الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد خيضر– بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم التجـــاريـــة

الموضـــــــــــــــوع

مساهمة التدقيق الداخلي في الإفصاح عن الكشوف المالية
دراسة حالة:
مطاحن الزيبان القنطرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة

إعداد الطالبان:
طرشي دنيا
طرشي شفيقة

الأستاذ المشرف:
أحمد قايد نور الدين

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	جوامع اسماعيل	أستاذ محاضر أ	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	أحمد قايد نور الدين	أستاذ	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	بن رحمون سليم	أستاذ محاضر ب	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2019 /2020

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات .....أ
الملخص .....ج
قائمة الجداول .....د
قائمة الأشكال .....**د**
مقدمة .....و
الفصل الأول:للإطار النظري لتدقيق الكشوف المالية و الافصاح عنها.....08
تمهيد.....09
المبحث الأول:ماهية التدقيق.....11
المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق.....11
المطلب الثاني:تعريف و أهمية التدقيق.....14
المطلب الثالث:قواعد و مبادئ التدقيق.....17
المطلب الرابع:أنواع وأهداف التدقيق.....18
المبحث الثاني :التدقيق الداخلي.....22
المطلب الأول:مفهوم وأهداف التدقيق الداخلي.....22
المطلب الثاني:ضوابط التدقيق الداخلي.....24
المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي.....26
المطلب الرابع:تأثيرات التدقيق الداخلي.....28
المبحث االثالث:الإفصاح عن الكشوف المالية.....34
المطلب الأول:تعريف الإفصاح 34
المطلب الثاني: ما الذي يجب أن نفصح عليه؟.....35
المطلب الثالث: تعريف،أهمية و أهداف الكشوف المالية.....49
المطلب الرابع: عناصر و أنواع الكشوف المالية.....49

المبحث الرابع:تدقيق الكشوف المالية و الإفصاح عنها.....65

المطلب الأول:تقرير المدقق.....65

المطلب الثاني:مسؤولية مدقق الحسابات 67

الفصل الثاني :الدراسة الميدانية لمطاحن الزيبان القنطرة 74

تمهيد.....75

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة 76

المطلب الأول:تعريف المؤسسة 76

المطلب الثاني: أهداف وسياسة المؤسسة 77

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....78

المطلب الرابع: دراسة تقرير المدقق.....92

خلاصة.....96

الخاتمة العامة.....97

قائمة المراجع.....98

الملخص :

هدفت الدراسة إلى معرفة مساهمة التدقيق الداخلي في الإفصاح عن الكشوف المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وهذا من خلال إظهار العلاقة بين التدقيق الداخلي و الإفصاح المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة ,وعلى هذا الأساس تم اختيار المؤسسة محل الدراسة لتوفرها على هذه الوظيفة

ولاختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على منهج دراسة حالة وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في الإفصاح المحاسبي من خلال إعطاء الكشوف المالية مصداقية و موثوقية أكثر مما يساهم في الإفصاح المحاسبي

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي ,الإفصاح المحاسبي,الكشوف المالية

The study aimed to know the contribution of internal auditing to the disclosure of financial statements in Algerian economic corporation. and this is by showing the relationship between internal auditing and accounting discloser in the institution under study. And in this basis the institution was chosen because it has this job.

To test the validity of the hypotheses a case study approach was adopted .the study concluded that the internal audit contributes to the accounting disclosure by giving the financial statements more credibility and reliability which contributes to the accounting disclosure

The key word the internal auditing .Accounting disclosure . financial statements

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	الصفحة
01	الإختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي	21
02	شكل فصول الميزانية	54
03	شكل جدول حساب النتائج	57
04	جدول سيولة الخزينة	58
05	05جدول سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة	61
06	جدول تغيرالأموال الخاصة	62
07	معلومات حول التقرير	92
08	توقعات التحقيق خلال السداسي الأول لسنة 2019	93
09	توقعات تحقيق الربع الثالث من سنة 2019	94

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	78
02	مصلحة النظافة والأمن	80
03	هيكلة دائرة الاستغلال	82
04	هيكلة مصلحة الإنتاج	82

05	هيكلة مصلحة التموين	83
06	هيكلة مصلحة تسيير المخزون	84
07	هيكلة مصلحة الصيانة	86
08	هيكلة الدائرة التقنية التجارية	87
09	مصلحة الموارد البشرية	89
10	هيكلة مصلحة المحاسبة و المالية	90

مقدمة مبدئية

لا يوجد اختلاف في مدى أهمية الكشوف المالية،سواء للأطراف الداخلية أو الخارجية للمؤسسة والتي تبين الوضعية المالية لهذه الأخيرة.فالمسيرين كأطراف داخلية بحاجة للكشوف المالية قصد تسيير أحسن لنشاط المؤسسة ،بالإضافة إلى كل المتعاملين مع المؤسسة من زبائن, موردين،سلطات عمومية ,مساهمين, بنوك وغيرهم، فالمؤسسة محل اهتمام العديد من المتعاملين ذوي المصالح المختلفة ،وعليه يجب تزويد الكشوف المالية بالمعلومات اللازمة حول نشاطات ونتائج المؤسسة, ولكي تكون هذه القوائم المالية أكثر موثوقية و مصداقية لابد من تبني تدقيق الكشوف المالية من قبل شخص مستقل،من أجل إبداء رأي محايد حول مدى تمثيل الكشوف المالية للوضعية المالية للمؤسسة .

يمثل التدقيق الداخلي أحد أهم الركائز التي تقوم عليها الرقابة الداخلية،حيث تعمل على توظيف أشخاص يتمتعون بخبرات علمية و الاستقلالية لطرح أرائهم وإعداد التقارير المختلفة وتحليلها وإيصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية .

ازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية المحاسبية بالإفصاح وعلى نحو خاص في السنوات الأخيرة ،ومع تطور المحاسبة وارتباط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المنشآت وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس قبل الإفصاح عن الكشوف المالية لابد أن تمر على مدقق ليتأكد من صحتها .

بناءا على ما سبق سنحاول تحليل هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الإفصاح عن الكشوف المالية ؟

الأسئلة الجزئية:

على ضوء الإشكالية الرئيسية الموضوعة سابقا يمكن وضع التساؤلات الجزئية التالية :

1 ـ ما هو التدقيق الداخلي ؟

2 ـ هل يحظى التدقيق الداخلي باهتمام المؤسسة الجزائرية ؟

3ـ هل تعتمد المؤسسة على التدقيق الداخلي عند الإفصاح عن الكشوف المالية ؟

4ـ كيف يساهم التدقيق الداخلي في إعداد القوائم المالية ؟

الفرضيات :

وللإهتمام بحيثيات الموضوع ومحاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة وضعنا الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : التدقيق الداخلي أسلوب رقابة داخلية

الفرضية الثانية : نعم ,اغلب المؤسسات تهتم به

الفرضية الثالثة : تعتمد عليه في تحسين الكشوف المالية

الفرضية الرابعة : التدقيق الداخلي ليس له دور في إعداد الكشوف المالية انما يقوم بمراجعتها

مبررات اختيار الموضوع :

ـ رغبة الباحثتين في هذا الموضوع والاهتمام بجميع جوانبه

ـ محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي

ـ التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الإفصاح عن الكشوف المالية

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى الوصول إلى النقاط التالية :

ـ محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة

ـ توضيح أهمية التدقيق الداخلي و الإفصاح عن الكشوف المالية

ـ محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية

الدراسات السابقة :

ـ التدقيق الداخلي ودوره كأداة فعالة في تحسين اتخاذ القرار، عبد الباقي المقدم ، شعبة علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2016.2015

ـ دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أحمد بركات ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة 2017.2018

ـ الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي و أثره على جودة المعلومات ،نذير سمير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، دراسات محاسبية و جبائية معمقة 2013_2014

الفصل الأول : الإطار النظري لتدقيق الكشوف المالية والإفصاح عنها

الفصل الأول :الإطار النظري لتدقيق الكشوف المالية و الافصاح عنها

تمهيد:

عرفت المؤسسات و مختلف المجالات الإقتصادية تطورا ملحوظا ،الذي شهدته و توسيع نطاق التبادلات التجارية عبر الزمن الذي ساهم في تكبير حجمها وتفرع أعمالها و وظائفها مما أدى الى فصل الملكية عن التسيير وذلك مما أوجب على المؤسسات تبني وظيفة جديدة تسمح لها بمراقبة أو فحص الوسائل الموضوعة تحت تصرف الادارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة و مراقبة كل الوسائل بأنواعها سواء كانت مادية أو مالية أو بشرية وذلك لتحديد الإنحرافات و الأخطاء التي نتجت عن كثرة العمليات و المعلومات المتدفقة، ولذلك تبنت هذه الأخيرة بما يسما بالتدقيق الداخلي للمؤسسة لمراقبة وتدقيق مصالح المؤسسة وتقييم آداء كل أقسام المؤسسة لهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين وكل مبحث يتضمن أربعة مطالب على النحو التالي:

المبحث الأول :ماهية التدقيق

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

المطلب الثاني:تعريف و أهمية التدقيق

المطلب الثالث:قواعد و مبادئ التدقيق

المطلب الرابع:أنواع و أهداف التدقيق

المبحث الثاني :التدقيق الداخلي

المطلب الأول:مفهوم و أهداف التدقيق الداخلي

المطلب الثاني:ضوابط التدقيق الداخلي

المطلب الثالث:مراحل و وسائل التدقيق الداخلي

المطلب الرابع:تأثيرات التدقيق الداخلي

المبحث الأول :ماهية التدقيق

في هذا المبحث سوف نتعرف على التدقيق وتطوره التاريخي وكذلك إلى أهميته وأهدافه وأنواعه ومبادئه.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق

عندما اتسعت الأعمال ،ولم يعد باستطاعة صاحب العمل إن يقوم به منفردا ،صار لابد من الاستعانة بالآخر للمساعدة في إتمام العمل ،وكان لا بد لهذا الآخر أن يطلب أجرا ،واتسعت شبكة العمل من موظفين يساعدون في القيام بالعمل ،إلى موردين لموارد أولية ، وكذلك موظفي مبيعات ومن ثم وسطاء وهكذا،فصار لزما أن تنشأ المحاسبة كوظيفة موازية لتقدم واتساع شبكة الأعمال ،لتتسع هذه الوظيفة وتصبح علما له مقاييسه ومتطلباته، وسارت الأمور هكذا،مشاريع ومؤسسات . بغض النظر عن الحجم . تعمل وهناك من يقوم بقيد ما يطرأ عليها من تغييرات ،إلى أن أصبحت تلك المشاريع ذات أحجام اكبر من ذي قبل ،وهنا كان لابد من دخول الممولون،وصار هناك دائنون وممولون ،فكان لابد من إعطاء هؤلاء الممولون والدائنون، ملخصات محاسبية تبين وتعلن عن أنشطة المؤسسة أو المشروع الذين هم شركاء في أصوله من خلال ديونهم وتمويلهم (زهير، 2015، صفحة 10).

وبقي هنالك أن الملخصات يتم وضعها من قبل أشخاص (محاسبون) هم في الحقيقة موظفون لدى تلك المنشاة ويتبعون لمالكي ومدراء تلك المؤسسة ،أي أنهم في تبعيتهم،ومن هنا كان التفكير في لإيجاد طرف ثالث محايد،ليس بذي مصلحة،يقوم هذا الطرف بإبداء رأيه بما هو موجود في سجلات ومن ثم القوائم المالية لتلك المؤسسة أو المنشاة،وهكذا نشأت فكرة التدقيق (زهير، 2015، صفحة 10).

وأول ما برز إلى الوجود كمؤسسات ومنشآت ذات أحجام كبيرة وكان لزاما عليها الاستعانة بالآخر لتسيير الأموال،نقول أن بواكير تلك المؤسسات أو المنشآت فقد كانت الحكومة.حيث دلت الوثائق التاريخية أن المصريين القدماء قد استخدموا مدققين ليقوموا بالتأكد من صحة حساباتهم العامة،والأمر نفسه كان في اليونان القديمة.وهكذا اقتصرت عملية التدقيق على أعمال وحسابات الحكومات في ذلك الوقت. (زهير، 2015، صفحة 11)

وتطور الأمر إلى أن تضخمت الأعمال الخاصة،ونتج عن ذلك تطور الأعمال المحاسبية لتصبح علما قائما بذاته،وتطورت الأعمال وزاد حجمها،وظهرت مؤسسات تمويل الأعمال التي تقوم بتمويل أكثر من مشروع،وحتى لعشرات المشاريع،ليتم بالتالي الفصل بين ملكية المشروع و إدارته،ومن هنا دعت الحاجة لتعيين مدققي الحسابات المحايدين للقيام نيابة عن هؤلاء الممولين بمراقبة أعمال المؤسسات المدينة لهم (زهير، 2015، صفحة 11).

وفي القرن السادس عشر من القرن العشرين،وتحديدا في ايطاليا ظهرت أول منظمة لمهنة تدقيق الحسابات،حيث تأسست كلية (روكسوناتي)ومن ثم أصبحت العضوية لهذه الكلية شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق،ومن ثم جاءت بعض الدول الأخرى وفي مقدمتها بريطانيا حيث تم ممارسة هذه المهنة في النصف الثاني من القرن الثامن عشر من القرن العشرين،ومن ثم أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين في أواسط القرن التاسع عشر من القرن العشرين . (زهير، 2015، صفحة 11)

وفي العام1862م جاء قانون الشركات البريطاني ومن اجل حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم . لينص على وجوب وجود المدققين،ومن هنا أصبح الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات ضروريا من اجل تطويرها والتقدم بها.فكانت فرنسا ومن ثم الولايات المتحدة الأمريكية،ومن ثم ألمانيا وهكذا بحيث أصبحت شاملة لمعظم إن لم يكن لجميع دول العالم بدون استثناء. (زهير، 2015، صفحة 11)

أما في العلم العربي،فقد كانت مصر هي السباقة في هذا المضمار،وفي بداية القرن العشرين وتحديدا عي عام 1909 صدر القانون رقم (1) الذي نظم مهنة تدقيق الحسابات،وفي عام 1946 تم إنشاء (جمعية المحاسبين والمراجعين) ومن كان من جملة أغراضها تنظيم مهنة التدقيق والاحتفاظ بالمستوى الذي يليق بها،وقد تحولت الجمعية إلى نقابة في العام 1955. (زهير، 2015، صفحة 12)

إلا انه وتحديدا بين عامي 1950و1955 حصل تطور كبير ومن خلال خطوات قامت بها السلطات في مصر في ذلك الوقت :أولى هذه الخطوات كان إصدار قانون التدقيق لسنة 1952،الذي قنن مهنة التدقيق واشترط لدخول هذه المهنة حدا أدنى من المؤهلات،والخطوة الثانية كان 1953 حيث تم تعديل قانون ضريبة الدخل لينص على اشتراط مصادقة مدقق مستقل على معظم إقرارات ضريبة الدخل .وفي العام1958 اصدر نقابة نقابة المحاسبين والمراجعين دستورا لهذه المهنة ينظم أعمال وواجبات وحقوق هذه المهنة . (زهير، 2015، صفحة 12)

وفي العراق أيضا شانها شان مصر تقع تحت الحكم البريطاني فقد كان لديها تشريعات مستمدة من التشريعات البريطانية،وقد بينت الكثير من حقوق وواجبات مدققي الحسابات،وكان الترخيص لهذه المهنة يعطي من قبل الحكومة او من قبل هيئة معترف بها،وقد نصت تلك التشريعات بعدم جواز مزاولة موظفي الشركات لمهنة تدقيق الحسابات. (زهير، 2015، صفحة 12)

أما في لبنان وسوريا،فقد كان الأمر مختلفا حيث وقع البلدان تحت الحكم الفرنسي . أثناء فترة الاستعمار .،ولم تكن فرنسا كسلطة استعمار تواقة لإجراء أي تغييرات في القانون التجاري الذي كان سائدا القانون العثماني،منذ العام 1850م،وفي الحقيقة أن هذا القانون لم يكن أكثر من ترجمة عن القانون الفرنسي الذي كان سائدا في بداية القرن التاسع عشر من القرن العشرين،ولم يكن هنالك ذكر لمهنة التدقيق من حيث التنظيم،في القانون الفرنسي إلا عندما تم تحديثه في العام 1867م،ومن هنا كان القانون العثماني السائد. في سوريا ولبنان لايذكر مهنة تدقيق الحسابات إلى أن جاء العام 1882م حيث أوجبت السلطة العثمانية ان يكون هناك عقد تأسيس للشركات المساهمة . (زهير، 2015، صفحة 13)

ورغم صدور القانون التجاري اللبناني في العام 1943 فان هذا القانون لم يقم بإدخال أية تحسينات على قواعد وشروط التدقيق،لم يشترط أية شروط مهنية يجب توفرها في مدقق الحسابات،وأبقى على مجرد تعيين اثنين من المدققين احدهما يتم تعيينه من قبل المساهمين،والآخر يتم تعيينه من قبل المحكمة. (زهير، 2015، صفحة 13)

وصدر القانون التجاري السوري في العام1949،حيث كان أفضل إلى حد من القانون التجاري اللبناني،وإن يكن بحكم الحداثة،حيث حدد القانون السوري لمدقق الحسابات الحقوق والواجبات.

وفي فلسطين،وكونها هي الأخرى كانت ترزح تحت الحكم البريطاني،ففي بداية القرن العشرين كان لديها تشريعات مهنية متقدمة مستمدة من التشريعات البريطانية،وفي العام 1929 صدر تشريع الشركات الفلسطيني،وأبقى على ما يخص مهنة تدقيق الحسابات من نصوص في التشريع السابق،وزاد عليها أن قام بمنع مساهمي موظفي الشركات من القيام بأعمال تدقيق الحسابات. (زهير، 2015، صفحة 13)

أما في شرق الأردن آنذاك . فقد ظل مدققو الحسابات يأتون من فلسطين ليقوموا بالأعمال المحاسبية في شرق الأردن ،وفي العام 1948نكبة فلسطين انتقلت مهنة تدقيق الحسابات من فلسطين إلى ما أصبح يعرف باسم المملكة الأردنية الهاشمية،والتي شملت (شرق الأردن وما تبقى من فلسطين). (زهير، 2015، صفحة 13)

وفيما يخص مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية،بجدر بنا ملاحظة بعض التواريخ التي قد تعطي فكرة عن تطور هذه المهنة،إضافة إلى ما تم بيانه عن هذه المهنة في فلسطين تحت الحكم البريطاني. (زهير، 2015، صفحة 14)

في العام 1944 تم إنشاء مكتبا دائما لتدقيق الحسابات في عمان وكان هذا المكتب لشركة جورج خضر.

. عام 1946 تم تطوير قانون ضريبة الدخل الذي كان يشمل فقط موظفي الدوائر الحكومية،بحيث أصبح يشمل جميع المكلفين من مواطنين وشركات.

القانون رقم 10لسنة1961 تحت اسم قانون مزاولة تدقيق الحسابات.

القانون رقم 12 لسنة 1964قانون الشركات الأردني والذي جعل التدقيق إلزاميا للشركات المساهمة .

. القانون 32 لسنة 1985 قانون مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ،الذي قام بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات بالشكل الصحيح،واوجد كذلك جمعية مدققي الحسابات القانونيين.

. قانون الشركات رقم22 لسنة 1997م

المطلب الثاني:مفهوم وأهمية التدقيق

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

ولقد تنوعت واختلفت تعارف التدقيق حسب اختلاف وتعدد وجهات نظر المختصين ومن أهم هذه التعارف:

تعريف 1:يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات و المستندات و الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة،ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. (خالد، 2014، صفحة 07)

وهكذا فان عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير.ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير

سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة،وكدلالة على وضعيه المالي في نهاية تلك الفترة.وهكذا فان الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه،وهو ختام عملية التدقيق،حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانه عملياته بصورة سلمية وعادية.وتعني عبارة "التعبير بعدالة"توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المشروع،وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سلمية محاسبيا،ووافية أي لم يحذف شيء منها،وأن المدقق يشهد بذلك كله. (خالد، 2014، صفحة 08)

تعريف2: هو عبارة عن الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي عادة للتأكد من السجلات والمستندات التي يمكن الاعتماد عليها،وبالتالي فان الحسابات الختامية لهذه الشركة تبين الربح والخسارة في نهاية الفترة وكذلك فان الميزانية تبين المركز المالي في تاريخ معين (كايد، 2012، صفحة 8).

تعريف 3:التدقيق هو عبارة عن تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية الادارية و غيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء ،نقابة وبنوك ...إلخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم و التي تمثل واقع المؤسسة (أحمد قايد، 2017، صفحة 14).

تعريف 4:يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانتات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ،ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (خالد أمين، 2000، صفحة 13)

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية،وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها.ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين،والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة،ونقابات العمال وغيرها. (خالد أمين، 2000، صفحة 9)

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط،ومراقبة الأداء وتقييمه،ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات الموجهة التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة. (خالد أمين، 2000، صفحة 9)

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي. (خالد أمين، 2000، صفحة 10)أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة ،وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ،.....الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه. (خالد أمين، 2000، صفحة 10)

مجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة،حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة.ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد،بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا،وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها،ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة . (خالد أمين، 2000، صفحة 10)

فالمدقق مهم إلى خدمة كل طائفة تستخدم القوائم المالية ومنهم:

أ. المدراء: لاتخاذ قراراتهم من تخطيط وتنفيذ.

ب .المستثمرون:لتوجيه استثماراتهم لتحقيق اكبر عائد ممكن من تحقيق الحماية لممتلكاتهم.

ت .الحكومة: لفرض الضرائب،وتحديد الأسعار،ثم تحديد الدعم لبعض السلع و الصناعات.

د .النقابات: لمفاوضاتها مع الإدارات لتحديد الأجور و المشاركة في الأرباح وما شابه،إلا انه يمكن القول أن التدقيق هو احد فروع المحاسبة وقد أصبح علما يخدم فئات المجتمع المختلفة (خالد أمين، 2000، صفحة 10).

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق

يمكن تحديد هذه المبادئ من خلال ركنين وهما ركن الفحص وركن التقرير:

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:وتتمثل في المبادئ التالية:

أ. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي :يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها،وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد إحتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب أخر. (علوان، 2019، صفحة 19)

ب . مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري: يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة سواء كانت الرئيسية أو الفرعية وكذلك جميع التقارير والقوائم المالية المعدة بواسطة المؤسسة،مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير. (علوان، 2019، صفحة 19)

ج . مبدأ الموضوعية في الفحص:أي إستخدام العقل إلى حد أقصى ممكن،والإبتعاد عن عنصر التقدير الشخصي،وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا إتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا،وتلك التي يكون إحتمال حدوث الأخطاء فيها أكبر من غيرها. (علوان، 2019، صفحة 19)

د . مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: بمعنى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية،لما لها من أهمية كبرى في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها،وتعبير على ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة. (علوان، 2019، صفحة 19)

2 . المبادئ المرتبطة بركن التقرير :تتمثل هذه المبادئ في:

أ . مبدأ كفاية الإتصال:يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون تقارير الشخص القائم بعملية التدقيق أداة لنقل صورة حقيقية وواقعية عن العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع الأطراف المتعاملة معها،وهذا ما يبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير. (علوان، 2019، صفحة 20)

ب . مبدأ الإفصاح:يشير إلى مراعاة توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة من خلال تقرير المدقق،ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها،وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية

وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات،الدفاتر والسجلات. (علوان، 2019، صفحة 20)

ج . مبدأ الإنصاف:يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة وعادلة لجميع الأطراف والجهات المرتبطة بالمؤسسة سواء كانت الأطراف الداخلية أو الخارجية. (علوان، 2019، صفحة 20)

د . مبدأ السببية:وينص هذا المبدأ على أنه يجب أن يشمل تقرير المدقق على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه أثناء أداء مهامه،وأن توضح الإقتراحات المقدمة على أسباب موضوعية. (علوان، 2019، صفحة 20)

المطلب 4:أهداف وأنواع التدقيق .

الفرع الأول:أهداف التدقيق.

تطورت أهداف التدقيق في وقتنا الحاضر عما كانت عليه في السابق وكانت القواعد والأحكام القانونية في التشريعات الحكومية والتوصيات والقرارات التي صدرت عن الجمعيات والمعاهد والنقابات المحاسبية في دول العالم،العنصر الأساسي في هذا التطور ،حيث انقسمت أهداف التدقيق إلى قسمين: (كايد، 2012، صفحة 27)

. القسم الأول:أهداف تقليدية .

. القسم الثاني:أهداف حديثة.

إلا أن الأهداف الأساسية من العمليات التدقيقية تتضمن مايلي:

1 . فحص جميع عمليات المشروع.

2 . التأكد من سلامة عمليات المشروع.

3 . تقيم كفاءة أنظمة الرقابة المستخدمة.

4 . التحقق من مدى عدالة الأدلة والبراهين في تمثيل البيانات المحاسبية.

5 . تقرير مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع والمركز المالي.

6 . التأكد من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل العمليات المالية (كايد، 2012، صفحة 27)

7 . التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته،وتقرير مدى الاعتماد عليها .

8 . الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات .

9 . اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش .

10 . تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه. (حبابة، 2017، صفحة 17)

الفرع الثاني:أنواع التدقيق:

للتدقيق أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه،إلا أن ذلك الاختلاف يكون من حيث النطاق أو الوقت الذي تتم فيه العملية أو الهيئة التي تقوم ب هاو درجة الإلزام القانوني أو شمولية العلمية التي يتم بها،إلا أن ذلك لايعني الاختلاف في المبادئ أو المعايير أو الإجراءات. (كايد، 2012، صفحة 12)

ويمكن تقسيم التدقيق إلى الأنواع التالية:

1 . :من حيث نطاق التدقيق:

أ . الكامل:حيث يقوم المدقق بتدقيق كافة العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات،وذلك للتأكد من سلامة إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذلك للتأكد من عدم وجود أخطاء،في السجلات والدفاتر المحاسبية حيث كانت هذه الطريقة تستعمل عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم وعملياتها قليلة.إلا أن التطور التجاري والصناعي جعل المدقق يتجه إلى إتباع أنواع أخرى من التدقيق (كالتدقيق العيني أو الاختباري) معتمدا على أنظمة الضبط والرقابة الداخلية. (كايد، 2012، صفحة 12)

ب . الجزئي: من الممكن أن يتوكل المدقق بتكليف خطي من قبل إدارة الشركة بأن يقوم بتدقيق بعض البنود والعمليات المحاسبية،وذلك للتأكد من أن الشركة تتبع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها في التسجيل

والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذلك التأكد من عدم وجود أخطاء فيها. (كايد، 2012، صفحة 13)

2 . من حيث الوقت:

أ . التدقيق المستمر: وتكون مسؤولية المدقق في مثل هذا النوع من التدقيق محدودة بنطاق عملية التدقيق المكلف فيها فقط وفيما قدم اليه من بيانات ومعلومات.

وهذا النوع من التدقيق يكون على فترات على مدار السنة وبشكل معقول خلال الفترة المالية للشركة،حيث يكلف المدقق بزيارات متعددة وباستمرار للشركة المراد تدقيقها.

ب . التدقيق النهائي: في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بانجاز الأعمال التدقيقية في نهاية السنة المالية،حيث يقوم بإقفال ملاحظاته وإجراء التسويات الجردية اللازمة،ثم يقوم بإعداد الحسابات الختامية،وإبداء الرأي حول البيانات المالية.

وهذا النوع من التدقيق لايصلح في الشركات الكبيرة،بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عملية تدقيق حساباتها في فترة قصيرة. (كايد، 2012، صفحة 13)

3 . من حيث الهيئة التي تقوم به:

أ . التدقيق الداخلي: تقوم الهيئة الداخلية بالشركة بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي يعمل به موظفين تابعين للشركة يقومون على تدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالشركة،وكذلك جميع العمليات الخاصة بالمشروع.

وهو جزء من نظام الضبط والرقابة الداخلي ولكن لديه القدرة على تعديله وتقويمه،وحتى يعتمد المدقق الخارجي على عمل ورأى المدقق الداخلي.

ب . التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع ولا تخضع لإشراف الإدارة،حيث يتصفون بالحيادية للوصول إلى تقرير عادل يبين فيه المدقق المركز المالي للمشروع ونتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة. (كايد، 2012، صفحة 14)

يوضح هذا الجدول الإختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي

الجدول رقم 01:الإختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي

م	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخاجي
1	الهدف	تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة منها
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق ،كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من الوقت و امكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجي ، العرف السائد،معايير التدقيق المتعارف عليها وماتنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق
4	التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية اختيارية وفقا لحجم المنشأة	يتم الفحص مرة واحدة (نهائية)أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) قد يكون كامل أو جزئي الزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	قراء التقارير المالية أصحاب المصالح إدارة المنشأة

المصدر :أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان الأردن 2000ص18

4 . من حيث درجة الإلزام:

أ . التدقيق الإلزامي: حيث يلزم القانون الشركات بتعيين مدقق حسابات يقوم على تدقيق حساباتها ويصادق على حساباتها الختامية وقوائمها المالية.وأي شركة تخالف ذلك يطبق عليها جزاء حسب قانون العقوبات الموجود في قانون الشركات الأردني رقم12 لسنة 1964.

ب . التدقيق الاختياري: وهو ما يتم بإرادة المشروع دون نص القانون،حيث يكون العميل مخير بأن يوكل مدقق أم لا. (كايد، 2012، صفحة 15)

5 . من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ:

أ . التدقيق العادي:وهو الإجراء الذي يقوم به المدقق من فحص السجلات والتأكد من القوائم المالية،ثم إبداء الرأي.وتكون مسؤولية المدقق في هذه الحالة عن أي تقصير ينشأ عنه.

ب . التدقيق لغرض معين: وهو القيام بعملية التدقيق بهدف الوصول إلى غرض معين ونتائج معينة. (كايد، 2012، صفحة 16)

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي:

سوف نتعرف في هذا المبحث على مفهوم التدقيق الداخلي و التطور التاريخي له ، أهداف ،مهام أهمية معايير و أنواع التدقيق الداخلي

المطلب الأول:مفهوم والتطور التاريخي للتدقيق الداخلي.

الفرع الأول:مفهوم التدقيق الداخلي

تعريف 1 :التدقيق الداخلي هو نشاط هادف ومستقل بذاته،ويؤدي عملا استشاريا،صمم خصيصا لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها،ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المعتمدة. (صبح، 2010، صفحة 46)

تعريف التدقيق الداخلي الذي ورد في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

تعريف 2:التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل، موضوعي واستشاري، مصمم ليزيد من قيمة الشركة، وتحسين عملياتها، يساعد التدقيق الداخلي في تحقيق أهدافها من خلال منهجية منتظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط وإدارة (ترشيد)العمليات. (صبح، 2010، صفحة 46)

تعريف 3:التدقيق الداخلي هو وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة،لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الداخلية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى (جمعة، 2005، صفحة 91).

الفرع الثاني:التطور التاريخي للتدقيق الداخلي.

تشير السجلات التاريخية انه قد تم الاستعانة بالتدقيق الداخلي قبيل القرن 15م،حيث كان الملوك أو التجار يعينون المدققين،ويكلفونهم بإكتشاف أو منع الغش والإختلاس وقضايا مماثلة أخرى،وعليه عرفت هذه القضايا على أنها جذور التدقيق الداخلي،ومع حلول الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر وتطور الصناعة والتجارة وتوسع حجم الشركات أدى ذلك لتبني طرق متطورة لضبط وتقنيات التدقيق،وبعد الحرب العالمية الأولى والنمو السريع المتزايد للاقتصاد الأمريكي والاقتصاد الأوروبي نسبيا،وما رافق ذلك من زيادة الأسعار وعمليات الاحتكار وتقديم بيانات مغلوطة حول أداء الأعمال،تطلب ذلك تقنيات ووسائل أفضل لتخطيط وتوجيه وتقييم أنشطة العمل ونزاهة وكفاءة الإدارة،تبع ذلك وضع وتطوير تشريعات واستخدام التدقيق كأداة للتأكيد على الالتزام بالقوانين والتنظيمات،وبظهور الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م التي أثرت سلبا على المؤسسات وأدت إلى ضرورة المراقبة الدقيقة للحسابات بهدف تخفيض المصاريف،ورغم اعتماد المؤسسات على مكاتب التدقيق الخارجي الذي كانت مهمته التصديق على الحسابات السنوية،ظهرت الحاجة إلى وسيلة لتخفيض مبالغ المصاريف الناتجة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المدقق الخارجي من جرد،تحليل الحسابات وغيرها،تم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف أشخاص من داخل المؤسسة تحت إشراف مكتب التدقيق الخارجي،وبذلك أصبح المدققون الداخليين يقومون بأعمال التدقيق دون تقديم نتائج عن أعمالهم ويقتصر عملهم في مساعدة المدققين الخارجيين وساهموا في تحقيق الأهداف المسطرة أي تخفيف نفقات المؤسسة ومنه ولدت الكلمة وليس المهنة،وبعد مرور الأزمة استمر استخدامهم نظرا لاكتسابهم للمعرفة وتطبيقهم لمنهجية وأدوات محاسبية. (علوان، 2019، صفحة 29)

فبقي دور التدقيق الداخلي مهمشا حيث لم يحض بالاهتمام اللازم،إلى أن تجمع المدققون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد الأمريكي للمدققين الداخليين الذي

يعتبر رابطة مهنية دولية مقرها التو منت بفلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية،وفي نفس السنة تم نشر كتاب عن التدقيق الداخلي بعنوان "التدقيق الداخلي الحديث"وتأسيس مجمع المدققين الداخليين،حيث يعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على نشأة التدقيق الداخلي كمهنة،وقد تزايد عدد أعضاء مجمع المدققين الداخليين من24 عضو في عام 1941 ليصل حاليا إلى أكثر من 175 ألف عضو من 165 دولة،وقد قام المجمع منذ حوالي أكثر من نصف قرن بانجاز الكثير لتعزيز المكانة المهنية للمدققين الداخليين وتطوير هيكل عام للمعرفة ودليل للسلوك وتحديد برامج التعليم المستمر والتأهيل المهني (مدقق داخلي مؤهل ومعتمد) بالإضافة إلى تبني معايير للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي،كما شهد التدقيق تطور من نوع أخر وهو مجال السعي إلى اعتباره مهنة مستقلة،وبدا الاهتمام بالجانب المهني للتدقيق الداخلي منذ إنشاء معهد المدققين الداخليين عام1941،حيث بدا المعهد في إصدار أول قائمة لمسؤوليات والتي تتضمن طبيعة،هدف،استقلالية ونطاق عمل التدقيق الداخلي في عام 1947،كما قام المعهد بإصدار دستور آداب وسلوك المهنة عام 1968،والذي تضمن مبادئ وقواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المدقق الداخلي عند أدائه لوظيفته،ثم قام بتعديلها عام 1988 وأخيرا عام 2000. (علوان، 2019، صفحة 30)

أما في عام 1974 قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بتشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي،وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها،وتم المصادقة على المعايير بصورتها النهائية في المؤتمر الدولي السنوي السابع والثلاثين للمعهد عام 1978،وأسهمت هذه المعايير المهنية في ولادة وبزوغ مهنة التدقيق الداخلي،ثم قام بتعديلها عام 2001 وبدا العمل بها من جانفي عام 2002،أما في عام 1981 شهدت قائمة مسؤوليات التدقيق الداخلي تطور ملحوظ من خلال تقديمه كوظيفة هدفها خدمة مصالح المؤسسة ككل،وتم ربط قسم التدقيق الداخلي مباشرة بأعلى مستوى إداري في المؤسسة ولم تعد تتبع لمدير معين لقسم معين كالمدير المالي،مما عزز من استقلال التدقيق الداخلي وموضوعية خدماته،أما في عام 1991 تطور التدقيق الداخلي ليقدم خدمات جديدة للمؤسسة وهي الخدمات الاستشارية،كما شدد المعهد في قائمة المسؤوليات الصادرة في هذا العام على ضرورة التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي،كما تمت إزالة بعض العناصر الأكثر تقييدا أين سمح إعطاء دور أوسع للتدقيق الداخلي،وفي عام 1994 نصح المعهد بان يقدم التدقيق الداخلي خدمات تأكيدية للمؤسسة،مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة تقديم هذه الخدمات بالمقارنة مع المنافع المتحققة منها للمؤسسة. (علوان، 2019، صفحة 31)

المطلب الثاني:أهمية ،أهداف ومهام التدقيق الداخلي.

الفصل الأول :الإطار النظري لتدقيق الكشوف المالية و الافصاح عنها

الفرع الأول:أهمية التدقيق الداخلي

مع الأزمات الاقتصادية المتكررة والفساد والاختلاس وسوء استخدام الأصول،أصبحت مجالس الإدارة ولجان التدقيق تركز على تفعيل وتقوية مهنة التدقيق الداخلي،وذلك لتخفيف الكثير من المخاطر المرتبطة بإدارة أعمال المؤسسة،وقد تغيرت النظرة إلى إدارة التدقيق الداخلي من أنها إدارة مكلفة ماديا للمؤسسة إلى أنها إدارة مهمة وفعالة وضرورية من اجل حماية المؤسسة من مخاطر كبيرة. (علوان، 2019، صفحة 39)

وبرغم حتمية استقلاليتها عن الإدارة التنفيذية لأية مؤسسة،إلا أن إدارة التدقيق الداخلي جزء مهم ومكمل للهيكل التنظيمي،بل أصبحت من أهم الإدارات في المؤسسات،علما بأنها ليست من الإدارات المنتجة للأرباح،وبصفتها تابعة لمجلس الإدارة فهي الجهة الوحيدة المستقلة بالمؤسسة التي تستطيع تقديم تأكيد معقول لمجلس الإدارة أن المؤسسة تسير في الاتجاه الصحيح لتحقيق الأهداف والاستراتيجيات التي حددها ووضعها مجلس الإدارة،فمسؤولية الإدارة التنفيذية تتمثل في إنشاء وتطبيق نظم رقابة داخلية وإدارة مخاطر فعالة،وتقع مسؤولية التدقيق الداخلي على التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر مطبقة فعليا وكافية وفعالة،كذلك تنبيه الإدارة التنفيذية لأية مخاطر حالية أو مستقبلية تهدد المؤسسة،وعليه إن إدارات التدقيق الداخلي من خلال إدراك التطورات السريعة في طرق إدارة الأعمال وإدارة المخاطر،ومن خلال التعاون مع الإدارات التنفيذية كفريق عمل واحد،دون الإخلال بالاستقلالية والموضوعية لمهنة التدقيق،تستطيع المساهمة بقدر كبير في نجاح أية مؤسسة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية. (علوان، 2019، صفحة 39)

الفرع الثاني:أهداف ومهام التدقيق الداخلي:

1. التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.

2. التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية او مالية معينة.

3. اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة،تأكيدا للمحافظة على الممتلكات والموجودات.

4 . التأكد من صحة البيانات،ومدى الاعتماد العمليات ودراسة الضبط فحص عليها،من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.

5 . مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.

6 . مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.

7 . التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها

8 . إعداد تقارير منفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعه إلى أعلى سلطة تنفيذية. (خلف، 2014، صفحة 37)

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي

بدأت بوادر وضع معايير التدقيق الداخلي سنة 1947 عندما وضع "تصريح المسؤوليات" الذي يوضح الأهداف ونطاق العمل للتدقيق الداخلي،ثم تطورت مهمة التدقيق الداخلي واستلزمت مراجعتها إلى بصفة كاملة و وضعت حيز التطبيق ابتدءا من أول جانفي 2002 و ادخل عليها تعديلات بين سنتي 2008 و 2009،و تهدف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى تحديد مبادئ المهنة الأساسية، كذلك إعطاء إطار مرجعي للمدققين بوضع معايير للتقييم و أن تكون معيار لتحسين المهنة.

فيما يلي سنتعرض إلى المحاور الرئيسية للمعايير الدولية الصادرة من معهد التدقيق الداخلي للممارسة المهنية لهذا الأخير مع عرض وجيز لكل معيار. (عبد الواحد، 2018/2017، صفحة 22)

الفرع الأول:معايير الصفات :

تتعلق معايير الصفات بالمدققين الداخليين و خدمات التدقيق الداخلي، تتكون من ثلاثة أقسام رئيسية و التي تنقسم بدورها إلى عدة أقسام فرعية (بنود) كما يلي : (عبد الواحد، 2018/2017، صفحة 22)

المعيار رقم 1000: الغرض، الصلاحية والمسؤولية: يجب تعريف و توضيح غرض و صلاحية و مسؤولية نشاط التدقيق الداخلي رسميا و كتابة كل هذا في كتاب أو عقد متوافق مع المعايير و كذا يجب الموافقة على ما كتب من طرف مجلس الإدارة.

المعيار 1100: الاستقلالية و الموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا و يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين عند انجاز مهامهم، و تندرج تحت هذا المعيار، المعايير الفرعية التالية:

المعيار رقم1110: استقلالية المؤسسة

المعيار رقم 1120: موضوعية المدقق الداخلي

المعيار رقم 1130: الإضرار بالاستقلالية أو الموضوعية.

المعيار رقم 1200: التأهيل و العناية المهنية: أي يجب انجاز عمليات التكليف بكفاءة و عناية مهنية، و تندرج تحت هذا المعيار، المعايير الفرعية التالية:ذ

المعيار رقم 1210: تأهيل المدقق الداخلي

المعيار رقم1220: العناية المهنية

المعيار رقم 1230: التأهيل المهني المستمر

المعيار رقم1300: برنامج تأكيد وتحسين النوعية: يجب على مدير التدقيق التنفيذي أن يطور و يحافظ على برنامج تأكيد و تحسين النوعية الذي يغطي جميع نواحي نشاط التدقيق الداخلي، حيث يجب أن يصمم كل جزء من البرنامج من اجل المساعدة على إضافة قيمة و تحسين عمليات المؤسسة، وعلى توفير التأكيد القاضي بأن نشاط التدقيق الداخلي متوافق مع معايير و قواعد السلوك المهني، وتندرج تحت هذا المعيار ، المعايير الفرعية التالية: (عبد الواحد، 2018/2017، صفحة 23)

المعيار رقم 1310: برنامج تقييم النوعية

المعيار رقم 1311: التقييمات الداخلية

المعيار رقم 1312: التقييمات الخارجية

المعيار رقم 1320: الإبلاغ عن برنامج النوعية

المعيار رقم 1330: الاستخدام أنجز وفقا للمعايير

المعيار رقم 1340: الإفصاح عن عدم التوافق

الفرع الثاني: معايير الأداء:

تتعلق معايير الأداء بطبيعة العمليات التدقيق الداخلي و تنقسم إلى سبعة أقسام رئيسية و التي بدورها تقسم إلى العديد من الأقسام الفرعية (بنود)كالتالي: (عبد الواحد، 2018/2017، صفحة 24/23)

المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يدير بفاعلية نشاط التدقيق الداخلي و ذلك عن طريق إعداد خطط على أساس المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، ثم الإبلاغ عن هذه الخطط إلى الإدارة العليا و المجلس للتدقيق والموافقة، كما يجب على المدير أن يضمن بأن موارد التدقيق الداخلي مناسبة و كافية من أجل انجاز الخطة الموافق عنها، كما يجب عليه التنسيق بين نشاطات التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لتفادي ازدواجية الجهود و ضمان تغطية كاملة.

المعيار رقم 2100: طبيعة العمل: يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيم و يساهم في تحسين عمليات الحوكمة و الرقابة و إدارة المخاطر.

المعيار رقم 2200: تخطيط المهمة (التكليف): يجب على المدققين الداخلين أن يطوروا و يوثقوا خطة لكل مهمة تدقيق داخلي بما في ذلك النطاق و التوقيت و الأهداف و عمليات تخصيص الموارد.

المعيار رقم 2300: انجاز المهمة: يجب على المدققين الداخليين تحديد و تحليل و تقييم و توثيق معلومات كافية من أجل انجاز أهداف المهمة.

المعيار رقم 2400: إبلاغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين إيصال و نقل نتائج التدقيق.

المعيار رقم 2500: مراقبة الانجاز: يجب على مدير التدقيق الداخلي إعداد نظام المراقبة و الحفاظ عليه للإرشاد عما إذا كانت النتائج مبلغة إلى الإدارة.

المعيار رقم 2600: قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير التدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة إليه، فيجب على المدير مناقشة المسألة مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم تسوية القرار بخصوص الخطر المتبقي، فيجب عليه و على الإدارة العليا تبليغ المسألة إلى المجلس لتسوية.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق الداخلي

الفرع الأول: التدقيق المالي:

أولا: مفهوم التدقيق المالي: هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات و مصداقية القوائم المالية، ويمتد فحص التدقيق المالي إلى مجالين: (السوافري و واخرون، صفحة 133)

. رقابة الأموال.

. رقابة على المحاسبة عن الأموال.

فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية و المحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بدرجة كافية من الدقة، لذا لا بد من مراعاة ما يلي:

أ . حماية الأصول المالية للمؤسسة.

ب . توفير الثقة و التكامل في المعلومات المالية.

ج . الإلتزام بالمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

فالتدقيق المالي يمثل التحقق من مدى إلتزام المسئولين عن تنفيذ أنشطة المؤسسة بتطبيق السياسات ولوائح الإجراءات المالية والإدارية التي اعتمدتها الإدارة العليا للمؤسسة كأسلوب لأداء الأعمال المالية، ثم التقرير بدرجة الإلتزام بها، هذا إلى جانب التأكد من صحة البيانات والتقارير المالية المعدة بواسطة إدارات المؤسسة والتي يتم رفعها إلى الإدارة العليا للمؤسسة، بغرض بث الثقة فيما تضمنته تلك التقارير من بيانات وبما يساعد على إتخاذ القرارات إستنادا إليها. (السوافري و واخرون، صفحة 133)

ثانيا: أنواع التدقيق المالي: يمكن التفرقة بين نوعين من التدقيق المالي:

1. التدقيق المالي (تدقيق قبل الصرف): ويعتبر أحد مراحل الرقابة الداخلية الذاتية والتي تتطلب أن يتم تدقيق الأعمال قبل أو أثناء تنفيذها عن طريق تكليف المدقق المالي بالشؤون المالية بتدقيق عمل الإدارات الأخرى، وذلك للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية وإكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة

على التنفيذ، ويتم هذا التدقيق بنسبة 100 %على كافة العمليات المالية، ولذا يسمى التدقيق المالي قبل الصرف. (السوافري و واخرون، صفحة 165)

2 . التدقيق المالي (تدقيق بعد الصرف): يطبق بعد تنفيذ المعاملات وفق خطة مرسومة وبنسبة إختبارية (أي عينات) ويتم فحص هذه المعاملات ليؤكد المدقق الداخلي للإدارة العليا للمؤسسة أن المعاملات تتم وفق الأسس واللوائح والنظم والإجراءات الموضوعة والمقررة بما يؤدى إلى تحقيق أهداف المؤسسة، هذا إلى جانب توفير الضمانات بشأن القوائم والتقارير المالية المقدمة إلى الإدارة العليا للمؤسسة. (السوافري و واخرون، صفحة 165)

الفرع الثاني: التدقيق العملياتي (التشغيلي):

أولا:مفهوم التدقيق التشغيلي: هذا النوع من التدقيق يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات.(alaine, 1999, p. 10)

ثانيا: أنواع التدقيق التشغيلي: ينقسم تدقيق التشغيلي إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

1 . تدقيق الأداء الوظيفي: وهو يهتم أساسا بإجراء تقييم لكيفية أداء جميع الوظائف الرئيسية الموجودة بالمؤسسة، والتي قد تسفر عن إكتشاف مشاكل محورية في أداء الأنشطة المختلفة في المؤسسة، أي أنه يهتم بتقييم الأداء الوظيفي أو إكتشاف أية عيوب أو قصور في الأداء وكيفية علاجها وليس رصدها فقط. (السوافري و واخرون، صفحة 122)

2 . التدقيق التنظيمي: يتضمن التدقيق التنظيمي ما يلي: (السوافري و واخرون، صفحة 122)

أ . دراسة خطوط ومسارات الإتصال بين الإدارات المختلفة المكونة للهيكل التنظيمي للمؤسسة ومدى كفاءة العلاقات التنظيمية فيها وقدرتها على تحقيق أهداف المؤسسة.

ب . مدى سرعة وتلقائية تبادل المعلومات والتعاون بين الإدارات ذات الصلة أو الموجودة بالمؤسسة، كمثال على ذلك مدى كفاءة تبادل المعلومات بين إدارات المؤسسة والإدارة المالية، وكذلك مدى كفاءة وفعالية تبادل المعلومات بين إدارات المؤسسة الرئيسية والأقسام التابعة لها.

ج . مدى سرعة وتلقائية تدفق المعلومات داخل الإدارة الواحدة سواءا من أعلى إلى أسفل أو من أسفل إلى أعلى (خطوط السلطة والمسؤولية)، ومدى توجه العاملين بالإدارة الواحدة إلى تحقيق الأهداف المحددة لها.

وعلى ذلك فالتدقيق التنظيمي يهدف إلى تقييم الإتصالات الوظيفية بين الإدارات وقياس روح التعاون والتكامل والإتساق بينها.

3 . تدقيق المهام الخاصة: يتعلق بتدقيق وفحص موضوعات إضافية تكلف بها إدارة التدقيق الداخلي من الإدارة العليا للمؤسسة مثال على ذلك: (السوافري و واخرون، صفحة 123)

أ . أسباب إنخفاض حجم رقم الأعمال بالمؤسسة.

ب . مدى ربحية منتجات جديدة تنتجها المؤسسة وتقدمها للعملاء.

ج . سبل زيادة رأس المال أو القروض وسبل حل المشكلات التمويلية التي تعاني منها المؤسسة.

د . مدى تناسب أسعار العروض المقدمة من المؤسسة بالأسعار التي تتقدم بها المؤسسات المنافسة في السوق.

و . دراسة مدى إمكانية قيام المؤسسة بتنفيذ بعض الأعمال في ضوء حجم الإمكانيات والعمالة الموجودة بها.

الفرع الثالث: تدقيق الإلتزام بالسياسات:

يهدف إلى التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالسياسات الإجراءات، المعايير، القوانين، والتعليمات الحكومية المعمول بها مع تحديد درجة هذا الإلتزام، بالإضافة إلى التأكد من إلتزام كافة المستويات الإدارية الداخلية بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تتعلق بالنظام الداخلي الخاص بها. (السوافري و واخرون، صفحة 123)

ولإنجاز تدقيق الإلتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المدقق الداخلي وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات، وبالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته، ولقد تطور هذا النوع من التدقيق في الوقت الحاضر لدرجة أنه أصبح هناك مدققين متخصصين في هذا المجال وبصفة خاصة في مجال الحكومي، حيث تتطلب مهنتهم هذه التدريب الواسع والدرجة العالية من الناحية الفنية والنواحي التفصيلية. (السوافري و واخرون، صفحة 123)

مما سبق يمكن القول أن يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في حياة المؤسسة الإقتصادية،حيث يعتبر محل إهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة حيث يولون له أهمية خاصة في بحوثهم، فالتدقيق الداخلي عملية فحص و مصدر لتطوير المؤسسة لما يضيفه من ثقة في المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها ،ومساعدة الأفراد داخل المؤسسة في آداء مسؤولياتهم.

بكفاءة من خلال ما يوفره التدقيق الداخلي من تحليل ،التقييم، التوصيات و المشورة ،ومن هنا فإن نجاح اي عملية تدقيق لا تتوقف على الإهتمام بخصائص العمل الذي يتم فحصه فحسب بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل ،و مسؤولية المدقق تتطلب تدقيق وتقييم الخطط و السياسات و الإجراءات و السجلات، ويكون المسؤول عن انجاز هذه الأعمال مسؤولية مباشرة عن صحة و سلامة الأعمال المتعلقة به ،كما أن وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة استشارية وعليه لاتكون للمدقق سلطة على العاملين بالإدارات و الأقسام التي يتولى تدقيق وتقييم عملها فالمدقق الداخلي يمارس نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها لتنفيذ أنشطتها و وقائي من خلال فحص الوقائع و الأحداث الماضية و انشائي ليشمل كل النشاطات المؤسسة من خلال وضع برنامج للتدقيق الداخلي .

الفصل الأول :الإطار النظري لتدقيق الكشوف المالية و الافصاح عنها

عرفت المحاسبة تطورا كبيرا من وسيلة للتسجيل العمليات إلى وسيلة لتقديم المعلومات الضرورية لمستخدميها و الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، هذا ما نتج عنه مفهوم جديد وهو الإفصاح المحاسبي و الذي يعد همزة وصل بين الأعمال المحاسبية من جهة ومستخدمي هذه المعلومات من جهة أخرى ، المتمثلة في القوائم المالية و التقارير المالية حيث يعد من أهم الممارسات المحاسبية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات،ما أوجب توفر مجموعة من الضوابط و الشروط و المعايير في أسس وشكل ومضمون القوائم المالية على المستوى العالمي.

كما هو معروف المحاسبة هي علم يهدف إلى تلبية حاجات المستخدمين، من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة عن طريق الإفصاح المحاسبي في شكل القوائم المالية و البيانات المختلفة كما و نوعا ,وحسب الأهداف و الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة ،و باختلاف مستواهم الثقافي و معرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية .

و عليه سنتطرق في هذا الجزء إلى بعض المفاهيم و المواضيع المتعلقة بالإفصاح عن القوائم المالية ,متمثلة فيما يلي.

المبحث الثالث :الإطار النظري للإفصاح عن الكشوف المالية

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

المطلب الثاني: ما الذي يجب الإفصاح عنه

المطلب الثالث : ماهية الكشوف المالية

المطلب الرابع : أنواع وعناصر الكشوف المالية

المبحث الرابع :تدقيق الكشوف المالية و الإفصاح عنها

المطلب الأول:تقرير المدقق

المطلب الثاني:مسؤولية مدقق الحسابات

المطلب الثالث:إجراءات تدقيق الكشوف المالية

المبحث الثالث: الإفصاح عن الكشوف المالية

المطلب الأول: تعريف الإفصاح

الإفصاح المحاسبي موضوع محل اهتمام العديد من الباحثين والكتاب لأهميته في الحياة الاقتصادية لذا عرف العديد من الكتاب و الباحثين مصطلح الإفصاح المحاسبي بعدة تعريفات، فلقد عرفه إلدون س.هندريكسن بأنه يعبر في إعداد التقارير المالية عن المعلومات الضرورية التي تكفل الأداء الأمثل لأسواق رأس المال الكفأة،مع التركيز على تفضيلات للمستثمرين و المحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية,بطريقة تسمح بالتنبؤ باتجاهات التوزيعات المستقبلة و تغير الإيرادات المستقبلة ،وأن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها تتوقف على مدى خبرة القارئ و على القياس المرغوب ،وعلى العموم هناك ثلاث معايير للإفصاح وهي:الإفصاح الكامل، الإفصاح الكافي ،الإفصاح العادي. (إلدون، 2008)

"الإفصاح هو اتصال الشركة بالعالم الخارجي بالوسائل المختلفة، لكشف معلومات هامة للمستثمرين والمساهمين وسوق المال وغيرهم من أصحاب المصالح المختلفة ,بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على الأرباح وسداد التزاماتها ،والإفصاح في الشركات وسوق المال يعني:

. إشهار كافة الحقائق عن الشركة

. إظهار جميع المعلومات و البيانات

. توفير كافة المعلومات سواء دورية أو غير دورية ،وكذلك مالية وغير مالية لجميع الأطراف وسوق المال." (خضر، 2012، صفحة 52)

"كما يقصد بالإفصاح أي حقائق أو معلومات ترد في البيانات المالية أو في المذكرات التوضيحية الملحقة بها ،والتي تبين بشكل واضح وجلي الموقف المالي للوحدة الاقتصادية." (السيد، 2014، صفحة 18،19،20)

"كما يقصد به توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المنشأة معروفة و معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب." (عبد العال، 2006، صفحة 123)

يستخدم الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات, وهذا يعني أن تنشر المعلومات في القوائم

والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ ودون لبس أو تضليل,من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الصائبة,هنا يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات اتصال والتي من دونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي. (أبو زيد، 2005، صفحة 577)

"و عرفه آخرون بأنه إظهار للمعلومات المالية سواء كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب,مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية,من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات للشركة . (زغدار، 2009_2010، صفحة 84)

مما سبق يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي هو أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات التي تهم مستخدمي القوائم المالية,و تساعدهم على اتخاذ القرارات و بالتالي الإفصاح الجيد يجب توفر فيه الملائمة ,أي أن المعلومة مفيدة وذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها بحيث تكون صحيحة ومحايدة تعتمد على أسس موضوعية و قابلة للمراجعة و التحقق وذات أهمية و إيصالها في الوقت المناسب.

قدم العديد من الباحثين تصنيفات مختلفة للإفصاح المحاسبي منها:الإفصاح الكامل,الإفصاح العادل ,الإفصاح الكافي ,الإفصاح الملائم (بن سمينة، 2017، صفحة 327)

المطلب الثاني: ما الذي يجب الإفصاح عنه

تمثل القوائم والتقارير المالية وما تتضمنها من معلومات الأساس الذي يمكن من خلاله معرفة مدى الإفصاح ،الذي يساعد مستخدمي تلك القوائم من الاستفادة في اتخاذ القرارات. (آل غزاوي، 2016، صفحة 65)

لهذا زادت معدلات الإفصاح في القوائم المالية بشكل كبير جدا، بسبب تنوع الجهات المستفيدة من تلك القوائم المالية،وطلبها الزيادة في الإفصاح لضمان وسلامة علاقتها مع المنشأة فقد يتضمن الإفصاح: (معلومات عامة، معلومات عن الإدارة، معلومات عن هيكل التمويلي للمنشأة،معلومات استثمارية ومالية،معلومات عن الميزانية العمومية،معلومات عن قائمة الدخل ،معلومات عن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ،معلومات عن قائمة التدفقات النقدية،معلومات عن السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة، معلومات دورية، معلومات عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة،معلومات عن التطورات الحديثة والمتوقعة ،معلومات عن الإيضاحات الأخرى). (آل غزاوي، 2016، صفحة 66)

يتضح مما تقدم كبر حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و تقارير المالية ،وهذا بطبيعة الحال زاد من حجم المعلومات المالية إلى حد الإفراط ,فقد توسع النقاش في الولايات المتحدة الأمريكية في الوقت الحالي من قبل معدي القوائم المالية,الذين يرون أن متطلبات الإفصاح زائدة إلى حد الإفراط بينما يرى المستثمرون أنهم بحاجة للمزيد من الإفصاح ,حيث يمثل الحمل المفرط للإفصاح هما مشتركا بالنسبة للكافة أصحاب المصلحة، ابتداء من المستثمرين ومراجعي شركات المشاريع الصغيرة حتى كبار المسؤلين بالشركات الكبرى، وقد ذكر العديد منهم أن التقارير المالية لا تتجاوز في الواقع كونها تقارير طويلة جدا,ونتيجة لذلك أصبحت اقل فعالية للتواصل مع المستثمرين,ومع ذلك ما يزال المستثمرون يطلبون مزيدا من المعلومات ،خاصة عندما تواجه الأعمال التجارية تراجع أو انحدارا نحو الإفلاس،ومثل هذه المعلومات التي يطلبها المستثمرون في الغالب متوفرة في بالقوائم المالية,إلا أنهم لا يرونها أو لا يتعرفون عليها. (آل غزاوي، 2016، صفحة 66)

ساهمت زيادة معدل الإفصاح في القوائم المالية المنشورة حتى أصبحت تلك التقارير كبيرة جدا وتحتاج إلى وقت وجهد حتى يتم تحليلها تحليلا دقيقا ومفيدا. (آل غزاوي، 2016، صفحة 67)

يجب أن يتناول النموذج الجيد للإفصاح و الشفافية في الشركات ما يلي:

أولا :في نطاق الكشف عن البيانات المالية فيتم الكشف عن:

- يجب أن تكشف الشركات عن نتائجها المالية و التشغيلية
- يجب الكشف عن مسؤوليات مجلس الإدارة فيما يتعلق بالإبلاغ المالي
- يجب على الشركات أن تكشف بالكامل عن الصفقات الهامة مع الأطراف التي تنتمي إلى نفس المجموعة

ثانيا : في نطاق الكشف عن البيانات غير المالية يتم الكشف عن :

- أهداف الشركة
- حقوق الملكية وحقوق حملة الأسهم
- التغيرات في هيكل السيطرة و الصفقات التي تنطوي على أصول هامة
- هياكل الإدارة و سياساتها
- أعضاء المجلس و كبار المسؤولين التنفيذيين

- المسائل المادية المتصلة بأصحاب المصلحة و المسؤولية البيئية و الإجتماعية
- عوامل الخطر المادية التي يمكن التنبؤ بها
- استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين
- وظيفة المراجعة الداخلية للحسابات

ثالثا :الاجتماعات العامة

رابعا: توقيت الكشف و وسائله

خامسا:الممارسات الجيدة في مجال الامتثال (خضر، 2012، الصفحات 62-63)

يلخص الدكتور حسين عبد الجليل ما يجب الإفصاح عنه في كتابه التقارير المالية في المنشآت الصغيرة فيما يلي:

1. الافصاح عن السياسات المحاسبية :

يمثل الإفصاح عن السياسات المحاسبية أساسا لفهم ومعرفة البنود الظاهرة في القوائم المالية,وعليه لا يمكن أن يتم معرفة ذلك بدون الرجوع إلى السياسات المحاسبية، لهذا أشار المعيار إلى انه يجب أن تفصح المنشاة عما يلي في ملخص السياسات الهامة:

. أساس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية

. السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات العلاقة بفهم البيانات المالية (آل غزاوي، 2016، صفحة 95)

2. المعلومات حول الآراء التقديرية:

قد تصادف المنشاة بعض التعديلات في القيم المسجلة في الأصول أو الالتزامات خلال فترة قادمة بعد إعداد التقارير المالية,بسبب بعض الشكوك التي تصادفها في عملية عدم التأكد من بعض أصولها أو التزاماتها،لهذا فقط أشار المعيار إلى أنه يجب أن تفصح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الملاحظات الأخرى, بعيدا عن تلك التي تشمل تقديرات عن الآراء التقديرية التي قامت بها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة،والتي لها تأثير الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية. (آل غزاوي، 2016، صفحة 95)

3. معلومات حول المصادر الرئيسية لشكوك تقديرات:

وضح المعيار أن تفصح المنشأة في الملاحظات عن المعلومات حول الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل,والمصادر الرئيسية الأخرى لشكوك التقديرات في تاريخ إعداد التقارير, التي لها مخاطر جوهرية في التسبب في بتعديل جوهري,على القيم المسجلة للأصول والالتزامات ،خلال السنة المالية القادمة فيما يخص تلك الأصول والالتزامات،وتشمل الملاحظات تفاصيل:

. طبيعتها

. قيمتها المسجلة كما في نهاية إعداد التقارير (آل غزاوي، 2016، صفحة 95_96)

4. الافصاح عن التغير في السياسة المحاسبية:

كثيرون يفسرون أن التغير في السياسات المحاسبية هو في الحقيقة لإخفاء مشاكل المحاسبية قد تؤثر على المنشاة ، لهذا تقوم الإدارة بتغيير سياستها المحاسبية لأهداف متعددة قد يكون بعضها التهرب الضريبي أو زيادة الدخل أو ما شابه ذلك,لهذا فقد أشار المعيار إلى أنه يتوجب على المنشأة عندما يكون التعديل على معيار التقارير هذا التأثيرعلى الفترة الحالية أو أي فترة سابقة أو يمكن أن يكون له اثر على الفترات المستقبلية,تفصح المنشأة على ما يلي:

1. طبيعة التغير في السياسة المحاسبية.
2. قيمة التعديل لكل بند متأثر في البيان المالي للفترة الحالية ولكل فترة معروضة بمقدار ما هو عملي.
3. قيمة التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك الفترات المعروضة بمقدار ما هو عملي.
4. توضيح ما إذا كان من غير المجدي تحديد القيم المفصح عنها في الفقرتين السابقتين.
5. لا تحتاج البيانات المالية للفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

كما تطرق المعيار إلى أنه عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة تفصح المنشأة على ما يلي:

- طبيعة التغير في السياسة المحاسبية .
- الأسباب التي تشرح أن تطبيق سياسة محاسبية جديدة يوفر معلومات أكثر موثوقية وصلة.
- قيمة التعديل لكل بند متأثر في البيان المالي بمقدار ما هو عملي مع الإطار بشكل منفصل(الفترة الحالية ،لكل فترة معروضة في مجموع الفترات التي تسبق تلك الفترات المعروضة).

- توضيح ما إذا كان من غير المجدي تحديد القيم المفصح عنها فيما ورد أعلاه . (آل غزاوي، 2016، صفحة 96_97)

5. الافصاح عن التغير في التقدير:

قد تقوم المنشأة بتقدير بعض أصولها أو التزاماتها بسبب ظروف حالية أو مستقبلية, إلا أنها قد تقوم أيضا بتغيير تلك التقديرات ,لهذا فقط أشار المعيار إلى أنه يتوجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة أي تغيير في التقدير المحاسبي,وأثر التغيير على الأصول و الالتزامات والدخل و المصاريف للفترة الحالية,وإذا كان من المتوقع أن تقوم المنشاة بتقدير أثر التغير في فترة مستقبلية واحدة أو أكثر فإنه ينبغي أن تفصح المنشأة عن تلك التقديرات. (آل غزاوي، 2016، صفحة 97)

6. الافصاح عن أخطاء الفترات السابقة:

ربما تتعرض المنشأة للكشف عن أخطاء محاسبية أو جوهرية في صلب القوائم المالية ,مما قد يعطي الكثير من المعلومات المحاسبية المظللة ويخرجها بشكل غير دقيق ،لهذا فقط تطلب المعيار أن تفصح المنشأة عما يلي في أخطاء الفترات السابقة:

1. طبيعة الخطأ في الفترة السابقة
2. قيمة التصحيح لكل بند متأثر في البيان المالي لكل فترة سابقة معروضة بمقدار ما هو عملي
3. قيمة التصحيح في بداية أول فترة سابقة معروضة بمقدار ما هو عملي
4. توضيح ما إذا كان من غير المجدي تحديد القيم المفصح عنها في النقطتين أعلاه (آل غزاوي، 2016، صفحة 97_98)

7. المخزون:

يعتبر المخزون واحدا من أهم البنود التي توضح حجم الإنتاج الفعلي الموجود لدى المنشأة , الذي يتحول أصل آخر إلى أصل أخر بعد عمليات البيع,سواء كانت نقدية أو بالأجل وقد تعددت الطرق المستخدمة في حساب المخزون وتقدير قيمته بالطرق المتعارف عليها, لهذا أشار المعيار إلى ذلك بالقول ستفصح المنشاة عما يلي:

. سياسات المحاسبية المتبناة في قياس المخزون،حيث تشمل صيغة التكلفة المستخدمة

. إجمالي القيمة المسجلة للمخزون،والقيمة المسجلة في التصنيفات الملائمة للمنشأة

. مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة

. إجمالي القيمة المسجلة للمخزون المرهونة كضمان عن الالتزامات (آل غزاوي، 2016، صفحة 98)

8. العقارات الاستثمارية:

يقصد بالعقارات الاستثمارية كما ورد في المعيار كل الممتلكات من أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما,يمتلكها المالك أو المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي, لكسب الايجارات أو الاستفادة من ارتفاع الأسعار أو كليهما.وكذلك بدلا من استخدام هذه الممتلكات في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو استخدامها لأغراض إدارية أو بيعها في سياق العمل العادي.

لهذا تطلب المعيار أن تقوم المنشاة بالإفصاح عن تلك الاستثمارات وتقييمها والافتراضات المستخدمة لهذا التقييم كما يلي:

- ستقوم المنشاة بالإفصاح عما يلي بالنسبة لكافة الاستثمارات باستخدام القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية
- المدى الذي تعتمد عليه القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية, كما يتم القياس أو الإفصاح في البيانات المالية في تقييم من قبل مقيم مستقل يحمل مؤهلا مهنيا معترفا به,وذو علاقة ولديه خبرة حديثة في موقع وفئة العقارات الاستثمارية التي يجري تقييمها ,وإذا لم يكن هناك مثل هذا التقييم سيتم الإفصاح عن هذه الحقيقة
- وجود ومقدار القيود على إمكانية تحقيق العقارات الاستثمارية أو تحويل دخل وعوائد التصرف
- الالتزامات التعاقدية لشراء أو بناء أو تطوير العقارات الاستثمارية أو للإصلاحات أو الصيانة أو التحسينات

المطابقة بين القيم المسجلة للعقارات الاستثمارية،في بداية ونهاية الفترة ،حيث تظهر على نحو منفصل:

. الإضافات ,الإفصاح بشكل منفصل عن هذه الإضافات التي تنتج من الاستملاك من خلال عمليات اندماج الأعمال

. صافي الأرباح والخسائر من تعديلات القيمة العادلة

. التحويلات إلى الممتلكات والمصانع والمعدات عندما لا يتوفر مقياس موثوق للقيمة العادلة دون تكاليف أو جهود زائدة

. التحويلات من و إلى المخزون والممتلكات المشغولة من قبل المالك

. لا تحتاج هذه المطابقة للتقديم لفترات سابقة .

. يقدم مالك العقارات الاستثمارية إفصاحات المؤجرين، حول عقود الإيجار التي دخل بها ,تقدم المنشأة التي تحتفظ بعقارات استثمارية بموجب عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي إفصاحات المستأجرين, الخاصة بعقود الإيجار التمويلية وإفصاحات المؤجرين حول عقود الإيجار التشغيلية التي دخلوا بها (آل غزاوي، 2016، صفحة 98_99_100).

9. الممتلكات والمصانع والمعدات:

تعتبر الممتلكات والمصانع والمعدات هي الأصول الثابتة التي تمتلكها المنشاة, ولهذه الأصول أهمية كبيرة في القوائم المالية لما ينطبق عليها بعض فترة زمنية من انخفاض أو إعادة تقييم,لهذا فقط أشار المعيار إلى بعض الإفصاحات التي يجب على المنشأة أن تفصح عنها وهذه الإفصاحات هي كالتالي:

ستقوم المنشأة بما يلي فيما يتعلق بكل فئة والمصانع والمعدات التي اعتبرت ملائمة وفقا للتالي:

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة المسجلة
- طرق الاستهلاك المستخدمة
- معدلات الأعمار الإنتاجية والاستهلاك المستخدمة
- إجمالي القيمة المسجلة والاستهلاك التراكمي المجموع مع خسائر انخفاض القيمة التراكمية في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير
- مطابقة القيمة المساجلة في بداية و نهاية فترة إعداد التقارير بحيث تبين شكل مستقل (الإضافات التصرف الاستملاك من خلال الاندماج الأعمال التحويلات إلى العقارات الاستثمارية إذا توفرت مقياس للقيمة العادلة خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المحفوظة في الربح و الخسارة)

ستقوم المنشاة بالإفصاح أيضا عما يلي:

- الوجود والقيمة المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات التي تمتلك المنشاة سند ملكيتها أو المرهونة كضمان على الالتزام
- مقدار الالتزامات التعاقدية مقابل استملاك الممتلكات والمصانع والمعدات (آل غزاوي، 2016، صفحة 100_101)

10. الأصول غير الملموسة(المعنوية):

يقصد بالأصل غير الملموس كما ورد في المعيار هو أصل غير نقدي قابل للتحدي ليس له جوهر مادي،ويكون هذا الأصل قابلا للتحديد عندما يكون بالإمكان فصله عن المنشاة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو مبادلته سواء منفردا أو مع عقد أو أصل أو التزام ذي صله أو ينشا من حقوق التعاقدية أو حقوق قانونية أخرى،بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق يمكن نقلها أو فصلها عن المنشاة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى.

لهذا تطلب المعيار ان تقوم المنشاة بالإفصاح عن التالي:

ستقوم المنشاة بالإفصاح عما يلي فيما يتعلق بكل فئة من الأصول غير الملموسة:

- الأعمار الإنتاجية والمعادلات الإطفاء المستخدمة
- طرق الإطفاء المستخدمة
- إجمالي القيم المسجلة وأي إطفاء تراكمي المجموع مع خسارة انخفاض القيمة التراكمية) في بداية نهاية فترة إعداد التقارير
- مطابقة القيمة المسجلة في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير بحيث تبين بشكل مستقل الإضافات التصرف لاستملاك من خلال اندماج الأعمال الإطفاء خسائر انخفاض القيمة تغيرات أخرى لا تحتاج هذه المطابقة للتقديم لفترات سابقة

ستقوم المنشأة بالإفصاح أيضا عما يلي:

- الوصف والقيمة المسجلة الإطفاء الباقية لأي أصل فرد غير ملموس يعتبر هاما للبيانات المالية للمنشاة
- بالنسبة للأصول غير الملموسة المستملكة من خلال منحة حكومية معترف بها ابتداءيا بالقيمة العادلة (القيمة العادلة المعترف بها ابتداءيا لهذه الأصول، قيمتها المسجلة)

- القيم المسجلة للأصول غير الملموسة التي تمتلك المنشاة سند ملكيتها بشكل حصري أو مرهون كضمان للالتزامات
- قيمة الالتزامات التعاقدية لاستملاك الأصول غير الملموسة (آل غزاوي، 2016، صفحة 101_102_103)

11. المخصصات والبنود المحتملة:

يقصد بالمخصص كما ورد بالمعيار هو التزام ذو توقيت أو مبلغ غير مؤكدين أما البنود المحتملة فقد أشار المعيار إلى إن الأصل المحتمل هو أصل ينشا من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع:أما الالتزام المحتمل فهو التزام ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع ،أو التزام حالي ينشا من أحداث سابقة،لكن يتم الاعتراف به لأنه احتمل طلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام أو لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بدرجة كافية من الموثوقية. (آل غزاوي، 2016، صفحة 103)

12. إفصاحات عامة حول الإيرادات:

الإيرادات المحرك الرئيس لحياة المنشاة فبدونها تتوقف كافة أنشطة المنشاة واستمرارها لهذا تطلب المعيار أن تقوم المنشاة بالإفصاح عن:

. السياسات المحاسبية المتبناة للاعتراف بالإيرادات وتشمل الطرق المتبناة لتحديد مرحلة إكمال المعاملات التي تضم تقديم الخدمات

. قيمة كل فئة من الإيرادات المعترف بها خلال الفترة بحيث تبين بشكل منفصل كحد أدنى الإيرادات الناجمة عن:

- مبيعات البضائع
- تقديم الخدمات
- الفائدة
- الإتاوات (حقوق الانتفاع)
- أرباح الأسهم والعمولات

- المنح الحكومية
- أي أنواع أخرى هامة من الإيرادات (آل غزاوي، 2016، صفحة 103_104)

13. المنح الحكومية:

تقوم العديد من الدول المتقدمة والنامية ومنها دول الخليج العربي وذلك لما تملكه من قدرات مالية ضخمة بسبب ارتفاع أسعار البترول، بتقديم منح حكومية عبارة عن بعض القروض بأسعار فائدة رمزية وذلك بهدف المساهمة في عملية التنمية الاقتصادية.

فقد أشار المعيار بأنه: ستقوم المنشاة بالإفصاح عما يلي حول المنح الحكومية:

. طبيعة وقيمة المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية

. الشروط غير المستوفاة والمخصصات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية التي لم يتم الاعتراف بها في الدخل

. المؤشرات على الأشكال الأخرى للمساعدة الحكومية التي استفادت منها المنشأة بشكل مباشر

. غايات الإفصاح المطلوبة :تعتبر المساعدة الحكومية إجراء من قبل الحكومة مصممة لتزويد المنشاة بموجب معايير محددة بمنفعة اقتصادية ،تشمل الأمثلة النصائح الفنية والتسويقية المجانية توفير الضمانات والقروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة منخفضة. (آل غزاوي، 2016، صفحة 104_105)

14. تكاليف الاقتراض:

تحتاج الكثير من المنشآت الصغيرة لعملية الاقتراض من البنوك التجارية وكما هو متعارف عليه فان البنوك لا تقرض بدون فائدة وشروط متعلقة بالقرض وتقديم ضمانات من المنشأة،لهذا تطلب من المنشأة توضيح تلك التكاليف المتعلقة بالإقراض،حيث يتطلب المعيار أن يتم الإفصاح عن التكاليف المالية ويتطلب ذلك الإفصاح عن إجمالي مصروف الفائدة (باستخدام نموذج الفائدة الفعال) للالتزامات المالية،التي لا تكون بالقيمة العادلة خلال الربح والخسارة ولا يتطلب هذا القسم أي إفصاحات إضافية. (آل غزاوي، 2016، صفحة 10()

15. انخفاض قيمة الأصول:

كثيرا ما تواجه المنشأة انخفاضا في قيمة الأصول وخاصة الأصول الثابتة فالأصل له عمر افتراضي ومع تقادم العمر الإنتاجي للأصل فإن الأصل تنخفض قيمته الفعلية، ويتم خلال ذلك الاعتراف بانخفاض قيمة تلك الأصول ،لهذا فقد تطلب المعيار أن يتم الإفصاح عن التالي:

. قيمة خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الربح والخسارة خلال الفترة ،في بيان الدخل الشامل(وفي بيان الدخل إذا تم تقديمه)التي يتم فيها تضمين خسائر انخفاض القيمة

. قيمة عكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الربح والخسارة خلال الفترة،وفي بيان الدخل الشامل(وفي بيان الدخل إذا تم تقديمه) التي يتم فيها عكس خسائر انخفاض القيمة

. ستقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة لكل من الفئات التالية من الأصول: (الأصول,الممتلكات المصانع والمعدات حيث تشمل عقارات بطريقة حقوق الملكية, الشهرة , الأصول غير الملموسة غير الشهرة،الاستثمارات في الشركات الزميلة,الاستثمارات في المشاريع المشتركة). (آل غزاوي، 2016، صفحة 106_105)

16. ضريبة الدخل:

تعتبر ضريبة الدخل في المنشأة عبئا تتحمله المنشأة من جهة ومن جهة ثانية فإنها تعتبر فائدة للجهات الحكومية المستفيدة من ارتفاع الدخل،لهذا فقد تقوم العديد من المنشأة بالتلاعب في القوائم المالية بغرض التهرب الضريبي، لذا تطلب المعيار أن يتم الإفصاح عن كل ما يلي :

. ستقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية،لتقييم الطبيعة و التأثير المالي للعواقب الضريبية المتداولة والمؤجلة المعترف بها والأحداث الأخرى.

. ستقوم المنشأة بشكل منفصل بالإفصاح عن المكونات الأساسية للمصروف الضريبي (الدخل)، يمكن أن تضم هذه المكونات للمصروف الضريبي (الدخل):

- المصروف الضريبي الحالي (الدخل)
- أية تعديلات معترف بها في الفترة الضريبية الحالية عن الفترات السابقة
- قيمة المصروف الضريبي المؤجل (الدخل) المتعلق بأصل أو عكس الفروق المؤقتة
- قيمة المصروف الضريبي المؤجل المتعلق بالتغيير في المعدلات الضريبية أو فروض ضرائب جديدة

- التعديلات على المصروف الضريبي المؤجل الناجم عن التغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو المساهمين فيها
- أي تغير في علاوة تقييم
- قيمة المصروف الضريبي المرتبطة بالتغيرات في السياسات و الأخطاء المحاسبية

ستقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

- إجمالي الضريبة المتداولة والمؤجلة المتعلقة بالبنود المعترف بها كمود للدخل الشامل الأخر
- توضيح الفروق الهامة في المبالغ المقدمة في بيان الدخل الشامل والمبالغ المبلغ عنها للسلطات الضريبية
- توضيح للتغيرات في المعدل (المعدلات) الضريبية القابلة للتنفيذ مقارنة مع فترة إعداد التقارير السابقة
- لكل نوع من الفروق المؤقتة ولكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو التخفيضات الضريبية
- قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة وعلاوات خلال الفترة
- تحليل التغير في الالتزامات الضريبية المؤجلة و الأصول المؤجلة و علاوات التقييم خلال الفترة
- تاريخ الإنهاء أن وجد للفروق المؤقتة والخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة
- ستقوم المنشأة بتوضيح طبيعة عواقب ضريبة الدخل المحتملة التي ستنتج عن دفع أرباح الأسهم للمساهمين (آل غزاوي، 2016، صفحة 106_107_108)

17. تحويل العملات الأجنبية:

للعملة أهمية بالغة في إعداد التقارير المالية،فهي تعتبر المقياس الحقيقي لقيمة المنشأة،لهذا يجب أن يحدد نوع العملة،التي تستخدم في إعداد القوائم المالية،هذا بالإضافة للعمليات التي تقوم بها المنشأة،والتي قد تؤدي إلى وجود فروق في أسعار الصرف،مما يتطلب أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن التالي:

. قيمة افروق أسعار الصرف المعترف بها،في الربح والخسارة خلال الفترة،باستثناء تلك الناشئة في الأدوات المالية،التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسائرة.

. قيمة فروق أسعار الصرف التي تنشأ خلال الفترة،ويتم تصنيفها في مكون منفصل لحقوق الملكية في نهاية الفترة.

. ستقوم المنشأة بالإفصاح عن العملة التي تقدم بها بياناتها المالية،عندما تكون عملة التقديم مختلفة عن العملة الوظيفية فان المنشأة ستذكر تلك الحقيقة،وسوف تقوم بالإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة تقديم مختلف.

. عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية،إما للمنشأة المعدة للتقارير أو عملة أجنبية هامة ،فان المنشأة ستذكر تلك الحقيقة وسوف تقوم بالإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب التغير في العملة. (آل غزاوي، 2016) (آل غزاوي، 2016، صفحة 108)

المطلب الثالث :ماهية الكشوف المالية

أولا:تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية هي المنتج النهائي للمعلومات المالية،التي يتم استخراجها بعد المعالجة، وذلك عبر النظم المعلوماتية من قبل إدارة المنشأة خلال فترة زمنية معينة،والتي أعدت بالطرق المتعارف عليها،لهذا فهناك القوائم المالية: قائمة المركز المالي،قائمة الدخل،قائمة التدفقات النقدية، قائمة الأرباح المحتجزة. (آل غزاوي، 2016، صفحة 57)

القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة أو الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية ،ولكن القوائم في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية. (خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2014، صفحة 15)

تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة،وما حققته من نتائج تمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية الحسابية، والتي تصف العمليات المالية للمنشأة وتتعلق قائمة المركزمالي بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال. (عبد العال، 2006، صفحة 115)

لقد أقر المشرع الجزائري أنواع الكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشمل على:ميزانية ،حساب نتائج،جدول سيولة الخزينة ،جدول تغير الأموال الخاصة،ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة ،ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج. تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان ،ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية. (2009، صفحة 22)

ثانيا :أهمية الكشوف المالية

من أهم أهداف المحاسبة التعرف الدخل الصافي المتحقق من المشروع، خلال الفترة الزمنية موضع الاعتبار لأن تعرف الدخل ضروري في المجالات التالية :

. تمكين المالكين من تعرف نتائج استثماراتهم.

. تسهيل مهمة الدائنين في الرقابة على سلامة أوضاع المؤسسة و ضمان أموالهم.

. تسهيل مهمة الإدارة في التخطيط و الرقابة و توزيع الأرباح.

. تمكين المحللين من تقييم بدائل الاستثمار في مختلف المشروعات. (أحمد و السيد، 2017، صفحة 33)

. تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسين،التي تساعدهم على تقويم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية.

. القياس الدوري لدخل المنشأة .

. تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة و كيفية استخدام هذه الأموال .

. تقديم معلومات عن التدفقات النقدية من والى المنشأة كالقروض واستثمارات الملاك و توزيعها. (أحمد و السيد، 2017، صفحة 143)

ثالثا :أهداف القوائم المالية

ينبغي أن تكون المعلومات المالية ملائمة للمهتمين بالمشروع،من المستثمرين حاليين و محتملين و دائنين ،و ذلك لاستعمالها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الإقراض،في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية،وكذا يجب أن تكون مفهومة خاصة لمن لديهم إلماما معقولا بالأنشطة الاقتصادية و التجارية و المحاسبة المالية أو رغبة في بدل الجهد و استنفاذ المطلوبين لدراسة تلك القوائم. (موسي، 2013_2014)

ينبغي أيضا توفير البيانات التي تساعد المستثمرين و الدائنين على تقدير الاحتمالات،و التوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة و الفوائد وما يحتمل تحصيله ،من بيع أو سداد الأوراق المالية أو القروض . (موسي، 2013_2014)

ومن الضروري أن توفر القوائم المالية تقديرات حول الموارد الاقتصادية للمشروع، و كذا التزاماته التي يمكن أن يترتب عليها. (موسي، 2013_2014، صفحة 100_101)

إن القوائم المالية مصدرها من مصادر المعلومات داخل المنشأة،و بالتالي فإن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو مساعدة متخذي القرارات في التعرف على المركز المالي ومقدار الأرباح المحققة و التوقعات المستقبلة للوحدة الاقتصادية،و من ثم فإن المديرين و المستثمرين و العملاء والموردين و العمال وجميعهم ذو

مصلحة مباشرة في هذه التقارير,وعادة ما تقوم كل شركة كبيرة بإعداد قوائم سنوية توزعها على الملاك علاوة على تقديمها إلى بعض الأجهزة الحكومية. (خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2014، صفحة 03)

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة،تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية،تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين،ولكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن: هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسئولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها،و هؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم الإدارة أو محاسبة الإدارة،إنما يقومون بذلك من اجل صنع القرارات الاقتصادية قد تضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كان و سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى محلها. (أحمد و السيد، 2017، صفحة 107_108)

المطلب الرابع : عناصر و أنواع الكشوف المالية

أولا :انواع القوائم المالية

تقسم القوائم المالية إلى نوعين من القوائم :أساسية وأخرى مكملة ، وقد حدد المشرع الجزائري القوائم المالية التي يجب على المؤسسات إعدادها بصورة دورية وهذه المجموعة من القوائم المالية الأساسية هي:

. حساب النتائج .

. الميزانية.

. جدول تغير الأموال الخاصة .

. جدول سيولة الخزينة.

. الملاحق. (2009، صفحة 22)

أما القوائم المالية الملحقة فهي قوائم إضافية،تقوم الوحدات المحاسبية بإعدادها إما بصورة تطوعية اختيارية وإما بناءا على توصيات محاسبية،لمقابلة ظروف معينة أو تنظيم أوضاع خاصة ." (آل غزاوي، 2016، صفحة 65)

1. حساب النتائج (قائمة الدخل):

حساب النتائج هو بيان ملخص الأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ،ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة. (2009، صفحة 24)

وقائمة الدخل كما هو الحال بالنسبة لحسابات النتيجة أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ، للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة بطريقة مبسطة واضحة بالإضافة إلى أنها تحقق متطلبات الإفصاح التي تعجز حسابات النتيجة الاستجابة إليها (الحيالي و علوان، 2002، صفحة 301)

تهدف هذه القائمة إلى قياس نتيجة عمليات المؤسسة لفترة زمنية معينة،لذا فهي عبارة عن ملخص لمبيعات المحققة والمصروفات التي تكبدتها المؤسسة لتحقيق هذه المبيعات، ويتمثل الفرق ما بين هذين البندين الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال الفترة الزمنية المعينة.

وإذا تحقق للمؤسسة دخول أخرى عدا المبيعات أو ترتب عليها مصروفات أخرى عدا المصاريف العادية، يتم تصنيف هذه الدخول والمصاريف في بنود مستقلة ضمن قائمة الدخل ،لأنها لم تكن نتيجة لعمليات المؤسسة العادية كما أنها لا تتكرر باستمرار في معظم الحالات.وعند إعداد قائمة الدخل يقوم المحاسب بتحديد العناصر التي تشكل دخلا للفترة الحالية والعناصر التي تشكل نفقات مستحقة خلالها، وتتم المقارنة بينهما لتحديد الدخل،إذا تبين وجود نفقات غير مستحقة فيتم التصنيف ضمن الأصول لحين انقضاء الفترة المالية التي تستفيد منها.

وتعكس هذه القائمة نتائج أعمال المؤسسة على الفترات الزمنية ذات العلاقة،هذا وتستخرج قائمة الدخل من عدة حسابات باختلاف طبيعة المشروع منها:

. حساب التشغيل للمشاريع الصناعية.

. حساب المتاجرة للمشاريع التجارية.

حساب الارباح والخسائر.

و تشمل الأرباح المحققة من فوائد الأرصدة و الأرباح من الاستثمارات و الدخل الإيجارات، أما المصاريف الأخرى فهي مصاريف المتشابهة في طبيعتها للدخول الأخرى أو خسائر غير عادية أرباح.

ويتم عرض هذا البند بشكل مستقل في قائمة الدخل ويصنف ضمن هذا البند العنصر الذي يحقق المعايير التالية معا:أن يكون غير عادي في طبيعته،غير متكرر في حدوثه، له أهمية نسبية، ضريبة الدخل، صافي الربح.

2. الميزانية المالية

هي عبارة عن صورة للمؤسسة في لحظة معينة من حياتها،تبين الموارد المتاحة لها و الاستخدامات التي وجهت إليها هذه الموارد،وتقسم قائمة المركز المالي إلى جانبين هما:

. الجانب الأيمن ويمثل الموجودات وهي عبارة عن: الأصول التي تمتلكها المؤسسة وتستعملها لأجل تحقيق الدخل.

. الجانب الأيسر و يمثل المطلوبات و حقوق المساهمين، و هو يبين الموارد التي حصلت منها المؤسسة على الأموال التي استخدمتها في تمويل موجداتها المختلفة. (أحمد و السيد، 2017، صفحة 38)

. تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول و عناصر الخصوم. (2009، صفحة 23)

وتعد هذه القائمة عادة لفترة زمنية تدعى الفترة المحاسبية،وقد جرت العادة أن يكون طول الفترة الزمنية التي تعد عنها الحسابات للمؤسسات المختلفة سنة واحدة دون أن يمنع من إعداد بيانات مالية داخلية لفترات أسبوعية أو شهرية أو ربع سنوية أو نصف السنوية. (أحمد و السيد، 2017، صفحة 38)

وبسبب كون الميزانية ملخصا للموقف المالي للمؤسسة في لحظة معينة،فانها تتصف بالسكون لبيانها للموقف المالي للمؤسسة في لحظة واحده فقط ،ولا تصبح بعدها ممثلة لهذا الوضع لأن عمليات البيع والشراء والوفاء و الاستدانة لا تتوقف,وبالتالي تغير الوضع المالي للمؤسسة بشكل مستمر. (أحمد و السيد، 2017، صفحة 38)

جدول تغير الأموال الخاصة :

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية .

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي :

. النتيجة الصافية للسنة المالية .

. تغيرات الطريقة المحاسبية و التصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال

،المنتوجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

. عمليات الرسملة (الارتفاع ،الانخفاض ،التسديد....).

. توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية. (2009، صفحة 27.26)

4. جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها,وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

. تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في :

. تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن ،الموردون ،الضرائب...)قصد إبراز تدفق مالي صافي.

. تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة .

الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

. آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات،تغيرات الزبائن،المخزونات،تغيرات الموردين...)

. التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)

. النفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...)وهذه التدفقات تقدم كل على حدى. (2009، صفحة 26)

3. ملحق الكشوف المالية

يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية,متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما,أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

. القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية .

. مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم:الميزانية و حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة .

. المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع أو الشركة الأم ، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها :طبيعة العلاقات ،نمط المعاملة،حجم ومبلغ المعاملات ،سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات .

. المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية .

تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم.وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية ،حساب النتائج،جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة يحل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة . (2009، صفحة 27)

ثانيا:عناصر الكشوف المالية

تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى، وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية.وتعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية(أحمد و السيد، 2017، صفحة 117)

عند تبني النظام المحاسبي الدولي الجديد سنة2009،حدد المشرع الجزائري في العدد التاسع عشر للجريدة الرسمية أشكال الكشوف المالية و عناصرها لضمان توحيد شكلها وسهولة فهمها وجعلها منظمة،سنستعرض فيما يلي هذه الأشكال :

الجدول رقم 02:شكل فصول الميزانية

ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة في :

الأصول المالية	N إجمالي	N اهتلاكات / أرصدة
الأصول الثابتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع العادلة – المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265 و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271 و272 و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المدينون الآخرون	409 مدين [42 و43 و 44	495 و496
	(خارج 444 إلى 448)	
	45 و46	
	و 486 و489]	
الضرائب	444 و 445 و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين 48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	

أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 52 و53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	101 و108
رأس المال الصادر (أو حساب الاستغلال)	
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104 و 106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة (1)	
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية	107
حصة المجمع (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ترحيل	
من جديد	11
حصة الشركة المدمجة (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	

المجموع**1** ال	
الخصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها) الديون الأخرى غير الجارية	16 و 17 134 و 155 229
المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا	155) 131 و 132 15 (خارج
مجموع الخصوم غير الجارية **(2)**	
الخصوم الجارية الموردون و الحسابات المحققة	40 (خارج 409)
الضرائب الديون الأخرى	444 و 445 و 447 دائن
خزينة الخصوم	509 دائن [42 و43 419 و 444 إلى 447) 45 و44 (خارج و46 و48]
ع الخصوم الجارية **(3)**	519 و غيرها من الديون 51 و 52
المجموع العام للخصوم	

الجدول رقم 03:شكل جدول حساب النتائج

الجدول رقم :03حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من .....إلى .....

N	

المبيعات و المنتوجات االمحققة تغيرات	70
المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد	73
الصنع	74
الإنتاج اثبات اعانات الاستغلال	60
1 – إنتاج السنة المالية	61 و 62
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات	63
الأخرى	64
2 – استهلاك السنة المالية	75
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)	63
أعباء االستخدم½ الضرائب و الرسوم و المدفوعات	78
المماثلة	76
4 – إجمالي فائض الاستغلال	66
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية	695 و
الأخرى	692 و 693
مخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة استرجاع	
خسائر القيمة على خسائر القيمة و المؤونات	77
5 – النتيجة العملياتية المنتجات المالية الأعباء المالية	6 7
6 – النتيجة المالية	
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب	
المؤجلة(تغيرات) عن النتائج العادية	

مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية **8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية** عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبينها) عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبينها) **9 – النتيجة غير العادية** **10 – صافي نتيجة السنة المالية** حصة الشركات الموضوعة موضع العادلة في النتيجة الصافية (1) **11 – صافي نتيجة المجمع (1)** و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)	

الجدول رقم 04:جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

من الفترة.....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1

تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و			
استخدامات الفوائد و المصاريف 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 السحوبات عن اقتناء			
تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينيةأومعنوية			
السحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن			

تثبيتات مالية الفوائد التي تحصيلها			
عن التوظيفات المالية الحصص و			
الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من			
أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب			
إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى			
المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة			
المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على			
السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة و معدلاتهاعند افتتاح السنة			

المالية أموال الخزينة و معدلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينةخلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الجدول رقم 05جدول سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة

الفترة من ,..... إلى .....

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : – الاهتلاكات و الأرصدة تغير الضرائب المؤجلة –تغير المخزونات– تغير الزبائن و الحسابات			
الدائنة الأخرى تغير الموردين و الديون الأخرى			
نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاط (أ) تدفقات			

أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات			
التنازل عن تثبيتات			
تاثير تغير محيط الادماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات			
الاستثمار (ب) تدفقات أموال الخزينة			
المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي			
إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال			
الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

جدول رقم06:جدول تغيرالأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق	فرق إعادة	الاحتياطات و النتيجة

				التقييم	التقييم	
الرصيد في **31** ديسمبر **N - 2**						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في **31** ديسمبر **N - 1**						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات االأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات						

في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في **31** ديسمبر **N**						

المبحث الرابع:تدقيق الكشوف الماليةو الإفصاح هنها

المطلب الأول:تعريف تقرير مدقق الحسابات

يتمثل الهدف الأساسي من تدقيق التقارير المالية هو تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأي حول عدالة هذه القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعة . ويكون ذلك من خلال قيام المدقق بإعداد التقارير التدقيق حيث يوضح فيه رأيه فيما إذا :

1. كانت التقارير المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية مقبولة و إن هذه السياسات ثابتة
2. كانت التقارير المالية تتمشى مع النظم و المتطلبات القانونية
3. كان الشكل العام الذي تظهره التقارير المالية يتماشى مع المعلومات مدقق الحسابات عن نشاط الوحدة
4. كان هناك إفصاح مناسب من النواحي الهامة و المتعلقة بالعرض السليم للتقارير المالية (تامر، 2017، صفحة 129)

المحتويات الأساسية لتقرير المدقق يجب أن يحتوي تقرير المدقق على البيانات الأساسية التالية :

يجب استخدام عنوان مناسب مثل "تقرير مدقق حسابات مستقل" ويساعد هذا في تعريف القارئ على هذا التقرير في التعرف القارئ على هذا التقرير وعلى التفرقة بيه وبين أية تقارير أخرى تصدر من آخرين مثل مدير التدقيق الداخلي أو رئيس لجنة التدقيق أو الإدارة مثلا. (تامر، 2017)

1. الجهة الموجه لها التقرير

يجب توجيه التقرير إلى الجهة المطلوب توجيه إليها طبقا لظروف التعيين أو القوانين المحلية وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة موضوع التدقيق .

2. تحديد التقارير المالية المدققة

يجب أن يحدد التقرير القوائم المالية التي تم تدقيقها و يتضمن هذا اسم المنشأة و التاريخ و الفترة المغطاة بالقوائم المالية مسؤولية كل من المدقق و الإدارة . (تامر، 2017، صفحة 129)

فقرة تشير إلى معايير التدقيق المتبعة من قبل المدقق

يجب أن يبين التقرير معايير التدقيق أو الأساليب التي اتبعت عند القيام بالتدقيق وهل تم الاعتماد على معايير التدقيق المقبولة عموما ,أم معايير التدقيق الدولية ,أم معايير التدقيق المحلية للبلد الموجودة فيه المنشأة. (تامر، 2017، صفحة 130)

3. الرأي حول التقارير المالية

يجب أن يبين التقرير رأي المدقق الحسابات على مدى تمثيل التقارير المالية لمركز المنشأة المالي وعن نتيجة نشاطها,وتدفقاتها النقدية .والكلمات المقترحة لإبداء الرأي مدقق الحسابات هي تعطي صورة صادقة وعادلة عن (أو تعبر بوضوح)وذلك طبقا (يبين المعايير المتبعة هل هي محلية أم دولية أم أمريكية و الدولية). (تامر، 2017، صفحة 130)

كما يجب أن يحتوي أيضا على توقيع المدقق أو توقيع مؤسسة التدقيق و عنوانهما وتاريخ عملية التدقيق

نتيجة لقيام المدقق بعملية التدقيق قد ينتج عن ذلك إما :

أولا :تقرير قياسي نظيف

ثانيا:تقرير نظيف مع فقرة توضيحية

ثالثا:الرأي المتحفظ أو المقيد

رابعا:الرأي السلبي في التقرير

خامسا:الامتناع عن إبداء الرأي في التقرير

أولا :تقرير قياسي نظيف

التقرير الذي يصدر بدون تحفظات يسمى التقرير النظيف وذلك عندما يكون المراجع راضيا أداء إدارة العميل في اتباع المعايير المقررة عند إعداد التقارير المالية التي تعبر عن المركز المالي عن المركز المالي للمنشأة,عندها يجب أن يوضح تقرير المدقق رضاؤه بطريقة واضحة وايجابية. (تامر، 2017، صفحة 131)

ثانيا:تقرير نظيف مع فقرة توضيحية

قد تتطلب بعض الأمور او الأحداث التركيز عليها ولفت انتباه القارئ لأمر معين وذكرها في تقرير مدقق الحسابات دون أن يؤثر على رأيه في التقارير,ويتم توضيحها في فقرة خاصة تدعى فقرة ايضاحية وتقع هذه الفقرة بعد فقرة الرأي ويصدر الرأي إيجابيا . (تامر، 2017، صفحة 132)

ثالثا:الرأي المتحفظ أو المقيد

يصدر هذا الرأي عندما تكون التقارير المالية بشكل عام معبرة عن المركز المالي و نتيجة الأعمال ,إلا أن هناك فقرات محددة توفرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مادي نحدد أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية لا تستدعي رأي سلبي (تامر، 2017، صفحة 133)

رابعا:الرأي السلبي في التقرير

و هو رأي يؤكد فيه المدقق أن التقارير المالية لا تعبر بصورة واضحة و عادلة عن المركز المالي للشركة .ويتم إبداء الرأي السلبي عندما يكون هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة كما أن طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيرا جسيما على التقارير المالية بحث يتوصل مدقق الحسابات إلى قناعة بان التحفظ في التقرير ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الاكتمال في التقارير المالية مما يستدعي المدقق إصدار رأي سلبي ,وعندما يبدي مدقق الحسابات رأيا سلبيا ,يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح,وعليه كذلك أن يبرز الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكنا.وتبين هذه المعلومات في فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي . (تامر، 2017، صفحة 135)

خامسا:الامتناع عن إبداء الرأي في التقرير

قد يفرض أحيانا تقييدا لعمل المدقق بواسطة الشركة,و تقوم بمنع المدقق من إجراء بعض إجراءات التدقيق التي يرى ضرورتها,و يكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيمين و شاملين بحيث انه لم يتمكن من الحصول على أدلة و قرائن كافية و مناسبة تساعده على إعطاء رأيه في البيانات المالية وعند وجود مثل هذا القيد ,فانه يصدر تقرير يمتنع فيه عن إبداء الرأي. (تامر، 2017، صفحة 135)

المطلب الثاني :مسؤولية المدقق الداخلي عن القوائم المالية

المدقق الداخلي يعمل على تدقيق القوائم المالية,حسابات المنشأة ومن ثم إبداء رأي محايد كخبير محاسبي في مدى صحة هذه البيانات ومصداقيتها و خلال قيامه بهذه المهمة عليه الاتزام ببعض الواجبات منها الالتزام بسرية المعلومات المتعلقة بالعميل (المنشأة) وكذلك الأمانة و الموضوعية عند تدقيقه للقوائم و يجب عليه بذل الجهد اللازم في تدقيق هذه الوثائق ثم إصدار تقريره . (تامر، 2017)

المراجع غير مسئول عن منع الخطأ و الغش ,ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة و التي تتطلب منه دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ,و تحديد الإجراءات و الاختبارات اللازمة و توقيتها و عمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقعها المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية . (تامر، 2017، صفحة 32)

وكما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش بالحسابات.

و يجب على المراجع استنادا إلى تقييم المخاطر أن يضع إجراءات مراجعة بهدف الحصول على ضمان معقول بان التحريف الناتج عن الخطأ و الغش و الذي يكون ماديا بالنسبة للقوائم المالية ككل سيتم اكتشافه.وبناء على ذلك يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة كافية و مناسبة حول عدم وقوع خطأ و غش لهما تأثير مادي على القوائم المالية أو في حالة وقوعهما,إظهار الغش بصورة مناسبة في تلك القوائم و تصحيح الخطأ.ونظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة فان هناك مخاطر لا يمكن تجنبها بأن تحتوي القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن الغش ,وبدرجة أقل ناتج عن الخطأ أو غش وقع خلال الفترة التي يغطيها تقرير المراجع لا يدل على أن المراجع قد فشل في الالتزام بالمبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية في عملية المراجعة .إن السؤال عما إذا كان المراجع قد التزم بتلك المبادئ و إجراءات المراجعة المتخذة حسب مقتضياتها الأحوال ومدى ملائمة تقرير المراجع استنادا إلى نتائج هذه الإجراءات, لذلك عليه تحمل بعض المسؤوليات تصنف حسب التالي:

أولا:المسؤولية الأدبية

إن الدور الملقى على عاتق المدقق الخارجي ,جعله يمثل ضمير المجتمع و الحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال ,وبالتالي فان سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة ’إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المدقق الخارجي ,إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أن يكون أداة حماية و

رقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس و التلاعب ,ولا يخفى على الجميع ما لهذا المر من آثار سلبية و التلاعب حالية و مستقبلية على الاقتصاد نتيجة لغياب الرادع الأخلاقي الذي يحمي مهنة تدقيق الحسابات (تامر، 2017، صفحة 27_28)

ثانيا:المسؤولية المهنية

إن القبول الاجتماعي لدور المدققين و ضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعتهم إلى تنظيم أنفسهم من منظمات مهنية في معظم دول العالم ,وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل سلوك مهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة و إلا تعرضو للمساءلة المهنية (تتراوح بين التنبيه و الإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة ,إذا كانت هذه الممارسة تقتضي اعتمادهم على تقرير المدقق (تامر، 2017، صفحة 28)

ثالثا:المسؤولية الجنائية

وهي مسؤولية الناجمة عن فعل مجرما بموجب نص قانوني ساري يقوم به المدقق حسابات أثناء ممارسة عمله ,بموجب دعوى عامة تحركها النيابة تحركها النيابة العامة و ليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية .إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى ألحاق الأضرار بالمجتمع و ليست أضرار فردية محدودة.

رابعا:المسؤولية القانونية لمدقق الحسابات تجاه عملائه :

إن مراجع الحسابات يعتبر مسئولا من الناحية القانونية تجاه عميله أي الشركة التي تقوم بمراجعة حساباتها ,ولحكم العلاقة بين المراجع و عميله العقد المبرم بينهما ,ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو غيره من المستندات و خاصة فيما يتعلق بالإهمال و التقصير في تنفيذ شروطه و يعمل ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل و يحدد له الحدود التي سيعمل المراجع في إطارها

كما أن مدقق الحسابات يعتبر مسئولا تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد ,وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية فهي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه

ولكي تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقائدية أو التقصيرية ضد المراجع الحسابات يجب أن تتوافر أركان هي :

1. حصول إهمال و تقصير من جانب في أداء واجباته المنهية
2. وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة و تقصير المراجع
3. رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير و بين إهمال و تقصير ومراجع الحسابات (تامر، 2017)

إذا اكتشف المدقق وجود خطأ أو غش في القوائم المالية فعليه إبلاغ إدارة المنشأة و إذا لم تصحح المنشأة الخطأ عليه إبلاغ مستخدمي القوائم المالية أو إبداء رأي متحفظ,إبلاغ السلطات الإشرافية العليا,الانسحاب من عملية التدقيق عندما لا تقوم المنشأة بالإجراءات اللازمة اتجاه الخطأ

خامسا:مدى مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الأخطاء و الغش بعد صدور تقريره

لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره , ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بأخطاء و غش جوهرية ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم وفي هذه الحالة يجب على المراجع القيام بما يلي:

1. أن يطلب من إدارة المنشأة القيام بإبلاغ كل من يتأثر بالتحريف للخطأ والغش على القوائم المالية
2. القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء و الغش التي يتم اكتشافها
3. إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة و أن يجري المطلوب في هذه القوائم المالية بدلا من إصدار قوائم مالية معدلة كما ورد ف
4. و أخيرا يجب على المراجع الحسابات اتخاذ قرارات الإجراءات التي يرى ضرورتها للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة

ولكن في حالة رفض إدارة المنشاة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض ,و بأنه نتيجة لعدم قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب ,فان المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلا و هي :

1. إخطار إدارة المنشأة بأنه لا يجب من الآن فصاعدا الربط بين تقرير المراجع و القوائم المالية
2. إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشأة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلا
3. إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلا (تامر، 2017، صفحة 36)

الفصل الأول :الإطار النظري لتدقيق الكشوف المالية و الافصاح عنها

خلاصة

في هذا الفصل من الدراسة درسنا االتدقيق الداخلي لإفصاح المحاسبي مفهومه و ما الذي يجب ن تفصح عنه المنشأة و كذلك الكشوف المالية وفق المشرع الجزائري و نتيجة تقرير المدقق الداخلي لهذه الكشوف .ومن خلال كل ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يمكن ان نستخلص النقاط الموالية:

. التدقيق الداخلي يلعب دورا مهما في حياة المؤسسة الإقتصادية،حيث يعتبر محل إهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة حيث يولون له أهمية خاصة في بحوثهم،فالتدقيق الداخلي عملية فحص و مصدر لتطوير المؤسسة لما يضيفه من ثقة في المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها ،ومساعدة الأفراد داخل المؤسسة في آداء مسؤولياتهم

الفصل الثاني :الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى الجانب النظري للتدقيق الداخلي و الإفصاح المحاسبي و العلاقة بينهما ,سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني .ولذلك قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة وهذا نظرا لما تحتله في الاقتصاد المحلي للمنطقة ,فوجود مدقق داخلي في المؤسسة ضروري نظرا لحجمها وتعقد العمليات المحاسبية التي تقوم بها .

لهذا قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين ,في المبحث الأول سنتطرق إلى المؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني سنقوم بتطبيق الدراسة.

المبحث الأول .تقديم المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000دج، تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، وهي من بين 8 وحدات تابعة لها تتوزع في شرق وسط وجنوب التراب الوطني، والوحدة تتمتع بالاستقلالية في إدارة شؤونها ونشاطها والشركة الأم تعتبر كوسيط بين شركة تسيير (SGP) وبين مطاحن الزيبان وتعود لها القرارات المركزية والحساسة.

-**طبيعة النشاط:** تقوم الوحدة بإنتاج وتسويق السميد والدقيق ومشتقاتها.

-**الموقع:** تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

-**المساحة:**تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647م^2 وهي تنقسم إلى قطعتين:

-**القطعة الأولى:** مساحتها 53000051م^2 خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158م^2 مبينة والباقي غير مبني.

-**القطعة الثانية:** تقدر مساحتها 15642م^2 تتكون من السكنات الوظيفية.

- **طاقة الإنتاج** :1500 قنطار في اليوم من القمح اللين

- ✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب

-**سعة التخزين:**

- ✓ 39000 قنطار من المنتوج النهائي
- ✓ 125000 قنطار من القمح

-**تشكيلة منتجاتها:** سميد ممتاز، سميد عادي، دقيق ممتاز، دقيق الخبازة، نخالة، القمح اللين، نخالة القمح الصلب، النخالة المكعبة، السميد الثانوي.

- **احتياجات المؤسسة من الماء:**

- ✓ 3000 لتر من الماء يوميا.
- ✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

-**الطاقة التشغيلية:** يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 146 عامل.

المطلب الثاني:أهداف وسياسة المؤسسة

أولا أهداف المؤسسة:

إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل فيما يلي:

- الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولا ودائما.
- تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموما وذلك لن يتأتى إلا بتضافر كل الجهود لإدماج الشركة التابعة – الرياض سطيف مطاحن الزيبان– القنطرة في محيطها الاجتماعي وتثمين مفهوم الخدمة المؤدات إلى الزبون وذلك تحت شعار ً ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون بكم ومعكمً .

ثانيا سياسة المؤسسة:

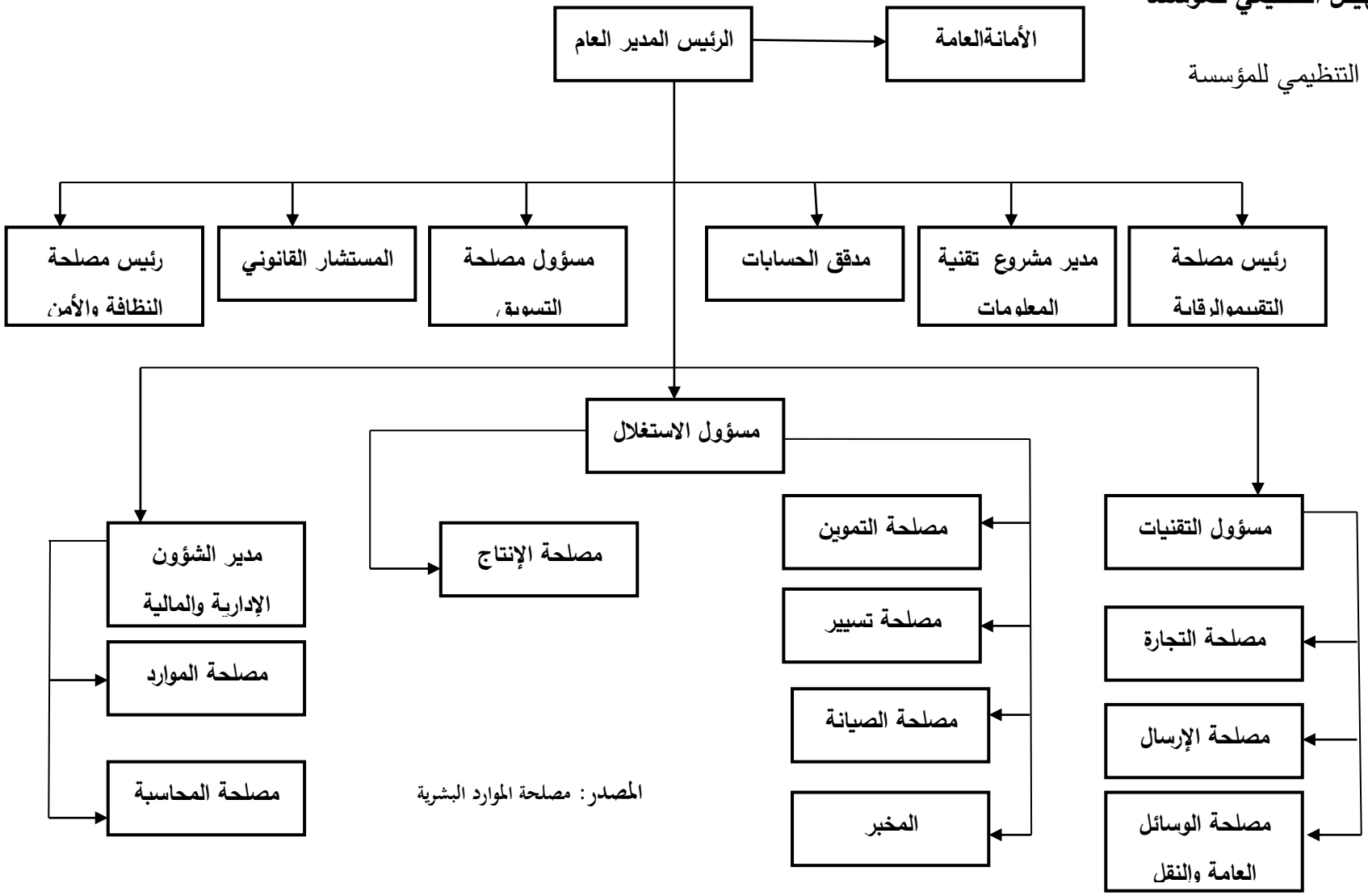
ان القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة التابعة الرياض سطيف مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

- ➢ التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)
- ➢ ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوى.
- ➢ تكوين وتحسيس مجموعة العمال.
- ➢ الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج.

التحديث وصيانة طاقة الإنتاج

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل رقم1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

1- المدير:

يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة

2- أمانة الرئيس المدير العام:

تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة

دراسة السوق

تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار

تمثل المؤسسة من ناحية الإعلام

4- المستشار القانوني:

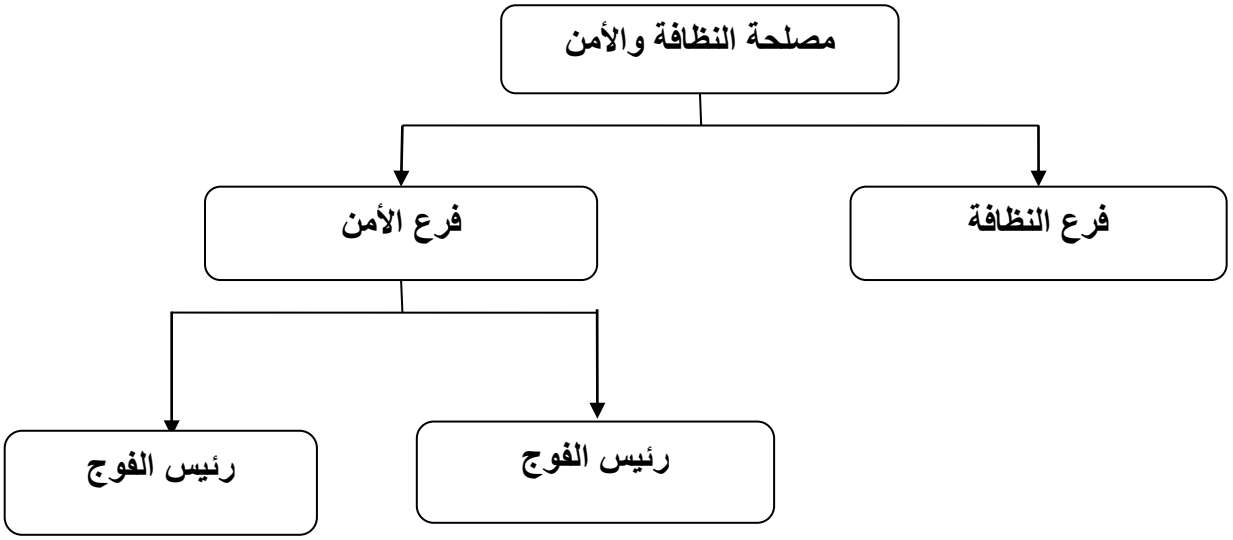
يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح.

5-مشروع الإعلام الآلي:

تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثقة مقارنة بالعملية اليدوية .

مصلحة النظافة والأمن:

شكل رقم 2: مصلحة النظافة والأمن.



تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

أ- فرع الأمن:

يشرف عليه ريس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.

يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

- مهام خاصة بالأمن العام:

*حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي

*إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتوج

- مهام خاصة بالأمن الصناعي:

*المحافظة على امن الآلات من الأخطار

*رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا

ب-فرع النظافة:

يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

- التنظيف الدوري
- مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه

7/ مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم:

تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

- إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات(الإشهار...)، الموارد البشرية.
- تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم

8/ هيئة الاحتساب:

تعد وظيفة الاحتساب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحتساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتساب.

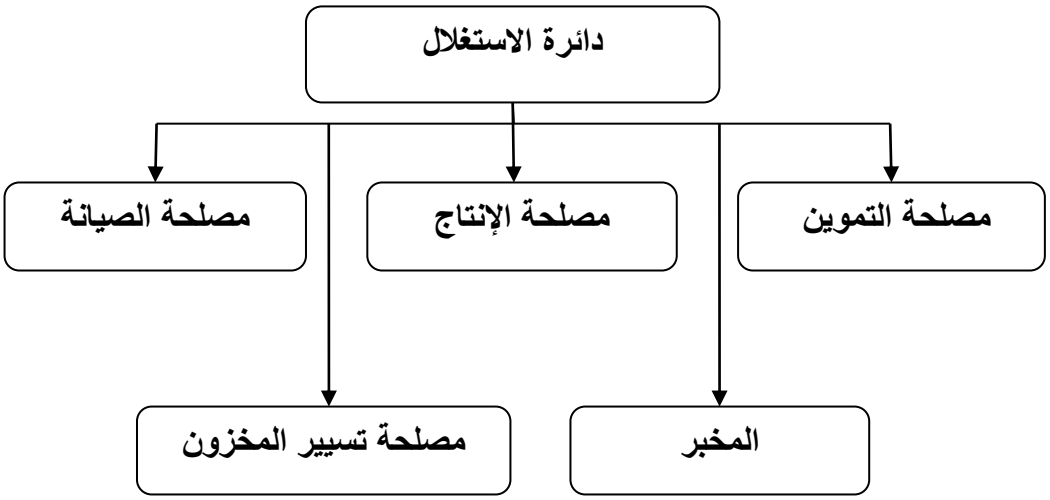
من جهة أخرى الاحتساب الداخلي يختلف عن المراقبة الداخلية، فالمراقبة الداخلية هي مجموع التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات، صحة العمليات، تطبيق العمليات، جودة ونوعية المعلومة و نجاعة عمال المؤسسة.

- -اسم المحتسب – رقم الرسالة – تاريخ المهمة – عدد التوصيات – الأهداف – قائمة – المرسل إليهم التقرير –اسم رئيس المصلحة.

بالإضافة إلى: –مقدمة–أهداف المهمة – تطورات المهمة التوصيات.

- **مرحلة المتابعة:** أي متابعة هل تم تطبيق التوصيات.

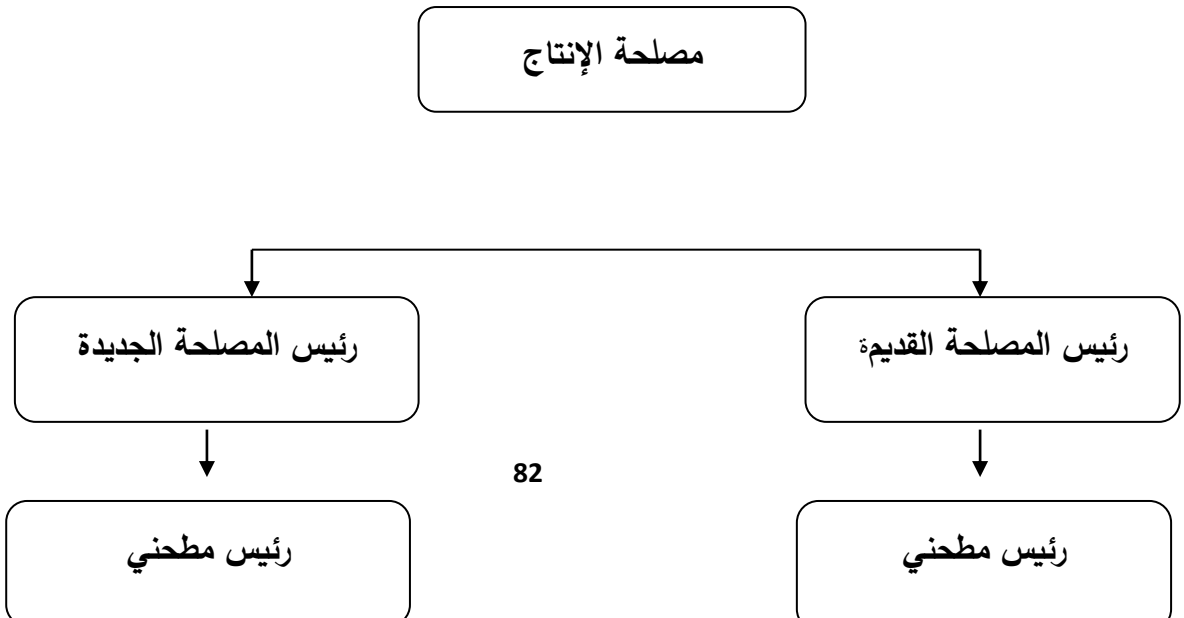
9/ دائرة الاستغلال:



الشكل رقم3: هيكلة دائرة الاستغلال

تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاجأهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

مصلحة الإنتاج:



الشكل رقم4:هيكلة مصلحة الإنتاج

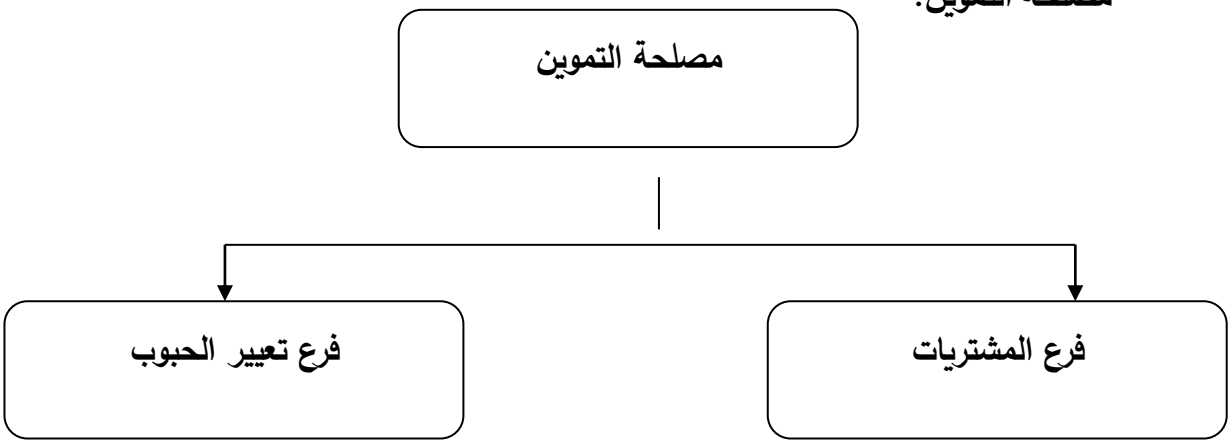
تتكون مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتتمثل مهامه في:

- متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...)
- متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...)
- متابعة مراحل الإنتاج
- متابعة الوسائل المسخرة للعمل

أما مهام كل من:

- **رئيس مطحني:** مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية
- **رئيس وردية:** يشرف على متابعة المطحنة
- **مسير الدرفيل:** مسؤول عن آلات الطحن
- **مسير التنظيف:** مسؤول عن تسيير آلات التنظيف

مصلحة التموين:



الشكل رقم 5:_هيكلة مصلحة التموين

تهتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب...

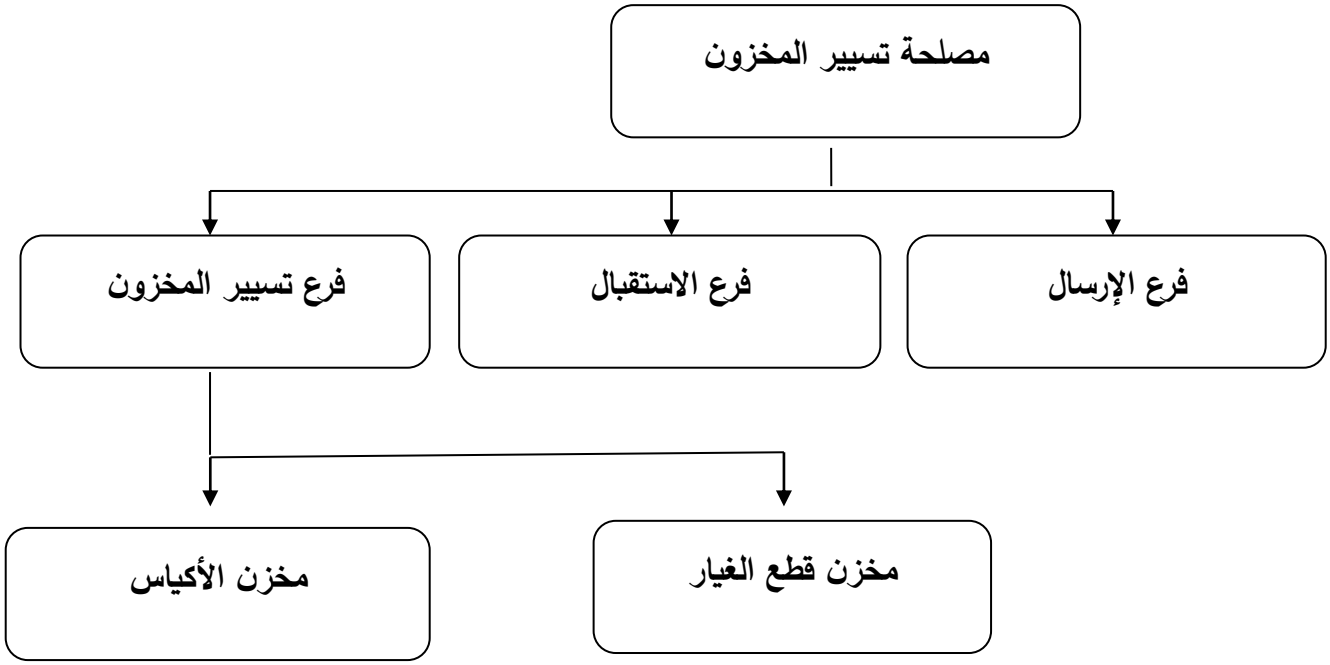
1- فرع المشتريات:

يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو الذي يقوم بعمليات الشراء وتتم عملية الشراء على النحو التالي:

2- فرع تعيير الحبوب:

يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعيير المادة الأولية (قمح صلب،قمح لين) قبل ان تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما انه يصل الى اتفاق في سعر الشراء مع المورد (**OAIC**) على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 2007/12/26.

ب-مصلحة تسيير المخزون:



الشكل رقم 6: هيكلة مصلحة تسيير المخزون

1. فرع الاستقبال:

وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتوج.

يتم فيه استقبال القمح بنوعية وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوازن، ووضع القمح في الصومعات.

الكمية المستقبلة = وزن الشاحنة مملوءة –وزن الشاحنة فارغة.

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح **طريقة الكمية الثابتة والمدة الزمنية المتغيرة**، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الاقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا) بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا بـ 10 أيام للطلبية.

أما فينا يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة على طريقة **(First In First Out) LIFO** أي أن القمح الذي يدخل للمخازن أولا يذهب إلى المطاحن أولا (وهذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن)، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي ثم يدخل للمخازن قمح مستورد فتتم عملية دمجهما معا.

2. فرع التسيير المخزون:

وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتتمثل مهام هذا الفرع في:

- بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك.
- شاما في حالة عدم توفر المخزون يتم اعداد طلب الشراء وتقديمه الى مصالح التموين.

- وعند استلام المخزون بعد شراءه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطاءه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.
- متابعة المخزون: تسجيل اي دخول او خروج في بطاقة متابعة المخزون.
- تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لمصلحة المحاسبة والمالية.

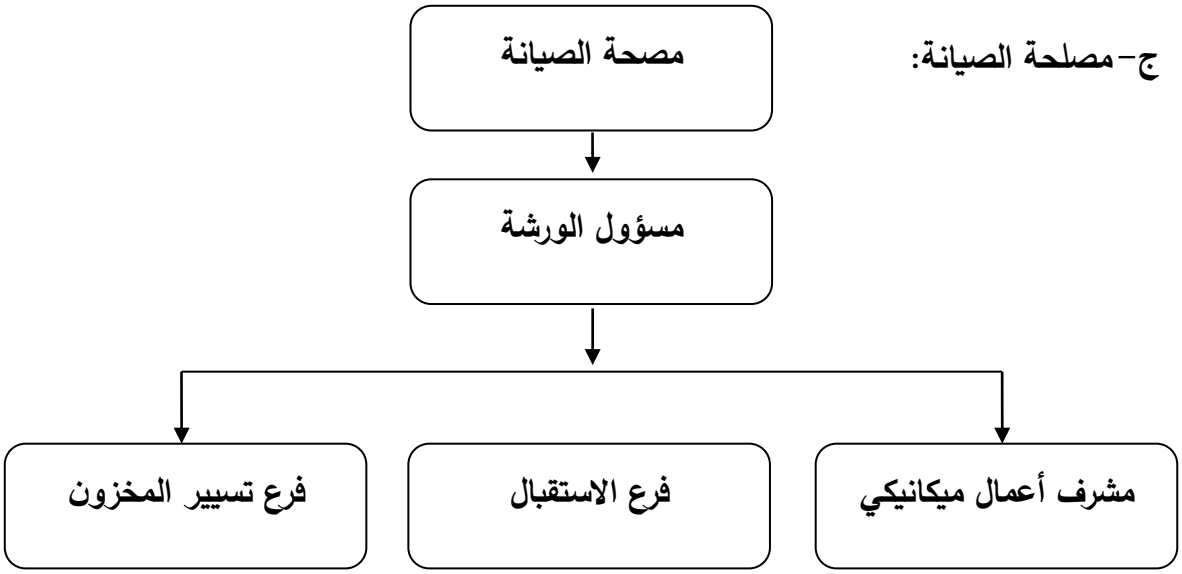
3- فرع الإرسال:

وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتوج، وتكمن مهامه في:

تحديد كمية المواد المنت المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتوج، وتكمن مهامه في:

- ✓ تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن.
- ✓ التأشير على وصل رفع المنتوج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتوج في وسائل النقل.
- ✓ تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

ج- مصلحة الصيانة:



الشكل رقم7:هيكلة مصلحة الصيانة

الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج.

يتلقى رئيس المصلحة طلب التدخلمن مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي....)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي ومشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورهما بتوزيع المهام على الكهربائيين والميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين إن تطلب الأمر.أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس.

علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

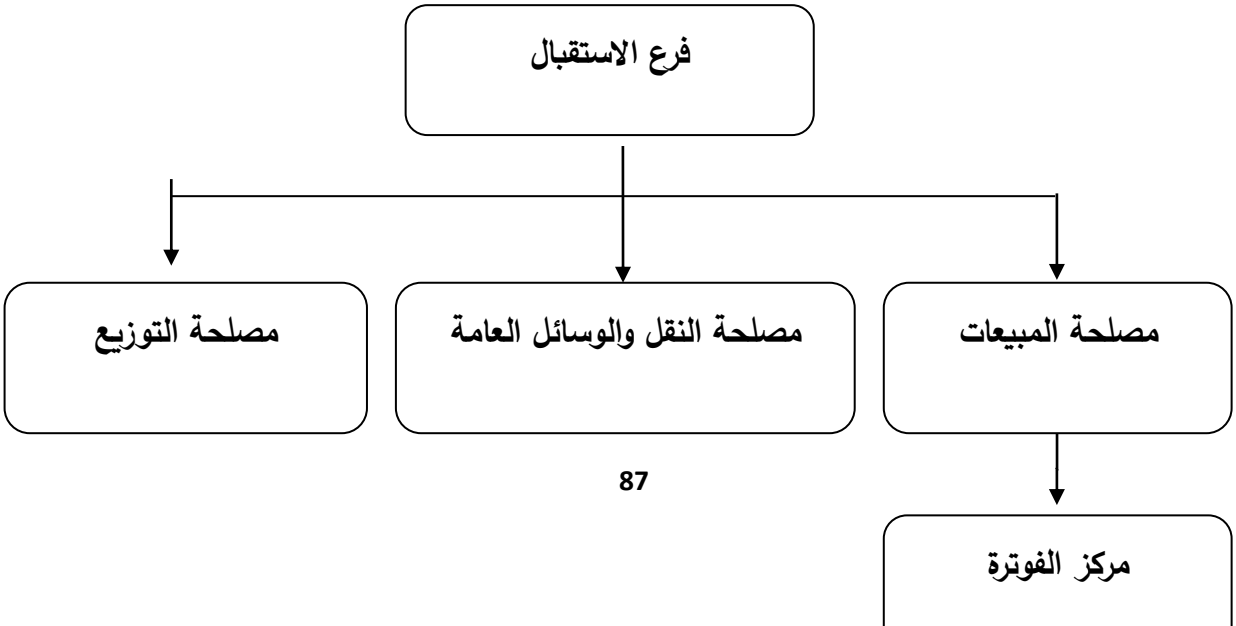
د/ المخبر:

يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكلة المؤسسة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتوجات تامة الصنع من بين هذه الاختيارات:

لتحديد الوزن مقارنة مع الحجم من أجل الاتفاق على السعر المناسب للقمح

10. دائرة التقنية التجارية:

الشكل رقم8: هيكلة الدائرة التقنية التجارية



أ/ مصلحة المبيعات:

تعدهذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن، يدرج تحت مهامه رئيس للمصلحة وتكمن مهامه في:

- تقصي السوق والإشهار للمنتوج.
- إرضاء الزبائن، ومتابعة نوعية المنتجات.
  - استقبال ملفات الزبائن الجدد، التي تتكون من: السجل التجاري ورقم القيد الجبائي ومركز الفوترة

ب/ مصلحة النقل والوسائل العامة

تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتتمثل مهام الفرعين في:

أ- فرع النقل:

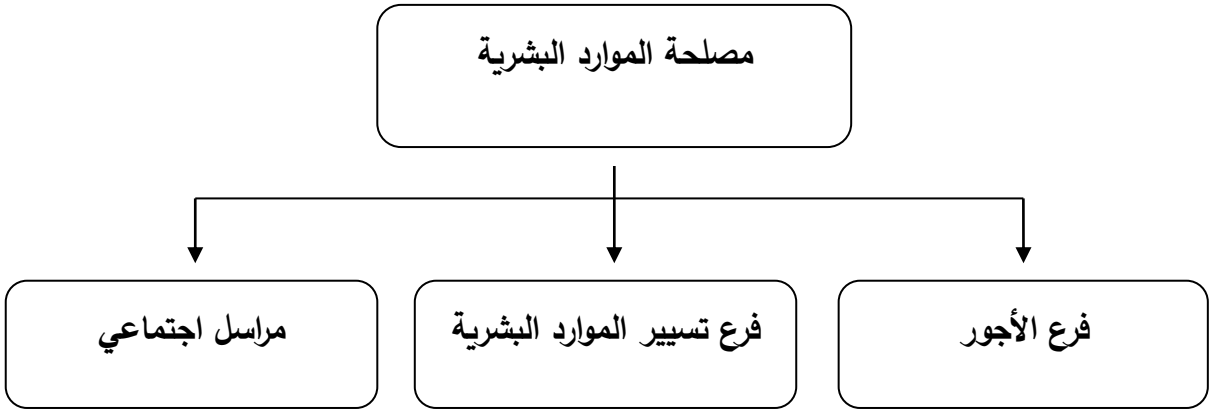
- السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
- إعطاء بطاقات من اجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة.
- طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة عند الحاجة.
- توزيع المهام على السائقين من اجل نقل السلع إلى الزبائن، أو نقل خاص لصالح المؤسسة كالمهام.
- يقوم بتسيير 7 شاحنات نقل, 4 سيارات، بالإضافة إلى حافلة لنقل العمال.

ب-فرع الوسائل العامة:

- السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
- تسديد فواتير الكهرباء، الماء....

- تحضير الوجبات والإقامة للزوار وكذلك لأفراد المؤسسة عند القيام بمهام.

الشكل رقم 09: مصلحة الموارد البشرية:



الشكل رقم9:هيكلة مصلحة الموارد البشرية

أ- رئيس المصلحة:

وهو المسؤول الأول في المصلحة.

ب/ فرع تسيير الموارد البشرية:

* إعداد، تسجيل وترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في: أمربقيام بمهمة، اعذار، قرار، شهادة عمل، رخصة الخروج...

ج/ مراسل اجتماعي:

* إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.

* السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

د/ فرع الأجور:

* تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.

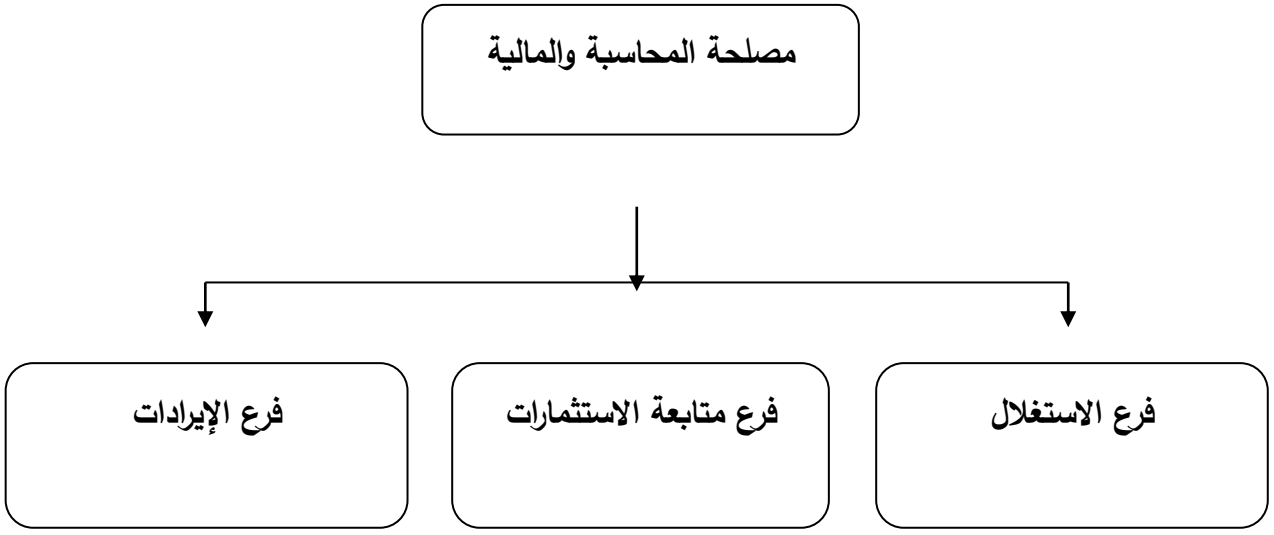
* جمع المعلومات لحساب الأجور(مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية)

* إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.

* طبع كشف الأجور

12. مصلحة المحاسبة والمالية:

الشكل رقم10: هيكلة مصلحة المحاسبة والمالية



المحاسبة تقنية متعارف عليها تجري بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط المؤسسة، مهما كانت طبيعتها، ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط وفعاليته.

أ . فرع الاستغلال:

يختص هذا الفرع بجانب النفقات التي تقوم بها المؤسسة، فيتم استقبال فيه الملفات من مختلف المصالح والهياكل الخاصة من المشتريات والخدمات.

ب .. فرع الإيرادات:

يختص هذا الفرع بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي تقوم بها المؤسسة، فيتم استقبال فيه الملفات من مصالحة المبيعات مرفقة بالفواتير ووثائق التخليص.

تتمثل مهامه في:

- التأكد من صحة اليوميات ومطابقته للفواتير وقيمة التحويل.

- فوترة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها.
- فوترة يوميات المبيعات (الفوترة، كيفية التسديد).
- متابعة المبيعات بالآجال.

ج . فرع متابعة الاستثمارات:

هذا الفرع مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من:

- الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاص.
- تغيير مكان الاستثمار
- القيام بعملية الجرد والإهلاك الخاص بالاستثمار

يكون هذا بتسجيل كل من التحركات في الحاسوب والمتابعة اليومية.

ب/ المجال البشري:

تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها وتحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا و وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بـ:145 عامل

المطلب الرابع: دراسة تقرير المدقق

تتمحور الدراسة بشكل أساسي في دراسة كيفية سير التدقيق الداخلي و مساهمته في الإفصاح المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة,و الهدف من هذه الدراسة هو التأكد من النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري.

يعتبر التدقيق الداخلي مصلحة مستقلة في مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ,يقوم بوظيفة التدقيق شخص حيادي مستقل عن المؤسسة ويقدم في الأخير تقرير عن المؤسسة يقدمه إلى المدير العام .

سنقوم بدراسة تقرير مدقق حسابات داخلي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة حيث نجد في:

الصفحة 1:معلومات عامة مثل تاريخ التدقيق عدد الصفحات اسم المؤسسة ,العنوان :تقرير مدقق داخلي,مكان التدقيق القواعد المتبعة حيث تم إتباع مخطط التدقيق لسنة 2019, عنوان رسالة الأمر بالمهمة وتاريخه و إمضاء مدير التدقيق الداخلي.

الجدول رقم07: معلومات حول التقرير

تقرير التدقيق الداخلي	
مطاحن الزيبان القنطرة	عنوان المدقق
N646-DG_943_BOGI_2019 Du18_09_2019	رسالة المهمة
سبتمبر أكتبور	تاريخ التدقيق
02	عدد النسخ
محاسبة ومالية	دورة المدققة
مخطط التدقيق الداخلي 2019	مرجع
المدير العام	الأمر بعملية التدقيق
التوقيع و الختم	القائم بالتدقيق المدقق

الصفحة02:نجد في الأعلى اسم الشركة عنوان التقرير(تقرير مدقق داخلي)تاريخ إصدار التقرير(22_09_2019) ثم نجد مقدمة تبين إستراتيجية المحاسبة المتمثلة في حماية المؤسسة من خلال تسجيل العمليات المحاسبية للمؤسسة ضمن احترام القواعد المالية.ثم تبين هدف المهمة(التدقيق)ومكانها (المؤسسة محل التدقيق)رمز الأمر بالمهمة وتاريخه 18_09_2019أما الآمر بالمهمة هو المدير العام.

الصفحة 04_03: حيث نجد فيها هدف المهمة و المتمثل في التأكد من احترام تطبيق الإجراءات القانونية,المالية , المحاسبية ,الضريبية الواجب إتباعها .

الصفحة 05_10:ونجد فيها عرض المهمة حيث بعد التأكد من الوثائق المجمعة يتم هنا عرض الملاحظات و الاستنتاجات ,حيث تتم معالجة كل جزء على حدا واستخراج المخالفات

01_احترام تطبيق القواعد القانونية

01_01_إجراءات متابعة الشيكات :توجد هذه المهمة في المؤسسة من سنة 2017وقام المدقق بطلب دفتر الشيكات الممضى من طرف المسؤول الأول في المؤسسة,كما قامت المؤسسة بحفظ الشيكات وفام بهذه المهمة إطار مالي.

01_02:إجراءات تسيير الصندوق :اجراءت تسير الصندوق مطبقة من منذ2017و لاحظ المدقق الداخلي وجود جرد الصندوق كل شهر من طرف إطار مالي وهو رئيس قسم المحاسبة

كما أعطى المدقق الداخلي رأيه في :

02_إيقاف الحسابات السداسية والسنوية حيث ميزانية ميزانية 2018 موجودة و موقفة

03_تقديم الملفات خسارة القيمة سداسيا و سنويا

04 _الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية موضح

05_معلومات التصريح الضريبي موجودة (الوعاء الضريبي لتطبيق ضريبة على أرباح الشركات IBS)

06_وجود ملاحظات التعامل مع تخطيط حساب الرصيد و التثبيتات و قطع الغيار و الضرائب المؤجلة

07_جرد و مراقبة المعدات المفككة كجزء من خطة التطوير

08_المحاسبة عن المعدات المثبتة كجزء من خطة التطوير

09_معالجة حسابات الديون و المدينين بين الشركات التابعة و CIC(الشركة الأم)

الجدول رقم08: توقعات التحقيق خلال السداسي الأول لسنة 2019

معدل الانجاز	الميزانية الممنوحة	الميزانية المحققة	البيان
68%	921486112	626005489 .03	المواد الأولية و التموينات
107%	16800000	17915280.81	الخدمات
88%	78233628	69112410.89	الحساب الشخصي
00%	4200000		ضرائب
23%	44347500	10241499.9	مصاريف الاستثمار

الجدول رقم09:توقعات تحقيق الربع الثالث من سنة 2019

معدل الانجاز	الميزانية الممنوحة	الميزانية المحققة	البيان

المواد الأولية و التموينات	252555268.42	415352683	60%
لخدمات	5248679.97	8400000	%62
الحساب الشخصي	28422588.09	31890697	75%
ضرائب	1673937	2100000	79%
مصاريف الاستثمار	7119262	22173750	32%

وجود براهين و وثائق الإثبات للمدفوعات

01_سجل الأول التثبيتات

02_ سجل الثاني المخزون

03_سجل الثالث المشتريات

04_سجل الرابع المبيعات

05_سجل السادس الصندوق

06_سجل السابع صادرات البنك (المدفوعات)

07_سجل الثامن واردات البنك (المقبوضات)

08_سجل الثاني عشر العمليات المختلفة

09_سجل الثالث عشر التنازل

10 سجل الرابع عشر الدفع

تدقيق الجانب المحاسبي

الميزانية العامة تحترم مبدأ عدم االمساس بالميزانية الافتتاحية حيث أن الميزانية الختامية لسنة 2018هي نفسها الميزانية الافتتاحية لسنة 2019

ـ الاعتراف بالمصاريف المدفوعة (الاعتراف بالمصاريف و الضرائب)

الاعتراف بإيرادات الضرائب المؤجلة في نهاية السنة تلخص إيصالات و مصاريف الحسابات المعلقة يوجد رصيد 527800دينار جزائري 12_31_2018عبارة عن دفعتين مبررين في أفريل 2019دفعة نقدية بمبلغ 120000مقيدة في حسابنا لا يزال مبلغ مبلغ 407800و هو تحويل عن طريق الخطأ من حسين داي لم يتم تسويته حتى ألان عكس واثبات انخفاض القيمة وخسائر المخصصات في 30_06_2019ولم يلاحظ عكس ذلك ,سجل سجل الاهتلاك الشهري أو السنوي يتم تسجيل الإهتلاك كل شهر مبررا.

ـ سجل الاستهلاك الشهري أو السنوي :يتم تسجيل الاهتلاك تحويل مرفقا بملخص بدلالة الاستهلاك

، تحويل رصيد السنة المالية IBS:هناك تحويل بمبلغ 29041506,25الى الشركة التابعة

ـ إلغاء إدخال قيود الإجازات المدفوعة :تم بالفعل إلغاء إدخال الإجازاة المدفوعة مع دعم المحاسبة

ـ إلغاء معالجة تباينات المخون :تتم معالجة مخزونات السنة المالية 2018

ـمحاسبة الأصول التي تم الحصول عليها مجانا لم يتم العثور على الملف للأصول المكتسبة مجانا على مستوى إدارة المالية المحاسبة للسنة المالية 2018

الضرائب

دفع أقساط السنة المالية 2018 تم القيام بهذه العملية من قبل الشركة التابعة وتم تنفيذ اخر عملية مالية 2017

دفع مخزون التصفية للسنة المالية 2017 لا يوجد مخزون مقيد

تطبيق الخصومات من حيث IRG المتعلقة بالموظفين المعوقين توجد حالة واحدة فقط على مستوى المؤسسة و التي تستفيد منها من حيث الحصول على IRG

تطبيق التخفيضات من حيث مساهمات أرباب العمل الصادرة في سياق دمج الخريجين الشباب

تستفيد المؤسسة من المزايا التي تمنحها الدولة التي تبرعت بها كود تعزيز التوظيف فينا يتعلق بوكلاء CTAفيما يتعلق بعلاوة الضمان الاجتماعي فان إعانات CNASمحدثة فيما يتعلق 12.5%يتم استرداد معاملة ضريبية القيمة المضافة على جميع المشتريات دائما بنسبة 100%معالجة مكاسب رأس المال من التخلص من الأصول الثايتة هناك نوعان من عمليات التخلص من الأصول الثابتة خلال السنة المالية 2018.

تكنولوجيا المعلومات

يتم قفل الأشهر المحاسبية كل سداسي

يتم تحقيق من استئناف الأرصدة مقابل أرصدة الإغلاق و الرصيد الافتتاحي و تكون الأرصدة متطابقة

يتم مراقبة البيانات المحاسبية كل شهر من قبل رئيس قسم تكنلوجيا المعلومات

و في الأخير في الصفحة 11نجد الخاتمة حيث لاحظ المدقق تحسنا في قسم المالية و المحاسبة في مقارنة بالمهمة الأخيرة في 2018,ولكن لايزال يتعين على المؤسسة تجنب التحميل الزائد و عدم استخدام للسجلات الداخلية و القفل ,يجب أن تتم الأشهر المحاسبية شهريا.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري للدراسة على المؤسسة محل الدراسة (مطاحن الزيبان ,القنطرة).وكان الهدف منه الهدف منه تطبيق ما توصلنا له في الجانب النظري و ا ختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي و اختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها .

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على مساهمة التدقيق الداخلي في الافصاح عن الكشوف المالية ،ولمعالجة هذه الإشكالية قمنا بتقسيم الدراسة إلى جزئين :الجزء الأول دراسة نظرية في فصلين حيث تناولنا ماهية التدقيق الداخلي والإفصاح المحاسبي و العلاقة بينهما، أما الجزء الثاني فتمثل في الدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ،مما مكننا من الوصول إلى بعض النتائج من خلال دراستنا لفرضيات الدراسة التي نوجزها فيما يلي :

الفرضية الأولى : التدقيق الداخلي أسلوب رقابة داخلية

الفرضية الثانية : اغلب المؤسسات الجزائرية تهتم بالتدقيق الداخلي

الفرضية الثالثة : تعتمد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الداخلي في تحسين الكشوف المالية

الفرضية الرابعة : التدقيق الداخلي ليس له دور في إعداد الكشوف المالية إنما يقوم بمراجعتها

نتائج الدراسة :

يساهم التدقيق الداخلي في الإفصاح عن الكشوف المالية

تكتسي الكشوف المالية أهمية كبيرة حيث تعتبر أهم وسيلة للإفصاح المحاسبي

ألزم المشرع الجزائري المؤسسات بإعداد أربعة كشوف مالية

التوصيات

في ظل النتائج المتوصل إليها نوصي بما يلي :

ـ من الأفضل للمؤسسة استعمال مدقق داخلي

ـ نؤكد على أهمية الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد الكشوف المالية

ـ تحديث السجلات التسجيل الداخلية(سجل الشيكات الصادرة سجل النقد و السجل البنكي) نود أن يكون لكل سنة مالية سجل تسجيل خاص بها كما يجب أن يتم قفل الشهور المحاسبية شهريا

آفاق الدراسة

وفي الأخير نأمل من خلال القيام بهذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى مستقبلية مختلفة تساهم في إثراء الموضوع

قائمة المراجع

الكتب الأجنبية

alaine, n. (1999). *audit financier.* paris: edition d organisation.

الكتب العربية

-01إبراهيم جابر السيد. (2014). *الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية*. دار غيداء.

02-أحمد حلمي جمعة. (2005). *المدخل إلى التدقيق الحديث* . الاردن: دار صفاء للنشر.

03-أحمد علي خضر. (2012). الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات. 52. الاسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.

04-حسين عبد الجليل آل غزاوي. (2016). *التقارير المالية في المنشاة الصغيرة*. عمان: مركز الكتاب الأكاديمي.

04-خبراء مركز الخبرات المهنية للإدارة. (2014). *القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي*. الجيزة: بميك.

05-داوود يوسف صبح. (2010). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الاتحاد الدولي للمصرفيين الغرب*.

06-سعد فؤاد علي حبابة. (2017). *أصول تدقيق الحسابات* . عمان الأردن: دار الابتكار للنشر والتوزيع.

07-سعود كايد. (2012). *تدقيق الحسابات*. الأردن.

08-طارق عبد العال. (2006). *حماد دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة* . القاهرة، مصر: الدار الجامعية.

09-عبد الله خالد أمين. (2000). *علم تدقيق الحسابات الناحية النظرة و العلمية*. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

10-عبد الله خلف. (2014). *الوردات دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة.* الوراق للنشر والتوزيع.

11-عبدالله امين خالد. (2014). *تدقيق الحسابات.* القاهرة مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.

12-عيسى زهير. (2015). *تدقيق الحسابات للإجراءات العملية.* عمان الأردن: دار البداية.

13-فتحي رزق السوافري، و واخرون. *الإتجاهات الرقابة والمراجعة الداخلية.* الاسكندرية: دار الجامعية الجديدة.

14-محمد المبروك أبو زيد. (2005). *المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية* ابتراك للنشر و التوزيع.

15-محمد عبد السلام أحمد، و ابراهيم السيد. (2017). *إدارة الموارد المالية.* الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.

16-محمد لمين علوان. (2019). *نظام المعلومات المحاسبة والتدقيق الداخلي .* عمان الاردن: دار اسامة .

17-مزيد رفاعه تامر. (2017). *أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة.* عمان، الأردن: المناهج للنشر و التوزيع.

17-نور الدين أحمد قايد. (2017). *التدقيق المحاسبي.* عمان الأردن: الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.

18-هندريكسن الدون. (2008). *النظرية المحاسبية .* (كمال خليفة أبو زيد، المترجمون) الاسكندرية، مصر: كلية التجارة .

19-هندريكسن إلدون. (2008). *النظرية المحاسبية.* (كمال خليفة أبو زيد، المترجمون) الاسكندرية، مصر.

20-وليد ناجي الحيالي، و بدر محمد علوان. (2002). *المحاسبة المالية القياس و الاعتراف و الإفصاح المحاسبي.* عمان: الوراق للنشر و التوزيع.

الرسائل و المذكرات

01-شرفية موسي. (2014_2013). الافصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مذكرة مقدمة لنيل ماجستار في المحاسبة والتدقيق 2013 _2014 ص100. ام البواقي، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي.

02-فضل كمال سالم. (2008). مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية. *مذكرة ماجستار في المحاسبة والتمويل* . غزة، فلسطين: كلية التجارة الجامعة الإسلامية.

03- محمد عبد الواحد. (2018/2017). محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في مؤسسة الاقتصادية. *مذكرة لنيل شهادة دكتوراء* . جامعة محمد خيضر بسكرة.

المجلات و الجرائد

01-أحمد سفير محمد زغدار. (2009_2010). خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الافصاح وفق المعايير المحاسبيةالدوليةIFRS_IAS. *مجلة الباحث* ، 84.

02-عزيزة بن سمينة. (2017). دور الإفصاح المحاسبي و الشفافيةفي تفعيل بورصة الجزائر. *مجلة تاريخ العلوم* ، 327

03-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19. (25 مارس, 2009). 22.