الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

ENICAB

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب (ة):
- خلود دروعي
- نسيمة بعيسي

الأستاذ (ة) المشرف(ة)
- د. نبيل قطاف

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
الحاج عامر	أ.م.أ	رئيسا	بسكرة
قطاف نبيل	أ.م.ب	مقررا	بسكرة
جودي محمد رمزي	أ.م.أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

ENICAB

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب (ة):
- خلود دروعي
- نسيمة بعيسي

الأستاذ (ة) المشرف(ة)
- د. نبيل قطاف

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
الحاج عامر	أ.م.أ	رئيسا	بسكرة
قطاف نبيل	أ.م.ب	مقررا	بسكرة
جودي محمد رمزي	أ.م.أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021–2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

في البداية نشكر الله العلي القدير الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع، فلا يسعنا في هذه اللحظة إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل أولا وأخيرا إلى الذي لا يطيب الليل إلا بشكره، ولا يطيب النهار إلا بطاعته، ولا تطيب اللحظات إلا بذكره، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوه، ولا تطيب الجنة إلا برؤيته ..... الله عز وجل.

كما يشرفنا أن نتقدم بشكرنا وتقديرنا إلى

الأستاذ المحترم / **قطاف نبيل**

على تفضله وإشرافه على هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر للسادة أعضاء اللجنة المناقشة وذلك لتفضيلهم بمناقشة هذا العمل من أجل تقييمه وتحسينه.

وأخيرا نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم وساعدنا من أجل إتمام هذا العمل.

لكم منا فائق الشكر والتقدير

اهداء

إلى من أفضلهما على نفسي ولما لا فلقد ضحت من أجلنا، ولم تدخر جهدا في سبيل إسعادنا على الدوام وثابرت من أجلنا لنعيش لحظة السعادة، والتي كانت سببا في بذل جهد لأكمل دراساتي ولأصل على ما أنا عليه الآن

(أمي الحبيبة رحمة الله عليها).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه.

صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، فلم يبخل علي طيلة حياته

(والدي العزيز أطال الله بعمره).

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون

شكرا جزيلا.

خلود

اهداء

الحمد و الشكر لله على نعمته و توفيقه لي في دراستي و إتمام هذا العمل، فيا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

اهدي عملي هذا:

إلى الصدر الحنون و القلب الرقيق إلى اعز ما املك في الدنيا، إلى الحبيبة الطاهرة الوفية

والملاك الصافي القريب إلى الله سبحانه و تعالى،

أمي، ثم أمي، ثم أمي، رحمها الله وأدخلها فسيح جنانه.

إلى من كان رمز الصمود و العطاء، إلى من كان قدوة التربية و الأخلاق، إلى أبي العزيز رحمه الله وأدخله فسيح جنانه.

إلى إخوتي و أخواتي إلى كل الأهل و الأقارب.

إلى من أحاطوني بحبهم أصدقائي.

إلى من أشرف على تدريسي وساهم في تعليمي والى الأستاذ المشرف د. قطاف نبيل، إلى كل عمال الجامعة والأساتذة، إلى كل موظفي مؤسسة صناعة الكوابل – بسكرة .

إلى كل من تمنى لي النجاح و بث في روح المثابرة و المضي قدما في دروب الحياة.

نسيمة

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، ولمعالجة إشكالية الموضوع يجب أولا معرفة ما هي العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية ، وبعدها معرفة العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي ، والإطلاع على تقرير المدقق الخارجي.

حيث تم إجراء دراسة حالة في مؤسسة صناعة الكوابل-ببسكرة- هذه الدراسة شملت كل العناصر المتعلقة بالمؤسسة تم من خلالها الإطلاع على هيكلها التنظيمي، نشاطها الصناعي، وقوائمها المالية، وللإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على معادلة الانحدار الخطي البسيط وذلك للوصول إلى فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أنه تساعد جودة التدقيق الخارجي في تحليل القوائم المالية بشكل جيد وبالتالي اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، لجودة التدقيق الخارجي دور هام في تحقيق مصداقية و موثوقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، هناك علاقة وساطة تامة بين جودة التدقيق وجودة القوائم المالية، يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

وخلصت الدراسة بعدة توصيات أهمها لابد من العمل على تكثيف البرامج التدريبية الخاصة مهنة المدقق الخارجي وذلك بزيادة جودة التدقيق الخارجي، الحرص على تقديم قوائم مالية ذات مصداقية خالية من الأخطاء والتلاعب، وضرورة تدعيم استقلال المدقق الخارجي لتعزيز الثقة وتحسين جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي، جودة القوائم المالية، تقرير المدقق الخارجي، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي وعلى جودة القوائم المالية.

Abstract

This study aimed to address the impact of the quality of the external audit on the quality of the financial statements, and to address the problem of the subject must first know what are the factors affecting the quality of the financial statements, and then know the factors that affect the quality of the external audit, and see the report of the external auditor.

Where a case study was conducted in the Cable Industry Corporation - Biskra - this study included all the elements related to the institution through which its organizational structure, its industrial activity, and its financial statements were reviewed.

The study reached a set of results that the quality of the external audit helps in analyzing the financial statements well and thus making correct economic decisions. The quality of the external audit plays an important role in achieving the credibility and reliability of the accounting information in the financial statements. There is a complete mediation relationship between the quality of the audit and the quality of the financial statements. There is a positive, statistically significant effect of the quality of the external audit on the quality of the financial statements.

The study concluded with several recommendations, the most important of which is the need to work on intensifying the training programs for the profession of the external auditor by increasing the quality of the external audit, ensuring the provision of credible financial statements free of errors and manipulation, and the need to strengthen the independence of the external auditor to enhance confidence and improve the quality of the financial statements.

Key words: The quality of the external audit, the quality of the financial statements, the report of the external auditor, the factors affecting the quality of the external audit and the quality of the financial statements**.**

الفهـــــــــــــرس

شكر وعرفان .....

اهداء .....

اهداء .....

الملخص .....

قائمة الجداول .....

قائمة الاشكال.....

مقدمة: ..... أ

الفصل الأولو: الإطار العام للقوائم المالية .....و

تمهيد: 8

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية..... 9

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول جودة القوائم المالية. 9

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية. 9

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية. 11

المطلب الثاني: فروض القوائم المالية وأهدافها..... 11

الفرع الأول: فروض القوائم المالية. 11

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية. 12

المطلب الثالث: خصائص القوائم المالية وعناصرها. 14

الفرع الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية..... 14

الفرع الثاني: عناصر القوائم المالية. 16

المبحث الثاني: مكونات القوائم المالية ومستخدميها. 17

المطلب الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية). 17

الفرع الأول: تعريف قائمة المركز المالي : 17

الفرع الثاني: تحليل مكونات الميزانية المالية:..... 17

المطلب الثاني: قائمة الدخل..... 20

الفرع الأول: تعريف قائمة الدخل: 20

الفرع الثاني: شكل قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل):..... 21

المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية..... 24

الفرع الأول: تعريف قائمة التدفقات النقدية:..... 24

الفرع الثاني: طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية: 24

المطلب الرابع: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة..... 25

الفرع الأول: تعريف جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:..... 25

الفرع الثاني: مزايا جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة:..... 25

المطلب الخامس: الملاحق. 27
المطلب السادس: مستخدمي القوائم المالية. 27
الفرع الأول: الأطراف الداخلية. 27
الفرع الثاني: الأطراف الخارجية. 27
المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية. 29
المطلب الأول: تعريف الجودة. 29
المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية. 29
الفرع الأول: العوامل القانونية. 29
الفرع الثاني: العوامل الاقتصادية. 30
الفرع الثالث: العوامل السياسية. 31
الفرع الرابع: العوامل الثقافية و الاجتماعية. 31
المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بالمعلومات المالية. 32
الفرع الأول: جودة المعايير المحاسبية المطبقة. 32
الفرع الثاني: دوافع الإدارة. 32
الفرع الثالث:المنظمات و الجهات المسئولة عن تنظيم المهنة. 32
الفرع الرابع: جودة عملية المراجعة. 33
الفرع الخامس: الحوكمة. 33
الفرع السادس: تقارير التدقيق الخارجي. 33
خلاصة الفصل: 34
الفصل الثاني: الإطار العام للتدقيق الخارجي .....
تمهيد: 36
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي. 37
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي. 37
الفرع الأول: أساسيات حول التدقيق. 37
الفرع الثاني: التدقيق الخارجي. 42
المطلب الثاني: المدقق الخارجي. 46
الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي. 46
الفرع الثاني: مفهوم التحريف والتلاعب. 47
الفرع الثالث: نطاق مسؤولية المدقق الخارجي عن التحريف والتلاعب. 48
المطلب الثالث: واجبات وحقوق المدقق الخارجي ومسؤولياته. 48
الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي. 48
الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي. 50
الفرع الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي. 50

المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي.....52
الفرع الأول: تقرير المدقق الخارجي وأهميته. 52
الفرع الثاني: محتوى التقرير. 54
الفرع الثالث: أنواع التقارير. 54
الفرع الرابع: نماذج التقارير.....55
المطلب الخامس: معايير التدقيق الخارجي وأهدافه. 56
الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق. 56
الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجية. 57
المطلب السادس: سيرورة عملية التدقيق الخارجي. 59
الفرع الأول: خطوات عملية التدقيق الخارجي. 60
الفرع الثاني: منهجية تنفيذ مهام التدقيق الخارجي. 61
المبحث الثاني: جودة التدقيق الخارجي و مقاييسه. 62
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي. 62
الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق الخارجي. 62
الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي. 62
الفرع الثالث: أهداف جودة التدقيق الخارجي.....63
المطلب الثاني: رقابة جودة التدقيق الخارجي. 63
الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي. 63
الفرع الثاني:جوانب الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.....63
المطلب الثالث: مقاييس جودة التدقيق الخارجي. 64
الفرع الأول: مقاييس خاصة بمكتب العمل. 64
الفرع الثاني: مقاييس خاصة بفريق العمل.....64
الفرع الثالث: مقاييس خاصة بأداء العمل. 64
الفرع الرابع: مقاييس خاصة بالعملاء. 65
المبحث الثالث: أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية. 66
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي. 66
الفرع الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق. 66
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بفريق التدقيق.....69
الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق.....70
الفرع الرابع: العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.....72
المطلب الثاني: تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية.....72
خلاصة الفصل: 74
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الكوابل ببسكرة.....

تمهيد: 76
المبحث الأول: التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل. 77
المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها. 77
الفرع الأول: نشأة مؤسسة صناعة الكوابل– بسكرة– 77
الفرع الثاني: موقعها. 78
الفرع الثالث: تطوراتها. 78
المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة. 78
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة. 79
الفرع الأول: المديرية العامة. 79
الفرع الثاني: المديرية التقنية. 79
الفرع الثالث: مديرية الموارد البشرية. 80
الفرع الرابع: مديرية الصيانة. 80
الفرع الخامس: مديرية مراقبة الجودة. 80
الفرع السادس: مديرية التموين والمبيعات. 80
الفرع السابع: مديرية المالية والمحاسبة. 81
المطلب الرابع: نشاط المؤسسة، مورديها وزبائنها. 82
الفرع الأول: نشاط المؤسسة. 82
الفرع الثاني: موردي المؤسسة وزبائنها. 82
المبحث الثاني: أثر حصول المؤسسة على شهادة الإيزو في قدرتها التنافسية. 84
المطلب الأول: إجراءات الحصول على شهادة الإيزو. 84
الفرع الأول: بالنسبة لشهادة ISO 9002. 84
الفرع الثاني: بالنسبة لشهادة ISO 9001. 85
المطلب الثاني: أهمية حصول المؤسسة على شهادة الإيزو في قدرتها التنافسية. 85
الفرع الأول: زيادة مبيعات المؤسسة نحو الخارج. 86
الفرع الثاني: زيادة في مبيعات المؤسسة. 87
الفرع الثالث: زيادة حصة المؤسسة في السوق الوطنية. 88
المبحث الثالث: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية. 90
المطلب الأول: أدوات جمع البيانات. 90
الفرع الأول: البيانات الأولية. 90
الفرع الثاني: البيانات الثانوية. 90
المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وعينتها. 90
المطلب الثالث: أداة الدراسة. 91
الفرع الأول: تعريف أداة الدراسة. 91

الفرع الثاني: أنواع أداة الدراسة.....91
الفرع الثالث: خطوات إجراء أداة الدراسة. 91
المطلب الرابع: تقديم القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل– بسكرة–. 92
الفرع الأول: القوائم المالية لسنة 2015.....92
الفرع الثاني: القوائم المالية لسنة 2016. 92
الفرع الثالث: القوائم المالية لسنة 2017.....92
المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة والنتائج. 94
المطلب الأول: اختبار الفرضيات الرئيسية.....94
الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى.....94
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية. 95
الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة. 96
المطلب الثاني: اختبار الفرضية العامة.....97
المطلب الثالث: الإجابة على إشكالية الدراسة.....98
المطلب الرابع: النتائج المتوصل إليها.....98
الفرع الأول: النتائج المتعلقة بجودة القوائم المالية.....98
الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بتأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.....98
خلاصة الفصل: 100
الخاتمة: 102
قـائـمـة الـمـراجـع 105
قـائـمة المـلاحق.....111

قائمة الجداول

الجدول رقم (01-01): الميزانية المالية حسب النظام المحاسبي المالي(SCF)	19
الجدول رقم (01-02): جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من ... إلى ...	21
الجدول رقم (01-03): جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة) الفترة ممن ... إلى ...	23
الجدول رقم (01-04): جدول تغير الأموال الخاصة	26
الجدول رقم (02-01): التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق	44
الجدول رقم (02-02): مقارنة بين أنواع التدقيق	45
الجدول رقم (02-03): الصفات المميزة لمكاتب التدقيق	67
الجدول رقم (03-01): تطور بعض مؤشرات التسيير قبل وبعد حصول المؤسسة على الوحدة 10 دج/ طن الإيزو (2000-2002)	86
الجدول رقم (03-02): نسبة صادرات قبل وبعد الإيزو (2000-2002) الوحدة 10 دج/ طن	87
الجدول رقم (03-03): تطور حجم المبيعات من عائلات الكوابل قبل وبعد الإيزو (2000-2002) الوحدة: طن	87
الجدول رقم (03-04): تطور قيمة مبيعات من عائلات الكوابل قبل وبعد الإيزو (2000-2002) الوحدة: 10(6) دج	88
الجدول رقم (03-05): مقارنة بين حصة المؤسسة وأهم منافسيها في مختلف أنواع الكوابل 2002	89
الجدول رقم (03-06): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية	95
الجدول رقم (03-07): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على جودة القوائم المالية	95
الجدول رقم (03-08): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة القوائم المالية	96
الجدول رقم (03-09): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية	97

قائمة الاشكال

لشكل رقم (01-01): التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها	10
الشكل رقم (01-02): أهداف القوائم المالية	13
الشكل رقم (01-03): خصائص القوائم المالية	15
الشكل رقم (02-01): السمات الرئيسية لتدقيق البيانات المالية	40
الشكل رقم (02-02): معايير التدقيق الخارجي	58
الشكل رقم (02-03): مراحل تنفيذ مهام التدقيق الخارجي	61

مقدمـــــــة

مقدمة:

يعتبر التدقيق الخارجي الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للشركات، مما يتيح للأطراف ذات المصلحة إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة على ضوء الرأي الذي يبديه المدقق الخارجي عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية للمؤسسة ومدى صدق تعبيرها عن الواقع الحقيقي لها.

تتصاعد في عصرنا الحاضر أهمية القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة كمصدر للمعلومات بالنسبة للمستثمرين والمقرضين وغيرهم من الفئات المستخدمة لهذه القوائم في اتخاذ القرارات المالية، وتتصاعد في الوقت ذاته وتيرة التحريف والتلاعب في البيانات المالية لتلك القوائم، وذلك سعيا من مجالس الإدارة في تلك الشركات لتحقيق مكاسب ذاتية.

إن الهدف الأساسي من تدقيق البيانات المالية للمنشأة هو تمكين المدقق من إعطاء رأي فني ومحايد حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي المادية وفقا لإطار محدد لتقييم البيانات المالية، لذا من المهم أن تتشدد الإدارة بشكل قوي إلى جانب إشراف المكلفين بالرقابة على منع التحريف والتلاعب مما يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه، وهذا يشمل ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، ويجب على الإدارة والمكلفين بالرقابة إيصال وإظهار هذه الثقافة المبنية على مجموعة من القيم وهي توفير البيانات للأفراد الذين يستخدمون هذه البيانات فيما يتعلق بكيفية أداء المنشأة لأعمالها.

ونظرا لأهمية التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي حول مدى صدق وعدالة الحسابات الختامية للشركة وجب على المدقق أن يقوم بعمله بكل مهنية واحترافية، هذه الأخيرة هي التي تعكس جودة التدقيق. ونظرا لأهمية هذه الجودة، فقد حضي هذا الموضوع اهتمام علمي وعملي كبير على الصعيد الدولي وكذلك على الأصعدة المحلية وهذا لما تشكله هذه الجودة من أهمية كبيرة خاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة خصوصا نتيجة الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا واليابان. ولقد نتج عن هذه الحالات صدور قوانين وتشريعات تحمي الشركات من الفشل وكذلك إقدام الهيئات المهنية المنظمة لكل من التدقيق الخارجي والمحاسبة على إصدار معايير خاصة بمراجعة القوائم المالية والتي تؤكد على كفاءة المدقق في إجراء مهمات التدقيق التي تسند لكل ذلك بغرض كسب ثقة المستثمرين في مهنة التدقيق ورفع جودتها.

وتنقسم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق إلى عوامل تعود للمدقق في حد ذاته وإلى عوامل تعود إلى مكتب التدقيق الذي يشتغل فيه المدقق وهي حجم مكتب التدقيق والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني والالتزام بالمعايير المهنية والسمعة الحسنة للمكتب ومسايرة المتطلبات الحاصلة في المهنة ومشاركة مكتب التدقيق في برامج مراقبة الجودة ووجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب، وإلى عوامل تعود لعملية التدقيق وهي كيفية تخطيط أعمال التدقيق ودراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وكفاية أدلة الإثبات والتقرير والإفصاح.

ومن أجل الوقوف على واقع جانبا من واقع ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر، تم إجراء هذه الدراسة بغرض معرفة كيف تؤثر جودة التدقيق الخارجي في الجزائر على جودة وموثوقية القوائم المالية التي تنتجها الشركات الجزائرية.

مشكلة الدراسة وأسئلتها البحثية:

يكتسي موضوع جودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة في ظل البيئة الحالية، حيث أصبح مطلب أساسي لمختلف الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات التدقيق. في هذا الصدد، لابد من الإشارة إلى أن هذا الموضوع اهتمت به العديد من الدراسات على المستوى المهني والمستوى الأكاديمي. ولقد زادت أهمية جودة التدقيق الخارجي مع زيادة الاهتمام بالمهنة ومحاولة الرقي بها نظرا لدورها في مساعدة مختلف الأطراف في اتخاذ قرارات مهمة، فسعت العديد من الدول إلى إصدار مجموعة من المعايير التي تركز على كيفية أداء مهنة التدقيق الخارجي بالجودة المطلوبة وكذا وضع مجموعة من المعايير للرقابة على جودة أداء المدقق. كما تسعى المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى مواكبة التطورات التي تجرى على المستوى العالمي وذلك بإصدارها للعديد من المعايير المهنية للتدقيق الخارجي تتماشى وتنسجم مع ما هو معمول به دوليا. لذلك جاءت هذه الدراسة من أجل معرفة جزء من واقع هذه الممارسة وذلك من خلال السؤال أدناه الذي هو بمثابة الإشكالية التي يتمحور حولها هذا الموضوع:

"ما مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية؟"

ينبثق من السؤال الرئيسي جملة من الأسئلة الفرعية يمكن ذكر أهمها:

1) ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية؟
2) ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في الجزائر على جودة القوائم المالية؟
3) ما مدى تأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة وموثوقية القوائم المالية؟

1. الدراسات السابقة:

في حدود الاطلاعات، تتمثل الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

- **الدراسات باللغة العربية:**

1) (دراسة محمد بن سعد، عائشة لشلاش،2015)، مقال منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 43، بعنوان "جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة الشركات– دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تيموشنت"

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال التطرق إلى انعكاس بعض آليات الحوكمة الداخلية(تعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة ووجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة) والآليات الخارجية(التعاقد مع المؤسسة لعهدتين متتاليتين، طريقة تقاضي الأتعاب، وغياب معايير تدقيق وطنية) على جودة التدقيق الخارجي.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة وتعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة له أثر إيجابي على زيادة جودة التدقيق، أما تعاقد المدقق لعهدتين لا يؤثر بالضرورة سلبا على جودة التدقيق بل يمكن أن يكون له أثر إيجابي على الزيادة نظرا لتعرف المدققين على نقاط ضعف المؤسسة، أما الطريقة الحالية لتقاضي أتعاب المدقق الخارجي فأجمع أكثر المدققين على أنها تؤثر بشكل سلبي على جودة المهنة، لأنها تساعد على التحايل وخلق منافسة غير شريفة، وغياب معايير التدقيق الوطنية تؤثر بشكل نسبي على جودة التدقيق الخارجي.

2) (دراسة فاطمة الزهراء رقاقية، 2014)، مقال منشور في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد1، بعنوان "مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات _دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية_

هدفت الدراسة إلى إيضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات باعتبارها آلية من آليات حوكمة الشركات في تحسين وزيادة فعالية جودة المعلومات المالية،بالاعتماد على استبيان موجه لأفراد العينة، حيث تمثل مجتمع الدراسة في مديرين ومسئولين ومحاسبين وماليين للمؤسسات الاقتصادية، وعدد المؤسسات محل الدراسة هو 5 مؤسسات فيما تمثلت العينة محل الدراسة في 37 مفردة لتكون 30 مفردة صالحة للتحليل.

وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتباره وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يرتكز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله.

3) (دراسة بوخالفة)، بعنوان"دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية"،2013، مذكرة ماستر، ورقلة.

اختبرت هذه الدراسة أهمية التدقيق الخارجي كأداة للرقابة ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية وذلك من خلال اختيار فرضية أن التدقيق الخارجي وتقرير المدقق الخارجي يؤثر بشكل كبير في تحقيق مصداقية القوائم المالية وضمان دقتها وسلامتها وبالتالي ينعكس على جودتها لدى متخذ القرار، وتوصلت الدراسة إلى تأثير هذه المتغيرات بشكل كبير في تحسين مصداقية القوائم المالية وتبيان جودتها على مختلف أنواع القرارات، وتهدف الدراسة الحالية إلى معرفة كيفية تأثير التدقيق الخارجي على جودة ومصداقية القوائم المالية والملاحظ أن كلاهما يهدفان إلى تحسين جودة القوائم المالية.

- **الدراسات باللغة الأجنبية:**

4) دراسة Pascal DUMONTIER، Sonda CHTOUROU و Soumaya AYEDI(2006)، مقال منشور من طرف جمعية المحاسبة الفرنكوفونية، تونس، بعنوان" جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية في تونس".

الغرض من هذه الورقة هو دراسة تأثير بعض هياكل حوكمة الشركات (هيكل الملكية، الديون وتكوين مجلس الإدارة) على الطلب على جودة التدقيق من قبل الشركات التونسية. تمت دراسة 98 مؤسسة غير مالية تونسية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

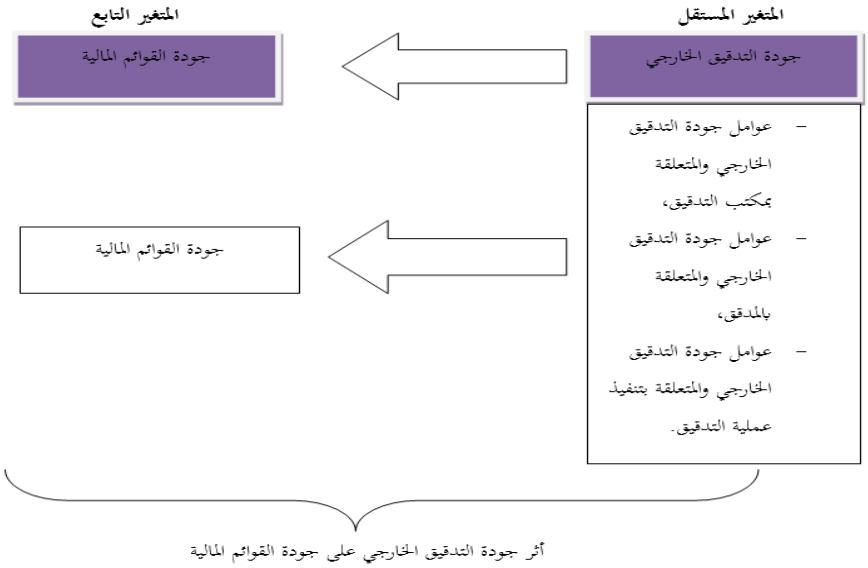
- ✓ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة والطلب على جودة التدقيق.
- ✓ كما لا يمكن تحديد أي علاقة بين مستوى الديون والطلب على جودة التدقيق.

5) دراسة Linda Elizabeth DeANGELO(1981)، مقال منشور في مجلة المحاسبة والاقتصاد 3، بعنوان" حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حجم مكتب المدقق وجودة التدقيق الخارجي، توصلت هذه الدراسة إلى أن الهيئات التنظيمية وشركات التدقيق الصغيرة تزعم أن حجم شركة مراجعة الحسابات لا يؤثر على جودة التدقيق، وبالتالي يجب أن يكون غير ذي صلة في اختيار مدقق الحسابات. وخلافا لهذا الرأي، تقول هذه الورقة أن جودة المراجعة ليست مستقلة عن حجم شركة مراجعة الحسابات، فمكاتب التدقيق الكبرى يمكنها اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة مما يضمن جودة التدقيق الخارجي، أي وجود علاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق الخارجي

2. نموذج وفرضيات الدراسة:

- **نموذج الدراسة:**



- **فرضيات الدراسة:**

وللإجابة على إشكالية الدراسة وضعنا الفرضية العامة التالية:

"تؤثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة."

من الفرضية العامة يمكن استنباط ثلاث فرضيات فرعية:

- ✓ تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة.
- ✓ تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في الجزائر على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة.
- ✓ تؤثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة وموثوقية القوائم المالية بدرجة مقبولة.

3. منهجية الدراسة:

- **بالنسبة لمنهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:**

من أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة، واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال أسلوب الوصف والتحليل باعتباره يتلاءم مع الموضوع وذلك عند معالجة مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، وهذا بالاعتماد على مجموعة من الكتب والمقالات المنشورة في المجلات العلمية المحكمة والمداخلات في الملتقيات الدولية ذات العلاقة بالموضوع، أما في الجانب التطبيقي(الميداني) تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي عند جمع المعلومات من طرف المؤسسة المعنية محل الدراسة، ومن ثم الاعتماد على أدوات الإحصاء الوصفي والاستدلالي.

4. تصميم البحث:

1) أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على مفهوم جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.
- التعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.
- بيان الدور الذي يؤديه التدقيق الخارجي في تحقيق جودة القوائم المالية.
- التعرف على العوامل المؤثرة على جودة و موثوقية القوائم المالية.
- التعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.
- الإطلاع على تقرير المدقق الخارجي ومحتوياته.

2) حدود الدراسة:

- **الحدود الزمانية: الفترة** الزمنية2022.
- **الحدود المكانية:** مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة.

3) أسباب اختيار الموضوع:

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

- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص.
- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

4) صعوبات الدراسة:

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

- عدم القدرة على الحصول على المعلومات والوثائق الكافية بسبب سرية المعلومات من طرف المؤسسة، ومن جهة أخرى لضيق الوقت.
- التأجيل والتأخير في المواعيد عند إجراء الزيارات إلى مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB محل الدراسة.
- لم نتمكن من الحصول على تقرير المدقق الخارجي وذلك حفاظا على سرية المعلومات من طرف المؤسسة وبالتالي تم التطرق إليه نظريا ومعرفة محتوياته.

5. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كون أن موضوع جودة التدقيق الخارجي أصبح من بين أهم المواضيع التي تدرس بكثرة خاصة بعد كثرة الانهيارات والأزمات المالية والفساد الذي شهدته الكثير من الشركات ذات السمعة والبعد العالميين، حيث تبين أن لمكاتب التدقيق الخارجي باع فيها وذلك بمصادقتهم على قوائم لا تتوفر فيها لا الصحة ولا المصداقية أو بتسترهم على حالات فساد كثيرة كانت هي السبب الأساسي في إفلاسها. وتنقسم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق إلى عوامل تعود على المدقق في حد ذاته وإلى عوامل تعود إلى مكتب التدقيق الذي ينتمي إليه المدقق. ولكل من هذين العنصرين أثره على جودة التدقيق ولهذه الجودة انعكاسات على جودة القوائم المالية التي يراجعونها. ومن هنا تبرز أهمية الموضوع. كما أن الدراسات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي في الجزائر ضئيلة إلى حد بعيد مما يزيد في أهمية الموضوع.

6. خطة الدراسة:

لمعالجة موضوع الدراسة والإلمام بمختلف الجوانب المهمة فيه، قمنا بتقسيمه إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

سنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار العام للقوائم المالية باعتباره المتغير التابع، حيث سنتناول عموميات حول القوائم المالية، وما هي مكوناتها ومن هم مستخدموها ومفهوم مصطلح الجودة، وفي الأخير سنتطرق إلى العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.

أما الفصل الثاني فخصص للمتغير المستقل والمتمثل في جودة التدقيق الخارجي من خلال التطرق إلى مجموعة المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه، ورقابة جودة التدقيق الخارجي، وأخيرا التطرق إلى كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

وفيما سيخصص الفصل المتبقي إلى الدراسة الميدانية للموضوع وهذا بالتطرق في الفصل الثالث إلى التعريف بالمؤسسة (مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة) والأدوات المستخدمة في الدراسة واختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

الإطار العام للقوائم المالية

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تعد بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدمي تلك القوائم، ويختلف استخدام القوائم المالية باختلاف احتياجات مستخدمي تلك القوائم، وبالتالي تزودهم بمعلومات ضرورية تتصف بالثقة والوقتية والملائمة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

تستخدم القوائم المالية من قبل عدة أشخاص، كالمستثمرين، والمحللين الماليين، والدائنين، وذلك لأهميتها في تحليل الأداء المالي الخاص بالشركة، وتحديد اتجاه نمو سعر سهم الشركة، وتقييم الحالة المالية للشركة، ونسبة الربح المحتملة، ويعد التقرير السنوي الخاص بالشركة من أهم المصادر الموثوقة للبيانات المالية.

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق لمفهوم الجودة ومفهوم القوائم المالية ومعرفة أهم خصائصها وأهميتها وأهدافها ومكوناتها، وفروضها وعناصرها ومن هم مستخدموها بالإضافة إلى توضيح العوامل التي تؤثر على جودتها، وبيان مفهوم هذه العوامل.

وللإلمام بهذا الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

- ✓ عموميات حول جودة القوائم المالية،
- ✓ مكونات القوائم المالية ومستخدميها،
- ✓ العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية.

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية، ذلك أن تلك القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول جودة القوائم المالية.

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

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.

توجد العديد من التعاريف نذكر منها ما يلي:

أولا- "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، والنفقات)"(حماد، 2007، صفحة 39) .

ثانيا- "هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات" (لزعر، 2012، صفحة 03).

ثالثا- "تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وتشمل أيضا الملاحظات على القوائم المالية والجداول الملحقة والتي تعتبر الجزء المكمل للقوائم المالية"(سعيدي، 2015، صفحة 02).

رابعا- "القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الكيان، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للكيان وما حققته من نتائج" (مداني، 2015، صفحة 03).

خامسا- "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 تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة"(الجودي، 2019، صفحة 37).

سادسا- "هي كشف يظهر الوحدة الاقتصادية ومكوناتها ومقداراتها وذلك في تاريخ معين وتهدف بصفة أساسية إلى إظهار حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وقدرتها على الاستمرار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها ولذلك تعد من أهم تقارير التي تنتجها المحاسبة المالية"(العركي و معن، 2021، صفحة 192) .

سابعا- "هي تقديرا أو بيانا في نهاية الفترة المحاسبية يعمل كأداة اتصال لتوصيل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية"(العركي و معن، 2021، صفحة 192).

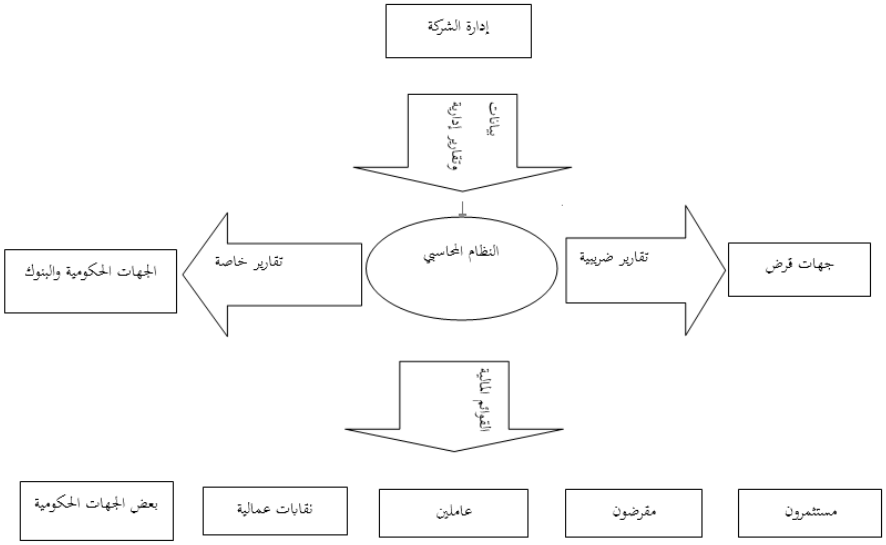
ثامنا- "بأنها الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية"(عبد الوهاب، 2007، صفحة 55).

- ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية بأنها: "مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة، وتعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات، أما الوثائق المحاسبية والمالية التي تكون فيها القوائم المالية تتمثل في الميزانيات وبيانات الدخل، وبيانات التغيرات في المركز المالي، والإيضاحات والإقرارات الأخرى والمواد التوضيحية التي حددت على أنها جزء من القوائم المالية" (خنفايس، 2018، صفحة 11).
- حسب المواد 26-27 من القانون رقم 11-07 "يتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية التي جرى العرف على أنها تمثل سنة مالية تبدأ من1/1 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)،أو من خارج الوحدة الاقتصادية مثل(المساهمين، 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"(الجريدة الرسمية، 2007، صفحة 05).

يعتبر مصطلح التقارير المالية أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية، إذ يضم إضافة إلى القوائم المالية والملاحظات عليها قدر آخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية. فشركات المساهمة مثلا تقدم تقارير مرحلية نصف سنوية إضافة إلى تقريرها السنوي، حيث تتضمن هذه التقارير معلومات مالية أخرى كمية أو وصفية مثل تقرير مجلس الإدارة وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في الشركة(رضوان، الحارس، و أبو جاموس، 2004، صفحة 32).

يوضح الشكل الموالي مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة في القوائم المالية والتقارير التي يعدها قسم المحاسبة والموجهة لمختلف المستخدمين حسب حاجتهم من المعلومة.

الشكل رقم(01-01):التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها.



المصدر: (رضوان و آخرون، 2004، صفحة 33).

من خلال الشكل السابق يتضح أن القوائم المالية هي نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهن المحاسبة مع مرور الوقت، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي تزويد كل الأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المناسبة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم. فالقوائم المالية تقوم بتزويد الإدارة والملاك ومستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية.

للقوائم المالية أهمية كبيرة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وتتمثل أهميتها فيما يلي (حواس، 2008، صفحة 182):

أولا- وسيلة في اتخاذ القرارات المناسبة:

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

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

ثانيا- أداة اتصال:

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

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

ثالثا- 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.

المطلب الثاني: فروض القوائم المالية وأهدافها.

تحتوي القوائم المالية على مجموعة من الفروض والأهداف التي تزيد من موثوقية المعلومات، ومدى قدرة المستخدمين من الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة.

الفرع الأول: فروض القوائم المالية.

تتمثل فروض القوائم المالية فيما يلي:

أولا- فرضية استمرار المؤسسة:

تعتبر فرضية استمرار المؤسسة من أهم الفرضيات حيث يفترض بالمؤسسة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدوليةIFRSإلى أن تكون مستمرة من أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور،حيث تعتمد المؤسسة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة والتي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقا لمفهوم التصفية الذي هو عدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية وبذلك 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 الاستمرار (لجعارات، 2008، صفحة 99).

ثانيا- أساس الاستحقاق المحاسبي:

ينص المعيار على وجوب أن تقوم الوحدة بإعداد القوائم باستثناء التدفقات النقدية مستعملة أساس الاستحقاق المحاسبي (عقاري، 2007، صفحة 15).

ثالثا- 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 تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد. (بن ربيع، 2010، الصفحات 28-29).

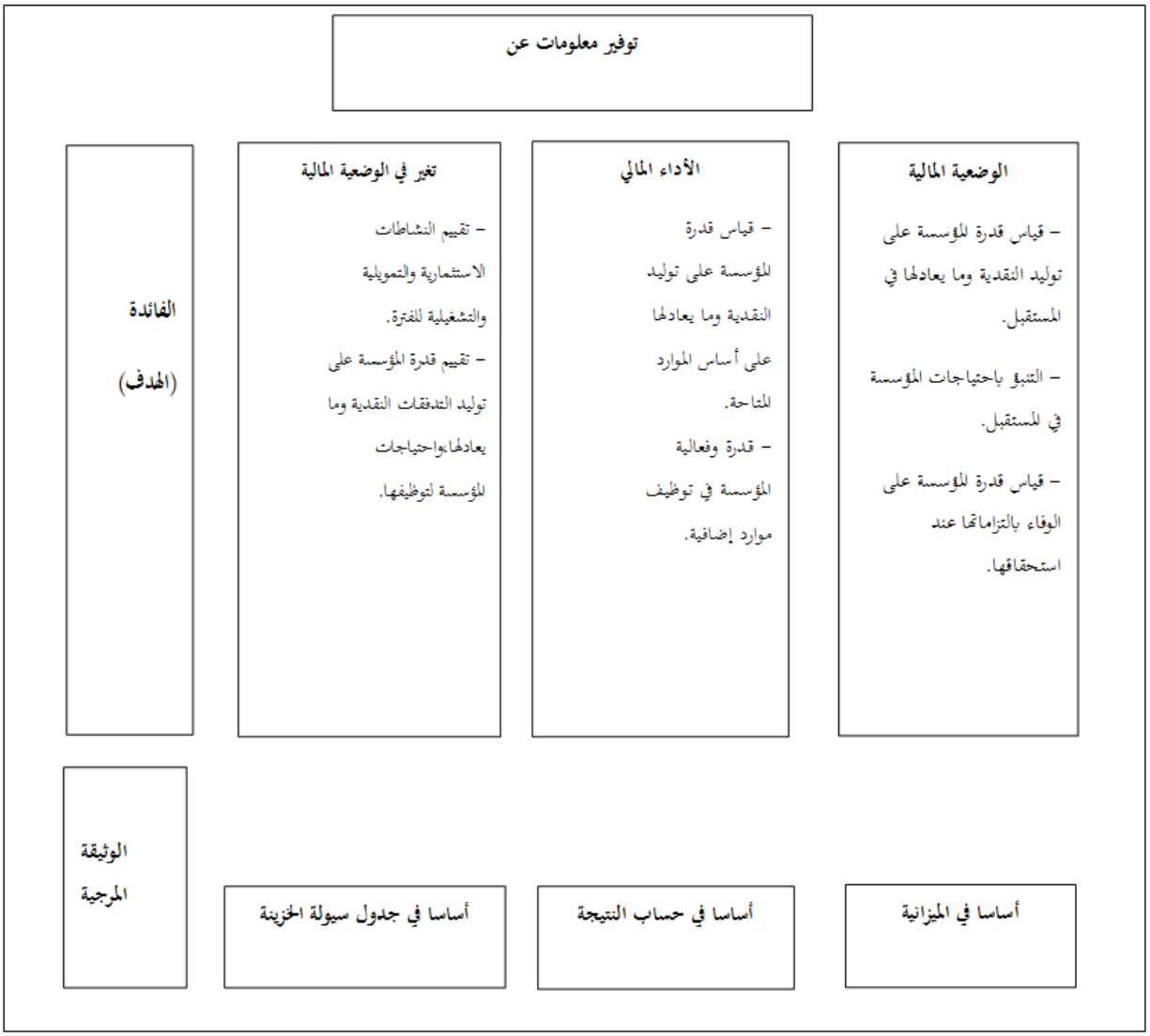
رابعا- فرض الفترة الزمنية:

بما أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها،وأن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة،ولأن الأطراف المعنية بأمر الوحدة المحاسبية يحتاجون لمتابعة نتائج عملياتها ونتائج 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 لتحديد الاهتلاك وحساب النتيجة وإعداد القوائم المالية،وتسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة ونهايتها بالدورة المحاسبية، الفترة المحاسبية هي سنة كاملة أي اثنتا عشرة شهرا، لأن الضرائب تفرض على الأرباح المحققة سنويا، وهذا ما اعتمده النظام المحاسبي المالي الذي يفرض في الحالات الاستثنائية عندما تقل الفترة عن السنة أو تزيد عنها بسبب تمديد فترة الإقفال عند إنشاء المؤسسة خلال السنة (بن ربيع، 2010، صفحة 30).

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية.

يهدف إعداد وعرض القوائم المالية من طرف إدارة المؤسسة إلى توفير معلومات عامة عن الوضعية المالية والأداء المالي وكذا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة،وتستخدم هذه المعلومات لترشيد اتخاذ القرارات وهذا ما سيتم توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم(01–02): أهداف القوائم المالية



Source : (Odile & Laurent, 2007, p. 25).

وبغرض تحقيق الهدف العام من إعداد وعرض القوائم المالية فإن هناك مجموعة من الأهداف الفرعية التي يجب مراعاة تحقيقها عند إعداد القوائم المالية،تتمثل أهمها فيما يلي (الجبيطي و يحي، 2011، الصفحات 25–26):

- إن البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تساعد في توفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالشركة بهدف اتخاذ القرارات المختلفة،وبما يعني ضرورة التأكد من توفر المعلومات لأولئك المستخدمين الذين لديهم السلطة أو القدرة أو الإمكانيات على طلب المعلومات مباشرة من الشركة إلى جانب المستخدمين من جانب الشركة.
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار اختلاف الاحتياجات من البيانات والمعلومات التي يحتاجها مختلف مستخدمي القوائم المالية،وبما يعني أن القوائم المالية يجب أن تعد في ظل الأهداف التي يتوقع أن تحقق الفائدة لاحتياجات المستخدمين المتعددين سواء في عمليات التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء....الخ.

- يجب أن توضع البيانات الواردة في القوائم المالية إمكانية المقارنة مع بيانات فترة مالية سابقة بهدف المساعدة على توفير البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات المستقبلية أو التخطيط لها وكذلك عمل المقارنات المختلفة.
- توفير المعلومات اللازمة لما يتعلق بالكيفية التي مارست بها الشركة نشاطاتها المختلفة وذلك من خلال تحليل تلك الأنشطة وتوضيح كيفية تدبير أموالها والمجالات التي تم فيها استخدام تلك الأموال.
- ضرورة توفير البيانات اللازمة غير الربحية التي قامت أو ساهمت بها الشركة،وخاصة فيما يتعلق بتوفير البيانات عن الدور الاجتماعي وكذلك توفير البيانات المتعلقة بالبيئة.
- الأخذ بعين الاعتبار القدرات المختلفة لاستخدام وفهم البيانات الواردة في القوائم المالية من قبل المستخدمين المتعددين من حيث درجة ثقافتهم الإدارية والمحاسبية وخبرتهم في مجال التعامل مع تلك البيانات خلال فترة أو فترات زمنية سابقة.

المطلب الثالث: خصائص القوائم المالية وعناصرها.

حتى تكون القوائم المالية مفيدة في تحقيق الغرض منها يجب أن تتميز المعلومات الواردة بها بمجموعة من الخصائص النوعية، وأن تتميز كذلك القوائم المالية بمجموعة من العناصر، وهذا ما تم التطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية.

تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة فيها مفيدة لمستخدميها فتطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير محاسبية مناسبة يترتب عليه قوائم تعطي صورة صادقة للمعلومات وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

أولا- القابلية للفهم:

هي إحدى الخصائص الأساسية الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى مستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية،وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية،وعليه فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية،إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية،بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين (خميس، 2012، صفحة 12).

ثانيا- الملائمة:

يجب أن تكون المعلومات ملائمة لفائدة صناع القرار وحاجاتهم، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية،ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها على سبيل المثال الإفصاح على قطاع جديد تعمل فيه المؤسسة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة لها بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير،كما أن المعلومات يمكن اعتبارها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية،اعتمادا على تلك القوائم المالية(بدوي، 2012، صفحة 39).

ثالثا–الموثوقية:

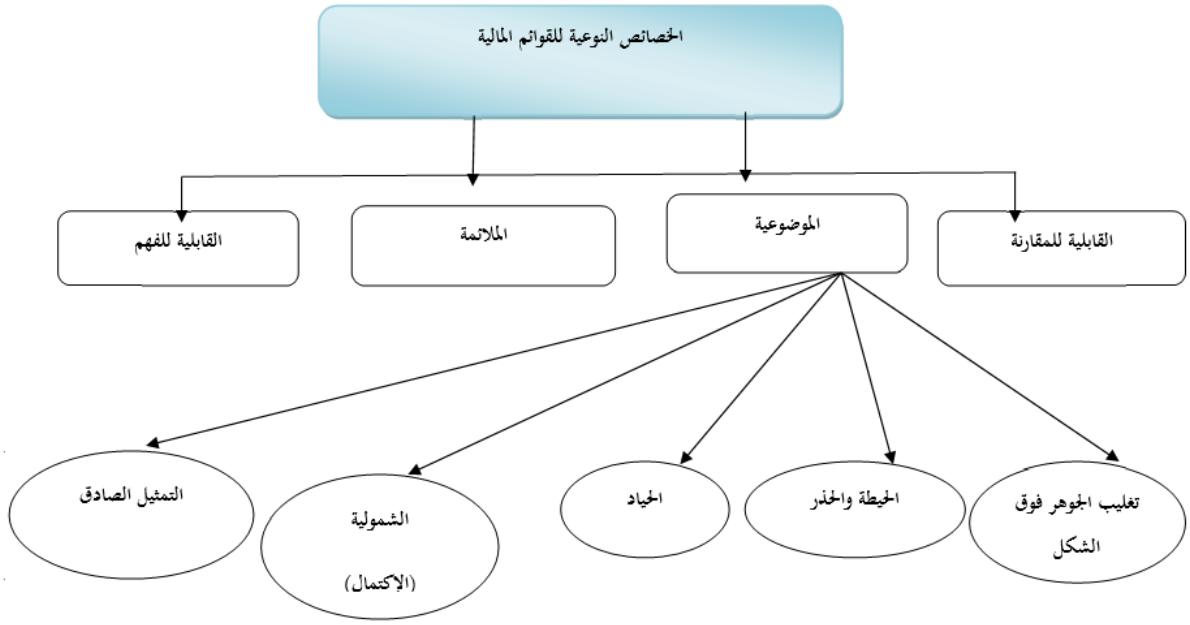
حتى تكون المعلومات مفيدة،يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز،وعلى هذا الأساس لا يمكن أن تتمتع المعلومات بالموثوقية إلا إذا توفرت فيها الخصائص التالية:

- التمثيل الصادق،حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى.
- تغليب الجوهر فوق الشكل القانوني،بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الاقتصادية وليست القانونية.
- الحياد، بمعنى أن تكون القوائم المالية خالية من التحيز.
- الحيطة والحذر،أي التحلي بالحذر عند إنجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد مما يجنب مجهزيها القيام بتضخيم الأصول أو التقليل من الالتزامات.
- الاكتمال(الشمولية)،بمعنى أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة،فحذف المعلومات قد يجعلها مضللة،وغير موثوقة وغير ملائمة.

رابعا– القابلية للمقارنة:

يجب أن يتمكن مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن، من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي والأداء،كما أن هذه الخاصية تسمح بإعلام المستخدمين للقوائم المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة وعن التغيرات التي حدثت،وبما أن المستخدمين يرغبون في مقارنة المركز المالي للمؤسسة عبر الزمن،فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة.

الشكل رقم(01–03): خصائص القوائم المالية.



المصدر: (خميس، 2012، صفحة 12) .

الفرع الثاني: عناصر القوائم المالية.

يتم من خلال القوائم المالية تجميع وتصنيف الآثار المالية للعمليات والأحداث بناءا على خصائصها الاقتصادية،ويعرف هذا التصنيف بعناصر القوائم المالية والتي يتم تحديدها بخمسة عناصر وهي:الموجودات(لأصول)،المطلوبات(الخصوم/الالتزامات)،حقوق الملكية،الدخل(المنتوجات)،والمصاريف(الأعباء).وفيما يلي عرض مختصر لها(Odile & Laurent, 2007, pp. 68-69) .

- الموجودات(الأصول):هي موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية على المنشأة.المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة.
- المطلوبات: هي التزامات حالية على المؤسسة نتجت عن أحداث ماضية،ويتوقع أن يترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة عن موارد المؤسسة تنطوي على منافع اقتصادية.يمثل تحمل المؤسسة لالتزام قائم على أحد الخواص الرئيسية لأي بند من بنود المطلوبات. والالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل ما. ويمكن أن تكون الالتزامات واجبة الأداء قانونا نتيجة لعقد ملزم أو كمتطلب شرعي.
- حقوق الملكية: عبارة عن المتبقي من موجودات المؤسسة بعد استبعاد كافة مطلوباتها.
- الدخل: هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للموجودات أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في المطلوبات،والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة.
- المصروفات: هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية متخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة.

المبحث الثاني: مكونات القوائم المالية ومستخدميها.

القوائم المالية هي الناتج الأساسي للعمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي تقوم بها المؤسسة، وذلك بغرض تقديمها في صورة إجمالية وملخصة للمستخدمين من أجل الاستفادة منها في اتخاذ قراراتهم.

المطلب الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية).

تبين الميزانية المجموعة الرئيسية للحسابات والمبالغ المتعلقة بالأصول و المطلوبات وحقوق المساهمين والعلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة.

الفرع الأول: تعريف قائمة المركز المالي :

أولا- التعريف الأول: هي عبارة عن صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان مالها من ممتلكات(الأصول والموجودات) وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين وهو تاريخ الميزانية وكذا تمثل إحدى الركائز المهمة في بيان صورة الشركة الو المؤسسة للأطراف المتعاملة معها وهي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة المالية مقارنة بالمطلوب (الخصوم) حيث تشكل المطلوب ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير.

ثانيا- التعريف الثاني : الميزانية هي عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول والخصوم (الخصوم = الديون) و رؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات. (الجودي، 2019، صفحة 43)

الفرع الثاني: تحليل مكونات الميزانية المالية:

أولا- الأصول:

وتضمن العناصر الآتية:

أ- الأصول الجارية:

يجب أن يصنف الأصل على أنه جاري في الحالات الآتية:

1- عندما يكون من المتوقع بيعه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك خلال دورة مالية واحدة.

2- عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لفترة قصيرة ويتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

3- عندما يكون أصل نقدي أو معادلة نقدية ولا يوجد قيود على استعماله.

وتتمثل الأصول الجارية فيما يلي:

- ✓ المخزونات .
- ✓ الزبائن.
- ✓ مدينون آخرون.
- ✓ حسابات الخزينة الموجب وما يعادلها.

ب- الأصول غير الجارية:

هي الأصول التي يفوق بقائها السنة المالية داخل المؤسسة وتستخدمها لأغراضها الخاصة و تتمثل في:

1- القيم الثابتة المعنوية و تضم شهرة المحل و القيم الثابتة الأخرى .

2- القيم الثابتة المادية التي تتضمن الأراضي، المباني، القيم الثابتة الأخرى.

3- التثبيتات الجاري انجازها.

4- التثبيتات المالية تضم سندات المساهمات، مساهمات وحقوق مماثلة، القروض والأصول المالية غير الجارية.(إليهم، 2015، صفحة 17)

ثانيا- الخصوم:

وتضم العناصر التالية:

أ- الخصوم الجارية:

يجب أن يصنف الخصم على أنه جاري في الحالات الآتية:

1- عندما يتوقع التسوية خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة .

2- عندما يستحق السداد أو التسوية خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية وتتمثل في الموردون، الحسابات الملحقة، الضرائب.

ب- الخصوم غير الجارية:

وهي التي تفوق السنة المالية داخل المؤسسة وتتمثل في:

1- القروض و الديون المالية.

2- الضرائب المؤجلة والمخصصة .

3- الديون غير المتداولة.

4- المخصصات و المنتجات المقيدة سلفا.(إليهم، 2015، الصفحات 17-18)

ثالثا- رؤوس الأموال الخاصة:

وتتمثل في رأس المال المصدر، رأس المال غير المطلوب، علاوات، الاحتياطات، فرق إعادة التقييم.

يتحدد نموذج الميزانية المالية حسب النظام المحاسبي المالي(scf)من خلال الجدول التالي:(إليهم، 2015، صفحة 18).

الجدول رقم (01-01): الميزانية المالية حسب النظام الحاسبي المالي(SCF)

الأصول	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	الخصوم	القيمة الإجمالية
الأصول غير جارية:				**رؤوس الأموال الخاصة:**	
التثبيتات المعنوية.				رأس المال الصادر.	
التثبيتات العينية .				رأس مال غير مطلوب .	
أراضي .				علاوات واحتياطات.	
مباني.				احتياطات موحدة.	
تثبيتات عينية أخرى.				فروق إعادة التقييم.	
تثبيتات قيد التنفيذ .				فرق المعادلة.	
تثبيتات مالية .				النتيجة الصافية- حصة المجموعة.	
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها .				رؤوس أموال أخرى- الترحيل من جديد حصة الشركة الموحدة حصة الأقلية.	
قروض وأصول أخرى غير جارية .				**المجموع(1)**	
أصل الضرائب المؤجلة.				**الخصوم غير الجارية:**	
مجموع الأصول غير الجارية				قروض وديون مالية.	
الأصول الجارية:				ضرائب (مؤجلة ومخصصة).	
مخزونات و منتجات قيد الصنع.				ديون غير جارية أخرى. مخصصات و منتجات مقيدة سلفا.	
الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة.				**مجموع الخصوم غير الجارية(2)**	
الزبائن .				**الخصوم الجارية:**	
مدينون آخرون .				الموردونوالحسابات المرتبطة.	
الضرائب و الرسوم.				الضرائب.	

توظيفات و أصول مالية جارية أخرى. الخزينة. **مجموع الأصول الجارية**				ديون أخرى. الخزينة. **مجموع الخصوم الجارية(3)**	
مجموع الأصول				**مجمع الخصوم**	

المصدر:(إليهم، 2015، صفحة 19).

المطلب الثاني: قائمة الدخل.

تختص قائمة الدخل بقياس نتيجة أعمال المؤسسة باعتبارها تقرير يبين إيرادات ومصروفات المؤسسة المرتبطة بها خلال السنة.

الفرع الأول: تعريف قائمة الدخل:

هي بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية السنة المالية، الربح/ الكسب أو الخسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي:

أولا- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.

ثانيا- منتجات الأنشطة العادية.

ثالثا- المنتجات المالية و الأعباء المالية.

رابعا- أعباء المستخدمين.

خامسا- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

سادسا- المخصصات للاهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

سابعا- نتيجة الأنشطة العادية.

ثامنا- العناصر غير العادية.

تاسعا- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

عاشرا- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى الشركات المساهمة.

في حالة حساب النتائج المدمجة:

أولا- حصة المؤسسات المشاركة والمشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.

ثانيا- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية. (قاسمي، 2015، الصفحات 53-54)

الفرع الثاني: شكل قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل):

من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي، تقدم قائمة حساب النتيجة أما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، وبطبيعة الحال فإن الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على الطريقة الأولى (الأعباء بحسب الطبيعة) وفي حالة اختيار طريقة ترتيب الأعباء بحسب الوظائف، ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حسب طبيعة الأعباء، خاصة فيما يخص الاهتلاكات، المتدهورات و نفقات المستخدمين. (هادف، 2017، صفحة 42)

أولا- حسب الطبيعة: يتم ترتيب الأعباء وتحليلها بحسب طبيعتها (سلع، بضائع، مواد أولية،أجور ورواتب، الاهتلاكات ....) وتظهر قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-02): جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)الفترة من .... إلى....

	البيان	الملاحظة	N	N-1
	المبيعات المنتجات الملحقة			
	تغيرات المخزونات			
	الإنتاج المثبت			
	إعانات الاستغلال			
1	**إنتاج السنة المالية**			
	المشتريات المستهلكة			
	الخدمات الخارجية الاستهلاكات الأخرى			
2	**استهلاك السنة المالية**			
3	**القيمة المضافة للاستغلال (1-2)**			
	أعباء المستخدمين			
	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة			
4	**إجمالي فائض الاستغلال**			
	المنتجات العملياتية الأخرى			
	الأعباء العملياتية الأخرى			
	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة			

	الاسترجاعات على خسائر القيمة و التموينات			
5	**النتيجة العملياتية**			
	المنتجات المالية			
	الأعباء المالية			
6	**النتيجة المالية**			
7	**النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)**			
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
	مجموع منتجات الأنشطة العادية			
	مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية**			
	العناصر غير العادية (المنتجات)			
	العناصر غير العادية (الأعباء)			
9	**النتيجة غير العادية**			
10	**النتيجة الصافية للسنة المالية**			

المصدر: (هادف، 2017، صفحة 43).

ثانيا- حسب الوظيفة: حيث تصنف وترتب الأعباء وفق هذا الأسلوب بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإرادية)، ويتم عرض قائمة حساب النتائج حسب الوظيفة في الجدول التالي.

الجدول رقم (01–03): جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من ...إلى ....

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم العمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية.			
التكاليف التجارية.			
الأعباء الإدارية.			
أعباء أخرى عملياتية .			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب الواجبة على النتائج العدية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير عادية			
المنتجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر: (هادف، 2017، صفحة 44)

المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية.

تعتبر قائمة التدفقات النقدية أحد القوائم الرئيسية التي تعدها الشركة، حيث توضح المصادر المختلفة للنقدية وأوجه استخداماتها والتغيير فيها خلال فترة مالية معينة.

الفرع الأول: تعريف قائمة التدفقات النقدية:

هناك عدة تعاريف لقائمة التدفقات النقدية من أهمها:

أولا- التعريف الأول: هي عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الأجل القصير وتقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل والاستثمار والتمويل بصورة تؤدي إلى توقيفها مع التغير في النقدية والنقدية المعادلة خلال الفترة.

ثانيا- التعريف الثاني : هو جدول تدفقات الخزينة وهو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.

ثالثا- التعريف الثالث: يعرف كشف التدفق النقدي على ما هو إلا تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة ومجموع المعاملات النقدية الخارجة.(الجودي، 2019، صفحة 44)

الفرع الثاني: طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتم التقرير عن التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام طريقتين :

أولا- الطريقة المباشرة: يتم التقرير عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية سواء المتحصلات أو المدفوعات، أي الوصول إلى المبالغ النقدية المدفوعة أو المقبوضة من الأنشطة التشغيلية، مثل النقدية المحصلة من الزبائن، المدفوعات النقدية للموردين، بمعنى أخر فان الطريقة المباشرة تقوم بطرح المدفوعات النقدية التشغيلية من المتحصلات النقدية التشغيلية، وينتج عن الطريقة المباشرة تصوير قائمة مختصرة بالمتحصلات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية، حيث أن صافي النقدية المقدمة من الأنشطة التشغيلية هي المعادل لصافي الدخل على الأساس النقدي، في حين أن صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية هي المعادل لصافي الخسارة على الأساس النقدي.

ثانيا- الطريقة غير المباشرة: يطلق أيضا عليها طريقة التسوية ويتم فيها تعديل صافي الربح أو الخسارة عن الفترة لآثار العمليات غير النقدية مثلا الامتلاك، وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة من مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل، وكذا التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار أو التمويل، أي تبدأ بصافي الدخل وتقوم بتحويله إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، بمعنى آخر، فإن الطريقة غير المباشرة تقوم بتعديل صافي الدخل بالبنود المؤثرة على صافي الدخل المقرر عنه دون أن تؤثر على النقدية، ويعني هذا أن الأعباء غير النقدية في قائمة الدخل ترد إلى صافي الدخل، كما يتم طرح البنود غير النقدية التي سبق إضافتها لصافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

يتم التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمار بعرض الفئات الرئيسية لإجمالي النقدية المحصلة وإجمالي النقدية المدفوعة، ويتم التقرير عنها بشكل منفصل.

كما يتم تبويب إجمالي النفقات النقدية الناتجة عن الإستحواذات في المنشآت الفرعية أو وحدات الأعمال الأخرى من أنشطة الاستثمار. (بن فرج، 2014، صفحة 85)

المطلب الرابع: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

تعد قائمة تغير الأموال الخاصة من القوائم المالية الحديثة وقد صممت لتقدم تحليلا للحركات التي تؤثر على رؤوس الأموال الخاصة.

الفرع الأول: تعريف جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

أولا- يعرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغير الأموال الخاصة بأنها " عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال خلال السنة المالية ".

ثانيا- قائمة تغيير الأموال الخاصة هي " قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، وتزداد أموال الخاصة بالأرباح وتنقص بالخسارة الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة" . (هادف، 2017، صفحة 49)

الفرع الثاني: مزايا جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة:

وتحقق هذه القائمة المزايا الآتية:

أولا- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها و أي تفصيلات أخرى.

ثانيا- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.

ثالثا- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل:" المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع".(إليهم، 2015، صفحة 30)

الجدول رقم (01–04) : جدول تغير الأموال الخاصة .

البيان	الملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الشركة	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياجات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
التغيرات في الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة . إعادة تقييم التثبيتات . الأرباح و الخسائر غير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج. الحصص المدفوعة . زيادة رأسمال. صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N -1						
التغيرات في الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح والخسائرغير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج. الحصص المدفوعة. زيادة رأسمال. صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: (إليهم، 2015، صفحة 31).

المطلب الخامس: الملاحق.

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

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة .
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المؤسسات المشتركة والفروع أو الشركات الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة و الضرورية للحصول على صورة وفية. (قاسمي، 2015، صفحة 58)

المطلب السادس: مستخدمي القوائم المالية.

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية والتي يمكننا تقسيمها إلى:

الفرع الأول: الأطراف الداخلية.

وهي تلك الأطراف النابعة من داخل المؤسسة والتي تتمثل في:

أولا- الإدارة: تحتاج الإدارة بمختلف مستوياتها إلى القوائم و التقارير المالية، حيث تحقق هذه القوائم للإدارة:

أ- مدى تحقيق المؤسسة للأهداف المرجوة .

ب- التعرف على الوضع المالي والقدرة الكسبية للمؤسسة.(مرازقة و بوهرين، صفحة 7)

ثانيا- الموظفون والعمال: يبحث الموظفون على أن تكون المكافآت المدفوعة من قبل أرباب العمل مرضية لهم،لذا تراهم يهتمون بالمعلومات حول استقرار ربحية أصحاب العمل وبالتالي تقييم قدرة المنشاة على دفع مكافأتهم كتعويضاتهم كمزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل. (حيمر، 2019، صفحة 13)

الفرع الثاني: الأطراف الخارجية.

وهي كثيرة ومتعددة ومن أهمها:

أولا- المساهمين: ينصب اهتمامهم على درجة المخاطرة المتعلقة باستثماراتهم وربحيتها، فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ قرار شراء استثمار، الاحتفاظ به و بيعه كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة قدرة المنشأة على توزيع قسائم الأرباح. (مرازقة و بوهرين، صفحة 7)

ثانيا- العاملين: هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار و ربحية المنشاة من أجل معرفة قدرة المنشاة على دفع تعويضات، مكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.(مرازقة و بوهرين، صفحة 8)

ثالثا- المقرضين: تمثل المعاملة غير المتساوية لنسبة المخاطرة التي يتحملها المقرض في حالة الظروف السيئة مقارنة بثبات المنفعة التي تعود عليه في حالة الازدهار، التأثير الرئيسي على وجهة نظره وعلى طريقة تحليله لاحتمالات وإمكانات تقديم الائتمان.

ويهتم المقرضون في طريقة تحليل الإمكانات المستقبلية للمؤسسة أساسا بحصولهم على ما يضمن تسديد قروضهم مع الفوائد، مثل معرفة القيمة السوقية للأصول المرهونة، كما يهتمون بتحليل التدفقات النقدية المستقبلية ومدى استقرارها والاعتماد عليها، ويكونون أكثر تحفظا من غيرهم في درجة اعتمادهم على تحليل القوائم المالية.

ويستخدم المقرضون أساليب تحليل القوائم المالية متفاوتة ومعايير تقييم مختلفة باختلاف مدة وضمانات القرض والغرض منه.

كما يعتمد المقرضون إلى تحليل الربحية كونها تشكل عنصرا أساسيا في ضمان وأمان قروضهم.

وتعطى أهمية خاصة عند تحليل الائتمان لهيكل رأس المال لما له من علاقة بالمخاطرة وبهامش الأمان المتوافر للمقرضين، حيث تعتبر علاقة الديون بحقوق الملكية مؤشرا مهما لكفاية رأس المال في توفير الحماية ضد الخسائر المحتملة. (مداحي، 2012، صفحة 47)

رابعا-الموردون والدائنون الآخرون: يهتم الموردون و الدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية.(الجودي، 2019، صفحة 48).

خامسا- الزبائن: يعتبر الزبائن مصدرا للإيرادات، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من السلع والخدمات، ولذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات.(مبروك، 2019، صفحة 26)

سادسا- الجمهور: تؤثر المؤسسات الاقتصادية في الجمهور بطرق متعددة، فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد الوطني بطرق مختلفة مثل : توفير فرص العمل، دعم الموردين المحليين. كما قد تساعد القوائم المالية الجمهور عن طريق تزويده بمعلومات متعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها. (دادة، 2019، صفحة 16)

سابعا-الدولة والهيئات العمومية: تهتم الدولة بتوزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة، كما أنها بحاجة إلى المعلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة وتحديد السياسات الجبائية وإعداد إحصائيات وطنية كالدخل القومي.(مرازقة و بوهرين، صفحة 8)

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.

تعبر جودة القوائم المالية بصورة حقيقية ووافية عن واقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش دون التضخيم لبنود حسابات هذه القوائم المالية، إلا هناك عوامل تساعد على التلاعب في القوائم المالية، وعليه سيتم من خلال هذا المبحث تناول مختلف هذه العوامل وعلاقتها بجودة القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف الجودة.

لا يوجد هناك اتفاق حول تعريف الجودة فمنهم من يرى أنها تعني التفوق أو التميز، ومنهم من يرى أنها تعني التخلص من العيوب في المنتوج، ومنهم كذلك من يرى بأنها مسألة مرتبطة بخصائص المنتوج أو السعر (بوكميش، 2011، صفحة 13).

هناك العديد من التعاريف نذكر منها ما يلي:

أولا- وهي تعبر بصورة حقيقية ووافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة لبنود حسابات هذه القوائم، إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها تأثير في تحديد نتائج الإجراءات والقرارات المتخذة(عدي و عبد الخالق، 2015، الصفحات 07-11).

ثانيا- يمكن تعريفها على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات والطرائق التي يمكن صياغتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية في نوعية المنتج المقدم أو طبيعته(خنفايس، 2018، صفحة 12).

ثالثا- يمكن أن نعرف جودة القوائم المالية كما يلي:

"تمثل المدى الأمثل للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة" (محمد أحمد، 2005، صفحة 26).

المطلب الثاني: العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية.

يندرج ضمن هذه العوامل كل ما يكون مصدره البيئة الخارجية للمؤسسة، ويشمل أساسا العوامل القانونية، الاقتصادية، السياسية، الثقافية والاجتماعية.

الفرع الأول: العوامل القانونية.

تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمتطلبات المرتبطة بقوانين المؤسسات و التشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى. ولاشك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غيابها أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمرا مرغوبا فيه، ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجودة في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.

المحاسبة غالبا ما تتطور في الدول ذات التوجهات الاقتصادية الرأسمالية وذات الأنظمة السياسية الديمقراطية، والتي يكون النظام السائد بها هو النظام غير التشريعي مثل بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية و كندا، فالمحاسب يلعب دورا رئيسيا في تحديد الممارسات والمعايير المطبقة بدولهم. بينما في الدول التي يسود بها النظام التشريعي أو القانوني ذات المركزية في اتخاذ القرارات يكون دور المحاسبة محدودا، ولا تشجع بيئتها على تطور السياسات والقواعد المحاسبية لأن المبادئ المحاسبية تصبح

جزءا من القوانين العامة للدولة، كدول العالم الثالث وفرنسا وألمانيا. وعليه، فإن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

من الاختلافات الأخرى في الأنظمة القانونية والتشريعات بين الدول والتي أدت إلى وجود اختلافات في الأنظمة والممارسات المحاسبية طبيعة المؤسسات الاقتصادية، سياسة الرفاهية الاقتصادية، القيود على الملكية، سياسة الاحتكار وإمكانية تطبيق القوانين الوطنية. وفي هذا الشأن يقول Belkaoui: " إن كل الاختلافات القانونية يترتب عليها اختلافات في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، طالما إن المحاسبة يمكن أن تستخدم لتطبيق بعض هذه القوانين.

من جهة أخرى، تسعى العديد من المؤسسات المهنية لتطوير معايير لجودة القوائم المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أدائها. (قسوم، 2016، الصفحات 174-175)

الفرع الثاني: العوامل الاقتصادية.

تتأثر جودة القوائم المالية بالبيئة الاقتصادية المحيطة وبدرجة النمو والمؤشرات الاقتصادية العامة ويشمل العامل الاقتصادي مجموعة من العوامل الفرعية الأخرى منها:

أولا- طبيعة ونوع النظام الاقتصادي:

يختلف نوع الإفصاح المحاسبي وطبيعة المعلومات المقدمة حسب النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل النظام الاقتصادي الرأسمالي يتوفر مناخ مناسب لتطور المحاسبة مقارنة بالأنظمة الاقتصادية الأخرى لأنه يتوفر على أسواق مالية نشطة، أين تلعب هذه الأخيرة دورا رئيسيا في التأثير على القوائم المالية والإفصاح المحاسبي لتعكس احتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى، وخاصة أن درجة عدم التأكد عالية في البيئة المحيطة لذلك فإن متخذي القرارات يحتاجون إلى إفصاح محاسبي كاف لتقليل درجة عدم التأكد.

بينما في ظل الاقتصاد المخطط غالبا ما يتكون هناك مركزية في اتخاذ القرار، فالحكومة تعتبر نفسها مسئولة أمام الشعب وتطلب قوائم مالية وإفصاحا محاسبيا يلبي احتياجاتها من المعلومات، وهذا ما يشجع على إعداد وتقييم ورقابة تنفيذ الخطط المركزية وتنمية البرامج المحاسبية والنظام المحاسبي مما يجعلها تختلف عن الدول الرأسمالية.

ثانيا- حجم الأنشطة الاقتصادية:

إن تطور الحياة الاقتصادية و نمو التجارة الدولية وظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع و الخدمات أدى إلى ظهور عدة مشاكل محاسبية و خاصة مشكل تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، فالمؤسسة نفسها محتارة في اختيار سعر الصرف الذي يتم اعتماده في عملية الترجمة وتأثير فروق الصرف على القوائم المالية، ومشكلة أسعار التحويل و الضرائب على الدخول الأجنبية. وهذا ما جعل حجم الأنشطة الاقتصادية من بين العوامل التي أثرت على الممارسات المحاسبية وجعلت المحاسبة تساير هذه التطورات من خلال تقديمها لمختلف التقنيات و الأساليب التي من شأنها تسجيل مختلف العمليات التي تجريها المؤسسة.

ثالثا- التضخم:

يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي و جودة القوائم المالية، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية، لذلك تم تطوير بدائل محاسبية لأغراض القياس و الإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

رابعا- مصادر التمويل:

يمكن تلخيص أهم العوامل المؤثرة على توجه القوائم المالية و المتعلقة بمصدر رأس المال في الآتي:

ت- من هم المستثمرون و المقترضون " مستخدمو البيانات"؟ هل هم أفراد أو مصاريف أو حكومة؟

ث- كم عدد المستثمرين المقرضين الموجودين؟

ج- ما هي العلاقة بين المؤسسة و مجموعة المقرضين و المستثمرين؟

ح- ما هي درجة تطور الأسواق المالية؟

خ- مدى التعامل مع الأسواق المالية الدولية؟

فإذا كانت معظم مصادر التمويل من البنوك و الوسطاء الماليين كالقروض أو الأفراد الذين يمتلكون مصادر التمويل، فإن معايير المحاسبة وإجراءاتها سوف تتجه نحو التحفظ، وينعكس هذا على تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية و المبالغة في حجز المخصصات بهدف تخفيض رقم الدخل، أما إذا كان مصدر التمويل في معظمه عن طريق طرح أسهم، فإن النظام المحاسبي سوف يوجه لتلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات و التي غالبا ما تتعلق بربحية السهم.(قسوم، 2016، الصفحات 175-178)

الفرع الثالث: العوامل السياسية.

إن العوامل السياسية لها تأثير كبير على الهياكل و العمليات المحاسبية لأنها تتطلب تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية و الاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات. وعلى المؤسسة و المهنة توقع مسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدرتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات و بين ما هو ممكن التحقيق. (قسوم، 2016، صفحة 178)

الفرع الرابع: العوامل الثقافية و الاجتماعية.

تعتبر البيئة الثقافية و الاجتماعية في المجتمع من العوامل التي لها أثر كبير في تقييم مدى ملائمة المعلومات لمستخدميها، فلكل فرد في المجتمع نظامه الخاص في تقييم الاستراتيجيات و البدائل المتاحة لها. و هذا التقييم يبين فكرة المجتمع عن الرفاهية و الأولويات المختلفة في اختيار البدائل التي تتأثر بالقيم الثقافية الاجتماعية السائدة مما يؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي ومن ثم جودة القوائم المالية.

نظرا لأهمية عامل الثقافة على المحاسبة تم عقد ثلاثة مؤتمرات علمية دولية كان موضوعها الحتمية الثقافية في المحاسبة، الأول في أستردام في جوان من سنة 1985 والثاني في نيويورك في أوت 1986، و الثالث في بروكسل في ديسمبر 1987. كما تم إجراء دراسات مهمة حول الثقافة كأحد العوامل البيئية و الأساسية المؤثرة على المحاسبة. ومن أوائل الدراسات التي تطرقت إلى العلاقة بين المحاسبة و البيئة و الثقافة وكانت منطقا لدراسات أخرى نذكر:

د- دراسة (Jaggi ,B.L, 1975)بعنوان: " أثر البيئة الثقافية على الإفصاح المحاسبي"

ذ- دراسة(Hofstede G,1987) بعنوان: " السياق الثقافي للمحاسبة"

ر- دراسة (Hofstede g and Bond M.H, 1988) بعنوان: " علاقة كونفوشيوس: من الجذور التاريخية إلى النمو الاقتصادي."

ز- دراسة (Belkaoui A,1989) بعنوان،:" حتمية الثقافة و التنظيم المهني الذاتي في المحاسبة: الترتيب المقارن."

س- دراسة (Perera, M.H.B and Mathews M.R,1990) بعنوان:" نحو إطار لتحليل أثر الثقافة على المحاسبة." (قسوم، 2016، الصفحات 179-180)

المطلب الثالث: العوامل المتعلقة بالمعلومات المالية.

وهنا يمكننا الإشارة إلى بعض العوامل الأخرى المتمثلة في:

الفرع الأول: جودة المعايير المحاسبية المطبقة.

إن جودة المعلومات المحاسبية قد تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، فالمعايير المحاسبية الدولية قد تحد من ممارسات إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية، وقد حددت البورصة الأمريكية مجموعة من الشروط لضمان جودة المعايير المحاسبية (محلية أو دولية) منها التنظيم الجيد للهيئة أو الجهة القائمة على إصدار المعايير وتوافر الموارد البشرية و الفنية عالية المستوى و الرقابة الفعالة على مدى التزام الشركات بالمعايير.

الفرع الثاني: دوافع الإدارة.

المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة وعمل التقديرات المحاسبية و هيكلة العمليات لإتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية قد تكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب أصحاب المصالح و هو ما يقلل من جودة المعلومة المحاسبية.

الفرع الثالث:المنظمات و الجهات المسئولة عن تنظيم المهنة.

يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح تنفيذية.

الفرع الرابع: جودة عملية المراجعة.

جودة إجراءات المراجعة وكفاءة و استغلال مراقب الحسابات تحد من المخاطر و ممارسات الإدارة الاحتيالية كما تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي وهو ما ينعكس إيجابيا على جودة المعلومات المحاسبية .

الفرع الخامس: الحوكمة.

أشارت العديد من الدراسات المحاسبية إلى أن هناك تأثيرا إيجابيا لآليات الحوكمة (جودة لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، ومجلس الإدارة) على جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع السادس: تقارير التدقيق الخارجي.

إن المعلومات المالية أصبحت غير موثوق فيها لدى الكثير من مستخدميها، لذلك أصبح من الضروري الحاجة إلى مدقق يضفي الثقة في المعلومات التي تقدمها الشركات. (قرون و برباري، 2020، الصفحات 61-62)

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، حيث تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي للمؤسسة، وتسمح بإعطاء صورة صادقة وواضحة لمستخدمي القوائم المالية. وتهدف إلى توفير معلومات تساعد على اتخاذ القرار، فمن خلال هذه القوائم المالية يمكن معرفة الأحداث الاقتصادية التي حدثت في المنشأة خلال تلك الفترة (أي الفترة التي وقعت فيها تلك الأحداث الاقتصادية). حيت يتم إعدادها وعرضها وتقديمها للأطراف الداخلية والخارجية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم.

إلا أنه توجد عوامل تؤثر على جودتها ومن بين هذه العوامل نذكر ما يلي: العوامل القانونية، العوامل الاقتصادية، العوامل السياسية، العوامل الثقافية والاجتماعية، وأخيرا العوامل المتعلقة بالمعلومات المالية.

حيث أن هناك عوامل أخرى تؤثر على جودة القوائم المالية من بينها التدقيق الداخلي والخارجي، الإفصاح، إدارة الأرباح، النظام المحاسبي المالي،التدريب والتكوين وتكنولوجيا المعلومات.

الفصل الثاني

الإطار العام للتدقيق الخارجي

تمهيد:

عرف التدقيق العديد من التطورات الكبيرة والمتواصلة التي صاحبت كبر حجم المؤسسات والتي يصعب فيها يوما بعد يوم عملية التسيير، إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة وتزيد معها الأخطاء والانحرافات وكذا التلاعب، وفي ظل هذه التغيرات أصبح من الضروري توفر أساس نظري سليم يدعم مهنة التدقيق بغية الوصول إلى معلومات تتصف بالثقة والمصداقية والخروج بقوائم مالية ذات جودة.

من هنا يتبين أن مهنة التدقيق تحظى بثقة كبيرة من الأطراف المستفيدة منها لكن وبعد السلسلة المتعددة للأزمات المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم وما صاحبتها من انهيارات مالية، يتضح أن مهنة التدقيق مشكوك بمصداقيتها مما أدى إلى تراجع ثقة المتعاملين نتيجة التقصير في المسؤوليات، فأصبح يلقى اللوم على المدققين الخارجيين لتقصيرهم في مهامهم واتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع آداب وسلوك المهنة.

يهدف هذا الفصل للتطرق إلى أهم المفاهيم المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، وكيفية تفاعل هذه المتغيرات فيما بينها.

ولهذا سيتم من خلال هذا الفصل تناول ما يلي:

- أساسيات حول التدقيق.
- جودة التدقيق الخارجي.
- رقابة جودة التدقيق الخارجي.
- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.
- أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

نتيجة لتطور وكبر حجم الشركات وانفصال الملكية عن إدارة الشركة ظهرت مهنة التدقيق الخارجي التي أصبحت أكثر من ضرورة، يقوم بها شخص مستقل ومؤهل، والتدقيق الخارجي أصبح له أهمية كبيرة في الآونة الأخيرة خاصة مع ظهور حوكمة الشركات التي ركزت على أن يكون المدقق الخارجي مستقل ويتحلى بأخلاقيات المهنة، ولضمان الأداء الجيد للمهنة وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير التي عند الالتزام بها من طرف المدقق يكون عمله ذو كفاءة وفعالية.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.

لقد صاحب التطور في علم المحاسبة تطور مجال آخر يساعد في التحقق من نتائج العمليات المحاسبية يتمثل في التدقيق، حيث تمثل جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق، سواء كان تدقيق داخلي أو خارجي.

الفرع الأول: أساسيات حول التدقيق.

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ولأداء مهمة التدقيق على أكمل وجه يلجأ المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتحديد نطاق الفحص الذي يقوم به معتمدا بذلك برنامج يساعده في تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة والخروج برأي فني محايد.

أولا- التطور التاريخي للتدقيق(مبروك هـ.، 2019، الصفحات 10-11):

التدقيق هو كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية(Audire) وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، حيث ظهرت مهنة التدقيق منذ القدم وقد كان الفراعنة في مصر والإمبراطوريات الأخرى في بابل وروما واليونان يتحققون من صحة الحسابات وذلك عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.

وخلال الفترة ما قبل 1500م كان التدقيق يتم عن طريق استماع المدقق إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية التي كانت تحتاج إلى التدقيق والتفتيش، حيث كان الهدف الأساسي للتدقيق هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والاختلاس (شريقي، 2013، الصفحات 05-06).

أما في الفترة الممتدة من 1500إلى1850م فقد اتسع نطاق التدقيق ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية في ألمانيا، حيث زادت أهمية اكتشاف الغش والخطأ والتلاعب والاختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، وما ميز هذه الفترة هو الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية، وكذا الاعتراف بضرورة وجود شخص مستقل ومحايد لتدقيق القوائم المحاسبية.

ومع التغيرات الاقتصادية الكبيرة وظهور شركات أموال ضخمة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلتهم بأعمال الإدارة وذلك في الفترة مابين 1850و1905م، بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وهذا ما تطلب وجود مدقق مستقل يقوم بتدقيق عمليات تلك الشركات.ونظرا لتعدد الأطراف المستفيدة من بيانات الشركة، ظهرت ضرورة الإفصاح المحاسبي الذي يكون على شكل إعلان ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي.

أما في الفترة الممتدة بين 1905و1933م أصبح الهدف الأساسي لعملية التدقيق هو إبداء رأي فني حول مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي للمؤسسة بالإضافة إلى محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والأخطاء، كما زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وزيادة الاتجاه إلى أسلوب التدقيق الاختباري.

وخلال الفترة الممتدة مابين 1933و1940م زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، وقد تميزت بالتغير الكامل من أسلوب التدقيق التفصيلي إلى أسلوب التدقيق الاختباري.

أما بعد سنة 1940م أصبح الغرض الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية، بالإضافة إلى التركيز والاعتماد الكبير على نظام الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقوم بها المدقق بنتيجة تقييم هذا النظام ومما ميز هذه المرحلة الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة كالأساليب الإحصائية والرياضية. وقد ضلت مهنة التدقيق في تطور حتى ظهرت المنظمات المهنية، التي أسهمت كثيرا في تطوير هذه المهنة، حيث ظهرت أول منظمة في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا سنة 1581 وانطلقت إلى باقي الدول الأخرى، حيث أصبحت مهنة التدقيق مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة سنة 1854، وتتبعها فرنسا سنة1881 والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، وتم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912، وواصلت عملية التدقيق في الانتشار بعد ذلك إلى كافة دول العالم.

ومن خلال هذه النبذة التاريخية نجد أن التطور السريع لمهنة التدقيق يعود لعدة عوامل والتي من بينها زيادة حجم الأنشطة الاقتصادية وحجم المؤسسات الذي أدى إلى ظهور شركات الأموال الأمر الذي أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة بالإضافة إلى ظهور المنظمات المهنية التي كان لها إسهاما كبيرا في تنظيم المهنة وتطويرها.

ثانيا- تدقيق الحسابات في الماضي والحاضر(كايد، 2012، الصفحات 09-10):

كلمة التدقيق اليوم مستمدة من هذا المعنى حيث أنه قديما كانت حسابات الممتلكات والأراضي والقصور تدقق عن طريق قراءتها على أصحاب السلطة من قبل الأشخاص القائمين على تجميعها، وكلمة التدقيق بمعناها الحديث هي عملية يقوم بموجبها أشخاص مؤهلين"مدققين" بتفحص حسابات الوحدات التجارية مثل الشركات المحدودة والهيئات الخيرية والائتمانات والمكاتب المهنية بشكل صارم ومفصل يمكنهم من تكوين رأي محدد بالنسبة لدقتها وصحتها وعدالتها، ومن ثم تضمين هذا الرأي في تقرير يوجهه إلى الجهة التي يخضع لها المدقق بموجب القانون.

أما في حالة حصول احتيال أحد الموظفين على الشركة غالبا ما يعتبر المدقق الضحية ويصبح الهدف المشروع للاتهامات التي غالبا ما تكون دون أساس صحيح مما قد يضطر المدقق إلى الدفاع عن نفسه أمام محاكم القانون. هذا الوضع الأخير خاصة في الولايات المتحدة في العقد الأخير، وصل إلى مستوى يمكن وصفه بالوبائي وبالتالي لابد من مراجعة خلفية التدقيق الحديث لإعادة النظرة الصحيحة تجاه المدققين.

في الأيام الأولى للتدقيق كان المتطلب الرئيسي لمنصب مدقق هي السمعة، حيث كان يبحث عن الرجل المعروف بنزاهته واستقلالية في الرأي لأخذ هذا المنصب المحترم، وبالتالي فقد كانت قدراته الفنية ثانوية للغاية وبالتالي لم يكن يخلط بينه وبين المحاسب. ولكن مع تطور المحاسبة ودخولها في الشكليات والأمور الفنية وجد المدققين أنفسهم خارج عملهم وبالتالي معتمدين بشكل متزايد على الخبرات المقدمة من قبل المحاسبين إلى أن أصبحت مهنة المحاسبة تسيطر على التدقيق بشكل تام، ولهذا

السبب يستعمل مصطلح مهنة التدقيق ومهنة المحاسبة بشكل مترادف هذه الأيام، ومن هنا تنبع معظم الصعوبات التي تعاني منها المهنة اليوم.

ثالثا- تعريف التدقيق:

هناك عدة تعاريف للتدقيق نذكر منها ما يلي:

أ- عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية[1]AAAالتدقيق بأنه"إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"(أحططاش، 2017، صفحة 26)

يمكن شرح أهم العبارات الواردة في التعريف السابق كما يلي (قريط، 2006، صفحة 20):

1) إجراءات منظمة، تعني الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المدقق.
2) الحصول وتقييم الأدلة، تعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها أو معها، والتي حضرت هذه الإقرارات.
3) الإقرارات والأحداث الاقتصادية، وهي تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص وهذه الإقرارات هي موضوع التدقيق.
4) درجة العلاقة، وهي تشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي.
5) مقياس معين، وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
6) المستفيدون، وهم الأشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناء على تقرير المدقق، ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، مثل دائرة الضرائب، أو البنك المركزي، وكذلك الرأي العام.

ب- عرف "**جمعة**" التدقيق على أنه فحص القوائم المالية، يشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة.(جمعة، 2005، الصفحات 8-9)

ت- يعرف التدقيق بأنه عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات قصد التحقق من صحتها.(الرماحي، 2009، صفحة 29)

[1]AAA : American Accounting Association

ث- وعرف friederiche et autre التدقيق أنه"فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة"(FREDERICH Micheline & autres, 2007, p. 441)

ج- وحسب التعريف الذي قدم من طرفAlivant et alالتدقيق هو"تجميع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى توافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفؤ ومستقل" (Alivant A & all, 2014, p. 4)

رابعا- أنواع التدقيق:

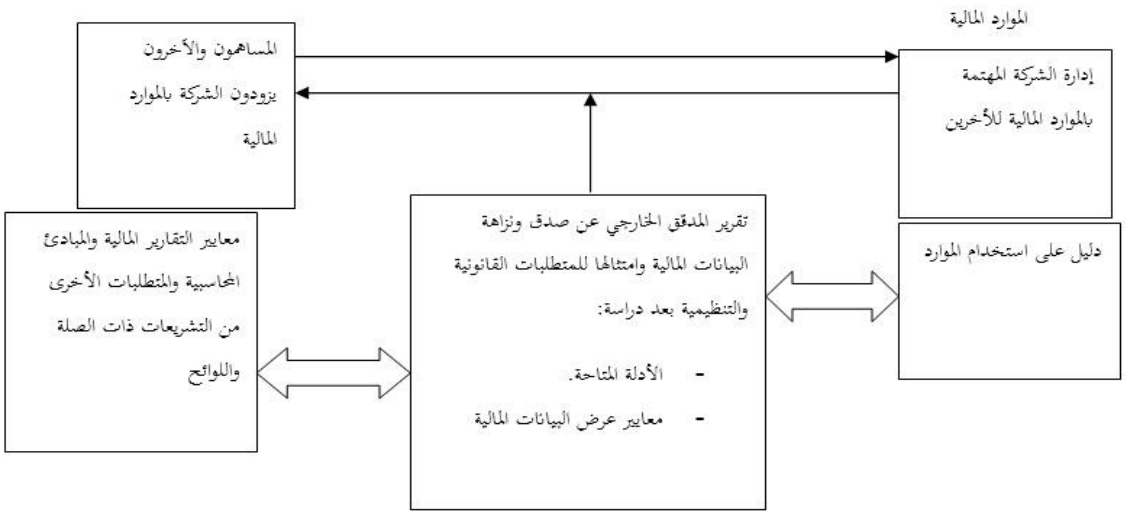
يقسم التدقيق إلى ثلاثة أقسام رئيسية، تشمل تدقيق البيانات المالية وتدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي (الذنيبات، 2010، صفحة 27).

أ- تدقيق البيانات المالية: هو دراسة البيانات المالية المعدة من طرف الإدارة للمساهمين والأطراف ذات المصلحة الأخرى، وكذلك الأدلة لدعم المعلومات الواردة في البيانات المالية، لإعطاء رأي حول عدالة المركز المالي والأداء المالي للشركة، ويقوم بهذا النوع من التدقيق شخص كفؤ، مؤهل ومستقل.

فعلى مديري الشركات إعداد مجموعة من البيانات المالية السنوية المتمثلة أساسا في قائمة المركز المالي (الميزانية) لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لإبراز أداء الشركة خلال السنة المالية (Brenda & all, 2014, p. 5).

ويوضح الشكل التالي السمات الرئيسية لتدقيق البيانات المالية:

الشكل رقم(02-01): السمات الرئيسية لتدقيق البيانات المالية.



Source :(Brenda & all, 2014, p. 5).

ب- تدقيق الالتزام أو الإذعان: هذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة. وهذه القواعد أو القوانين

أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة، وعادة توجه تقارير التدقيق في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.

ت- التدقيق التشغيلي: هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحيانا التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء، وهذا النوع من التدقيق يقع تحت اختصاص المدققين الداخليين، فهو يعتبر بشكل أساس من أقسام التدقيق الداخلي.

ث- أنواع أخرى من التدقيق: تختلف أنواع التدقيق بحسب الزاوية التي ينظر منها إليها، وعليه يمكن تقسيم هذه الأنواع إلى:

1. التدقيق من حيث مدى الالتزام القانوني: يصنف التدقيق من حيث مدى الالتزام إلى(خيطاس، 2015):

1.1 التدقيق الإلزامي: "هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به خصوصا على حسابات شركات الأموال (شركات المساهمة...)، فأصبح إلزاميا، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين. ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني".

2.1 التدقيق الاختياري:"هو الذي يطلب أداءه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني به. وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية البسيطة، والمحاصة)".

2. التدقيق من حيث التوقيت: يوجد نوعين من التدقيق من حيث الوقت وهما:

1.2 التدقيق النهائي: "يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا".

2.2 التدقيق المستمر: "يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية".

3. التدقيق من حيث النطاق: يصنف التدقيق حسب هذا النطاق إلى(طواهر و صديقي، 2006، الصفحات 22-23):

1.3 التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية التدقيق لابد أن تتقيد بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

2.3 التدقيق الجزئي: يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي، كأن يوكل إلى المدقق الخارجي تدقيق بند معين من مجموع البنود كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها،

وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتج عن النظام المولد للبند.

4. التدقيق من حيث مدى الفحص: تتمثل أنواع التدقيق حسب مدى الفحص في(بوبكر، 2011، الصفحات 11-13):

1.4 التدقيق التفصيلي: وهو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع القيودوالدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة،وخلوها من الأخطاء والتلاعب والتزوير لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة، ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة أعباء التدقيق.

2.4 التدقيق الاختباري:ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق. إن إتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل:العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

5. التدقيق من حيث الشخص القائم بعملية التدقيق: ينقسم التدقيق بالنظر لصفة القائم به إلى:

1.5 التدقيق الداخلي: هو نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتسحين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكيم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة.

2.5 التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يقوم به شخص مستقل عن إدارة المؤسسة يعرف بالمدقق الخارجي والمؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها. سيتم التطرق لهذا النوع من التدقيق بالتفصيل باعتباره محورا أساسيا في موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: التدقيق الخارجي.

أولا- تعريف التدقيق الخارجي: يمكن تعريف التدقيق الخارجي كما يلي:

أ- يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام، كما يعرف بأنه عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعة، وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى التقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن الشركة (خنفايس، 2018، صفحة 25).

ب- التدقيق الخارجي هو "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف إبداء رأي فني ومحايد في

مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة" (القريشي، 2011، صفحة 4).

ويشمل التدقيق الخارجي وفقا للتعريف أعلاه ما يلي:

1- الفحص Examination:أي التأكد من صحة قياس العمليات المالية وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي ما يسمى بفحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للوحدة تحت التدقيق.

2- التحقق Verification:ويشير إلى إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة. وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

3- التقرير Reporting : أي بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية. وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة.

ثانيا- أهمية التدقيق الخارجي.

يكتسي التدقيق الخارجي أهمية بالغة لكبر حجم المؤسسات الاقتصادية في العصر الحديث وتعدد أنشطتها وتوسع عملياتها أدى بالضرورة إلى أهمية القيام بعملية التدقيق الخارجية، وكذلك ازدياد عدد مستخدمي القوائم المالية من إدارة وعاملين ودائنين وغيرهم أدى إلى ضرورة وجود شخص محايد يقوم بإضفاء الثقة على هذه القوائم، كما أنها تؤدي إلى التحقيق من صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندية وجمع الأدلة والقوائم التي تساعد على القيام بعملية التدقيق (عثمان محمد خليفة، 2017، صفحة 97)

ثالثا- أهداف التدقيق الخارجي.

من خلال تتبع التطور التاريخي للتدقيق، يتضح أن أهداف التدقيق انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى البحث على الدقة والمصداقية والعدالة.

يهتم التدقيق الخارجي في المقام الأول بإبداء مدقق الحسابات رأيا فنيا محايدا، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق، في كل الأمور الجوهرية ويتحقق هذا الهدف بتحديد مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وعرضت وفق إطار محدد لإعداد التقارير، ويساعد الرأي الفني في تحقيق أهداف فرعية للتدقيق أهمها (نصر علي، 2009، صفحة 29).

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن صدق وشرعية القوائم .
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من ارتكاب الأخطاء.
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- مساعدة الإدارة في وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

أي يمكن، بوجه الإجمال، حصر أهداف التدقيق الخارجي في أهداف تقليدية وأهداف حديثة وهي كالتالي(خالد أمين، 2014، الصفحات 08-09):

أ- الأهداف التقليدية: أهمها مايلي:

1) التأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.

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

3) اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

4) تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع.

ب- الأهداف الحديثة أو المتطورة (الوقاد و وديان، 2009، صفحة 24):

1) مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

2) تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

3) تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

4) تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الجدول رقم(02-01): التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص
1500-1850م	الكشف عن التلاعب	بالتفصيل
1850-1905م	الكشف عن التلاعب	بالتفصيل وظهور بعض الاختبارات
1905-1933م	تحديد مدى وصحة تقرير المركز المالي الكشف عن التلاعب والأخطاء	بالتفصيل تدقيق اختياري
1933-1940م	تحديد مدى وصحة تقرير المركز المالي والكشف عن التلاعب والأخطاء	تدقيق اختياري
انطلاقا من1940م	تحديد مدى صحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري

المصدر:(سردوك، 2004، صفحة 32).

رابعا- خصائص التدقيق الخارجي.

تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي (عوادي، 2016، صفحة 4)

أ- التدقيق عملية منظمة: تتم على أسس ومبادئ علمية مخططة فهي ليست عملية عشوائية وإنما يجب تخطيطها بطريقة سليمة حتى يتم تحقيق الأهداف بطريقة فعالة.

ب- يتم جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي: أساس عمل المدقق الخارجي الحيادي هو جمع أدلة وتقييمها بشكل موضوعية وتتكون تلك الأدلة من بيانات محاسبية أساسية (دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ) وبيانات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات، البيانات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات والملاحظة والجرد الفعلي).

ت- تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية: إن إبداء الرأي الفني المحايد يتعلق بوحدة اقتصادية معينة، وهذه الوحدة قد تكون مشروع يهدف إلى تحقيق الربح أو قد لا يهدف إلى تحقيق الربح كما أنه قد يأخذ أشكال قانونية مختلفة (مثل مؤسسة فردية، شركة أشخاص) كما أنها قد تكون المشروع بأكمله أو جزء أو قسم أو إدارة أو عملية من عملياته.

ث- درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة: يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق القوائم المالية في مدى تطابق تلك التأكيدات (مثال ذلك المخزون الظاهر بالميزانية موجود ومملوك للمؤسسة) مع معايير مقررة هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ج- تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج التدقيق: هدف عملية التدقيق هو إعداد تدقيق باعتباره وسيلة الاتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين، حيث عن طريق التدقيق يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات التدقيق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

خامسا- أنواع التدقيق الخارجي.

يمكن تصنيفها إلى ثلاث وهي (بوتين، 2008، صفحة 17):

أ- التدقيق القانوني: أي ما يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

ب- التدقيق الاختياري: الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

ت- الخبرة القضائية: الذي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

وللوقوف على طبيعة الأنواع الثلاثة يمكن حصرها في جدول للمقارنة:

الجدول رقم (02-02): مقارنة بين أنواع التدقيق

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	الخبرة القضائية
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو المجلس أو الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصور الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها

الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلسالإدارة،الجمعية العامة"العادية،غير العادية"	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاة
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غ.م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاة بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر:(بوتين، 2008، صفحة 17).

المطلب الثاني: المدقق الخارجي.

يطلق على المحاسب القانوني مدقق خارجي كونه يكون مدقق مستقل تدعوه الشركات والعملاء إلى فحص ومعاينة القوائم المالية والسجلات المحاسبية من أجل ضمان صحتها ودقتها.

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي.

للمدقق الخارجي عدة تعاريف نذكر منها أهم تعريفين:

أولا- "المدقق الذي يتولى تدقيق الحسابات هو محاسب ذو خبرة ومرخص قانونيا ويجب تمتعه بمتطلبات أساسية لضمان نجاحه كمدقق ومن أهم ما يجب أن يتحلى به المدقق الخارجي (الوقاد و وديان، 2009، صفحة 21):

أ- توافر الرغبة عنده، في امتهان التدقيق.

ب- فهم لطبيعة وفائدة وأهمية المحاسبة وتقييم القيود المفروضة عليها وأوجه القصور فيها.

ت- معرفة أساليب التحقق الأساسية لعناصر الأصول والخصوم.

ث- التعرف على المسؤوليات التي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية".

ثانيا- كذلك يعرف المدقق الخارجي المستقل على أنه "هو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بالشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب، والتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها".(الشحنة، 2013، صفحة 41)

الفرع الثاني: مفهوم التحريف والتلاعب.

يشير مصطلح "التحريف والتلاعب" إلى فعل معتمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، وبالرغم من أن التحريف والتلاعب هو مفهوم قانوني واسع(لأغراض معيار التدقيق الدولي رقم240) فإن المدقق يمكن أن يقوم بالتحريف والتلاعب الذي يتسبب في خطأ جوهري في البيانات المالية، ويشار إلى التحريف والتلاعب الذي يتورط به عضو واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالرقابة على أنه "تحريف وتلاعب الإدارة" ، ويشار إلى التحريف والتلاعب الذي يتورط به موظفو المنشأة فقط على أنه"تحريف وتلاعب الموظفين"، وفي أي من هاتين الحالتين قد يكون هناك تواطؤ داخل المنشأة أو مع أطراف أخرى خارج المنشأة. (النزلي، 2010، الصفحات 37-38):

هناك نوعان من التحريفات المقصودة لهما علاقة باعتبار المدقق للتحريف والتلاعب وهي التحريفات الناتجة عن تقرير مالي تحريفي وتلاعبي، وتحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول،(الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، صفحة 271).

بحيث يتضمن التقرير المالي التحريفي والتلاعبي تحريفات مقصودة، أو حذف مبالغ، أو افصاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية، حيث يمكن أن يتضمن ما يلي:

- ✓ الخداع كالتلاعب أو التزوير أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق المدعمة التي أعدت منها البيانات المالية.
- ✓ التمثيل الخاطئ للبيانات المالية، أو الحذف المتعمد لأحداث وعمليات أو معلومات جوهرية أخرى منها.
- ✓ سوء استعمال متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض، أو الإفصاح.

يتضمن سوء استخدام الأصول سرقة أصول المنشأة، وكثيرا ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة أو غير هامة، على أنه قد يشمل أيضا المدراء الذين هم عادة أكثر قدرة على إخفاء حالات سوء الاستخدام بطرق يصعب اكتشافها، ومن الممكن أن يتم سوء استخدام الأصول بطرق عدة، بما في ذلك:

- ✓ سرقة المقبوضات (على سبيل المثال اختلاس تحصيلات الذمم المدينة أو تحويل المقبوضات فيما يتعلق بالحسابات المشطوبة إلى حسابات مصرفية خاصة).
- ✓ سرقة أصول فعلية أو ملكية فكرية (على سبيل المثال سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو البيع، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بإفشاء بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- ✓ التسبب في أن تدفع المنشأة مقابل بضائع وخدمات لم يتم استلامها (دفعات لبائعين وهميين أو رشاوي تدفع للذين يقومون بالبيع لوكلاء الشراء للشركة مقابل تضخيم الأسعار أو دفعات لموظفين وهميين)،(الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، صفحة 282).

الفرع الثالث: نطاق مسؤولية المدقق الخارجي عن التحريف والتلاعب.

إن تحديد أي مستوى للإدارة بأنه المستوى المناسب هو أمر يعود للحكم المهني ويتأثر به، وعادة يكون الوضع المناسب للإدارة هو على الأقل المستوى الأعلى للأشخاص الذين يكونون متورطين في التحريف والتلاعب المشكوك فيه، إذا حدد المدقق وجود تحريف وتلاعب أو حصل على معلومات تفيد باحتمال وجود تحريف وتلاعب فإن على المدقق إبلاغ هذه الأمور في أسرع وقت ممكن خطيا، ويجب أن يتم ذلك حتى لو كان من المحتمل أن يعتبر الأمر أنه لن يحدث منطقيا، (على سبيل المثال اختلاس ضئيل من قبل موظف في مستوى منخفض في تنظيم المنشأة).(النزلي، 2010، صفحة 40)

يمكن للمدقق أن يجد تحريف وتلاعب يشمل كل من(الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، صفحة 285):

- ✓ الإدارة.
- ✓ الموظفين الذين لهم أدوار هامة في الرقابة الداخلية.
- ✓ آخرين حيث ينجم عن التحريف والتلاعب أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

المطلب الثالث: واجبات وحقوق المدقق الخارجي ومسؤولياته.

يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير يعطي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج أعمالها، وكذا مدى التزام الشركة بالمعايير المحاسبية المفروضة عليها. ولكي يقوم المدقق الخارجي بأداء مهامه عليه التمتع بمجموعة من الحقوق وفي المقابل عليه مجموعة من الواجبات يجب أن يلتزم بأدائها بشكل متميز، وعند أداء هذه الواجبات فإن المدقق قد يتعرض للمساءلة القانونية عند تقصيره في أداء واجباته، أو ارتكابه جريمة يعاقب عليها القانون العام، وقد يتعرض أيضا للمساءلة من الهيئات المهنية التي تسعى للحفاظ على مستوى معقول من جودة مهنة التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي.

إن قيام المدقق الخارجي بأداء مهامه على أكمل وجه يتطلب من الشركة محل التدقيق أن تمنحه كل الصلاحيات والسلطات اللازمة للوصول إلى أهدافه، فيترتب على تعيين المدقق الخارجي توفر الحقوق التالية له (الجمال، 2014، الصفحات 140-144):

أولا- حقالاطلاع:

يعتبر حق إطلاع المدقق على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة حق تكفله التشريعات، يجب على مجلس الإدارة أن يمكن من مباشرته حق الاطلاع المطلق، وفي حال إحجام المسئولون عن تلبية طلبه في الاطلاع وعجز مجلس الإدارة في تسيير مهمته، فعلى المدقق إثبات هذه الحالة كتابيا في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على المساهمين في الجمعية العامة.

ثانيا- حق طلب البيانات والإيضاحات:

يتوقف نجاح المدقق على حسن تقديره في الحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة تتصف بالكفاية والموضوعية والصلاحية، فإذا لم تكن السجلات والدفاتر والمستندات كافية للإقناع فلابد من حصول المدقق على البيانات والإيضاحات التي تمثل دليل أو قرينة مكملة حتى يقوم بعملية التدقيق بكفاءة وفعالية، فحق طلب البيانات والإيضاحات مكمل لحق الإطلاع وعلى مجلس الإدارة إتاحة جميع التسهيلات للمدقق حتى يقوم بأداء مهمته على نحو سليم ودون أي معوقات.

ثالثا- الحق في التحقيق من موجودات والتزامات الشركة:

وهذا من خلال معاينة الواقع وتأكد من:

- وجود نظام رقابة داخلية دقيق على موجودات والتزامات الشركة.
- وجود أصل من أصول الشركة.
- ملكية كل أصل من أصول الشركة.
- صحة تقييم موجودات والتزامات الشركة.

رابعا- الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد:

بما أن المدقق كوكيل للمساهمين ويهدف إلى الحفاظ على حقوقهم، فقد يحدث أن تنحرف الإدارة أو قد يعتمد مجلس الإدارة إلى اتخاذ بعض التصرفات إلى إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة، فإنه يتعين على المدقق أن يتدخل ويبادر بإبراء مسؤوليته عن التستر عن هذه الانحرافات، وهذا من خلال استعمال حقه في دعوة الجمعية العامة الذي تكفله جميع التشريعات وعليه في هذه الحالة أن يضع جدول الأعمال ويتولى نشره بنفسه.

فيحق للمدقق دعوة الجمعية العامة للمساهمين في حال تعرضه لضغوط من مجلس إدارة الشركة ومسؤوليتها، أو في حال اكتشاف حالات غش و تلاعب قد تعوق بقاء واستمرار الشركة في مزاولة النشاط في المستقبل.

خامسا- الحق في الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:

يتم الاتصال بين الشركة والمساهمين من الخطابات أو الإخطارات المتبادلة بينهم، فللمدقق الحق في الحصول على صورة من هذه الإخطارات بكل أنواعها وبصرف النظر عن الغرض منها.

سادسا- حق مناقشة اقتراح عزله وتغييره:

إذا كان المساهمون هم أصحاب الحق في تعيين المدقق الخارجي فإنهم أيضا أصحاب الحق في عزله وتغييره بآخر، ومع هذا فللمدقق الحق في مناقشة مجلس الإدارة والمساهمين لمعرفة الأسباب التي تدعو لعزله.

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي.

حددت المادة (5) من نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية رقم 7 لسنة2006، الواجبات التي يلتزم بها المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق، وهي(الشحنة، 2013، الصفحات 81-83):

1. التقييد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني.
2. المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته للمهنة.
3. القيام بتخطيط إجراءات التدقيق وتنفيذها للحصول على تأكيدات معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي أخطاء جوهرية.
4. شمول إجراءات التدقيق والفحص على أساس اختباري للبيانات المؤيدة للمبالغ والمعلومات الواردة في البيانات المالية، وتقييم الأسس المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة التي أجرتها الإدارة، وتقييم البيانات والتقارير المالية المعروضة بشكل إجمالي.
5. فحص الأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق والتأكد من مدى كفايتها لحسن سير العمل بهدف تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق.
6. الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والمحاضر والتعليمات الصادرة عنه، وأي بيانات ضرورية يمكن الحصول عليها.
7. التأكد من أن الحسابات منظمة بصورة أصلية وأن البيانات المالية متفقة معها بما في ذلك أنظمة الحاسوب المستخدمة.
8. التأكد من أن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع الحسابات.
9. تبليغ الجهات المختصة عن أي اختلاس يتم اكتشافه في أموال الجهة التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات.
10. تقديم تقرير إلى الهيئة العامة أو الجهة التي عينت المحاسب القانوني لمزاولة أعمال التدقيق، مستندا في ذلك إلى معايير التدقيق الدولية المعتمدة بخصوص هذا التقرير.

الفرع الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي.

إن لمهنة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة للشركات وللأطراف ذات المصلحة، ولذلك يترتب على المدقق الخارجي عند أداء مهامه بذل العناية المهنية اللازمة والتحلي بأخلاقيات المهنة لأنه مسئول أمام الجهة التي عينته عن بذل العناية المهنية اللازمة، وفي المقابل عليه احترام القانون العام باعتباره فردا من أفراد المجتمع، واحترام القوانين والمراسيم التي وضعتها التنظيمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي والتي تسعى للحفاظ على مستوى جودة المهنة.

أولا- المسؤولية المدنية (الوقاد و وديان، 2009، صفحة 111):

تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة لمدقق الحسابات في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل مدقق الحسابات ومن أهمها ما يلي:

أ- حالة إهمال مدقق الحسابات في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

ب- عدم قيامه أصلا بتدقيق الحسابات بشكل مهني ممتاز.

ولذلك قد يتعرض مدقق الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضه للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسئولين في الشركة.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية للمدقق يجب توافر الأركان التالية (الجمال، 2014، الصفحات 153-154):

- الخطأ والإهمال: إن المدقق ملزم ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه، وأن يجري الاختبارات التي يقدر هو أهميتها والتي تتناسب طبيعة الشركة محل التدقيق، ويقع عبء إثبات الخطأ المهني على من يدعيه سواء كانت المسؤولية تعاقدية أو تقصيرية، حيث عليه أن يثبت أن المراجع لم يبذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة.
- وقوع الضرر: لا يكفي الخطأ وحده لقيام المسؤولية المدنية للمدقق بل يجب أن يحدث ضررا.

وأهم ما يميز المسؤولية المدنية هي أنها تعتبر مسؤولية تعويضية، فإذا أثبت المتضرر مسؤولية المدقق عن هذا الضرر الذي وقع له وحدد مقداره كوقوع اختلاسات في الشركة نتيجة إهمال المدقق فإن التعويض يكون بمقدار المبلغ المختلس.

- العلاقة السببية: يقصد بالسبب قيام العلاقة المباشرة مابين الخطأ الذي ارتكبه المدقق والضرر الذي أصاب المتضرر، وعليه لا تنعقد المسؤولية المدنية للمدقق إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ الذي ارتكبه المدقق، وتنتهي العلاقة السببية إذا أثبت الضرر كان واقعا حتما ولو لم يكن خطأ المدقق.

ونظرا لتعدد الأطراف التي تتأثر بالتقرير الذي يعده المدقق الخارجي، فإن المسؤولية المدنية التي قد يتعرض لها المدقق قد تكون أكثر من مصدر، ويمكن توضيح هذا على النحو التالي:

أ- المسؤولية المدنية تجاه عملائه(الشحنة، 2013، الصفحات 83-84): قد تنشأ مسؤولية مدنية تقع على عاتق المدقق بسبب تقصيره أمام عملائه الذين يرتبط معهم بعقد قد يكون مكتوبا ومشتملا على كل حقوق وواجبات الطرفين، وقد يكون اتفاقا شفويا غير مكتوب، وفي هذه الحالة يصعب إثبات أي شيء بالنسبة للطرفين، ويعتمد الأمر على توفير القرائن والأدلة التي تفي بغرض الإثبات.

ويتحمل المدقق هذه المسؤولية نتيجة تقصيره في أداء واجبه المهني وفقا للقانون ووفقا لما يخالف اتفاقه مع العميل بموجب العقد المبرم بينهما، ويساعد هذا العقد في إثبات الحقوق والواجبات للطرفين، وخاصة عندما يشترك العميل ذاته في حدوث إهمال للمدقق أدى إلى فشله في بذل العناية المهنية المعقولة أو الأداء المناسب لواجباته وفي هذه الحالة سيجد المدقق دفاعا قانونيا عن إهماله.

ويتم توقيع المسؤولية على المدقق نتيجة تقصيره تجاه عملائه في الحالات التالية على سبيل المثال:

1. إذا قام المدقق بإصدار تقرير نظيف بدون الالتزام بمعايير التدقيق.
2. إذا لم يقدم المدقق التقرير في الوقت المحدد المتفق عليه.
3. إذا قام المدقق بإفشاء أسرار العميل.
4. إذا فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء المادية أو المخالفات المادية التي يرتكبها الموظفون ولم يقم ببذل العناية المهنية المعقولة.
5. الانسحاب من مهمة التدقيق بدون مبرر مقبول.

ب- المسؤولية المدنية تجاه طرف ثالث(الغير): إن مسؤولية المدقق لا تقتصر على المسؤولية الناشئة عن العلاقة التعاقدية، حيث قد تنشأ مسؤولية يتحملها المدقق لصالح طرف ثالث بسبب الخسائر التي تلحق بهذا الطرف نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة، والطرف الثالث يتمثل في: المساهمين الحالين والمرتقبين، البائعين، البنوك الدائنين الآخرين، الموظفين، العملاء وجميع الفئات التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على القوائم المالية التي صادق المدقق على صدقها على الرغم من عدم وجود اتفاق مباشر بين المدقق وهؤلاء (لوبك و ألفين، 2009، صفحة 160).

ثانيا-المسؤولية الجزائية:

المدقق الخارجي كغيره من المواطنين قد يرتكب جريمة جنائية يعاقب عليها القانون العام كالنصب، خيانة الأمانة، مخالفة تشريع العمل بصفته رب العمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم....، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة بالمهنة فقط، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة التدقيق قد ترتكب ويعاقب عليها القانون مثل امتهان التدقيق الخارجي بصفة غير شرعية (شريقي، 2013، صفحة 74).

تنشأ المسؤولية الجزائية عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع ويجب أن تنطوي الجريمة بصفة عامة على الفعل والنية والإجرامية، حيث يمكن استنتاج النية من حقائق الحالة بحيث يفترض أن المتهم يهدف إلى تحقيق النتائج الطبيعية والمحتملة لفعله فيتعرض المدقق الخارجي للمسؤولية الجزائية وما يترتب عليها من عقوبات إذا ارتكب أفعالا يجرمها القانون (الجمال، 2014، صفحة 167).

الفرق بين المسؤولية الجزائية والمدنية يتمثل في الأحكام التي تترتب على كل منها، فالمسؤولية المدنية تتمثل في دفع غرامة أو تعويض مالي للطرف المتضرر أما المسؤولية الجزائية فتتمثل في التعويض المالي، أو السجن أو كليهما حسب درجة خطورة الخطأ المرتكب وحجم الضرر الناتج عنه.

ثالثا- المسؤولية التأديبية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك مايلي:

أ- إخفاء مدقق الحسابات حقائق مادية معينة عرفها عند العمل في تدقيق الحسابات.

ب- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

ت- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.

ث- الإهمال أو التفاعل في أداء عمله.

ج- إذا أبدي رأيا معينا غير الحقيقية لمنافقة أحد المسئولين.

ح- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها (الوقاد و وديان، 2009، صفحة 110).

المطلب الرابع: تقرير المدقق الخارجي.

تبين من خلال الدراسة في مجالات سابقة أن الناتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات، هو كتابة مدقق حسابات تقرير يحتوي على رأيه فيما يتعلق بالتقارير المالية، بصورة واضحة تبين مدى فحصه الذي قام به، ومدى انتظام الدفاتر والسجلات، ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى صدق وعدالة الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

الفرع الأول: تقرير المدقق الخارجي وأهميته.

أولا- تعريف تقرير المدقق الخارجي:

من تعريف تقرير المدقق الخارجي بأنه عبارة عن: "وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المركزي المالي"(الوقاد و وديان، صفحة 243).

ثانيا- أهميته:

نصت المادة 193 من قانون الشركات الأردني على أن يقدم المدقق تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة للمساهمين بالشركة، وذلك لما لأهمية هذا التقرير في خدمة أطراف عديدة هي مدقق الحسابات نفسه والمتعاملون في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية(الشحنة، صفحة 234).

أ- أهمية التقرير للمدقق: يمكن تحديد أهمية التقرير بالنسبة لمدقق الحسابات فيما يلي:

1) يمثل التقرير دليل على انجاز المدقق لمهمة التدقيق.
2) تؤثر ردود أفعال الجهات التي تستفيد من تقارير التدقيق على تطوير هذه التقارير، وقد تؤثر بالإيجاب على الجودة الكلية للتدقيق وبالتالي على سوق خدمات المدقق، خاصة في ظل إعداد المدقق للتقرير وعرضه مستوفيا للمعايير المتعارف عليها، وبذله للعناية المهنية وتوافر الكفاءة المهنية فيه.

ب- أهمية التقرير بالنسبة للمتعاملين في سوق المال: يمثل تقرير مدقق الحسابات ذات أهمية خاصة بالنسبة للمتعاملين في سوق المال للأسباب التالية:

1) إن رأي المدقق في القوائم المالية يؤثر في مدى اعتماد المتعاملين في سوق المال على هذه القوائم وما لتأثير ذلك على قراراتهم.
2) إن تقرير المدقق به ما يطمئن المتعاملين في سوق المال إلى مدى التزام إدارة المنشأة بالتشريعات واللوائح السارية، خاصة الاقتصادية والبيئية، ولذلك تأثير مباشر على قرارات هؤلاء المتعاملون.

ت- أهمية التقرير بالنسبة لإدارة المنشأة: تهتم إدارة المنشأة بتقرير مدقق الحسابات للأسباب التالية(الصبان و نصر علي، 2002، الصفحات 383-384):

1) إن التقرير دليل على وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية للمنشأة.
2) إن رأي المدقق مؤشر على مدى التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية الدولية والمحلية في إعداد ونشر القوائم المالية للمنشأة.
3) إن التقرير وسيلة لإضفاء الثقة في القوائم المالية للمنشأة.
4) إن رأي المدقق وخاصة الرأي النظيف دليل على أن الإدارة لم ترتكب تحريفا جوهريا في القوائم المالية.
5) إن رأي المدقق يطمئن إدارة المنشأة والملاك بأن المنشأة تلتزم بالتشريعات واللوائح الملزمة، ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.

ثالثا- النقاط المهمة الواجب توفرها في تقرير المدقق الخارجي(كايد، صفحة 47):

أ- يجب أن يكون التقرير خطيا.

ب- يجب أن يكون التقرير موجها إلى جهة معينة، كالهيئة العامة للمساهمين أو مراقب الشركات، ....

ت- يجب أن يذكر التقرير انتهاء الفترة المالية (وهو تاريخ القوائم المالية) وكذلك تاريخ التقرير نفسه (وهو تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق).

ث- أن يصاغ التقرير ويكتب بأسلوب سهل وبسيط.

ج- يجب أن يذكر التقرير كافة الحوادث والقضايا التي تحدث ما بين تاريخ التقرير (تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق) وتاريخ القوائم المالية الختامية، مثل شراء موجودات ثابتة بمبالغ كبيرة، أو قضايا تلف على الموجودات.

ح- أن يتضمن التقرير الإشارة إلى المستويات المهنية المطالب مدقق الحسابات بضرورة التقيد والالتزام بها(الوقاد و وديان، صفحة 244).

خ- أن يوضح رأيه في التحفظات المتضمنة في تقريره بشكل واضح ومباشر، لعدم اللبس أو تغير المقصود منها.

د- يجب أن يوقع مدقق حسابات على تقريره بشخصه، وليس بمعرفته أحد مندوبيه أو مساعديه، ويوضح بجانب التوقيع رقمه في سجل المحاسبين ومدقق الحسابات، وكتابة اسمه بالكامل فوق التوقيع.

الفرع الثاني: محتوى التقرير.

يمكن تقسيم محتويات التقرير إلى ثلاث فقرات رئيسية وهي(الشحنة، الصفحات 241-242):

أولا- الفقرة الافتتاحية: وتشمل هذه الفقرة تحديد البيانات المالية موضوع التدقيق، وبيان مسؤوليات إدارة المنشأة موضوع التدقيق وكذلك مسؤوليات المدقق تجاه عملية التدقيق.

ثانيا- فقرة النطاق: توضح إجراء التدقيق حسب المعايير الدولية، ووصف للعمل الذي قام به المدقق من أجل الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات والتقارير المالية للمنشأة خالية من الأخطاء الجوهرية.

ثالثا- فقرة الرأي: تحتوي هذه الفقرة على رأي المدقق الذي توصل إليه عن مدى عدالة البيانات والتقارير المالية، ومدى تعبيرها بصدق عن حقيقة المركز المالي للمنشأة، وهذا الرأي قد يكون إما رأي غير متحفظ(بدون تحفظات) أو رأي متحفظ (مع وجود تحفظات) أو رأي معاكس(سلبي) أو قد يكون الامتناع عن إبداء الرأي.

الفرع الثالث: أنواع التقارير.

أولا- التقرير الذي لا ينطوي على تحفظات: يعرف هذا التقرير بأنه تقرير مطلق أو نظيف وهو لا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، ويشترط توفر شرطين(الوقاد و وديان، صفحة 245):

أولهما: أن تكون تدقيق الحسابات قد تمت وفقا لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها.

ثانيهما: أن تعبر القوائم المالية بصدق عن المركز المالي وعن نتائج العمليات، وأن تكون معدة على ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة والمطبقة بطريقة متجانسة سنويا، وجميع المعلومات الإيضاحية التي تجعل القوائم المالية غير مضللة.

ثانيا- التقرير الذي ينطوي على ملاحظات وتحفظات: يعرف هذا التقرير بأنه تقرير مقيد، أي يكون مدقق حسابات عند إبداء رأيه متحفظا أو متميزا، أو يقدم بعض الملاحظات أو التحفظات أو الاستثناءات، بقصد لفت النظر إلى أن القوائم المالية غير متماشية مع بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ويوضح طبيعة القيود وأسبابها، وتأثيرها على القوائم المالية ونتيجة أعمال المنشأة، مثل تغيير طريقة تقييم المخزون أو سياسة الاهتلاك، أو عدم اتفاق مدقق الحسابات مع المنشأة على بعض الأرقام أو العناصر المدرجة بالقوائم المالية، حيث يوضح مدقق الحسابات التحفظات المتعلقة بالعناصر الهامة التي لها تأثير كبير على نتائج نشاط المنشأة.

ثالثا- الرأي المعاكس(السلبي): ويكون هذا التقرير عندما لا تعطي القوائم المالية صورة واضحة وعادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال وعندما يكون الرأي عكسي يجب ألا يكون هناك تحفظات وإنما لديه أدلة وبراهين تثبت هذا الرأي الذي توصل إليه ولا يستطيع أيضا الامتناع عن إبداء الرأي بل يجب أن يعطي رأيا يبين أن القوائم المالية لا تعطي صورة واضحة عن المركز المالي الحقيقي للمشروع وتقسم التقارير إلى ثلاث فقرات:

الأولى: تصف الإجراءات التي قام بها المدقق ونطاق فحصه.

الثانية: يورد فيها أسباب الرأي العكسي والآثار المتعلقة به.

الثالثة: تتضمن صياغة الرأي العكسي(كايد، صفحة 53).

رابعا- الامتناع عن إبداء الرأي: ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، وبصفة عامة يمتنع المدقق عن إبداء رأيه في الحالات التالية(الشحنة، صفحة 253):

أ- إذا فرضت إدارة المنشأة قيودا على نطاق عمل المدقق الذي يقوم بتدقيق قوائمها المالية، كأن تشترط عليه عدم أداء إجراءات معينة يراها ضرورية لإبداء رأيه.

ب- إذا فقد المدقق استقلاله في علاقاته بشركة العميل، وفي هذه الحالة يمتنع المدقق عن إبداء الرأي وتكون فقرة الرأي على سبيل المثال:"لم يتوفر لنا الحياد عند التعامل مع شركة.....، ولم نقم بتدقيق قائمة المركز المالي المعدة في 31ديسمبر....والقوائم المالية المرتبطة بها (قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية) المعدة عن الفترة المنتهية في ذات التقرير، وبالتالي لا يمكننا إبداء الرأي عن هذه القوائم.

ت- إذا رأى المدقق- حسب حكمه المهني- أنه غير قادر على تقييم فرض استمرارية المشروع.

ث- ظروف عدم التأكد بسبب قيود من الإدارة واقتناع المدقق بالامتناع عن إبداء الرأي في التقرير.

الفرع الرابع: نماذج التقارير.

لتقرير المدقق الخارجي أربعة نماذج أساسية، يعتمد عليها لإبداء رأيه عن مدى صحة القوائم المالية للمؤسسة، وتتمثل هذه التقارير فيما يلي: أنظر الملحق رقم (01).

أولا- نموذج تقرير غير متحفظ.

ثانيا- نموذج تقرير متحفظ

ثالثا- نموذج التقرير برأي سلبي (معاكس).

رابعا- نموذج الامتناع عن إبداء الرأي.

المطلب الخامس: معايير التدقيق الخارجي وأهدافه.

تعتبر معايير التدقيق الخارجي مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المدقق وأعضاء فريق عمله ونوعية العمل الذين يقومون به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مدقق الالتزام بها خلال مباشرته لعملية التدقيق والتي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها.

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق.

أولا- تعريف معايير التدقيق: تعرف كما يلي:

أ- يعرف المعيار حسب ISO على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات لأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين (حواس، 2008، صفحة 58).

ب- تمثل معايير التدقيق إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق (لوبك و ألفين، 2009).

ثانيا- أهداف معايير التدقيق الخارجية:

لكي تكون معايير أداء مهنة التدقيق الخارجي أكثر فعالية ينبغي أن تتمكن من تحقيق الأهداف التالية (الوقاد و وديان، 2009، صفحة 141):

أ- أن تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه.

ب- أن تمد الممتهنين بمعايير التقييم الذاتي للأداء، بحيث تمكنه من أن يراجع نفسه بنفسه.

ت- أن تكون مرشدا للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير إلى أحد مدقق الحسابات.

ث- أن تكون مرشدا ومعينا للقائمين بالتدريس، وللراغبين في دراسة المهنة.

ج- أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره.

ح- تعتبر معايير التدقيق بمثابة نموذج يلتزم به كافة المدققين عند أداء مهامهم (الجمال، 2014، صفحة 71).

خ- تعتبر معايير التدقيق بمثابة وسيلة ومقياس لتقييم الأداء المهني للمدققين في إطار مسؤوليتهم المهنية.

د- تحديد معايير المتطلبات الفنية للعمل الميداني لعملية التدقيق.

ذ- تحديد معايير متطلبات التكوين الذاتي والصفات الشخصية التي يتعين توافرها فيمن يقوم بوظيفة التدقيق.

ر- تساعد المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل وتزيد الثقة في مهنة التدقيق كما تساعد على توفير الثقة في رأي المدقق من قبل مستخدمي التقارير المالية.

فوضع معايير التدقيق الخارجية يمكن من توحيد الممارسات المهنية ويتضمن تطبيق أحسنها ومن ثم تحقيق جودة في الأداء وتحقيق أهداف التدقيق الخارجي، وتتمثل أبرز معايير التدقيق الخارجية في معايير التدقيق الأمريكية ومعايير التدقيق الدولية.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجية.

أولا- معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت ومازالت المرجع الأساسي لكل مزاولي المهنة، وتشمل ثلاث معايير هي: المعايير العامة(الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير.

أ- المعايير العامة(الشخصية): توصف هذه المعايير أنها عامة، لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق لمقابلة معايير العمل الميداني، وإعداد التقارير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي، وتتكون من المعايير التالية (دادي و بابنات، الصفحات 26-28):

1. التأهيل العلمي والعملي للمدقق.
2. استقلالية المدقق.
3. بذل العناية المهنية الملائمة.

ب- معايير العمل الميداني: وتشمل ثلاثة معايير وهي (نصر علي، 2009، الصفحات 50-51):

1. التخطيط والإشراف: وهذا ما يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المدقق ويبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل.
2. الضبط الداخلي: وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها، ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين داخلية وخارجية.
3. قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات: ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عن التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والإنتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

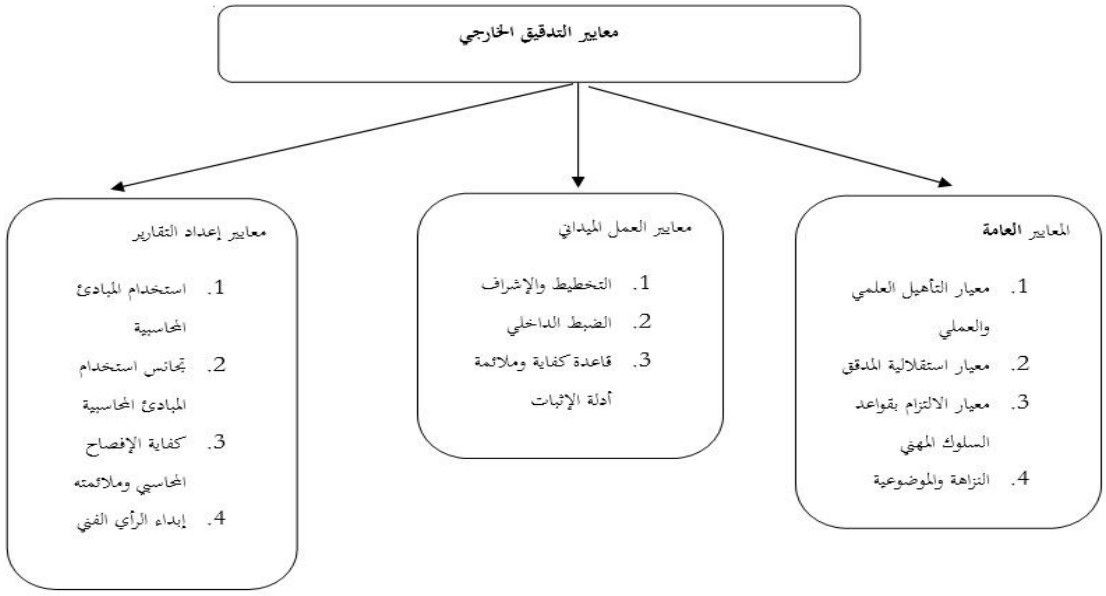
ت- معايير إعداد التقارير: يعتبر تقرير المدقق بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية التدقيق ولذلك فمن المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية (المطارنة، 2006، صفحة 30).

بالإضافة إلى ذلك فهذه المجموعة من المعايير تهتم بطبيعة ومحتوى التدقيق وتشتمل على أربعة معايير وهي (المدهون، 2014، صفحة 46):

1. استخدام المبادئ المحاسبية: حيث يجب أن يتضمن التقرير إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. تجانس استخدام المبادئ المحاسبية: يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على اختلاف الدورات.
3. كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته: المقصود بكفاية الإفصاح أن يرتكز المدقق في تقريره على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية، حيث يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.
4. إبداء الرأي في القوائم المالية: ويقتضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

الشكل رقم (02-02): معايير التدقيق الخارجي.



المصدر:(عوادي، 2016، صفحة 16).

ثانيا- معايير التدقيق الدولية:

تهدف معايير التدقيق الدولية لتطوير محاسبة دولية مرتبطة في إطار قواعد متناسقة، حيث بلغت هذه المعايير تسعة وعشرين معيارا، وهي (تعريب، 1989، صفحة 23)

أ- هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية.

ب- كتب التعيين لمهنة التدقيق.

ت- المبادئ الأساسية للتدقيق.

ث- التخطيط.

ج- الاستفادة من جهود مدققين آخرين.

ح- دراسة وتقييم نظام المحاسبة والضبط الداخلي في التدقيق.

خ- ضبط جودة العمل في التدقيق.

د- قرائن التدقيق.

ذ- التوثيق.

ر- الاستفادة من عمل المدقق الداخلي.

ز- الاحتيال والخطأ.

س- المراجعة التحليلية.

ش- تقرير المدقق حول البيانات المالية.

ص-المعلومات الأخرى وثائق تتضمن بيانات تم تدقيقها.

ض-التدقيق ضمن أنظمة تستعمل الحاسب الآلي.

ط- الجهات المقربة.

ظ- الاستفادة من عمل الغير.

ع- تدقيق العينات.

غ- تأثير الأنظمة الإلكترونية على دراسة وتقييم نظام المحاسبة وضوابطه الداخلية.

ف-أساليب التدقيق المساندة للحاسب الآلي.

ق- تاريخ تقرير المدقق والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، اكتشاف حقائق بعد إصدار البيانات المالية.

ك- إقرارات الإدارة ضمن كتب التمثيل.

ل- الاستمرارية.

م- تقرير المدقق الخاصة.

ن- المادية أو الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.

هـ- تدقيق التقديرات المحاسبية.

و- فحص المعلومات المالية المستقبلية.

ي- تدقيق العمليات في السنة الأولى_ الأرصدة الافتتاحية.

أأ- تأثير تحديد الخطورة الموروثة وخطورة الرقابة على إجراءات التدقيق الجوهرية.

ويتم إضافة معايير جديدة إلى المعايير السابقة عند الضرورة، حيث لابد من أن يصوت لصالحها ثلاثة أرباع ممن يحق لهم التصويت في لجنة التدقيق الدولية.

المطلب السادس: سيرورة عملية التدقيق الخارجي.

بما أن مهنة التدقيق الخارجي هي فحص يقوم به شخص مهني يتصف بالكفاءة و الاستقلالية فمن الضروري أن تسير وفق خطوات عملية، منهجية لتنفيذ المهام.

الفرع الأول: خطوات عملية التدقيق الخارجي.

تتكون عملية التدقيق الخارجي من أربعة مراحل رئيسية وهي:

أولا-مرحلة قبول التكليف: وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات بدء من تلقي المدقق الخارجي للتكليف وانتهاء بقبول هذا التكليف ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:(نصر علي، 2009، الصفحات 15-16)

أ- استلام خطاب التكليف.

ب- الإلمام بطبيعة نشاط العمل.

ت- تقييم مخاطر التكليف.

ث- تحديد احتياجات التكليف من الموارد البشرية والمالية.

ج- تقييم مدى مقدرة المكتب.

ح- الرد بقبول التكليف من خلال خطاب الارتباط.

ثانيا- مرحلة تخطيط أعمال التدقيق: وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات اللازمة لوضع خطة التدقيق المبدئية ثم النهائية، وصولا لبرنامج التدقيق وموازنة الوقت ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:

أ- أداء الإجراءات التحليلية الأولية.

ب- تحديد حدود الأهمية النسبية.

ت- تحديد مستوى خطر التدقيق المقبول.

ث- فهم الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية.

ج- تقييم مستوى خطر الرقابة.

ح- تخطيط مستوى خطر الاكتشاف.

خ- إعداد الخطة العامة لأعمال التدقيق وبرنامج التدقيق المبدئي.

د- أداء اختبارات الرقابة.

ذ- أداء الاختبارات الأساسية للعمليات.

ر- تحديد احتمال تحريف القوائم المالية.

ثالثا- مرحلة تنفيذ أعمال التدقيق: وتشمل هذه المرحلة على خطوات تنفيذ خطة وبرنامج التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:

أ- أداء اختبارات الفحص التحليلي.

ب- أداء اختبارات التفاصيل.

ت- أداء الاختبارات الإضافية.

رابعا- مرحلة تحديد نتائج التدقيق وإعداد التقرير: وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات بدءا من استكمال أعمال التدقيق وانتهاء بالاتصال بلجنة التدقيق ومن أهم الخطوات ما يلي:

أ- فحص الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية.

ب- فحص الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.

ت- تجميع الأدلة النهائية والحكم النهائي عليها.

ث- تقييم نتائج التدقيق.

ج- إعداد تقرير التدقيق وعرضه على الجمعية العامة للمساهمين.

ح- إتمام الاتصال بلجنة التدقيق وإدارة الشركة.

الفرع الثاني: منهجية تنفيذ مهام التدقيق الخارجي.

من أجل تحقيق المدقق الخارجي لأهدافه، يقوم بإتباع منهجية معينة تحتوي على عدة خطوات تساعده في أداء مهامه وهي موضحة كالتالي:(بوتين، 2008، صفحة 8).

الشكل رقم(02-03): مراحل تنفيذ مهام التدقيق الخارجي.

المصدر:(بوتين، 2008، صفحة 08).

المبحث الثاني: جودة التدقيق الخارجي و مقاييسه.

ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق، منها جودة التدقيق، رقابة الجودة، مقاييس الجودة. حيث تعتبر جودة التدقيق هدفا أساسيا يسعى كل مدقق إلى تحقيقه.

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي.

لقد أدى ازدياد الطلب على مهنة التدقيق الخارجي إلى خلق جو من المنافسة الشديدة، الأمر الذي دفع بالهيئات والمنظمات المهنية إلى العمل على تطوير مهنة التدقيق.

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق الخارجي.

برغم من أهمية موضوع جودة التدقيق الخارجي إلا أنه ليس هناك اتفاق بين الباحثين على تعريف موحد له هذا لاختلاف طبيعة جودة التدقيق الخارجي وتعدد المستفيدين منه من مدققين ومعدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية.

فيتحدد تعريف جودة التدقيق الخارجي بمفهومين هما:

أولا-المفهوم العام:

ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية و الاقتصادية لبيئة التدقيق.

ثانيا- المفهوم التشغيلي:

الذي يتحدد من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء و المخالفات التي توجد في القوائم المالية و التقرير عنها.(احططاش، 2017، صفحة 68)

ثالثا- تم تعريف جودة التدقيق الخارجي من قبل دي أنجيلو على أنها" احتمال اكتشاف مدقق خارجي خرقا للقوائم المالية، ثم يبلغ عن ذلك لمستخدمي القوائم المالية ". حيث تتمثل جودة التدقيق في السياسات و الإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق، و ذلك لتتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، كما يقصد بجودة التدقيق مجموعة الخصائص الفنية و النوعية و للتدقيق و التي تشبع حاجات أصحاب المصلحة. و من أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، و إصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة التدقيق. (مبروك هـ.، 2019، صفحة 23)

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق الخارجي.

إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أما الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ أنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسات ذات كفاءة للتعيين و الترقيبات والتي ستركز على استقطاب الكوادر المهنية ذات

المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة.(النعسان، 2018، صفحة 41)

الفرع الثالث: أهداف جودة التدقيق الخارجي.

هناك أهداف عدة لجودة التدقيق يمكن إيجازها بما يلي:

أولا- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدققي الحسابات من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعيه في مهنة التدقيق.

ثانيا- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب أن يلتزم بها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام بإتباع المعايير المهنية.

ثالثا- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الثقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

رابعا- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملية التدقيق وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام. (ميلودي و بكراوي، 2021، صفحة 23)

المطلب الثاني: رقابة جودة التدقيق الخارجي.

في إطار الاهتمام بتطوير مهنة التدقيق الخارجي و الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، تأتي الرقابة على جودة التدقيق لتأكد على ضرورة قيام مكاتب التدقيق بوضع نظام للرقابة على جودة العمل الذي يؤديه مراجع الحسابات، بالتوافق مع جوانب وأساليب الرقابة، حسب ما تنصعليه معايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

تعرف الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق و المصممة للمساعدة على انجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية و الجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها بمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني. (عوادي، 2016، صفحة 64)

الفرع الثاني:جوانب الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.

تشمل الرقابة على جودة السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها، سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة، أي على مستوى المكتب ككل، وعلى مستوى كل عملية مراجعة، وذلك من أجل قيام مكتب التدقيق بخدم الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب، وبما يتفق مع معايير التدقيق، وقد تختلف طبيعة ومدى وسياسات وإجراءات الرقابة على جودة لاختلاف حجم مكتب التدقيق، طبيعة الأعمال التي يمارسها المكتب، الموقع الجغرافي، ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقعة تحقيقها منها.

فحسب المعيار الدولي رقم 220 تشمل جوانب الرقابة على جودة التدقيق المالية لمكاتب التدقيق على ما يلي:

أ- التأكد من التزام الأفراد العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الاستقلالية و النزاهة والموضوعية، ومدى الحفاظ على السرية و الأخلاقيات المهنية.

ب- تقييم مدى استعانة مكتب التدقيق بمن لديهم المهارة، و الكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المستندة إليهم بعناية كافية.

ت- التأكد من مدى استناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي،ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.

ث- مدى وجود توجيه، و إشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بان العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة.(علي عبد الصمد، 2017، الصفحات 83-84)

المطلب الثالث: مقاييس جودة التدقيق الخارجي.

تعتبر مقاييس جودة التدقيق الخارجي عنصر مهم لمهنة التدقيق الخارجي، حيث قسمت مقاييس جودة التدقيق الخارجي كما يلي:

الفرع الأول: مقاييس خاصة بمكتب العمل.

تتمثل فيما يلي:

- توافر الوسائل التقنية الحديثة.
- تنظيم المكتب إداريا.

الفرع الثاني: مقاييس خاصة بفريق العمل.

وهي كالآتي:

أولا- التوظيف: وضع الإجراءات و السياسات لضمان أن المختارين الجدد للوظائف هم مؤهلين للعمل.

ثانيا- التدريب: هو تدريب الكوادر الموجودة في مكاتب التدقيق ورفع كفاءتهم المهنية حتى يقوموا بإجراءات التدقيق على خير وجه.

ثالثا- الترقية: ينبغي على مكاتب التدقيق وضع إجراءات يتم من خلالها ترقية موظفيها بما يضمن أن يكون الموظف الذي تم ترقيته كفؤا لمتطلبات المنصب الجديد.

الفرع الثالث: مقاييس خاصة بأداء العمل.

موضحة كما يلي:

أولا- الإشراف و التوجيه: الحفاظ على الإشراف الكافي لعملية التدقيق الذي يضمن الحفاظ على مجهود فريق العمل من التبدد.

ثانيا- الاستقلال: ينبغي على المكتب وضع إجراءات وسياسات تضمن استقلال العاملين في المكتب طبقا لقواعد سلوك وآداب المهنة.

ثالثا- المشورة: يجب على المكتب توفير كادر ملائم تتوافر فيه الخبرة والمعرفة والكفاءة لتقديم المشورة للمدققين في المكتب .

رابعا- تخصيص المساعدين للعمليات: يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان القيام بعملية تدقيق ذو خبرة وتدريب و كفاءة جيدة.

خامسا- الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق: ينبغي على مكاتب المحاسبة و التدقيق الالتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية.

سادسا- الالتزام بآداب وسلوك المهنة: الالتزام بآداب وسلوك المهنة هو من الركائز الأساسية التي تشعرنا بأن المدقق يقوم بواجبه على أكمل وجه، وأنه يحافظ على البيانات من النشر والضياع.

الفرع الرابع: مقاييس خاصة بالعملاء.

ينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات لزوم قبول العملاء ومنها:

- تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد معهم.
- الاستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ على الاستقلالية التامة.(مرشد، 2013، الصفحات 46-47)

إضافة إلى ذلك هناك دراسات أخرى تبين مقاييس جودة التدقيق الخارجي أهمها:

دراسة دو أنجلو (De Angelo) سنة 1981التي أثبتت وجود علاقة ايجابية بين جودة التدقيق وحجم منشاة التدقيق، فكلما كبر حجم التدقيق كلما قلة الحوافز لدى المدقق للتصرف بصورة انتهازية، و من ثم يتحسن مستوى جودة التدقيق.

وأشارت على أن حجم مؤسسة التدقيق يقاس بعدد عملائها، وأن مؤسسات التدقيق التي تتميز بكثرة عملائها تتعرض لخسائر كبيرة إذا فشلت في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، و من ثم فإنها تسعى إلى تحسين جودة عملية التدقيق. (عوادي، 2016، صفحة 41).

المبحث الثالث: أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة عناصر أساسية وهي:

أولا- العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية والذي تم التطرق إليه في الفصل النظري الأول.

ثانيا- العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي .

ثالثا- كيف تؤثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.

هناك عدة دراسات حول موضوع جودة التدقيق في بلدان مختلفة نظرا لأهميتها وتأثيرها على جودة المعلومة المنشورة في القوائم المالية، ومن ثم التأثير على القرارات المهمة لمستخدمي القوائم المالية، حيث توصلت هذه الدراسات في معظمها إلى مجموعة من العوامل التي تحكم جودة التدقيق الخارجي، وتختلف هذه العوامل من باحث إلى آخر، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ما يلي:

- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق.
- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بفريق المدقق.
- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق.
- العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق.

تتجلى العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق فيما يلي:

أولا- حجم مكتب التدقيق.

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم المحددات جودة التدقيق الخارجي حسب دراسة DeAngelo التي توصلت إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية للعميل عند قيام أحد مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق مقارنة بمكاتب التدقيق الأخرى(DeAngelo, 1981, p. 183) ، وتوصلت أيضا العديد من الدراسات إلى العلاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق فمكاتب التدقيق الكبرى تقدم خدمات ذات جودة عالية. (Abaoub & Ayedi Chabchoub, 2008, p. 6).

فمكاتب التدقيق الكبرى تضمن أداء المهنة بجودة أكبر من غيرها، ويعود هذا إلى سعي مكاتب التدقيق الكبرى لأداء مهامها بجودة عالية للحفاظ على سمعتها، بالإضافة إلى امتلاكها تقنية عالية وأعضاء المكتب مؤهلين مهنيا وعلميا ما يضمن الجودة في الأداء، إلا أنه لا ينفرد فيها المدقق بالرأي، ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها، وتتميز هذه المكاتب بعدد كبير من العملاء وفي كثير من الدول تأخذ شكل شركات مساهمة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب التدقيق منها على سبيا المثال: عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب التدقيق، وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب التدقيق الصغيرة

والكبيرة فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها كما هو موضح في الجدول التالي: (قاسم الأهدل، 2008، صفحة 9).

الجدول رقم(02-03): الصفات المميزة لمكاتب التدقيق

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة
تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المدققين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني والمدققين	قد لا تؤثر فيها كافة فئات التوظيف
يتوافر لديها عدد كبير من المدققين وفي كافة التخصصات	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المدققين
اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها
كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات	قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات
يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة	قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة

المصدر:(قاسم الأهدل، 2008، صفحة 09).

ثانيا-سمعة مكتب التدقيق (الشهرة الحسنة).

تعتبر السمعة أو الشهرة من الأصول المعنوية لمكتب التدقيق، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والسمعة الجيدة بين العملاء، ولسمعة مكتب التدقيق تأثير كبير على جودة التدقيق فكلما زادت سمعة مكتب التدقيق زادت معها جودة التدقيق لأن المحافظة على سمعتها جزء من رأس المال يجب المحافظة عليه.

حيث أثبتت العديد من الدراسات وجود العديد من المميزات التي يمكن من خلالها الحكم على سمعة مكتب التدقيق منها الالتزام بالمعايير المهنية وتطبيق أنظمة رقابة الجودة، بالإضافة إلى خبرة أعضاء المكتب. فالطلب على خدمات التدقيق مرتبط أساسا بسمعتها بغض النظر عن الأتعاب الكبيرة التي يتقاضاها المكتب، فالسمعة الجيدة للمكتب تمنحه العذر للحصول على أتعاب مرتفعة نظرا لحجم التكاليف التي ينفقها على الجودة العالية (الجدعاني و العنقري، 2009، الصفحات 149-150)

ثالثا- ارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب تدقيق عالمي.

يستخدم هذا العامل كمؤشر على جودة التدقيق الخارجي نظرا لأهميته في الحكم على جودة التدقيق، والسبب الرئيسي لذلك هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية، بالإضافة إلى السمعة والتي تفرض شروط وقيود على مكاتب التدقيق العالمية، سواء في ممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلية. فهذه المكاتب تتصف بالتنظيم الداخلي العالي، وإتباع إجراءات الرقابة على جودة الأداء المهني، وتعمل للحفاظ على سمعتها، نظرا لذلك من آثار مباشرة على ما تحققه من إيرادات. (عوض، 2008، الصفحات 41-42)

رابعا- عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة على مكتب التدقيق.

لقد زادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين بسبب ما أصابهم من أضرار مادية بسبب إهمال مدققين الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، وحيث أن أهمية مهنة تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية، كما أشار الكاتب إلى أسباب الدعاوي القضائية نذكر منها:

أ- تعرض الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد الاقتصادي.

ب- زيادة عمليات الاندماج بين الشركات للاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومما لاشك فيه أن الدعاوي القضائية لها تأثير على معتقدات الغير بشأن جودة الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق، حيث يمكن اعتبار عدد الدعوى مقياس عكسي لجودة التدقيق، ولكن لرؤية تأثير هذا العامل لابد من معرفة وملاحظة هذه الدعاوي من قبل الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية محل التدقيق. (مرشد، صفحة 50)

خامسا- نسبة الأتعاب من الشركة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب مكتب التدقيق.

إن زيادة نسبة مساهمة الشركة محل التدقيق في أتعاب مكتب التدقيق ينقص من جودة التدقيق، وذلك بسبب التأثير السلبي على استقلالية مكتب التدقيق.(القاضي و آخرون، 2014، صفحة 470)

أيضا يمكن التساؤل حول مدى حرص الشركات على تغيير المدقق الخارجي واستبداله بمدقق آخر يقدم نفس الخدمات ولكن بأتعاب أقل مما قد يؤثر على موضوعية واستقلال المدقق الخارجي، فهنا تكمن أهمية هذا الأمر لدراسة أثر عامل الأتعاب على جودة عملية التدقيق. (الخزندار، 2008، صفحة 45)

سادسا- المنافسة بين مكاتب التدقيق.

تتميز مهنة التدقيق بوجود عدد معتبر من مكاتب التدقيق تقدم خدماتها للعملاء، هذا ما يخلق نوع من المنافسة بينها من أجل الحصول على عدد أكبر من العملاء، ولذلك تعتبر جودة التدقيق مطلب ضروري في اختيار العملاء لمكاتب التدقيق.

سابعا- قيود الوقت.

قد تضع الشركات محل التدقيق قيود بضرورة الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد، وهذه القيود لها تأثير على أداء المدقق، فنجد أن مكاتب التدقيق الكبيرة تضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفعالية الأداء وسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق. فلعامل الوقت المحدد للانتهاء من مهمة التدقيق تأثير على جودة التدقيق، لذلك يجب وضع خطة زمنية لأداء المهمة والتركيز على الجودة كمعيار له الأولوية على معيار الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق.(القاضي و آخرون، 2014، صفحة 473)

ثامنا- التقدم التقني في أداء المهنة.

إن اعتماد مكتب التدقيق على التكنولوجية الحديثة واستخدام الأساليب الإحصائية في تنفيذ عملية التدقيق يزيد من جودة التدقيق.

تاسعا- مدى استمرار مكتب التدقيق في تدقيق الشركة محل التدقيق.

هناك وجهات نظر مختلفة بخصوص نوعية تأثير هذا العامل على جودة التدقيق الخارجي، فهناك من يؤيد الالتزام بتغير المدقق الخارجي لأن طول فترة ارتباطه مع العميل تجعل عمل المدقق متكرر ويجعل المدقق يعتقد بأنه على علم تام بمشاكل الشركة وتفقده صفة الشك المهني، كما يترتب عليها فقد استقلاليته وموضوعيته، مما يؤثر على قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها، هذا ما يؤثر سلبا على جودة التدقيق الخارجي. في حين يرى آخرون أن استمرار العلاقة مع العميل يزيد من خبرة المدقق بالشركة محل التدقيق مما يزيد من فرص اكتشاف الأخطاء الجوهرية في قوائمها المالية مما يعزز جودة عملية التدقيق. (جربوع، 2008، الصفحات 786-787).

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بفريق التدقيق.

تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

أولا- استقلال مدقق الحسابات.

ترجع أهمية استقلال مدقق الحسابات لكونه أحد أهم معايير التدقيق، وأن استقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم المالية وذلك فإنه يمكن القول بأن استقلال مدقق الحسابات يمثل حجر الزاوية لمهنة التدقيق وأهم المعايير العامة أو الشخصية لمعايير التدقيق. (أبو عطيوي، 2012، الصفحات 54-55)

ثانيا- خبرة فريق التدقيق.

تعد خبرة المدقق الخارجي من الأمور التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، فالخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء عملية التدقيق، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما. فدراسة Sutton and Lampe توصلت إلى أن خبرة فريق التدقيق تعتبر أحد عوامل العمل الميداني المؤثر على جودة التدقيق، كما أكدت دراسة Carcello et al على أن خبرة فريق التدقيق ومكتب التدقيق بالعميل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، أشار إلى ذلك بالخصائص التالية (قاسم الأهدل، 2008، صفحة 30):

أ- مشاركة مدير التدقيق الرئيس في عملية التدقيق على الأقل في السنتين الماضيتين.

ب- مشاركة مدير التدقيق في عملية التدقيق على الأقل في السنتين الماضيتين.

ت- مشاركة الشريك المسئول عن مهمة التدقيق في عملية التدقيق على الأقل خلال السنوات الثلاثة الماضية .

ث- قيام مكتب التدقيق بأداء عملية التدقيق للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل.

ثالثا- مدى متابعة المدققين العاملين بمكتب التدقيق.

تعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق العمل والإشراف عليه من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق. وبتحليل طبيعة عملية المتابعة والإشراف نجد أنها تتضمن إصدار المعلومات للمساعدين، التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، تدقيق ما تم أداؤه من مهام، وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، ويجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون تدقيق الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية التدقيق أو بعض خطواتها (عوادي، 2016، صفحة 58).

رابعا- الاتصالات بين فريق التدقيق والشركة محل التدقيق.

إن الاتصال الجيد بين مكاتب التدقيق والعميل محل التدقيق يعتبر من العوامل المهمة والمساعدة على تحقيق جودة التدقيق، المدققين يعتمدون على موظفي الشركة للحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على أدلة يصعب الحصول عليها من فحص وثائق الشركة(أحططاش، 2017، صفحة 80).

توصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصال المتكرر بين فريقي التدقيق وإدارة العميل يزيد من جودة التدقيق الخارجي، حيث توصلت دراسة Sutton and Lampe إلى أن بناء علاقة جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني، في حين توصلت دراسة Carcello et al إلى أن الاتصال المتكرر بين فريق التدقيق والعميل الخاضع للتدقيق يعد أحد الخصائص العشرة الأولى المحددة لجودة عملية التدقيق (قاسم الأهدل، 2008، صفحة 33).

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق.

يحتوي هذا النوع من العوامل على تخطيط أعمال التدقيق، دراسة وفحص الرقابة الداخلية، كفاية أدلة الإثبات، بالإضافة إلى التقرير والإفصاح.

أولا- تخطيط أعمال التدقيق.

يجب على محافظ الحسابات أن يضع خطة أثناء القيام بواجباته، لأنها تساعد على تحديد الأهداف المستوحاة من عملية التدقيق، وتأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة وكذا الوقت المستغرق لتنفيذ المهمة، ويعتبر التخطيط ضروريا لضمان تنفيذ المهمة بفعالية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

نظرا لأهمية تخطيط أعمال التدقيق، نص المعيار الدولي للتدقيق IAS300الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن تتم خطوات التدقيق على النحو التالي:

تجميع المعلومات، تقييم مخاطر المخالفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، تطوير الإجابات الشاملة ووضع خطة للموارد البشرية.

ثانيا- دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية.

تتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في:

أ- تعريف نظام الرقابة الداخلية:

عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة(برابح، 2015، صفحة 5).

ب- خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

في هذه الخطوة يعتمد المدقق خلالها على المفهوم الواسع للتدقيق وأهدافه الحديثة، وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة، حيث يمكن من زيادة الثقة في التقارير وتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات، إن فحص وتقييم وإجراءات نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن خطوات وهي (شريقي، 2013، صفحة 91):

- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام: والتي يتم الحصول عليها من خلال الاستبيان.
- اختبارات الوجود: يجب على المدقق التأكد من أن ما تم وصفه يتطابق مع الواقع، وأيضا يجب أن يتأكد من صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية وأنه لم يتم تغييرها.
- التقييم الأولي للرقابة الداخلية: حيث يجب على المدقق استعمال استبيانات الرقابة الداخلية معتمدا في ذلك ما يلي:

على أسئلة مغلقة أي أن الإجابة تكون بنعم أو لا، حيث الإجابة ب "نعم"تدل على نقاط القوة، والإجابة ب "لا" تدل على نقاط الضعف.

- اختبارات الاستمرارية: من خلال هذه الخطوة يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع فعلا وبصفة دائمة ومستمرة ولا تحمل أي خلل.
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماد المدقق على اختبارات الاستمرارية يتمكن من الوقوف على:

ضعف النظام وسوء تسييره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تم التوصل إليها في التقييم الأولي، بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها يقدم حوصلة في وثيقة شاملة يبين فيها آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات من أجل تحسين الإجراءات، حيث تمثل هذه الوثيقة تقريرا يقدمه المدقق للإدارة.

ت- كفاية أدلة الإثبات:

تعتبر أدلة الإثبات (أدلة التدقيق) حاجة ملحة لدعم تقرير محافظ الحسابات وصدق رأيه، حيث تجمع هذه الأدلة من خلال عمليات تدقيق الحسابات السابقة، بالإضافة إلى معلومات من مصادر أخرى داخل وخارج المؤسسة، وتعتبر السجلات المحاسبية أهم مصدر لجمع الأدلة إذ كلما تحصل محافظ الحسابات على أدلة كافية ومناسبة، كلما حصل على ضمانات لتقليل حجم مخاطر التدقيقIAS200 بحيث أن حجم الأدلة المطلوبة يتوقف على تقييم لمخاطر الأخطاء، وكلما زاد حجم الأخطار كانت هناك حاجة ماسة إلى جمع الأدلة أكثر مع ضرورة جودة هذه الأدلة، ذلك أن كثرة الأدلة لا تعوض جودتها وموثوقيتها (خيراني، 2013، صفحة 31) .التقرير والإفصاح:

تم إثارة تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير محافظ الحسابات وخاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية وتوجيه أصابع الاتهام والانتقاد إلى مهنة التدقيق مما انعكس سلبا على جودة الأداء لمحافظ الحسابات، فتقرير محافظ الحسابات يمثل حوصلة عملية التدقيق، فيجب أن يكون ذو معنى ومفهوم من قبل المهتمين به (خيراني، 2013، صفحة 32).

الفرع الرابع: العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.

هناك عوامل أخرى لها تأثير على جودة التدقيق الخارجي يمكن ذكر أهمها في ما يلي(القاضي و آخرون، 2014، الصفحات 476-477):

أولا- عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية.

يؤثر المناخ الثقافي في جودة عملية التدقيق، فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع الأدلة، وكذلك فإن ثقافة الأفراد ومعرفتهم بأهمية عملية التدقيق ستدفعهم إلى الاعتماد على تقرير المدقق لاتخاذ قراراتهم سواء كان مستثمرا أو مقرضا أو موردا أو عميلا.

ثانيا- عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية.

يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق، حيث في الغالب ما يرغب أصحاب الأعمال والملاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم، ما يشجعهم على التهرب من الضريبة والقيام بتقديم قوائم مالية مضللة ما يؤثر سلبا على جودة التدقيق.

يلعب قانون الاستثمار دورا مهما في زيادة جودة التدقيق، من خلال تنظيم العلاقة بين المستثمر والمدقق حيث أنه يبين حق المستثمر في الحصول على تقرير يفيد باستمرار الشركة محل الفحص ويبين عدالة وصدق قوائمها المالية.

ثالثا- عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية.

للتضخم أثر كبير على جودة التدقيق، إذ أن الدولة التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة يمكن لأصحاب الشركات بها تحقيق أرباح عالية، وفي سبيل الوصول لذلك يرتكبون مخالفات مالية ويقومون بتقديم قوائم مالية خاطئة لجذب أكبر عدد من المستثمرين ما ينعكس سلبا على جودة التدقيق.

المطلب الثاني: تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية.

مع توالي الأزمات المالية التي عصفت بكبريات الشركات العالمية وأدت إلى فقدان الثقة في المعلومات المنشورة في القوائم المالية، أصبح محتوى القوائم المالية الصادرة عن الشركة والمصادق عليها من طرف أكبر مكاتب التدقيق العالمية والتي كان يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المهمة لا يمثل بصدق ما يجب أن يمثله ويتميز بالتحيز الكبير.

فبدون القوائم المالية لا يستطيع المديرون تقييم نشاط الشركة واتخاذ القرارات لأفضل طريقة لتطوير الشركة، وبدون القوائم المالية لا يمكن للدائنين والمقرضين معرفة مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وتحصيل ما لديها من حقوق، والمستثمرون بدون القوائم المالية لا يمكن لهم اتخاذ قرار بيع أو زيادة استثماراتهم في الشركة من خلال زيادة حصتهم في أسهم الشركة، وبدون القوائم المالية لا يمكن للدولة تقدير الضرائب ومدى مساهمة الشركة في الاقتصاد الوطني، وبدون القوائم المالية لا يمكن للأطراف الأخرى اتخاذ قرارات مهمة.

فللقوائم المالية أهمية كبيرة لكل المستخدمين وضمان أن القوائم المالية تمثل بصدق الحدث المحاسبي، عند تدقيق حسابات الشركة من مدققين مختلفين يتم الوصول إلى نفس النتيجة، والمعلومات في القوائم المالية غير متحيزة لخدمة قرارات معينة أو أطراف معينة يسمح لمستخدمي القوائم الوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المنشورة، فالقرار الصحيح الجيد يعتمد على المعلومة الجيدة.

كما ارتبطت حالات إفلاس أكبر الشركات العالمية بعملية التدقيق الخارجي، ففشل مهنة التدقيق أو تحيزها لصالح إدارة الشركة وإصدار تقارير نظيفة لا تعكس واقع الشركة سمح بفقدان الثقة أيضا في مهنة التدقيق الخارجي، فسعت الهيئات الدولية إلى إصدار معايير خاصة بمهنة التدقيق الخارجي وتركز أكثر على جودة عملية التدقيق الخارجي من خلال ضمان استقلالية المدقق وضمان اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتبليغ عنها، ومن ثم تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ومختلف مستخدمي القوائم المالية. فموثوقية القوائم المالية تعتمد بشكل كبير على جودة التدقيق الخارجي(أحططاش، 2017، صفحة 118).

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى مجموعة من المواضيع المهمة في الدراسة، و تفصيل كل ما يخص موضوع التدقيق الخارجي، حيث لم يتفق الباحثون على تعريف موحد لمفهوم التدقيق الخارجي، وتناولنا معايير التدقيق الخارجي و أهدافه و سيرورة عملية التدقيق الخارجي.

كما تم التناول في هذا الفصل إلى موضوع جودة التدقيق الخارجي وتناولنا فيه الأهميةالتي تكمن في طبيعة الخدمات التي تقدمها هذه المهنة لمستخدمي القوائم المالية في شكل تقرير يطمئنهم ويضمن لهم شرعية وصدق تلك القوائم. والرقابة على جودة التدقيق الخارجي و مقاييس جودة التدقيق التي تم تقسيمها إلى مقاييس خاصة بالمكتب، ومقاييس خاصة بفريق العمل، ومقاييس خاصة بأداء العمل و مقاييس خاصة بالعملاء.

وفي الأخير تم التطرق إلى العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي و التي قسمت إلى عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق و عوامل مرتبطة بأعضاء فريق التدقيق و عوامل أخرى.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الكوابل

ببسكرة

ENICAB. BISKRA

تمهيد:

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى الجانب النظري من الدراسة وذلك من خلال عرض المفاهيم العامة عن التدقيق الخارجي والقوائم المالية، ومختلف جوانب موضوع جودة التدقيق الخارجي، وموضوع جودة القوائم المالية، لذا سنتطرق في هذا الفصل لدراسة حالة بمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة كعينة من المؤسسات الوطنية عمومية كانت أو خاصة، لاعتقادنا أن جميعها تشترك في حد أدنى من المشاكل.

لذا سنحاول في هذه الدراسة الميدانية التعرف على المجتمع وعينة الدراسة، ومختلف خطوات الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات والتحليل الإحصائي لها.

قسمت الدراسة الميدانية إلى أربع مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة من حيث نشأتها وتطورها، هيكلها التنظيمي ونشاطها. أما المبحث الثاني فسنتعرف على أثر حصول المؤسسة على شهادة الإيزو ، بينما المبحث الثالث فخصصناه لأدوات جمع البيانات، ومجتمع الدراسة ،وعينتها، وأداة الدراسة. ليبقى المبحث الرابع والأخير لاختبار الفرضيات والنتائج.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل.

تعد مؤسسة صناعة الكوابل-بسكرة واحدة من أهم المؤسسات الجزائرية في مجال صناعة الكوابل خاصة، وبالتالي سنحاول التعرف عليها عن كثب من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.

تتمتع مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة بالقدرة على إحياء وحدة الإنتاج الخاصة بها، لتسجل أداء مهما مقارنة بأداء الأعوام السابقة، وتفي بالتزاماتها اتجاه الأطراف الثلاثة (العملاء والموردين والشركاء، ... إلخ).

الفرع الأول: نشأة مؤسسة صناعة الكوابل- بسكرة-

يعتبر مركب صناعة الكوابل بسكرة من أهم المركبات الصناعية ذات الطابع الاستراتيجي على المستوى الوطني والإفريقي، كذلك نظرا لقدرته التنافسية في مجال صناعة الكوابل وقدرته على تعويض المنتجات الأجنبية، وببراعته في تقنيات الإنتاج المتطورة والتي أدت إلى حصول الشركة على شهادات عالمية ووطنية بتقديمها لمنتجات عالية الجودة.

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الجزائر غداة الاستقلال على المؤسسات العمومية خصوصا تم إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات الكهربائية والالكترونية (SONEELEC)إلى عدة مؤسسات هي:

ENIEM: المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية.

ENIE: المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية.

ENDIMEL: المؤسسة الوطنية لتوزيع العتاد الكهربائي.

ENPEC: المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات.

ENICAB: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل.

وبمقتضى مرسوم رقم: 83/20 المؤرخ في: 1980/01/01 أصبحت المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل مستقلة بذاتها ومقرها الجزائر العاصمة لتنبثق منها ثلاث وحدات هي:

أولا- **وحدة جسر قسنطينة:**

وتختص في صناعة الأسلاك والكوابل الكهربائية ذات الضغط المنخفض والمتوسط وتبلغ طاقتها الإنتاجية 26000 طن سنويا.

ثانيا- **وحدة واد السمار بالحراش:**

والمختصة في صناعة الأسلاك والخيوط الهاتفية وتقدر طاقتها الإنتاجية ب 5500 طن سنويا.

ثالثا- **وحدة بسكرة:**

والمختصة في صناعة الكوابل الكهربائية.

هذه الأخيرة انطلقت أشغالها ضمن المخطط الرباعي للتنمية الاقتصادية (1980-1984) بطاقة إنتاجية تقدر ب 28600 طن سنويا.

الفرع الثاني: موقعها.

تقع وحدة بسكرة في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة تتربع على مساحة إجمالية قدرها 42 هكتار منها 12 مغطاة تشمل على ورشات الإنتاج، مباني إدارية، مخازن...الخ، أما الباقي فهو عبارة عن مساحة تتضمن أماكن مواقف السيارات، معدات الشحن والتفريغ ومختلف تجهيزات النقل الخاصة بالمؤسسة، إضافة إلى المساحات الحرة (الخضراء) وهناك أيضا مساحة مخصصة إلى البكرات الخشبية التي تلفف الكوابل.

الفرع الثالث: تطوراتها.

ونتيجة للتطورات الحاصلة انفصلت وحدة بسكرة عن الوحدة الأم وذلك في 1998/01/01 لتصبح من أهم الوحدات على المستوى الوطني وحتى الإفريقي في مجال تخصصها.

وفي ظل التطورات التي شهدتها المؤسسات الجزائرية في السنوات الأخيرة وفي إطار التعاون الاقتصادي بين الدول، تم خوصصة مؤسسة صناعات الكوابل بنسبة 70 %لصالح الشريك الأجنبي الاسباني جنرال كابل وذا في سنة 2008 ليصبح اسمها مؤسسة صناعة الكوابل_ فرع جنرال كابل_ بسكرة.

يبلغ تعداد الموارد البشرية في مؤسسة صناعة الكوابل_ فرع جنرال كابل_ بسكرة حسب إحصائيات (2014/04/31) 929 عاملا موزعين إلى:

- إطارات 113.
- أعوان تحكم 137.
- أعوان تنفيذ 679.

المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة.

إن مؤسسة –ENICAB- تعتبر واحدة من بين المؤسسات الوطنية الهامة نظرا للأهمية الاقتصادية التي تتميز بها، ويتضح ذلك من خلال الأهداف التي أنشأت من أجلها. فإنشاء مؤسسة –ENICAB- جاء لتحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.
- إمكانية توزيع المنتجات الوطنية من الكوابل الكهربائية في السوق العالمية.
- القضاء على البطالة بتشغيل عدد كبير من العمال.
- إدخال التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الكوابل.
- تدعيم هيكل الاقتصاد الوطني.
- تخفيف نسبة استراد الكوابل من السوق الخارجية، والقضاء على التبعية الاقتصادية.
- المساهمة في جلب العملة الصعبة.
- تحسين صورة المنتجات الوطنية في السوق العالمية.

- تزويد الدول الإفريقية وخاصة دول المغرب العربي باحتياجاتها من الكوابل.

إن هذه الأهداف جعلت المؤسسة تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات الوطنية الأخرى، لاسيما بعد حصولها على شهادتي الإيزو(ISO9002 :1994)و (ISO9001 :2000) التي تعتبر شرط الدخول للأسواق العالمية، وكذا تؤهلها لتعزيز قدرتها ومكانتها التنافسية في السوق الوطنية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

الهيكل التنظيمي هو الشكل الذي يوضح العلاقات بين مختلف المستويات الإدارية وكيفيات الاتصال بينها ويتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة من:

الفرع الأول: المديرية العامة.

تكون في قمة الهرم التنظيمي، تقوم بالإشراف ومتابعة سير عمل المديريات الفرعية بها وبمساعدة مجموعة من المساعدين المكلفين بعدة مهام هم:

أولا- السكرتارية: لها علاقة مباشرة بالمدير العام، وتعتبر حلقة وصل بين المدير وباقي المديريات الأخرى.

ثانيا-مساعد الرئيس المدير العام المكلف بمراقبة الحسابات: يقوم بمراقبة الحسابات والمبالغ المالية لصادرات المؤسسة وواردتها من أجل المحافظة على سير العمل المحاسبي بشكل دقيق وواضح.

ثالثا-رئيس مشروع المعلوماتية: مهمته استلام التقارير الشهرية لمختلف أنشطة المؤسسة وتزويد مختلف الأقسام والمديريات بالبرامج وأجهزة الحاسوب للاستفادة منها في إطار شبكة المعلوماتية.

رابعا-مساعد رئيس المدير العام للشؤون القانونية والنزاعات: مهمته حل ومعالجة وتسوية النزاعات الداخلية والخارجية للمؤسسة.

خامسا-مساعد رئيس المدير العام لضمان النوعية: مهمته المصادقة والحكم على نوعية أو جودة المنتوج ليتم تسويقه.

الفرع الثاني: المديرية التقنية.

تعتبر هذه الدائرة أساسية للمؤسسة، حيث أنها تتكون من 7 مصالح ولكل مصلحة مختصة بمرحلة معينة في صنع الكوابل، ومصالح دائرة الإنتاج كالآتي:

أولا- مصلحة تسيير وتخطيط الإنتاج.

ثانيا- مصلحة القلد والظفر.

ثالثا- مصلحة العزل PRC.

رابعا- مصلحة العزل والتغليف.

خامسا- مصلحة التغليف والتجميع PVC.

سادسا- مصلحة صنع البكرات.

سابعا- مصلحة التوزيع.

الفرع الثالث: مديرية الموارد البشرية.

تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح، تأهيل العاملين وتوفير الشروط الحسنة للعمل (الترقية، التكوين... الخ) وكذلك تأمين محيط العمل وتتكون من أربع مصالح وهي:

أولا- مصلحة المسائل العامة.

ثانيا- مصلحة الوقاية والأمن.

ثالثا- مصلحة المستخدمين.

رابعا- مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية.

الفرع الرابع: مديرية الصيانة.

مهمتها صيانة الآلات والعتاد، تتكون من خمسة صالح:

أولا- مصلحة الصيانة الكهربائية.

ثانيا- مصلحة المنهجية والمراقبة.

ثالثا- مصلحة توزيع الناصب.

رابعا- مصلحة الصيانة.

خامسا- مصلحة الدراسات.

الفرع الخامس: مديرية مراقبة الجودة.

مهمتها مراقبة جودة منتجات المؤسسة وتتكون من مصلحتين وهما:

أولا- مصلحة المخابر.

ثانيا- مصلحة حقل التجارب.

الفرع السادس: مديرية التموين والمبيعات.

مهمتها تموين المؤسسة بالمواد الأولية (النحاس، PVC، PRC، الألمنيوم) أو قطع الغيار أو مواد العمل (دواليب، دهن....الخ) وتتكون من أربع مصالح:

أولا- مصلحة مشتريات المواد الأولية.

ثانيا- مصلحة تسيير المخزون.

ثالثا- مصلحة العبور.

رابعا- مصلحة قطع الغيار.

الفرع السابع: مديرية المالية والمحاسبة.

مهمتها تسجيل العمليات المالية والمحاسبة وتهدف إلى إعطاء صورة واضحة الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة وتتكون من دائرتين:

أولا- دائرة المالية والميزانية:

ويوجد بها مصلحة المالية، مصلحة الميزانية وهي المديرية المسئولة على مراقبة العمليات المالية وتسيير أموال المؤسسة الموجودة في البنك والصندوق وتسديد وتحصيل الديون.

- ✓ مصلحة المالية: وهي المسئولة على مختلف العمليات المالية.
- ✓ مصلحة الميزانية: وهي المصلحة المسئولة على إعداد الميزانية التقديرية ومراقبة التكاليف.

ثانيا- دائرة المحاسبة:

وتنقسم إلى مصلحتين:

أ- مصلحة المحاسبة العامة: وهي المسئولة على تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء وكذا عمليات المحاسبة المختلفة وتحتوي على الفروع التالية:

1) فرع الموردين: يهتم بتنفيذ كل العمليات الخاصة بفواتير الشراء والخدمات وتتم مراقبتها من حيث الكمية والسعر الفردي وكذلك السعر الإجمالي.
2) فرع الزبائن: ويقوم هذا القسم باستلام الفواتير المحاسبية من مصلحة المبيعات ومراقبتها ومراجعتها.

ب- مصلحة المحاسبة التحليلية: وهي المسئولة على مراقبة المخزون كما وقيمة إذ تحتوي هذه المصلحة على الفروع التالية:

1) فرع المواد: من اسم هذا الفرع يتبين أنه يقوم بمعالجة المواد الأولية والثانوية بغض النظر إن كانت محلية أو مستوردة من الخارج وإعداد بطاقة حركة المخزون من حيث الإدخالات و الإخراجات بالكمية والقيمة وحساب الجرد الدائم للمواد الأولية وإرسالها إلى فرع سعر التكلفة.
2) فرع الاستثمارات: يعتبر من أحد فروع المحاسبة التحليلية حيث تقوم بمتابعة استثمارات المؤسسة من لحظة شرائها إلى نهاية عمرها الإنتاجي من ناحية اهتلاكها.
3) فرع سعر التكلفة: وهو مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة لتقديم سلعة أو خدمة ما إبتداءا من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (البيع أو التوزيع) حيث أن سعر التكلفة تختلف مكوناته في المؤسسات الصناعية عن التجارية.

أنظر الملحق رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.

المطلب الرابع: نشاط المؤسسة، مورديها وزبائنها.

يتمثل نشاط المؤسسة في صناعة الكوابل الكهربائية مثلا الكوابل المنزلية، كوابل التوزيع، حيث أنها تقوم بصناعة البكرات الخشبية للف الأسلاك الكهربائية فيها، كما تتعامل المؤسسة مع العديد من الموردين والزبائن.

الفرع الأول: نشاط المؤسسة.

يقوم نشاط المؤسسة على إنتاج عدة أصناف من الكوابل الكهربائية وهذا نتيجة استعمالها في تكنولوجيا متطورة في هذا المجال، إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل الكهربائية حيث يمكن ترتيبها وجمعها في ثلاث مجموعات كبيرة هي:

أولا- كوابل منزلية: تستخدم في البنايات والاستخدام المنزلي يتراوح ضغطها من 250 إلى 750 فولط، شبكة التوزيع لهذه المجموعة مكونة من 30 موزع معتمد عبر كامل التراب الوطني، تجدر الإشارة هنا أن هذه المجموعة تمثل 50 %من إيرادات المؤسسة وباقي الإيرادات من المجموعات المتبقية.

ثانيا- كوابل صناعية (اختصاص): وهي كوابل مخصصة لغرض صناعي كتشغيل الآلات، محركات...الخ، في هذه المجموعة نجد فرعين مهمين هما:

أ- كوابل كهربائية ذات التوتر المتوسط والعالي.

ب- كوابل التوزيع أو الشبكات الكهربائية.

ت- الكوابل الغير معزولة.

ثالثا- كوابل حسب الطلب: هنا يكون المنتوج حسب طلب الزبون مثال: سفينة طارق ابن زياد، وهنا تكمن خبرة وتنافسية المؤسسة حيث القيمة المضافة تظهر في هذا النوع من المنتجات.

تقوم المؤسسة أيضا بصناعة البكرات الخشبية للف الأسلاك الكهربائية فيها، كما شرعت في إنتاج حبيبات الكومبوند(COMPOUND PVC) وهي مادة أولية للصناعات البلاستيكية الغذائية وغيرها من أجل توسيع استثماراتها.

وكنتيجة لما قامت به المؤسسة تحصلت سنة 2001 على شهادة الإيزو 9002 لتتحصل بعدها على شهادة الإيزو 9001 سنة 2003 وهي الآن تكثف مجهوداتها من أجل الإبقاء على علامة الإشهاد وتطوير منتجاتها والاستجابة لكل الطلبات كما وكيفا، للمحافظة على حصتها في السوق ومواجهة المنافسة.

الفرع الثاني: موردي المؤسسة وزبائنها.

تمتلك المؤسسة **مجموعة من الموردين** أجانب ومحليين نذكر منهم:

- SARCUYSAN: هي مؤسسة تركية تستورد منها النحاس.
- MIDAL CABLE: هي مؤسسة بحرينية تستورد منها الألمنيوم.
- TEKFEN: هي مؤسسة تركية تستورد منها مادة PVC.
- تستورد مادة PRC من مؤسسة BOREALIS البلجيكية وكذا من مؤسسة PLASCOM السعودية.

- تتحصل على مادةPVC والخشب من مؤسسة ENAB بسكيكدة.
- تتزود بمادة PVC ومادة النحاس أيضا من مؤسسة ENG بالخروب.

أما من أهم **زبائن المؤسسة** نجد:

- المؤسسة الوطنية للكهرباء والغازSONELGAZ.
- مؤسسةKAHRIF.
- المؤسسات الخاصة والعمومية التي تستهلك الكوابل أو تعيد تسويقها.

المبحث الثاني: أثر حصول المؤسسة على شهادة الإيزو في قدرتها التنافسية.

لقد سعت المؤسسات الجزائرية في العشرية الأخيرة إلى نيل شهادة الإيزو رغبة منها في تعزيز قدرتها التنافسية، وتحسين صورتها وإرضاء زبائنها، لاسيما وأن البعض منها يشترط حصول هذه المؤسسات على شهادة الإيزو لإبقاء وتطوير أشكال التعامل معها، كما أن حصولها على شهادة الإيزو يعتبر اليوم أساس التنافس في السوق العالمي وتعد مؤسسة ENICAB من أهم المؤسسات السباقة لذلك إذ تحصلت على كل من شهادة ISO 9002(إصدار1994 Version) وشهادة ISO 9001(إصدار 2000 Version) والتي سنحاول أن نبين كيف ساهمت في تحسين قدراتها التنافسية بعد أن نستعرض أولا إجراءات الحصول عليها.

المطلب الأول: إجراءات الحصول على شهادة الإيزو.

تعد مؤسسة ENICAB من بين المؤسسات الجزائرية الرائدة في الحصول على شهادة الإيزو وذلك بتحصلها على كل من شهادة ISO 9002(إصدار 1994)، وشهادة ISO 9001 (إصدار 2000) رغبة منها في إرساء مبادئ الجودة الشاملة، تحقيقا لرضا زبائنها سواء داخل أو خارج الوطن، وبالتالي تعزيز قدرتها التنافسية، ولكن ثمة مجموعة من الإجراءات والمراحل التي اعتمدتها المؤسسة، والتي خولتها الحصول على هذه الشهادات نستعرضها فيما يلي:

الفرع الأول: بالنسبة لشهادة ISO 9002.

لقد قدرت مدة الحصول على هذه الشهادة ثلاث سنوات بدأت بالتفكير في الحصول عليها والتسجيل لدى الجمعية الفرنسية لضمان الجودة(A.F.A.Q(Assocation Français Assurance Qalité المانحة لهذا النوع من الشهادات وذلك في سبتمبر 1998 وذلك رغبة منها في تجسيد مبادئ الجودة على كامل وظائف المؤسسة، وأيضا سعيها في تحقيق رغبات زبائنها المشترطين عليها أن تحصل على هذا النوع من الشهادات، خاصة المؤسسات الكبرى منها والمهمة مثل مؤسسة SONELGAZ وKAHRIF، وقد تم اختيار هذا النوع بالذات لأنه أشمل من النوعين ISO 9003 و ISO 9004 ، ولأنه لا يشترط ولا يحتوي على مواصفات الجودة في وظيفة البحث والتطوير والذي لا تتوفر المؤسسة عليه في ذلك الوقت.

بعد ذلك تم اختيار جهة مسئولة على تكوين المؤسسة والمتمثلة في مؤسسة SERVIQUALبفرنسا في أكتوبر 1998، التي قامت بتقييم نظام المؤسسة واقتراح برنامج للتكوين والاتفاق عليه في فيفري1999، ليتم الانطلاق في تطبيقه في ماي 1999 واستمر إلى غاية ديسمبر2000 وقد كانت مدة التكوين ثلاثين يوما مقسمة على ثماني مراحل يتم فيها المراقبة والتقييم الدوري للمؤسسة، وقد بلغ عدد الإطارات المستفيدة من هذا التكوين 41 إطار، الذين قاموا بنقل معارفهم ومهاراتهم إلى باقي عمال المؤسسة.

لقد تم تقييم مدى تطبيق المؤسسة للشهادة من طرفA.F.A.Qوفي 01 جوان 2001 تم اتخاذ قرار بموجبه يتم منح شهادة (ISO 9002 : Version 1994) لمؤسسة ENICAB ، مع العلم أن التكاليف الكلية للحصول على هذه الشهادة قدرت ب15000,00 أورو، مقسمة على التقييم الأول لمنح الشهادة وكذا تكاليف المتابعة لعاميين متتاليين.

الفرع الثاني: بالنسبة لشهادة ISO 9001.

فقد صادف الحصول عليها تجديد شهادة (ISO 9002 : Version 1994)، حيث قامت المؤسسة بتجديد طلب تغير هذه الشهادة في ماي 2003، حيث تم إدخال تعديلات على الشهادة السابقة بإضافة بعض العناصر كالاتصال الداخلي والخارجي، والاستماع للزبون، والنظرة العملية للنشاطات والمراحل، وقد تم تقييم تطبيق مبادئ هذه الشهادة من طرف A.F.A.Q في أكتوبر 2003، ليتم إصدار قرار منح شهادة الإيزو (ISO 9001 : 2000) لمؤسسة ENICAB في 17 نوفمبر 2003، مع العلم أن التكاليف الكلية للحصول على هذه الشهادة، قدرت ب 20 ألف أورو ومقسمة كما يلي:

أولا- تكاليف التقييم: وقدرت تكاليف التقييم ب 10 آلاف أورو.

ثانيا- تكاليف المتابعة الأولى: التي تمت بعد عام من التقييم الأول وتقدر بمبلغ 05 آلاف أورو.

ثالثا- تكاليف المتابعة الثانية: تمت بعد مرور سنة كاملة من إجراء المتابعة الأولى وقدرت تكاليف إجراء هذه العملية ب 05 آلاف أورو.

مع العلم أن المؤسسة تقوم بمراقبة داخلية تتزامن مع المراقبة الخارجية من طرف 12 مراقب داخلي يعملون تحت إشراف المسئول عن مراقبة تسيير الجودة.

أما بالنسبة لكيفية تطبيق هذه المواصفات فالمؤسسة المانحة للشهادة A.F.A.Qتقدم وثائق عامة عن شروط ومبادئ الشهادة، قامت مؤسسة ENICAB بترجمتها إلى إجراءات عملية تحت إشراف قسم مراقبة تسيير الجودة المتبع بالتركيز على الوظائف الرئيسية مثل: الشراء، الإنتاج، والتسويق، وكذا الوظائف المساعدة مثل الموارد البشرية والصيانة...الخ.

المطلب الثاني: أهمية حصول المؤسسة على شهادة الإيزو في قدرتها التنافسية.

لقد استطاعت المؤسسة نتيجة حصولها على شهادات الإيزو أن تحسن من أدائها في العديد من المجالات والتي ساهمت بدورها في تعزيز مكانتها وقدرتها على المنافسة على الأقل بالنسبة لمنافسيها التقليديين في السوق الوطنية، هذا التحسن والذي يمكن أن نلاحظه من خلال العديد من المؤشرات والتي استقينا البعض منها من التقرير السنوي الذي أعدته المؤسسة عن نشاطها سنة 2002، والبعض الآخر من وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(03–01): تطور بعض مؤشرات التسيير قبل وبعد حصول المؤسسة على الوحدة 10 دج/طنالإيزو(2000–2002).

البيانات	قبل الإيزو	بعد الإيزو	التغيير	نسبة التغيير
مجموع الإيرادات	2809.43	4150.17	1340.74	47.72%
رقم الأعمال	2668	3842	1174	44.00%
أرباح قبل الضريبة	186.93	355.32	168.39	90.08%
المبيعات المحلية	2453.98	3526.33	1072.35	43.70%
المبيعات الخارجية	214.02	315.67	101.65	47.50%
القيمة المضافة	832	1493	661	79.45%
نتيجة الاستغلال	151.37	531.13	379.76	250.88%
كمية الإنتاج المباع بالطن	10474.2	16579	6104.82	58.28%
كمية الإنتاج بالطن	12156.1	17100	4943.89	40.67%
المشتريات المحلية	153.68	224.89	71.21	46.34%
المشتريات الخارجية	1357.89	2404.99	1047.1	77.11%
الفضلات الصناعية	82.18	58.39	-23.79	-28.95%

المصدر:(من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية).

الفرع الأول: زيادة مبيعات المؤسسة نحو الخارج.

تمكنت المؤسسة من بيع وتصدير كميات معتبرة نحو الأسواق العالمية نظرا لأن منتجاتها تطابق مواصفات الجودة العالمية وهذا دليل على أن منتجات المؤسسة تلقى قبول لدى المستهلكين الأجانب، كما أن لها القدرة على مواجهة منتجات منافسيها في الأسواق العالمية لاسيما مؤسسة صناعة الكوابل بالأردن والجدول التالي يبين تطور صادراتها من بعض أنواع الكوابل.

الجدول رقم (03–02): نسبة الصادرات قبل وبعد الإيزو (2000–2002) الوحدة 10دج/طن.

البيانات	قبل الإيزو		بعد الإيزو		التغيير	
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%
المبيعات المحلية	2453.98	91.97	3526.33	91.78	1072.35	43.70
المبيعات الخارجية(الصادرات)	214.02	08.03	315.67	08.22	101.65	**47.50**
إجمالي رقم الأعمال	2668	100	3842	100	1174	44.00

المصدر:(من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية).

بمقارنة صادرات المؤسسة قبل وبعد الإيزو يتضح أنها حققت زيادة في مبيعاتها الخارجية بمبلغ 10X101.65(6)دج، أي تحسن في صادراتها بنسبة 47.50% وهي نسبة مقبولة، على الرغم من أن إجمالي صادراتها لا تشكل سوى 08.22% من رقم أعمالها، بحيث تتمثل صادراتها إلى جانب الكوابل الكهربائية، البكرات الخشبية والفضلات الصناعية بالإضافة إلى ذلك نسجل أيضا تحسن في مبيعاتها الداخلية 43.70%، وهذا مما أدى إلى زيادة في رقم أعمالها بمبلغ 10X1174(6)دج، أي بنسبة 44%، ما يعني أن منتجاتها لها القدرة على مواجهة منافسيها نظرا لجودة منتجاتها.

الفرع الثاني: زيادة في مبيعات المؤسسة.

لقد سجلت المؤسسة ارتفعا في مبيعاتها وخاصة بعد حصولها على شهادة الإيزو، ويعود ذلك إلى ارتفاع في حجم وقيمة مبيعاتها من جميع أنواع المنتجات بنسبة 58.29% خاصة كوابل MOYEN TENSION ALUACIEROMESTIQUE حيث سجلت المؤسسة ارتفعا في الكميات المباعة يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (03–03): تطور حجم المبيعات من عائلات الكوابل قبل وبعد الإيزو(2000–2002)الوحدة: طن

الأنواع	قبل الإيزو	بعد الإيزو	التغير	% التغير
CUIVRE NU	15.21	21	5.79	38.07%
ALU ACIER	97.66	362	264.34	270.67%
ALMELEC	852.60	1064	211.4	24.79%
DOMESTIQUE	1495.37	2805	1309.63	87.58%
TORSADES	3231.02	4806	1574.98	48.75%
MOYEN TENSION	2808.35	4904	2095.65	74.62%

INDUSTRIEL	1973.73	2617	643.27	32.59%
المجموع	10474.18	16579	6105.06	**58.29%**

المصدر:(من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية).

إن الارتفاع المسجل في كمية المبيعات 58.29%، أدى بدوره لارتفاع في قيمتها بنسبة 41.16% وهذا الارتفاع نلاحظه في جميع الأنواع، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (03–04): تطور قيمة مبيعات من عائلات الكوابل قبل وبعد الإيزو (2000–2002)الوحدة: 10(6)دج

الأنواع	قبل الإيزو	بعد الإيزو	التغير	% التغير
CUIVRE NU	4.65	04.85	00.20	4.30%
ALU ACIER	13.21	57.63	44.42	336.26%
ALMELEC	256.01	351.92	95.91	34.46%
DOMESTIQUE	230.73	428.14	197.41	85.56%
TORSADES	292.04	1209.11	917.07	314.02%
MOYEN TENSION	745.14	995.50	250.36	33.60%
INDUSTRIEL	385.94	496.18	110.24	28.56%
المجموع	2327.72	3543.33	1616.61	**41.16%**

المصدر:(من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية).

يتضح أن المؤسسة قد حققت تطور ملحوظ في مبيعاتها من حيث الحجم والقيمة في جميع أنواع الكوابل، لاسيما من النوع ALU ACIERوTORSADESبحيث تمكنت من تحقيق مبيعات من هذين النوعين بلغت 44420000دج و917070000دج على الترتيب نتيجة لتوزيعات كميات كبيرة من النوعين بلغت 264.34طن و 1574.98طن، وهذه الزيادة تشكل النسبة الأكبر من إجمالي المبيعات وهذا دليل على تحسن مستوى مبيعاتها بعد حصولها على شهادة الإيزو.

الفرع الثالث: زيادة حصة المؤسسة في السوق الوطنية.

يعتبر حصول المؤسسة على شهادة الإيزو أنه ساهم في تحسين صورتها وسمعتها في السوق الوطنية وكسب ثقة العديد من الزبائن والمستهلكين، ولذلك حسب التقرير السنوي الذي أعدته المؤسسة والخاص بنتائج نشاطها الصناعي والتجاري لسنة 2002 فقد استطاعت أن تغطي نسبة 80% و 52.73% من احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الصناعية بما فيها الكوابل الهوائية، واستطاعت أيضا أن تغطي نسبة 50% من احتياجات السوق الوطنية من الكوابل المنزلية، أمام تراجع منافسيها خاصة مؤسسة

القبة CABEL، الأمر الذي يعني أفضلية تنافسية وقدرة أفضل على المنافسة مقارنة بنافسيها، والجدول التالي يبين نصيب أو حصة مؤسسة E.N.I.CA.BISKRA في السوق الوطنية بعد حصولها على الإيزو في بعض وأهم الكوابل الكهربائية مقارنة بأهم منافسيها وهي مؤسسة CABEL.

الجدول رقم(03-05): مقارنة بين حصة المؤسسة وأهم منافسيها في مختلف أنواع الكوابل 2002.

المؤسسات	ENICAB	CABEL	المجموع	حصة كل منتوج	
أنواع الكوابل	رقم الأعمال 10(6)	رقم الأعمال 10(6)		ENICAB	CABEL
كوابل صناعية	285	220	505	56.44%	43.56%
كوابل الضغط المتوسط	260	190	450	57.78%	42.22%
الكوابل الهوائية	3142	3090	6232	50.42%	49.58%
الكوابل المنزلية	70	70	140	50.00%	50.00%
الكوابل العادية	120	150	270	44.44%	55.56%
كوابل أخرى	3173	2600	5773	54.96%	45.04%
المجموع	7050	6320	13370	**52.73%**	**47.27%**

المصدر:(من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة والمالية).

المبحث الثالث: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

يتطلب أي بحث وضع منهجية توضح الأساس الذي أسندت عليه الدراسة فالمنهجية هي بمثابة المسار الذي يوضح توجه الدراسة للوصول إلى الأهداف المحددة.

- ✓ الصعوبات: من بين الصعوبات التي واجهتنا عدم التحصل على تقرير المدقق الخارجي من المؤسسة واكتفينا بقوائمها المالية لتغطية كافة جوانب الموضوع (الميزانية وجدول حساب النتائج 2015-2016-2017) ولقد تم التطرق لتقرير المدقق الخارجي نظريا وشكليا في الفصول النظرية.

المطلب الأول: أدوات جمع البيانات.

تتطلب عملية انجاز البحوث والدراسات توفر مجموعة من الأدوات البحثية والوسائل المناسبة التي تستخدم لجمع المعلومات التي تمكن الباحث من الوصول إلى البيانات اللازمة حيث يستطيع معرفة واقع أو ميدان الدراسة.

ولأن أدوات جمع البيانات متعددة ومتنوعة، فإن طبيعة الموضوع الخاضع للدراسة وخصوصيته تفرض انتقاء الأدوات المساعدة على جمع البيانات له.

الفرع الأول: البيانات الأولية.

للحصول على هذا النوع من البيانات تم الاعتماد على المقابلة لأنها من الأدوات التي تسهل على الباحث حصوله على المعلومات(محادثة بين الباحث وشخص أو أشخاص آخرين) بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين يسعى الباحث لمعرفته من أجل تحقيق أهداف الدراسة، حيث تمت مقابلة مدير المؤسسة على أساس معرفة كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، والإطلاع على قوائمها المالية.

الفرع الثاني: البيانات الثانوية.

تم الحصول عليها بالرجوع إلى الكتب سواء باللغة العربية أو اللغة الفرنسية، الرسائل الجامعية، المجلات العلمية، الملتقيات، المقالات الورقية والإلكترونية المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر محاولة لتغطية جوانب الموضوع.

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وعينتها.

المجتمع هو كامل أفراد أو أحداث أو مشاهدات البحث أو الدراسة، أما العينة فهي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بطريقة معينة وإجراء الدراسة عليها ومن ثم استخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة الأصلي.

وقد وقع الاختيار على مؤسسة صناعة الكوابل- بسكرة- بوصفها ميدانا للدراسة الحالية.

- وعليه يتمثل مجتمع دراستنا في مؤسسة ENICAB لصناعة الكوابل ببسكرة،
- أما عينة الدراسة فتتمثل في المدقق الخارجي لهذه المؤسسة.

المطلب الثالث: أداة الدراسة.

في إطار الدراسة الميدانية و بهدف معرفة أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية تم اختيار المقابلة باعتبارها من الطرق الكيفية التي ينظر إليها على أنها محادثة موجهة بين الباحث وشخص أو أشخاص آخرين بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين يسعى الباحث ليعرفه من اجل تحقيق أهداف الدراسة حيث قمنا بمقابلة مع بعض مسيري المؤسسة لمعرفة أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف أداة الدراسة.

تعرف المقابلة بأنها محادثة أو حوار موجه بين الباحث من جهة، و شخص أو أشخاص آخرين من جهة أخرى، بغرض الوصول إلى معلومات تعكس حقائق أو مواقف محددة، يحتاج الباحث الوصول إليها، بضوء أهداف بحثه.

وتكون أسئلة المقابلة أما مفتوحة أو مغلقة.

الفرع الثاني: أنواع أداة الدراسة.

أولا-المقابلة الشخصية :

وهي المقابلة وجها لوجه بين الباحث والشخص، أو الأشخاص المعنيين بالبحث. وهذه أكثر أنواع المقابلات استخداما في البحث العلمية.

ثانيا-المقابلة التلفونية:

وهي إما أن تكون مكملة للمقابلة الشخصية، أي استكمالا لبعض المعلومات التي كان الباحث قد حصل عليها، أو أن تجري للأشخاص المبحوثين على الهاتف، لأسباب تخرج عن إرادة الباحث والمبحوث.

ثالثا-المقابلة بواسطة الحاسوب:

فبعد كل هذا التطور التكنولوجي الحديث يكون بالإمكان محاورة الباحث للمبحوثين عن طريق البريد الالكتروني، أو التسجيلات الفيديوهات عن بعد.

الفرع الثالث: خطوات إجراء أداة الدراسة.

هناك عددا من الإجراءات والخطوات التي يجب أن يأخذها الباحث بعين الاعتبار عند إجراء المقابلة مع المبحوثين ومن أهمها ما يلي:

أولا- تحديد الأهداف من المقابلة.

ثانيا- الإعداد المسبق للمقابلة.

ثالثا-إجراء وتنفيذ المقابلة.

رابعا- تسجيل المعلومات.

المطلب الرابع: تقديم القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل– بسكرة–.

بالنسبة للقوائم المالية الخاصة بهذه الشركة لم يتم الحصول إلا على الميزانية وجدول حساب النتيجة المتعلقة بثلاث سنوات الماضية (2017/2016/2015)، سوف يتم عرضها كالآتي:

الفرع الأول: القوائم المالية لسنة 2015.

أولا– قائمة صافي المركز المالي لسنة 2015.

تبين ميزانية مؤسسة صناعة الكوابل –ببسكرة– لسنة 2015 ما تمتلكه من أصول وما عليها من التزامات والتي تم توضيحها كما يلي:

أ– الأصول:أنظر الملحق رقم (03).

ب– الخصوم:أنظر الملحق رقم (04).

ثانيا– جدول حساب النتيجة لسنة 2015. أنظر الملحق رقم (05).

يبين جدول حساب النتيجة لمؤسسة صناعة الكوابل –ببسكرة– ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية (2015) .

الفرع الثاني: القوائم المالية لسنة 2016.

أولا– قائمة صافي المركز المالي لسنة 2016.

تبين ميزانية مؤسسة صناعة الكوابل –ببسكرة– لسنة 2016ما تمتلكه من أصول وما عليها من التزامات والتي تم توضيحها كما يلي:

أ– الأصول: أنظر الملحق رقم (06).

ب– الخصوم: أنظر الملحق رقم (07).

ثانيا– جدول حساب النتيجة لسنة 2016. أنظر الملحق رقم (08).

يبين جدول حساب النتيجة لمؤسسة صناعة الكوابل –ببسكرة– ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية (2016) .

الفرع الثالث: القوائم المالية لسنة 2017.

أولا– قائمة صافي المركز المالي لسنة 2017.

تبين ميزانية مؤسسة صناعة الكوابل –ببسكرة– لسنة 2017ما تمتلكه من أصول وما عليها من التزامات والتي تم توضيحها كما يلي:

أ– الأصول: أنظر الملحق رقم (09).

ب– الخصوم: وهي كالآتي: أنظر الملحق رقم (10).

ثانيا- جدول حساب النتيجة لسنة 2017. أنظر الملحق رقم (11).

يبين جدول حساب النتيجة لمؤسسة صناعة الكوابل –ببسكرة- ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية (2017) .

المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة والنتائج.

في هذا المبحث سيتم الإجابة على إشكالية الدراسة وذلك باختبار الفرضيات الرئيسية الثلاث والفرضية العامة ويكون ذلك على النحو التالي:

بالاعتماد على معادلة الانحدار الخطي البسيط من خلال المعادلة التالية:

$$Y=a + bX$$

حيث أن:

Y = المتغير التابع (جودة القوائم المالية).

a = المعامل الثابت ويفسر المستوى الأدنى من الجودة الواجب توفرها في القوائم المالية.

b = ميل الانحدار Y على المتغير المستقل.

X = المتغير المستقل.

وبالاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

Sig: مستوى الدلالة عند مستوى مخاطرة(&=0.05)، تكون هناك دلالة إحصائية إذا كانت (sig<0.05)

A: الباقي الثابت،

B: معاملات الانحدار،

R: معامل الارتباط البسيط والذي يقيس قوة العلاقة ودرجة الارتباط بين متغيرين أو أكثر،

R2: معامل التحديد والذي يستخدم لمعرفة القوة التفسيرية للنموذج المقدر،

T: يقيس مستوى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، فإذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات الرئيسية.

للإجابة على إشكالية الدراسة تم وضع ثلاث فرضيات رئيسية سيتم اختبارها في هذا المطلب.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى.

سيتم من خلاله الإجابة على الفرضية الأولى ومضمونها:

"تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة":

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

جودة القوائم المالية= الثابتa+b العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (03–06): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية

العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق / جودة القوائم المالية	a(الباقي الثابت)	B(معامل الانحدار)	R(معامل الارتباط)	R2(معامل التحديد)	T(قيمة الاختبار T)	Sig(مستوى الدلالة)
	0.578	0.551	0.551	0.304	6.194	0.000
دلالة إحصائية عند مستوى (sig<0.05)						

المصدر: (من إعداد الطالبتين بالاعتماد على أحططاش نشيدة، 2016-2017، صفحة 179).

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط بلغ 0.551، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل مكتب التدقيق على جودة القوائم المالية، ومعامل التحديد بلغ 0.304، أي 30.4% من تأثير على جودة القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، حيث أن قيمة الاختبار 6.194 و مستوى الدلالة قيمته 0.000 وهذه النتائج تبين أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة وموثوقية القوائم المالية.

حيث يمكن إدراج المعامل الثابت (0.578)ومعامل الانحدار(0.551) والذي يمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الجودة في القوائم المالية، في المعادلة التالية:

جودة القوائم المالية= 0.578 + 0.551 العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق

وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة الذكر تم تأكيد الفرضية الأولى بالإيجاب:

"تؤثر العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة"

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية.

والذي من خلاله سوف يتم الإجابة على الفرضية الثانية ومضمونها:

"تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة"

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على جودة وموثوقية القوائم المالي، فإنها تكون كالتالي:

جودة القوائم المالية= الثابت a+ b العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (03–07): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على جودة القوائم المالية

العوامل المتعلقة بالمدقق / جودة القوائم المالية	a(الباقي الثابت)	B(معامل الانحدار)	R(معامل الارتباط)	R2(معامل التحديد)	T(قيمة الاختبار T)	Sig(مستوى الدلالة)
	0.559	0.509	0.509	0.250	5.541	0.000
دلالة إحصائية عند مستوى (sig<0.05)						

المصدر:(من إعداد الطالبتين بالاعتماد على أحططاش نشيدة، 2016-2017، صفحة 180).

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط بلغ 0.509 ، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل المدقق الخارجي على جودة القوائم المالية، ومعامل التحديد بلغ 0.250 ، أي25% من تأثير على جودة القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي، حيث أن قيمة الاختبار 5.541 و مستوى الدلالة قيمته 0.000 وهذه النتائج تبين أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على جودة وموثوقية القوائم المالية.

حيث يمكن إدراج المعامل الثابت (0.559)ومعامل الانحدار(0.509) والذي يمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الجودة في القوائم المالية، في المعادلة التالية:

جودة القوائم المالية= 0.559 + 0.509 العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي

وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على جودة القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة الذكر تم تأكيد الفرضية الثانية بالإيجاب:

"تؤثر العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة"

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة.

والذي من خلاله سوف يتم الإجابة على الفرضية الثانية ومضمونها:

"تؤثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة"

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة وموثوقية القوائم المالية، فإنها تكون كالتالي:

جودة القوائم المالية= الثابت a+ b العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (03–08): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة القوائم المالية

العوامل المتعلقة بالمدقق / جودة القوائم المالية	a(الباقي الثابت)	B(معامل الانحدار)	R(معامل الارتباط)	R2(معامل التحديد)	T(قيمة الاختبار T)	Sig(مستوى الدلالة)
	0.506	0.467	0.467	0.218	4.954	0.000
دلالة إحصائية عند مستوى (sig<0.05)						

المصدر:(من إعداد الطالبتين بالاعتماد على أحططاش نشيدة، 2016-2017).

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط بلغ 0.467 ، وهذا يوضح أن هناك تأثير لعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة القوائم المالية، ومعامل التحديد بلغ 0.218 ، أي21.8% من تأثير على جودة القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق، حيث أن قيمة الاختبار4.954 و مستوى الدلالة قيمته 0.000 وهذه النتائج تبين أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة وموثوقية القوائم المالية.

حيث يمكن إدراج المعامل الثابت (0.506)ومعامل الانحدار(0.467) والذي يمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الجودة في القوائم المالية، في المعادلة التالية:

جودة القوائم المالية= 0.506 + 0.467 العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق

وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة الذكر تم تأكيد الفرضية الثالثة بالإيجاب:

"تؤثر العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة"

المطلب الثاني: اختبار الفرضية العامة.

من خلال هذا العنصر سيتم الإجابة على الفرضية العامة ومحتواها:

"تؤثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة"

تطبيقا لمعادلة الانحدار الخطي البسيط، فإنه بالنسبة لأثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، فإن هذه الأخيرة تكون كالتالي:

جودة القوائم المالية= الثابت a+ b جودة التدقيق الخارجي

والجدول الموالي يبين النتائج:

الجدول رقم (03-09): نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية

جودة التدقيق الخارجي /	a(الباقي الثابت)	B(معامل الانحدار)	R(معامل الارتباط)	R2(معامل التحديد)	T(قيمة الاختبار T)	Sig(مستوى الدلالة)
جودة القوائم المالية	0.701	0.576	0.576	0.331	6.602	0.000
دلالة إحصائية عند مستوى (sig<0.05)						

المصدر: (من إعداد الطالبتين بالاعتماد على أحططاش نشيدة، 2016-2017، صفحة 183).

يتضح من الجدول أعلاه، أن معامل الارتباط بلغ 0.576 ، وهذا يوضح أن هناك تأثير لجودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، ومعامل التحديد بلغ 0.331 ، أي33.1% من تأثير على جودة القوائم المالية يعود إلى العوامل المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، حيث أن قيمة الاختبار6.602 و مستوى الدلالة قيمته 0.000 وهذه النتائج تبين أن هناك تأثير لجودة التدقيق الخارجي على جودة وموثوقية القوائم المالية.

حيث يمكن إدراج المعامل الثابت (0.701)ومعامل الانحدار(0.576) والذي يمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به من متطلبات الجودة في القوائم المالية، في المعادلة التالية:

جودة القوائم المالية= 0.701 + 0.576 جودة التدقيق الخارجي

وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائمة على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج السابقة الذكر تم تأكيد الفرضية الرئيسية بالإيجاب:

"تؤثر العوامل المتعلقة بالتدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية بدرجة مقبولة"

المطلب الثالث: الإجابة على إشكالية الدراسة.

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية:

"ما مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية"

تم الإجابة عليها من خلال التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، وتم التوصل إلى مايلي:

- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة القوائم المالية بنسبة 55.1%.
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بالمدقق على جودة القوائم المالية بنسبة 50.9%.
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على جودة القوائم المالية بنسبة 46.7%.

بعد اختبار الفرضيات الفرعية ثم اختبار الفرضية العامة والتي تؤكد النتائج السابقة المتوصل إليها في اختبار الفرضيات الفرعية، فكانت النتيجة وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية بنسبة 57.6%.

المطلب الرابع: النتائج المتوصل إليها.

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بجودة القوائم المالية.

تعتبر جودة القوائم المالية خاصية من الخصائص الأساسية التي من خلالها يمكن التأكد من صدق وموثوقية القوائم المالية للشركة، وذلك من خلال ما يلي:

- ✓ الصدق في العرض: وهذا من خلال معالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهره، حيث يتم عرض المعلومات المحاسبية لحقيقتها الاقتصادية، وخلوها من الأخطاء المادية.
- ✓ القابلية للتحقق: من خلال توصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص القوائم المالية.
- ✓ الحياد: أي أنه يجب أن يتم إعداد القوائم المالية دون أن تؤثر على قرارات مستخدميها، وبالتالي فالمعلومة المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بتأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية.

أولا- العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق: تتمثل أساسا فيما يلي:

أ- حجم مكتب التدقيق خاصة امتلاكه لأعضاء يتمتعون بخبرة في مجال التدقيق ويمتلكون مؤهلات علمية وعملية.

ب- الالتزام بالمعايير المهنية.

ت- السمعة الحسنة للمكتب.

ث- الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوك المهني.

ج- وجود نظام لمراقبة الجودة في المكتب.

ح- عدم وجود دعاوي قضائية ضد المكتب.

ثانيا- العوامل المتعلقة بالمدقق: تتمثل فيما يلي:

أ- التدريب والتأهيل المستمر للمدقق.

ب- الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها مدير مكتب التدقيق والمدققين الأساسيين.

ت- معرفة فريق التدقيق لمعايير التدقيق والمحاسبة.

ث- استقلالية المدقق الخارجي.

ج- التزام كافة العاملين في مكتب التدقيق بقواعد و آداب السلوك المهني.

ح- اتخاذ القرار في القضايا الهامة يتم من قبل المدقق الرئيسي.

ثالثا- العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق: وهي كالآتي:

أ- وضع خطة واضحة لمختلف عمليات التدقيق.

ب- جمع أدلة الإثبات الكافية.

ت- فحص نظام الرقابة الداخلي.

ث- الإشراف ومتابعة أعمال التدقيق في مكتب التدقيق.

ج- قيود الوقت.

خلاصة الفصل:

بناءا على الدراسة الميدانية التي قمنا بها بمؤسسة صناعة الكوابل –بسكرة من اجل معرفة اثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية ومن خلال المقابلة التي قمنا بها توصلنا إلى :

أن للحكم على موثوقية القوائم المالية يجب أن تتميز هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص، فمعالجة المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها، و مطابقة الأرقام المحاسبية للأحداث التي تعرضها المعلومات المحاسبية وفقا لحقيقتها الاقتصادية، و خلو المعلومة المحاسبية من الأخطاء المادية، كل هذه العناصر مجتمعة تمثل خاصية الصدق في العرض و التي بتوفرها يمكن الحكم على موثوقية القوائم المالية.

الخاتمـــــــة

الخاتمة:

هدف هذا البحث إلى دراسة مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية، والتطرق في جانبه النظري إلى الجوانب المختلفة في مواضيع التدقيق الخارجي و القوائم المالية، وتم التركيز على جودة التدقيق الخارجي و الرقابة عليها، بالإضافة إلى جودة القوائم المالية و الخاصية الأساسية التي في حال توفرها في القوائم المالية يمكن الحكم على جودتها و المتمثلة في موثوقية القوائم المالية.

من خلال هذا البحث اتضح أن لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة، فأداء مهام التدقيق بالجودة المطلوبة يضمن وفاء المهنة بمتطلبات المعايير المهنية المطلوبة و من ثم الوفاء بمسؤوليتها تجاه كل الأطراف المهتمة بالمهنة. وتعتبر الرقابة على جودة التدقيق الخارجي ضرورة فرضتها الظروف الاقتصادية الحالية وبحث كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية عن صدق وموثوقية المعلومات المنشورة فيها، ونظرا لأهمية الرقابة على مهنة التدقيق وضعت الهيئات الدولية المنظمة للمهنة وكذا المنظمات المحلية مجموعة من المعايير لرقابة على المهنة.

كما توصل البحث إلى أن مستوى جودة التدقيق الخارجي يرتبط بمستوى جودة المعلومة المنشورة في القوائم المالية، وهذا يعود إلى أن التدقيق ذو الجودة العالية يسمح باكتشاف المخالفات و الأخطاء الجوهرية و التقرير عنها. ويرتبط مستوى جودة المعلومة المنشورة بمدى موثوقية القوائم المالية، و للحكم على هذه الأخيرة يجب أن تتميز القوائم المالية بالصدق في العرض، القابلية للتحقق و الحياد.

وقد تم التوصل في هذا البحث إلى أن هناك عدة عوامل تحكم جودة التدقيق الخارجي و هي تلك المتمثلة في العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق و العوامل المتعلقة بالمدقق و العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق.

وتبين من خلال الدراسة أن لمكتب التدقيق تأثير كبير على موثوقية القوائم المالية التي يقوم المدقق الخارجي بتدقيقها، وهذا لامتلاكه أعضاء يتمتعون بالخبرة في مجال التدقيق، و لديهم مؤهلات علمية وعملية. كما أن التزام المدقق الخارجي بالمتطلبات الأخلاقية و السلوك المهني، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير المهنية، يؤثر على موثوقية القوائم المالية.

كما تعتبر السمعة الحسنة للمكتب وعدم وجود دعاوي قضائية ضده ومسايرة التطورات الحاصلة في المهنة و استعمال أحدث التكنولوجيا في أداء المهنة خاصة استغلال تكنولوجيا الإعلام و الاتصال من بين العوامل التي في حال توفرها في مكتب التدقيق تؤثر بالإيجاب على موثوقية القوائم المالية.

كما بين البحث أن الرقابة على جودة التدقيق الخارجي تعتبر ضرورية جدا للحكم على موثوقية القوائم المالية التي يدققها المكتب، فيجب على مكتب التدقيق المشاركة في برامج مراقبة الجودة التي تنظمها الهيئات المهنية، وضرورة وجود نظام لمراقبة الجودة فيه.

1- نتائج الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، حيث يعتبر موضوع جودة التدقيق الخارجي من المواضيع التي نالت اهتمام الباحثين و المهنيين في مجال المحاسبة و التدقيق، باعتبار أن جودة التدقيق الخارجي هي

الركيزة الرئيسية التي يعتمد عليها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الخاصة بالقوائم المالية، نظرا لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين المعلومات المحاسبية.

ومن خلال تحليل الفصول النظرية و الفصل التطبيقي، تم وضع صورة شاملة لموضوع الدراسة المتمثل في أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي:

- تساعد جودة التدقيق الخارجي في تحليل القوائم المالية بشكل جيد و بالتالي اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة.
- لجودة التدقيق الخارجي دور هام في تحقيق مصداقية و موثوقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
- يوجد أثر إيجابي مباشر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية وهذا بنسبة 57.6%.
- هناك علاقة وساطة تامة بين جودة التدقيق و جودة القوائم المالية.

2- التوصيات:

من خلال تناول موضوع جودة التدقيق الخارجي وأثره على جودة القوائم المالية الذي يعتبر من المواضيع الهامة، وبعد استخلاص نتائج الدراسة يمكن اقتراح جملة من التوصيات:

- لا بد من العمل على تكثيف البرامج التدريبية الخاصة بمهنة المدقق الخارجي و ذلك بزيادة جودة التدقيق الخارجي.
- الحرص على تقديم قوائم مالية ذات مصداقية خالية من الأخطاء والتلاعب.
- تفعيل دور محافظ الحسابات و الحرص على تطبيق معايير التدقيق الدولية و الجزائرية، الأمر الذي يزيد من الملائمة و الموثوقية.
- ضرورة تدعيم استقلال المدقق الخارجي لتعزيز الثقة و تحسين جودة القوائم المالية.
- ضرورة الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة من قبل مدقق الحسابات.

3- أفاق الدراسة:

تعتبر كل متغيرات الدراسة من المواضيع الجديرة بالدراسة و الاهتمام و التعمق أكثر فيها، فموضوع جودة التدقيق الخارجي خاصة في الجزائر يعتبر موضوعا جديدا يمكن التعمق أكثر فيه، نفس الشيء بالنسبة لموضوع موثوقية القوائم المالية التي تعتبر من أهم خصائص جودة القوائم المالية.

فمن خلال نتائج الدراسة، نرى انه يمكن مواصلة البحث في الموضوع من خلال التطرق إلى ما يلي:

- توسيع الدراسة ليشمل تأثير جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية ككل.
- دراسة أثر جودة التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية.
- دراسة أثر لجان التدقيق على جودة القوائم المالية.
- دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية.
- مساهمة جودة التدقيق الخارجي في تحسين تقرير المدقق الخارجي.

قـائـمـة الـمـراجـع

أولا: المراجع بالعربية

I. المقالات:

1. الجدعانينورسعدوالعنقريحسامعبدالمحسن. (2009).تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني.دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية مجلةجامعةالملكعادالعزيز،الاقتصادوالإدارة. العدد 02.
2. جربوعيوسفمحمود. (2008).مجالات مساهمة التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين- ،مجلةالعلومالإسلامية، العدد 01.
3. حامد العركي و محمد الحسن معن. (2021). تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية. المجلةالعربيةللنشرالعلمي. الخرطوم - السودان.
4. عبيد النواس النقيب رافد. (2016). العلوم المحاسبية والتدقيقية. مجلة المحاسب العدد 45.
5. عديصفاءوعبدالخالقفيحاء. (2015).قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.مجلة دورية نصف سنوية.العدد14.كلية الإدارة والاقتصاد.
6. عقاري مصطفى. (2007). المعيار المحاسبي رقم01 عرض القوائم المالية. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية. العدد 01. الجزائر.
7. عوض أمال محمد محمد. (2008). أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. العدد 03. الاسكندرية. مصر.
8. فانزر ميجسو روبيرتميجس وترجمة أبو المكارم مصطفى وصفى عبد الفتاح. (1983). المحاسبة الدولية. المجلة العربية للنشر العلمي. دار المريخ للنشر والتوزيع. الرياض.
9. محمدأحمدخليل. (2005).حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 01.كلية التجارة.
10. مداحي عثمان. (2012).اهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 07.
11. مرازقة صالح و بوهرينفتيحة. القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الاسلامية (ملتقى دولي) المركز الجامعي بغرداية
12. نصر علي عبد الوهاب(2009) موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية -الجزء الأول-.الدار الجامعية للنشر. الإسكندرية.

II. الكتب:

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2007). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية الجزء الأول.

2. الجبيطيقاسممحسن ويحيزيادهاشم (2011) تحليل ومناقشة القوائم الماليةالدار النموذجية للنشر والتوزيع بيروت–لبنان

3. الجمال جيهان عبد المعز (2014) المراجعة وحوكمة الشركات الإمارات العربية المتحدة دار الكتاب الجامعي، العين الإمارات العربية المتحدة

4. الذنيباتعلي (2010) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة03دار وائل للنشر عمان

5. الشحنةرزقأبوزيد (2015) تدقيق الحساباتمدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدوليةالإطار النظريكلية الإقتصاد والعلوم الإداريةجامعة الزيتونة الأردنيةالطبعة الأولى دار وائل للنشر والتوزيع عمان– الاردن.

6. المطارنةغسانفلاح (2006) تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية الطبعة الاولى كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييردار المسيرة للنشر والتوزيع عمان

7. إياد رشيد القريشي (2011) التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيادار المعز للطباعة والنشر بغداد

8. بوتين محمود (2008) المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير– ديوان المطبوعات الجامعية أم البواقي بن عكنون

9. بن ربيع حنيفة (2010) الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول الجزائر

10. تعريب عصام مرعي. (1989). "أدلة التوفيق الدولية" اتحاد المحاسبين الدولي مجموعة سابا وشركائهم الرياض

11. جمعة أحمد حلمي (2005) المدخل إلى التدقيق الحديث، مذكرة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير مذكرة نشيدة أحططش (2017-2016) الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان

12. حسين يوسف القاضيو آخرون. (2014). أصول المراجعة، الجزء الأول. منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد. دمشق

13. حلوة حنان رضوان، أسامة الحارس و فوز الدين أبو جاموس. (2004). أسس المحاسبة المالية. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.

14. حمادطارقعبدالعال (2007) موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثانيالدار الجامعية مصر

15. دادي عدون ناصر و بابنات عبد الرحمان. التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، دار المحمدي العامة. الاغواط

16. سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان (2009) مدخل إلى تدقيق الحساباتمكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع عمان–الأردن

17. سعود كايد. (2012). تدقيق الحسابات. الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهامشية، الأردن.

18. عبد الله خالد أمين. (2014). تدقيق الحسابات. الطبعة الأولى. الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر.

19. عمر علي عبد الصمد. (2017). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي. الجزائر: دار هومة.

20. قريطعصامنعمة (2006) مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعمليةالطبعة الثالثة، دار وائل للنشر عمان

21. لجعارتخالدجمال (2008) معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRSالطبعة الأولىإثراء للنشر والتوزيع الأردن

22. لعلى بوكميش. (2011). إدارة الجودة الشاملة إيزو9000 الطبعة الأولى دار الراية للنشر والتوزيع. الجزائر

23. لوبك جيمس و ألفين أرينز (2009) المراجعة مدخل متكامل دار المريخ للنشر الرياض

24. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية. ديوان المطبوعات الجامعية.

25. محمد جمال النزلي (2010) منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنيةدار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع عمان-الأردن

26. محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي. (2002). المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق.الدار الجامعية. الإسكندية

27. محمودجربوعيوسف (2000) مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيقمؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان

28. نصر علي عبد الوهاب. (2007). القياس والإفصاح المحاسبي، الجزء الأول. الدار الجامعية. الإسكندرية

29. نواف محمد عباس الرماحي. (2009). مراجعة المعاملات المالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، دار صفاء للنشر والتوزيع. عمان- الأردن

30. يوسفكافيمصطفى (2014) تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة ط1مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع الأردن

III. المذكرات والأطروحات:

1. أبو عطيويرائدة إبراهيم. (2012) أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدققالخارجي رسالة ماجستير فلسطين-غزةالجامعة الإسلامية –غزة

2. أحططاش نشيدة. (2017) اثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر سطيف مذكرة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف1

3. الخزندارآيةجارااللهنعمان (2008) مدى تأثير التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاليتهرسالة ماجستيرالجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين

4. المدهون رغدة ابراهيم. (2014) العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسييرالجامعةالإسلامية غزة-فلسطين

5. النعسان سماح أسامة (2018) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين مذكرة ماجستير كلية الاقتصاد والعلوم الادارية الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين

6. إلياس بدوي. (2012). دور تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) وفق المعايير الدولية(IAS/IFRS)في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية(مذكرة ماجستير). ورقلة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة.

7. بن فرج زوينة (2014) المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق مذكرة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس -سطيف –

8. بلال برابح. (2015). تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية(مذكرة ماجستير). بومرداس، جامعة أحمد بوقرة.

9. حواس صلاح. (2008). التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية،أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسييرجامعة الجزائر

10. حيمرناصر (2019) تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر -بسكرة -

11. خميس حنان. (2012). أثر تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في اتخاذ القرارات المالية. مذكرة ماجستير.ورقلة جامعة قاصدي مرباح -ورقلة

12. خنفايسنسرين (2018) نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية-عينة من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات مدققين داخليين ومحاسبين العاملين في أم البواقيمذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المحاسبية والماليةكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييرجامعة العربي بن المهيدي -أم البواقي-

13. خيرانيالعيد (2013) مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعةمذكرة ماجستيركلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييرجامعة قاصدي مرباح-ورقلة

14. دادة دليلة. (2019) اثر الفصاح المحاسبي في القوائم المالية على اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوكالعاملة بالجزائر مذكرة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح -ورقلة –

15. سردوكفاتح (2004) دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبيةمذكرو ماجستيرجامعة محمد بوضياف المسيلة

16. سعيديعبدالحليم (2015) محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الماليأطروحة دكتوراهكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييرجامعة محمد خيضر –بسكرة

17. شريقي عمر. (2013). التنظيم المهني للمراجعة:دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف

18. شنافينوال (2014) دور تسيير المهارات في تحسين الآداء البشري بالمؤسسة الصناعية، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل –فرع جنرال كابل– بسكرةأطروحة دكتوراهكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييرقسم علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة

19. عثمان محمد خليفة عبد العظيم. (2017) أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية على جودة المراجعة الخارجية من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييرجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

20. عميروش بوبكر. (2011). دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (مذكرة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس. سطيف.

21. عوادينور الهدى. (2016). العوامل المؤثرة على تقارير التدقيق الخارجي –دراسة لعينة من محافظي الحسابات لمختلف ولايات الشرق الجزائري–مذكرة مكملة تخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييرجامعة العربي بن المهدي–أم البواقي–

22. فؤاد إليهم. (2015). تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (مذكرة ماستر)، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي.

23. قاسم الأهدلعبد السلام سليمان (2008) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية مذكرة ماجستير جامعة الحديدة– اليمن

24. قاسمينعيمة (2015) تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRSمذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسييرجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

25. قرون ملاك و بربارى أمينة. (2020). اساليب المحاسبة الابداعية وأثرها على جودة القوائم المالية بسكرة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر –بسكرة –

26. قسوم حنان. (2016). اثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية مذكرة دكتوراه سطيف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس – سطيف–

27. لزعر محمد سامي. (2012). التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مذكرة ماجستير جامعة منتوري-قسنطينة

28. مبروك هاجر بنت علي. (2019) اثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الافصاح أم البواقي كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسييرجامعة العربي بن مهيدي -أمالبواقي –

29. مداني الطيب. (2015) القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي الماليSCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS مذكرة ماجستير جامعة قاصدي مرباح -ورقلة

30. مرشد عبد المصدر. (2013) أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق رسالة ماجستير غزة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسييرالجامعة الإسلامية، غزة

31. مني أمحمد الجودي. (2019). دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات(مذكرة ماستر)، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير. جامعة محمد خيضر. بسكرة

32. ميلوديحسنيةميرةمايسة وبكراويصفية (2021) دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين مذكرة ماسترکلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييرجامعة العقيد أحمد دراية -أدرار-

33. هاجر بنت علي مبروك. (2019). اثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الافصاح (مذكرة ماستر)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

34. هادف ياسمينة. (2017) استخدام التحليل المالي في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية و ترشيد قراراتها مذكرة ماستر الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسييرجامعة دالي ابراهيم الجزائر3

IV. المواقع الالكترونية:

1. عبد الكريم خيطاس. (25 08, 2015). دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر(مدونة)/https://khitasabdelkarim.wordpress.com/2015/08/25. تاريخ الاسترداد 31 05, 2022، من دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر(مدونة)

V. القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية. العدد *74 الصادرة في* (25 11, 2007) القانون رقم 07-11. المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. *Abaoub Ezzeddine; Ayedi Chabchoub Soumaya .La Demande de la qualité de l'audit externe:Quel apport de la théorie d'agence dans lecontexte tunisien*2008

2. AlivantA .ARENSetall،all .AuditingandAssuranceServices2014America كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييرFifteenth Edition, pearson.
3. Brenda PORTER; all*Principles of External Auditing*2014United KingdomFourth Edition, Wiley
4. DeAngelo Linda Elizebeth. Audit size and Audit Quality1981*Journal of Accounting and Economics3*
5. FREDERICHMichelineetautres;autresComptabiliteetaudit: Manuel§ Applicatins (2009/2007)franceكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييرEditions Foucher
6. Odile Barbe Danbe; Laurent Didelot .*Maitriser Les IFRS*2007Paris3eme Edition Group Revue Fiduciaire

قـائـمة المـلاحـق

الملحق رقم (01).

أولا- **نموذج تقرير غير متحفظ.**

اسم مدقق الحسابات.....

رقم تسجيله لدى النقابة.....

عنوانه.....

التاريخ _/_/_

تقرير حول البيانات المالية

إلى السادة/ مساهمي.....

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية للشركة/ ..... والتي تشمل الميزانية العمومية كما في 31 ديسمبر.....

وكذا بيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

إن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات والتقارير المالية حسب المعايير الدولية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الأخطاء أو الاحتيال، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة، وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

مسؤولية المدقق:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول البيانات المالية بناء على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية والالتزام بها، من حيث المتطلبات الأخلاقية والتخطيط للعمل للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت هذه البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية.

وقد تضمنت أعمال التدقيق فحصا إختباريا للأدلة التي تثبت المبالغ و الإفصاحات في البيانات المالية، كما تضمنت أعمال التدقيق تقييما للمبادئ المحاسبية وللتقديرات الهامة التي اعتمدتها إدارة الشركة وكذلك تقييما عاما لطريقة عرض البيانات المالية ككل، وبعد الأخذ بعين الاعتبار للقوانين والأنظمة التي ترعى نشاطها، باعتقادنا، أن أعمال التدقيق التي قمنا بها تشكل أساسا معقولا لإبداء رأينا.

الرأي:

وفي رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعطى رأيا صحيحا وعادلا وتعبر بوضوح من جميع النواحي الجوهرية عن المركز المالي للشركة في 31ديسمبر .....، وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وفي ضوء القوانين واللوائح ذات العلاقة.

أمور أخرى:

وفي هذه الفقرة يختلف مضمون هذا الجزء من تقرير لآخر حسب طبيعة ومسؤوليات المدقق عند تدقيقه للتقارير والقوائم المالية. وغالبا تتضمن هذه الأمور: تقرير حول متطلبات قانونية ونظامية بالشركة قيد التدقيق. وكمثال على ذلك:

وبرأينا أيضا، أن الشركة تحتفظ بسجلات حسابية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، كما تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقا للأصول المرعية.

اسم مدقق الحسابات:.....

توقيع مدقق الحسابات:.....

ثانيا- **نموذج تقرير متحفظ.**

اسم مدقق الحسابات.....

رقم تسجيله لدى النقابة.....

عنوانه.....

التاريخ _/_/_

تقرير حول البيانات المالية

إلى السادة/ مساهمي.....

(نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ)

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

(نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ)

مسؤولية المدقق:

(نفس النص بالتقرير غير المتحفظ) ..... حتى فقرة "باعتقادنا أن أعمال التدقيق التي قمنا بها تشكل أساسا معقولا لإبداء رأينا" ثم تضاف عبارة باستثناء ما هو مشروح بالفقرة التالية:

وتضاف فقرة تبين سبب التحفظ: ..... وليكن وجود شك غير متعلق باستمرارية المنشأة.

على سبيل المثال:

لم نتمكن من الحصول على أدلة تتعلق باستثمارات خاصة في شركة زميلة بمبلغ..... كما في 31ديسمبر .....أو للحقوق في أرباح تلك الشركة الزميلة والتي وردت ضمن صافي ربح السنة المنتهية بذلك التاريخ بمبلغ..... كما هو مبين في إيضاح رقم (.....) حول البيانات المالية، كما أننا لم نتمكن من التحقق من قيمة هذا الاستثمار في الشركة الزميلة

الأجنبية أو من الحقوق في أرباحها باستخدام إجراءات تدقيق أخرى.

الرأي:تدرج في هذه الفقرة النص التالي:

وفي رأينا وباستثناء تأثير أي تعديلات قد تكون ضرورية بسبب ما ذكر أعلاه فيما لو تمكنا من الحصول على أدلة تتعلق بذلك، فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه..... واستكمالا كما في فقرة التقرير غير المتحفظ.

أمور أخرى:

وهذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية والنظامية الأخرى في البند المراد إيضاحه كما سبق بالتقرير غير المتحفظ.

اسم مدقق الحسابات:.....

توقيع مدقق الحسابات:.....

ثالثا- **نموذج التقرير برأي سلبي (معاكس).**

اسم مدقق الحسابات.....

رقم تسجيله لدى النقابة.....

عنوانه.....

التاريخ _/_/_

تقرير حول البيانات المالية

إلى السادة/ مساهمي.....

(نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ)

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

(نفس الفقرة في التقرير غير المتحفظ)

مسؤولية المدقق:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول البيانات المالية بناء على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية والالتزام بها، من حيث المتطلبات الأخلاقية والتخطيط للعمل للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت هذه البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية.

وقد تضمنت أعمال التدقيق فحصا إختباريا للأدلة التي تثبت المبالغ و الافصاحات في البيانات المالية، كما تضمنت أعمال التدقيق تقييما للمبادئ المحاسبية وللتقديرات الهامة التي اعتمدتها إدارة الشركة وكذلك تقييما عاما لطريقة عرض البيانات المالية ككل،.....

ثم تضاف فقرة: يتم فيها شرح الظروف التي واجهت المدقق خلال عمله.

الرأي: في رأينا، نظرا للآثار الناجمة عن الجوانب التي سبق مناقشتها بالفقرة السابقة، لا تعبر القوائم المالية السابق الإشارة إليها في ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولية عن المركز المالي أو عن نتائج الأعمال والتدفقات المالية عن السنة المنتهية في هذا التاريخ للشركة في 31ديسمبر.....

اسم مدقق الحسابات:.....

توقيع مدقق الحسابات:.....

رابعا- **نموذج الامتناع عن إبداء الرأي.**

اسم مدقق الحسابات.....

رقم تسجيله لدى النقابة.....

عنوانه.....

التاريخ _/_/_

إلى السادة/ مساهمي.....

لقد تم تعيننا لتدقيق الميزانية المرفقة لشركة/..... كما في 12/31/.... وبيان الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ، أن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة (تحذف الجملة التي تبين مسؤولية المدقق)

فيما يخص فقرة نطاق التدقيق: إما أن تحذف أو تعدل وفقا للظروف

فقرة إيضاحية: تدرج الأسباب التي أدت إلى الامتناع عن إبداء الرأي.

على سبيل المثال: لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي لكافة البضاعة ولم نتمكن من تأييد حسابات تحت التحصيل بسبب القيود التي فرضت من قبل الشركة على نطاق عملنا.

فقرة حجب الرأي:

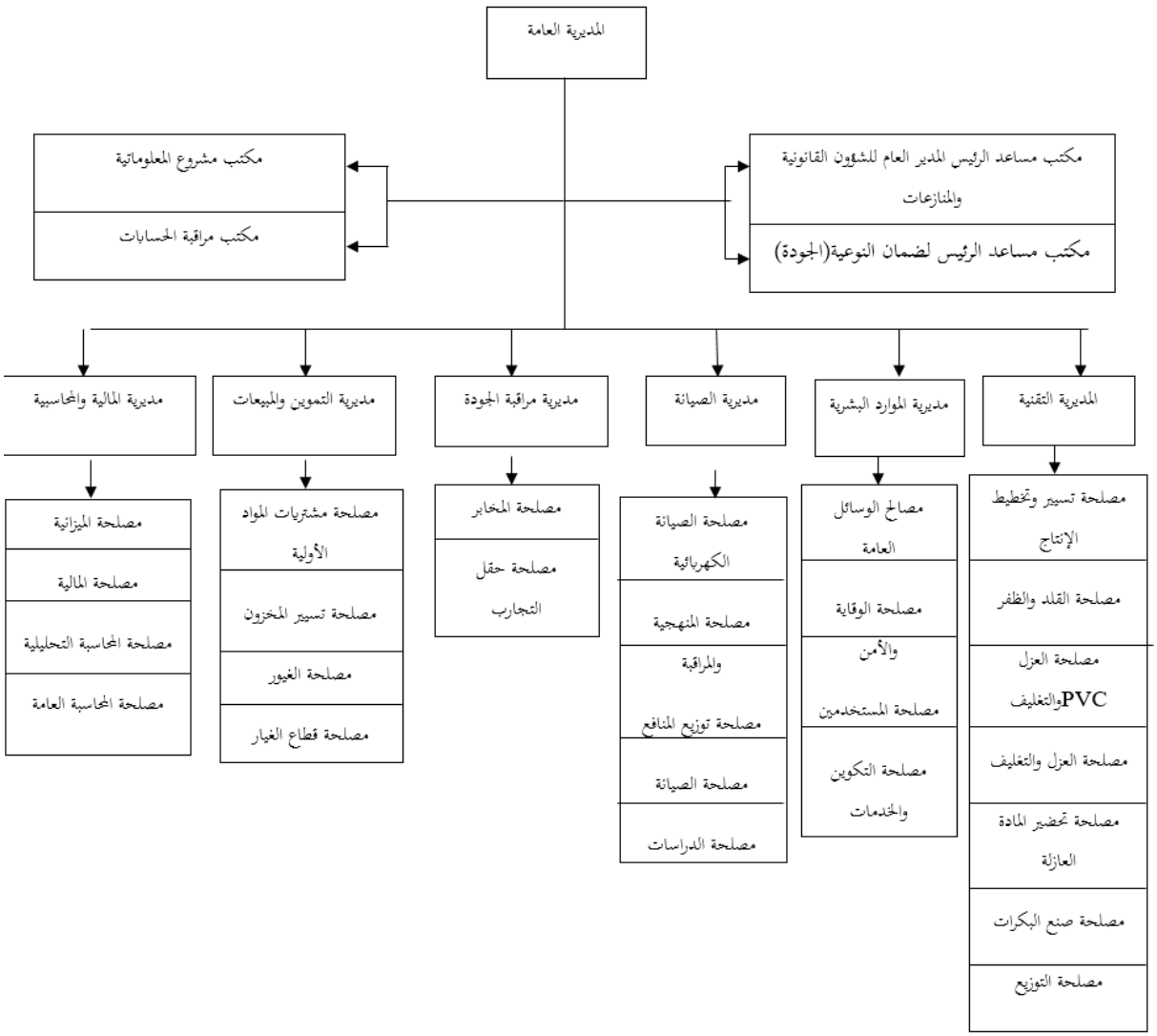
يدرج في هذه الفقرة النص التالي: "بسبب أهمية الأمور المبنية في الفقرة السابقة فإننا لا نبدي الرأي حول البيانات المالية".

اسم مدقق الحسابات:.....

توقيع مدقق الحسابات:.....

الملحق رقم (02)

الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.



الملحق رقم (03)

Exercice close le	31/12/2015

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N-1
	Montants bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif			0	0
Immobilisations incorporelles	41983425	39963033	2020393	41863032
Immobilisations corporelles	5827008863	4427180905	1399827958	1576110541
Terrains	37098639	0	37098639	37098639
Batiments	2198870548	1428599896	770270653	816309106
Autres immobilisations corporelles	3591039675	2998581009	592458666	713702706
Immobilisations en concession	0	0	0	0
Immobilisations en cours	0	0	0	9835075
Immobilisations financières	627256146	0	62725614 6	501640893
Titres mis en équivalence	0	0	0	0
Autres participations et créances rattachées	0	0	0	0
Autres titres immobilises	0	0	0	0858728
Prets et autres actifs financières non courants	331858728	0	331858728	122167166
Impotes différés actif	29597418	0	295397418	379473727
TOTAL ACTIF NON COURANT	**6496248434**	**4467143937**	**2029107497**	**2120449452**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	5440223819	356189629	5084034190	3461955143
Créances et emplois assimiles				
Clients	813380268	81930261	731450008	2191511532
Autres débiteurs	61482834	0	61482834	89376378
Impots et assimiles	213458234	0	213458234	138672264
Autres créances et emplois assimiles	0	0	0	0
Disponibilités et assimiles				
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
Trésorerie	655957129	0	655957129	538570006
TOTAL ACTIF COURANT	**7184502283**	**438119890**	**6746382393**	**6420085323**
TOTAL GENERAL AVTIF	**13680750717**	**4905263827**	**8775486890**	**8540534775**

الملحق رقم (04)

Exercice close le	31/12/2015

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1010000000	1010000000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	4224728430	4224728430
Ecarts de réévaluation	0	0
Ecarts d'équivalence(1)	0	0
Résultat net- Résultat net part du group(1)	-217753796	153373032
Autres capitaux propres- Report à nouveau	-626010665	-779383698
Part de la société consolidante(1)		
Part des minoritaires(1)		
TOTAL 1	**4390963969**	**4608717765**
PASSIFS NON- COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	0	0
Impots(différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits constatés d'avance	656722848	1049443785
TOTAL 2	**656722848**	**1049443785**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1673941689	1549795800
Impots	33873714	308780646
Autres dettes	1268533907	365160339
Trésorerie passif	751450763	658636440
TOTAL 3	**3727800073**	**2882373225**
TOTAL PASSIF (1+2+3)	**8775486890**	**8540534775**

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

الملحق رقم (05)

Exercice du	01/01/2015	au	31/12/2015

COMPTE DE RESULTAT

Rebriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vende	Produits fabriqués		7225645386 ,08		9316427656,64
	Prestations de services		1004653,22		32000,00
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes accordés			**7226650039,30**		**9316459656,64**
Production stockée ou déstockée			1124476683,38		52194621,87
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
1-Production de l'exercice			**8351126722,68**		**9368654278,51**
Achats de marchandises vendues		51014753,38		190698681,59	
Matières premières		5485240990,05		4782629486,80	
Autres approvisionnements		1296161596,01		2016811239,67	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services				150,00	
Autres consommations		62898774,42		66650620,50	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services exterieurs	Sous- traitance générale				
	Locations	39725958,01		40256715,67	
	Entretien ; rèparations et maintenance	45097490,98		32865367,96	
	Primes d'assurances	24957454,30		28200757,94	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honorairs	120833612,69		122155647,07	
	Publicité	5884695,90		7200628,55	
	Déplacements, missions et réceptions	17002822,46		23807265,10	
Autres services		30894826,05		45516267,99	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
2-Consommations de l'exercice		**7179712974,25**		**7356792528,84**	
3-Valeur ajoutée d'exploitation(1-2)			**1171413748,43**		**2011861749,67**
	Charges de personnel	797536228,25		888478339,16	
	Impots et taxes et versements assimilés	102715483,91		154813619,73	
4-Exeédent brut d'exploitation			**271162036,27**		**968569790,78**
Autres produits opérationnels			9472355,98		12802920,08
Autres charges opérationnelles		36805077,89		137117595,81	
Dotations aux amortissements		243362283,87		207912598,51	
Provision		17762817,87		147560370,31	
Pertes de valeur		31167798,32		128377275,31	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			137847282,44		59922224,46
5-Résultat opérationnel			**125383696,74**		**420327095,38**
Produits financier			11847100,74		15238974,89
Charges financieres		270908284,29		164875047,78	
6- Résultat financier			**-259061183,55**		**-149636072,89**
7- Résultat ordinaire (5+6)			**-133677486,81**		**270691022,49**
Eléments extraordinaires (produits) (*)					
Eléments extraordinaires (charges) (*)					
8- Résultat extraordinaire					
Impots exigibles sur résultats				189206602,65	

Impots différés (variations) sur résultats		-84076308,89		71888612,60
10- RESULTAT NET DE L4EXERCICE		**-217753795,70**		**153373032,44**

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (06)

Exercice close le	31/12/2016

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N-1
	Montants bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'ecquisition-goodwil positif ou negatif			0	0
Immobilisations incorporelles	41983425,28	41794782,28	188643,00	2020393,00
Immobilisations corporelles	5721238165,26	4517794800,63	1203443364,63	1399827958,00
Terrains	37098639,12	0,00	37098639,12	37098639,00
Batiments	2198870548,47	1477646953,90	721223594,57	770270653,00
Autres immobilisations corporelles	3485268977,67	3040147846,73	445121130,94	592458666,00
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	12189843,42	0,00	12189843,42	0,00
Immobilisations financieres	568799446,74	0,00	568799446,74	627256146,00
Titres mis en equivalence	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et creances rattachees	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilises	0,00	0,00	0,00	0,00
Prets et autres actifs financieres non courants	322406061,44	0,00	322406061,44	331858728,00
Impotes differes actif	246393385,30	0,00	246393385,30	295397418,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	**6344210881**	**4559589583**	**1784621298**	**2029104497**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	4046589908	374848092	3671741816	5084034190
Creanees et emplois assimiles	2616982848	70644363	2546338485	1006391076
Clients	2412846563	70644363	2342202200	731450008
Autres debiteurs	32848714	0	32848714	61482834
Impots et assimiles	171287570	0	171287570	213458234
Autres creances et emplois assimiles	0	0	0	0
Disponibilites et assimiles	851328648	0	851328648	655957129
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
Tresorerie	851328648	0	851328648	655957129
TOTAL ACTIF COURANT	**7514901403**	**445492455**	**7069408948**	6746382395
TOTAL GENERAL AVTIF	**13859112283**	**5005082038**	**8854030246**	**8775486892**

الملحق رقم (07)

Exercice close le	31/12/2016

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1010000000	1010000000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	4224728430	4224728430
Ecarts de réévaluation	0	0
Ecarts d'équivalence(1)	0	0
Résulttat net- Résultat net part du group(1)	1041812516	-217753796
Autres capitaux propres- Report à nouveau	-843764461	-626010665
Part de la société consolidante(1)	0	0
Part des minoritaires(1)	0	0
TOTAL 1	**5432776486**	**4390963969**
PASSIFS NON- COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	0	0
Impots(différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits constatés d'avance	310504159	656722848
TOTAL 2	**310504159**	**656722848**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comples rattachés	1911940170	1673941689
Impots	438804296	33873714
Autres dettes	662893581	1268533907
Trésorerie passif	97111555	751450763
TOTAL 3	**3110749601**	**3727800073**
TOTAL PASSIF (1+2+3)	**8854030246**	**8775486890**

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

الملحق رقم (08)

Exercice du	01/01/2016	au	31/12/2016

COMPTE DE RESULTAT

Rebriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		0	0		
Production vende	Produits fabriqués	0	10338615055		7225645386
	Prestations de services	0	0		1004653
	Vente de travaux	0	0		
Produits annexes		0	42681121		
Rabais, remises, ristournes accordés		0	0		
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes accordés			**10381296175**		**7226650039**
Production stockée ou déstockée		1132052112	0		1124476683
Production immobilisée		0	0		
Subventions d'exploitation		0	0		
1-Production de l'exercice			**9249244064**		**8351126723**
Achats de marchandises vendues		0	0	51014753	
Matières premières		5316840242	0	5485240990	
Autres approvisionnements		1205112359	0	1296161596	
Variations des stocks		0	0	0	
Achats d'études et de prestations de services		0	0	0	
Autres consommations		78424935	0	62898774	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		0	0		
Services exterieurs	Sous- traitance générale				
	Locations	40476285		39725958	
	Entretien ; rèparations et maintenance	36848232		45097490	
	Primes d'assurances	28639740		24957454	
	Personnel extérieur à l'entreprise	0			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraircs	19454578		120833612	
	Publicité	4357231		5884695	
	Déplacements, missions et réceptions	10357632		17002822	
Autres services		25549258		30894826	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs		0			
2-Consommations de l'exercice		**6766060490**		**7179712974**	
3-Valeur ajoutée d'exploitation(1-2)			**2483183574**		**1171413748**
	Charges de personnel	715027457	0	797536228	
	Impots et taxes et versements assimilés	112865780	0	102715484	
4-Exeédent brut d'exploitation			**1655290336**		
Autres produits opérationnels		0	3779553		9472356
Autres charges opérationnelles		11397131		36805078	
Dotations aux amortissements		207043812		243362284	
Provision		169572514		17762818	
Pertes de valeur		1331993		31167798	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0	121708086		173847282
5-Résultat opérationnel			**1391432525**		**125383697**
Produits financier			16579108		11847101
Charges financieres		185436176	0	270908284	
6- Résultat financier		**168857067**	**0**	**259061184**	**0**
7- Résultat ordinaire (5+6)			**1222575457**	**133677487**	
Eléments extraordinaires (produits) (*)		0	0		

Eléments extraordinaires (charges) (*)	0	0		
8- Résultat extraordinaire	0	0		
Impots exigibles sur résultats	131758908	0		
Impots différés (variations) sur résultats	49004033	0	84076309	
10- RESULTAT NET DE L4EXERCICE		**1041812516**	**217753796**	**0**

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم (09)

Exercice close le	31/12/2017

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N(2017)			N-1(2016)
	Montants bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'ecquisition-goodwil positif ou negatif			0	0
Immobilisations incorporelles	41983425	41863032	120393	188643
Immobilisations corporelles				
Terrains	37098639	0,00	37098639	37098639
Batiments	2198870548	1526682294	672188253	721223594
Autres immobilisations corporelles	3526051939	3188271818	337780121	445121130
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	10953266	0,00	10953266	12189843
Immobilisations financieres	568799446,74	0,00		
Titres mis en equivalence	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et creances rattachees	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilises	0,00	0,00	0,00	0,00
Prets et autres actifs financieres non courants	225335811	0,00	225335811	322406061
Impotes differes actif	206254130	0,00	206254130	246393385
TOTAL ACTIF NON COURANT	**6246547761**	**4756817145**	**1489730615**	**1784621297**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	3745141525	218809237	3526332287	3671741816
Creanees et emplois assimiles				
Clients	737859373	59081665	678777708	2342202200
Autres debiteurs	92226634	0	92226634	32848714
Impots et assimiles	154481572	0	154481572	171287570
Autres creances et emplois assimiles	0	0	0	0
Disponibilites et assimiles		0		
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
Tresorerie	1492491437	0	1492491437	851328647
TOTAL ACTIF COURANT	**6222200542**	**277890903**	**5944309639**	**7069408949**
TOTAL GENERAL AVTIF	**12468748303**	**5034708048**	**7434040255**	**8854030246**

الملحق رقم (10)

Exercice close le	31/12/2016

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N(2017)	N-1(2016)
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1010000000	1010000000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	4224728430	4224728430
Ecarts de réévaluation	0	0
Ecarts d'équivalence(1)	0	0
Résulttat net- Résultat net part du group(1)	131126135	1041812516
Autres capitaux propres- Report à nouveau	198048056	-843764461
Part de la société consolidante(1)	0	0
Part des minoritaires(1)	0	0
TOTAL 1	**5563902621**	**5432776486**
PASSIFS NON- COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	0	0
Impots(différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits constatés d'avance	325500698	310504159
TOTAL 2	**325500698**	**310504159**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comples rattachés	1155815398	1911940169
Impots	10334311	438804295
Autres dettes	378487225	662893580
Trésorerie passif		97111555
TOTAL 3	**1544636935**	**3110749601**
TOTAL PASSIF (1+2+3)	**7434040255**	**8854030246**

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

الملحق رقم (11)

Exercice du	01/01/2017	au	31/12/2017

COMPTE DE RESULTAT

Rebriques		N(2017)		N-1(2016)	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		0	0		
Production vende	Produits fabriqués	0	4831378429		10338615054
	Prestations de services	0	0		68368
	Vente de travaux	0	0		
Produits annexes		0	7049722		42612752
Rabais, remises, ristournes accordés		60669	0		
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes accordés			**4838367481**		**10381296175**
Production stockée ou déstockée		40240706	0	1132052110	
Production immobilisée		0	0		
Subventions d'exploitation		0	0		
1-Production de l'exercice			**4798126774**		
Achats de marchandises vendues		8834878	0		
Matières premières		2958098724	0	5316840241	
Autres approvisionnements		723053707	0	1205112358	
Variations des stocks		0	0	0	
Achats d'études et de prestations de services		124000	0	0	
Autres consommations		57091976	0	78424934	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		0	0		
Services exterieurs	Sous- traitance générale				
	Locations	27558188		40476284	
	Entretien ; rèparations et maintenance	23676249		36848231	
	Primes d'assurances	29497246		28639740	
	Personnel extérieur à l'entreprise	0			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraircs	24259677		19454578	
	Publicité	8662389		4357230	
	Déplacements, missions et réceptions	11329193		10357631	
Autres services		35557506		25549257	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs		0		0	
2-Consommations de l'exercice		**3907743738**		**6766060490**	
3-Valeur ajoutée d'exploitation(1-2)			**890383036**		**2483183574**
	Charges de personnel	543720649	0	715027456	
	Impots et taxes et versements assimilés	56461372	0	112865780	
4-Exeédent brut d'exploitation			**290201014**		**1655290337**
Autres produits opérationnels		0	10830924		3779552
Autres charges opérationnelles		10910466			
Dotations aux amortissements		375001841			
Provision					
Pertes de valeur					
Reprise sur pertes de valeur et provisions			347137727		121708086
5-Résultat opérationnel			**262257357**		**1391432525**
Produits financier			16579108		
Charges financieres		103059947	0	185436175	

6- Résultat financier	**90991967**	**0**	**168857067**	**0**
7- Résultat ordinaire (5+6)		**171265389**		**1222575458**
Eléments extraordinaires (produits) (*)	0	0		
Eléments extraordinaires (charges) (*)	0	0		
8- Résultat extraordinaire	0	0		
Impots exigibles sur résultats		0	131758908	
Impots différés (variations) sur résultats	40139254	0	49004032	
10- RESULTAT NET DE L4EXERCICE		**131126135**		**1041812517**

(*) A détailler sur état annexe à joindre.