

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تحت عنوان:

دور التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية
دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة CCLS
لولاية المسيلة

تحت إشراف:

— د/عريوة محاد

من إعداد:

— عمارة عبد السلام

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
			رئيسا
عريوة محاد	أستاذ محاضر —	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مشرفا ومقررا
			مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021

الفهرس

أ-د	مقدمة
	الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الداخلي
01	تمهيد الفصل الأول
02	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي
02	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق المحاسبي
05	المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق المحاسبي
08	المطلب الثالث: مبادئ وطرق التدقيق المحاسبي
11	المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي
11	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
12	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي
15	المطلب الثالث: مراحل وأنواع التدقيق الداخلي
18	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي
18	المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي
20	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
23	المطلب الثالث: تقرير ووسائل التدقيق الداخلي
	الفصل الثاني: مدخل نظري إلى القوائم المالية
30	تمهيد الفصل الثاني
31	المبحث الأول: ماهية القوائم المالية
31	المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية
33	المطلب الثاني: أهمية القوائم المالية
34	المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية
37	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية
37	المطلب الأول: الميزانية وجدول النتائج
40	المطلب الثاني: قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات الأموال الخاصة
42	المطلب الثالث: قائمة الملحقات
43	المبحث الثالث: جودة القوائم المالية
43	المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية
43	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية
44	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية

	الفصل الثالث: دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة
48	تمهيد الفصل الثاني
49	المبحث الأول: تقديم تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة
49	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وأنشطتها
51	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
57	المطلب الثالث: أهداف تعاونية الحبوب والبقول الجافة
58	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية
58	المطلب الأول: الميزانية
60	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج
61	المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة
63	المبحث الثالث: عمل المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة ودوره في رفع جودة القوائم المالية
63	المطلب الأول: دور المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة
64	المطلب الثاني: عرض أمثلة عن عمل المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة
71	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة
73	الخاتمة
77	قائمة المراجع
81	الملاحق

قائمة الجداول

03	الجدول رقم (01): تطور أهداف التدقيق
58	الجدول رقم (02): جانب الأصول من ميزانية تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة
59	الجدول رقم (03): جانب الخصوم من ميزانية تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة
60	الجدول رقم (04) جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة
61	الجدول رقم (05) جدول تدفقات الخزينة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة
62	الجدول رقم (06) جدول تغير الأموال الخاصة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة
64	الجدول رقم (07) وضعية فترة وتحميل الشعير من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 بالقنطار
65	الجدول رقم (08) وضعية فترة وتحميل بذور الحبوب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 بالقنطار
66	الجدول رقم (09) تحليل وضعية فترة وتحميل بذور الحبوب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 حسب كل زبون

قائمة الأشكال

56	الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة
----	---

تمهيد:

منذ أن خلق الإنسان وهو يسعى لإشباع حاجاته وإثبات ذاته باستخدام مختلف الموارد المتاحة أمامه وقد وجد نفسه يقوم بعدة ممارسات أكسبته مهارات تسمح له بمتابعة الموارد التي يملكها من أجل استغلالها بطريقة مثلى خاصة مع ظهور مشكلة الندرة، ومنذ ذلك الحين شهد العالم عدة تغيرات فكان الإنسان أمام حتمية التأقلم مع هذه التغيرات والتي صاحبها تطور الممارسات التي كان يقوم بها مما أكسبه خبرات ومهارات جعلته يحسن من أدائه، فقد كان يستخدم التسيير والمحاسبة والتدقيق بشكل بدائي من أجل تقييم أعماله اليومية وتحديد الآثار المترتبة عنها وتدوين الأحداث الاقتصادية بهدف اتخاذ قرارات صائبة في المستقبل.

وتعتبر الثورة الصناعية من أهم التغيرات التي شهدها العالم نظرا لتأثيرها على الجانب الاقتصادي والاجتماعي حيث صاحبها تطور على مستوى وحجم المؤسسات الاقتصادية واتساع للفرص الاستثمارية ما أعطى للقوائم المالية أهمية بالغة لدى مستخدميها خاصة بعد بروز مؤسسات ضخمة ظهرت معها ضرورة فصل الملكية عن التسيير ما أوجب إيجاد وسائل وتقنيات تساعد أصحاب المصالح بالمؤسسات من أجل الحفاظ على أموالهم المستثمرة والحد من التلاعبات الممكنة والتي من الممكن أن تتسبب في أزمات مالية عالمية، ومن هنا تطور علم يساعد على الفحص والتحقق من مدى صحة الأرقام والنتائج التي تقدمها المحاسبة من أجل إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية وتعتبر تعبيراً صادقاً عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وقد عرف هذا العلم بعلم التدقيق والذي يهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتها بصفة عامة ومن أجل حماية أموال المؤسسة، مساعدة الإدارة في أداء وظائفها والتحقق من إتباع الخطط والسياسات المسطرة من أجل ترشيد قراراتها بالرفع من جودة القوائم المالية التي تتخذ القرارات بالرجوع إليه وهو ما يختص به التدقيق الداخلي.

الإشكالية:

على ضوء ما سبق تتبلور معالم إشكالية البحث كما يلي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية؟

أسئلة فرعية:

ومن معالجة هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل للتدقيق الداخلي دور في الرفع من جودة القوائم المالية؟
- هل التدقيق الداخلي من العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية؟
- كيف يمكن للتدقيق الداخلي المساهمة في الرفع من جودة القوائم المالية؟

الفرضيات:

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة يمكننا الإطلاق من الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية.
- يمكن للتدقيق الداخلي المساهمة في الرفع من جودة القوائم المالية باكتشاف ما يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء بالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء.
- يضمن المدقق الداخلي إعداد قوائم مالية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة كما يقدم توصيات تساهم في الرفع من جودة القوائم المالية.

أهمية الموضوع:

تظهر أهمية هذا البحث في:

- توضيح دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية.
- تشجيع الاهتمام بالتدقيق الداخلي من طرف المؤسسات والباحثين.

أهداف الموضوع:

- الاطلاع بشكل أكبر على موضوع التدقيق الداخلي.
- دراسة حالة لعمل مدقق داخلي بمؤسسة لمعرفة وجود أو غياب دور للتدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص في المحاسبة والتدقيق.
- الرغبة في الاطلاع بشكل أكبر على موضوع التدقيق الداخلي.

أسلوب الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث وللإجابة على التساؤلات وإثبات مدى صحة الفرضيات السابقة قمنا بالإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد منهج دراسة الحالة بهدف إظهار دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية من خلال عرض عمل المدقق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة وتبيان أثره على جودة القوائم المالية إن وجد.

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء إعداد هذا البحث:

- قلة المراجع والدراسات السابقة فيما يتعلق بهذا الموضوع.
- صعوبة الوصول إلى مؤسسات تهتم بوظيفة التدقيق الداخلي.

هيكل البحث:

من أجل الإجابة على الإشكالية محل الدراسة قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول يتعلق بالإطار النظري للتدقيق الداخلي حيث ينقسم إلى ثلاث مباحث رئيسية، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى التدقيق المحاسبي أما المبحث الثاني فقد خصصناه من أجل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي بشكل منفصل أما المبحث الثالث قمنا فيه بعرض معايير التقرير ووسائل التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني فقد قمنا بتخصيصه من للقوائم المالية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث سنقوم بعرض ماهية القوائم المالية ومستخدميها في المبحث الأول ثم عرض القوائم المالية في المبحث الثاني أما المبحث الثالث فقد خصصناه للحديث عن جودة القوائم المالية.

أما الفصل الثالث فقد قمنا بتخصيصه من أجل دراسة حالة تعاونية الحبوب والبقول الجافة بولاية المسيلة حيث قمنا بعرض عمل المدقق الداخلي فيها وإظهار إذا كان ما يقوم به يساهم في رفع جودة القوائم المالية أو لا.

الدراسات السابقة:

- 1- دراسة فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومات المالية في ظل حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يمكن أن يؤديه تدقيق الحسابات بإعتباره من وسائل تطبيق حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المالية، وتم فيها الإعتماد على إستبيان وقد خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظام من خلاله تدار المؤسسة، وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يركز على عناصر أساسية منها مدة موضوعيته، استقلاليته وجودة أدائه لعمله.

2- ملحة ندير، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018.

قام الباحث في هذه الدراسة بإظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية بإحدى المؤسسات حيث إعتد على المنهج الإحصائي وقام بإستعمال مجموعة من الأدوات كالمقابلة والمستندات والإحصائيات وقد توصل إلى أن للتدقيق الداخلي دور في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية.

تمهيد:

ازداد الاهتمام بالتدقيق المحاسبي لما له من أهمية كبيرة في ترشيد القرارات تزامنا مع زيادة الفرص الاستثمارية وخاصة بعد الأزمات المالية التي هزت كبرى المؤسسات في العالم، ومن أجل مساعدة الإدارة في التحكم بمختلف الوظائف وضمان كفاءتها ظهرت الحاجة إلى تدقيق داخلي مستقل حيث يبدأ عمل المدقق حين ينتهي عمل المحاسب فيقوم بالحكم على مدى مطابقة مخرجات النظام المحاسبي بالوضع المالية الحقيقية للمؤسسة وخلوها من الأخطاء والتلاعبات ومن أجل الحكم على مدى اتباع المؤسسة للسياسات والإجراءات المتفق عليها سابقا من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وللرفع من جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي

يمكن تعريف التدقيق المحاسبي بأنه فحص حسابات وحدة اقتصادية للتأكد من صحتها عن طريق فحصها فحصاً انتقادياً ثم إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة هذه القوائم المالية بهدف مساعدة مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرار، وسنحاول التطرق في هذا المبحث إلى نشأة ومفهوم التدقيق المحاسبي بالإضافة إلى أنواعه، مبادئه والهدف منه.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق المحاسبي

أولاً: نشأة التدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبت بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع¹.

ثانياً: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

في البداية لم تكن هناك حاجة إلى التدقيق أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظراً لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل الحياة البشرية، ظهر التدقيق وأخذ في التطور حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر للتطوير من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية، والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص².

¹ عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص11.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص05.

يمكن القول أن التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي ارتبط بشكل كبير بانفصال الملكية عن التسيير في المؤسسات الاقتصادية وظهرت حاجة المساهمين للمحافظة على أموالهم المستثمرة في الشركات ما أوجب وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته الأساسية الحكم على مدى صدق القوائم المالية ومطابقتها للوضع المالية الحقيقية للمؤسسة. ومن أجل عرض مراحل تطور التدقيق المحاسبي بشكل أفضل ومختصر نقوم باستعراض الجدول التالي:

الجدول رقم (01): تطور أهداف التدقيق

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، الكاتب، مكلفون من طرف الدولة	حماية الأموال ومعاقبة الاختلاسات والسرقة
من 1700 إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	مكلفون من طرف الدولة، المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	مكلفون من طرف الدولة، شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	منع واكتشاف الأخطاء والغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1960م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة التدقيق	منع واكتشاف الأخطاء والغش، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1960 إلى يومنا هذا	الحكومة، البنوك، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	الشهادة على صدق وشرعية القوائم المالية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 07-08.

(بتصرف)

ثالثاً: مفهوم التدقيق المحاسبي

التدقيق: عرف Bonnauld et Germond التدقيق على أنه اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.¹

التدقيق المحاسبي: عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين American Accounting Association التدقيق على أنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".²

كما يعرف التدقيق المحاسبي بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.³

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".⁴

ومما سبق يمكن نستنتج أن عملية التدقيق تشمل:⁵

الفحص: ويقصد به البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 09.

² American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1973, P 2.

³ عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 18.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 10.

⁵ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،

التحقيق: يعبر التحقيق عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

التقرير: ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها، بالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق والمؤطرة بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق المحاسبي

أولاً: أنواع التدقيق المحاسبي:

توجد العديد من أنواع التدقيق المحاسبي وفق وجهات نظر متعددة، وسنقوم بذكر البعض منها باختصار كما يلي:¹

1- من حيث الإلزام القانوني:

1-1 التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به حيث ينص المشرع من خلال نصوصه على الزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة به.

1-2 التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أطراف سواء داخل أو خارج المؤسسة كملاك المؤسسة، مجلس الإدارة إلخ...

¹ المرجع نفسه، ص ص 20-21

2- من حيث نطاق التدقيق:

2-1 التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص العمليات والمعلومات وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء رأيه حول العمل المقدم له، فشمولية التدقيق تعني جميع الأنشطة والعمليات للنوع محل التدقيق وليس لعنصر محدد بذاته

2-2 التدقيق الجزئي: يتمثل في توجيه المدقق إلى تدقيق عنصر معين دون غيره من العناصر، ويعود سبب انتشار هذا النوع إلى تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها.

3- من حيث زاوية توقيت التدقيق:

3-1 التدقيق المستمر: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بعمله بصفة متواصلة على مدار السنة المالية للمؤسسة.

3-2 التدقيق محدد المدة: يستعمل هذا النوع لفترة زمنية محددة من أجل تحقيق أهداف محددة مسبقا كتدقيق المهمات الخاصة التي يقوم بها المدقق التعاقدية.

4- من حيث الشخص المدقق:

4-1 لتدقيق الداخلي: هو ذلك النوع من التدقيق الذي يقوم به شخص من داخل المؤسسة، وتم اعتباره

4-2 التدقيق الخارجي: هو ذلك النوع الذي يقوم به شخص من خارج المؤسسة يتم تعيينه لفترة محددة

ثانيا: أهداف التدقيق المحاسبي:

كان الهدف من عملية التدقيق في الماضي مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير. ومع تطور علم عليه أصبح هدفه الأساسي هو إبداء رأي فني محايد من قبل المدقق حول مدى عدالة البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها ومدى تعبيرها عن حقيقة المركز المالي للمنشأة وإصدار تقريره النهائي للمساهمين أو من قام بتعيينه.

ويمكن تحديد أهداف عملية التدقيق كما يلي:

1-الأهداف التقليدية¹: والتي تتمثل في:

- التأكد من أن جميع العمليات التي أثبتت في الدفاتر والسجلات تمت وفقا للقواعد المحاسبية العلمية الصحيحة.
- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المثبتة في الدفاتر وخلوها من الأخطاء الحسابية ومدى الاعتماد عليها.
- اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتعقبهما.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية، أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- تقديم الرأي الفني المحايد الذي سيستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة وكفاءة أداة إدارة الشركة.

2-الأهداف الحديثة: والتي تمثلت في:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها، وتقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط، مع تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن تدقيق الحسابات يبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تمنع ذلك.
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات المناسبة مستقبلا.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- مساعدة جهاز الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

¹ مومني يوسف، مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019، ص ص 10-11.

- فحص المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية والبيئية للمؤسسة.

المطلب الثالث: مبادئ وطرق التدقيق المحاسبي

أولاً: مبادئ التدقيق المحاسبي:¹

يقصد بالمبدأ الفكرة الأساسية التي تبنى عليها أفكار أخرى تتدرج ضمنها، فمبادئ التدقيق المحاسبي هي الأفكار والقواعد الأساسية والأولية التي تحقق الحد الأدنى لعمل مدقق الحسابات وأفضل حماية وتوازن بين مصالح المؤسسة والمساهمين فيها. وتجدر الإشارة إلى تناول مبادئ التدقيق المحاسبي يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص

- ركن التقرير

وبناء على ذلك فإن مبادئ التدقيق المحاسبي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1-1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة، أثارها الفعلية والمحتملة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-2 مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

1-3 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص ص 66-68

1-4 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

2-1 مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2 مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق على كل ما من شأنه توضيح مدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

2-3 مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

2-4 مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية بالاستناد على أدلة الإثبات.

ثانياً: طرق التدقيق المحاسبي:

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا الحصر: ¹

1- الملاحظة: تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة ومدى كفاءة نظام

الرقابة الداخلي علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

2- التفتيش: تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول، والإرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك

من بنود.

¹ عواج هدى، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015، ص 24.

- 3- **التثبيت:** تطبق في التأكيد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع وأرصدة الأصول الموجودة عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.
- 4- **المقارنة:** تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.
- 5- **التحليل:** تطبق على البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها ونشرها كمعلومات عن المشروع المعني.
- 6- **الاحتساب:** تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة والمستحقات.
- 7- **الاستفسار:** تطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي حديثاً مقارنةً بالتدقيق الخارجي وظهرت أهميته مع كبر حجم الشركات وتعقد العمليات مما زاد صعوبة مراقبة الملاك لتسيير مؤسساتهم حيث أصبح استخدامه ضرورياً في المؤسسة من أجل التحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما تم التخطيط له مسبقاً وسيكون هذا المبحث بمثابة مدخل نظري للتدقيق الداخلي حيث سنتطرق إلى كل من مفهومه أهداف، أهداف، أنواع ووسائل التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي:

هو نوع من التدقيق تقوم به هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.¹

ويعرف التدقيق الداخلي أيضاً بأنه أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع، ومخرجاتها تقرير، أو تقارير يقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة، والقائم بها موظف بالمشروع واستقلاله استقلال تنظيمي فقط، ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة التدقيق الداخلي مباشرة.²

وقد عرف التدقيق الداخلي من طرف معهد المدققين الداخليين (IIA) على أنه "وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات

¹ عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص 30.

² شايب الذقن نور الدين، سامي صالح، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 6.

والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة¹.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن: التدقيق الداخلي هو وظيفة إدارية لفحص وتقييم العمليات والأنشطة داخل المؤسسة من أجل خدمتها.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي:

إن تطور مفاهيم التدقيق الداخلي كان له أثر على تطور الأهداف بحيث كان هدفها هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش أما حالياً فهو المساهمة في تقويم النظام التسييري الداخلي للمؤسسة. وبهذا يسعى التدقيق الداخلي الى تحقيق الأهداف التالية²:

1-هدف الحماية: ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم والاجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط والسجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي... الخ

2-هدف التطوير (البناء): صاحب التطور المستمر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي على المستوى العالمي تطوراً مماثلاً في الهدف من وظيفة التدقيق الداخلي نتيجة نحو تقديم التوصيات والمقترحات التي تؤدي الى إحداث تغييرات جوهرية نحو مزيد من الأداء الاقتصادي الفعال ولتحقيق هذا الهدف تقوم إدارة التدقيق الداخلي بالآتي:

1-2 التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات والخطط الموضوعة.

2-2 متابعة تنفيذ الأداء وتقويمه من حيث الجودة وتحقيق الكفاية الادارية بصفة عامة.

3-2 التحقق من مدى سلامة اجراءات حماية الأصول.

4-2 تقديم توصيات والمخرجات التي يرى المدقق فائدتها الإدارات المؤسسة.

¹ شمال نجا، "تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية"، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ص 166.

² سعاد براحلية، دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء أعمال نهاية السنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص ص 9-10.

ثم أضيف بعد ذلك هدفين آخرين للهدفين السابقين وهما:

3-هدف الشراكة: من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي يبني مع العاملين في المؤسسة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين.

4-هدف خلق قيمة مضافة: وهو قدرة التدقيق الداخلي على اضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المؤسسة، وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين: ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطا مضيفا للقيمة، حيث أن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس الوضع ويجعلها حجر عثرة في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية.

النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

ويمكن أن نلخص أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:¹

- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة.
- التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير العام على أعمال المؤسسة.
- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة مع الأصول ومدى كفاية الحماية والأمان لتلك الأصول.
- التحقق من مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وتقدير مثل هذه المعلومات.
- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.
- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية.

¹ بلطرش سميرة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص 11.

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي:

يحظى التدقيق الداخلي بأهمية كبيرة داخل المؤسسة باعتباره أداة تقييم نظام الرقابة وتقييم الأداء داخل المؤسسة، ويمكن أن نبين أهميته فيما يلي¹:

- مساعدة مسؤولي المؤسسة والمدراء على تسيير شؤون المؤسسة من خلال ضمان سلامة أنظمة الرقابة داخل المؤسسة، وتقييم نتائج المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعة.
- التحقق من دقة وصحة المعلومات والبيانات المحاسبية المتبقية في الدفاتر والسجلات، وأنه تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتحقق من مدى الاعتماد على المعلومات المقدمة للإدارة في مختلف التقارير المرفوعة إليها.
- الاهتمام بمختلف جوانب الرقابة الداخلية سواء المالية الإدارية الاقتصادية وضمان كفاءة وسلامة وفعالية نظام الرقابة في مختلف تلك الجوانب.
- مساعدة المديرين والمسؤولين للمؤسسة في تسيير شؤون المؤسسة من خلال توفير ضمانات حول آلية الرقابة ومدى سلامتها والتأكيد لهم بأنها تعمل بشكل صحيح من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.
- التأكد من سلامة وصحة البيانات والمعلومة المثبتة في مختلف الدفاتر وأنه تم تسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالإضافة إلى التأكد من مدى الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: مراحل وأنواع التدقيق الداخلي

أولاً: مراحل التدقيق الداخلي:

تتميز مهمة التدقيق بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل وفعال، وتتكون مهمة التدقيق من ثلاث مراحل وهي²:

¹ عوادي مصطفى، زين يونس، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2011، ص ص 38-39.

² دعة إيمان، عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019، ص ص 11-15.

1-مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العالمية للمؤسسة لأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي نستنتج المراحل الفرعية لهذه المرحلة:

- **الأمر بالمهمة:** يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق من أجل إعلام المسؤولين بانطلاق عملية التدقيق، كما يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا.
- **خطة التقرب:** بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع المعلومات الأولية حول هذه المهمة، تنظيمها، وإبراز النتائج المسجلة من طرفها وتعتبر هذه المرحلة الثانية من تحضير مهمة التدقيق.
- **جدول القوة والضعف:** يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق الداخلي حول كل ما قام بدراسته، كما يسمح بترتيب نقاط القوة والضعف على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، فرأي المدقق الداخلي يجب أن يكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية الغير محترمة، أمن صحة المعلومات، وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة.
- **التقرير التوجيهي:** يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، من أجل التحقق منها. فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة ومن مدى تأثير نقاط الضعف.

2-مرحلة تنفيذ المهمة:

تعتبر هذه المرحلة كإنطلاقة رسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، تحتوي هذه المرحلة على مراحل فرعية وهي:

- **تخطيط عمل التدقيق:** يعمل تخطيط مهمة التدقيق زماناً ومكاناً، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن إعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

- ورقة التغطية: وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة العمل المعروف برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.
- ورقة إبراز وتحليل المشاكل: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته.

3-مرحلة عرض النتائج:

- تعتبر هذه المرحلة الأخيرة لمهمة التدقيق التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم للإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:
- هيكل التقرير: يتكون من المشاكل المذكور في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.
- الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها.
- تقرير التدقيق الداخلي: يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل أو القصور في نظام الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة بمخاطر هذا الخلل أو القصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق كل التوصيات، من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أقال النص كالجداول، والنصوص الرسمية، والقواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

ثانيا: أنواع التدقيق الداخلي:

هناك العديد من الأنواع التي تندرج تحت إطار التدقيق الداخلي تتمثل فيما يلي: ¹

¹ شايب الذقن نور الدين، سالمي صالح، مرجع سابق، ص ص 9-10

1-تدقيق الالتزام:

يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعة في المؤسسة. وتقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة.
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.

2-التدقيق التشغيلي:

يعرف التدقيق التشغيلي على أنه الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض اعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

3-التدقيق المالي:

يهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول.

تخضع كافة عمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على:

- التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.
- المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والمخالصات والايصالات والكشوف الاصلية.
- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي لا ينفي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل الصرف مسؤولية الإدارات والاقسام تجاه واجبات التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي

المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي

يمكن ذكر الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي كما يلي:¹

أولاً: تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:

تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تتم تحقيقها. هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

ثانياً: قابلية المعلومات للاعتماد عليها:

يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب. حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ثالثاً: حماية الأصول:

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

رابعاً: الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:

يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

¹ خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IAA، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص 34-35.

خامسا: الوصول الى الأهداف والغايات:

يتم وضع الأهداف والغايات واجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

سادسا: تحديد مواطن الخطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية، واعلام الادارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر اخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق او من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

سابعا: منع واكتشاف الغش والاحتيال:

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على ادارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الادارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات اضافية للتأكد من عدم حدوث الغش. رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي ان يضمن عند حدوث الغش والاحتيال، الا انه يجب أن يكون باستطاعته التحقق في الغش أو المشاركة مع جهات اخرى.

ثامنا: الشك المهني:

يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ اعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي ان وجدت فلا بأس عليه حيث اخذ الحيطة والحذر في تطبيق اجراءات التدقيق.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي

أولاً: مفهوم معايير التدقيق الداخلي:

يمكن تعريف معايير التدقيق الداخلي على أنها مجموعة القواعد والمقاييس التي يمكن الاعتماد عليها لتنظيم عملية التدقيق الداخلي على أنها تكون صادرة من معهد المدقق الداخليين.

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

ثانياً: أسباب صدور معايير التدقيق الدولية:²

إن صدور معايير التدقيق الدولي ليس من الهين. ولذا عند اصدارها تراعى جملة من الأسباب لعل أهمها:

- على اعتبار أن معايير التدقيق المحلية تختلف من دولة لأخرى، فإنه من المهم إصدار معايير تدقيق مراعاة لمثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى بقبول عام.
- تستهدف لجنة إصدار هذه المعايير عند وضعها لها تطبيقها على القوائم المالية. إلا أنه لا يمنع أن يتم موازنة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كتجميع القوائم المالية وأيضا اختبار القوائم المالية التقديرية.
- تطبيق كافة عمليات التدقيق على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب الإشارة إلى ذلك صراحة.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 30.

² سعيد زهير، "معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية"، الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، 2017، جامعة أم البواقي، أم البواقي، ص 188.

- تشتمل معايير التدقيق الدولية على مبادئ وإجراءات وكذا إرشادات خاصة ويجب إصدار المعايير والإجراءات على ضوء الإرشادات الخاصة بها.

- توفير المساعدة العملية لمدققي الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى.

ثالثا: معايير التدقيق الداخلي:¹

1-معايير الصفات:

وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة والقائمين بممارسة الأنشطة التدقيق الداخلي، وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:

1000-الاهداف، الصلاحية والمسؤولية:

تم تحديدها بوثيقة رسمية تتسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، وعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دوريا وأخذ موافقة أعلى السلطة.

1100-الاستقلالية والموضوعية:

يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أي إجراء وإنجاز والتبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضروريا لممارسة اختصاصاته، وعلى المدقق أن يكون موضوعيا في القيام بعمله، وأن لا يتأثر بالبيئة التي يعمل بها، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية وبدون تحيز كما عليه أن يتقيد بالمعايير الدولية للتدقيق والسلوك المهني والقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات المنشأة.

1200-البراعة وبذل الغاية المهنية:

يتوجب على المدققين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية.

¹ علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، أم البواقي، الجزائر، 2018، ص ص 17-19.

1300- الرقابة النوعية وبرامج التحسين:

يتطلب من الرئيس التنفيذي للعقيق الداخلي أن يضع برنامجا للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي

2-معايير الأداء:

تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي بإمكانها قياس أداء العقيق الداخلي وهي تتضمن كل من المعايير التالية:

2000-ادارة نشاط التدقيق الداخلي:

على مدير المدققين ان يدير أنشطة التدقيق الداخلية على النحو الفعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة

2100-طبيعة العمل:

نشاط التدقيق الداخلي يقيم ويساهم في تحسين أنظمة الحوكمة من خلال وضع القيم والأهداف والإعلان عنها والتأكد من فعالية الأداء ومسائلة الإدارة وإيصال ملاحظات التدقيق ومساعدة المنشأة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين أنظمة ادارة الخطر والرقابة وإيجاد رقابية | فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها.

2200-التخطيط للمهمة:

يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية التخطيط عملية التدقيق الداخلي، ويجب تدوين برنامج تدقيق لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر.

2300-تنفيذ المهمة:

يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم، وتكوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

2400-ايصال النتائج:

يجب على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة، وان تضمن إيصالها اهداف ونطاق المهمة، بالإضافة الى ملائمة التوصيات، خطط انجاز التوصيات.

2500-رصد مراحل الإنجاز:

وجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع والمحافظة على نظام المراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

A1.2500: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة للمراقبة والتأكد من أن توجيهات الإدارة فقد تم تطبيقها بفعالية أو ان الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم اتخاذ اجراء.

C1.2500: على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة استبعاد نتائج المهمات الاستشارية الى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.

2600-قبول الادارة المخاطر:

في حالة اعتقاد الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطرة غير مقبول للمنشأة، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية في حالة عدم تدارك هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

3-معايير التنفيذ:

فهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في الحالات الآتية:

اختبار الالتزام والتحقق من العش والاحتيايل، التقييم الذاتي للرقابة، ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس المتمثلة في:

-أعمال التوكيد: أشير لها بالحرف A متصلا برقم المعيار مثل A11130.

-أعمال الاستشارة : أشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار مثل nnn.c1.

المطلب الثالث: تقرير ووسائل التدقيق الداخلي

أولاً: تقرير التدقيق الداخلي:¹

تعتبر تقارير التدقيق الداخلي وسيلة لنقل الحقائق التي ظهرت أثناء عملية التدقيق إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وبالتالي يجب أن تكون هذه التقارير واضحة وتعطي معلومات حقيقية ونزيهة، بالإضافة إلى

¹ أحمد علي إبراهيم، المراجعة المتقدمة، منشورات جامعة بنها، بنها، مصر، 2012، ص ص 138-140. (بتصرف)

تقاسيم الاقتراحات اللازمة لعلاج أي مشكلة قد تظهر في الشركة، ولكي تؤدي تقارير التدقيق الداخلي وظيفتها على أكمل وجه، ينبغي مراعاة الآتي عند إعداد هذه التقارير.

1- محتويات تقرير التدقيق الداخلي

يجب أن يوضح التقرير ما يلي:

- التاريخ ورقم التقرير.
- موضوع ونطاق التدقيق.
- عرض للحالة المعروضة باختصار ووضوح.
- الأسباب التي أدت إلى وجود الحالة والعوامل التي ساعدت على ظهورها والظروف المحيطة بها.
- العمل الذي تم أدائه والإجراءات التي اتخذت للتوصل إلى النتائج.
- التوصيات والمقترحات.

2- الإجراء

- يجب أن يقدم التقرير بعد الانتهاء من كل عملية تدقيق بغض النظر عما إذا كانت هناك توصيات واقتراح أي تحسينات أم لا.
- يعتبر مدير التدقيق الداخلي مسؤولاً عن تجهيز وإعداد تقارير التدقيق التي تعد بمعرفة أفراد التدقيق.
- تقرير التدقيق التفصيلي يتم توقيعه بمعرفة القائم بعملية التدقيق.

3- معايير إعداد التقرير

- يجب أن يكون التقرير مباشراً ومختصراً ومنظماً وبلغة سهلة خالية من التعقيد.
- غير مسموح بتقليل الملاحظات.
- ملاحظات التدقيق يجب أن تكون واقعية صحيحة وفي الموضوع؟ - أن يكون الهدف منه إيجابياً وبناء في تقاسم النصح لتحسين الأداء ورفع الكفاءة للرقابة الداخلية والأنظمة والإجراءات المطبقة، فضلاً عن المحافظة على أصول وممتلكات الشركة، وأن يتضمن الأدلة والإثباتات على ما جاء به من وقائع.
- يجب أن تكون التوصيات الواردة بالتقرير قابلة للتطبيق، مع الأخذ بعين الاعتبار للتكلفة والعائد.

4- توقيت إعداد التقرير

- يجب أن تكون مسودة التقرير جاهزة للمناقشة باعتبارها موضوع المناقشة في الاجتماع الذي يضم كافة

المسؤولين عن موضوع التقرير .

- إعداد التقرير النهائي (Final Report) بعد أسبوعين تقريبا من مناقشة مسودة التقرير .

- إذا تم تنفيذ أعمال التدقيق على مدى فترة عدة أسابيع، يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار إعداد تقارير دورية.

5- شكل التقرير -توزيعه -اعتماده

تعد التقارير وتوزع وتمرر للاعتماد وترفق بمذكرة تتضمن فقرة توضح المجالات التي تم تدقيقها، وفقرة للتقييم ما رأي المدقق الداخلي على كل المناطق المحلات الأقسام التي تم تدقيقها بشكل واضح، كما ترفق التقارير التفصيلية مع المذكرة، وتبين هذه التقارير وصفا موجزا لأعمال التدقيق التي تمت، كما تبين هذه التقارير :

- تحديد كل مشكلة وما هو الوضع الذي كان يجب أن يكون تقاسم الحل الملائم).

- أثر المشكلة.

- تحديد أسباب حدوث المشكلة.

- تقديم التوصيات

يتضمن التقرير التفصيلي فقرة مخصصة لرد الإدارة، ويتم تطوير المعلومات برد الإدارة في ضوء مناقشة مسودة التقرير ثم يتم التوزيع، حيث:

- يرسل إلى المدير التنفيذي المسؤول عن التشغيل في القسم الذي تم تدقيق أعماله.

- ترسل نسخة من التقرير إلى: رئيس الشركة، رئيس الشؤون المالية، المدير المالي، أطراف أخرى ... الخ.

6-الرد على تقارير التدقيق الداخلي

-من المتوقع أن يقوم المدير التنفيذي الذي تمت أعمال التدقيق بإدارته فور استلامه التقرير بالرد على مدير التدقيق الداخلي خلال فترة محددة من استلامه التقرير، ويتم الرد كتابة فيما يتعلق بكل ملاحظة من ملاحظات التدقيق الداخلي، وعادة ما يحدث الآتي:

-الموافقة على التوصيات واقتراح التاريخ الذي سيتم فيه تنفيذ تلك التوصيات، الموافقة والاعتراف بوجود المشكلة؛ ولكن يطلب تقيما إضافيا للتوصيات.

-الموافقة على الإجراءات المصححة يحتاج إلى اقتراح بدائل تأخذ في الاعتبار على مدار تلك الخطوات المصححة.

- عدم الموافقة على ملاحظات التدقيق الداخلي مع بيان الأسباب المحددة لعدم الموافقة، وفي هذه الحالة

يقوم رئيس الشركة بمراجعة ملاحظات التدقيق، وكذلك مراجعة أسباب عدم الموافقة، وهنا يتم اتخاذ خطوات أكثر.

- يتم توزيع رد الإدارة بنفس الإجراءات التي تتبع في توزيع التقرير النهائي الذي يعده مدير التدقيق الداخلي.

ثانيا: وسائل التدقيق الداخلي

إن المدقق الداخلي لكي يتمكن إعطاء رأيه حول صدق وعدالة الحسابات والقوائم المالية، لا بد له من استخدام وسائل وتقنيات تمكنه من جمع الأدلة والبراهين اللازمة للإدلاء بذلك الرأي والتي تتمثل فيما يلي:¹

1- المعاينة والجرد الفعلي:

لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد. وهذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

2- المراجعة المستندية:

إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما، يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة، ومن الصحة المتعلقة بها. وتعتبر المراجعة المستندية من إهمال وسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق، ويتوقف نجاح عملية التدقيق على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المدقق على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.

3- نظام المصادقات:

إن المصادقات هي عبارة عن بيان أو إقرار مكتوب من الغير، مرسل إلى المدقق بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة. وهذه الوسيلة تصنف ضمن أقوى أدلة الإثبات، كونها معدة من طرف ثالث خارج المؤسسة، وتسلم مباشرة إلى المدقق. وتساعد المصادقات التي يحصل عليها المدقق في التحقق من الوجود الفعلي ومن الملكية ومن التقييم لبعض الأصول غير الموجودة بحيازة المؤسسة، مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، أوراق القبض، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك والمخزون المملوك للمؤسسة لدى الغير.

¹ شريفة لكبير وآخرون، التدقيق الداخلي بين المتطلبات النظرية والتحديات العملية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، أدرار، الجزائر، 2014، ص ص 17-19.

4- نظام الاستفسارات:

يحتاج المدقق أثناء عمله إلى بعض الإيضاحات من داخل المؤسسة عن بعض النظم والعمليات أو الإجراءات التي تحتاج إلى تفسير خاص، وللوصول إلى فهم لتلك النقاط، يوجه المدقق بعض الأسئلة أو الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة. وهذه الاستفسارات تأخذ أحد شكلين الاستفسارات الشفوية أو الاستفسارات التحريرية. وعلى المدقق أن يحرص في البحث عن مدى صحة الإجابات التي تلقاها قبل أن يقتنع بها.

5- المراجعة الحسابية:

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط. ورغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المدقق من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.

6- المراجعة الانتقادية:

يقوم المدقق الداخلي من خلال هذه الوسيلة بدراسة إنتقادية فاحصة وتحليل متمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو أحد الحسابات أو القوائم المالية، بهدف تحقيق ما يلي:

- اكتشاف أي نتائج أو وقائع غير عادية.

- اكتشاف أي أمور أو ملاحظات لم تظهر أثناء المراجعة المستندية.

- اكتشاف أي أخطاء قد توجد في بعض العينات التي لم يختارها المدقق أثناء تدقيقه.

ويتوقف نجاح المراجعة الإنتقادية على خبرة المدقق وكفاءته، فكلما زادت كفاءته وخبرته كلما كانت هذه الوسيلة ذات فائدة أكبر في تعزيز أدلة الإثبات، كما أنها تفيد في توفير وقت وجهد المدقق لمواجهة الأمور غير العادية التي تستدعي انتباهه.

7- الربط بين المعلومات والمقارنات:

تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترات السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة. وهذه الوسيلة تحقق للمدقق الأهداف التالية:

- ملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت، ودراسة وتحليل أسبابها.

- استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وبعضها البعض، لتحديد أي اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها، ومن هذه النسب: نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات، نسبة صافي الربح إلى المبيعات ونسبة الاقتراض إلى حقوق الملكية.

خلاصة:

مما سبق نستنتج أن تطور التدقيق المحاسبي كان نتيجة للتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم خاصة بعد الثورة الصناعية وما نتج عنها من انفصال للملكية عن الإدارة، حيث تستعين الإدارة بطرف خارجي أو داخلي للقيام بعملية فحص وتقييم لعمليات المؤسسة باستخدام وسائل مختلفة من أجل الخروج برأي فني محايد من أجل ضمان خلو القوائم المالية من الأخطاء والتلاعبات وللحكم على مدى اتباع المؤسسة للسياسات والإجراءات المتفق عليها سابقا لتحقيق الأهداف المسطرة وللرفع من جودة القوائم المالية وحماية أصول المؤسسة.

تمهيد:

تعرف القوائم المالية على أنها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية حيث تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية بغرض خدمة أصحاب المصالح بالمؤسسة كونها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي حيث تساهم في تلبية احتياجات مستخدمي هذه القوائم مع ضرورة الحرص على أن تكون المعلومات المتضمنة في هذه القوائم ذات جودة لأن عملية اتخاذ القرار تتم على أساسها ولهذا وجب إيجاد وسائل من أجل رفع جودة القوائم المالية مما يعطي أصحاب المصلحة بالمؤسسة ضماناً بأن القرارات التي سيتخذونها ستكون متخذة بالرجوع إلى قوائم مالية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من مخرجات صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وسنتطرق في هذا المبحث إلى كل من تعريفها، أهدافها ومستخدمي هذه القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية

أولاً: مفهوم القوائم المالية

التعريف الأول: هي مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات، وذلك من أجل تلبية احتياجات المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية.¹

التعريف الثاني: هي أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها المنظمة خلال السنة المالية مرتبة حسب الهدف من إعدادها فهناك قوائم تقيس الوضع الحالي للمنظمة من حيث المديونية والدائنين وهناك قوائم تقيس صافي الدخل من حيث الإيرادات والمصروفات وأخرى تقيس التدفقات النقدية من تدفقات داخلية أو خارجية.²

ومما سبق يمكن القول أن القوائم المالية هي الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية، وسنقوم فيما يلي بذكر القوائم المالية في الجزائر بشكل مختصر حسب ما جاء في المادة 25 من القانون 11/07.³

الميزانية: ويمكن تعريف الميزانية من الزاوية الاقتصادية على أنها توازن لأصول معينة تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول.

جدول حساب النتائج: يمكن القول أن جدول حسابات النتائج هو عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أول الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة.

¹ دهيمي بلقاسم، العيفة فتحي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 23.

² محمد الصيرفي، تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي وقراءة قوائمك المالية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 41.

³ شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفتح المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص ص 20-21.

جدول تدفقات الخزينة: هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصدار المعيار رقم 7.

قائمة التغيرات في الأموال الخاصة: هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، ولكن تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية، توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

الملاحق: وتحتوي على معلومات مالية غير واردة بالقوائم المالية أو المذكرات المكملة.

ثانيا: أهداف القوائم المالية:

إن الغرض من إعداد القوائم المالية هو توفير معلومات ذات جودة حول الوضع المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى كشف التدفقات النقدية للمؤسسة كل ذلك يتطلب أن يكون مفيدا ونافعا لطبقة واسعة من المستعملين أثناء قيامها بعملية اتخاذ القرارات، وتتمثل الأهداف الرئيسية للقوائم المالية فيما يلي:¹

- تقديم المعلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة، بحيث تكون هذه المعلومات مفيدة لكل المستخدمين لها فيما يتعلق باتخاذ القرارات، وهذا | تحقيقا لمبدأ العدالة أمام المعلومة.

- تقديم معلومات تسمح بتقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجبات تسمح بتقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها، وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.

- تساعد المستخدمين في التنبؤ بالتدفق النقدي للمؤسسة في المستقبل.

- تمكين مستخدميها من تقييم مقدرة المؤسسة على توليد النقدية أو ما يعادلها، وكذلك تقييم توقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها، ويفيد تقييم هذه المقدرة في تحديد قدرة المؤسسة على دفع الرواتب للموظفين وسداد مستحقات الموردين، وسداد القروض والفوائد المترتبة عنها، ودفع أرباح الأسهم إلى المساهمين.

- توفير المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل، وهو الأمر الذي يفيد في التنبؤ باحتياجات المؤسسة من القروض، ومعرفة كيف سيتم توزيع الأرباح والنفقات النقدية المستقبلية، بين أصحاب المصلحة في المؤسسة، كما تفيد أيضا في التنبؤ بمدى نجاح المؤسسة في الحصول على التمويل اللازم في المستقبل.

¹ يحيوي ياسر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015، ص ص 43-44.

- تفيد المعلومات المتعلقة بأداء المؤسسة والتي ترد في حساب النتيجة، في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية، التي يتوقع أن تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل، كما أن هذه المعلومات تسمح بالتنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة حالياً، كما تفيد أيضاً في الحكم على قدرة وفعالية المؤسسة في توظيف موارد إضافية.

- تسمح المعلومات المضمنة في الميزانية العامة، بتقييم الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال الفترة التي يتم إعداد القوائم المالية حولها، وتفيد هذه المعلومات في تزويد المستخدم بأساس مناسب لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية أو ما يعادلها، واحتياجات المؤسسة لتوظيف تلك التدفقات.

- تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، ولكن القوائم المالية على كل حال لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدم لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

المطلب الثاني: أهمية القوائم المالية

إن القوائم المالية هي الأداة التي يتم عن طريقها توضيح نتائج معاملات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة وتحديد المركز المالي للوحدة في النهاية الفترة والمستخدمون من البيانات القوائم المالية عديدون منهم المساهم والمستثمر، المسئول الضرائب وغيرهم، ويقوم هؤلاء، بتحديد مراقبهم ومعاملاتهم مع الوحدة الاقتصادية على ضوء ما تبرز هذه البيانات عن واقع الوحدة الاقتصادية، ومن هنا تأتي أهمية القوائم المالية كأداء الترشيد القرار الاقتصادي ليس فقط على صعيد الوحدة الاقتصادية التي تعود لها القوائم وإنما أيضاً على صعيد الوحدات والكيانات الاقتصادية الأخرى.

وفعالية القوائم المالية كأداء لترشيد القرار الاقتصادي تعتمد في المقام الأول على مدى صحة البيانات التي تحتويها، وتعتمد صحة البيانات المالية على مدى صحة المبادئ المستخدمة في إعداد البيانات.¹

وتبرز أهمية القوائم المالية في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها فيما يلي:

أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

¹ محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 41.

فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك، إلخ... كذلك وسيلة التوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة. أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعية تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة. وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية.¹

المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية

يمكن تصنيف مستخدمي المعلومات المحاسبية في ظل المجموعتين التاليتين:²

مستخدمون ذو مصلحة مباشرة: ويتضمن هؤلاء المستخدمين الملاك والدائنين والموردين والملاك المرتقبين والموردين والإدارة والسلطات الضريبية والعاملين بالإضافة إلى المستهلكين.

مستخدمون ذو مصلحة غير مباشرة: وتتضمن تلك المجموعة المحليين الماليين، وبورصات الأوراق المالية والمحامين والمحاسبين والسلطات الرقابية والصحافة المالية والتنظيمات المهتمة بالتقرير والسجل التجاري ونقابات العمل. أن الأشخاص أو الهيئات المصنفة في تلك المجموعة يجمعون ويساعدون أشخاص أو أشخاص مرتقبين لديهم مصلحة مباشرة معهم.

وبتعبير آخر يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور. ويستخدم هؤلاء الأطراف معلومات المحاسبة لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات الملائمة لاتخاذ قراراتهم وتشمل هذه الاحتياجات المرتبطة بتلك الجهات ما يلي:

¹ إلهيم فؤاد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، أم البواقي، الجزائر، 2015، ص 15.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التفوق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص ص 7-8.

المستثمرون: إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتوقع منها، وهم يحتاجون لمعلومات تساعد في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

الموظفون: الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أصحاب العمل. كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافأتهم، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

المقرضون: المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعد في تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق.

ويمكن أن نلخص ما سبق ذكره حسب أهمية القوائم المالية لكل طرف فيما يلي:¹

المستثمرون: يعطي المستثمرون أهمية كبيرة للقوائم المالية لما تقدم لهم من معلومات تساعد في اتخاذ القرارات.

المقرضون: تفيد القوائم المالية المقرضين في معرفة إمكانية سداد قروضهم وفوائدهم في مواعيد الاستحقاق.

الموظفون: يحتاج الموظفون إلى معرفة مدى استقرار وربحية المؤسسة، ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على توفير فرص عمل.

الموردون: فهم يستعينون بالقوائم المالية في معرفة ما إن كانت ستدفع لهم المبالغ المستحقة أم لا.

العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصاً عندما يكون التعامل معها لفترة طويلة.

¹ هيري آسيا، ساوس الشيخ، "النظام المحاسبي المالي المستحدث في الجزائر ودوره في تحديات الإفصاح على القوائم المالية"، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 4، 2016، جامعة أحمد دراية، أدرار، ص ص 203-204.

الحكومات ووكالاتها: تهتم الحكومات بنشاطات المؤسسة ومختلف سياساتها الضريبية، وتعتمدها كأساس لإحصاءات وطنية.

الجمهور: يتمثل الجمهور في باقي المستفيدين.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية

سنقوم في هذا المبحث بعرض أنواع القوائم المالية بشكل مختصر حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: الميزانية وجدول حسابات النتائج

أولاً: الميزانية

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم¹ حيث تعتبر الميزانية جدول ذو جانبين، يعد بتاريخ معين، تظهر بأحد الجانبين أصول المؤسسة وبالجانب الآخر خصومها، وبعبارة أبسط تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.²

تقوم الميزانية بعرض الوضع المالي للمؤسسة في نقطة زمنية معينة.

1- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الميزانية:³

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي:

1-1 الأصول:

الأصل هو مورد مراقب من طرف المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ينتج عنه احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة، وبناء على هذا التعريف يتم الإعراف بالأصل إذا كان تحت سيطرة المؤسسة وعليه فالأصل المحصل بموجب عقد الإيجار يعتبر أصلاً إذا كانت المؤسسة تستطيع على المنافع التي من المتوقع أن تتدفق منه. ويتم إعداد جانب الأصول كما يبينه المحلق رقم (01).

تعرف الأصول غير الجارية بأنها الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة) وهذه الأصول تشمل:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 23.
² عطية عبد الرحمن، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، الطبعة الثانية، دار جيطلي، الجزائر، 2011، ص 10.
³ بوركاب مصطفى، لافي إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017، ص 43-44.

-الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة وهي الأصول المعنوية. (برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري) والأصول العينية (المباني والمعدات).

-الأصول المالية التي تتم حيازتها بغرض توظيفها على المدى طويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم بيعها خلال 12 شهر ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

أما الأصول الجارية فهي الأصول التي من تتوقع المؤسسة بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي يتم شراؤها بهدف بيعها خلال 12 شهر وكذا العملاء والنقديات.

1-2 الخصوم:

الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء، وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها. ويتم إعداد جانب الخصوم في الميزانية كما يبينه المحلق رقم (02).

تعتبر الخصوم جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال 12 شهر الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية، أما باقي الخصوم تصنف ضمن الخصوم غير الجارية، والتي لا يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة أو خلال 12 شهر.

1-3 الأموال الخاصة:

وتمثل الفرق الموجب بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية، حيث تظهر في الميزانية بجانب الخصوم رغم أنها لا تعتبر خصوم واجبة التسديد وتشمل رأس المال الذي يمثل الأموال التي وضعها الشركاء تحت تصرف المؤسسة لدى تكوينها أو بعد ذلك.

ثانيا: جدول حسابات النتائج

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة.¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 24.

ويتم إعداد جدول حساب النتائج كما يبينه المحلق رقم (03).

أهمية جدول حساب النتائج:

إن جدول حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن وعليه فإن أهميته تتبع من:¹

-تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.

-تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.

-تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

المعلومات التي يجب أن يتضمنها جدول حساب النتائج:

وتتمثل فيما يلي:²

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

- منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة للتثبيات العينية، مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة للتثبيات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم (شركات المساهمة).

- وفي حالة حساب نتيجة المجمع:

- حصة الوحدات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة في النتيجة.

- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

¹ فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماستر الأكاديمي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 20.

² عمارة أمين، بوترة علاء الدين، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 30.

المطلب الثاني: قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات الأموال الخاصة

أولاً: قائمة التدفقات النقدية

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.¹

هي عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، هذه القائمة تظهر الحالة المالية في الأجل القصير وتقدم ملخص التدفقات النقدية التشغيل والاستثمار والتمويل بصورة تؤدي إلى توقيفها مع التغير في النقدية والنقدية المعادلة خلال الفترة.²

ويتم إعداد قائمة التدفقات النقدية كما يوضحها الملحق رقم (04).

ثانياً: العناصر المكونة لجدول التدفقات النقدية³

1- التدفقات النقدية من أنشطة الإستغلال:

وتشمل الأثر النقدي لعمليات التي يتم معاملتها في قائمة الدخل وتتضمن عمليات بيع وشراء البضاعة، والمصروفات المختلفة التي تدفع في سبيل التشغيل. وهذه الأنشطة هي عمليات مستمرة، لذلك فإنه إذا تم تقدير النقدية المتوقعة من هذا النشاط لعدة سنوات فإن ذلك يشير إليه مدى ما تستطيع به أنشطة التشغيل توليد نقدية تزيد من استخداماتها.

تتمثل الأنشطة التشغيلية في الأنشطة المرتبطة بالحصول على المستلزمات السلعية والخدمية والعمالة وأيضاً تصريف السلع والخدمات.

2- التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار:

تضم الأنشطة الإستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بمواد وممتلكات المنشأة المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة أو في المستقبل.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009

² بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص 10.

³ شريط صلاح الدين، حفصة أمينة، "دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 3، العدد 5، 2018، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 82.

هي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.

3- التدفقات النقدية من أنشطة التمويل:

هي التدفقات النقدية المتعلقة بالحصول على الموارد من المالكين أو إعادتهم لهم، وهذا فيما يتعلق بالحصول على التمويل من المقرضين أو تسديد القروض لهم، يقصد بالأنشطة التمويلية بأنها عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض بالمؤسسة.

تستخدم التدفقات النقدية من أنشطة التمويل كمؤشر لمدى توفر أو استخدام النقدية من خلال الأسهم والسندات والقروض، ومدى قيام الشركة بإجراء توزيعات أرباح على المساهمين.

ثانيا: قائمة تغيرات الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.¹

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدراجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة ب:²

-النتيجة الصافية للدورة.

-كل عناصر النواتج والأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.

-تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.

-النتيجة الإجمالية للدورة والتي تتناسب مع مجموع العناصر السابقة.

-العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة.

-توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

ويتم إعدادها كما هو ظاهر في الملحق رقم (05)

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009

² شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص 55.

المطلب الثالث: قائمة الملحقات

يشتمل ملحق الكشف المالية على معلومات تخص النقط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية.¹

حسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الملحقات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بما

يلي:

- أساس اعداد القوائم المالية.

- السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة.

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

- معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية ولكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل.²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009

² مني أمحمد الجودي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018، ص ص 45-46.

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية

لا بد أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ذات جودة حتى تكون مفيدة لمستخدمي هذه القوائم وأن تمتاز بخصائص نوعية لذا وجب إيجاد آليات لزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية لدى مستخدميها سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها النوعية كما سنذكر دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله، أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة.¹

جودة المعلومات المالية هي تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وتعد هذه الخصائص مفيدة للمسؤولين عن اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تتضمن الطرق والأساليب المحاسبية.²

تعني جودة القوائم المالية مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.³

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

الملائمة: تمتاز المعلومات بالملائمة لما يكون من تأثير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم على تقييم احداث ماضية، حالية أو مستقبلية، أو بتأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.⁴

الموثوقية: لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وذلك من أجل اعتماد المستخدمين عليها كمعلومات ذات مصداقية.⁵

¹ ميسوط هوارية، فعاليات التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016، ص 58.

² المرجع نفسه، ص 58.

³ طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمر ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2012، ص 55.

⁴ عمارة أمين، بوترة علاء الدين، مرجع سابق، ص 26.

⁵ دهيمي بلقاسم، العيفة فتحي، مرجع سابق، ص 25.

القابلية للمقارنة: يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة القوائم المالية للمؤسسة على مرور الزمن وبإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لذلك المشروع وبطريقة متماثلة في المشاريع.¹

القابلية للفهم (الوضوح): إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا القرض، قانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات يقدر معقول من العناية وعلى كل حال، فأنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية أن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.²

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية

يساهم التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية وذلك من خلال:³

يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء معتمدة أو غير معتمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء.

يساهم في تدقيق المعلومات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.

يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح

¹ المرجع نفسه ص 27.

² ملحة ندير، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018، ص 18.

³ مني أحمد الجودي، مرجع سابق، ص ص 50-51.

المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية والخارجية.

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

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

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

كما يكمن دور التدقيق فيما يلي:¹

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- دعم القدرات التنافسية للمؤسسات من خلال توافر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة، والارتقاء بجودة المنتجات، وزيادة حصة المؤسسة التسويقية.

- عدم مطالبة البنوك والمقرضين للمؤسسات بمزيد من الضمانات وشروط التمويل لثقتهم في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية.

ويساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال:

- يعمل التدقيق الداخلي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل، وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.

- يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء.

- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

¹ زغبة طلال، شريط حسين الأمين، "أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 3، العدد 5، 2018، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 199.

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

خلاصة:

مما سبق نستنتج أن القوائم المالية هي وسيلة لإيصال المعلومة حيث تستمد أهميتها من كونها وسيلة لدى مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم لذا يجب أن تكون ذات جودة ومصداقية وأن تكون معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة حتى تكون القرارات التي اتخذت بالرجوع إليها قرارات جيدة غير مغلوطة ومبينة على معلومات صحيحة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لهذا ظهرت الحاجة إلى إيجاد وسائل وطرق من أجل رفع جودة القوائم المالية منها التدقيق الداخلي والذي يساهم بشكل أساسي على التحقق من صحة المعلومات والبيانات الواردة فيها ما يعطي للقوائم المالية موثوقية ومصداقية أكبر.

تمهيد:

بعد استعراضنا للجانب النظري لموضوع دور التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية، وجب علينا أن نقوم بدراسة هذا الموضوع على أرض الواقع لهذا اخترنا تعاونية الحبوب والبقول الجافة CLSS بولاية المسيلة وسنحاول إسقاط الدراسة النظرية عليها حيث سنقوم بتقديم التعاونية والتعريف بنشاطها وعرض هيكلها التنظيمي بالإضافة إلى عرض قوائمها المالية إضافة أمثلة تبين دور المدقق الداخلي بهذه التعاونية والأعمال التي يقوم بها وكيفية مساهمته في الرفع من جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: تقديم تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

سنقوم في هذا المبحث بتعريف المؤسسة وعرض أنشطتها وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وأنشطتها

تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة *Coopérative des Céréales et Légumes Secs* CCLS مؤسسة اقتصادية تأسست بقرار وزاري رقم 01342 صادر عن وزارة الفلاحة والإصلاح الزراعي بتاريخ 1975/06/05، يقع مقرها الاجتماعي بعاصمة الولاية في منطقة النشاطات الصناعية، يتمثل نشاطها الرئيسي في تخزين وبيع الحبوب بكل أنواعها سواء الموجهة للاستهلاك أو الموجهة لعملية البذر، وهذه الحبوب تتمثل في القمح الصلب والقمح اللين والشعير، كما تقوم هذه المؤسسة أيضا ببيع البقول الجافة بكل أنواعها أيضا، الفاصوليا، العدس، والحمص، بالإضافة إلى بعض المنتجات الكيميائية التي يحتاجها الفلاح في الأرض مثل الأسمدة الكيميائية ومبيدات الأعشاب. كما تقوم أيضا بنشاط آخر لا يقل أهمية عن الأنشطة الأخرى السابقة الذكر ألا وهو كراء العتاد الفلاحي مثل الجرارات والحاصدات ولواحقها إلى الفلاحين بهدف تنشيطهم وتفعيل أدائهم سواء في عملية الحرث والبذر أو في عملية الحصاد.

تعمل هذه التعاونية رغم أنها مستقلة ماليا تحت وصاية الديوان الجزائري الاحترافي للحبوب *OAIC* *Office Algérien Interprofessionnel des Céréales* والذي بدوره يعمل تحت وصاية وزارة الفلاحة، حيث يعتبر هو الوحيد في الجزائر الذي يشرف على عملية استيراد الحبوب من الخارج ويقوم بتوزيعها عبر كامل التراب الوطني عن طريق تعاونيات الحبوب بسعر مدعم من طرف الدولة، وتوجد في كل ولاية تقريبا تعاونية للحبوب والبقول الجافة تقوم بعملية التوزيع لهذه المواد مقابل هامش ربح يقدر ب 70 دينار جزائري للقنطار الواحد يدفعه لها الديوان فيما يخص القمح الصلب واللين، و 40 دينار جزائري للقنطار الواحد فيما يخص الشعير، ونسبة 4% من ثمن الأسمدة الكيميائية والمنتجات المشابهة الأخرى كمبيدات الأعشاب الضارة والحشرات، كما يقوم الديوان الجزائري الاحترافي للحبوب *OAIC* بمنح التعاونية مبلغ 20 دينار جزائري للقنطار الواحد من جميع المواد في الشهر كحقوق تخزين، يمكننا القول هنا أن الديوان الجزائري الاحترافي للحبوب يعتبر زبون لجميع تعاونيات الحبوب الموجودة في الجزائر كما يعتبر المسير والموجه المباشر لها.

تقدر طاقة تخزين المؤسسة بحوالي 500000.00 قنطار حيث تملك سبع وحدات للتخزين، اثنان منها في منطقة النشاطات الصناعية بالمسيلة، واثنان أيضا في مدينة سيدي عيسى، وواحدة في عين الحجل، وواحدة في بلدية أولاد سيدي ابراهيم وأخرى في مدينة بوسعادة، وتتربع على مساحة اجمالية تقدر ب 84952.00 م².

منها 9135 م² مساحة مغطاة، إن مصاريف النقل لجميع المواد تكون على عاتق الديوان، حيث كانت التعاونية تقوم بنقل جميع المواد من الديوان الجزائري الاحترافي للحبوب عن طريق الشركة الوطنية للنقل البري وسط التي هي أيضا تابعة للديوان، ولما ازداد حجم النشاط في السنوات الأخيرة أصبحت التعاونية تتعامل مع شركات نقل خاصة، وهذا نظرا لعدم قدرة الشركة الوطنية للنقل استيعاب حجم النشاط في الآونة الأخيرة.

للمؤسسة أنشطة دورية وأنشطة موسمية، ويعتبر تمويل المطاحن بالقمح الصلب والقمح اللين وتمويل وحدة تغذية الأنعام بالمسيلة (Unité d'Aliment de Bétail de M'sila UAB) التابعة للديوان الوطني لصناعة أغذية الأنعام والدواجن (Office National d'Aliment de Bétail ONAB) بالشعير من أهم الأنشطة الدورية لأنها مستمرة طوال العام وبدون أي انقطاع، فهي تزود كل يوم ثلاثة وعشرون مطحنة منها اثنتان تابعتان لمجمع الرياض سطيف (وحدة المسيلة ووحدة سيدي عيسى) والباقي مطاحن خاصة بمادة القمح الصلب والقمح اللين بسعر مدعم من طرف الدولة (سعر القمح الصلب 2280.00 دج للقنطار الواحد، سعر القمح اللين 1285.00 دج للقنطار الواحد، حيث تقوم جميع المطاحن بتسديد ما عليها كل عشرة أيام طبقا للاتفاقية المبرمة بينها وبين التعاونية)، وتزود وحدة صناعة أغذية الأنعام بالمسيلة UAB M'SILA بمادة الشعير بسعر مدعم هو كذلك (سعر الشعير 1550.00 دج للقنطار الواحد)، وهذه الأسعار المدعمة لها هدفين الأول اجتماعي يرمي إلى إيصال الخبز إلى المواطن بسعر معقول، والهدف الثاني اقتصادي بحيث يهدف إلى تشجيع المربين والموالين لزيادة الانتاج المحلي من خلال جعل سعر مادة الشعير في متناولهم.

أما الأنشطة الموسمية فتتمثل في بيع البذور والأسمدة الكيماائية ومبيدات الأعشاب إلى الفلاحين في موسم الحرث والبذر، كما تشتري من عندهم القمح والشعير في موسم الحصاد، وكذلك كراء العتاد الفلاحي لهم سواء في موسم الحرث عن طريق توفير الجرارات والزرعات أو في موسم الحصاد عن طريق كراء

الحاصدات، بالإضافة إلى بعض الأنشطة الأخرى التي لا تقل أهمية عن الأنشطة السابقة الذكر منها التموين بالبقول الجافة من عدس وفاصوليا وحمص وأرز إلى كافة تجار الجملة والمؤسسات المخولة قانونا ببيع هذه المواد من جهة، ومن جهة أخرى تزويد كافة موالى الولاية بمادة الشعير بسعر مدعم أيضا للحفاظ على الثروة الحيوانية وخاصة في سنوات الجفاف.

فالملاحظ هنا أن تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة كباقي تعاونيات الوطن تقدم خدمة للديوان الجزائري الاحترافي للحبوب، هذه الخدمة تتمثل في عملية التخزين والبيع مقابل عمولة يقدمها الديوان تقدر ب 35 دج للقطار بالنسبة للقمح و 20 دج بالنسبة للشعير بالإضافة إلى عمولة التخزين 10 دج للقطار كل شهر، هذه العمولة مضروبة في الكميات المباعة خلال السنة تعطينا رقم أعمال التعاونية والذي أصبح لا يكفي لتغطية جميع الأعباء مما جعل بعض الأطراف تطالب برفعه إلى مستوى يسمح بتحقيق أرباح تساعد على تحسين أداء المؤسسة. كما أن كراء العتاد الفلاحي للفلاحين يعتبر نشاط حديث للمؤسسة وبهدف تطوير هذا النشاط قامت التعاونية بإجراء ثلاث برامج عقود إيجار تمويلي مع بنك الفلاحة والتنمية الريفية لاقتناء آلات ومعدات موجهة لخدمة الفلاحين بالخصوص وهذا بهدف تطوير هذا القطاع الذي أولت له الدولة أهمية كبيرة في السنوات العشر الأخيرة لا سيما في مجال الحبوب. يعمل الآن في المؤسسة 247 عامل منهم 186 دائم و 61 مؤقت.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

للتعرف أكثر على الهيكل التنظيمي للمؤسسة يمكن إبراز بعض المناصب الهامة والتي تتمثل في:

أولاً: المدير:

- مدير التعاونية هو الذي يسير ويشرف على جميع أنشطة المؤسسة، ويعين من طرف المدير العام للديوان الجزائري الاحترافي للحبوب، تتمثل مهامه فيما يلي:
- يسير ويراقب جميع أنشطة المؤسسة.
 - ينظم نشاط المؤسسة من خلال تنظيم مخطط التموين.
 - يسهر على تطبيق القوانين المنظمة لسوق الحبوب.
 - يسهر على تشكيل وصيانة مخزون الأمان.
 - يقدم بشكل دوري إلى مجلس الإدارة وضعية شاملة عن نشاط المؤسسة.

- يحضر وينظم مجلس تسيير التعاونية.

ثانيا: نائب المدير المكلف بالمالية والمحاسبة:

يعتبر ثاني منصب في المؤسسة من حيث أهمية الدور الذي يقوم به، لأنه مكلف بالتسيير المالي والمحاسبي وفي بعض الأحيان ينوب المدير في بعض الحالات الضرورية، ويعتبر مسؤول مباشر على أربع مصالح وهي مصلحة المحاسبة العامة والتي تعمل على تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة في دفاتر اليومية، ومصلحة محاسبة المواد والتي تعمل على المحاسبة المادية وتسيير حركة المخزون لجميع المواد الداخلة والخارجة من المخازن والمستودعات، ومصلحة التجارة وهي المسؤولة عن عملية التخزين والتوزيع والتي تتعامل مع جميع الزبائن سواء في عملية البيع أو الشراء وتقوم بعملية الفوترة لهم، ومصلحة الحرث الآلي والتي تشرف على عملية كراء العتاد الفلاحي للفلاحين وتسير هذه العملية حتى مرحلة قبض المستحقات، وعلى رأس كل مصلحة شخص يسمى رئيس مصلحة يكون مسؤول عن كل ما يجري في مصلحته ومن بين مهام نائب المدير المكلف بالمالية ما يلي:

- التسيير المحاسبي والمالي من خلال تقديم تقارير دورية عن ذلك.
- يوجه السياسة المحاسبية والمالية للمؤسسة، كما يبين حاجات المؤسسة المالية.
- يضمن ويربط علاقة المؤسسة مع المؤسسات المالية.
- يضمن توفير جميع الوثائق المحاسبية إلى السلطات العمومية أو بعض الأطراف المعنية بذلك.
- يسير المحاسبة المالية في جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

ثالثا: نائب المدير المكلف بالإدارة:

مكلف بالإدارة وتسيير الموارد البشرية والوسائل العامة للمؤسسة وبشرف على خمس مصالح وهي مصلحة المستخدمين والمكلفة بالتسيير الإداري لجميع مستخدمي المؤسسة، ومصلحة الأجور والتي تعمل على تطبيق جميع القوانين الخاصة بأجور العمال وتعمل على حساب قيمة أجرة كل عامل، ومصلحة الضمان الاجتماعي والتي تعالج جميع الملفات ووثائق العمال المتعلقة بالضمان الاجتماعي، ومصلحة الوسائل العامة المكلفة بالإشراف على عملية تمويل المؤسسة بجميع ما تحتاج إليه من سلع تستخدم في الإدارة، ومصلحة المنازعات التي تتولى مهمة الإشراف على جميع ملفات المنازعات التي يمكن أن تنشأ بين المؤسسة والغير.

وتتمثل المهام الرئيسية لنائب المدير المكلف بالإدارة في:

- يسير وينظم الموارد البشرية للمؤسسة.
- يسهر على تطبيق وتنفيذ القوانين والتنظيمات المتعلقة بتسيير العمال، وتكوينهم وتقييم أدائهم.
- هو المسؤول الأول على تطبيق جميع القوانين.
- يعمل على تسيير جميع الجوانب الاجتماعية التي تخص العمال.
- يضمن التموينات وتسيير الملكية العقارية والمنقولات للمؤسسة.
- يسهر ويحرص على احترام إجراء الجرد المادي للمؤسسة.

رابعا: نائب المدير المكلف بالنوعية:

مكلف بمتابعة ومعالجة وفحص الحبوب، ويشرف على مصلحتين وهما مصلحة الاعتماد ومصلحة الصحة النباتية حيث تشرف الأولى أي مصلحة الاعتماد على استقبال الحبوب والبقول الجافة من طرف الفلاحين المنتجين وفحصها وتشرف الثانية على معالجة الحبوب والبقول الجافة من خلال التواصل مع المنجيين وتقديم الارشادات ومواد الصحة النباتية لهم، وتتمثل المهام الرئيسية لنائب المدير المكلف بالنوعية في:

- التعرف بمختلف الطرق لمعالجة الحبوب ونشرها للفلاحين المنتجين.
- مراقبة محطات تخزين الحبوب.
- المشاركة في اجتماعات المعاهد والمدارس المخصصة في هذا المجال.
- المشاركة في تحسين أداء الأعوان والتقنيين المكلفين بالبذور في المؤسسة.

خامسا: نائب المدير المكلف بالبذور ودعم الانتاج

مكلف بتسيير ومراقبة البذور وشروط تخزينها، بالإضافة إلى إشرافه على توزيع المواد المضادة للأعشاب الضارة والأسمدة الكيميائية على الفلاحين وفي بعض الأحيان متابعتهم ميدانيا مع تقديم ارشادات استعمال هذه المواد ويمكن تلخيص المهام الرئيسية فيما يلي:

- استقبال المنتجات من الحبوب من طرف المنتجين الموجهة إلى الاستعمال كبذور.
- هو المسؤول على عملية تحليل وتصنيف مختلف أنواع البذور.
- مكلف بمراقبة وتوفير الشروط الملائمة للتخزين.

- يقوم بإجراء اختبارات إنتاج أنواع جديدة للبذور .
- إعداد ملخص شامل عن عملية توزيع البذور .
- الإشراف على عملية توزيع جميع أنواع الأسمدة ومواد الصحة النباتية وإعطاء التوجيهات والإرشادات للفلاحين لا سيما المنتجين منهم للبذور .

وهناك بعض المصالح لا تخضع إلى نيابة مدير بل تخضع مباشرة لسلطة المدير وهي مصلحة الإعلام الآلي التي تشرف على إعداد البرامج التي تحتاجها المؤسسة في عملية التسيير وكذا صيانة وإصلاح أجهزة الإعلام الآلي ومصلحة الأمن المكلفة بتوفير الأمن داخل المؤسسة أثناء فترة العمل وحراسة المؤسسة ليلا، والمصلحة التقنية التي تشرف صيانة وإصلاح الآلات والتجهيزات وكل اللوازم التي تساعد في عملية التخزين في المستودعات والمخازن، ومصلحة الاستغلال التي تعتبر من أهم المصالح وهي مكلفة باستقبال وتوزيع جميع المواد التي تخزنها المؤسسة ومكلفة أيضا بتنظيم عملية التوزيع دون أن ننسى أن نشير إلى وجود منصيين لا يخضعان لأي مصلحة وهما منصب مساعد المدير ومنصب أمين رئيسي للمدير، فمهمة مساعد المدير تتمثل في مساعدة المدير في بعض الأعمال التي يتعذر عليه القيام بها لظروف معينة أو يقوم المدير مثلا بإرساله في مهام ليمثله فيها في حالة انشغاله في تلك الفترة بمهام أخرى، أما مهمة أمين المدير فتتمثل في مسك جميع المراسلات الصادرة والواردة، وتنظيم وترتيب كل الوثائق المهمة والسرية ، كما يعمل على استقبال الزوار الذين يريدون مقابلة المدير، يسجل ويستقبل جميع المكالمات الهاتفية والفاكسات، يسجل وينظم جميع مواعيد المدير، يقوم بتحرير بعض المراسلات اليومية والدورية للمدير، كما يقوم بتقديم سجل الإمضاءات.

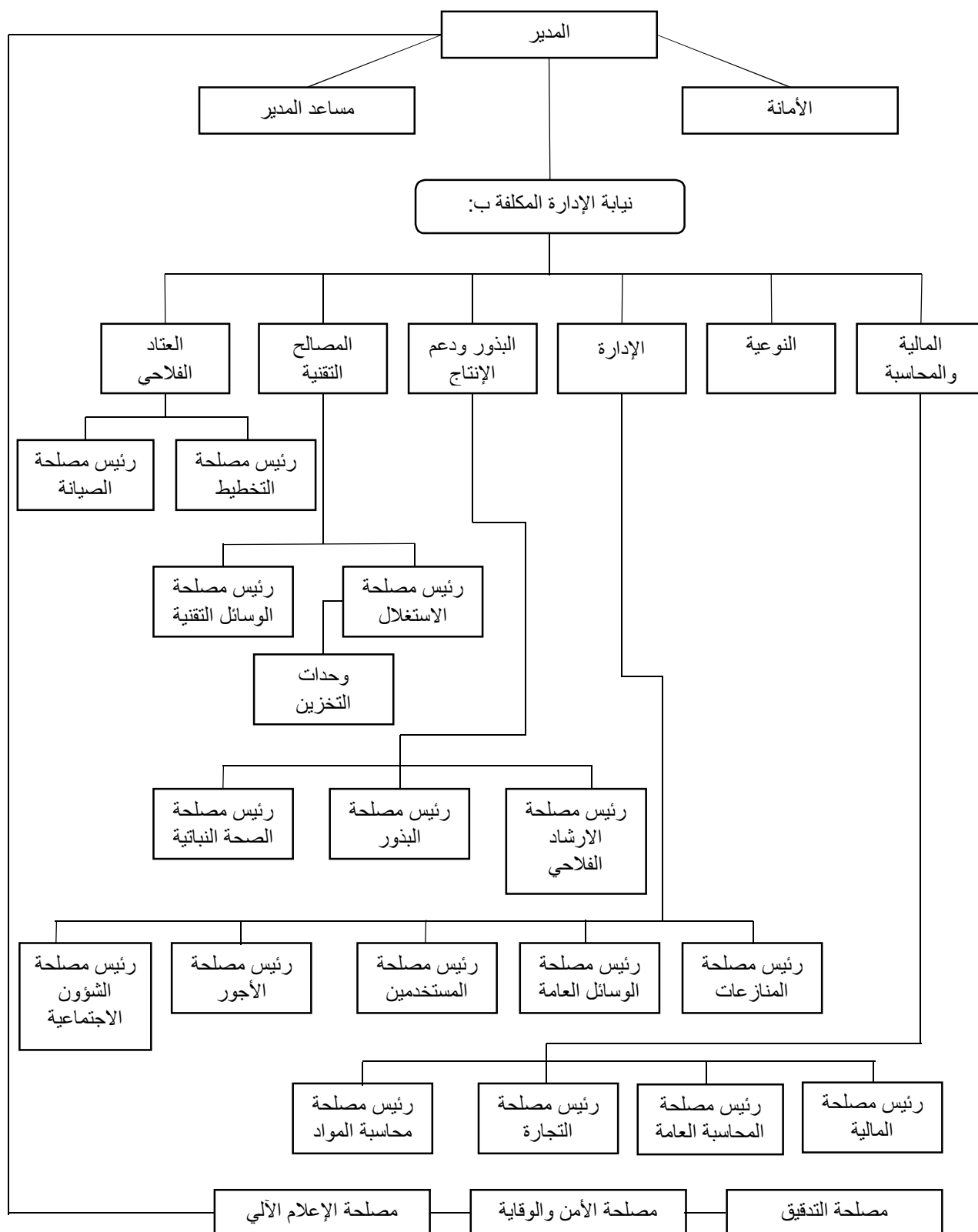
سادسا: نائب المدير المكلف بالعتاد الفلاحي

يشرف على مصلحة التخطيط ومصلحة الصيانة حيث يقوم بتنظيم عملية كراء العتاد الفلاحي للفلاحين وتوفير الجرارات والزراعات والحاصدات في موسمي الحرث والحصد وكذا متابعة حالة العتاد وصيانتها في حالة حدوث أي عطب.

سابعاً: نائب المدير المكلف بالمصالح التقنية

يشرف على مصلحتي الاستغلال والوسائل التقنية، كما يعتبر مسؤول عن وحدات التخزين الموزعة عبر تراب الولاية.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة CCLS M'SILA



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

المطلب الثالث: أهداف تعاونية الحبوب والبقول الجافة

يمكن تلخيص أهداف تعاونية الحبوب والبقول الجافة فيما يلي:

- تخزين وضمان توفر الحبوب والبقول الجافة في جميع الأوقات.
- تمويل الموالين ومؤسسات تغذية وتربية الدواجن.
- تمويل وحدة تغذية الأنعام بالمسيلة بالشعير على مدار السنة بسعر مدعم.
- تزويد المطاحن بالقمح الصلب والقمح اللين بسعر مدعم.
- كراء والجرارات في موسم الحرث والحاصدات في موسم الحصد.
- توفير البقول الجافة لتجار الجملة.
- توفير البذور والمبيدات والأسمدة الكيميائية للفلاحين.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية

المطلب الأول: الميزانية

أولاً: جانب الأصول الجدول رقم (02): جانب الأصول من ميزانية تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

2018	2019			
الصافي	الصافي	إهلاكات/مؤونات	الإجمالي	أصول
				الأصول المثبتة (غير الجارية)
-	-	-	-	فارق الشراء (goodwill)
-	-	388 518,00	388 518,00	التثبيبات المعنوية
-	-	-	-	التثبيبات العينية
8 240 647,46	7 805 613,98	435 033,48	8 240 647,46	الأراضي
14 979 035,45	12 293 399,06	113 696 880,42	125 990 279,48	البناءات
59 311 471,08	41 937 390,17	322 686 071,68	364 623 461,85	التثبيبات العينية الأخرى
-	-	-	-	إهلاك التثبيبات العينية الأخرى
-	-	-	-	التثبيبات الجارية إنجازها
-	-	-	-	التثبيبات المالية
-	-	-	-	السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة
19 489 000,00	19 489 000,00	-	19 489 000,00	المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة
-	-	-	-	السندات الأخرى المثبتة
-	-	-	-	القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية
-	-	-	-	الضرائب المؤجلة على الأصول
102 020 153,99	81 525 403,21	437 206 503,58	518 731 906,79	مجموع الأصول غير الجارية
				الأصول الجارية
639 042,08	1 188 410,93	-	1 188 410,93	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
-	-	-	-	الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة
823 968 716,62	964 913 001,65	-	964 913 001,65	الزبائن
1 175 677 756,03	1 240 138 343,85	-	1 240 138 343,85	المدينون الآخرون
-	-	-	-	الضرائب
-	-	-	-	الأصول الأخرى الجارية
-	-	-	-	الموجودات وما يماثلها
-	-	-	-	توظيفات وأصول مالية جارية
70 947 292,58	138 770 511,66	-	138 770 511,66	أموال الخزينة
2 071 232 807,31	2 345 010 268,09	-	2 345 010 268,09	مجموع الأصول الجارية
2 173 252 961,30	2 426 535 671,30	437 206 503,58	2 863 742 174,88	المجموع العام للأصول

من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لتعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (06)

أولاً: جانب الخصوم الجدول رقم (03): جانب الخصوم من ميزانية تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

2018	2019	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
-	-	
4,00	4,00	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
-	-	رأس المال غير المطلوب
8 107 815,98	8 107 815,98	العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
-	-	فارق إعادة التقييم
-	-	فارق المعادلة
276 547 171,76	230 077 894,06	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
280 713 054,23	539 502 431,80	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
-	-	حصة الشركة المدمجة
-	-	حصة ذوي الأقلية
565 368 045,97	777 688 145,84	المجموع I
		الخصوم غير الجارية
203 649 663,00	203 649 663,00	القروض والديون المالية
-	-	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)
-	-	الديون الأخرى غير الجارية
63 296 550,44	19 758 445,20	المؤنات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفاً
266 946 213,44	223 408 108,20	مجموع الخصوم غير الجارية II
		الخصوم الجارية
856 633 898,64	843 947 019,99	الموردون والحسابات الملحقه
-	-	الضرائب
484 304 803,25	581 492 397,27	الديون الأخرى
-	-	خزينة الخصوم
1 340 938 701,89	1 425 439 417,26	مجموع الخصوم الجارية III
2 173 252 961,30	2 426 535 671,30	المجموع العام للخصوم

من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لتعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (07)

المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج

أولاً: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

الجدول رقم (04) جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

2018	2019	البيان
569 596 693,18	544 071 178,50	المبيعات والمنتجات الملحقة
-	-	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
-	-	الإنتاج المثبت
-	-	إعانات الإستغلال
569 596 693,18	544 071 178,50	1- إنتاج السنة المالية
20 981 225,93	18 173 917,47	المشتريات المستهلكة
21 968 754,90	13 392 418,42	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
42 949 980,83	31 566 335,89	2- استهلاك السنة المالية
526 646 712,35	512 504 842,61	3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)
225 274 235,49	262 842 750,96	أعباء المستخدمين
-	-	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
301 372 476,86	249 662 091,65	4- إجمالي فائض الإستغلال
13 042 386,42	12 979 842,36	المنتجات العملية الأخرى
1 377 506,18	57 573,14	الأعباء العملية الأخرى
39 493 046,80	34 276 196,03	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
-	-	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
3 002 861,46	1 769 729,22	حسابات نواتج غير مصنفة
27 6547 171,76	230 077 894,06	5- النتيجة العملية
-	-	المنتجات المالية
-	-	الأعباء المالية
-	-	6- النتيجة المالية
276 547 171,76	230 077 894,06	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
-	-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-	-	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
585 641 941,06	558 820 750,08	مجموع منتجات الأنشطة العادية
309 094 769,30	328 742 856,02	مجموع أعباء الأنشطة العادية
276 547 171,76	230 077 894,06	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	9 - النتيجة غير العادية
276 547 171,76	230 077 894,06	10- صافي نتيجة السنة المالية

من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لتعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (08)

المطلب الثالث: جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

أولاً: جدول تدفقات الخزينة:

الجدول رقم (05) جدول تدفقات الخزينة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

2018	2019	البيان
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
965 222 093,73	1 485 986 552,66	التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
-933 248 973,35	-1 408 697 390,40	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
-67 560,55	-84 239,21	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
-	-	الضرائب عن النتائج المدفوعة
31 905 559,83	77 204 923,05	تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
-118 605,79	4 269,22	تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
31 786 954,04	77 209 192,27	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
		تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية
-5 046 131,09	-9 082 019,50	المسحوبات عن اقتناء تثبيطات عينية أو معنوية
-	-	التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات عينية أو معنوية
-	-	المسحوبات عن اقتناء تثبيطات مالية
-	-	التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيطات مالية
-	-	الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
-	-	الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
-5 046 131,09	-9 082 019,50	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)
-	-	تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
-	-	التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
-	-	الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
-	-	التحصيلات المتأتية من القروض
-1 162 913,19	-303 953,69	تسديدات القروض أو الديون المماثلة
-1 162 913,19	-303 953,69	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
-	-	تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
25 577 909,76	67 823 219,08	تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
45 369 382,82	70 947 292,58	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية
70 947 292,58	138 770 511,66	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
25 577 909,76	67 823 219,08	تغير أموال الخزينة خلال الفترة
-250969262,00	-162254674,98	المقاربة مع النتيجة المحاسبية

من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لتعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (09)

ثانيا: جدول تغير الأموال الخاصة:

الجدول رقم (06) جدول تغير الأموال الخاصة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	288 147 987,00
تغيير الطريقة المحاسبية 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
تصحيح الأخطاء الهامة 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	672 886,81
إعادة تقييم التثبيات 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الحصص المدفوعة 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
زيادة رأس المال 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
صافي نتيجة السنة المالية 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	276 547 171,76
الرصيد في 31 ديسمبر 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	565 368 045,57
تغيير الطريقة المحاسبية 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
تصحيح الأخطاء الهامة 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	471 761,17
إعادة تقييم التثبيات 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الحصص المدفوعة 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
زيادة رأس المال 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
صافي نتيجة السنة المالية 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	230 077 894,06
الرصيد في 31 ديسمبر 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	795 917 700,80

من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية لتعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (10)

المبحث الثالث: عمل المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة ودوره في رفع جودة القوائم المالية

سنقوم في هذا المبحث بشرح عمل المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة مع عرض حالات واقعية من أجل تبيان دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية.

المطلب الأول: دور المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة

نشير بمصطلح المدقق الداخلي داخل تعاونية الحبوب والبقول الجافة إلى المكلف بالتدقيق وهو شخص مكلف من طرف المدير وله علاقة مباشرة معه ومع نائب مدير المالية المحاسبة ويكون هذا التكليف إما داخليا أو بناء على تكليف خارجي من طرف محافظ الحسابات أو خبير قضائي ويقوم بالتدخل بشكل دوري وأنا من أجل معالجة الإختلالات الطارئة حيث يكلف عن طريق المراسلات الإدارية بمهام التدقيق في مختلف مصالح التعاونية من أجل إعادة النظر في العمليات المرتبطة بنشاطاتها ومن أجل ضمان إحترام القوانين، الإجراءات والتعليمات الإدارية لغرض تحقيق أهداف الإدارة المسطرة والمحافظة على الممتلكات والأموال ومنع واكتشاف أعمال الغش والتزوير والأخطاء والتأكد من صحة واكتمال السجلات والقوائم المالية في الوقت المحدد لها. إلى جانب احترام توصيات محافظ الحسابات. كما يمكن أن يقدم من فترة إلى أخرى تقريرا مفصلا حول وضعية الحسابات ووكل مصلحة مع تقديم مواطن القوة والضعف بالإضافة إلى تقديم نصائح وتوصيات إذا استلزم الأمر.

ويمكن أن نلخص دور المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة فيما يلي:

- تدقيق العمليات المالية
- عملية الرقابة على مختلف المصالح.
- تنفيذ التعليمات والحرص على تنفيذ حسن سيرها.
- القيام بمهمة عمل من طرف الإدارة تتوج بتقديم توصيات ومتابعة تطبيقها.
- المقارنة بين المعايير والحقوقي أي بين ما يسجل محاسبيا وبين الواقع الاقتصادي ومعالجة الاختلالات الواقعة.
- إستباق إكتشاف الأخطاء ومعالجتها مما يساهم في الحفاظ على سمعة التعاونية.
- المرافقة والتنسيق بين مختلف مصالح التعاونية.

- تكوين علاقة بين المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات (المدقق الخارجي) حيث تتكون بينهم علاقة عمل مما يطمئن محافظ الحسابات حيث يقوم المدقق الداخلي بشرح طرق العمل وإظهار نقاط القوة والضعف في التعاونية.

المطلب الثاني: عرض أمثلة عن عمل المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة

أولاً: وضعية فترة وتحميل الشعير من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 بالقنطار

الجدول رقم (07) وضعية فترة وتحميل الشعير من 2020/01/01 إلى 2020/12/31

الزبائن	الفرق في 2019			2020			الكمية الإجمالية المفوترة	الكمية الإجمالية المحملة	الفارق في 2020/12/31
	الفارق	محملة	الفرق	مفوترة	محملة	الفرق			
الفلاحين والمربين	1 573,50	1555,00	18,50	100 724,20	100 241,20	483,00	102 297,70	101 796,20	501,50
ONAB M'SILA	32,20	0,00	32,20	6 000,00	6 000,00	0,00	6 032,20	6 000,00	32,20
CODES BOUSSADA	-193,20	0,00	-193,20	85 593,20	85 397,00	196,20	85 400,00	85 397,00	3,00
CODES M'SILA	-400,40	0,00	-400,40	47 268,80	47 350,00	-81,20	46 868,40	46 949,60	-81,20
المجموع	1 021,10	1555,00	-542,90	239 586,20	238 988,20	598,00	240 598,30	240 543,20	455,50

من إعداد الطالب بالاعتماد على وثيقة مسلمة من طرف تعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (11)

يقوم المدقق الداخلي في هذا الجدول بالمقارنة بين الكميات المباعة والمفوترة من مادة الشعير والكمية الحقيقية التي خرجت من مخازن المؤسسة أي التي تم تحميلها من طرف الزبائن، وتقسيمها حسب كل زبون وفي حالة وجود أي فارق أو إنحراف إيجابيا كان أو سلبيا يقوم بكتابة تقرير حول الموضوع إلى المدير والمصالح المعنية بالمؤسسة كما يقوم بإبلاغ الزبون بضرورة التقرب إلى التعاونية من أجل تسوية هذا الفارق في آجال محددة إما بدفع ثمن الكمية المحملة الزائدة أو إرجاعها في حالة ما كان الفرق بالسلب أو العودة من أجل تحميل الكمية التي ظهرت في الفارق من أجل تسويته وللحرص على تطابق ما تم تسجيله محاسبيا مع الواقع الاقتصادي بالتعاونية.

ثانياً: وضعية فوترة وتحميل بذور الحبوب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 بالقطار

الجدول رقم (08) وضعية فوترة وتحميل بذور الحبوب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 بالقطار

المنتجات	الفرق في 2019			2020			الكمية الإجمالية المفوترة	الكمية الإجمالية المحملة	الفرق في 2020/12/31
	الفرق	محملة 2020	مفوترة 2020	الفرق	محملة 2020				
قمح صلب	G3	00,00	00,00	00,00	124,00	124,00	00,00	124,00	00,00
	R1	00,00	00,00	00,00	7 600,00	7 600,00	00,00	7 600,00	7 600,00
	R2	1,50	00,00	1,50	1 165,50	1 165,50	00,00	1 167,00	1 165,50
	R3	00,00	00,00	00,00	398,50	398,50	00,00	398,50	398,50
	عادي	00,00	00,00	00,00	4 900,00	4 908,00	8,00	4 908,00	4 900,00
	مجموع (1)	1,50	00,00	1,50	14 196,00	14 188,00	8,00	14 188,00	14 197,50
قمح لين	عادي	00,00	00,00	00,00	255,00	255,00	00,00	255,00	255,00
	R1	00,00	00,00	00,00	400,00	400,00	00,00	400,00	400,00
	مجموع (2)	00,00	00,00	00,00	655,00	655,00	00,00	655,00	655,00
شعير	G3	00,00	00,00	00,00	15,00	15,00	00,00	15,00	15,00
	R1	00,00	00,00	00,00	70,00	70,00	00,00	70,00	70,00
	R2	00,00	00,00	00,00	200,00	200,00	00,00	200,00	200,00
	عادي	0,50	00,00	0,50	916,00	916,00	00,00	916,50	916,00
	منتقى	00,00	00,00	00,00	4 546,00	4 586,00	40,50	4 586,00	4 546,00
	مجموع (3)	0,50	00,00	0,50	5 787,50	5 747,00	40,50	5 747,00	5 788,00
المجموع العام (3+2+1)		2,00	00,00	2,00	20 638,50	20 590,00	48,50	20 640,50	50,50

من إعداد الطالب بالاعتماد على وثيقة مسلمة من طرف تعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (12)

يقوم المدقق الداخلي في هذا الجدول بالمقارنة بين الكميات المباعة والمفوترة من بذور الحبوب حسب صنف ونوع كل منتج مع الكمية الحقيقية التي أخرجت من مخازن المؤسسة أي التي تم تحميلها من طرف الزبائن وهذا من أجل الكشف عن الإختلالات الواقعة وتصحيح الإنحرافات التي تؤثر على مخزون المؤسسة من بذور الحبوب إما بالزيادة أو بالنقصان والقيام بتحليل لقائمة الزبائن المعنيين بهذه الفروقات مع إظهار رقم الفاتورة وتاريخ الشراء ونوع الحبوب المشتراة مع قيمة الإنحراف ثم إرسال تقرير للإدارة والمصالح المعنية

حول الموضوع مع إبلاغ الزبون بضرورة التقرب إلى المؤسسة من أجل تسوية هذا الفارق سواء كان بالإيجاب أو بالسلب وهذا حرصا على تطابق ما تم تسجيله محاسبيا مع الواقع الاقتصادي بالتعاونية ومن أجل الرقابة على مخزونات المؤسسة من هذه البذور.

ويكون التحليل كما يلي:

الجدول رقم (09) تحليل وضعية فوترة وتحميل بذور الحبوب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31

حسب كل زبون

الكمية	المنتج	الزبون	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة
8,00	بذور القمح الصلب العادي صنف فيترون	1	001866	28/12/2020
0,50	بذور الشعير المنتقى	2	001480	03/12/2020
5,00	بذور الشعير المنتقى	3	001358	29/11/2020
20,00	بذور الشعير المنتقى	4	001391	29/11/2020
5,00	بذور الشعير المنتقى	5	001728	16/12/2020
10,00	بذور الشعير المنتقى	6	001865	28/12/2020
1,50	بذور القمح الصلب صنف R2	7	002103	26/12/2018
0,50	بذور شعير ولاية سعيدة العادي	8	001605	22/12/2019
50,50	الفارق في 2020/12/31			

من إعداد الطالب بالاعتماد على وثيقة مسلمة من طرف تعاونية الحبوب والبقول الجافة المتوفرة في الملحق رقم (12)

ثالثا: وضعية الفوترة والتحميل حسب المتعامل وحسب المنتج.

يقوم المدقق الداخلي بتحليل وضعية الفوترة والتحميل لكل متعامل بشكل منفصل ويكون ذلك على شكل جدول خاص بفترة محددة ويتضمن تسلسل أرقام الفواتير ورقم الحصة ونوعية المنتجات التي تم بيعها ثم مقارنتها بالكمية التي تم إخراجها حقيقة من مخازن المؤسسة ثم القيام بتجميع هذه القيم وإظهار الفارق بين الكمية المفوترة والكمية المباعة حقيقة إن وجد، من أجل الكشف عن الأخطاء الغير مقصودة أو التلاعبات والعمل على تصحيحها لضمان محاربة أي إنحيازات أو تواطئ من داخل التعاونية مع أحد المتعاملين واتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة حدوث ذلك من أجل الحفاظ على أصول التعاونية ولضمان السير الحسن لعمليات البيع والفوترة والتحميل. كما يظهره الملحق رقم (13) والذي لا يظهر أي فارق بين الكمية المفوترة من القمح الصلب لأحد الطواحين مع الكمية التي تم توزيعها وإخراجها من مخازن التعاونية.

كما يقوم المدقق الداخلي أيضا بدراسة حالة الفوترة والتحميل الخاصة بكل منتج كالأسمدة مثلا، حيث يقوم بمقارنة الكمية الموزعة والمفوترة حسب كل نوع من هذه الأسمدة للكشف عن أي فارق القيام بالإجراءات

اللازمة من أجل تصحيحه من أجل ضمان تتبع جيد لمخزون التعاونية من كل منتج وهو ما يظهر الملحق رقم (14).

رابعاً: تقارير المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة.

الآن سنقوم بعرض نماذج التقارير التي يقوم المدقق الداخلي في تعاونية الحبوب والبقول الجافة بإعدادها تطبيقاً للمهام المسندة إليه والتي يكون الغرض منها الحفاظ على ممتلكات وأموال التعاونية واكتشاف الأخطاء والتي تختم بتوصيات واقتراحات من أجل تسوية الاختلالات وتحسين أداء التعاونية.

1- تقرير عن مهمة متعلقة بالأكياس:

المسيلة: 2019/10/01

مدقق الحسابات إلى السيد: مدير تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

الموضوع/ تقرير عن مهمة

الموضوع: الأكياس

تطبيقاً للمهام المسندة إلينا فيما يخص التدقيق وإعادة النظر في العمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة، من أجل إحترام القوانين، الإجراءات والتعليمات الإدارية لغرض تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة وللحفاظ على الممتلكات والأموال ومنع واكتشاف أعمال الغش والتزوير والأخطاء قمت بكتابة التقرير التالي.

سيادة المدير بعد تحية التقدير والإحترام لشخصكم نتقدم إلى سيادتكم بهذا التقرير عن الزيارة الميدانية لوحدة التخزين ببوسعادة بيوم الثلاثاء الموافق ل 2020/09/29 وذلك من أجل معاينة وضعية الأكياس بمختلف الأنواع والأحجام والتي من خلالها تمكنا من الإطلاع على مايلي:

- لا توجد الورقة اليومية لمخزون الأكياس.
- عدم إستعمال السجلات لتسهيل عمليات تطبيق إجراءات التدقيق.
- عدم التعامل بوصولات الدخول والخروج لمخزون الأكياس.
- لا توجد مراقبة مباشرة من طرف المسؤول المباشر على سير العملية.

- لم تقم الشركة بجرد المخزون السلعي الخاص بالميزانية لسنة 2019 إلى غاية هذا.

مدقق الحسابات

2- تقرير مراجعة خاص بالوقود (صكوك) شهر أكتوبر:

المسيلة: 2020/11/03

مدقق الحسابات /مصلحة التدقيق

المرجع: 2020/....

إلى السيد: مدير تعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية المسيلة

الموضوع/ تقرير مراجعة خاص بالوقود (صكوك) شهر أكتوبر

تطبيقا للمهام المسندة إلينا فيما يخص التدقيق وإعادة النظر في العمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة، من أجل إحترام القوانين، الإجراءات والتعليمات الإدارية لغرض تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة وللمحافظة على الممتلكات والأموال ومنع واكتشاف أعمال الغش والتزوير والأخطاء.

لقد قمنا بعملية الفحص والمراجعة لسجلات الوقود لشهر أكتوبر وتبلور عن عملية الفحص هذا التقرير والذي يشمل:

1- مراجعة مشتريات دفاتر الوقود

2- مراجعة سجل الوقود

3- مراجعة سجل الوقود

4- الإقتراحات والتوصيات

1-مراجعة مشتريات دفاتر الوقود:

تم شراء 10 دفاتر وهي مرقمة من 066558876 إلى 066559125 تحت فاتورة رقم: 1273760.

2-مراجعة سجل الوقود:

من خلال تصفحنا لسجل الوقود لشهر أكتوبر تبين مايلي:

- المخزون في 2020/09/30 يقدر ب: 255 وصل بحيث 05 وصولات من الطلبية السابقة تبدأ من الرقم التسلسلي 064650246 إلى غاية 064650250 و 250 وصل تمثل طلبية جديدة تم استلامها بتاريخ 2020/09/24 وهي معادلة ل 10 دفاتر.

3-مراجعة الوثائق المقدمة والملاحق:

- من خلال مراجعتنا للوثائق المقدمة لنا تبين أن الإجراءات المعمول بها قد تم الإلتزام بها من حيث وصل الطلبية بتاريخ: 2020/09/23، ووصل الإستلام مع تحرير الفاتورة بتاريخ: 2020/09/24 (حسب النوع والعدد).

- جدول إستهلاك الوقود لشهر سبتمبر وأكتوبر: يحتوي هذا الجدول على الإستهلاك حسب مختلف المعايير والنظم وكمية المخزون في بداية ونهاية المدة.

4-مراجعة الوثائق المقدمة والملاحق:

من أجل تسهيل عملية الرقابة والتدقيق في السجلات على المستويين الداخلي والخارجي، يجب علينا التحسين والرفع من العمل المنجز، وعليه نقدم لكم بعض الإقتراحات التي قد تساهم في هذا التحسين وهي على النحو التالي:

- في خانة الملاحظات لسجل الوقود يستحسن كتابة اشعار ببداية دفتر جديد وكذلك في النهاية.
- يستحسن أن يكون العمل في سجل الوقود يتمشى مع نظام الدخول والخروج للمواد واللوازم بحث يكون مخزون بداية المدة وآخره موجود إما يوميا أو شهريا.
- إعادة تصميم سجل الوقود، وهذا من أجل تسهيل عملية الرقابة والمراجعة.

مدقق الحسابات

كما يقوم المدقق الداخلي أيضا بإعداد التقارير في حالة إكتشاف أن أحد الزبائن قد إستلم كميات زائدة من أحد المنتجات ويقوم بإرسال نسخة إلى المدير والمصالح المعنية وإلى الزبون نفسه من أجل القدوم للتسوية مع تقديم توصيات واقتراحات كما هو موضح في الأعلى من أجل إيجاد حلول لأي أخطاء تقع بالمؤسسة ولإستباق إكتشافها والعمل على تصحيحها في أقرب وقت بغرض الحرص على تحقيق أهداف المؤسسة كما يقوم بإعداد تقارير في حالة عدم إحترام أحد المصالح أو العمال لتعليمات قادمة من طرف الإدارة بهدف كما يقوم بإعداد تقرير دوري شامل حول مختلف مصالح المؤسسة ووضع الفوترة وتحمل البذور لكل منتج وكذا مقارنة الحسابات البنكية الخاصة بالتعاونية.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة

مما سبق يتضح لنا أن المدقق الداخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة هو شخص مستقل مما يعني أن التقارير التي يقوم بإعدادها تكون موضوعية وخالية من التحيز وتساهم في زيادة مصداقية القوائم المالية حيث يساهم المدقق الداخلي في إكتشاف الأخطاء التي قد تحتويها الدفاتر والسجلات سواء كانت معتمدة أو لا وهذا بهدف الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء وكذا إستباق إكتشاف هذه الأخطاء، كما يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في التعاونية و يساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية والتأكد من صحة وجودة المعلومات الواردة بها كما يساهم في حماية أصول المؤسسة من الاحتيال والتلاعب وبالتالي يساهم في إعطاء معلومات ذات مصداقية لمستخدمي القوائم المالية يمكن استخدامها في اتخاذ القرار كما يحرص على دقة المعلومات المحاسبية ومطابقة ما يوجد في القوائم المالية للواقع الاقتصادي بالتعاونية والعمل على تصحيح أي إختلالات، كما يحرص على قيام مختلف المصالح بتتبع التعليمات والطرق المفروضة من طرف الإدارة، ومن خلال ما سبق نستنتج أن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز الخصائص النوعية للقوائم المالية مما يؤدي إلى الرفع من جودتها بتعاونية الحبوب والبقول الجافة.

خلاصة:

من خلال إسقاط الدراسة النظرية لدور التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية على تعاونية الحبوب والبقول الجافة توصلنا إلى أن الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في التعاونية والذي يتمثل في الحرص على تدقيق العمليات المالية والسهر على تنفيذ التعليمات والحرص عليها، والعمل على كشف الأخطاء وتقديم توصيات واقتراحات حول كيفية معالجتها وتصحيح الاختلالات بين ما تم تسجيله محاسبيا وبين الواقع الاقتصادي داخل التعاونية وتوصلنا إلى أن دور التدقيق الداخلي في هذه التعاونية يساهم في الرفع من جودة قوائمها المالية حيث يقوم بالمساهمة في تعزيز الخصائص النوعية للقوائم المالية بالتالي الحصول على قوائم مالية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

الخاتمة:

قمنا في هذه الدراسة بتسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في رفع جودة القوائم المالية، لما للقوائم المالية من أهمية في عصرنا الحالي ونظرا للدور الكبير الذي يلعبه التدقيق في الحياة الاقتصادية المعاصرة، وكذا تقاوم الحاجة إلى قوائم مالية ذات جودة تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ومن أجل الإلمام بهذا الموضوع قمنا بطرح الإشكالية التالية "ما هو دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية؟" وبعد القيام بعرض الفصول السابقة، قمنا بالتوصل إلى أن للتدقيق الداخلي دور في الرفع من جودة القوائم المالية وذلك لحرص المدقق الداخلي على إكتشاف الأخطاء ولستباقتها ثم تقديم طرق لمعالجتها وتقديم توصيات لتجنبها مستقبلا، كما يقوم بتدقيق العمليات المالية ومطابقتها مع الواقع الاقتصادي مما يساهم في رفع جودة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية كما سبق وأن تطرقنا إليه فيما يخص حسابات المخزونات من المنتجات حيث يعمل على تسوية أي فروقات قد تظهر في هذه الحسابات، كما يسهر على المرافقة والتنسيق بين المصالح وكذا متابعة تنفيذ التعليمات والإلتزام بطرق العمل والمبادئ المنصوص عليها وبما أنه يتميز بالإستقلالية فإنه يساهم في إعطاء قوائم مالية موضوعية وذات جودة كما أنه يعطي المعلومة بوثيقة رسمية تبين صحة هذه المعلومات المقدمة من الطرف المصالح المعنية مما يقلل من مجال الخطأ ويحد من التلاعبات التي قد تمس القوائم المالية.

يمكن تلخيص نتائج الدراسة كما يلي:

إختبار الفرضيات:

بعد إتمام هذه الدراسة تمكننا من إختبار الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة البحث وسنلخصها كما

يلي:

1- حسب الفرضية الأولى:

يساهم التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية من خلال الحرص على تنفيذ التعليمات والحرص عليها وكذا القيام بإكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث في المؤسسة والتي تؤثر سلبا على جودة

القوائم المالية وذلك عن طريق تقديم توصيات من أجل الحد من هذه الأخطاء وتقديم طرق معالجتها لحظة إكتشافها مما يساهم في رفع جودة القوائم المالية مما ينتج قوائم مالية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى

2- حسب الفرضية الثانية:

يمكن للتدقيق الداخلي المساهمة في الرفع من جودة القوائم المالية باكتشاف ما يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء بالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء حيث يقوم المدقق الداخلي بفحص وتحليل حسابات الميزانية بالتفصيل وكشف أي اختلالات لمنع أعمال الغش والتزوير والأخطاء وكذا التأكد من صحة وإكتمال الدفاتر والسجلات مع الحرص على إعدادها بالطرق المناسبة وفي الوقت المحدد لها، وهذا يملك تأثير مباشر على جودة القوائم المالية. وهذا يثبت صحة الفرضية الثانية.

3- حسب الفرضية الثالثة:

يضمن المدقق الداخلي إعداد قوائم المالية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة كما يقدم توصيات تساهم في الرفع من جودة القوائم المالية. وهذا من خلال الحرص على تطبيق تعليمات الإدارة والتي يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وبمنع وإكتشاف الغش والأخطاء التي تمس جودة القوائم المالية وبالسهر على قيام كل مصلحة من مصالح المؤسسة بالمهام الموكلة إليها بأكمل وجه والإلتزام بتطبيق توصيات المدقق الداخلي والتي تؤثر مباشرة على القوائم المالية وهو ما يساهم في رفع جودة هذه القوائم ومنه يمكن القول أن الفرضية الثالثة صحيحة.

نتائج الدراسة:

- 1- يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن الأخطاء وحالات الغش أو التلاعبات التي تؤثر سلبا على جودة القوائم المالية ويقوم بالتقرير عنها واقتراح طرق معالجتها.
- 2- يقوم التدقيق الداخلي بزيادة مصداقية وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية كما يحرص على مطابقتها للواقع الاقتصادي.
- 3- يقوم المدقق الداخلي بالحرص على تنفيذ التعليمات والتي تشمل إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير والقوانين المعمول بها مما يؤثر بالإيجاب على جودتها.
- 4- يساهم التدقيق الداخلي في تعاونية الحبوب والحقول الجافة في حماية أصولها كما يعمل على تقديم المعلومات بوثيقة رسمية تبين صحة هذه المعلومة مما يزيد من موثوقية المعلومة المحاسبية والتي تعتبر بدورها من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية مما يعطي قوائم مالية ذات جودة.

التوصيات:

يمكن أن نذكر التوصيات المتعلقة بدور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في النقاط التالية:

- 1- ضرورة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل أكبر من طرف المؤسسات والتي لاحظنا إنعدام هذا المنصب في أغلب المؤسسات التي قمنا بزيارتها.
- 2- توسيع صلاحيات المدقق الداخلي والحرص على تنفيذ التوصيات التي يقدمها في تقريره لما لها أثر في تصحيح الأخطاء والحد منها مما يساهم في تحقيق أهداف الإدارة وتقادي ضياع الموارد ومن أجل حماية الأصول.
- 3- دراسة تقارير المدقق الداخلي ومتابعة تنفيذ توصياته لأنها تساهم بشكل مباشر في رفع جودة القوائم المالية.

آفاق الدراسة:

يمكن أن نقترح بعض المواضيع من أجل دراستها على النحو الآتي:

- 1- مساهمة التدقيق الداخلي في حماية أصول المؤسسة
- 2- دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ-الكتب:

1. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000
2. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004
3. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006
4. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018
5. عوادي مصطفى، زين يونس، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2011
6. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي في المعايير الدولية الصادرة عن IAA، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013
7. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006
8. أحمد علي إبراهيم، المراجعة المتقدمة، منشورات جامعة بنها، بنها، مصر، 2012
9. محمد الصيرفي، تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي وقراءة قوائمك المالية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007
10. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التفوق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005
11. عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، الطبعة الثانية، دار جيطلي، الجزائر، 2011

12. إلهيم فؤاد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، أم البواقي، الجزائر، 2015.
13. بلطرش سميرة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.
14. بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.
15. بوركاب مصطفى، لافي إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017.
16. دغة إيمان، عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019.
17. دهيمي بلقاسم، العيفة فتحي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
18. سعاد براخية، دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء أعمال نهاية السنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.
19. شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وافي المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
20. شايب الذقن نور الدين، سامي صالح، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

21. شريفة لكبير وآخرون، التدقيق الداخلي بين المتطلبات النظرية والتحديات العملية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، أدرار، الجزائر، 2014.
22. شناي عبد الكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
23. طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمر ثليجي، الاغواط، الجزائر، 2012.
24. علواني سفيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، أم البواقي، الجزائر، 2018.
25. عمارة أمين، بوترة علاء الدين، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
26. عواج هدى، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015.
27. فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
28. مبسوط هوارية، فعاليات التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي لباس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.
29. ملحة ندير، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018.

30. مني أمحمد الجودي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018.

31. مومني يوسف، مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019

32. يحيوي ياسر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015.

ج-المقالات:

33. زغبة طلال، شريط حسين الأمين، "أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 3، العدد 5، 2018، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

34. سعيدي زهير، "معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية"، الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، 2017، جامعة أم البواقي، أم البواقي.

35. شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، "دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية اتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 3، العدد 5، 2018، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

36. شملال نجاة، "تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية"، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.

37. هيري آسيا، ساوس الشيخ، "النظام المحاسبي المالي المستحدث في الجزائر ودوره في تحديات الإفصاح على القوائم المالية"، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 4، العدد 4، 2016، جامعة أحمد دراية، أدرار.

د-القوانين والجرائد الرسمية:

38. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

39. American Accounting Association, **Committee on Basic Auditing Concepts**, A Statement of Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1973, P 2.

الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو معرفة دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية ولهذا الغرض قمنا بعرض وتحليل عمل مدقق داخلي بتعاونية الحبوب والبقول الجافة بولاية المسيلة وإظهار دور ما يقوم به المدقق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية حيث لاحظنا أنه يساهم في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومن هذا استنتجنا أن التدقيق الداخلي يملك دورا في الرفع من جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، القوائم المالية.

Abstract :

The goal of this study was to identify the role of Internal auditing in improving the quality of financial statements, that's why we did a study on an internal auditor's work in order to show the role of internal auditing in adding value to improve the organization operations which leads to having a better financial statement as they report the errors in the organization and give recommendations to correct these errors. As a result we have found that internal audit plays a major role in the improvement of financial statements.

Key words : Internal audit, financial statements.

الملحق رقم (01): جانب الأصول من الميزانية

28 ربيع الأول عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19

28

ميزانية

السنة المالية المغلقة في

N - 1 صافي	N صافي	N إجمالي	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي تثبيات معنوية تثبيات عينية أراضي مبان تثبيات عينية أخرى تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات يجري إنجازها تثبيات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجارية
					أصول جارية مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

الملحق رقم (02) جانب الخصوم من الميزانية

29		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
ميزانية					
السنة المالية المغلقة في					
N-1	N	ملاحظة	الخصوم		
			رؤوس الأموال الخاصة		
			رأس مال تم إصداره		
			رأس مال غير مستعان به		
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)		
			فوارق إعادة التقييم		
			فارق المعادلة (1)		
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))		
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		
			حصة الشركة المدمجة (1)		
			حصة ذوي الأقلية (1)		
			المجموع 1		
			الخصوم غير الجارية		
			قروض و ديون مالية		
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		
			ديون أخرى غير جارية		
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)		
			الخصوم الجارية		
			موردون و حسابات ملحقه		
			ضرائب		
			ديون أخرى		
			خزينة سلبية		
			مجموع الخصوم الجارية (3)		
			مجموع مام للخصوم		
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة					

الملحق رقم (03) جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19			30
28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م			
حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من إلى			
N - 1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال
			تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
			1 - إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة
			الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2 - استهلاك السنة المالية
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (2 - 1)
			أعباء المستخدمين
			الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
			4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال
			المنتجات العملياتية الأخرى
			الأعباء العملياتية الأخرى
			المخصصات للاهلاكات و المؤونات
			استثنائات عن خصائر القيمة و المؤونات
			5 - النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
			6 - النتيجة المالية
			7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6 + 5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9 - النتيجة غير العادية
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11 - النتيجة الصافية للمجموع الدمج (1)
			و منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجموع (1)
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

الملحق رقم (04) جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة

35	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19	28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م
السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من إلى
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تسيّبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تسيّبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)
		أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة المقاربة مع النتيجة المحاسبية

الملحق رقم (05) جدول تغير الأموال الخاصة

37						28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19						
جدول تغير الأموال الخاصة						
ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتائج	
						الرصيد في 31 ديسمبر N - 2
						تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N - 1
						تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

الملحق رقم (06) جانب الأصول من ميزانية تعاونية الحبوب والبقول الجافة

CCLS M'SILA 2019

BP 120 ZONE INDUSTRIELLE

N° D'IDENTIFICATION:097528019052322

EDITION DU: 07/06/2021 9:29

EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019

PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2018
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporelles		388 518,00	388 518,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		8 240 647,46	435 033,48	7 805 613,98	8 240 647,46
Bâtiments		125 990 279,48	113 696 880,42	12 293 399,06	14 979 035,45
Autres immobilisations corporelles		364 623 461,85	322 686 071,68	41 937 390,17	59 311 471,08
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		19 489 000,00		19 489 000,00	19 489 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		518 731 906,79	437 206 503,58	81 525 403,21	102 020 153,99
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 188 410,93		1 188 410,93	639 042,08
Créances et emplois assimilés					
Clients		964 913 001,65		964 913 001,65	823 968 716,62
Autres débiteurs		1 240 138 343,85		1 240 138 343,85	1 175 677 756,03
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		138 770 511,66		138 770 511,66	70 947 292,58
TOTAL ACTIF COURANT		2 345 010 268,09		2 345 010 268,09	2 071 232 807,31
TOTAL GENERAL ACTIF		2 863 742 174,88	437 206 503,58	2 426 535 671,30	2 173 252 961,30

الملحق رقم (07) جانب الخصوم من ميزانية تعاونية الحبوب والبقول الجافة

CCLS M'SILA 2019

BP 120 ZONE INDUSTRIELLE
N° D'IDENTIFICATION:097528019052322

EDITION DU: 07/06/2021 9:30

EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019
PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		4,00	4,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		8 107 815,98	8 107 815,98
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		230 077 894,06	276 547 171,76
Autres capitaux propres - Report à nouveau		539 502 431,80	280 713 054,23
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		777 688 145,84	565 368 045,97
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		203 649 663,00	203 649 663,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		19 758 445,20	63 296 550,44
TOTAL II		223 408 108,20	266 946 213,44
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		843 947 019,99	856 633 898,64
Impôts			
Autres dettes		581 492 397,27	484 304 803,25
Trésorerie passif			
TOTAL III		1 425 439 417,26	1 340 938 701,89
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 426 535 671,30	2 173 252 961,30

الملحق رقم (08) جدول حساب النتائج لتعاونية الحبوب والبقول الجافة

CCLS M'SILA 2019

BP 120 ZONE INDUSTRIELLE

N° D'IDENTIFICATION:097528019052322

EDITION DU: 07/06/2021 9:33

EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019

PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		544 071 178,50	569 596 693,18
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		544 071 178,50	569 596 693,18
Achats consommés		-18 173 917,47	-20 981 225,93
Services extérieurs et autres consommations		-13 392 418,42	-21 968 754,90
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-31 566 335,89	-42 949 980,83
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		512 504 842,61	526 646 712,35
Charges de personnel		-262 842 750,96	-225 274 235,49
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		249 662 091,65	301 372 476,86
Autres produits opérationnels		12 979 842,36	13 042 386,42
Autres charges opérationnelles		-57 573,14	-1 377 506,18
Dotations aux amortissements, provisions et p		-34 276 196,03	-39 493 046,80
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
???? Comptes produits non classés ????		1 769 729,22	3 002 861,46
V- RESULTAT OPERATIONNEL		230 077 894,06	276 547 171,76
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPO		230 077 894,06	276 547 171,76
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordi			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		558 820 750,08	585 641 941,06
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		-328 742 856,02	-309 094 769,30
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORI		230 077 894,06	276 547 171,76
Eléments extraordinaires (produits) (à précise			
Eléments extraordinaires (charges) (à précise			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		230 077 894,06	276 547 171,76

الملحق رقم (09) جدول تدفقات الخزينة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة

CCLS M'SILA 2019

BP 120 ZONE INDUSTRIELLE

N° D'IDENTIFICATION:097528019052322

EDITION DU: 07/06/2021 9:33

EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019

PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2019	2018
Flux de trésorerie provenant des acit			
Encaissements reçus des clients		1 485 986 552,66	965 222 093,73
Sommes versées aux fournisseurs et au pers		-1 408 697 390,40	-933 248 973,35
Intérêts et autres frais financiers payés		-84 239,21	-67 560,55
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinai		77 204 923,05	31 905 559,83
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordi		4 269,22	-118 605,79
Flux de trésorerie net provenant des activit		77 209 192,27	31 786 954,04
Flux de trésorerie net provenant des act			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisati		-9 082 019,50	-5 046 131,09
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisati			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activit		-9 082 019,50	-5 046 131,09
Flux de trésorerie provenant des activité			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dett		-303 953,69	-1 162 913,19
Flux de trésorerie net provenant des activit		-303 953,69	-1 162 913,19
Incidences des variations des taux de change			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		67 823 219,08	25 577 909,76
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au dét		70 947 292,58	45 369 382,82
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à		138 770 511,66	70 947 292,58
Variation de la trésorerie de la période		67 823 219,08	25 577 909,76
Rapprochement avec le résultat comptal		-162 254 674,98	-250 969 262,00

الملحق رقم (10) جدول تغير الأموال الخاصة لتعاونية الحبوب والبقول الجافة

CCLS M'SILA 2019

BP 120 ZONE INDUSTRIELLE

N° D'IDENTIFICATION:097528019052322

EDITION DU: 07/06/2021 9:34

EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019

PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

LIBELLE	NOTE	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2017		0,00	0,00	0,00	0,00	288 147 987,00
Changement méthode comptable 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	672 886,81
Réévaluation des immobilisations 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	276 547 171,76
Solde au 31 décembre 2018		0,00	0,00	0,00	0,00	565 368 045,57
Changement méthode comptable 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	471 761,17
Réévaluation des immobilisations 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendes payés 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	230 077 894,06
Solde au 31 décembre 2019		0,00	0,00	0,00	0,00	795 917 700,80

الملحق رقم (11) وضعية فوترة وتحميل الشعير من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 بالقطار

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 MINISTERE DE L'AGRICULTURE ET DU
 DEVELOPPEMENT RURAL ET DE LA PECHE
 OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DE
 CEREALES.
 COOPERATIVE DE CEREALES ET DE LEGUMES
 SECS DE M'SILA

وزارة الفلاحة والتنمية الريفية والصيد البحري
 الديوان الجزائري المهني للحبوب
 تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالمسيلة

SITUATION DES FACTURATIONS ET ENLEVEMENT D'ORGE CONS

01/01/2020 Au 31/12/2020

23/01/2020 Au 31/12/2020

Clients	ECARTAU 2019			Année 2020			TOTALE fac	TOTALE ENL	ECART AU 31/12/2020
	ECART	ENLEV	ECART	FAC	ENLEV	ECART			
	2019	2020		2020	2020				
Eleveurs	1 573,50	1 555,00	18,50	100 724,20	100 241,20	483,00	102 297,70	101 796,20	501,50
Onab m'sila	32,20	0,00	32,20	6 000,00	6 000,00	0,00	6 032,20	6 000,00	32,20
Codes bousaada	-193,20	0,00	-193,20	85 593,20	85 397,00	196,20	85 400,00	85 397,00	3,00
Codes m'sila	-400,40	0,00	-400,40	47 268,80	47 350,00	-81,20	46 868,40	46 949,60	-81,20
total	1 012,10	1 555,00	-542,90	239 586,20	238 988,20	598,00	240 598,30	240 543,20	455,50

الملحق رقم (12) وضعية فويرة وتحميل بذور الحبوب من 2020/01/01 إلى 2020/12/31 بالقنطار

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIC ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة الفلاحة والتنمية الريفية والصيد البحري
الديوان الجزائري المهني للحبوب
تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالمسيلة
MINISTRE DE L'AGRICULTURE ET DU
DEVELOPPEMENT RURAL ET DE LA PECHE
OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DE
CEREALES.
COOPERATIVE DE CEREALES ET DE LEGUMES
SECS DE M'SILA.



SITUATION DES FACTURATIONS ET ENLEVEMENT DE SEMENCE

DU: 01/01/2020 AU 31/12/2020

PRODUITS		ECARTAU 2019			Année 2020			TOTALE fac	TOTALE ENL	ECART AU 31/12/2020
		ECART	ENLEV	ECAR T	FAC	ENLEV	ECART			
		2019	2020		2020	2020				
BLE DUR	G3	00	0,00	0,00	124,00	124,00	0,00	124,00	124,00	0,00
	R1	00	0,00	0,00	7 600,00	7 600,00	0,00	7 600,00	7 600,00	0,00
	R2	1,50	0,00	1,50	1 165,50	1 165,50	0,00	1 167,00	1 165,50	1,50
	R3	0,00	0,00	0,00	398,50	398,50	0,00	398,50	398,50	0,00
	ORD	0,00	0,00	0,00	4 908,00	4 900,00	8,00	4 908,00	4 900,00	8,00
	S/ TOT (1)	1,50	0,00	1,50	14 196,00	14 188,00	8,00	14 197,50	14 188,00	9,50
BLE TENDER	ORD	0,00	0,00	0,00	255,00	255,00	0,00	255,00	255,00	0,00
	R1	0,00	0,00	0,00	400,00	400,00	0,00	400,00	400,00	0,00
	S/ TOT (2)	0,00	0,00	0,00	655,00	655,00	0,00	655,00	655,00	0,00
orge sem	G3	0,00	0,00	0,00	15,00	15,00	0,00	15,00	15,00	0,00
	R1	0,00	0,00	0,00	70,00	70,00	0,00	70,00	70,00	0,00
	R2	0,00	0,00	0,00	200,00	200,00	0,00	200,00	200,00	0,00
	ORD	0,50	0,00	0,50	916,00	916,00	0,00	916,50	916,00	0,50
	Triées	0,00	0,00	0,00	4 586,50	4 546,00	40,50	4 586,50	4 546,00	40,50
	S/ TOT (3)	0,50	0,00	0,50	5 787,50	5 747,00	40,50	5 788,00	5 747,00	41,00
TOTAL GENERAL (1+2+3)		2,00	0,00	2,00	20 638,50	20 590,00	48,50	20 640,50	20 590,00	50,50

L'ANALYSE DONS LE TABLEAU SUIVANT

DATE FAC	N° FACT	CLIENT	PRO	QTE
28/12/2020	001866		BLE DUR VITRON ORD SEM. PRD.	8,00
03/12/2020	001480		ORGE TRIEE SEM. PRD.	0,50
29/11/2020	001358		ORGE TRIEE SEM. PRD.	5,00
29/11/2020	001391		ORGE TRIEE SEM. PRD.	20,00
16/12/2020	001728		ORGE TRIEE SEM. PRD.	5,00
28/12/2020	001865		ORGE TRIEE SEM. PRD.	10,00
26/12/2018	002103		BLE DUR VITRON R2 SEM. PRD.	1,50
22/12/2019	001605		ORGE SAIDA ORD SEM PRD	0,5
ECART AU 31/12/2020				50,50

AUDITEUR

الملحق رقم (13) وضعية الفوترة والتحميل حسب المتعامل

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DE L'AGRICULTURE ET DU
DEVELOPPEMENT RURAL ET DE LA PECHE
OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DE
CEREALES
COOPERATIVE DE CEREALES ET DE LEGUMES
SECS DE M'SILA

وزارة الزراعة والتنمية الريفية والصيد البحري
الديوان الجزائري المهني للحبوب
تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالمسيلا

REF : AUD / 004 / 2020

Msila le : 16/03/2021

Organisme stockeur : CCLS DE M'SILA

ETAT DES FACTURATIONS ET ENLEVEMENT AUX TRANSFORMATEURS

Periode : du : 01/01/2019 AU 30/04/2020

Désignation /(Transformateur) : MOULIN			
désignation / produit		ble tendre	ble dur
N° FACTURE	NB / QUOTA	Qte facturée	Qte facturée
0025/2019	01	2 800,00	0,00
0055/2019	02	2 400,00	0,00
0082/2019	03	3 600,00	0,00
0110/2019	04	2 400,00	0,00
0140/2019	05	3 199,60	0,00
0169/2019	06	2 400,00	0,00
0201/2019	07	2 400,00	0,00
0230/2019	08	3 198,60	0,00
0259/2019	09	2 801,40	0,00
0290/2019	10	3 197,40	0,00
0319/2019	11	2 400,00	0,00
0349/2019	12	3 202,60	0,00
0380/2019	13	2 397,40	0,00
0475/2019	14	2 400,00	0,00
0504/2019	15	2 400,00	0,00
0531/2019	16	3 190,60	0,00
0556/2019	17	2 409,40	0,00
0582/2019	18	3 600,00	0,00
0607/2019	19	2 400,00	0,00
0633/2019	20	2 400,00	0,00
0656/2019	21	2 800,00	0,00
0684/2019	22	2 400,00	0,00
0712/2019	23	2 800,00	0,00
0741/2019	24	2 800,00	0,00
0772/2019	25	3 200,00	0,00
0802/2019	26	2 400,00	0,00
0831/2019	27	3 600,00	0,00
0863/2019	28	2 400,00	0,00
0893/2019	29	3 200,00	0,00
0923/2019	30	2 400,00	0,00
0957/2019	31	3 200,00	0,00
0987/2019	32	2 400,00	0,00
1017/2019	33	3 200,00	0,00
0026/2020	34	2 400,00	0,00
0055/2020	35	2 400,00	0,00
0085/2020	36	3 200,00	0,00

0119/2020	37	2 800,00	0,00
0149/2020	38	3 199,80	0,00
0178/2020	39	2 000,00	0,00
0211/2020	40	3 200,00	0,00
0240/2020	41	2 799,80	0,00
0270/2020	42	3 200,20	0,00
0312/2020	43	2 799,80	0,00
0349/2020	44	2 800,00	0,00
0384/2020	45	3 199,80	0,00
Qte Facturée : du 01/01/2019 au 30/04/2020		125 996,40	0,00
Qte livrée : du 01/01/2019 au 30/04/2020		125 996,40	0,00
Ecart Au : 30/04/2020 (livrée et facturée)		0,00	0,00
PRIX (DA / QL)		1285,00	2280,00

PERIODE / Décdaire	Néant
du : 11/05/2019 Au 20/05/2019	
du : 21/05/2019 Au 31/05/2029	
du : 01/06/2019 Au 10/06/2019	

L'auditeur

الملحق رقم (14) وضعية الفوترة والتحميل حسب المنتج

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة الفلاحة والتنمية الريفية والصيد البحري
الديوان الجزائري المربي للحبوب
تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالمسيلة
MINISTERE DE L'AGRICULTURE ET DU
DEVELOPEMENT RURAL ET DE LA PECHE
OFFICE ALGERIEN INTERPROFESSIONNEL DE
CEREALES.
COOPERATIVE DE CEREALES ET DE LEGUMES
SECS DE M'SILA.



OBJET: ETAT DES FACTURATIONS ET ENLEVEMENT D'ENGRAIS

DU: 01/01/2020 AU 31/12/2020

PRODUIT	ECART 31/12/2019	Facturations 2020	Enlevements 2020	ECART 31/12/2020
ASFERTRADE UREE 46 % IMP.	0,00	5 576,50	5 576,50	0,00
AZOSUL N34 AZOSUL 34 PRD.	0,00	165,50	165,50	0,00
N P K 15*15*15 NUTAGRA IMP	0,00	1 083,00	1 083,00	0,00
N P K 15*15*15 CASAP IMP	0,00	561,50	561,50	0,00
MAP 12- 52-0 CASAP PRO	0,00	1 313,00	1 313,00	0,00
MAP 12- 52-0 SODAGRI PRD	0,00	0,50	0,50	0,00
MAP 12- 52-0 NUTAGRI IMP	0,00	811,00	811,00	0,00
FOSFACTYL TIMAC PRO	0,00	105,00	105,00	0,00
FOSFACTYL TIMAC IMP	0,00	4,00	4,00	0,00
WEATFERT PROFERT WETFERT PRD	0,00	283,00	283,00	0,00
WEATFERT PROFERT WETFER IMP	0,00	583,00	583,00	0,00
PERL UREE NUTAGRA PERL PRD.	0,00	4 189,50	4 189,50	0,00
NUTA FERT NUTAFERT N 34 IMP.	0,00	108,50	108,50	0,00
TOTAL GENERAL	0,00	14 784,00	14 784,00	0,00

AUDITEUR

الملحق رقم (15)



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة



المسيلة في: 2021 / 06 / 04

رقم: / /

إلى السيد: رئيس قسم المالية والمحاسبة
.....

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء التريض الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة وبعد...
في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر في شعبة: المالية والمحاسبة... تخصص: المالية والمحاسبة...
فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء تريضهم الميداني بمؤسساتكم.
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و/ر.س	الإمضاء
01	عبد السلام عمارة	1635089040	200357 136	
02				
عنوان المذكرة: <u>جور التدقيق المحاسبي في رفع جودة العراق المالية</u>				
المشرف (الاسم واللقب و الإمضاء)		هيئة التريض (الإمضاء والختم)		رئيس القسم (الإمضاء والختم)

<http://virtuelcampus.univ-msila.dz/facsegc>

<https://www.facebook.com/Vice-Doyen-CEQLE-SEGC-Msila-475721049530765>

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
ص ب: 166 المسيلة 28000. الجزائر. ☎ : 035 -33-33-33

الملحق رقم (16)

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): *عليه المصطفى* المولود(ة) بتاريخ: *17/07/1999*...

ب: *بوسعيد بن بوعزيز*.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو رس.) رقم: *20037136* .. الصادرة بتاريخ: *26/04/2016*.. عن:

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: *المالية و المحاسبة* .. تخصص: *محاسبة و تدقيق* .. خلال السنة

الجامعية: *2020* .. والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان "

: *دور التدقيق الداخلي في رفع حسوبة القوائم المالية*

دراسة حالة تعاوانية الخبير والمحاسب المساعد بالحاجنة كمال

بوعزيز

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة و النزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر

المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: *21/10/2024* .. *26/04/2016* ..

التوقيع و البصمة

.....