وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالب

- كركار صلاح الدين

تحت عنوان:

دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

ـ دراسة تطبيقية لدى مكتب محافظ الحسابات ـ

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
		رئيسا
د. بلعجوز حسين	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
		مناقشا

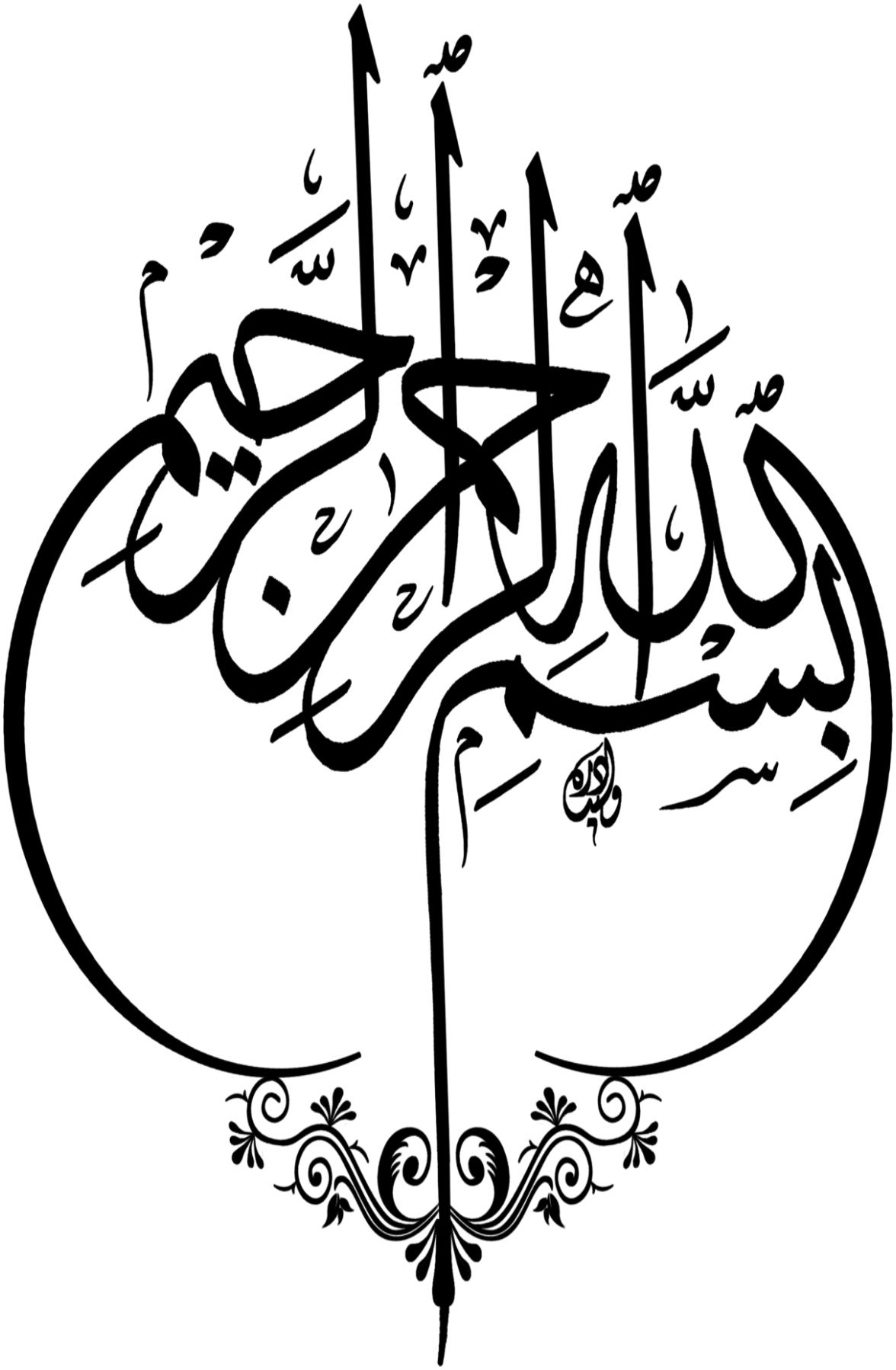
السنة الجامعية: 2020-2021

قال الله تعالى: " وَعَلامَاتٍ وَبِالنَّجْمِ هُمْ يَهْتَدُونَ "

سورة النحل الآية 16

قال الله تعالى: " سَنُرِيهِمْ آيَاتِنَا فِي الْآفَاقِ وَفِي أَنفُسِهِمْ حَتَّى يَتَبَيَّنَ لَهُمْ أَنَّهُ الْحَقُّ "

سورة فصلت الآية 53


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نشكر الله ونحمده حق الحمد على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع

ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعا

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا في هذا العمل الأستاذ

" **بلعجوز حسين** " الذي أشرف على هذا العمل المتواضع

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة وعلى موافقتهم مناقشة هذا العمل

كل الشكر والعرفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير

بجامعة محمد بوضياف المسيلة

وطاقمها الإداري وكل أساتذتها الكرام

كل الشكر والعرفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو كانت

بمساهمة صغيرة

إهداء

الحمد لله بنعمته تتم الصالحات

أهدي حصاد دراستي إلى:

إلى من أنجبتني وربتني وانارت دربي وأعانتني برضاها وبالصلوات والدعوات

إلى أغلى وأعز إنسان في هذا الوجود

أمي حبيبتي حفظها الله

إلى مثلي الأعلى في الحياة، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من علمني

درب الكفاح وأنار لي درب الفلاح ويسر لي سبيل النجاح

أبي العزيز حفظه الله

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

وإلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

كركار صلاح الدين

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان .....-
إهداء .....-
فهرس المحتويات .....-
فهرس الجداول والأشكال .....-
مقدمة .....أ
الفصل الأول: مدخل نظري لتدقيق المحاسبي والقوائم المالية
تمهيد: 5
المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق 6
المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي..... 6
المطلب الثاني: فروض التدقيق المحاسبي 19
المطلب الثالث: طرق ومنهجية التدقيق المحاسبي 25
المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية.....34
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية.....34
المطلب الثاني: فروض ومستخدمي القوائم المالية وإحتياجاته. 43
المطلب الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية 44
خلاصة الفصل: 48
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
المبحث الأول: التعريف بمكتب الخدمات المالية والمحاسبية 50
المطلب الأول: التعريف بمكتب الخدمات المالية والمحاسبية 50
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.....50
المطلب الثالث: المهام التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات 51
المبحث الثاني: منهجية عمل محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية للمؤسسة 51
المطلب الأول: قبول المهمة ودراسة العمل 51
المطلب الثاني: ملفات العمل 52
المطلب الثالث: التقارير وتحليل القوائم المالية 55

خلاصة: 64
خاتمة: 66
قائمة المراجع 69
الملاحق .....-

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	أوجه خلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي	11
02	الميزانية لشركة ذات المسؤولية المحدودة لسنتي 2019 و2020.	56
03	الميزانية لشركة ذات المسؤولية المحدودة لسنتي 2019 و2020 (جانب الخصوم)	58
04	الميزانية المختصرة أصول	59
05	الميزانية المختصرة خصوم	59
06	تحليل جدول حساب النتائج	60
07	تطور رقم الأعمال والقيمة المضافة والنتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج لسنتي 2019 و2020	61

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الأشكال	الصفحة
01	أهداف التدقيق	17
02	الهيكل التنظيمي لمحافظ الحسابات	50

مقدمة

مقدمة

إن التدقيق المحاسبي من المواضيع التي أصبحت ضرورية في الجانب المالي والمحاسبي لدى الشركات كما يلعب دورا هاما في الإدارة الإقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع وتحديث القرارات وتوجيهها توجيها ناجعا، كما تزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية والمصداقية للشركات العامة والخاصة، خاصة ونحن الآن ننفتح على تجارة عالمية لآن التدقيق المحاسبي يساعد على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية والقضاء على مخاطر الغش والتلاعبات واختلاس الذي انتشر في وقتنا هذا انتشارا مرعبا ولذلك يجب على مستخدمي القوائم المالية الإعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي لاتخاذ القرارات الناجمة والسليمة التي ترتكز الإدارة على إظهارها (القوائم المالية) بأفضل صورة ممكنة يتم فيها الحكم على نجاح الشركة أو فشلها ومن هنا يتضح لنا بأن التدقيق القوائم المالية يحقق الكثير من الأهداف والتي تتمثل في تحسين نوعية القوائم المالية وعليه ويجب طرح أسئلة وإشكالية.

الإشكالية

ما الدور الذي تكتسيه عملية التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؟

الأسئلة الفرعية

انطلاقا من الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال تحسين جودة خصائصها النوعية؟
- هي يساهم الإطار النظري للتدقيق كمهنة مستقلة في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية؟
- هل يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين ملائمة وموثوقية القوائم المالية؟

الفرضيات

- يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال تحسين جودة خصائصها النوعية

- يساهم الإطار النظري للتدقيق كمهنة مستقلة في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية
- يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين ملائمة وموثوقية القوائم المالية

أسباب اختيار الموضوع

يعود أسباب اختيارنا للموضوع إلى الأسباب الذاتية والموضوعية التالية:

- الإهتمام الشخصي بموضوع التدقيق.
- نظرا لارتباط الموضوع ارتباط وثيق بالتخصص المدروس.
- نظرا لتوافر المعلومات والمراجع حول الموضوع.
- نظرا لأهميته التي يتمتع بها التدقيق في الوقت الراهن.
- فتح آفاق جديدة للبحث في مجال التدقيق مستقبلا.

أهداف البحث

- إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية القوائم المالية.
- التعرف على التدقيق المحاسبي القوائم المالية.
- إثراء الرصيد العلمي خاصة في هذا الموضوع.
- محاولة إسقاط جانب نظري على دراسة حالة.

أسباب اختيار الموضوع

- الأهمية التي تحضى بها القوائم المالية داخل المؤسسة.
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- الرغبة الشخصية أدت بنا إلى البحث في هذا الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

قد اتبعنا خلال دراستنا لهذا الموضوع كلا من المنهج الوصفي والتحليلي لملائمتهما لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، من أجل تحليل ودراسة المفاهيم ومختلف التعاريف إضافة إلى المخططات الإيضاحية.

مراجع البحث

لأجل الحصول على كافة المعلومات والمفاهيم التي تطرقنا إليها في دراستنا استخدمنا مصادر منها الرئيسية المتمثلة في الكتب والدراسات العلمية ومذكرات التخرج (الدكتوراه والماستر) أما الثانوية فتمثلت في المصادر المتحصل عليها من محل الدراسة التطبيقية.

هيكل البحث

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية وبغية الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة من البحث قمنا بتقسيم محتوى الموضوع إلى فصلين، فصل يعالج الجانب النظري للموضوع بحيث قمنا في المبحث الأول من الفصل بالتعريف على التدقيق المحاسبي وإبراز أنواع ومعايير وطرق ومنهجيته في تدقيق الحسابات أما فيما يتعلق بالمبحث الثاني فقد حاولنا أن نتطرق على الجانب النظري للقوائم المالية من خلال تعريفها وإبراز خصائصها النوعية وكذا الإشارة إلى مكونات القوائم المالية وذلك مستخدمي القوائم المالية وكيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة قوائمها المالية.

أما فيما يتعلق بالفصل الثاني من البحث فخصصناه للجانب العملي أي قمنا بتقديم مكتب محافظ الحسابات.

حيث أننا قمنا بتخصيص المبحث الأول لتعريف بمكتب الخدمات المالية والمحاسبية، أما المبحث الثاني فخصصناه كيفية عمل المدقق في تحسين جودة القوائم المالية.

الفصل الأول

مدخل نظري لتدقيق المحاسبي والقوائم المالية

تمهيد:

التدقيق عبارة عن مراجعة تفصيلية يقوم بها المدقق في مؤسسة معينة معتمدا على مجموعة من الوسائل وطرق الخاصة اذ أن تدقيق القوائم المالية هو اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها في بحثنا هذا سنتطرق الى دور التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية ويتمثل صحتها ودقتها حتى تتحصل المؤسسة على قوائم مالية دقيقة وواضحة خالية من الأخطاء لا عيب فيها مما يؤدي الى نجاح المؤسسة وتفوقها ولتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هدا الفصل الى مبحثين

المبحث الأول: مدخل الى التدقيق

المبحث الثاني: القوائم المالية

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

إن التدقيق ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبير حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب فيها، يوما بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات بل والتلاعبات أحيانا وكمدخل لهذا المبحث سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى النشاط التالية ماهية التدقيق المحاسبي، فروض ومعايير التدقيق، طرق ومنهجية التدقيق.[1]

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية والمتشبع للتطورات التي شهادتها يمكنه أن يلاحظ حجم الإهتمام المتزايد الذي حصت، به نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإقتصادية والمجتمع ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها كتحليل كما سبق سنتطرق في هذا المطلب إلى لمحة تاريخية حول التدقيق ومفهومه وأنواعه ومن ثم التطرق لأهميته وأهدافه.[2]

أولا: لمحة تاريخية حول التدقيق

إن التدقيق قديم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلعة والخدمات المتبادلة.[3]

يرجع أصل كلمة Audit إلى الكلمة اللاتينية "Audit» التي تعني الاستماع "Audition" والتدقيق يسير إلى ممر التفتيش واستجواب طرف آخر أو الاستماع لأجل

---

[1]محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 5

[2]خلدي كلثوم وطمار رشيدة: الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتثبيثات في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة، 2014-2015، ص 27.

[3]حمدي السقا: أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق، 1978، ص 13.

التقييم والتقدير، فهو فحص انتقادي يهدف إلى تقسيم الأعمال المتدفقة حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.

الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها والوصول إلى الدقة ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالإستماع إلى الحسابات التي كانت تتلى عليه على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناءا على تجربته.

الفترة من 1500م حتى 1850

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة إذ اقتصر على اكتشاف العكس والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو زاد من الحاجة إلى المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

الفترة من 1850 إلى 1905

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة وبالتالي الانفصال بين الملاك والإدارة ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدقق حفاظا على أموالهم المستثمرة وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862 الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

الفترة من 1905 إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاقتصاد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة بل إن غرض التدقيق

الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[1]

ثانيا: مفهوم التدقيق المحاسبي وأنواعه

مفهوم التدقيق المحاسبي: للتدقيق المحاسبي مجموعة من التعاريف سنحاول شرحها كمايلي:

- التدقيق هو أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لفرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[2]
- عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) التدقيق على أنه: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[3]
- ويعرف التدقيق على أنه عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفء مستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة من الأحداث الاقتصار بجمع المعايير المقررة من نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة.[4]
- كما عرف التدقيق على أنه "اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الوجبات في إعداد هذه المعلومات في كل

---

[1] خلدي كلثوم وطمار رشيدة، مرجع سابق، ص 27-28.

[2] غسان صلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، ساحة الجامع ال البيت، سوق الشراء، عمان، ص 13.

[3] محمد التهمي طوهر، مسعود صدقي: المراجعة والتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الوطنية، 2006، ص 9.

[4] محمد التهمي طوهر، مسعود صدقي مرجع سابق ص 9.

الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ والمحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[1]

- في حين عرفها خالد أمين الدقيق على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، يقصد به 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 وخسارة عن تلك الفترة.[2]

وكتعريف شامل للتدقيق المحاسبي يمكنه تعريفه على أنه: "فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي بأدلة وقرائن إثبات في تقريره.[3]

لاستنادا لما تم سرده في التعاريف السابقة نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حول التدقيق وهي:[4]

الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وثبوتيتها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو قياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بالنشاط المؤسسة.

التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

---

[1] LIONNEL.G et GERARD V : Audit et contrôle interne, aspects financiers-opération et stratégiques, op cit, p 21.

[2] خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980، ص 17.

[3] خلدي كلثومنوطمار رشيدة، مرجع سابق، ص 28

[4] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص11-12

التقرير: يقصد به بلورة النتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها تستطيع أن تقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها.

أنواع التدقيق: أن يتم فرض أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية بإستمرار على المؤسسة كيانا معقدا تتطلب مراقبته الموثوقة سيطرة متكررة ومتعمقة، نظرا لأهمية هذه القضية من الضروري في الواقع، أدى تطور الأنشطة المتفرقة جغرافيا واللجوء المستمر إلى التمويل الخارجي، وتطوير أسواق الأوراق المالية لم يعد الأمر يتعلق بالمصطلحات المهنية وأن المصطلح الذي أصبح نفسه شائعا في عالم الأعمال الحديث تم استخدام مصطلح التدقيق على نطقا واسع في العقود الأخيرة.[1]

وهناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

من حيث القائم بعملية التدقيق

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

أ-**التدقيق الداخلي:** هي مجموعة من الإجراءات التي تنشأ من داخل المؤسسة بغية مراقبة مختلف العمليات التسييرية ومدى تطبيق السياسات الإدارية المرسومة،[2] حيث أن هذا التدقيق يقوم به شخص من داخل المؤسسة ويقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة ويعتبرأداة الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم به التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

[1]Yosra MNIF, l'utilité du rapport d'audit, mémoire présenté pour l'obtention de la Maitrise en Etudes comptables, p 2.

[2] سعيد حملاوي ونصير موفق: التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة اليسانس، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 9.

- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.[1]

ب-التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة.

يتضح من التعريفين السابقين أن هناك أوجه خلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على النحو التالي:

الجدول رقم (01): أوجه خلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

البيان	المراجع الخارجية	المراجع الداخلية
1-الهدف أو الأهداف	1- الهدف الرئيسي خدمة طرف ثالث الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالي التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2- الهدف الثانوي اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية	الهدف الرئيسي خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبة كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذل ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة
2-نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة
3-درجة الاستغلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع رغبات وحاجات الإدارات الأخرى
4-المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقرير	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 25.

	عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية	بنتائج الفحص والدراسات إلى المستويات الإدارية العليا
5-نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقرر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6-توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة

المصدر: العيان م.س والفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 44.

محمد التهامي طواهر ومسعود صدقي، مرجع سابق، صفحة 34-35.

من حيث الإلزام القانوني

أ-**التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق التي يحتم القانون القيام بها حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق، نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الأموال).[1]

ب-**التدقيق غير الإلزام (التعاقدي):** التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني أو لائحة معينة ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة.[2]

من حيث نطاق التدقيق

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى:

[1] محمد التهامي وطوهرمسعود صدفي، مرجع سابق، ص 21.

[2] خلدي كلثوم وطمار رشيدة، مرجع سابق، ص 31.

1- تدقيق كامل: هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه حيث يقوم بفحص البيانات و السجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها،[1] فعملية التدقيق لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها، بات من الضرورة تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المدقق على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.[2]

2- التدقيق الجزئي: هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن يتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إلها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.[3]

من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)

أ-**تدقيق شامل (تفصيلي):** يعتبر التدقيق الشامل نوعا تفصيليا إذ يقوم المدقق في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق والبنج أو لكل المراد تدقيقه.[4]

---

[1] خلدي كلثوم وطمار رشيدة، مرجع سابق، ص 31.

[2] محمد التهامي وطوهر مسعود صدقي، مرجع سابق، ص 22.

[3] نفسه، ص 28.

[4] محمد التهامي وطوهر مسعود صدقي، مرجع سابق، ص 29.

ب- التدقيق الاختياري :هو التدقيق الذي يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) يقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا بعد عام 1933 مع ازدياد حجم المشروعات وتعقد عملياتها والاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية، وعند استخدام المدقق لنظام العمليات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة ويستطيع المدقق إتباع أحد الأساليب التالية عند القيام بالتدقيق:

الأسلوب الشخصي (المدخل الحكمي): هو أن يعتمد المدقق على الحكم الشخص لمدقق الحسابات عند قيامه بتحديد حجم عينة الاختبار، واختيار المفردات وكذلك تقييم نتائج الاختيار.

الأسلوب الإحصائي (المدخل الإحصائي): هو أن يعتمد المدقق على الطرق الإحصائية (العينات) عند قيامه بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وكذلك عند تقيم النتائج التي يتم التوصل إليها.

من حيث وقت عملية التدقيق

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أ-التدقيق المستمر: يقوم فيه المدقق ومساعديه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا.[1]

ب-التدقيق النهائي: ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا

[1] عبد الفتاح الصحن: مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 49.

النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث بدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.[1]

ويعاد على هذا النوع من التدقيق ما يلي:

- الفشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب حال وقوعها.
- قد يؤد إلى تأخير القوائم المالية في المواعيد المحددة (قانونا) لأنه يستغرق وقتا طويلا.
- قد يؤدي إلى التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة إنجاز العمل.
- قد تؤدي إلى ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في مؤسسات عدة يدققها.
- قد يؤدي إلى توقف العمل بمكتب الدقيق حتى يتسنى له جمع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة ويطلق على هذا النوع من التدقيق عادة تدقيق الميزانية العمومية ويلاءم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر على فحص مفردات القوائم المالية وخاصة مفردات الميزانية فحصا تفصيليا للدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية كما هو ظاهر بالدفاتر والسجلات.

أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

أولا: أهداف التدقيق المحاسبي

التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطا، كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى نتعرف على كيفية أداء الإدارة للمؤسسة.

[1] خلدون كلثوم وطمار رشيدة، مرجع سابق، ص 33، 34.

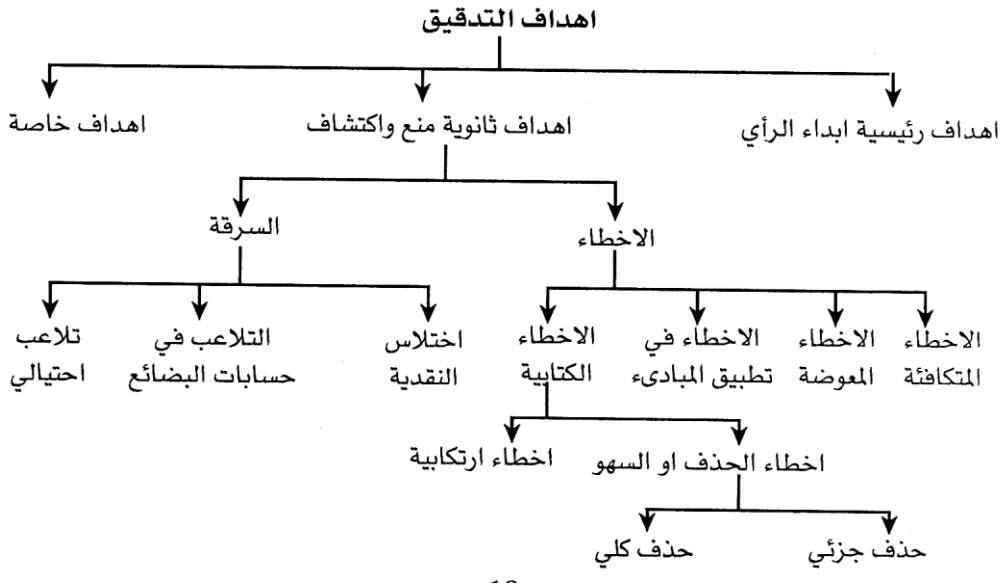
نجد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة، هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم بإستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره بإستقلال وحياد.[1]

الفترة	الهدف من الدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850- 1905م	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
ما بين 1905- 1933م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933- 1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختياري	بداية الإهتمام
ما بين 1940- 1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختياري	اهتمام قوي وجوهري
بين 1960 حتى الآن	مراقبة الخطط كتقييم نتائج للأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختياري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

كان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1897 عندما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وأن المدق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات وقد وصف القضاء الإنجليزي المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين، يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 17، 18.

الشكل رقم (01): يمثل أهداف التدقيق



كذلك بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار قم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقا لإطار تقارير مالية محددة، بعد التطور الذي حصل على بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:

1-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المنشأة.

2-تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة

3-العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة.

4-تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.[1]

[1] غشان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 17، 18.

ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية تعتمد على حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن المستفيدين من التدقيق نجد:[1]

أ-إدارة المنشأة

يعتبر التدقيق عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حاضرا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

ب-المؤسسات المالية والتجارية والصناعية

يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القواعد المالية المدققة توجه أموالها[2] إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ج-الجهات الحكومية

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في:

[1] خالدي كلثوم وطمار رشيدة، مرجع سابق، ص 38.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 19، 20.

- يساعد مدققو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال.
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستغلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.[1]

المطلب الثاني: فروض التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: فروض ومعايير التدقيق المحاسبي

تمثل فروض أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصيل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض التدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصيل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي يتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.[2]

يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تسند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت فروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.[3]

---

[1] حاتم محمد الشيشي: أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص 28.

[2] يعقوب ولد شيخ محمد ولد أحمد بورة: التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014-2015، ص 48.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ص 19

يمكن تلخيص أهم الفروض التي تسند عليها عملية التدقيق الآتي:

1-فرض استقلال المدقق:

الواجب الأساسي كمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشاة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق، في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة.[1]

2-فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:[2]

الملائمة: يجب أن تكون المعلومات الحقائق الموجودة المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتعني احتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي ظرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 21.

[2] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، مرجع سابق، ص 49.

3-فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقاة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمليه استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سلي وفعال فغن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك، ويشمل نظام الرقاة الداخلية في أي منشأة.[1]

أ-الرقابة المحاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (الحسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التسويق الداخلي، النظام المستندي).

ب-الرقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارة وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التدريب).

ج-ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سواء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمال، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

4-فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذ اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في المرات المستقبلية.

5-فرض حلول القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطار غير العادية أو التلاعب: يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض، القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم الثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء والتلاعب ويتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

[1] يعقوب ولد الشيخ، محمد ولد أحمد بورة، مرجع سابق، ص 50.

6-فرض الصدق في محتويات التقرير: وهو أهميته وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يمده مدقق الحسابات بعد الانتقاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

- تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة تلائم طبيعة نشاط المنشأة محل الفحص.
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المنشأة بثبات.

ثانيا: معايير التدقيق.

تعتبر معايير التدقيق (معايير التدقيق المقبولة قبول عاما) عبارة عن إرشادات عامة تساعد المدقق في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند تدقيق القوائم المالية أو أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات معينة لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال عملية التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة، مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوءها، ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل وكمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين للمهنة وللدارسين والمدرسين لها.[1]

وتنقسم معايير التدقيق المتعارف عليها إلى ثلاثة مجموعات وهي:

---

[1]يعقوب ولد الشيخ، محمد ولد أحمد بورة، مرجع سابق، ص 57.

2عمارة أمين وبوترعة علاء الدين: أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، قسم علوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016-2017، ص11.

المعايير العامة

تهتم المعايير العامة بكل من معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية والاستقلالية، ولنعرف أكثر على هذه العناصر قمنا بتلخيصها فيمايلي:

معيار التدريب والكفاءة: يعني هذا المعيار أن التخصص الذي يقوم بعملية التدقيق يجب أن يتمتع كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المدقق فيجب أن تتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي.

أ-التأهيل العلمي: معنى هذا أن يكون للمدقق مؤهلا وحاصلا على شهادة علمية في المجال.

ب-التأهيل العملي: بمعنى أن الشخص المدقق قضى فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.[1]

الاستقلالية: تتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، أن يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل، وفيما يخص المراجعة القانونية (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المدقق، وعليه يشترط في محافظ الحسابات شركة ما أن:

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم.
- لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له المسؤولين أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يدققها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانونا.[2]

---

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 39.

2-معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متمثلة بأعماله وهي مقاييس يستند إليه من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيها إذ قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات ومختلف مراحل تطورها، ومن هذه المعايير نذكر أنه على المدقق وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه، وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها وله أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم وهو المسؤول المسؤولية الكاملة.[1]

3-معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي الذي يضعه مدقق الحسابات ويوضح فيه رأيه الفني المحايد عن عملية التدقيق التي قام بها.[2]

ويعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي قوائم المالية حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات كذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره، تعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض الصادق والعادل للقوائم المالية أنما يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يتجسد في مفهوم المعرض الصادق والعادل مفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب والتزامات المراجعة ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمؤسسة فضلا عن التزامها في لحظة زمنية معينة، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة

---

[1] أ.ذ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 59.

[2] يعقوب ولد الشيخ، محمد ولد أحمد بورة، مرجع سابق ص 58

زمنية، أما الالتزامات التدقيق فتعنى أمانة وإخلاص أو (العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية.[1]

وتجنبا لذلك فقد تم تحديد مجموعة معايير تحكم إعداد تقرير المدقق يمكن إبرازها فيمايلي:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يوضح التقرير مبدأ الثبات، أي هل طبقت المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية نفس طريقة الفترة السابقة.
- تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل أي أن البيانات الواردة في القوائم المالية نفصح إفصاحا كاملا عما تكنه هذه القوائم ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك.
- الإفصاح عن رأي المدقق حول القوائم المالية.

المطلب الثالث: طرق ومنهجية التدقيق المحاسبي

تعطي معايير الدقيق المتعارف عليها أن يقوم مدقق الحسابات بإعطاء رأيه حول شرعية وصدق الحسابات في القوائم المالية كوحدة واحدة مدعم بأدلة قرائن إثبات أي معرفة هل الحسابات تعكس كليا، جزئيا أو لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة موضوع التدقيق، ولكلي يصل إلى هذا الرأي عليه جمع معلومات حول محيطها سيرها ومحتوى المنتج النهائي لها المتمثل في الوثائق المالية وسيتضمن هذا المطلب أهداف المدقق المحاسبي ومسلكه العام.[2]

[1] ا ذ خالد امين عبد الله. علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية دار وائل لنشر الأردن الطبعة الثانية 2004 ص 53

[2] د محمد فضل سعدود خالد راغب الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات الدار الجامعية الإسكندرية 2007 ص 59

أولا: أهداف المدقق المحاسبي

للقيام بمهمة التدقيق وإنجازها بنجاح على المراجع تحديد مخاطر التدقيق للمؤسسة محل الدراسة وطرح مجموعة من الأسئلة الأساسية على نفسه وتلقى الإجابة الصحيحة عليها.

أولا: مخاطر التدقيق

إن مخاطر التدقيق أو ما يسمى مخاطر التدقيق المقبولة Acceptable audit riskهي قياس لكيفية استغناء المدقق لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد إنهاء عملية تدقي الحسابات والوصول إلى رأي غير متحفظ، أي هي عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المدقق على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية تدقيق الحسابات وإصدار رأي غير متحفظ، وعندما يقرر المدقق مخاطر التدقيق عند أقل مستوى مقبول للخطر، فهذا يعني أن المدقق يقوم بعمل إجراءات تدقيق أكثر تفصيلا، ويترتب على ذلك أن التأكد الكامل عندما يكون الخطر صفرا في حين أنه عندما يكون الخطر 100% هذه تكون حالة عدم التأكد الكامل ولا شك أن حالة التأكد الكامل (الخطر صفر) لدقة وصحة القوائم المالية مسألة غير معقولة في الناحية العملية وهو ما يعني أن المدقق لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماما من الأخطاء والتعريفات والجوهرية.[1]

1-مفهوم مخاطر التدقيق

يقصد بمخاطر التدقيق احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها، كان يعطي رأيا غير متحفظا (رأي نظيف) عن قوائم حالته محرفة تحريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية وأن يصدر رأيا متحفظا على قوائم مالية غير معرفة جوهريا.[2]

---

[1]محمد بوتين مرجع سابق ص59.

[2]ذ منصور أحمد البديوي، ود شحاتة: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2004، ص 94.

تعريف مخاطر التدقيق

تعريف مخاطر التدقيق على أنها عبارة عن احتمال فشل إجراءات التدقيق في الكشف عن الأخطاء الهامة (الجوهرية) التي تمكن حدوثها بدون اكتشاف، وعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق، التنسيق بين كل من هدف تدني المخاطر في عملية التدقيق وهدف فائض من الأتعاب التي يحصل عليها بعد تغطية مصروفات عملية التدقيق، وعلى ذلك فإنه يجب على المدقق أن يتجنب زيادة إجراءات وأعمال التدقيق في الحالات الأقل تعقيدا وذات المخاطر المنخفضة أو تقليل إجراءات وأعمال التدقيق في الحالات المعقدة وذات المخاطر المرتكبة.[1]

كما يعرف خطر التدقيق بأنه: خطر فشل مدقق الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه بطريقة ملائمة على قوائم مالية معرفة جوهريا.

مكونات مخاطر التدقيق

تقتضي معايير التدقيق المتعارف عليها أن يقوم مدقق الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوى الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية بصورة منفردة أو لكل مجموعة من العمليات، ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية لعملية التدقيق تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع من المعين من العمليات وما يتعلق بها من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، ومدى فاعلية إجراءات التدقيق من ناحية أخرى.

وعموما فإن المخاطر النهائية لعملية التدقيق الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاثة عناصر هي طبيعة الرصيد أو النوع المعين من المعلومات فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، فاعلية إجراءات للتدقيق التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها مدقق الحسابات في فحص هذا العنصر وعموما هناك ثلاثة مكونات أخطر التدقيق:

[1] محمد عبد الفتاح محمد: المراجعة مدخل قياس وضبط المخاطر، الدار الجامعية طبع، نشر، توزيع، الطبعة الثانية، ص 10.

1-المخاطر الملازمة (الجوهرية)[1]

فقد نص المعيار على أنه على مدقق الحسابات تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية، وعند تطوير برنامج التدقيق فإنه على المدقق ربط ذلك التقدير بأرصدة حسابات أساسية وطائفة من المعاملات بمستوى التوكيدات أو الافتراض بأن المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتوكيدات كذلك أنه لتقدير المخاطر الملازمة يجب على مدقق الحسابات تقييم عوامل عديدة منها:

أ-على مستوى البيانات المالية

- أمانة الإدارة.
- خبرة الإدارة والمعرفة لديها والتغيرات الإدارية.
- الضغوط التي تتعرض لها الإدارة.
- طبيعة عمل المنشأة.
- العوامل المؤثرة على القطاع الذي تنتمي له المنشأة.

ب-فيما يخص رصيد الحسابات والمعاملات

- قابلية البيانات المالية للتحريف.
- العمليات الأساسية المعقدة والأحداث التي يمكن أن تتطلب استخدام خبير.
- الاجتهاد الشخصي عند تحديد أرصدة الحسابات.
- احتمالية تعرض الأصول للخسارة أو الاختلاس.
- إتمام عمليات غير عادية ومعقدة.
- عمليات لم تتم معالجتها بطريقة عادية.

2-خطر الرقابة

يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الرقابة الداخلية على أنها تلك المخاطر الناتجة من حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 223.

يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراء الرقابة المحاسبية الداخلية.[1]

كما تعرف أيضا بأنها الخطر الناتج من العرض غير السليم الذي قد يحدث في القوائم المالية والذي لا يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة الإجراءات الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

من خلال هذه التعاريف يتضح أن مخاطر الرقابة ما هي إلا أخطاء أو مخالفات مالية حدث من خلال النظام المحاسبي، أو من خلال النظام الرقابي الإدارية، سواء بدون قصد أو بقصد ولم يكتشفها نظام الرقابة الداخلية عن طريق وظيفته المحاسبية أو الإدارية.

3-خطر عدم الاكتشاف

يمكن في احتمال عدم القدرة على التعرف على عدم الدقة في سيرورة العمليات أو في مجال المحاسبة بواسطة إجراءات رقابة محددة، هذا الخطر يبقى موجود حتى في باب النظري أو حتى باعتبار كل التسجيلات قد تمكن مراقبتها.[2]

ثانيا: المسلك العام

إن تحقيق الأهداف المشار إليها من طرف المدقق المحاسبي إتباع ثلاثة مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لابد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه وهي مراحل، سبقت الإشارة إليها عن تناولنا الشروط المهنية لمدقق الحسابات ويحصل المدقق على نوعين من العناصر، عناصر الفهم (éléments de compréhension) وعناصر الإثبات (éléments de preuve)، وذلك كما يظهر من الشكل[3] الموالي، تعطي الأهمية كما يظهر جليا من الشكل لعناصر الفهم في مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة أكثر من عناصر الإثبات إذ على المراقب في هذه المرحلة الفهم والإطلاع على

[1] محمد عبد الفتاح محمد: المراجعة قياس وضبط المخاطر، مرجع سابق، ص 26.

[2] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، مرجع سابق، ص 131.

[3] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 65

القوانين وقيود المحيط المباشر لها ليبدأ أكثر فأكثر في المرحلتين الثانية والثالثة في جميع ما أمكن من عناصر الإثبات يدعم بها حكمه النهائي.

الشكل[1]

Eléments de compréhension	Eléments de preuve

Acquisition d'une connaissance générale	الحصول على معرفة عامة
Evaluation du contrôle interne	تقييم نظام المراقبة الداخلية
Examen des comptes	فحص الحسابات

المصدر:Raffegeau jet al, op, p44

وحتى تعريفها عليه إتباع مسلكا عاما متكونا من ثلاث مراحل كبرى ضرورية ولولاها لما تمكن من فهم المؤسسة التي يراجعها بحصوله على معرفة عامة حولها وتلك هي المرحلة الأولى، ولما تمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه ويتضمنه من ضمانات، من خلال تقييم نظام المراقبة الداخلية، في مرحلة ثانية، ولما إستطاع في الأخير فهم محتوى الحسابات والطرق المتبعة لما تمكن من تدقيقها وإعطاء رأي صائب مدعم بأدلة حولها إذا لم يتم بفحص تلك الحسابات والوثائق المالية في مرحلة ثالثة.

1-الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

قد يظن البعض أنه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها، لكن كيف يتسنى له ذلك مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذ لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها ل يتمكن من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج،

[1]Memento comptable, Français le febre, ed 1980, p 867.

ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة قيودها وعملياتها، ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه قوانينه، ومعايير المقارنة ما بين مؤسساته.[1]

الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

1- أشغال أولية

- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة.
- التنظيم المهني.
- عناصر المقارنة ما بين المؤسسات.

2- إتصالات أولى مع المؤسسة

- حوار مع المسؤولين.
- زيارات ميدانية.
- التعرف على الوثائق الداخلية.

3- إنطلاق الأشغال

- تكوين الملف للدائم.
- إعادة نظر في برنامج التدخل.

1-الأشغال الأولية

هي خطوة يطلع المدقق من خلالها على الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع حوله وخصوصياتها وحول المهنة والمؤسسة أحيانا مما يمكنه من إستخراج معايير المقارنة مابين مؤسسات القطاع.

[1]Memento comptable, Français, le febre, op, cit, p869.

2-الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة

يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوار معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3-إنطلاق الأشغال

يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع المعلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.[1]

مراحل التدقيق الثلاث

1-مسلك التدقيق العام

- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.
- أشغال أولية التعرف على الوثائق الخارجية.
- إتصالات أولى مع المؤسسة، التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية، تحديد المقاييس، إعادة النظر في برنامج التدخل.

2-فحص وتقييم الإجراءات

- جمع الإجراءات، استعمال خرائط التتابع، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم.
- اختبارات التطابق (الفهم)، تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام.
- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية ثلاث نقاط للنظام نقاط ضعف (التصور).
- اختبارات الاستمرارية، اختبارات للتأكد من نقاط القوة مطبقة.
- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية، نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق وضعف التصور، ضعف النظام ككل، وجود حلول، عدم وجود حلول.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 69.

فحص الحسابات

- تحديد آثار تقييم نظام المراقبة الداخلية، تحقيق البرنامج، تدعم البرنامج (اختبارات إضافية)، رفض المصادقة.
- اختبارات السريانية والتطابق حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا.
- اختبارات التطابق (إعادة نظر في المعلومة، مقارنة عن طرق العمليات الحسابية).
- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية.
- اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية.
- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية.
- إنهاء عملية التدقيق.
- التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة.
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية.
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.
- إعادة نظر في أوراق العمل إصدار الرأي.

المصدر:.Raffegeau, Jet al, audit et contrôle des comptes publics-union, 1979, p7

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

نظرا للأهمية التي تتمتع نبها القوائم المالية لمختلف مستخدميها ونظرا لارتباط عملية التدقيق بها بأننا قمنا بتخصيص هذا المبحث للتعرف على القوائم المالية وإبراز خصائصها النوعية وكذا الإشارة إلى كيفية عرضها حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي، إلى ذكر مستخدمي القوائم المالية وأهم أهدافها.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

أولا: تعريف القوائم المالية

عرفت القوائم المالية على أنها: "وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية، مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية.[1]

"هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغيير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات.[2]

ويجب أن تتضمن القوائم المالية للترتيبات المنصوص عنها في النظام المحاسبي المالي ويمكن إبرازها فيمايلي:

- يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية والأداء للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، بحيث تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.
- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية والمحاسبية، وتعرض بالعملة الوطنية.

[1] طارق عبد العال حماد: التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 38.

[2] أحمد محمد نور: مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 43.

– يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة، بسبب تغير طرق التقييم أو العرض يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم الشرح الوافي في الملحق لكل الترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة، ويتضمن الملحق كذلك معلومات مقارنة تأخذ شكل وصفي وعددي.[1]

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

إن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها مشتقة أساسا من احتياطات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم ويمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية فيمايلي:

– توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم وأخذ القرارات الخاصة بتخفيض الموارد الإقتصادية.[2]

– إعداد القوائم المالية ذات الفرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.

– يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء، تقييم المركز المالي للمؤسسة والتي تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإقتصادية.

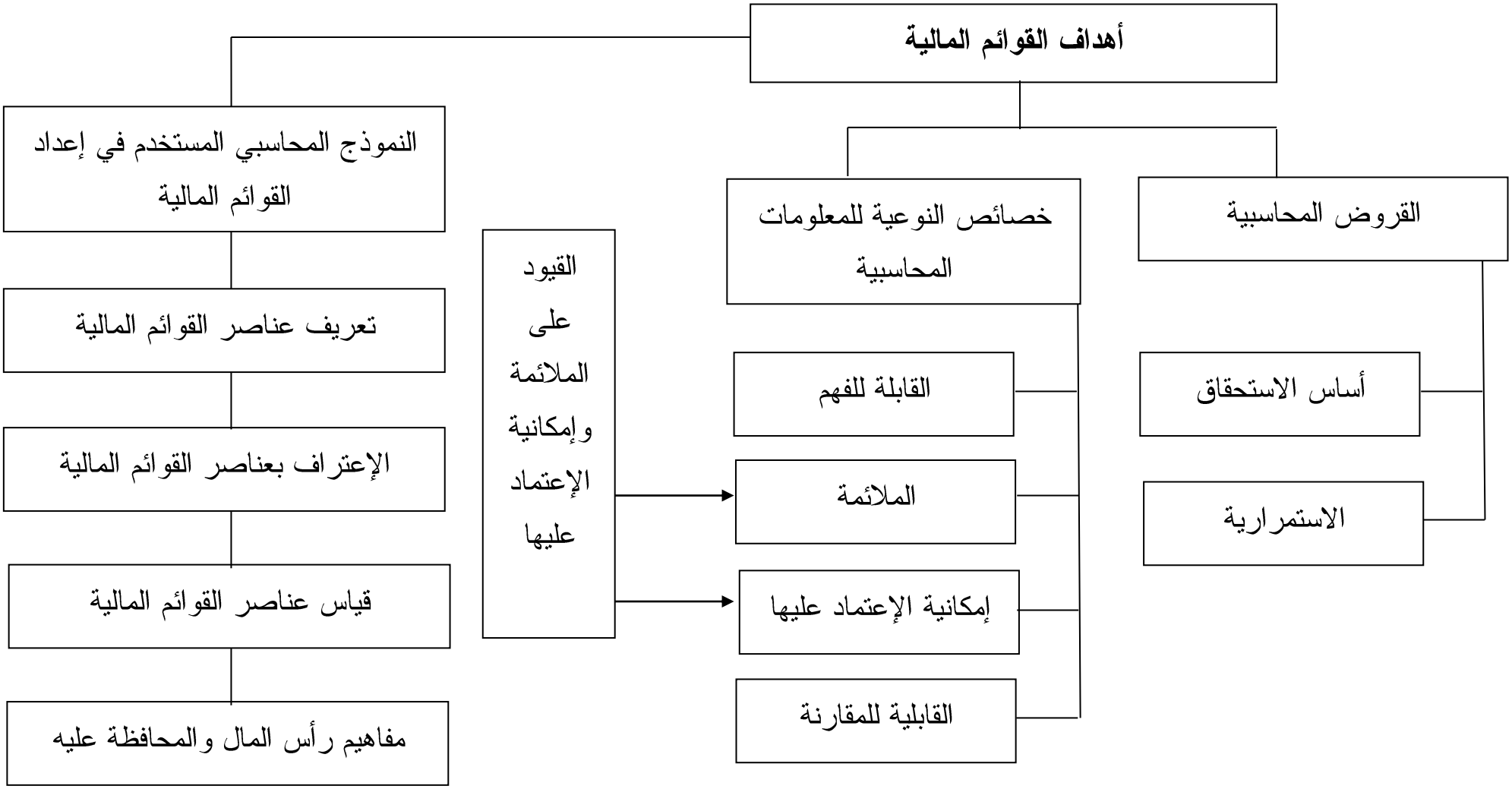
– أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية للأحداث السابقة لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

– تظهر وتقيم القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت لها والشكل التالي يبين أهداف القوائم المالية.

---

[1] سالمي لخضر: أثر الإفصاح في القوائم المالية على جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، 2013–2014، ص 07.

[2] عريهير الربح: دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، 2015/2014. ص 57.



المصدر: أحمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 20.

ثالثا: الخصائص النوعية للقوائم المالية

ويقصد بها الصفات أو السمات التي تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ويمكن تقسيم الخصائص النوعية إلى أربعة خصائص هي:

1-الملائمة (وثائق الصلة).

2-الموثوقية (الاعتمادية).

3-قابلية المقارنة.

4-إمكانية الفهم.

1-الملائمة

تكون المعلومات ملائمة لما تكون لها تأثير على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم على تقييم أحداث ماضية، حالية، أو مستقبلية، أو بتأكيد وتصحيح تقييماتهم الماضية.[1]

2-الموثوقية

المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء المادية والتحير ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمين كونها تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تعبر عنه كما يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا وتساهم العوامل التالية في الموثوقية:[2]

العرض الصادق: لكي تكون المعلمات موثوقة فإنها يجب أن تمثل المعلومات بصدق ما هو متعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية في القياس وفي توفير التقرير ويقصد به تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد تمثيل شكلي، ولكي يتوفر العرض الصادق يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما:

- التحيز في عملية القياس.

[1] عمرة أمين وبوترعة علاء الدين، مرجع سابق، ص 26.

[2] سالمي لخضر، مرجع سابق، ص 8.

- تحيز الشخص القائم بعملية القياس.

-**غلبة المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني** لكي تمثل المعلومات تمثيلات صادقا على المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي تفيد صناع القرار، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية ليس متطابقا مع تلك التي تظهر في العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الاقتصادي ليس متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني.

الحيادية: ويقصد بحيادية المعلومات عن خلوها من التحيز، والذي يوفر على مستخدم المعلومات، وعلى القرار الذي ينوي اتخاذه ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

الحيطة والحذر: ويقصد بها درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد لذلك لابد من أن يجابه معدو القوائم المالية حالة عدم التأكد المحيطة والملائمة لكثير من الأحدث والظروف.

الاكتمال: لكي تكون معلوما القوائم المالية موثوقة فإنها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أي أن حذف في المعلومات يمكن أن تجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة.

3-قابلية المقارنة

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في الميزانية وفي الأداء، كما يجب أن يكون مقدورهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن يقيموا ميزانية المالية النسبية والأداء والتغيرات في الميزانية وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية والمتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة على أساس ثابت للمؤسسات الأخرى المختلفة.

4-إمكانية الفهم

تكون المعلومة قابلة للفهم كما تكون مفهومة من طرف المستخدمين لها بكل سهولة شرط توافر معارف قاعدية عندهم في مجال التسيير والاقتصاد والمحاسبة وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية.

رابعا: عرض القوائم المالية

قبل التطرق على عناصر القوائم المالية يستحسن الإشارة أولا إلى المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة كالآتي:[1] تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية.

- طبيعة القوائم المالية (حسابات فرعية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).
- تاريخ الإقفال.
- العملة: تقدم القوائم المالية إجباريا بالعملة الوطنية.
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيها.
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق بها الكيان عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

بعد أن تعرفنا على المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

أولا: الميزانية

تعتبر الميزانية جدول ذو جانبين، يعد بتاريخ معين، تظهر بأحد الجانبين أصول المؤسسة وبالجانب الآخر خصومها وبعبارة أبسط تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية لثورة المؤسسة بتاريخ محدد.

[1] عمارة أمين وبوترعة علاء الدين، مرجع سابق، ص 27.

2-المعلومات التي تتضمنها الميزانية

أ-**الأصول:** الأصل هو عبارة عن مورد تحت رقابة المؤسسة بفعل أحداث ماضية وموجه لأن يوفر منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة وتصنف الأصول إلى نوعين هما:

أ-**1-الأصول غير الجارية:** تشمل الأصول غير الجارية على:

- الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة لاحتياجاتها والموجهة للاستعمال لتغطية احتياجات المؤسسة والأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي) والأصول العينية مثل المباني والمعدات.

الأصول المالية: التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم بيعها خلال الاثني عشر شهر ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

أ-**2-أصول جارية:** تشمل الأصول الجارية على:

- الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها واستهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية.
- تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا.
- النقديات، نسبة النقديات والعملاء.

ب-الخصوم

تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل إفضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية.

الأموال الخاصة

تمثل الفرق (الموجب) بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية، تصنف الخصوم إلى:

خصوم غير جارية: هي عبارة عن ديون تاريخ استحقاقها يفوق دورة محاسبة.

خصوم جارية: تعتبر خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العامة أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الدورة المحاسبية.

ثانيا: حساب النتائج

حساب النتائج هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال الدورة ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

المعلومات التي يتضمنها حساب النتائج

تتمثل المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج في الآتي:

- تحليل الأعباء تحسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، مخصصات الإهتلاك وخسائر القيمة للتثبيتات 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.

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة

يهدف إلى تقديم مستعملي للقوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات ويقدم هذا الجدول مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها كالتالي:

الأنشطة التشغيلية: تتضمن الأعباء والنواتج والنشاطات الأخرى التي ليس لها علاقة نشاط التمويل والاستثمار.

الأنشطة الإستثمارية: تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناءاستثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتج عن التنازل عن أصول طويلة الأجل.

الأنشطة التمويلية: تشمل الأنشطة التي تأثر على حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص ربح الأسهم (يقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة عمليات الإستثمار والتمويل).

رابعا: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

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

المعلومات التي يتضمنها جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

أدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بمايلي:

- النتيجة الصافية للدورة.
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحها الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في رأس المال الخاص.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.
- العمليات على رأس المال (زيادة، نقصان، تسديد).
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

خامسا: الملاحق

يعرف الملاحق لهدف تكميلي لحسن فهم كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة ويعتبر ضروري للمستخدمين لكونه يساعدهم في تكوين صورة واضحة عن المؤسسة ويتم فيه توضيح المعلومات الآتية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية وإعطاء كل التوضيحات.

- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات للشركة، الفروع والمؤسسة الأمم والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيرها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسية تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات.

المطلب الثاني: فروض ومستخدمي القوائم المالية وإحتياجاته.

الفرع الأول: الفروض الأساسية للقوائم المالية.

1-أساس الاستحقاق:

لأجل تحقي أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بإثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث وليس على أساس قبض أو دفع النقدية أو ما يعدلها.

2-الاستمرارية

يجري إمداد القوائم الحالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنضور وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو التقليص من حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي هذه الحالة يجب أن يفصح على الأساس المستخدم.[1]

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة ومن أهم مستخدمي هذه القوائم:[2]

- المسيرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية للمؤسسة.

[1] سالمي لخضر، مرجع سابق، ص 11.

[2] بوتريعة علاء الدين ، مرجع سابق، ص 32

- ممولي المؤسسة (المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين الآخرين).
- الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية والرقابية، إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط، الهيئات الأخرى للتشريع والمراقبة.
- المتعاملين الآخرين مع الكيان كمؤسسات التأمين، الأجراء الموردون والزبائن).
- كل الهيئات المهتمة بما فيهم الجمهور العام.

الفرع الثالث: احتياجات المستخدمين

إن القوائم المالية تعد على أساس أنها قوائم ذات أغراض عامة، بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين وهذا بسبب وجود العديد من مجموعات المستخدمين الحاليين والمحتملين والذين يكون لديهم نماذج اتخاذ قرارات مختلفة ومتنوعة ولهذا فإن احتياجاتهم من المعلومات ستكون مختلفة ومتنوعة وتجدر الإشارة إلى أن القوائم المالية عند تلبية احتياجات المستخدمين لابد لها من التركيز على احتياجات المستخدمين المباشرة والذي ليس لديهم السلطة للحصول على المعلومات المحاسبية وهم المستثمرين والدائنين.[1]

المطلب الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

1-مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

يقصد بجودة المعلومة المحاسبية تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير الحالية في تقييم المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم يجب أن تتصف بخصائص معينة تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدمي تلك المعلومات وذلك لتحقيق الأهداف المرغوبة.[2]

[1] سالمي لخضر مرجع سابق ص 11

[2] عريعير الربح: مرجع سابق ص 60.

2-الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها، لابد أن تتسم بمجموعة من الخصائص أو الصفات حيث أن هذه الخصائص تتعلق بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من هذه المعلومات وتنقسم هذه الخصائص إلى نوعين:[1]

الخصائص الأساسية: يمكن تلخيص هذه الخصائص كمايلي:

الملائمة

وتعني هذه الخاصة بأن المعلومات يجب أن تتلائم مع القرارات التي ستستخدم تلك المعلومات في إختيار بدائل الحل الممكن للمشكلة المدروسة والتي تحتاج لإتخاذ القرار وحتى تملك المعلومات خاصية الملائمة يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

أ-أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية

أي أن تساعد متخذ القرار على التحقيق من صحة توقعاته السابقة أو على القيام بتصحيح هذه التوقعات.

ب-أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب

فتأخر الحصول على المعلومات يكون على حساب فائدتها.

الموثوقية: يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية درجة كافية من الثقة وذلك حتى يصبح بالإمكان الإعتماد عليها، وتملك المعلومات هذه الخاصية إذا توفرت فيها الخصائص الفرعية التالية:

أ-**المصداقية:** أي أن تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث الحالية التي يفه أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها، وهكذا فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الحسابات الختامية وفي مقدمتها المركز المالي يصدق العمليات والأحداث المالية.

[1] سالمي لخضر مرجع سابق ، ص 61.

ب-الحياد: يجب أن تكون المعلومات خالية من التميز ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختبار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقا.

ج-القدرة على التحقيق: أي إتباع أساليب وطرق القياس التي يكون عليها إجماع في الرأي شكل يمكن معه الوصول إلى نفس النتائج إذا تم القياس من خلال أشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس.

3-2-الخصائص الثانوية: وتتمثل هذه الخصائص في القابلية للمقارنة والثبات المعلومات تصبح مفيدة عندما ترتبط بأساس معين أو معيار أي أن هذه المعلومات يتم مقارنتها بنفس المعلومات لمؤسسة أخرى أو نفس المعلومات لنفس المؤسسة في فترات مختلفة.

الثبات: ويعرف أيضا بالتماثل وهي خاصية إذا توفرت مكنت المستخدم من إجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة أو بين المؤسسات المتعددة ويقصد بالتماثل والثبات تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية في المؤسسة الواحدة لسنوات متعددة أو تطبيق هذه الطرق والأساليب في المؤسسات المتعددة.

ثالثا: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

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

- يساهم الإطار النظري للتدقيق كمهنية مستقلة، في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.
- يساهم تدقيق الحسابات في تحسين ملائمة وموثوقية القوائم المالية.
- يساهم تدقيق الحسابات في تحسين وقابلية القوائم المالية.
- اعتماد تدقيق خارجي يقوم على المعايير المتعارف عليها من شأنه توفير الخصائص للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
- نزاهة المدقق وشفافية وذلك لتأثيره في تحسين نوعية ومصداقية القوائم المالية.

[1] مومني يوسف: مساهمة تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة أحمد دراية، أدرار، سنة 2018-2019، ص 946.

- تفصيل ميثاق أخلاقيات المهنة لضمان لتطبيق المدقق الخارجي للمبادئ والمعايير الدولية المتعلقة بوظيفة تهدف توصيل المعلومات الحقيقية والمعبرة عن الصورة الصادقة للمؤسسة للأطراف المعنية بمختلف أنواعها.

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

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

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

[1]عبد الفتاح الصحن وآخرون: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 316.

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل الرقابية التي تفرض على المؤسسات وقد عرف التدقيق المحاسبي تطورا كبير مند طهوره الى وقتنا الحاضر

وكتعريف شامل : التدقيق عبارة عن الفحص الانتقادي المنطم لإجراءات الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات والدفاتر والقوائم المالية للمؤسسة نستخلص بأن القوائم المالية في المؤسسة تخضع الى الرقابة من طرف المدقق حيث ان المدقق يساهم في تدقيق القوائم المالية للمؤسسة حيث أن المدقق يقوم المراجعة المستندية لمختلف القوائم المالية للمؤسسة حيث ان المدقق يقوم بالمراجعة المستندية لمختلف القائم المالية والمتمثلة في الميزانية وقائمة الدخل والتدفقات الخزينة وقائمة الدخل وتدفقات الخزينة وقائمة الدخل وتدفقات الخزينة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات

المتممة للقوائم المالية فتدقيق القوائم المالية يعطي صورة وفية للمؤسسة ووسيلة أفضل للمؤسسة ووسيلة أفضل لتمكين المستثمر من اتخاد القرار.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: التعريف بمكتب الخدمات المالية والمحاسبية

سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى مكتب محافظ الحسابات بشكل يوضح عمله وهيكله التنظيمي والنشاطات التي يمارسها.

المطلب الأول: التعريف بمكتب الخدمات المالية والمحاسبية

تسمية المكتب: سالم بلقاسم.

نشأته: تم تحصيل الإعتماد سنة 2000 كمحاسب محافظ حسابات وبعدها فتح المكتب 29 أكتوبر 2003.

العنوان: حي 500 مسكن-ولاية المسيلة.

مسجل: تحت رقم اعتماد 448 المؤرخ في 2000 الصادر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر بـــ: 12.000.00دج لدى الغرفة ومن هنا يصبح مسجلا في الغرفة الوطنية.

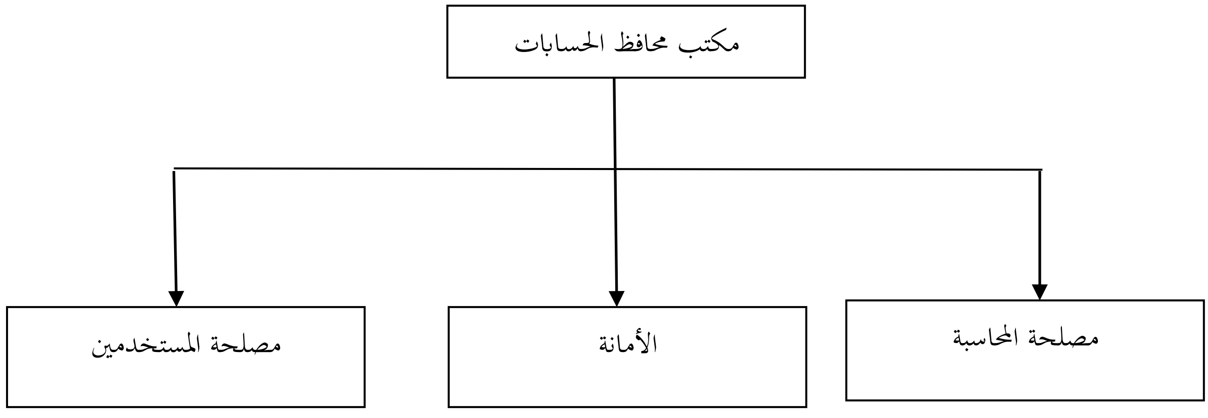
المؤهلات العلمية: ليسانس في المالية جامعة سطيف 1991.

عدد الموظفين في المكتب: 10 موظفين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

يضم مكتب محاسب محافظ الحسابات عشرة إطارا كلهم متحصلون على شهادة ليسانس في المالية والمحاسبة إضافة إلى أمانة المكتب ولفهم تنظيم المكتب قمنا بإعداد الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمحافظ الحسابات



المطلب الثالث: المهام التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات

- مسك وغلق المحاسبة.
- الدراسات التقنية والاقتصادية.
- التصريحات الجبائية وشبه الجبائية.
- إعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية.
- الاستشارة.
- القيام بعملية المراجعة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صدق الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير محاسب الإدارة.

المبحث الثاني: منهجية عمل محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية للمؤسسة

بعد أن قدمنا لمحة وجيزة عن مكتب محافظ الحسابات وقصد التعرف على منهجية عمله قمنا بتخصيص هذا المبحث لتعرف على كيفية قيام محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة ما بدأ من كيفية قبول المهمة إلى غاية مرحلة تكوين الرأي حول مدى مساهمة التدقيق المحاسبي على تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: قبول المهمة ودراسة العمل

على محافظ الحسابات التأكد من:

- سلامة تعينه وأنه لم يقع في الحالات المتعرضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه.
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه.
- إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب.

- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه.
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.
- يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية، ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة، وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعا مع عبارة قبول المهمة ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حصوره الجمعية.
- عملية الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته.
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبول المهمة وذلك خلال 15 يوما.
- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعين عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

المطلب الثاني: ملفات العمل

إن كون التدقيق التي يقوم به محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة، هما الملف الدائم والملف السنوي، إن لم نقل إنه لا يمكن الاستغناء عنها لإتمام مهمة التدقيق.

1-الملف الدائم

إن محتوى هذا الملف مجمل المعلومات والوثائق المشتركة في كل الدورات، والتي تجنب من إعادة القيام بنفس العمل في كل دورة ويختلف ترتيب ومضمون الملف الدائم من مؤسسة لأخرى كما قد يختلف لاختلاف طرق التنظيم لمكتب التدقيق وبصفة عامة أن هذا الملف يتضمن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة، بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة.
- نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع...إلخ).
- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبية مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات معنى).
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين، وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود العامة ووثائق أخرى قانونية).
- خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).
- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

وحتى يلعب دوله الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2-الملف السنوي (ملف المراقبة)

يتضمن هذا الملف، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة ومحتواه يتمثل في الفصول التالي:

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات للمتدخلين (تاريخ فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير).
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، (نظام، إجراءات، طرق المحاسبة....) أوراق العمل (العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة). خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات).
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق (أو النسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة).
- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا المصادقة على الــ 15 والــ 10 الأجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث (العمليات)، ما بعد الميزانية الختامية.
- وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، نوطات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة تلك التي لها آثار على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعاملين، نسخ من المحاضر).

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المدقق، حسب المادة 301 من قانون العقوبات، كما ينص القانون التجاري (المادة 12) من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

المطلب الثالث: التقارير وتحليل القوائم المالية

التقارير: أكد المشرع الجزائري في القانونين 91-08 و93-08 على مهام محافظ الحسابات التالية:

- المصادقة على الحسابات السنوية.
- تدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات.
- إعطاء الرأي حول شروط إبرام الاتفاقيات، المحددة قانونا، من طرف المسؤولين.
- الإعلان عن النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.
- نفي المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات إذ هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة وضعية ذمتها.

وتعني المصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها، أما الرفض المصادقة فيعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المدقق نتيجة كما يلي:

- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراقب القيام مهمته.
- رفض المسؤولين القاطع القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المدقق.

على المدقق في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

إن رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين إثنين هما:

- **عدم الموافقة:** درجة اللاشرعية التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات غير شرعية وغير صادقة وأن الصورة الفوتوغرافية والوضعية المالية لذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير صادقة.
- **عدم اليقين:** قد ينجم عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية إما لظروف مثل تعيين المدقق بعد انتهاء الفترة ا لمراد مراقبتها، حريق قد أتلف الوثائق المحاسبية، كما قد ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء المدقق للمصادقات الخارجية وامتناعها على تزويده بالمعلومات الكافية داخليا.

تحليل القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج)

تنفيذا للمهمة المسندة إلينا من طرف الجمعية العامة في 2020/04/11، لإنجاز مهمتها المتمثلة في تدقيق حسابات السنة 2020، لقد فحصنا الكشوف المالية للشركة x بالنسبة للدورة المختتمة في 2020/12/31.

- الميزانية.
- جدول حسابات النتائج.

أولا: الميزانية

تتمثل الميزانية في الجدولين المواليين.

الجدول رقم (02): الميزانية لشركة ذات المسؤولية المحدودة لسنتي 2019 و2020.

الأصول	ملاحظة	2020	اهتلاك 2020	صافي 2020	صافي 2019
أصول غير جارية					
قارق بين الاقتناء					
المنتوج الإجابي أو السلبي					
تثبيتات عينية					
تثبيتات معنوية					
أراضي					
مباني		6 221 346,15	2 388 615,78	3 831 730,37	5 082 214,54
تثبيتات عينية أخرى					

تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعية موضع معادلة مساهمة أخرى وحسابات دائنة مصرح بها سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية		6 221 346,15	2 388 615,78	3 831 730,37	5 082 214,54
أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ		441 202,40		441 202,40	
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		4 396 965,99		4 396 965,99	3 477 195,51
المدينون الآخرون		16 138 144,78		16 138 144,78	
الضرائب وما شابهها		69 909,00		69 909,00	
حسابات دائنة أخرى					
الموجودات وما شابهها					
لموجودات الجارية الأخرى					
الخزينة		12 229 837,62		122 229 837,62	53 350 097,66
مجموع الأصول الجارية		33 276 053,79	0,00	33 276 059,97	52 827 293,17
المجموع العام للأصول		39 497 405,94	23 896 155,78	37 107 790,16	61 909 507,71

المصدر: وثائق مكتب محافظ الحسابات.

الجدول رقم (03): الميزانية لشركة ذات المسؤولية المحدودة لسنتي 2019 و2020 (جانب الخصوم)

الخصوم		2020	2019
رأس مال الخاص رأس مال تم إصداره		26 800 000,00	26 800 000,00
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات–احتياطات مدمجة (1)		151 245,26	129 032,12
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية (نتيجة صافية حصة المجمع (1)		917 636,80	444 262,83
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد		1 168 518,66	746 468,79
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة دون الأقلية (1)			
المجموع 1		**28 119 763,92**	**28 217 400,50**
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب مؤجلة			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير جارية (2)		**0,00**	**0,00**
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب		88 885,66	16 773,99
ديون أخرى		8 801 504,00	33 727 969,80
خزينة مالية			
مجموع الخصوم الجارية (3)		8 890 389,66	33 789 743,79
مجموع عام للخصوم		37 107 790,16	61 909 507,71

تحليل الميزانية جانب الأصول

من الميزانية الأم المغلقة في 31 ديسمبر تظهر أصول الشركة التي تقدر بـــ: 37107790.10 في 2020 مقابل 61909507.71 في 2019 أي أن هناك انخفاض في نسبة الأصول.

الجدول رقم (04): الميزانية المختصرة أصول

البيان	الأصول		المعدل
	2019	2020	
التثبيتات	5 082 145,4	3 831 730,37	%-24,60
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	-	441 202,40	0
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	-	-	0
الخزينة	53 350 097,66	122 229 837,62	%29,10
المجموع	58 432 312,20	126 502 770,39	%53,80

المصدر: من إعداد الطالب.

الجدول رقم (05): الميزانية المختصرة خصوم

البيان	الأصول		المعدل
	2019	2020	
أموال خاصة	97 636,58	444 262,83	%78,02
خصوم غير جارية	00	00	00
خصوم جارية	8 890 389,66	33 789 743,79	%73,68
المجموع	8 988 026,24	34 234 006,62	%73,47

المصدر: من إعداد الطالب.

يتكون هذا الجدول من نسبة الأموال الخاصة خصوم غير جاري وخصوم جارية خلال سنة 2019 و2020 نجد أن:

الأموال الخاصة: إن الأموال الخاصة تصنف ضمن خصوم المؤسسة حيث أنها ظهرت بمبلغ مالي يقدر بـــ: 262,83 444 حيث شهدت ارتفاعا بنسبة 78,02%.

الخصوم غير جارية: لا توجد مبلغها 0,00.

خصوم الجارية: سجلت الخصوم جارية ارتفاعا حيث صارت قيمتها في 2020 تقـــــــدر بـــ: 33 789 743,79 أي زادت بـــ 73,68.

يتضمن حد الجدول نسبة التثبيتات المخزونات قيد التنفيذ والخزينة خلال سنة 2019 و2020.

التثبيتات: إذ أن التثبيتات تصنف ضمن الأصول غير الجارية وتتكون أساسا من عناصر مادية، معنوية ومالية قد ظهرت التثبيتات في الميزانية العامة بتاريخ 31 ديسمبر 2020 بمبلغ 3 831 730,37، ومقارنة المبلغ الصافي لهذه السنة مع الماضية، نجد أن هناك انخفاض يقدر بـــ 24,60%.

- **مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ:** أن هذا الأصل يبرز مبلغ قدر441202400 وبالمقارنة مع السنة الماضية نلاحظ أنه لا يوجد أي معدل الزيادة 0%.
- **الخزينة:** ظهرت موجودات الشركة برصيد إجمالي يقدر 122 229 837,62 وقد ارتفعت بنسبة 29,10% مقارنة بـــ 2019.

ثانيا: تحليل جدول حساب النتائج

الجدول رقم (06): تحليل جدول حساب النتائج

البيان	2019	2020
المبيعات والمنتوجات الملحقة	43 540 308,93	54 818 564,35
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1-إنتاج السنة المالية	43 540 308,93	54 818 564,35
المشتريات الخارجية	39 758 559,79	50 677 863,32
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	860 151,95	383 414,50
2-إستهلاك السنة المالية	40 618 711,74	51 061 277,82
3-القيمة المضافة للاستهلاك (1-2)	2 921 597,19	3 757 287,03

أعباء المستخدمين	1 308 231,81	1 603 865,47
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	609 561,00	772 574,09
4-إجمالي فائض الاستغلال	3 938 901,24	5 421 437,64
المنتجات العملياتية الأخرى	50 004,10	1 600 219,13
الأعباء العملياتية الاخرى	159 687,50	898 756,10
المخصصات للإهتلاك والمؤونات وخسارة القسمة	380 667,95	35 719,40
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		
5-النتيجة العملياتية	963 489,03	1 725 151,10
المنتوجات المالية	3 121,46	3 583,90
الأعباء المالية	324 093,15	1 542 212,76
6-النتيجة المالية	-320971,69	-1 538 628,86
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	642 517,34	186 522,24
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	198 254,51	88 885,66
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	4 403 470,49	56 422 367,88
مجموع أعباء الأنشطة العادية	43 599 207,66	563 249 431,30
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	444 262,83	97 636,58
عناصر غير عادية (منتوجات) (يطلب تبيانها)		
عناصر غير عادية (الأعباء) (يطلب تبيانها)		
9- النتيجة غير المادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية	444 262,83	97 636,58

الجدول التالي تطور رقم الأعمال والقيمة المضافة والنتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج لسنتي 2019 و2020.

الجدول رقم (07): تطور رقم الأعمال والقيمة المضافة والنتيجة الصافية من جدول حسابات النتائج لسنتي 2019 و2020

البيان	مبالغ كل سنة		نسبة التطور
	2019	2020	
رقم الأعمال	43 540 308,93	54 818 564,85	%25,90
القيمة المضافة	2 921 597,19	3 757 287,03	%28,60
النتيجة الصافية	444 262,83	97 636,58	%78,02

المصدر: من إعداد الطالب.

تكون الجدول أعلاه من تطور رقم الأعمال بالنسبة لسنة 2019 و2020 القيمة المضافة والنتيجة الصافية نجد أن:

- **رقم الأعمال:** أن رقم الأعمال للمؤسسة سجل إرتفاع قدره 25,90% مما يعني أن الشركة حققت جزء من أهدافها المسطر خلال الدورة.

القيمة المضافة: أن القيمة المضافة لسنة 2020 قدرة قيمتها 287,03 757 3 أي أنها ارتفعت ب، 28,60 مقارنة لسنة 2019.

النتيجة الصافية: إن المـــــــؤسســـــــة قــــــد رصـــــــدت دورة 2020 بنتيجة 97636.58 بعـــــدما النتيجــــــة 597,19 921 2 كانت في سنة 2019 حيث أنها سجلت ارتفاعا بنسبة 78,00%.

البيان	المبالغ		نسبة التطور
	2019	**2020**	
استهلاكات السنة المالية	40 618 711,74	51 061 277,82	%25,70
أعباء المستخدمين	1 308 231,81	1 603 865,47	%22,59
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	609 561,00	772 574,09	%26,74
الأعباء العملياتية الأخرى	159 687,50	898 756,10	%82,23
مخصصات الإهتلاك والمؤونات	380 667,95	357 159,46	%-6,17
الأعباء المالية	324 093,15	1 542 212,76	%78,98
المجموع	**43 400 953,15**	**56 235 845,64**	**%29,57**

المصدر: من إعداد الطالب.

يتكون هذا الجدول مقارنات أعباء الشركة لسنة 2019 و2020:

1- **استهلاكات السنة المالية:** حيث بلغت قيمتها 277,82 061 51 حيث أنها سجلت ارتفاعا بنسبة 25,70% مقارنة بالسنة الماضية.

2- **أعباء المستخدمين:** إذ بلغت في 2020 بـــ 865,47 603 1 حيث أنها ارتفعت مقارنة بالسنة 2019 بنسبة 22,59%.

3- **الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة:** حيث أن المبلغ الإجمالي لسنة 2020 بـــ 574,09 772 أي أنها ارتفعت 26,74%.

4- **الأعباء العمليات الأخرى:** حيث أن المبلغ الإجمالي لسنة 2020 مقدر بـــ 898 756,10 أي أنها ارتفعت بـــ 82,23%.

5- **الأعباء المالية:** إذ قدر المبلغ الإجمالي لسنة 2020 بـــ 212,76 542 1 أي أن قيمتها ارتفعت مقارنة للسنة الماضية بنسبة 29,57%.

6- **أعمال نهاية المهمة:** في هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بمهمته والمتمثلة في إعداد التقارير، المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على تحليل القوائم المالية أو رفض المصادق المبرر.

خلاصة:

من قيامي بالدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات تمكنا من التعرف على مكتب محافظ الحسابات تمكنا من التعرف على المكتب والخدمات التي يقوم بتقديمها والخطوات المتعلقة بالطرق التي يتبعها محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية نضرا لكونه يقدم توصيات للمؤسسة بخصوص نظام الرقابة الداخلية وكدا صعوبة الحصول على الملاحق بسبب تحفظ محافظ الحسابات وسرية الوثائق المطلوبة باعتبارها سر مهني.

خاتمة

خاتمة:

بعد تحليانا ومناقشتنا لموضوع دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ومعرفتنا أهمية الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي على شفافية الحسابات وسلامتها من خلال الميزانية وجدول الحسابات وابداء رأيه حول مصداقية المعلومات والمقدم على شكل تقرير نهائي كما أكدت لنا درستنا التي تنولنها خلال الفصلين واطلاعنا على اهتمامات الكثير من الباحثين والمهنيين تأكيدهم على ضرورة التدقيق المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية التي تلزم المدقق الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي ولقد اتضحت لنا أهمية الاستقلالية والشفافية جالية أثناء دراسة ومراجعة ومراقبة القوائم المالية للمحاسب الخارجي جالية خلال فترة تربصنا واحتكاكنا بخبير المهنة.

من خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا الى النتائج التالية:

- هناك إطار نضري لتدقيق المحاسبي يدعم التنظيم والممارسات الميدانية للمهنة
- الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة التدقيق من شأنه ضمان حد معين من الخصائص النوعية للقوائم المالية
- يعمل التدقيق المحاسبي على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية من خلال إعطاء تقرير نهائي للمدقق والذي يحتوي على صدق الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية
- ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها يمكن أن نقدم التوصيات التالية:
- ضرورة العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمة التدقيق في تحسين الخصائص النوعية القوائم المالية
- العمل على التأكد من نزاهة المدقق الخارجي وشفافية وذلك لتأثيره في تحسين جودة القوائم المالية

- تفعيل ميثاق أخلاقيات المهنة لضمان تطبيق المدقق الخارجي للمبادئ والمعايير الدولية المتعلقة بوظيفة بهدف توصيل المعلومات الحقيقية والمعبرة عن الصورة الصادقة للمؤسسة للأطراف المعنية بمختلف أنواعها.

أفاق الدراسة:

من خلال تنولنا لموضوع التدقيق ومساهمته في تحسين نوعية القوائم المالية وجهنا بعض النقاط يمكن أن تكون بحوثا في المستقبل:

- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في طل اعتماد معايير المحاسبية الدولية.
- أهمية تقارير التدقيق في المؤسسة العمومية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. أحمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2004.

2. أحمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2004.

3. حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2007.

4. حمدي السقا، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطبعة ابن حيان، دمشق، 1978.

5. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.

6. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

7. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

8. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.

9. غسان صلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، ساحة الجامع البيت، سوق الشراء، عمان، ب.س.

10. محمد التهمي طوهر، مسعود صدقي: المراجعة والتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الوطنية، 2006.

11. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،

12. محمد عبد الفتاح محمد، المراجعة مدخل قياس وضبط المخاطر، الدار الجامعية للطبع والنشر وتوزيع، الطبعة الثانية، 2007.

13. محمد فضل سعدود خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

14. محمد فضل سعدود خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

المذكرات والأطروحات:

1. خلدي كلثوم وطمار رشيدة، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتثبيثات في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، جامعة أكلي محند أو الحاج، البويرة، 2014–2015.

2. سعيد حملاوي ونصير موفق، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2002.

3. عريعير الربح، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، 2014–2015.

4. عمارة أمين وبوترعة علاء الدين، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، قسم علوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016–2017.

5. مومني يوسف، مساهمة تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة أحمد دراية، أدرار، سنة 2018–2019.

6. يعقوب ولد شيخ محمد ولد أحمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص التسيير، جامعة بوبكر بالقايد، تلمسان، 2014–2015.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. LIONNEL.G et GERARD V : Audit et contrôle interne, aspects financiers-opération et stratégiques,

2. Memento comptable, Français le febre, ed 1980.

3. Raffegeau, Jet al, audit et contrôle des comptes publics-union, 1979.

4. Yosra MNIF, l'utilité du rapport d'audit, mémoire présenté pour l'obtention de la Maitrise en Etudes comptables.

الملاحق

BILAN

Exercice clos le : 31/12/2020

PASSIF	NOTE	Exe : 2020	Exe : 2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		26 800 000.00	26 800 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		151 245.26	129 032.12
Ecarts de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		97 636.58	444 262.83
Autres capitaux propres - Report à nouveau		1 168 518.66	746 468.97
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**28 217 400.50**	**28 119 763.92**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**0.00**	**0.00**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		88 885.66	61 773.99
Impôts		8 801 504.00	33 727 969.80
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**8 890 389.66**	**33 789 743.79**
TOTAL GENERAL PASSIF		**37 107 790.16**	**61 909 507.71**

Copyright Winalco SCF 2010 - 06 61 70 24 28

BILAN

Exercice clos le : 31/12/2020

ACTIF	N	Exe : 2020			Exe : 2019
		Brut	Amort-Prov	Net	Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		6 221 346.15	2 389 615.78	3 831 730.37	5 082 214.54
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachée					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**6 221 346.15**	**2 389 615.78**	**3 831 730.37**	**5 082 214.54**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		441 202.40		441 202.40	
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 396 965.99		4 396 965.99	3 477 195.51
Autres débiteurs		16 138 144.78		16 138 144.78	
Impôts et assimilés		69 909.00		69 909.00	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers cour					
Trésorerie		12 229 837.62		12 229 837.62	53 350 097.66
TOTAL ACTIF COURANT		**33 276 059.79**	**0.00**	**33 276 059.79**	**56 827 293.17**
TOTAL GENERAL ACTIF		**39 497 405.94**	**2 389 615.78**	**37 107 790.16**	**61 909 507.71**

Copyright Winalco SCF 2010 - 06 61 70 24 28

BILAN

Exercice clos le : 31/12/2020

ACTIF	N	Exe : 2020			Exe : 2019
		Brut	Amort-Prov	Net	Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		6 221 346.15	2 389 615.78	3 831 730.37	5 082 214.54
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachée					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**6 221 346.15**	**2 389 615.78**	**3 831 730.37**	**5 082 214.54**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		441 202.40		441 202.40	
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 396 965.99		4 396 965.99	3 477 195.51
Autres débiteurs		16 138 144.78		16 138 144.78	
Impôts et assimilés		69 909.00		69 909.00	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers cour					
Trésorerie		12 229 837.62		12 229 837.62	53 350 097.66
TOTAL ACTIF COURANT		**33 276 059.79**	**0.00**	**33 276 059.79**	**56 827 293.17**
TOTAL GENERAL ACTIF		**39 497 405.94**	**2 389 615.78**	**37 107 790.16**	**61 909 507.71**

Copyright Winalco SCF 2010 - 06 61 70 24 28

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: كوكو صالح الدين المولود(ة) بتاريخ: 13.10.1989 ب: سكيكدة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 104139040 الصادرة بتاريخ: 2017.03.29 عن: أمن ولاية سكيكدة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: محاسبة ومالية تخصص: محاسبة والمراقبة خلال السنة الجامعية: 2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/22

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الملخص:

تناولت هده الدراسة تحليل ومناقشة دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث تم التطرق لتدقيق المحاسبي من خلال عرض سريع لمفهومه وبيان أهميته لمختلف الخطوات العملية لإنجازه ومن ثم التعرف على القوائم المالية من خلال

جودتها وعلاقتها بالتدقيق المحاسبي.

قد تم استخدام اداتي المقابلة الشخصية والمستندات الى فهم أوضح للإشكالية ما الدور الدي يكتسيه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؟ بالاعتماد على دراسة حالة واستنادا للنتائج المتوصل اليها نجد أن التدقيق المحاسبي يزيد في موثوقية ومصداقية القوائم المالية أي خالية من الأخطاء.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، القوائم المالية، التقارير المحاسبية.

Summary:

This study dealt with the analysis and discussion of the role of accounting auditing in improving the quality of financial statements, where the accounting audit was addressed through a quick presentation of its concept and its importance to the various practical steps to accomplish it and then identify the financial statements through Its quality and relationship to accounting audits.

The interview tools and documents have been used to make a clearer understanding of the problem. Based on a case study and based on its findings, accounting audit increases the reliability and credibility of financial statements, i.e. error-free.

Keywords: accounting audit, financial statements, accounting reports