دور محافظ الحسابات في تدعيم صحة ومصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية:

دراسة حالة شركة الإسمنت عين الكبيرة scaek بسطيف

The Role of the Account Governor in the Validity and Credibility of Information in the Financial Statements: Case Study of the Cement Company, Ain El Kabira, scaek, Setif

طبيب أسامة

جامعة فرحات عباس سطيف1، semsem.69@live.com

الاستلام: 2022/06/24 القبول: 2022/09/04 النشر : 2022/09/24

ملخص:

تهدف الدراسة إلى الوقوف على واحدة من أهم الوظائف المستقلة والتي تلجأ إليها المؤسسة عند الانتهاء من إعداد قوائمها المالية لإعطاء صورة صادقة وحقيقية عن مركزها المالي ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة والتي يقوم بها محافظ الحسابات وفق منهجية منظمة تبدأ بتفحص الحسابات والأرقام الواردة بالقوائم المالية وتنتهي بتدوين تقرير نهائي يبدي من خلاله رأيه في صحة وموثوقية المعلومات المحاسبية واكتشاف الغش والأخطاء إن حدثت.

توصلت الدراسة غلى أن وظيفة المراجعة الخارجية تعتبر المرآة العاكسة لصدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية، كما عرفت هذه الوظيفة انتشارا واسعا لما لها من تأثير إيجابي على القرارات المتخذة من قبل المسيرين والذين يعتمدون بالدرجة الأولى على القوائم المالية للشركة خاصة في ظل تبني سياسة الحوكمة في التسيير، هذا الأمر انعكس على توجهات شركة الإسمنت عين الكبيرة محل الدراسة حيث من خلال التعاقد مع محافظ الحسابات تمكنت من إعطاء صفة الصدق والموثوقية لقوائمها المالية.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، المراجعة الخارجية، محافظ الحسابات

رموز jel: M42، M41.

Abstract:

The study aims to identify one of the most important independent functions that the institution resorts to upon completion of the preparation of its financial statements to give an honest and true picture of its financial statements, which is carried out by the account keeper according to an organized methodology that begins by examining the accounts and numbers contained in the financial statements and ends with the recording A final report in which he expresses his opinion on the accuracy and reliability of the accounting information.

The study concluded that the external audit function is the mirror that reflects the truthfulness of the information contained in the financial statements, and this function has been widely spread because of its positive impact on the decisions taken by the managers who depend primarily on the company's financial statements, especially in light of the adoption of the governance policy in management. This was reflected in the orientations of the cement company, Ain Al Kabeera.

Keys words: financial statements, external audit, the governor of the account

(JEL) Classification : M41 ،M42.

1. مقدمة:

تعتبر القوائم المالية المخرجات الأساسية للمحاسبة حيث يتم فيها إظهار مجمل ممتلكات المؤسسة، ديونها والتزاماتها والتي تعبر عن التجسيد المحاسبي لمختلف الأنشطة والعمليات، مما لا شك فيه أن القوائم المالية هي الصورة المعبرة عن نتائج أعمال تلك السنة خلال فترة زمنية معينة، لذلك يجب أن تفي المعلومات المقدمة في تلك القوائم باحتياجات أصحاب المؤسسة ومختلف الأطراف الأخرى كالمستثمرين والمقرضين الحاليين والمرضين المرتقبين وغيرهم ممن له مصلحة في المؤسسة وذلك في ظل اختلاف وتنوع حاجتهم إلى المعلومات، وتعتبر المراجعة فحص منهجي يقوم به شخص محترف،كفء ومستقل بغية إبداء رأيه المحايد حول مصداقية المعلومات الواردة في قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول النتائج) يضفي على هذه القوائم نوعا من الدقة والمصداقية ويزيد من ثقة مستخدميها وذلك من خلال إتباع مجموعة من الإجراءات التي تسهل عملية مراجعة مختلف حسابات هته القائمتين.

من جهة ومن جهة أخرى فإن الدولة التي تعتبر موطن هذه الأنشطة فهي الأخرى لها مصلحة في القوائم المالية للمؤسسة من خلال تحصيل الضرائب على الأرباح والنتائج المحققة وبالتالي فهي تحرص على التأكد من أن ما سجل من قبل المحاسبة هو صادق وحقيقي وذلك عن طريق المراجعة.

1.1 إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما تم التطرق إليه تنبثق إشكالية الدراسة كالتالي: **كيف يساهم محافظ الحسابات من خلال تدقيقه للمعلومات الواردة بالقوائم المالية في تدعيم صحتها ومصداقيتها؟**

تأتي فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- يتبع المدقق إجراءات واضحة ومتسلسلة وخطوات متعارف عليها للتمكن من مراجعة القوائم المالية.
- يساهم التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في إعطاء صفة الصدق والموثوقية للقوائم المالية.
- تعتمد شركة الاسمنت عين الكبيرة على مدقق خارجي ساهم في زيادة موثوقية قوائمها المالية.

2.1 أهداف الدراسة:

جاءت هذه الدراسة في مجملها لتحقيق مجموعة من الأهداف والمتمثلة فيما يلي:

- إبراز الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الخارجي في ضمان استمرارية نشاط المؤسسة من خلال كشف مواطن الخطأ سواء العمدي أو غير العمدي.

- إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة القوائم المالية لما لها من أهمية في ضمان وصول معلومات صادقة عن الوضع المالي للشركة ونتيجة أعمالها للأطراف ذات العلاقة من مسيرين وملاكين ومصالح الدولة
- الوقوف على مهنة التدقيق من حيث التنظيم والخطوات والمعايير التي تنظم المهنة.

3.1 أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها كونها تسلط الضوء على واحدة من أهم الوظائف الخارجية ذات العلاقة بالمؤسسة والتي من شأنها تحسين صورة المؤسسة لدى الاطراف ذات العلاقة من خلال المصادقة على شفافية حساباتها الظاهرة بالقوائم المالية.

4.1 محاور الدراسة:

تم تقسيم الدراسة على ثلاث محاور رئيسية متمثلة في المحور الأول يتناول عملية التدقيق والمراجعة للقوائم المالية، والمحور الثاني يتناول حيثيات ممارسة مهنة التدقيق من حيث التنظيم والإجراءات، أما المحور الثالث فهو عبارة عن دراسة تطبيقية.

2. نشأة وتطور المراجعة الخارجية

مرت المراجعة الخارجية بعدة مراحل قبل أن تصل إلى الشكل الذي هي عليه الآن ويمكن تلخيص هذه المرحلة في شكل فترات هي: (اشتيوي، 1996، صفحة 14)

1.2 الفترة من العصر القديم إلى 1500م

كانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ لمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل فيها نفس العمليات المحاسبية من قبل المحاسب في كل مجموعة وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة في التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية (إيطاليا) إلى دويلات ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر، وفي سنة 1394م استخدمت الحكومة في مدينة"بيزا" المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وعموما كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية كانت هذه العمليات تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

2.2 الفترة ما بين 1500م إلى 1850م

لم تختلف الفترة هذه عن سابقتها فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغيير يذكر غير أنه حددت بعض تغييرات وهي:

انفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى المراجعين وتبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج، وهذا ما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة بطريقة تفصيلية.

3.2 الفترة ما بين 1850م إلى 1905م

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا خاصة مع ظهور شركات المساهمة كبيرة هذا ما أدى إلى الانفصال النهائي بين الملكية "أصحاب المشروع" والإدارة حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة وظهرت الحاجة من طرف المساهمين وبشكل كبير في المحافظة على أموالهم المستثمرة هذا كله أدى بهم إلى اللجوء إلى المراجعة كمهنة خاصة بحد اقتناعهم بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا كان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سواء كانت فنية أوفي تطبيق المبادئ المحاسبية. (عيساوي و حمايزية، 2016)

4.2 الفترة من 1905م إلى وقتنا الحاضر

ما ميز هذه الفترة أن المراجع يعتمد بشكل كلي على أنظمة الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة المختلفة التي يقوم بها.

وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس عملي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمراجع ليس مسئولا عن عدم اكتشاف الغش أو التلاعب إذا قام بعمله على أكمل وجه.

3. تعريف المراجعة الخارجية:

أعطيت عدة تعاريف للمراجعة الخارجية نذكر منها:

1.3 التعريف الأول:

تعرف المراجعة بأنها: "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد تمشي هذه المزاعم والمعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي قوائم مالية بمعنى أصحاب مصلحة في المشروع" (عبد الوهاب، 2009، صفحة 19)

2.3 التعريف الثاني:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها "الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة" (السيد، 2007، صفحة 41)

من التعاريف السابقة نستنتج العناصر التالية:

- المراجعة عملية منظمة، وذلك يعني أن اختيارات مراقب الحسابات تعتمد تخطيط مسبق متمثل في برنامج لعملية المراجعة.
- ضرورة الحصول على القرائن لتقييمها بطريقة موضوعية ويمثل ذلك لب عملية المراجعة نظرا لتعدد هذه القرائن وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها؛
- مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعة ومن هذا يتضح أن المراجعة تشتمل على إبداء رأي إصدار وحكم ومن ثم فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي تستخدم كأساس لتقييم الحكم الشخصي؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية عن طريق كتابة تقرير التدقيق أو المراجعة ومن ثم فإن المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الاتصال؛

المراجعة بشكل عام هي وظيفة من عنصرين، الأول هو الفحص بمعنى فحص كل الوثائق والمستندات والسجلات

4. أهداف المراجعة الخارجية:

إن الحديث عن أهداف المراجعة الخارجية يقودنا إلى تقسيمها إلى قسمين أو نوعين من الأهداف عامة، أهداف خاصة.

1.4 الأهداف العامة:

تعرف المراجعة على أنها الفحص الانتقائي للقوائم المالية والميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقة بها للشركة موضوع المراقبة فهدف المراجع الأساسي هو إعطاء رأي فني ومحايد ومدعم بأدلة وقرائن حول شرعية وصدق تلك الحسابات والوثائق المسجلة بها، (بوتين، 2002، صفحة 15) وبالتالي فإن توافر الشرعية يعني أن إثبات القوائم المالية السابقة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أما الصدق فيعني أن ما تم تسجيله يعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة أن الحسابات المسجلة بقوائمها المالية تعكس عمليات التي قامت بها المؤسسة فعلا. (مرازقة و وادي، 2016)

2.4 الأهداف الخاصة:

سعيا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر، يجد المراجع نفسه أمام أوضاع ثانوية، مما قد يؤدي به إلى إنجاز أهداف خاصة مثل اكتشاف أعمال الغش التزوير وتحسين التسيير.

1.2.4 اكتشاف الغش والتزوير:

كان اكتشاف الغش والتزوير من طرف المراجع قديما غاية في ذاتها، غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات، أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء مهامه صدفة على أعمال غش وتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها غير الشرعي أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقة للمركز المالي لها وعلى المراجع الخارجي في هذه الحالة جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات وعليه أن يتصرف كمحترف على اعتبار أن كل برئ ونزيه للمؤسسة موضوع الرقابة ما لم تثبت إدانته، ومهما يكن ففي حالة الوقوف على التزوير فإن رفض المصادقة على الحسابات المدعم بالأدلة هو الرأي النهائي للمراجع وفي حالة كانت مراجعته قانونية فعليه الإدلاء به في أقرب وقت لوكيل الجمهورية ومجلس الإدارة. (بوتين، 2002، صفحة 31)

2.2.4 المراجعة وتحسين التسيير:

يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة ويقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف، وكذلك الأخطاء المكتشفة مما ينتج عنها تحفظات وترفق باقتراحات وحلول، وللمراجع أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مراقبته. (خنيش، 2020، صفحة 18)

إذن الأخذ بكل هذا سوف يؤدي إلى تحسين التسيير لكن يبقى الهدف الرئيسي هو الرأي حول شرعية وصدق الحسابات لا غير وعلى المراجع عدم تدخل في التسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير.

5. أنواع المراجعة الخارجية

نميز في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:

1.5 المراجعة القانونية:

هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة ولابد أن تكون هذه المراجعة كاملة بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك مراجعة حسابات شركات المساهمة (بوتين، 2002، صفحة 227)

2.5 المراجعة الاختيارية:

هي مراجعة تطالبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود التزام قانوني يحتم القيام بها وهي تسمى في بعض الأحيان المراجعة الخاصة وقد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة وهي ليست إجبارية، ففي الشركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجعة الخارجية في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء خاصة في حالات الإفصاح عن صحة المعلومات المحاسبية. (الصحن، ورجب السيد، و درويش، 2000، صفحة 151)

3.5 الخبرة القضائية:

وهي المراجعة التي يقوم بها طرف خارجي بطلب في المحكمة للحكم في نزاع وأن كل هذا النزاع يتطلب مراجعة القوائم المالية لإصدار حكمها؛ وفيما يلي مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية:

الجدول رقم 1: المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أومجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية

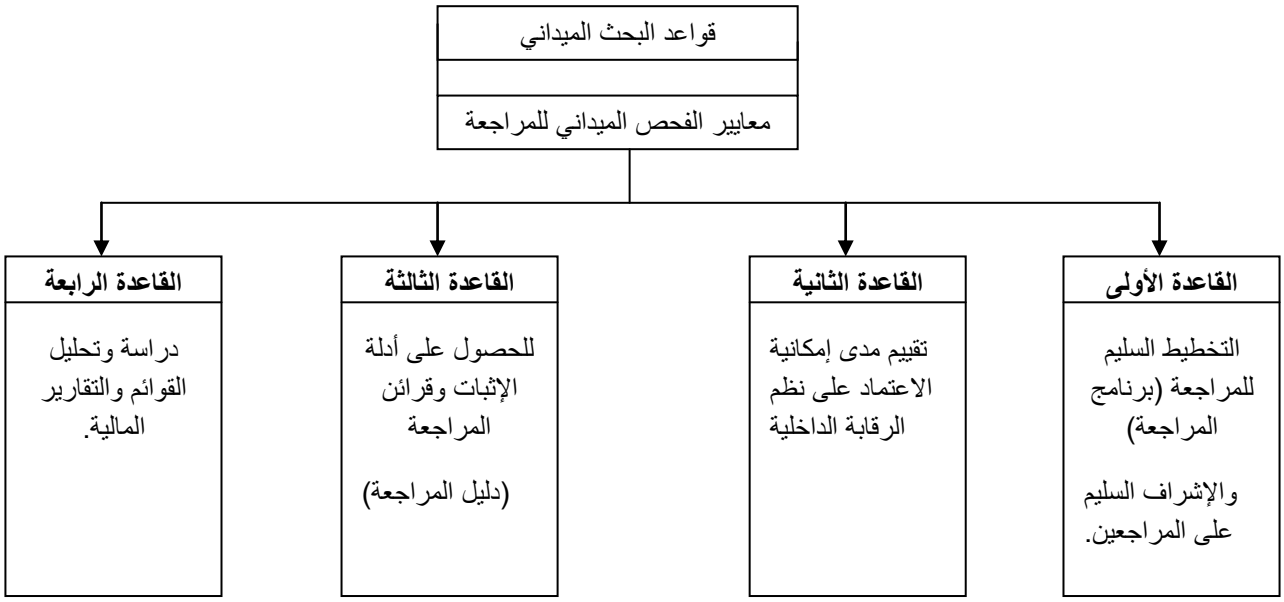
			ومحاسبية وتقديم مؤشرات الأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة صرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن عليه تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة والجمعية العامة العادية والجمعية العامة غير العادية	المديرية العامة مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.....	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية	نعم	لا	غ.م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية،
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طالب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل النتيجة	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،2002،ص.28

6. قواعد العمل الميداني للمراجعة الخارجية

تمثل قواعد البحث الميداني معايير للعمل الميداني (FIELD WORX STANDARDS) بالنسبة للمراجع وتتضمن هذه القواعد مختلف الإرشادات اللازمة والإجراءات المطلوب على مؤسسة أو مكتب للمراجعة مراعاتها وأخذها في الحسبان لتنفيذ برنامج المراجعة الموضوع بكل عناصره وتشمل هذه الإجراءات على أربعة قواعد يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: قواعد العمل الميداني للمراجعة الخارجية



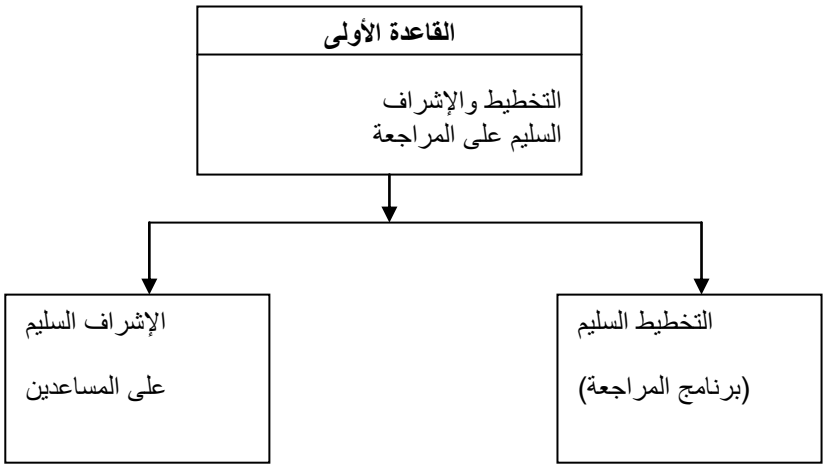
المصدر: محمد السرايا سيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، المكتب الجامعي الحديث، طبعة 2007، ص .234

1.6 التخطيط السليم للمراجعة والإشراف:

من الأمور الهامة التي تساعد المراجع على النجاح في أداء مهمته بكفاءة وفاعلية هي ضرورة التخطيط لمهمة المراجعة عن طريق القيام بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة والمتوقع أن يتم في إجراءات وخطوات لتنفيذها على أكمل وجه، وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع(برنامج المراجعة) تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط المساعدة على تحديد وتشخيص المشكلة المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عملية المراجعة النهائية وبرنامج المراجعة باعتبارها دليل للمراجع يمكن تعريفه بأنه "عبارة عن خطة عمل للمراجعة يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المراجع في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه"،هنا من جهة ومن جهة أخرى تتضمن هذه القاعدة بالإضافة إلى الشق الأول وهو التخطيط السليم والإشراف السليم على المساعدين من المراجعين الذين يتولون

عمليات الفحص أو يقومون بالإجراءات اللازمة لتجميع دليل المراجعة كعنصر رئيسي من عناصر البحث الميداني فإنه يتضمن معنى القيادة والإشراف والتوجيه والرقابة السليمة لكافة مراحل العمل للربط بين الأنشطة والإجراءات والفحوص التي يتم تنفيذها وبين الأهداف الموجودة (السيد، 2007، صفحة 287)، والشكل التالي يوضح مكونات هذه القاعدة.

الشكل رقم 2: التخطيط والإشراف السليم للمراجعة.



المصدر: محمد السرايا سيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، المكتب الجامعي الحديث، طبعة 2007، ص247.

2.6 تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن أول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية مراجعته للحسابات ضرورة قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي سيقوم بمراجعتها وتدقيقها وذلك لتحقيق عدة أغراض من وراء هذا الفحص: (السيد، 2007، صفحة 284)

أ-إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد أحد المعايير الهامة من معايير البحث الميداني لمهنة المراجعة.

ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع في تحديد ما يلي:

- برنامج مراجعته وعناصره المختلفة؛
- أسلوب المراجعة التي سوف يتبعها المراجع؛
- طبيعة إجراءات المراجعة الملائمة والمطلوبة؛
- فريق المراجعة المناسب من حيث العدد والخبرة والكفاءة.
- حجم العمل المنتظر في مرحلة الفحص الحسابات وكذلك حجم العينات، بالإضافة إلى حجم المخاطر المنتظرة والقيود المنتظرة على عملية المراجعة.

3.6 الحصول على أدلة الإثبات وقرائن المراجعة

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني حيث يستخدمها كأساس لاتخاذ القرارات باعتبارها توفر لها الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديراته حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

ومن ناحية أخرى تمثل أدلة الإثبات القرائن التي يعتمد عليها المراجع في أداء عمله وتنفيذ برنامجه، ولاشك أن نتيجة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية تساعده في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد صحة أرصدة القوائم المالية.

وبمعنى آخر فإن مفهوم أدلة الإثبات في المراجعة أو القرائن يدور حول الأساليب أو الوسائل التي يتبعها المراجع للحصول على أدلة إثبات عن طريق فحص المستندات والملاحظات والاستفسارات والتي يستخدمها في إبداء الرأي الموضوعي والسليم حول القوائم التي يقوم بفحصها بالإضافة إلى وجوب توافر كل من كفاءة هذه الأدلة وأن تكون مكتوبة ومنطقية وعملية لكي تؤدي عملها كما يجب. (سعدي، 2021، صفحة 12)

4.6 دراسة وتحليل القوائم والتقارير المالية

تتضمن هذه القاعدة من قواعد البحث الميداني قيام المراجع في حالات معينة كحالات المراجعة المالية بدراسة وتحليل التقارير والقوائم المالية من الحسابات الختامية والميزانية العمومية والإيضاحات المرفقة بها، ويتم ذلك قبل إجراء الرأي المهني بشأنها.

ويهدف هذا التحليل بصفة عامة إلى دراسة العلاقة المتوقعة بين عناصر القوائم المالية وكذلك كشف أي علاقة بين هذه العناصر غير المتوقعة الحدوث أو الانتباه إلى أية ظروف غير عادية أو غير مألوفة في هذه العناصر ويمكن تحديد أهداف تحليل القوائم والتقارير المالية بالنسبة للمراجع فيما يلي: (بعاشي، 2020، صفحة 41)

- التحقق من أن القوائم المالية أعدت وفقا لقواعد محاسبية معينة ومحدودة وقد تم تطبيقها بصورة سليمة ومماثلة خلال سنوات التحليل والمقارنة؛
- التناسق في عرض وتقدير العناصر المختلفة للقوائم المالية بما يتلاءم وظروف المنشأة التي يتم تدقيقها ومراجعتها.
- التأكد من إعطاء المعلومات اللازمة والإيضاحات الكافية عن عناصر القوائم المالية؛
- التأكد من مطابقة عرض وتقديم القوائم المالية مع دليل وبرنامج المراجعة؛
- التأكد من سلامة تقييم عناصر القوائم المالية؛

- يستخدم المراجع أدوات وأساليب التحليل المالي للحكم على الأداء المالي للشركة والاستفادة بها في تقديم التوصيات الملائمة في بعض الحالات التي يطلب فيها مشورة المراجع ورأيه في بعض المشاكل المالية.

7. تقارير المراجعة

يمكن لمراجع الحسابات الإدلاء بأربعة تقارير وهي على النحو التالي:

1.7 تقرير بدون تحفظ:

وهو التقرير الذي يذكر فيه المراجع وصفا كاملا للمركز المالي والبنود والقوائم المالية وإبداء رأيه دون تحفظ أو قيود وهي الحالة التي تكون فيه القوائم المالية صحيحة وصادقة، الصحة بمعنى تم إعدادها باحترام القواعد والقوانين أما الصدق فهو أنها تعكس بصدق الوضع المالي للمؤسسة.

2.7 تقرير تحفظي:

وهو تقرير يذكر فيه المراجع القوائم المالية ومدى صحتها ومصداقيتها لكن هناك تحفظات وعادة ما يسبق المراجع رأيه بكلمة "ماعدا" أو" باستثناء" ويجب على المراجع أن يذكر تحفظاته في فقرة وسطية تقع بين نطاق المراجعة وإبداء رأيه ومن بين الحالات التي يمكن للمراجع أن يحتفظ فيها هي عدم التبيان مثل شركة كانت تستعمل في تسيير المخزون طريقة الوارد أولا الصادر أولا ثم أصبحت تعتمد طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا، الإفصاح غير الكامل، قيود نطاق المراجعة، الأحداث المحتملة والغير مؤكدة، مؤونة الأعباء والخسائر.

3.7 تقرير سالب:

وهو الذي يحتوي على رأي المراجع بأن القوائم المالية لا تعكس الوضع المالي للمؤسسة ويذكر الأسباب التي أدت به إلى إعطاء هذا الرأي ومن بينها:

- مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- الإفصاح غير الكامل خاصة عدم الإفصاح عن مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4.7 تقرير عدم إبداء الرأي:

وتكون هذه الحالة عندما يقوم المراجع بعمليات الفحص والاختبارات ولا يستطيع تجميع الأدلة لإثبات العمليات والنشاطات فيمتنع عن إعطاء رأيه ويكتبها في تقريره وما هي الأسباب التي جعلته يمتنع عن إدلاء رأيه ومن بينها:

- فقدان الاستقلالية؛
- قيود نطاق عملية المراجعة من طرف إدارة المشروع؛

- وجود حالات محتملة وغير مؤكدة كبيرة القيمة.

8. أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية

تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق وفقا للإطار الدولية لعمليات التأكيد على وظيفة ألإثبات وليس الفحص الأمر الذي جعل معظم الكتابات النظرية في التدقيق والمراجعة الخارجية على حد سواء تتجه نحو إيجاد نظرية عامة للإثبات كمدخل لتنظير المراجعة الخارجية بدلا من كونها مجرد مجموعة من الأساليب والإجراءات الفنية، ولقد أكد على ما تقدم قيام مجلس المعايير الدولية التدقيق بإصداره المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الدولية (500-599) بعنوان أدلة التدقيق AUDIT EVIDENCE.

1.8 ماهية قرائن الإثبات:

يعرف رجال القانون القرينة بأنها حقيقة معروفة أو مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها تحقيق الاقتراح الذي يرغب المحكمة في التحقق منه.حيث يمكن القول أن قرائن الإثبات بصفة عامة تتأسس على فكرة وخبرة وفن مستخدميها، وهي تتعلق ببعض الحقائق وإيجاد وسيلة إيصال بين المدقق وسجلات ودفاتر البيانات المالية للمنشأة وهي التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي وإعداد تقرير الفني عن البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها، كما أن القرينة هي المفتاح إلى الحقيقة. (جمعة، 2009، صفحة 305)

2.8 مفهوم أدلة المراجعة وأنواعها:

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي في معايير التدقيق الدولي (500) على أن أدلة الإثبات في المراجعة تعني: (الجوزي و عبد اللاوي، 2012، صفحة 225)

"جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي المراجعة وتشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي يرتكز عليها البيانات المالية والمعلومات الأخرى، ولا يتوقع من المدققين تناول جميع المعلومات التي قد تكون موجودة إذ تشمل هذه الأدلة على:

- أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة التي تم أداؤها أثناء سير عملية المراجعة؛
- أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى: مثل عمليات التدقيق السابقة وإجراءات الرقابة المهنية للمنشأة من أجل قبول واستقرار العميل؛

- السجلات المحاسبية (سجلات القيود الأولية والسجلات المدعمة): مثل الشيكات وسجلات التحويل الإلكتروني للأموال والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود اليومية، والتسويات الأخرى للبيانات المالية التي لم تعكس في القيود اليومية الرسمية؛
- السجلات: مثل استثمارات العمل وأوراق العمل المفصلة التي تدعم مخصصات التكلفة والحسابات والمطابقات و الإفصاحات.

9. الجانب التطبيقي: مراجعة عناصر قائمة الميزانية وجدول النتائج لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف لسنة 2020

اعتمادا على قائمة الميزانية لسنة 2020 وقائمة جدول النتائج لسنة 2020 وتقرير المراجع الخارجي الذي تعاقد معه الشركة خلال فترة قانونية مدتها 3 سنوات وبعد الإطلاع على تقريره حول رأيه في صحة ومصداقية المعلومات المالية الظاهرة بالقوائم المالية للشركة قام الطلب بإعطاء هذا المبحث حيث سنعرض فيه مراجعة عناصر الميزانية وجدول النتائج وما صرح به المراجع الخارجي في تقريره.

1.9 مراجعة عناصر الميزانية

1.1.9 مراجعة عناصر الأصول

أولا: التثبيتات

كل التثبيتات موجودة ومسجلة محاسبيا إلا أنه يمكن تسجيل ملاحظتين حول هذا البند:

– توجد بعض الأصول أو التثبيتات يجب أن تسجل بطريقة LA APPROCHE PAR COMPOSANT وهذا للعناصر أو التثبيتات التي تحتوي على عدة مكونات وهذه المكونات تختلف فيما بينها في المدة النفعية.

– بالنسبة لبعض الموردات والأدوات الخاصة يجب تسجيلها في التثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بها وإذا كانت تستعمل لعدة دورات.

فيما عدا ذلك فإن جميع التثبيتات مسجلة بتكلفة الاقتناء (التكلفة التاريخية سواء تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج ومهتلكة بطريقة الاهتلاك الخطي بتطبيق المعدلات التالية:

الهياكل الصناعية : 5%، 10%،15%.

التقنيات: 7%.

معدات نقل، معدات الصيانة: 20%.

معدات إعلام آلي: 33.33%.

موردات مكاتب 10%.

والجدول الموالي يوضح إهتلاكات التثبيتات لسنة 2020.

الجدول رقم 2: جدول الإهتلاكات لسنة 2020.

الاهتلاكات / البند	الاهتلاك المتراكم في بداية الدورة	مؤونات الدورة	تخفيض العناصر الخارجة	الاهتلاك المتراكم في نهاية الدورة
شهرة المحل أو فارق الاهتلاك	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المعنوية	21103893,11	1547620,50	0,00	22651513,61
التثبيتات المادية	8299282074,75	500658299,58	46587470,82	8753352894,51
المساهمات	0,00	0,00	0,00	0,00
أصول مالية أخرى غير جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المجموع	8329385987,86	502205920,08	46582470,82	8776004417,12

المصدر: وثائق الشركة الداخلية، تقرير راجع الحسابات 2020.

لا توجد أي تثبيتات ممولة عن طريق عقد الإيجار، لذلك يمكن القول أن هذا البند مسجل بطريقة صحيحة وسليمة.

ثانيا- المخزونات:

بعد القيام بأخذ عينة من المخزونات المتواجدة بالشركة والتأكد من أن عملية الجزء التي قام بها أعوان الجزء كانت صحيحة وسليمة وبعد التأكد من التسجيل المحاسبي لهذه المخزونات يمكن سرد الملاحظة التالية:

هناك بعض المخزونات في حالة تلف لذا من الأحسن مباشرة إجراءات إخراج أي عنصر من عناصر المخزون في حالة رؤية أنه غير قابل للاستعمال وعدم تسجيله محاسبيا لأنه بذلك يظلل المستقبل وقد يسبب توفق عن النشاط.

عدا ذلك المخزونات مقيمة على أساس سعر الشراء أو سعر الإنتاج وتطبق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة عند كل دخول، فالمواد الأولية والتوريدات الأخرى وقطاع الغيار مقيمة على أساس سعر الشراء ومقابلة على

أساس طريقة التالفة المتوسطة المرجحة وسعر الشراء يضاف إليه النفقات الأخرى كنفقات الشراء ونفقات التخزين، أما المنتوجات المصنعة والنصف مصنعة مقيمة على أساس التكلفة الحقيقية أو التألق الآتية متخصصة تكلفة المواد الأولوية، بتكلفة اليد العاملة، والنفقات العامة الأخرى، من هذا كله نجد أن الشركة تتوافر على مظافر تخزين جيد إضافة إلى سلامة التسجيلات المحاسبية لهذا البند سواء عند التقييم أو التقييد في سجلاتها المحاسبية، إعداد ذلك لا يوجد أي خطأ أو تلاعب يخص هذا البند.

ثالثا– الزبائن:

بمراجعة بعض وثائق الزبائن وتعاملاتهم مع الشركة والإطلاع على برامج معالجة عمليات الزبائن، والإطلاع على رصيد الزبائن في قسم المحاسبة وما سجل في قوائمها نجد أن هذا البند مسجل بطريقة سليمة وصحيحة حيث أن الدفع يكون عن طريق شيك بنكي أدى أحد البنوك التي تتعامل معها الشركة محل الدراسة.

رابعا: الخزينة.

الخزينة وما يعادلها تحتوي على سيولة نقدية أهم موردي هذه الخريطة هي مدفوعات الزبائن بمعنى إيرادات المبيعات وجود إجراء خصوصات ليوجه الخزينة وما تم تسجيله بالقوائم المالية للشركة لوحظ أنه توجد تلاعبات أو اختلاسات يمكن سردها حول هذا البند فالإجراءات سليمة والتسجيل المحاسبي صحيحة.

2.1.9 مراجعة عناصر الخصوم:

أولا– الأموال الخاصة

الأموال الخاصة متكونة من أسهم عادية بما أنها شركة ذات أسهم وتظافر هذه الأسهم في الميزانية بقيمتها الاسمية إلا أن هناك ارتفاع في مبلغ الأموال الخاصة مقارنة بنسبة 2019، حيث ارتفعت بمبلغ 2129836252.43 لكي تصبح في سنة 2020 11118501717.81دج وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 3: تطور الأموال الخاصة.

السنة / البند	2020	2019	النمو
رأس المال	2200,000,000,00	2200,000,000,00	0,00
احتياطات	6562315465,38	5565033473,55	99728199183
نتيجة صافية	2365212782,43	1751916185,62	613296596,81

ترحيل من جديد	(9026530,00)-	(528284193,79)-	519257663,79
المجموع	11118501717,81	8988665465,38	2129836252,43

المصدر: وثائق داخلية للشركة SCAEK، تقرير مراجع الحسابات لسنة 2020

عدا ذلك لا يمكن قول أي شيء عن الأموال الخاصة لأنها مسجلة ومحسوب بطريقة سليمة وفي حالة زيادة رأس المال أو تخفيضه فالشركة تحترم كل الإجراءات المطلوبة لذلك، أما تكوين احتياطاتها القانونية كما ينص القانون بصفة متاحة ومحسوبة للإشارة فقط فإن الشركة لم ترفع رأس مالها المكون حتى 11000 سهم منذ 2018 عدد ما رفعته بمبلغ 650.000.000دج.

ثانيا: الخصوم طويلة الأجل.

الديون طويلة الأجل: مقيمة على أساس تكلفة الإهتلاك (التكلفة المبدئية مخفضة من التعويضات) بمعدل الفائدة الاسمي، بالإضافة إلى بدول إهتلاك القروض بصفة دورية، من هذا وذاك يمكن القول أن الشركة تحترم إجراءات طلب القروض وتسدد أقساط قروضها بصفة دورية ومنتظمة.

الديون قصيرة الأجل: ديون الصور دون لا تحتوي على فائدة وتسدد في مدة أقصاها 30 يوما أما أن الديون الجبائية للشركة والديون الاجتماعية لا تحتوي أيضا على فائدة وتسدد كل شهر بصفة منتظمة ودورية، إضافة إلى هذا فالشركة تحترم مواعيد استحقاق ديونها الأخرى والتي لا تتجاوز مدة استحقاقها 12 شهرا.

2.9 مراجعة عناصر جدول النتائج

1.2.9 مراجعة عناصر المصروفات

أولا: المشتريات

بمراجعة يومية المشتريات وأخذ عينة من التسجيلات فيها ومقارنتها مع الوثائق المحاسبية المرتبطة، بها لا توجد أي أخطاء أو حسابات أخرى غير مسوية فما تم شراءه في سنة 2020 وما تم إستهلاكه مسجل بطريقة صحيحة وسليمة في القوائم المالية للشركة.

ثانيا: الأجور

الأجور تدفع للعمال كل شهر وتتبع نظام التحفيز المالي لعمال الإدارة ورؤساء المصالح، بمراجعة هذا البند ووثائق الأجور يمكن القول أن المبلغ الظاهر في حساب الأجور مطابع للمبالغ المصروفة على العمال الأجور وتم تسجيلها بطريقة سليمة.

ثالثا: الضرائب

فيما يخص الضرائب فوضعية المؤسسة مع مديرية الضرائب حسنة وتتبع الشركة نظام الضريبة المؤجلة والمبالغ الواردة في الحساب المخصص لذلك مطابقة بمبلغ الضريبة الواجبة الدفع.

2.2.9 مراجعة عناصر الإيرادات

أولا: رقم الأعمال أو المبيعات

رقم الأعمال أو المبيعات المحققة تسدد من قبل الزبائن بنسبة 98% في الأسبوع الموالي لعملية البيع عن طريق شيك بنكي وبالنظر إلى يومية المبيعات للشركة وقيمة المبلغ الظاهر في جدول نتائج الشركة نلاحظ أنه لا توجد أي أخطاء أو تلاعبات في ما يخص هذا الحساب.

ثانيا: إعانات الاستغلال

تم الحصول عليها من أطراف خارجية عن الشركة وتم تسجيلها بطريقة سليمة في حساب إعانات الاستغلال وبالمبلغ الصحيح.

ثالثا: نتيجة الدورة

نتيجة الدورة صحيحة وسليمة سواء حسابيا أو محاسبيا فقد تم تسجيلها بطريقة صحيحة في دفاتر الشركة بالمبلغ الصافي لها.

بالنسبة للدفاتر من قبل الشركة فقد صرح مراجع الحسابات الشركة في تقريره حول مدى صدق وصحة هذه الدفاتر، دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، ودفتر الجرد الخ.. وجاء في تقريره ما يلي:

" مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية والتي يجبر القانون الشركة على مسكها من قبل مديرية المحاسبة روجعت من قبل فرقة التدقيق ولا توجد أي ملاحظة حول هذه الدفاتر" (بوجبة، 2020)

وأخيرا يمكن سرد ما جاء في التقرير النهائي لمراجع حسابات الشركة (SCAEK) لسنة 2020 كما يلي:

" بالنسبة لدورة 2020، فإن مؤسستنا لم تقبض أية مساهمات، وبالنسبة للقوائم المالية فإنها أعدت وفقا لقواعد العرض الخصوص عليها واحتراما لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ومحتوى العرض لهذه القوائم بالإضافة إلى احترام القواعد المحاسبية، وبذلك أصادق على أن الحسابات المقفلة في 31 ديسمبر 2020 تطابق المبادئ المحاسبية وتعطي صورة وفية عن نتائج العمليات لسنة 2020 وكذلك الوضعية المالية والخدمة للشركة".

(بوجبة، 2020)

خاتمة:

إن مصادقة مراجع الحسابات على خلو القوائم المالية من الأخطاء المحاسبية وخلو الممارسات المحاسبية من الغش والتزوير يعتبر بمثابة ضمان كافي لمستخدميها سواء كانوا داخليين أو خارجيين حول عدالة تعبير هذه المخرجات المحاسبية عن الوضع المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى إعطاء صورة حسنة عن المسيرين القائمين على نشاطها كما أن المراجع يمكنه إعطاء ملاحظات في شكل نصائح عن بعض الممارسات المحاسبية في حالة ملاحظته أنه يمكن تغييرها إلى الأحسن يشير إليها في تقريره، أما في حالة اكتشافه أخطاء جوهرية في القوائم المالية أو اكتشافه أن هناك تلاعب في الحسابات هدفه الغش والتزوير من أجل عدم إظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة فهنا القانون يعطي له الحق في عدم المصادقة ويعطي له الحق أيضا في رفع دعوى قضائية ضد المؤسسة.

من هذا كله نجد أن آخر وظيفة بعد انتهاء الدورة وإقفال الحسابات تأتي تلبية لحاجيات مستخدمي هذه القوائم في التعامل مع قوائم مطابقة للمعايير والقوانين المنصوص عليها.

وبهذا نجيب على الفرضيات كالتالي:

– وظيفة التدقيق وظيفة جد حساسة نظرا للرأي النهائي الذي يبديه المدقق بخصوص المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وتتم وفق مراحل وخطوات تخدم بعضها البعض وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

– يساهم التقرير النهائي الإيجابي في إعطاء صورة صادقة وموثوقة عن العمل المحاسبي وبالتالي قدرة الأطراف ذات العلاقة في الوثوق بالمعلومات المحاسبية واتخاذ قرارات سليمة، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

– لقد حرصت شركة الاسمنت على تطبيق القوانين والإجراءات الخاصة بالتعاقد مع مدقق خارجي مكنها من اكتساب صفة الصدق والموثوقية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يدعم صحة الفرضية الثالثة.

المراجع:

1- أحمد حلمي جمعة. (2009). *المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث*. عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
2- اسماعيل خنيش. (2020). مدى استقلالية المراجع الخارجي وآثره على القوائم المالية. *مجلة قضايا معرفية* ،ص18
3- جميلة الجوزي، و مفيد عبد اللاوي. (2012). الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية* ، صفحة 225.
4- جهيد بوجبة. (2019). *تقرير عن القوائم المالية لشركة إسمنت عين الكبيرة 2019*. الجزائر.
5- خالد بعاشي. (2020). *مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي*. جامعة سيدي بلعباس.
6- عبد الحق سعدي. (2021). المحاسبة الابداعية وأثرها على القوائم المالية. *مجلة أوراق اقتصادية* ، صفحة 12.

7- عبد السلام اشتيوي. (1996). *المراجعة معايير وإجراءات*. بيروت: دار النهضة العربية.

8- عبد الفتاح الصحن، راشد ورجب السيد، و محمد راجي درويش. (2000). *أصول المراجعة الدار الجامعية*. مصر: الدار الجامعية.

9- محمد السرايا السيد. (2007). *أصول وقواعد المراجعة والتدقيق*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

10- محمد بوتين. (2002). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

11- نصر علي عبد الوهاب. (2009). *موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة*. مصر: الدار الجامعية.

12- عيساوي نصر الدين، حمايزية لامية. (2016). حوكمة الشركات في خضم العاصفة: أي استراتيجية لمواجهة ذلك؟. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات. الصفحة 6

13- مرازقة صالح، وادي رقية. (2016). مساهمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية. مجلة ميلاف لليحوث والدراسات. الصفحة 167.