الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01
دراسة حالة مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق –بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:
- منسول كلثوم

الأستاذ المشرف:
- جودي محمد رمزي

رقم التسجيل:	...../2018
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2017-2018

إهداء

إلى كل من تقف عندهم كل عبارات الحب والاحترام والتقدير ولا توافيهم حقهم

إلى من سعى و شقي لأنعم بالراحة و الهناء الذي لم يبخل بشيء من اجل دفعي إلى طريق النجاح الذي علمني أن ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر أدامه الله تاجا فوق رأسي

إلى والدي العزيز

إلى نبع الصبر والحنان إلى من قال المصطفى في حقها الجنة تحت أقدام الأمهات، إلى من كان دعاءها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

إلى أغلى الحبايب أمي

إلى سندي في هذه الدنيا و سر بهجتي إخوتي و أخواتي مع تمنياتي لهم بالصحة و العافية وإلى كل أفراد عائلتي

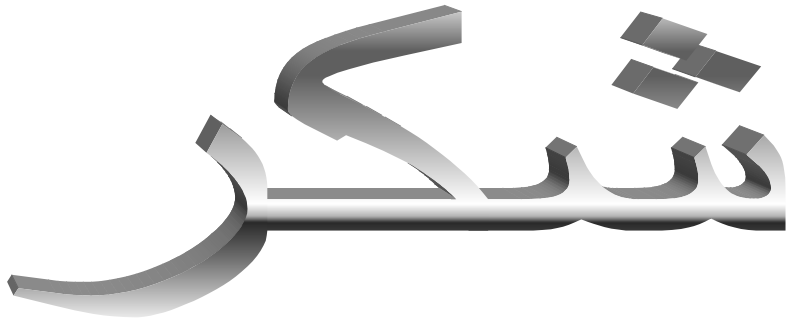
إلى باقة الزهور التي عشت وسطها أجمل الذكريات إلى صديقاتي

إلى كل كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وبالأخص السنة الثانية ماستر محاسبة

دفعة 2018/2017

إلى كل من سعتهم ذاكرتي وأحبهم قلبي ولم تسعهم ورقتي ولم يذكرهم قلمي

كلثـــوم



بعد حمـد الله تبارك وتعالى حق حمده الذي وفقني لإتمام عملي على هذا النحو

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف "جودي محمد رمزي" على قبوله الإشراف على هذا البحث ولم يبخل عليا بالتوجيهات والنصائح

كما أخص بشكر كل من علمني حرفا في مساري الدراسي وبفضلهم وصلت إلى هذا المستوى

وأتقدم بجزيل الشكر لعمال مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة وأخص بالذكر برياني شهيناز وإلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ولا أنسى من شجعني ولو بكلمة طيبة وابتسامة ودعاء

الملخص

تعتبر عملية تدقيق الحسابات عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت يمثل مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها. وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفاءه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة.

حاولنا من خلال هذا البحث استخلاص مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية، ولمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة في مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة. استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على دراسة الحالة باستخدام أداتين هما المقابلة الشخصية والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة. بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية الدراسة، وبالاعتماد على دراسة حالة مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة واستنادا للنتائج المتوصل إليها نجد أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين المعلومات المحاسبية، وهذا ما يوفره التدقيق الداخلي أو الخارجي غير أن التدقيق الخارجي يمثل ضمان أكبر حول تحسين القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، القوائم المالية.

Résumé:

Un audit est un processus systématique organisé qui comprend un ensemble d’actions séquentielles et bien planifiées, régies par un cadre théorique cohérent représentant un ensemble d’objectifs et de critères convenus. Ces normes sont professionnelles afin de s’assurer que l’auditeur se conforme à sa responsabilité professionnelle d’accepter la mise en service, la planification et l’exécution des audits et la préparation du rapport de manière efficace.

Dans cette recherche, nous avons essayé de titre la contribution de l’audit comptable à l’amélioration des états financiers. Nous avons utilisé l’approche descriptive analytique du coté théorique, le coté appliqué de cas en utilisant deux outils: l’interview personnelle et les documents soumis par l’institution. En vue d’une meilleure compréhension de l’étude problématique, selon le cas province de marketing NAFTAL fondation d’étude biskra sur la base des résultats obtenus pour constater que la vérification comptable contribue à l’amélioration de l’information comptable peut être, ce mayofarh audit interne ou externe de cette plus grande assurance sur l’amélioration des états financiers.

Mots clés: Audit comptable, états financiers.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
ملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	أ–و
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	8
المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	**9**
المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي	9
المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي	10
المطلب الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه	17
المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق ومبادئه	**20**
المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي	20
المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي	22
المطلب الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي	24
المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق	**27**
المطلب الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق	27

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: الخطوات التمهيدية لمكتب التدقيق	29
المطلب الثالث: برامج التدقيق	30
المطلب الرابع: أوراق وعلامات ومذكرات التدقيق	31
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01	
تمهيد	37
المبحث الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي 01	**38**
المطلب الأول: تعريف المعيار	38
المطلب الثاني: أهداف المعيار	39
المبحث الثاني: القوائم المالية الأساسية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01	**40**
المطلب الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	40
المطلب الثاني: قائمة حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية	60
المطلب الثالث: الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	71
المبحث الثالث: أسس إعداد وعرض القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01	**73**
المطلب الأول: أسس واعتبارات إعداد وعرض القوائم المالية	73
المطلب الثاني: علاقة القوائم المالية ببعضها البعض	76
خلاصة الفصل	79
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة	
تمهيد	81
المبحث الأول: التعريف بمؤسسة نفطال	**82**

فهرس المحتويات

المطلب الأول: نشأة مؤسسة نفطال بسكرة	82
المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة نفطال بسكرة	83
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال	85
المطلب الرابع: أهم منتجات نفطال وكيفية توزيعها عبر التراب الوطني	94
المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لعملية التدقيق المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة نفطال بسكرة	**102**
المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لتدقيق حسابات مؤسسة نفطال بسكرة	102
المطلب الثاني: تحليل قائمة الميزانية (قائمة المركز المالي)	104
المطلب الثالث: تحليل قائمة جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)	107
خلاصة الفصل	111
الخاتمة	113
قائمة المراجع	117
الملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في صلب قائمة المركز المالي	48
2	الشكل القانوني للميزانية – جانب الأصول–	50
3	الشكل القانوني للميزانية – جانب الخصوم–	52
4	قائمة الدخل – حسب الطبيعة –	57
5	قائمة الدخل – حسب الوظيفة –	59
6	قائمة التغير في حقوق الملكية	61
7	قائمة التدفقات النقدية – الطريقة المباشرة –	66
8	قائمة التدفقات النقدية – الطريقة الغير مباشرة –	69
9	نسب مزج البروبان والبوتان حسب الفصول في الشمال والجنوب	96
10	توزيع المحطات عبر الولايات الجزائرية	98
11	طرق نقل المنتجات البترولية	100
12	الكميات المنقولة من المنتجات البترولية بمختلف وسائل النقل سنة 2010	101
13	الزيادة في قيمة التثبيتات العينية لمؤسسة نفطال سنة 2017/2016	104
14	الانخفاض في قيمة التثبيتات المالية لمؤسسة نفطال سنة 2017/2016	105
15	الارتفاع في قيمة الزبائن لمؤسسة نفطال خلال سنة 2017/2016	105
16	قيمة النتيجة الصافية لمؤسسة نفطال للسنتين 2017/2016	106
17	قيمة الموردون لمؤسسة نفطال لسنة 2017/2016	106
18	قيمة الديون الأخرى لمؤسسة نفطال خلال السنتين 2017/2016	107

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أنواع التدقيق المحاسبي	16
2	معايير التدقيق المحاسبي	24
3	مبادئ التدقيق المحاسبي	26
4	الخريطة التنظيمية لمكتب مدقق الحسابات	28
5	الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة للتدفقات النقدية	70
6	العلاقة بين تعاقب الميزانية والتدفقات النقدية	78
7	الهيكل التنظيمي لمديرية نفطال	85
8	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبية	87
9	الهيكل التنظيمي لدائرة التجارة	89
10	الهيكل التنظيمي لدائرة التقنية والنقل	90
11	الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والوسائل العامة	92
12	الهيكل التنظيمي لدائرة الإعلام الآلي	93

مقدمة

مقدمـة

تمهيد:

إن كبر حجم المؤسسات وتعددها والتغير الذي شهدته من حيث نشاطها ووظائفها وأهدافها وانفصال الإدارة عن الملكية، وتعدد الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بنشاط المؤسسة، باعتبار هذه الأخيرة وحدة فعالة ونشطة في النسيج الاقتصادي، أدت بالقوائم المالية التي تكون لها صفة العمومية وغير متحيزة لفئة معينة على حساب الفئات الأخرى. هذا ما يفرض على المؤسسة ضمان التسيير الحسن وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها.

وبما أن القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي للعديد من المستخدمين، وجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ المستخدمين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. وبالتالي ظهور التدقيق كأداة رقابية فعالة في يد الملاك لرقابة من أوكلت إدارة تلك المؤسسات.

إن المتتبع لمهنة التدقيق المحاسبي يتبين له أهمية هذا الأخير كعلم ومهنة اجتماعية، إذ هو يكمل الخدمة التي تقدمها المحاسبة للمجتمع من خلال تقديمها للمعلومات المالية التي تنتجها المحاسبة، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكل لمدقق الحسابات والدور الذي يلعبه في تقديم المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات في صورة واضحة وموثوقة، ذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية، ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

لأجل هذا عملت مختلف الدول على تنظيم مهنة التدقيق من الناحية النظرية والميدانية، فقد وضعت التشريعات العديد من القيود على المهام التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات أثناء قيامه بمهمته الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة.كما وضحت هذه التشريعات المختلفة المهام التي يقوم بها المدقق في المؤسسة أثناء قيامه بعملية التدقيق.

انطلاقا مما سبق تظهر معالم الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية؟

يندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما هي أهم الأساسيات التي يقوم عليها؟
- ✓ فيما تتمثل القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم01؟

- ✓ هل القوائم المالية تقدم المعلومات الكافية التي تلبي احتياجات مستخدميها؟
- ✓ هل يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في تحسين القوائم المالية؟

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تتم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ للتدقيق المحاسبي دور هام في المؤسسة، حيث يساعد على اكتشاف حالات الغش والتلاعب والأخطاء في القوائم المالية واثبات صحتها.
- ✓ إن القوائم المالية المعدة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 تهدف أساسا إلى تقديم معلومات مالية جيدة كافية لتلبية احتياجات جميع الأفراد المستخدمة لها.
- ✓ يتسم التدقيق المحاسبي بإمكانية فعالة في تحسين القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ علاقة الموضوع بالتخصص.
- ✓ الميول الشخصي للمعرفة التامة بكيفية إجراء عملية التدقيق.
- ✓ أهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية بحثنا في الأهمية البالغة التي يحضى بها التدقيق المحاسبي كون تقاريره لها أثر على سلامة القوائم المالية، وهذا من خلال إتباع توصيات المدقق باعتبار أن هذه التقارير تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة، كما يلزم المدقق بتدقيق القوائم المالية من خلال معايير التدقيق الدولية.

أهداف الدراسة:

- ✓ محاولة تحديد الإطار النظري للتدقيق المحاسبي بصفة عامة.
- ✓ توضيح أهمية التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية.
- ✓ توضيح أثر تقرير المدقق المحاسبي على ضرورة ضمان صحة القوائم المالية.
- ✓ إظهار دور عملية التدقيق المحاسبي في المساعدة على تقديم قوائم مالية تتميز بالدقة والوضوح.

منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

من أجل الوصول إلى أهداف البحث والإجابة عن مختلف التساؤلات السابق طرحها واختبار الفرضيات، قسمنا الدراسة إلى قسمين، القسم الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدنا في القسم الثاني منهجية دراسة الحالة باستخدام أداتين هما: الوثائق والمقابلة.

صعوبات الدراسة:

- ✓ ضيق الوقت الذي حال دون جمعنا للمعلومات الكافية الخاصة بالبحث.
- ✓ صعوبة إجراء الدراسة الميدانية نظرا لسرية المعلومات من قبل المؤسسة.

الدراسة السابقة:

لقي موضوع "التدقيق المحاسبي" أهمية بالغة، حيث تم دراسته من طرف العديد من الباحثين، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

1. دراسة "محدادي لبنى" سنة 2014، بعنوان "**أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية**"، دراسة حالة لعينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة (2010-2013)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول "**ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية**"، **وبالتالي ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية؟**". لذلك هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي للقوائم المالية في تحسين أداء المؤسسة وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة، توضيح أثر تقرير المدقق المحاسبي على المؤسسة وضرورة ضمان صحة القوائم المالية، وتحليل تقارير مدقق الحسابات في القوائم المالية بناءًا على النظام المحاسبي المالي. اعتمدت الباحثة في دراستها على المنهجين، المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجزء النظري، أما في الجانب التطبيقي فاعتمدت الباحثة على المنهج التجريبي لملاءمته مع المنهجية المعتمدة، واستخدمت الباحثة أيضا أداتين هما المقابلة الشفوية والوثائق الخاصة بمدقق الحسابات، وذلك بالتطبيق على عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة (2010-2013)، وتمثلت أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة في:

- ✓ يُبرز التدقيق المحاسبي الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- ✓ يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية وفق معايير التدقيق الدولية بهدف التحقق من صحة وسلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال نتائج التقرير إلى كل من يهمهم أمر المؤسسة.
- ✓ ترتكز الجودة على اكتشاف المدقق المحاسبي للأخطاء والمخالفات والانحرافات الموجودة بالقوائم المالية لإبلاغ عنها في تقريره القادم للمؤسسة.

2. دراسة "صباح بن ناصر" سنة 2014، بعنوان "**دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل**"، دراسة حالة لعينة من تقارير محافظي الحسابات ولاية الوادي للفترة مابين (2010-2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة-.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول "**إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة قائمة الدخل**". لذالك هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أراء محافظي الحسابات والمحللين الماليين حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، وتوضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة قائمة الدخل، ومعرفة العلاقة التي تربط بين محللي القوائم المالية ومدقق الحسابات وتدقيقه في القوائم المالية. اعتمدت الباحثة في دراستها على المنهجين، المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجزء النظري، أما في الجانب التطبيقي فاعتمدت الباحثة على المنهج دراسة الحالة، واستخدمت الباحثة أيضا أداتين هما الوثائق و المقابلة، وذلك بالتطبيق على عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية الوادي للفترة مابين (2010-2012). وتمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في:

- ✓ يساعد التدقيق وتحليل معلومات قائمة الدخل في اتخاذ القرارات.
- ✓ ترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف مدقق الحسابات الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها.
- ✓ إن قائمة الدخل ليست بديلة للميزانية وقائمة التدفقات النقدية في إعداد تقارير مدقق الحسابات الخارجي.

3. دراسة "مخلوفي عبد الهادي" سنة 2016، بعنوان "**دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي**"، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد –قسنطينة- EPE \TVE، مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر – بسكرة–.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول "**ما هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**". لذلك هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مضمون التدقيق المحاسبي معاييره وإجراءاته، إبراز حتمية تطبيق المؤسسة للتدقيق المحاسبي إذا أرادت تحسين أداءها المالي وضمان بقائها على الساحة الاقتصادية، التعرف على كيفية القيام بعملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين لشرق البلاد من الناحية النظرية والتطبيقية ومدى تحسين أداءها المالي. اعتمد الباحث في دراسته النظرية والتطبيقية على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالتطبيق على المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد قسنطينة EPE\TVE. وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى نتائج من أهمها:

- ✓ تقييم الأداء المالي هو قيام إدارة المؤسسة بفحص وتشخيص المركز المالي ومقارنة نتائج ما حققته وما ضيعته من فرص من سنة لأخرى، وإعطاء خطط كفيلة بتحدي المستقبل.
- ✓ إتباع توصيات ونصائح وقرارات المدقق يؤثر بشكل إيجابي في تحسين نوعية المعلومات والبيانات المحاسبية والمالية. وبالتالي التقليل من فرص الغش والتزوير والأخطاء المرتكبة مما يساهم في تحسين الأداء المالي.

هيكل البحث:

بغرض التحكم في مختلف جوانب البحث، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول.

نعرض في الفصل الأول الإطار المفاهمي للتدقيق المحاسبي. حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق المحاسبي، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى فروض ومعايير التدقيق ومبادئه، والمبحث الثالث تطرقنا فيه إلى إجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

أما الفصل الثاني فقد شمل القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01. حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى القوائم المالية الأساسية

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، والمبحث الثالث تطرقنا فيه إلى أسس إعداد وعرض القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

أما الفصل الثالث فقد تناولنا فيه دراسة حالة مؤسسة نفطال بسكرة. حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى التعريف بمؤسسة نفطال، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الإجراءات المتبعة لعملية التدقيق المحاسبي للقوائم المالية لمؤسسة نفطال بسكرة.

الفصل الأول
الإطار العام للتدقيق المحاسبي

تمهيد

شهدت عملية تدقيق الحسابات اهتماما كبيرا في جميع دول العالم المتقدم، وظهرت الجهود الرامية إلى التوحيد المحاسبي وتنميط عمل التدقيق ولغة التعامل بظهور المنظمات العالمية للتدقيق، يهدف التدقيق بشكل عام إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس، والتدقيق بدوره يقوم على مجموعة من المعايير التي تعتبر كأساس لممارسة هذه المهنة.

ومن خلال ما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى النقاط الرئيسية التالية:

- **المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي؛**
- **المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق ومبادئه؛**
- **المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ عملية التدقيق.**

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق أداة ضرورية للسير الحسن لأي منشأة فهو أساس التوجيه لكل العمليات التي تتم داخلها، إذ تمثل الشطر الذي يسمح بالعمل بصفة قانونية وتفادي الأخطاء التي ترتكبها.

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفاهيم حول التدقيق تتمثل في: تعريفه، وأنواعه، وأهميته وأهدافه.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق

يعرف التدقيق المحاسبي بأنه: فحص المعلومات والبيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.[1]

وقد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون التدقيق المحاسبي بأنه:"إجراءات منظمة لأجل الحصول و تقييم و بصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية و الأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج إلى المستفيدين".[2]

كما يعرف أيضا بأنه:فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمنشأة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المنشأة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسائر عن تلك الفترة.[3]

ويمكن تعريف التدقيق المحاسبي أيضا على أنه: عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و المعايير المحددة مقدما. ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل محايد.[4]

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، طبعة1، دار وائل لنشر و التوزيع، الأردن، 2012، ص 12.

[2] نفس المرجع، ص12.

[3] سعد فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة1، دار الابتكار للنشر و التوزيع، الأردن،2017، ص 13.

[4] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2010، ص23.

ويعرف التدقيق المحاسبي أيضا بأنه: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل ذلك للأطراف المعنية.[1]

من خلال التعريفات السابقة فإن عملية التدقيق تشمل على:

أ/ **الفحص**: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.

ب/التحقق:إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة، ومدى تماثلها مع الأحداث الاقتصادية للمنشأة.

ج/التقرير:بلورة نتائج الفحص و التدقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.[2]

نستنتج مما سبق أن التدقيق المحاسبي هو "فحص البيانات و المستندات و الدفاتر الخاصة بالمنشأة، من قبل شخص مستقل و محايد، بقصد الخروج برأي فني ومحايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشأة في نهاية الفترة الزمنية المحددة.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها. و يمكن تصنيف عملية التدقيق حسب عدة مؤشرات، وهي كالتالي:

1. أنواع التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:

- **التدقيق الكامل:** بموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات بنسبة 100% هذا يحصل في المنشآت الصغيرة وما يسمى تدقيقاً كاملاً تفصيلياً.

وقد تطور التدقيق الكامل مع توسيع المنشآت و الشركات الصغيرة إلى ما يسمى تدقيق كامل اختياري، وبموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينات من القيود والسجلات والمستندات التي تتناسب مع أنظمة

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة العلمية و العملية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص14.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2011، ص 19.

الرقابة الداخلية تناسبا عكسيا، ولا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل و الكامل الاختياري. [1]

- **التدقيق الجزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن....الخ، وفي هذه الحالة لا يمكن الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على كل ما حدده.

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدقيقه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه.[2]

2. **أنواع التدقيق من حيث الوقت الذي يتم به التدقيق:**

- **التدقيق النهائي:** يعد التدقيق النهائي مناسباً للمنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق و مساعديه على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يدي تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق، ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج، وحدوث ارتباك في مكتب المدقق، وعدم اكتشاف الغش و الخطأ، وعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، وذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة، أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية لشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المدقق.[3]

من عيوب هذا التدقيق مايلي:

- يفشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب حال وقوعها؛
- قد يؤدي إلى تأخير تقديم القوائم المالية في المواعيد المحددة قانونا لأنه يستغرق وقتا طويلاً؛
- قد يؤدي إلى ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في منشآت عدة يدققها؛

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، مرجع سابق، ص23.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة4، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص28.

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة1، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص46.

- قد يؤدي إلى توقف العمل بمكتب التدقيق حتى يتسنى له جمع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة.[1]

➢ **التدقيق المستمر**: يقصد به قيام عملية التدقيق و الفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبيه بزيارة المنشأة فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة لتدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع ويسيّر وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية، وهو يلاءم المنشآت الكبيرة مثل شركات المساهمة.

ويمتاز التدقيق المستمر بما يلي:[2]

✓ توفير الوقت الكافي للمدقق لتحقيق:
- إتمام عملية التدقيق وتوسيع نطاق الفحص وتفصيلاته؛
- الدقة في الفحص المستندي للعمليات.

✓ سرعة اكتشاف الأخطاء و الغش والتلاعب حال حدوثها بسبب تردده المستمر لتدقيق العمليات؛

✓ استطاعة المدقق التعرف على أوجه نشاط المنشأة و الإلمام بأنظمتها الإدارية و المحاسبية؛

✓ تحقيق انتظام القيد بالدفاتر و السجلات دون تأخير أو إهمال لتوقع الموظفين حضوره؛

✓ تقليل فرص التلاعب بالدفاتر والسجلات لما تحدثه الزيارات المفاجئة من أثر نفسي على الموظفين؛

✓ المساعدة على العرض المبكر للقوائم المالية؛

✓ انتظام العمل بمكتب التدقيق مما يسهل على المدقق توزيع العمل و استمراره في المكتب.

بالرغم من هذه المزايا إلا أنه يعاب على التدقيق المستمر مايلي: [3]

✓ احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام وقيود في المستندات و السجلات بعد تدقيقها، سوءًا كان بحسن نية أم بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتمادا على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات و السجلات. وهنا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات وأرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها و التأكد من صحتها، أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها لغاية تاريخ التدقيق؛

---

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، مرجع سابق، ص31.

[2] المرجع السابق، ص ص،31، 32.

[3] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة1، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014، ص15.

- ✓ تعطيل عمل موظفي الحسابات بين الفترة و الأخرى عند زيارة المدقق لتدقيق ما يكون قد أثبت بالدفاتر و السجلات، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختباره للفترات التي يزور فيها المنشأة؛
- ✓ احتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع إلى ما يسجله من ملحوظات هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه المدقق ما تم انجازه من عمل خطوة بخطوة؛
- ✓ احتمال نشوء صلات تعارف وصداقة بين المدقق و موظفي المنشأة بسبب كثرة تردده على المنشأة مما يسبب حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المنشأة، أو عند كتابته للتقرير؛
- ✓ احتمال تحويل عملية التدقيق هذه إلى عمل روتيني ألي رتيب، على أن المدقق يستطيع تفادي هذا بإدخال التعديلات في برامج التدقيق الذي يجب أن يتصف بالمرونة.

3. **التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق:**

- ➢ **التدقيق الداخلي:** ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.
- ➢ **التدقيق الخارجي:** وغرضه الرئيسي الخلاص تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المنشأة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعينة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد عن إدارة المنشأة. ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل.[1]

ومما تقدم يتضح أن هناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يمكن حصرها في أن كل منها: يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة، ويتطلبا وجود نظام فعال لرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث أخطاء و الغش، كما يوجد أيضا تعاون بينها حيث أن وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق، كما أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي و هذا يؤكد صفة التكامل.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص30.

4. **التدقيق من حيث درجة الإلزام القانوني:**

- **التدقيق الإلزامي:**يتم وفق لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضمانا وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بقوائم المنشأة المالية، كتدقيق شركات التوصية بالأسهم و المحددة المسؤولية والمساهمة العامة و الأجنبية.
- **التدقيق الاختياري:** يقصد به الذي يتم بإدارة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك مثل المنشأة الفردية، و شركة التضامن و التوصية البسيطة.

وقد كان التدقيق اختياريا في بدايته ثم ما لبثت الشركات إن درجت تعيين مدققين لحساباتها إذ أصبحت عرفا سائدا لفترة طويلة ومع ظهور المنشآت الكبيرة وخاصة الشركات المساهمة برزت الحاجة إلى حماية حملة الأسهم وغيرهم فظهرت التشريعات بخصوص إلزامية التدقيق في بعض أنواع الشركات وتشجيعا لذلك صدرت قوانين الضرائب بعدم قبول القوائم المالية إلا بعد تدقيقها من مدقق حسابات مرخّص.[1]

5. **التدقيق من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التدقيق:**

- **التدقيق العادي:** وهو ما سبق الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات و الدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال و المركز المالي، وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.

وغالبا ما يلجأ المدقق إلى إتباع التدقيق الاختياري هنا، ويعتبر مسؤولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أداءه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال و الظروف القائمة في المنشأة تحت التدقيق.

- **التدقيق لغرض معين:** يكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

ويجب أن لا يتبادر للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود تدقيق عادي ووجود الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى عرض مختلف، كذلك يختلف الفحص عن التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المنشأة وبناءًا على الطلب من إدارته، بينما يتم التدقيق الجزئي

[1] رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، مرجع سابق،ص ص 34 ،35.

بناءًا على طلب من إدارة المنشأة، كما يهدف عادة إلى تبين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمنشأة.

أما بالنسبة لمسؤولية المدقق فقد رأينا أنه لا يُعتبر مسؤولاً في التدقيق العادي إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير. أما في حالة الفحص فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا عقدية.[1]

6. التدقيق من حيث هدف التدقيق:[2]

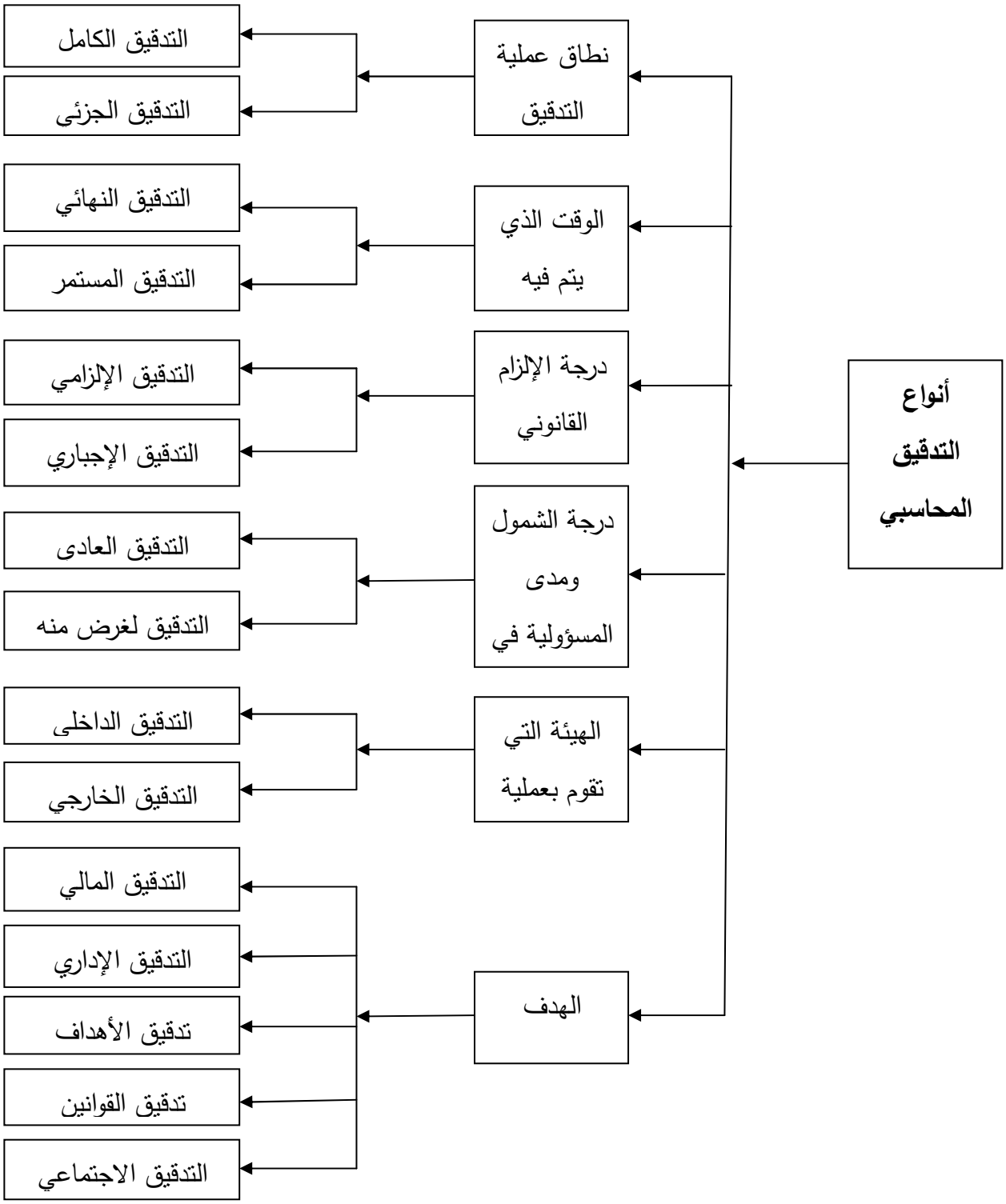
- **التدقيق المالي:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الدفاتر الخاصة بالمنشآت بهدف الخروج برأي محايد ويشمل الفحص و التقرير و التحقق.
- **التدقيق الإداري:** القصد منه تحقيق النواحي الإدارية و التأكد أن الإدارة تسير المنشأة لتحقيق أقصى منفعة و عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.
- **تدقيق الأهداف:** يقصد به التحقق أن أهداف المنشأة الموضوعة سلفا قد تحققت فعلا و الهدف من هذا التدقيق تحسين الأداء.
- **تدقيق القوانين:** يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية و الأنظمة المالية و الإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة و كذلك من تقييد الشركة أو المنشأة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.
- **التدقيق الاجتماعي:** بعد أن أصبح من أهداف التدقيق تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المنشآت ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المنشأة بهذا الواجب.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص، 31، 32.

[2] إيهاب النظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، مرجع سابق، ص26.

الشكل رقم 01

أنواع التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه

الفرع الأول: أهمية التدقيق المحاسبي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم سياستها، كما نجد بأن إدارة المنشأة تعتمد كليًا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة الأداء.[1]

ومن أمثلة هذه الطوائف مايلي:

1. **أهمية التدقيق للعميل:**

- ✓ مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية؛
- ✓ أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛
- ✓ أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة؛
- ✓ أساس لتحديد سلامة المركز المالي؛
- ✓ أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات؛
- ✓ أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛
- ✓ أساس لتوفير الضوابط و الرقابة الداخلية و الإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر و السجلات.

2. **أهمية التدقيق للإدارة:** تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملاءمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المنشأة.

وتَعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أداءها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3. **أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة في القوائم المالية دقيقة وصحيحة.

[1] إيهاب النظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، مرجع سابق، ص15.

4. **أهمية التدقيق للدائنين و الموردين:** يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.[1]
5. **أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب هذه دورًا هامًا في التمويل قصير الأجل للمنشآت لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.
6. **أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية:** تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزاماتها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.
7. **أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:** ازداد الاهتمام بالقوائم المالية المعتمدة وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقييم الدخل القومي ورسم برنامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برنامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.
8. **أهمية التدقيق لنقابات العمال:** تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور وتحديد الأسعار.
9. **أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب:** تعتمد على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.[2]

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني أن يلاحظ التغيير الهائل الذي طرأ على الأهداف.[3] وبالتالي يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة.

أولاً: الأهداف التقليدية: وهي نوعان: رئيسية، فرعية.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، مرجع سابق، ص ص، 22، 23.
[2] المرجع السابق، ص24.
[3] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص8.

1. الأهداف الرئيسية:[1]

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2. الأهداف الفرعية (الثانوية):

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تَحول دون ذلك؛
- ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية، وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- ✓ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- ✓ تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق؛
- ✓ اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرًا ومستقبلاً.

ثانيا: الأهداف الحديثة و المتطورة[2]

توسعت أهداف التدقيق في ظل توسع أهداف المنشأة وهي تشمل:

- ✓ تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من الأهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- ✓ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط؛
- ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- ✓ تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سابق، ص ص، 25،26.

[2] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 12.

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق ومبادئه

ترتكز عملية التدقيق على جملة من الفروض والمبادئ يتخذ منها كإطار نظري يمكن الرجوع إليه في مختلف العمليات، بالإضافة إلى مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئة المعنية، والتي تنعكس على إجراءات القيام بهذه المهنة.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى فروض التدقيق ومعاييره ومبادئه.

المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي

إن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض التدقيق لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في الفروض المحاسبية، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تُأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الإنتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة. تتمثل الفروض التجريبية للتدقيق فيما يلي:

1. **قابلية البيانات المالية للفحص:** إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقديم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:
   - **الملاءمة:** ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
   - **القابلية للفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.
   - **البعد عن التحيز:** بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
   - **القابلية للقياس الكمي:** القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.
2. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب و مصلحة إدارة المنشأة:** من الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المنشأة ومدقق الحسابات. فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة، ويجعل من استخدام التدقيق أمرًا مستحبًا وأن تكون عملية التدقيق اقتصادية وعلمية.

3. **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:** ضرورة هذا الفرض مثل ضرورة الفرض السابق في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات عند إعداد برامج التدقيق أن يوسع من اختباراته، وأن يتقصى وراء كل شئ بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء. لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.
4. **وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه. فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ووجود هذا الغرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية اقتصادية كباقي الفروض.[1]
5. **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرًا حقيقيًا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.
6. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.
7. **مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:** يقوم المدقق في هذا البند بعمله كمدقق للحسابات، وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المنشأة والمدقق على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق وعلى رأسها استقلالية المدقق في عمله. نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلزم المدقق بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.[2]

[1] أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص ص، 12،13.

[2] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص، 14،15.

المطلب الثاني: معايير التدقيق

الوظيفة الأساسية للمعايير هي أنها استرشادية يعتمد عليها المدقق في إعداده لنفسه كمدقق، وفي أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وأثناء إعداده أو كتابته للتقرير. فهي إذن مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لمهنة التدقيق.[1]

نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير التدقيق المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية:[2]

أولا: المعايير الشخصية (العامة): وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي:

1. يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين. وينقسم هذا المعيار إلى:
   - ✓ التأهيل العلمي أو الدراسي؛
   - ✓ التأهيل العلمي أو الخبرة المهنية؛
   - ✓ الرابط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن جدول المحاسبين وجدول المدققين تحت التمرين، وجدول المحاسبين أو المدققين، وجدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.
2. يجب أن تتوافر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد هي: إعداد برنامج التدقيق، والتحقق (الفحص)، وإعداد التقرير.
3. يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير.[3]

ثانيا: معايير العمل الميداني: تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المواجهة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير هي:

---

[1] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص52.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 37.

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص ص، 54،55.

1. يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة؛
2. يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
3. يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

ثالثا: معايير إبداء الرأي (التقرير): هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير الشخصي. ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

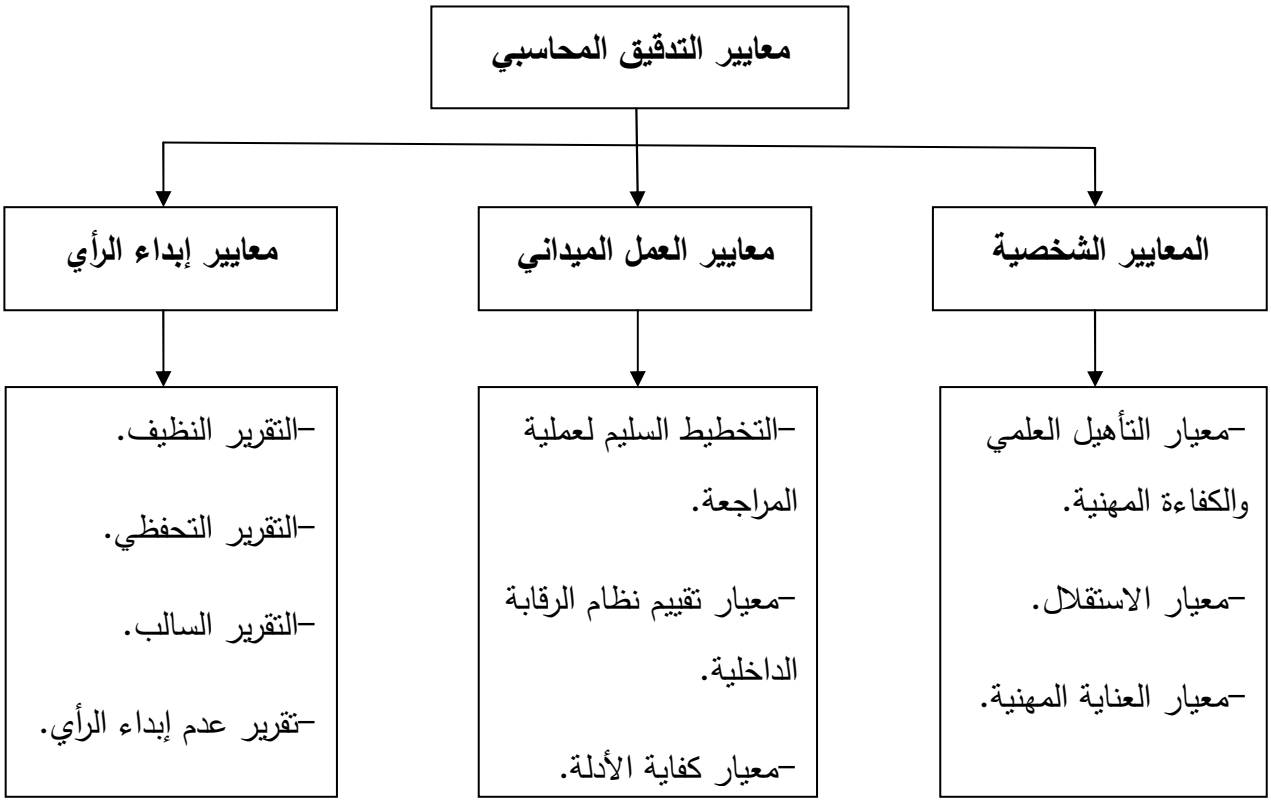
1. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
2. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة؛
3. يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك؛
4. يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة.

وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضع التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.[1]

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء 1، الطبعة1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص ص، 64،65.

الشكل رقم :02

معايير التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على (محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003).

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي

يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه (التأكيد والتقرير)، وبناءا على ذلك فإن المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير (الفحص)

1. **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2. **مدى الشمول في مدى الفحص الاختياري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
3. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
4. **مبدأ فحص مدى كفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

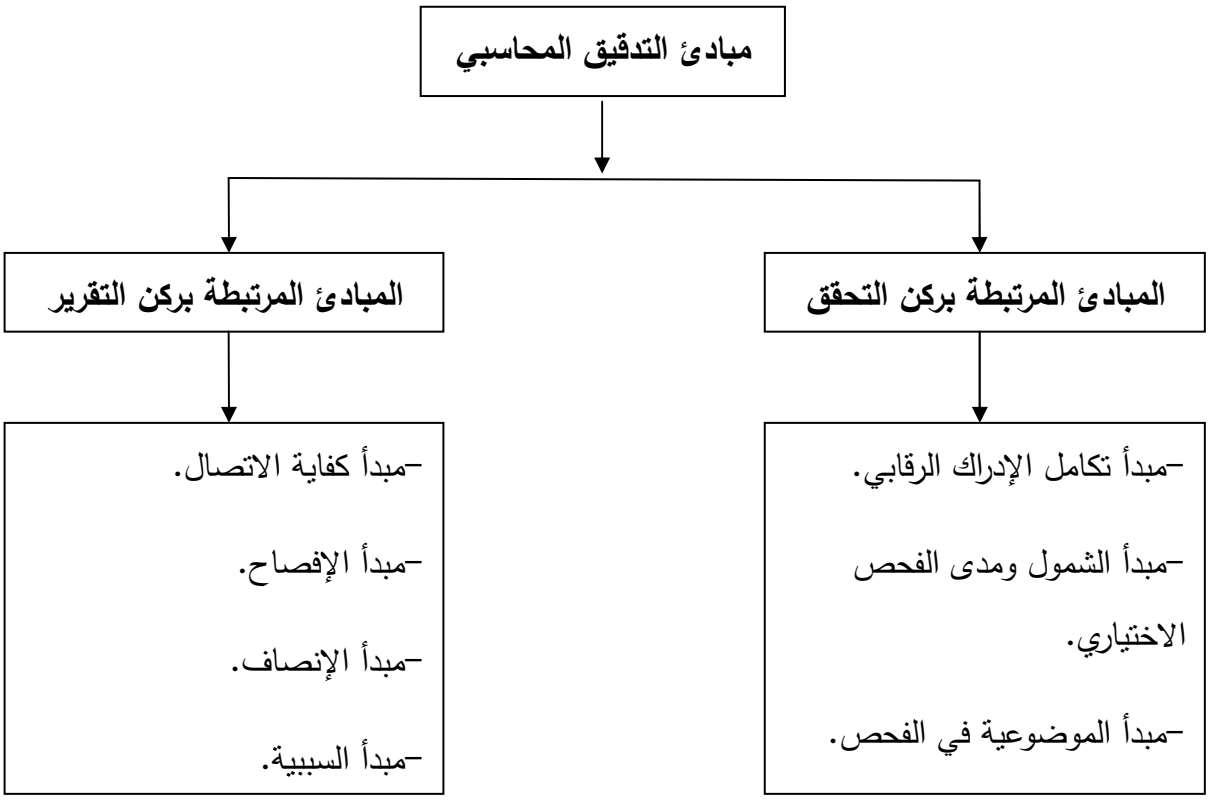
1. **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
2. **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من في شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية و التغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
3. **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية مصنفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.
4. **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص ص، 52،53.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العلمي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائية أو سببية.[1]

الشكل رقم: 03

مبادئ التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص54.

المبحث الثالث: مراحل تنفيذ عملية التدقيق

يجب على مدقق الحسابات إتباع منهجية معينة من أجل انجاز مهمته بشكل واضح وسليم، ويمكن أن تكون عملية التدقيق الجديدة التي يعهد بها إلى مدقق الحسابات لمنشأة تأسست حديثا، أو لمنشأة مستمرة في أعمالها منذ فترة طويلة شغر مكان مدقق حساباتها لعدم إعادة تعيينه أو بسبب الاستقالة أو الوفاة. وفي جميع هذه الأحوال على المدقق اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء بتنفيذ عملية التدقيق، وما يقتضيه ذلك من رسم خطة العمل وبرنامج للأداء، وما يتطلبه من استخدامه أوراقا وعلامات مع الاحتفاظ بمذكرات وملفات خاصة بعملية التدقيق المعنية.

المطلب الأول: التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

يختلف تنظيم المكتب من شخص لأخر حسب حجم وطبيعة العمل وإذا كان المدقق شخص بمفرده أو شركة أو عدة موظفين، فإذا كان شخص بمفرده فلا يحتاج أي تقسيمات للمهام والوظائف، أما إذا كانت شركة فغالبا ما نجد نشاطه مقسما إلى:

1. **القسم الفني:** ويتكون من المحاسبين والمدققين بأنواعهم وقسم الضرائب.
2. **القسم الإداري:** ويتكون من الموظفين ومن المستخدمين وإداريين.[1]

ويتم الإشراف على القسم الواحد من قبل مدير يكون عادة أحد الشركاء وبالطبع تتفرع الأقسام في داخلها أيضا، فقسم التدقيق يتفرع إلى شعبة لأعمال البنوك، وأخرى للتأمين، وثالثة للبضاعة...، وإذا ما تعدد الشركاء يشكلون إداريا مجلس الشركاء الذي يتولى وضع السياسات العامة لمكتب التدقيق بكامله، تلك السياسات التي يقوم الشريك المدير برؤية تنفيذها.

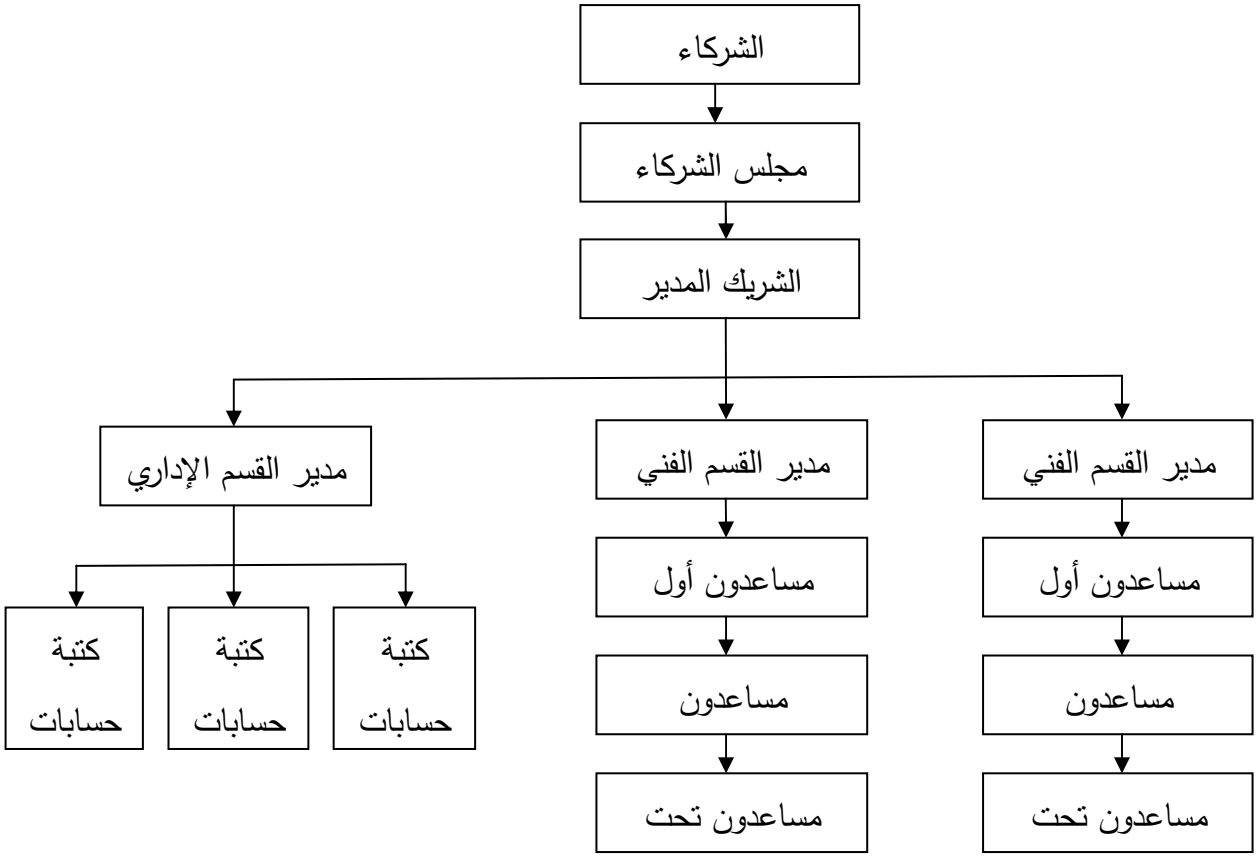
والخريطة التنظيمية التالية قد توضح لنا التنظيم الإداري لمثل هذا المكتب من مكاتب مدققي الحسابات:[2]

[1] زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، الطبعة1، دار البلدية، الأردن،2015، ص125.

[2] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص99.

الشكل رقم: 04

الخريطة التنظيمية لمكتب مدقق الحسابات



المصدر: خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة1، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014، ص100.

ومن التنظيم السابق، نرى أن المكتب يتكون عادة من الشخصيات التالية:

1. **الشركاء:** وهم أصحاب المكتب والمسؤولون عن وضع السياسات العامة له، وعن انجاز العمل الموكل إليهم، حيث يقابلون العملاء ويناقشون العمل معهم ولذلك فهم الذين تتعقد مسؤوليتهم في حال الإهمال أو التقصير. وإذا ما تعددوا فيمكن عندها توزيع العمل عليهم حسب الاختصاصات. وكذلك ينتخبون عددًا من بينهم لإدارة المكتب، ويطلق على هؤلاء مجلس الشركاء، ويتكون هذا المجلس في الغالب من جميع الشركاء، كما يقوم المجلس بالتالي باختيار الشريك المدير ويعهد إليه بتنفيذ السياسة العليا للمكتب والتي قام بوضعها ذلك المجلس.
2. **مدير القسم:** ويكون عادة مدققا رئيسيا في المكتب، وتعهد إليه بعض الأعمال حيث يخول بعض السلطات والصلاحيات. فعندما تزداد واجبات الشركاء بحيث تتعدم سيطرتهم على كافة أوجه المكتب من قبلهم، يفوضون جزءا من ذلك لمديري الأقسام. فمدير القسم يشرف على قسمه ويكون مسؤولاً عن انجاز العمل

وتنفيذ برامج التدقيق مع الإشراف التام على أعمال المساعدين الأول ومن دونهم، ولكنهم يرجعون في الشائك من الأمور للشركاء.

3. **المساعدون الأول والمساعدون:** وهؤلاء يتولون القيام بعملية التدقيق بأنفسهم، وهم مؤهلون مهنيا، وتوكل الأعمال الهامة و المهام الخطيرة إلى المساعد الأول، والأقل خطورة إلى المساعدين.
4. **المساعدون تحت التمرين:** وهؤلاء الذين يقومون بالعمليات الروتينية من التدقيق بإشراف المساعدين الأول وتوجيهاتهم. وغالبا لا تتوفر لديهم المؤهلات المهنية بعد، ولذالك تعهد إليهم الأعمال التي لا تتطلب مهارة خاصة.
5. **موظفو القسم الإداري:** ولا يشترط فيهم دراسة مهنية متخصصة بالنسبة للتدقيق. ويتولى كتبة الحسابات مسك حسابات العملاء كما يتولى الضاربون على الآلة الكاتبة والسكرتارية وكتبة الأرشيف الإشراف على مراسلات المكتب من إعداد وحفظ ومتابعة وما شابه. وقد يُعهد أحياناً إلى أحد الشركاء برئاسة القسم الإداري.

وبالإضافة إلى هؤلاء جميعاً، قد يكون في المكاتب الكبيرة خبراء للضرائب مسؤولون عن الشؤون الضريبية في عمليات التدقيق، وكذلك أحد المحامين ليكون مسؤولاً عن قضايا المكتب القانونية.[1]

المطلب الثاني: الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق الجديدة

عندما يكون تعيين المدقق جديداً عليه التأكد من الخطوات التالية:

1. **التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات:** وذلك لأن التعيين يختلف من منشأة لأخرى، لذا تختلف طرف التأكد، لذا يجب الإطلاع على قرار تعيينه.
2. **التأكد من نطاق عملية التدقيق:** يجب تحديد نطاق عملية التدقيق فقد تكون شاملة أو جزئية ويجب تحديد نطاق العملية في التدقيق.
3. **الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة:** يجب أن يحصل المدقق على المعلومات ويتعرف على المنشأة.
4. **زيارة استطلاعية للمنشأة:** يجب على المدقق أن يزور المنشأة ليطلع على سير العمل فيه والنواحي الفنية.

[1] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص، 100،101.

5. **فحص النظام المحاسبي للمنشأة:** عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفترياً أو ألياً والإطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية ليعرف مراحل التسجيل والترحيل.[1]
6. **الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة:** وهنا يتعرف على المركز المالي للمنشأة ونوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفاصيلها. وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقرير مدقق الحسابات السابق أو تقرير مجلس الإدارة.
7. **التعرف على العاملين في المنشأة ومدى مسؤولية كل منهم:** حيث عليه أن يحصل على كشف بالأسماء وصورة عن التواقيع خصوصاً الهامة منها والملزمة للشركة قانوناً ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.
8. **فحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية:** ويقوم المدقق بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات الضريبية حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية.
9. **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** وهذه أهم الخطوات، فلقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات. وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

وهكذا على المدقق مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية التدقيق للمنشأة لأول مرة باستثناء الإطلاع الحسابات الختامية للفترات السابقة، وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرأت على المنشأة في هذه النواحي المذكورة.[2]

المطلب الثالث: برامج التدقيق

هي خطط عمل المدقق التي سيتبعها في تدقيق العملية المالية ويظهر في هذه الخطط الأهداف التي ستتحقق والزمن المحدد لإنجاز الخطة وكذلك التعليمات الفنية. أما الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق، ومن أهمها.

1. التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية؛
2. مدى كفاية النظام الداخلي وعلى ضوئه يتحدد نطاق عملية التدقيق؛
3. الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية؛
4. استخدام وسائل التدقيق؛

[1] زهير عيسى، تدقيق الحسابات،الإجراءات العملية، مرجع سابق، ص ص، 126،127.
[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص، 151،152.

5. إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة.

أنواع برامج التدقيق

1. **برامج التدقيق مرسومة مقدما وثابتة:** وهي برامج معدة ومطبوعة ثابتة تحتوي على كل الخطوات، ويطلب من المساعدين التقيد بها، ومن عيوب هذا النوع من البرامج أنها تُحول عمليات التدقيق إلى عمل روتيني، ويجمد الابتكار والتجديد. أما مزايا هذا النوع من البرامج فتمثلت في:
   - ✓ تعتبر تعليمات مريحة وواضحة لخطوات العمل؛
   - ✓ ضرورية في المنشآت الكبيرة المتبعة لأحكام خطة العمل؛
   - ✓ تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه؛
   - ✓ تكمن المدقق إلى عدم السهو؛
   - ✓ تساهم على أن يتم العمل بدون عناء للمساعدين.
2. **برامج التدقيق متدرجة:** وبعد هذا النوع من البرامج أثناء تنفيذ عملية التدقيق، ويحتوي على الخطوط العريضة لعملية التدقيق، ويتميز هذا النوع من البرامج أنه يترك لموظفي المكتب مجالاً لاستخدام خبرتهم درايتهم الفنية.[1]

المطلب الرابع: أوراق وعلامات ومذكرات التدقيق

الفرع الأول: أوراق التدقيق

الهدف من أوراق التدقيق أنها تسمح بـ:

- ✓ تنفيذ الرقابة على مختلف الوظائف؛
- ✓ تعتبر ملخص للوثائق المالية الخاضعة للتدقيق؛
- ✓ تسمح بتحسين البرامج اللاحقة؛
- ✓ تتضمن الرأي على جودة العمل المنجز من طرف مختلف المدققين؛
- ✓ تمح بمراقبة الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات؛
- ✓ تقييم تكاليف كل مهمة.

[1] زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، مرجع سابق، ص ص، 127،128.

تحتوي هذه الأوراق على كل البيانات التي تمكن المدقق من كتابة تقرير واف، كما يجب أن تحوي المعلومات والبيانات التي تبين طريقة تحقيق المفردات المختلفة. وهذه المعلومات تحفظ في ملفين هما:[1]

1. **الملف الدائم:** ويحتوي البيانات الثابتة عن المنشأة موضوع التدقيق ويتضمن مايلي:
   - ✓ اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، ومصانعه وفروعه؛
   - ✓ نوع الشركة القانوني، وتاريخ التأسيس، وطبيعة النشاط، وفي حالة الشركات الأجنبية اسم وعنوان الوكيل المقيم؛
   - ✓ النظام الداخلي وعقد التأسيس وعقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة؛
   - ✓ النظام الإداري المستعمل في المنشأة، مع الخارطة التنظيمية؛
   - ✓ أنظمة المحاسبة المستعملة، ودليل المحاسبة والتعليمات، مع فهرس تبويب الحسابات وأرقامها، والتدقيق الداخلي؛
   - ✓ قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة؛
   - ✓ نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمدقق والتدقيق؛
   - ✓ الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة؛
   - ✓ صورة من توقيعات المسؤولين بالمنشأة؛
   - ✓ ملخص بالالتزامات المرتبط بها المنشأة؛
   - ✓ بيان رأس المال والسندات وملخص الأصول الثابتة، وصندوق التوفير والقانون الخاص به.
2. **الملف الجاري:** ويحتوي البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي. وتتضمن هذه البيانات مايلي:
   - ✓ نسخة عن كتاب التعيين وأسماء المدققين السابقين ونسخة عن كتاب المجاملة المهني؛
   - ✓ صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمدقق؛
   - ✓ تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية؛
   - ✓ برنامج التدقيق الحالي والوقت التقديري؛
   - ✓ ميزان المراجعة، وموازين التحقيق الدورية؛
   - ✓ تحليل المصروفات والإيرادات إلى عناصرها المختلفة؛

[1] بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، قسم العلوم التجارية، فرع الدراسات المالية والمحاسبية، 2014، ص44.

- ✓ ملخص بسجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة؛
- ✓ الموجودات والمطلوبات، واحتساب قيمتها وطريقة التثبيت منها؛
- ✓ ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي؛
- ✓ محاضر الجرد المختلفة الخاصة بالموجود السلعي والنقود وما شابه؛
- ✓ صورة عن التقرير النهائي.

ومما تجدر الإشارة إليه، هو أن المعلومات المحتواة في الملفين الدائم والمؤقت (الجاري) هي ملك المدقق باستثناء السجلات المقدمة له من قبل إدارة المنشأة، وعليه الحفاظ على سرية هذه البيانات والمعلومات. ومن هذه البيانات يقوم المدقق بإعداد تقريره وبيان رأيه الفني المحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة.[1]

الفرع الثاني: علامات التدقيق

يجب على المدقق أن يستخدم علامات أو رموز مختلفة أثناء القيام بعملية التدقيق حتى يؤشر بالعلامة عند الانتهاء من عمله، ويشترط أن تكون هذه العلامات سريتها، وقد يقوم المدقق باستعمال ألوان مختلفة لتلك الرموز، ويجب أن توضع في الدفاتر بعناية تامة.

ومن أمثلة تلك الرموز والإشارات، والتي قد تختلف من مكتب لآخر:[2]

= للدلالة على مراجعة المجموع الرأسي.

م للدلالة على النقل من صفحة لأخرى.

x للدلالة على مراجعة المجموع رأسيا وأفقيا.

V للدلالة على التدقيق مستنديا.

ك للدلالة على وجود كشف تحليلي.

[1] خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص، 106،107.

[2] زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، مرجع سابق، ص130.

الفرع الثالث: مذكرات التدقيق

أثناء عملية التدقيق كثيرا ما يواجه المدقق أمورا تحتاج إلى تفسير وإيضاح من الهيئة الإدارية أو الموظف المختص. لهذا فعليه تدوين ذلك في سجل خاص وتدوين ما تم بشأنها ومن الملاحظات التي يدونها في هذا السجل مايلي:[1]

- ✓ بيان بالمستندات المفقودة؛
- ✓ بيان بالمستندات غير المستوفاة للشروط الشكلية أو القانونية؛
- ✓ بيان الأخطاء التي عثر عليها أثناء عملية التدقيق؛
- ✓ بيان بالثغرات التي عثر عليها في نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ مسائل يرغب المساعد عرضها على المدقق الرئيسي؛
- ✓ أرصدة حسابات قد يحدث تعديلا فيها بعد تدقيقها؛
- ✓ مسائل حرر بها مراسلات للمؤسسة لطلب إيضاحات وتفسيرات لإخاء مسؤوليته؛
- ✓ اقتراحات وتعديلات يرى ضرورة إدخالها على برنامج التدقيق؛
- ✓ تحفظاته وملاحظاتها في عملية التدقيق.

[1] بلعيد وردة، مرجع سابق، ص ص، 46،47.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية. من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إنّ هذه العملية تمكن المدقق من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفصل الثاني

القوائم المالية الأساسية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01

تمهيد:

تقوم العديد من المنشآت في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية للعديد من الجهات المستخدمة لها، فهناك من له علاقة مباشرة ودائمة بالوحدة المحاسبية، وهناك من له علاقة غير مباشرة، أدى التعدد في المستخدمين إلى التعدد في الرغبات للمعلومات المطلوبة، وذلك من أجل اتخاذ القرارات المتنوعة.

وتعتبر القوائم المالية من أهم مكونات التقارير المالية، إذ تمثل هذه الأخيرة المصدر الرئيسي للمعلومات المالية، ورغم أن القوائم المالية قد تبدوا متشابهة إلا أنه لا توجد قائمة واحدة تلبي مختلف الاحتياجات من المعلومات، بل لابد من توفر قوائم أخرى تقدم معلومات إضافية، وسنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة مفصلة للمعيار المحاسبي الدولي رقم(1) ، وأهم القوائم المالية التي جاء بها وذلك من خلال:

- **المبحث الأول:** الإطار المفاهيمي للمعيار المحاسبي الدولي رقم(1).
- **المبحث الثاني:** القوائم المالية الأساسية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم(1).
- **المبحث الثالث:** أسس إعداد وعرض القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم(1).

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01

نظرا لأهمية المعيار المحاسبي الدولي رقم"1" المعدل العام 1997 قامت اللجنة بالإلغاء ثلاثة معايير ليحل هذا المعيار محلهم، ولتعرف أكثر على هذا المعيار قسمنا المبحث إلى قسمين، بحيث سنتطرق في المطلب الأول إلى مفهوم المعيار، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى أهم أهداف هذا المعيار.

المطلب الأول: مفهوم المعيار

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) المعدل والذي يتناول الإفصاح عن السياسات المحاسبية يلغي المعيار المحاسبي الدولي الخامس والمتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وكذلك يلغي المعيار الدولي رقم13 والذي يتناول عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة والذي تم اعتماده من مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعاد صياغته عام 1994، ولقد تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي (المعدل رقم 1997) وأصبح ساري المفعول على القوائم المالية للفترات من أول يوليو وما بعد ذلك، كما تشجع اللجنة على تطبيق المعيار في أي وقت مبكر عن ذلك [1]

يشير المعيار المعدل إلى أن القوائم المالية تهدف إلى تقديم المركز المالي والمعاملات التي تقوم بها المنشاة، إلى أنه يتناول الغرض من القوائم المالية و أهدفها باستفاضة حيث ينص المعيار على أن الغرض العام من القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية وان تستخدم هذه المعلومات بواسطة قطاع عريض من المستخدمين النهائيين في اتخاذ قرارات اقتصادية، وتقدم هذه المعلومات من خلال مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تتألف من المكونات التالية (وفقا للمعيار الدولي رقم (01) المعدل).[2]

1. الميزانية.
2. قائمة الدخل.
3. قائمة أخرى توضح:
   - ✓ كافة التغيرات في حقوق الملكية.
   - ✓ التغيرات في حقوق الملكية غير تلك الناشئة عن المعاملات الرأسمالية والتوزيعات على الملاك.
4. قائمة التدفقات النقدية.

[1] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 193.

[2] طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، جزء1، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص ص، 109، 110.

5. السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

المطلب الثاني: أهداف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان أسس عرض البيانات في القوائم المالية والحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية و التي يجب الالتزام بها عند إصدار تلك القوائم. كما توضح هذه القوائم النتائج المترتبة على قيام الإدارة باستخدام الموارد المتاحة للمنشأة، ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تقدم معلومات حول الأمور التالية :

1. أصول المنشأة؛
2. التزامات المنشأة؛
3. حقوق المساهمين؛
4. الإيرادات والمصروفات بما في ذلك المكاسب والخسائر؛
5. التدفقات النقدية.

وتساعد هذه المعلومات المستخدمين في توقيع التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وبوجه خاص تولد النقدية وما في حكمها.[1]

ومن بين أهداف هذا المعيار أنه يهدف إلى بيان أسس عرض القوائم المالية لأغراض عامة وذلك لضمان قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف فإن هذا المعيار يحدد الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بمكوناتها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية، أما الاعتراف والتسجيل للعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في معايير المحاسبة الدولية الأخرى.[2]

ويهدف هذا المعيار أيضا إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية تشمل معلومات عالية الجودة: [3]

1. تحقق الشفافية لمستخدميها، وكذلك معلومات مقارنة على كل فترات معروضة؛
2. توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة على أساس معايير التقارير المالية الدولية؛

[1] سمير محمد شاهد، طارق عبد العال حمادة، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ص،40،41.

[2] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص 199.

[3] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 142.

3. يمكن إعداد ها بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

المبحث الثاني: القوائم المالية الأساسية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)

تمثل القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المالية المختلفة لمختلف الأطراف المستخدمة لها. وذلك لغرض تسهيل اتخاذ القرارات المناسبة التي تمكنهم من تحقيق رغباتهم. ومن أجل التعرف أكثر على القوائم المالية التي يقدمها المعيار المحاسبي الدولي رقم "01" تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب بحيث تناول المطلب الأول قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أما المطلب الثاني فتناول قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، وفي المطلب الثالث الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

المطلب الأول: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل

الفرع الأول: قائمة المركز المالي

أولا: تعريف قائمة المركز المالي

الميزانية عبارة عن قائمة أو كشف نضم في إحدى جوانبها مصادر التمويل والجانب الثاني استخدامات هذه المصادر، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات، والثاني بالأصول أو الموجودات.[1]

وتعرف أيضا أنها القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، أي هي المرأة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه الميزانية، وإذا كانت لا تعد حسابا وفقا للنظام القيد المزدوج، فهي تعد في هيئة قائمة يدرج في جانبه الأيمن عناصر الأصول والأرصدة المدينة الأخرى، وفي جانبه الأيسر عناصر الخصوم والأرصدة الدائمة الأخرى.[2]

ويمكن تعريف الميزانية أيضا بأنها: جدول يشمل جانبين، جانب الأصول المرتب حسب درجة السيولة ومبدأ السنوية مع إعادة تقدير عناصر الأصول بالقيمة الحقيقية، وجانب الخصوم مرتب حسب تاريخ الاستحقاق ومبدأ السنوية".[3]

[1] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص 61.

[2] رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص89.

[3] Tayab Zitouni, Analyse financi , Berti edition, Alger, 2003, P 75.

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم"01": "تعد الميزانية العمومية المكون الرئيسي للقوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشأة بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها."[1]

من التعريفات السابقة نستنتج أن قائمة المركز المالي هي قائمة تمثل الصورة الصادقة للوضعية المالية لمنشأة في التاريخ الذي توضع، حيث تقسم إلى قسمين القسم الأول يسمى بالأصول أو الموجودات أما القسم الثاني يسمى بالخصوم أو الالتزامات.

ثانيا: عناصر قائمة المركز المالي

حتى يمكن الوفاء بالمعلومات الملائمة التي تفي بالاحتياجات العامة لمستخدمي القوائم المالية، ينبغي على المنشأة أن تقوم بعرض ميزانية مفصلة ما بين الأصول المتداولة والغير متداولة والخصوم المتداولة والغير متداولة.

1. **الأصول:** اختلفت التعاريف حول الأصول:

فعرفت بأنها: "منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل حصلت عليها الوحدة أو تخضع لسيطرتها نتيجة لعمليات أو لأحداث ماضية."[2]

كما تعرف: "بأنها موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المنشأة كنتيجة للأحداث والظروف الأخرى." [3]

وعرف كانج الأصل بأنه: "أي خدمة مستقبلية في صورة نقود أو أي خدمة مستقبلية قابلة للتحويل إلى نقدية.[4]

وتعرف أيضا على أنها: "المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها منشأة معينة أو تتحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة، ويجب أن تتوافر الخصائص الثلاث السابقة حتى يوصف البند بأنه أصل: [5]

[1] طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص111.

[2] وصفى عبد الفتاح أبو مكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص26.

[3] خالد جمال الجغارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص114.

[4] الدونس هنريكس، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، طبعة4، مصر، 2008، ص411.

[5] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص181.

- ✓ يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل؛
- ✓ أن تكون المنشأة قادرة على الحصول على منافع من الأصل، فرصة حصول المنشآت الأخرى على تلك المنافع؛
- ✓ أن يكون الحدث وفر للمنشأة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

1-1: الأصول المتداولة

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم"1" فإنه يجب تصنيف الأصل على أنه متداول في الأحوال التالية:[1]

- ✓ عندما يكون من المتوقع بيعه، أو الاحتفاظ به للبيع أو الإهتلاك أثناء دورة التشغيل العادية للمنشأة؛
- ✓ عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لأجل قصير ويتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية؛
- ✓ عندما يكون الأصل نقدي أو ما يعادل للنقدية واستخدامه ليس مقيدا.

مما سبق نستنتج أن الأصول المتداولة هي تلك الأصول التي تكون لها طبيعة النقدية أو من المحتمل أن تتحول إلى نقدية خلال 12 شهرا.

تشمل الأصول المتداولة على:

1-1-1: النقدية وما في حكمها: ويشمل النقدية في الصندوق ويتألف من العملات المعدنية والعملة والشبكات غير المودعة والحوالات البريدية والودائع لدى البنوك. وأي شئ يتم قبوله بواسطة البنك كوديعة، سوف يعتبر نقدا ويجب أن يكون النقد متاحا للسحب عند الطلب.

وفقا للمعيار الدولي المعدل رقم"1" فإن ما في حكم النقدية يشمل الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة التي تكون:

- ✓ قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة؛
- ✓ قريبة جدا من ميعاد استحقاقها (فترة الاستحقاق الأصلية 3شهور(أو أقل) لدرجة أنها تمثل مخاطرة محدودة فيما يتعلق بتغيرات القيمة نتيجة للتغيرات في أسعار الفائدة.

[1] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص134.

1-1-2: الاستثمارات قصيرة الأجل: هي الأوراق المالية التي يمكن التعامل فيها في السوق بسهولة، والتي يتم الاستحواذ عليها عادة من خلال استخدام النقد المعدل لفترة مؤقتة، والأساس الذي يقوم عليه بيان هذه البنود هو أنه لا حاجة إلى ذكرها في صلب ميزانية العمومية بشرط أن يتم إجراء تسوية بين التصنيفات المختلفة في الإيضاحات المتممة.

1-1-3: الحسابات المدينة: وتشمل المدينون وأوراق القبض والمبالغ واجبة التحصيل من الشركات التابعة والمبالغ واجبة التحصيل من المسئولين الإداريين والموظفين نتيجة مستحقات عليهم، ويمثل مصطلح "حسابات المدينة" المبالغ المستحقة على العملاء والناشئة عن معاملات تم إنجازها في سياق أعمال المنشأة العادية، ويجب بيان المخصصات المكونة لمقابلة إمكانية عدم التحصيل وأية مبالغ مخصوصة أو مرهونة بوضوح، ويجوز حساب المخصصات وفقا للتحليل المباشر للذمم المالية.

1-1-4 : المخزون: وهو عبارة عن أصول محتفظ بها إما الأغراض البيع في إطار الأعمال العادية أو في عملية الإنتاج من أجل ذلك البيع أو في صورة الخدمات وينبغي الإفصاح عن أساس تقدير القيمة.

في حالة المنشآت الصناعية يجب الإفصاح عن أنواع المخزون أي المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات تامة الصنع كل على حدة في الميزانية العمومية أو في الملحقات.

1-1-5: المصروفات المدفوعة مقدما: وهي عبارة عن أصول يتم إيجادها عن طريق دفع نقدية مقدما أو تكبد التزاما ما، وهي تنقص وتصبح نفقات مع مرور الوقت بالاستخدام أو بالأحداث.[1]

تستخدم بعض الشركات تسميات أخرى لهذا الحساب لأنه يشمل بالإضافة إلى المصروفات المدفوعة مقدما كمصروف إيجار مدفوع مقدما، وكل المصروفات التي دفعتها المنشأة ولكنها تتمتع بخدماتها حتى بعد نهاية السنة المالية.[2]

1-2: الأصول غير المتداولة: يستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم"1" المعدل في 1997 مصطلح غير جارية على أنه يشمل الأصول المادية والمعنوية والتشغيلية والمالية الطويلة الأجل، وهذا المعيار لا يحظر استخدام أي توصيات بديلة طالما كان المعنى واضح، وتشمل الأصول غير المتداولة الاستثمارات طويلة الأجل، العقارات والآلات، المعدات والأصول المعنوية والأصول المتنوعة الأخرى.

[1] طارق عبد العال حمادة، تقارير المالية، ص ص،135، 136.

[2] محمد تسير الرجيبي، تحليل القوائم المالية، طبعة1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2014، ص 48.

وتتضمن الأصول الغير متداولة ما يلي:

1-2-1: الاستثمارات طويلة الأجل: وهي الاستثمارات التي تكون الغرض منها الاحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن (أطول من دورة التشغيل واحدة)ويتم تصنيفها كاستثمارات طويلة الأجل.

1-2-2: الممتلكات والآلات والمعدات: وهي أصول مادية تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو من أجل تأجير للغير، أو من أجل أغراض إدارية والتي يتوقع أن تستخدم أثناء أكثر من فترة واحدة.

1-2-3: **الأصول المعنوية:** هي الأصول غير المتداولة وغير المادية الخاصة بمنشأة الأعمال والتي تعود حيازتها على المالك بمنافع متوقعة.[1]

1-2-4: ويستخدم هذا العنوان للحسابات التي لا تتفق بدقة مع مجموعات الأصول الأخرى (مثل: النفقات طويلة الأجل مدفوعة مقدما، الضرائب المؤجلة، تكلفة إصدار السندات المؤجلة، الحسابات المدينة غير المتداولة).

2. الالتزامات:

هي تضحيات بمنافع اقتصادية يحتمل حدوثها في المستقبل، نتجت عن التزامات حالية تعهدت بمقتضاها الوحدة الاقتصادية أن تحول أصول أو تؤدي خدمات إلى وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية.[2]

وتعرف أيضا بأنها: " تضحيات محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية لمنشأة معينة بنقل أو تحويل أصول، أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو لأحداث ماضية، ولكي يوصف البند بأنه التزام، فإنه لا بد أن يفي بالخصائص الثلاثة التالية:

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

[1] طارق عبد العال حمادة، تقارير المالية، مرجع سابق، ص ص، 138، 139.

[2] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، مرجع سابق ، ص26.

وتنتج الالتزامات عادة من معاملات تمكن المنشأة من الحصول على موارد وقد تنشأ الالتزامات الأخرى من تحويلات غير تبادلية.[1]

وتنقسم الالتزامات إلى ما يلي:

2-1: الالتزامات المتداولة: يتم عادة إظهار الالتزامات في الميزانية حسب ترتيب الدفع للالتزامات المتداولة، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم "01" المعدل فإنه يجب تبويب الالتزام على أنه متداول عندما:

- ✓ يكون من المتوقع تسويته خلال دورة تشغيلية عادية للمنشأة؛
- ✓ يكون من المقرر تسويته خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.[2]

2-1-1: أوراق الدفع: وهي التزامات مكتوبة بصفة رسمية وتتضمن تعهدا بدفع مبلغ معين من النقود بالإضافة إلى الفوائد في تاريخ معين، وهي تنشأ نتيجة الاقتراض أو الشراء بأجل.

2-1-2: حساب الدائنين (الموردين): وتتضمن المبالغ المنشأة لدائنيها مقابل بضائع وخدمات مشتراة بالأجل، كما أنها لا يترتب عليها تعهد مكتوب للدائن ولا يتضمن فوائد.

2-1-3: المصروفات المستحقة (المصروفات غير المسجلة): تمثل المصروفات مثل الأجور والفائدة على أوراق الدفع التي تستحق ولكن لم تدفع ولم تسجل حتى نهاية الفترة المحاسبية.

2-1-4: الإيراد المؤجل (الإيراد غير المكتسب): هو التزام مقابل تقديم خدمات أو تسليم بضائع في المستقبل بسبب تحصيل القيمة مقدما، فالإيراد المؤجل هو التزام ينشأ عند تحصيل نقدية مقدما من العملاء مقابل تسليمهم سلعا أو تقديم خدمات إليهم في المستقبل وللوفاء بهذا الالتزام يحتاج الأمر استخدام أصول متداولة سواءا التسليم البضاعة إلى العملاء أو لدفع نقود للعاملين أو أي أطراف أخرى لتقديم الخدمات المنفق عليها.[3]

2-2: الالتزامات غير المتداولة: هي الالتزامات التي لا يتوقع تصفيتها خلال الدورة التشغيلية الجارية، وتشمل:

- ✓ الالتزامات الناشئة من الاستحواذ على الأصل مثل إصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والالتزامات الإيجارية؛
- ✓ الالتزامات الناشئة من السير الطبيعي للعمليات مثل: التزامات التقاعد؛

[1] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص182.

[2] طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص130.

[3] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، مصر، 2000، ص17.

- ✓ الالتزامات الطارئة المنطوية على عدم تأكد متصل بالخسائر المحتملة ويتم تسوية هذه الالتزامات بحدوث حدث مستقبلي أو أكثر يؤكد المبلغ المستحق الدفع ، المدفوع له أو تاريخ استحقاق الدفع مثل: ضمانات المنتج.

بالنسبة لكافة الالتزامات طويلة الأجل فإنه يجب بيان تاريخ الاستحقاق وطبيعة الالتزام وسعر الفائدة ووصف أي ورقة مالية مرهونة لدعم وتأييد الإنفاق بوضوح، كذلك فإنه في حالة السندات والكمبيالات الطويلة الأجل يجب بيان علاوة أو خصم على حدة كإضافة أو استقطاب من القيمة الاسمية أو قيمة التعادل للسند أو الكمبيالة، والالتزامات طويلة الأجل تحتوي على اتفاقات معينة وجب الالتزام بها وذلك إذا تم الإخلال بأي من هذه الاتفاقات، تصف الالتزامات في هذه الحالة على أنها التزامات متداولة ويصبح للمقرض الحق بالمطالبة بالدفع وما لم يتنازل المقرض صراحة على حقه أو يتم تصحيح الأوضاع أو الظروف المسببة للعجز عند الدفع فإن الالتزام يكون متداولا.[1]

2-3: الالتزامات الأخرى: وهي البنود التي لا ينطبق عليها تعريف الالتزام مثل ضرائب الدخل المؤجلة، والائتمان الضريبي الاستثماري المؤجل، والتي تقاس بطريقة التأجيل، وفي اغلب الأحيان يتم إدراج هذه البنود ضمن الالتزامات المتداولة أو غير المتداولة رغم أنها ليست متماثلة من الناحية الفنية.[2]

3. حقوق الملكية :

تمثل حقوق الملكية حصة المساهمين في أصول المنشأة وهي توضح النتائج الصافية التراكمية للمعاملات والأحداث الماضية.[3]

وتعرف أيضا على أنها " الحق المتبقي في أصول الوحدة الاقتصادية بعد خصم الالتزامات المستحقة عليها.[4]

ويمكن تصنيف حقوق الملكية إلى:

1-3: أسهم رأس المال: وتتألف من القيمة الاسمية أو المصرح بها للأسهم العادية والممتازة، وينبغي ذكر عدد الأسهم المصرح بها والعدد المصدر والعدد المتداول بوضوح.

---

[1] طارق عبد لعال حمادة، موسوعة معايير المحاسبية، مرجع سابق، ص130.

[2] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص ص، 142، 143.

[3] نفس المرجع السابق، ص144.

[4] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، مرجع سابق، ص26.

3-2: رأس المال الإضافي المدفوع: هناك مجموعتان رئيسيتان لرأس المال الإضافي المدفوع:

3-2-1: رأس المال المدفوع الزائد عن القيمة الاسمية أو المصرحة: وهو الفرق بين سعر الإصدار الفعلي والقيمة الاسمية أو المصرح بها.

3-2-2: رأس المال المدفوع من معاملات أخرى: ويشمل أسهم الخزانة وتسديدات الأسهم، توزيعات الأسهم (أسهم المنحة) المسجلة بسعر السوق والعوائد من ضمانات شراء الأسهم والعوائد من تحويل السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية، زيادة عن قيمة الأسهم، وأي رأس مال إضافي ناشئ عن معاملات الأسهم الخاصة بالشركة.

3-3: رأس المال الموهوب: هو التبرعات غير النقدية المقدمة من جملة الأسهم أو الأطراف الخارجية مثل تقديم الأراضي والمباني ومعدات وأوراق مالية للمنشاة.[1]

3-4: الأرباح المحتجزة: هي الأرباح التراكمية التي لم توزعها على المساهمين.

وتقسم إلى:

3-4-1: الأرباح المحتجزة المخصصة: وهي مبلغ معين من الأرباح المحتجزة التي لن يتم توزيعها على المساهمين كتوزيعات أرباح.

3-4-2: الأرباح المحتجزة غير المخصصة: هي الأرباح المتاحة للتوزيع كأرباح الأسهم.[2]

[1] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص ص، 144، 145.

[2] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص 146.

الجدول رقم 01:

الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في صلب قائمة المركز المالي

الأصول	الخصوم
-الآلات والمعدات والتجهيزات. -الممتلكات العقارية. -الأصول الغير ملموسة. -الأصول المالية. -الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية. -الأصول البيولوجية. -أصول الضريبة المؤجلة. -المخزون. -أصول الضريبة المتداولة. -النقدية وما في حكمها. -الأصول المحازة بغرض البيع. -أصول تشمل مجموعة معدة للبيع.	-حسابات دائنة. -مخصصات. -التزامات مالية. -التزامات ضريبة جارية. -التزامات ضريبة مؤجلة. -احتياطات. -حصة الأقلية. -حقوق المساهمين. -الالتزامات المتعلقة بمجموعة أصول محازة بغرض البيع.

المصدر: طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، ص207.

ثالثا: شكل قائمة المركز المالي:

يجب أن تتضمن قائمة المركز المالي في عنوانها ثلاثة عناصرها:

- ✓ المنشأة المعروض مركزها المالي.
- ✓ عنوان أو اسم القائمة.
- ✓ تاريخ القائمة.

ويجب أن يظهر اسم المنشأة بالضبط كما هو وارد في الوثيقة القانونية التي أوجدته (مثل: شهادة إشهار، اتفاقيات الشركة...)، كما يجب أن يعكس الاسم أيضا بوضوح الوضع القانوني للمنشأة (مثل: شركة مساهمة،

شركة تضامن...)ويجب كذلك أن يكون عنوان القائمة المالية بوجه عام هو ميزانية أو قائمة المركز المالي ما لم يكن هناك اسم أخر دال على المصطلحات المستخدمة في الصناعة.[1]

جدول رقم02

الشكل القانوني للميزانية –جانب الأصول–

ميزانية السنة المالية المقفلة ../../..

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	إهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية:					
فارق بين الاقتناء المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوع امتيازها					
تثبيتات يجرى انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضوع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها.					
سندات أخرى مثبتة.					
قروض وأصول مالية اخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل.					
مجموع الأصل غير الجاري					

[1] طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المحاسبية، مرجع سابق، ص141.

أصول جارية: مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما شابهها الأصول الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009م، ص28.

الجدول رقم 03

الشكل القانوني للميزانية –جانب الخصوم–

السنة المالية المقفلة في ../../..

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة: رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة(1) فوارق إعادة التقييم. فارق المعادلة (1) نتيجة صافية /(نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة. ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم.			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009م، ص29.

الفرع الثاني: قائمة الدخل

أولا: تعريف قائمة الدخل

وتعرف على أنها : " قائمة تبين إيرادات ومصروفات المنشأة المختلفة وصافي الدخل الناتج خلال فترة زمنية محددة."[1]

تعرف أيضا على أنها : " تقرير يبين القدرة الكسبية للمنشأة خلال فترة محاسبية معينة ." [2]

وقد يطلق على قائمة الدخل قائمة الأرباح والخسائر أو قائمة الإيرادات والمصروفات، إن إعداد قائمة الدخل يهدف إلى بيان نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة ميلادية كاملة.[3]

ويتم في هذه القائمة إجراء عملية المقابلة المحاسبية فيما بين الإيرادات والمصروفات للتوصل إلى صافي نتيجة النشاط خلال الفترة المالية من تحقيق صافي الربح أو الخسارة.

ويعتمد تحضير قائمة الدخل على أساس ما يلي:

صافي الربح أو الخسارة: مجمل الإيرادات – مجمل المصروفات.[4]

ثانيا: عناصر قائمة الدخل

تتمثل العناصر الأساسية المكونة لقائمة الدخل فيما يلي:

1. الإيرادات :

هي النفقات الداخلة أو أي زيادة أخرى في الأصول الوحدة الاقتصادية أو نقص في التزاماتها، والتي تحدث خلال فترة معينة، بخلاف الاستثمارات من الملاك والتوزيعات إليهم.[5]

[1] يحي قللي، مبادئ المحاسبة المالية، أيتراك للطباعة و النشر والتوزيع، مصر، 2004، ص27.
[2] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة ، مرجع سابق، ص41.
[3] مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، طبعة4، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص30.
[4] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء1، دار الثقافة، عمان، 2011، ص98.
[5] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، مرجع سابق، ص27.

ويعرف أيضا: " بأنه إجمالي التدفقات التي تؤدي إلى زيادة إجمالي أصول الوحدة الاقتصادية، أو تؤدي إلى نقص إجمالي الخصوم أو كلاهما.[1]

وتعرف أيضا على أنها: " تدفقات داخلية أو زيادات أخرى في أصول وحدة معينة أو تسوية الالتزامات خلال فترة معينة تسلم أو إنتاج السلع، تقديم خدمات أو أية أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة.[2]

2. المصروف:

هي نقص في المنافع الاقتصادية خلال فترة المحاسبة في صورة تدفقات إلى الخارج أو استنفاذ للأصول أو تكبد التزامات ينتج عنها انخفاض في حقوق الملكية بخلاف تلك المرتبطة بالتوزيعات المنصرفة على المشاركين في حقوق الملكية.[3]

وتعرف المصروفات أيضا بأنها: " التدفقات الخارجة أو أي استخدامات لأصول الوحدة الاقتصادية أو حدوث التزامات عليها، والتي تحدث خلال فترة معينة نتيجة إنتاج أو بيع سلع أو تقديم خدمات، أو إنجاز أي أنشطة أخرى تمثل عمليات أساسية للوحدة."[4]

وهي أيضا: تكلفة السلعة أو الخدمة التي تنتجها أو تقدمها المنشأة.[5]

وتتمثل المصروفات في:

2-1: المصروفات التشغيلية: تمثل تلك المصروفات المتعلقة بالحصول على المبيعات وإدارة وتشغيل المنشأة.

2-2: المصروفات الإدارية: وتشمل مصروفات القيام بوظيفة الإدارة في المنشاة وتغطي مصروفات الإدارة العليا، وشؤون الموظفين، والشؤون القانونية، ومشتريات المخازن، والمحاسبة وتطبيق الحسابات.

2-3: المصروفات المالية: وتشمل تكاليف الاقتراض من الغير سواء كانت على شكل فوائد أو مصروفات خصم الأوراق التجارية.[6]

---

[1] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، مرجع سابق، ص43.

[2] دونالد كيزوا، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد الحاج، جزء1، طبعة2، دار المريخ، السعودية، 1999، ص172.

[3] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص229.

[4] وصفى عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، مرجع سابق، ص27.

[5] يحي قللي، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص27.

[6] محمد تيسير الرجيبي، تحليل القوائم المالية، مرجع سابق، ص ص، 86، 89.

البيانات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل:

كحد أدنى يجب أن تعرض قائمة الدخل المبالغ الآتية منفصلة :[1]

- ✓ الإيرادات؛
- ✓ نتائج أنشطة التشغيل؛
- ✓ تكلفة التمويل؛
- ✓ نصيب المنشأة في أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- ✓ الضرائب؛
- ✓ الربح والخسائر من الأنشطة العادية؛
- ✓ البنود الغير العادية؛
- ✓ نصيب الأقلية؛
- ✓ صافي الربح أو خسارة الفترة.

ثالثا: شكل قائمة الدخل: [2]

يتم إعداد قائمة الدخل بشكل عمودي وتحتوي على معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية، على سبيل المثال تتضمن قائمة الدخل تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع والتي يتم احتسابها كما يلي:

تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع = بضاعة أول مدة + المشتريات + مصروفات الشراء – مردودات ومسموحات الشراء

كما تظهر تكلفة البضاعة المباعة، والتي يتم احتسابها كما يلي:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع – بضاعة أخر مدة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الجزء2، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص115.

[2] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص ص، 375، 376.

الجدول رقم 04

قائمة الدخل –حسب الطبيعة–

الفترة من ..... إلى .....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال. تغير مخزونات المنتجات المصنعة ومنتجات قيد التصنيع. الإنتاج المثبت. إعانات الاستغلال.			
1-إنتاج السنة المالية.			
المشتريات المستهلكة. الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى.			
2-استهلاك السنة المالية.			
3-إنتاج السنة المالية (1-2).			
أعباء المستخدمين. الضرائب والرسوم والمدفوعات وما شابهها.			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال.			
المنتوجات العملياتية الأخرى. الأعباء العملياتية الأخرى. المخصصات للإهتلاك والمؤونات. استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات.			
5-النتيجة العملياتية.			
المنتوجات المالية. الأعباء المالية.			
6-النتيجة المالية.			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6).			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. الضرائب المؤجلة(تغيرات) حول النتائج العادية. مجموع منتجات الأنشطة العادية. مجموع أعباء الأنشطة العادية.			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية.			

العناصر غير العادية –المنتوجات (يطلب بيانها). العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها).			
9-النتيجة غير العادية.			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية.			
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1).			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1). حصة المجمع (1).			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009م ، ص30.

الجدول رقم05

قائمة الدخل حسب الوظيفة.

الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N – 1
رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاك) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضرائب الضرائب الواجبة الدفع على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية			

المنتوجات غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009م ، ص31.

المطلب الثاني: قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية

الفرع1: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

أولا: تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية

هي قائمة تبين التغيرات التي تطرأ على حقوق المالكين التي تتمثل برأس المال، نتيجة أعمال منشأة من صافي ربح أو خسارة محققة، إضافة المسحوبات الشخصية التي يقوم بها المالكين خلال الفترة.[1]

وتعرف أيضا على أنها: " توضح مكونات استثمارات المساهمين ومصادر التغيرات في حقوقهم ".[2]

كما تعرف على أنها: " قائمة تقوم بتلخيص التغيرات في حقوق الملكية في فترة زمنية معينة ".[3]

ثانيا: عناصر قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب على المنشأة أن تعرض في قائمة مستقلة ضمن القوائم المالية قائمة تتضمن:[4]

- ✓ صافي الربح أو الخسارة عن الفترة؛
- ✓ كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والمكاسب أو الخسائر وفقا لما تتطلب معايير أخرى والتي تم أخذها مباشرة إلى حقوق الملكية ومجموعة هذه البنود؛
- ✓ التأثير المجمع للتغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وتصحيح الأخطاء الجوهرية؛
- ✓ المعاملات على رأس المال مع أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لهم؛

[1] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص100.
[2] رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص51.
[3] مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 30.
[4] أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ص، 117، 118.

- ✓ رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية؛
- ✓ رأس المال وكل بند من بنود الاحتياطات في أول وأخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن كل حركة منها.

الجدول رقم 06

قائمة التغير في حقوق الملكية

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	اللإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامشية. إعادة تقييو التثبيتات. الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج. الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامشية. إعادة تقييم التثبيتات. الأرباح أو الحسابات غير المدرجة في حساب النتائج. الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009م، ص37.

الفرع2: قائمة التدفقات النقدية

أولا: تعريف قائمة التدفقات النقدية

هي قائمة تقدم معلومات عن حركة المقبوضات والمدفوعات خلال الدورة (مثلا خلال السنة). أي تساعد في تقييم التدفقات النقدية.[1]

وتوضح قائمة التدفقات النقدية التغير في النقدية مابين أو المدة وأخر المدة.[2]

إن الغرض الأساسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال الفترة.[3]

أما الهدف الثانوي فهو الإمداد بمعلومات عن أنشطة الاستثمار والتمويل والتشغيل للمنشأة، وبمزيد من التفصيل فإن قائمة التدفقات النقدية تعمل على مساعدة المستثمرين والدائنين على تقييم ما يلي:[4]

- ✓ القدرة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛
- ✓ القدرة على مقابلة الالتزامات وسداد التوزيعات؛
- ✓ تفسير أسباب الفروق بين الدخل والتدفقات النقدية المحصلة والمسددة؛
- ✓ تفهم الجوانب النقدية وغير النقدية لعمليات الاستثمار والتمويل التي قامت بها المنشأة.

ثانيا: عناصر قائمة التدفقات النقدية

إن قائمة التدفقات النقدية تقوم بتبويب المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية حسب مصادرها من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.[5]

1)أنشطة التشغيل: تؤدي هذه الأنشطة إلى خلق الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط الرئيسي لمنشآت الأعمال، ولذلك فإن أنشطة التشغيل تؤثر على قائمة الدخل والتي يتم إعدادها وفق لأساس الاستحقاق.[6]

---

[1] رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص50.

[2] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص265.

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات مقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص549.

[4] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص310.

[5] مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص570.

[6] طارق عبد العال حمادة ،التقارير المالية، مرجع سابق، ص250.

كما تعبر التدفقات النقدية بأنها تنشأ من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسي للمنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمار أو تمويل، ولذلك فإنها تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة .

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل ما يلي:[1]

- ✓ المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات؛
- ✓ المقبوضات النقدية من الأتاوات والعمولات والإيرادات الأخرى؛
- ✓ المدفوعات النقدية للموردين سداد القيمة البضائع أو الخدمات؛
- ✓ المدفوعات النقدية للعاملين أو بالنيابة عنهم؛
- ✓ المقبوضات والمدفوعات النقدية من أو إلى منشأة التأمين عن الأقصاد والاشتراكات السنوية والمزايا الأخرى؛
- ✓ المدفوعات النقدية أو استردادات ضرائب الدخل إلا إذا أمكن تحديد أنهما مرتبطان بأنشطة التمويل أو الاستثمارات على درجة التحديد.؛
- ✓ المقبوضات والمدفوعات النقدية من العقود المحتفظ بها لأغراض المضاربة أو المتاجرة.

2)أنشطة الاستثمار: وتشمل الاستحواذ والتصرف في الأصول طويلة الأجل كالعقارات والآلات والتجهيزات والديون أدوات حقوق الملكية في المنشآت الأخرى والتي لا تدخل ضمن وصف ما في حكم النقدية، أو التي تم الاستحواذ عليها بغرض المتاجرة أو التعامل.[2]

وهي تعبر عن الزيادة أو النقص في الأصول طويلة الأجل المتاحة للمنشأة.[3]

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار ما يلي:[4]

- ✓ المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة وأصول غير ملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل؛
- ✓ المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ص131، 132.

[2] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص ص، 321، 322.

[3] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص250.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ص، 135، 136.

- ✓ المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في منشآت أخرى والحصص في الشركات المشتركة وذلك بخلاف المدفوعات بشأن الأوراق المالية والتي تعتبر في حكم النقدية أو تلك التي يحتفظ بها لأغراض المتاجرة بها بحيث تبوب ضمن أنشطة التشغيل؛
- ✓ المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى وذلك بخلاف النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية والبنوك حيث يتم تبويبها ضمن أنشطة التشغيل؛
- ✓ المقبوضات النقدية من تحصيل الدفعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى وذلك بخلاف نقدية والقروض المحصلة بمعرفة المؤسسات المالية والبنوك حيث يتم تبويبها ضمن أنشطة التشغيل؛
- ✓ المدفوعات والمقبوضات النقدية المتعلقة بالعقود الآجلة والعقود المستقبلية أو العقود الاختيارية وعقود المقايضة ما لم تكن هذه البنود يحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة فيها يتم تبويبها ضمن أنشطة التشغيل.

3)أنشطة التمويل: وتشمل مصادر التعامل مع الملاك وأيضا مصادر الحصول على القروض (قصيرة الأجل وطويلة الأجل) وإعادة سداد المبالغ المقترضة.[1]

تمثل أنشطة التمويل تلك الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمنشأة.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة من أنشطة الاستثمار ما يلي:[2]

- ✓ المقبوضات النقدية من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى؛
- ✓ المدفوعات النقدية لملاك المشروع لإعادة الاقتناء أو استرداد الأسهم المنشاة؛
- ✓ المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض أوراق الدفع والسندات والرهونات الأخرى والسلفيات قصيرة الأجل وطويلة الأجل؛
- ✓ السداد النقدي للمبالغ المقترضة؛
- ✓ المدفوعات النقدية التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزامات المتعلقة بعقود التأجيل التمويلي؛
- ✓ سداد توزيعات الأرباح.

[1] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص322.

[2] أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق، ص136.

ثالثا: خطوات إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

يتم إعداد قائمة التدفقات بإتباع الخطوات التالية:

1. **تحديد التغير في النقدية:** حيث يتم إيجاد النقد بمقارنة رصيد النقدية في ميزانيتي عامين مختلفين.

2. **تحديد النقدية من الأنشطة التشغيلية:** حيث يتم تحديد قائمة الدخل للسنة الجارية بالإضافة إلى الميزانيات المقارنة.

3. **تحديد النقدية من الأنشطة الاستثمارية:** حيث يتم تحليل بنود الأصول طويلة الأجل في الميزانيات المقارنة والمعلومات المتفرقة التي تم جمعها.

4. **تحديد النقدية من الأنشطة التمويلية:** حيث يتم تحليل بنود الميزانيات المقارنة والمعلومات المستفادة من دفتر الأستاذ العام.

تعرض المنشأة قائمة التدفقات النقدية باستخدام طريقتين:

1. **الطريقة المباشرة:** وفقا لهذه الطريقة يتم حصر بنود النقدية المقبوضة في الأنشطة النقدية وحصر بنود النقدية المدفوعة للأنشطة التشغيلية وإيجاد الفرق بينهما واعتباره صافي التدفق النقدي في الأنشطة التشغيلية، أي أننا نتجاهل صافي الربح في الطريقة المباشرة ونقوم بإيجاد صافي التدفقات النقدية التشغيلية المباشرة.[1]

- ومنه كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) فإن هناك ميزة تتصف بها الطريقة المباشرة، وهي أنها تقدم معلومات قد تكون مفيدة في التقييم أو التخطيط المستقبلي لتدفقات النقدية.[2]
- تتضمن الطريقة المباشرة كحد أدنى التعبير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كفرق بين المتحصلات والمدفوعات النقدية المتصلة بالبنود المنفصلة الآتية:
  - ✓ المتحصلات النقدية من العملاء؛
  - ✓ المتحصلات من أرباح الأسهم والفوائد؛
  - ✓ المتحصلات التشغيلية الأخرى؛
  - ✓ المدفوعات النقدية للأجور والسلع والخدمات المستلمة؛
  - ✓ الفوائد المدفوعة؛

[1] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، طبعة3، جزء2، دار البازوري للنشر والتوزيع ، الأردن، 2005، ص ص، 284، 285.
[2] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص 333.

- ✓ الضرائب المدفوعة؛
- ✓ المدفوعات النقدية التشغيلية الأخرى مثل: التبرعات الخيرية إن وجدت؛
- ✓ المبالغ التي يتم ردها للعملاء والتسويات القضائية.[1]

الجدول رقم 07

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة).

الفترة من .....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات من عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			

[1] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص262.

التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة تمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009م، ص36.

2. الطريقة غير المباشرة: ويشار إليها أحيانا باسم طريقة التسوية، وهي الأكثر انتشارا بين طرق تقييم التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، فبداية هي الطريقة الأبسط في الإعداد، فهي تركز على الفروق بين صافي نتائج التشغيل والتدفقات النقدية، وتبدأ الطريقة الغير مباشرة بصافي الدخل (الخسارة) والتي يمكن الحصول عليها مباشرة من قائمة الدخل، ثم يضاف إليه أو يخصم منه بنود الإيرادات والمصروفات غير المؤثرة على النقدية وذلك للوصول إلى صافي النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية.[1]

أما السمة المميزة لطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية فهي إجراءات تسوية لصافي دخل الشركة وتدفقاتها النقدية من عملياتها، وتبدأ بصافي الدخل ثم تحوله غلى التدفقات النقدية، وذلك عن طريق:

- ✓ إعادة جمع المصاريف غير النقدية مرة أخرى على صافي الدخل (مثل: ضرائب الدخل المؤجلة ومصاريف الاستهلاك) والتي خصصت في تلك الفترة عند حساب صافي الدخل؛
- ✓ طرح الإيرادات غير النقدية (مثل: أرباح الوحدات التي لم تعد توزع بعد)؛
- ✓ طرح أية مكاسب وإضافة أية خسائر تم تكبدها في مختلف العمليات (مثل: بيع الأصل غير المتداول أو السداد المبكر لدين طويل الأجل) والتي تم بيانها في قسمي أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل.[2]

[1] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص330.

[2] طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، مرجع سابق، ص262.

الجدول رقم 08

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة الغير مباشرة)

الفترة من .....إلى.....

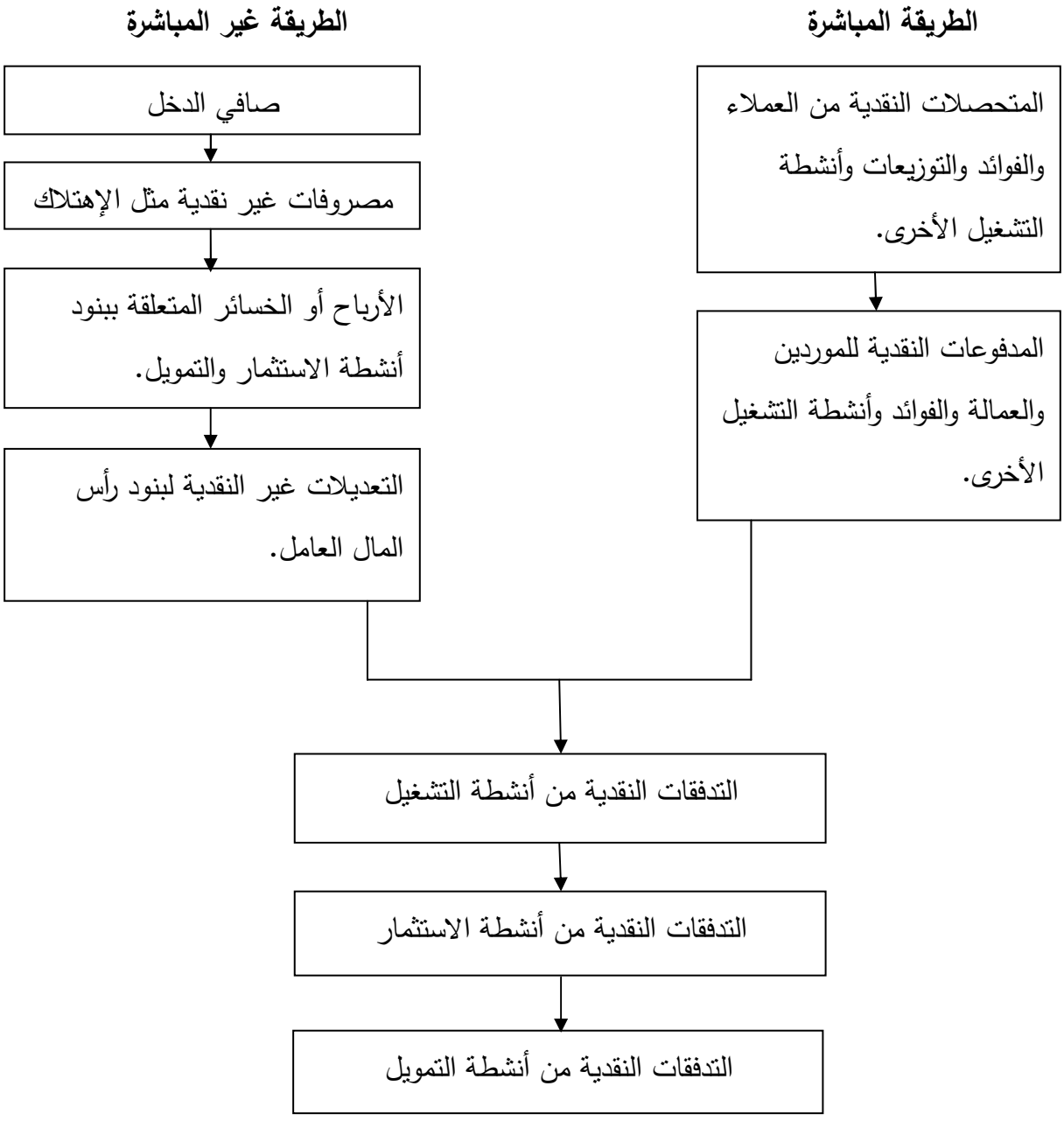
	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من اجل: - الإهتلاك والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناتجة عن نشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية، العدد19، المؤرخة في 25 مارس 2009م، ص36.

الشكل الآتي يلخص لنا الطريقة المباشرة والطريقة غير مباشرة.

الشكل رقم05

الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشر



المصدر: طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، ص261.

المطلب الثالث: الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تتضمنه القوائم المالية، وبانتقاء وجودها تعتبر القوائم المالية غامضة وليمكن أن تكون أساسا سليمة لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية.[1]

توفر الإيضاحات معلومات إضافية عن الوضع المالي للمنشأة، وذلك لأنه ليمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة.[2]

توجد مبادئ إفصاح محاسبية ضرورية لجعل القوائم المالية غير مضللة بسبب إغفالها. وفيما يلي أساليب أخرى للإفصاح:

1. **التفسيرات المذكورة بين قوسين:** يتم الإفصاح عن المعلومات التكميلية من خلال التفسيرات المذكورة بين أقواس عقب بنود القوائم المالية المناسبة، وتتميز التفسيرات المذكورة بين أقواس عن الهوامش والجداول المؤيدة في أنها تقدم الإفصاح في صلب القائمة المالية، ويميل القارئ إلى إغفال المعلومات التكميلية عندما توضع في الهوامش.[3]

2. **الملحوظات الهامشية:** تهدف الملحوظات الهامشية في القوائم المالية غلى عرض المعلومات التي لا يمكن عرضها بصورة كافية في صلب القائمة دون الانتقاص من وضوح القائمة، ويجب أن لا تستخدم الملحوظات الهامشية كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم او الوصف في القوائم المالية، كما يجب أن لا تتعارض أو تتكرر معلومات القوائم.

- **مزايا الملحوظات الهامشية:**

تشمل المزايا الرئيسية التي يحققها استخدام الملحوظات الهامشية ما يلي:

- ✓ عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقرير المالي؛
- ✓ الإفصاح عن تحفظات وقيود على عناصر القائمة؛
- ✓ الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم؛

[1] خالد جمال الجغارات، معايير التقارير المالية الدولية، مرجع سابق، ص 143.

[2] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، مرجع سابق، ص 256.

[3] نفس المرجع السابق، ص 209.

- ✓ عرض مادة إعلامية كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية.

ورغم أن الملحوظات الهامشية مزايا إلا أنها تشمل عيوب أيضا وتمثلت فيما يلي:

- ✓ صعوبة قراءتها وفهمها دون دراسة معقولة، مما يؤدي إلى احتمال التغاضي عنها؛
- ✓ تعتبر الأوصاف النصية (حرفية) أكثر صعوبة في اتخاذ القرارات، عند مقارنتها بصعوبة ملخصات البيانات الكمية في القوائم المالية؛
- ✓ نظرا للتعقيدات المتزايدة لمنشآت الأعمال، تزيد خطورة الاستخدام الزائد للملحوظات الهامشية عما لو تم التطوير الصحيح للمبادئ التي تستوعب العلاقة والأحداث الجديدة في القوائم ذاتها.[1]

3. **الجداول المؤيدة:** في بعض الأحيان يكون من المناسب استخدام جداول مؤيدة لتقديم تفاصيل كافية حول بنود معينة في الميزانية.

4. **الإحالات المرجعية:** تستخدم الإحالات المرجعية عندما يكون هناك علاقة مباشرة بين حسابين في الميزانية.

5. **حسابات تقدير القيمة:** تستخدم حسابات تقدير القيمة لتقليل أو زيادة المبلغ المحول لبعض الأصول والالتزامات في القوائم المالية، وعلى سبيل المثال يتم تخفيض القيمة الممتلكات والآلات من خلال مجمع الإهتلاك. [2]

الفرع الثاني: المعلومات التي يفصح عنها في قائمة الإيضاحات المتممة

إن معيار المحاسبة الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بالأتي:[3]

1. أساس إعداد القوائم المالي.
2. السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة.
3. المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية.
4. معلومات إضافية لا يتم عرضها في صلب القوائم المالية ولكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل.

[1] الدون.س هندريك، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص 788.

[2] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسبي إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص211.

[3] أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 191 .

يوجد ثلاث أنواع أساسية من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:

النوع 1: إيضاحات السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمنشأة. مثل: تقييم المخزون، طريقة الإهتلاك، الاعتراف بالإيراد...)

النوع 2: ويقدم هذا النوع معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود قد يحتاج تفهمها إلى وصف مطول نسبيا يحتاج إبرازه في صلب القوائم المالية نفسها.

النوع 3: ويقدم هذا النوع افصاحات مالية إضافية عن بنود التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية.

المبحث الثالث: أسس إعداد وعرض القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم01

اهتم المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المعدل في 1997 بالعرض العادل للبيانات المالية، حيث حدد الاعتبارات عامة والشاملة لعرض القوائم المالية، ولأجل تقديم القوائم المالية في صورة جيدة قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين، تطرقنا في المطلب الأول إلى أسس واعتبارات إعداد القوائم المالية، وفي المطلب الثاني تطرقنا إلى علاقة القوائم المالية ببعضها البعض.

المطلب الأول: أسس واعتبارات إعداد القوائم المالية

الفرع الأول: أسس إعداد القوائم المالية

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل عام 1997 على عدة أسس يجب الانطلاق منها عند إعداد القوائم المالية، تمثلت هذه الأسس في:

1. العرض العادل وتطبيق معايير المحاسبة الدولية:

أ- يجب على المؤسسة أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وبالمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح الإضافي عندما توجد ضرورة لذلك، فإنه لدينا قوائم مالية فعليت تقدم عرضا عادلا.

ب- يجب على المنشأة التي تخضع قوائمها المالية لمعايير المحاسبة الدولية ان تفصح عن هذه الحقيقة.

ج- في حالات نادرة جدا قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلب في إحدى المعايير سوف يكون مضللا، ونجد أنه من ضروري تبعا لذلك مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي:[1]

- ✓ أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية؛
- ✓ أن الإدارة قد طبقت في كافة النواحي المادية معايير المحاسبة الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من اجل تحقيق الإفصاح العادل؛
- ✓ تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يطلبها ذلك المعيار، مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة في حالة الأخذ بها في ظل تلك التي تم تبنيها؛
- ✓ الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشأة وأصولها وخصومها وحقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة.

2. السياسات المحاسبية:

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية.[2]

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول أن تقوم الغدارة باختبار وتطبيق سياسات محاسبية من شأنها أن تجعل القوائم المالية متمشية مع معايير المحاسبة الدولية.[3]

3. فرضية استمرار المنشأة:

عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشاة مستمرة، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد قوائم مالية على أساس

[1] سمير محمد شاهد، طارق عبد العال حمادة، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ص، 43،44.

[2] نفس المرجع السابق، ص 46.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 168.

منشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس التي تم بموجبه إعداد القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة أنها منشأة مستمرة.

4. المحاسبة على أساس الاستحقاق

بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عند استلام أو سداد النقدية وما في حكمها)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تنتصها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناءا على وجود ارتباط مباشرة بين التكاليف التي يتم تحملها والإيرادات الناتجة عنها.[1]

5. ثبات العرض

قد يوحي وجود تصرف هام أو مراجعة لعرض القوائم المالية بوجوب عرض القوائم بشكل مختلف، ويجب على المنشأة أن تقوم بتغيير عرض قوائمها المالية فقط إذا كان من المحتمل أن الهيكل المعدل سيستمر أو إذا كانت المنفعة من العرض والإفصاح البديل واضحة.[2]

الفرع 2 : الاعتبارات العامة لإعداد القوائم المالية

يجب بيان الالتزام بما ورد بمعايير التقارير المالية الدولية، وخاصة الأمور التالية:[3]

1. الإفصاح عن الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية؛
2. يجب بيان أنه تم الالتزام بجميع المتطلبات الواردة في كل معيار؛
3. الإفصاح عن أنه لا يتم التحول إلى أية معالجات محاسبية غير ملائمة؛
4. التنوية عن أي تطبيق مبكر لأحد معايير التقارير المالية الدولية؛
5. الخروج عن أي متطلبات لمعايير التقارير المالية الدولية يكون مسموحا به في حالات نادرة جدا؛
6. يجب تقييم القوائم المالية على أساس فرض الاستمرار ما لم تكن الإدارة متجهة نحو التصفية أو تنوي إيقاف عملياتها؛

[1] سمير محمد شاهد، طارق عبد العال حمادة، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ص، 47،48.

[2] نفس المرجع السابق، ص 49.

[3] طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص ص، 258، 259.

7. يجب عرض أساس الاستحقاق عند عرض القوائم المالية، فيما عدا قائمة التدفقات النقدية حيث يستخدم الأساس النقدي؛
8. يجب استخدام نفس العرض والتبويب لبنود القوائم عالية من فترة إلى أخرى مالم يكن هناك تغيير قد نتج عن عرض أفضل أو تغيير في متطلبات معايير التقارير المالية الدولية؛
9. يتم السماح بتجميع البنود غير الهامة معا والتي يكون لها طبيعة ووظيفة متماثلة، أما البنود الهامة فلا يجب تجميعها وإنما يتم عرضها منفصلة؛
10. لا يجب عمل مقاصة بين الأصول والخصوم إلا إذا كان مسموحا بذلك.

المطلب الثاني : علاقة القوائم المالية ببعضها البعض

الفرع الأول: علاقة الميزانية بقائمة الدخل

هناك علاقة متبادلة بين الميزانية وقائمة الدخل من خلال التغيرات التي تحدث في كل منهما نتيجة لمعاملات الأعمال، وعلى سبيل المثال تحدد طريقة تقدير قيمة المخزون طريقة حساب تكلفة البضاعة المباعة، ويمكن ذلك مستخدمي المعلومات المالية من استخدام القوائم المالية كمؤشرات تنبؤية بالتدفقات النقدية المستقبلية.

وعند تقديم المعلومات المتصلة بالأداء الكلي للمنشأة يهتم المستخدمين بجميع المعلومات معا في قائمة الدخل والميزانية العمومية. ويمكن أيضا استخدام الميزانية كوسيلة للاستدلال على قدرة المنشأة المستمرة على كسب الدخل و سداد توزيعات الأرباح، و بدمج القائمتين معا يمكن للمستثمرين أن يقوموا بإعداد بعض النسب المالية الهامة (مثل: قد يرغب المستخدمون في التعبير عن الدخل كمعدل عائد على الأصول التشغيلية الصافية).[1]

الفرع الأول: علاقة قائمة الدخل بقائمة التدفقات النقدية

قائمة الدخل تظهر مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح خلال فترة زمنية معينة، و بذلك فهي بمنزلة قياس و تقويم للأداء الاقتصادي للمنشأة خلال تلك الفترة، غير أنها لا تظهر توقيت تدفق النفقات النقدية ولا تظهر أثر العمليات على مدى سيولة المنشأة أو مقدرتها على سداد التزاماتها، و في حين أن قائمة التدفقات النقدية تختص بإظهار توقيت التدفقات النقدية و مصادر هذه التدفقات و مدى سيولة المنشأة و لمقدرتها على سداد التزاماتها فإنها تفقد القدرة على قياس الربحية. لذا يمكن القول بأن قائمة التدفقات النقدية ليست بديلة لقائمة الدخل، كما

[1] طارق عبد العال حمادة ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص138.

أن قائمة التدفقات النقدية و خصوصا الجزء الخاص بالتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل لا تعد بديلا لرقم صافي الربح.[1]

ويكشف صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عن بعض الأمور الهامة التي لا توضحها بيانات قائمة الدخل في الحكم عن مدى نجاح المنشأة و إمكانية استمرارها ويمكن أن نلخص مسبق في النقاط التالية :[2]

1. إن قائمة التدفقات النقدية ليست بديلة لقائمة الدخل و إنما مكملة لها بما تحتويه من معلومات مختلفة؛
2. إن قائمة التدفقات النقدية أقل عرضة لتحريف الأداء مقارنة بقائمة الدخل، فصافي الدخل يمكن التحكم فيه إلى حد كبير إلى المستوى الذي ترغب الإدارة باستخدام طرق المحاسبة المختلفة؛
3. إن الإفصاح عن معلومات قائمة التدفقات النقدية يستخدم للدلالة على جودة معلومات الأرباح من ناحية، وفي نفس الوقت يمثل إشارة لسوق الأوراق المالية عن جودة معلومات المنشأة.

الفرع الثالث: العلاقة بين تعاقب الميزانية و التدفقات النقدية

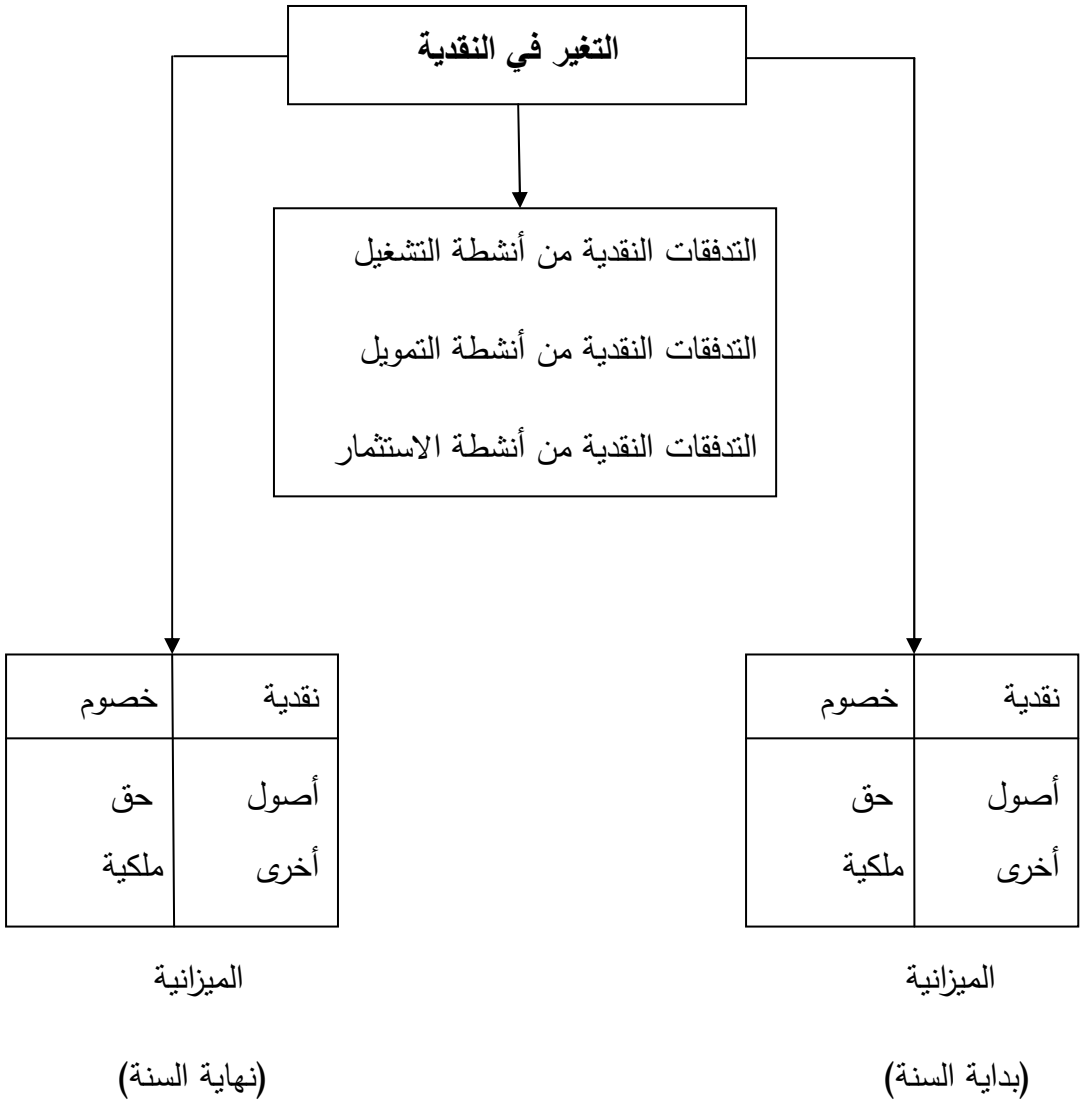
يمثل الغرض الأساسي من قائمة التدفقات النقدية في شرح التغير في النقدية وما يعادلها أثناء فترة معينة يضبطها التقرير المالي، و يمكن تصوير العلاقة بين الميزانيات المتتالية و قائمة التدفقات النقدية من خلال الشكل التالي :

[1] بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة دكتراه، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2013، ص96.

[2] سمير محمد شاهد، طارق عبد العال حمادة، قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 247.

الشكل رقم06

العلاقة بين تعاقب الميزانية و التدفقات النقدية



المصدر: سمير محمد شاهد، طارق عبد العال حمادة، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2000، ص248.

خلاصة الفصل :

تهتم المحاسبة المالية بإعداد مجموعة من القوائم المالية تلبي احتياجات مجموعة من المستخدمين الخارجين، حيث تعرض كل قائمة رؤية مختلفة للمنشأة، فلا يجب النظر إلى هذه القوائم بأنها بدائل لبعضها البعض، و لأنه يتم إعداد القوائم المالية وفق لنفس المعلومات الأساسية بالعمليات التي تقوم بها المنشأة، فان هذه القوائم تترابط مع بعضها البعض من أجل توفير معلومات واضحة ودقيقة وموثوقة للأطراف المستخدمة لها سوءا كانت داخلية أو خارجية.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة

تمهيد

تطرقنا في الدراسة النظرية التدقيق المحاسبي في جميع نواحيه، كما تطرقنا أيضا إلى القوائم المالية المعدة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، ونظرا لأهميتهما في المؤسسة وخاصة باعتبار التدقيق المحاسبي أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه من معلومات للمؤسسة عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها المؤسسة والإجراءات الموضوعة من طرفها، ومساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية من خلال عمل المدقق، لأجل تقديم قوائم مالية موثوقة ومعبرة عن الوضع الحقيقي للوضع المالي للمؤسسة.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة حالة إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة نفطال ببسكرة. ولدراسة أكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث وتمثلت في:

- **المبحث الأول: التعريف بمؤسسة نفطال بسكرة.**
- **المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لعملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة نفطال وعرض القوائم المالية للمؤسسة.**

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة نفطال

يعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني، باعتبار 98% من مداخيلها تأتي من صادراتها البترولية، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركا أساسيا للاقتصاد الوطني، ومن بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نفطال والتي تختص بتسويق وتوزيع المواد البترولية، غير أن هذه المؤسسة عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة إلى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليه الآن.

المطلب الأول: نشأة مؤسسة نفطال

مؤسسة نفطال من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تسعى إلى الالتحاق بالنمو والتطور ومسايرة الدول المتطورة.

مؤسسة نفطال من حيث الأصل والنشأة

بموجب مرسوم 491 المؤرخ في 1963/12/31 تأسست مؤسسة سونطراك التي تهتم بإنتاج وتسويق المواد البترولية، وكانت مهمتها في بداية الأمر تمتثل في نقل وتسويق المنتجات البترولية والغازية المستخرجة من الباطن الأرض وقد اتسعت مهام سونطراك إلى مجال البحث والتحويل، حيث تم إنشاء عدة أقسام تتولى مختلف الموكلة إليها وهي: قسم البحث والتنقيب، قسم الإنتاج والتصفية، قسم التسويق، وقسم النقل، وكان الهدف الرئيسي للمؤسسة هو السيطرة على التكنولوجيا المتصلة بهذه الأقسام والتحكم في استغلال الثروات الوطنية وتحقيق الاستقلال الاقتصادي لاسيما وأن قطاع المحروقات يعتبر الممول الرئيسي والاستراتيجي بالنسبة للسياسة الاقتصادية والوطنية.

ومع مرور الزمن طرحت فكرة ضخامة المؤسسة ومن ثم تم تقسيمها وقد كانت الغاية من التقسيم تتمثل في إتاحة الحرية وضمان رأس المال الخاص بكل فرع وتحديد أنشطة مع سونطراك في مجال البيع والشراء وفي مجال تكرير وتوزيع المنتجات البترولية والغازية.

وفي إطار هيكلة سونطراك انبثقت المؤسسة الوطنية نفطال بموجب المرسوم رقم 101-80 المؤرخ في 1980/04/06 وقد تم اختيار اسم نفطال عن طريق إجراء مسابقة وطنية نظمت خصيصا لهذا الغرض.

- **نفط:** وتعني البترول الخام دلالة نشاط المؤسسة.
- **ال:** تدل على الأحرف الأولى للجزائر.

ولقد تقرر تأسيس المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية (Entrepise National de Raffinage et de Distribution des Produits Pétroliers.) تحت وصاية وزارة الصناعات الكيماوية والبتروكيماوية، ومن خلال التحويلات التي أحدثها المرسوم 80-102 بتاريخ 1980/04/06 على الهياكل والوسائل والأملاك واليد العاملة التابعة لمؤسسة سونطراك في مجال تكرير وتوزيع المواد البترولية والتي شرعت عملها بتاريخ 1980/01/01 وبموجب المرسوم رقم 1980/87 المؤرخ في 1987/08/27 تم إعادة هيكلة مؤسسة نفطال بدون صلاحيات التكرير تحت اسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نفطال مؤسسة ذات أسهم برأس مال 15.650.000.000.00دج.

المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة نفطال

الفرع الأول: مهام مؤسسة نفطال

تتمثل مهام نفطال في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر التراب الوطني وتتضمن هذه المواد جميع أنواع الوقود (بنزين، مازوت، كيروزان، سيرغاز)، وزيوت التشحيم بما فيها المستعملة للطيران والبحرية، المحروقات، العجلات المطاطية، الزيت بجميع أنواعه، غاز البترول المميع (بيتان وبروبان) وتتولى تغطية حاجيات السوق الوطني في كل المواد المذكورة وتطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية جيدة لاحتياجات السوق كما تقوم بتطوير كل أشكال النشاطات المزدوجة في الجزائر أو خارجها. وفضلا عن ذلك تتولى نفطال تنفيذ وتطبيق المخططات والميزانيات والأهداف الأخرى المقررة وإدارة وتنظيم وترقية وتطوير نشاط التوزيع للمواد البترولية.

كما تتضمن أيضا للزبائن خدمات ما بعد البيع في مواد الزيوت من حيث الطلبيات، المواصفات، والسهر على احترام النظام بحزم في مجالات الأنشطة كالتقنية والنقل والتخزين وغيرها وأخيرا تقوم هذه المؤسسة بإدارة خزينة الدولة ومسك المحاسبة العامة للمنطقة التي تتولى الإشراف عليها.

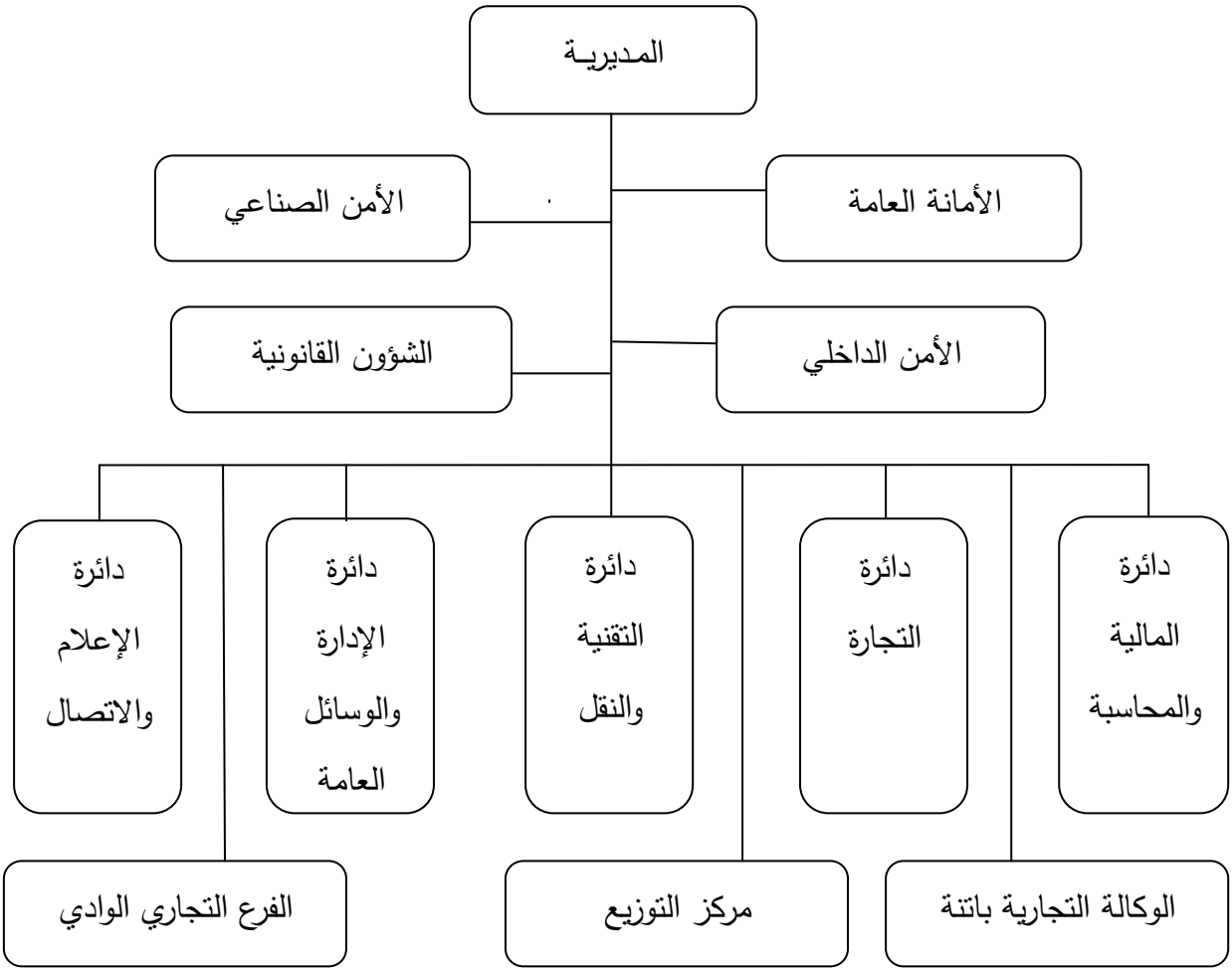
الفرع الثاني: أهداف مؤسسة نفطال

1. تنظيم وتطوير وتسيير النشاطات التجارية، وتوزيع المواد البترولية؛
2. تخزين ونقل كل المواد البترولية المسوقة عبر التراب الوطني؛
3. السهر على تطبيق الإجراءات المقررة من طرف الحكومة لترقية غاز البترول المميع والمواد البترولية المسوقة؛
4. القيام باستعادة الزيوت المستعملة قصد معالجتها وإعادة استعمالها كالشحوم مثلا؛
5. السهر على الشروع في تطبيق الأعمال التي تهدف إلى الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية؛
6. تطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجيات السوق؛
7. القيام بكل الدراسات المتعلقة بالسوق فيما يخص استعمال واستهلاك المواد البترولية؛
8. السهر على الشروع في الإجراءات الخاصة بوقاية وحماية البيئة بالاتصال مع الهيئات المعنية؛
9. ومن الأهداف المستقبيلة لمؤسسة نفطال فرع الغاز المميع الشروع في القيام بعملية تجريبية تكمن في استبدال المازوت بالغاز الطبيعي المضغوط، وقد تم تجسيد هذه التجربة في الوقت الحاضر من خلال تركيب الغاز الطبيعي المضغوط في حافلة لنقل المسافرين، وشاحنة لنقل البضائع.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال

الشكل رقم 07

الهيكل التنظيمي للمديرية



المصدر: إدارة المؤسسة.

المدير: وهو المنسق الرئيسي بين جميع الدوائر والأقسام، حيث يسعى إلى تحقيق المهام الموكلة إليه والمتمثلة في الرقابة، التسيير، التخطيط والتنظيم، كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة للمؤسسة.

الأمانة العامة: ويتمثل عملها في تنظيم الملفات المتعلقة بالزبائن والموردين وتنفيذ القرارات المتخذة وغيرها، تسجيل، فرز وترتيب البريد، استقبال المكالمات الداخلية والخارجية، تسيير البريد الصادر والوارد وتنظيم استعمال الوقت للمدير.

المنازعات: وتكمن مهمتها الرئيسية في تنظيم الشؤون القانونية للمؤسسة وتمثيل المؤسسة في المحاكم والإدارة في حالة نزاع والدفاع عن القضايا المتعلقة بوحدة نفطال.

خلية الأمن الصناعي: وتكمن مهمتها في احترام وتطبيق الأمن الصناعي، وتهتم بالعمال المؤهلين، وتتوفر على إمكانيات تمكنها من الرقابة المستمرة من أجل حماية ممتلكات المؤسسة.

خلية الأمن الداخلي: وتتمثل مهام هذه الخلية في حماية ممتلكات المؤسسة وامن وسلامة العمال من كل تدخلات خارجية وكل ما هو متعلق بالأمن، وكذلك إعداد تقارير شهرية على الأحداث.

مركز التوزيع: يعتبر هذا المركز العمود الفقري بالنسبة لنشاط الوحدة تتمثل مهامه في تحليل اتجاه السوق المحلي للمنتجات وإعداد التقارير دوريا حول الأنشطة يشرف عليه رئيس المركز الذي يقوم بالتنسيق بين كل العمليات المتعلقة بدخول وخروج البضاعة، وهو عبارة عن مركز يتم فيه توزيع المحروقات والزيوت والمطاط إلى الزبائن عن طريق شاحنات خاصة بالمؤسسة بعد أن يتم استقبال طلبيات الزبائن وترتيبها حسب الوجهة، ومن مهامه كذلك استلام البضائع وتفريغها في المخازن.

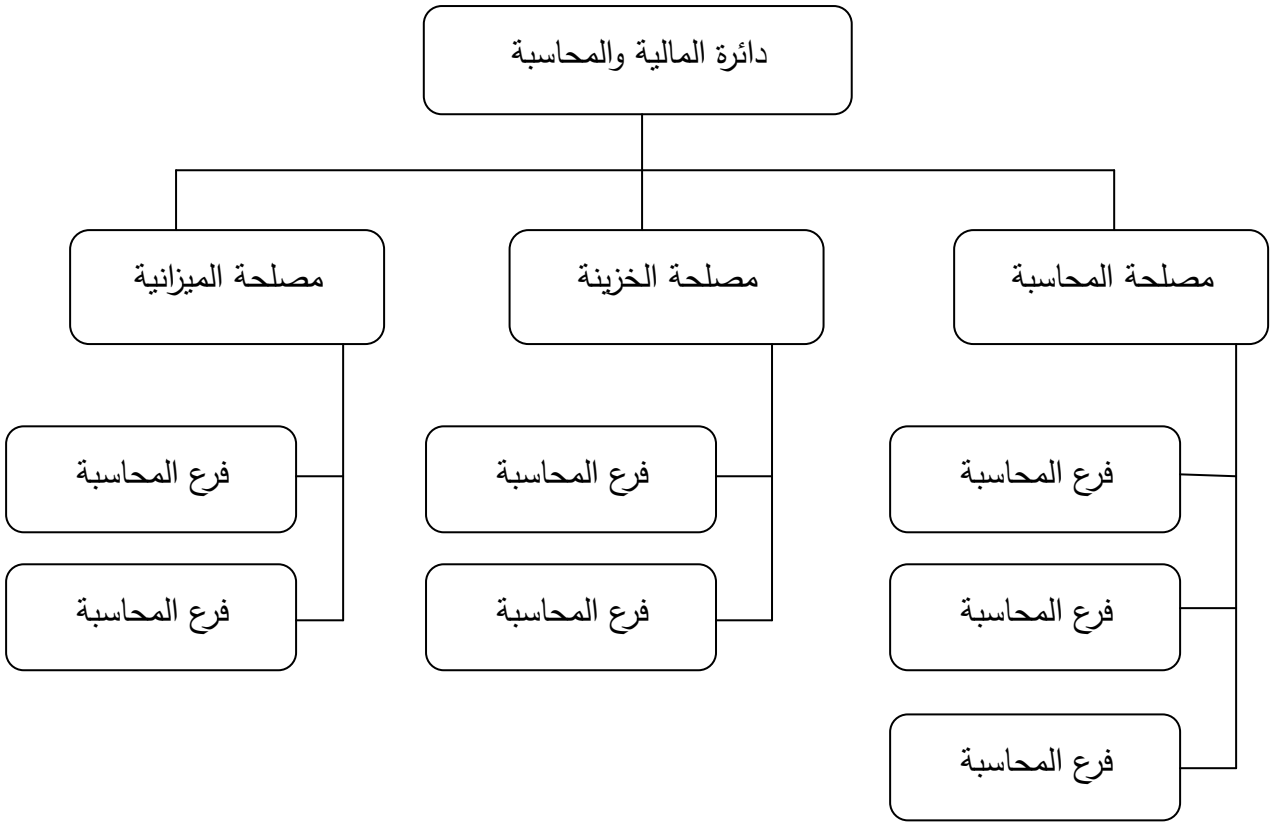
الوكالة التجارية باتنة: إنظمت هذه الوكالة إلى مقاطعة التسويق بسكرة في عام 2007 أثر التغيير الهيكلي الجديدة للمؤسسة بعدما كانت تابعة لمقاطعة التسويق باتنة، وتعتبر مهامها مثل مهام مصالح الدوائر التي سنتطرق إليها لاحقا، وهي مستقلة من حيث مديرها الذي له السلطة عليها تحت غطاء مدير المقاطعة، ولكن محاسبيا هي تابعة لمقاطعة المحروقات باتنة، لأن دائرة المحاسبة والمالية التابعة لباتنة هي التي تشرف على إعداد القوائم المالية للوكالة لذلك هي لا تدخل ضمن الدراسات الميدانية المطبقة على مقاطعة التسويق بسكرة.

الفرع التجاري الوادي: مثله مثل الوكالة التجارية باتنة لكن الاختلاف يكمن في المحاسبة فقط، حيث توكل مهمة إعداد القوائم المالية للفرع التجاري إلى دائرة المالية والمحاسبة التابعة للمقاطعة.

أما بالنسبة للدوائر سوف نتطرق إليها كل على حدا بهيكل تنظيمي خاص بكل دائرة نظرا لتوسع مهام كل منها.

الشكل رقم 08

الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة



المصدر: إدارة المؤسسة.

دائرة المالية والمحاسبية: تخصص هذه الدائرة بتسيير مصالحها والقيام بعمليات مراقبة وضبط كل العمليات الخاصة بتسجيل كل العمليات الخاصة بدخول وخروج الأموال وهذا من أجل الحفاظ على التوازن المالي بالإضافة إلى متابعة كل النشاطات المحاسبية، الخزينة، الميزانية، كما تقوم المصلحة بضمان التسيير الجيد للأموال، وتنقسم هذه الدائرة إلى ثلاث مصالح هي:

1. **مصلحة المحاسبة العامة:** مهمتها التنسيق بين العمليات التي تقوم بها فروع المصلحة والقيام بعملية تجميع ومراقبة كل العمليات المحاسبية المسجلة في مختلف الفروع، ومراقبة عمليات الجرد لمختلف الهياكل وبدورها تتكون من ثلاثة فروع هي:

- ✓ **فرع المحاسبة المالية:** مهمة هذا النوع تتمثل في تسجيل كل العمليات المحاسبية (شراء، بيع، تنازل) والمقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي وكذلك الحساب المرتبط بين الوحدات.

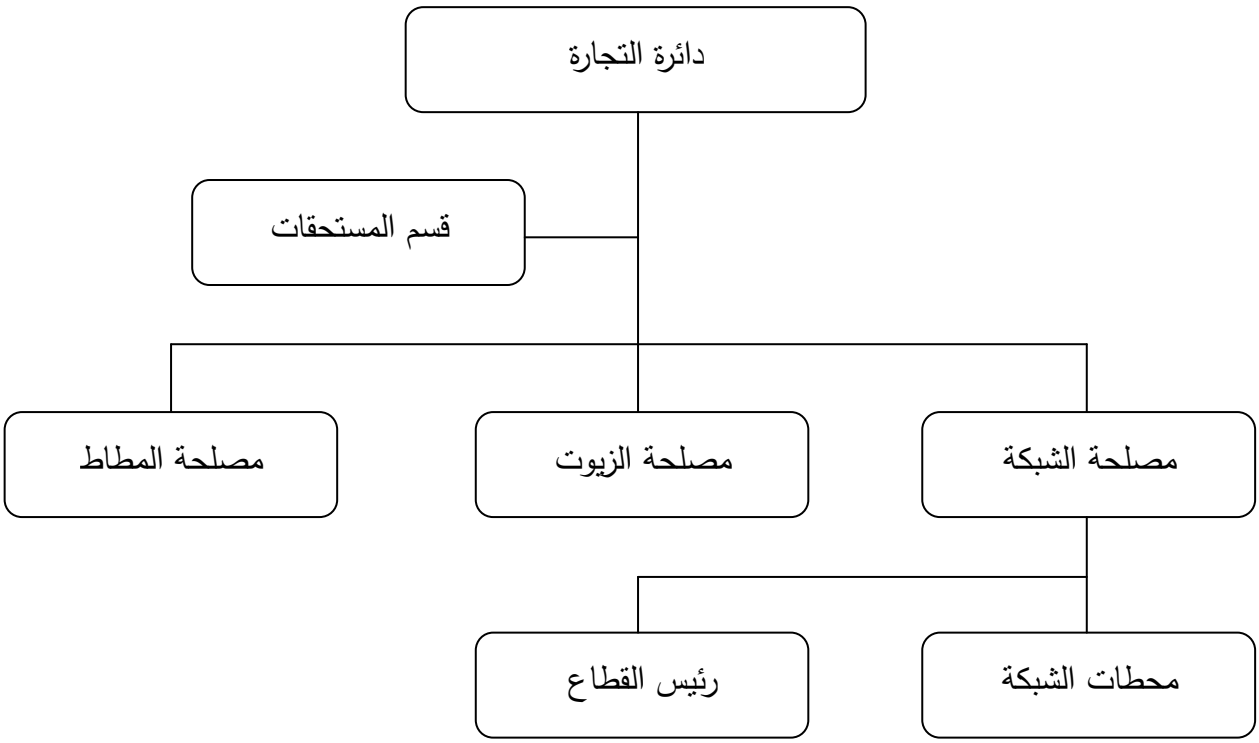
- ✓ **فرع محاسبة الموارد:** مهمة هذا الفرع هي استلام كل الوثائق الخاصة بالعمليات اليومية التي تقوم بها المؤسسة من شراء وبيع للمواد الموجهة للتوزيع ومن بعد ذلك مراقبتها ومقاربتها مع الوثائق المستخرجة من النظام المحاسبي وبعد تثبيت عمليات البيع والشراء يتم إرسال الجزء الخاص بالخزينة إلى مصلحة الخزينة والجزء الأخر يتم جمعه وترتيبه على شكل يومية يتم الرجوع إليها كمرجع للعمليات المحاسبية.
- ✓ **فرع الجباية:** تكمن مهمة هذا الفرع في التسيير الجبائي وحساب الوعاء الضريبي وحساب الضرائب كل شهر.

2. **مصلحة الميزانية:** من مهامها إعداد الميزانية التقديرية والميزانية التحليلية، والتي تعتبر ترجمة لخطط الوحدة المستقبلية وتختص هذه المصلحة بإعداد الميزانية التقديرية الخاصة بمصاريف الاستغلال السنوية ثم تقوم بإرسالها إلى المؤسسة الأم وبدورها تقوم بإعدادها وصب الأموال المطلوبة كل شهر في حساب الوحدة، وتقوم كذلك بتأشير على جميع فواتير الشراء الخاصة بمصاريف الاستغلال الموجهة للمصالح الأخرى من أجل التقيد والتسديد، ومن مهامها كذلك إعداد الميزانية التحليلية الخاصة بحساب وتحليل مختلف التكاليف وإعداد جدول حسابات النتائج حسب مركز مسؤولية ومراقبة الوضعية المالية للمؤسسة.
3. **مصلحة الخزينة:** مهمتها التسيير المالي والمحاسبي للحسابات المصرفية والحساب البريدي إلى جانب ذلك فإن مسؤول الخزينة مكلف بتسيير الخزينة والتنسيق بين الفروع ومراقبة حسابات الخزينة، وتتكون هذه المصلحة من فرعين هما:

- ✓ **فرع التحصيل:** مهمة هذا الفرع مراقبة كل الأموال الواردة إلى الحساب البنكي الخاص بالإيرادات ومقارنتها مع الشيكات والوصلات المستلمة من الزبائن وتسجيل كل القيود اليومية الخاصة بالإيرادات وكذلك إعداد الجدول التقاربي بين الحساب البنكي لدى المؤسسة ولدى البنك.
- ✓ **فرع المصاريف:** مهمة هذا الفرع تكمن في مراقبة الحساب البنكي الخاص بالمصاريف والتسجيل المحاسبي لكل المصاريف وإعداد الجدول التقاربي بين الحساب البنكي لدى المؤسسة ولدى البنك.

الشكل رقم 09

الهيكل التنظيمي لدائرة التجارة



المصدر: إدارة المؤسسة.

دائرة التجارة: تهتم هذه الدائرة بكل الشؤون المتعلقة بالزبائن من حيث العقود المبرمة، المتطلبات الخاصة بمحطات الخدمات المتعددة والتابعة للمؤسسة، الشكاوى...، وكذلك السهر على توفير كل ما يحتاجه زبائن المؤسسة، ومن مهامها كذلك التنسيق بين مصالحها ومراقبتها، وتتكون هذه الدائرة مصلحتين وقسم خاص باسترداد المستحقات.

مصلحة الشبكة: تنحصر مهامها في تسيير محطات الخدمات المعتمدة والتابعة للمؤسسة، ومتابعة ومراقبة السير الحسن لها، وتوفير كل المعلومات الخاصة بالشبكة للمصالح الأخرى، وتحتوى على رؤساء القطاع الذين توكل لهم مهمة التنقل إلى محطات الخدمات ومراقبتهم والإشراف عليهم عن قرب وإعداد تقارير عن كل مهمة.

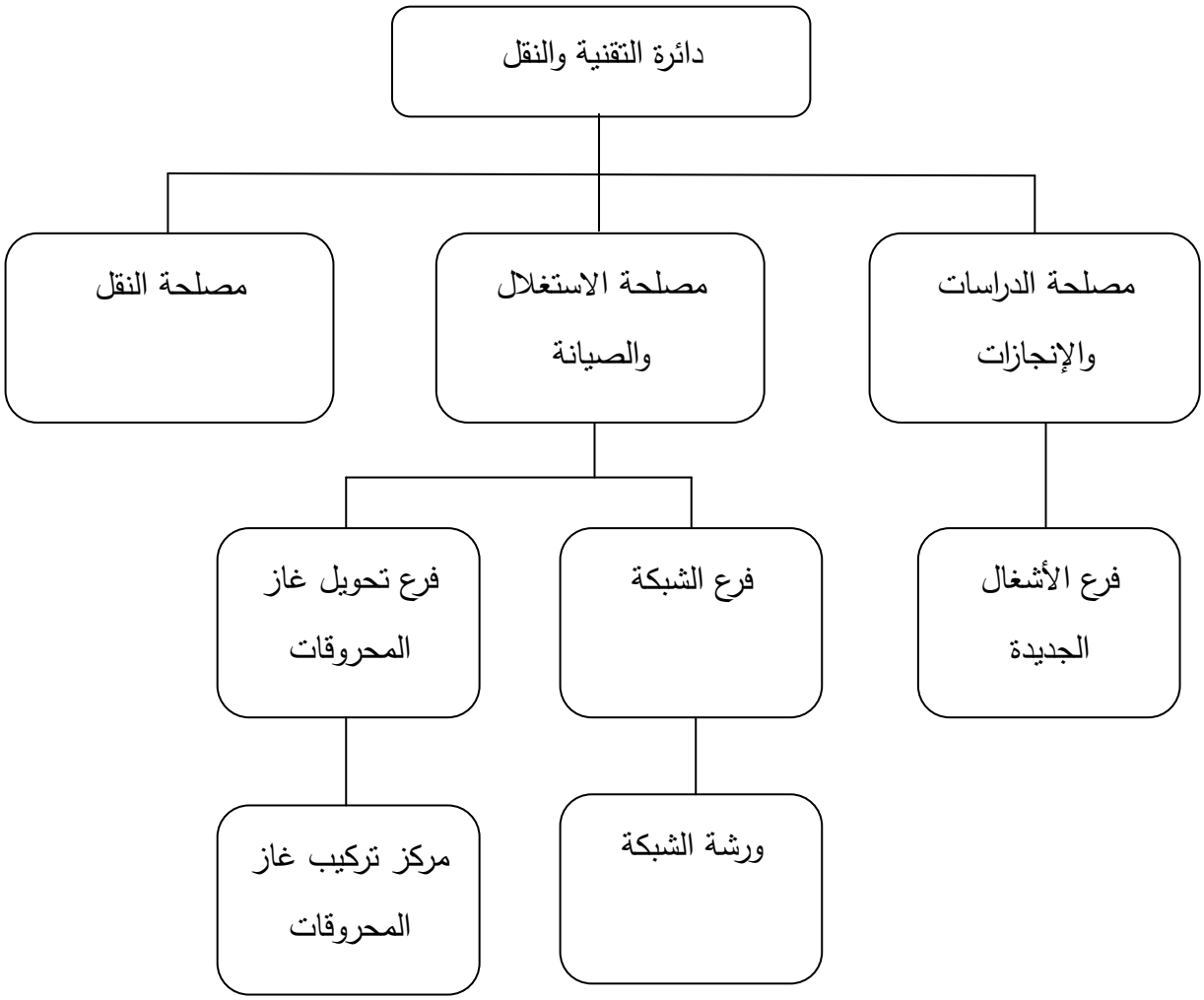
مصلحة الزيوت: مهمة هذه المصلحة هي متابعة المخزون الخاص بالزيوت والسهر على توفير الطلبيات المستلمة من طرف الزبائن.

مصلحة المطاط: مهمة هذه المصلحة هي متابعة المخزون الخاص بالمطاط والسهر على توفير الطلبيات المستلمة من الزبائن.

قسم المستحقات: من مهامه متابعة مستحقات الشركة المتمثلة في الديون التي على الزبائن والسهر على استرجاعها واستحقاقها، وإعداد كشف الزبائن المتعاملين بالدين كل شهر وإرساله إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي.

الشكل رقم 10

الهيكل التنظيمي لدائرة التقنية والنقل



المصدر: إدارة المؤسسة.

دائرة التقنية والنقل: يشرف عليها رئيسها الذي يعتبر المسؤول عن حماية وسائل النقل والمعدات الخاصة بالتوزيع والأعمال الخاصة بالمنطقة سواء بالنسبة للبناء أو القيام بالتنظيم والتخطيط، كما تندرج مهامها في متابعة ومراقبة إنجازات الأعمال، والدراسات الخاصة بتوسيع المنشأة وإعداد تقارير الأنشطة في شكل دوري ومخططات الميزانية من واردات ونفقات واستثمارات كما تقوم بمتابعة عمليات استهلاك القطع البديلة الخاصة بوسائل النقل وتنقسم إلى ثلاثة مصالح:

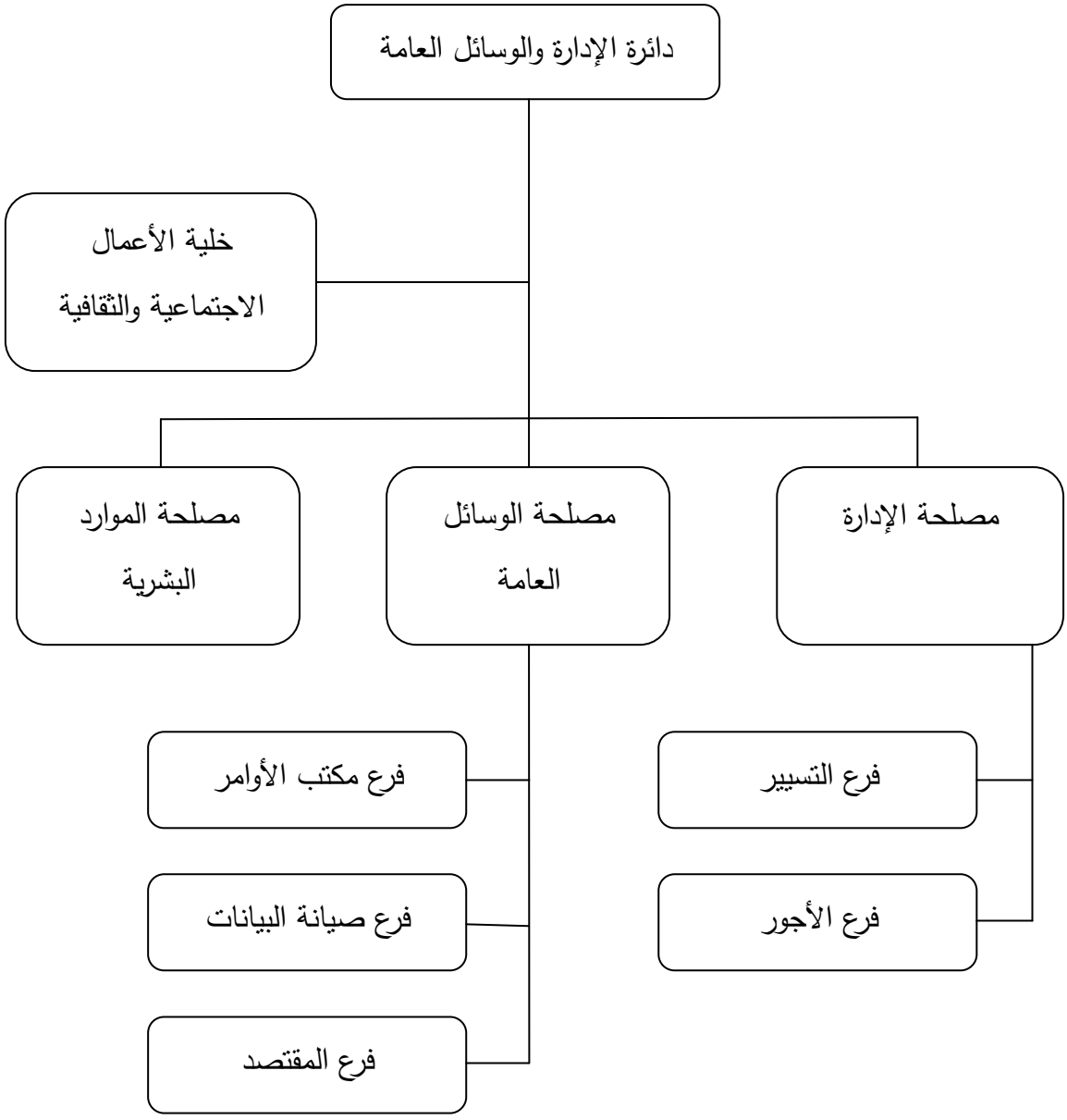
- ✓ **مصلحة الدراسات والإنجازات:** دورها هو دراسة تخطيط محطات البنزين، تحتوي هذه المصلحة على مكتب يشرف عليه مهندسان يختصان فيما يلي: وضع مخطط الموقع ومخطط مفصل عن نوع التجهيزات كما يقومان بالمراقبة التقنية للتجهيزات سنويا مثل: الكهرباء والميكانيك وتقوم هذه المصلحة بكتابة التقارير الشهرية.
- ✓ **مصلحة الاستغلال والصيانة:** يتمثل دورها في التسيير والتنسيق بين فروعها وإعداد التقارير الشهرية الخاصة بتركيب قارورات السيرغاز وحجم التدخلات الميدانية من أجل الإصلاح أو الصيانة، وتنقسم إلى فرعين:

- **فرع الشبكة:** يمثلها رئيس يشرف على ورشة الصيانة، ويقوم باستلام بيان التصليح أو الصيانة من طرف محطات الخدمات المعتمدة أو التابعة لنفطال ويرسله إلى الورشة من أجل صيانة وإصلاح كل الأجهزة المتعلقة بالمحروقات سواء كانت ميكانيكية أو إليكترونية وتكون هذه الإصلاحات أو الصيانة على عاتق صاحب المحطة ويتم فوترتها حسب حجم الساعي زائد قطع غيار مستلمة، أما إذا كانت المحطة تابعة لنفطال فتتم العمليات السابقة دون فوترة إلا أنها تقيد على حساب الشركة في حساب قطع غيار مستهلكة.
- **فرع تحويل غاز المحروقات:** يمثله رئيس فرع الذي يشرف بدوره على ورشة التركيب، وتكمن مهامه في تسجيل وبرمجة الطلبيات الخاصة بتركيب قارورات السيرغاز الخاصة بالمركبات لكل الهيآت سواء كانت حكومية أو خاصة وحتى الأشخاص الطبعين، وتتم هذه العملية على مرحلتين، المرحلة الأولى يتم فيها قطع الغيار إلى جهاز قيد الإنجاز عن طريق سند الاستهلاك وبعد ذلك يفوتر على أساس جهاز تام الصنع، وتقوم بكل هذه العمليات ورشة التركيب.

- ✓ **مصلحة النقل:** يكمن دورها في متابعة الإجراءات الإدارية بالنسبة للتصليحات والتكاليف ومتابعة حالات وقوع الحوادث لوسائل النقل والقيام بتقارير يومية وشهرية وسنوية.

الشكل رقم 11

الهيكل التنظيمي لدائرة الإدارة والوسائل العامة



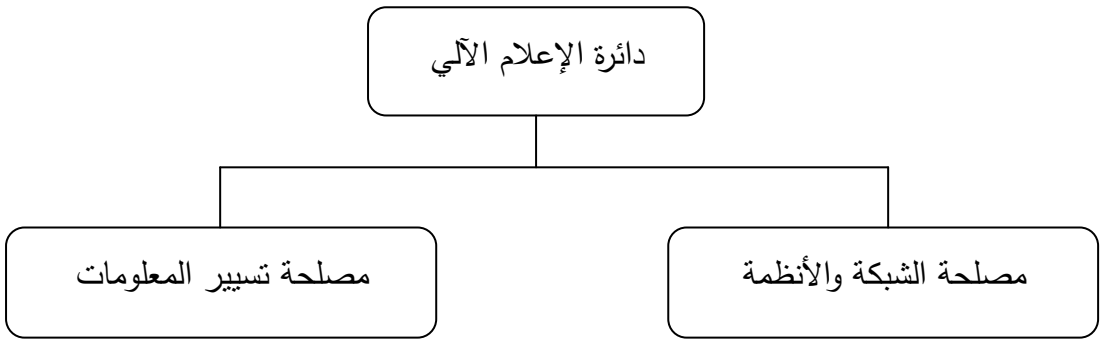
المصدر: إدارة المؤسسة.

دائرة الإدارة والوسائل العامة: يشرف عليها رئيس الدائرة الذي يقوم بضمان تسيير إدارة الموارد العامة الخاصة بالمنطقة وضمان إدارة الموارد البشرية، وتنقسم هذه الدائرة إلى ثلاثة مصالح هي:

- ✓ **مصلحة الوسائل العامة:** ويتمثل اختصاص هذه المصلحة في ضمان تسيير الوسائل الخاصة بالمنطقة حيث توفر لها جميع الإمكانيات واللوازم لضمان سير العمل في أحسن الظروف ومثال ذلك التجهيزات المكتبية وصيانتها، توفير وسائل النقل ولباس العمال كما تتمثل مهامها في ضمان كل العمليات الخاصة بمهمات الانتقال وغيرها.
- ✓ **مصلحة الموارد البشرية:** تهتم هذه المصلحة بمتابعة وتسيير الملفات الخاصة بالعمال من بينها تغيير المناصب، التقاعد، ملفات التوظيف، الاستقالة، كما تقوم بإعداد مخطط يحرك المستخدمين في الوظائف التي تحتاجها الوحدة أما التكوين فينصب على المستخدمين في اختصاصات عديدة، حيث يمكن أن تتجاوز ستة أشهر كما توجد مراكز للتكوين خاصة مثل: مركز التكوين بالخروب، وتكوين أعوان الأمن وسائقي شاحنات سيرغاز.
- ✓ **مصلحة الإدارة:** تقوم بتسيير كل الشؤون الإدارية الخاصة بالمستخدمين من أجور وعلاوات واشتراكات اجتماعية...، وتطبيق قانون العمل في حالة الأجور، العطل، كما تقوم بدراسة ملفات المستخدمين من حيث الإنظباط.

الشكل رقم 12

الهيكل التنظيمي لدائرة الإعلام الآلي



المصدر: إدارة المؤسسة.

دائرة الإعلام الآلي: في السابق كانت تعتبر هذه الدائرة بمثابة مصلحة للتسيير فقط، تهتم بجمع المعلومات التجارية والمحاسبية وإدماجها ومراقبتها ثم إرسالها إلى المصالح المعنية وبعض التدخلات حول صيانة عتاد الإعلام الآلي، ونظرا للتطور التكنولوجي وتوسع نشاطات المؤسسة ولمواكبة عصرنة التكنولوجيات ارتأت المؤسسة إلى تطوير نظامها المعلوماتي من خلال توسع مهام هذه المصلحة مما أدى إلى إنشاء دائرة الإعلام الآلي في سنة 2011 التي تقوم بدور تطوير نظام المعلومات وإعداد التقارير الشهرية للمديرية ودمج كل المعلومات من جميع الأنظمة وتصفحها وتحويلها إلى المديرية العامة وإلى دائرة المالية والمحاسبة ثم تخزينها على شكل ملفات مظغوطة، وتنقسم إلى مصلحتين:

- ✓ **مصلحة الشبكة والأنظمة:** مهمتها هي متابعة الشبكة الداخلية للإعلام الآلي وصيانتها، وتنصيب برامج الفيروسات وإنشاء ومتابعة حسابات العمال المفتوحة في إمايل "email" المديرية العامة.
- ✓ **مصلحة تسيير المعلومات:** مهمتها جمع، مراقبة وتحليل المعلومات المنبثقة من أنظمة المعلومات، وإعداد تقارير الأنشطة المعلوماتية المقاطعة، ومساندة الهياكل الأخرى من ناحية عمليات البرامج الشاغلة في المؤسسة، ضمان تنصيب وعمليات حفظ برامج التسيير والمعطيات المتعلقة بها، القيام بإقفال كل الأعمال الخاصة بالأنظمة المعلوماتية لكل مركز.

المطلب الرابع: أهم منتجات نفطال وكيفية توزيعها عبر التراب الوطني

الفرع الأول: أهم النتجات التي تقوم نفطال بتوزيعها

1. **الوقود(Carburation):** تقوم نفطال بتوزيع خمس (5) أنواع من الوقود الأرضي Carburation terre، محركات البنزين محركات المازوت Diesel والمتمثلة في:
   - ✓ البنزين العادي؛
   - ✓ البنزين الممتاز؛
   - ✓ البنزين الممتاز بدون رصاص؛
   - ✓ غاز البترول.

وهذه المنتجات تخزن وتوزع من طرف نفطال والتي يتم تكريرها في منطقة نفتاك وتستجيب للمتطلبات التقنية الجزائرية.

2. **غاز البترول المميع(Gaz de Petrole Liqudefies):** غاز البترول المميع Gaz de Petrole Liqudefies ويرمز لها بالرمز **PGL**، وهو خليط من البيتان Beutabe(C4) والبروبان Propane(C3)، إن غاز البترول المميع "**GPL**" يمكن الحصول عليه انطلاقا من المصادر المتنوعة عن طريق معالجة Les hudrocarbures كما يلي:
   - ✓ معالجة الغاز الطبيعي أو الغاز المشترك
   - ✓ تكرير البترول
   - ✓ تميع الغاز الطبيعي

فمن تشكيلة غاز البترول المميع "**GPL**" نفطال تسويق منتجات رئيسية:

- ✓ **البوتان التجاري "Botane Commarcial"**: إن البوتان التجاري عبارة عن خليط من Les Hodrocarbures يتركب أساسا من البوتان Botanne ونسبة البروبان Propane (أقل من 19% من الحجم) ويتم تسويق البوتان بالأحجام التالية:
  - ✓ قارورة 13كغ (B13)
  - ✓ قارورة 03كغ (B03)
- ✓ **البروبان التجاري "Propane Commercial"**: هو خليط الهيدروكاربير"Les Hodrocarbure " ويتكون من البروبان Propane والبروبين Propéne بنسبة أقل من 93% والنسبة الباقية تتكون من الإيثان Ethane والإثلين Etheyléne والبوتان Botanne والبوتين Buténe ويشترط أن يسوق البروبان بالحجمين التاليين:
  - ✓ قارورة 35 كغ خاصة.
  - ✓ قارورة 35 كغ عادية.
- ✓ **وقود السير غاز Carburant Sirghaz:** قامت نفطال بالتجريب سنة 1977 وقررت إدخال وقود السير غاز ضمن تشكيلة منتجات غاز البترول المميع في سنة 1983، أقامت وحدة خاصة تعمل على توزيع هذا المنتج في معزل عن باقي المنتجات البترولية الأخرى، ووضع شروط تتعلق بالمستخدم والموزع نظرا لخطورة المنتج.

تختلف أحجام ونسب البروبان والبوتان التي تمزج من أجل الحصول على السيرغاز وذلك حسب الفصول والمناطق، فنسبة البروبان أكثر إرتفاعا في الشتاء وذلك من أجل تسهيل الإنطلاق (إنطلاق السيارة أو القاطرة) في البرد وللتوضيح نقدم الجدول التالي كمثال على ما سبق:

الجدول رقم 09

نسب مزج البروبان والبوتان حسب الفصول في الشمال والجنوب

بروبان 80% بوتان 20%	صيف (ماي إلى أوت)	شمال
بروبان 100%	شتاء (سبتمبر إلى أفريل)	
بروبان 60% بوتان 40%	صيف (ماي إلى أوت)	جنوب
بروبان 80% بوتان 20%	شتاء (سبتمبر إلى أفريل)	

3. **أكسيد الزفت** "**Les Bitumes Oxydes**": يتم الحصول على أكسيدات الزفت عن طريق نفخت الهواء في الزفت أو الشحنة الزفتية، ليتم استخدام أكسيدات الزفت متعددت الطبقات العزل الحراري والصوتي وللحماية ضد التآكل، يسوق أكسيد الزفت في شكلين:

- ✓ إما في كيس 25 كغ.
- ✓ أو براميل سعتها 200 كغ.

ومن أنواع أكسيد الزفت نجد الزفت السائل "Les Bitumes Full Défiles" الذي يتم تشكيله في مراكز الزفت في نفطال، ويتم الحصول عليه من سائل الزفت الخام مع وقود الطائرات "Kéroséne" ويتم تسويقه في ثلاث درجات هي :

- ✓ 0/1 زفت أكثر سيولة؛
- ✓ 150/250 زفت زلج؛
- ✓ 400/600 زفت لزج جدا؛

ويستخدم الزفت السائل في:

- ✓ تشكيل مستحلب الزفت؛
- ✓ يستخدم في تشكيل الأغلفة (مثال تغليف الأدوية)؛
- ✓ طلاء الأسطح؛
- ✓ للطرق المعبدة.

4. **العجلات Pneumatiques:** بفضل مجموعة المنشآت الضرورية للتخزين وشبكة التوزيع تتمتع بها نفطال تقوم بتسويق العجلات ذات الجودة العالية والتي تستخدم في مختلف وسائل النقل.
5. **المنتجات الخاصة Produit spésiaux:** بالإضافة إلى المنتجات المتنوعة التي تقوم نفطال بتسويقها، هناك منتجات خاصة أدخلتها إلى تشكيلة منتجاتها تتمثل في:

- **الشمع الأبيض "La Paraffine"**: وهو نوع من الشمع الذي يستخرج من النفط، ويصنف إلى مجموعتين:
  - الشمع الأبيض المكرر: يستخدم لحفظ الأغذية بدون رائحة وبدرجات عديدة وهو موافق للمعايير الأمريكية.
  - الأبيض نصف المكرر: يستخدم في المجال الصناعي حيث تكون نسبة الزيت فيه أكثر ارتفاعا، ويتم استخدام هذا النوع من الشمع في(النتجات الغذائية، منتجات الحفظ والصيانة، المطاط، العجلات، شمع السيارات والمتفجرات).
- **الشمع "Les Cires"**: نميز نوعين من الشمع:
  - ✓ الشمع الغذائي الشفاف جزئيا.
  - ✓ الشمع الأصفر أو الأحمر المستخدم لتغطية الجبن.
- **البنزين الخاص "Les Essences Spéciaux"**: يستخدم في إنتاج العجلات، أدوات المطاط، أعواد الثقاب، مستحضرات التجميل.

الفرع الثاني: توزيع المتنجات والطريق المستخدمة

1. التوزيع حسب المحطات:

تعتمد نفطال في توزيع منتجاتها على التوزيع المكثف، لذلك فهي تقوم بإنشاء عدة محطات عبر كامل التراب الوطني من أجل تغطية الطلب وتوسيع أسواقها، حيث يصل عدد المحطات إلى 1970 محطة وفي الجدول الموالي نبين مناطق توزيع المنتجات عبر الولايات الجزائرية وعدد المحطات حسب المنتجات.

الجدول رقم 10

توزيع المحطات عبر الولايات الجزائرية

عدد الوحدات / الولايات	محطات الوقود	محطات سيرغاز	محطة البنزين بدون رصاص	عدد المحطات في كل الولايات
أدرار	18	-	-	18
الشلف	33	5	3	41
الأغواط	24	5	-	29
الأغواط	40	7	2	49
أم لبواقي	40	7	2	49
باتنة	54	8	2	64
بجاية	45	7	2	54
بسكرة	45	4	-	49
بشار	15	3	-	18
البليدة	33	4	1	38
تمنراست	10	-	-	10
تبسة	39	3	2	44
تيارت	50	6	2	83
تيزي وزو	52	5	1	58
الجزائر	140	16	15	171
الجلفة	40	6	2	48
جيجل	21	2	1	24
سطيف	70	8	3	81
سعيدة	18	5	-	23
سكيكدة	36	2	3	42
سيدي بلعباس	40	6	2	48
عنابة	32	4	4	40
قالمة	24	4	1	29
قسنطينة	33	7	4	44

المدية	41	3	1	44
مستغانم	34	5	–	39
مسيلة	6	50	–	56
معسكر	48	11	2	61
ورقلة	26	4	–	30
وهران	77	14	4	95
عين البيضاء	13	3	–	16
إليزي	8	1	–	9
برج بوعريريج	30	4	1	35
بومرداس	46	5	2	53
الطارف	19	3	–	22
تندوف	3	–	–	3
تسمسيلت	11	2	–	13
وادي سوف	25	2	–	27
خنشلة	27	5	1	33
سوق أهراس	24	2	–	26
تيبازة	30	1	–	31
ميلة	31	5	–	36
عين الدفلة	28	4	–	32
النعامة	10	3	–	13
عين تمشنت	41	4	–	45
غرداية	19	3	–	22
غيليزان	39	4	1	44

إن من الملاحظ في الجدول هو ارتفاع عدد المحطات في الولايات التي تشهد حركة سكانية كبيرة والتي تعد من الولايات الكبرى في الجزائر من الناحية السكانية مثل الجزائر العاصمة التي فيها ما يقارب 171 محطة تليها ولاية وهران بـ 95 محطة ثم تلمسان بـ 83 محطة وأخيرا ولاية سطيف بـ 81 محطة.

2. الوسائل المستخدمة في نقل البترول:

إن تغطية الاحتياط اليومي للسوق الوطنية من المنجمات البترولية يتطلب مجموعة من وسائل النقل سواء نقل "Carburant" أو "GPL" من مصادر الإنتاج إلى مناطق الاستهلاك، ولضمان التوازن بين العرض (مناطق الإنتاج) والطلب (مناطق الاستهلاك).

تعتمد نفطال على أنواع عدة من وسائل النقل، وفي الجدول التالي سوف نعرض الطرق المستخدمة في نقل المنتجات البترولية في نفطال.

الجدول رقم 11

طرق نقل المنتجات البترولية

كيفية النقل	طريقة الإستخدام
النقل بواسطة الأنابيب Capotage pipe	يعتمد هذا النقل على نقل المنتجات البترولية من مناطق التكرير بهدف تموين المستودعات.
النقل بواسطة السكك الحديدية Rail	يعتمد على نقل المنتجات البترولية من المستودعات في مناطق مختلفة من التراب الوطني.
النقل البري Route	النقل عن طريق البر يستخدم لتسليم المنتجات البترولية للمستهلك مباشرة أو لتموين المخاون.

لتؤدي نفطال مهمتها التوزيعية، هيأت مايقارب 6500 وسيلة نقل تتكون من:

- ✓ شاحنات حديدية تستعمل خصيصا للنقل عبر السكك الحديدية؛
- ✓ شاحنات الوسائل (شاحنات مزودة بصهاريج) تستعمل خصيصا لنقل المنتجات البترولية؛
- ✓ مقطورة تصفية مزودة بصهاريج تستعمل للنقل عبر الطرقات تضاف إلى شاحنات ذوات الرأس فقط؛
- ✓ شاحنات لحمل البضائع؛
- ✓ مقطورة تصفية لنقل البضائع عبر السكك الحديدية.

هذا العدد المعتبر من وسائل النقل يضمن لنفطال تسليم 73.3% من المنتجات البترولية للمستهلك، أما الباقي فيقوم الغير بنقله أو يقوم المستهلك بنقله بنفسه.

من ناحية أخرى هيأت نفطال (7) طوفات (قوارب إنزال كبيرة مسطحة الحجم تستخدم لنقل المنتجات البترولية كما السفن الكبيرة إلى الساحل) كما تقوم نفطال باستنجار دائم لوسائل نقل من المؤسسات العامة للنقل منها:

- ✓ 160 شاحنة لنقل « Carburants » من « SNTR » المؤسسة الوطنية للنقل البري؛
- ✓ 960 مقطورة للنقل بالسكك الحديدية « SNTF » المؤسسة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية؛
- ✓ أربعة (04) سفن « SNTF » المؤسسة الوطنية للنقل البحري وهذا الأسطول من وسائل النقل ينقل الأحجام الكبيرة من المنتجات البترولية بمختلف وسائله (البرية، البحرية، السكك الحديدية) وفي الجدول التالي يعرض مقدار ما تم نقله من المنتجات البترولية خلال 2010.

الجدول رقم 12

الكميات المنقولة من المنتجات البترولية بمختلف وسائل النقل سنة 2010

المنتجات / وسائل النقل	سيرغاز	الوقود
أنابيب	1054116	3204278
البحر	602633	2305174
البر	'349427	9474192
السكك الحديدية	–	1980921

إن الملاحظ من الجدول أن أكبر كمية تكون بالنقل عن طريق الأنابيب لأنها هي التي تقوم بجلب المنتجات البترولية من مناطق التكرير، يليها النقل عن طريق النقل البري، ثم عن طريق السكك الحديدية وذلك بهدف إيصال المنتج للمستهلك.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لعملية التدقيق المحاسبي في مؤسسة نفطال وعرض القوائم المالية للمؤسسة

تهدف النتائج التي يتوصل إليها مدقق الحسابات في تقريره عن مؤسسة نفطال على شكل نصائح إلى تحسين إجراءات العمل المتبع داخله، على أساس أن المدقق عند أداءه لمهمته يصرح بكافة النقائص والأخطاء وحالات الغش والتلاعب التي تم اكتشافها إلى الإدارة واقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها، والتي بدورها تسعى إلى تجنبها لاحقا، وهكذا فإن مدقق حسابات مؤسسة نفطال يسعى من خلال مهمته إلى تحقيق عدة أهداف عموما، من بينها إبداء رأيه حول القوائم المالية ومدى تمثيلها للوضع المالي لمؤسسة نفطال. وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الإجراءات المتبعة لعملية التدقيق المحاسبي وفحص وتحليل القوائم المالية لمؤسسة نفطال.

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لتدقيق حسابات مؤسسة نفطال

أولا: التحقق من تعيينه كمدقق حسابات مؤسسة نفطال

يعتبر تعينه كمدقق حسابات مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة صلة وصل بينه وبين المؤسسة، وقد تم تعيينه لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة كمدقق لحسابات مؤسسة نفطال، يبعث هذا الأخير من قبل المديرية العامة لنفطال المتواجدة بالجزائر العاصمة، هدفه التأكد من تطبيق التعليمات الداخلية للمؤسسة.

ثانيا: التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه

لقد أوكِلت لمدقق الحسابات مهمته العادية، والمتمثلة في تدقيق حسابات مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة التي عين لتدقيقها، يأتي المدقق في مهمات استطلاعية فجائية، وأحيانا يأتون من أجل الجرد الفجائي لهياكل المؤسسة، وقد يأتون نتيجة لشكاوى أو حدوث مشكلة أو لرسائل مجهولة.

ثالثا: الحصول على معلومات أولية عن مؤسسة نفطال بسكر

بعد التأكد من صحة تعيينه كمدقق حسابات لمؤسسة نفطال، وكذلك نطاق التدقيق المطلوب منه، وبما أن هذا المدقق مرسل من طرف المديرية العامة لنفطال فهو على دراية تامة بمجموعة من المعلومات عن مؤسسة نفطال بسكرة من بينها:

- ✓ طبيعة عمل مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة؛
- ✓ الرقم الجبائي ورقم الضمان الاجتماعي لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة.

إضافة إلى هذه المعلومات قد يطلب المدقق مجموعة من المعلومات الأخرى المتمثلة في الوثائق التالية:

- ✓ نسخة عن القانون الداخلي لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة؛
- ✓ نسخة عن الإتفاقية الجماعية لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق التي تبين حقوق العمال؛
- ✓ أعضاء مجلس الإدارة المعينين في الفترة التي سيتم التدقيق عليها؛
- ✓ الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة، والمهام الموكلة لكل مستوى من المستويات الواردة في الهيكل التنظيمي لها؛
- ✓ قائمة بأسماء الأشخاص المخول لهم الإمضاء على الصكوك؛

وقد يطلب المدقق وثائق داخلية للتأكد من السير الحسن وتطبيق التعليمات، ومن أمثلة هذه الوثائق الفواتير، إضافة إلى ذلك يقوم المدقق بمقابلة رؤساء الدوائر ورؤساء المصالح من أجل التعرف على المشاكل والنقائص المطروحة على مستواهم بغية العمل على حلها.

رابعا: التعرف على الجوانب الفنية لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة

وتمثلت في الزيارات التي يقوم بها المدقق عند بداية تعيينه كمدقق لحسابات مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة، وهذا بغية التعرف على:

- ✓ كيفية سير وتدفق المعلومات بين الدوائر والمصالح المختلفة لمؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة من أجل معرفة نقاط القوة والضعف والخلل فيها؛
- ✓ الإطلاع المبدئي على الدفاتر المحاسبية وخاصة القانونية منها من أجل إثبات وجودها من عدمه.

ويجدر بنا الإشارة إلى أن كل هذه المعلومات تساعد المدقق على تصميم برنامج التدقيق الذي يتلاءم مع طبيعة مع طبيعة عمل مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة.

خامسا: فحص النظام المحاسبي المطبق في مؤسسة نفطال مقاطعة التسويق بسكرة

وهذا من خلال:

- ✓ معرفة طبيعة النفقات التي تتحملها مؤسسة نفطال خلال السنة؛
- ✓ علاقة مؤسسة نفطال بإدارة الضرائب وإدارة الضمان الإجتماعي لمعرفة كيفية ملئ التصريحات الجبائية؛
- ✓ طبيعة ونوع السجلات المحاسبية والمالية الممسوكة والمعتمدة من طرف إدارة مؤسسة نفطال؛

- ✓ مدى الالتزام بتسجيل العمليات المحاسبية والمالية المختلفة في الدفاتر الخاصة بمؤسسة نفطال بسكرة.

المطلب الثاني: تحليل قائمة الميزانية لمؤسسة نفطال

يؤدي إتباع المؤسسة لإرشادات مدقق الحسابات إلى المضي قدما نحو التقدم والازدهار وبالتالي سنحاول من خلال الاعتماد على جملة من القوائم المالية التي تخص سنتين متتاليتين لرؤية فيما إذا كانت توصيات المدقق تأخذ بمحمل من الجد أو العكس من طرف مؤسسة نفطال.

من خلال ملاحظتنا لي القوائم المالية المقدمة لنا من طرف إدارة المؤسسة، توصلنا إلى ملاحظات على هذه القوائم المالية ويمكن تلخيص مجمل هذه الملاحظات فيما يلي:

ملاحظات متعلقة بالميزانية

الأصول:

1. التثبيتات العينية: من خلال ملاحظة الميزانيتين المقدمة لنا لي سنتي (2017/2016) لاحظنا أن التثبيتات العينية للمؤسسة أحرزت ارتفاعا في هاتين السنتين، حيث كانت في سنة 2016 تقدر بمبلغ إجمالي 889494180,47 دج، أما في سنة 2017 فقد وصلت إلى مبلغ 932371650,17 دج، ويمكن تبرير سبب الزيادة في قيمة التثبيتات بأن المؤسسة تقوم بتوسيع نشاطها من سنة إلى أخرى والتثبيتات التي تقوم المؤسسة بإقتناءها كل سنة. ويمكن توضيح هذه الزيادة في الجدول التالي:

جدول رقم 13

يوضح الزيادة في قيمة التثبيتات العينية لمؤسسة نفطال سنة 2017/2016

السنة	2016	2017
المبالغ الإجمالية	889494180,47	932371650,17

المصدر: من إعداد الطالبة.

2. التثبيتات المالية: يمكن القول من خلال ملاحظتنا للتثبيتات المالية لمؤسسة نفطال أن التثبيتات المالية انخفضت مابين سنة 2016 وسنة 2017، وهذا الانخفاض راجع لاعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة، حيث قدرت التثبيتات المالية لسنة 2016 بالمبلغ الإجمالي 18622061,54 دج، أما خلال سنة 2017 فقد انخفضت إلى 17354886,10 دج. ويمكن توضيح هذا الانخفاض في الجدول التالي:

الجدول رقم 14

يوضح الانخفاض في قيمة التثبيتات المالية لمؤسسة نفطال خلال السنتين 2017/2016

السنة	2016	2017
المبلغ	18622061,54	17354886,10

المصدر: من إعداد الطالبة.

3. الأصول الجارية: من خلال ملاحظتنا للأصول الجارية لمؤسسة نفطال الموضحة في الميزانيتين المقدمتين من طرف المؤسسة، نلاحظ أن المؤسسة في توسع مستمر وذلك راجع لاتساع سوق المؤسسة وارتفاع عدد زبائنها، إذ نلاحظ أن المبلغ الخاص بالزبائن في سنة 2016 كان يقدر بـ 83171703,69 دج كمبلغ إجمالي، أما في سنة 2017 فأصبح يقدر بـ 118815803,43 دج، ويعود هذا الارتفاع إلى أهمية وجودة المنتجات التي تقدمها مؤسسة نفطال وإلى المصداقية التي تحضى بها من طرف العملاء.

ويمكن توضيح ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم 15

يوضح الارتفاع في قيمة الزبائن لمؤسسة نفطال خلال سنة 2017/2016

السنة	2016	2017
المبلغ	83171703,69	118815803,43

المصدر: من إعداد الطالبة.

الخصوم

1. النتيجة الصافية: من خلال ملاحظتنا للنتيجة الصافية لمؤسسة نفطال نلاحظ أنه هناك انخفاض في النتيجة ما بين سنة 2016 وسنة 2017، حيث بلغت قيمة النتيجة الصافية سنة 2016 بـ 708096599,53 دج، وانخفضت في سنة 2017 لتصل إلى 674936491,42 دج. ويعود هذا الانخفاض إلى قوة منافسين مؤسسة نفطال.

ويمكن توضيح هذا الانخفاض في الجدول التالي:

الجدول رقم 16

يوضح قيمة النتيجة الصافية لمؤسسة نفطال للسنتين 2017/2016

السنة	2016	2017
المبلغ	708096599,53	674936491,42

المصدر: من إعداد الطالبة.

2. الموردون: نلاحظ من خلال الميزانيتين المقدمتين أن قيمة الموردون انخفضت مابين السنتين 2016 و2017، بحيث أن قيمة الموردون كانت بفي سنة 2016 تقدر بـ 20746137,33 دج، أما في سنة 2017 انخفضت انخفاضا كبير وملحوظ حيث أصبحت تقدر بـ 14979143,54 دج، وهذا الانخفاض بسبب سياسة التقشف في المصاريف نتيجة التعليمات الداخلية.

ويمكن توضيح ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم 17

يبين قيمة الموردون لمؤسسة نفطال لسنة 2016 وسنة 2017

السنة	2016	2017
المبلغ	20746137,33	14979143,54

المصدر: من إعداد الطالبة.

3. الديون الأخرى: من خلال الميزانيتين المقدمتين لنا يمكن ملاحظة أن الديون الأخرى لمؤسسة نفطال ارتفعت من سنة 2016 إلى سنة 2017، وهذا الارتفاع يعود إلى مدى احتياج المؤسسة للأموال من أجل تغطية عجز ما أو من أجل تدعيم جزء معين، ويمكن القول أن على مؤسسة نفطال مجموعة مختلفة من الديون، حيث قدرت قيمتها في سنة 2016 بـ 210723145,41 دج، وارتفعت في سنة 2017 لتصل إلى 29464568,91 دج. ويمكن توضيح هذا في الجدول التالي:

الجدول رقم 18

يبين قيمة الديون الأخرى لمؤسسة نفطال خلال السنتين 2017/2016

السنة	2016	2017
المبلغ	210723145,41	29464568,91

المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثاني: تحليل قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)

1. إنتاج السنة المالية:

يدخل في حساب إنتاج السنة المالية أربع (4) حسابات وهي (المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة).

ويحسب كما يلي:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنقوص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

ومن خلال قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) لمؤسسة نفطال نلاحظ أن إنتاج السنة المالية نلاحظ أن إنتاج السنة المالية لسنة 2016 كان يبلغ 5634133679,52 دج، وارتفع إنتاج السنة المالية في سنة 2017 ووصل إلى 5942636863,31 دج. ويعود هذا الارتفاع إلى ارتفاع رقم أعمال مؤسسة نفطال لسنة 2017. حيث كان يقدر في سنة 2016 بـ 5633963421,11 دج، أما في سنة 2017 فقد ارتفع ووصل إلى 5942786481,55 دج.

2. استهلاك السنة المالية:

يدخل في حساب استهلاك السنة المالية ثلاث (3) حسابات وهي (المشتريات المستهلكة، الخدمات الخارجية، الإستهلاكات الخارجية الأخرى).

ويحسب استهلاك السنة المالية كما يلي:

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الإستهلاكات الخارجية الأخرى

من خلال ملاحظتنا لاستهلاك السنة المالية لمؤسسة نفطال نجد ارتفاع في استهلاك السنة المالية من سنة 2016 إلى سنة 2017، حيث بلغ استهلاك السنة المالية لسنة 2016 بـ 4613302019,89 دج، أما في سنة 2017 فقد بلغت 4918536179,89 دج، أما قيمة الزيادة فهي: 305234160 دج.

3. إجمالي فائض الاستغلال:

إجمالي فائض الاستغلال يعبر عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

4. النتيجة العملياتية:

النتيجة العملياتية هي عبارة إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

من خلال قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) المقدم من طرف مؤسسة نفطال، نلاحظ أن النتيجة العملياتية انخفضت في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016. حيث قدرت سنة 2016 بـ 776675675,01 دج، أما في سنة 2017فقد أصبحت 753089884,86 دج.

5. النتيجة المالية:

وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية، ومن الملاحظ أن النتيجة المالية لمؤسسة نفطال كانت موجبة في السنتين (2017/2016) هذا يدل على أن إيرادات المؤسسة أكبر من أعباءها.

6. النتيجة العادية قبل الضرائب:

النتيجة العادية قبل الضرائب وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وهي تخضع مباشرة للضريبة.

النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2016 = 776675675,01 – 5222,19 = 776680897.20 دج

إذن النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2016 هي: 776680897.20 دج.

النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2017 = 753089884,86 + 61489,22 =753151374,08 دج

إذن النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2017 هي: 753151374,08 دج.

7. النتيجة الصافية للأنشطة العادية:

تأتي النتيجة الصافية للأنشطة العادية بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية، نلاحظ أن النتيجة الصافية لسنة 2017 انخفضت بالنسبة لما كانت عليه في سنة 2016، حيث كانت تبلغ في سنة 2016 بـ 776680897,20 دج، أما في سنة 2017 فقد انخفضت إلى 753151374,08 دج.

8. النتيجة الصافية للسنة المالية:

صافي نتيجة السنة المالية وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) للنتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية. ومنه:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية – النتيجة الغير العادية

النتيجة الصافية للسنة المالية لسنة 2016 = 776680897,20 – 0 = 776680897,20 دج.

ومنه النتيجة الصافية للسنة المالية لسنة 2016 هي: 776680897,20 دج.

النتيجة الصافية للسنة المالية لسنة 2017 = 753151374,08 – 0 = 753151374,08 دج.

ومنه النتيجة الصافية للسنة المالية لسنة 2017 هي: 753151374,08 دج.

من خلال ما سبق نلاحظ أن النتيجة الصافية للسنة المالية انخفضت من سنة 2016 إلى سنة 2017 .

يعد جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) أحد القوائم المالية الأساسية من حيث أنه بيان للأعباء والإرادات المحققة خلال الدورة والمقارنة بينها من أجل استخلاص مختلف النتائج بغرض استخدامها في تشخيص الوضعية المالية، إلا أنه جاء أكثر تفصيلا بحيث يظهر أكبر قدر من النتائج مثل إجمالي فائض الاستغلال الذي لا يدخل في حسابه الإهتلاكات و المؤونات التي تأخذ بعين الاعتبار في المستوى الموالي (نتيجة العملياتية)، وكذا المصاريف والإرادات المالية التي تدخل في حساب النتيجة المالية، كما أنه يحتوي على معطيات الدورة الحالية والسابقة، مما يمكن المقارنة واستخلاص النتائج، وكل هذا من شأنه إعطاء صورة أكثر

وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح أو العوامل التي أدت إلى حدوث الخسائر، مما يعني القدرة على أخذ القرارات السليمة بشأن المؤسسة سواء من الأطراف الداخلية أو الخارجية، وهذا بالأخذ بعين الاعتبار القوائم المالية الأخرى.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال تناولنا لموضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية، فلقد كانت هذه الدراسة لمحاولة التوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط التدقيق المحاسبي ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال ممارسة المهنية، والإطار العلمي الذي أصبح جانبا كاملا لتطبيق هذا العلم عمليا، والذي يمكن القول بأنه، أصبح متكاملا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيئات المهنية التي تسعى إلى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالتغير بالتغيير العادل و الملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد التدقيق المحاسبي كمهنة ضرورية لتحسين القوائم المالية ومحاولة اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب الموجودة فيها، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لتدقيق الحسابات، وهذا من أجل إظهار مساهمة التدقيق المحاسبي في تقديم معلومات محاسبية صادقة ومعبرة عن الوضع المالي الحقيقي لمؤسسة، من أجل تلبية جميع الأهداف الموجودة من عملية التدقيق بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

من خلال معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية، قمنا بدراسة حالة مؤسسة نفطال بسكرة، وتم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين القوائم المالية وهذا ما توفره مختلف أعمال التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي، غير أن التدقيق المحاسبي الخارجي يمثل ضمان أكبر حول مدى تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسات في ظل تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية و الحياد في الرأي.

اختبار صحة الفرضيات:

- ✓ الفرضية الأولى وتمثلت في: للتدقيق المحاسبي دور هام في المؤسسة، حيث يساعد على اكتشاف حالات الغش والتلاعب والأخطاء في القوائم المالية واثبات صحتها. وذلك من خلال اعتماد المدقق المحاسبي على متابعة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة وفحص السجلات المحاسبية وعليه يتمكن المدقق من متابعة وتقييم القوائم المالية واكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لإثبات صحة القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.
- ✓ الفرضية الثانية والتي تمثلت في: إن القوائم المالية المعدة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 تهدف أساسا إلى تقديم معلومات مالية جيدة كافية لتلبية احتياجات جميع الأفراد المستخدمة لها. من خلال

الفصل الثاني والذي تطرقنا فيه إلى القوائم المالية المعدة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أن القوائم المالية المعدة وفق هذا المعيار تتمتع بمعلومات شفافة وموثوقة كافية لتلبية جميع احتياجات الأفراد المستخدمة لها.

- ✓ الفرضية الثالثة وتمثلت في: يتسم التدقيق المحاسبي بإمكانية فعالة في تحسين القوائم المالية. إن اتباع نصائح وتوجيهات المدقق يؤثر بشكل كبير وايجابي في تحسين القوائم المالية، وبالتالي التقليل من فرص الغش والأخطاء المرتكبة، وبالتالي هذه الفرضية صحيحة.

نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والقوائم المالية، وكذا محاولة إظهار مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ التدقيق المحاسبي عملية منتظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية؛
- ✓ ثقة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد قوائم مالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل؛
- ✓ يسمح التدقيق المحاسبي عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء المالي لدى المدقق، ما يزيد من مصداقية المعلومات المالية، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن؛
- ✓ لابد على المدقق من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المدقق على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية وإعداد التدقيق كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق.

التوصيات:

- ✓ فحص وظيفة التدقيق الداخلي من قبل أطراف خارجية، تتوفر لديهم الخبرة اللازمة كذلك من أجل ضمان أداءها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح؛
- ✓ إن توفير جو رقابي في المؤسسات يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفعالية والكفاءة لذا نقترح على أي مسؤول في أية مؤسسة أن يسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة تساعدهم في التقليل من أعمال الغش؛

- ✓ توسيع مسؤولية مدقق الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آراءهم عن صدق هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ تشكيل لجان تهتم بفحص القوائم المالية للمؤسسات وتقارير المدققين عنها، من أجل التأكد من التزام المدقق بالمعايير المهنية والقوانين المعمول بها التي تطبق في عملية تدقيق القوائم المالية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة1، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
3. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الجزء2، الدار الجامعية، مصر، 2007.
4. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، طبعة1، دار وائل لنشر و التوزيع، الأردن، 2012.
5. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء 1، الطبعة1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
6. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة1، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014.
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة4، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
8. خالد جمال جغارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
9. دونالد كيزوا، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد الحاج، جزء1، طبعة2، دار المريخ، السعودية، 1999.
10. الدون س هنريكس، النظرية المحاسبية، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، طبعة4، دار الكتب القومية، الإسكندرية، 2008.
11. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2011.
12. رأفت سلامة محمود، ، علم أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2010.
13. رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الجامعية للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
14. زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، الطبعة1، دار البلدية، الأردن،2015.

15. سعد فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة1، دار الابتكار للنشر و التوزيع، الأردن،2017.
16. سمير محمد شاهد، طارق عبد العال حمادة، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2000.
17. طارق عبد العال حمادة، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
18. طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
19. طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، جزء1، الدار الجامعية، مصر، 2003.
20. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
21. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة العلمية و العملية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
22. عبد الناصر إبراهيم نور، وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخداش، أصول المحاسبة المالية، طبعة3، جزء2، دار البازوري للنشر والتوزيع ، الأردن، 2005.
23. محمد تسير الرجيبي، تحليل القوائم المالية، طبعة1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2014.
24. مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، طبعة4، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
25. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء1، دار الثقافة، عمان، 2011.
26. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
27. وصفى عبد الفتاح أبو مكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
28. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات مقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
29. وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.

30. يحي القللي، مبادئ المحاسبة المالية، أيتراك للطباعة و النشر والتوزيع، مصر، 2004.

ثانيا: المراجع بالغة الأجنبية

1. Tayab Zitouni, Analyse financi , Berti edition, Alger, 2003 .

ثالثا: الرسائل والأطروحات

1. بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، فرع الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، ، 2014.

2. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة دكتراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2013.

رابعا: القوانين الرسمية

1. الجريدة الرسمية، العدد 19، الموافق لـ الأربعاء 25 مارس سنة 2009م.

الملاحق