وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي- الجزائر
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر
قسـم: العلـــوم التجارية

المـــوضـــوع

دورالتدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية
دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات
- بســـــــــــــــكرة-

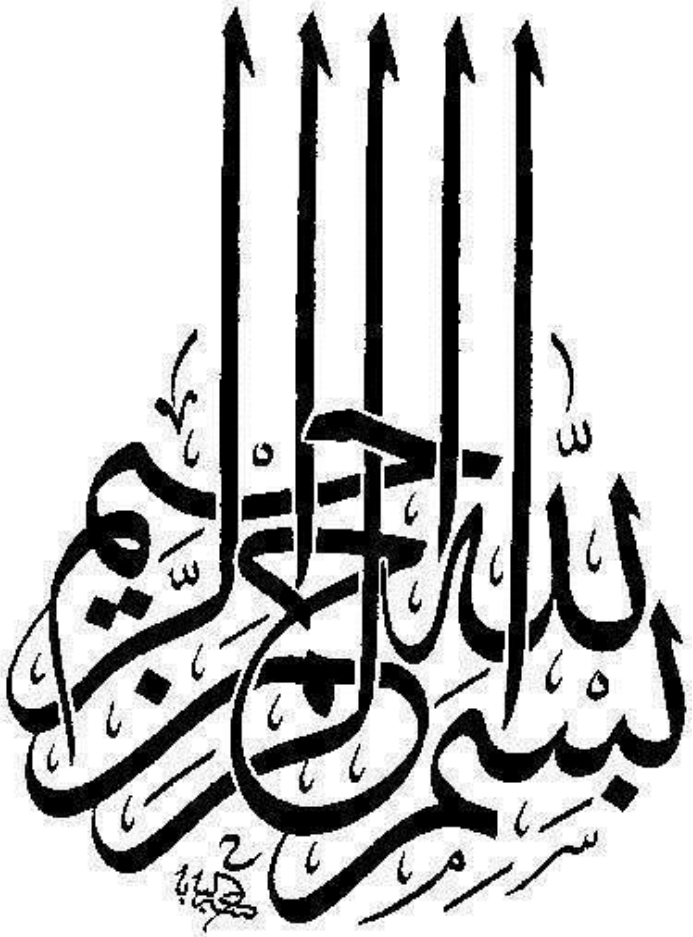
مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

إعداد الطـالـب:
- مني أمحمد الجودي

الأستاذ المشرف:
- غضاب رانيا

رقـم التسجيل:	.....
تـاريخ الإيداع	.....

السنة الجـامعية: 2018-2019



[وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون].

سورة التوبة الآية: 104

اهداء

بكل ما يحمل القلب من معاني ويعجز اللسان عن نطقها والقلم عن كتابتها أهدي عملي هذا إلى القلب الذي توقف عن النبض ليعلن عن رحيل أنبل وأطيب شخص في الوجود، إلى روح أبي الطاهرة رحمه الله.

إلى الشمعة التي تحترق من أجلي، إلى الروح التي أحيا بها، إلى المرأة التي استطاعت أن تغرس في قلبي الطيبة والتسامح إلى الحبيبة الغالية حفظها الله أمي العزيزة.

إلى من تتجدد الحياة معهم مع كل شروق.

إلى رياحين حياتي،إلى إخوتي صابر، عبد الرحمان.

إلى كل الأهل والأحبة والأصدقاء.

خاصة أمين وسيف وهشام وسرور وجمانة .

إلى من ذكرهم قلبي و نسيهم قلمي .....اهديهم هذا العمل .

أمحمد

شكر و عرفان

فالشكر لله عز وجل أولا الذي أعاننا على إتمام دراستنا

ووفقنا في انجاز هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان كله للأستاذة الفاضلة

"رانية غضاب" التي تفضلت بمهمة الإشراف على هذا العمل

وكل من الدكتور قايد أحمد نور الدين والأستاذ عبيد

فريد اللذان قدما التوجيهات والنصائح في هذا المشوار.

كما نتقدم بالشكر إلى كل عمال مكتب محافظ الحسابات

أخيرا نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل.

أمحمد

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الآية القرآنية	
الإهداء	
شكر وعرفان	
ملخص	
قائمة الأشكال	
قائة الجداول	
قائمة الملاحق	
مقدمة	I-V
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية	6-52
تمهيد	7
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	8-35
المطلب الأول:ماهية التدقيق المحاسبي	8-14
المطلب الثاني: فروض ومبادئ وانواع التدقيق والمدققين	15-27
المطلب الثالث : معايير التدقيق	28-35
المبحث الثاني: جودة القوائم المالية	36-51
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية	36-42
المطلب الثاني : أنواع وفروض القوائم المالية ومستخدميها .	42-44
المطلب الثالث : علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية	45-51

خلاصة الفصل	52
الفصل الثاني دراسة ميدانية	81-53
تمهيد	53
المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات وإجراءات القيام بالمهمة	59-54
المطلب الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات وهيكله التنظيمي	55-54
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات.	55
المطلب الثالث: إجراءات الدخول إلى المهنة	56
المطلب الرابع: الاجتهادات الخاصة بملف العمل.	59-57
المبحث الثاني: مراحل القيام بالمهمة وإعداد التقرير وتحليل بعض القوائم المالية	79-60
المطلب الأول: مراحل القيام بالمهمة	62-60
المطلب الثاني: إعداد التقرير	70-63
المطلب الثالث: تحليل القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج)	79-71
خلاصة الفصل	80
الخاتمة	81
قائمة المراجع	85

✓ **الملخص باللغة العربية:**

تهدف الدراسة إلى توضيح دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال :

التعرف على أراء محافظي الحسابات حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية ومعرفة العلاقة التي تربط بين تحليل القوائم المالية وبين مدقق الحسابات ،وبعد كل من الدراسة النظرية والتطبيقية قد توصلنا الى النتائج التالية: يساعد التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من خلال منع حالات الغش والتلاعب وتصويب الاخطاء التي يقوم باكتشافها في القوائم المالية عند اعداد التقرير وكذلك يقوم محافظ الحسابات في إعداد التقارير المالية للمؤسسة انطلاقا من المعلومات التي توفرها القوائم المالية لان القوائم المالية للمؤسسة هي الركيزة الأساسية وتحتوي كل من نقاط قوة وضعف المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، القوائم المالية ،جودة القوائم المالية .

✓ **Foreign Language Abstract:**

The study aims at clarifying the role of accounting auditing in improving the quality of the financial statements through:

We have reached the following conclusions: Accounting auditing helps to improve the quality of the financial statements in the economic institutions through the following: Preventing cases of fraud and manipulation and correcting the errors that are discovered in the financial statements at the time of preparation of the report and the governor of the accounts in the preparation of financial reports of the institution from the information provided by the financial statements because the financial statements of the institution is Basic pillar and contains both the strengths and weaknesses of the institution.

Keywords: Accounting Auditing, Financial Statements, Quality of Financial Statements.

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	
01	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	55

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	14
02	أجور ال5 أشخاص أكثر أجرا	64
03	تطور نتائج السنوات الخمس الماضية والجزء الخاص برأس المال الاجتماعي:	69
04	الميزانية للمؤسسة الاقتصادية لسنتي 2015و2016(جانب الأصول)	72-71
05	الميزانية للمؤسسة الاقتصادية لسنتي 2015و2016(جانب الخصوم)	73
06	الميزانية المختصرة اصول	74
07	الميزانية المختصرة خصوم	75
08	جدول حساب النتائج	77-76
09	تطور رقم الاعمالي والقيمة المضافة والنتيجة الصافية من جدول حساب النتائج لسنتي2015و2016:	77
10	تطور رقم الأعمال والقيمة المضافةوالنتيجة الصافية من جدول حساب النتائج	78

SARL CC2016
–BISKRA–

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DE L'EXERCICE CLOS 31 DECEMBRE 2016

Cabinet de commissariat aux comptes

RAPPORT DE CERTIFICATION

Biskra, le 29/06/2017

Commissaire Aux Comptes
BISKRA

SARL CC2016
IMPORT-EXPORT

Objet : Rapport de certification – exercice clos le 31 décembre 2016 –

Monsieur le président,

Messieurs les membres de l'assemblée générale,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes que vous avez bien voulu me confier suivant résolution n ° 05 de l'assemblée générale ordinaire du 28/06/2014, j'ai l'honneur de vous présenté mon rapport de certification sur les comptes annuels de l'exercice couvrant la période du 1er janvier au 31 décembre 2016 .

1) RAPPEL DE LA MISSION :

Les états financiers soumis à mon examen sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux conformément aux dispositions du code de commerce et aux prescriptions de l'article 27 de la Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier – SCF - .

Ma responsabilité est d'exprimer, sur la base des travaux de vérification effectués, une opinion sur les états financiers soumis à mon examen, à savoir le bilan et le compte de résultats, tels qu'ils sont annexés au présent rapport

2) ETENDUE / CONSISTANCE DES TRAVAUX :

Les vérifications effectuées dans le respect des diligences en usage et conformément aux recommandations de la profession ont consisté à :

- Evaluer les procédures utilisées et à apprécier le dispositif de contrôle interne

Dans les aspects les plus importants en relation avec la comptabilité ;

- Examiner, les éléments probants justifiant la pertinence des montants des soldes et des autres éléments d'information fournis par les comptes ;

-apprécier le degré d'application des règles et principes comptables généralement admis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté au 31 décembre 2016 des comptes de bilan / situation et des comptes de résultats / gestion ainsi que la présentation d'ensemble des états financiers.

Pour les besoins de mes travaux, j'ai disposé des documents nécessaires, à savoir :

- états financiers (bilan Actif / Passif, compte de résultats par nature, tableau des flux de trésorerie) ;
- grand livre général des comptes ;

- balance générale des comptes ;
- analyses des soldes des comptes de bilan ;
- fichier auxiliaires des immobilisations ;
- rapport de gestion pour l'année 2016.

3) ***METHODES ET TECHNIQUES DE CONTROLE UTILISEES :***

J'ai procédé, dans de cadre de la mission de commissariat aux comptes qui m'a été confiée, à la vérification de ces comptes en mettant en œuvre les diligences que j'ai estimé nécessaires selon les recommandations de la profession et eu égard aux spécificités de l'organisation et de l'activité de votre société .

Les travaux de vérification effectués ont inclus les méthodes et technique de vérification généralement admises en matière d'audit qui me sont apparues comme les plus adaptées aux spécificités de la taille , de l'organisation et des activité de votre société , à savoir :

- Revue analytique ;
- Contrôle indiciaire ;
- Examen documentaires par la vérification des opérations sur pièces / documents ;
- Recoupement des informations recueillies.

L'approche retenue est fondée sur la mise en œuvre de contrôles permettant de s'assurer que les opérations comptabilisées satisfont notamment aux :

- Critères généraux d'audit : existence, exhaustivité, contrôle/ propriété, évaluation, comptabilisations ;
- Dispositions légales et règlements prévues, notamment par de code de commerce et la Loi n 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier – SCF – en vigueur depuis le 1er janvier 2010 ;
- principes comptables de base généralement admis en droit comptable : intangibilité des soldes de clôture et de réouverture, séparation / indépendance des exercices, prudence, permanence des méthodes d'évaluation et de présentation, etc...

4) ***RESULTATS DES CONTROLES EFFECTUES :***

Les travaux de contrôles effectués ne relèvent pas d'anomalie / erreur significative d'ordre comptable et fiscal.

5) ***OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS :***

Compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les normes de contrôle généralement admises en la matière, j'estime que, selon mon opinion, les comptes annuel, tels qu'ils sont présentés au présent rapport, avec un total *BILAN (actif passif)* ***TRENT NEUF MILLION HUIT CENT QYATRE VINGT CINQ MILLE SIX CENT QUARANTE CINQ DINARS ET 50 CENTIMES (39 885 645.80)*** *Résultat Bénéficiaire Net* De ***TROIS MILLION QUATRE CENT DIX NEUF MILLE SOIXANTE QUATORZE DINARS ET 05 CENTIMES(3 419 074.05).*** Sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière du patrimoine de votre Société à la fin de l'exercice 2016.

Le commissaire aux comptes

6) ***VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES :***

6-1)- ***Rapport de gestion :***

J'ai examiné le rapport de gestion relatif à l'année 2016 présenté et je n'ai pas d'observation particulière à formuler sur la sincérité et la concordance avec les états financiers, des informations d'ordre financier et comptable qui vous sont données dans ce rapport.

6-2)- ***Respect des formes légales et réglementaires :***

Le journal général coté paraphé par le président du tribunal territorialement compétent est à jour au 31 décembre 2016.

Le livre d'inventaire également coté et paraphé par la même autorité, destiné à donner un caractère irréversible au bilan et au compte de résultats annuels dûment approuvés par l'assemblé générale ordinaire – AGO – est à jour au 31 décembre 2016.

Les livres de paie et les registre spéciaux obligatoires pour les personnes morales et les personnes physiques ayant la qualité d'employeur prévus par le Décret exécutif n° 96-98 mars 1996 sont ouverts dans les formes requises et tenus également à jour.

Enfin, les comptes sociaux (bilan et compte résultats) ainsi que le procès- verbal de l'assemblée générale ordinaire réunie le 29 juin 2017 relatifs à l'exercice 2016 ont été déposés le 25 Juillet 2017 au Centre national du registre de commerce – CNRC -, pour être publiés au Bulletin Officiel des Annonces Légales – BOAL -. Suivant récépissé n° 2017/0711700323.

Le commissaire aux comptes

RAPPORTS SPECIAUX

Biskra, le 29/06/2017

Commissaire Aux Comptes
BISKRA

SARL cc2016
IMPORT EXPORT

Objet : Rapports spéciaux – exercice clos le 31 décembre 2016 –

Monsieur le président,
Messieurs les membres de l'assemblée générale,

Conformément aux dispositions de l'article 25 de la Loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée et aux normes et usages généralement admis dans la profession, j'ai l'honneur de vous présenter les rapports spéciaux portant sur :

- Les procédures de contrôle interne ;
- Les conventions réglementées ;
- Les cinq (05) rémunérations les plus élevées ;
- Les avantages particuliers accordés au personnel ;
- L'évolution du résultat des cinq (05) derniers exercices et du résultat par action ;
- La continuité d'exploitation.

1)- PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE :

Afin de créer les bases d'un dispositif de contrôle interne efficace, il y a lieu dans l'immédiat de réaliser au moins les actions suivantes :

- Limiter les paiements en espèces aux seules menues dépenses et réduire en conséquence le montant du fonds de roulement de la régie et le volume des « *bon pour* » qui n'ont-faut-il préciser-aucune valeur probante ;
- Favoriser, autant que faire se peut, le règlement des prestataires et autres tiers par virement bancaire ;
- Réduire les risques de recyclage des documents justificatifs de règlements (factures, notes d'honoraires,…) en procédant systématiquement au barrement en diagonale des copies/double des documents justificatifs de paiement dès leur réception par la Société et oblitérer les originaux des factures et autres documents justificatifs de paiements effectués de façon apparente par l'apposition d'un timbre humide comportant la mission : « *réglé le …… par ……* »

2)- CONVENTIONS REGLEMENTEES :

Aux termes de l'article 628 d l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce modifiée et complétée par le décret n° 93-08 du 25 Avril 1993 :

« *Toute convention entre une société et l'un de ses administrateurs, soit directement, soit indirectement, doit à peine de nullité, être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration après rapport du commissaire aux comptes.*

Il en est de même pour les conventions entre une société et une entreprise, si l'un des administrateurs de la société est propriétaire associé ou non, gérant, administrateur ou directeur de l'entreprise.

L'administrateur qui se trouve dans l'un des cas ainsi prévus, est tenu d'en faire la déclaration au conseil d'administration.

Les dispositions qui précèdent ne sont pas applicables aux conventions normales portant sur les opérations de la société avec ses clients.

A peine de nullité absolue du contrat, il est interdit aux administrateurs d'une société de contracter, sous quelque forme que ce soit, des prêts auprès de la société, de se faire consentir par elle un découvert en compte courant ou autrement ainsi que de faire cautionner ou avaliser par elle, leurs engagements envers des tiers… »

Conformément aux dispositions de l'article 628 de l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce modifiée et complétée par le décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 et de l'article 25 alinéa 3 de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, je vous informe qu'aucune convention que rentre dans ce cadre ne m'a été signalée .

*3)- **REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES DURANT L'ANNEE 2016 :***

Conformément aux articles 680 alinéa 3 et 819 su décret législatif n°93-08du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et de l'article 25 alinéa 4 de la Loi n° 10-01 du 29 Juin 2011 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, j'ai procédé au contrôle des cinq (05) rémunérations des plus élevées versées durant l'année 2016 par votre société aux membre de son personnel.

Le montant global certifié exact par mes soins desdites rémunération (salaires de poste) allouées durant l'année 2016, s'élève à la somme brute de : UN MILLION CENT SOIXANTE HUIT MILLE NEUF CENT CINQUANTE DEUX DINARS. *(*1 168 952.00 *DA).*

N°	Nom et prénoms	Fonction	Salaire de Poste
01	aa	AGRONOME	279 752.00
02	bb	CHEF ANTENNE	225 000.00
03	cc	CHEF COMMERCIAL	221 400.00
04	d	CHEF ANTENNE	221 400.00
05	ee	CHEF ANTENNE	221 400.00
	Total……		1 168 952.00

*4)- **AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL :***

Selon les informations recueillies et les vérifications effectuées, et conformément, je vous informe que la société **GREEN HOUSE** n'accorde pas à son personnel d'avantages en numéraire ou en nature autres que ceux qui correspondent à une rémunération normale ou habituelle des services rendus.

*5)- **EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR PART SOCIALE :***

Conformément à l'alinéa 6 de l'article 678 du Décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'Ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce et à l'article 25 alinéa 6 de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2011 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée, je vous informe que votre société a dégagé les résultats bénéficiaires globaux et par part sociale suivants :

Année	Déficitaire	Bénéficiaire	Nombre	Résultat par part s
2012		2 818 692.28	2000	1 409.34
2013		2 021 875.72	2000	1 010.93
2014		1 917 880.92	7000	273.98
2015		1 920 780.19	7000	274.39
2016		3 419 074.05	7000	488.43

*6)- **CONTINUITE D'EXPLOITATION :***

L'actif net comptable de la société **SARL GREEN HOUSE** au 31décembre 2016 s'élève à la somme de ONZE MILLION SIX CENT QUARANTE ET UN MILLE DEUX CENT CINQUANTE SEPT *DINARS. (11 641 257 DA)*, d' ou une valeur mathématique/intrinsèque de la part sociale égale à *(1663.03)*.

La société **SARL GREEN HOUSE** honore ses engagements financiers à l'égard de la banque et des prestataires et s'acquitte ponctuellement des salaires et de toutes ses obligations déclaratives et de paiement en matière fiscale et parafiscale.

Le commissaire aux comptes

ANNEXE N° 04

LES ETATS FINANCIERS AU 31-12-2016

(BILAN Actif - Passif & TCR)

Désignation de l'entreprise : **SARL cc2016**
Activité **: IMPORT EXPORT**
Adresse
BISKRA

NIF : 001107024299421

Exercice clos le 31/12/2016

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	N			N-1
		Montants Bruts	Amortis , Provisions et Pertes de Valeur	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - goodwil positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
AGENCEMENT					
INSTALATION TECHNIQUE					
IMMOB CORPORELLE MATERIEL DE TRANSPORT		3 735 654.10	2 803 287.94	932 366.16	1 679 496.98
EQUIPEMENT MOBILIER & MATERIEL DE BUREAU		740 356.10	297 595.47	442 760.63	313 711.82
Immobilisations en coures					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**4 476 010.20**	**3 100 883.41**	**1 375 126.79**	**1 996 208.80**
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		5 856 144.12		5 856 144.12	19 200 788.33
Créances et emplois assimilés					
CLIENTS		13 848 078.31		13 848 078.31	670.89
Autres débiteurs		3 387 621.30		3 387 621.30	699 242.00
Impôts et assimilés		4 876 428.52		4 876 428.52	4 083 062.53
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		10 542 246.76		10 542 246.76	7 902 227.78
TOTAL ACTIF COURANT		**38 510 519.01**		**38 510 519.01**	**32 220 996.17**
TOTAL GENERAL ACTIF		**42 986 529.21**	**3 100 883.41**	**39 885 645.80**	**34 217 204.97**

Désignation de l'entreprise : **SARL cc2016**
Activité **: IMPORT EXPORT**
Adresse **:**

NIF : 001107024299421

BISKRA

Exercice clos le 31/12/2016

BILAN (PASSIF)

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES :			
Capital émis		7 000 000.00	7 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecarts de réévaluation			
Ecarts d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		3 419 074.05	1 920 780.19
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL I		**10 419 074.05**	**8 920 780.19**
PASSIFS NON-COURANTS :			
Emprunts et dettes financières		13 295 938.80	10 458 496.10
Impôts (différés et provionnées)			
Autres dettes non courantes		1 500 000.00	1 500 000.00
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		**14 795 938.80**	**11 958 496.10**
PASSIFS COURANTS :			
Fournisseurs et comptes rattachés		6 949 556.91	3 147 318.41
Impôts		4 104 861.92	835 393.72
Autres dettes		3 616 214.12	9 355 216.55
Trésorerie passif			
TOTAL III		**14 670 632.95**	**13 337 928.68**
TOTAL PASSIF (I+II+III)		**39 885 645.80**	**34 217 204.97**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financier consolidés

Désignation de l'entreprise : **SARL cc2016**
Activité **: IMPORT EXPORT**

Adresse **:**
BISKRA

NIF : 001107024299421

COMPTE DE RESULTATS

RUBRIQUE	2016	2015
Ventes et produits annexes	64 073 049.21	45 891 236.10
Prestations de Services diverses	341 880.32	
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		108 000.00
Cessions matières premières		
Cessions produits finis		
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**64 414 929.53**	**45 999 236.10**
Achats consommés	51 418 428.06	35 778 604.04
Cessions matières premières		
Cessions produits		
Services extérieurs et autres consommations	3 596 312.80	3 044 336.32
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**55 014 740.86**	**38 822 940.36**
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**9 400 188.67**	**7 176 295.74**
Charges de personnel	2 613 381.12	2 109 901.50
Impots , Taxes et Versements Assimilés	1 365 369.91	1 127 493.00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**5 421 437.64**	**3 938 901.24**
Cessions produits		
Autres produits opérationnels		33 301.00
Autres charges opérationnelles	235 827.66	150 000.00
Cessions charges		
Dotat aux amortis , provisions et pertes de valeur	863 342.01	834 615.00
Reprises sur pertes de valeur et provisions		
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**4 322 267.97**	**2 987 587.24**
Produits financiers	85 295.13	537 871.48
Charges financières	988 489.05	1 604 678.53
VI - RESULTAT FINANCIER	**-903 193.92**	**-1 066 807.05**
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**3 419 074.05**	**1 920 780.19**
Impots exigibles sur résultats ordinaires		
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	64 500 224.66	46 570 408.58
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	61 081 150.61	44 649 628.39
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**3 419 074.05**	**1 920 780.19**
Eléments extraordinaires (produits) (... préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (... préciser)		
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		

مقدمة

يعتبر التدقيق المحاسبي من المواضيع التي شكلت حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي والذي يلعب دورا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع وتوجيه وتخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة.

لقد أصبح من البديهي في الأدبيات المحاسبية والمالية المعينة بالقوائم المالية بشكل عام القول بأنه لابد من السعي في إتباع سياسة من طرف إدارة المؤسسات تستطيع آن خلالها إبراز الصورة المفضلة من قبلها عن هذه المؤسسة ولكي ترتكز الإدارة على إظهار القوائم المالية للمؤسسة لأفضل صورة ممكنة .

ونظرا لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لابد للإدارة من إتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح بتحسين من جودتها .وبناءا على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لدراستنا السابقة كالأتي:

- **ماهو دور التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؟**

ومن هنا ندرج الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يساعد التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ؟
2. هل يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في تحسين نوعية القوائم المالية ؟
3. هل يمكن أن يقوم المدقق بإعداد تقرير بدون الحاجة للقوائم المالية للمؤسسة ؟

أولا : الفرضيات

1. يساعد التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.
2. التدقيق المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في تحسين نوعية القوائم المالية .
3. يقوم المدقق بإعداد التقرير بدون الحاجة إلى القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ التعرف على أراء محافظي الحسابات حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية.
- ✓ توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية القوائم المالية.

ثالثا : أهمية الموضوع :

إن وظيفة التدقيق الداخلي أخذت في التطور السريع، حيث بلغت مكانتها في بعض الدول موضع القيادة ووصول رأيها إلى اعلي جبهة في المنظمة لمساعدتها في تقويم مخاطر الخدمات التي تقدمها وهي خدمات التأكد الموضوعي والخدمات الاستشارية.

رابعا: أسباب اختيار الموضوع

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي:

1.الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص.

2.الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد في ما يخص الموضوع.

خامسا : منهج المتبع في الموضوع

تحقيق أهداف الدراسة و اختبار فرضياتها يعتمد على المنهج الوصفي بالاعتماد على: الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لتغطية الجانب النظري للدراسة والاعتماد على دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة ويكون بإعداد تقرير وتحليل بعض القوائم.

سادسا :صعوبات الدراسة:

لم أواجه صعوبات كبيرة في الجانب النظري ، أما الجانب التطبيقي فواجهتني صعوبات وهي :

-عدم القدرة على الحصول على المعلومات والوثائق الكافية بسبب الأشغال الدائمة لوظيفة المحاسبة وسرية المعلومات.

– التأجيل والتأخير في المواعيد عند إجراء الزيارات إلى مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة.

ثامنا: الدراسات السابقة:

نظرا لأهمية الموضوع فإن غالبية المؤسسات والباحثين بالأخص إجتهدوا في هذه البحوث نذكر منها:

- دراسة مناعي حكيمة سنة 2009"**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**" مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة،قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،حيث تناولت هذه الدراسة وفق المعايير المحاسبية الدولية أنواع التقارير التي يعدها المراجع الخارجي بينما تضمن الموضوع محل الدراسة مختلف إجراءات المراجعة الخارجية و التقرير النهائي لمراجع الحسابات.

- مخلوفي عبد الهادي سنة2016 دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر بسكرة،حيث هدفت الدراسة الى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الاداء المالي ومن بين اهم النتائج المتوصل اليها ان التدقيق المحاسبي يتسم بالاستقلالية والموضوعية في المؤسسة وهو يساهم في تحسين الاداء المالي.

- اما دراستنا فنتعرف من خلالها على دور التدقيق المحاسبين في تحسين القوائم المالية وهل يضيف التدقيق مصداقية للقوائم المالية ام لا من خلال اكتشاف الاخطاء وحلات التلاعب .

سابعا :هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ،ومن أجل إختبار صحة الفرضيات أستهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث قسم البحث إلى فصلين كالتالي:

الفصل الأول : تناول الإطار العام حول التدقيق تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك مبحثين شمل الأول مدخل للتدقيق المحاسبي أما المبحث الثاني فقد تناول القوائم المالية.

الفصل الثاني : دراسة ميدانية لمؤسسة عند مكتب محافظ الحسابات بهدف معرفة الدور الذي يقوم به التدقيق تحسين القوائم المالية وقسم إلى مبحثين المبحث الأول شمل تعريف لمكتب محافظ الحسايات ،أما المبحث الثاني اعداد نموذج من تقارير محافظ الحسابات لمؤسسة عشوائية .

الفصل الأول

تمهيد :

إن تدقيق القوائم المالية هي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فالذي يقوم بعملية التدقيق يجب أن يكون شخصا مؤهلا و يتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة التدقيق التي تتميز بالمصداقية والدقة، باعتبارها أداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة في القوائم المالية والتأكد من دقة تعبيرها عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها ومدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها .

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين على النحو التالي :

المبحث الأول: مدخل للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: القوائم المالية

المبحث الأول:مدخل للتدقيق المحاسبي

المطلب الأول:ماهية التدقيق المحاسبي

أولا: نبذة تاريخية حول تطور التدقيق

تتمثل النبذة التاريخية حول تطور التدقيق المحاسبي فيما يلي :[1]

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية تعني الشخص الذي يقول بصوت عالي، وقد نشأت هذه المهنة من القدم، إذ أن الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة، وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة و كان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤوولين عن الأمور المالية .

عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 ميلادي هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ والتغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862 الأمر الذي إلى تطوير مهنة التدقيق وضرورة وجود أشخاص مؤهلين و مدربين للقيام بهذه المهمة، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات و لكن بتقدم الزمن و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصا بعد قضية

[1] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية** ،دار وائل للنشر، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004 ، ص ص 17-19.

(البنك العام general bank) في بريطانيا لسنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية و بالتالي :

{ في حالة عدم وجود شك في العمليات فإن الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة } .

الفترة من 1900 و لغاية 1933 أعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي (Decksee) والذي بين للعالم أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي وبين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي :

1. إكتشاف الغش والخطأ
2. إكتشاف الأخطاء الفنية
3. إكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية

وخلال نفس هذه الفترة المذكورة أعلاه تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة أعلاه و أصبحت كما يلي :

- ✓ لتحديد المركز المالي و ربحية المؤسسة
- ✓ إكتشاف الغش و الخطأ

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفو بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، وأن التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي والعينات التي يعتمدها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية و لهذا على المدقق أن يقوم بدراسة و تقييم الرقابة الداخلية أولا اما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع و خاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية والمسماة Mckesson and robins، من أن الغرض الرئيسي من التدقيق هو ليس اكتشاف الغش والخطأ وأن اكتشاف مثل هذه الحالات هي من مسؤولية الإدارة وأن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما اذا كانت بيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي .

وقد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية ، مثل {الجارترد وال AICPA الأمريكية } إذا جاء في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل ومحايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية .

ثانيا: تعريف التدقيق

إن معنى التدقيق بشكله العام هو فحص البيانات الختامية المؤسسة الاقتصادية لغرض إبداء الرأي حولها، فالمدقق بعد إن يعتمد لتدقيق الحسابات يقوم بسلسلة من الأعمال والخطوات التي تمثل الإجراءات المتعارف عليها في التدقيق فعند فحصه للبيانات الختامية يتحقق من مطابقتها للسجلات وأنها تعكس الوضع المالي بوضوح في تاريخ معين هو تاريخ انتهاء السنة المالية وان حساب المتاجرة والأرباح والخسائر يعكس نتيجة أعمالها للفترة المنتهية، فيجب عليه أن يقوم بفحص السجلات والمستندات ومراقبة الكيفية التي تم فيها تسجيل القيود في السجلات وما هي المراقبة الداخلية التي وضعت لسير العمل والنظام الحسابي ويعتمد المدقق في عمله على الامتحان الاختباري في القيود والسجلات وفحص الموجودات و الحصول على تأييدات ذوي العلاقة حول علاقتهم المالية التي تعتمدها كما يقوم المدقق بتحضير ما يجب من بيانات واجراءات واحتساب ما يجب احتسابه من معلومات سواء ظهرت هذه المعلومات في مستندات القيد او في المستندات الثبوتية. [1]

- **تعريف التدقيق المحاسبي لغويا:**

إن مصطلح التدقيق بمعناه اللفضي audite مشتق من الكلمة اللاتينية audire ومعناه "يستمع" لان الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ الى ان قدماء المصريين والاغريق والرومان كانو يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية.[2]

[1] صبيح الطحان ، **أصول التدقيق الحديث** ،الجزء الأول ،مطبعة الزمان ، بغداد ، الطبعة الثانية ، 1982 ، ص 5 .
[2] قايد احمد نور الدين ،**التدقيق المحاسبي**،دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع،الاردن،عمان،2017 ،ص 13 .

➢ **تعريف التدقيق المحاسبي اصطلاحا :**

يشير مصطلح التدقيق المحاسبي اصطلاحا على أنه: عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا ومعاصرا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات الداخلية للمؤسسة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية . [1]

ومنه نقدم مجموعة من التعاريف حول التدقيق المحاسبي بحيث :

- ❖ يعرف التدقيق المحاسبي على أنه : " التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية في آخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقة عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة ".[2]
- ❖ يعرف التدقيق المحاسبي على أنه : "فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني .[3]

وبالتالي فان عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق،التقرير، حيث سوف نعرض شرح مبسط لكل عنصر على النحو التالي :[4]

1. **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع .
2. **التحقيق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية كتعبير سليم لأعمال المشروع في فترة مالية معينة وكدال على وضعه في نهاية تلك الفترة .

وهكذا فان الفحص والتقرير وضيفتان مترابطتان يقصد بها تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد انقضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة عمل المشروع ومركزه المالي

3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة وتعني عبارة

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015، ص ص24-25 ..
[2] قايد احمد نور الدين ،**التدقيق المحاسبي**،مرجع سابق ،ص 13 .
[3] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية** ،مرجع سابق، ص 20 .
[4] قايد احمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي** ،مرجع سابق،ص ص14-15 .

التعبير بـ "عدالة " توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المؤسسة وهذا يتطلب من هذه البيانات إن تكون سليمة محاسبيا ووافية أي لم يحذف شيء منها و أن المدقق يشهد بهذا كله .

من خلال التعاريف السابقة يمكنا إعطاء تعريف شامل حول التدقيق المحاسبي باعتباره: عملية بحث وتحقيق وفحص بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وتقديمها بطريقة موضوعية للأطراف المعنية .

ثالثا:اهمية واهداف التدقيق

1. اهمية التدقيق المحاسبي:

تمثل أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره وسيلة لا غاية و الهدف من هذه الوسيلة هو خدمة مجموعة متعددة من الطوائف والتي تعتمد اعتماد كبير على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتهم ورسم خططها المستقبلية خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة ومستقلة عن إدارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي :

- ✓ **أهمية التدقيق للمؤسسة :**

اعتماد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ولهذا فإنها تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة ،كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.[1]

- ✓ **أهمية التدقيق للملاك و المستخدمين :**

أن الملاك والمستخدمين يلجئون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية مدى قوة المركز المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم من أجل تحقيق أكبر

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية**،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ،2003 ص12.

عائد ممكن و لضمان الحماية لمدخرات المستثمرين، فتتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة[1].

✓ **أهمية التدقيق للدائنين و الدائنين :**

اعتماد الموردين والدائنين على تقرير المدقق الذي يوضح إذا كانت القوائم المالية صحيحة وسليمة من أجل تحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على تسديد المؤسسة لالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري وتوسيعه، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة

✓ **أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى :**

كما يعتبر التدقيق هاما بالنسبة للبنوك و مؤسسات الاقتراض حيث أن هذه المؤسسات والبنوك تعتمد على القوائم المالية وتقارير المدقق ولدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في إعطاء القروض, ويعتبر التدقيق الأساس من أجل إعطاء القروض (الائتمان المصرفي) أي التمويل قصير الأجل. [2]

✓ **أهمية التدقيق للهيئات الحكومية :**

اعتماد الهيئات الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات لأغراض متعددة كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب وذلك عن طريق اعتمادها لبيانات واقعية حقيقية و صحيحة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار سلع ومنتجات وتقديم الإعانات معتمدة في ذلك على جهات محايدة التي تقوم بالفحص للبيانات والتحقيق فيها لإبداء الرأي الفني على مدى صحة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها.[3]

[1] خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع،عمان، 1998،ص 12-13 .

[2] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية**،مرجع سابق،ص 15 .

[3] نفس **المرجع السابق**، ،ص15 .

✓ **أ]همية التدقيق لرجال الاقتصاد :**

اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي ووضع برامج للخطط الاقتصادية، كما تعتمد دقة تقديراتهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدة .

✓ **أهمية التدقيق لنقابة العمال :**

اعتماد نقابة العمال على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال[1] .

✓ **أهمية التدقيق المحاسبي في تخصيص الموارد المتاحة :**

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية والتي تظهرها .[2]

2. أهداف التدقيق المحاسبي:

تتمثل أهداف التدقيق المحاسبي فيما يلي :[3]

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها .
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات .
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء آو غش .
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه .

[1] خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات** ، مرجع سابق، ص12.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص13 .

[3] أحمد قايد نور الدين ،،مرجع سابق،ص14

وهناك أهداف أخرى كذلك تتمثل فيما :[1]

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

المطلب الثاني: فروض ومبادئ وانواع التدقيق والمدققين

أولا: فروض تدقيق الحسابات

يقوم التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة .لذلك سنقدم أهم الفروض التجريبية وهي كالأتي:[2]

1- قابلية البيانات للفحص :

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق ،فان لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في :

- **الملائمة:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها .
- **القابلية للفحص:** التوصل إلى مقاييس ونتائج موحدة .
- **البعد عن التحيز:**تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .
- **القابلية للقياس الكمي**

[1] أحمد قايد نور الدين ،،مرجع سابق،ص 15

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 30 .

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة ،من خلال إمداد لهذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة .[1]

3- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء و تواطئية :

يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة وعدم مسؤوليته عن اكتشاف والتلاعب التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها .

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل التدقيق اقتصادية وعملية بتبني التدقيق الاختيارية بدلا عن التفصيلية .[2]

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يعني هذا الفرض إن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وانه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وما يشير إليه التطبيق العملي لها من مشاكل وأراء تحتاج إلى حسم صريح، ويشير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة ونحن نرى أنه في هذه الحالة سوف تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير .

6- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سلمية فانه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح،

---

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، **المرجع السابق**،ص31 .

[2] محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون، الجزائر،2003، ص ص 13-14.

فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المؤسسة تميل إلى التلاعب في قيم الأصول أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة فانه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة ومن ناحية أخرى فانه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة ان لم تكن غير ممكنة .

7 – مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط :

يشير هذا الفرض موضوع (استقلال) مراقب الحسابات في أداء عمله ويمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسيا لحيدة عملية المراجعة ومن ثم فأي عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية .

8– يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز :

نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة و مع ذلك فان الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقب الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات التدقيق المتعارف عليها، بناءا على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه المجتمع وعميله وزملاءه و من المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.[1]

ثانيا : مبادئ التدقيق المحاسبي:

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

1. المبادئ المرتبطة بركن التحقق (الفحص):

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن التحقق فيما يلي:[2]

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث النشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

[1] عبد الفتاح الصحن و آخرون ، (**أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)** ، مرجع سابق ، ص31 .

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، مرجع سابق، ص51 .

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

2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن التقرير كما يلي:[1]

- ✓ **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- ✓ **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف لإظهار المعلومات التي تؤثر على المؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها لإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر المالية والسجلات.
- ✓ **.مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
- ✓ **.مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق و أن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**،مرجع سابق،ص52 .

ثالثا : أنواع التدقيق المحاسبي

للتدقيق أنواع عديدة ومختلفة نذكر منها ما يلي :

1- من حيث القائم بالتدقيق: ينقسم هذا النوع إلى قسمين هما:[1]

- **التدقيق الخارجي:**

وهو التدقيق التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة،وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية خلال فترة معينة .

- **التدقيق الداخلي:**

وهو تدقيق يعتبر حديث إذا ما قورن بالخارجي، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للتقييم والحكم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية، ومن هنا يمكننا القول بان التدقيق الداخلي يمثل احد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة باستمرار المعلومات فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

- ✓ دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
- ✓ الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام الفروع .
- ✓ كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات .

ولتنفيذ التدقيق الداخلي يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال حيث يتولى المهام التالية:

- الرقابة قبل الصرف للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي .
- الرقابة بعد الصرف للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة لها والمتعلقة بأعمال المشروع .
- التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية والموضوعية .

[1] أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي**،مرجع سابق،ص ص20-21 .

- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا .

من خلال ما تطرقنا إليه في ما يخص التدقيق الداخلي والخارجي يتضح أن هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف نوضحها في ما يلي :

- **يمكن حصر أوجه التشابه فيما يلي :**

✓ كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة

✓ كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش .

- **أما أوجه الاختلاف يمكن إيجازها في الجدول التالي :**

الجدول (1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

رقم	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1.تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء التلاعب في الحسابات . 2.التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها .	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع) .	شخص طبيعي او معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل) .

3	نطاق وحدود العمل	تحدد الإدارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات بما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة .	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة.
4	التوقيت المناسب للأداء	✓ يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. ✓ اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	✓ يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية. ✓ قد يكون كامل أو جزئي. ✓ إلزامية وفقا للقانون السائد .
5	المستفيدون	إدارة المؤسسة .	✓ قراء التقارير المالية . ✓ أصحاب المصالح. ✓ إدارة المؤسسة.

المصدر: قايد أحمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان،2017 ،ص22 .

2- من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات :

ينقسم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات إلى نوعين :

- **التدقيق النهائي**

يتميز التدقيق النهائي بأنه:[1]

يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والتدقيق النهائي مزايا تحققها على وجه النقد نذكر ما يلي :

[1] قايد احمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي** ،مرجع سابق،ص25 .

- ✓ تخفي احتملات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها (تسوية وإقفال الحسابات)
- ✓ عدم حدوث ارتكاب خطأ في العمل داخل المؤسسة لان المدقق ومساعديه لم يترددوا كثيرا على المؤسسة.

أما أوجه النقد التي توجه إلى التدقيق النهائي فاهمها :

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق .
- حدوث ارتكاب خطا في مكتب المدقق .
- عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب .
- تأخر النتائج .

- **التدقيق المستمر:**

يعني أن عملية التدقيق والإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمؤسسة، وبطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، فالتدقيق المستمر يعمل على معالجة العيوب والانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي، وهذا النوع من التدقيق يعد مناسبا لمؤسسات الأموال وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم .[1]

3- من حيث مدى الفحص أو حجم الامتيازات :

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى نوعين كما يلي :

- **التدقيق الشامل أو التفصيلي :**

يعني أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل التدقيق، ومن الملاحظ أن هذا التدقيق يصلح للمؤسسة صغيرة الحجم، حيث انه في حالة المؤسسة كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة

[1] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية**،مرجع سابق،ص 34 .

أعباء عملية التدقيق وتعارضها عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتها باستمرار.[1]

- **التدقيق الاختياري :**

هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، يعتبر التدقيق اختياري هو الأساس السائد للعمل الميداني والتدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء لذلك الأساس والجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختياري من ناحية أخرى وذلك تجنبا للخلط بين هذه الأنواع حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين انه يكون اختياري إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات وكذلك الحال بالنسبة للتدقيق الجزئي إذ قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محا التدقيق وقد يكون اختياري إذا تم اختبار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.[2]

4- من حيث الإلزام :

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين هما:[3]

- **التدقيق الإلزامي :**

هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به (قانون المؤسسات، قانون الضرائب،قانون الاستثمار و القوانين المالية) .يتم تعيين مدقق الحسابات من خلال الجمعية العامة و التي تقدر أتعابه .

في حالة تعدد المدقيقين فإنهم مسؤولون بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو المؤسسة المدقق الأول و من الضروري أن يكون التدقيق اختياري .

- **التدقيق غير الإلزامي:**

الأصل في التدقيق إن يكون اختياري، ويرجع أمر التقرير القيام بها إلى أصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح، لذلك هذا التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية لأنها تفيد في الثقة واطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مدقق عند تحديد أنصبة الشركاء

[1] قايد احمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي** ،مرجع سابق،ص24 .

[2] **مرجع سابق نفسه**، ص25 .

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، مرجع سابق، ص 48.

عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب قروض .

5- التدقيق من خلال النطاق :

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين هما كالأتي:[1]

- **التدقيق الكامل:**

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، والتضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق ومن الأمثلة على ذلك، حالة تعيين مدقق خارجي لإحدى شركات المساهمة (طبقا للقانون 159 لسنة 1981) فانه يتم تحديد نطاق أو مجال التدقيق الذي يلتزم به المدقق، ولكن يخضع ذلك لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر إلى إبداء الرأي الفني عن مدى سالمة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق التدقيق والمفردات التي شملتها اختباراته حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للتدقيق، وفي هذه الحالة يترك للمدقق حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباراته، وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

- **التدقيق الجزئي:**

وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية دون غيرها أو تدقيق المخزون دون غيره ويتم تحديد ذلك وفقا للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه، وفي هذه الحالة فان مسؤولية المدقق تنحصر في المجال الذي حدد له فقط، وسوف يكون رأي المدقق في حدود المجال الذي حدد له وليس في القوائم المالية ككل .

6. التدقيق من حيث الغرض:

نلاحظ من التقسيمات السابقة أنها متداخلة إلى حد كبير فمثال يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا و إلزاميا وتفصيليا في آن واحد، ومن هنا نصنف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه

[1] سمير الصبان ،محمد القيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ،الدار الجامعية،لبنان ،1990، ص47 .

علاوة على أنه يتفق مع الهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق:[1]

- **التدقيق المالي:**

يقصد به فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

- **التدقيق الإداري:**

يقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة .

- **تدقيق الأهداف:**

يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سابقا والمخطط لها قد تحققت فعال، وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء، وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية.

- **التدقيق القانوني:**

يقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.

- **التدقيق الاجتماعي:**

لم يعد الهدف الأوحد لوجود أية مؤسسة واستمراريتها، بل مشاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، أي أنه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، فهذا النوع من التدقيق بدوره ينقسم إلى قسمين: [2]

➢ **التدقيق الفني:**

يتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون أغلب الحوار بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة لإهلالك واقتطاع الاحتياطات.

---

[1] خالد عبد الله،**علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**،مرجع سابق،ص ص39-40 .

[2] محمد السرايا،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ، الطار النظري-المعايير و القواعد ،مشاكل التطبيق العلمي،المكتب الجامعي الحديث،لبنان، ص 46 .

- **التدقيق المستندي:**

هو الذي يقوم على أساس أن المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المدقق في انجاز عملية التدقيق عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند بها ثم تسجيله في الدفاتر من قيود، كما يقوم المدقق من ناحية أخرى بفحص وتدقيق مدى سالمة المستند وصحته وقانونيته.[1]

رابعا : واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر

شهد تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تطورات عديدة، هذه التغييرات كانت سواء على المستوى التشريعي أو على مستوى الآليات المستخدمة، وذلك من أجل ضمان فعالية وحسن سير المؤسسات الاقتصادية، فقد تم اعتماد التدقيق في الجزائر من خلال:

1 .**قبل الاستقلال:** كانت المهنة خاضعة لقوانين الاستعمار الفرنسي.

2 .**غداة الاستقلال:** لقد خلف المستعمر الفرنسي فراغا كبيرا في مهنة التدقيق كما هو الحال بالنسبة للعديد من المجالات، فتعرضت إلى العديد من المشاكل على عدة مستويات منها التنظيمية والتسييرية وغيرها، ويمكن إيجاز وقد مرت بمراحل عديدة وإصلاحات من خلال استقراء ومواد القانون 84-48 يتضح أن المشرع الجزائري اقتدى بالتجربة الفرنسية، إذ اعتنى بشكل كبير بعنصر استقلالية المدقق، حيث منعه من تقديم أية خدمات أخرى التي تندرج ضمن مهمة المصادقة على الحسابات، بل إنه شدد من خلال المادة (54)على منع مختلف المهنيين من القيام بأية مهام لمؤسسات تكون فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، سواء كان تدخلهم بغرض المصادقة على الحسابات، أو لتقديم خدمات أخرى غير دقيقة مثل مسك المحاسبة، استشارات جبائية وإدارية، مهام تدقيق مالي لحسابات المؤسسة لأغراض الاندماج أو إعادة الهيكلة، ويدل ذلك على الاهتمام البالغ من الجهات الوصية على تحقيق استقلالية مهنة المحاسبة والتدقيق، وحمايتها من كل ما يؤدي إلى الشك في حياده ونزاهتها، حتى ولو كان في إطار تأدية خدمات غير تدقيقية، ولهذا يمكن اعتبار استقلالية المدققين في الجزائر أهم نقاط القوة في التجربة الجزائرية في مهنة التدقيق .[2]

[1] خالد عبد الله،**علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**،مرجع سابق، ص ص40-41 .

[2] صديقي مسعود: **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، سنة 2004، ص 345.

رابعا : أنواع المدققين

إن الأشخاص أو المؤسسات الذين يقومون بتدقيق الأنشطة الاقتصادية بالإمكان تقسيمهم إلى الأنواع التالية:[1]

1.**المدقق المستقل:**(المدقق الخارجي) وهو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لانجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته وعلى سبيل المثال مدقق حسابات الشركات المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته كما في المملكة الأردنية الهاشمية والى مجلس الإدارة والمساهمون كما في بعض البلدان الأخرى .

2.**المدقق الداخلي:** وهو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها إذ أن جميع المؤسسات (المؤسسات الكبيرة) تقوم بايجا داما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الاستثمارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة .

3.مدققو الحكومة: وهم الموظفون في الحافظات أو الحكومة المركزية، أو من قبل دائرة الضريبة للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية، وعلى سبيل المثال :ديوان المحاسبة وهو المسؤول عن تدقيق حسابات الدولة ولجميع دوائرها، ويقدم تقريره النهائي إلى السلطة التشريعية (مجلس الأمة) ولأجل إعطاء هذا الديوان الاستقلالية التامة يخضع إلى مجلس الأمة وليس إلى مجلس الوزراء.

[1] هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**،مرجع سابق، ص25.

المطلب الثالث : معايير التدقيق المحاسبي

المعايير هي أنظمة وإجراءات وقوانين موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق، إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لان هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة ولكرامة لمهنة التدقيق من قبل الجمهور،وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، هذه المعايير تعتبر الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لآجل الإيفاء بالتزاماتهم .[1]

ويوجد تعريف آخر يعرف المعايير على أنها تمثل درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يبغي الوصول إليها . فمهنة التدقيق وضعت المعايير بشكل يفصح للمدقق مجالا واسعا كي يمارس فيه تقديره الشخصي لكل حالة من الحالات التي يكون لكل منها مجالها الخاص بها الأمر الذي يجعل المدقق مضطرا لتحديد إجراءات التدقيق الخاصة بها والتي تنسجم مع مدى الفحص الذي يرغب إن يقوم به، ومن المهم إن نشير هنا أن التقدير الشخصي هذا يختلف من مدقق إلى أخر ومن عملية إلى أخرى، فالمشكلة التي يجابهها المدقق دوما هي تحديده لمدى الفحص والاختبار وإجراءات التدقيق التي يراها مناسبة ونوع التقرير الذي سيحرره يجب أن ينسجم مع معايير التدقيق المتعارف عليها وتأخذ معايير التدقيق شكلا موحدا بالنسبة لكافة العمليات التي يقوم بتنفيذها المدقق، إلا أن إجراءات التدقيق تتفاوت من عملية إلى أخرى حسب نوعية الضبط الداخلي لدى المؤسسة فالمؤسسات الكبيرة التي تحتفظ بنظام متكامل للضبط الداخلي تحتاج إلى إجراءات تدقيق تفصيلية اقل من المؤسسات الصغيرة التي يظهر فيها ضعف في مختلف نواحي الضبط الداخلي، ولكن كلما تطورت هذه المؤسسات وجدت ضرورة إيجاد وتقوية الضبط الداخلي مما يغني المدقق عن بعض الخطوات التفصيلية التي قد يجدها ضرورية عند عدم توفر نظام جيد للضبط الداخلي .[2]

وتنقسم معايير التدقيق إلى ثلاثة أقسام :

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية** ،مرجع سابق،30 .

[2] صبيح الطحان،**أصول التدقيق الحديث**،مرجع سابق ،ص22 .

أولا :المعايير العامة

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق كما أنها توصف بأنها شخصية لكونها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتتكون معايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي :[1]

- إن عملية التدقيق تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا يمكنهم أداء وظيفتهم كمدققين .
- يجب الاستقلال "الحياد" في أي عمل يوكل للمدقق القيام به .
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير .

والمعايير مفصلة كما يلي :[2]

1- المعيار الأول : التأهيل العلمي والعملي للمدقق:

تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي على القوائم المالية الختامية للمشروع، أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى :

- **التأهيل العلمي أو الدراسي:** أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة .

- **التأهيل العلمي والخبرة المهنية :** تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة .

- **الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال جداول تتضمن :**

  - ✓ جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين .
  - ✓ جدول المحاسبين أو المدققين .
  - ✓ جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين .

[1] أحمد حلمي جمعة،**التدقيق والتأكيد** ،مرجع سابق،ص53 .

[2] قايد أحمد نور الدين،**التدقيق المحاسبي**،مرجع سابق،ص28 .

ويشترط في الذي يزاول المهنة أن يبدأ في التسجيل في جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين وبعد ذلك ينقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمدققين فيقدمه الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على ديبلوم التجارة المتوسط على الأقل.

2- المعيار الثاني: استقلال المدقق

تتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة و درجة الاعتماد على رأي المدقق يتحدان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي، ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصور باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين :

- الإستقلال بمعنى وجود مصالح مادية للمدقق، لأن أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها .
- الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أي تدخل أو ضغوط من طرف عميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و القوائم، ويتضمن هذا المعيار ثلاث أبعاد و هي :

❖ **الاستقلال في إعداد برامج التدقيق** : و يعني الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج للتدقيق .

❖ **الاستقلال في مجال التدقيق** : و يعني بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية التدقيق ويتضمن عدة جوانب أهمها:

✓ حق المدقق الكامل في الإطلاع والتدقيق لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب المؤسسة وفروعها .

✓ التعاون المثمر والفعال بين المدقق والعاملين بالشركة خلال عملية الفحص وأداء الإمتيازات .

✓ عدم تدخل الإدارة في محاولة منها لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص .

✓ الإبتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على علميات الفحص و إبداء الرأي .

❖ **الاستقلال في مجال إعداد التقرير** : ويعني هذا عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية محل الدراسة .

و من ثم يمكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها : [1]

- ✓ عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير .
- ✓ تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمدقق .
- ✓ تجنب استخدام العبارات و الألفاظ الغامضة ، أو التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي .
- ✓ عدم وجود تدخل من أي طرف لكل يحدد المدقق محتويات التقرير عند إبداء الرأي الفني .

3- المعيار الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة ممارستها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتدقيق أي إلزام المدقق في مستوى معين عند ممارسته للمهنة ،ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة التي للمسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق وقد حددت دراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم ومن بينها : [2]

- ➢ أن يحاول باستمرار على الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين .
- ➢ أن يأخذ بعين الاعتبار أية ضروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص .
- ➢ أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام
- ➢ العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .

[1] أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي**، مرجع سابق، ص ص29-30 .

[2] أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي**، مرجع السابق، ص31 .

- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- الاعتراف بأهمية وضرورة تدقيق عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهميته.

ثانيـــا : معاييـــر العمل الميدانـــي

ويقصد بها أن العمل الميداني يجب إن يخطط ويراقب لذا يجب على المدقق عند تخطيطه للعمل، أن يأخذ بعين الاعتبار دراسة الضبط الداخلي وتحديد مدى الاعتماد عليه كما يجب أن يحصل على إثباتات كافية ومقنعة عن طريق التدقيق المستندي، وأن هذا المستوى يفرض :[1]

1. تخطيط ومراقبة العمل سواء ما أنجز في مكتب العميل أو في مكتب المدقق. فالعمل الجيد يجب أن يخطط أولا وفق أسس يعتمدها وخاصة إذا كان حجم العمل يستلزم استخدام مساعدين لانجازه، فعند تخطيط العملية يجب أن يلاحظ تنظيم توقيت إجراءات التدقيق بدقة .

فإذا استخدم المدقق مساعدين يجب أن يتوفر نظام تدرج المسؤوليات بينه وبين مساعديه وهذا يأخذ التدرج التالي: المدقق المسؤول ثم المدير ثم رئيس المدققين ثم مساعد مدقق ثم المكتبة .وقد يستخدم في بعض المكاتب الكبيرة والمتخصصين في الإدارة والضرائب والتنظيم وغيرها من الفروع .

وعند البدء بعملية جديدة يجب على المدقق أن يتخذ كافة الخطوات اللازمة للابتداء بعملية تدقيق جديدة، فإذا كانت العملية كبيرة فيجب أن تبدأ عملية التدقيق خلال السنة وان تتخذ إجراءات التدقيق اللازمة لمثل هذه الحالة إما إذا كانت صغيرة فممكن أن تتم مرة واحدة خلال نهاية فترة السنة المالية.

2. تقييم نظام الضبط الداخلي بعد دراسته لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه و بالتالي مدى الفحص الذي يجب أن يقوم به، فعملية التدقيق ليست بالعملية التفصيلية لكافة العمليات التجارية وإنما تعتمد إلى درجة كبيرة على اختيار العينة وعلى أساس النتائج الذي يحصل عليها من ذلك الفحص يتمكن المدقق من تكوين رأيه حولها كما أن حجم العينة يعتمد على جودة نظام الضبط

[1] صبيح الطحان،**أصول التدقيق الحديث**،مرجع سابق ،ص24

الداخلي و رأي المدقق فيها بعد أن يستفسر ويتحرى ويفحص كافة جوانبها وعلى أساس النتائج التي يتوصل لها من تقييمه هذا يتمكن من وضع الحدود التي من خلالها يقرر مدى التفصيل في الفحص الواجب عمله في كل ركن من أركان النظام المحاسبي .

3. الحصول على إثباتات كافية ومقنعة وذلك عن طريق الفحص والمراقبة والاستفسار وكذلك الحصول على تأييدات لوضع أساس سليم يبنى عليه المدقق رأيه الإجمالي حول البيانات الختامية التي تظهرها السجلات، وتأخذ هذه الأدلة نوعين أساسين : هما أدلة الإثبات الداخلي وأدلة الإثبات الخارجي، وتشمل أدلة الإثبات الداخلية المستندات التي تنشأ داخل المؤسسة كالسجلات والصكوك ومستندات القبض وبطاقات الحضور وسجلات المساهمين وقرارات مجلس الإدارة وسندات القيد والصرف ومستندات الصادر المخزني ومستندات الاستلام المخزني والعقود وغيرها من المستندات و يهدف المدقق من فحصه لأدلة الإثبات التحقق من صحة المعلومات التي تظهرها السجلات وعلى أساسها سيبني رأيه الشخصي، وتشمل أدلة الإثبات الخارجية أية مستندات تنشأ في الخارج دون أن تكون للمؤسسة السيطرة على المعلومات التي تحتويها لذلك يكون لها قيمة كبيرة عند المدقق كالإشراف على الجرد والحصول على شهادات بالموجودات الثابتة من مؤسسات حكومية كدوائر تسجيل العقار أو تأييدات البنوك وكشوفات حسابات العملاء ويتوقع من المدقق عند فحصه لأدلة الإثبات بذل العناية المهنية الكافية للتحقق من كفاية أدلة الإثبات ونوعيتها وهذا ما يقرره المدقق نفسه . [1]

ثالثا : معايير إعداد التقرير

يقدم المدقق نتيجة عمله في تقرير يعده ويبين فيه رأيه الإجمالي حول البيانات الختامية ولا بد أن يحتوي التقرير على إيضاح كامل للأسس التي عليها بني تقريره حول البيانات الختامية التي تشمل حساب الأرباح والخسائر وحساب التخصص والميزانية العمومية، وذلك لأن تحضير البيانات الختامية لا يعتبر من مسؤولية المدقق وإنما من مسؤولية الإدارة التي تعتمد مسؤوليتها إلى ما تحويه من معلومات، أما المدقق فهو مسؤول عن إبداء رأيه الإجمالي حول مدى وضوح هذه البيانات التي يجب أن تبنى وفقا

[1] صبيح الطحان،**أصول التدقيق الحديث** ،مرجع سابق، ص ص 24-26 .

للأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي طبقت على نفس الأسس التي استخدمت في السنة كي تصبح قابلة للمقارنة .[1]

وتشمل معايير إعداد التقرير المعايير التالية:[2]

1- المعيار السابع : يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية :

- المجموعة الأولى : افتراضات و تشمل :
  - الوحدة الاقتصادية .
  - الاستمرارية .
  - وحدة النقد.
  - الدورية .
- المجموعة الثانية : المبادئ و تشمل :
  - التكلفة التاريخية .
  - الاعتراف بالإيراد .
  - المقابلة بالإيراد .
  - الإفصاح الكامل .
- المجموعة الثالثة : القيود و تشمل :
  - التكلفة / المنفعة .
  - الأهمية النسبية .
  - ممارسات الصناعة .
  - التحفظ .

كما تجدر الإشارة إلى أن هناك خلاف بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما والإطار النظري لإعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB

[1] **نفس مرجع السابق**، ص 27 .

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد**، مرجع سابق، ص ص 55-56.

حيث يبنى الإطار الدولي على فرضيتين هما الاستحقاق والاستمرارية، بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية وتشمل القابلية للفهم والملائمة والموثوقية، والقابلية للمقارنة، فضلا عن اعتبارات عامة تشمل العرض العادل و الامتثال لـ IFRSS، المادية والتجميع والتقاص، الدورية، المعلومات المقارنة واتساق العرض (الثبات) .

2- **المعيار الثامن** : يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية و الفترة السابقة عليها .

3- **المعيار التاسع** : ما لم يذكره عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا .

4- **المعيار العاشر** : يجب أن يقوم التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته، وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم استنتاج المدقق إلى الأقسام الأربعة التالية :

- ✓ النوع الأول : رأي غير تحفظ (أو مع فقرة تأكيد) .
- ✓ النوع الثاني : رأي متحفظ (مقيد) .
- ✓ النوع الثالث : رأي بالامتناع .
- ✓ النوع الرابع : رأي عكسي / مخالف / سلبي .

المبحث الثاني: القوائم المالية

تختلف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من بلد لأخر وقد يرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف الظروف الاجتماعية، الاقتصادية والقانونية لكل بلد كما قد ترجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محليا .

إن الهدف من عرض القوائم المالية هو توفير المعلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة وأدائها والتغيرات التي حدثت في وضعيتها المالية وذلك لقطاع عريض من المستخدمين مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية .

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مطالب على النحو التالي : ماهية القوائم المالية، أنواع وفروض القوائم المالية ومستخدميها، علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية .

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية

أولا : تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول،الخصوم، الإيرادات، النفقات).[1]

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المالية وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعدادها وتزودهم بالمعلومات الضرورية ،وهنا تتجلى أهمية المسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن التضليل والغش في القوائم المالية وبالتالي يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا من الناحية القانونية تجاه المؤسسة أو العميل للحكم على صحة القوائم المالية وخلوها من التحريف والغش، ومن هنا يتم تعريف القوائم المالية كما يلي :

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**،الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2007،ص39.

- تعرف القوائم المالية على أنها : " تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في اجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة، مع ضرورة عرض البيانات المالية بالعملة الوطنية" .
- تعرف القوائم المالية على أنها : " المصدر الأساسي للمعلومات المالية، إذ يعتمد عليها الكثير من المستخدمين، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعدادها، فيجب أن تراعي احتياجات هؤلاء المستخدمين حيث تقوم الإدارة بقياس وتلخيص وتصنيف وعرض المعلومات المالية التي توضح نتيجة العمليات المالية التي قامت بها خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية الفترة في صورة قوائم مالية " .
- تعرف القوائم المالية على أنها : " الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفاد منها في اتخاذ القرارات المختلفة " .

ويتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31 وهي تقدم إلى مجموعة من الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية ،سواء كانت من داخل الوحدة الاقتصادية مثل: (المالكين،الإدارة بمختلف مستوياتها، العاملين في الوحدة الاقتصادية) آو من خارج الوحدة الاقتصادية مثل :(الساهمين، المستثمرين، المصارف والمؤسسات المالية الأخرى، الدائنين والمقرضين، أجهزة الدولة المختلفة مثل الوزارة المختصة، وزارة التخطيط، الهيئة العامة للضرائب)، حيث يتم اتخاذ العديد من القرارات في ضوء البيانات التي تحتويها القوائم المالية.[1]

[1] الجريدة الرسمية،القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،المواد 26-27،العدد74 الجزائر ،صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007،ص5.

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكننا تعريف القوائم المالية كما يلي:

هي وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك في داخل المشروع أو خارجه.[1]

ثانيا: أهمية القوائم المالية

للقوائم المالية اهمية كبيرة في المحيط الداخي والخارجي للمؤسسة وتتمثل أهميتها فيما يلي:[2]

1. **وسيلة في اتخاذ القرارات المناسبة :**

تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة حيث :

- ✓ تستعمل من الأطرف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها .
- ✓ تستعمل في اتخاذ القرارت المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل .

2. **أداة اتصال :**

تلعب القوائم المالية في هذا المجال دور رئيسي في المؤسسة فمهمتها هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي القوائم المالية عن نشاط المؤسسة و لنتائج المترتبة عليها في ذلك :

- ✓ وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك ... إلخ .
- ✓ وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، والباحثين ... الخ .

3. **وسيلة في تقييم الأداء :**

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة ولحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على :

- ✓ المركز المالي للمؤسسة .
- ✓ مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة .
- ✓ كيفية استخدام موارد المؤسسة .

[1] من إعداد الطالب

[2] حواس صلاح،التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية،اطروحة دوكتواه،جامعة الجزائر 2008 3،ص182

ثالثا: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية بشكل عام إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذا تنشأ أهداف التقارير المالية أساسا من احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين يعتمدون عمى ما تقدمه لهم القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين، وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية جيدة، ويتم صياغتها لتخدم قرارات المستثمرين والدائنين كمرجع يرتكزون عليه. ومن أجل ما تم ذكره فإن تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، تتطلب الإلمام بالمقومات التالية:[1]

- حصر وتعيين المستخدمين الخارجيين الرئيسيين للتقارير المالية.
- تصنيف المستخدمين الخارجيين الرئيسيين للتقارير المالية وفق درجة معرفتهم للأمور المالية.
- تحديد طبيعة الاحتياجات من المعلومات لكل فئة من المستخدمين، مع تحديد وتوضيح الجزء المشترك منها .
- البحث عن مراكز الضعف في الممارسة التي تحول دون تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات.
- أن يتوفر الإطار الفكري المحكم الذي يضمن تلبية الاحتياجات المشتركة للمعلومات لكافة الطوائف المستخدمة للتقارير المالية.

وتنحصر أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي :

- الإفصاح عن المعلومات المتعمقة بالمؤسسة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها .
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة لمتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة وقدرتها عمى تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح عمى المساهمين .

[1] عباس مهدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة**،دار السلاسل للنشر،الكويت،1990،ص164 .

- تقييم قدرة المؤسسة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها.
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
- توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات إلى حد كبير الآثار اقتصادية، الآن هذه القوائم تعكس فقط والمالية الأحداث والعمليات السابقة. [1]

أشارت لجنة معايير انها تتأثر بعدد المحاسبة الدولية أن هدف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة، وان من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فهو هذه القوائم، وعلى ضوء ذلك حددت 6 عددا من أهداف القوائم المالية اهمها ما يلي:

- ✓ توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين إستخداميا في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية.
- ✓ توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة ليم من حيث المبلغ أو التوقيت وحالة عدم التأكد المتعمقة بهذه التدفقات .[2]

رابعا: الخصائص النوعية للقوائم المالية

تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في ما يلي :

1 . **القابلية للمقارنة:**يجب ان تكون القوائم المالية معدة بنفس السياسات المحاسبية وذلك لان عملية المقارنة تتم بالاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية وكذلك الإفصاح عن سياسات المحاسبة المستخدمة في القياس وإعداد والقوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة .[3]

[1] عباس مهدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة**،مرجع سابق،ص165 .

[2] حسين القاضي،مأمون حمدان،**المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر،الأردن،2008،ص ص274-275 .

[3] نفس،مرجع السابق، ص27 .

2. القابلية للفهم : ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة

3. الملائمة(pertinence): يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة، وتعتبر القوائم المالية ملائمة إذا كانت قادرة على التأثير في القرارات الإقتصادية لمستخدميها بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر، والمستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية[1].

4.**المصداقية:** أن تكون القوائم المالية ممثلة بصدق وبدون أخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة وجب ان تكون بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات التالية:

- **الحياد:** وتعني البعد عن التحيز الشخصي وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين .

- **التمثيل الصادق** : بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية .

- **الجوهر فوق الشكل** : فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني، بحيث توجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

- **الحذر والحيطة:** تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالت عدم التأكد، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن تكون بقدر معقول ودون مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، حيث تؤدي المبالغة في الحذر والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم خاصية الموثوقية .

- **الاكتمال** : وتعني أن المعلومات المعروضة للقوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى[2]

---

[1] Donald E. kieso, jerry j. Weygand, terry D. warfield, **intrmdiat Accounting,** 2nd Edition publisher, john wiley & sons, new York, USA, 2007,p48.

[2] إلياس بدوي، **دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في مجال أثر التضخم من القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير،غير منشورة، بسكرة، 2010، ص ص39-40 .

خامسا: القوائم المالية والتقارير المالية

القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية ،إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول،الخصوم،الإيرادات،المصروفات... الخ) ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية .

التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي ،مثل موارد المؤسسة والالتزامات والمكاسب الخ، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية ،وذلك لأن الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، أو لان الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية وقد تقوم الإدارة بتحليلها خارجيا اختياريا وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية لأنها قد تتخذ أشكالا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة والتقارير المالية للمؤسسة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبئات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة وصف للخطط والتوقعات وكذالك التأثير البيئي او الاجتماعي لأعمال المؤسسة ويوضح ما سبق أن التقارير المالية مفهوم اشمل من القوائم المالية .[1]

اي أن التقارير المالية هي عبارة عن قوائم مالية وتقارير عنها وبهذا تكون التقارير المالية أشمل من القوائم المالية.

[1] سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ،اتحاد المصارف العربية ، مصر،2000، ص ص24- 25 .

المطلب الثاني : أنواع وفروض القوائم المالية ومستخدميها .

اولا:انواع القوائم المالية

- **قائمة المركز المالي (الميزانية)**

تبين الميزانية المجموعات الرئيسية للحسابات و المبالغ المتعلقة بالأصول و المطلوبات و حقوق المساهمين و العلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة .

توجد للميزانية عدة تعا ريف :

– **تعريف 1 :** هي عبارة عن صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان مالها من ممتلكات (الأصول و الموجودات) و حقوق الملكية و ما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين و هو تاريخ الميزانية و كذا تمثل احدى الركائز المهمة في بيان صورة الشركة أو المؤسسة للأطراف المتعاملة معها و هي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة المالية مقارنة بالمطلوب (الخصوم) حيث تشكل المطلوب ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير .[1]

تعريف 2 : الميزانية هي عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول و الخصوم (الخصوم = الديون) و رؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ اقفال الحسابات .

- **قائمة الدخل Income Statement**

و لها عدة تعاريف منها : [2]

– **تعريف 1 :** هو بيان ملخص للأعباء و النواتج المحققة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية ، كما لا يأخذ في الحساب لا تاريخ التحصيل ولا تاريخ السحب ويبين النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح او خسارة .

[1] عبد الوهاب رميدي ، علي سماي ، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة)** ، الطبعة 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص 30

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 24

- **تعريف 2** : عرفها ملاك و مجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية و التي تؤدي الى زيادة حقوق الملكية ما عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك و تكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أدت تخفيض في الالتزامات

- **قائمة التدفقات النقدية**

هناك عدة تعاريف لقائمة التدفقات النقدية من أهمها :

- **تعريف 1** : هي عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة و استخدامات التدفقات الخارجية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة ، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الاجل القصير و تقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل و الاستثمار و التمويل بصورة تؤدي الى توقيفها مع التغير في النقدية و النقدية المعادلة خلال الفترة .[1]

- **تعريف 2** : هو جدول تدفقات الخزينة و هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية و استخداماتها و ذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة ، و يعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو و غيرها .[2]

- **تعريف 3** : يعرف كشف التدفق النقدي على ما هو الا تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة و مجموع المعاملات النقدية الخارجة .[3]

- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية**

يتطلب المعيار 01 أن تقوم المؤسسة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين أخر الفترة و بداية الفترة ، إضافة بنود المكاسب و الخسائر التي تعتبر كجزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل

و تعرف قائمة التغيرات في حقوق الملكية على أنها :

---

[1] بن خليفة حمزة ، **دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012 ، ص 10

[2] الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، **التسيير المالي (دروس و تطبيقات)** ، الطبعة 1 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 204

[3] حمزة محمود الزبيدي ، **الإدارة المالية المتقدمة** ، مؤسسة الوراق ، عمان ، 2004 ، ص 276

- **تعريف 1 :** يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل من فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية . [1]

- **تعريف 2 :** هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة من المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة و أيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة و كذا مسحوب المؤسسة خلال نفس الفترة .أهم الارتباطات الرأس مالية المحتملة في السنوات المالية القادمة، واهم التعاقدات التي تم إجراءها ولم تنفذ حتى نهاية العام .

- **قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية**

يمكن تعريف الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كما يلي :

- **تعريف 1 :**

حسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بما يلي :

- أساس اعداد القوائم المالية

- السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة

- المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان اخر في القوائم المالية

- السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة

- المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية .

- معلومات اضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية و لكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل .[2]

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، مرجع سابق ، ص 26

[2] ناجي بن يحي ، مرجع سابق ، ص 75

– **تعريف 2 :** الملحق وثيقة تلخيص بعد جزءا من الكشوف المالية ، فهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية و حساب النتائج فهما أفضل و يتم كلما اقتضت الحاجة حيث أنه ما يسجل في الملاحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في احدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية .

محتوى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الأتية ، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

– القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و اعداد القوائم المالية

– مكملات الاعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة .

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصيلة مع هذه الكيانات أو مسيريها .

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

ثانيا: فروض القوائم المالية

1. : فرضية استمرار المؤسسة :

تعتبر فرضية استمرار المؤسسة من أهم الفرضيات التي يتعامل معها حيث يفترض بالمؤسسة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS إلى أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المؤسسة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة و التي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقا لمفهوم التصفية الذي عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية و بذلك فيجب على المؤسسة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار والإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال الملاحظات وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المؤسسة قادرة على الإستمرار.[1]

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSS& IASS2007** الطبعة الأولى ، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 99 .

2. أساس الاستحقاق المحاسبي :

ينص المعيار على وجوب أن تقوم الوحدة بإعداد القوائم باستثناء التدفقات النقدية مستعملة أساس الاستحقاق المحاسبي .[1]

3. فرض وحدة القياس النقدي :

تستخدم المحاسبة المالية الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كقاسم مشترك لقياس الأثر الناتج عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة، أي أن المحاسبة المالية تعترف وتثبت في سجلات الوحدة الاقتصادية فقط، أي أن المحاسبة المالية تعترف وتثبث في سجلات الوحدة الاقتصادية فقط تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد و هكذا فإن وحدة القياس النقدي تضع قيدين أساسيين لقياس أنشطة الوحدة الإقتصادية .[2]

4. فرض الفترة الزمنية :

بما أن الوحدة المحاسبية مسترة في أعمالها، و ن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة، ولأن الأطراف المعنية بأمر الوحدة المحاسبية يحتاجون لمتابعة نتائج عملياتها و نتائج مركزها المالي، فهم يحتاجون لمعلومات محاسبية تقدم لهم مدى فترات زمنية قصيرة نسبيا، متساوية وتشكل حلقات في عمر الوحدة، يتم في نهاية كل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد القيام بالجرد الدوري تحديد الإهلاك حساب النتيجة و إعداد القوائم المالية، وتسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة ونهايتها بالدورة المحاسبية، وعدد الفترة المختارة هي السنة الكاملة لتتالى فصولها الأربع، وكذا لأن الضرائب تقرض على الارباح المحققة سنويا، وهذا ما اعتمده نظام المحاسبي المالي الذي يفرض في الحالات الاستثنائية عندما تقل الفترة عن السنة أو تزيد عنها بسبب تمديد فترة الإقفال عند إنشاء المؤسسة خلال السنة . [3]

ثالثا: مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية بناءا على تلك

[1] عقاري مصطفى المعيار المحاسبي رقم (01)، **عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر، 2007، ص 15 .

[2] بن ربيع حنيفة **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 28 – 29 .

[3] بن ربيع حنيفة **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية** ، مرجع سابق، ص 30 .

المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ويمكن تصنيف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى: مستخدمون داخليون وخارجيون.[1]

❖ **المستخدمون الداخليون :**

ونذكر منهم :

- ✓ **مجلس الإدارة** : يحتاج مجلس الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة، واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة.[2]
- ✓ **العاملون (الأجراء أو الموظفون)** : هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة على دفع التعويضات، المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.[3]

❖ **المستخدمون الخارجيون :**

ونذكر منهم :

- ✓ **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح .
- ✓ **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق .
- ✓ **الموردون والدائنون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية.
- ✓ **العملاء:** يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم .

---

[1] محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية،2009، ص15.

[2] على أحمد أبو الحسن و محمد سمير صبان، **المحاسبة المتوسطة، المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية: الاسكندرية–مصر، 1997، ص، 10.

[3] صالح مرازقة، مداخلة بعنوان، **القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الإسلامية**، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ورهانات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية، ص08.

- ✓ **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى .
- ✓ **الجمهور:** تؤثر الوحدات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو المؤسسة وتنوع أنشطتها.

المطلب الثالث : علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

اولا: تعريف جودة القوائم المالية

يمكن أن نعرف جودة القوائم المالية كما يلي:[1]

- تعرف جودة القوائم المالية بمدى ما تتمتع به من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها.
- وتعرف أيضا بأنها تمثل المدى الأمثل للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة .

من التعريفات السابقة يمكن أن نعرف جودة القوائم المالية بأنها ما يمكن أن تحققه من منفعة للمستخدمين، من خلال مصداقيتها وخلوها من التحريف وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.

ثانيا : أهمية تدقيق القوائم المالية

تتمثل أهمية تدقيق القوائم المالية في يلي : [2]

[1] محمد أحمد خليل،**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**،مجلة الدراسات والبحوث التجارية،كلية التجارة،مصر،العدد الأول،2005،ص 26 .

[2] مجدي محمد سامي،**دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية**، مجلة جامعة الإسكندرية،العدد2،المجلة 46، 2009، ص30 .

أصبحت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر طلبا مما كانت عليه في السابق نظرا لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر عنصر فعال للآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستخدمين.

ويكمن دور التدقيق المحاسبي في ما يلي:

– زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.

– زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.

– تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية .

– جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

– زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال : [1]

- يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء .
- يساهم في تدقيق المعلومات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتحاد القرار.
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي

[1] زلاسي رياض،**إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**،مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، 2008، ،ص44 .

يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.

- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.

– جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

– زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

رابعا: مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالي.[1]

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون،**أسس المراجعة الخارجية**،المكتب الجامعي الحديث،مصر،2007، ،ص316.

خلاصة الفصل:

مما سبق ذكره يمكن القول أن التدقيق عملية تدقيق لمجموعة من المعلومات بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية ، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة و ينتهي التدقيق بتقديم تقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية ومصداقية هذه المعلومات و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم حيث أن رأي المدقق يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية و هذا ليس كونه خبيرا في المحاسبة والمراجعة فحسب لكونه مستقل و مؤهل و محايد و يتحمل المسؤولية المهنية تجاه العمل الذي يقوم به .

نستخلص بأن القوائم المالية تعتبر من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، والمتمثلة في الميزانية وقائمة الدخل وتدفقات الخزينة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، كما أنه ليس هناك قائمة بمفردها من القوائم المالية تستطيع إعطاء كامل المعلومات التي تلبي احتياجات الأطراف المهتمة بالمؤسسة، ولكن القوائم المجتمعة يمكن أن توفر قدرا كبيرا من المعلومات المهمة لمختلف الأطراف ، باعتبار المعلومات هي أفضل وسيلة لتمكين المستثمرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

تمهيد

بعد أن تناولنا موضوع الدراسة من الجانب النظري، كان لا بد من إسقاط ذلك في الجانب التطبيقي وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية بمكتب لمحافظ الحسابات، وذلك بالاستعانة بالعديد من الأدوات والوسائل في جمع وتحليل البيانات كالملاحظة والمقابلة، هذه الأخيرة كان لها النصيب الأكبر عند القيام بالدراسة الميدانية، وكانت عبارة عن محادثة بين الباحث ومحافظ الحسابات وذلك بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين سعى الباحث إلى معرفته من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ويكون ذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة تكون صياغتها سهلة وواضحة وتتميز بالترتيب والتسلسل، كما تم اللجوء إلى تحليل عدة وثائق الممنوحة من طرف محافظ الحسابات وذلك لتكون الدراسة أكثر مصداقية ووضوح، وقوفا بمختلف المراحل التي يمر عليها محافظ الحسابات عند قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ما وعملية إعداد تقرير.

في هذا الفصل، وبناءا على ما سبق سنتطرق إلى ثلاث مبحثين وهما:

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات وإجراءات القيام بالمهمة.

المبحث الثاني: مراحل القيام بالمهمة وإعداد التقرير.

المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات

يعتبر مكتب محافظ الحسابات من بين أهم الركائز التي تعتمد عليه كل المؤسسات الاقتصادية في وضع تقاريرها المالية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بمكتب محافظ الحسابات وكذا الهيكل التنظيمي له،وبعدها الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات.

المطلب الأول:التعريف بمكتب محافظ الحسابات

إن المكتب محل الدراسة عبارة عن مكتب المحاسبة والجباية والخبرة القضائية ومحافظ حسابات " حشاني العيد" هو محافظ حسابات معتمد لدى مجلس القضاء بسكرة، وله أكثر من 13 سنة خبرة من حيث ممارسة مهنة محافظ الحسابات وما يزيد عن ذلك بالنسبة لممارسة مهنة المحاسبة، حيث يتواجد المكتب الواقع بحي الزمالة ولاية بسكرة، ويتمتع صاحبه بالإعتمادات التالية :

1– محافظ حسابات وخبير قضائي ومحاسب معتمد وفقا للإعتماد رقم 341 المؤرخ في 1993/10/10 الصادر عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

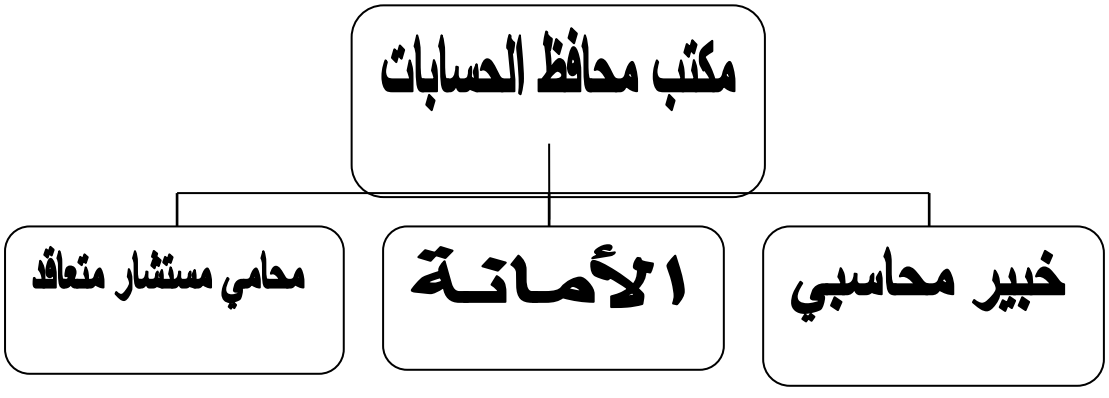
يقوم محافظ الحسابات بأداء اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، حيث يمثل الرقم الجبائي 196305061121939، ورقم المادة 07017701161، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12.000,00دج لدى الغرفة، ومن هنا يصبح مسجلا في الغرفة الوطنية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

ويتكون هذا المكتب من محافظ الحسابات، (01) الامانة، (01) محامي مستشار متعاقد،(02)خبير محاسبي.

وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر :إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مكتب محافظ الحسابات

المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات.

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بتقديم ما يلي :

- مسك المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالطبيب والمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات.
- القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- تقديم استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).
- المصادقة على حسابات المؤسسات والجمعيات.
- القيام بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة.
- القيام بعمليات التصفية للمؤسسات التي أفلست أو أنهت نشاطها التجاري.

المبحث الثاني: مراحل القيام بالمهمة وإعداد التقرير وتحليل بعض القوائم المالية

سنتطرق في هذا المبحث إلى كيفية قيام محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة ما، وذلك بعد توكيله بالمهمة وقبوله القيام بها، حيث يبدأ محافظ الحسابات بالتعرف على المؤسسة مرورا بفحص وتقييم الرقابة الداخلية ومراقبة الحسابات وانتهاء بإعداد التقرير وبعدها نقوم بتحليل بعض القوائم المالية .

المطلب الأول: مراحل القيام بالمهمة

اولا:التعرف على المؤسسة محل المراقبة .

قبل بداية العمل، على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق، والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة محل التدقيق.

ويتم التعرف على المؤسسة محل التدقيق كما يلي:

- على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

- تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.
- تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ميزانية خاصة بمهمته حيث يحدد فيها الساعات اللازمة التي تتوافق وطبيعة عمله، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين والخبراء المحتملين، وكذلك حساب كل الأتعاب، وإذا اقتضى به الأمر يقوم بتنسيق الأعمال مع مساعده.
- **ثانيا: فحص وتقييم الرقابة الداخلية.**

نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، فإنه يتوجب على محافظ الحسابات أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للشركة المراقبة، وذلك للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات، ومن واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية :

- احترام الأشكال الشرعية والقانونية.
- مستوى نوعية الرقابة الداخلية.
- المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

يجب على محافظ الحسابات التحقق مما يلي:

- مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية (اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به).
- المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات.
- احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في المخططات المهنية.
- احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري خاصة: دوام الطرق، استقلالية الدورات، استمرارية الاستغلال، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر.

2- الفحص وتقدير الرقابة الداخلية:

- يقوم محافظ الحسابات بتقدير إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.
- ترتبط الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها وإستراداتها الخاصة، ويرتبط البعض الآخر بقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية والإدارية وهي مكيفة بحجم الشركات.

3- المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية:

- **نظام التنظيم:** يتمثل في: تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين عملين مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج والإشهار، الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس الصيانة، التسجيل، وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.
- **نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، الوثائق دعائم الإعلام، وثائق إجراءات.
- **نظام الأدلة:** يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن لا يسمح بتجنيد، وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.
- **الوسائل المادية للحماية:** تتمثل في: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزائن المخصصة لسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذير...إلخ.
- **الموظفين:** الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، للتأكد من كفاءات الموظفين، يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي: إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، الرقابة والتقييم الدوري للنشاط.
- **نظام الإشراف على الرقابة:** يمر محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية على عدة المراحل:

- تقييم الرقابة الداخلية يمر على الأحوال الآتية: فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات، إبراز نقاط قوى وضعف الأنظمة، التحقق من سير ودوام النقاط القوية، التقييم النهائي والتأثر حول مهمة التلخيص.
- يشير التلخيص حول تقييم الرقابة الداخلية إلى ما يلي: النقائص الملحوظة على السير(حول الإدراك إذا ما اقتضى الأمر) للأنظمة والإجراءات، التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات.
- يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة.
- يجب على التقرير حول الرقابة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز الانحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا.
- يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح بالتغلب عليها، مرفق محتمل، المكان والتاريخ والإمضاء.
- قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصداقية.

ثالثا: مراقبة الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية، وإن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين: التعرف بالمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية (ويجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها).

ويمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي:

–قائمة المراقبات للإنجاز، يجب أن تكون المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين من تنفيذها.

–امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم.

–الإشارة إلى إنجاز المراقبة.

–مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة.

–المشاكل المتعرض لها تجب الإشارة إليها.

للحصول على الأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، يوجد بحوزة محافظ الحسابات مختلف التقنيات، منها: فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات والتقييمات، الفحص التحليلي، ويجب أن تسمح عملية مراقبة الحسابات من التأكد من أن كل العناصر تكون مراقبة بدقة، وعليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مختلفة لنشاطه وحالته المادية.

المطلب الثاني: إعداد التقرير

سنتطرق في هذا المطلب إلى حالتين فقط، هي إبداء الرأي بدون تحفظ وإبداء الرأي بتحفظ، وذلك لاستحالة الحصول على الحالة الثالثة وهي تقرير عدم المصادقة حيث نادرا ما تحدث هذه الحالة.

- ✓ **تقرير بدون تحفظ :**

1- إبداء الرأي حول الحسابات

تنفيذا للمهمة المسندة إلينا من طرف الجمعية العامة في 2016/04/14، لانجاز مهمتنا المتمثلة في تدقيق حسابات السنة 2015، 2016، لقد فحصنا الكشوف المالية للشركة ذات المسؤولية المحدودة بالنسبة للدورة المختتمة في 2016/12/31:

- ✓ الميزانية.
- ✓ جدول حسابات النتائج.
- ✓ الجداول الملحقة.

وأشهد أن الحسابات الخاضعة لموافقتكم في إطار الاجتماع السنوي للدورة العادية، صادقة وشرعية، وتعطي أيضا صورة حقيقية قدر الإمكان على الوضعية المالية لشركتكم للدورة المقفلة في 2016/12/31.

– الميزانية في 2016/12/31 أقفلت بمجموع قدر بـ: **(39 885 645.80)**دج،

– النتيجة ربح قدرت ب: **(3 419 074.05)** دج. (بتصرف).

2- إبداء الرأي حول الأجور

وفقاً للمادتين 680، الفقرتين 3 و819 من المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ 25 أبريل 1993، المعدل والمكمل للأمر رقم 75–59 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 بشأن القانون التجاري والمادة 25، الفقرة 4 من القانون رقم 10–01 بتاريخ 29 يونيو 2011 فيما يتعلق بمهنة المحاسب والمدقق والمحاسب القانوني، المبلغ الإجمالي

السنوي لخمسة أشخاص أكثر أجرا للشركة وذلك من 2016/01/01 إلى غاية 2016/12/31 بلغ (1،168،952.00).دج.

وفيما يلي الجدول التالي يوضح أسماء ومناصب أجر كل شخص:

الجدول رقم(2): أجور الـ 5 أشخاص أكثر أجرا

الاسم واللقب	الوظيفة	الأجر الخام السنوي
أ.عبد القادر	المسير	279 752.00
ب.محمد	مدير المشروع	225 000.00
ع.كمال	مدير الصيانة	221 400.00
س.محمد	مدير الحظيرة	221 400.00
ك.علاء الدين	مدير المحاسبة والمالية	221 400.00
المجموع		**1 168 952.00**

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات.

ملاحظة: تم ترميز ألقاب أسماء الأشخاص الواردة في هذا الجدول بالحرف الأول للقب كل شخص نظرا لسرية المعلومات أي السرية المهنية لمحافظ الحسابات.

3. إبداء الرأي حول الاتفاقيات التنظيمية:

بموجب المادة 628 من المرسوم رقم 75–59 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 بشأن القانون التجاري المعدل والمكمل بالمرسوم رقم 93–08 المؤرخ 25 أبريل 1993: "يجب أن يخضع أي اتفاق بين المؤسسة وواحد من مديريها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، تحت طائلة البطلان، للترخيص المسبق من مجلس الإدارة بعد تقرير المدقق، وبموجب عقوبة البطلان المطلق للعقد، يحظر على مدراء المؤسسة التعاقد، بأي شكل من الأشكال على قروض من المؤسسة من الحصول على حساب السحب على المكشوف أو غيرها لتأييد التزاماتها تجاه أطراف ثالثة ... " .

وفقًا لأحكام المادة 628 من المرسوم رقم 75–59 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 بشأن القانون التجاري المعدل والمكمل بموجب المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ 25 أبريل 1993 والمادة 25، الفقرة 3 من القانون رقم 10–01 الصادر في 29 يونيو 2010 بشأن مهن المحاسب القانوني والمراجع والمحاسب القانوني، أبلغكم أنه لم يتم الإبلاغ عن أي اتفاقية في هذا الإطار.

4) –ابداء الرأي حول تطور نتائج السنوات الخمس الماضية والجزء الخاص برأس المال الاجتماعي:

وفقًا للفقرة 6 من المادة 678 من المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ 25 أبريل 1993 الذي يعدل ويكمل الأمر رقم 75–59 المؤرخ 26 سبتمبر 1975 بشأن القانون التجاري والمادة 25 الفقرة 6 بموجب القانون رقم 10–01 المؤرخ 29 يونيو 2011 بشأن مهن المحاسب القانوني ومدقق الحسابات والمحاسب القانوني، أبلغكم أن شركتكم حققت الربح الإجمالي التالي للسهم الواحد:

الجدول رقم(3):تطور نتائج السنوات الخمس الماضية والجزء الخاص برأس المال الاجتماعي:

السنة	العجز	المستفيدون	عدد السهم	نتيجة السهم الواحد
2012		2 818 692.28	2000	1 409.34
2013		2 021 875.72	2000	1 010.93
2014		1 917 880.92	7000	273.98
2015		1 920 780.19	7000	274.39
2016		3 419 074.05	7000	488.43

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

5) –ابداء الرأي حول استمرارية التشغيل:

تبلغ القيمة الدفترية الصافية لشركة SARL GREEN HOUSE اعتبارًا من 31 ديسمبر 2016، مبلغ. (11 641 257 DA) ، حيث القيمة الرياضية / الجوهرية للسهم تساوي (1663.03).

تفي مؤسسة SARL GREEN HOUSE بالتزاماتها المالية تجاه البنك ومقدمي الخدمات وتدفع في الوقت المناسب الرواتب وجميع التزامات إعداد التقارير والدفع في المسائل الضريبية وشبه المالية.

✓ **تقرير بتحفظ :**

1) –ابداء الرأي حول المزايا الخاصة الممنوحة للموظفين:

بناءً على المعلومات التي تم جمعها والتحققات المنجزة ، ووفقًا لذلك، أبلغكم بالتحفظ التالي:

– المؤسسة GREEN HOUSE لا تمنح موظفيها أي مزايا نقدية أو عينية بخلاف تلك التي تتوافق مع أجر عادي أو معتاد عن الخدمات المقدمة .

2).إبداء الرأي حول الرقابة الداخلية

لقد كان تقرير محافظ الحسابات نظيفا، أي أنه لم يحتوي على أي ملاحظات، وقد جاء التقرير كما يلي:

"بصفتنا مدقق الحسابات للشركة الخاصة بك وفقًا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10–01 الصادر في 29 يونيو 2010 بشأن مهن المحاسب القانوني والمدقق القانوني والمحاسب القانوني والمعايير والممارسات المقبولة عمومًا في المهنة ، أتشرف بتقديم تقرير خاص عن إجراءات الرقابة الداخليةمع بعض التحفظات تمثلت فيما يلي:

من أجل إنشاء أسس نظام الرقابة الداخلية الفعال ، من الضروري في المستقبل القريب تنفيذ الإجراءات التالية على الأقل:

– الحد من المدفوعات النقدية إلى النفقات الخارجية وتقليص حجم رأس المال العامل للمجلس وفقًا لحجم "جيد" الذي لا يحتاج إلى تحديد أي قيمة إثباتية .

– تشجيع ، بقدر الإمكان ، دفع مقدمي الخدمات والأطراف الثالثة الأخرى عن طريق التحويل المصرفي .

– تقليل مخاطر إعادة تدوير المستندات الداعمة للدفعات (الفواتير، وما إلى ذلك) عن طريق منع النسخ القطرية المكررة / مستندات الدفع المكررة فور استلامها من قبل المؤسسة وإلغاء الفواتير الأصلية.

– إثبات وثائقي آخر للمدفوعات التي تتم بشكل واضح عن طريق لصق طابع مبتل بما في ذلك المهمة.

المطلب الثالث: تحليل القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) وتطورهم بين سنتي2015 و2016:

اولا:الميزانية

تتمثل الميزانية في الجدولين المواليين :

الجدول(4):الميزانية للمؤسسة الاقتصادية لسنتي 2015و2016(جانب الأصول)

الأصول	ملاحظة	2016	إهتلاك رصيد2016	صافي2016	صافي 2015

أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي أو السلبي					
تثبيتات عينية					
تثبيتات معنوية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى		3 735 654.10	2 803 287.94	932 366.16	1 679 496.98
تثبيتات ممنوح امتيازها		740 356.10	297 595.47	442 760.63	313 711.82
تثبيتات يجرى انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية		4 476 010.20	3 100 883.41	1 375 126.79	1 996 208.80
أصول جارية					

مخزونات و منتجات قيد التنفيذ		5 856 144.12		5 856 144.12	19 200 788.33
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن		13 848 078.31		13 848 078.31	670.89
المدينون الآخرون		3 387 621.30		3 387 621.30	699 242.00
الضرائب وما شابهها		4 876 428.52		4 876 428.52	4 083 062.53
حسابات دائنة أخرى					
الموجودات وما شابهها					
المالية الجارية الأخرى					
الخزينة		10 542 246.76		10 542 246.76	7 902 227.87
مجموع الأصول الجارية		38 510 519.01		38 510 519.01	32 220 996.17
المجموع العام للأصول		42 986 529.21	3 100 883.41	39 885 645.80	34 217 204.97

المصدر:وثائق مكتب محافظ الحسابات

الجدول(5):الميزانية للمؤسسة الاقتصادية لسنتي 2015و2016(جانب الخصوم)

الخصوم	ملاحظة	2016	2015
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره		7 000 000.00	7 000 000.00
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))		3 419 074.05	1 920 780.19
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			

حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1		10 419 074.05	8 920 780.19
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		13 295 938.30	10 458 496.10
ضرائب مؤجلة			
ديون أخرى غير جارية		1 500 000.00	1 500 000.00
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		14 795 938.80	11 958 496.10
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		6 949 556.91	3 318.41147
ضرائب		861.92 104 4	835 393.72
ديون أخرى		3 616 214.12	9 355 216.55
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)		14 670 632.95	13 337 928.68
مجموع عام للخصوم		39 885 645.80	34 217 204.97

المصدر :وثائق مكتب محافظ الحسابات

- تحليل الميزانية وتطورها

1–تحليل الميزانية جانب الاصول

من الميزانية الام المغلقة في 31 ديسمبر تظهر أصول المؤسسة التي تقدر ب645.80 885 39 في 2016مقابل204.97 217 34 في 2015أي ان هناك ارتفاع في نسبة الأصول

وبتوزيع عناصر الأصول مقارنة بالمجموع الاجمالي يكون لدينا الجدول التالي:

الجدول رقم(6):الميزانية المختصرة اصول

البيان	الأصول		المعدل
	2015	2016	

التثبيتات	1996208.80	1 375 126.79	–%31
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	19200788.30	5856144.12	–%69
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	4782975.42	22112128.11	%36.2
الخزينة	7902227.87	10542246.76	%33
المجموع	34217204.97	39855645.80	%16.56

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مكتب محافظ الحسابات

يتكون هذا الجدول من نسبة التثبيتات ، المحزونات ومنتجات قيد التنفيذ ، حسابات الدائنة واستخدامات مماثلة والخزينة خلال ستني 2015 و 2016 ، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي قد طبق في المؤسسة خلال سنة 2010.

– التثبيتات : إذ أن التثبيتات تصنف ضمن الأصول غير الجارية وتتكون أساسا من عناصر مادية ، معنوية ومالية ، قد ظهرت التثبيتات في الميزانية العامة بتاريخ 31 ديسمبر 2016 بمبلغ يقدر ب 126.79 375 1دج ، ومقارنة المبلغ الصافي لهذه السنة مع الماضية نجد أن هناك انخفاض يقدر ب 31% .

– مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ :أن هذا الأصل يبرز مبلغ يقدر ب5856144.12دج ، وبلمقارنة مع السنة الماضية نلاحظ أن هناك انخفاض يقدر ب 69% .

– حسابات دائنة واستخدامات مماثلة : إذا بلغ الرصيد الاجمالي لهذه الحسابات في 31 ديسمبر 2016 ما قيمته 22112128.11 دج ، وبلمقارنة مع السنة الماضية نلاحظ أن هناك ارتفاع ب 36.2%

– الخزينة : ظهرت موجودات المؤسسة برصيد اجمالي يقدر ب 2337183 دج وقد ارتفعت قيمتها بنسبة 33% مقارنة بسنة 2015

2–تحليل الميزانية جانب الخصوم

في جانب الخصوم من خلال ميزانية المؤسسة المغلقة في 2016/12/31،يظهر أن مجموع الخصوم يقدر ب39885645.85 ،اي هناك ارتفاع ب16.56%،ويتوزع عناصر الخصوم مقارنة بالحجم الاجمالي للميزانية يكون لدينا النسب التالية والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(7):الميزانية المختصرة خصوم

البيان	الأصول		المعدل
	2015	2016	

اموال خاصة	8920780.19	10419074.05	%16.79
خصوم غير جارية	11958496.10	14795938.80	%23.72
خصوم جارية	13337928.68	14670632.95	%9.99
المجموع	34217204.97	39885645.80	%16.56

المصدر :من إعداد الطالب

يتكون هذا الجدول من نسبة الاموال الخاصة ، خصوم غير جارية وخصوم جارية خلال سنتي2015و2016 ، نجد أن :

– الأموال الخاصة : إن الأموال الخاصة تصنف ضمن خصوم المؤسسة وتوضع في أعلى الميزانية جهة الخصوم وقد ظهرت هذه الأخيرة في الميزانية العامة للمؤسسة بتاريخ. 2016/12/31 بمبلغ إجمالي يقدر ب 10419074.05 دج حيث شهدت ارتفاعا ب % 16.79 ، ذالك راجع لزيادة النتيجة الصافية ب % 83 ،

– الخصوم غري الجارية : ارتفعت خصوم غير جارية في سنة 2016 بنسبة 23.72٪ مقارنة مع سنة 2015.

– الخصوم الجارية :سجلت الخصوم الجارية إرتفاعا ، حيث صارت قيمتها في 2016 تقدر ب 14670632.95 دج أي زادت ب 9.99، % ويعود ذلك إلى زيادة كل من موردون وحسابات ملحقة دائنة وضرائب وديون أخرى .

ثانيا :تحليل تطور جدول حساب النتائج

الجدول(8):جدول حساب النتائج

البيان	2015	2016
المبيعات والمنتوجات الملحقة	**45891236.10**	**64073049.21**
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		**341880.32**
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال	**108000.00**	
1– إنتاج السنة المالية	**45999236.10**	**64414929.53**
المشتريات الخارجية	**35778604.04**	**51418428.06**

الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	**3044336.32**	**3596312.80**
2- استهلاك السنة المالية	**38822940.36**	**55014740.86**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**7176295.74**	**9400188.67**
أعباء المستخدمين	**2109901.50**	**2613381.12**
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	**1127493.00**	**1365369.91**
4- إجمالي فائض الاستغلال	**3938901.24**	**5421437.64**
المنتجات العملياتية الأخرى	**33301.00**	
الأعباء العملياتية الاخرى	**150000.00**	**235827.66**
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة	**834615.00**	**863342.01**
استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات		
5- النتيجة العملياتية	**2987587.24**	**4322267.97**
المنتوجات المالية	**537871.48**	**85295.13**
الأعباء المالية	**1604678.53**	**988489.05**
6- النتيجة المالية	**-1066807.05**	**-903193.92**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب(6+5)	**1920780.19**	**3419074.05**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**46570408.58**	**64500224.66**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**44649628.39**	**61081150.61**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1920780.19**	**3419074.05**
عناصر غير عادية (منتوجات) (يطلب تبيانها)		
عناصر غير عادية (الأعباء) (يطلب بيانها)		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية	**566816.37**	**481690.39**

المصدر :وثائق مكتب محافظ الحسابات

الجدول(9): تطور رقم الاعمالي والقيمة المضافة والنتيجة الصافية من جدول حساب النتائج لسنتي2015و2016:

البيان	مبالغ كل سنة		نسبة التطور
	2015	2016	
رقم الأعمال	4589123610	64414929.53	% 40.36+
القيمة المضافة	7176285.74	9400188.67	%30.98+
النتيجة الصافية	1920780.19	3419074.05	%78.00

المصدر :من إعداد الطالب

تكون الجدول أعلاه من تطور رقم الاعمال بالنسبة لسنة 2015و 2016، قيمتها المضافة ونتيجتها الصافية نجد أن :

– رقم الاعمال : أن رقم أعمال للمؤسسة سجل ارتفاعا قدر ب % 40.36+مقارنة بدورة 2015 ، مما يعين أن المؤسسة حققت جزء من أهدافها المسطرة خلال هذه الدورة.

– النتيجة الصافية : إن المؤسسة قد أقفلت دورة 2016 بنتيجة 3419074.05 بعدما النتيجة1920780.19 كانت في سنة 2015 يتعين أنها سجلت ارتفاعا بنسبة 78.00%.

– القيمة المضافة: إن القيمة المضافة لسنة 2016 قدرت قيمتها ب 9400188.67 دج أي أنها ارتفعت ب +30.98% مقارنة لسنة 2015 التي كانت قيمتها ب 7176285.74دج.

أما بالنسبة للأعباء فسيكون من خلال الجدول التالي والذي يوضح مختلف تكاليف المؤسسة والمعروضة في قائمة حساب النتائج.

الجدول(10):اعباء جدول حساب النتائج لسنتي2015و2016:

البيان	مبالغ كل سنة		نسبة التطور
	2015	2016	
استهلاكات السنة المالية	38822940.36	55014740.86	%41.70
أعباء المستخدمين	2109901.50	2613381.12	%44.65
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	1127493.00	1365369.91	%21.09
الأعباء العملياتية الأخرى	150000.00	235827.66	%57.21

مخصصات الاهتلاك والمؤونات	834615.00	863342.01	%3.44
الأعباء المالية	1604678.53	988489.05	%-38.39
المجموع	44649628.39	61081150.61	%36.80

المصدر :من إعداد الطالب

ضم هذا الجدول مقارنات أعباء المؤسسة لسنتي 2015 و2016 والمتكونة أساسا من إستهلاكات السنة المالية ح/60 ، (أعباء مستخدمين)ح/63 ، (الضرائب والرسوم والمدفوعات المشاهبة)ح/69 ، (الأعباء العملياتية الاخرى)ح/65 ، (مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة)ح/68 ، إذ يمكن توضيح تطور الاعباء إذ نجد :

استهلاك السنة المالية : إن استهلاك السنة المالية تنقسم الى :

– المشريات المستهلكة : حيث بلغت قيمتها في 2016 التي تقدر ب 428.06 418 51 دج وهي موجبة إذ انها ارتفعت مقارنة بالسنة الماضية التي كانت قيمتها 604.04 778 35 دج بنسبة43.71% .

– الخدمات الخارجية والاستهلاكات والأخرى : قدرت في سنة 2016 ب 312.80 596 3 دج وهي قيمة مرتفعة بنسبة 18.13% بالنسبة لسنة 2015 التي كانت قيمتها 336.32 044 3

أعباء المستخدمين : إذ بلغت في 2016 ب2613381.12 دج وهي ارتفعت مقارنة بالنسبة لسنة 2015 بنسبة 44.65%.

– الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة : حيث أن المبلغ الاجمالي لسنة 2016 قدرت ب1365369.91 دج أي أنها ارتفعت مقارنة لسنة 2015 بنسبة 21.09 %.

– الاعباء العملياتية الأخرى : إذ قدر المبلغ الاجمالي للسنة 2016 ب 863342.01دج أي زادت قيمتها مقارنة للسنة الماضية بعدما كانت 1604678.53 سنة 2015 بنسبة3.44 %

– الاعباء المالية : إذ قدر المبلغ الاجمالي للسنة 2016 ب 988489.05دج أي ان قيمتها انخفضت مقارنة للسنة الماضية وهي سنة 2015 بنسبة 1604678.53%بعدما كانت تبلغ قيمتها–38.

خلاصة الفصل

بعد تمكننا من القيام بدراسة الحالة بمكتب محافظ الحسابات، تمكنا من التعرف على المكتب والخدمات التي يقوم بتقديمها، ومختلف الإجراءات والخطوات المتعلقة بالطرق التي يتبعها محافظ الحسابات، وهذا بداية من قبوله للتوكيل ومن ثم القيام بجمع المعطيات والمعلومات حول المؤسسة ومن ثم القيام بعملية الرقابة، حتى إعداد التقارير الخاصة بإبداء الرأي حول الحسابات، إبداء الرأي حول الأجور، والتقرير الخاص بتقييم الرقابة الداخلية، مع العلم أنه بالنسبة للتقارير لم تصادفنا الحالة الثالثة ألا وهي تقرير عدم المصادقة وكذا صعوبة الحصول على الملاحق بالنسبة للحالة الثانية، وذلك للتطرق لجميع الحالات، وهذا بسبب تحفظ محافظي الحسابات وسرية الوثائق المطلوبة.

الخاتمة

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية فلقد كانت هذه الدراسات محاولة لمعرفة دقيقة للتدقيق الخارجي وإبراز الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في إضفاء المصداقية على شفافية وسلامة الحسابات حيث يتمثل دور المدقق في القيام بتحسين جودة القوائم المالية من خلال الميزانية وجدول حسابات النتائج وكل الجداول الملحقة الأخرى وفي الأخير إبداء رأيه حول مصداقية المعلومات والنتائج المتوصل إليها في شكل تقرير نهائي .

أما ما يخص الدراسة الميدانية فقد توجهنا إلى مكتب محافظ الحسابات للحصول على الوثائق والكشوف المالية التي يقوم بها المحاسب في نهاية الدورة والحصول على توضيحات وتوجيهات فيما يخص تحسين جودة القوائم المالية من خلال اعداد التقرير مع محافظ الحسابات.

وقد حاولنا من خلال موضوعنا معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في ما هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ؟ من خلال الفصلين بإستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة إنطلاقا من الفرضيات ،وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث وإختبار الفرضيات والتوصيات والإقتراحات.

نتائج إختبار الفرضيات:

بعد عرضنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع ، توصلنا إلى نتائج تتعلق بالفرضيات الموضوعة في بداية البحث نلخص اهمها في :

- الفرضية الأولى : يساعد التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من خلال منع حالات الغش والتلاعب وتصويب الاخطاء التي يقوم باكتشافها في القوائم المالية عند اعداد التقرير.
- الفرضية الثانية: التدقيق المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في تحسين نوعية القوائم المالية .
- الفرضية الثالثة: يقوم محافظ الحسابات في إعداد التقارير المالية للمؤسسة انطلاقا من المعلومات التي توفرها القوائم المالية لان القوائم المالية للمؤسسة هي الركيزة الأساسية وتحتوي كل من نقاط قوة وضعف المؤسسة .

النتائج المتوصل إليها:

من خلال تحليل دراستنا توصلنا إلى جملة من النتائج هي :

– يعمل التدقيق الخارجي على منع وتقليل الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة إليها ،كما تسعى أيضا إلى الحد من الإسراف الشيء الذي يزيد من أرباح المؤسسة والحفاظ عليها.

خاتمة

-أن الأعتماد على نظام الرقابة الخارجية له دور كبير في عملية تدقيق الحسابات لأنها توفر درجة من التأكد على صحة وإكتمال البيانات المحاسبية والتي تأخذ كاساس للحكم على مدى فعالية النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية.

-الإعتماد على الجرد في نهاية السنة له أثر كبير في تحسين العمليات وإعداد تقرير نظيف.

التوصيات:

- ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية لأنها مجموعة ضمانات للتحكم في المؤسسة حيث يتسنى للمدقق الخارجي تدقيق الحسابات.
- عدم إهمال محافظ الحسابات لفحص نظام الرقابة الداخلية لأن عملية فحص هذا النظام تعتبر اللبنة الأساسية في عمل محافظ الحسابات.
- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن معايير المحاسبة الدولية ،وتكييف النظام المحاسبي بها.

افاق الدراسة:

إن موضوع دراستنا الخاص ب دور المراجعة الخارجية في تحسين القوائم المالية يبقا مفتوح للدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثرائه، وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات:

- المدقق الخارجي ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- دور التدقيق الخارجي في تحسين أعمال نهاية الدورة.

قائمة المراجع

أ- هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية** ،دار وائل للنشر، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004 .
ب- صبيح الطحان ، **أصول التدقيق الحديث** ،الجزء الأول ،مطبعة الزمان ، بغداد ، الطبعة الثانية ، 1982 .
ت- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2015.
ث- .قايد احمد نور الدين ،**التدقيق المحاسبي**،دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع،الاردن،عمان،2017 .
ج- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية**،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ،2003 .
ح- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع،عمان، 1998.
خ- .محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون، الجزائر،2003.
د- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
ذ- سمير الصبان ،محمد القيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ،الدار الجامعية،لبنان ،1990.
ر- محمد السرايا،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ، الاطار النظري-المعايير و القواعد ،مشاكل التطبيق العلمي،المكتب الجامعي الحديث،لبنان.
ز- بن ربيع حنيفة **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، الجزائر، 2010.
س- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**،الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2007.
ش- محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية،2009.
ص- أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية ،مصر،2003،ص43.
ض- عباس مهدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة**،دار السلاسل للنشر،الكويت،1990،ص164 .
ط- حسين القاضي،مأمون حمدان،**المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر،الأردن،2008،ص ص274-275 .
ظ- على أحمد أبو الحسن و محمد سمير صبان، **المحاسبة المتوسطة، المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية: الاسكندرية-مصر، 1997.

ع- سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ،اتحاد المصارف العربية ، مصر،2000.

غ- أسامة عبد الخالق الأنصاري، **الإدارة المالية**، جامعة ادمبرة، اسكتلندا، .

ف- قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، شركة أبناء شريك الأنصاري للطباعة والنشر والتوزيع ،بيروت،لبنان، 2011 .

ق- أحمد صلاح عطيه، **مبادئ المحاسبة المالية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ،2007 .

ك- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSS& IASS2007** ، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.ذ

ل- عبد الوهاب رميدي ، علي سماي ، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة)** ، الطبعة 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص 30

م- القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها ومدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، ص 24

ن- بن خليفة حمزة ، **دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012 ، ص 10

ه- الياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، **التسيير المالي (دروس و تطبيقات)** ، الطبعة 1 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 204

و- حمزة محمود الزبيدي ، **الإدارة المالية المتقدمة** ، مؤسسة الوراق ، عمان ، 2004 ، ص 276

مرجع أجنبي:

1. Donald E. kieso, jerry j. Weygand, terry D. warfield, **intrmdiat Accounting,** 2nd Edition publisher, john wiley & sons, new York, USA, 2007.

الاطروحات:

1. صديقي مسعود: **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، سنة 2004.
2. إلياس بدوي، **دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في مجال أثر التضخم من القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير،غير منشورة، بسكرة، 2010، .
3. زلاسي رياض،إسهامات **حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**،مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، 2008.
4. عبد الفتاح الصحن وآخرون،**أسس المراجعة الخارجية**،المكتب الجامعي الحديث،مصر،2007.

الجرائد الرسمية:

.الجريدة الرسمية،القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،المواد 26-27،العدد74 الجزائر ،صادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007،.2

الملتقيات

1. صالح مرازقة، مداخلة بعنوان، **القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الإسلامية**، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ورهانات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية.

المجلات:

1. محمد أحمد خليل،**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**،مجلة الدراسات والبحوث التجارية،كلية التجارة،مصر ،العدد الأول،2005.

2.مجدي محمد سامي،**دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية**، مجلة جامعة الإسكندرية،العدد2،المجلة 46، 2009.

3.عقاري مصطفى المعيار المحاسبي رقم (01)، **عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر، 2007