماعدا الجزء الجارى)
- القيمة النقدية للتأمين على الحياة
- ودائع لأجل
- سندات الحكومة الامريكية
- سندات حكومات وأجهزة محلية
- استثمارات فى شركة (شركة تابعة كلياً)
- مقدمات لشركة (شركة تابعة كلياً)
- استثمارات مرهونة بعقارات (ماعدا الجزء الجارى)
- مقدمات لأعضاء مجلس الادارة، المساهمين والموظفين .

- عقارات وأصول ثابتة :

- أراضي
- أراضي مواقع مستقبلة
- تحسينات فى الاراضى
- المصنع
- مباني

- مبانى على أرض مستأجرة
- آلات ومعدات
- نماذج
- أثاث ولوازم مكتبية
- تعميمات على عقارات مستأجرة
- سيارات
- سيارات شحن
- أعمال تحت الانشاء
- أعمال تحت الانشاء (توسيعات)
- طائرات
- مقارات وآلات مؤجره
- بطون مجمع الاستهلاك
- ضرائب دخل مؤجلة (ماعدا الجزء الجارى)
- اصول غير ملموسه :
- شهرة المحلل
- اشتراكات
- حقوق اختراع
- حقوق طبع
- علامات تجارية
- حقوق استغلال
- مصاريف تأسيس
- مصاريف اعداد وصفات صناعه
- مصاريف اتفاق بعدم المنافسة

- أصول أخرى :

- تقديمه مخصصه لاستبدال الات أو عقارات
- تأمين لشراء أصول ثابتة
- تأمين - منافع (كهرباء ، ماء ...)
- مصاريف مقدمه
- ضرائب دخل مطالب باسترجاعها
- مصاريف اصدار مستندات مؤجله
- مصاريف مؤجله
- أصول ثابتة معطلة الاستخدام بالقيمة المستهلكة

- اوراق عقود دفع :

- اوراق دفع للبنوك
- اوراق دفع للبنوك مضمونه
- " " " " لشركات تأمين
- " " " " مضمونه
- اوراق دفع لأفراد
- " " " " مضمونه
- اوراق دفع لأعضاء مجلس الادارة
- " " " " مضمونه
- " " " " مساهمين
- " " " " مضمونه
- اوراق دفع تجارية
- " " " " لشركات مالبة
- " " " " ذات طلاقة في الملكية
- " " " " مضمونه
- عقود عقارية
- عقود آلات ومعدات

- أوراق دفع لشركات تابعة كلية
- أوراق دفع مرهونة
- أوراق دفع لموظفين
- الجزء الجارى من ديون طهيلة الاجل :
- سندات قابلة للتحويل لأسمهم
- أوراق مضمونة
- ديون اخرى طهيلة الاجل
- دائنين ومصاريف مؤجلة
- دائنين تجاريين
- دائنين شركات متداخلة الملكية
- " " تابعة كلياً
- " " اعضاء مجلس الادارة
- " " مساهمين
- " " آخرون
- مبالغ معجزة
- مدفوعات الاجازات
- سحب على المكشوف
- مستحقات للموردين
- رواتب واجور
- عمولات
- عمولات أخرى
- مدفوعات الاجازات المرضية
- عمولات تشجيعية
- مساهمة تقاعد أو مشاركة ارباح
- فرائب معتجزة

- أوراق دفع أعضاء مجلس الإدارة غير مفضله
- اشتراكات تقاعد غير مسترجعة

- مطلوبات مؤجله

- ضرائب دخل استثمارية مؤجلة
- ضرائب استثمارية مؤجلة
- تعويضات

- حقوق المساهمين

- اسهم رأس المال
- (يفصل هنا كل أنواع الاسهم صادرة كانت أم لم تصدر على ان يفصل ما صرح به وما أصدر ، وأى حقوق تتعلق بأى مجموعة من الاسهم)
- رأس مال مدفوع - غير الاسهم :-
- إعادة تعويل الشركة بتأخير
- أسهم عادية - اكتاب - تحت التحصيل
- تبرعات ومنح
- أرباح معجوزه
- (ان كانت هناك أرباح معجوزه لأى غرض فيجب تفصيل ذلك)
- وعود وأمور محتمله

تصنيف قائمة الدخل

طبعاً ليس هناك شكل الزامى لقائمة الدخل وإنما يقترح وهو المتبع أن تعد قائمة الدخل بحيث تظهر .

- أ- اجمالي الدخل
- ب- ارباح أو خسائر التشغيل
- ج- الارباح والخسائر قبل الضرائب والايراد أو المصروفات غير العادية
- د- الارباح أو الخسائر قبل الايرادات أو المصروفات غير العادية .

وتفصل قائمة الدخل كما يلي :-

أ-	صافي المبيعات .
xx	اجمالي المبيعات
xx	مطروحاً منها الايرادات والخصومات والسموحات
xx	

ب- تكلفة المبيعات

ويختلف الوصول الى ذلك باختلاف نوع النشاط ففي النشاط التجاري مثلاً تحسب كما يلي :-

	تكلفة المبيعات
xx	المخزون السلعي أول المدة
xx	يضاف صافي المشتريات
xx	مجموع البضائع المتوفرة للبيع
xx	يطرح المخزون السلعي آخر المدة
xx	
=	

ج- ايرادات اخرى من التشغيل

د- المصاريف البيعية

xx	رواتب واجور موظفي وعمال البيع بما في ذلك الامولات
xx	مصاريف الاعلان
xx	مصاريف اخرى
xx	

	هـ	المصاريف العامة والادارية
xx		الرواتب بما فى ذلك العلاوات
xx		الاستهلاك والاستنفاد
<u>xx</u>		مصاريف اخرى
<u>xx</u>		
	و-	ايرادات أو مصروفات لا تتعلق بالتشغيل :-
xx		ايرادات الفوائد
(xx)		مصاريف الفوائد
xx		ايراد ايجارات
xx		ايراد توزيعات نقدية
		صافى ارباح أو خسائر (غير تبادل لى) الاوراق المالية
xx		السوقية ذات العلاقة بالملكية
<u>xx</u>		ايرادات أو مصاريف اخرى
<u>xx</u>		
xx	ز-	ارباح أو خسائر بيع اصول المنشأة
	ح-	نصيب المنشأة فى ربح أو خسارة استثمارات
xx		تسك حساباتها حسب طريقة الاستحقاق
	ط-	ضرائب الخلل .
xx		جارية
<u>xx</u>		موجلة
<u>xx</u>		
xx	ى-	بنود غير عادية

قائمة التغير في المركز المالي

لم يلزم رأى هيئة مبادئ المحاسبة رقم ١٩ لم يلزم بصيغة معينة لقائمة التغير في المركز المالي وإنما حدد البنود الواجب أن تظهرها هذه القائمة . فقد بين الرأى رقم ١٩ أن قائمة التغير في المركز المالي يجب أن تظهر .

- أ- جميع النشاطات الاستثمارية والتمويلية المهمة سواء كانت في شكل نقدى أو فى شكل رأس مال عامل . .
- ب- يجب أن تبدأ القائمة بالدخل أو الخسائر العادية ، على أن يظهر بوضوح مبلغ النقدية ورأس المال العامل المستخدم فى العمليات قبل البنود غير العادية . وأن كانت هناك بنود غير عادية فيجب فصلها .
- ج- يجب اظهار أى تغيير فى كل مفرد من المفردات المكونة لرأس المال العامل ، أما فى نفس القائمة أو فى قوائم مستقلة .
- د- يجب أن لا تقابل النقدية أو الاموال المنصرفة لغرض واحد مع النقدية أو الاموال الواردة من ذلك الغرض ، ولكن يمكن جمع المفردات المتجانسة مع بعضها .
- هـ- الى جانب ذلك فيجب أن تظهر القائمة .
 - ١- المبالغ المصروفة لشراء اصول ثابتة . على أن يفصل ذلك .
 - ٢- المافى المتحقق من بيع اصول ثابتة أو غيرها عدا ما له علاقة بالدورة التجارية .
 - ٣- تحويل السندات الى اسهم أو الاسهم الممتازة الى عادية .
 - ٤- اصدار ، تحمل أو تقبل ودفع اى دين طويل المدى .
 - ٥- اصدار أو الغاء اسهم رأس المال .
 - ٦- التوزيعات فى اى شكل ما عدا توزيعات الاسهم أو قسمتها .

(٨٦)

وفىما يلى مثال لقائمة التغير فى المركز المالى .

قائمة التغير في المركز المالي
للسنة المنتهية في

مصادر التمويل :-

التشغيل :-

xx	صافي الدخل (الخسارة) قبل البنود غير العادية
	مفردات لم تتطلب حركة رأس مال عامل :
xx	الاستهلاكات
xx	الاستنفاذ
xx	ضرائب دخل مؤجلة
xx	تعديلات في الدخل سببه خسائر سابقة
	نصيب المنشأة في صافي دخل الاستثمارات العمولة حساباتها
xx	حسب طريقة الاستحقاق بعد طرح التوزيعات.
xx	ارباح بيع معدات
	خسائر بيع اوراق مالية سنوية غير جارية ذات علاقة
xx	بالملكية
xx	رأس المال العامل الناتج من التشغيل
xx	مفردات غير عادية (تفصل)
xx	مجموع رأس المال العامل الناتج من التشغيل
	مصادر اخرى :
	صافي بيع اوراق مالية سوقية غير جارية ذات علاقة
xx	بالملكية
xx	صافي بيع معدات
xx	ايجار رأسمالي
xx	تحويل مدينين طويلي الاجل الى مدينين قصيري الاجل
	(عدا مبيعات التقسيط)

xx	صافي بيع ديون قابلة التحويل لاسهم
xx	صافي قروض مرهونة
xx	صافي بيع اسهم عادية
xx	اصدار اسهم عادية مقابل اراضى
xx	اصدار اسهم عادية مقابل سندات قابلة للتحويل
xx	مصادر اخرى .
<u>xx</u>	النقص في رأس المال العامل .
<u>xx</u>	

استخدامات الاموال .

xx	الزيادة في تأمين الحياة القابلة للصرف نقدا .
xx	تخفيض التزامات التأجير الرأسمالى طويل المدى
xx	زيادة اوراق القبض طويلة المدى .
xx	شراء الات وعقارات
xx	امتلاك اراضى مقابل اسهم عادية
xx	شراء أسهم شركة
xx	قروض طويلة المدى لاعضاء مجلس الادارة المساهمين
xx	تحويل ديون طويلة الاجل لديون جارية
xx	تحويل سندات الى أسهم عادية
xx	شراء أسهم من أسهم رأس المال (اسهم خزينة)
xx	توزيعات نقدية معلن عنها .
<u>xx</u>	استخدامات اخرى
<u>xx</u>	الزيادة في رأس المال العامل

ملخص التغير في رأس المال العامل .

xx	الزيادة أو (النقص) في النقدية والاوراق المالية السوقية
xx	المدينين التجاريين
xx	المخزون السلعى

xx	النقص (الزيادة) فى المطلوبات المتداولة
xx	الجزء الجارى من التزامات طويلة الاجل واوراق دفع
<u>xx</u>	مطلوبات اخرى
<u>xx</u>	الزيادة (أو النقص) فى رأس المال العامل

المحاسبة العالية في جمهورية ألمانيا
الاتحادية

- أهداف المحاسبة العالية
- مفاهيم المحاسبة العالية
- معايير العرض العام
- معايير القياس والعرض والايضاح الخاص
- ملحقات.

أولا : اهداف المحاسبة المالية والعوامل المؤثرة عليها .

تهدف المحاسبة المالية فى ألمانيا الى اعطاء بيانات عن الوحدة المحاسبية تساعد القارئ على اتخاذ قرارات بخصوص علاقته الحاضرة أو المستقبلية مع الوحدة المحاسبية . ونظرا للتأثير الاقتصادى والمالى والتجارى الهام الذى تتمتع به البنوك الألمانية على أوجه النشاط الهادفة للربح تتميز البيانات المالية المعروضة بالمحافظة الشديدة وتحبذ وجهة نظر الدائنين فيما يتعلق بتقييم الاصول والخصوم المختلفة وقياس نتائج الاعمال وكما سيوضح عند تفصيل معايير القياس والعرض فى ألمانيا .

طبيعة المحاسبة المالية والعوامل المؤثرة عليها :-

يحدد القانون فى ألمانيا اهداف المحاسبة المالية ومعاييرها وطرقها وتعتبر حماية حقوق الدائنين هدفا أساسيا من اهداف القانون ولقد ادى ذلك الى النص على معايير وطرق محاسبية متحفظة جدا عند مقارنتها بمعايير وطرق المحاسبة فى البلاد الاخرى .

تتميز المحاسبة المالية بتوحيد الطرق المستخدمة لقياس وعرض البيانات المالية بين الوحدات المحاسبية المختلفة بصورة أكبر من ما هى عليه فى بلاد اخرى . كما تتميز المحاسبة المالية بالتأثير الكبير التى تفرسه قوانين الضرائب على معايير القياس والعرض وطرق التطبيق المستخدمة . فيعتقد المحاسب الألماني أن الدخل الخاضع للضرائب يجب استنباطه من الحسابات التجارية المسوكة بالوحدة المحاسبية . وبناء على ذلك يعتقد المحاسب الألماني بتوحيد الطرق المستخدمة لقياس صافى الدخل الخاضع للضريبة وصافى الدخل الذى يعرض فى حساب الارباح والخسائر . وعلى هذا الاساس يشترط للاستفادة من الطرق المحاسبية التى تؤدى الى نقص صافى الدخل الخاضع للضرائب أن تطبق أيضا فى اعداد الحسابات الختامية . وعلى وجه المثال يسمح القانون الخاص بمعايير المحاسبة وطرق تطبيقها (القانون المنظم للشركات المساهمة AG LAW OF 1965) على السماح

باستهلاك الاصول الثابتة طبقا لنسب الضرائب حتى ولو أدى ذلك الى زيادة تكلفة الاستهلاك زيادة كبيرة عند مقارنتها لدرجة استخدام الاصول الثابتة الحقيقية .

ويتطلب القانون المنظم للشركات المساهمة أن تعد القوائم المالية ويتم عرضها طبقا لمبادئ محاسبية سليمة . كما ينص القانون على أهمية وضوح الحسابات المعروضة وعلى قدرتها على اعطاء صورة حقيقية للمركز المالى للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها طبقا لقواعد التقييم المنصوص عليها . وبالرغم من أن القانون الذى ينص على قواعد التقييم ومعايير القياس والعرض والايضاح يعتبر قانونا منظما للشركات المساهمة العامة الا ان هناك اتجاها قويا لتطبيق نفس القواعد والمعايير التى ينص عليها هذا القانون على الشركات الاخرى .

وبالاضافة الى القواعد التى تنص عليها القانون فيما يتعلق باعداد القوائم المالية وعرضها ومبادئ المحاسبة الواجب استخدامها عند اعداد هذه القائم ، هناك عدة مفاهيم محاسبية متعارف عليها . وبالرغم من أن القانون لم ينص على هذه المفاهيم نصا حرفيا الا انها تؤخذ فى الاعتبار عند اعداد القوائم المالية . والقسم الثانى يحتوى على ملخص لهذه المفاهيم . وقبل الانتقال الى هذا القسم نود أن نوضح أن القانون المنظم للشركات المساهمة قد حدد التمثيل بصورة حقيقية كالمعيار الاقصى لقياس جودة المعلومات المعروضة فى القوائم المالية . ونود أيضا أن نوضح أن هذا المعيار الاقصى يختلف عن المعيار الاقصى المستخدم فى الولايات المتحدة والذى ينص على أهمية عدالة التمثيل .

المفهوم	ملخص المفهوم
١- مفهوم الوحدة المحاسبية	يجب اعداد القوائم المالية من وجهة نظر الوحدة المحاسبية بغض النظر عن طبيعة ملكيتها بمعنى آخر تعتبر الوحدة المحاسبية شخصية معنوية لها مصادر اقتصادية محددة والتزامات اقتصادية معينة وبمثل الفرق بين مصادرهما والتزاماتها الاقتصادية حقوق أصحاب رأس المال .
٢- مفهوم الفترة المحاسبية	تهتم المطسبة المالية بأعطاء بيانات مالية عن الوحدة المطسبية فى صورة قوائم مالية تخص فترة زمنية محددة .
٣- الاستمرارية	يجب اعداد القوائم المالية على أساس افتراض استمرارية الوحدة المحاسبية
٤- التكلفة التاريخية	يجب اعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية الفعلية للمصادر والتزامات الاقتصادية .
٥- الأكمال	يجب أن تعكس القوائم المالية كل العمليات المالية التى تمت لال الفترة الزمنية والتى أثرت على المصادر والتزامات الاقتصادية للوحدة المحاسبية
٦- الصدق والوضوح	يراعى عند اعداد القوائم المالية أن تكون البيانات المالية المعروفة فى هذه القوائم واضحة وتعكس بشكل صادق الموقف المالى للوحدة المحاسبية .
٧- الحصر	يراعى الحصر عند اعداد القوائم المالية وعلى هذا الأساس يجب تقييم الموجودات بأقل قيمة ممكنة أو من الممكن تحقيقها وتقييم المطلوبات بأعلى قيمة من الممكن استحقاقها .

المفهوم	ملخص المفهوم
٨- مفهوم الاستحقاق	يجب أن يتم قياس الإيرادات والمصروفات والتغيرات الأخرى في المصادر والالتزامات الاقتصادية طبقاً لمبدأ الاستحقاق وليس طبقاً لمبدأ النقود .
٩- مفهوم المقابلة	يتم قياس أرباح أو خسائر الفترة المحاسبية على أساس مقارنة الإيرادات التي تحقق خلال الفترة بالمصاريف المتعلقة بها .
١٠- مفهوم التحقق	تعتبر الإيرادات متعلقة بالفترة المحاسبية عند تحققها .

ثالثا : معايير العرض والايضاح العام للشركات المساهمة :-

١- متطلبات القانون المنظم لهذه الشركات

يجب على كل شركة تخضع لهذا القانون اعطاء المسجل التجارى المحلى سنويا :

- أ- ميزانية عمومية وحساب أرباح وخسائر تم فمحصها بمعرفة مراجع قانونى .
- ب- شهادة المراجع القانونى .
- ج- تقرير ادارة الشركة المسؤولة عن الاعمال اليومية للشركة . .

وبالاضافة الى ذلك يتطلب القانون نشر الحسابات الختامية فى الجريدة
الفردالية . ويراعى أن النشر فى الجريدة الفردالية
ينحصر على الحسابات الختامية وتقرير المراجع فقط . كما يتطلب القانون من
مجلس ادارة الشركة اعطاء تقرير للمساهمين عن الحسابات الختامية وتقرير ادارة
الشركة .

٢- محتويات الميزانية العمومية ومعايير العرض والايضاح العام

يجب اعداد الميزانية العمومية طبقا للشكل المحدد فى القانون ويجب أن تحتوى
على العناصر المنصوص عليها فى القانون . كما يجب أن تصنف عناصر الميزانية
العمومية طبقا للقواعد التى نص عليها القانون . ويراعى أن هذه القواعد
تطبق على كل الشركات الخاضعة للقانون باستثناء البنوك وشركات التأمين
وشركات النقل التى يسمح لها باستخدام قواعد مختلفة نظرا لطبيعة أنشطتها .
كما يراعى أيضا أن القانون يسمح للشركات باضافة عناوين الى العناوين
المتعلقة بالميزانية العمومية والمنصوص عليها فى القانون . كما يسمح القانون
للشركات بشطب العناوين المتعلقة بالميزانية غير لازمة نظرا لظروف الشركة .

ولا يسمح القانون بأطفاة الأصول والخصم المتعلقة ببعضها . ولا ينص القانون
على ضرورة عرض أرقام مقارنته .

وتتطلب القانون اعطاء أية ايضاحات أو تفاصيل متعلقة بالأرصدة المعروضة
فى الميزانية العمومية على وجه الميزانية العمومية نفسها أو فى تقرير ادارة الشركة .

أو بمعنى آخر لا يعترف نظام المحاسبة العالية المفروض على هذه الشركات
بإعطاء إيضاحات في صورة تذييل للقوائم المالية .

وقبما يلي التقسيمات المطلوبة في الميزانية العمومية (أنظر ملحق رقم (١)
للتفاصيل)

الأصول

رأس المال غير المدفوع

أصول ثابتة

. أصول ثابتة ملموسة

. استثمارات

. قروض طويلة الأجل (منوطة لمدة أكثر من أربع سنوات)

أصول متداولة

. المخزون السلعي

. أصول متداولة أخرى (المدينون - النقد في الصندوق ولدى

البنوك الخ)

المصاريف المؤجلة والمدفوعة مقدما

الخسائر المتراكمة

رأس المال والخصوم

رأس المال المدفوع

احتياطيات رأس المال

المخصصات

المصاريف المستحقة

الديون طويلة الأجل غير المستحقة لمدة أربع سنوات على الأقل (

الخصم الأخرى

الأرباح المؤجلة

الأرباح المتراكمة

٣- محتويات حساب الأرباح والخسائر ومعايير العرض والابضاح العام المتعلقة به

يجب عرض حساب الأرباح والخسائر في شكل قائمة طبقاً لشكل محدد وقواعده تصنيف محددة . ويتطلب القانون اظهار العناصر التالية في حساب الأرباح والخسائر (أنظر ملحق رقم (٢) لتفاصيل هذه العناصر) .

المبيعات وتكلفتها

ايرادات الاستثمارات مصنفة حسب مصادرها

نفقات الرواتب والتأمينات الاجتماعية المتعلقة بها

تكلفة الاستهلاكات

الربح والخسارة الناتجة عن بيع الأصول الثابتة

الأرباح والخسائر غير العادية

الفوائد والضرائب

التحويلات الى الاحتياطات مع التمييز بين التحويلات الى الاحتياطات

القانونية والتحويلات الى الاحتياطات الاختيارية

٢- الحسابات الختامية الموحدة ومعايير العرض والايضاح العام المتعلقة بها

يتطلب القانون من الشركات المساهمة العامة اعداد حسابات ختامية موحدة تشتمل على كل الشركات القومية التابعة لها . ويعرف القانون الشركة التابعة على انها شركة استثمرت شركة أخرى فى رأس مالها بنسبة أعلى من ٥٠ ٪ أو كشركة تخضع للسيطرة الاقتصادية لشركة أخرى لاسباب غير متعلقة بملكية أسهمها وبإعراى أن القانون لا يتطلب توحيد حسابات الشركات التابعة الأجنبية . ويجب اعداد واصدار الحسابات الختامية فى فترة لا تزيد عن خمسة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة القابضة . كما يجب أن تتم مراجعة الحسابات الختامية بمعرفة محاسب قانوني قبل اصدارها . ويتطلب القانون ايضاح حقوق الأغلبية ، والطبيعة القانونية والتجارية لأية مجموعة تمتلك ٢٥ ٪ أو أكثر من رأس مال الشركات الموحدة والالتزامات والمستحقات المتعلقة بهذه المجموعات . وبإعراى أن القانون لا يفرق بين الالتزامات والمستحقات الناتجة عن العمليات التجارية والالتزامات والمستحقات غير الناتجة عن العمليات التجارية فيما يتعلق بهذا الايضاح . ويجب عرض هذا الايضاح على وجه الميزانية العمومية . ويتطلب القانون أن تحتوى الحسابات الختامية الموحدة على الآتى :

أ - ميزانية عمومية موحدة

ب - حساب أرباح وخسائر موحدة

ج - تقرير الادارة على الحسابات الختامية

د - تقرير المراجع

ويتم اعداد الميزانية العمومية الموحدة طبقا للقواعد العامة المتبعة فى اعداد الميزانية العمومية فى الموحدة السابق الاشارة اليها .

ولقد حدد القانون شكلا مبسطا لحساب الأرباح والخسائر الموحدة يجب استخدامه بعد ازالة المبيعات والمشتريات الداخلية بين اعضاء المجموعة الموحدة التى يمثلها حساب الارباح والخسائر . (انظر ملحق رقم (٣) لشرح العناصر الواجب عرضها فى حساب الارباح والخسائر الموحدة وتفاصيلها) .

٥- تقرير ادارة الشركة :

يتطلب القانون تقسيم تقرير ادارة الشركة الى قسمين رئيسيين كما يلى :
(انظر ملحق رقم (٤) لتفصيل البيانات المطلوبة فى تقرير الادارة)

- أ- القسم الأول : يحتوى هذا القسم على تعليق الادارة على أحوال الشركة التجارية والمالية بوجه عام .
- ب- القسم الثانى : يحتوى هذا القسم على ايضاحات تتعلق بالبيانات المعروضة فى الحسابات الختامية . ويراعى أن هذا القسم يحتوى على بيانات ومعلومات تظهر عادة فى شكل تذييل للقوائم المالية فى الولايات المتحدة أو انجلترا .

ويتطلب القانون أن يحتوى القسم الثانى ، بالإضافة الى بيانات أخرى ، شرح تفصيلى لطرق التقييم والاستهلاك التى أعدت على أساسها الحسابات الختامية مع ايضاح أى تغييرات هامة فى طرق التقييم المستخدمة .

يعرف القانون التغيير الهام على أنه تغيير يترتب عليه تغيير فى الربح بمعدل ١٠٪ أو تغيير فى القيمة الدفترية لرأس المال بمعدل $\frac{1}{4}$ ٪ أيهما أقل .

ويتطلب القانون من الادارة اعداد " تقرير " يوضح فيه علاقة الشركة بشركة أخرى أو ان كانت الشركة تعتمد على الشركة الأخرى نتيجة لعلاقات اقتصادية غير علاقات الملكية . ويتطلب القانون أن يحتوى هذا التقرير على شرح لكل العمليات المالية والتجارية التى تمت بين الشركتين . ويجب أن يحتوى هذا التقرير على ايضاح من ادارة الشركة تبين فيه اذا كانت العمليات المالية والتجارية التى تمت بين الشركتين تمت على أساس عادل .

ويتطلب القانون من المراجع الخارجى للشركة وذلك فيما يتعلق بتقرير ادارة الشركة ما يلى :

- أ - فحص وعلان موافقته أو عدم موافقته على البيانات المعروضة بالقسم الأول من التقرير .

ب - الفحص التفصيلي للبيانات المعروضة بالقسم الثاني من التقرير
يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في صحة البيانات المعروضة
في القسم الثاني من تقرير إدارة الشركة .

٦ - الامتحانات العامة الأخرى

يتطلب القانون ايضاح البيانات الاتية المتعلقة بالنواحي الأخرى

أ - الالتزامات المحتملة . ويلاحظ أن البيانات المتعلقة بالالتزامات
المحتلة لا تشمل عادة بيانات متعلقة بالالتزامات الرأسمالية . ويجب
أن يشمل هذا الايضاح بيانات عن الالتزامات المحتملة الآتية :
الالتزامات المحتملة الناتجة عن تحويل أو خصم الكمبيالات .
الالتزامات المحتملة الناتجة عن الضمانات المتعلقة بالكمبيالات
والشيكات .

ب - الالتزامات المحتملة الناتجة عن ضمان السلع المباعة .
الالتزامات المحتملة الناتجة عن الضمانات الرهنية .
ب - الأحداث الهامة التي تؤثر على البيانات المعروضة في الحسابات
الختامية والتي وقعت في الفترة بين تاريخ الميزانية العمومية
وتاريخ اصدار الحسابات الختامية

وتعرض هذه الامتحانات في تقرير الادارة المرفوعة عن العمليات
اليومية للشركة .

رابعاً معايير القياس والتصنيف والعرض والايضاح الخاصة :-^أ (١٠١)

الميزانية العمومية	ملخص معايير القياس والتصنيف	ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة
١- الأصول الثابتة	* يشتمل هذا التصنيف على الأصول المتوقَّـع استخدامها بصورة دائمة في نشاط الشركة . وبناءً على ذلك يشتمل هذا التصنيف على الأصول التالية : - <u>الأصول الثابتة الملموسة</u> - <u>الأصول غير الملموسة</u> - <u>الأصول المالية طويلة الأجل</u> مثل الاستثمارات طويلة الأجل والقروض طويلة الأجل أ - <u>الأصول الملموسة</u> * تقييم الأصول الثابتة الملموسة على أساس تكلفة شرائها أو بنائها التاريخية . ويظهر الاستهلاك المتراكم عادة ضمن جانب الخصوم في الميزانية العمومية . * تشتمل تكلفة بناء الأصول الثابتة الملموسة على المصاريف المباشرة وغير المباشرة الواجب تحميلها لهذه الأصول . ولا يجب إضافة نسبة من مصاريف البيع الى تكلفة	* يجب ايضاح طرق التقييم والاستهلاك المستخدمة وأي تغييرات هامة فيها . ويتم هذا الايضاح في تقرير الادارة المسئولة عن العمليات اليومية للشركة * لا يتطلب القانون ايضاح الالتزامات الرأس مالية * يجب ايضاح كل استثمار في شركة من شركات المجموعة . * يجب ايضاح أرصدة القروض المستعقة المضمونة .

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العمومية
	بناء الأصول الثابتة . * يجب استهلاك الأصول الثابتة الملموسة على فترة المنفعة الاقتصادية لهذه الأصول طبقا للطرق المحاسبية المقبولة . وبالإضافة الى ذلك يسمح القانون باحتساب استهلاكات اضافية بغرض تخفيض القيمة الدفترية للأصول الثابتة الملموسة الى قيمة أقل اذا كان ذلك مبررا من وجهة نظر الادارة أو الى القيمة المسموح بها لاغراض ضرائب الدخل . ب - <u>الأصول غير الملموسة</u> * لا يجوز تسجيل الأصول غير الملموسة الا اذا نتجت عن الشراء من وحدة محاسبية أخرى وفي هذه الحالة تسجل الأصول غير الملموسة على أساس تكلفة الشراء الفعلية .	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العمومية
	* يجب اطفاء الشهرة على فترة لا تزيد عن خمس سنوات من تاريخ الشراء . يجب اطفاء تكاليف تأسيس الشركة واصدار وتحصيل رأس المال والتكاليف المتعلقة بفترة بداية الشركة خلال السنة الأولى للشركة . أما بخصوص الأصول غير الملموسة الأخرى فيتم اطفاءها على فترة المنفعة الاقتصادية وتحمل تكلفة الاطفاء الى حساب الأرباح والخسائر . <u>ج - الأصول المالية طويلة الأجل</u> * يجب تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل الى : - استثمارات بهدف التأثير على السياسات المالية أو الاقتصادية لشركات أخرى - استثمار بمعدل ٢٥٪ على الأقل من رأس مال شركة أخرى .	

الميزانية العمومية	ملخص معايير القياس والتصنيف	ملخص معايير العرض والإيضاح الخاصة
	- استثمارات في أوراق مالية (تعتبر هذه الاستثمارات طويلة الأجل إذا كان من المتوقع الاحتفاظ بها لمدة أربعة سنوات على الأقل) * يتم تقييم الاستثمارات طويلة الأجل على أساس قيمة التكلفة الفطرية أو القيمة السوقية الحالية أيهما أقل . ويجب تطبيق هذا المعيار على كل استثمار على حده . * يجب تقييم القروض طويلة الأجل (التي لا يتوقع تحصيلها لمدة أربع سنوات على الأقل) والتي لا تنص على معدل فائدة على أساس القيمة الحالية للمبالغ المتوقعة تحصيلها	
٢- الأصول المتداولة * يشتمل هذا التصنيف على العناصر الآتية : - المخزون السلع - المبالغ المدفوعة مقدما للمورد	* يجب إيضاح أرصدة المدينين المستحقة بعد أكثر من سنة .	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العمومية
* يجب ايضاح القيمة الاسمية لأسهم الشركة المشتراة من المساهمين * يجب ايضاح القيمة الاسمية لأسهم الشركة القابضة الموجودة لدى الوحدة المحاسبية * يتطلب القانون عرض الايضاحات السابقة على وجه الميزانية العمومية * يجب ايضاح طرق التقييم المستخدمة وأي تغييرات هامة فيها . ويتم هذا الايضاح في تقرير الادارة المسئولة عن العمليات اليومية للشركة	- المدينون التجاريون - الضمانات التجارية - الشيكات التي لم تودع بعد . - النقد في الصندوق ولدى البنوك - الوثائق لدى البنوك - الاوراق المالية الغير معققة ضمن الاستثمارات طويلة الأجل - أسهم الشركة المشتراة من المساهمين لحساب الخزائن . - اسهم الشركة القابضة - أرصدة تحت التحصيل من شركات المجموعة - الأرصدة المدينة لأعضاء ادارة الشركة وأعضاء مجلس الادارة - الأصول المتداولة الأخرى	
	* يجب تقييم هذه الأصول على اساس سعر التكلفة او السوق ايهما اقل عند تاريخ الميزانية العمومية . ويسمح القانون بتقييم هذه الأصول بقيمة أقل من قيمة السوق اذا كان ذلك مسموحا لأغراض الضرائب او اذا كان	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العمومية
	فى رأى الادارة أن القيمة الأقل واجبه لتفادى انخفاض قيمة الأصول فى المستقبل . ✱ يسمح القانون باستخدام أى طريقة مقبولة لتحديد تكلفة المخزون الطلى مثل طريقة الوارد أولا منصرف أولا أو الوارد أخيرا بنصرف أولا أو متوسط سعر التكلفة . ويلاحظ أن طريقة متوسط سعر التكلفة هى الطريقة المستخدمة فى معظم الأحوال نظرا لاستخدامها لغرض تحديد الدخل الخاضع للضرائب ✱ يتطلب القانون تحميل حساب الأرباح والخصائر بمخصص للدين المشكوك فى تحصيلها . ويتطلب القانون خصم هذا المخصص من حسابات المدينين المتعلق بها أو اظهار هذا المخصص ضمن احتياطات التقييم فى جانب الخصوم اذا كان من غير الممكن تحديد المدينين الذين يتعلق بهم المخصص .	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العمومية
	يتطلب القانون غيرض المصاريف المؤجلة المتعلقة بأصول محددة بتوقع استخدامها أو بيعها . والقاعدة العامة هي شطب المصاريف المؤجلة وتحملها الى حساب الأرباح والخسائر في الفترة المحاسبية التي يتم فيها استحقاقاتهم .	٣- المصاريف المؤجلة
* يجب ايضاح مبالغ المعاشات المدفوعة خلال السنة . ويجب ايضاح كنسبة من مبالغ المعاشات المدفوعة خلال السنة ما يتوقع دفعه لكل سنة من الخمس سنين المالية القادمة . ويتم هذا الايضاح في تقرير الادارة المسئولة عن العمليات اليومية للشركة .	* يجب تصنيف الخصوم الى خصوم قصيرة المدى وخصوم طويلة المدى . وتعتبر الخصوم المستحقة بعد أربع سنوات أو أكثر خصوم طويلة المدى * يجب تقييم الخصوم قصيرة المدى على أساس القيمة المستحقة عند تاريخ السداد . * يجب تقييم الخصوم طويلة المدى على أساس قيمتها الحالية في تاريخ الميزانية العمومية . * يجب عرض الفسوق بين المبلغ المطلوب تسديده عند استحقاق القرض طويل الاجل والمبلغ المستلم عند توقيع عقد القرض في جانب الأصول كمصرف مؤجل	٤- الخصوم

الميزانية العمومية	ملخص معايير القياس والتصنيف	ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة
	يجب اطفاءه وتحيله على حساب الأرباح والخاسر للفترات الواقعة بين تاريخ استلام القرض وتاريخ تسديده ❖ لا يصح اطفاء الارصدة الدائنة لشركات المجموعة مع الارصدة المدينة لهذه الشركات.	
هـ- رأس المال ❖ يجب عرض رأس المال على أساس قيمته الاسمية ❖ يجب عرض اكتاب الأسهم غير المدفوعة في جانب الأصول . ❖ يحق للشركة شراء أسهمها بعد أقصى قدره ١٠٪ من عدد الأسهم المصدرة . وفي هذه الحالة تعرض هذه الأسهم المشتراة في جانب الأصول على أساس قيمتها الاسمية حتى يتم الخلقها . ❖ لا تسجل الأرباح الموزعة حتى يتم توزيعها . ويتم تسجيل الأرباح الموزعة في شكل أسهم على أساس قيمتها الاسمية .	❖ يجب ايضاح عدد الأسهم المصرح بها في تقرير الادارة المسئولة عن العمليات اليومية للشركة . ❖ يجب ايضاح توزيعات الأرباح المقترحة وتأثيرها في تقرير الادارة المسئولة عن العمليات اليومية للشركة .	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العمومية
	* يتطلب القانون من كل شركة تحويل ٥٪ من الأرباح السنوية بعد تخفيضها بخسائر السنوات السابقة الى احتياطي قانوني حتى يبلغ رصيده ١٠٪ من القيمة الاسمية للأسهم المدرة . ويمكن تحويل علاوة الاصدار المتعلقة بالأسهم أو السندات القابلة للتحويل الى أسهم الى هذا الاحتياطي القانوني ويتم استخدام الاحتياطي القانوني على الوجه التالي: أ- إذا لم يصل رصيد الاحتياطي القانوني الحد الأقصى المسموح به يمكن استخدام الاحتياطي للأغراض الآتية : <u>لتعويض خسارة السنة الى الحد الذي لم تعوض فيه عن طريق الأرباح المدورة من السنة السابقة أو من أرصدة الاحتياطات الحرة</u> * لتعويض خسارة مدورة من سنة سابقة الى الحد الذي لم تعوض فيه من أرباح السنة الحالية أو من أرصدة الاحتياطات الحرة.	٦- الاحتياطي القانوني

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العمومية
	ب - إذا زاد رصيد الاحتياطي القانوني عن <u>الحد الأقصى المسموح به يمكن استخدام</u> <u>الاحتياطي كآلتى :</u> * لتعويض خسارة السنة الحالية الى الحد الذى لم تعوض فيه عن طريق الأرباح المدورة من السنة السابقة . * لتعويض خسارة سنة مطبقة الى الحد الذى لم تعوض فيه عن طريق أرباح السنة الحالية . * لزيادة رأس مال الشركة اذا توافرت شروط معينة .	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	حساب الأرباح والخسائر
	يجب اتباع الترتيب المنصوص عليه والموضح فى ملحق رقم (٢) عن إعداد حساب الأرباح والخسائر كما يجب اظهار عناصر الربح والخسارة والتحويلات الى الاحتياطات التالية : - المبيعت وتكلفتها . - ايرادات الاستثمارات مصنفة حسب مصادرها . - نفقات الرواتب والتأمينات الاجتماعية . - تكلفة الاستهلاكات . - الربح أو الخسارة الناتجة عن بيع الأصول الثابتة . - الأرباح والخسائر غير العادية . - الفوائد والضرائب . - التحويلات الى الاحتياطات مع التمييز بين التحويلات الى الاحتياطات القانونية وغير قانونية .	١- عام

حساب الأرباح والخسائر	ملخص معايير القياس والتصنيف	ملخص معايير العرض والإيضاح الخاصة
٢- الأيرادات والمصروفات	* يتم تحديد الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة المحاسبية طبقاً لمبدأ الاستحقاق * يتم تحديد نتيجة الأعمال طبقاً لمبدأ المقابلة مع الأخذ في الاعتبار تأثير مبادئ التقييم المستخدمة عند إعداد الميزانية العمومية وتأثير قوانين ولوائح ضرائب الدخل على قياس المصروفات المتعلقة بالأيرادات . * يتم تحديد مبلغ الضرائب الظهر في حساب الأرباح والخسائر على أساس الضرائب المتوقعة دفعها فعلاً . * تعتبر التغييرات في نتائج أعمال السنوات السابقة جزءاً من نتائج أعمال السنة الحالية .	* يجب إيضاح التغييرات في الطرق المستخدمة لتوزيع الإيرادات والمصروفات بالمقارنة للسنة السابقة . ويجب أن يحتوى هذا الإيضاح تحديد تأثيرها على نتائج أعمال السنة الحالية .

خامساً : ملحقات :

الملحق رقم (١)

تصنيف الميزانية العمومية

جانب الأصول :

مال يتم دفعه من رأس المال (ماتم طلبه ولم ينفع بعد)

الأصول الثابتة :

أ - الأصول الملموسة وغير الملموسة

- ١ - مبانى ادارة الشركة ، المصانع والمبانى الأخرى
- ٢ - المبانى السكنية
- ٣ - الأراضى
- ٤ - المبانى المبنية على أراضى مؤجرة
- ٥ - الماكينات
- ٦ - ماكينات المصانع
- ٧ - المنشآت تحت التنفيذ والمبالغ المدفوعة مقدما ، للموردى الأصول الثابتة
- ٨ - الأصول غير الملموسة

ب - الأصول المالية

- ١ - الاستثمارات فى شركات أخرى
- ٢ - الاستثمارات فى أوراق مالية أخرى
- ٣ - القروض طهيلة الأجل

الأصول المتداولة :

أ - المخزون السلعى

- ١ - المواد الخام
- ٢ - البضاعة المصنعة تحت التنفيذ
- ٣ - البضاعة التى تم تصنيعها أو المشتراة

ب - الأصول المتداولة الأخرى

- ١- المدفوعات مقدما (غير المدفوع مقدما على عقود الانشاء)
- ٢- المدينون التجريرون
- ٣- الكمبيالات المدينة وأوراق القبض
- ٤- الشيكات المحصاة
- ٥- النقد لدى الصندوق والبنوك (حسابات جارية)
- ٦- الودائع لدى البنوك
- ٧- الأوراق المالية الغير مصنفة سابقا
- ٨- أسهم الشركة التي تم شراؤها من المساهمين لحساب الخزانه
- ٩- أسهم الشركة القابضة
- ١٠- الأموال المستحقة من شركات المجموعة
- ١١- الحسابات المدينة المستحقة من :
 - أعضاء ادارة الشركة
 - أعضاء مجلس الادارة
- ١٢- الأصول المتداولة الأخرى

المصاريف المدفوعة مقدما

الخسائر المتراكمة

جانب الخصوم ورأس المال

رأس المال

احتياطيات رأس المال

١- الاحتياطي القانوني

٢- الاحتياطيات المبررة

المخصصات

المطلوبات المستحقة

- ١- مطلوبات حقوق التقاعد
- ٢- المطلوبات المستحقة الأخرى

القروض طويلة الأجل

- ١- القروض
- ٢- السلف من البنوك
- ٣- السلف الأخرى

الخصوم الأخرى

- ١- الدائنين التجريرون
- ٢- أوراق الدفع والكمبيالات
- ٣- سلف البنوك الأخرى (الغير مصنفة سابقا)
- ٤- المبالغ المحصلة مقدما
- ٥- الحسابات الدائنة المستحقة لشركات المجموعة
- ٦- الحسابات الدائنة الأخرى

الإيرادات المؤجلة

الأرباح المتراكمة

تصنيف حساب الأرباح والخسائر

- ١- العائد من الأعمال
- ٢- الزيادة أو النقص في المخزون السلعي للمنتجات النهائية والبضائع المصنعة تحت التنفيذ
- ٣- المنتجات المرسلة كنتاج من النشاط الذاتي
- ٤- النشاط الذاتي المتجمع
- ٥- كلفة المواد الخام والمواد المساعدة ، والمواد الموردة وكذلك البضائع المشتراة - الربح الاجمالي - الكلفة الاجمالية -
- ٦- الدخل من الربح المندمج والعقود التي يحول بموجبها الربح كليا أو جزئيا
- ٧- دخل من المشاركة
- ٨- دخل من الأصول المالية الأخرى
- ٩- موائد أخرى ودخل مائثقل
- ١٠- دخل من استبعادات الأصول الثابتة والمالية ومن ارتفاع الأصول الثابتة والمالية
- ١١- دخل من النقص في المخصصات لمقابلة نقص القيمة في حسابات المدينة
- ١٢- دخل من تحرير مخصصات المطلوبات المستحقة
- ١٣- دخل آخر غير مادي
- ١٤- دخل من الالتزام بأفترض الخصائر
- ١٥- الأجرور والرواتب
- ١٦- التأمينات الاجتماعية المستحقة
- ١٧- مساعدات كبار السن والمساعدات الاجتماعية
- ١٨- الاستهلاكات والمخصصات لنقص القيمة للأصول الثابتة والأصول غير المادية
- ١٩- استهلاكات ومخصصات لنقص القيمة للأصول المالية ماعدا المبالغ الداخلة ضمن المخصص العام لنقص القيمة في حسابات المدينة
- ٢٠- الخسارة بسبب تناقص القيمة أو من الاستبعادات للأصول الجارية . ماعدا المخزون السلعي والمخصصات العامة لنقص المدينين .

٢١- خسارة من استبعادات الأصول الثابتة

٢٢- الفوائد والمصاريف المماثلة

٢٣- الضرائب :

أ- على الدخل على الأيراد وعلى صافي الأصول

ب- الأخرى

٢٤- مصاريف ناتجة من التزام افتراض الخسارة

٢٥- مصاريف أخرى

٢٦- ربح محول طبقا لمجمع الأرباح وعقود تحويل أرباح كلها أو جزئيا

٢٧- ربح السنة - خسارة السنة

٢٨- الربح المدور أو الخسارة المدورة من السنوات السابقة

٢٩- السحب من الاحتياطات الظاهرة :

أ - احتياطي قانوني

ب - احتياطات حرة

٣٠- التحويل من أرباح السنة لتكوين احتياطات

أ - احتياطي قانوني

ب - احتياطي حر

٣١- المكاسب المتجمعة -

تصنيف حساب الأرباح والخسائر الموحد

- ١- الإيرادات الخارجية (خارج مجموعة الشركات الموحدة)
- ٢- مصاريف الإيرادات
- ٣- الدخل الناتج عن استثمارات في شركات غير داخلية في الحسابات الختامية الموحدة
- ٤- الدخل من الأصول الرأسمالية الأخرى
- ٥- الدخل من الفوائد والدخل المعادل الآخر
- ٦- الدخل الناتج عن زيادة القيمة
- ٧- الدخل الناتج عن تحرير مخصصات المطلوبات المستحقة
- ٨- الدخل الآخر
- ٩- الاستهلاك ومخصصات نقص قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة
- ١٠- الاستهلاك ومخصصات نقص قيمة الأصول المالية
- ١١- الفوائد والمصاريف المماثلة الأخرى
- ١٢- الضرائب :
- أ- على الدخل ، والعائد ، ومافى الأصول
- ب- الأخرى
- ١٣- المصاريف المتعلقة باقتراض خسائر الشركات الغير داخلية في الحسابات الختامية
- ١٤- الربح أو الخسارة للسنة
- ١٥- الربح المدور أو الخسارة المدورة من السنة السابقة
- ١٦- السحب من الاحتياطيات الظاهرة
- ١٧- التحويل الى الاحتياطيات الظاهرة
- ١٨- الربح الناتج عن شركاء خارج الوحدة المحاسبية
- ١٩- الخسارة الناتجة عن شركاء خارج الوحدة المحاسبية
- ٢٠- الربح أو الخسارة الموحدة

محتويات تقرير الادارة

- ١- يجب أن يوضح تقرير الادارة اتجاه النشاط ومركز المؤسسة كما يلزم أن يبين الحوادث الهامة التي وقعت بعد نهاية السنة المالية .
- ٢- يجب أن يشرح التقرير الحسابات الختامية السنوية . ويجب ان توضح طرق التقييم والاستهلاك بما يكفى لاعطاء القارئ نظرة حقيقية للمركز المالى للشركة ونتائج اعمالها . كما يمكن أن يتم التطرق الى بيانات الطرق المتبعة فى الاعوام السابقة والتي لا تتعدى ثلاث سنين مالية ماضية ، وكل تقرير للادارة يجب أن يبين لكل مجموعة من الحسابات للاصول الثابتة والمالية مخصص الاستهلاك وتناقص القيمة الذى تم اضافته خلال السنة المالية . كما يلزم ان يناقش التقرير اية خروج عن بيانات السنة المالية الماضية والذي يؤثر على المقارنة فى السنوات السابقة وخاصة التغيير الاساسى فى التقييم وطرق الاستهلاك بما فى ذلك المخصصات غير العادية للاستهلاك او نقص القيمة ولا يحتاج الامر الى تفاصيل فى هذا الشأن واذا كان الربح او الخسارة مبين كنتيجة لتغير طرق التقييم أو الاستهلاك بما فى ذلك المخصصات الغير عادية للاستهلاك أو نقص القيمة ويبلغ اكثر من ١٠ ٪ اقل أو اكثر من المبلغ الظاهر دون تغيير فإن الاختلاف يجب أن يوضح اذا تعدى نصف فى المائة من رأس المال .
- ٣- لكل تقرير للادارة يجب ان يتطرق الى مناقشة احد عشر نقطة محددة نص عليها القانون . وتشتمل هذه النقاط على مواضيع مختلفة منها الاتى :
 - أ- التعويضات المدفوعة لاعضاء ادارة الشركة .
 - ب- رأس المال المصرح به .
 - ج- الاسهم المصدرة خلال السنة طبقا لاتفاقيات لتطلب زيادة رأس المال .
 - د- العلاقات القانونية والتجارية مع الشركات الداخلية ذات العلاقة
 وتعلق الادارة على الحوادث التجارية المتعلقة بهذه الشركات والتي يمكن ان يكون لها تأثير على احوال الشركة .

٤- يجب أن يظهر في التقرير أعضاء لجنة الإدارة ومجلس الإدارة بما في ذلك من تقاعد منهم . خلال السنة أو بعدها باسمائهم الكاملة كما يلزم ايراد اسم رئيس مجلس الإدارة ونائبة ورئيس لجنة الإدارة اذا كان هناك . ما يدعو لذلك .

٥- يجب أن يتشمل التقرير مع مبادئ العناية والحرص المحاسبية . يجب ان يحذف من التقرير ما تتطلبه المصلحة العامة لجمهورية ألمانيا الاتحادية او احدى ولايتها .

المحاسبة المالية فى تونس

- اهداف المحاسبة المالية ومميزاتها
- مفاهيم المحاسبة المالية
- معايير العرض والايفاح العام
- معايير القياس والتصنيف والايفاح العام
- ملحقات:

أولا : أهداف المحاسبة المالية ومميزاتها :

تهدف المحاسبة المالية في تونس الى تحديد نتيجة اعمال الوحدة المحاسبية ومعرفة مكوناتها وتحديد مركزها المالي عند نهاية كل فترة محاسبية . وتعتبر المحاسبة المالية في تونس وسيلة تلبي في اطار معين احتياجات مختلف المسؤولين في القطاعين الخاص والعام الى معلومات عن الوحدات المحاسبية وانشطتها الاقتصادية .

معايير المحاسبة :

يعتبر المخطط المحاسبي التونسي الذي تم وضعه في سنة ١٩٦٦م المصدر الرسمي لمعايير المحاسبة المالية في تونس . ولقد تم تعميم هذا المخطط على جميع الوحدات المحاسبية التجارية بصورة اجبارية

مميزات المحاسبة المالية في تونس :

تتجسم اهم مميزات المخطط المحاسبي التونسي في التقارب الذي مهده بين المحاسبة المالية للوحدات المحاسبية التجارية وبين المحاسبة القومية . وتبرز هذه الميزة بوجه خاص في ناحيتين رئيسيتين كالآتي :-

- أ- اجبار الوحدات المحاسبية التجارية على استخدام حسابات موحدة يتم خلالها تصنيف العمليات التجارية والمالية للوحدات المحاسبية المختلفة بصورة موحدة وطبقا لنفس القواعد .
- ب- فرض طريقة محددة على كل الوحدات المحاسبية لقياس نتائج العمليات . ويعتبر احد الاهداف الاساسية لهذه الطريقة الموحدة هو اظهار معلومات تمكن المسؤولين عن تخطيط الاقتصاد القومي من تحديد تأثير الوحدة المحاسبية على الاقتصاد القومي . ويتم تحديد النتائج الصافية للاعمال على اربعة مراحل ، (مرحلة الانتاج ، مرحلة تحديد النتيجة الخـ) و مرحلة تحديد النتيجة الصافية للاستغلال) .

يجدر بالذكر أن المرحلة الأولى والثانية يمثلان مرحلتين فريدتين عند مقارنة النظام المحاسبي التونسي بأنظمة المحاسبة العالية في البلاد الأخرى. وهدف المرحلة الأولى هو تحديد القيمة المضافة بمعرفة الوحدة المحاسبية وهدف المرحلة الثانية هو تحديد قدرة الوحدة المحاسبية للتمويل الذاتي عن طريق جهود الإنتاج.

ثانيا : مفاهيم المحاسبة المالية :-

لقد نص المخطط المحاسبي التونسي على عدة مفاهيم أهمها كما

يلنى :-

(١) تصنيف الحسابات :-

تقسم الحسابات الواجب فتحها فى السجلات الى عشرة

أقسام مرقمة كالاتى :-

١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٥ ، ٦ ، ٧ ، ٨ ، ٩ ، ١٠ ويحتوى

كل قسم على حسابات رئيسية مرقمة من ١٠ الى ٩٠ .

ويقسم كل حساب رئيسى الى حسابات فرعية (عشرة على

الاكثر) تقسم هى بدورها الى حسابات أخرى أكثر تفردا (عشرة على الأكثر)

أ- حسابات الموازنة : وتكون الاقسام فيها من ١ الى ٥

ب- حسابات التصرف والنتائج : وتحتل الاقسام ٦ ، ٧ ، ٨ ، ٩

ج- المحاسبة التحليلية : وتحتل القسم ٩

د- الحسابات الخاصة : وقد جمعت فى القسم (صفر)

نظرا الى أنها لا توجد فى الاقسام من ١ الى ٩ .

ويعتبر اجباريا مسك الحسابات المتواجدة فى الموازنة

وفى حسابات الانتاج وحسابات الاستغلال وحسابات تخصيص

النتائج الخام والصافية .

(٢) عناصر التحليل :

تظهر كل عملة فى شكل تتابع زمنى (١) وتؤثر على

الاستغلال والنقدية الواحدة تلوا الاخرى . ويهد والتأثير على

الاستغلال فى شكل مصروفات وايرادات بينما يهد والتأثير على

على النقدية فى شكل مداخيل ومدفوعات .

(١) مثال ذلك تبدأ عملية الشراء بمرحلة تقديم الطلبية متبوعة بمرحلة الموافقة عليها ثم التسليم ثم الكشف ثم الدفع .

يحدد الثنائى " مصروفات - ايرادات " الموارد والاستعمالات النهائية للنشاط بينما يحدد الثنائى " مداخل - مدفوعات " حركات السيولة التى تدخل المنشأة أو تخرج منها حسب نوع العملية .

أما فيما يتعلق بحسابات الموازنة فإنها باستثناء حسابات النقدية وحسابات رأس المال تسجل حركات غير نهائية بين الاستغلال والنقدية ويعبر عنها بحسابات الانتظار الغرض منها تسجيل هذه الحركات بصفة مؤقتة فى انتظار حلها نهائيا .

(٣) الاصناف المحاسبية :

أ - المصروفات والايادات :

تشكل المصروفات والايادات مكونات نتيجة الاستغلال وتوافق تنقسيميا للمداخل والمدفوعات فى شكل موارد واستعمالات نهائية للوحدة المحاسبية .

- تعتبر مصروفات الوحدة المحاسبية مدفوعات أو جزاء منها نتيجة لنشاط الوحدة سواء كانت قبله أو اثناؤه أو بعده .
تعتبر الايرادات بالتناظر مع المصروفات ، مداخل أو جزاء منها نتيجة لنشاط الوحدة المحاسبية
وتحتوى المصروفات على :

- المصاريف : وهى مبالغ مدفوعة أو مستحقة الدفع للتغير اما مقابل أدوات أو اعمال أو مصالح أو امتيازات واما بدون مقابل .
المشتريات : وهى بخلاف المصاريف مبالغ تدفع مقابل اشياء مادية منظورة يمكن خزنها .

قسط الاهلاك والمخصصات : وتمثل مداد اخليا للوحدة المحاسبية يهدف الى مجابهة تناقص فى القيمة أو خسارة مصروفات مؤكدة أو محتملة أو عرضية .

بـ الأرباح والخسائر :

أن الخسائر والأرباح هي عبارة عن مصروفات وإيرادات لا يكون منبعها النشاط العادي ولكنها مع ذلك تغير هيكل المركز المالي للوحدة المحاسبية وحجمه .

جـ التكاليف وثن التكلفة :

التكلفة هي مجموع المصروفات المتعلقة بأحدى عمليات الوحدة المحاسبية أو في إحدى مراحل الإنتاج باستثناء المرحلة الأخيرة .

أما ثمن التكلفة فهو مجموع كل التكاليف حتى المرحلة الأخيرة من الإنتاج وتعتبر التكاليف وثن التكلفة أدوات المحاسبة التحليلية .

د - الوضع المحاسبية :

تقابلا مع حسابات المصروفات والإيرادات . تستقبل حسابات الموازنة - باستثناء حسابات النقدية - استثمارات وموارد بصفة وقتية .

أن صفة "الوقتية" هذه لا تحكم مسبقا على موعد الحل النهائي الذي يمكن أن يكون قصير الأجل (تسديد الحرقاء) أو طويل المدى (تسديد قرض طويل الأجل) ويمكن أن تعتبر قياسا زواا الاموال بمثابة التزام نحو المساهمين أو المنشأة .

هـ مفاهيم الربط الرئيسية :

١- الفاصل بين المصروفات وقيم الاصول والخصوم تتوزع بعض المصروفات على عدة نشاطات (فترات مالية)

تماما كالأصول الثابتة وتسجل هذه المصروفات فى حساب موازنة ويكون توزيعها بفعل عملية الإهلاك .

وتوجد مصروفات أخرى أثناء النشاط لا تهم بصفة نهائية فترة تحديد النتائج رغم أنه يقع تسجيلها أثناءها . ويعود سبب ذلك إلى الفرق الزمنى بين تاريخ تسجيل الكشف وتاريخ التسليم (أو لعملية مشابهة) الذى يوافق استعمالها نهائيا نظرا لامكانيات التخزين . وتحمل المصروفات نتيجة لذلك ، فى أحد حسابات الأصول للموازنة بصفة مؤقتة .
أن الفرضية المقابلة للفرق الزمنى تستخدم أحد حسابات الخصوم للموازنة . وتطبق تناظرا إجراءات تقييم المعلومات المحاسبية نفسها على الإيرادات .

وتجدر الملاحظة أن مسألة رسم حدين المصروفات وقيم الأصول أو الخصوم تصبح مسألة ربط تفرضها عملية تحديد نتيجة الفترة المالية (النشاط)

٢- الفواصل بين مختلف أصناف المصروفات .

أن مصروفات الإنتاج وهى عناصر استهلاك وسيطية وتحمل فى حساب الإنتاج ، تنأتى من عمليات خارج الوحدة المحاسبية .

أن تطبيق هذا المفهوم البسيط يؤدى خاصة إلى عدم اعتبار مصاريف الأفراد فى حساب الإنتاج .
أن المصروفات القارة (مصروفات هيكلية) التى تعتبر استعمالا فى حساب " تخصيص النتائج الخام للاستغلال " .

تنتج عن التنظيم المستمر لهيكل الانتاج وطريقة تمويله .
 على أن تحديد هذا الصنف من المصروفات يمكن أن
 يبرز بعض الصعوبات بسبب نسبية مفهوم الهيكل .
 أن مصروفات الاستغلال التي تعتبر استعمالاً في حساب
 الاستغلال تعمل على تشكيل " النتيجة الخام للاستغلال " .
 ويمكن أن تحدد بصفة سلبية على أنها استعمالات
 نهائية لا تتطابق مع مفاهيم تحديد مصروفات الانتاج
 والمصروفات القارة . وصفة أكثر ايجابية تمثل هذه المصروفات
 الخصائص التالية :

- ارتباطها بالانتاج التجاري .
 - تتكون من مصروفات داخلية (مضاريف افراد) أو
 مصروفات تمويلية جارية (ادايات غير قارة)
 - ٣- الفواصل بين مختلف اصناف الايرادات .
- تنطبق المفاهيم السابقة المتعلقة بالفواصل بين مختلف بين
 اصناف المصروفات في توزيع الايرادات بين مختلف حسابات النتائج .

ثالثا : معايير العرض والايضاح العام :-

يتطلب المخطط المحاسبي التونسي من كل وحدة محاسبية اعداد
القوائم المالية التالية :-

- أ- الميزانية العامة (انظر ملحق رقم (١) للتفاصيل) .
- ب- حساب الانتاج (انظر ملحق رقم (٢) للتفاصيل) .
- ج- حساب الاستغلال (انظر ملحق رقم (٣) للتفاصيل)
- د- حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام (انظر ملحق رقم (٤)
للتفاصيل)
- هـ- حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الصافية (انظر ملحق رقم
(٥) للتفاصيل)
- و- جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها خلال السنة
(انظر ملحق رقم (٦) للتفاصيل)

=====

رابعاً معايير القياس والتصنيف والعرض والايضاح الخاصة :

الميزانية العامة	ملخص معايير القياس والتصنيف	ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة
١- الاصول الثابتة	يشتمل هذا البند على كل الممتلكات ايا كان نوعها مادية ، أو معنوية ، مشتراه أو مصنوعة ، مخصصة للعمليات الانتاجية أو للعمليات غير الانتاجية غير المخصصة للبيع. » تسجل الاصول الثابتة على اساس ثمن الشراء الحقيقي لتلك الاصول أو كلفة صناعتها من طرف الوحدة المحاسبية . » تسجل تكاليف اقتناء الاصول الثابتة ، مصاريف التسجيل العقاري مصاريف العقود المتعلقة باقتناء الاصول الثابتة في حساب مستقل . » يجب تصنيف العناصر المكونة للاصول الثابتة بصورة تمكن باحترام نوعية الاصول حتى يتسنى الاستهلاك الفردي لكل نوع منها وذلك حسب مدة المنفعة الاقتصادية المتوقعة لها . ومن المخطط التونسي على عدة حسابات يجب استخدائها لتصنيف الاصول الثابتة . » يجب تسجيل التكاليف المألزة (الفوائد الناتجة عن شراء الاصول بسعر اجل) الناتجة عن شراء الاصول الثابتة في حساب التكاليف المالية لاقتناء الاصول الثابتة .	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	يجب تسجيل الاصول الثابتة التي تم تمويلها مجانا الى الوحدة المحاسبية على اساس قيمتها الحالية يوم التحويل . * يتطلب المخطط التونسي التفرقة بين الاصول الثابتة المادية والمعنوية . وفيما يلي تفصيل محتويات كل نوع من انواع الاصول الثابتة :- <u>أ - الاصول الثابتة المادية :</u> <u>الاراضي :</u> <u>اراضي البناء والمشغل ما يشمل :</u> - اراضي المباني - اراضي الاشغال الفنية . - الاراضي التي يتحمل أن تنهى عليها . - المساحات الغير مغطاة سواء كانت مسيجة أم لا . وسواء كانت مهباء أم لا . ويشترط في كل الاراضي أن تكون مستعملة لاغراض صناعية أو تجارية . <u>اراضي التشغيل (الاستثمار)</u> وتعين بذلك الاراضي التي تستخرج منها المؤسسة المواد الأولية	

ملخص معايير الغرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	أوالادوات المخصصة للتصنيع او للبيع (مثل المحاجر والمقاطع .) <u>الاراضى الاخرى</u> وشمل بهذا الحساب كل الاراضى الاخرى التى لم يقع النص عليها فى الحسابات السابقة . <u>٢- المباني :</u> تشتمل المباني على الاسس والركائز التابعة لها . <u>٣- تهيئات وترتيبات وتجهيزات .</u> تشتمل هذه المجموعة على الاجهزة أو الخدمات الموجهة لانشاء علاقة بين مختلف الاصول الثابتة التى تملكها المؤسسة أو لاعداد هذه الاصول للاستعمال . <u>٤- العدد والادوات</u> <u>٥- وسائل النقل</u> <u>٦- اثاث واجهزة مكتبية</u> <u>٧- وسائل اللف المستديرة .</u>	

ملخص معايير الغرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	بـ <u>الاصول الثابتة المعنوية:</u> ١- الاصل التجارى يتكون الاصل التجارى من الزبائن والشهرة وحقوق الايجار الى ذلك الاسم التجارى وهنوا المحل (الافتة) تمثل الزبائن والشهرة قدرة المؤسسة على الارباح المستقبلية التأنية فى وجود زبائن معينين أو الذين سيطلبهم موقع المؤسسة ٢- الحق فى الايجار الحق فى الايجار هو المبلغ المدفوع او المستحق للمؤجر السابق أخذاً بعين الاعتبار الحقوق المحولة للمشتري والنتيجة عن الاتفاقية او نظام الملكية التجارية . ٣- براءة (الاختراع) رخص ، علامات ، اساليب ، نماذج ، صميمات كل هذه المكونات تمثل المصاريف المتحملة للحصول على الميزة وذلك بنقل الحماية الممنوحة حسب بعض الشروط للمخترع ، للمؤلف ، أو المستفيد بحق استغلال البراءة او الرخصة أو العلامة أو النموذج أو التصميم .	

ملخص معايير الغرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	٤- التوكيلات يسجل في هذا الحساب بتكاليف التحصيل على حق الاستغلال الممنوح حسب شروط معينة الى صاحب التوكيل . ٥- اصول تحت الانشاء . يستعمل هذا الحساب لظهار قيمة الاصول غير المنتهية حساب السنة المالية ونقسم الى قسمين . : الاصول المصنوعة بوسائل المؤسسة الخاصة تحتسب الكلفة بطرق اخصائية مستخرجة من المحاسبة الكلفية وتفيد القيمة في الجانب المدين من حساب او حسابات تلك الاصول ز ، ونفس المبلغ يقيد في الجانب الدائن من حساب يسمى "اقتناج المؤسسة" للاصول الثابتة . على ان تتحمل نصيبها من المصاريف الصناعية غير المباشرة . الاصول الناتجة عن اعمال منجزة عن طريق الغير . وتشمل العربون والمدفوعات على حساب طلبات الاصول الثابتة تحت الانجاز .	

ملخص معايير العرض والأيضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	يجب استهلاك الاصول الثابتة خلال فترة منفعتها الاقتصادية وبراى المخطط التونسي يتطلب تحميل حساب الارباح والخسائر بمبلغ يعادل الانخفاض . فى قيمة الاصول الثابتة الزائد عن مبلغ لاستهلاك العقراكم منذ تاريخ شرائها ويطبق هذا المبدأ ايضا فى حالة الاصول الثابتة الغير خاضعة للاستهلاك . يجب اطفاء التكاليف العالية المتعلقة باقتناء الاصول الثابتة على مدة تسديد القرض المتعلق بها . ويتم الاطفاء بطريقة القسط الثابت . يفرق المخطط التونسي بين ثلاثة انواع من التكاليف كما يلى أ- تكاليف التأسيس: ويشمل التكاليف القانونية للتأسيس وتكاليف الاعداد القانونى . ب- تكاليف الانشاء الاولى . ويحتوى هذا الحساب خاصة تكاليف التنقيب والبحوث	٢- تكاليف التأسيس (الانشاء)

الميزانية العامة	ملخص معايير القياس والتصنيف	ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة
	والدراسات والاعلان المتعلق بما قبل تأسيس الشركة أو المتعلقة بنشاطات جديدة والتي لا يمكن ان تسجل عادة كمصاريف وذلك لقيمته والظروف التي صرفت فيها . كما يسجل هذا الحساب بالعناصر الاتية .	
	كل تكاليف التسيير قبل البداية بما فيها التكاليف المالية التي تتعلق باقتناء الاصول الثابتة . ويضاف لذلك تكاليف المساعدة الفنية التي نظرا لقيمته لا يمكن تحميلها على السنة المالية الاولى . ويدخل ضمن تكاليف الانشاء الاولى ما تدفعه المنشأة للمساهمين كمائد على الاسهم .	
	<u>ج تكاليف الانشاء</u>	
	تتعلق هذه التكاليف بالمدفوعات التي تقع خلال مدة تكوين المؤسسة أو عند انشائها لوسائل الانتاج الدائمة والتي ليست لها علاقة بزيادة قيمة الاصول الثابتة .	
	لقد سمح المخطط التونسي باطفاً انواع التكاليف السابقة في السنة الاولى بعد بداية التشغيل أو اطفائها على عدة سنوات لا تتجاوز خمسة بطريقة القسط الثابت .	

ملخص معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	* يجب تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة المحاسبية على اساس سعر التكلفة او سعر السوق ايهما اقل . ويسجل الفرق بين سعر التكلفة وسعر الفرق في حساب احتياطي . * يجب تصنيف المخزون السلعي الى : أ- مواد خام ومواد استهلاك . ب- بضاعة نصف جاهزة ج- بضاعة جاهزة د- انتاج أو اشغال بصدد الانجاز هـ- وسائل اللف التجارية و- بضاعة اخرى .	٥- المخزون السلعي
	يسجل في حسابات المدينون الذمم المدينة وحسابات تسوية بعض المصاريف والمداخيل المعاملة لحسابات المدينين ولا يسجل في حسابات المدينين الذمم المدينة المتعلقة بالقروض الطويلة والقصيرة الاجل والتي تصنف ضمن الاصول الثابتة والحسابات العالية . لا يسمح المخطط التونسي تحميل قيمة الديون المشكوك فيها الى نتائج الاعمال .	٦- المدينين

الميزانية العمامة	ملخص معايير القياس والتصنيف	ملخص معايير الغرض والايضاح الخاصة
	ويتطلب المخطط تصنيف الديون المشكوك فيها في حساب مستقل من حسابات الميزانية العامة.	
٧- الحسابات المالية	تشتمل هذه الحسابات على ارمدة القروض قصيرة الاجل والاموال النقدية الاخرى (اوراق القبض النقد في الصندوق ولدى البنوك . . الخ . .)	
٨- حقوق المساهمين	✳ تتكون حقوق المساهمين من رأس المال ، علاوة الاصدار ، الاحتياطي والارباح المحجوزة . ✳ يمثل رأس المال القيمة الاسمية للاسهم . ✳ تمثل علاوة الاصدار الفرق بين القيمة المصدر بها السهم وقيمتها الاسمية . ✳ تمثل الارباح المحجوزة الارباح المتراكمة التي لم يتم توزيعها او اداؤها في الاحتياطيات . ✳ تمثل الاحتياطيات جزا من الارباح المتراكمة تقرر تخصيصه لاسباب قانونية او اقتصادية . وهناك عدة احتياطيات يسمح المخطط التونسي	يجب ايضاح رأس المال التي تملكه هيئة اجنبية

ملخص معايير العرض والا رضاء الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	✳ يظهر قسط رأس المال الباقي دفعه ضمن الموجودات كأصل سائل " شركاء " رأس مال غير مدفوع" كما يظهر ايضا ضمن المطلوبات كأحد الديون ذات الاجل القصير" مدفوعات مستحقة وغير مدفوعة عن رأس مال غير مدفوع"	
	✳ يتطلب المخطط التونسي تصنيف الالتزامات الى التزامات طويلة الاجل والالتزامات قصيرة الاجل . وتعتبر الالتزامات الواجب دفعها في فترة اقل من سنة التزامات قصيرة الاجل .	٩- الالتزامات
	✳ يسمح المخطط التونسي بخلق مؤنات عن طريق تحميل نتائج الاعمال للاسباب الاتية :- أ- تغطية الخسائر أو التكاليف المفاجئة التي لا يمكن توقع صورتها في نهاية الفترة المحاسبية . ب- مصاريف رأسمالية سيتم تقسيمها على عدة فترات محاسبية . ج- التزامات ذات اصل قانوني . د- التقاعد الاجباري للموظفين، وفقا لأنظمة التقاعد ولعقود الموظفين .	١٠- المؤنات

ملخص معايير العرض والإيضاح الخاصة	ملخص معايير القياس والتصنيف	الميزانية العامة
	بتكوينها . مراعى أن هذه الاحتياطات لا تحمل على نتائج الاعمال وانما تعتبر تخصيصا لنتائج الاعمال المتراكمة . والاحتياطات التى يسمح المخطط التونسى بخلقها وطبيعتها هى كما يلى :- أ- احتياطي قانونى وهو الذى ينص عليه أو على تكوينه قانونيا . ب- احتياطي نظامى أو تعاقد ، وهو الاحتياطي الذى نشأ بموجب نص فى نظام المنشأة أو بموجب اتفاق بينها وبين الاخر . ج- احتياطات أخرى ، وهى الاحتياطات التى تنشأ بموجب قرارات مجالس جمعيات الشركات أو المساهمين . نظرا لان نسب الاستهلاك محددة بموجب قوانين الضريبة فإن الوحدة المحاسبية قد تنشئ احتياطي لتجديد الاصول الثابتة اذا رأت أن نسب الاستهلاك أقل مما يجب . د- احتياطي تجديد البضائع ، وعندما تتجه الاسعار للارتفاع فإن الوحدة المحاسبية قد تنشئ احتياطي تجديد البضائع . و- احتياطات الاخطار الطارئة والمصاريف الرأس مالية يسمح النظام التونسى بتكوين مخصص للاخطار الطارئة أو لتغطية خسائر أو مصاريف تخص فترات سابقة .	

معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص المعايير المستخدمة لقياس نتائج الاعمال	نتائج الاعمال
	✱ يهدف هذا الحساب الى تحديد القيمة المضافة من طرف الوحدة المحاسبية . ✱ يتضمن هذا الحساب في واد الدائن حجم منتوجات الوحدة المحاسبية باعتباره ايرادات أو موارد في اصطلاحات المحاسبة القومية وفي واد الدمددين يسجل استهلاك الوحدة المحاسبية لمختلف المواد والخدمات في عملية الانتاج باعتبار هذا الاستهلاك مصروفات واستعمالات في لغة المحاسبة القومية . ويحتوي منتج الوحدة المحاسبية على ثلاثة انواع وهى :- - المنتوجات المخزونة - المنتوجات المباعة . - المنتوجات المسلمة للمؤسسة نفسها . اما الاستهلاك فهو يضم : - استهلاك المخزونات (مواد أولية وغيرها) - مصروفات الانتاج الخاصة بالخدمات المتأتية من خارج الوحدة المحاسبية . وهكذا يكون رصيد حساب الانتاج وهو القيمة المضافة مساويا	١- حساب الانتاج انظر ملحق رقم (٢)

معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص المعايير - المستخدمة لقياس نتائج الاعمال	نتائج الاعمال
	للفرق بين قيمة المواد والخدمات المحدثه من طرف الوحدة المحاسبية وقيمة المواد والخدمات الخارجية المستهلكة في عملية الانتاج ويمثل هذا الفرق الارتفاع في حجم المواد والخدمات القومية الذي تسبب فيه بنشيط الوحدة المحاسبية والذي يبرز ساهمتها في الدخل القومي وفي تنمية الاقتصاد بصفة عامة وفي ذلك مؤشرا هاما لصاحب الوحدة المحاسبية وكذلك لمستعمل المحاسبة القومية بحيث تكون القيمة المضافة بمثابة همزة الوصل بين الاقتصاد التجميعي . يحتوي حساب الاستغلال على رصيد حساب الانتاج (القيمة المضافة) وتضاف اليه كل العناصر المتصلة بنشاط الانتاج والتي يمكن اعتبارها كمنتجات أو استهلاكات تابعة مثل : - اجور الافراد . - من التصرف والاداءات غير القارة - الاجراءات والمصروفات المختلفة المتصلة بنشاط الانتاج وهكذا يكون رصيد هذا الحساب المسمى بالنتائج الخام للاستغلال مساويا للفارق بين مجموع الايرادات ومجموع المصروفات التي تسجلها دورة الاستغلال ويعتبر هذا الرصيد مؤشرا آخر يدل على مقدرة نشاط الاستغلال على التمويل الذاتي للوحدة المحاسبية للمؤسسة .	٢- حساب الاستغلال (انظر ملحق رقم (٣))

معايير العرض والايضاح الخاصة	ملخص المعايير المستخدمة لقياس نتائج الاعمال	نتائج الاعمال
	* يتضمن هذا الحساب بالاضافة الى النتائج الختام للاستغلال المصروفات والايادات القارة (الهيكلية) وهو بهذه الصورة يبرز انعكاسات الاموال القارة وطاقة الانتاج وكيفية تمويلها أما رصيده المسمى بالنتائج الصافية للاستغلال فهو يعبر عن مردود الوحدة المحاسبية من خلال نشاطها العادي طيلة السنة.	٣- حساب تخصيص النتيجة الخام للاستغلال (انظر ملحق رقم (٤)
	يمثل هذا الحساب المرحلة الاخيرة في تحديد نتائج الوحدة المحاسبية بصفة عامة وذلك من خلال تسجيله لكل التطورات الهيكلية والتي تهم ممتلكات الوحدة بصفة عامة	٤- حساب تخصيص النتيجة الصافية للاستغلال (انظر ملحق رقم (٥)

محاسن : ملحقات

(١٤٥)

الميزانية العامة كما هي في

ملحق رقم (١١)

البيان	المطلوب	المبلغ	الاستهلاكات	المبلغ	الوجوه	البيان	البيان	البيان	البيان
البيان	المطلوب	المبلغ	الاستهلاكات	المبلغ	الوجوه	البيان	البيان	البيان	البيان
	رأس المال الجماعي والشخصي (او التخصيمات بها في ذلك احتياطات اعادة التقسيم المقبولة في رأس المال				الاجمالي	اجم اعداد السندات ومصاريف التأمين الاخرى	البيان	البيان	البيان
	حقوق المساهمين والمطلوبات ذات الاجل الطويل والقصير				الاجمالي	الايراضي المباني العدد والادوات وسائل النقل اثاث واجهزة مكتبية تجهيزات وترتبيات وتجهيزات وسائل النقل المستخدمة اموال اخرى الاصول المعنوية الاموال تحت الانجاز	البيان	البيان	البيان
	حساب المستغل احتياطي قانوني احتياطات اعادة الاستثمار المعنوية احتياطي اعادة التقييم الاستثنائية احتياطي التجديد احتياطات اخرى الارباح المجموكة طلوات الامداد				الاجمالي	اقتراض مدته اكر من سنة استثمارات تقديم مقارنات ومعاملات	البيان	البيان	البيان
	اطارات التجهيز				الاجمالي	البضائفة مواد خام ومواد استهلاك البضائفة نصف جاهزة بضائفة جاهزة انتاج او اشغال بعدد الانجاز وسائل النقل التجارية بضائفة اخرى	البيان	البيان	البيان
	مؤنات الاعطاش مؤنات مصاريف ستقسم على عدة سنوات مؤنات ذات اصل قانوني مؤنات التقاعد الاجباري للموظفين مؤنات اخرى				الاجمالي				
	سندات (قروض) واذون ذات اجل اكر من سنة قروض سكتية اجلها يزيد من سنة ديون اخرى لها اكر من سنة رأس المال د فوطات متعمل عليها من زيادة رأس المال				الاجمالي				

المبلغ	المطلوبات	المبلغ	الاستهلاكات	المبلغ	الموجودات		
المبلغ	المطلوبات	المبلغ	المستحقات	المبلغ	المستحقات	المبلغ	المستحقات
	رأس المال الجماعي والشخصي (او الخصومات) بما في ذلك احتياطات اعادة التقسيم المقيدة في رأس المال			الاجمالي	بجمع اصدار السندات وصاري التأسيس الاخرى		
	(موردون حرفاء مدينون وتسبقة على حساب الطلبات تحت الاتجار حسابات الشركات التجارية شركات المجموعة دفوعات مستحقة وغير مدفوعة من رأس مال غير مدفوعة ساقط لف وادوات مضمونة داخون آخرون حسابات تسوية المطلوبات	حقوق المساهمين والمطلوبات ذات الاجل الطويل والتقصير			موردون مدينون وقدمات على حساب الطلبات المدينون حسابات الشركات التجارية شركات رأس مال غير مدفوعة شركات مجموعة ساقط لف وادوات برسم الارجاع مدينون آخرون حساب تسوية الموجودات (الاصل)	حسابات التجهيزات	حسابات التجهيزات
	قروض (سندات واذين اجلها اقل من سنة اقراضات اخرى اجلها اقل من سنة اوراق دفع موردون القروض البنكية البنوك	المطلوبات		الاجمالي	اقراض اجله اقل من سنة اوراق وطلبات قبض شيكات وقوائم برسم التخصيص السندات التوظيفية بنوك ووكلاء بريديه المستدين المستدين الثمنه	حسابات التجهيزات	حسابات التجهيزات
الاجمالي	مراخ السنة العاليه	المطلوبات			الاستهلاكات المأجله حسابه السنة العاليه		
الاجمالي العام		المطلوبات					
	مبلغ الضمانات				مبلغ الضمانات المنوم اوراق مضمونه ولم يمن اجلها		

حساب الانتاج (١٤٧)
السنة المالية الممتدة من والمنتبهة منى

ملحق رقم (٢)

البيانات	المحلية	الخارجية	الصافي	الاجمالي	البيانات	المحلية	الخارجية	الصافي	الاجمالي	البيانات
مخزون اول المدة بهاصة					مخزون اول المدة بهاصة					مخزون اول المدة بهاصة
مواد اولية (خام)					مواد اولية (خام)					مواد اولية (خام)
مواد الاستهلاك					مواد الاستهلاك					مواد الاستهلاك
وسائل التعميشة					وسائل التعميشة					وسائل التعميشة
مواد متنوعة					مواد متنوعة					مواد متنوعة
مخزون آخر المدة					مخزون آخر المدة					مخزون آخر المدة
بهاصة					بهاصة					بهاصة
مواد خامه					مواد خامه					مواد خامه
مواد الاستهلاك					مواد الاستهلاك					مواد الاستهلاك
وسائل التعميشة					وسائل التعميشة					وسائل التعميشة
مواد متنوعة					مواد متنوعة					مواد متنوعة
شـتريات					شـتريات					شـتريات
مشتريات بهاصة					مشتريات بهاصة					مشتريات بهاصة
مشتريات مواد خام					مشتريات مواد خام					مشتريات مواد خام
مشتريات مواد استهلاك					مشتريات مواد استهلاك					مشتريات مواد استهلاك
مشتريات وسائل اللـف					مشتريات وسائل اللـف					مشتريات وسائل اللـف
مصاريف عن المشتريات					مصاريف عن المشتريات					مصاريف عن المشتريات
اشغال ادوات وخدمات خارجية					اشغال ادوات وخدمات خارجية					اشغال ادوات وخدمات خارجية
ايجار وما في حكمه					ايجار وما في حكمه					ايجار وما في حكمه
صيانة واصلاحات					صيانة واصلاحات					صيانة واصلاحات
اشغال وصناعات شبيهه خارج المؤسسة					اشغال وصناعات شبيهه خارج المؤسسة					اشغال وصناعات شبيهه خارج المؤسسة
ادوات صفيره					ادوات صفيره					ادوات صفيره
ادوات صنعت على حساب المؤسسة					ادوات صنعت على حساب المؤسسة					ادوات صنعت على حساب المؤسسة
حقوق المخترعين					حقوق المخترعين					حقوق المخترعين
دراسات					دراسات					دراسات
اجور واتمام الوسطاء					اجور واتمام الوسطاء					اجور واتمام الوسطاء
مصاريف التأمين					مصاريف التأمين					مصاريف التأمين
النقل والاتصال					النقل والاتصال					النقل والاتصال
مصاريف الانتاج الاخرى					مصاريف الانتاج الاخرى					مصاريف الانتاج الاخرى
مصاريف التشغيل الباليه					مصاريف التشغيل الباليه					مصاريف التشغيل الباليه
نيجة الانتاج (القيمة الاضافية الخام)					نيجة الانتاج (القيمة الاضافية الخام)					نيجة الانتاج (القيمة الاضافية الخام)
المجموع العام					المجموع العام					المجموع العام

حساب الاستغلال
بيان الأرباح والخسائر الإجماليه
السنة العاليه المبتديه في والمنتبهه في

من	الى
<u>مصاريف المستخدم من</u> - اجور ومرتبات - مصاريف متعلقه بها والتكاليف الاضافيه <u>الضرائب والاداءات غير مباشره</u> - اداءات جمركيه على الواردات - ضريبه على الانتاج - ضريبه الاستهلاك - اداءات على الخدمات المقدمه - رسوم استهلاك - رسوم واداءات اخرى مصاريف التشغيل الاخرى	نتيجة الانتاج ايرادات التشغيل الثانيه اعانات التشغيل
الاجمالي	الاجمالي
نتيجة التشغيل العام او السيوله النقديه الاجماليه () ايجابي	نتيجة التشغيل العام او السيوله النقديه الاجماليه () سلبي
الاجمالي العام	الاجمالي العام

حساب تخصيص نتيجة الاستغلال الخام (توزيع الارباح والخسائر الاجماليه) السنة الماليه المبتديه فى والمنتهيه فى			
من		الى	
نتيجة التشغيل الخام		نتيجة التشغيل الخام	
مصاريف التمهييل		ايرادات التمهييل	
الضرائب والاداءات المباشره			
ضرائب عقاريه			
رسوم التسجيل			
الضرائب والاداءات الاخرى			
(عدا الضريبه على العراييع)			
مخصص حسابات الاستهلاك والاستغناء			
مخصص حسابات الاحتياطات			
الاجمالى		الاجمالى	
نتيجة التشغيل الصافيه		نتيجة التشغيل الصافيه	
(ايجابى)		(سلبى)	

حساب تخصيص نتيجة الاستغلال المافي (حساب الارباح والخسائر المافي) السنة المالية المبتدئ في والمنتهي في			
من	الى		
نتيجة التشغيل المافي خسارة عن اعوام سابقه اعانات استثنائية منوحيه خسارة استثنائية مخصص حسابات الموفات خارج التشغيل او استثنائية ضرائب على المرافيح (بما فيها القسط)	نتيجة التشغيل المافي ارباح اعوام سابقه ارباح استثنائية		
	مرافيح ناتجه عن اعانات التجهيز		
	خساره اعوام ما استثنائية مغطاة بموفات الاجمالي		
الاجمالي			
نتيجة السنة المالية المافي (ربح)	نتيجة السنة المالية المافي (خساره)		
الاجمالي العام	الاجمالي العام		

جدول توزيع وتخصيص الارباح المتحصل عليها
خلال السنة المالية

الارباح المتصرف عليها	تخصيص المراهج
الربح المعجز من سنوات سابقة	حقوق المساهمين
السحب من الاحتياطيات	اتعاب اعضاء مجلس الاداره
ارباح السنه الماليه	ارباح الاسهم
	الايادات المعصمه
	احتياطيات
	اعادة الاستثمارات
	المعفيه من الاداءات
	استعمالات اخرى
الاجمالى	الاجمالى

القسم الثانى معايير المراجعة

- مقدمة
- معايير المراجعة فى الولايات المتحدة
- معايير المراجعة فى جمهورية ألمانيا الاتحادية
- معايير المراجعة فى تونس
- جدول مقارنة معايير المراجعة فى الدول الثلاث.

معايير المراجعة ومعايير سلوك المحاسب القانوني
والتنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة

قلنا فى مقدمة هذا التقرير أن مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة يمكن أن تقسم الى اربع مجموعات رئيسية هى :

- معايير المحاسبة المالية
- معايير المراجعة
- معايير سلوك المحاسب القانوني
- التنظيم الداخلى للمهنة

ولقد استعرضنا معظم ما كتب عن هذه المواضيع الاربعة فى الدول الثلاث واستخلصنا معايير المحاسبة المالية بعد استخلاص اهداف ومفاهيم المحاسبة المالية وقد تم استعراض ذلك فى جزء سابق من هذا التقرير .

وفىما يلى استعراض لمعايير المراجعة ومعايير سلوك المحاسب القانوني والتنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة . ولكن قبل ذلك يحسن اعطاء لمحة سريعة عن كىقية اعداد هذا القسم . بعد الدراسة المستفيضة لمعظم اصدارات الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول الثلاث قد روى أن النموذج الامريكى هو الاكثر اكتمالا لان ما كتب عن المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة يفوق كثيرا ما كتب عن المهنة معظم الدول الاخرى بما فيها المانيا وتونس . ولان النموذج الامريكى خلاصة للتجارب الانجليزية والامريكية والكندية للارتباط الثقافى بين هذه الدول . ولذلك فقد اعتبرناه اساسا للمقارنة .

ومن هذا المنطلق فقد قسمنا معايير المراجعة الى :-

أ- المعايير العامة المتعلقة بصفات المراجع وتشمل :-

- ١- الاعداد العلمى والعملى للمراجع .
- ٢- استقلال المراجع استقلالاً يضمن حيادية
- ٣- مدى ما يبذله المراجع من جهد لتأدية مهمته .

بد - معايير العمل الميداني المتعلقة بأداء المراجع لعمله
وتشمل :-

- ١ - تخطيط المراجع لعمله وإشرافه على مساعديه .
- ٢ - دراسة وتقييم نظم الضبط الداخلي .
- ٣ - الحصول على أدلة تمكّنه من إبداء الرأي في التقارير المالية موضع المراجعة .

ج - معايير التقرير وتشمل :

- ١ - النص على أعداد التقارير المالية وما تحتويه من بيانات وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .
- ٢ - النص على ما يفيد الثبات في تطبيق هذه المعايير بين السنة موضع المراجعة والسنة السابقة وما يفيد غير ذلك
- ٣ - الافتراض بأن ما تحتويه التقارير المالية من معلومات وإيضاحات وجداءل وبيانات تؤدي الى مستوى معقول من الاعلام عن النشأة موضع المراجعة ما لم يذكر غير ذلك .
- ٤ - اظهار رأي المراجع في التقارير المالية موضع المراجعة وهذا الرأي قد يكون غير مفيد ايجابيا ، أو قد يكون غير مفيد سلبيا أو قد يكون رأي مفيدا . وعند ما لا يستطيع المراجع إبداء الرأي في التقارير المالية فعليه أن يبين ذلك بكل وضوح .

وتشمل الاسلوب الذي استعرضنا به معايير المراجعة استعرضنا معايير سلوك المحاسب القانوني في الدول الثلاث ، وجاءت في ثلاث مجموعات ايضا هي :-

أ - المعايير العامة المتعلقة بصفات المراجع وتشمل .

- ١ - حياد المراجع
- ٢ - اتزانة
- ٣ - موضوعية

ب- معايير فنية تتعلق بقيامة بعمله وتشمل :

- ١- الاعداد العلمى والعملى للمراجع
 - ٢- القيام بالعمل فى ضوء معايير للمحاسبة
 - ٣- تخطيط عمله واشرافه على عمل مساعديه
 - ٤- استمراره فى التعليم ومتابعة ما يصدر فى حقل تخصصه
- ج- معايير المسؤولية والتي تنظم مسؤولية المراجع عن عمله حيث ان مسؤولية عن ما يقوم به من اعمال فجأة أطراف متعددة هذه الا
- هى :

- ١- عميل المراجع
- ٢- زملاء المراجع فى المهنة
- ٣- الطرف الثالث الذى ليس بينه وبين المراجع علاقة تعاقدية
- ٤- المجتمع المهنى (مجتمع المحاسبين والمراجعين) بصورة خاصة والمجتمع بصورة عامة .

وحيث أن معايير سلوك المحاسب القانونى تتصل بالاخلاق اكثر منها اتصالات بالقوانين فقد لاحظنا فرقا فى هذه المعايير بين الدول موضوع الدراسة فمثلا يدخل ضمن المعايير العامة فى المانيا ثلاثة معايير هى : عدم المشاركة فى الارباح ، عدم الاعتماد على عدد قليل من العملاء ، وعدم الالاحاح للحصول على عميل .

وقد يثار هنا تساؤل عن الفرق بين معايير المراجعة ومعايير سلوك المحاسب القانونى والتي تظهر تطابقها فى كثير من عناصر المجموعتين الاولى والثانية ، أى المعايير العامة ومعايير اداء العمل . والفرق بين المعيارين أن معيار المراجعة ملزم قانونا ولكن على الخصم المدعى اثبات عدم التزام المراجع بذلك المعيار كما أن المراجع لكى يعفى نفسه من الاخلال به يكفى أن يثبت ماديا التزامه بذلك المعيار .

اما معيار السلوك فهو معيار اخلاقى موضوع للمراجع نفسه وليس

لخصم المراجع . فقد يكون لدى المراجع شهادة تمكنه من الانخراط فى المراجعة حسب ما تنص عليها معايير المراجعة ولكن عليه ان يسأل نفسه عن قدرته العلمية والفنية هل تمكنه من القيام بعمله أولا .

وعند استعراض التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة عملنا على ايجاد جداول مقارنة تبين ماتخذته كل دولة من الدول الثلاث فى مجالات تنظيم المهنة داخليا والاشراف عليها وشمل ذلك :

- ١- التأهيل والترخيص
- ٢- التأديب والجزاءات
- ٣- التعليم المستمر
- ٤- الرقابة المتبادلة .

الى جانب استعراض للجهات التى تتولى الاشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول الثلاث وفى الولايات المتحدة استعرضنا كلا من .

- ١- معهد المحاسبين الامريكى
 - ٢- هيئة معايير المحاسبة المالية
- وفى المانيا استعرضنا معهد المحاسبين الالمانى وفى تونس عمادة الخبراء المحاسبين .

معايير المراجعة فى الولايات المتحدة

- الخلفية التاريخية
- المعايير العامة
- الاعداد الفنى والعلمى
- الاستقلال
- بذل العناية اثناء المراجعة
- معايير العمل الميدانى
- تخطيط العمل والاشراف على المساعدين
- تقييم الضبط الداخلى
- ما يبنى عليه الرأى من براهين وأدلة
- معايير التقرير
- الاعداد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها
- مدى الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة
- مدى كفاية الايضاح والاعلام فى التقارير المالية
- رأى المراجع فى التقارير المالية .

معايير المراجعة القانونية فى الولايات المتحدة

الخلفية التاريخية :

لقد بدأ الاهتمام بتنظيم عملية المراجعة القانونية فى الولايات المتحدة منذ سنة ١٩١٧ عندما طلبت الهيئة الفدرالية للاشراف على التجارة .

FEDERAL TRADE COMMISSION

من معهد المحاسبة الامريكى اعداد مذكرة تبين كيفية مراجعة حقائق المركز المالى (BALANCE SHEET) وشى من التعديل اصدرت تحت عنوان المحاسبة الموحده (UNIFIED ACCOUNTING) ثم تمت مراجعة المذكرة من قبل لجنة خاصة بالمعهد الامريكى وأعيد اصداره من قبل هيئة الاحتياط الفدرالية وخلال هذه الفترة FEDERAL RESERVE BOARD

من ١٩٣٢ الى ١٩٣٤ كانت هناك اتصالات تتعلق بالمحاسبة والمراجعة بين المعهد الامريكى وبيورصات الاوراق المالية خاصة بورصة نيو يورك ادت الى ان يصدر احد اصدارات هيئة الاشراف على تبادل الاوراق المالية (SEC) مفصلا كيفية مراجعة الحسابات حيث صدر بعنوان "مراجعة حسابات الشركات المساهمة " وقد تمت اعادة اصدار تلك المذكرة عام ١٩٣٦ بعنوان " فحص التقارير المالية عن طريق محاسب قانونى " وبحلول عام ١٩٣٩ تم تشكيل لجنة خاصة بمعهد المحاسبة الامريكى باسم لجنة اجراءات المراجعة لتتولى دراسة واعداد الاصدارات المتعلقة بتنظيم عملية المراجعة القانونية ، وقد استمرت هذه اللجنة حتى عام ١٩٧٢ واصدرت أربعة وخمسين اصدارا تتعلق بالمراجعة . وفى عام ١٩٧٢ وصل المعهد الامريكى الى قناعة باستخدام عبارة معايير المراجعة لتشمل ماله علاقة بأداء المحاسب القانونى لعملية المراجعة فغير اسم لجنة اجراءات المراجعة الى لجنة معايير

AUDITING STANDARD BOARD

وأعيدت دراسة جميع الاصدارات السابقة ليصدر مفهومها مرة اخرى فى شكل الاصدار الاول من معايير المراجعة .

ولأعطاه معايير المراجعة مزيداً من الأهمية شكلت هيئة في المعهد الأمريكي بأسم هيئة معايير المراجعة لتتولى دراسة العمل على إصدار معايير المراجعة ، ولا تزال هذه الهيئة هي المسئولة عن ذلك .

تنقسم معايير المراجعة في الولايات المتحدة الى ثلاثة مجموعات ، مجموعة تتعلق بالمراجع نفسه يطلق عليها المعايير العامة ومجموعة تتعلق بأداء العمل يطلق عليها معايير العمل الثـمـنى ومجموعة تتعلق بتقرير المراجع يطلق عليها معايير التقرير .
وسنستعرض كلا منها في الأجزاء اللاحقة من هذا التقرير :

أولاً المعايير العامة للمراجعة :

١- الأعداد الفنية والعلمى للمراجع :

ينص المعيار الأول من معايير المراجعة على انه يتطلب أن يقوم بالمراجعة من أعداد اعداداً فنياً كافياً ، وذلك يعنى ان يكون على درجة كافية من الأعداد فى مجال المحاسبة والمراجعة والطبع يحصل المراجع على ذلك التأهيل بالتعليم النظامى والممارسة ..

هنا على نص هذا المعيار فأن شروط التأهيل تتطلب ان يتم المراجع دراسته الجامعية وان يكون ضمن منهجه الدراسى ما لا يقل عن أربعة وعشرين وحدة دراسية فى حقول المحاسبة الى جانب عدد من الوحدات الدارسة فى الحقول ذات العلاقة كالإقتصاد والإدارة والسلوك والتحليل الكمى والحاسب الآلى والأنظمة التجارية ولتكتسب المهنة مزيداً من الاحترام ولتجذب عناصر افضل فان الاتجاه السائد فى الولايات المتحدة الآن جعل ما يعادل شهادة الماجستير هو الحد الأدنى للحصول على الترخيص يتم تنفيذ هذا الاتجاه عن طريق الدراسة المتخصصة فى المحاسبة كما هى الحال فى القانون والطب باعتبارها المهنيتين الممكنـ مقارنتهما بمهنة المحاسبة .

والتعليم عملية مستمرة لا تنتهى بالعصول على الترخيص
فيجب ان يكون المراجع دائما على دراية بكل ما يستجد فى
محيط مهنته ، الى جانب ذلك فإنه يجب ان يدرس ويفهم
ويطبق ما يصدر عن الاجهزة المتولية الاشراف على مهنة
المحاسبة والمراجعة من معايير ومحاسبة واجراءات ومعايير
للمراجعة .

ومعنى الولايات تطلب مدة من التدريب كشرط التأهيل
للمراجع وبعضها لا يطلب ذلك ، ولكن للمراجع المبتدىء ان
يتولى عمليات المراجعة ولكن ذلك يجب ان يكون تحت
اشراف شخص ذى خبرة عالية وتجربة طويلة ، ويتفق
المسئولية دائما مسئولية المشرف لا مسئولية المراجع المتدرب .

٢- الاستقلال :

يجب ان يكون المراجع مستقلا استقلالاً فكرياً
فى جميع ما يتعلق بالمراجعة لكي يخرج بتقرير موضوعى
عن وضع المنشأة التى يراجعها فلا بد ان لا تكون له مصلحة
وان لا يصيبه ضرر سبب ما يتوصل اليه من رأى لا من قريب
ولا من بعيد ، وطبعاً لا يعرف الاستقلال الحقيقى الا المراجع
نفسه ، ولكن مما يدل على استقلال المراجع انعدام أى التزام
عليه او مصلحة له لدى عميله أو ادارته او ملاكه ، لذا فإنه
لا يكفى ان يكون المراجع محايداً او مستقلاً بل ان يتجنب
ما قد يحمل العامه على الشك فى حياده .

هذا وقد فصل موضوع حياد واستقلال المراجع فى قانون
سلوك المحاسب القانونى فى الولايات المتحدة والذي سيمر
فى جزء لاحق من هذا التقرير .

ولابعد المراجع من تأثيرات الادارة فأن كثيرا من الشركات
توكل اختياره الى مجلس الادارة او حتى الى جمعيات المساهمين .

٢ - بذل العناية اثناء المراجعة :

يجب ان يبذل المراجع العناية المعقولة اثناء قيامه بعملية
المراجعة واثناء اعداده لتقريره .

عندما يكون عمل المراجع ومن هم تحت اشرافه متمشى مع
معايير العمل الميداني للمراجعة التي سيرد ذكرها في الجزء
اللاحق من هذا التقرير، وعندما يكون تقريره أعد بشكل يتفق
مع معايير اعداد التقرير الواردة في جزء لاحق ايضا فإنه
يعتبر قد بذل العناية المعقولة المشار اليها .

ثانيا : معايير اداء العمل :

تشمل معايير العمل الميداني ثلاثة معايير ، احدها يتعلق
بتخطيط العمل والاشراف عليه والآخر يتعلق بتقييم نظام الضبط
او الرقابة الداخلية ، والثالث يتعلق بالحصول على الأدلة والبراهين
وفيما يلي استعراض لها :-

١- تخطيط العمل والاشراف على الساعدين :

يجب على المراجع التخطيط لعمله ، كما يجب ان كان لديه
مساعدين ان يشرف عليهم الاشراف المناسب . .
تطبيقا لمفهوم هذا المعيار يتم تخطيط العمل والاتصال
بالمراجع السابق والقيام بالمراجعة التحليلية كما سيرد تفصيله
في الجزء التالي :

تخطيط العمل :

يقتضى تخطيط العمل وضع استراتيجية شاملة للأعمال المتوقع

القيام بها ونطاق ما سيقوم به المراجع من فحوص ، ومن ضمن

ما يجب ان يأخذه المراجع بعين الاعتبار ما يلى :-

أ - طبيعة نشاط العمل والمجال الذى يعمل .

ب - السياسات والاجراءات المحاسبية التى يتبعها العميل .

ج - مدى الاعتماد على نظام الضبط الداخلى .

د - مستوى الاهمية الذى يجب أن يحكم عمل المراجع .

هـ - ما يتوقع تعديله من بنود فى التقارير المالية .

و - مدى وجود ما يستدعى تكثيف عملية المراجعة وتوسيع نطاقها

كالاخطار الجسيمة او الحالات الاستثنائية او معاملات مع

اطراف ذات علاقة بالعميل .

ز - طبيعة وفرض التقرير المراد التوصل اليه .

اما ما ينصب عليه الاعداد لتخطيط العمل فهو ما لدى المراجع

من وثائق وسجلات تتعلق بالعمل حيث يناقش ما فى تلك الوثائق

والسجلات مع موظفى العميل ومن أمثله ما تتم مراجعته ومناقشته

ما يلى :-

أ - مراجعة ملف المراسلات ، اوراق عمل السنة الماضية ، الملف

الدائم ، التقارير المالية وتقرير مراجع الحسابات .

ب - مناقشة ما قد يؤثر على عمليات الفحص مع موظفى الشركة الذين

ليس لهم علاقة بالمراجعة .

ج - الاستفسار من اى تطور او تغيير فى محيط عمل عميله محتمل

التأثير على العميل . .

د - قراءة التقارير المالية المعدة لفترات قصيرة خلال السنة موضوع

المراجعة . .

هـ - مناقشة نوع الفحوص التى سيقوم بها ونطاقها وحجمها مع ادارة

العميل ، مجلس الادارة او ما يتبع له من لجان .

- و- دراسة اثر الاصدارات الجديدة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة .
- ز- ترتيب وتهيئة ما يطلب من ادارة العمل من مساعدة فى مجال تهيئة المعلومات للمراجعة .
- ح - تقرير مدى الحاجة الى استشارات خارجية كاستشارات خبراء فى امور فنية والمراجعين الداخليين .
- ط - جدولة اوقات عمل المراجعة .
- ى - جدولة ما يحتاجه العمل من موظفين وما يتطلبه من كل منهم .

يجب على المراجع كتابة برنامج المراجعة بحيث يستخدم ذلك فى اصدار التعليمات لموظفى مكتب المراجعة للقيام بها يجب عليهم القيام به ويجب ان يحتوى ذلك البرنامج تفصيلا لأجراءات المراجعة التى يعتقد المراجع بأنها ضرورية لتحقيق اهداف المراجعة ، وعندما يستجد ما يدعو الى تعديل اجراءات المراجعة فإن المراجع يعدل ما لم ينفذ من برنامج المراجعة حسبما استجد من ظروف .

يجب على المراجع الحصول على درجة من المعرفة بنشاط عمله يمكنه من اداء عمله طبقا للمعايير المراجعة المتفق عليها ، ذلك المستوى من المعرفة يجب ان - يمكن المراجع من فهم الاحداث والاجراءات والممارسات التى قد تؤثر فى رأيه على التقارير المالية ، وشئ من التفصيل فإن تلك المعرفة تمكن المراجع من :

- أ - تحديد ما قد يحتاج الى اهتمام وجهد خاص .
- ب - تقييم الظروف التى تتم فيها معالجة المعلومات المالية معالجة محاسبية .
- ج - تقييم مدى معقولية ما تم اتخاذه بناءا على تصورات مستقبلية كتقييم بضاعة آخر العدة ، نسب الاستهلاك ، احتياطي الديون المشكوك فى تحصيلها ، نسبة الالتزام فى العقود طهلة الاجل . .
- د - تقييم مدى معقولية ما تعده الادارة من تقارير .
- هـ - مدى علاقة المعايير المحاسبية المتبعة ومدى كفاية الافصاح المتبع . .

يجب ان يعرف المراجع كثيرا ما له علاقة بعمله كنوع العمل الذى يقوم ، نوع المنتجات او الخدمات التى يقدمها ، مصادر رأس المال ، الشركات ذات العلاقة والانتاج ، التوزيع وطرق الخصمى كما يجب على المراجع الاحاطة بما بالمحيط الصناعى الذى يعمل فيه العميل ، كالحالة الاقتصادية ، التعليمات والقواعد الحكومية والتغييرات التكنولوجية مما له علاقة بفرصة ، كما يجب ان يكون على دراية بأمور اخرى كالقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة فى تلك الصناعة ، حالات المنافسة والنسب المالية واتجاهاتها .

اتصال المراجع بالمراجع السابق ،

يجب على المراجع قبل قبوله للمهمة المعروضة عليه ان يتصل بالمراجع السابق لمعرفة ما اذا كان هناك ما قد يحول بينه وبين قبول المهمة وبالطبع يبلغ المراجع صيانه بذلك ويطلب موافقته على اجراء الاتصال بالمراجع السابق ، كما يطلب منه تحويل المراجع السابق باعطائه كل ما يطلبه لان المراجع السابق لا يستطيع عمل ذلك بدون اذن العميل واذا رفض العميل ذلك فعلى المراجع تقدير اثر ذلك الرفض على اداة لمهمته .

وعلى المراجع عند الاتصال بالمراجع السابق ان يستفسر عن مواضع محدده وواضحة كراى المراجع السابق فى نزاهة الادارة ، مدى الاتفاق بين المراجع السابق والادارة على تطبيق مبادئ المحاسبة ومعايير اجراءات المراجعة والسبب الذى من اجله حصل تغيير المراجع .

وعلى المراجع السابق الاستجابة لتلك التساؤلات بكل صراحة ووضوح وان يوضحوا ما لديهم من حقائق الا اذا كان هناك قضايا قانونية تحول دون الاستجابة ، وفى مثل هذه الحالة عليه ان يوضح ان الاجابة غير كاملة وعندما تكون الاجابة غير كاملة فأن تقرير اثر ذلك على اداة المراجع الجديد يترك للمراجع نفسه .

عندما يتضح للمراجع تعديل تقارير مالية سبق مراجعتها من قبل مراجع سابق فأن عليه ان يبلغ عميله بذلك ليتم الاتصال بالمراجع السابق ثم يعقد اجتماع بين الاطراف الثلاثة لحل مثل ذلك الاشكال ، وعند رفض العميل لذلك او الوصول الى نتائج لا ترضى المراجع فأن عليه استشارة محاميه فى مثل هذه الظروف .

اجراءات المراجعة التحليلية :-

يقصد بالمراجعة التحليلية فحص ودراسة ومقارنة المعلومات المالية مثل تلك المراجعة التحليلية تساعد المراجع على اداء عمله طبقاً لمعايير العمل الميداني بحيث ان هذه المراجعة قد تظهر الحاجة الى مزيد من الفحوصات والاستقصاءات .

والطبع ليس هناك وقت محدد لمثل تلك المراجعات التحليلية وانما تتم اثناء عملية المراجعة نفسها ، وغالباً ما تتم :

- أ - فى بداية التخطيط لعمليات المراجعة لتقرير طبيعة ومدى وتوقيت عمليات المراجعة ، وتقرير بعض الامور التى تحتاج الى عناية اكبر .
- ب - اثناء عمليات المراجعة نفسها وعند مراجعة كل مفردة من مفردات التقارير المالية .
- ج - عند الانتهاء من عمليات المراجعة لمعرفة مدى التناسق والاتجاه العام لنتائج العمليات .

طبيعة اجراءات المراجعة التحليلية :

تتضمن المراجعة التحليلية ما يلى :-

- أ - مقارنة المعلومات المالية بمعلومات مالية لفترات سابقة .
- ب - مقارنة المعلومات المالية بمعلومات مالية اعدت على اساس تقديرنا .
- ج - دراسة العلاقة بين البيانات المالية التى استخدمت فى التنبؤ بوضع معين .
- د - مقارنة المعلومات المالية للعميل بالمعلومات المالية لوحدات مماثلة داخل الصناعة نفسها .

هـ - دراسة العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية .

وعلى المراجع اخذ العوامل الآتية بعين الاعتبار عند عمل مثل تلك المراجعة التحليلية :-

- أ - طبيعة المنشأة .
 - ب - نطاق العمل المطلوب من المراجع .
 - ج - مدى توفر المعلومات المالية التي اعدت بموجبها التقارير المالية .
 - د - مدى تواتر المعلومات غير المالية التي لها اثر بالمعلومات المالية المبنية عليها التقارير المالية .
 - هـ - مدى الاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية المتوفرة .
 - و - مدى توفر المعلومات المالية عن الصناعة التي تعمل في نطاقها المنشأة ومدى قابليتها للمطابقة .
- وعلى المراجع ان يستقصى اسباب المفارقات او الانحرافات غير المتوقعة ، واستقصاء اسباب غياب انحرافات متوقعة لم تحصل ، وعليه عند ذلك اعتبار ما يلي :-
- أ - اهداف المراجعة التحليلية .
 - ب - طبيعة الموضوع او المفردة المراد استقصاؤها .
 - ج - مدى معرفة المراجع بمعطيات الشركة .
 - د - نتائج اجراءات المراجعة الأخرى .

٢ - دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلى :

يجب دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلى لمعرفة مدى الاعتماد عليه ، ومن ثم تقرير مدى المراجعة الواجب القيام بها .

تنقسم نظم الضبط الداخلى الى قسمين نظام ضبط داخلى معاسى ونظام ضبط داخلى ادارى ، وما يعنينا هنا هو نظام الضبط الداخلى المعاسى الممكن وصفه بما يلى :-

نظم الضبط الداخلى المحاسبى هو خطة الهيكل الادارى والطرق والاجراءات الاخرى المتعلقة بصورة مباشرة بحماية ممتلكات المنشأة وزيادة الثقة فى السجلات المالية وشمل ذلك عادة السلطات والصلاحيات ، فصل عمليات التقييد والتسجيل وكتابة التقارير عن عمليات المباشرة الفعلية . لممتلكات المنشأة .
ويتم تقييم الضبط على مرحلتين :-

أ - معرفة وفهم الطرق والاجراءات المتبعة -
بد التأكد من ان تلك الاجراءات تطبق وتطبق كما خطط لها .

اخبار العميل بأى ضعف فى نظام الضبط الداخلى :-

يجب على المراجع اعلام كبار موظفى العميل او مجلس الادارة او لجنة العلاقة مع المراجع التابعة لمجلس الادارة عن كل نقص فى نظام الضبط الداخلى يتم ذلك اما بعد المراجعة الجزئية اذا لاحظ مثل ذلك او بعد المراجعة النهائية ولكن فى اقرب فرصة . .
عندما يكون النقص فى نظام الضبط الداخلى مضرا لدرجة تؤثر على نتائج عمل المراجع وعندما لا تتمكن الادارة من تصحيح الخطأ فعلى المراجع ذلك تذهيل الضعف فى تقريره .
مسئوليات المراجع عند اكتشاف الأخطاء والتجاوزات :-

يجر الحديث عن نظام الضبط الداخلى الى البحث فى مسئولية المراجع عند اكتشاف الأخطاء والتجاوزات .
يقصد بالأخطاء هنا الاغلاط غير المقصود فى التقارير المالية وكذلك الاغلاط غير المقصود فى السجلات والمعلومات المحاسبية التى بنيت عليها التقارير المالية ، وكذلك الأخطاء فى تطبيق مبادئ المحاسبة . .

اما التجاوزات فيقتصد بها هنا محاولة
اظهار التقارير بمظهر يختلف عن الواقع ، ولكن ان يحصل ذلك باظهار
بعض الامور على غير حقيقتها كتجاهل بعض الاحداث او الاجراءات
وتزييف بعض الوثائق ، التعديل في السجلات ، اهمال بعض المعلومات
بدون تسجيل وتطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة غير صحيحة
بخدمة لمصلحة الادارة ، الموظفين ، او طرف ثالث .

حيث ان مهمة المراجع هي الشهادة بصدق التقارير المالية
ولصدق لا يحصل الا بخلو التقارير المالية من الاخطاء الجسيمة ، لذا
فانه على المراجع عندما يخطط برنامج مراجعته ان يأخذ بعين الاعتبار
معاولة اكتشاف الاخطاء الجسيمة ، وعندما يكتب تقريره يشهد فيه
بصدق التقارير المالية ويظهر ما يثبت عدم ذلك ومشكل ملفت للنظر
فان المراجع مسئول عن ذلك وما يشير الى احتمال وجود اخطاء او
تجاوزات متعددة ما يلي :-

- أ - الفرق في السجلات المحاسبية بين حسابات المراقبة ومجموع الحسابات
الفردية .
 - ب - الفرق بين ما يرد في خطابات التثبيت وسجلات العمل .
 - ج - نقص عدد المستجيبين لخطابات التثبيت نقضا ملحوظا .
 - د - وجود اجراءات غير موثقة .
 - هـ - اجراءات جعلت خلافا للصلاحيات المعطاة لاصحاب الصلاحيات واجراءات
غير عادية حصلت اخر السنة المالية .
- وعلى المراجع ان يأخذ بعين الاعتبار امكانية تصرف الادارة تصرفا
غير امين او بعبارة اخرى اتصاف الادارة بعدم الامانة ، والطبع
قد تملى الظروف على المراجع ما يزيد او يحفظ احتمال حصول ذلك
فمثلا :-

عندما يجد المراجع ما يشير الى حصول اخذات فعلية مناقشة ذلك مع
الادارة على ان يعرف ذلك اعلى من المسئول عن العمليات الموجودة
الخطأ بها وعندما لا يتم تصحيح الوضع بما يرضى المراجع فعليه ابلاغ
الادارة وفي حالة التصحيح عليه ابلاغ معامى العمل ومناقشته الاثر

الذى يمكن ان يحدته ذلك الخطأ .

وعندما يستمر وجود الخطأ او التجاوزات فقد يقيد المراجع تقريره وقد يمتنع عن ابداء الرأى ، وقد ينسحب من العملية موضحا اسباب ذلك فى خطاب لمجلس الادارة وعليه فى كل حالة استشارة مراجعه القانونى .

تصرف العميل غير الشرعى (القانونى) :-

لا تعنى مراجعة التقارير المالية طبقا لمعايير المراجعة المتفق عليها خلو تصرفات العميل المبنية عليها تلك التقارير من تصرفات غير شرعية ، لان تحديد مدى شرعية تصرف معين خارج عن مقدرة المراجع وعن حدود مسؤولياته .

ولكن يجب على المراجع اثناء اعداده لبرنامج المراجعة ان يأخذ بعين الاعتبار امكانية حصول تصرف غير شرعى يؤثر على التقارير المالية ، وعليه ان لا ينسى ذلك اثناء اجرائه لعمليات المراجعة واذا وجد ما يدل على انه تصرف غير قانونى فعليه مناقشة مع ادارة العميل ، كما يجب عليه ان يتخذ اى تصرف آخر يرى ضرورة طبقا لما تقضى به الظروف .

وعلى المراجع ان يكون ملما بالقوانين لتطبيقها اثر على التقارير المالية لعميله كقوانين الضرائب مثلا كما عليه التأكد من عدم وجود قضايا قانونية معلقة ، وان كانت هناك فعليه التأكد من انها اخذت فى الاعتبار عند اعداد التقارير المالية ايضا عليه ان يطلب من الادارة ضمن خطابات التثليل التأكد من ان الادارة لم تتخذ اى تصرف غير قانونى يؤثر على التقارير المالية .

تقدير أهمية التصرف غير الشرعى :-

على المراجع ان يقدر أهمية التصرف غير الشرعى فى ضوء ما قد يرتبه من مبالغ على المنشأة فى شكل غرامات ، تعويضات ، او اضرار .

وعندما يتأكد المراجع من وجود التصرف غير القانوني فعليه مناقشة ذلك مع العميل وبالتحديد مع من يملك حق التصرف في اتخاذ ما يلي :-

- أ - معالجة المشكلة .
- ب - تعديل بعض مفردات التقارير المالية او الافصاح عن اثر تلك التصرفات عليها .
- ج - ما يلزم اتخاذه من تصرف آخر كشرح للحالة في وثائق مستقلة .

تأثير التصرف غير الشرعي على تقرير المراجع :-

طبقا لمقتضيات الحال فقد يهودى مثل ذلك التصرف الى ان يقيّد المراجع تقريره او يعطى رأيا يقضى بعدم تمثيل التقارير المالية للمركز العالي ولنتيجة العمليات وقد يمتنع عن ابداء الرأي ، واذا رفض العميل قبول مثل ذلك التصرف المبني على شرح واضح للسبب فعلى المراجع الانسحاب من العملية ، وعليه كتابة طلب الانسحاب والتعديل لمجلس الادارة ، وفي مثل هذه الحالة عليه استشارة مرجعه القانوني . ليس على المراجع ابلاغ اى جهة اخرى غير العميل ومنسوبيه عما يتعلق بالتصرف غير الشرعي وانما تقع مسؤولية التبليغ على الادارة ، ولكن اذا اقتضى الامر ان ينسحب المراجع من العملية نهائيا او ان يقطع صلاته بالعمل فعليه استشارة مراجعه القانونية فيما يجب اتخاذه .

٣- ما يبنى عليه الرأى من براهين وادلة :-

يجب الحصول على ادلة كافية او مقنعة من خلال الملاحظات والاستفسارات والمصادقات لتكوين اساسا يبنى عليه رأى المراجع في التقارير المالية موضوع المراجعة .

يقصد بالأدلة البيانات المحاسبية وما يتعلق بها من معلومات تحت يد المراجع فاليوميات ودفاتر الاستاذ بأنواعها والوثائق المحاسبية والجداول وقوائم التسميات بأنواعها كلها تمثل دلائل لتكوين اساس الرأي على التقارير المالية .

اما المعلومات الاخرى ذات العلاقة فتشمل الشيكات ، الفواتير والعقود ، ماخذ اجتماعات مجلس الادارة ، خطابات التثبيت ، خطابات التمثيل بأنواعها ، وما يحصل عليه المراجع عن طريق الاستفسار والفحص او أى وسيلة اخرى .

وتأتى قناعة ما يستدل به من كونه صحيحا وذا علاقة بالموضوع وفيما يلى بعض الايضاحات حول كون الدليل مقنعا . :-

- أ - عند الحصول على دليل من مصدر مستقل فإنه اقوى واجدر بالاعتماد عليه من دليل من داخل المنشأة .
- ب - المعلومات المحاسبية المستقاة من نظام محاسبى يتصف بتحقيق نظم الضبط الداخلى فإنه يمكن الاعتماد عليها اكثر من معلومات محاسبية من نظام محاسبى لا يتصف بذلك . .
- ج - ما يحصل عليه المراجع بنفسه مباشرة عن طريق الفحص والاستقصاء والتحليل ادعى للاعتماد مما يحصل عليه عن طريق غير مباشر .
- اما كفاية الدليل فإن ذلك يعتمد على الحالة وعلى تقدير المراجع .
- وتفصل معايير المراجعة فى الولايات المتحدة الادلة المتعلقة بمفردات التقارير المالية ، فهناك وسائل مختلفة للتثبت من :-
- أرصدة المدينين .
- المخزون السلعى آخر المدة . .
- الاستثمارات قصيرة وطويلة المدى .
- الاصول الثابتة .
- الاصول الملموسة .
- الدائنين قصيرى وطويلى المدى . .
- أرصدة حسابات حقوق أصحاب المنشأة

وتختلف الأدلة من ما هو في سجلات المنشأة الى استخدام
خطابات التمثيل وخطابات التثبيت الى الاستعانة بخبرة
متخصصه ، وفيما يلي استعراض لخطابات التمثيل كوسيلة
من وسائل التثبيت في المراجعة :-

خطابات التمثيل :

غالبا ما يطلب المراجع من عميله ايضاح او مكتوباً
وقد يتم الايضاح شفاهيا ثم يتبع بخطاب يؤكد ما تم ايضاحه
شفهيا وقد يطبق المراجع اجراءات المراجعة ولا يظهر ما يدعو
الى الاستفسار الا ان هناك امور مستقبلية لا تظهرها السجلات
وسيلة معرفتها هي خطابات التمثيل ، لذا فان خطابات التمثيل
ليست بدلا لاجراءات المراجعة وانما هي مكملتها .

المواضيع التي يطلب لها خطابات تمثيل :-

- تختلف الحالات التي يطلب لها خطابات تمثيل من حالة
لاخرى الا انه في الغالب يطلب خطابات تمثيل للاحوال الآتية :-
- أ- اعتراف الادارة بمسئولياتها عن اعداد التقارير المالية
بطريقة تظهر المركز المالي للمنشأة بعدالة كما تظهر نتيجة
عمليات المنشأة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- ب- توفر السجلات المحاسبية والمالية وما يتعلق بها من بيانات .
- ج- توفر امكانية الاطلاع على معاصر اجتماعات المساهمين - مجلس
الادارة ولجان مجلس الادارة .
- د - عدم وجود اخطار في التقارير المالية ، وعدم وجود اجراءات
لم تسجل .
- هـ - ايضاح المعاملات التبادلية بين المنشأة والمنشآت التابعة
وايضاح المعلومات المتعلقة بالدائنين والمدينين .
- و- الاخلال بحقوق قد يؤثر على التقارير المالية .

- ز - ما يتعلق بأحداث حصلت بعد تاريخ التقارير المالية .
- ح - امور غير عادية تتعلق بالادارة او الموظفين .
- ط - اتصالات او مراسلات من جهة رسمية تتعلق بعدم اتباع الاجراءات المطلوبة لاعداد التقارير المالية .
- ي - أى خطـوة قد تؤثر على قيمة او ترتيب الاصول او المطلوبات . .
- ل - ايضاح ما اذا كانت هناك تعويضات تمت الدفع او اى قيود على النقدية أو تسهيلات لاصحاب الديون وما يتعلق بذلك .
- م - تخفيض بعض بضاعة آخر المدة الى اقل ما يمكن تحقيقه عند البيع .
- ن - الخسائر نتيجة للالتزامات بالبيع .
- س - ملكية الاصول رهنها او العجز عليها .
- ع - الاتفاق لشراء اصول سبق ان باعها المنشأة .
- ف - خسائر نتيجة للالتزامات شراء اكثر المتطلبات العادية للمخزون السعلى او باعها اعلى من السوق .
- ص - خرق او احتمال خرق قوانين او قواعد يـؤدى الى التأثير على التقارير المالية او يستدعى الاشارة الى ذلك الخرق قد يرتب التزامات على المنشأة .
- ش - أى مطلوبات او التزامات ارباح او خسائر قد تحصل للمنشأة مستقبلا .
- خ - أى ادعاءات غير مؤكدة ولكن المعامى يرى احتمال تأكيدها .
- ق - الاتفاق على منح خيار شراء اسهم رأس المال ، الضمانات تحويل السندات الى اسهم او اى التزامات اخرى .
- وفى كل الاحوال فان طلب خطاب التمثيل يعتمد على الاهمية النسبية للموضوع ولكن تلك الاهمية يجب ان يفهمها او يقدرها كل من المراجع والادارة .

عندما تكون التقارير المالية تقارير مجمعة فيجب على المراجع ان يتأكد من أن خطابات التمثيل تعالج أموراً تتعلق بالمجموعة او تتعلق بوحدة مستقلة .

تعتبر خطابات التمثيل للمراجع ———— ، وتؤرخ بتاريخ ———— التقارير المالية وتوقع من مسئول يجزم المراجع بمعرفته الكاملة بالموضوع المكتوب خطاب التمثيل من اجله وعادة ما يكون ذلك المدير العام او المدير المالي .

وقد يحتاج المراجع الى خطابات تمثيل من غير كبار مسئولى الادارة وذلك عندما يكون الامر متعلقاً بشخص معين فعلاً عندما يريد التأكد من كمال معاضر المساهمين ومجلس الادارة فإنه يطلب خطاب تمثيل من المسئول عن ذلك ، وعندما يراجع شركة تابعة وحدها فإنه قد يطلب خطاب تمثيل من الشركة الام عن نيتهما تجاه الاستثمار فى الشركة التابعة .

رفض الادارة تقديم خطابات التمثيل :

بعد رفض الادارة تقديم خطابات التمثيل من القيود التى قد تمنع المراجع من اصدار رأى غير مقيد لان ذلك قد يهيق من نطاق امكانيات الثبوت ، كما ان ذلك يعتبر مؤشراً لعدم الاعتماد كلية على المصادر الاخرى .

وحتى ولو حصل المراجع على خطابات تمثيل ولكنه لم يتمكن من عمل الاجراءات الاخرى التى يراها ضرورية فإن خطابات التمثيل وحدها لا تكفى لاصدار رأى غير مقيد بل يمكن للمراجع فى هذه الحالة ان يفهم رأيه او حتى ينتهى بتقريره بدون رأى .

اما خطابات الثبوت فهى خطابات ترسل للمدينين والدائنين ولمن لديهم اموال للمنشأة للتأكد من ان أرصدة تلك الحسابات كما تظهر لديهم تتفق مع ما هو مدون بسجلات المنشأة .

استعانة المراجع بخبرة متخصصة :

قد يستعين المراجع بخبرة متخصصة ، وتقدير مدى احتياج المراجع لخبرة متخصصة يعتمد عليه ولكن فى ما يلى بعض الأمثلة للحالات التى قد يحتاج المراجع فيها الى الاستعانة بخبرة متخصصة .

أ- التقييم (كتقييم اللوحات الفنية أو عطورات خاصة أو أوراق مالية مقيدة الحركة)

- ب- تحديد الكمية (كما هو الحال فى حقول البترول ، مناجم المعادن أو ما هو مخزون فى شكل اكوام فوق الارض) .
- ج- تحديد المباني التى لا يمكن الوصول اليها الا عن طريق طرق خاصة .
- د- تفسير بعض المطلوبات الفنية أو القواعد والانظمة واللوائح ومعرفه اثرها .

اختيار الخبرة المتخصصة :-

يبنى اختيار الخبرة المتخصصة على عوامل منها :

أ- الشهادات المهنية أو اية وسيلة تثبت تأهيل الخبير .

ب- سمعة الخبير فى محيطه .

ج- علاقة الخبير بالغميل .

ويجب أن يكون معلوما للجميع المراجع ، العميل والخبير نوع العمل

المطلوب منه ويحسن أن يشمل ذلك الفهم ما يلى :

- أ- اهداف ونطاق العمل الذى سيقوم به الخبير .
- ب- العلاقة التى قد يربتها العمل بين العميل والخبير .
- ج- طرق العمل المتبعة .
- د- مقارنه هذه الطرق بالطرق المتبعة فى الفترة السابقة .
- هـ- فهم الخبير لما سيرتبه عمله من اجراء يتخذها المراجع حيال التقارير الماليه
- و- شكل ومحتوى التقرير الذى يجب ان يعده الخبير المراجع .

ذكر الخبير في تقرير المراجع :

عندما يصل المراجع الى قناعة تجعله يعطى رأيا غير مقيد في التقارير المالية فلا دامى لذكر عمل الخبير اما ان لم يقتنع المراجع بعمل الخبير مما يدعوه الى تفيد تقريره أو يمنع عن اعطاء الرأى فليوضح اسباب ذلك ذاكرا ما يتعلق بالاستعانة بالخبرة المتخصصة . .

ثالثا معايير تقرير المراجع القانونى :

يجب ان يشتمل رأى المراجع القانونى فى الولايات المتحدة على اربعة عناصر رئيسية هى ما تعرف بمعايير تقرير المراجع فيجب ان يبين التقرير ما اذا كانت التقارير المالية أعدت وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها ، ويجب ان يبين مدى ثبات تطبيق تلك المبادئ او المعايير من سنة لأخرى كما يجب ان يبين التقرير مدى الافصاح والاعلام الذى تتصف به التقارير المالية وما يتبعها من تذييلات وجداول وملحوظات واخيرا فانه يجب ان يشتمل تقرير المراجع على رأيه فى التقارير المالية موضوع المراجعة .

هذا وسنستعرض فى الجزء اللاحق من هذا التقرير تلك المعايير .

١- الاعداد وفقا لمبادئ محاسبة متعارف عليها :
يجب أن يوضح المراجع فى تقريره ما اذا كانت التقارير المالية تظهر طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . +

وعبارة " مبادئ " المحاسبة المتعارف عليها " اصطلاح محاسبي يشمل الاعراف والقواعد والاجراءات المعتبرة ضرورية لتنفيذ عمل محاسبي تنفيذاً مقبولا في وقت معين ، لا تتضمن فقط الخطوط العرفية وانما تفصيلات التطبيق ، تلك الاعراف والقواعد والاجراءات تهى " معيارا يمكن المراجع من قياس اعداد التقارير المالية . .

وشهادة المراجع بعدالة تمثيل التقارير المالية للمركز المالي ونتيجة العمليات المتغيرة في المركز المالي طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يجب ان يبنى على .

- أ - ان المبادئ المحاسبة المطبقة مبادئ متعارف عليها .
- ب - ان المبادئ المحاسبة المطبقة تناسب المجال المطبقة فيه .
- ج - ان التقارير المالية وما يتبعها من ايضاحات معلومات واضحة اعلامية ممكنة الفهم والتفسير .
- د - ان التقارير المالية وما تحويه من معلومات أعدت بشكل معقول فهي ليست مفصلة جدا ولا مقتضبه جدا .
- هـ - ان التقارير المالية تعكس الاخذات والاجراءات بشكل يظهر المركز المالي ، نتيجة العمليات ، التغير في المركز المالي ضمن حدود معقولة .

طبعا معايير المحاسبة معايير موضوعة يتفق المراجعون على وجودها ، ولكن اختيار المبدأ والمعيار المناسب يتطلب رأى المراجع ، كما انه ليست هناك مبادئ محصورة ومحددة ، وانما لوائح اداء العمل المهني تازم المراجع بالالتزام باصدارات هيئة معايير المحاسبة المالية ، وهيئة مبادئ المحاسبة ونشأت معهد المحاسبة الامريكى .

وفى حالة عدم وجود اصدارات من تلك الجهات تتعلق بالموضوع فعلى المراجع البحث فى مصادر اخرى كتفسيرات المعهد الامريكى ارشادات المراجعة والصناعية التى يعدها المعهد الامريكى ومبادئ المحاسبة الصناعية ،

وطبقا للظروف فقد يستخدم المراجع تقارير هيئة مبادئ المحاسبة
تقارير هيئة معايير المحاسبة العالية ، اصدارات الى جمعيات
اخرى ، لوائح اى جهات حكومية وكتب المحاسبة والمقالات المنشورة
حول الموضوع ، ويجب على المراجع ان لا يغفل المبادئ التى
اصبحت مقبولة ومتعارف عليها دون ان تعتمد على اصدار من جهة
ما .

يجب على المراجع الاعلام بالمبادئ التى يمكن تطبيقها على
حالة واحدة واثار ذلك التطبيق .
كما يجب على المراجع معرفة ان هناك مبادئ محددة الاستعمال
ولكنها لا تزال مبادئ متعارف عليها .

اذا كان هناك اكثر من مبدأ او معيار محاسبى لمعالجة
موضوع معين فإنه فى العادة تحدد الجهة المصدرة عوامل الاختيار
ولكن عند غياب ذلك التحديد فإن الاختيار يترك للمراجع
باعتبار ان منها يعتبر مبدأ متعارف عليه فى تلك الحالة الا انه
يجب ان لا يغيب عن المراجع ان اختيار احد المعايير او الدائل
المتاحة قد يهودى فى بعض الاحوال غير العادية جدا جعل
التقارير العالية تقارير مضللة .

٢- مدى الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة بين الفترة الحالية والفترة
السابقة .

يجب ان يظهر التقرير ما اذا كانت مبادئ المحاسبة المشار
اليها قد طبقت خلال هذه الفترة المحاسبية بنفس الطريقة
التى طبقت بها فى الفترة المحاسبية السابقة .
وقد لخصت معايير المراجعة فى الولايات المتحدة اهداف
الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة فيما يلى :-

أ - التأكد من امكانية مقارنة التقارير المالية لهذه الفترة مع التقارير المالية للفترة السابقة .

ب - عند ظهور دواعى التغيير فيجب الايضاح عن ذلك كما ان الثبات خلال الفترة الواحدة امر ضرورى جدا . هذا وقد تتأثر امكانية المقارنة بسبب ما يلى :-

- أ - التغيير فى السياسات المحاسبية .
 - ب - خطأ فى التقارير المالية المصدرة سابقا .
 - ج - التغيير فى التصنيف .
 - د - حصول احداث مهمة تختلف عما حصل فى الفترة السابقة .
- ويقصد بالتغير فى سياسات المحاسبة ما يلى :

- ١ - التغيير فى معايير ومبادئ المحاسبة
- ٢ - التغيير فى التقدير المحاسبى .
- ٣ - التغير فى الوحدة موضوع المحاسبة .

يستدعى التغير فى المبادئ المحاسبة المتعارف عليها الاعتراف به فى تقرير المراجع عند الكلام عن اثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ان كان لذلك التغير اثر ملحوظ على التقارير المالية ، اما العوامل الاخرى التى تؤثر على مقارنة التقارير المالية فيكفى الافصاح عنها فقط دون ذكرها فى تقرير المراجع . وقد اوضحت معايير المراجعة ان التغيرات المؤثرة على الثبات هى :-

- (١) التغيير فى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- (٢) التغيير فى الوحدة موضوع المراجعة .

أما ما يتعلق ب : -

- ١ - التغير فى التقدير .
- ٢ - التغير بسبب تصحيح الاخطاء
- ٣ - التغير فى التصنيف .
- ٤ - التغير فى شكل القوائم المالية .
- ٥ - حصول احداث جديدة أدت الى تطبيق مبادئ لم تطبق من قبل ، فأنها لا تؤثر على معيار الثبات ولا يلزم ذكرها فى تقرير المراجع .

٣- مدى كفاية الافصاح والاعلام فى التقارير المالية .

يجب ان يأخذ المراجع فى اعتباره مدى كفاية واعلامية ما تحويه التقارير المالية من معلومات وان لم يكن هذا ما تتصف به التقارير المالية فيجب عليه الاشارة الى ذلك فى تقريره .

عدالة او معقولة اعداد التقارير المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضى الايضاح الكافى لكل الامور المهمة تلك الامور تتعلق بأشكال ، الترتيب ، محتوى التقارير المالية بما فى ذلك الايضاحات للتقارير المالية ، المصطلحات المستعملة مستوى التفصيل ، ترتيب مفردات التقارير المالية . الاسس التى بنى عليها ظهور المفردات فى التقارير المالية كالمخزون السلعى الاصول الثابتة ، الاصول المرهونة ، توزيعات الارباح المجتمعة القيود على التوزيعات ، الالتزامات غير المؤكدة ، وجود شركات تابعة او جهات ذات تأثير متبادل وحجم وطبيعة المعاملات التى تمت مع تلك الاطراف .

يجب ان لا يختلط الافصاح الكافى مع الاطناب او الاسهاب فتقدير كفاية الافصاح متروك لتقدير المراجع ، واذا لم تتضمن التقارير المالية وما يتبعها من ايضاحات افصاحا كاف لما تحويه او ما يؤثر عليها من معلومات فعلى المراجع ان يقيده رأيه او ان يعطى رأيا بعدم تمثيل التقارير المالية تمثيلا عادلا لما يطلب ان تمثله .

يقصد بالادلة البيانات المحاسبية وما يتعلق بها من معلومات تحت يد المراجع فاليوميات ودفاتر الاستاذ بأنواعها والوثائق المحاسبية والجداول وقوائم التسويات بأنواعها كلها تمثل دلائل لتكوين اساس الرأى على التقارير المالية .

اما المعلومات الاخرى ذات العلاقة فتشمل الشيكات ، الفواتير والعقود ، ماخذ اجتماعات مجلس الادارة ، خطابات التثبيت ، خطابات التمثيل بأنواعها ، وما يحصل عليه المراجع عن طريق الاستفسار والفحص او أى وسيلة اخرى .

وتأتى قناعة ما يستدل به من كونه صحيحا وذا علاقة بالموضوع وفيما يلى بعض الايضاحات حول كون الدليل مقنعا . :-

- أ - عند الحصول على دليل من مصدر مستقل فإنه اقوى واجدر بالاعتماد عليه من دليل من داخل المنشأة .
- ب - المعلومات المحاسبية المستقاة من نظام محاسبى يتصف بتحقيق نظم الضبط الداخلى فإنه يمكن الاعتماد عليها اكثر من معلومات محاسبية من نظام محاسبى لا يتصف بذلك . .
- ج - ما يحصل عليه المراجع بنفسه مباشرة عن طريق الفحص والاستقصاء والتحليل ادعى للاعتماد مما يحصل عليه عن طريق غير مباشر .
- اما كفاية الدليل فإن ذلك يعتمد على الحالة وعلى تقدير المراجع .
- وتفصل معايير المراجعة فى الولايات المتحدة الادلة المتعلقة بعفردات التقارير المالية ، فهناك وسائل مختلفة للتثبت من :-

- أرصدة المدينين .
- المخزون السلمى آخر المدة . .
- الاستثمارات قصيرة وطويلة المدى .
- الاصول الثابتة .
- الاصول الملموسة .
- الدائنين قصيرى وطويلى المدى . .
- أرصدة حسابات حقوق أصحاب المنشأة

وتختلف الأدلة من ما هو في سجلات المنشأة الى استخدام
خطابات التمثيل وخطابات التثبيت الى الاستعانة بخبرة
متخصصة ، وفيما يلي استعراض لخطابات التمثيل كوسيلة
من وسائل التثبيت في المراجعة :-

خطابات التمثيل :

غالبا ما يطلب المراجع من عميله ايضاح او مكتوبا
وقد يتم الايضاح شفاهيا ثم يتبع بخطاب يؤكّد ما تم ايضاحه
شفاهيا وقد يطبق المراجع اجراءات المراجعة ولا يظهر ما يدعو
الى الاستفسار الا ان هناك امور مستقبلية لا تظهرها السجلات
ووسيلة معرفتها هي خطابات التمثيل ، لذا فان خطابات التمثيل
ليست بدلا لاجراءات المراجعة وانما هي مكملتها .

المواضيع التي يطلب لها خطابات تمثيل :-

- تختلف الحالات التي يطلب لها خطابات تمثيل من حالة
لاخرى الا انه في الغالب يطلب خطابات تمثيل للاحوال الآتية :-
- أ- اعتراف الادارة بمسئولياتها عن اعداد التقارير المالية
بطريقة تظهر المركز المالي للمنشأة بعدالة كما تظهر نتيجة
عمليات المنشأة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- ب- توفر السجلات المحاسبية والمالية وما يتعلق بها من بيانات .
- ج- توفر امكانية الاطلاع على معاصر اجتماعات المساهمين - مجلس
الادارة ولجان مجلس الادارة .
- د - عدم وجود اخطار في التقارير المالية ، وعدم وجود اجراءات
لم تسجل .
- هـ- ايضاح المعاملات التبادلية بين المنشأة والمنشآت التابعة
وايضاح المعلومات المتعلقة بالدافنين والمدينين .
- و- الاخلال بعقود قد يؤثر على التقارير المالية .

- ز - ما يتعلق بأحداث حصلت بعد تاريخ التقارير المالية .
- ح - أمور غير عادية تتعلق بالادارة او الموظفين .
- ط - اتصالات او مراسلات من جهة رسمية تتعلق بعدم اتباع الاجراءات المطلوبة لاعداد التقارير المالية .
- ي - أى خطأ قد تؤثر على قيمة او ترتيب الاصول او المطلوبات . .
- ل - ايضاح ما اذا كانت هناك تعويضات تحت الدفع او اى قيود على النقدية أو تسهيلات لاصحاب الديون وما يتعلق بذلك .
- م - تخفيض بعض بضاعة آخر المدة الى أقل ما يمكن تحقيقه عند البيع .
- ن - الخسائر نتيجة للالتزامات بالبيع .
- س - ملكية الاصول رهنها او العجز عليها .
- ع - الاتفاق لشراء اصول سبق ان باعها المنشأة .
- ف - خسائر نتيجة للالتزامات شراء اكثر المتطلبات العادية للمخزون السعلى او باختيار اعلى من السوق .
- ص - خرق او احتمال خرق قوانين او قواعد يودى الى التأثير على التقارير المالية او يستدعى الاشارة الى ذلك الخرق قد يترتب التزامات على المنشأة .
- ش - أى مطلوبات او التزامات وارباح او خسائر قد تحصل للمنشأة مستقبلا .
- خ - أى ادعاءات غير مؤكدة ولكن المعامى يرى احتمال تأكيدها .
- ق - الاتفاق على منح خيار شراء اسهم رأس المال ، الضمانات تحويل السندات الى اسهم او اى التزامات اخرى .
- وفى كل الاحوال فان طلب خطاب التمثيل يعتمد على الاهمية النسبية للموضوع ولكن تلك الاهمية يجب ان يفهمها او يقدرها كل من المراجع والادارة .

عندما تكون التقارير المالية تقارير مجمعة فيجب على المراجع ان يتأكد من أن خطابات التمثيل تعالج أمور تتعلق بالمجموعة او تتعلق بوحدة مستقلة .

تعنون خطابات التمثيل للمراجع ، وتؤرخ بتاريخ التقارير المالية وتوقع من مسئول يجزم المراجع بمعرفته الكاملة بالموضوع المكتوب خطاب التمثيل من اجله وعادة ما يكون ذلك ان مدير العام او المدير المالي .

وقد يحتاج المراجع الى خطابات تمثيل من غير كبار مسئولى الادارة وذلك عندما يكون الامر متعلقا بشخص معين فمثلا عندما يريد التأكد من كمال معاضر المساهمين ومجلس الادارة فإنه يطلب خطاب تمثيل من المسئول عن ذلك ، وعندما يراجع شركة تابعة وحدها فإنه قد يطلب خطاب تمثيل من الشركة الام عن نيتهما تجاه الاستثمار فى الشركة التابعة .

رفض الادارة تقديم خطابات التمثيل :

بعد رفض الادارة تقديم خطابات التمثيل من القيود التى قد تمنع المراجع من اصدار رأى غير مقيد لان ذلك قد يضيق من نطاق امكانيات الثبوت ، كما ان ذلك يعتبر مؤشرا لعدم الاعتماد كلية على المصادر الاخرى .

وحتى ولو حصل المراجع على خطابات تمثيل ولكنه لم يتمكن من عمل الاجراءات الاخرى التى يراها ضرورية فإن خطابات التمثيل وحدها لا تكفى لأصدار رأى غير مقيد بل يمكن للمراجع فى هذه الحالة ان يفيد رأيه او حتى ينتهى بتقريره بدون رأى .

اما خطابات الثبوت فهى خطابات ترسل للمدينين والدائنين ولعن لديهم اموال للمنشأة للتأكد من ان أرصدة تلك الحسابات كما تظهر لديهم تتفق مع ما هو مدون بسجلات المنشأة .

استعانة المراجع بخبرة متخصصة :

قد يستعين المراجع بخبرة متخصصة ، وتقرير مدى احتياج المراجع لخبرة متخصصة يعتمد عليه ولكن فى ما يلى بعض الامثلة للحالات التى قد يحتاج المراجع فيها الى الاستعانة بخبرة متخصصة .

أ- التقييم (كقيم اللوحات الفنية أو عطورات خاصة أو أوراق مالية مفيدة الحركة)

ب- تحديد الكمية (كما هو الحال فى حقول البترول ، مناجم المعادن أو ما هو مخزون فى شكل اكوام فوق الارض) .

ج- تحديد المباني التى لا يمكن الوصول اليها الا عن طريق طرق خاصة .

د- تفسير بعض المطلوبات الفنية أو القواعد والانظمة واللوائح ومعرفة اثرها .

اختيار الخبرة المتخصصة :-

يعبنى اختيار الخبرة المتخصصة على عوامل منها :

أ- الشهادات المهنية أو اية وسيلة تثبت تأهيل الخبير .

ب- سمعة الخبير فى محيطه .

ج- علاقة الخبير بالغميل .

ويجب أن يكون معلوما للجميع المراجع ، العميل والخبير نوع العمل

المطلوب منه وحسن أن يشمل ذلك الفهم ما يلى :

أ- اهداف ونطاق العمل الذى سيقوم به الخبير .

ب- العلاقة التى قد يربتها العمل بين العميل والخبير .

ج- طرق العمل المتبعة .

د- مقارنه هذه الطرق بالطرق المتبعة فى الفترة السابقة .

هـ- فهم الخبير لما سيرتبه عمله من اجراء يتخذه المراجع حيال التقارير المالية

و- شكل ومحتوى التقرير الذى يجب ان يعده الخبير المراجع .

ذكر الخبير في تقرير المراجع :

عندما يصل المراجع الى قناعة تجعله يعطى رأيا غير مقيد في التقارير المالية فلا داعى لذكر عمل الخبير اما ان لم يقتنع المراجع بعمل الخبير مما يدعوه الى تنفيذ تقريره أو يمتنع عن اعطاء الرأى فليوضح اسباب ذلك ذاكرا ما يتعلق بالاستعانة بالخبرة المتخصصة . .

ثالثا معايير تقرير المراجع القانونى :

يجب ان يشتمل رأى المراجع القانونى فى الولايات المتحدة على اربعة عناصر رئيسية هى ما تعرف بمعايير تقرير المراجع فيجب ان يبين التقرير ما اذا كانت التقارير المالية أعدت وفقا لمبادئ* محاسبية متعارف عليها ، ويجب ان يبين مدى ثبات تطبيق تلك المبادئ* او المعايير من سنة لآخرى كما يجب ان يبين التقرير مدى الانصاف والاعلام الذى تتصف به التقارير المالية وما يتبعها من تزييفات وجداول وملحوظات واخيرا فانه يجب ان يشتمل تقرير المراجع على رأيه فى التقارير المالية موضوع المراجعة .

هذا وسنستعرض فى الجزء اللاحق من هذا التقرير تلك المعايير .

١- الاعداد وفقا لمبادئ* محاسبة متعارف عليها :
يجب أن يوضح المراجع فى تقريره ما اذا كانت التقارير المالية تظهر طبقا لمبادئ* المحاسبة المتعارف عليها . +

وعبارة " مبادئ المحاسبة المتعارف عليها " اصطلاح محاسبي يشمل الاعراف والقواعد والاجراءات المعتبرة ضرورية لتنفيذ عمل محاسبي تنفيذا مقبولا في وقت معين ، لا تتضمن فقط الخطوط العروضية وانما تفصيلات التطبيق ، تلك الاعراف والقواعد والاجراءات تهى معيارا يمكن المراجع من قياس اعداد التقارير المالية . .

وشهادة المراجع بعدالة تشيل التقارير المالية للمركز المالي ونتيجة العمليات المتغيرة في المركز المالي طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يجب ان يبنى على .

- أ - ان المبادئ المحاسبة المطبقة مبادئ متعارف عليها .
- ب - ان المبادئ المحاسبة المطبقة تناسب المجال المطبقة فيه .
- ج - ان التقارير المالية وما يتبعها من ايضاحات معلومات واضحة اعلامية ممكنة الفهم والتفسير .
- د - ان التقارير المالية وما تحويه من معلومات أعدت بشكل معقول فهي ليست مفصلة جدا ولا مقتضبه جدا .
- هـ - ان التقارير المالية تعكس الاخذات والاجراءات بشكل يظهر المركز المالي ، نتيجة العمليات ، التغير في المركز المالي ضمن حدود معقولة .

طبعا معايير المحاسبة معايير موضوعة يتفق المراجعون على وجودها ، ولكن اختيار المبدأ والمعيار المناسب يتطلب رأي المراجع ، كما انه ليست هناك مبادئ محصورة ومحددة وانما لوائح اداء العمل المهني تازم المراجع بالالتزام باصدارات هيئة معايير المحاسبة المالية ، وهيئة مبادئ المحاسبة ونشريات معهد المحاسبة الامريكي .

وفي حالة عدم وجود اصدارات من تلك الجهات تتعلق بالموضوع فعلى المراجع البحث في مصادر اخرى كتفسيرات المعهد الامريكي ارشادات المراجعة والصناعة التي يعدها المعهد الامريكي ومبادئ المحاسبة الصناعية ،

وطبقا للظروف فقد يستخدم المراجع تقارير هيئة مبادئ المحاسبة
تقارير هيئة معايير المحاسبة المالية ، اصدارات الى جمعيات
اخرى ، لوائح اى جهات حكومية وكتب المحاسبة والمقالات المنشورة
حول الموضوع ، ويجب على المراجع ان لا يغفل المبادئ التى
اصبحت مقبولة ومتعارف عليها دون ان تعتمد على اصدار من جهة
ما .

يجب على المراجع الاطلاع بالمبادئ التى يمكن تطبيقها على
حالة واحدة واثار ذلك التطبيق .
كما يجب على المراجع معرفة ان هناك مبادئ محددة الاستعمال
ولكنها لا تزال مبادئ متعارف عليها .

اذا كان هناك اكثر من مبدأ او معيار محاسبى لمعالجة
موضوع معين فإنه فى العادة تحدد الجهة المصدرة عوامل الاختيار
ولكن عند غياب ذلك التعديد فأ الاختيار يترك للمراجع
باعتبار ان منها يعتبر مبدأ متعارف عليه فى تلك الحالة الا انه
يجب ان لا يغيب عن المراجع ان اختيار احد المعايير او الدائل
المتاحة قد يهودى فى بعض الاحوال غير العادية جدا جعل
التقارير المالية تقارير مضللة .

٢- مدى الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة بين الفترة الحالية والفترة
السابقة .

يجب ان يظهر التقرير ما اذا كانت مبادئ المحاسبة المشار
اليها قد طبقت خلال هذه الفترة المحاسبية بنفس الطريقة
التى طبقت بها فى الفترة المحاسبية السابقة .
وقد لخصت معايير المراجعة فى الولايات المتحدة اهداف
الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة فيما يلى :-

- أ - التأكد من امكانية مقارنة التقارير المالية لهذه الفترة مع التقارير المالية للفترة السابقة .
- ب - عند ظهور دواعى التغيير فيجب الايضاح عن ذلك كما ان الثبات خلال الفترة الواحدة امر ضرورى جدا .
- هذا وقد تتأثر امكانية المقارنة بسبب ما يلى :-

- أ - التغيير فى السياسات المحاسبية .
- ب - خطأ فى التقارير المالية المصدرة سابقا .
- ج - التغيير فى التصنيف .
- د - حصول احداث مهمة تختلف عما حصل فى الفترة السابقة .
- ويقصد بالتغيير فى سياسات المحاسبة ما يلى :

- ١ - التغيير فى معايير ومبادئ المحاسبة
- ٢ - التغيير فى التقدير المحاسبى .
- ٣ - التغيير فى الوحدة موضوع المحاسبة .

ويستدعى التغيير فى المبادئ المحاسبة المتعارف عليها الاعتراف به فى تقرير المراجع عند الكلام عن اثبات تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ان كان لذلك التغيير اثر ملحوظ على التقارير المالية ، اما العوامل الاخرى التى تؤثر على مقارنة التقارير المالية فيكفى الافصاح عنها فقط دون ذكرها فى تقرير المراجع .

وقد اوضحت معايير المراجعة ان التغييرات المؤثرة على الثبات هى :-

- (١) التغيير فى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- (٢) التغيير فى الوحدة موضوع المراجعة .

أما ما يتعلق ب : -

- ١ - التغيير فى التقدير .
- ٢ - التغيير بسبب تصحيح الاخطاء
- ٣ - التغيير فى التصنيف .
- ٤ - التغيير فى شكل القوائم المالية .
- ٥ - حصول احداث جديدة أدت الى تطبيق مبادئ لم تطبق من قبل ، فأنها لا تؤثر على معيار الثبات ولا يلزم ذكرها فى تقرير المراجع .

٣ - مدى كفاية الافصاح والاملام فى التقارير المالية .

يجب ان يأخذ المراجع فى اعتباره مدى كفاية واعلامية ما تحويه التقارير المالية من معلومات وان لم يكن هذا ما تتصف به التقارير المالية فيجب عليه الاشارة الى ذلك فى تقريره .

عدالة او معقولة اعداد التقارير المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضى الافصاح الكافى لكل الامور المهمة تلك الامور تتعلق بأشكال ، الترتيب ، محتوى التقارير المالية بما فى ذلك الايضاحات للتقارير المالية ، المصطلحات المستعملة مستوى التفصيل ، ترتيب مفردات التقارير المالية . الاسس التى بنى عليها ظهور المفردات فى التقارير المالية كالمخزون السلعى الاصول الثابتة ، الاصول المرهونة ، توزيعات الارباح المجمعة القيود على التوزيعات ، الالتزامات غير المؤكدة ، وجود شركات تابعة او جهات ذات تأثير متبادل وعجم وطبيعة المعاملات التى تمت مع تلك الاطراف .

يجب ان لا يختلط الافصاح الكافى مع الاطناب او الاسهاب فتقدير كفاية الافصاح متروك لتقدير المراجع ، واذا لم تتضمن التقارير المالية وما يتبعها من ايضاحات افصاحا كاف لما تحويه او ما يؤثر عليها من معلومات فعلى المراجع ان يقيده رأيه او ان يعطى رأيا بعدم تمثيل التقارير المالية تمثيلا عادلا لما يطلب ان تمثله .

ايضا لا يعنى الافصاح ان يظهر المراجع او يطلب تضمين
 التقارير المالية ما يضر بالمنشأة او يؤخذ كقرينة ضدها ، فمثلا
 اذا كانت هناك قضية يحتمل ان تخسرها المنشأة وعلمت
 الادارة لذلك مخصصا او احتياطيا فإنه ليس ضروريا ان يظهر
 فى التقارير المالية ما يشير الى قبول الشركة مقدما بأن القضية
 ستنتهى لغير صالحها مما يزيد ثقة الخصم ، ايضا مما لا يجب
 الافصاح عنه ما يحصل عليه المراجع من معلومات من مصادر
 مختلفة ويطلب منه ان تبقى تلك المعلومات ومصدرها سرية الا اذا
 رأى المراجع ان فى اخفاء تلك المعلومات ما يجعل التقارير
 المالية تقارير مضللة ، وعدم تضمين المعلومات المذكورة فى
 المثالىين السابقين لا يعنى عدم اعتماد المراجع عليها
 فى تكوين رأيه فى التقارير المالية ولا يعنى الاخلال بمبدأ اعلامية التقارير
 المالية . وما يتعلق بتاريخ تقرير المراجع
 فقد بنيت معايير المراجعة ان ذلك التاريخ هو تاريخ الانتهاء من
 العمل الميدانى ، وبالذبح فإن المراجع غير مسئول عما يحصل
 بعد تاريخ اصدار التقرير .

كما ان اعادة اصدار تقرير المراجع يجب ذكره بوضوح
 فقد يطلب العميل من المراجع اصدار تقريره الذى تقدم به العميل
 لهيئة الاشراف على تداول الاوراق المالية SEC أو تقدم
 به استجابة لطلب أى جهة رسمية ، ولا مانع من ان يستجيب
 المراجع لذلك ، الا انه لا يكون مسؤولا عن اى احداث حصلت
 بعد تاريخ اصدار التقرير للمرة الاولى .

ولكن عندما يعلم المراجع بحصول احداث تؤثر على التقارير
 المالية فيجب عليه العمل على تعديل التقارير المالية بما يتفق
 مع هذه الاحداث ويفصح من ذلك فى تقريره ، ويعتبر تاريخ
 اصدار التقرير فى هذه الحالة هو تاريخ اعادة الاصدار .

كما ان الاعلامية تقضى ذكر ما قد يكون قام به مراجع آخر اذا كان ذلك العمل يستدعى الذكر

فقد يقوم المراجع الاساسى بمعظم عمليات المراجعة ويساعده مراجع آخر فى القيام بأشياء بسيطة وقد يقوم المراجع الآخر بمعظم العمل او بأجزاء مهمة من عمليات المراجع ، وفى الحالة الاخيرة على المراجع ان يقرر ما اذا كان ما قام به من عمل يمكنه من اصدار رأى فى التقارير المالية ولكنى يقرر المراجع ما اذا كان ما قام به من عمل يمكنه من اصدار رأى فى التقارير المالية ولكنى يقرر المراجع ذلك ط ان يراعى ما يلى :-

أ - الاهمية النسبية لما قام به من فحص بالمقارنة بما قام به المراجع الآخر .

ب - مدى المامه ومعرفته بالتقارير المالية بصورة عامة .

ج - الاهمية النسبية لما قام به من فحص بالنسبة للمشروع بنصـورة عامة .

عندما يقر المراجع اصدار التقرير باعتباره المراجع الاساسى فقد يذكر المراجع الآخر وقد لا يذكره ، وعندما لا يذكره فمعنى ذلك ان يتحمل كل المسئولية او بعبارة اخرى عندما يصل الى قناعة مما عمله المراجع الآخر تمكنه من اصدار رأى فى التقارير المالية فلا داعى لذكر المراجع الآخر ، اما اذا اراد أن يحدد مسئولية فعلية ان يذكر اسم المراجع الاخر فى تقريره ، وسواء ذكر المراجع الاصلى اسم المراجع الاخر فى التقرير او لم يذكره فان المراجع الاخر يبقى مسئولا عما قام به من عمل .

٤ - رأى المراجع فى التقارير المالية :

يجب ان يتضمن التقرير رأى المراجع فى التقارير المالية باعتبارها وحدة واحدة او التأكيد على عدم مقدرة المراجع على ابداء الرأى ، وعلى المراجع ايضاح اسباب ذلك . وفى كل حالة يقترن فيها اسم المراجع بالتقارير المالية ، فان عليه ان يبين بشكل قاطع خصائص المهمة التى قام بها ومدى مسؤوليته عن تلك الخدمة .

يعتبر المراجع ذا علاقة بالتقارير المالية عندما يوافق على استعمال اسمه فى تقرير ، وثيقة او اتصال كتابى يتضمن التقارير المالية او عندما يقيد لعميله او لجهة اخرى تقارير مالية من اعدادته او ساعد فى اعدادها او هناك ما يدل على علاقة بها حتى لو لم يذكر اسمه ، مما يدعو الى التأكيد انه حتى لو ساعد المراجع فى اعداد التقارير المالية فانها تبقى مسئولية الادارة اعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

هذا ولا تطلب معايير التقرير من المراجع اعطاء رأى عندما تكون التقارير المالية غير مراجعة وهى التقارير المالية الموقوتة ولكن عليه ان يعلن بكل وضوح ان التقارير المالية ليست تقارير مراجعة ، وعليه ان يبين ذلك على كل صفحة من صفحات التقارير المالية ..

كما ان المراجع غير مطالب بأبداء رأى فى التقارير المالية عندما لا تتصف علاقة بالمنشأة بكامل الاستقلال ، وفى هذه الحالة أيضا عليه ان يبين ان لا يستطيع ابداء رأى لحصول ما ينفى استقلاله ، لكنه غير مطالب بتوضيح السبب المخل بالاستقلال . والرأى المطلوب من المراجع ابداءه يتعلق بمدى تمثيل التقارير المالية للمركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها من الفترة موضوع المراجعة والتغير فى مركزها المالى خلال الفترة .

هذا وقد يكون رأى المراجع :-

- ١ - رأيا ايجابيا غير مقيد
 - ٢ - رأيا ايجابيا مقيد ..
 - ٣ - رأيا سلبيا ..
 - ٤ - وقد لا يبدى المراجع رأيا .
- على ما سيأتى تفصيله فى الجزء التالى :-

كيفية صياغة تقرير المراجع وابداء رأيه :

نقد طرحت أولى صيغة للتقرير النموذجى فى الولايات المتحدة عام ١٩٤٨ لتكون مثالا يحتذى به المراجعون عند اعداد تقاريرهم الا انهم غير ملزمين حرفيا بما يحويه من كلمات. ويتكون التقرير النموذجى من جزئين جزء يصف طبيعة الفحص المتخذ وجزء يتضمن رأى المراجع فى التقارير المالية مثال ذلك التقرير .

لقد فحصنا ميزانية الشركة كما هى فى ٣١ / ديسمبر ١٩٨٠ م وتقارير الدخل الارباح المحجوزة والتغير فى المركز العالى لتلك السنة المنتهية فى ذلك التاريخ .

وقد تم فحصنا طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وطبقا لذلك فقد تضمن فحص السجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الاخرى التى تعتبر ضرورية طبقا للظروف .

وفى رأينا فان التقارير المالية المذكورة اعلاه تظهر بعدالة المركز العالى للشركة كما هو فى ٣١ ديسمبر ١٩٨٠ م ونتيجة عملياتها والتغير فى مركزها العالى للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمطبقة بشكل يتفق مع ما طبق فى الفترة السابقة .

ويمكن ان يعنون التقرير للشركة نفسها ، مجلس ادارتها او مساهمها ، عندما تكون المنشأة غير شركة مساهمة فيمكن ان يعنون حسب الظروف فان يعنون للشركة المالكة ، الشريك الاساسى ، او للمالك ان كانت فردية وعندما يطلب طرف ثالث من المراجع مراجعة شركة ما هو نادر الوقوع فان المراجع يعنون تقريره لعمله لا للشركة ولا لمجلس ادارتها او مساهمها .

يعد التقرير النموذجى عندما يصل المراجع الى رأى ايجابى غير مقيد فى التقارير المالية .

أما عندما لا يتوصل المراجع الى مثل ذلك الرأى لاي من الاسباب الآتية :-

أ - عندما يحيط مجال المراجعة ظروف تمنع المراجع من تطبيق اجراءات المراجعة التى يرى ضرورتها .

ب - عندما يبنى المراجع رأيه على عمل مراجع آخر .

ج - عندما لا تكون التقارير المالية معدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . .

د - عندما لا يكون هناك ثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لآخرى .

هـ - عندما تتأثر التقارير المالية بأحداث مستقلة غير مؤكدة ولا يمكن التنبؤ بنتائجها بشكل معقول وقت اعداد تقرير المراجع .

و - عندما يريد المراجع التأكيد على موضوع ما يتعلق بالتقارير المالية .

فانه يعدل من الصيغة النموذجية للتقرير الى صيغة أخرى تناسب ما يريده ابداءه من رأى حول التقارير المالية . فعندما يصل الى رأى ايجابى مقيد فان عليه ان يبين سبب التقييد فى مقطع او مقاطع من تقريره . كما عليه ان يعدل لغة الجـز الخاص بالرأى بما يتناسب وما يريده قوله .

مثال ذلك :-

لم تضم الشركة للاصول ولا للمدينين فى الميزانية المرفقة التزامات تأجير معينة ، والتي ترى انه يجب رسمتها لتتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وعند رسمة ذلك الايجار فان الاصول ستزداد بمبلغ ريالاً والديون طهولة الاجل بمبلغ ريالاً والارباح المعجوزة بمبلغ ريالاً ريالاً على التوالى للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ .

وفى رأينا ما عدا تأثير عدم بسطة الايجار طهول المدى كما فصل فى المقطع السابق فان التقارير المالية تظهر بعدالة

وعند ما يصل المراجع الى رأى سلبى فعليه أن يبين وفى مقطع مستقل :-

أ - كل العوامل او الاسباب التى دفعت الى اهداء الرأى السائب .

ب - تأثير اسباب اعطاء رأى سالب على التقارير المالية ان كان يمكن تحددتها او ان كان مثل ذلك التأثير لا يمكن تحديده فيجب ذكر ذلك .

كما يجب على المراجع ايضا ان يذكر اى تحفظات له على التقارير المالية غير التى جعلته يصدر رأيا سلبيا .

وعند الوصول الى رأى سالب فيجب ان يتضمن مقطع الرأى من التقرير اشارة واضحة الى المقطع المستقل من التقرير الذى يفصل اسباب اصدار الرأى السالب .

وعند اصدار رأى سالب فلا داعى لذكر مبدأ الثبات فى مقطع الرأى ، لاي مبدأ ، الثبات يفترض تطبيق المادى المحاسبية المتعارف عليها .

وعندما يصل المراجع الى قناعة بعدم اعطاء رأى فى التقارير المالية فوجب عليه ان يفصل فى تقريره فى مقطع او اكثر الاسباب التى دفعت الى العدول الى ابداء رأى فى التقارير المالية ، كما يجب عليه ايضاح اى تحفظات اخرى تتعلق بأعداد التقارير المالية بما يتفق ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها . مثال ذلك :-

ما عدا ما ذكر فى المقطع الا ترى فان فحصا تم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وطبقا لذلك فقد تضمن ذلك الفحص مراجعة السجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الاخرى التى رأينا ضرورتها حسب الظروف .

لم تقم الشركة باجراء الجرد لبضاعة تبلغ دولار والظاهرة فى التقارير المالية المرفقة بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٠٠ و دولار بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٠٠ كذلك فانه ليست هناك ما يفيد تكلفة الموجودات المشتراة قبل ٣١ ديسمبر ١٩٠٠ هذا ولم تظهر بالسجلات المحاسبية اى بديل لاقبات تكلفة الاصول الثابتة وقيمة المخزون السلعى .

حيث ان الشركة لم تقم بجرد البضاعة ولم تتمكن من تطبيق وسائل بديلة لتحديد تكلفة الاصول الثابتة وتقييم المخزون السلعى كما يبين فى المقطع السابق فان نطاق عملنا لا يمكننا من ابداء رأى فى التقارير المالية ، لذا فلن نهى رأيا فى التقارير المالية المذكورة اعلاه .

نماذج أخرى لتقارير المراجع القانوني :

الى جانب التقرير النموذجي ، أو الاشكال المعدلة من ذلك التقرير بما يتفق مع ما يريده المراجع ابداءه من رأى فإن هناك انواعا أخرى من التقارير . هذه التقارير هي :

١ - التقرير ذى الرأى الجزئى :-

يصدر احيانا تقرير يتضمن رأيا فى بعض مفردات التقارير المالية ، وذلك عندما يكون الرأى الشامل سالبا أو لا يتضمن التقرير رأيا اطلاقا ، ولكن حيث ان مثل هذا التقرير قد يغطى الرأى فيجب ان لا يصدر اطلاقا عندما يكون العمل منصبا على مراجعة التقارير المالية بصورة شاملة .

٢ - التقرير الطويل :-

التقرير الطويل هو ذلك التقرير الذى يتضمن بجانب التقارير المالية ، تفاصيل أخرى كمعلومات احصائية ، شروحات ، معلومات اعلامية أخرى بعضها ليس بالضرورة معلومات محاسبية ، وبعض الاحيان تفصيلات عن اجراءات المراجعة .

يطلب لذلك التقرير نفس معايير التقرير المطلوبة فى التقرير المعيارى وتبقى مسئولية اعداد التقارير المالية وما يتعلق بها من تفصيلات وتحليلات مسئولية الادارة ، اما مسئولية المراجع فتتخصص فى رأيه فى تلك المعلومات .

تقارير خاصة :-

التقارير الخاصة تصدر فى الحالات الآتية :-

أ - عندما تعد التقارير المالية على اسس محاسبية غير معترف بها .

- ب- عندما يعد التقرير عن جزء أو مفردة من التقارير المالية
 - ج- عندما يعد التقرير تلبية لطلب جهة رسمية .
 - د - عندما تعد التقارير المالية طبقا لنموذج سبق اعداده
- ويراد تقرير المراجع فى شكل سابق الاعداد ايضا .

معايير المراجعة في جمهورية ألمانيا الاتحادية

- مقدمة
- المعايير العامة
- الاعداد الفنية والعلمى
- الاستقلال
- بذل العناية اثناء المراجعة
- معايير العمل الميدانى
- تخطيط العمل والاشراف على الساعدين
- تقييم الضبط الداخلى
- ما يبنى عليه الرأى من براهين وأدلة
- معايير التقرير
- الاعداد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- مدى الثبات فى تطبيق مبادئ المحاسبة
- مدى كفاية الايضاح والاعلام فى التقارير المالية
- رأى المراجع فى التقارير المالية

معايير المراجعة فى جمهورية المانيا الاتحاديـــــــــــــــــه

بينما فى الجزء السابق من التقرير عند الحديث عن معايير المراجعة فى الولايات المتحدة بأن تلك المعايير تصدر عن معهد المحاسبة الأمريكى ويجب ان يلتزم بها جميع اعضاء ذلك المعهد ، وان ذلك هو مصدر الزامها . ومقارنة الوضع فى المانيا نجد ان اصدار معايير المراجعة غير مركز فى جهة واحدة كما ان مصدر الالتزام يختلف باختلاف الجهة المصدرة .

فالمعايير العامة التى تصف المراجع تتضمنها اصدارات معهد المحاسبة الالماني ، ومعايير الاداء الفنى ، ومعايير التقرير نصت عليها أنظمة الشركات ، كما فصلتها بيانات تصدر عن جمعية المحاسبين الالماني . وقد درسنا كل تلك الاصدارات والقوانين ورغبة فى تسهيل المقارنة فقد التزمنا بالايطار الأمريكى عند عرضنا لمعايير المراجعة فى المانيا . لذا فسنبدأ باستعراض المعايير العامة ثم معايير العمل الميدانى ثم معايير التقرير .

اولا المعايير العامة :

مرة اخرى نصف المعايير العامة بأننا المعايير التى تتعلق بصفات المراجع كالأعداد العلمى والمهنى ، والاستقلال وبذل العناية ..
١ - الأعداد العلمى والعلمى للمراجع .

ينص قانون المحاسبة الالماني الصادر عام ١٩٧٥ على ان أعداد المراجع علميا يتطلب منه ان يبنى الدراسة الجامعية فى احد الحقول ذات العلاقة بالادارة كادارة الاعمال والاقتصاد والقانون والهندسة والزراعة .

الى جانب ذلك فإنه يتطلب أن يمضى تدريبا لا يقل عن خمس سنوات أربع منها على الأقل فى المراجعة .
ولا يكفى هذا بل عليه أن يكون على اطلاع مستمر على القوانين التجارية واصدارات الجهات ذات العلاقة بالمحاسبة
هذا وقد فصل موضوع تأهيل المراجع علميا وفنيا فى النظام المذكور .

٢- استقلال المراجع القانونى :-

- ينص القاسم التجارى فى المانيا أنه لا يجوز أن يعين مراجعا للمنشأة اذا كان المحاسب القانونى .
- ١- غصوا فى مجلس ادارتها أو مجلس مستشاريها أو اذا كان موظفا بها خلال السنوات الثلاث السابقة للتعيين .
 - ٢- اذا كان ممثلا قانونيا لها أو غصوا فى مجلس المستشارين أو شريكا أو مالكا للمنشأة أو أن يكون له علاقة تجارية بها .
 - ٣- اذا كان موظفا بالمنشأة .

كما بنيت الانظمة أن يجب عليه أن يمتنع عن قبول العمل اذا ظهر ما يوحي بعدم استقلاله وموضوعيته حتى لو كان شخصا يشهر بالاستقلال فى التصرف والمقدرة على الالتزام بالموضوعية .

٣- ما يبذل المراجع من عناية .

يجب على المراجع عند قيامه بمهنته الفنية أن يعمل طبقا للوائح والمعايير المهنية ، وأن يتصرف بوعى ، ويجب أن يكون دائم المصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريرا موضوعيا .

فقد فصل هذا المعيار من معايير سلوك المحاسب القانونى فى المانيا .

ثانيا :- معايير العمل الميدانى :

د - كما هو الحال فى هذا الجزء فقد اعد وفقا للاطار الذى اعد فيه الجزء المماثل للولايات المتحدة حتى تسهل المقارنة ، وعليه فستناقش هنا :

- ١- تخطيط العمل وا لاشراف على المساعدين .
- ٢- تقييم نظام الضبط الداخلى .
- ٣- الحصول على اذلة ومراهين يبنى عليها الرأى .

ولكن يحسن أن نبدأ هذا الجزء من التقرير بمقدمة بيان جمعية المراجعين الاقتصاديين بالمانيا رقم ١٩٧٧/١ والذى يبين القواعد المتعارف عليها لمراجعة القوانين المالية يقول البيان :

أن القوانين التى تحكم مراجعة القوائم المالية السنوية لنوع معين من المنشآت لا تحتوى على اشتراطات تفصيلية تحكم عملية الفحص ، فالمشروع يفترض أن من غير الممكن وضع قواعد لجميع الاسئلة المتصلة بإدارة عملية المراجعة بواسطة قانون ، وأنه من غير المفضل تحديد التطور فى هذا المجال بوضع معايير صارمة

لهذا يجب على المراجع ان يستعمل حكمة المهنيــــــــــــــــة
فى تحديد طبيعة ومجال اجراءات المراجعة المناسبة
لكل حالة .

لهذا يجب ان يتبع المعايير المنبثقة من اهداف مراجعة
القوائم المالية . والمرثيات التالية وجهت صعوب مراجعة
نموذجية سمعت لفحص التقيد بالشروط (التعليمات) القانونية
للمحاسبة ، وخاصة بقانون الشركات المساهمة . .

هذه المرثيات لا تمثل قائمة كاملة بأجراءات المراجعة التى
تطبق عند فحصالقوائم المالية وايضا تطبق بالنسبة للمراجعات
غير التشريعية للقوائم المالية . ، بحيث يعطى المراجع رأيه
المبنى على رأى وضع من قبل قانون الشركات المساهمة (اكتنجستر)
وايضا بالنسبة للمهمات المهنية الا اذا كانت هناك ظروف خاصة
لحالة تقضى اجراءات مختلفة .

وقد حل البيان الحالى محل البيان ١٩٦٧/١ ، ووضح
المعايير المتعارف عليها لوضع التقارير لعطية بمراجعة القوائم
المالية ومعايير اصدار آراء المراجعة بالبيانين ٢ ، ٣/١٩٧٧على
التوالى .

ثم بين ذلك البيان مراجعة القوائم المالية تهدف الى
توضيح ما اذا كانت الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية وتقرير الادارة
متشبة مع القانون بلوائح الشركة ، واذا كانت تعطى صورة صادقه
بقدر الامكان عن المركز الحالى ، ونتائج العطيات ام لا ، وهذا
يميز مراجعة القوائم المالية بأنها فحص شامل لنظام المحاسبة
المالية .

اما فى حالة مهمات المراجعة الاضافية او الاستفسارات الخاصة ، فالاهداف تنبثق من شروط المهمة ، وكل من هذه الفحوص يتطلب تطبيق اجراءات مراجعة توجه صوب اهدافها الخاصة .

ثم بدأ البيان يتحدث عن المعايير بشئ من التفصيل كما سيرد فى الجزء اللاحق . .

١ - التخطيط والاشراف على مراجعة القوائم المالية :

ان الفحص ذو الاجراءات المناسبة يتطلب تخطيط ودرجة ملائمة من الاشراف والتخطيط يمتد الى كافة النواحي لأجراء المراجعة كتجهيز الافراد واللوازم المادية للمراجعة ، والتوقيت (بداية العمل والجدول الزمنى والتنسيق مع الجهة التى سيتم مراجعتها على المواعيد المناسبة) . والدرجة المناسبة من الاشراف تشمل بالذات التوجيه السليم لطواقم المراجع ومعاينة نتائج عملهم .

ولكى يتحقق ذلك فعلى المراجع التثبت بما يلى :-

١ - تقسيم المعلومات التى يراد مراجعتها لأن ذلك يساعد على الفحص بطريقة مناسبة .

٢ - تنفيذ عملية المراجعة طبقا للخطة ، وذلك يتطلب من الجهة التى يراد مراجعتها ان تجهز المعلومات المطلوبة فى الوقت والصورة المناسبين .

٣ - الاستعلام عن الحقائق اللازمة لاستخراج النتيجة النهائية لنظام المحاسبة المالية كل عام بالنسبة للمراجعات المستمرة .

يمكن للمراجع تعاقي التركيز على مراجعة مناطق المراجع مسموح به ، وهذا الاجراء التركيز على بعض جوانب المراجعة من فترة لأخرى حسب ما يسمح به نظام الضبط الداخلي .

وعليه عندما يقرر العمل بهذه الطريقة ، فعلمية ان يضع خطة نامة للمراجعة تعطى عددا من السنوات .

٤ - ان مبادئ الاخلاق المهنية المتعلقة بمسئولية المحاسب القانوني ، وتتطلب من المراجع الاشراف المناسب على عمل من يساعده في المراجعة .

٥ - ان معاينة نتائج عمل المساعد تتطلب معاينة ناقدة لاوراق العمل ومسودات التقارير .

٢ - تقييم نظام الضبط الداخلي :-

ان تقييم ومراجعة نظام الرقابة الداخلية من الاهمية بمكان ليمكن المراجع من تحديد مدى دقة تجهيز التقارير العالية وليمكنه تحديد نوع ومدى اجراءات المراجعة خصوصا مع كبر حجم الشركات وادخال نظم المحاسبة الالية .

وعند تقييم المراجع لنظام الضبط الداخلي عليه مراعات ما يلي :

- ١ - من الافضل ان يكون فحص نظام الرقابة الداخلية خلال العام وقبل نهاية السنة العالية ويجب مراجعة كافة التغييرات في النظام والتي تحدث قبل نهاية العام .
- ٢ - يجب اتباع طريقة مناسبة عند مراجعة نظام المراقبة الداخلية في حالة استعمال الحاسبات الالكترونية .
- ٣ - اذا اقتنع المراجع ان النظام يعمل بشكل جيد فيمكن ان يبدأ اجراءات المراجعة اللاحقة (مراجعة الارصدة) .

٤ - اذا كان هناك نقاط ضعف هامة او عيوب فى نظام المراقبة الداخلية فيجب توسيع اجراءات المراجعة من حيث المدى والعمق .

٣ - الحصول على ادلة وبراہین يبنى عليها الرأى :-

لقد تحدث البیان المذكور عن اكثر من نقطة يمكن اعتبارها ضمن معيار الحصول على دليل يبنى عليه المراجع رأيه . هذه النقط او المعايير فصلت كما يلى :-

- التأكد من وجود الاصول والخصوم :

(أ) عام

يجب على المراجع ان يتأكد من ان نوع وكمية وقيمة كل الاصول والخصوم قد وضعت بطريقة سليمة .

(ب) فحص بضاعة آخر المدة (الجرد)

فحص البضاعة لا يعنى ان تتفق بياناتها وبيانات البضاعة فى الفروع والمخازن مع الدفاتر بل ايضا يجب ان يشمل الفحص تخطيط وتنفيذ الجرد الفعلى ، واذا كانت البضاعة تمثل جزءا هاما يجب ان يحضر المراجع بنفسه عملية الجرد . وفحص بعض الاصناف عدديا يمكن ان يثبت مدى صحة نتائج الجرد الذى قام به العميل .

- وعند مراجعة رصيد بضاعة آخر المدة عليه مراعات ما يلى :-

١ - عند اعتبار المدى الذى يجب على المراجع فيه ان يحضر عملية الجرد فإنه يجب ان يأخذ فى حسبانته التخطيط للعد الفعلى ، طبيعة طرق مراقبة المخزون وطريقة تسجيله بالسجلات ، نتائج الجرد السابق ، هامش الخطأ .

وايضا احتمال وجود اخطاء في العد وهذا ،يعتمد على نشاط الجهة موضوع المراجعة .

٢ - سيحدد المراجع مدى حضوره للجرد الفعلى لبعض الاصناف ولفترة معينة من الوقت وخصوصا في حالة استعمال طريقة الجرد المستمر

ج (الحصول على تصديق الطرف الثالث على الاصول التى بحوزته .

يجب الحصول على تصديق من بحوزته اى اصول لم يمكن عدها فعليا من قبل المراجع . وعليه مراعاة في ما يتعلق بخطابات التثبيت .

١ - يمكن الحصول على هذه التصديقات خلال العام وليس فقط في نهاية السنة المالية اذا من الممكن المطابقة بين الدفاتر وحركة المخزون حتى نهاية السنة وامكان تقييم البضاعة بطريقة مناسبة وبلاضافة الى هذه التصديقات يمكن للمراجع ان يحصل على تأكيدات اخرى لمشاهدة او طلب معلومات اضافية او يطلب هذه المعلومات من زملاء في المهنة .

٢ - وجود الاصول المؤجرة للغير . يمكن التأكد منها عن طريق فحص عقد 'لايجار وطريقة تسجيلها بالدفاتر .

د - الحصول على تصديق على حسابات القروض وحسابات الدفع :

يجب الحصول على تأكيدات على الارصدة في حالة ما اذا كانت الحسابات تظهر بأرصدة كبيرة . وعند الحصول على خطابات التأكيد ، فعلى المراجع مراعاة ما يلى :-

١ - يختار الحساب الذى يطلب التأكد من رصيده طبقا لمبلغ الحساب ، حجم العمليات ، الارصدة القديمة ، قدرة

المدين على السداد ، ودفاتر الدائنين .

٢ - أرصدة الحسابات الجارية يجب التأكد منها عند مراجعة البنوك أو المؤسسات المالية الأخرى عن طريق إرسال كشف حساب فى نهاية السنة فى حالة ما اذا كان نظام المراقبة الداخلية يتفق مع المتطلبات الخاصة .

٣ - يجوز عدم الحصول على التأكيدات من الطرف الثالث اذا كان يمكن التأكد من الارصدة بطريقة أخرى ، اذا كانت طبيعة الدفاتر المحاسبية واجراءات المراقبة على المدينين تسمح بذلك .

٤ - يجب على المراجع ان يتحكم فى ارسال واستلام طلبات التأكيد .

٥ - يمكن الحصول على تأكيدات فى غير نهاية السنة المالية كما فى الملاحظة الاولى للفقرة السابقة .

٦ - فى حالة تأخر وصول الرد عن الوقت المناسب فيجب على المراجع استخدام وسائل أخرى .

٧ - معايير التأكيدات على أرصدة يمكن استخدامها عند مراجعة الالتزامات المتوقعة والعقود المستقبلية .

- قبول عمل ونتج مراجعة طرف ثالث :

المراجع هو المسئول بمفرده عن عمله ، وهذا يطلب منه ان يكون حكمه وقرائنه بنفسه ، ويجب ان يكون فى وضع يمكن من اصدار حكم على عمل الافراد التابعين له ليمتكن من اصدار رأى منبثق من معرفته بالامور ، وهذا الالتزام لا يعنى ان المراجع لا يمكن قبول نتائج مراجعة او عمل هيئات مراجعة أخرى

او طرق آخر على مسئولية الخاصة . والمدى الذى يمكن ان يعتمد المراجع على هذه النتائج يعتمد على مدى كفاءة هذه الهيئات ومؤهلاتهم المهنية وخصوصا بالنسبة لمبدأ الاستقلال والضمير والنزاهة وعدم الانحراف .

وعند تطبيق هذا المعيار على المراجع مراعاة ما يلى :-

- ١ - فى بعض الاحيان (عند مراجعة القوائم المالية المجمعة) يعنى المراجع من تأدية اى اجراءات اخرى اذا كانت المراجعة تمت بواسطة مراجع آخر او مراجع اجنبى آخر وخصوصا بالنسبة للمراجعات التشريعية او التى اديت طبقا لمعايير مفصلة الا اذا كان هناك ما يثبت ان نتائج المراجعة غير سليمة ومن الافضل دائما الاتفاق على طبيعة ونطاق مراجعة المراجع الآخر .
- ٢ - فى حالة ما اذا اديت المراجعة بواسطة مراجع اجنبى يجب على المراجع مقارنة مبادئ المحاسبة الاجنبية والمؤهلات المهنية ودرجة استقلال المراجع الاجنبى بالقياس الى المتطلبات الألمانية وعندئذ يقرر ما اذا كان سيقبل نتائج المراجعة قبولا جزئيا او كليا . واستخدام نتائج المراجعة يمكن تسهيله بواسطة الاتفاق على مدى ومجال المراجعة وفحص اوراق العمل والاشتراك فى المقابلة الاخيرة مع العميل .
- ٣ - يمكن للمراجع ان يأخذ فى الاعتبار الفحوص التى تمت بواسطة المراجع الداخلى ، ولكن ذلك لا يحل محل مراجعته ونتائج الخاصة .
- ٤ - نتائج افعال الاطراف الاخرى او الخبراء يجب ان تؤخذ فى الاعتبار اذا كانت تؤثر فى القوائم المالية على ان تقيم بطريقة ناقدة .

- الحصول على خطاب تمثيل (الافادة) .

يجب على الساجع ان يحصل على خطاب تمثيل ولكن لا يحل محل اى من اجراءات المراجعة .

وعند تطبيق هذا المعيار عليه مراعاة ما يلى :-

١ - خطاب التمثيل عبارة عن تأكيد شامل من مجلس الادارة بخصوص اكتمال المعلومات والمستندات المعطاه للمراجع وايضا يفيد ان كل العمليات قد سجلت وان الميزانية تعكس كل الاصول والالتزامات والافاضل .

٢ - يفضل الحصول على هذا الخطاب فى نهاية عملية المراجعة .

٣ - ان جمعية المراجعين الاقتصاديين قد طورت نماذجا لخطابات التمثيل للظروف العادية ويمكن تعديلها لتقابل الظروف الخاصة .

- استكمال وتجهيز اوراق العمل ووثائق المراجعين :-

يجب على المراجع ان يدعم بالوثائق طبيعة ومجال ونتائج اجراءات مراجعته .

وعلى المراجع مراعاة ما يلى بخصوص اوراق العمل :

١ - يجب ان تستكمل المعلومات المطلوبة فى اوراق ثبت ملائمة الاجراءات التى اتبعت ونتائجها . يجب ان تكتب التعليمات فى اوراق العمل لتكون احد الاسس التى يبنى عليها تقرير المراجع .

٢ - تجهيز اوراق العمل بطريقة ملائمة يمكن المراجع من الاشراف على افراد وتقييم عملهم ونتائجهم .

٣ - بالرغم من ان اوراق العمل لن تسلم لاطراف اخرى
فأنها يجب ان تكون محفوظة بطريقة منظمة
تمكن من الرجوع اليها . .

ثالثا : - معايير تقرير المراجع القانوني :

فصلت معايير المراجع في العانيا في البيانين رقم
١٩٧٧/١ ورقم ١٩٧٧/٢ الصادرين عن جمعية المراجعين
الاقتصاديين في العانيا كما يلي :-

١ - المراجعة في ظل معايير محاسبة متعارف عليها :

التعليمات القانونية المتعلقة بالدفاتر المحاسبية
والقوائم المالية ليست شاملة لكنها مكتملة لمبادئ المحاسبة
المتعارف عليها والتي يشار اليها في بعض التعليمات
القانونية على وجه الخصوص ، لهذا فان مراجعة القوائم
المالية يجب ان تشمل التزام بهذه المبادئ ويجب
على المراجع ان يساير كافة التطورات الفنية في
هذا المجال .

ان البيانات والاراء الفنية الصادرة عن اللجان الفنية لمعهد
المراجعين الاقتصاديين تضع او تساعد على تطوير وجهات
نظر المهنة بشأن المسائل الفنية وخاصة بالنسبة لشئون المراجعة
والمحاسبة . ولهذا يجب ان يختبر المراجع بعناية ما اذا كانت
المبادئ التي توضع عن طريق البيانات والاراء الفنية يمكن ان تطبق
على الحالة التي امامه أم لا .

هذا وقد بين القانون الألماني :-

ان الكثير من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد وضعت أو نوقشت في قرارات المحاكم وقاعات الدراسة وتصريحات جمعية المراجعين الاقتصاديين ، هذه المبادئ ليست صارمة ، بل تخضع للتعديل وقابلة للتكيف مع الظروف المتغيرة كالمنبثقة من الابتكارات الفنية ، وإذا كان المراجع غير وثق من ان مبدأ معين مازال موجودا يجب عليه ان يتخذ الاجراء المناسب لتوضيح الموقف .

إذا تجاهل المراجع المبادئ المذكورة في البيانات والأراء الفنية بدون سبب جيد او اذا قبل عدم التمشي مع هذه المبادئ من قبل الجهة التي يقوم بمراجعتها بدون اعتراض عليها (بالاشارة الى ذلك في تقرير المراجعة) القول او بالرأى المشروط او التوصل من إعطاء الرأي .) فان هذا الاجراء يمكن ان يترجم لغير صالحة في الدعاوى المهنية التأديبية وفي طلبات التعويض عن الاضرار .

٢ - مدى تطابق التقارير المالية مع سجلات المنشأة ومدى تطبيق القوانين التجارية :

يختلف الوضع في ألمانيا عنه في الولايات المتحدة ، فالمراجع بألمانيا لا تشهد بعدالة تمثيل التقارير المالية للوضع المالي ولنتيجة اعمال المنشأة وللتغير في مركزها المالي خلال فترة المراجعة

بل في ألمانيا يشهد المراجع بمطابقة البيانات المالية مع ما في سجلات المنشأة ومع ما نصت عليه القوانين التجارية . فنص المادة من القانون التجارى التي تصف شهادة المراجع بقول :

يجب ان يعد المراجع تقريراً مكتوباً عن فحصه على أن يحتوى ذلك التقرير نصاً صريحاً عن مدى تطابق السجلات والتقارير المالية وتقريراً الادارة مع المتطلبات القانونية ومذى تجاوب مجلس الادارة مع متطلبات الاستيضاح والحصول على ما يطلبه المراجع من ادلة ، كما يجب عليه ان يحلل ماتضمنته التقارير المالية من بنود وأن يشرحها .

٣ - وضع جتكمال التقارير المالية :

ينص بيان جمعية المراجعين الاقتصاديين بألمانيا رقم ١٩٧٧/٢ على أنه يجب ان يقدم المراجع تقريراً مكتوباً كاملاً وصادقاً وواضحاً عن نتائج اختبارات ومعيار الاستكمال يعنى ان كل متطلبات القانون أو العقود قد أدت واطهرت نى تقرير المراجعة . وكذلك كل الموضوعات الهامة .

ومعيار الصدق هو ان المراجع يجب ان يتبع بأن التقرير مطابق للحقائق ومعيار الوضوح يتطلب التقديم بطريقة مفهومة ونير ملتبسة المعانى .

ولتطبيق هذا المعيار ، فإنه :-

أ - يجب ان ينظر الى تقرير المراجعة ككل ومع ذلك فالتقارير المنفصلة مسموح بها شرط تحديد غرض وقت اعدادها (تقرير منفصل عن فحص فى خلال السنة ، تقرير عن مخالفات خطيرة للقانون او لمواثيق الشركة ، او تقرير منفصل عن فحص عمليات السفن) ويجب ان يشير تقرير المراجع الى تلك التقارير المنفصلة .

ب - الموضوعات الهامة هى تلك التى تعد المستفيد من التقرير المعلومات الكافية .

جـ يجب ان يعرض التقرير بطريقة غير متحيزة والحقائق يجب ان تقيم فى ظل المعلومات المتوفرة والاحداث المنحرفة عن اراء مجلس الادارة يجب أن تبلغ فى التقرير ويجب ان يوضح التقرير ما اذا والى أى حد يعتمد المراجع على فصوص الآخرين (كالمراجع الداخلى) او الخبراء (الخبير الاكثواى) او المعلومات المستلمة من جهات متخصصة .

٤ - رأى المراجع فى التقرير المالية

لقد تحدث بيان جمعية المراجعين الاقتصاديين بالمانيا رقم ٣ عن رأى المراجع القانونى فوصف القواعد العامة لاصدار الرأى كما يلى :

ان رأى المراجع القانونى هو نتيجة لعملية المراجعة ولا يوجه الى العميل فقط بل عدد أكبر من الناس وفى كثير من الحالات الى الجمهور عامة .

والرأى هو نتيجة عامة تبنى على القواعد المهنية وتمشى القوائم المالية والحاسبية ، وفى بعض الاحيان تقرير الافادة مع قواعد المناسبة للشركة تحت المراجعة يجب ان يحدد بطريقة مسؤلة . .

والرأى لا يعطى على الوضع الاقتصادى ولا على كيفية ادارة الشركة .

يجب ان يوقع الرأى ويشار الى مكان وتاريخ التوقيع يجب ان يشمله التقرير المطول للمراجعة ، واذا كان الرأى منفصلا عن التقرير فيجب ان يكون مكتوبا وملحقا بالقوائم المالية .

وقد فصل ذلك البيان هذا المعيار كما يلي :-

- ١ - الرأى هو تأكيد ان المحاسبة تتمشى مع الشروط القانونية المطبقة ومع القواعد المتعارف عليها ..
ووضح شروط (استثناءات) فى الرأى لا يفيد هذه الخاصية واذا لم يمكن الوصول الى نتيجة عامة ايجابية حتى الاستثناء فيجب عدم اعطاء الرأى .
- ٢ - ان الرأى يمكن القارىء من تكوين تفسيراً ثابت لان هناك نص يتفق عليه ولكن يفترض انه على دراية بمتطلبات المحاسبة القانونية ولا يسمح بتقصيرا او اضافة او تغيير للنص المتفق عليه ، حتى لو لم يحدث اى تغييرا فى نص الرأى ، ويعدل الرأى فقط اذا تطلب هدف المراجعة ذلك كما فى حالة ما اذا كان تقرير الادارة ليس الزاميا وبالتالي لا يخضع للمراجعة او عند الرجوع الى نظام التأسيس بدلا من لوائح الشركة .
والتعديل ضرورى اذا اعطيت الاراء على الميزانية الافتتاحية او القوائم المالية خلال السنة .
- ٣ - الرأى عبارة عن نتيجة عامة شاملة وليس مجموع لنتائج منفصلة المكونة لكل منطقة من مناطق المراجعة بل تتطلب تقييم لأهمية كل نتيجة منفصلة .
- ٤ - يجب ان يستخدم العناية والحذر عند توضيح الحقائق وتقييم تلك الحقائق وطلاقتها بأهداف المراجعة لأن الرأى مبنى على مراجعة اديت بعناية ..

- ٥ - الرأى يبنى على استنتاج المراجع ، ان الشركة تتمشى مع المبادئ التى يجب ان تطبق وهذه المبادئ هى كل ما يطلبه القانون او لوائح الشركة وقواعد المحاسبة المتعارف عليها .
- ٦ - يجب ان يعطى الرأى فى نهاية عمالية المراجعة للقوائم المالية ، وتقرير الاداء وعند الحصول على خطاب التمثيل .
- ٧ - الرأى يعد فقط عن القوائم المالية غير الموجزه وفى بعض الاحيان الى تقرير الادارة ، والمراجع غير مسئول عن التحقق من ان القوائم المالية والرأى قد نشروا بطريقة صحيحة ومع ذلك اذا لاحظ أى اختلاف فيجب ان يتخذ الاجراء المناسب .
- وكما هى الحال فى الولايات المتحدة ، فان المراجع الالمانى قد يصدر رأيا نظيفاً وقد يصدر رأيا مقيداً ، وقد يعطى رأيا . ونص الرأى النظيف كما يلى :-
- ان المحاسبة والقوائم المالية السنوية وتقرير الادارة التى فحصتها (فحصناها) بالعناية اللازمة تتمشى مع القانون ولوائح الشركة .
- يصدر مثل هذا الرأى من قبل المراجع فى نهاية المراجعة دون حصوله على ما يمنع من اعطاء هذا الرأى .
- واذا كانت هناك استثناءات تمنع المراجع من اعطاء الرأى النظيف ، فقد يعطى رأيا مقيداً أو لا يعطى رأيا اطلاقاً .

وقد تنتج الاستثناءات من عيوب محاسبية أو مخالفه
 فى طريقة عرض أو مخالفه مبادئ فى القوائم المالية
 السنوية ، كما نص القانون ولوائح الشركة ، أو قرارات
 المساهمين ، وايضا من مخالفة قواعد استخدام الربح
 والاحتياطيات ، من عيوب فى تقرير الادارة او من الشرح
 والعرض غير الكاف للمراجع .

والاستثناءات غير الجوهرية لا تتطلب رأى مشروط او عدم
 اعطاء رأى ، وتعد الاستثناءات جوهرية اذا كان هناك خطأ
 هاما يمكن ان يقود الى نتيجة خاطئة عن المركز المالي
 وربحية الشركة وطرق المحاسبة .

وهناك عدة استثناءات غير جوهرية قد تعد جوهرية فى
 مجموعها ويعد مخالفة احد التعليمات سببا فى استثناء جوهرى
 دائما اذا كان ذو اهمية خاصة بالنسبة للمحاسبة .

يجب اعطاء الرأى المشروط طالما كان اثباته ممكنا وكانت
 الاستثناءات متعلقة بمجلات محددة وعدم اعطاء الرأى ، يتم
 فى حالة ما اذا كان الاثبات لمناطق المحاسبة المهمة غير
 ممكن ، واذا قيد المراجع رأيه فيجب ان ينص بطريقة حاسمة
 وواضحة عن حقيقة وسبب الاستثناء (بأستثناء أو)

والى جانب التقارير العادية ، فان المراجعين الامان
 يصدرن مطلوه ، أو تقارير خاصة كما هى الحال فى الولايات
 المتحدة .

معايير المراجعة في تونس

يبدو أن اعتماد المحاسبين في تونس على المصادر الفرنسية ، أدى الى قلة ما صدر لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ذلك البلد .

فالاصدار الوحيد الواجب الالتزام به هو النظام المحاسبي الموحد الذي استنتجنا منه معايير المحاسبة المالية الواردة في الجزء المتعلق بالمحاسبة المالية من هذا التقرير . اما معايير المراجعة فلم يمس هناك مرجع تونسي يمكن الرجوع اليه فيما يتعلق بهذا الشأن . الا انه وردت نصوص في نظام عمادة الخبراء المحاسبين يمكن ان توصف بأنها المعايير العامة للمراجعة من ذلك :-

١ - استقلال المراجع :

لا يمكن للخبراء المحاسبين سواء أكانوا شخصيات مادية أو معنوية المشاركة بأي صفة كانت في رؤوس الاموال للشركات المتعاقده معها على مراجعة حساباتها . وأن لا تكون هناك تبعية مباشرة أو غير مباشرة مع أي شخص أو مجموعة لها مصلحة .

٢ - الاعداد الفنية العلمية للمراجع :

كما جاء في الفصل السابع عشر ، ان لكي يقبل المراجع في هيئة الخبراء المحاسبين التونسيين ، أن يكون محرزاً على شهادة تونسية في خبرة المحاسبة أو شهادة اجنبية معترف بها من طرف اللجنة الاستشارية لتكوين الخبراء المحاسبين المتفرعة من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .

اما ما يتعلق بالتدريب فأن طالب الشهادة يمضى
فترة تدريب قد تصل الى خمس سنوات فى احد مكاتب
الحاسبة المعترف بها .

وبصورة اخرى فقد نص النظام على ان من شروط مزاولة
مهنة الحاسبة والمراجعة ، الاعتراف بمقدرة الخبراء المحاسبين
فى امتحان الخبرة المحاسبية ، وان يكونوا قادرين على
احترام التعليمات المتعلقة بمهنة الحاسبة والمراجعة .

أما معايير العمل الميدانى ومعايير اعداد تقرير
المراجع فليس لها مراجع مكتوبة فى تونس .

جداول مقارنة معايير المراجعة
في الدول الثلاث

المعايير	الولايات المتحدة	ألمانيا	تونس
أولا : معايير عامة			
١- الأعداد العلمية والفنية	- تتطلب المراجعة بأن يقوم بها من أعد اعدادا فنيا كافيا وذلك يعنى أن يكون المراجع على درجة كافية من الاعداد فى مجال المحاسبة والمراجعة . وبالطبع يحصل المراجع على ذلك بالتعليم النظامى والممارسة (المعيار الاول من المعايير الأمريكية	ينص قانون المحاسبة الالمانى الصادر عام ٧٥ على أن اعداد المراجع علميا يتطلب منه أن ينهى الدراسة الجامعية فى أى حقل له علاقة بالادارة . الى جانب ذلك فانه يتطلب أن يمضى تدريبا لا يقل عن خمس سنوات . والى جانب ذلك ايضا فإنه عليه أن يكون على اطلاع مستمر على القوانين التجارية وعلى ما تصدره الهيئات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة .	- أن يكون مجال العمادة معترف بمقدرة الخبراء المحاسبين فى امتحان الخبرة فى المحاسبة (مادة ٦ الفصل الثالث) - يتحمل الخبراء المحاسبون وشركات الخبرة فى المحاسبة الخبراء المحاسبون المتربصون مسؤولية الاعمال التى يقومون بها لذا يجب عليهم الاطلاع على الترتيب التشريعية والتنظيمية لمهنتهم فى ذلك القانون الداخلى للعمادة . (الفصل السادس)
٢- الاستقلال	يجب أن يكون المراجع مستقلا مستقلا لا فكريا فى جميع ما يتعلق بالمراجعة لكى يخرج بتقرير موضوعى من وضع المنشأة التى يراجعها فلا بد أن يكون له صلة وأن لا يصيبه ضرر بسبب ما يتوصل اليه	لا يجوز أن يعين مراجع المنشأة ما : (١) اذا كان عضوا فى مجلس الادارة أو مجلس مستشارى المنشأة أو كان موظفا بها خلال السنوات السابقة .	لا يمكن للخبراء المحاسبين سواء كانوا شخصا مادية أو معنوية المشاركة بأى صفة كانت فى رؤس أموال الشركات المتعاقد معها على مراجعة حساباتها . (الفصل الرابع)

العـمـالـيـن	الولايات المتحدة	المـمـانـيا	تونس
من رأى لا من قريب أو بعيد . وطبعاً لا يعرف استقلال المراجع الا المراجع نفسه ولكن مما يدل على ذلك الاستقلال انعدام اى التزام عليه أو معلق له لدى عملية أو إدارة أو ملاكه . لذا فإنه لا يكفى أن يكون المراجع خائداً بل لا بد أن يتجنب ما يحمل العامة اشك في حياده . (المعيار الثانى من المعايير العامة) ٣- ما يهذله المراجع من جهـد يجب أن يهذل المراجع العناية المعقولة اثناء قيامه بعملية المراجعة واثناء اعدادة التقرير . عند ما يكون عمل المراجع ومن هم تحت اشرافه متمشيا مع معايير العمل الميدانى للمراجعة وعند ما يكون التقرير متمشيا مع معايير تقرير المراجع فإنه يمكن القول بأنه قد هذل	٢ (اذا كان مثلاً قانونياً لها أو عضواً فى مجلس المستشارين أو شريكاً أو مالكا للمنشأة أو أن يكون له علاقة تجارية معها ٣ (اذا كان موظفاً فى المنشأة (مادة ١٦٤) عند قيام المراجع بعمله عليه التقيد بالقوانين والمعايير المهنية ، ويجب عليه أن يتصرف بوعى . كما يجب دائماً أن يأخذ فى اعتباره التأكد مما يعمل .	٢ (اذا كان مثلاً قانونياً لها أو عضواً فى مجلس المستشارين أو شريكاً أو مالكا للمنشأة أو أن يكون له علاقة تجارية معها ٣ (اذا كان موظفاً فى المنشأة (مادة ١٦٤) عند قيام المراجع بعمله عليه التقيد بالقوانين والمعايير المهنية ، ويجب عليه أن يتصرف بوعى . كما يجب دائماً أن يأخذ فى اعتباره التأكد مما يعمل .	يتمتع الخبراء المحاسبون وشركات الخبرة فى المحاسبة باستقلالهم للقيام بمهنتهم حق الدفاع أمام السلطة العامة . (الفصل الخامس)

المعايير	الولايات المتحدة	المثالي	تونس
ثانياً : <u>معايير العمل الميداني</u> ١- التخطيط والاشراف	العناية المعقولة المشار اليها . (المعيار الثالث من المعايير العامة) يجب على المراجع تخطيط عمله . وأن كان لديه مساعدين فيجب أن يشرف عليهم الاشراف المناسب . يقتضى تخطيط العمل وضع استراتيجية شاملة للأعمال المتوقع القيام بها ونطاق ما سيقوم به المراجع من فحوص ومن ضمن ما يجب أن يأخذ المراجع عين الاعتبار ما يلي : أ - طبيعة نشاط العمل والمجال الذي يعمل فيه . ب - اسياسات والاجراءات المحاسبية التي يتبعها . ج - مدى الاعتماد على نظام الضبط الداخلي .	يتطلب فحص التقارير العالية درجة (ملائمة من الاشراف والتخطيط تمتد الى كافة النواحي المتعلقة باجزاء المراجعة كتجهيز الافراد وتوقيت العمل . كما يشمل عليه الاشراف والتوجيه السليم لطا قم المراجع ومعاينة نتائج عملهم . وتتضمن عملية التخطيط والاشراف ما يلي : ١ - تقسيم المعلومات المراد مراجعتها مما يساعد المراجع وموظفيه على فحصها بطريقة مناسبة . ٢ - الطلب من الجهة المراد مراجعتها تجهيز المعلومات في الوقت والصورة المناسبة .	

المعـايير	الولايات المتحدة	المانيسا	تونس
	د - مستوى الاهمية التسببه الذى يحكم تقرير المراجع. هـ - ما يتوقع تعديله من بنود التقارير المالية و - مدى وجوده سيتدعى تكثيف عملية المراجعة أو توسيع نطاقها . ز - طبيعة ورض التقرير المراد التوصل اليه أن ما ينصب عليه الاعداد لتخطيط العمل فهو مالى المراجع من وثائق وسجلات تتعلق بالعمل حتى مع موظفى العمل . ومن امثلة ذلك أ - مراجعة ملف المراسلات اوراق عمل السنة السابقة ، الملف الدائم التقارير المالية وتقرير مراجع الحسابات . ب - مناقشة ما قد يؤثر على عملية الفحص مع موظفى الشركة الذين ليس لهم علاقة بالمراجعة .	٣ - الاستعلام عن جميع الحقائق اللازمة لاعداد التقارير المالية . ٤ - الاشراف على عمل الافراد . المساعدين فى عملية المراجعة بالشكل الذى يرضى ضمير المراجع . ٥ - معاينة نتائج اعمالهم ولكى يكون التخطيط والاشراف للثنين فانه يجب على المراجع أن يحدد طبيعة ومجال اجراءات المراجعة ليتمكن من تكوين حكم عن مدى تمشى القوائم المالية مع القانون ومبادئ المحاسبة التعارف عليها . وفى ظل هذه	

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
	ج - الاستفسار عن اى تطور او تغيير في محيط العمل مما قد يؤثر عليه . د - قرارة التقارير المالية المعدة لفترات قصيرة خلال سنة موضوع المراجعة . هـ - مناقشة نوع الفحوص التي سيقوم بها ونطاقها وحجمها على ادارة العمل . مجلس الادارة او ما يتبعه من لجان . و - دراسة اى استصدارات جديده من الجهات المشرفة على امور المحاسبة والمراجعة . ز - ترتيب وتهيئة ما يطلب من ادارة العمل من مساعده في مجال تهيئة العمل للمراجعة . ح - تقدير مدى الحاجة الى استشارات خارجية كاستشارات خبراء امور فنيه او المراجعين الداخليين . ط - جدولة اوقات عمل المراجعة . ي - جدولة ما يحتاجه العمل من موظفين وما يتطلبه من كل منهم ويجب على المراجع كتابة برنامج المراجعة بحيث يستخدم ذلك في	الاهداف يجب تحديد طبيعة ومجال اجراءات المراجعة ليتمكن من تكوين حكم عن مدى غش القوائم المالية مع القانون ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها . وفي ظل هذا الاهداف يجب تحديد طبيعة ومجال المراجعة بطريقة مرتبة وحرص على ان يؤخذ بعين الاعتبار النظم المعمول بها في الجهة موضوع المراجعة ، اهمية الموضوع ، احتمال الخطأ او عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة . (بيان رقم ١٩٧٧/١ الجمعية المراجعين الاقتصاديين) .	

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
٢- دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي	في اصدار التعليمات لموظفي مكتبه يجب ان تكون اجراءات المراجعة مفصلة تفصيلا يحقق اهداف المراجعة . (المعيار الاول من معايير) يجب دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي لمعرفة مدى الاعتماد عليه ، ومن ثم تقرير مدى المراجعة الواجب القيام بها . يتم تقييم نظام الضبط الداخلي على مرحلتين : أ - معرفة وفهم الطرق والاجراءات المتبعة . ب - التأكد من ان تلك الاجراءات تطبق وتطبق كما خطط لها .	ان مراجعة نظام الضبط الداخلي من الاهمية بمكان ليتمكن المراجع من تحديد مدى دقة تجهيز التقارير المالية ، وليتمكن من تحديد نوع ومدى اجراءات المراجعة . وفصل معيار دراسة وتقييم الضبط الداخلي فيما يلي : ١- من الافضل ان يتم تقييم الضبط الداخلي خلال العام وقبل نهاية السنة المالية كما يجب دراسة وتقييم كافة المتغيرات التي تحصل قبل نهاية السنة المالية . ٢- يجب اتباع طريقة تقييم تتفق مع النظام الاكثر اذا كان ذلك النظام موجودا . ٣- اذا اتفقت المراجع من نظام الضبط الداخلي يعمل بصورة جيدة فيمكن ان يبدأ اجراءات المراجعة الاخرى .	

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
٣- الحصول على الادلة والمبراهين: يجب الحصول على ادلة كافية او مقنعة من خلال الملاحظات والاستفسارات والمصادقات لتكوين اساس يبين عليه رأي المراجع في التقارير المالية موضوع المراجعة. يقصد بالادلة البيانات المحاسبية وما يتعلق بها من معلومات تحت يد المراجع - فاليوميات ودفاتر الاستاذ بانواعها والوثائق المحاسبية والجداول وقوائم التسهيلات بأنواعها كلها تمثل دلائل لتكوين اساس للرأي في التقارير المالية. اما المعلومات الاخرى ذات العلاقة فتشمل الشيكات ، الفواتير ، العقود ، محاضر الاجتماعات اعضاء مجلس الادارة ، خطابات التثبيت ، خطابات التمثيل وما يحصل عليه المراجع عن طريق الاستفسار والفحص واي سلبية اخرى .	٤- اذا كانت هناك نقاط ضعف او عيوب في نظام الضبط الداخلي فعلى المراجع ان يوسع من نطاق مراجعته (البند السادس من بيان جمعية المراجعين رقم ١ / ١٩٧٧) . لقد ضمننت معايير المراجعة الالمانية الحصول على الادلة والمبراهين في الحديث عن التأكد من وجود ولاصول والخصوم حيث جاء في ذلك : أ - يجب على المراجع ان يتأكد من ان نوع وكمية وقيمة كل الاصول والخصوم قد وضعت بطريقة سليمة . ب - فحص بضاعة اخر المدة لا يعني ان تتفق بياناتها وميانات في الفروع والمخازن مع الدفاتر بل يجب ان يشمل الفحص تخطيط وتنفيذ الجرد الفعلي . واذا كانت البضاعة تمثل جزءا هاما فيجب ان يحضر المراجع بنفسه عملية الجرد ج - الحصول على تصديق الطرف الثالث على ما بحوزته من اصول . هذا ومن المفضل الحصول على التصديقات خلال العام لا في نهاية العام فقط .		

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
	وفيما يلي بعض صفات الدليل التي نجعله أكثر اقتناعاً . ١- عند الحصول على ودليل من مصدر مستقل فإنه أقوى وأجدر بالاعتماد عليه من دليل من داخل المنشأة . ٢- المعلومات المحاسبية المستقاة من نظام محاسبي يتصف بتحقيق نظام الضبط الداخلي فإنه يمكن الاعتماد عليها أكثر من معلومات محاسبية مستقاة من نظام لا يتصف بذلك . ٣- ما يحصل عليه المراجع بنفسه عن طريق الفحص والاستقصاء والتحليل ادعى للاعتماد مما يحصل عليه عن طريق غير مباشر .	د - الحصول على تصديق على حساب القروض وحسابات الدفع وتعتبر معايير المراجعة الألمانية من ضمن الأدلة للوصول إلى رأي في التقارير المالية . ما يقوم به واقع آخر من عمل إذا كان ذلك المراجع ذا كفاءة توفيه للقيام بالعمل . - ما يرد للمراجع من خطابات تمثيل من الإدارة . (البنود ٧ - ٩ من بيان هيئة المراجعين رقم ١ / ١٩٧٧) .	

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
ثالثا : معايير التقرير: ١- الاعداد وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .	يجب ان يوضح المراجع في تقريره ما اذا كانت التقارير المالية تظهر طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . فشهادة المراجع بعدالة تمثيل التقارير المالية للمركز المالي ونتيجة العمليات والتغير في المركز المالي طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يجب ان يبنى على : أ - ان المبادئ المحاسبة المطبقة مبادئ متعارف عليها . ب - ان المبادئ المحاسبة المطبقة تناسب المجال المطبقه فيه . ج - ان التقارير المالية وما يتبعها من ايضاحات هي معلومات واضحة اعلامية ممكنة الفهم . د - ان التقارير المالية وما تحويه من معلومات قد اعدت بشكل معقول فهي ليست مفصلة جزئيا ولا مقتضيه جدا . هـ - ان التقارير المالية تعكس الاحداث والاجراءات بشكل يظهر المركز المالي نتيجة العمليات والتغير في المركز المالي ضمن حدود معقوله .	يتضمن قانون الشركات المانية على ان يجب على المراجع ان يبين في تقريره ان التقارير المالية وتقرير الادارة قد اعدت وفقا للقوانين الالمانية ووفقا لقانون الشركة . ولكن لوعدنا لمعايير المحاسبة الالمانية لوجدناها تشكل جزءا من القانون الالمني . فمثلا المادة الثانية من بيان جمعيات المراجعين الالمانية رقم ١/١٩٧٧ تنص على مراجعة الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتقول التعليمات القانونية المتعلقة بالدفاتر والقوائم المالية ليست شاملة لكنها مكمله بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي يشار اليها في بعض التعليمات القانونية	

تونس	المانيا	الولايات المتحدة	المعايير
	على وجه الخصوص ، لذا فان مراجعة القوائم المالية يجب أن تشمل التزامه بهذه المبادئ ويجب على المراجع أن يساهم كافة التطورات الفنية في هذا المجال . ثم توضح المادة بأن الكثير من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها قد وضعت أو نوقشت في قرارة المحاكم وقاعات الدراسة وتصريحات جمعية المراجعين ، هذه المبادئ ليست صارمة بل تخضع للتعدد والتكيف مع الظروف الطارئة ، وإذا كان المراجع غير واثق من أن مبدأ معين مازال موجودا فيجب عليه أن يتخذ الاجراء المناسب لتوضيح ذلك . تنص أهداف مراجعة القوائم المالية على مايلي : تهدف مراجعة القوائم المالية الى التحديد عما اذا كانت السجلات المحاسبية والقوائم المالية وتقارير الادارة متعشية مع القانون ولوائح الشركة واذا كانت تعطى صورة صادقة بقدر الامكان عن المركز المالي ونتائج العمليات .	الأحداث والاجراءات بشكل يظهر المركز المالي نتيجة العمليات والتغير في المركز المالي ضمن حدود معقولة ٢- الثبات على المعايير يجب أن يظهر التقرير ما اذا كانت مبادئ المحاسبة المشار اليها قد طبقت خلال هذه الفترة المحاسبية بنفس الطريقة التي طبقت بها في الفترة المحاسبية السابقة ٣- كفاية الافصاح يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره كفاية وإعلامية ماتحويه التقارير المالية من معلومات . وان لم يكن هذا ماتتصف به التقارير المالية فيجب عليه أن يذكر ذلك .	٢- الثبات على المعايير ٣- كفاية الافصاح

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
٤-الرأى	يجب أن يتضمن التقرير رأى المراجع فى التقارير المالية باعتبارها وحدة واحدة ، أو التأكيد على عدم مقدرة المراجع على ابداء الرأى ، وفى حالة عدم ابداء الرأى فعلى المراجع ايضاح أسباب ذلك . وعليه فان على المراجع أن ينتهى الى اعطاء ١- رأى غير مقيد بعدالة التقارير المالية . ٢- رأى مقيد بعدالة التقارير المالية . ٣- رأى غير مقيد بعدم عدالة التقارير المالية . ٤- أن يوضح عدم استطاعته الحكم على التقارير المالية .	لا يطلب القانون الالمانى من المراجع اعطاء رأى فى التقارير المالية ، وانما يطلب منه الشهادة على وجود حقائق أى أن التقارير أعدت وفقا للقوانين الألمانية وقانون الشركة موضوع المراجعة أى أن الحكم ينصب لاعلى عدالة التقارير المالية وانما على الطريقة التى أعدت بها . وبالطبع ينتهى المراجع صيغة مما يلى : ١- أن يعطى حكما غير مقيد يفيد بأن التقارير المالية أعدت وفقا للقوانين الألمانية وقانون الشركة نفسها . ٢- اعطاء حكم مقيد يفيد بذلك . ٣- اعطاء حكم غير مقيد يفيد بعدم اعدادها وفقا لما ذكر (١) أعده ٤- أن لا يتمكن من اعطاء حكم عليها .	

القسم الثالث

معايير سلوك المحاسب القانوني

- مقدمة
- معايير سلوك المحاسب القانوني في الولايات المتحدة
- معايير سلوك المحاسب القانوني في جمهورية ألمانيا الاتحادية .
- معايير سلوك المحاسب القانوني في تونس
- جدول مقارنة معايير سلوك المحاسب القانوني .

معايير سلوك المحاسب القانوني

يصعب أحيانا التفريق بين معايير المراجعة ومعايير سلوك المحاسب القانوني ففي ألمانيا مثلا لا يوجد مجموعة إصدارات مستقلة تعرف بمعايير المراجعة بل هناك ما يعرف بمعايير السلوك استخلصنا منها المعايير العامة للمراجعة .

أما في الولايات المتحدة فأن هناك معايير لسلوك المحاسب القانوني موازية تقريبا لمعايير المراجعة سنستعرضها بإيجاز . أما في تونس كما مر عند الحديث عن معايير المراجعة فأن ليس هناك مراجع غير النظام المحاسبي الموحد ونظام مهنة المحاسبة الذي يمكن ان توصف بعض مواده بأنها تحكم سلوك المحاسب القانوني في تونس . لذا فأن الحديث عن معايير سلوك المحاسب القانوني لن يكون بنفس الدرجة من التوسع كما حصل عند الحديث عن معايير المحاسبة ومعايير المراجعة .

معايير سلوك المحاسب القانوني في الولايات المتحدة

عند الحديث عن معايير سلوك المحاسب القانوني في الولايات المتحدة فقد نصت عليها لوائح معهد المحاسبة الأمريكية في مجموعة مواد تتعلق بتصريف المحاسب القانوني قسفت الى مجموعات تتعلق ب :-

- أ - حياد المراجع واتزانه
 - ب - المعايير الفنية لأداء العمل
 - ج - ومسئوليات المراجع
- وفيما يلي استعراض لتلك المعايير

الحياد ، الاتزان والموضوعية :-

- ١ - يتوقع الجمهور عددا من السمات الواجب توافرها في المراجع القانوني الا ان الاتزان والموضوعية اهم تلك السمات وعند ما يزال عمله فأن الحياد يجب ان يكون اهم صفاته .

- ٢- الحياد يعرف تقليدياً بأنه المقدرة على التصرف بموضوعية واتزان .
- ٣- من المعلوم انه يصعب تحديد او تعريف الاتزان ، ولكن يمكن ان يستدل على ما يراد به عندما نعلم ان التصرف غير الصحيح اما ان يكون خطأ غير مقصود أو خطأ عفوى واما ان يكون بسبب فقد او نقص الاتزان . .
- ٤- اما الموضوعية فيقصد بها مقدرة المراجع على التخلص من أى تأثير يودى به الى ابداء غير ما يعتقد عن موضوع المراجعة .
- ٥- من المعلوم انه من الصعب الالتزام الدقيق بالموضوعية والاتزان الا انه من عدم المسؤولية ايضاً تجاهلها .
- ٦- عند الحديث عن الاستقلال فيجب ان لا يؤخذ بمعناه الواسع مما يؤثر على حياد المراجع واتزانه ، وان لا يؤخذ بمعناه الضيق مما يفوت على المراجع فرصاً يهدو اثرها على حياده محدود جداً .
- ٧- من المفهوم صعوبة ظهور المراجع بمظهر المتصف بالحياد التام فى علاقاته مع عميله مما قد يؤثر على اتزانه وموضوعيته الا ان مثل ذلك التأثير يقابل بروادع قوية من ذلك المسؤولية القانونية ، العقوبات المهنية والتأثير على سمعته كمراجع .
- ٨- عند الحديث من الاستقلال او الحياد او عند الرغبة فى اقامة قاعدة لذلك فان ما يراه عدد من الرجال العارفين بجميع الحقائق المحيطة بالموضوع والاخذين فى الاعتبار التصرف العدى من وصف العلاقة المراجع بعميله يؤثر اولا يؤثر على حياده هو القاعدة .
- ٩- لا يكفى ان يكون المراجع متصف فعلاً بالاتزان والموضوعية بل يجب ان يظهر ذلك شكلاً ايضاً .
- ١٠- حفاظاً على الحياد والموضوعية والاتزان فإنه ينبغى أن لا يكون هناك علاقات مادية بين المراجع وعميله عدا رسوم المراجعة
- ١١- العلاقة المالية وطلاقات الموظف بصاحب العمل تضعف الى حد بعيد حياد المراجع وموضوعيته لكن هل ساهمة المراجع فى وضع قرارات العميل تقود الى نفس النتيجة ، الصحيح ان ساهمة فى وضع قرار العميل لا تؤثر على حياد وموضوعية المراجع طبعاً قد تؤدى ساهمته الى اصدار رأى غير مفيد رغبة فى تغطية احداث ساهم هو فى التهيئة لها ولكنه مخاطر بالمسؤولية القانونية

بالمعوقات المهنية والمخاطر وبالتأثير على سمعته ..

معايير عامة فنية :

- ١- يجب على المحاسبين اينما كانت مواقعهم ان يؤدوا عملهم بأعلى درجة ممكنة من الجودة .
- ٢- وهذا يعنى ان عليهم اعداد انفسهم اعدادا مهنيا واكاديميا مما يمكنهم من تأدية عملهم على خير ما يرام ، وفى الواقع فان منح الشهادة المهنية تعتبر مؤشرا على ذلك الاعداد وقت اصدار الشهادة الا ان المراجع لا يجب ان يقف عند ذلك لان العلم تتغير بين فترة واخرى وعندما يتعرض المراجع لمهمة جديدة عليه فوجب عليه ان لا يقبلها الا بعد ان يعد نفسه لتولى ذلك العمل .
- ٣- لا يجوز للمحاسب ان يمارس المحاسبة والمراجعة بدون معايير عامة وفنية تصدرها هيئة مهنية او رسمية ، وحيث ان هذه المعايير لا يمكن ان تغطى كل شئ فوجب على المراجع حتى مع وجودها ان يكون ذا اطلاع واسع .
- ٤- يعلم المراجع ان قبوله القيام بعمل يتعلق بمهنته يتطلب ، ان يقوم بذلك العمل بقدر معين من العناية المهنية والتخطيط و الاشراف فان كان يرى عدم قدرته على القيام بذلك فليقترح من يقوم بالعمل اما بصورة مستقلة او بالاشتراك مع المراجع .
- ٥- تغير المعايير وتعديل حسب تغير الظروف ، لذلك فان عليه ان يكون على دراية بما يستجد وما يعدل .

مسئولية المراجع تجاه عمليه :-

- ١- يجب على المراجع خدمة عميله خدمة تحقق للعميل المصلحة فى حدود المتطلبات المهنية للمراجع وفى حدود التزامه بالموضوعية والاتزان .

- ٢ - يجب على المراجع حفظ اسرار العميل الا انه لا يدخل في هذا ما يتطلب الافصاح عنه في التقارير المالية .
 - ٣ - يحظر على المراجع الاستفادة على حساب العميل بأى شكل من الاشكال حتى ولو كان فى شكل عرض بضاعة او خدمات طرف ثالث قدم للمراجع عسولة نظير قيامه بهذا الغرض .
 - ٤ - يجب على المراجع ان يكون واضحا مع العميل فى كل الظروف الايجابية والسلبية بالنسبة للعمل . .
 - ٥ - يجب على المراجع ان يأخذ فى اعتباره عند قبوله اية مهمة امكانية انسحابه منها عندما تصل الامور لما لا يمكن الاتفاق عليه مع العميل . .
- مسئولية المراجع تجاه زملائه :-

- ١ - يجب على المراجع ان يعمل على تقوية مهنته وان يتعاون مع زملائه فى كل ما من شأنه تطويرها واكسابها السمعة الطيبة وذلك عن طريق العمل الفردى والجماعى وعن طريق الجمعيات المهنية .
- ٢ - من المعلوم انه من الصعب ان يشهد المراجع على زميله ولكن التزامات المهنة تحتم على المراجع ان يقول الحق عندما يكون شاهدا فى قضية او خبيراً لفحص موضوع ما بناء على طلب من جهة تملك اصدار مثل ذلك الطلب .
- ٣ - يجب عليه مساعدة زملائه فى الالتزام بقانون شرف المهنة كما يجب عليه مساعدة الجهات التى تتولى اجبار التزام بهذه القوانين وعندما يقع فى حيرة فى تطبيق ذلك القانون المجتمع .
- ٤ - من حق المعاسب ان يعمل ما من شأنه تطوير وتوسيع نشاطه ولكن يجب ان لا يعمل لذلك اى عمل يؤدى الى ابعاد زميله وحلولة محله مما يضعف مركزه امام العميل ويظهره بمظهر غير المهني ايضا يجب عليه ان لا يعمل اى عمل لربط علاقته بالعملاء تنتج عنها آثار سلبية على زملائه .

٥ - يجوز للمحاسب ان يقوم المهنة متى ما طلبت منه حتى لو كان العميل مرتبطا بمحاسب آخر يقوم بعمل غير ما طلب منه القيام به ، كما يجوز له ان يقبل عمل محاسب اخر اذا طلب منه العميل ذلك ، وفى كل الاحوال عليه استشارة زميله ليس فقط مجاملة وانما للوقوف على ظروف العمل المطلوب منه القيام به .

٦ - عند ما يطلب من المراجع ما لا يستطيع القيام به فيمكنه الاستعانة بزميل او قد يحيل العميل الى زميل آخر يقوم بكامل المهمة .

مسئوليات اخرى :-

- ١ - على المراجع الاهتمام بمصالح المجتمع فى حدود ما يقدمه من خدمات من ذلك فانه يجب عليه ان يتيح خدماته لجميع افراد المجتمع دون تمييز بسبب عنصر ، دين ، خلقية تاريخية او جنس ، كما يجب عليه مراعاة ذلك فى الخدمات الاخرى غير المهنية كالتوظيف وما فى حكمه .
- ٢ - بما ان المحاسب هو المستفيد من خدمات جمعياته المهنية فان يمثلها فى علاقاته مع الغير لذا فان عليه ان يتصرف بما يحفظ لها السمعة الطيبة ولا يجلب بتصرفاته الشخصية ما يسيء الى سمعة مهنته .
- ٣ - لا يجوز للمراجع اتباع طرق ملتوية كالتعايل او التفضيل او اى عمل لا يقره قانون شرف المهنة للحصول على عملاء لان مثل ذلك يحد من حياده وموضوعيته واتزانه .
- ٤ - يحظر الاعلان المفضل لانه يخلل الجمهور ويقلل استفادتهم من خدمات المحاسبين .
- ٥ - يجب ان يكون حافز المحاسب تقديم عمل ممتاز لا الحصول على العائد المادى ، طبعاً هذا يجب ان لا يعنى عدم اهتمامه بما يتقاضاه مقابل خدماته لانه ما لم يكن فى وضع مادى يمكنه من التفرغ لعمله فلن يتمكن من تأديته على الوجه الامثل .

- ٦ - عند تقديره لرسم خدمته يجب عليه ان يأخذ بعين الاعتبار درجة المسؤولية التي سيتحملها الوقت اللازم لانجاز المهمة والمهارات اللازمة لتأديتها في ضوء المعايير المهنية ، ايضا ممكن بأخذ في الحسبان قيمة الخدمة للعميل وما يتقاضاه زملاؤه الآخرون .
- ٧ - يجب ان يعرف العميل النسبة التي تطبق لحساب الرسوم والمبالغ المقدرة حيث انه لا يمكن معرفة التكاليف الفعلية الا بعد انتهاء العملية فإنه يتعين على المراجع ان يقدر رسومه على ان تكون قابله للتعديل عندما تساعد الحقائق على ذلك .
- ٨ - يحظر على المراجع ان يستخدم علامات اى شركة مما قد يضلّل الجمهور ، كما يحظر عليه ان يكون مع غيره شركة مساهمة او ان يرتبط مع اى جهة لا تلتزم بما تصدره الجهات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة من اجراءات .
- ٩ - عندما يمارس المحاسب مهنته فعليه ان لا يخرط في اى عمل او تجارة لا لا تتسجم مع عمله كمراجع ، وحيث ان بعض الاعمال واضحة التعارض مع مهنة المحاسبة الا انه يصعب حصر الجميع لذا فان الامور متروكة للتقرير الشخصى وحسب الظروف .
- ١٠ - لا يجوز للمحاسب ان يدفع عمولة لمن يحيل عليه عميلا او يسعى الى ذلك ، ايضا لا يجوز له ان يستلم عمولة نظير حالته عميل الى محاسب آخر لان فى ذلك ما قد يصرفه عن الاهتمام بتقديم خدمة افضل للعميل الذى يأخذ منه رسومه .

معايير سلوك المحاسب القانونى فى المانيا :

تبين فى مكان سابق من هذا التقرير صعوبة الفصل بين معايير المراجعة ومعايير سلوك المحاسب القانونى ، وتظهر هذه الصعوبة فى المانيا خاصة لهذا فان عند استعراضنا لمعايير السلوك قد تعيد بعض ما كتب عن معايير المراجعة القانونية ، هذا ويمكن تلخيص معايير سلوك المحاسب القانونى فى المانيا ب :-

- ١ - الاستقلال والموضوعية .
- ٢ - الوعي والادراك . .
- ٣ - المسئولية الشخصية .
- ٤ - الثقة المهنية .
- ٥ - التصرف الاخلاقي .
- ٦ - عدم التمييز بين الحقائق .
- ٧ - الابتعاد عن الاعمال التي لا تنسجم مع مهنته .
- ٨ - التزام الاعراف المهنية للحصول على عمل .

ونستعرض هذه المعايير شئ* من الايجاز :-

١ - الاستقلال والموضوعية :-

سبق ان ذكرنا في معايير المراجعة عند الحديث عن الاستقلال بان قواعد اداء العمل في المانيا توجب على المراجع ان يتجرد من كل ما يؤثر عليه عند كتابة تقريره عن المنشأة موضوع المراجعة عليه عندما يشعر بعدم قدرته على الالتزام بالحياد والاستقلال في التصرف ان يعدل عن قبول العمل حتى ولو لم يظهر ما يمنع قانونا من قيامه بالمراجعة .

كما يجب عليه ان يمتنع عن قبول العمل اذا ظهر ما يوحى بعدم استقلاله وموضوعيته حتى لو كان هو شخصا يشعر بالاستقلال في التصرف والعقدرة على الالتزام بالموضوعية . . .

٢ - استقلال المراجع وحياده :-

نص نظام الشركات الالمانية على ان لا يجوز ان يعين مراجعا لمنشأة :-

- أ - اذا كان عضو في مجلس ادارتها أو مجلسها الاستشاري او كان موظفا بها خلال السنوات الثلاثة السابقة للتعيين .
- ب - اذا كان ممثلا قانونيا لها أو شريكا فيها او مالكا أو كانت له علاقة تجارية بها .

وعندما يكون الموضوع مطروحا للنقاش امام محكمة اوجهة رسمية
فعلى المراجع ان يعتبر الرأى الآخر ودرسه بعناية . .

٧- التصرف الاخلاقى :

يجب ان يتصرف المحاسب القانونى تصرفا يجلب الثقة
عند الجميع وان يظهر ولائه للعمل ، ويجب ان يتعدى هذا
التصرف العمل الفنى للمراجع ، وعند تعامله مع زملائه
فيجب ان يتصرف بما يعكس ما تطلبه الزمالة المهنية من تصرف .

٨ - الابتعاد عن الاعمال التى لا تنسجم مع مهنة المحاسبة والمراجعة :

كعضو فى مجموعة فى الذروة فان عليه ان لا يتصرف أى تصرف
يتنافى مع مركز هذه المجموعة ولا مع وضعها الاجتماعى ، ويجب
عليه ان يبتعد عن كل ما يسيء الى سمعته ومهنته ، كما
يجب عليه الابتعاد عن أى عمل أو اتجاه تؤثر على مسؤوليته
الشخصية أو تكون غير قانونية .

٩ - الالتزام بالاعراف عند محاولة الحصول على عمل :

فى جميع ما له صلة بالجمهور أو الحصول على عمل
فان على المراجع الالتزام بالاعراف والاخلاق المهنية فى هذا
الشان ، وان يكون تصرفه طبقا لمبادئ أو معايير سلوك
المحاسب القانونى فى هذا المجال ، ولا يجوز له الاعلان للحصول
على عمل .

معايير سلوك المحاسب القانوني في تونس :

يمكن استخراج معايير سلوك المحاسب القانوني في تونس من لوائح تنظيم مهنة المحاسبة حيث هناك مواد تنص على :

- (١) استقلال المراجع
- (٢) اعداده العلمى والفنى .
- (٣) مسؤوليته تجاه عميله وزملائه والطرف الثالث والمجتمع .

ففى ما يتعلق بالاستقلال فقد نص النظام على انه لا يمكن للخبراء المحاسبين سوا كانوا شخصيات مادية او معنوية المشاركة بأى صفة كانت فى رؤوس الاموال للشركات المتعاقد معها على مراجعة حساباتها ، وان لا تكون هناك تبعية مباشرة او غير مباشرة مع أى شخص أو مجموعة لها مصلحة .

وفىما يتعلق باعداد المراجع فنيا وعلميا فلم ينص النظام على ما يجب ان يتصف به المراجع ذاتيا بل اشترط معالم ظاهرية كالشهادة الجامعية وفترة من التدريب .

اما مسئولية المحاسب القانوني فقد نصت عليها مواد النظام بما يلى .

- ١ - يتحمل الخبراء المحاسبين وشركات الخبرة فى المحاسبة والخبراء المحاسبين المترخصون مسئولية الاعمال التى يقومون بها لذا يجب عليهم الاطلاع على التراتيب التشريعية والتنظيمية لمهنتهم بما فى ذلك القانون الداخلى للعماله ، ان مسئولية الشركات المقررة فى طرق الهيئة لا تنفى المسئولية الشخصية لسكل خبير محاسب عن الاعمال التى يقوم بها .
- ٢ - يعتبر الخبراء المحاسبين مسؤولين عن سر المهنة حسب الشروط وتحت العقوبات المنصوص عليها فى الفصل (٥) من المجلة الجنائية .

- ٣ - يجب ان يصهر الخبراء المحتسبون على مصالح مهنتهم .
- ٤ - ان الممارسة غير الشرعية خرق لقوانين المهنة تعرض فاعليها للعقوبة .

جدول مقارنة معايير سلوك المحاسب
القانونى فى الدول الثلاث

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
أولا : معايير عامة الحياد ، الاتزان والموضوعية	١- يعرف الحياد بأن المقدرة على التصرف بموضوعية واتزان . ٢- أما الموضوعية فيقصد بها مقدرة المراجع على التخلص من أى تأثير يؤدي به الى ابداء غير ما يجب قصد من موضوع المراجعة . ٣- معلوم أن من الصعب التقيد الدقيق بالموضوعية والاتزان الا أنه من عدم المسؤولية أيضا تجاهلها . ٤- عند الحديث من الاستقلال فيجب أن لا يؤخذ بمعناه الواسع مما يؤثر على حياد المراجع واتزانه وأن لا يؤخذ بمعناه الضيق مما يفوت على المراجع فرصا يبدوا أثرها على حياده محدود جدا . ٥- عند الحديث عن الاستقلالية والحياد أو الرغبة في اقامة قاعدة لذلك فان ما يراه عدد من الرجال العارفين بجميع الحقائق المحيطة بالموضوع والآخذين في الاعتبار التصرف العادى من وصفه لعلاقة المراجع بعملية يؤثر أو لا يؤثر على حياده هو القاعدة	تعرض القانون الالمانى لاستقلال المحاسب فى أكثر من موضوع وكلها تنص على أن المحاسب يجب أن يكون حرا من أى تأثير خارجى أو التزام أو أى اعتبار آخر يؤثر على استقلاله واتزانه وموضوعيته . ويجب عليه أن يرفض قبول أى عملية تتعارض مع مسؤولياته كمراجع قانونى أو حتى تعرض مقدرتة على التقييم بحرية لشئ من الضعف (مواد ٤٣ - ٤٩) من وما يحضر على المراجع ضمان الاستقلالية وموضوعية مما يلى : ١- الالحاح للحصول على عميل . ٢- أى عمل لا يتفق مع المهنة كالتجارة ٣- مشاركة العميل فى ارباحه ٤- الخلط بين المراجعة القانونية والخدمات الادارية . ٥- المشاركة فى ملكية المنشأة موضوع المراجعة . ٦- عدم قبول العملية عندما تكون هناك علاقات شخصية تضعف استقلال المراجع	لا يجوز للخبراء المحاسبين سواء كانوا افراداً أو شركات الاشتراك بأى صفة كانت فى رؤوس أموال الشركات المتعاقد على مراجعتها وأن لا يكون هناك تبعية مباشرة أو غير مباشرة مع أى شخص أو مجموعة لها مصلحة .

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
	٦- لا يكفي أن يكون المراجع منصفاً بالحياد ضمناً بل يجب أن يظهر ذلك شكلاً أيضاً . ٧- حفاظاً على الحياد والموضوعية والاتزان ينصح أن لا تكون هناك علاقات مادية بين المراجع وعميلة منا رسوم المراجعة . ٨- كما أن العلاقات العادية تضعف من حياد المراجع فان أى علاقات أخرى تؤثر على سير العمل لدى العميل تضعف من حياد المراجع أيضاً .	٧- عدم الاعتماد على عدد قليل من العملاء .	
ثانياً : معايير فنية	١- يجب على المحاسبين أينما كانت مواقعهم أن يؤدوا أعمالهم بأعلى درجة ممكنة من الجودة . ٢- وهذا يمكنهم اعداد انفسهم اعداداً مهنية وأكاديمية حتى يمكنهم من تأدية عملهم علي غير ما يرام . ٣- لا يجوز للمراجع أن يمارس المراجعة والمحاسبة بدون معايير عامة فنية تصدرها هيئة مهنية أو رسمية ومعلوم أن هذه المعايير لا تغطي كل شئ فيجب على المراجع أن يكون	يجب على المراجع عند تنفيذ المهنة الفنية أن يعمل طبقاً للوائح والمعايير المهنية، وأن يتصرف بوعي، ويجب أن يكون دائم الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريراً موضوعياً .	اشترط النظام الشهادة الجامعية وفترة من التدريب لكي يصبح الشخص محاسباً قانونياً .

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
١- يتحمل الخبراء المحاسبون وشركا الخبرة في المحاسبة والخبراء المحاسبون المتربصون مسئولية الاعمال التي يقومون بها لذا يجب عليهم الاطلاع على القرائيب التشريعية والتنظيمية لمهنتهم بما في ذلك القانون الداخلي للعماله ، أن مسؤولية الشركات المقررة في طرق الهيئة لا تنفي المسؤولية الشخصية لكل خبير محتسب عن الاعمال التي يقوم بها . ٢- يعتبر الخبراء المحاسبون مسؤولين عن سر المهنة حسب الشروط وتحت العقوبات المنصوص عليها في الفصل (٥) من المجلة الجنائية . ٣- يجب أن يسهر الخبراء المحاسبون على مصالح مهنتهم . ٤- أن الممارسة غير الشرعية خرق لقوانين المهنة تعرض فاعليها للعقوبة .	٤- يعلم المراجع أن قبوله القيام بعمل بمهنته يتطلب أن يقوم بذلك العمل بقدر معين من العناية المهنية والتخطيط والاشراف . وأن كان يرى عدم قدرته على القيام به فيجب أن يقترح من يقوم بالعمل اما كلية أو الاشتراك معه . ٥- تتغير المعايير وتتعدل حسب الظروف ، لذا فان على المراجع أن يكون على دراية بكل ما يستجد مما يؤثر على ادائه لعمله . ٥- <u>الثقة المهنية :</u> يجب على المراجع أن يعلم أن جميع ما يقع تحت يده من اعمال تتعلق بعمله هي موضوع سرية تامة ولا يجوز للمراجع أن يستخدم شيئا من تلك المعلومات لمصلحته الخاصة ولا يجيز لغير ذي علاقة الاطلاع عليها . وما ينطبق على المراجع في هذا الشأن ينطبق على مساعديه وجميع من يعمل معه ، وعلى الجميع ادراك ذلك .	١- يجب على المراجع خدمه مهنية خدمة تحقق للعميل المصلحة في حدود المتطلبات المهنية للمراجع وفي حدود التزامه بالموضوعية والأتزان . ٢- يجب على المراجع حفظ اسرار العميل فيما لا يتعارض مع الافصاح المطلوب في التقارير المالية .	ثالثا : مسؤوليات المراجع أ- تجاه عميله

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
		٣- يحظر على المراجع الاستفادة على حساب العميل بأى شكل من الأشكال حتى لو كان فى شكل عرض بضاعة أو خدمات طرف ثالث قدم للمراجع عمولة نظير قيامه بهذا العرض . ٤- يجب على المراجع أن يكون واضحا على العميل فى كل الظروف الإيجابية أو سلبية بالنسبة للعميل . ٥- يجب أن يأخذ المراجع فى اعتباره عند قبوله أى مهمة امكانات عند استجابه منها عند ما تطل الأمور الى حالا يمكن معه الاتفاق مع العميل . ١- يجب على المراجع أن يعمل على تقوية مهنته وأن يتعاون مع زملائه فى كل ما من شأنه تطهيرها واكسابها السمعة الطيبة وذلك عن طريق العمل الفردى والجماعى وعن طريق الجمعيات المهنية . ٢- من المعلوم أنه من الصعب أن يشهد على زميله ولكن التزامات المهنة تحتم عليه أن يقول الحق عند ما يكون شاهدا فى قضية أو خبيرا لفحص موضوع ما بناء على طلب من	ب- تجاه زملائه ومهنته

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
		جهة رسمية . ٣- يجب عليه مساعدة زملائه في الالتزام بقانون سلوك المحاسب القانوني كما يجب عليه مساعدة الجهات التي تتولي الالتزام بذلك القانون . ٤- من حق المحاسب أن يعمل ما يخدمه في توسيع نشاطه ولكن يجب أن لا يعمل أي عمل يؤدي إلى إبعاد زميله وإحلاله محله ، أيضا يجب أن لا يعمل أي عمل يؤدي إلى ربط علاقته بعملاء ينتج عنها ضرر لزملائه . ٥- يجوز للمحاسب قبول عمل كان يقوم به محاسب آخر ولكن عليه استشاره ذلك المحاسب الآخر وليس فقط للمجاملة وإنما للوقوف على ظروف العمل المطلوب منه القيام به . ٦- عند ما يطلب منه القيام بما لا يستطيع القيام به فقد يطلب من زميل مساعدته أو قد يحل العمل إلى زميل آخر ٧- بما أن المحاسب هو المستفيد من خدمات جمعياته ، فإن عليه أن يتصرف بما يحفظ لها السمعة الطيبة ولا يجلب بتصرفاته الشخصية ما يسيء إلى سمعة مهنته .	

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
ج - <u>تجاه المجتمع</u>	١- على المراجع الاهتمام بمصالح المجتمع في حدود ما يقدمه من خدمات من ذلك عليه أن يتيح خدمة لجمع افراد المجتمع دون تمييز ، كما يجب عليه مراعاة ذلك في الأمور الأخرى كالتوظيف وما في حكمه . ٢- لا يجوز للمراجع اتباع طرق ملتوية كالتحايل أو التضليل أو أى عمل لا يضره قانون شرف المهنة للحصول على عملاء . لأن مثل ذلك يحد من حياته وموضوعه واتزانه . ٣- يحظر الاعلان التضليل لأنه يضل الجمهور ويقلل من فرص استفادتهم من خدماته المحاسبية . ٤- يجب أن يكون حافظ المحاسب تقديم عمل ممتاز لا الحصول على عائد لكن هذا لا يعني اهماله ما يتقاضاه عن خدماته لأنه ما لم يكن في وضع يمكنه من التفرغ لعمله فلن يتمكن من تأدية على الوجه الأكمل . ٥- عند تقديمه لرسم خدمته يجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار درجة المسؤولية ستحملها والوقت اللازم		

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
	لإنجاز المهمة والمهارات اللازمة لتأديتها في ضوء المعايير المهنية. أيضا قد يأخذ في الاعتبار قيمة الخدمة للعميل وما يتقاضاه زملاؤه . ٦- يجب أن يعرف العميل طريقة حساب الرسوم والمبلغ المقدر . وحيث أنه لا يمكن معرفة التكاليف الفعلية إلا بعد انتهاء العملية فإنه يتعين على المراجع أن يقدر رسومه على أن تكون قابلة للتعديل عند ما تساعد الحقائق على ذلك . ٧- يحظر على المراجع أن يستخدم علامات أي شركة مما قد يضل الجمهور كما يحظر عليه أن يرتبط مع أي جهة لا يلتزم بما تصدره الجهات المشرفة على تنظيم المهنة من إجراءات .		

الاسم الرابع

التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة

- مقدمة
- التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة
- التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى جمهورية ألمانيا الاتحادية
- التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة فى تونس
- جدول مقارنة بعض عناصر التنظيم الداخلى

التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة

نقصد بالتنظيم الداخلى هنا جميع النشاطات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والاشراف عليها وتنميتها والعمل على أن يقوم منسوبيها بتقديم خدمة افضل لعملائهم بصورة خاصة وللمجتمع بصورة عامة . ومن امثلة هذه النشاطات

- أ - اعداد واصدار معايير المحاسبة المالية .
- ب - اعداد اصدار معايير المراجعة .
- ج - اعداد واصدار معايير سلوك المحاسب القانونى .
- د - تعديل وتفسير أى من هذه الاصدارات .
- هـ - ايجاد معايير للترخيص والتأهيل .
- و - وضع لوائح وتنظيم لجودة الاداء والاستمرار على المستوى الجيد .
- ز - وضع مناهج للتعليم المستمر والتعلم الذاتى .
- ح - تنظيم الاشرطة الاخرى ، غير المراجعة القانونية .
- ط - تحسين العلاقة بين المهنة وبين المجتمع .
- ى - رعاية مصالح منسوبي المهنة وحمايتهم من كل ما يمسهم .

وبالطبع يختلف التنظيم الداخلى من بلد لآخرى ، ففى البلدان موضوع الدراسة ، يختلف الوضع فى الولايات المتحدة عنه فى جمهورية العانيا الاتحادية ، عنه فى تونس ، أى تختلف مثل هذه الانشطة وتختلف المنشآت التى تشرف عليها ، ونستعرض ذلك فى الجزء اللاحق من هذا التقرير .

التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة
والمراجعة فى الولايات المتحدة

تتعدد فى الولايات المتحدة المنشآت ذات العلاقة بالمحاسبة والمراجعة . وتؤثر هذه المنشآت بطريقة أو بأخرى على المهنة فى الولايات المتحدة ، فالمجلس الاعلى ، للمحاسبة فى الولاية هو المسؤول عن فتح الترخيص لممارسة المحاسبة فى الولاية ، وجمعية المحاسبة فى الولاية تهتم برعاية وتنمية خدمات المحاسبة فى الولاية . وهيئة الاشراف على تداول الاوراق المالية تضع شروط يجب توافرها فى الشركة أو الهيئة التى تريد طرح اسهمها للتداول العام . الا ان الأثر القوي هو :-

- أ - معهد المحاسبين الامريكى .
- ب - هيئة معايير المحاسبة المالية .

وفى ما يلى استعراض لهاتين الهيئتين :-

معهد المحاسبه الامريكى

اسم وفرض المعهد الامريكى للمحاسبه :-

(١) تسمى هذه المنظمه معهد المحاسبين القانونيين الامريكى ، بهدف الى المحاسبه القانونيه فى الولايات المتحده - والعمل على تقديم خدمات مهنيه رفيعه المستوى والعمل على ايجاد ضمان بقاء معايير الدخول للمهنه ، تنميه اهتمامات المحاسبين القانونيين ، وتطهير وتحسين التعليم المحاسبى ، والعمل على تشجيع العلاقات المهنيه والعلميه بين المحاسبين القانونيين فى الولايات المتحده والسبلاد الاخرى .

(٢) العضويه :-

٢-١ يكون اعضاء المعهد من الاعضاء الموجودين اثناء كتابة هذه اللوائح ، ومن تنطبق عليه الشروط فى ماده التاليف .

٢-٢ شروط العضويه :-

يمكن ان يكون مضموا

* كل من يحمل شهادة ساريه المفعول بالسماح بممارسه المهنه فى اى ولايه امريكيه ، ويقصد بالولايه هنا اى من الولايات الامريكيه أو اى منطقتى الولايات المتحده فيها ارتباط قانونى .

* كل من اجتاز امتحانات فى المحاسبه والعلوم المرتبطه بها بدرجة يقرها مجلس اداره المركز .

٢-٣ الشهاده

كل من قبلت عضويه يعطى شهاده تفيد بذلك ، ولا تعطى هذه الشهاده الا بعد دفع رسوم السنه الجاريه . وتعاد الشهاده عندما يسقط حق التمتع بها لاي سبب أو آخر .

٢-٤ حق الاعضاء فى وصف انفسهم كمحاسبين قانونيين :-

للمعضو ان يصف نفسه بأنه عضو فى معهد المحاسبين القانونيين الامريكى ، ويمكن لشركة من مجموعه اعضاء أن تصف اعضاءها بأنهم اعضاء فى المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين .

٢-٥ المنتسبين من بلدان أخرى

يقبل اعضاء منتسبين من البلدان الاخرى ممن يتمتعون بهذه الصفة وقت اصدار هذه القوانين ، ومن يرى مجلس المعهد انهم مؤهلين لذلك .
ولى المجلس ان يضع قواعد منفصلة لذلك .

٣- التنظيم والاجراءات :-

٣-١ يتضمن تنظيم المعهد الاعضاء ، المجلس ، مجلس الاداره ، الضباط ، واللجان (بما فيها اللجان الفرعية والهيئات الفرعية ، قوات العمل الخاصة وماشابه ذلك) .
ويمكن لمجلس الاداره من وقت لآخر ان يعمد تنظيم لجان وموظفى المعهد واقسامه وان يضع من القواعد والاجراءات ما ينظم سير العمل .

٣-٢ العضويه

١- ان حقوق العضويه تفصل لما يلى :-

- حضور الجلسات

لكل عضو او منتسب ان يحضر جلسات المعهد

- التصويت

لكل عضو حق التصويت على أى أمر يطرق المعهد للتصويت سواء حضوره

أو عندما يكون التصويت ببطاقات تصويت لانتخاب اعضاء المجلس . أما المنتسب

فليس له حق التصويت .

مراكز لا يشغلها الا الاعضاء :-

لا يجوز ان يشغل وظائف ضباط المعهد ، ولا اعضاء المجلس ولا اعضاء مجلس الاداره ولا عضوا رئيسيا فى لجنة او هيئة ، أو أى وظيفة مما يطلق عليها الوظائف الدائمه الا احد اعضاء المعهد . ويستثنى من ذلك امين سر المعهد وثلاثة ممثلين للجمهور فانهم يعملون اعضاء فى مجلس الاداره .

٣-٣ المجلس

المجلس هو السلطة العليا فى المعهد

التكوين :- يتكون المجلس من

- اعضاء ينتخبهم الاعضاء من كل ولايه

- ممثلين من جمعيات المحاسبين في الولايات
- ٢١ عضوا يختارون للمجلس
- رئيس مجلس الادارة ونائبه ورئيس المعهد ونواب الرئيس الثلاثة
وأمين الصندوق
- الرؤساء السابقين للمعهد والذين لا يزالون يتمتعون بالعضوية
- رؤساء مجلس الادارة السابقين والذين لا يزالون يتمتعون بالعضوية
- اعضاء مجلس الادارة مساعد امين السر .

٣-٣ سلطة المجلس

- يدخل المجلس جميع السلطات في المعهد وفقا لقوانين وانظمة المعهد
- على المجلس ان يعد تقريرا للاعضاء على الاقل مرة في السنة .

٣-٤ مجلس الادارة

- يتولى مجلس الادارة تسيير اعمال المعهد بين فترات انعقاد المجلس ، ويحدد المجلس من يتكون منهم مجلس الادارة .

سلطة مجلس الادارة :-

يعتبر مجلس الادارة لجنة تنفيذية للمجلس بين فترات انعقاده ، يضبط ويدير ممتلكات ، اعمال ونشاطات المعهد ، ويتخذ أى عمل ضرورى بما فى ذلك وضع القواعد واللوائح اللازمة لتسيير الاعمال فى ضوء قواعد المعهد واصدارات مجامع الاعضاء والمجلس وله المجلس الادارة اعداد تقرير نصف سنوى على الأقل للمجلس

من يتكون منهم مجلس الادارة

يتكون مجلس الادارة من

- أ- رئيس مجلس الادارة ، ونائب رئيس مجلس الادارة ، نائب الرئيس الذى ينتخبه المراقب المالى ورئيس مجلس الادارة السابق .

ب- رئيس وامين سر المعهد

ج - ٩ اعضاء من اعضاء المجلس الحاليين أو السابقين ينتخبهم _____
المجلس للعمل لمدة ثلاث سنوات أو حتى اختيار بديل لهم .

د - ثلاثة ممثلين للجمهور ممن ليسوا اعضاء في المعهد .

الضباط المنتخبون :-

٣-٥ ضباط المعهد هم رئيس مجلس الادارة ، نائب الرئيس والذي عيادة
يكون السنوي لرئاسة مجلس الادارة . نواب الرئيس الثلاثة والمراقب
العالي بشرط أن يكونوا جميعا اعضاء يحملون شهادة المعهد (٣٠٢٠١)
الرئيس والذي يجب ان يكون مضافا يعمل موظفا في المعهد وأمين السر
الذي يجب ان يكون موظفا في المعهد ولكن ليس بشرط ان يكون عضوا
في المعهد .

من يعينهم مجلس الادارة :-

يمكن لمجلس الادارة ان يعين نواب الرئيس الذين يجب ان لا يكونوا اعضاء
في مجلس الادارة ولا اعضاء المجلس يقومون بأعمال يحددها لهم الرئيس .

رئيس المجلس الاول :-

يرأس اجتماعات اعضاء المعهد ، المجلس ، ومجلس الادارة . يعين اللجان
والهيئات . ويتكلم باسم المعهد ويمثله امام الغير .

نائب رئيس مجلس الاول :-

يعتبر المسمى لوظيفة رئيس مجلس الادارة ويرأس الجلسات المذكورة اعلاه
في غياب رئيس مجلس الادارة . يجب عليه ان يصرف اعمال رئاسة مجلس الادارة
وأن يقوم بالاعمال التي يحددها له رئيس مجلس الادارة .

نواب الرئيس المنتخبون :-

يقومون بالواجبات العادية لنواب الرئيس . يقوم احدهم الذي يخصصه مجلس الاداره برئاسة الاجتماعات عند غياب مجلس الاداره ونائبه . ولا يجوز ان يكون اثنين منهم من مواطنى ولاية واحده .

المراقب العالي :-

يجب ان يعرف السياسات العاليه ، والسياسات الاستشاريه ، والاجراءات المحاسبية واجراءات المحاسبه العاليه والرقابه فى المعهد وشارر الرئيس والمحاسب القانونى للمعهد فى هذا الشأن ، عليه ان يقدم رأيه فى الامور العاليه لمجلس الاداره وليس المعهد . عليه ان يكتب تقاريره لمجلس الاداره وان يقوم بما يطلبه مجلس الاداره أو مجلس المعهد من اعمال .

الرئيس :-

هو المسئول عن تنفيذ سياسات هراج المعهد ، يتكلم باسمه يقوم بالاعمال الاخرى التى يعينها مجلس الاداره أو المجلس .

أمين السر :-

يقوم بأعمال أمين السر العادية التى يقوم بها أى أمين سر منظمه . ويقوم الى جانب ذلك بما يعينه له الرئيس من اعمال . ويمكن ان يعين مجلس الاداره مساعد أمين السر يقوم بعمله عند غيابه وساعده فى حضوره ولا يشترط ان يكون ذلك المساعد مضافا فى المعهد .

٣.٦ اللجان :-

ماعدا ما فصل فى قوانين المعهد فان لرئيس مجلس الاداره أو من يخل له السلطة تعيين لجان وهيئات بواجبات وسلطات ومسؤوليات معينه حسب ما يرى . لرئيس مجلس الاداره ورئيس المعهد وأمين سر المعهد حق الكلمه فى اجتماعات مثل ذلك اللجان او الهيئات .

لجان عالية المستوى :-

يمكن للمجلس ان يسمى اية لجنة او هيئة بأنها عالية المستوى
 معين فيها من يختاره رئيس مجلس الاداره موافق عليه مجلس الاداره .
 وتحدد صميمات ومسئوليات واجراءات سير عمل هذه اللجان من قبل المجلس
 على ان لا يتعارض مع نظم ولوائح المعهد . هذا وقد تست تسمية اللجان
 التاليه كلجان عالية المستوى :-

- اولاً لجان عالية المستوى .
- لجنة ومراجعة الخدمات
- لجنة معايير المحاسبه التنفيذيه
- لجنة معايير المراجعة التنفيذيه
- لجنة المتحنيين
- لجنة التعليم المستمر
- لجنة الضرائب التنفيذيه
- لجنة الاستشارات الاداريه التنفيذيه
- لجنة مراجعة اعمال المحاسبه
- لجنة مراجعة اعمال المحاسبه الخاصه
- لجنة قوانين شرف المهنة التنفيذيه
- لجنة معايير الضبط
- لجنة العمل مع هيئة الاشراف على تداول الاوراق العاليه

اللجان الدائمه :-

تعتبر من اللجان الدائمه هيئات واقسام المعهد ، لجنة الترشيحات ، قسم
 قوانين شرف المهنة ، لجنة المعامكات ولجنة المتحنيين .

١-اجتماعات المعهد :-

يقصد باجتماعات المعهد اجتماعات الاعضاء -
 اجتماعات عاديه :- يجتمع المعهد عادة اجتماعات عاديه فى الثلاثة الاشهر

الاولى التى تلى نهاية السنة المالية فى وقت يحدده مجلس الاداره .
يطلق على هذا الاجتماع السنوى . .

الاجتماعات الخاصه :- يدعو رئيس مجلس الاداره الى اجتماع خاص عندما
يطلب ذلك المجلس أو مجلس الاداره او ما لا يقل عن مائتى عضو من
المعهد أو ٣٠ عضو من اعضاء المجلس . ويحدد مجلس الاداره مكان
زمان الانعقاد الخاص . ولا يناقش خلال الاجتماع الخاص الا ما طلب
الاجتماع من اجله .

اجتماعات بالبريد :- يمكن ان يطلب من الاعضاء التصويت بالبريد ، وفى
هذه الحالة يعتبر المصوت عليه مقبولا اذا قبله ثلثى الاعضاء المصوتين
بهذه الظروف وتعتبر ملزما .

٢-٥ اجتماعات المجلس :-

اجتماعات عاديه :- يسبق اجتماع عادى للمجلس الاجتماع العادى
للمعهد ويتم تحديد هذا الاجتماع من قبل مجلس الاداره .

اجتماعات خاصه :- يدعو رئيس مجلس الاداره الى اجتماع خاص عندما يطلب
ذلك مجلس الاداره او ما لا يقل عن ٣٠ عضوا من اعضاء المجلس . ويحدد مجلس
الاداره مكان الاجتماع .

الاجتماعات البريديه :- بدلا من الاجتماعات المباشرة :- يمكن لرئيس مجلس
الاداره بعد موافقة مجلس الاداره ارسال بطاقات تصويت لاعضاء المجلس
وعندما يصوت مع المصوت ما لا يقل عن ثلثى اعضاء المجلس فان المصوت
يعتبر مقبولا وتعتبر ملزما ووضع مع محاضر اجتماع المجلس .

الاعلان من الاجتماعات :- يجب اعلان اعضاء المجلس عن الاجتماعات قبل مدة لا
تقل من ٢١ يوما ويتم الاعلام من طريق رسائل حسب عناوينهم المسجلة فى المعهد
يجب ان يبين فى ذلك الاعلان الموضوع المراد مناقشته فى الاجتماع .

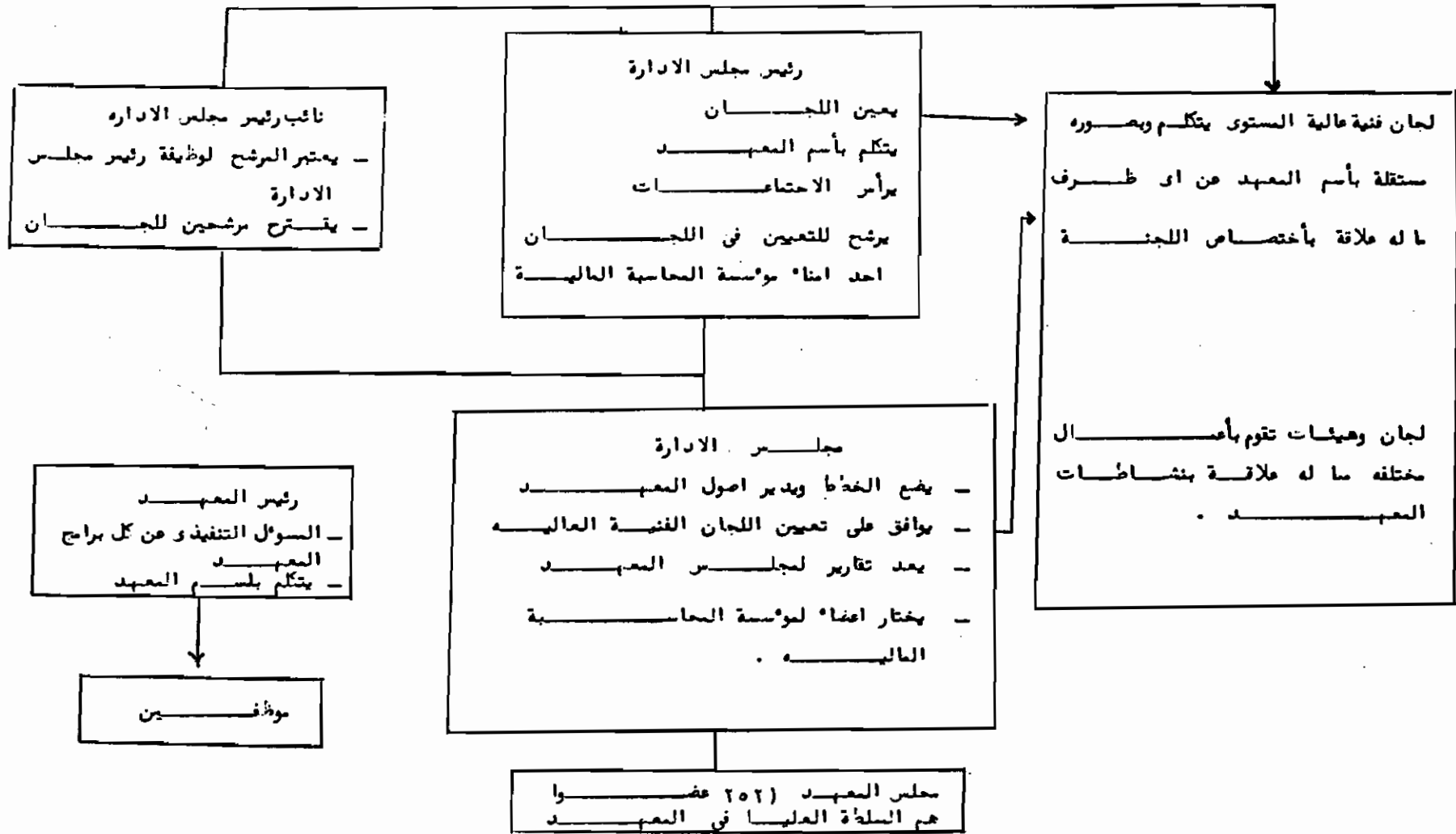
محاضر الجلسات :- يجب ان ترسل نسخة من محاضر الاجتماعات لكل عضو
من اعضاء المجلس فى مدة لا تتجاوز ٥٠ يوما من الاجتماع .

٣-٥ احكام عامه تحكم لاجتماعات :-

النصاب :- يعتبر اشتراك مائتى عضواً منها لاجتماعات المعهد ، ٣٠ عضواً من اعضاء المجلس نصاب لاجتماعات المجلس ، و ١٠ اعضاء من مجلس الاداره نصاب لذلك المجلس .

القواعد البرلمانيه للاجتماعات :-

يحكم الاجتماعات القواعد البرلمانيه المفصله فى



٧ ضباط المعهد	١٣٧ أعضاء منتخبين	٢١ عضوا على الأكثر	٩ أعضاء مجلس إدارة	٢٤ رؤساء مجالس الإدارة السابقين رؤساء المعهد	٢٤ ممثلين جميعيات المحاسبة في الولايات
ترشحهم لجنة الترشيح يختارهم مجلس المعهد لمدة فقط	ترشحهم لجنة الترشيح ويتم اختيارهم اتوماتيكيا لمدة ثلاثة سنوات	ترشحهم لجنة الترشيح ويختارهم المجلس لعدة ثلاثة سنوات	ترشحهم لجنة الترشيح ويختارهم المجلس لعدة ثلاثة سنوات	أعضاء دائمون ماداموا يحملون شهادة مباركة للمفعول	تختارهم جميعا الولايات حسب لوائحها

لجنة الترشيح
ترشح للتعين

هيئة معايير المحاسبة المالية

لقد تم تحويل جميع سلطات مؤسسة المحاسبة المالية ومجلس أمنائها المتعلقة بمعايير المحاسبة المالية واعداد التقارير بما فى ذلك القيام بالاتصال بأى جهة ذات علاقة الى هيئة معايير المحاسبة المالية .

لذلك فإن هيئة معايير المحاسبة المالية ، تتحمل من ضمن مسؤولياتها العمل على ايجاد وتحسين معايير المحاسبة المالية واعداد التقارير المالية بما فى ذلك تحديد اصدار والالزام بتلك المعايير ، القيام بأى دراسة ميدانية وتحليل احصائى تهيئه والمشاركة فى الاجتماعات والمؤتمرات والحلقات الدراسية والندوات العامة ذات العلاقة بمعايير المحاسبة المالية والتقارير المالية ، اصدار تقارير معايير المحاسبة المالية وتقارير مفاهيم المحاسبة المالية وتقارير شرح وتفسير تلك التقارير وما يزال معمولاً به من مبادئ المحاسبة او النشرات المحاسبية .

وقد اعترف بذلك كل من المعهد الأمريكى وهيئة الاشراف على تبادل الاوراق المالية الى جانب الجهات التى تدعم مؤسسة المحاسبة المالية .

يتم تعيين سبعة الاعضاء المكونين للهيئة عن طريق هيئة امنا مؤسسة المحاسبة المالية لمدة خمس سنوات ، على ان يكونوا اعضاء متفرغين لهذا العمل ولا يشترط ان يكون سبق لهم العمل فى جهات معينة ولا ان يكونوا من فئات معينة ، الا انه وحسب رأى امنا مؤسسة المحاسبة المالية لا بد ان تكون لهم معرفة بالمحاسبة والتدبير والادارة وان يكونوا من المهتمين بالمصلحة العامة فيما يتعلق بالمحاسبة المالية واعداد التقارير المالية .

لقد كان من اهم العوامل الواجب مراعاتها عند انشاء معايير المحاسبة المالية ، هو ايجاد جهة محايدة تتسم اعمالها بالموضوعية حتى تتمكن من اعداد معايير المحاسبة المالية وطرق اعداد التقارير

المالية ، بدرجة ترضى المصلحة العامة . ولقد راعى أمناء مؤسسة المحاسبة المالية ذلك عند تنظيم هيئة معايير المحاسبة المالية لكي يمنعوا التأثير الشخصي او تعارض المصالح .

كما ان هيئة الامناء عملت على ان لا تكون هناك علاقات مالية او وظيفية لا مستقبله ولا ماضية بين أعضائها هيئة معايير المحاسبة المالية واى جهة ذات مصلحة عامة لان لا يؤثر ذلك بطريقة مباشرة ولا غير مباشرة على استقلال وموضوعية اعضاء الهيئة .

اجراءات العمل فى هيئة معايير المحاسبة المالية :

تعمل اجراءات العمل فى هيئة معايير المحاسبة المالية على ايجاد الوقت الكافى والمعالجة الكافية ، والمناقشة الحرة لقضايا المحاسبة المالية واعداد التقارير المالية ، والعمل على تشجيع العامة على المساهمة فى وضع وتعديل معايير المحاسبة المالية والتقارير المالية .

وتهدف الهيئة من ذلك الى اتاحة فرصة النقاش الحر والجدل الموضوعى بين المهتمين بقضايا المحاسبة المالية اقتناعا منها بالاشهر الكبير لهذه القضايا على مصلحة الناس بصفة عامه . ولذلك فأن اعضاء الهيئة ، وخبراتها الفنية واللجان المحددة للقيام بواجبات محددة واعضاء المجلس الاستشارى لديهم دائما الوقت الكافى لمناقشة اى موضوع يتعلق بالمحاسبة المالية مع اى فرد او اى جهة سواء فى مقر الهيئة او خارجه . وما على المهتمين افرادا كانوا ام مؤسسات الى الاتصال بالهيئة لترتيب امر مثل تلك المناقشات .

رئيس الهيئة :-

رئيس الهيئة هو المسئول الاول فيها ويتم تعيينه من قبل مجلس أمناء مؤسسة المحاسبة المالية ، ويرأس اجتماعات الهيئة .

ومن مسئولياته العمل على وضع اجراءات تنظم عمل وادارة الهيئة وموظفيها ولجانها المتخصصة ومجموعات الدراسة . كما عليه ان يتعاون مع رئيس المجلس الاستشارى فيما يتعلق بما من شأنه ان يساعد المجلس على تحقيق اهدافه ويسهل عمل هيئة معايير المحاسبة المالية . ويجوز لهيئة امناء مؤسسة المحاسبة المالية ، تعيين عضو او اكثر فى وظائف نواب الرئيس لمساعدته فى تنفيذ مسئولياته وللقيام بعمله اثناء غيابه او مرضه .

ومن مسئولياته ايضا العمل على وضع الخطط قصيرة وطويلة المدى فيما يتعلق بعمل الهيئة ، بما فى ذلك قائمة بالمشاريع ولأولياتها لعرضها على الهيئة لانجازها . كما عليه العمل على تهيئة ميزانية الهيئة بالتعاون مع الاعضاء الآخرين لتقديمها لهيئة امناء مؤسسة المحاسبة المالية لأقرارها ، كما عليه العمل على اعداد التقارير السنوية والربع سنوية عن سير اعمال الهيئة . كما يعين بعد التشاور مع اعضاء الهيئة ومدير الابحاث والنشاطات الفنية ومع المجلس الاستشارى اعضاء اللجان الخاصة داخل الهيئة . وللرئيس ان يخلو شيئا من سلطات لائى عضو من اعضاء الهيئة او لمدير الابحاث والنشاطات الفنية او موظفى الهيئة او المجلس الاستشارى او اى جهة يرى ان التحويل لها يخدم الهيئة . وللرئيس ايضا الحق اجازة مشاريع الابحاث بعد التشاور مع مدير الابحاث النشاطات الفنية كما عليه ان يوفى من ذلك المشروع ما يحتاج من موظفين ولوازم مالية .

خطط المشاريع :

مر سابقا ان من مسئوليات رئيس هيئة معايير المحاسبة المالية اعداد الخطط الطويلة والقصيرة المدى المتعلقة بمعايير المحاسبة المالية بما فى ذلك تحديد الاولويات ، وان هذه الخطط تقدم

لمجلس الهيئة لاجازتها . عند عرض هذه المشاريع على الهيئة يتم مناقشتها ومراجعة موضوع الاولوية والتشاور مع المجلس الاستشارى ومع اى جهة او شخص ذى علاقة بالموضوع . وعندما تقر الهيئة المشروع وتحدد اولويته والوقت اللازم له فان مدير الابحاث والنشاطات الفنية يعين احد الموظفين الفنيين للعمل على انجاز ذلك المشروع .

قوة العمل الخاصة :

يعين رئيس هيئة معايير المحاسبة المالية بعد التشاور مع مدير الابحاث والنشاطات الفنية والمجلس الاستشارى قوة عمل خاصة لتعمل على موضوع معين سبق اقرار مشروعه ويمكن ان يدخل ضمن هذه القوة اى شخص له علاقة بالموضوع او له وجهة نظر قد تفيد فى اخراج الموضوع بشكل افضل بما فى ذلك اعضاء المجلس الاستشارى ويعين رئيس الهيئة رئيسا لتنفيذ العمل الخاص كما ان عليه ان يحدد ويفضل طريقة عمل القوة المشار اليها . ومن الطبيعى ان قوة العمل الخاصة هذه ستعمل على تقديم الخبرة والمشورة ووجهات النظر ، ليس فقط من الشخص العضو وانما من الجهة التى يمثلها .

فمثلا يطلب من اعضاء قوة العمل الخاصة عمل عرض شفهي للموضوع فى اجتماعات عامه ، ان يعدد ملاحظات وابحاث من الموضوع سواء كان احد معايير المحاسبة المالية او احد تقارير مفاهيم المحاسبة المالية او احدى تفسيرات معايير المحاسبة المالية او اى موضوع له علاقة ولكى تستغل هيئة معايير المحاسبة المالية اختلاف خلفيات اعضاء قوة العمل الخاصة فانها تطلب من كل متخذ موقف معين من مشروع ما ان يبرر اتخاذ ذلك الموقف ، سواء كان ايجابيا او سلبيا ، كما ان على الهيئة ان تعمل على تصور المشاكل التى قد تنشأ عند وضع نتيجة المشروع للتطبيق وذلك من ما يذكره اعضاء قوة العمل الخاصة ذوو الخلفيات المختلفة .

لمجلس الهيئة لاجازتها . عند عرض هذه المشاريع على الهيئة يتم مناقشتها ومراجعة موضوع الاولوية والتشاور مع المجلس الاستشارى ومع اى جهة او شخص ذى علاقة بالموضوع . وعندما تقر الهيئة المشروع وتحدد اولويته والوقت اللازم له فان مدير الابحاث والنشاطات الفنية يعين احد الموظفين الفنيين للعمل على انجاز ذلك المشروع .

قوة العمل الخاصة . -

يعين رئيس هيئة معايير المحاسبة المالية بعد التشاور مع مدير الابحاث والنشاطات الفنية والمجلس الاستشارى قوة عمل خاصة لتعمل على موضوع معين سبق اقرار مشروعه ويمكن ان يدخل ضمن هذه القوة اى شخص له علاقة بالموضوع او له وجهة نظر قد تفيد فى اجراج الموضوع بشكل افضل بما فى ذلك اعضاء المجلس الاستشارى ويعين رئيس الهيئة رئيسا لتنفيذ العمل الخاص كما ان عليه ان يحدد ويفضل طريقة عمل القوة المشار اليها . ومن الطبيعى ان قوة العمل الخاصة هذه ستعمل على تقديم الخبرة والمشورة ووجهات النظر ، ليس فقط من الشخص العضو وانما من الجهة التى يمثلها .

فمثلا يطلب من اعضاء قوة العمل الخاصة عمل عرض شفهي للموضوع فى اجتماعات عامه ، ان يعدد ملاحظات وابحاث عن الموضوع سواء كان احد معايير المحاسبة المالية او احد تقارير مفاهيم المحاسبة المالية او احدى تفسيرات معايير المحاسبة المالية او اى موضوع له علاقة ولكى تستغل هيئة معايير المحاسبة المالية اختلاف خلفيات اعضاء قوة العمل الخاصة فأنها تطلب من كل متخذ موقف معين من مشروع ما ان يبرر اتخاذ ذلك الموقف ، سواء كان ايجابيا او سلبيا ، كما ان على الهيئة ان تعمل على تصور المشاكل التى قد تنشأ عند وضع نتيجة المشروع للتطبيق وذلك من ما يذكره اعضاء قوة العمل الخاصة ذوو الخلفيات المختلفه .

لذا فإن الهيئة تشجع وتقتصر على اعضاء قوة العمل الخاصة طرح المشكلة على جميع من لهم علاقة ، ومناقشتها مع جميع من تتاح الفرصة للمناقشة معهم . وبالتحديد فان قوة العمل الخاصة تساهم فيما يلى :-

- (١) تحديد المشكلة ونطاقها .
- (٢) طبيعة ومدى ما يطلب من ابحاث ودراسات اضافية ومن يقوم بها ومتى يجب القيام بها .
- (٣) اعداد مذكرة مناقشة متضمنة تلخيصا للموضوع والوثائق اللازمة حسب ما تراه الهيئة .
- (٤) أى اعمال اخرى تطلب الهيئة القيام بها .

عندما يقتنع رئيس هيئة معايير المحاسبة او من يعينهم من كفاية مذكرة المناقشة وذلك بعد مناقشتها من قبل بعض اعضاء الهيئة وقوة العمل يتم طرحها كأساس لمناقشة عامة للموضوع . ولا تاحة الفرصة امام اكبر عدد ممكن للمساهمة فى مناقشة الموضوع عندما يطرح للمناقشة العامة فإنه يتم اعداد ملخص اقل تركيزا على النواحي الفنية توضح فيه وجهات النظر المختلفة وميزة وعيب كل منها ليقرأه من هم اقل اختصاصا .

المناقشة :-

كوسيلة للحصول على اقصى ما يمكن الحصول عليه من معلومات فإن المشاكل المطروحة للبحث بغرض اتخاذ معيار للمعالجة تعرض فى اجتماع عام ، الا اذا رأى مجلس اعضاء هيئة معايير المحاسبة المالية انه لا داعى لذلك لتوفر المعلومات اللازمة للوصول الى قرار مبنى على وضوح رؤيته .

وطبع يكون اساس المناقشة العامة مذكرة مناقشة تعد مسبقا . هذه المذكرة يمكن ان تكون مسوده استطلاع تقرير هيئة معايير المحاسبة ، تقرير مقترح لأحد المفاهيم او تفسير مقترح لمعيار

او رأى سابق او اى مشكلة او تقرير يراد اتخاذ قرار فيه .
وقد يحتاج الامر الى اكثر من مناقشة عامه وعليه فان الهيئة
ان تحدد عدد المرات ومكانها والشكل الذى تتم فيه ، على ان
يقوم بالنقاش احد اعضاء هيئة معايير المحاسبة المالية او احد
خبرائها الفنيين طبقا للاجراءات السابق اعداده للمناقشات العامة .

وعلى الهيئة ان تعلن عن الاجتماع العام قبل شهرين من
انعقاده الا اذا دعت الضرورة الى انقاص المدة على ان لا تقل
عن ٣٠ يوما . ويتم عن النقاش فى نشرة اخبار الهيئة وفى ما
ينشره من تقارير عن وضع مشاريعها ويتضمن الاعلان عن المناقشة
العامه :-

- (١) وقت وتاريخ ، مكان والشكل العام للمناقشة .
- (٢) موضوع المناقشة او الغرض منها .
- (٣) التاريخ او التواريخ التى يجب فيها الاتصال بالهيئة ممن
يريد المساهمة فى المناقشة ، الشكل الذى يراد المساهمة
به ملاحظات مكتوبة مثلا ، مقاله مكتوبة تعبر عن رأى محدد
او خطوط عريضة لكلام شفهي .
- (٤) مدة اللقاء الشفهي .
- (٥) مدى كفاية ما قدم او موزع كخلفية للموضوع .
- (٦) اجراءات المناقشة العامة .
- (٧) اى اجراءات اخرى ترى الهيئة اضافتها .

هذا ويحق لكل فرد او هيئة طلب المساهمة فى هذا النقاش
العام وعلى الهيئة ان تتيح الفرصة للجميع بقدر ما يكون ذلك عمليا .
الا ان تسليم الهيئة مقاله تتضمن رأيا معيناً او ملاحظات مكتوبة
او خطوط عريضة لحدث سيقى شفهيها شرط للاشتراك فى المناقشة
العامه ، وتعتبر مثل هذه المواد جزءاً من ملف الموضوع .

ويمكن إيقاف النقاش العام فى أى وقت ليستأنف مرة أخرى ،
فى نفس المكان أو فى مكان آخر بنفس الأسلوب أو بأسلوب
آخر ، لمناقش كل الموضوع أو جزء منه ، ويكفى ان يعلن عن ذلك
فى الاجتماع العام فقط .

الاصدارات :-

اشتقاقا من سلطة مؤسسة المحاسبة المالية ، فإن هيئة
معايير المحاسبة المالية هى الجهة الوحيدة ذات الحق فى اصدار
معايير المحاسبة المالية ، شرح تلك المعايير وتفسيرها وإى تفسير
أو شرح يتعلق بالمحاسبة المالية أو اعداد التقارير المالية . تقارير
مفاهيم المحاسبة المالية وإى شرح أو إيضاح يتعلق بمفاهيم
المحاسبة المالية ، واعداد التقارير المالية . وللهيئة الكلمة
الآخيرة فى كل ما يتعلق بموضوع محتوى ومادة التقرير أو التفسير
أو إلى وسيلة اتصال أخرى .

معايير المحاسبة المالية :-

يحتوى كل تقرير من تقارير المحاسبة المالية أو النسخة
الاوليه منه ما يلى :-

- (١) المعيار الحقيقى أو المقترح كأحد معايير المحاسبة المالية .
- (٢) التاريخ المقترح أو الحقيقى لوضعه موضع التنفيذ وطريقة
معالجة المرحلة الانتقالية ان وجدت .
- (٣) خلفية الموضوع بما فى ذلك مخلصا للابحاث التى تمت قبل
اصدار المعيار أو نسخته الاولى .
- (٤) الاساس الذى بنيت عليه الهيئة موقفها واصدرت المعيار
سواء كان ذلك الاساس نظريا ام غير ذلك وهدير اختيارها
او بدائل ورفضها لبدل او لبدائل أخرى مع اعضاء

ملخص عن النقط الاساسية التى اثبتت اثناء المناقشة العامة
او تقدمت للهيئة قبل ذلك .

٥) أى معلومات ترى الهيئة ضرورة اظهارها .

يجب ان يظهر كل تقرير بوضوح اسماء اعضاء الهيئة
الذين صوتوا مع اصداره والذين صوتوا ضد اصداره كما يجب ان
يظهر التقرير النقط الاساسية التى بنى عليها المعارضون موقفهم .

يجب ان يطرح التقرير كنسخة اولى او اساسية قبل اصداره
بمدة لا تقل عن ٦٠ يوما وفى بعض الحالات التى يظهر فيها
ما يدعو الى تقصير المدة فيكون ذلك الطرح لمدة لا تقل عن ٣٠ يوما
، على ان يوضح فى الاعلان ذلك الطرح الطريقة والتاريخ الذى
يمكن بها وفيه لمن اراد يبدى ملاحظاته ان يبدىها واى ملاحظة
او مقاله واى رأى ، معين تعتبر جزءا من ملف الموضوع .

ويعلن عن اصدار التقرير او النسخة الاولى منه فى خبر
صحفى على ان يتسع ذلك وحسب الامكانية اعلان فى النشرة
الاخبارية للهيئة وفى تقرير وضع المشاريع .

تقارير مفاهيم المحاسبة العالية :-

تبين هذه المفاهيم الاسس التى تبني عليها تقارير معايير
المحاسبة العالية . ، وبالتفصيل فان هذه التقارير تهدف الى
تحديد الاهداف والمفاهيم التى تطمح اليها او تنطلق هيئة
معايير المحاسبة العالية عند اعدادها لمعايير المحاسبة العالية
وطريقة اعداد التقارير العالية او عند اصدارها ارشادات تتعلق
بموضوع محاسبي معين لا يوجد اصدار رسمى بحكمه .

هذا ولا تعتبر هذه التقارير اصدارات ملزمة الاتباع بعكس معايير المحاسبة المالية .

يجب ان يحتوى تقرير مفاهيم المحاسبة المالية او النسخه الاولى منه على ما يلى :-

- (١) المفهوم المراد طرحه بصفة محددة .
- (٢) خلفية الموضوع بما فى ذلك ملخصا للابحاث التى تت قبل اصدار التقرير او نسخته الاولى .
- (٣) مدى الزامية المحاسبين القانونيين طبقا للمادة ٢٠٣ من قوانين ادارة العمل المهنى .
- (٤) تحليل مؤيد للتقرير .
- (٥) اى معلومات ترى الهيئة ضرورة الايضاح عنها .

التفسيرات :-

تنصب التفسيرات على معايير المحاسبة المالية ، تقارير مفاهيم المحاسبة المالية او ما يزال معمولاً به من اراء هيئة مبادئ المحاسبة او نشرات الابحاث المحاسبين ويهدف التفسيرات تفصيل او ايضاح او شرح احد تلك الاصدارات مما يساعد على فهمه وحسن تطبيقه ، ولذلك فلا داعى لتكوين قوة عمل خاص ولا القيام بأى ابحاث ولا عمل اى مناقشات عامه تتعلق بالتفسير . ويحتوى كل تفسير على ما يلى :-

- (١) تحديد معيار المحاسبة المالية ، تقرير مفاهيم المحاسبة المالية او هيئة مبادئ المحاسبة او نشرة الابحاث المحاسبية التى تنصب عليها التفسير .

(٢) التفسير المراد :

(٣) التاريخ المحدد لعمل بالتفسير وان كانت هناك فترة انتقالية منفصلة كيفية معالجتها .

(٤) خلفية الموضوع او معلومات اولية فيه .

(٥) اى معلومات اخرى ترى الهيئة اضافتها .

كما يجب ان يحتوى كل تفسير اسما أعضاء الهيئة الذين صوتوا مع اصدار التفسير وايجاد الذين صوتوا ضد اصداره مع ايضاح ملخص للنقط التى التى حملتهم على اتخاذ موقف معارض .

وعندما ترى الهيئة طرح فكرة التفسير قبل اصدارها فيجب ان يتم ذلك قبل ٦٠ يوما وفى الحالات الضرورية قبل ٣٠ يوما من الاصدار . وفى الحالات التى لا ترى فيها الهيئة ضرورة طرح الفكرة فيجب عرض التفسير على أعضاء المجلس الاستشارى ولجنة فحص المشاكل الطارئة قبل ١٥ يوما على الاقل من اصدار التفسير ، وان تتاح لمن اراد الاطلاع عليها سواء فردا كان ام منشأة . وعند الاعلان من طرح التفسير يجب ان يوضح تاريخ استقبال الملاحظات والطريقة التى يتم فيها ذلك . وتشكل الملاحظات والتعليقات جزءا من ملف الموضوع .

التصويت :

لا يحق للهيئة اصدار معيار من معايير المحاسبة العالمية او تقارير مفاهيم المحاسبة العالمية او تفسير لاصدار سابق او صحة اصدار النسخة الاولى من اى مما ذكر دون موافقة اغلبيه الاعضاء على ذلك ، الا فى حالات خلو مقعد العضو ، عدم مقدرتهم على التصويت لاي سبب يدخل ضمن ما تصل فى لوائح مؤسسة المحاسبة المالية .

على انه فى اى حال يجب ان لا يقل من اجاز الاصدار من ثلاثة اعضاء . ويجب ان يصوت العضو مع او ضد الاصدار حتى لو لم يكن عضوا فى لجنة الدراسة المناقشات العامة ، او اى دراسة او بحث او نقاش تتعلق بالموضوع ، كما ان له الحق فى المشاركة فى النقاش والدراسة والتعليق على موضوع حتى لو كان ينوى عدم التصويت عليه . هذا ويمكن ان يتم التصويت فى مقر الهيئة او عن طريق بطاقات تصويت ترسل للاعضاء .

المراجعة :-

لكل فرد او هيئة ان يطلب من هيئة معايير المحاسبة مراجعة معيار او تقرير او رأى من اراء هيئة مبادئ المحاسبة او تفسير او نشرة من نشرات ابحاث المحاسبة ، وينضم الكل .

- (١) تعديد الاصدار او الجزء من الاصدار المراد مراجعته .
- (٢) تعديد شىء من التفصيل الاسباب التى تدعو فى نظـر الطالب الى التعديل بما فى ذلك الاحداث التى حصلت بعد الاصدار او المعلومات التى تبين اثناء تطبيق الاصدار انها قد تستخدم مبررا للتعديل .
- (٣) اقتراح الحل (تعديل او اصدار تفسير) مع التعليـل (فنيا او غير ذلك حسب الامكان) .

ترسل طلب المراجعة الى مدير الابحاث والنشاطات الفنية مثل هذا الطلب على اعضاء الهيئة . اعضاء المجلس الاستشارى اعضاء لجان العمل الخاصه ، اعضاء لجنة غريلة المشاكل الطارئة او اى جهة يرى رئيس هيئة معايير المحاسبة العالية ارسال نسخة من الطلب لها .

كما تطلب الهيئة من من ترسل لهم الطلبات افادتها
عما اذا كانت العوامل المذكورة اسبابا للمراجعة حتى اخذت
بعين الاعتبار عند اصدار التقرير وان كانت جديدة اولم تعرف
عنها الهيئة وقت اصدار التقرير فهل تستدعى مراجعة وعندما
يتبين للهيئة ضرورة المراجعة ، فإنها تتخذ الخطوات اللازمة
لذلك ، وان لم يتضح لها ما يستدعى ضرورة المراجعة فتتخذ
قرارا بذلك ايضا . وفى كل الاحوال فعليها اجابة طالب
المراجعة كما يعتبر كل المراجع وما ارفق به من معلومات وثائق
وما تم تجميعه من معلومات بعد الطلب جزءا من ملف الموضوع .
وللهيئة ان تراجع اى اصدار سابق بناء على خطوات مبدئية تتخذ
من الهيئة نفسها .

اجتماعات الهيئة :-

ما عدا ما قد يأتى تفصيله فتعتبر الجلسات ابتداء من الاول
من يناير عام ١٩٧٨ مفتوحة للعامة بحسب ما تسمح به مقاعد مكان
الاجتماع .

ويقصد بالاجتماع هنا المناقشات المشتركة التى يقوم بها اعضاء
هيئة معايير المحاسبة المالية والتى تنصب على عملية اصدار معايير
او تقرير او تفسير او عمل ما من شأنه تحسين ظروف اعداد التقارير
المالية . ولا يقصد بالاجتماع هنا ان اجتماع يتم داخل الهيئة
لدراسة تقارير روتينية من سير عمل الهيئة ولا اى اجتماع غير
رسمى بين اعضائها .

وبخلاف ما ذكر اعلاه فإنه يجوز وبتصويت اعضاء الهيئة قفل
الاجتماع او جزء منه من العامة اذا كان ذلك الاجتماع او ذلك
الجزء منه سيتضمن مناقشة معلومات تتعلق بالهيئة ، مؤسسة
المحاسبة المالية ، المجلس الاستشارى ، هيئة عمل خاصه او لجنة
او مجموعات الدراسة فيما يتعلق ب :-

- (١) امور ادارية كقواعد التوظيف ، قواعد اجراءات العمل .
 - (٢) امور تتسم بالسرية مما تجيز الانظمة عدم الافصاح العام عنها ، احصاءات ذات طبيعة خاصة ، معلومات قدمت للهيئة وطلب منها عدم الافصاح عنها .
 - (٣) معلومات شخصية تعتبر من خصوصيات صاحبها وفي الافصاح عنها للعامة اضرار بحق صاحبها في الاحتفاظ بما هو من خصوصياته .
 - (٤) معلومات تتعلق بقضايا قانونية مطروحة في المحاكم او امام جهات قانونية او تشريعية او تنفيذية او تتعلق بأى جهة حكومية . وبالمناسبة فإن اى مناقشة تكون الجهة تشريعية ، قضائية ، تنفيذية ، او اى جهة حكومية طلاقاً لها او يكون ممثلها طرف فيها فأنها قد تكون جلسة مغلقة اذا طلب الجهات او ممثلها ذلك .
- عندما تقرر الهيئة ان تكون الجلسة مغلقة عن الجمهور او ان يكون التصويت بالبطاقات فيجب الاعلان عن ذلك بأسرع ما يمكن ، كما يجب الاعلان عن ذلك فى اول اجتماع مفتوح للجمهور .
- وتعلن الهيئة مواعيد الاجتماعات ومكانها وما سيكون منها اجتماعاً مغلقاً وتلفون الاتصال لمن اراد مزيداً من الاستفسار ويتم مثل ذلك الاعلان على الاقل قبل اربعة ايام من الاجتماعات العادية ويمن من الاجتماعات الاستثنائية ما لن تتطلب ظروء الحال غير ذلك .
- ويجب الاحتفاظ بجلسات الاجتماعات على ان تتضمن تلك الجلسات ملخصاً لما دار فى الاجتماعات ومعتبر اجزاء من ملف الموضوع .

الى جانب جلسات هيئة معايير المحاسبة العالية فإن جلسات
قوة العمل الخاصة ، لجنة غربة المشاكل الطارئة والمجلس
الاستشارى تكون مفتوحة للعامة ايضا .

الاعلان والملف المتاح للجميع الاطلاع عليه :

- على رئيس الهيئة الاعلان عن كل التطورات المتعلقة بعمل
ونشاطات الهيئة عندما يرى ذلك ضروريا ، وعلاوة على ما سبق
ذكره عن الاعلان عن المواضيع ، فإن عليه الاعلان ما يلى :-
- (١) الاضافة او التغيير فى جدول مواضيع هيئة معايير المحاسبة
المالية .
- (٢) وقت وتاريخ ومكان اجتماعات الهيئة ، مقرات العمل الخاصة
لجنة غربة المشاكل الطارئة او اى لجنة او مجموعة عمل
اخرى ، وهل تلك الاجتماعات ستكون مفتوحة او مقفولة
واذا كانت مقفولة ، فما السبب ، والتلفون الممكن الاتصال
به لمن اراد المزيد من المعلومات .
- (٣) تنظيم مواعيد قوات العمل الخاصة وواجباتها ومواعيد لجنة
غربة المشاكل الطارئة .
- (٤) تواجد المواد المعدة للتوزيع قبل المناقشات العامة .
- (٥) اصدار او تواجد تقارير اعدتها الهيئة او احدى قـوات
العمل الخاصة ، لجنة غربة المشاكل الطارئة .
- (٦) نية الهيئة من عمل اجتماع عام وتحديد موعد ومكان ذلك
والتغيير الحاصل فى مواعيد او اماكن اجتماعات سبق الاعلان
عنها .
- (٧) تواجد النسخ الاساسية من ما قدم للاجتماع العام .

- (٨) اصدار وتواجد النسخ الاولى مما يراد اصداره من معايير محاسبة ، تقارير مفاهيم المحاسبة او تفسير لاصدار سابق .
- (٩) اصدار وتواجد اصدارات اخرى عن هيئة معايير المحاسبة المالية كتقارير وسياسات . .
- (١٠) اتمام مرحلة من مراحل احد المشاريع ولتى لم يسبق الاعلان عن اتمامها .
- (١١) تأكيد الهيئة على مراجعة او اعادة دراسة اصدار سابق .

اما محتويات الملف المتاح للجميع الاطلاع عليه فى مقر الهيئة
فهى :-

- (١) خطط عمل الهيئة
- (٢) مذكرات المناقشة ، والملخصات ، والوثائق والتقارير والمعلومات الاساسية وأى معلومات اخرى معدة للنقاش العام .
- (٣) الخطوط العريضة لما يراد القاؤه شفها فى النقاش العام .
- (٤) تقارير اعدتها الهيئة او اعدت لها او اعدتها لجان العمل الخاصه ، لجنة غرفة المشاكل الطارئة ، اى ملاحظات مكتوبة ، مقالات ذات رأى محدد استلمتها الهيئة من المجلس الاستشارى ولجانه او لجان قوات العمل الخاصه او اى فرد من افراد هذه الهيئات او افراد او هيئات خاصه .
- (٥) اى اعمال اخرى ذات اهمية خاصة كتقارير سياسات الهيئة .
- (٦) معايير المحاسبة المالية ، تقارير مفاهيم المحاسبة المالية تفسير اصدارات سابقة او النسخ الاولى من هذه الاعمال .
- (٧) بطاقات تصويت الاعضاء على الاصدارات او اى امر يتم التصويت عليه تصويتا غير عام .

- (٨) محاضر اجتماعات مؤسسة المحاسبة المالية ، هيئة معايير
المحاسبة واللجان المتفرعة منها .
- (٩) طلبات اعادة النظر فى اصدارات سابقة وما تم حيال هذه
الطلبات من دراسة ومناقشات .
- (١٠) التقارير السنوية لمؤسسة المحاسبة المالية ، التقارير السنوية
وربع السنوية لهيئة معايير المحاسبة المالية .

التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة
والمراجعة فى جمهورية ألمانيا
الاتحادية

يتولى الاشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة فى جمهورية
ألمانيا الاتحادية ما يسمى بمعهد المحاسبين الألمانى
والخاص- WIRTSCHAFTSP- وقد فضل هذا الاشراف قانون المحاسبين
RUFERKAMMER
الألمانى فى باب الرابع والخامس كما يلى

مسؤوليات المعهد :

يمكن اجمالاً مسؤولية المعهد فى حماية مصلحة المهنة
وحماية مصالح اعضائها والتأكد من ان اعضاء المعهد ملتزمون
بتأدية واجباتهم . ويشىء من التفصيل فان مسؤوليات المعهد
هى ما يلى :-

- ١ - ارشاد وتعليم اعضائه بكل ما من شأنه مساعدتهم فى القيام
بواجباتهم .
- ٢ - حل خلافات الاعضاء عند الطلب .
- ٣ - حل خلافات الاعضاء وملائهم عند الطلب .
- ٤ - الاشراف على تنفيذ الاوامر الطزمة والعمل على الاجبار
بتنفيذها عند الاصدار .
- ٥ - وضع القواعد العامة لمعالجة الامور المتعلقة بالمحاسبة
والمراجعة بالتشاور مع لجنة المراجعة المالية .
- ٦ - التركيز على وجهة نظر المعهد فى كل قضية يتعرض فيها
عضو المعهد للمناقشة من قبل محكمة أو جهة رسمية
- ٧ - العمل على تقديم الخبرة الفنية للمحاكم او الجهات الرسمية .
- ٨ - تنفيذ القانون المتعلق بتدريب المحاسبين .

٩ - اقتراح مثلى المهنة بهيئة الامتحان والقبول .

١٠ - العمل على تطوير التعليم المستمر والتعليم الذاتى لأعضاء المعهد .

١١ - تقديم الاسماء المرشحين لكفؤة شرف متعاونين فى المحكمة التأديبية حيث تقدم هذه الاسماء لقسم العدل فى حكومة الولاية ولوزارة العدل فى الحكومة الفدرالية .

١٢ الاحتفاظ بسجل المهنة .

العضوية :

يمكن ان يكون عضوا في المعهد :

- ١ - المحاسبين القانونيين المؤهلين طبقا للقانون أو من يعتبرون مؤهلين بطريقة اخرى .
- ٢ - اعضاء مجالس الادارة ، شركات المحاسبة .
- ٣ - مدراء شركات المحاسبة التضامنية
- ٤ - المحاسبين العموميين .
- ٥ - مكاتب المراجعة بينوك التوفير وبينوك المقاصد .

مؤسسات المعهد :

تتكون مؤسسات المعهد من :-

- ١ - جمعية المحاسبين القانونيين اعضاء
- ٢ - المجلس الاستشارى وتختاره جمعية المحاسبين
- ٣ - مجلس الادارة . ويختار اعضاءه المجلس الاستشارى . على ان يقتصر الاختيار فى ٢ ، و ٣ اعلاه على الاشخاص الطبيعيين من اعضاء المعهد .

الوضع القانونى :

يعتبر المعهد هيئة مستقلة ، السلطة النهائية فيها لجمعية المحاسبين . يدار المعهد وكافة لجانه حسب نظم داخلية تقرها جمعية المحاسبين . الا ان نظامه الاساسى يحتاج لموافقة وزير الاقتصاد فى الحكومة الفدرالية قبل اقراره .

الاشتراكات والرسوم :

- ١ - يجب على الاعضاء الالتزام بدفع اشتراكات يقررها المجلس الاستشاري ويكون ذلك نهائيا ، أى لا يحتاج الرجوع الى وزير الاقتصاد الفدرالى .
- ٢ - يمكن للمعهد ان يتقاضى رسوما عن ما يقدمه من خدمات ، وعليه ان يضع جدولا أو سلما ينظم هذه الرسوم ويطلب موافقة وزير المالية الفدرالى لأقراره .
- ٣ - لا يجوز المطالبة بأى اشتراك أو رسم ما لم يكن مقرر مسبقا .

الممثل أمام المعهد :

يلتزم الاشخاص الطبيعيين من اعضاء المعهد بالممثل أمامه والاستجابة له عند دواعى الاشراف أو الشكاوى أو المناقشات العامة . كما يلتزم الاعضاء بتقديم ما لديهم من معلومات ووثائق عندما يطلبها المجلس الاستشاري ، أو مجلس الادارة أو أى لجنة من لجان المعهد ، أو أى عضو من اعضاء هذه المؤسسات أو أى عضو معين من قبل هذه المؤسسات . وللعضو أن يمتنع عن تقديم هذه المعلومات اذا كان فى ذلك اخلال بمسؤولياته المتعلقة بعدم الاخلال بأمانة العمل .

التأديب :

عندما يخل العضو بواجبات عمله فإنه يتعرض
للعقوبات الآتية :-

- ١ - التحذير
 - ٢ - التوبيخ
 - ٣ - الغرامة بما لا يتجاوز عشرين ألف مارك الماني .
 - ٤ - الفصل من المهنة .
- يمكن تطبيق عقوبتي التوبيخ والغرامة في وقت واحد

ولا يعتبر الاخلال بالواجب المهني هو الوحيد الذي يعرض
المعاسب للعقوبة بل حتى قيامه بتصرف مشين ولو لم يكن
له علاقة بالمهنة .

الهيكل التنظيمي لمهنة المحاسبة في
جمهورية ألمانيا الاتحادية

وزير الشؤون الاقتصادية
(للمراقبة الحكومية)

مجمع المحاسبين القانونيين الالمانى
مجلس استشارى
(رئيس ٨ اعضاء مجلس ادارة ٣٧٠ عضوا)

معهد المحاسبين القانونيين الالمانى

الجمعية العمومية

مجلس امناء

مجلس ادارة

لجان فنية

لجنة للتعاون الدولى

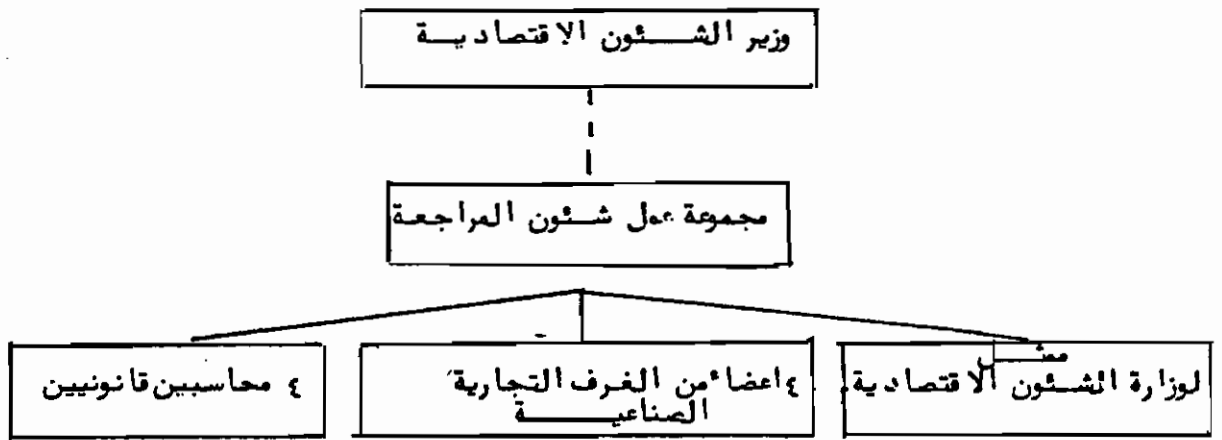
١٢ لجنة فنية فرعية

لجنة فنية رئيسية

مسئوليات المعهد
أ- تطوير وتنمية مهنة المحاسبة
القانونية على المستوى الفنى
بما فى ذلك اصدار الاصدارات
المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة
ب- تشجيع التدريب المهنى .

مسئوليات المجمع
أ- وضع معايير سلوك المحاسب القانونى وتطوير
سبل اداء المهنة لواجباتها .
ب- ارشاد الاعضاء لكيفية ادائهم لواجباتهم
ج- حل الخلافات بين الاعضاء وبين الاعضاء العملاء
د- الاهتمام بالتدريب
هـ- الاحتفاظ بسجل المحاسبين
و- اقتراح اعضاء لجنة الامتحان .

مجموعة عمل شئون المراجعة



مسئولية اللجنة :- رعاية المصالح المتبادلة لقطاعات التجارة والصناعة ومهنة المحاسبة

كما يجب عليهم تطبيق كل الواجبات المذكورة فى القانون الداخلى للهيئة كما ان اعمالهم المهنية هى تحت مراقبة مدرسيهم ، وفى حالة انتهاء مدة الترخيص بدون تعميلهم على شهادة الخبرة فى المعاسبة فانه يقع فسخهم من القائمة

كما يمكن لمجلس الهيئة اعطاء صفة خبير معاسب شرفى الى اعضاء الهيئة المستقلين الذين رسموا لمدة ثلاثين سنة فى القائمة . ويخضع الاعضاء الشرفيون الى قانون الهيئة وتحدد حقوقهم وواجباتهم حسب القانون الداخلى للعمادة . ويمكن منح صفة رئيس شرفى الى الرئيس الخارج من المجلس او الى كل شخص اخر يكون قد قدم خدمات جليلة الى المهنة كما يمكن للرئيس الشرفى الحضور الحضور فى اجتماعات المجلس وله رأى استشارى .

كما يمكن للخبراء المحاسبين التجمع فى شكل شركات الخبرة فى المعاسبة بمهنتهم وذلك حسب الشروط التالية :

- ١ - الاثبات بأن ثلاثة ارباع من الاسهم الاجتماعية هى فى ذمة الخبراء المحاسبين المرسمين بقائمة النقابة ، أما البقية فيمكن ان يملكها اشخاص مرتبطون بالشركة حسب عقود عمل .
- ٢ - اختيار رئيسهم او مديرهم العام او الوكيل المفوض بين الخبراء المحاسبين الشركاء .
- ٣ - يجب ان تكون اسهم الشركة أسمية وفى كل الحالات لا يمكن لائى شريك جديد ان يساهم فى الشركة الا اذا تحصل على موافقة مجلس الادارة او مجلس الشركاء .
- ٤ - افادة مجلس العمادة بقائمة الشركاء وبكل تغيير يطرأ على هذه القائمة وابقا كل هذه المعلومات على ذمة السلطة العامة وعلى كل من يهمهم الامر يمكن بذلك لمجلس النقابات سحب موافقته كلما رأى ان شروط الموافقة لم تعد متوفرة .

٥ - لا يمكن ان تكون هناك أية تبعية كانت مباشرة او غير مباشرة مع اى شخص او مجموعة لها مصلحة .

٦ - ان يكون مجال العمادة معترف بمقدرة الخبراء المحاسبين فى امتحان الخبرة فى المحاسبة ويكونوا مسجلين بجدول المجلس الساهر على احترام الشروط المذكورة اعلاه .

٧ - لا يمكن للعضو فى العمادة ان يساهم فى ادارة اكثر من شركة واحدة معترف بها فى العمادة .

ولكى يمارس الخبير المحاسب مهنة المحاسبة فانه يجب ان يكون مسجلا فى جدول عمادة الخبراء المحاسبين التى سميت الاتى الحديث عنها .

عمادة الخبراء المحاسبين وأغراضها :-

لقد أنشئت عمادة الخبراء المحاسبين بالجمهورية التونسية لتجمع الاختصاصيين الذين لديهم كفاءة لممارسة مهنة خبير محاسب والذين تتوفر فيهم الشروط المذكورة بالقانون الحالى ..

وغرض العمادة ما يلى :

- ضمان سير عادى للمهنة
- العمل على احترام قواعد والتزامات المهنة .
- الدفاع من شرف المهنة واستقلالها .

شروط القبول لمهنة الخبراء المحاسبين :

يقبل بهيئة الخبراء المحاسبين التونسيين كخبير محاسب كل شخص تتوفر فيه الشروط التالية :-

- ١ - ان يكون مواطنا تونسيا .
- ٢ - ان يكون متمتعاً بكامل حقوقه المدنية .
- ٣ - لم تقع ادانته بأى عقوبة بدنية او شائنة من شأنها ان تشوه الكرامة .
- ٤ - تقديم الضمانات المعنية التى يعتبرها مجلس المهنة لازماً .
- ٥ - ان يكون معززاً على شهادة تونسية فى خبرة المعاسبة او شهادة اجنبية معترف بها من طرف اللجنة الاستشارية لتكوين الخبراء المعاسبين المتفرعة من وزارة التعليم العالى والبحث العلمى .

الخبراء المعاسبين الاجانب :

- لا يخول للرعايا ذوى الجنسيات الاجنبية تعاطى مهنة الخبير المعاسب فى تونس الا اذا وجدت اتفاقيات او معاهدات ثنائية فى هذا المجال مع البلد الذى يقيمون به .
- لا يسمح لاصحاب المهنة الاجانب العمل فى تونس الا اذا توفرت فيهم الشروط الآتية :-

- (١) الاقامة الدائمة فى تونس المنصوص عليها فى المعاهدة السالف ذكرها وذلك لمدة خمس سنوات على الاقل .
- (٢) ان يكون حاملاً لشهادة موازنة للشهادات المطلوبة من اصحاب المهنة التونسيين ، وتقرر صلاحية الشهادة بعد اهداء رأى اللجنة الاستشارية للتكوين المهنى للخبراء المعاسبين المبعثين من وزارة التعليم العالى والبحث العلمى بأذن للخبراء المعاسبين العمل بعد استشارة مجلس العمادة بقرار من وزير الشؤون الخارجية . يمكن للاجانب المعيين بتراتيب اتفاقية التحصل على اذن للعمل بمفئة استثنائية وفى هذه الحالة يمكن نقض هذا الاذن فى كل وقت .

ان الشركة الاجنبية واصحاب المهنة الاجانب الذين لا يقيمون
بصفة دائمة يمكن لهم التمتع بالاذن للعمل بتونس شريطة ان يقدموا
ضمانات موازية للضمانات المفروضة على كل الشركات واصحاب المهن
التونسية ، بالنسبة للشركات يجب الاذن المسبق لوكيلها المعتمد
والمسخر شخصيا لذلك .

ان العقيد المسندة والواجبات المفروضة على اعضاء العمادة
تطبق على الشركات واصحاب المهنة الاجانب ، كما ان اصحاب المهنة
الاجانب لا يمكن لهم ان يكونوا اعضاء في العمادة وليس لهم حق
التصويت في الجلسة العامة للعمادة ولا ينتخبون لا المجلس ولا بمجلس
التأديب يخضع لترتيب هذا الفصل ، كل الشركات الذين يضعون رعايا
اجانب توجد في حيزتهم او في حيزة اشخاص وسطاء اقلية الاسمهم
او الرقاع او الذين يختارون من بينهم سوا كان رئيسهم او مديرهم
العام اقلية الوكلاء .

ادارة العمادة :

- يدير العمادة مجلس يتركب من ٦ الى ١٢ عضوا ينتخبون ففى
فى الجلسة العامة لخبراء المحاسبين .
- ينتخب مجلس العمادة فى اقتراع سرى لمدة ثلاث سنوات
ويمكن اعادة انتخابهم عند انتهاء مدة تفويضهم .
- يحول الانتخاب فى مجلس العمادة لكل الاعضاء الخبراء ،
المحاسبين الذين لهم حق التصويت فى الجلسة العامة
والمرسمين بقائمة العمادة ، والمنخرطين مهنيها ما عدا الاشخاص
الذين سلطت عليهم عقوبات تأديبية ذات الدرجة الثانية
المنصوص عليهم بالفصل ٤١ الا ترى ويجب على اعضاء المجلس
ان يكونوا محرزين على شهادة الخبرة فى المحاسبة .
- يعين مجلس العمادة رئيسا ونواب رئيس وكاتب عام وامين مال
ومساعدين عند الاقتضاء .
- تعدد طريقة سير المجلس حسب القانون الداخلى .

- يجتمع مجلس العمادة مرة كل ثلاثة اشهر على الاقل عند طلب رئيس المجلس ، كما يجب اجتماع المجلس عند طلب نصف اعضاء المجلس او طلب الوزارة التي يرجع اليها النظر .

- يمكن لمجلس العمادة ان يعين من بين اعضاء لجبان قارة تعدد تكهنيها وطريقة عملها بالقانون الداخلي للعمادة ، كما ان العمادة تحدد للسلطة المعطاة للجنة القارة .

سلطات مجلس العمادة :

تتمثل سلطات مجلس العمادة في الآتي :-

- ١ - تمثيل العمادة ، لدى السلطة العامة وجميع السلطات التونسية والاجنبية .
- ٢ - القيام بالدفاع عن المصالح المعنية للعمادة والتصرف في املاكها .
- ٣ - تمثيل العمادة في تحرير العقود المدنية . كما يمكن له ان يتصرف في الشؤون المدنية حسب ما تفرضه مصالح العمادة .
- ٤ - الاعلام وتقريب كل التناقضات او التعارضات التي تحدث بين اعضاء العمادة وفي صورة وقوع ذلك يمكن اخضاعهم الى لجنة الخصومات التي تقوم بالتعكم وتشكل هذه اللجنة حسب تراتيب القانون الداخلي .
- ٥ - البت في مطالب الترسيم بجدول العمادة .
- ٦ - استرجاع مبلغ الانخرطات المهنية المعددة عن طريق الجلسة العامة .
- ٧ - اخضاع لمجلس التأديب بالعمادة كل الحالات التي تعتبر من مشمولاتها حسب حدود القانون الداخلي .

٨ - العمل على احترام القوانين الاساسية وقرارات الجلسات العامة والقانون الداخلى من طرق كافة اعضاء المجلس وبصفة عامة كل ما هو من شأنه ان يضمن سير العمادة لمصلحة الاعضاء وسمعة المهنة .

٩ - تأسيس قانون الواجبات المهنية والقانون الداخلى للعمادة الذى يخضع الى رخصة وزارة العالمة بعد موافقة الجلسة العامة .

١٠ - تتبع ومراقبة الترميمات بالتعاون مع وزارة التعليم العالى والبحث العلمى .

١١ - تدعيم النظام العام للعمادة .

١٢ - اهداء رأيه فى القضايا التى تعدها السلطة العمومية واعطاء اقتراحات تتعلق بالمهن التى هى من مشمولاتها .

١٣ - تعيين ممثلين فى اللجنة الاستشارية للتكوين المهنى للخبراء المحاسبين واعضاء اقتراحات حول برنامج الدراسة وتنظيم الترميمات .

١٤ - المساهمة فى تعيين المستوى المهنى لاعضاء العمادة وتمثيل وتشجيع المترشحين لمهنة الخبرة فى المحاسبة .

١٥ - الاهتمام بكل المسائل التعاونية والتضامن المهنى على النطاق القومى .

الجلسة العامة :

- تقام الجلسة العامة على الاقل مرة كل عام تحت اشراف رئيس مجلس الهيئة.
- لا تكون الجلسة نافذة المفعول الا اذا اجتمع على الاقل نصف اعضاء الخبراء المحتسبين فى القائمة من يوم الانخراط المهنى .
- مكتب الجلسة العامة هو مكتب العمادة .
- قرارات الجلسة العامة يصادق عليها حسب اغلبية الاصوات
- يقع الاستماع فى الجلسة العامة الى القرار الادبى والعالى لمجلس العمادة بالنسبة للعام المنقضى وكذلك قرار المراقبين للتصرف العالى للعمادة والخاضعة للتصويت .
- تقرر الجلسة العامة النظام الداخلى المعد من طرف مجلس العمادة وكذلك كل التغييرات الطارئة عليه ، وهذا الاخير مطالب بترسيم المسائل المطروحة فى جدول الاعمال و لىك ١٥ يوما قبل الاجل المحدد لاجتماع الجلسة .
- تعين الجلسة العامة كل عام مراقبين اعضاء خبراء محتسبين للقيام باعداد تقرير التصرف العالى للسنة المالية .
- لا يجوز الجمع بين وظيفة المراقب ووظائف اعضاء مجلس العمادة ولا يجوز دفع رسوم للمراقب ، ولكن المراقبين يستطيعون المطالبة بتسديد مصاريف التنقل والاقامة . ، اما كبقية سير الجلسة العامة فسوف تضبط فى النظام الداخلى للعمادة . .

قائمة العمادة :

تخصص مجلس العمادة قائمة مبوية في خمسة اقسام :-

- ١ - قسم الخبراء المحاسبين اعضاء العمادة .
- ٢ - قسم شركات الخبرة في المحاسبة كما هو معروف لدى العمادة بالشروط المذكورة سابقا .
- ٣ - الخبراء المحاسبون المترددون .
- ٤ - الخبراء المحاسبون الشرفيون .
- ٥ - الخبراء المحاسبون الاجانب الذين يجوزتهم ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في تونس .

التأديب :

يتولى التأديب في تونس الى جانب مجلس العمادة مجلس مكون من :-

- ١ - أحد قضاة محكمة الاستئناف تعينه وزارة العدل ويكون رئيسا للمجلس .
- ٢ - عضوين يعينهما وزير المالية .
- ٣ - عضوين من اعضاء العمادة ينتخبان سرا في الجلسة العامة لمدة ثلاث سنوات على ان لا يكون سبق لأحدهما التمثيل أمام المجلس .

وترفع للمجلس كل المخالفات المنصوص عليها في قانون الواجبات المهنية وفي القانون الداخلي للعمادة ، بصقة عامة كل مخالفات لاى قاعدة من قواعد الهيئة ، كذلك تقام الدعوة ضد اى عضو صدر ضده حكم من قاضى بحرمانه من حقه في ممارسة المهنة .

يمكن للمجلس ان يوقع احدى العقوبات الآتية حسب اغلبية
الأصوات :-

- ١ - العقوبات ذات الدرجة الاولى .
 - التوبيخ .
 - الإنذار .
 - ٢ - العقوبات ذات الدرجة الثانية .
 - الإلغاء من العمادة لمدة تتراوح بين سنة وخمس سنوات .
 - المعو من قائمة العمادة .
- وتوصى اللوائح ان يكون الإلغاء والمعو عقوبتان تصاحبان
اى حكم بسجن المعاسب القانونى صادر من محكمة جنائية
- هذا ويمكن للمعز الاستئناف الحكم امام محكمة الاستئناف
التونسية . واذا تمت هذه المعركة فى القضية فيكون حكمها
نهائيا .

جدول مقارنة بعض عناصر التنظيم الداخلى
لمهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول
الثلاث

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
<u>التأهيل</u> <u>١- شروطه</u>	١- أن يكون بالغاً من العمر ٢١ سنة متمتعاً بالأهلية . ٢- أن يكون حاصلاً على شهادة جامعية أو أعلى متضمناً برنامجاً دراسياً لا يقل عن ٢٤ ساعة محاسبة ست ساعات قانون تجاري ست ساعات تمويل ، ست ساعات اقتصاد أو أن يكون أمضى خمسة عشر عاماً ممارساً للمحاسبة بشكل تجيزه هيئة المحاسبة الطبية في الولاية . ٣- أن يجتاز امتحان معهد المحاسبة الأمريكية . ٤- أن يكون قد أكمل سنتين من التمرين . يمكن خفض متطلبات التمرين إلى سنة لمن يحمل مؤهلاً أعلى من الجامعة في المحاسبة .	١- أن يكون الماني الجنسية ، أو غير الماني ولكن تنفيذاً لاتفاق معاملة بالمشمل . ٢- أن يكون حاصلاً على شهادة جامعية في القانون أو الإدارة أو الاقتصاد أو الهندسة أو الزراعة . ٣- أن يمضي ست سنوات تدريس عملي أربع منها على الأقل في مكتب محاسبة وترفع سنوات الخبرة إلى عشر سنوات لم لم يحصل عليه مؤهل جامعي . ٤- أن يجتاز امتحان معهد المحاسبين القانونيين الألمان .	١- أن يكون تونسي الجنسية ، أو غير تونسي تنفيذاً لاتفاقيات المعاملة بالمشمل . ٢- أن يكون متمتعاً بكامل الأهلية ٣- أن يقدم ضماناً مقبولاً لعمادة المحاسبين . ٤- أن يكون حاصلاً على شهادة جامعية ٥- أن يجتاز امتحان التأهيل الذي تعدّه عمادة المحاسبين .

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
٢- مصدر الترخيص <u>التأديب</u> <u>أ- مهني</u>	هيئة المحاسبة في كل ولاية مايستدعي التأديب ١- التزيف لاستخراج الشهادة ٢- التزيف أثناء الممارسة ٣- الممارسة مع فقدان المقدرة الفعلية أو الجسمانية . ٤- اعتبار ممارسة مايؤثر على مقدرة الفعلية . ٥- أ- الحكم عليه من قبل محكمة محلية أو فردانية . ب- الادانة من قبل منظمات مهنية . ٦- رفض تقديم الخدمة بسبب التمييز بين الأفراد لأي سبب . ٧- مساعدة غير مرخص أن يقوم بعمل لا يقوم به الا متخصص . ٨- ممارسة المهنة عندما تكون الشهادة معلقة .	السلطة العليا في الولاية كل عمل يمكن أن يوصف بأن اخلال بواجبات المحاسب القانوني يعرض للتأديب ، سواء كان ذلك العمل يتعلق بالمراجعة ام لا يتعلق بها لان المراجع شخص متميز يجب أن يعمل دائما ما يوحى بالدقة في شخصه وفي عمله .	وزارة الاقتصاد مخالفة الواجبات المنصوص عليها في قانون الواجبات المهنية أو القانون الداخلي للمهنة وكل قاعدة من قواعد المهنة .

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
٩- القيام بأى عمل لا يتفق مع المهنة كما تحدده الأنظمة . <u>العقوبات</u> يعاقب من وجد متصفا بشئ مما ذكر أعلاه ببعض العقوبات الآتية : ١- اللوم والتوبيخ . ٢- تعليق الشهادة اما كلية أو حتى تزول أسباب التعليق . ٣- الغاء الشهادة . ٤- الالتزام بالتجديد سنويا . ٥- العد من التسجيل أو اصدار الشهادات . ٦- غرامة لا تزيد عن عشرة الاف دولارا . ٧- إلزام الشخص بأخذ شئ من التمرين أو الدراسة . ٨- إلزام الشخص بالقيام بما لا يزيد عن مائة ساعة عمل خدمة عامة . الى جانب ذلك فقد تعلق عضوية المحاسب فى المعهد الأمريكى .	٩- القيام بأى عمل لا يتفق مع المهنة كما تحدده الأنظمة . <u>العقوبات</u> يعاقب من وجد متصفا بشئ مما ذكر أعلاه ببعض العقوبات الآتية : ١- التحذير ٢- التأنيب ٣- الغرامة بما لا يتجاوز عشرين الف مارك المانى . ٤- الشطب من المهنة .	٩- القيام بأى عمل لا يتفق مع المهنة كما تحدده الأنظمة . <u>العقوبات ذات الدرجة الأولى</u> - توبيخ من مكتب رئيس العمادة . - انذار كتابي يوجه الى المعنى بالامس . <u>العقوبات ذات الدرجة الثانية</u> - الالغاء من العمادة لمدة تتراوح بين على وخمس سنوات - المحو من قائمة العمادة . <u>الالغاء والمحو يكونان عقوبتان قانونيتان لكل اداة ينتج عنها السجن صادرة من محكمة جنائية .</u>	٩- القيام بأى عمل لا يتفق مع المهنة كما تحدده الأنظمة . <u>العقوبات</u> يعاقب من وجد متصفا بشئ مما ذكر أعلاه ببعض العقوبات الآتية : ١- اللوم والتوبيخ . ٢- تعليق الشهادة اما كلية أو حتى تزول أسباب التعليق . ٣- الغاء الشهادة . ٤- الالتزام بالتجديد سنويا . ٥- العد من التسجيل أو اصدار الشهادات . ٦- غرامة لا تزيد عن عشرة الاف دولارا . ٧- إلزام الشخص بأخذ شئ من التمرين أو الدراسة . ٨- إلزام الشخص بالقيام بما لا يزيد عن مائة ساعة عمل خدمة عامة . الى جانب ذلك فقد تعلق عضوية المحاسب فى المعهد الأمريكى .

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
ب - غير مهني	أو قد تلغى حسب نوع التعريف الموجب للعقوبة	حسب ما تقرره المحاكم	حسب ما تقرره المحاكم
حل النزاع بين الاعضاء	هيئة المحاسبة في الولاية	معهد المحاسبين الألماني	عمادة الخبراء والمحاسبين
اعداد معايير المحاسبة	هيئة معايير المحاسبة المالية (ملحق ١)	أجهزة دستورية	وزارة المالية
اعداد معايير المراجعة	معهد المحاسبين الأمريكي (ملحق ٢)	١ أجهزة دستورية ٢ - معهد المحاسبين الألماني (ملحق	
اعداد معايير سلوك المحاسب القانوني	معهد المحاسبين الأمريكي	معهد المحاسبين الألماني	
رقابة التوعية	معهد المحاسبين الأمريكي (ملحق ٣)		
التعليم المستمر	جميع الولايات تشترط على المحاسب أن يحصل على تعليم منتظم من جهة معترف بها كل سنة أو كل فترة تقع بين فترتي تجديد شهادته .		

المعايير	الولايات المتحدة	المانيا	تونس
الشكل القانوني لمكاتب المحاسبين <u>اقتانوني</u>	(١) مكاتب فردية (٢) شركات تضامن مهنية (٣) شركات مساهمة مهنية	(١) شكل فردي (٢) شركات تضامن مهنية (٣) شركات توصية بسيطة (٤) شركات ذات مسؤولية محدودة (٥) تنظيم جماعي دون ارتباط قانوني	(١) شكل فردي (٢) شركات خبره
الجهات ذات العلاقة بمهمة المحاسبة <u>والمراجعة</u>	- معهد المحاسبين الأمريكي - هيئة معايير المحاسبة العالمية - هيئة المحاسبة في الولاية - هيئة الاشراف على تبادل الاوراق العالية.	- معهد المحاسبين الالمانى - وزارة الاقتصاد فى جمهورية المانيا الاتحادية.	- عمادة الخبراء المحاسبين - وزارة الاقتصاد .

(٢٩٤)

ملحقات

جدول يبين معنى بعض المفردات الفنية المستعملة

في التقارير

جدول يبين معنى بعض المفردات

فنى التقرير

Accounting concepts	المفاهيم المحاسبية
Accrual concept	مفهوم الاستحقاق
Accounting Entity Concept	مفهوم الوحدة المحاسبية
Accounting period	الفترة المحاسبية
Accounting Policy	السياسة المحاسبية
Affiliated Companies	شركات تابعة
Appropriated	مخصصة
Assets revaluations	اعادة تقييم الاصول
Auditing standards	معايير المراجعة
Auditor's opinion	رأى المراجع
Adverse Opinion	رأى سالب
Book Value	القيمة الدفترية
Cost concept	مفهوم التكلفة
Consistency concept	مفهوم الثبات
Conservatism	مفهوم الحيطة والحذر
Cost	تكلفة
Current liabilities	مطلوبات متداولة (جارية)
Contingencies	أمر محتلة
Cost of goods sold	تكلفة البضاعة المباعة
Capital expenses	مصاريف رأسمالية
Consolidated and combined statements	تقارير مالية موحدة ومجمعة
Consolidated statements	تقارير مالية موحدة
Combined statements	تقارير مالية مجمعة
Computer programs	برامج كمبيوتر

Directors	اعضاء مجلس الإدارة
Discount or premium	خصم أو علاوة
Dividends	توزيعات
Different accounts policies	سياسات محاسبية مختلفة
Disclaimer of opinion	عدم اعطاء رأى
Exchange concept	مفهوم التبادل
Equity method	طريقة الاستحقاق
Employees	الموظفين
Extra ordinary items	أمر غير عادية
Earning per share	عائد السهم
Evaluation of internal control	تقييم الضبط الداخلى
Evidential matters	أدلة وبراهين
Financial statements	تقارير مالية
Fixed Assets	أصول ثابتة
Foreign sale and deferred taxes	مبيعات أجنبية وضرائب مؤجلة
Going concern concept	مفهوم الاستمرار
General and Administrative expenses	مصاريف عامة وإدارية
Goodwill	شهرة
Generally accepted financial Accounting Standards	معايير محاسبة متعارف عليها .
Income statement	تقرير الدخل
Intangibles Assets	أصول غير ملموسة
Investments	استثمارات
Inventories	مخزون سلعى .

Intercompany transactions	معاملات بين شركات متداخلة الملكية
Independence	الاستقلال
Informative disclosure	افصاح اعلامي
Joint venture	مشاركة في المخاطر
Liabilities	مطلوبات
Long term liabilities	مطلوبات طويلة المدى
Matching concept	مفهوم العقابلة
Materiality concept	مفهوم الأهمية النسبية
Market value	القيمة السوقية
Marketable securities	أوراق مالية سوقية
Market	سوق
Profit recognition policy	سياسة تحنف الربح
Payment terms	شروط الدفع
Personal qualifications	تأهيل
Professional due care	بذل العناية المهنية
Planning	التخطيط
Qualified opinion	رأى مقيد

Realization concept	مفهوم التحقق
Retained earnings statement	تقرير الارباح المحجوزة
Receivables	مدىنين
Rate of interest	نسبة الفائدة
Reserves	احتياطات
Retained earnings	ارباح محجوزة
Rights or preferences	حقوق أو تفضيلات
Statement of financial position	قائمة المركز العالى (الميزانية)
Statement of changes in financial position	قائمة التغير فى المركز العالى
Stockholders equity	حقوق حملة الأسهم
Share capital	رأس المال
Stocks	الاسهم
Selling expenses	المصاريف البيعية
Supervision	اشراف
Statistical samples	عينات احصائية
Standards of reporting	معايير التقرير
Standards	معايير
Taxes	ضرائب
The independent auditor	المراجع القانونى
Training or experience	تدريب أو تمرين
The standards of field work	معايير العمل الميدانى
Unit of money concept	مفهوم الوحدة النقدية
Unappropriated	غير مخصصة
Unqualified opinion	رأى غير مقيد .