جامعة غرداية –الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، خصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

تقييم ممارسات التدقيق المالي بالمؤسسة ودوره في تحسين جودة القوائم المالية

- دراسة حالة مؤسسة سونلغاز غرداية خلال فترة من 2018 الى 2020 -

من اعداد الطلبة:

خير الناس جمال الدين

يوسفي إبراهيم

تحت اشراف الأستاذ:

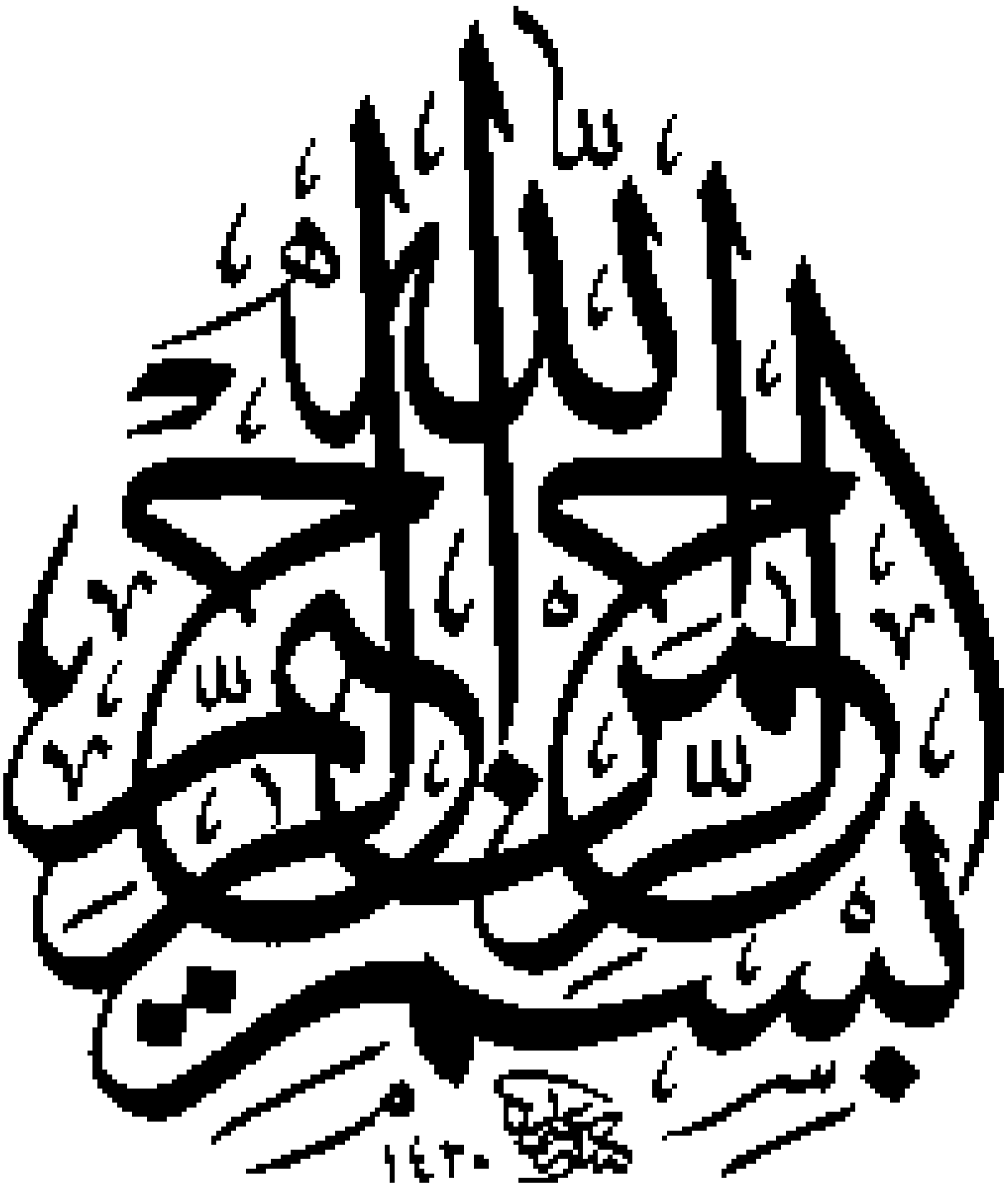
أ.د.لسلوس مبارك

تم تقييم المذكرة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الصفة	الجامعة
01	بوخاري عبد الحميد	**رئيسا**	**غرداية**
02	لسلوس مبارك	**مشرفا**	**غرداية**
03	بيشي اسماعيل	**ممتحنا**	**غرداية**
04	مرسلي نزيهة	**ممتحنا**	**غرداية**

الموسم الجامعي: 2021–2022


١٤٣٠

الاهداء

الحمد لله الذي نفتح بحمده الكلام والحمد لله الذي حمده

أفضل ما جرت به الأقلام لانحصي ثناء عليه

كما أثنى على نفسه وهو ولي كل أنعام والحمد لله الذي فأوت

بحكمته بين المخلوقات ورفع المؤمنين الذين أتوا العلم درجات

اللهم صلى محمد وعلى أله وصحبه وسلم تسليما

أما بعد أهدي جهدي وعملي المتواضع هذا أولا إلى الوالد الكريم حفضه الله لي ورعاه وأطال عمره

إلى امي رحمها الله وغفر لها وأسكنها فسيح جناته، إلى إخوتي وكافة أفراد عائلتي، إلى كل أصدقائي وزملائي في الدراسة وخارج الدراسة، إلى رفقاء دربي بالأخص صديقي خير الناس جمال الدين.

ابراهيم يوسفي

الاهداء

الى من رعتني بعينيها وكستني بحلها وعطفها .... الى امي الغالية حفظها الله.

الى من جعل مشواري العلمي ممكنا الى من أحسن تربيتي ... الى ابي حفظه الله.

الى أخوتي وأخواتي وكافة أفراد العائلة.

الى كل أبناء اخوتي وأخواتي.

الى صديقي وزميلي ابراهيم يوسفي.

الى كل الأهل والأحباب والأصدقاء والزملاء الى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

جمال الدين

شكر وعرفان

"ربي اوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليا وعلى والديا أن أعمل صالحا ترضاه أدخلني برحتك في عبادك الصالحين".

فالشكر والحمد لله سبحانه وتعالى حمدا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على سيدنا محمد الكريم وعلى أله وصحبه الطاهرين.

من باب الشكر والعرفان أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي **"لسلوس مبارك"** لتفضله بالإشراف على ما قدمه لنا من النصح والتوجيه والإرشاد. فقد كان نعمة المشرف جزاه الله عنا كل خير.

خالص الشكر والامتنان والتقدير لعمال مؤسسة سونلغاز-غرداية-وبالأخص موظفو قسم المالية والمحاسبة

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من أعاننا في اعداد هذه المذكرة من قريب أو من بعيد.

الملخص:

تهدف هده الدراسة الى تحديد دور ممارسات التدقيق المالي في تحسين جودة القوائم المالية، باعتبار أن القوائم المالية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، كما أن للتدقيق المالي دور مهم في ضمان موثوقية ومصداقية وجودة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية بغية ايصالها الى مستخدميها خالية من الأخطاء المحاسبية ومن الغش والتدليس.

كما تم اسقاط هذه دراسة على حالة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز-غرداية-خلال الفترة الممتد من 2018 الى 2020 وذلك بالاعتماد على عرض وتحليل القوائم المالية للمؤسسة والتأكد من مدى مساهمة التدقيق المالي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي والتحليلي لاختبار صحة الفرضيات، وفي الجانب النظري تم الاعتماد على الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة الى أن التدقيق المالي يلعب دورا هاما في تحسين جودة القوائم المالية عبر تأكيد ومراجعة المعلومات المحاسبية لاكتشاف حالات الغش والتلاعبات المالية التي من أنها أن تقلل من موثوقية ومصداقية وجودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق المالي، معايير التدقيق، قوائم المالية، تحليل المالي، جودة القوائم المالية.

Abstract

This study aimed to highlight the role of financial audit practices in improving the quality of the financial statements, given that the financial statements reflect the true position of the institution, and the financial audit has an important role in ensuring the reliability, credibility and quality of the financial information contained in the financial statements in order to deliver them to their users free of accounting errors, fraud and deception.

A study was conducted for the Electricity and Gas Distribution Corporation - Ghardaïa - where the theoretical aspect was relied on previous studies related to the subject, and the practical framework was based on the presentation and analysis of the institution's financial statements to ensure the extent to which the financial audit contributed to improving the quality of the financial statements. The study based on descriptive and analytical approach to test the validity of hypotheses.

It concluded that financial audit plays an important role in improving the quality of financial statements by confirming and reviewing accounting information to discover cases of fraud and financial manipulation that reduce the reliability, credibility and quality of the financial statements.

Keywords: financial audit; audit standards; financial statements; financial analysis; quality of financial statements.

قائمة المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الأهداء **شكر وعرفان** **الملخص**	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	III
قائمة المختصرات والرموز	IV
قائمة الملاحق	V
مقدمة	أ
الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المالي والقوائم المالية وجودتها	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التدقيق المالي	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المالي	03
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المالي	05
المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق المالي	06
المطلب الرابع: معايير التدقيق المالي	12
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية	19
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وجودتها	19
المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية محتوياتها وخصائصها	20
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	25
المطلب الرابع: أهمية وأهداف القوائم المالية	26

فهرس المحتويات

المبحث الثالث: أثر التدقيق المالي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية	28
المطلب الأول: علاقة التدقيق بجودة القوائم المالية	28
المطلب الثاني: معايير مساهمة في تحسين جودة القوائم المالية	29
المطلب الثالث: التحليل المالي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية	30
خلاصة الفصل	37
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي في المؤسسة سونلغاز–غرداية–	
تمهيد	39
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز	40
المطلب الاول: التعريف بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز	40
المطلب الثاني: تقديم المديرية الجهوية للتوزيع –غرداية	43
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية	43
المطلب الرابع: مراجعة مهام قسم المالية والمحاسبة	47
المبحث الثاني: ممارسة التدقيق المالي للمؤسسة سونلغاز–غرداية	50
المطلب الأول: عرض القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز –غرداية	50
المطلب الثاني: دراسة القوائم المالية وتحليلها (الميزانية–حسابات النتائج)	54
المطلب الثالث: كيفية سير عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز –غرداية	60
المطلب الرابع: تقييم ممارسات المدقق الداخلي في مؤسسة سونلغاز –غرداية	64
خلاصة الفصل	65
خاتمة	67
قائمة المراجع	70
الملاحق	76

قائمة الجداول
والاختصارات والملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	معايير التدقيق المالي	18
02	الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز غرداية جانب الأصول للفترات 2018-2019-2020	51
03	الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز غرداية جانب الخصوم للفترات 2018-2019-2020	52
04	جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز غرداية للفترات 2018-2019-2020	53
05	جدول الميزانية المالية المختصرة للأصول للسنوات 2018-2019-2020	54
06	جدول الميزانية المالية المختصرة للخصوم للسنوات 2018-2019-2020	54
07	جدول حساب مختلف أنواع رأس المال العامل للسنوات 2018-2019-2020	54
08	حساب احتياجات رأس المال العامل	54
09	حساب الخزينة	57
10	حساب نسبة التمويل الدائم	57
11	حساب نسبة التمويل الخاص	58
12	حساب نسبة المديونية	58
13	حساب نسبة الاستقلالية المالية	59
14	حساب نسبة السيولة العامة	59
15	حساب نسبة السيولة المختصرة	60
16	حساب نسبة السيولة الحالية	60

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	أنواع التدقيق	10
02	الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز	42
03	الهيكل التنظيمي المديرية الجهوية	47
04	الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة	50

قائمة المختصرات والرموز

المختصر	المختصر باللغة الأصلية	المختصر باللغة العربية
SCF	النظام المحاسبي المالي	système de comptabilité financière
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute Of Certified Public Accountants
GAAS	معايير التدقيق المقبولة عموماً	Generally Accepted Auditing Standards
ISA	معايير التدقيق الدولية	International Standards on Auditing
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية	International Financial Reporting Standards
FR	رأس المال العامل	Fonds de Roulement
FRp	رأس المال العامل الخاص	Fonds de Roulement Propre
FRe	رأس المال العامل الأجنبي	Fonds de Roulement Etranger
FRg	رأس المال العامل الاجمالي	Fonds de Roulement Globale
BFR	احتياجات رأس المال العامل الدائم	Besoin en Fonds de Roulement
TR	الخزينة	Tresoreie

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	جدول حسابات النتائج سنة 2020	76
02	جدول حسابات النتائج سنة 2019	77
03	جدول حسابات النتائج سنة 2018	78
04	جدول الميزانية خصوم سنة 2020	79
05	جدول الميزانية أصول سنة 2020	80
06	جدول الميزانية خصوم سنة 2019	81
07	جدول الميزانية أصول سنة 2019	82
08	جدول الميزانية خصوم سنة 2018	83
09	جدول الميزانية أصول سنة 2018	84

مقدمة

أ- تمهيد:

لقد شهد العالم تطور التدقيق المالي والدي يعتبر كأساس للاستمرارية الشركات وحمايتها من التهديدات الداخلية والخارجية، وللتدقيق المالي دور مهم في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتوجيه القرارات، وتخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية، وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة، حيث تصدرت مهنة التدقيق المالي أحد أهم المهن في عصرنا الحالي.

لذالك تعتبر عملية التدقيق المالي مهمة لكشف وضبط الانتهاكات المالية والانحرافات بغية تقويمها، ان للقوائم المالية دور مهم في تسهيل عملية التدقيق عليها وهذا من خلال جودتها، حيث تعتبر القوائم المالية ذات جودة عالية إذا كانت المعلومات المحاسبية الموجودة فيها تتصف بالخصائص النوعية التي تجعل منها مفيدة ومساعدة لمستخدميها في ترشيد قرارتهم الاقتصادية.

ب- طرح الإشكالية:

بناءا على ما سبق يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية:

ما دور التدقيق المالي في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة؟

وتتفرغ تحث هده الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- في مايتمثل الاطار المفاهيمي للتدقيق المالي؟
- ماالمقصود بقوائم المالية ، التحليل المالي؟
- هل يساعد إبدا رأي المدقق بشأن القوائم المالية على تحليليها والتنبؤ بالتعثر المالي؟

ت- فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة عن التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئسية:

التدقيق المالي له علاقة وطيدة مع جودة القوائم المالية

الفرضيات الفرعية:

- للتدقيق المالي هو فحص منتظم للدفاتر والسجلات والمستندات لابداء رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية.
- القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي وتعبر عن المركز المالي للمؤسسة في فترة زمنية معينة، أما بخصوص التحليل المالي فهو دراسة القوائم المالية باستخدام النسب والمؤشرات.

- ❖ يساعد إبدا رأي المدقق بشأن القوائم المالية على تحليليها والتنبؤ بالتعثر المالي.

ث- أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هدا الموضوع الى:

- ❖ معرفة دور التدقيق المالي في تحسين القوائم المالية
- ❖ التعرف على القوائم المالية
- ❖ ابراز علاقة التدقيق المالية بجودة القوائم المالي
- ❖ التعرف على المؤسسة محل الدراسة-المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز-

ج- أهمية الدراسة:

- ❖ تبرز أهمية الدراسة من خلال حداثة الموضوع، وإبراز أهمية التدقيق المالي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة من خلال تطبيق أهم الأساليب في معالجة القوائم المالية، كونها وجب أن تضمن الشفافية والمصداقية للاعتماد عليها من طرف مستخدميها في اتخاد القرارات التي من شأنها أن تضمن استمرارية المؤسسة وتحقيق أهدافها.
- ❖ تبرز أهمية الدراسة في اجراء دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز للتعرف على الجانب الميداني لعملية التدقيق المالي ولمعرفة مدى تطبيق الجانب النظري للتدقيق المالي في الواقع الميداني.

ح- مبررات ودوافع اختيار موضوع الدراسة:

- ❖ **دوافع ذاتية:**
  - التعرف على العمل الميداني لعمية التدقيق المالي.
  - المساهمة في اثراء هدا الموضوع لاستفادة الطلبة منه أكثر.
- ❖ **دوافع موضوعية:**
  - ابراز دور التدقيق المالي وأهميته في المؤسسة الجزائرية.
  - توضيح وإبراز الدور الفعال للتدقيق المالي في تحسين جودة القوائم المالية.

خ- حدود الدراسة:

وتمثلت حدود الدراسة في:

- ❖ **الحدود المكانية:**
- ❖ تم اجراء الدراسة التطبيقية في المؤسسة الوطنية للكهرباء وال غاز(sonelgaz).
- ❖ **الحدود الزمنية:**
- ❖ امتدت فترة هده الدراسة من شهر فيفري الى غاية شهر ماي 2022.

د- منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية حيث تم اجراء مسح نظري في الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة، وعرض أهم الدراسات السابقة ومن أجل تحقيق نوع من الربط بين التراكم المعرفي والعملي، وفي الدراسة التطبيقية تم اعتماد المنهج التحليلي.

ذ- دراسات السابقة

1. دراسة طبيش صفاء، **دور عملية التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر, 2018-2019، وقد توصلت الدراسة الى نتائج أهمها:
   - ترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف المدقق الداخلي للأخطاء والمخالفات وحالات التلاعب والغش التي توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها.
   - يساهم التدقيق الداخلي في زيادة مصداقية القوائم المالية.
   - المؤسسة التي لا تدقق نفسها محكوم عليها بالزوال لأنه بدون تدقيق لا يمكن رسم سياسات واضحة من أجل أهدافها المسطرة ولا يمكنها اكتشاف الانحرافات ومواجهة المعوقات التي تصطدم بها في ظل بيئة مليئة بالأخطار.
2. دراسة مثقال حمود سالم القرالة، **أثر استخدام تكنلوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين**، قدمت الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن, 2011، وقد توصلت نتائج الدراسة الى ما يلي:
   - بينت الدراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين باستخدام تكنلوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية، وبينت الدراسة من خلال التحليل العملي بأن عدم اختيار مستخدمي هذه التقنية في العمليات المالية من ذوي الكفاءة في استخدامها يؤدي الى زيادة المخاطر، أما من ناحية أخرى فان الدراسة أظهرت بأن هده التقنية لا تؤثر على مستوى الإنتاجية لدى المحاسبين، مما يشير الى رفض الفرضية الأولى.
3. دراسة خرشيش فاتح، **دور النظام المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المالية** مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8ماي1945، قالمة، الجزائر, 2015-2016، وقد توصلت الدراسة الى نتائج أهمها:
   - تطبيقات النظام المحاسبي المالي تساهم في ضبط مخرجاته، حيث شكل وعرض القوائم المالية أصبحت في بمواصفات دولية تساعد المهتمين بها في عملية تحليل الأداء المالي واستنتاج المعلومات.
   - ان النظام المحاسبي المالي يقدم معلومات مالية انطلاقا من قوائمه الختامية وتقاريره المالية في التوقيت المناسب، لتساعد الأطراف المستخدمة لها على بناء وتصحيح توقعاتهم وهو بالتالي يحقق خاصية الملائمة.

4. دراسة خميسي موسى، **انعكاس حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بو الصوف، ميلة الجزائر,2019-2020، وقد توصلت نتائج الدراسة الى ما يلي:
   - هناك عدة عوامل تؤثر على جودة التقارير المالية من بينها عوامل اجتماعية قانونية، المالية والإدارية.
   - توضع التقارير المالية تحث تصرف مجموعة من المستخدمون المستثمرون والدائنون والإدارة وبالتالي هناك العديد من الجهات المستفيدة من التقارير المالية التي تقوم الشركة باصدارها.
5. دراسة هاجر مبروك بنت علي، **أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بن العربي، أم البواقي، الجزائر، 2019.وقد توصلت نتائج الدراسة الي ما يلي:
   - هناك علاقة وساطة تامة للإفصاح بين جودة التدقيق الخارجي وجودة القوائم المالية.
   - تساعد جودة التدقيق في تحليل القوائم المالية بشكل جيد وبالتالي اتخاد قرارات اقتصادية صائبة.
   - لجودة التدقيق دور هام في تحقيق مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

ر- تقسيمات البحث

قسمنا البحث الى فصلين، الفصل الأول نظري والفصل الثاني تطبيقي. حيث كل فصل يحتوي على ثلاث مباحث، وهدا للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات المقترحة. حيث:

- **الفصل الأول**: تم التطرق الى الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي والقوائم المالية والعلاقة بينهما حيث قسمناه الى ثلاثة مباحث الأول تناولنا ماهية التدقيق المالي من حيث التطور التاريخي للتدقيق المالي ومفهومه وأنواعه وأهدافه وكدالك معايير التدقيق. أما المبحث الثاني فتم التطرق الى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية من حيث مفهومها وأهميتها وأنواعها وأهدافها وكدالك مستخدميها. أما بالنسبة للمبحث الثالث فقد تناولنا فيه أثر ممارسات التدقيق المالي على القوائم المالية حيث تضمن العوامل المؤثرة على القوائم المالية والطرق والأساليب المستخدمة في التحليل المالي وعلاقة التدقيق المالي بودة القوائم المالية.
- **الفصل الثاني**: تمثل في دراسة حالة لدى المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، بحيث تناول المبحث الأول تقديم للمؤسسة محل الدراسة من حيث النشأة والتعريف بيها ودراسة هيكلها التنظيمي، أما بالنسبة للمبحث الثاني قمنا بقياس المؤشرات المالية للمؤسسة حيث تم فيه عرض القوائم المالية وتقييم الأداء المالي من خلال تحليل الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة

وفي الأخير نختم موضوعنا هذا بتلخيص واختبار للفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل اليها، وأخيرا قمنا بتقديم اقتراحات بناء على النتائج المتوصل اليها، إضافة الى أفاق البحث.

ز- نموذج الدراسة:

- ❖ المتغير المستقل: التدقيق المالي.
- ❖ المتغير التابع: جودة القوائم المالية.

س- صعوبات الدراسة:

خلال انجازنا لهذا البحث الأكاديمي واجهنا بعض الصعوبات من أهمها:

- ❖ قلة الدراسات الجزائرية السابقة التي تناولت هدا الموضوع.
- ❖ قلة المراجع التي تناولت موضوع جودة القوائم المالية.

رغم بعض الصعوبات الا أن هناك اجابيات:

- حسن استقبال المؤسسة للطلبة.
- سهولة الحصول على المعلومات اللازمة للدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق المالي والقوائم المالية وجودتها

تمهيد:

مهنة التدقيق المالي من المهن التي تطورت بسرعة وأخذت مكانة مهمة بين المهن الاخرى، وذلك بالتوازي مع التطور الاقتصادي وفي ظل التطور المحاسبي الهائل الأمر الذي وجب أن تكون هناك رقابة عالية على العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة التي قد تمتزج ببعض الأخطاء والانحرافات والتلاعبات المالية، وهذا حماية للأطراف ذوي العلاقة المباشرة أو غير المباشرة في للمؤسسة.

كما أن عملية التدقيق المالي تساهم بشكل كبير في ابراز جودة القوائم المالية، التي تحتوي معلومات من الواجب أن تكون دقيقة وذات مصداقية وتحقق منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية الرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.

يهدف هذا الفصل الى تقديم نظري للتدقيق المالي والقوائم المالي وجودتها وإبراز أثر ودور التدقيق المالي ومساهمته في تحسين جودة القوائم المالية.

وعليه تم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث وعلى النحو التالي:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق المالي
- المحث الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية
- المبحث الثالث: أثر التدقيق المالي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية

المبحث الأول: ماهية التدقيق المالي

ان مهنة التدقيق المالي من المهن التي تطورت بسرعة وأخذت مكانة مهمة بين المهن الاخرى، وذلك بالتوازي مع التطور الاقتصادي، ومع الحاجة الماسة لمهنة مستقلة تعمل على الربط بين مخرجات النظم المحاسبية للشركات والمنشئات الاقتصادية والمستخدمين لهذه المخرجات، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق الى التطور التاريخي للتدقيق المالي، مفهوم التدقيق المالي وأنواعه وأهدافه، وفي الأخير تناولنا معايير التدقيق المالي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المالي

وقد يسجل التاريخ الفضل الأول لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق في مصر، حيث كان الموظفون بشكل عام فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الايرادات وتدبير الأموال. وسجل التاريخ ايضاً أن حكومتي مصر واليونان استعانتا بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها فكلمة تدقيق (Auditing) مشتقة من كلمة لاتينية (Audire) تعني يستمع.[1]

وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.

وكنتيجة للثورة الصناعية والاختراعات وازدهار التجارة في أوروبا إلى ظهور المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وزيادة رأسمالها وذلك ما يعتبر من أهم العوامل التي ساعدت على تطوير مهنة المحاسبة وتدقيق حسابات وزيادة الطلب على خدمات المحاسبين، فقد ظهرت الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.[2]

فقد أدى التطور الاقتصادي والتقدم الصناعي ونمو الدخل القومي في القرن العشرين إلى انتشار الشركات المساهمة وازدياد أهميتها حيث أصبحت تلعب دوراً بارزاً في الاقتصاد القومي، فصدرت تشريعات تنظم أعمالها ونشاطاتها. وكان لظهور شركات المساهمة العامة، أو ما يعرف بشركات الأموال دور فاعل في انفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي أدى إلى زيادة رغبة الملاك المساهمين إلى خدمات المحاسبين والمدققين لحماية مصالحهم وحقوهم، واثبات مؤشرات حسن تصرف الإدارة.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة المستمر لتطوير عملية التدقيق من الجانب النظري بغية جعلها تتماشي والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، ولذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للتدقيق.[3]

---

[1] خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2000 ص18

[2] د. سامي محمد الوقاد، د. لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات(1)**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ص17

[3] حسام الدين بوقر سول، **ممارسات التدقيق المالي وعلاقتها بتحليل القوائم المالية-دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات**-مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2019، ص4

المرحلة الأولى: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلي عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدي دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.[1]

المرحلة الثانية: الفترة ما بين 1500 و1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.[2]

المرحلة الثالثة: الفترة ما بين 1850 و1903

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد الطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني 1862 الذي أثر ضرورة استعمال مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة، فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للتدقيق حتى يبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمه بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف هذا التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بالمبادئ المحاسبية.

المرحلة الرابعة: الفترة ما بين 1905 وحتى الان

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتماد كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

ومن ناحية التطور التاريخي في العالم العربي كان السبق لمصر في مزاولة مهنة التدقيق دون تنظيم من سنة 1909 عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة المهنة حيث أدخلت عدة تعديلات عليه.[3]

أ- صدور قانون التدقيق 133 سنة 56

ب- صدور تشريع تنظيم الشركات رقم 26 سنة 1954.

---

[1] اشتوي أمين عبد السلام، **المراجعة معايير واجراءات**، دار النهضة العربية بيروت 1996، ص13.

[2] حسن القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الأردن، دار الثقافة للنشر، 1996، ص7.

[3] د. رأفت سلامة محمود وزملائه، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة، عمان، 2011، ص20.

ت- تعديل قانون الضريبة للدخل سنة 1953
ث- جمعية المحامين والمدققين المصرية سنة 1945
ج- نقابة المحاسبين والمدققين المصرية سنة 1952
ح- الجهاز المركزي للمحاسبات سنة 1964

العراق ظهرت تشريعات متقدمة فيه سنة 1919 مستمدة من القانون البريطاني وهندي حتى سنة 1957 صدر قانون الشركات سنة 1958.

سوريا ولبنان: تطبيق القانون التجاري العثماني منذ سنة 1850 لغالية إصدار القانون التجاري اللبناني سنة 1943 والسوري سنة 1949.

صدور قانون منظم للمهنة في سوريا سنة 1958.

وفي منطقة فلسطين والأردن ظهرت تشريعات متقدمة للمهنة في فلسطين سنة 1919 مستمدة من القانون البريطاني وأبقي تشريع الشركات الفلسطيني على نفس النصوص سنة 1929 حتى 1948.

أما في الاردن ، فقد أدى قانون ضريبة الدخل سنة 1946 (تم تعديل القانون سنة 1932) إلى تطور مهنة التدقيق فيها ، ثم صدور قانون مزاولة مهنة التدقيق رقم 10 لسنة 1061 ، 32 لسنة 85 وقانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 ثم قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 57 لسنة 1985 وقد توالت التعديلات ، حتى صدور قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 ، وقانون ضريبة المبيعات المؤقت رقم (29) سنة 2009 وكذلك صدور قانون الشركات لسنة 89 أدت إلى تطور مهنة التدقيق في الأردن انتهاء بصدور قانون الشركات وتعديلاته رقم (22) لسنة1999 .[1]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المالي

تم تعريف التدقيق المالي من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، الا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي:

التعريف الأول:

التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني وقد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.[2]

التعريف الثاني:

[1] د. سامي محمد الوقاد، د. لؤي محمد وديان، **مرجع سبق ذكره**، ص20

[2] د.ايهاب نظمي، د.هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص12

لقد عرف على انه أسلوب من أساليب الرقابة لفحص البيانات والمستندات والحسابات (الأنشطة المالية) الخاصة بالمشروع، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات السابق تحديدها لتنفيذها، ثم رفع التقرير لمن يهمه الأمر.[1]

التعريف الثالث:

التدقيق هو فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدي عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.[2]

التعريف الرابع:

التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ذالك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.[3]

التعريف الخامس:

التدقيق هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شرط ألا يكون هو الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل.[4]

ومما سبق يمكن استنتاج أن عملية التدقيق المالي هي عملية تتم في الواقع على معلومات تصف عمليات قامت بها المؤسسة أو الهيئة صاحبة المعلومات، والتي سجلها المحاسب فيها ومن هنا يأتي رأي المتخصص عن مستوي النوعية والشرعية والمصداقية، التي تتميز بها المعلومات في عكسها الوضعية النتائج الحقيقية الواقعة في المؤسسة.

كما يجب الإشارة إلى أن عمل المدقق هدفه خلق قيمة مضافة للمعلومات المالية، وتتمثل هذه القيمة في زيادة فعالية المعلومات المعنية وقيمتها الاستعمالية، وتأثيرها في تحديد نتائج الإجراءات والقرارات التي يعتمد فيها المستعملون على هذه المعلومات وهذه الفعالية للمعلومات تنتج عن الثقة التي يضعها هؤلاء في المدقق لاعتباره متخصصا ومؤهلا ونزيها ومدي إتقانه لعمله، إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المدروسة.

المطلب الثالث: أنواع وأهداف التدقيق المالي

يعتر التدقيق المالي من العمليات المهمة التي تعتمد عليها المؤسسة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا صحة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية لبلوغ الاهداف المرجوة من هذه العملية.

أولا :أنواع التدقيق المالي

للتدقيق انواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها اليه، الا ان ذلك الاختلاف يكون من حيث النطاق أو الوقت الذي تتم فيه العملية او الهيئة التي تقوم به أو درجة الالزام القانوني او شمولية العملية التي يتم بها، الا ان ذلك لا يعني الاختلاف في المبادئ أو المعايير او الاجراءات ويمكن تقسيم التدقيق الى الانواع التالية:

---

[1] د.سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، المكتبة الوطنية، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012، ص 9.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص14.

[3] وليم توماس وأميرسون هنكي، **المراجعة بن النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص26.

[4] Bethoux.R, Kremper .F et Poisson.M, **L'Audit dans le secteur public**, Clet, Paris, 1986, P21.

أ- من حيث نطاق التدقيق

تقسم التدقيق من حيث النطاق:

1. التدقيق الكامل:

حيث يقوم المدقق بتدقيق كافة العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات وذلك للتأكد من سلامة اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذلك للتأكد من عدم وجود اخطاء، في السجلات والدفاتر المحاسبية حيث كانت هذه الطريقة تستعمل عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم وعملياتها قليلة. الا أن التطور التجاري والصناعي جعل المدقق يتجه الى اتباع انواع اخرى من التدقيق (كالتدقيق العيني او الاختباري) معتمدا على انظمة الضبط والرقابة الداخلية.

2. التدقيق الجزئي:

من الممكن أن يتوكل المدقق بتكليف خطي من قبل ادارة الشركة بأن يقوم بتدقيق بعض البنود والعمليات المحاسبية، وذلك للتأكد أن الشركة تتبع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذلك التأكد من عدم وجود أخطاء فيها. [1]

ب- من حيث الوقت

تقسم التدقيق من حيث الوقت

1. التدقيق المستمر:

وتكون مسؤوليه المدقق في مثل هذا النوع من التدقيق محدود بنطاق عمليه التدقيق المكلف فيها فقط وفيما قدم اليه من بيانات ومعلومات.

وهذا النوع من التدقيق يكون على فترات على مدار السنة وبشكل معقول خلال الفترة المالية للشركة، حيث يكلف المدقق بزيارات متعدد وباستمرار للشركة المراد تدقيقها، والغرض منه:

- فحص نظام الرقابة الداخلي، والذي يمكن المدقق من تحديد واتباع الأسلوب الملائم للعمل.
- تمكين المدقق من وضع برنامج التدقيق والقيام بالتدقيق عن طريق العينات التي تخفض عبء المدقق.
- يكون رادعا أمام الموظفين لدى العميل والتلاعب والتزوير، حيث يكون لديهم احساس بأنهم مراقبين دائما، ومن الممكن أن يكتشف تلاعب الموظفين في وقت حدوثه.

ومثل هذا النوع من التدقيق مهم جدا في الشركات الكبيرة ومن حسنات هذا النوع ما يلي:

- يزود المدقق بالوقت المناسب للتعرف على الشركة وعلى عملياتها.
- يوفر الوقت الكافي للمدقق لإجراء عمليه لتدقيق واختيار الوقت المناسب لإجرائها دون تعطيل اعمال المشروع.
- يمكن المدقق اكتشاف الخطأ او اختلاس او التزوير في وقته.
- يؤدي الى زيادة حرص الموظفين على العمل.
- يؤدي الى انتظام العمل بمكتب المدقق.

[1] د.سعود كايد، **مرجع سبق ذكره**، ص 12-14

2. التدقيق النهائي:

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإنجاز الاعمال التدقيقية في نهاية السنة المالية، حيث يقوم بإقفال ملاحظاته واجراء التسويات الجرديه اللازمة، ثم يقوم بإعداد الحسابات الختامية، وإبداء الرأي حول البيانات المالية.

وهذا النوع من التدقيق لا يصلح في الشركات الكبيرة، بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عمليه تدقيق حساباتها في فترة قصيرة حيث من سيئات (عيوب) هذا النوع من التدقيق ما يلي:

- صعوبة اكتشاف الاخطاء والتزوير
- تأخير اعداد القوائم المالية وتقرير المدقق لاستغراق العمل واستمراره وقتا طويلا
- لا تتم عمليه التدقيق بصورة دقيقه ووافية. [1]

ت- من حيث الهيئة التي تقوم به:

تقسم التدقيق من حيث **الهيئة** التي تقوم به الى:

1. التدقيق الداخلي:

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

وهو جزء من نظام الضبط والرقابة الداخلي ولكن لديه القدرة على تعديله وتقويمه، وحتى بعد المدقق الخارجي على عمل ورأى المدقق الداخلي، لابد من أن تتوفر النقاط التالية في المدقق الداخلي:

- أن يكون مرتبطة بأعلى سلطة بالشركة
- أن يكون مستقل وحيادي ويستطيع ابداء رأيه بشكل حر وبدون تميز.
- ان تكون نشاطاته شاملة لكل نشاطات المشروع
- أن يكون لديه الموظفين الاكفاء والعدد الكافي.
- ان يكون لديه القدرة على استعمال كافة الامكانات الضرورية والتي تخدم عملية التدقيق.

2. التدقيق الخارجي:

وهو التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع ولاتخضع لإشراف الادارة، حيث يتصفون بالحيادية للوصول الى تقرير عادل يبين فيه المدقق المركز المالي للمشروع ونتائج الاعمال عن فترة زمنية معينه. [2]

ث- من حيث الالتزام القانوني.

تنقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين: المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية.

1. **التدقيق الإلزامية:**

في هذا النوع من التدقيق، العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن تم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة. فتنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على ما يلي:[3]

---

[1] الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن،1998 ، ص27

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص**13-14.**

[3] **القانون التجاري الجزائري**، المادة 715مكرر،4 ص184.

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني ... "

فهذه المادة تلزم المؤسسات ذات الأسهم تعيين مندوب للحسابات وتحديد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات.

كما تنص المادة 209 من نفس القانون على:

" يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية". وهذا يدل على ضرورة تعيين مندوب للحسابات في قانون التأسيس بالنسبة الشركات المساهمة.

2. التدقيق الاختيارية

يطلق عليها في بعض الأحيان اسم المراجعة الخاصة، وهي تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والمؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما هي تستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء. [1]

فحسب المادة 584 من القانون التجاري الجزائري تنص على ما يلي:

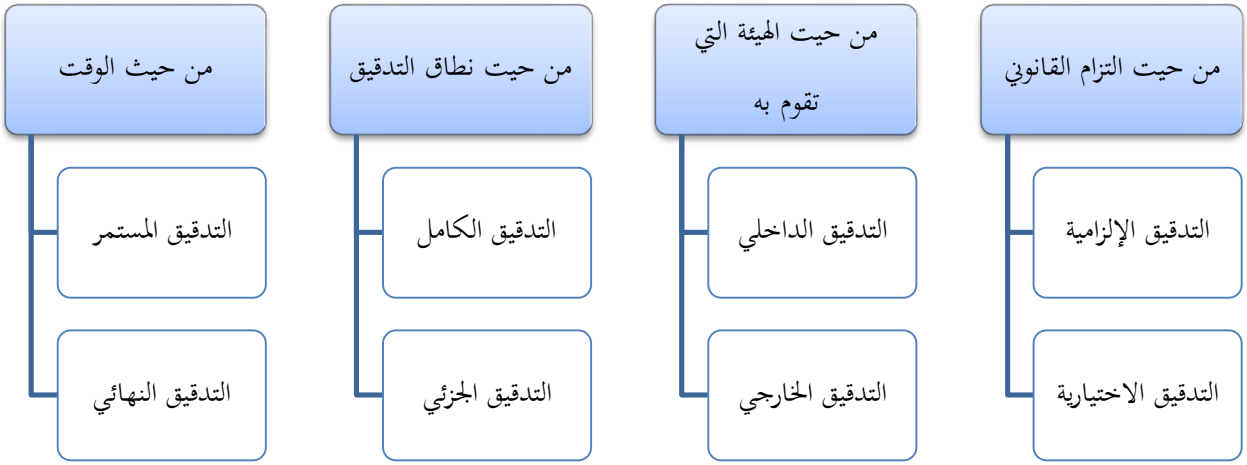
" ... ولهذا الغرض توجه الوثائق المشار إليها في الفقرة المتقدمة وكذلك نص القرارات المقترحة وعند الاقتضاء تحرير مندوبي حسابات إلى الشركاء حسب الشروط وفي الأجال المحددة قانونا. "

فحسب هذه المادة، تعيين مندوب أو مدقق الحسابات يكون للحاجة، وفي حالة المخالفة فلا تقع المؤسسة أو الشركة تحت وطأة القانون.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخص أنواع التدقيق في الشكل الموالي:

[1] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة سونلغاز**، مذكرة لنيل شهـادة الماجستير جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2009، ص34

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات السابقة

ثانيا :أهداف التدقيق المالي

أ– الاهداف العامة

وكما أسلفنا الذكر فإن التدقيق قد تطورت عبر العصور، هذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية أو الأهداف العامة نذكر:[1]

1. التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.
2. إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
3. اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
4. التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء.
5. مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

كما يمكن إضافة الأهداف التالية:

3. مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن تم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.
4. المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

ومؤخرا أصبحت التدقيق تهدف إلى ما يلي:

1. مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
2. تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة لنيل شهـادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2010، ص10.

3. تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.
4. اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.
5. المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

ب- الأهداف الميدانية للتدقيق:

وبعد التعرض للأهداف العامة أو التقليدية للتدقيق، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للتدقيق والتي هي كالتالي:[1]

1. الشمولية:

إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية، تمتاز بالشمول والتعبير عن كل الأحداث النقدية التي جرت بالمؤسسة، كما يجب على المدقق أن يتحقق ويتأكد من صحة البيانات المحاسبية والوثائق المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح له بإعطاء رأي محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام المحاسبي للمؤسسة، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية.

2. الوجود والتحقق:

يعمل المدقق على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة في جهة الأصول والخصوم لميزانية المؤسسة والتحقق منها.

3. الملكية والمديونية:

يقوم المدقق في أول الأمر بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية تخص المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها كما يتحقق من أن الديون المسجلة بالميزانية هي فعلا تخص الأطراف المناسبة، ونفس الشيء ينطبق بالنسبة للحقوق.

4. التقسيم والتحقيق:

تهدف التدقيق من خلال هذا العصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الاهتلاكات وإطفاء المصاريف الإعدادية وكذا تقييم المخزونات ومن تم تخصيصها في حسابات الخاصة بها تطبيقا للمادي، المحاسبية المعمول بها.[2]

إن هذا القسم والتخصيص الجيد للأحداث المحاسبية يؤدي إلى الحصول على الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة وذلك بالتطبيق الحسن للمبادئ المحاسبية.

5. العرض والإفصاح:

يمكن اعتبار هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق، أي الإفصاح عن مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية والوثائق المالية الموجودة والمنبثقة من المؤسسة ومدى موافقتها مع معايير الممارسة المهنية وتماشيها مع المبادئ المحاسبية.

6. التسجيل المحاسبي:

[1] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**، مذكرة لنيل شهـــادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص27.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **مرجع سبق ذكره**، ص11.

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات والقوائم المالية إذ يتأكد هنا المدقق من المبالغ المسجلة في اليومية والأرصدة في دفتر الأستاذ، كما أن هذا الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي والمادي.

وتتضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من الدقة المحاسبية ما يلي: [1]

- إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي لمختلف موجودات المؤسسة.
- استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع السجلات والمستندات التي تؤدي إليها.
- يقوم المراجع بالتحقق من العمليات الحسابية ويتأكد من دقتها.
- التحقق من صحة الحسابات الخاصة بأقساط اهتلاك الاستثمارات حتى يضمن المراجع التوزيع السليم لتكلفة الاستثمار على مدى حياة هذا الأخير.

المطلب الرابع:معايير التدقيق المالي

وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1939 تسعة معايير للتدقيق أضاف عليها معيارا عاشرا في عام 1954 تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS) حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي مجموعة الأولى معايير الشخصية التي يجب أن تتوافر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقا لمستويات الجودة المطلوبة ، أما المجموعة الثانية فارتبطت بالعمل الميداني التي يجب أن يلتزم به المراجعون عند أدائهم لخدمات المراجعة ، أما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ولذلك سوف نعرض فيما يلي هذه المعايير مقسمة إلى تلك المجموعات الثلاث الرئيسة.[2]

أولا: المعايير الشخصية

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:[3]

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهل العلمي والعملي.
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.
- أن يتخلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

1. التأهل العلمي والعملي:

هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.[1]

---

[1] شعباني لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص28

[2] حسين دحدوح وحسن القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والاجراءات العملية**، عمان، دار الثقافة للنشر، 2009، ص63

[3] محمود السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر،1992 ، ص37

2. الاستقلال:

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة كما عليه باعتبار الضامن لشرعية وصدق الحسابات، وأن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وألا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.

فيما يخص محافظ الحسابات، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته، فلا يجوز أن يكون محافظ الحسابات شركة معينة أحد:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم.
- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات.
- الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي:[2]

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن للمسيرين.
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة للمراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته.
- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور وأتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.

---

[1] محمد الفيومي وعوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،1998 ، ص35

[2] الجريد الرسمية، **القانون رقم 10-01**، المؤرخ في 29 جوان2010 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد من 65 إلى70 العدد42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010 ص11.

- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

3. العناية المهنية:

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزام بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق. فتوفر عنصري الكفاء والاستقلال غير كافي وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه لمهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام، وأن تكون الخدمة كاملة.[1]

ثانيا: المعايير العمل الميداني

هذه المجموعة تتضمن ثلاثة معايير أساسية:

1. التخطيط والإشراف الملائمين

وهذا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة مراجعة الحسابات يوفر تنظيما صحيحا في مكتب مراجع الحسابات بينه وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، ويجب أن تجري كل عملية مراجعة بإشراف صاحب مكتب المراجعة في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص أخر أسندت إليه السلطة ولكن تبقى المسؤولية على عاتق صاحب مكتب المراجعة.[2]

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

وهنا يجب على مراجع الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الموجودة بطريقة مناسبة لتقرير مدى الاعتماد عليه، ولغرض تحديد المدى الملائم للاختبارات اللازمة والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة.[3]

3. كفاية وصلاحية أدلة الإثبات:

يجب على مراجع الحسابات الحصول على قدر وافي من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص.

ثالثا: المعايير اعداد التقرير

[1] محمد الفيومي وعوض لبيب، **مرجع سبق ذكره**، ص39

[2] الألوسي حازم هاشم، **الطريق الى المراجعة والتدقيق**، دار الكتب الوطنية، ليبيا،2003، ص 95

[3] الرماحي نواف محمد عباس، مراجعة **المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص49

إن تقرير المراجعة يعتبر الخلاصة النهائية لعملية المراجعة، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المدقق لمعظم مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة بقدر الإمكان، كما أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هي:

1. اتفاق القوائم المالية، مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقا لهذا المعيار يجب على المدقق أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبة المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازما لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستمارات والمحروقات وما شابه ذلك. وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر المراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا، فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبدي تحفظات معينة في تقريره.

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما تعرف بأنها " تلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولا عاما الغالبية العظمى المحاسبين والمراجعين ".[1]

كما عرفها أخر بأنها " إطار عام يحكم الطرق والاجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامه، تتصف بالشمول والملائمة، كما أنها قابلة للاستخدام فعلى المدقق أن يحرص في جميع الأحوال على استخدام هذه المبادئ كمرشد أساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، ولا يلجأ إلى معاييره الشخصية في هذا المجال. وهذه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تعتبر بمثابة معايير موحدة، يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى عام من الكفاءة في الممارسة المهنية.

ووفقاً لهذا العبار فإنه يمكن تصنيف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المتعلقة بإعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ثلاثة مجموعات هي:

أ- **المجموعة الأول:** المبادئ المتعلقة بالملاحظة، وتشمل الأتي:
- مبدأ الاستمرارية
- مبدأ الدورة المحاسبية
- مبدأ استقلال الدورات.
- مبدأ الوحدة المحاسبية.
- مبدأ الصدق.

ب- **المجموعة الثانية:** المبادئ المتعلقة بالقياس. وتشمل الاتي:
- مبدأ ثبات وحدة النقد.
- مبدأ وحدة القياس.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الحيطة والحذر.

ت- **المجموعة الثالثة:** مبادئ محاسبة أخرى، وتشمل الاتي:

[1] حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص 5

- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية
- مبدأ صراحة البراهين
- مبدأ الأهمية النسبية
- مبدأ الإفصاح
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

2. الثبات:

إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة، ولم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية. ويهدف معيار الثبات إلى:[1]

أ- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.

ب- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي:

- التغيرات المحاسبية.
- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.
- التغير في تبويب القوائم المالية.
- وجود عمليات أو أحداث تختلف اختلافاً جوهرياً عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

3. كفاية الإفصاح الإعلامي:

يقصد بكفاية الإفصاح الإعلامي بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي، وأنه القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هده البيانات، وتلك التي ستتعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة.[2]

فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية. ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة، ومناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها. فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية، فيجب علية أن يذكر ذلك في تقريره، وأن يقيد رأيه. ومفهوم كفاية الإفصاح لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم وإنما يشتمل أيضاً على كيفية تقديمها. ويمكن تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال ثلاثة مقاييس، كما حددتها الفقرة رقم 14 من معيار المراجعة الدولي رقم 23 وهي:

أ- الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط في المستقبل القريب.

ب- أن يكون الإفصاح صريحاً في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها، والوفاء بالتزاماتها من خلال أعمالها العادية.

---

[1] بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة سطيف،2012 ص28.

[2] محمد البشير، **الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق**، العدد(51) ،2002 ، ص13

ت- الإشارة إلى أن القوائم المالية لا تتضمن أية تسويات قد تكون ضرورية في حالة ما إذا كانت المؤسسة غير قادرة على الاستمرار في النشاط، والتي تتعلق بقيم وتبويب كل من الأصول والالتزامات. [1]

4. إبداء الرأي في القوائم المالية:

نص هذا المعيار والذي يعد الرابع من معايير إعداد التقرير على ما يلي:

يجب أن يحتوي التقرير على تعبر المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض عناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك. وعندما يقترن أسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته ". فالمراجع يصدر في العادة تقريراً خالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، وفي بعض الأحيان قد يصدر تقريراً سالباً يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلا من المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره، فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة، فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه. [2]

[1] جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية مصر، 2003، ص182.

[2] بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص34.

ويمكن تلخيص في الجدول التالي:

جدول رقم (1) معايير التدقيق المالي

المجال الرئيسي للمعيار	المجال الفرعي للمعيار	المضمون المعيار
المعايير الشخصية	التأهل العلمي والعملي	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو اشخاص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمدقق.
	الاستقلال	يجب أن يحافظ المدقق أو المدققون على الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر.
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المعنية اللازمة لإنجاز الفحص واعداد التقرير.
المعايير العمل الميداني	التخطيط والإشراف الملائمين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافة ويجب مباشرة الاشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
	تقييم نظام الرقابة الداخلية	يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها
	كفاية وصلاحية أدلة الإثبات	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقة لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.
المعايير اعداد التقرير	اتفاق القوائم المالية، مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا المبادئ المحاسبية.
	الثبات	يجب أن يوضح التقرير ما اذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.
	كفاية الإفصاح الإعلامي	ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
	إبداء الرأي في القوائم المالية	تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة أو الإشارة الى عدم امكانية ذلك وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل. يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم المالية. يجب أن يتضمن التقرير ايضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع ان وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

الصحن عبد الفتاح محمد، ر. السيد، د. محمد ناجي، **أصول المراجعة**، الدار الجامعة، الاسكندرية، 2000، ص25.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية

تعد القوائم المالية الصورة الواضحة عن المؤسسة التي تظهر لنا وضعية المؤسسة، والأداء الفعلي لها، وتمثل القوائم المالية للمؤسسة عرضا هيكليا ذات طابع مالي لمركزها المالي وما أنجزته من معاملات.

اد تحتوي القوائم المالية معلومات مفيدة وضرورية وموثوقة وواضحة، لأتخاد القرارات الاقتصادية الرشيدة والعقلانية. من طرف مستخدميها

وهدا ما سنحاول التطرق اليه من خلال هدا المبحث الدي ينقسم الى أربعة مطالب نتناول فيها: مفهوم جودة القوائم المالية، أنواع القوائم المالية محتوياتها وخصائصها، مستخدمو القوائم المالية، أهمية وأهداف القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وجودتها

أولا: مفهوم القوائم المالية

هناك عدة تعاريف للقوائم المالية ندكر منها ما يلي:

التعريف الأول:

"القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات الى من هم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول رأس المال والنتيجة اللذان يرتبطان بوحدة محاسبية قد تكون في شكل مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة سواء كانت تنشط في القطاع التجاري أو الصناعي أو الخدمي، بغرض تحقيق الربح أو عدم تحقيقه".[1]

التعريف الثاني:

"هي عبارة أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة نشاط المؤسسة، أو مركزها المالي عن فترة مالية سابقة، أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مستقبلية".

التعريف الثالث:"تعتبر وسيلة تعبير عن نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة من خلال مركزها المالي، وهي العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي خلال تلك الفترة، كما أنها تساهم في توصيل نتائج التقييم للأطراف المعنية سواء كانوا داخلين أو خارجيين كالمساهمين والمستثمرين". [2]

ثانيا: مفهوم جودة القوائم المالية

[1] بن قطيب علي، حطاب دلال، **أهمية اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة تيارت، جامعة قسنطينة 02، الجزائر، المجلد04، العدد2019,01، ص09.

[2] حياة أحمودة، **حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مدكرة ماستر، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر.2015، ص31.

"تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية الرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها".[1]

من خلال هده التعاريف نستنتج أن القوائم المالية عبارة المنتج الرئيسي للمحاسبة، والصورة الواضحة المعبرة عن وضعية المؤسسة حيث من أهم المعلومات التي تحتويها مركزها المالي والنتيجة عن فترة مالية سابقة، حيث تساهم هده المعلومات الأطراف الداخلية والخارجية المهتمة كالمحللين الماليين والمساهمين والمستثمرين في اتخاد القرارات الاقتصادية ولتكون القوائم المالية ذات جودة عالية يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية الرقابية والمهنية والفنية.

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية محتوياتها وخصائصها

أولا: أنواع القوائم المالية وتقديم محتواها

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا اعداد كشوف مالية.

والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

- ميزانية.
- حسابات النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحسابات النتائج.[2]

بعد معرفة أنواع القوائم المالية والتي عددها خمسة قوائم. انطلاقا من هذا سنقوم بالتعرف عليها:

1. الميزانية:

تصنف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول عناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الأتية، عند وجود

عمليات تتعلق بهده الفصول:

[1] طالب عبد العزيز، لمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة جامعة بن زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد04، العدد02, 2020، ص103.

[2] الأمانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، قواعد **التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، القرار المؤرخ في 23رجب 1429الموافق ل 26يوليو 2008، الجزائر، المادة 1.210ص22.

أ- في الأصول:

- التثبيثات المعنوية
- التثبيثات العينية
- الاهتلاكات
- المساهمات
- الأصول المالية
- المخزونات
- أول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- الزبائن والمدينين الاخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

ب- في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الاقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الصافية للسنة المالية، والعناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الأخرون.
- خصوم الضريبة. (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2. حساب النتائج:

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

- المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الاتية:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الدي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الأتية:

- (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال)
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيثات العينية.
- لمخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيثات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهل بالنسبة الى المساهمة.

3. جدول سيولة الخزينة:

أ- الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكدالك المعلومات بشأن استخدام هده السيولة المالية.

ب- يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية.
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل.
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية الى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

ت- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية اما بطريقة مباشرة أوو بطريقة غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة الموصي بها تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الاجمالية (الزبائن، الموردون. الضرائب،) قصد ابراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هدا الدفق المالي الصافي الى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

ث- الموجودات المالية هي:

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الاطلاع.
- شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات دات الأجل القصير.

ج- يمكن تقديم التدفقات المالية الأتية على أنها مبلغ صاف:

- السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن.
- العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة. [1]

[1] مرجع سابق، المواد: 1.230-2.230-1.240-2.240-3.240-4.240-5.240، ص 24.25.26.

4. جدول تغير الأموال الخاصة:

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

المعلومات الدنيا المطلوبة تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عملية الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد، ...).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5. ملحق الكشوف المالية:

أ- يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الأتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- مكملات الاعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكدالك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها:

(طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات)

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

ب- تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم. وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة يحيل الى الاعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

ت- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ اقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة الى الفترة السابقة للاقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح غير أن هده الحوادث تكون موضوع اعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر اغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية، وحينئذ فان الاعلام يبين ما يأتي:

- طبيعة الحادث.
- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

ث- تقدم الكيانات التي تستعين بالادخار العمومي الدي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي الكشوف المالية من أجل:

- فهم النجاعة الماضية.
- تقييم الأخطار ومردودية الكيان.

ج- يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية أن تحترم في اعداد هده الكشوف، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لأخر السنة المالية.[1]

ثانيا: خصائص القوائم المالية

لكي تكون المعلومات ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها فان هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية تكون ذات جودة والتي يمكن عرضها فيما يلي:

1. الملائمة:

ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاده ويمكن تحقيق هده الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية والتقليل من البدائل المتاحة أمامه ولها ثلاث خصائص وهي:

- أن تتميز المعلومات بالقدرة التنبئية وذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل الى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.
- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية.
- أن تأتي في الوقت المناسب فأجل الحصول عل المعلومة يكون على حساب فائدتها.

2. القابلية للفهم

ان احدى الخصائص الأساسية التي يجب توفرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية هي جاهزيتها وقابليتها للفهم من قبل المستخدمين ولهذا الغرض فانه يفترض أن يكون المستخدم على دراية كاملة بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة وأن تكون لديها الرغبة في دراسة المعلومات بعناية ومع ذلك لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بالمسائل المعقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاد القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.[2]

3. المصداقية والعدالة

لتكون المعلومة موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها يجب أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز وتعكس بصدق العمليات والأحداث حتى تصبح صالحة للاستخدام.

4. القابلية للمقارنة

[1] مرجع سابق، المواد: 1.250-1.260-2.260-3.260-4.260-5.260,ص 26.27.

[2] زروخي علاء الدين، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017,ص19.

أي قابلية المعلومات بعد أن تقدم بطريقة متناسقة وعلى أساس معالجة محاسبية موحدة ينتج عنها قابلية القوائم المالية للمقارنة بين السنوات وبين مؤسسات لها نفس النشاط.[1]

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

مستعملو القوائم المالية هم بشكل عام:

1. **المستخدم الداخلي:**

والدي يتمثل في الإدارة العامة، والدوائر التنفيذية وجميع العاملين داخل المؤسسة أو المنشأة أو المنظمة بشكل عام.

2. **المستخدم الخارجي:**

وهم عبارة عن عدة أطراف خارجية تهتم بما يرد بالقوائم المالية من معلومات أعدت بالشكل الملائم والصادق حتى تساعدهم في التوصل الى القرار الصائب وهم محصورون في:

- المستثمر الحالي والمرتقب – الدائنون – المدينون – الحكومة – أية أطراف أخرى.[2]

ويمكن حصر أهم الفئات المستخدمة للقوائم المالية بشكل عام فيما يلي:

أ- المساهمون:

يرجع طلب المساهمين هذا الى حاجتهم للوقوف على مدى كفاءة الإدارة كوكيل عنهم في إدارة المنظمة، خاصة وظيفة التخطيط وماتتطلبه من اعداد تنبؤات مالية، تعكس مقدرة الإدارة على استكشاف المتغيرات المستقبلية ذات الاحتمال الأكبر للتأثير في مقدرة المنظمة على تحقيق أهدافها.

ب- المستثمرون: يتطلب اتخاد المستثمرين الحاليين والمحتملين لقرار الاستثمار في المنظمة توفر معلومات ملائمة عن المنظمة نفسها لتقييم مدى ملائمة فرصة الاستثمار فيها. ومن المعروف أن هدا العائد يتأثر بدوره بربحية المنظمة الحالية والمستقبلية.

يحتاج المستثمرون الى التعرف الى مدى مقدرة المنظمة على الاستثمار والمنافسة في السوق، والنمو في القيمة الكلية للمنظمة. لذا يرى المستثمرون أن المعلومات التنبئية المستمدة من القوائم المالية المستقبلية للمنظمة سوف تفيدهم في اتخاد قرار الاستثمار في المنظمة وأن قيمتها من وجهة نظرهم ستكون أكبر إذا تم مراجعة التنبؤات المالية المنشورة للمنظمة بواسطة مراجع مستقل ومحايد. بل ان رأي نوع الفني المحايد في هذا الشأن سوف يؤثر في قيمة المعلومات التي توفرها لهم التنبؤات المالية المنشورة.[3]

---

[1] بوخاري عبد الحميد، حرشاوعبد اللطيف، **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة أفاق للدراسات والبحوث، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد04 ، العدد02 ,2021، ص217.

[2] حرشيش فاتح، **دور النظام المحاسبي المالي scf في تحسين جودة المعلومات المالية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2016، ص65.

[3] مصطفى يوسف سبسبي، **دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاد القرارات** مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب,2011، ص74-75.

ت- **العاملين:** يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلتهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسستهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

ث- **المقرضين:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

ج- **الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين:** يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما اذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها، وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون على المؤسسة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

ح- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.

خ- **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد، وبالتالي أنشطة المؤسسات المختلفة وتحتاج تلك الجهات الى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.

د- **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسة على الجمهور العام بطرق متعدد فمثلا قد تقدم المؤسسة مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد القوائم المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.[1]

المطلب الرابع: أهمية وأهداف القوائم المالية

أولا: أهمية القوائم المالية

تكمن أمية القوائم المالية لدى مستخدميها فيما يلي:

- القوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين والعملاء والبنوك...، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.
- تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحث تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.

[1] سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر,2015، ص 52.

- تعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاد القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة، مثل الموردين العملاء، البنوك في توجبه العلاقات المستقبلية معها.[1]

ثانيا أهداف القوائم المالية

أن الهدف الدي من أجله أعدت له هذه القوائم يتمثل فيما يلي:

- تركيز الاهتمام على دور المعلومات في تقدير حجم وتوقيت درجة المخاطر المحيطة بالتدفقات النقدية المستقبلية التي تخلقها المنشأة.[2]
- تقديم معلومة موثوقة عن العناصر الاقتصادية للشركات بهدف قياس أماكن الضعف والقوة ومعرفة مصادر الاستثمار والتمويل.
- تقدم معلومات عن المركز المالي لميزانية المؤسسة ودرجة سيولتها وسيرها ومدى تكييفها مع التغيرات في البيئة التي تعمل بها.[3]
- استخدام مقاييس التغيير والالتزامات والموارد المرتبطة بقياس الدخل فيساهم ذلك في تقديم الطريقة الأفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية بالمستقبل مقارنة مع التدفقات النقدية الفعلية.[4]
- تتيح القائمة إمكانية حذف أو الغاء بنود ليست ذات أهمية لمستخدمي هده القائمة، أي يمكن الايجاز أو التفصيل حسب المطلوب.

- المساعدة في اجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المرتبطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي.

المبحث الثالث: أثر التدقيق المالي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية

يلعب التدقيق المالي دورا مهم في الحفاظ على الاصول وحقوق المؤسسة لمنع الاختلاس والتلاعب في القوائم المالية والتأكد من اداء الجيد لأعمال ونشاطات المؤسسة فبالتالي هو اداه رقم جيده توفر مصداقية وموثوقية لضمان كلفاء وجود عالية للقوائم مالية.

---

[1] طبيش صفاء، **دور عملية التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية** مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص 16.

[2] مثقال حمود سالم القرالة، **أثر استخدام تكنلوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين**، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن, 2011، ص31.

[3] اسيا قدة، رميصاء مهري، مروة مسعي بوبكر، **المشكلات المحاسبية المرتبطة بالتضخم وتأثيرها على القوائم المالية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر،2019 ,ص 18.

[4] لعبو فأطيمة، كاسو سعيدة، **أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر,2021، ص11.

المطلب الأول: علاقة التدقيق بجودة القوائم المالية

أولا: أهمية تدقيق القوائم المالية

تتمثل أهمية تدقيق القوائم المالية في يلي:

- زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.
- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية.
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.
- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية. [1]

ثانيا: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال:

- يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء.
- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتحاد القرار.
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظر لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجيها النظام المحاسبي في المؤسسة.[2]

المطلب الثاني: معايير مساهمة في تحسين جودة القوائم المالية

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية أكثر من 41 معيارا محاسبيا دوليا ISA لغاية سنة 2000. حيث أصبحت تدعى بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS أو معايير الإبلاغ المالي الدولي، والتي تخضع للتغيير والتعديل المستمر بما يتوافق ومعطيات البيئة المحيطة.

[1] هدى عواج، دور **التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة المسيلة،2015، ص51

[2] مني أحمد الجودي **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة** ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2109، ص50

نظرا لعددها الكبير ولاستحالة تغطية لجميع المعايير، قمنا باختيار المعيارين ذات العلاقة المباشرة بتعزيز جودة القوائم المالية وفما يلي يتم توضيح ذلك

1. معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية":

يهدف المعيار الى وصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام حتى تكون قابلة للمقارنة، وتحتوي معلومات مالية ملاءمة وصادقة، وذلك من خلال مجموعة من الاعتبارات العامة الواجب مراعاتها عند إعداد هذه القوائم المالية حيث:

فرض المعيار هيكل ومحتوى معين للقوائم المالية مع وجوب عرض معلومات مقارنة فيها، ما يعزز خاصية القابلية للمقارنة، مع إمكانية تقييم أداء المنشأة عبر الزمن ومع الشركات الناشطة في نفس القطاع، مما يساعد المستخدمين على القيام بالتنبؤات المستقبلية وبالتالي تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات، كما حدد حد أدنى من متطلبات الإفصاح في القوائم المالية ما يضفي على المعلومات المعروضة خاصيتي القابلية للفهم وللتحقق.

حرص المعيار على وجوب أن تعرض القوائم المالية أثر الأحداث والعمليات المالية التي مرت بها المنشأة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل معايير الإبلاغ المالي، هذا ما يحقق خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المعروضة ؛ تعرض المؤسسة مجموعة كاملة من القوائم المالية على الأقل مرة في السنة وتنشر خلال الستة أشهر المالية كحد أقصى حتى لا تفقد المعلومات الفائدة منها بسبب تأخر الحصول عليها ؛ ما يوفر خاصية الوقتية .

نص المعيار على عدم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات حتى لا يترك المجال للإدارة للتلاعب في القوائم المالية وحذف أو إغفال أي بند يمكن أن يغيّر في قرار أي مستخدم ما يضف على المعلومات خاصية الحياد في العرض، بالإضافة إلى الحصول على معلومات مفصلة ودقيقة أي اكتمال المعلومات ما يوفر لمستخدمي القوائم المالية فهم ووضوح أكبر. [1]

2. معيار التقرير المالي الدولي رقم 13 " قياس القيمة العادلة"

قيس القيمة العادلة واعتمادها كأساس للقياس المحاسبي لأغلبية الأحداث المالية، ذلك لأنها تزيد من جودة المعلومات المنشورة في القوائم المالية من خلال التالي:[2]

تقيم القيمة العادلة استنادا إلى السوق النشط الذي يأخذ بعين الاعتبار التغير في المستوى العام للأسعار، فهي بذلك تعطي أرقاما تعكس الأثر الحقيقي للأحداث دون أي خطأ أو تظليل أو انحياز إلى جهة معينة دون الأخرى، ما يعزز خاصية التمثيل الصادق والحياد، بالإضافة إلى ذلك فهي تمثل المعاملات المالية في تاريخ حدوثها الأمر الذي يوفر إمكانية توقع معلومات مستقبلية بشكل أفضل (قيمة تنبؤيه)، أي أنها تزود المستثمرين بوعي ونظرة مستقبلية لقيمة المنشأة وقدرتها على تصحيح الأحداث التاريخية السابقة مثل تصحيح قيمة النقد نتيجة تغير عامل الزمن والتأكد من قيمته الصحيحة أي القيمة التأكيدية ، مما يوفر معلومات ملاءمة لمستخدميها ، كما أنها توفر معلومات آنية تعكس واقع نشاطات الشركات في الوقت الحالي ما يدعم خاصية التوقيت المناسب.

المطلب الثالث: التحليل المالي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية

[1] د. أمنية حفاصة، د. عباس فرحات، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية**–دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة SCAEK –، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، المجلد11 ، العدد 02، 2018، ص 90.

[2] د. أمنية حفاصة، د. عباس فرحات، **مرجع سبق ذكره**، ص91

أولا: التحليل بواسطة المؤشرات المالية

بعد أن يقوم المحلل المالي بصياغة الميزانية وذلك بإجراء تعديلات على مختلف عناصر الأصول والخصوم، حيث يقوم بدراسة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة، وهدا من خلال مؤشرات التوازن المالية وهي:

1. رأس المال العامل (FR)

يعتبر رأس المال العامل من أهم المؤشرات التوازن المالي، اذ أنه ينشأ من التوازن المالي الأدنى، ويوفر للمنشأة هامش أمان يسمح لها بمواجهة مشاكل عديدة، من بينها صعوبة السيولة وإيجاد السير المالي الناتج عن تقارب الزمن الممكن حدوثه، ومن خلاله تستطيع المؤسسة التحكم فيه أو التنبؤ به، وهدا ناتج عن دوران قيم الاستغلال.

أ- تعريف رأس المال العامل: يعتبر من أهم مؤشرات التوازن المالي، وهو ذلك المؤشر للتوازن على المدى الطويل الى المدى القصير ويتم حسابه من أعلى الميزانية ومن أسفل الميزانية كذلك:

- من أعلى الميزانية: **رأس المال العامل= أموال دائمة-أصول ثابتة.**
- من أسفل الميزانية: **رأس المال العامل= الأصول المتداولة-ديون قصيرة الأجل.**[1]

ب- الحالات المتعلقة برأس المال العامل: يمكن عرض حالات رأس المال تبعا لكل منظور كالتالي:

ب.1-منظور أعلى الميزانية: ويمكن التمييز بين ثلاث حالات:

- **الحالة الأولى: رأس المال العامل موجب**

أي أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة في هذه الحالة يعتبر رأس المال العامل عن فائض الأموال الدائمة المتبقي بعد تمويل كل الأصول الثابتة أي أن المؤسسة استطاعت تمويل جميع استثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة وحققت فائض تمثل في رأس المال العامل.

- **الحالة الثانية: رأس المال العامل سالب**

أي أن الأموال الدائمة أقل من الأصول الثابتة، وفي هده الحالة الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية الثابتة حيث يلبي جزء منها هذه الاحتياجات فقط، مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل.

- **الحالة الثالثة: رأس المال العامل معدوم**

أي أن الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة، وهي حالة نادرة الحدوث أي تمثل حالة التوافق التام في هيكل الموارد والاستخدامات وتمثل الوضع الأمثل لتسيير عملية تمويل الاحتياجات المالية في المؤسسة.

[1] صخري جمال عبد الناصر، **التحليل المالي كأداة لا تخاد القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر** مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر,2013، ص16.

ب.2-منظور أذني الميزانية:

حيث يمثل رأس المال العامل من ادني الميزانية مدى قدرة المؤسسة على الاستجابة للاستحقاقات قصيرة الأجل عن طريق تحول أصولها المتداولة الى نقود سائلة، يتم بواسطة تسديد القروض القصيرة الأجل.

ويمكن التمييز بين ثلاث حالات:

- **الحالة الأولى: رأس المال العامل موجب**

أي ان الأصول المتداولة أكبر من القروض قصيرة الأجل، بمعنى أن المؤسسة تستطيع مواجهة القروض قصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة ويسمى فائض مالي يمثل هامش أمان وهو رأس المال العامل حيث تلعب درجة تحقيق السيولة دور هام في التوازن المالي للمؤسسة.

- **الحالة الثانية: رأس المال العامل سالب**

أي أن الأصول المتداولة أقل من القروض قصيرة الأجل، في هده الوضعية تكون الأصول المتداولة القابلة للتسديد في الأجل القصير غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي ستسدد في الأجل القصير.

- **الحالة الثالثة: رأس المال العامل معدوم**

أي أن الأصول المتداولة تساوي القروض القصيرة الأجل في هده الحالة تتمكن المؤسسة من تغطية القروض قصيرة الأجل باستخدام الأصول المتداولة دون تحقيق فائض ولا عجز وهي حالة نادرة جدا.[1]

ت- أنواع رأس المال العامل:

لقد أخد مفهوم رأس المال العامل عند ظهوره تسميات مختلفة، واستعمل في أوجه متعددة من التحليل المالي، فكان من الضروري تحديد المقاصد حتى يتحدد المفهوم، فسمي رأس المال العامل برأس المال العامل الدائم أو الصافي أما بقية رؤوس الأموال فأخدت التسميات التالية:

- **رأس المال العامل الخاص(FRp)**: بين مدى تغطية الأموال الخاصة المتكونة من حقوق الملكية للمساهمين بمفردها للأصول الثابتة، من دون الاستعانة بالجزء المتبقي من الأموال الدائمة والمتمثل في القروض طويلة الأجل، أو مدى اكتفاء المؤسسة بالأموال الخاصة من دون الاستعانة بالموارد المالية الأجنبية.

ويحسب بالعلاقة التالية: **رأس المال العامل الخاص=الأموال الخاصة-الأصول الثابتة.**

[1] بومجيرك ليندة، حميرون مريم، **التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر,2019، ص63.64.

- **رأس المال العامل الأجنبي(FRe)**: يبين قيمة الموارد المالية الأجنبية في المؤسسة، والمتمثلة في اجمالي الديون، وهنا لا ينظر الى الديون بالمفهوم السلبي لها، بل كموارد ضرورية لتنشيط عملية الاستغلال، وأصبح من الضروري على المؤسسات أن تؤمن لنفسها موارد مالية متاحة عند الضرورة، والتصق دور البنوك والمؤسسات المالية المانحة للقروض، بنشاط المؤسسات، وأصبح ملاذا لها في الحصول على القروض طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل، وملجأ لتدارك العجز في الخزينة.

يكتب رأس المال العامل الأجنبي بالعلاقة التالية: **رأس المال العامل الأجنبي=مجموع الديون**

- **رأس المال العامل الإجمالي(FRg)**: يسمى بحجم النشاط الاستغلالي، وان اتساع هذا النشاط قد ينتج عنه اتساع للنتيجة، فتقاس بعض المؤسسات بما لديها من أصول متداولة، من مخزونات وحقوق، وتسمى أيضا بالقيم الدوارة أو المتحولة، على عكس القيم الثابتة المتمثلة في الاستثمارات وما يتبعها. ويظهر مدلول المقارنة أكثر في المؤسسات التجارية.

ويكتب رأس المال العامل الإجمالي بالعلاقة التالية: **رأس المال العامل الإجمالي=اجمالي الأصول المتداولة**[1]

2. احتياجات رأس المال العامل الدائم(BFR)

أ- تعريف احتياجات رأس المال العامل الدائم:

احتياجات رأس المال العامل الدائم هو الفرق بين الاحتياجات الدورية المهمة والموارد الدورية في المؤسسة أثناء دورة نشاطها عليها أن تغطي مخزوناتها ومدينوها بالديون قصيرة الأجل، فاذا كان هناك فرق موجب بين الطرفين فهو يعبر عن حاجة المؤسسة الى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة، وتتغير احتياجات رأس المال العامل الدائم من سنة الى أخرى تماشيا مع تغير نشاط المؤسسة.

ويحسب بالعلاقة التالية:

احتياجات رأس المال العامل= (قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق) – (ديون قصيرة الأجل –تسبيقات بنكية)[2]

ب- حالات احتياجات رأس المال العامل الدائم

- **الحالة الأولى: احتياجات رأس المال العامل الدائم موجب**

هذا يعني أن احتياجات الدورة أكبر من الموارد، وتعتبر هذه الحالة عن عجز في تمويل نشاط المؤسسة من خلال ما توفر لديها من ديون قصيرة الأجل وبالتالي تستعمل المؤسسة الأموال الدائمة (هامش الأمان) لتغطية هذا العجز، وهده الوضعية عادية بالنسبة للمؤسسة شريطة أن تكون قيمة الاحتياج قليلة كما أنه على المسير المالي معرفة إذا كان هذا الاحتياج ناتج عن دورة الاستغلال وتسيير ومراقبة باستمرار مقارنة بأجال الاستحقاق أو اذا كان الاحتياج ناتج عن خارج دورة الاستغلال.

[1] مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر,2004، ص38.39.

[2] صخري جمال عبد الناصر، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.

- **الحالة الثانية: احتياجات رأس المال العامل الدائم سالب**

احتياجات الدورة أقل من موارد الدورة، هذا يعني أن الاحتياجات المطلوبة لسير نشاط المؤسسة أقل من الموارد المتوفرة والمتاحة لديها، وهنا نكون أيضا أمام وضعية اختلاليه أذا كان هذا المبلغ كبير جدا، أما إذا كان المبلغ بسيط فيمكن القول إن المؤسسة تعمل بارتياح لأنها مولت كامل نشاطها مع وجود فائض بسيط.

- **الحالة الثالثة: احتياجات رأس المال العامل الدائم معدوم**

معناه تساوي احتياجات الدورة مع الموارد المتوفرة وهي الديون القصيرة الأجل وهنا سنكون أمام حالة توازن مالي.[1]

3. الخزينة

أ- تعريف الخزينة:

يمكن تعريف خزينة المؤسسة بأنها مجموعة الأموال التي في حوزتها لمدة استغلالية، وهي تشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة خلال دورة. وتحسب بالعلاقة التالية:

خزينة = قيم جاهزة – سلفات مصرفية

أو

خزينة = رأس المال العامل – احتياجاتٍ رأس المال العامل[2]

ب- حالات الخزينة: من خلال مقارنة رأس المال العامل مع احتياجات رأس المال العامل ينتج لدينا الحلالات الممكنة للخزينة وهي:

- **الحالة الأولى: الخزينة الموجبة**

في هذه الحالة تكون الموارد الدائمة أكبر من الأصول الثابتة، وبالتالي يكون هناك فائض في رأس المال العامل مقارنة بالاحتياج في رأس المال العامل، ويظهر هذا الفائض في شكل سيولة، وهو ما يشكل خزينة موجبة بإمكانها تمويل جزء من الأصول المتداولة التي قد تفوق الخصوم المتداولة.

- **الحالة الثانية: الخزينة السالبة**

في هذه الحالة يكون رأس المال العامل أقل من الاحتياج في رأس المال العامل، وهنا تكون المؤسسة بحاجة الى موارد مالية لتغطية الاحتياجات المتزايدة من أجل استمرار النشاط.

- **الحالة الثالثة: الخزينة معدومة**

[1] أسياء خليفة، **التحليل المالي المقدم**، مطبوعة محاضرات، المركز الجامعي مرسلي عبد الله، تيبازة، الجزائر,2021، ص32.

[2] ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، الجزء 01، ترانس، الجزائر,1990، ص51.

تعتبر هده الحالة هي الحالة المثلى للخزينة، وهنا تكون المؤسسة قد حققت توازنها المالي وذلك بتساوي كل من رأس المال العامل، واحتياجات رأس المال العامل، لكن لابد من أخد الحذر، وبالتالي جلب موارد جديدة من أجل ضمان تغطية احتياجاتها المستقبلية.[1]

ثانيا: التحليل بواسطة نسب التوازن المالي

نسب التمويل:

تمكننا هده النسب من دراسة وتحليل النسب التمويلية أي اكتشاف مدى مساهمة كل مصدر تمويلي في تمويل الأصول بصفة عامة والأصول الثابتة بصفة خاصة.وتثمثل هده النسب فيما يلي:

- نسبة التمويل الدائم.
- نسبة التمويل الخاص.
- نسبة الاستقلالية المالية.
- نسبة التمويل الخارجي. [2]

نسب السيولة:

تعرف بأنها قدرة الادارة على الوفاء بتسديد التزاماتها المستحقة على المنشاة في تاريخ استحقاقها باستخدام أصولها السائلة والشبه سائلة (الأصول المتداولة) دون تحقيق خسائر.

وتعرف بأنها قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية في تواريخ استحقاقها، فتعبر السيولة عن قدرة المؤسسة على تحويل قيمة أصولها المتداولة الى نقود جارية، وتنقسم نسبة السيولة الى ثلاث نسب تتمثل فيما يلي:

- نسبة السيولة العامة
- نسبة السيولة المختصرة
- نسبة السيولة الحالية[3]

[1] بومجيرك ليندة، حميرون مريم مرجع سبق ذكره، ص67.
[2] لسلوس مبارك، مرجع سبق ذكره، ص 46.45.
[3] محمد الصريفي، **التحليل المالي وجهة نظر محاسبة ادارية**، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط1 ، مصر،2014 ، ص231.

خلاصة

من خلال ما تم عرضه في هدا الفصل يمكن القول إن تطور مهنة التدقيق مرتبط بتغير وتطور الاقتصاد العالمي بحث أن عملية التدقيق هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق، كما تهدف عملية التدقيق المالي الى التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها, كما ينتهي التدقيق كعملية بإصدار المدقق تقرير مكتوب يبين فيه رأيه على مدى نوعية ومصداقية المعلومات, وهذا لكون المدقق تتوفر فيه الاستقلالية والتأهيل العلمي والحيادية كما يتحمل المسؤولية تجاه التقرير الذي قام بأعداده.

كما تعتبر القوائم المالية بقوائمها الخمسة (الميزانية–حسابات النتائج–جدول سيولة الخزينة–جدول تغير الأموال الخاصة–الملاحق). الصورة الواضحة المعبرة عن وضعية المؤسسة شرط أن تكون ذات جودة من خلال مصداقية القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها، ومدى استفادة المستخدمين من تلك المعلومات، كما وجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية الرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.

ان جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها، كما يمكن الاستعانة بالتحليل المالي كأداة للتدقيق على القوائم المالية للتأكد من جودتها.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للتدقيق المالي في مؤسسة سونلغاز–غرداية

تمهيد:

بعد تطرقنا من خلال الفصل الأول الى الجزء النظري الذي تنولنا فيه مفاهيم وعناصر مهمة للتدقيق المالي وكذا القوائم المالية وعن جودتها وكيفية تحقيق الجودة وكذا أثر التدقيق المالي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية كما تم التطرق فيها لنتائج بعض الدراسات السابقة، حيث من الواجب في الفصل الثاني اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي في أرض الواقع وهذا من خلال قيامنا بتدعيم الفصل النظري بدراسة ميدانية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز–فرع غرداية–حيث قمنا بالاستعانة بالعديد من الوسائل في جمع وتلخيص وترتيب للبيانات والمعلومات, واعتمادا على أسلوب التحليل.

حيث قمنا بتقسيم الفصل الى مبحثين خصصنا المبحث الأول لتقديم عام للمؤسسة من خلال تقديم نبده ولمحة تاريخية للمؤسسة بالإضافة الى التعرف على الهيكل التنظيمي ودراسته وإظهار مهام كل قسم، هذا بغية التعرف على المؤسسة محل الدراسة، أما بالنسبة للمبحث الثاني تنولنا فيه أثر ممارسة التدقيق المالي على تحسين القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز، ومن خلاله تم عرض القوائم المالية ودراستها وكيفية سير عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز وتقييم ممارسات المدقق الداخلي في المؤسسة.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز

تعتبر شركة سونلغاز من أقدم المنشآت القاعدية التي عرفتها الجزائر، فهي مؤسسة عمومية لكهرباء والغاز حيث تقوم بالمساهمة الفعالة في التنمية الاقتصادية الصناعية.

وللتعرف أكثر على هذه الشركة سوف نتطرق الى نشأتها ومراحل تطورها.

المطلب الاول :التعريف بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز

أولا: نشأة ومراحل تطور

لقد بدأت الإضاءة في الجزائر منذ 1929 والتي جسدت الشبكة الكهربائية بين سنة 1927و 1929 مجموعة قدره 6000 كلم وهذا الخط بين المتوسط والعالي والمنخفض ولهذا اعتبرت سونلغاز عاملا تاريخيا في مجال تمويل الطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر وتمثل مهامها في الانتاج والنقل والتوزيع عبر قنوات، وقوانينها الجديدة أيضا اعطت لها إمكانية توسيع نشاطها نحو مجالات اخرى للنهوض بقطاع الطاقة مقدمة لفائدة المؤسسة في مجال تجارة الكهرباء والغاز الى الخارج، وقد مرت سونلغاز بمراحل عديدة تمثلت فيما يلي:

ففي سنة 1947 تم انشاء كهرباء وغاز الجزائر EGA رقم 741002 في 05/06/1947 وهي مكلفة بإنتاج الغاز والكهرباء، مع ضمان نوعية انتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية وكذا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية والامن بأقل تكاليف، وعند الاستقلال عرفت الشركة تطورات كبيرة حيث تبنت السلطات الجزائرية جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمن تسيير هذه المؤسسة.

وفي سنة 1969 إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 59/69 الصادرة من الجريدة الرسمية في أول أوت 1969، تحول اسم EGA الى سونلغاز التي اصبحت شركة وطنية للكهرباء والغاز وفي هذا الوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أين تجاوز عدد عمالها 60000 موظف وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لما تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية البلاد.

ان احتكار ونقل وتوزيع واستراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما انها وجدت نفسها قد استند إليها تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون، محطات توليد الطاقة الكهربائية، زباني المنزل)، وفي سنة 1975 تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء وترتب وفي سنة 1983 م وضمن برنامج إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية لم تفلت سونلغاز هي الأخرى من إعادة الهيكلة لينتج عنها ستة مؤسسات فرعية وهي:

- أشغال الكهرباء (KAHRIF)
- تركيب البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية (KAHRAKIB)
- إنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز (KANAGHAZ)
- أعمال الهندسة المدنية (INER GA)
- التركيب الصناعي(ETTERKIB)
- صناعة عدادات الكهرباء وآلات القياس والرقابة (AMC)

ثانيا: وظائف شركة سونلغاز

من خلال التطورات التي عرفتها شركة سونلغاز أصبحت تقوم بمجموعة من الوظائف والمهام ومن خلال المادة 6 من الجريدة الرسمية رقم 54 وفي ديسمبر 1995 وفي إطار الاهداف المسطرة والخدمات العمومية تقوم المؤسسة ب:

- تركيب وتصليح وصيانة واعادة تجديد مراكز الانتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة الى مراكز التوزيع العمومي للغاز.
- التخطيط ودفع البرامج السنوية وكذا المراكز المعدة لسنوات.
- ضمان التموين الازم لتحقيق وتفيد البرامج المسطرة.
- توفير المنشآت الضرورية (تجهيزات الهياكل بنائية) لضمان سير مهمتها.
- التحديد والتعريف ب الكيفيات والامكانيات المتعلقة بالتطبيق (تجهيزات والتراكيب الكهربائية الغازية) وكذا المتعلقة بأجهزة القياس والحساب.
- ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.
- تساهم في السياسة المنتهجة من طرف المديرية العامة فيما يخص الأداة المقدمة للعملاء.
- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة ومراقبتها.
- ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء والاصلاح واستغلال لموارد.
- ضمان التسيير الحسن الموارد التي لها علاقة مع نشاط العمل والتوزيع.
- ضمان تمثيل سونلغاز على مستوى المحلي على أحسن تمثيل وعموما فان شركة سونلغاز تضمن تحقيق الاستثمارات للمؤسسة والتحكم في الطاقة وهو عامل ضروري للاقتصاد العام وبصفة خاصة الدراسات والرقابة وتحقيق ميزة استراتيجية في التطور لاقتصادي والصناعي للوطن.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز

يتألف مجمع سونلغاز من الشركة الأم (أعضاء مجلس الإدارة المندوبين، مديريات عامة ومديريات تنفيذية) وشركات متفرعة تابعة لها، سونلغاز مزودة بأجهزة اجتماعية منصوص عليها في القانون الأساسي (الجمعية العامة ومجلس الادارة).

الشكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المؤسسة

المطلب الثاني: تقديم المديرية الجهوية للتوزيع –غرداية

تأسست المديرية الجهوية للتوزيع بمقتضى القرار رقم 478 المعد من طرف المديرية العامة المؤرخ في 16 ماي 2005 م المتضمن إنشاء مديريات جهوية للتوزيع الكهرباء والغاز التابعة لفروع التوزيع الخاصة

- شركة توزيع الجزائر – SDA
- شركة توزيع الوسط – SDC
- شركة توزيع الغرب- SDO
- شركة توزيع الشرق - SDE

حيث تأسست هذه الأخيرة (فروع التوزيع الخاصة) بمقتضى القرار رقم 463 المؤرخ في 27 جوان 2004.تنتمي المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز بغرداية إلى شركة توزيع الوسط البليدة SDC- التي تضم هذه الأخيرة ولايات الوسط التالية (ولاية البليدة، تيزي وزو، المدية، غرداية، الأغواط، ورقلة، الجلفة، تمنراست، الوادي، بسكرة وإيليزي) يقدر رأس مال المديرية بـ 15 مليار دينار ويتلخص هدفها الأساسي في تزويد تراب الولاية بالطاقة الكهربائية والغاز

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية

أولا: مكتب المدير والمصالح والأعوان المتصلون مباشرة به وهم

- سكرتيرة المديرية
- العون المكلف بالاتصال على مستوى المديرية
- العون المكلف بالشؤون القانونية على مستوى المديرية
- العون المكلف بالوقاية وأمن الاشخاص على مستوى المديرية

وتتلخص مهام المديرية بما يلي:

- المساهمة في سير سياسة المديرية العامة للتوزيع وسط مجال: الخدمات المقدمة، تعظيم المبيعات الديون.
- تطبيق السياسة التجارية للشركة على أكمل وجه.
- توفير كل الشروط الملائمة للتكفل بطلبات الزبائن في المواعيد المحددة وبالتكاليف المحددة أيضا وإرشادهم وتوعيتهم.
- ضمان التسيير المحكم لشبكات الكهرباء والغاز وتطويرها ومختلف عمليات الصيانة بها.
- وضع برامج الأشغال وضمان تنفيذها.
- تسيير الموارد البشرية وتوفيرهم بكل الإمكانات المادية الضرورية لسير مهامهم.
- ضمان أمن الأشخاص والممتلكات التي لها علاقة بالتوزيع وتوعية المواطنين بالقواعد الأمنية الضرورية.
- ضمان أحسن تمثيل للشركة على المستوى المحلي.

ثانيا: مختلف الاقسام والمصالح

- قسم استغلال الكهرباء.
- قسم استغلال الغاز.
- قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز.
- قسم العلاقات التجارية.
- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

- قسم المالية والمحاسبة.
- قسم الموارد البشرية.
- شعبة الوسائل العامة.

1. قسم استغلال الكهرباء:

وينقسم إلى عدة مصالح: المصلحة التقنية للكهرباء، مصلحة الصيانة ومصلحة المراقبة واستغلال الكهرباء، مصلحة تطوير الشبكة، مصلحة الأشغالsous tension ، مصلحة التحكم في الشبكة عن طريق وسائل الاتصال المختلفة.

ويهتم هذا القسم بما يلي:

- إعداد برامج ومقاسات التوتر المنخفض والمتوسط ومتابعتها.
- إعداد برامج صيانة الشبكة الكهربائية ومتابعتها.
- تحليل المعطيات الإحصائية وتحديث الخرائط الخاصة بالشبكة ضمان تسيير المحولات.
- إعداد برنامج التجهيز السنوي وعلى المدى القصير.
- التدخل في حالة وجود عطب أو خطر في الشبكة وإصلاحه.
- متابعة المصالح التقنية للكهرباء التابعة لها مثل: غرداية، متليلي، بنورة، القرارة وبريان.
- تسيير العدادات وإصلاحها.
- استقبال تدخلات المواطنين في حالة وجود عطب ما واتخاذ الإجراءات اللازمة.

2. قسم استغلال الغاز:

ويتكون هذا القسم من عدة مصالح هي: المصلحة التقنية للغاز، مصلحة صيانة الغاز، مصلحة المراقبة واستغلال الغاز، مصلحة تطوير الشبكة.

ويهتم هذا القسم بما يلي:

- ضمان تسيير الشبكة الغازية ومراقبتها وتطويرها وإعداد برامج الصيانة.
- متابعة المقاسات دوريا وتحليل الأخطار.
- تسيير العناد الغازي على مستوى المديرية.
- إعداد مخططات قنوات الغاز وتحديثها.
- إعداد وتحليل المعطيات الإحصائية اللازمة ووضع مخططات الحماية العامة وتحليل النتائج.
- إعداد برنامج عملية البحث عن الأعطاب وتفعيلها.
- ضمان إصلاح كل الأعطاب سواء الناتجة عن عملية البحث أو إبلاغ المواطنين عنها.
- ضمان صيانة كل العدادات والعناد خاصة عتاد البحث عن التسربات الغازية.

3. قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:

يتكون هذا القسم من: مصلحة الدراسات وأشغال الغاز، تسير الاستثمارات، شعبة الصفقات، مصلحة الدراسات وأشغال الكهرباء، شعبة تسير برامج الدولة.

ويقوم هذا القسم بما يلي:

- وضع برنامج إنجاز الأشغال والتحكم فيها.

- دراسة طلبات الزبائن سواء ضمن برنامج توصيل الزبائن الجدد RCN أو الكهرباء الريفية أو التوزيع العمومي للغاز جمع الملفات التقنية للأشغال المبرمجة للإنجاز.
- تنظيم فتح الورشات للمؤسسات المنجزة ومراقبتها من حيث النوعية والآجال طبقا لمخطط الإنجاز.
- المصادقة على الكشوف الكمية وإنجاز تقارير الأشغال.
- تسيير الاعتمادات المالية الموجهة للمديرية من الجانب التقني.
- استقبال وتقييد كل فواتير المؤسسات.
- وضع برامج الاستثمار على المدى القصير والمتوسط طبقا لتوجيهات المديرية المركزية وبالتنسيق مع المصالح التقنية.
- الحرص على استعمال التقنيات والعتاد الحديث في الإنجاز.
- الإعلان عن المناقصات والاتفاقيات وإنجازها.
- اقتراح اعتمادات مالية إضافي.

4. قسم العلاقات التجارية:

يتكون هذا القسم من: المصلحة التجارية، مصلحة المراقبة والتفتيش، مصلحة التقنيات التجارية ويقوم هذا القسم يضمان مهام المجالات التالية:

- احترام إجراءات توصيل الزبائن الجدد وأشغال الخدمات المعوضة TPR بما في ذلك عقود الأشغال وصيات الريال إلى غاية وضعهم بالخدمة.
- اعداد عقود المشتركين من التوتر والضغط المتوسطين والمنخفضين ومطابقتهم.
- تسيير المشتركين دوي التوتر والضغط المنخفضين من خلال عملية التعداد والفوترة والتحصيل.
- تسيير حسابات الزبائن بما ذلك الجرد.
- إعداد وتسيير الفوترة على أساس المذكرات FSM .
- فوترة مختلف الخدمات.
- القيام بتحريات حول الزبائن.
- اقتراح خدمات مقدمة جديدة للزبائن.
- اعداد فواتير الإيصالات الخاصة بتوصيل الزبائن الجدد.
- اعداد الميزانية النهائية.
- متابعة وتحليل ديون الزبائن حساب بحساب.
- التدخل في إعداد بعض دراسات الشبكات.
- احترام رزنامة التعداد وتوعية التعداد ومتابعته دوريا.
- القطع والوضع بالخدمة للعدادات.
- التدخل في حالة حدوث عطب خاص بالعداد.

5. قسم المالية والمحاسبة:

يتكون هذا القسم من مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مصلحة الاستغلال المحاسبي، مصلحة المالية ويهتم هذا القسم بما يلي:

- ضمان مراقبة التسجيلات المحاسبية لكل العمليات.
- ضمان مراقبة القيود المحاسبية الخاصة ب P40 و – SGC .

- ضمان متابعة وثيقة الأجور.
- استخراج النتيجة المحاسبية للمديرية.
- مقاربة وتبرير وتصفية الحسابات.
- ضمان النشاط الضريبي المركزي.
- مسك ملف الموجودات.
- ضمان الربط بين مختلف الفروع والمراكز المحاسبية والمديرية المركزية.
- استخرج فروق الجود.
- متابعة حسابات الخزينة ومراقيه الحسابات البنكية والبريدية.
- اعداد توقعات الخزينة على المدى القصير.
- اجراء المقاربات البنكية.
- اعداد الموازنة السنوية للمديرية.
- اعداد جدول المراقبة وميزانية نشاط المؤسسة.

6. قسم الموارد البشرية:

يتكون هذا القسم من مصلحة الموارد البشرية، مصلحة التكوين، مصلحة الادارة ويقوم هذا قسم بمايلي:

- اعداد وتوجيه ومراقبة المديرية لمختلف خطط المستخدمين من حيث التوظيف والتكوين والترقية.
- ضمان وتنسيق وترقية النشاطات الإدارية وتسيير المستخدمين.
- اعداد ومتابعة الأجور.
- إعداد احتياجات المديرية فيما يخص تكوين العمال حسب برامج التكوين.

7. قسم تسيير برامج الإعلام الآلي:

ويتكون القسم من برامج التسيير SGC – SIG – GDO تسيير برامج الاعلام الالي.

ويهتم هذا القسم بما يلي:

- مكلفة بتسيير مركز المعالجة المعلوماتية وترقية البرامج على مستوى المديرية الجهوية.
- ضمان تسيير مركز معالجة المعلوماتية وصيانة البرامج.
- صيانة جميع عتاد الإعلام الآلي دوريا الموجه للمديرية الجهوية.
- تقدير ومراقبة اللوازم المستهلكة
- ترقية وتطوير التطبيقات الخاصة بالإعلام الآلي للمديرية.

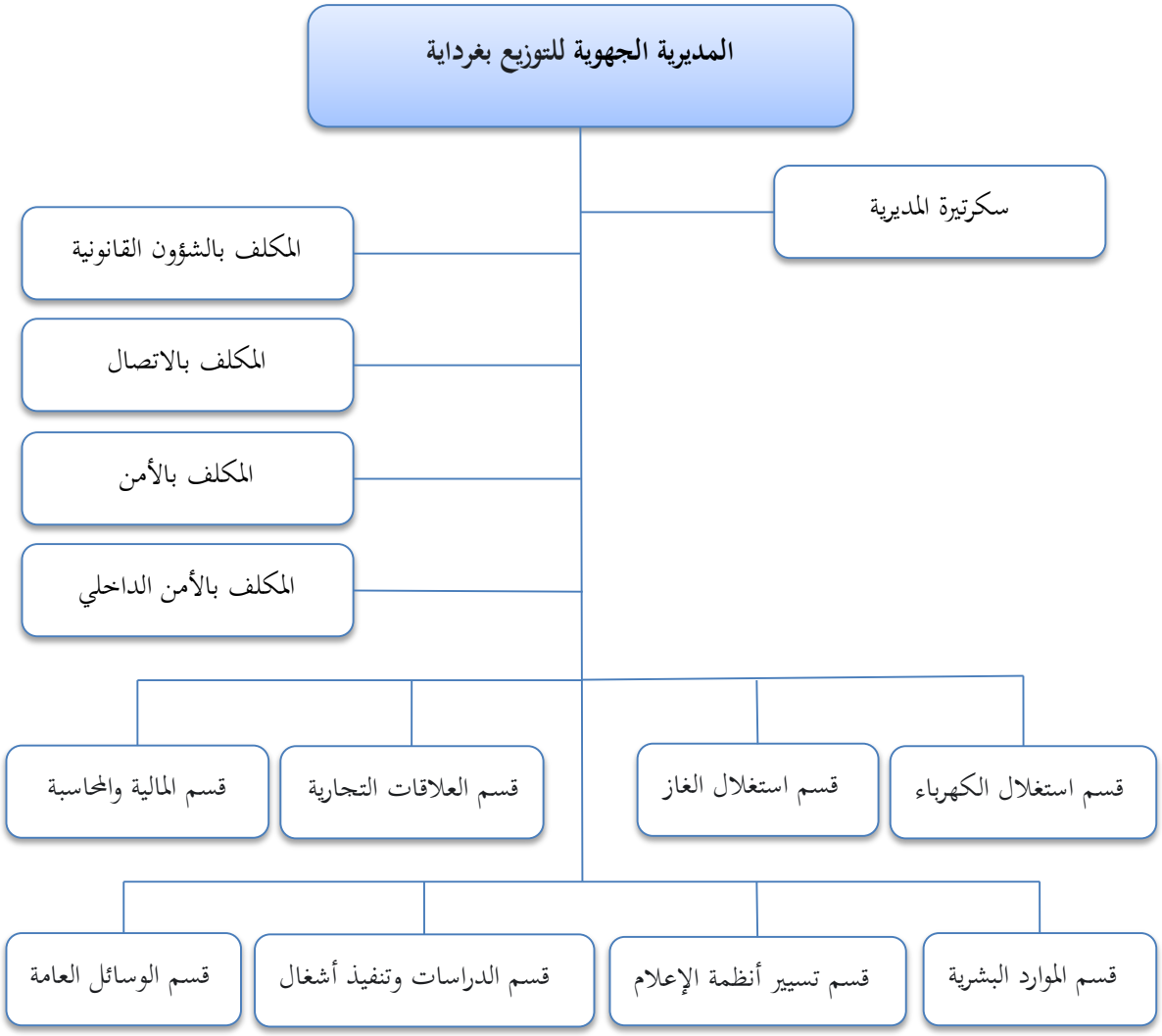
8. شعبة الوسائل العامة:

ويتكون هذا القسم من توثيق وأرشيف، موقف السيارات، التموين، الوسائل، العقارات ا تتمثل مهام المصلحة فيما يلي:

- ضمن سير الوسائل والأجهزة والأدوات والبنية التحتية للمديرية.
- متابعة برنامج الحراسة.
- إيصال وتوزيع طرود المؤسسة.
- ضمان تسيير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة.
- تسيير الصندوق ومختلف المشتريات.

- تسيير الوقود والقيام بعمليات تصليح السيارات وحفظ المراب
- إدارة مكتبة المديرية وتنظيم الأرشيف.

الشكل رقم(03): الهيكل التنظيمي المديرية الجهوية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المؤسسة

المطلب الرابع: مراجعة مهام قسم المالية والمحاسبة

يتكون قسم المالية والمحاسبة من عدة موظفين منهم الإطارات وغير الإطارات هي تابعة للمديرية، وهي مجموعة من المصالح المكلفة بتحقيق أهداف والبرامج المسطرة مسبقا، كما تعتبر النواة الأساسية لنظام المحاسبة في مؤسسة سونلغاز لكونها تعمل على تحديد النتائج وتقديم المعطيات للسنة القابلة بإجراء مختلف الميزانيات .

أولا :المهام

1. **مصلحة الاستغلال:**

أ– مهام رئيس مصلحة الاستغلال:

- تنسيق ومتابعة الأعمال والوظائف المؤدة من طرف أعوان المصلحة.
- إنشاء جدول الأجور في أخر السنة.
- المساهمة في الأعمال المحاسبية في نهاية السنة.

ب– مهام المكلف بالدراسات:

- القيام بالعمليات الحسابية الخاصة بالاهتلاكات في أخر السنة.
- القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالإشعارات التبادل الداخلي.
- إنشاء التصريحات الشهرية للضرائب.
- متابعة وتقريب الحسابات الخاصة بالضرائب.
- تحديد رقم الأعمال للمديرية الجهوية.
- تحديد رقم الأعمال السنوي الخاضع للضريبة ومتابعة عمليات الجرد.

ت– مهام المحاسب01

- مراقبة والقيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالصندوق.
- مراقبة ومعالجة الملف المحاسبي الخاص الشهرية للشركة.
- مراقبة والقيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالأشغال.
- متابعة على سجل كل الطلبات الخاصة بالشيكات.
- تقريب كل الحسابات التي يشرف عليها.

ث– مهام المحاسب02

- معالجة وتصنيف والقيام بالعمليات الحسابية للفواتير.
- مراقبة ومتابعة أداء العمليات المحاسبية الخاصة بالوقود.
- تقريب كل الحسابات التابعة له.

ج– مهام المحاسب03

- مراقبة وتصنيف الملف الخاص بالأجور.
- القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالإيجار.
- القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة باشتراكات الضمان الاجتماعي، منح التقاعد.....الخ.
- القيام بالعمليات التي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تقريب كل لحسابات الخاصة به.
- متابعة الأرصدة البنكية.

2. **مصلحة المالية:**

أ– مهام رئيس قسم المالية والمحاسبة:

- تنسيق ومراقبة كل نشاطات المصلحة.
- امضاء ومراقبة كل شيء متعلق بالمصلحة.
- متابعة الأرصدة البنكية.

ب– مهام المكلف بالدراسات:

- تقريب حسابات المداخيل والمدفوعات الحسابات الجارية البنكية للمديرية.
- متابعة حركة رؤوس الأموال.
- ترأس لجنة الصفقات في المؤسسة.
- متابعة ومراقبة الأمر بالتحويل.
- مراقبة وفحص القوائم المالية الختامية.

ت– مهام المحاسب:

- أداء جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالمالية.
- متابعة الأمر بالتحويل.
- الربط بين البنك.
- تصنيف كل الوظائف الخاصة بمصلحة الأرشيف.

3. **مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:**

أ– مهام رئيس مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

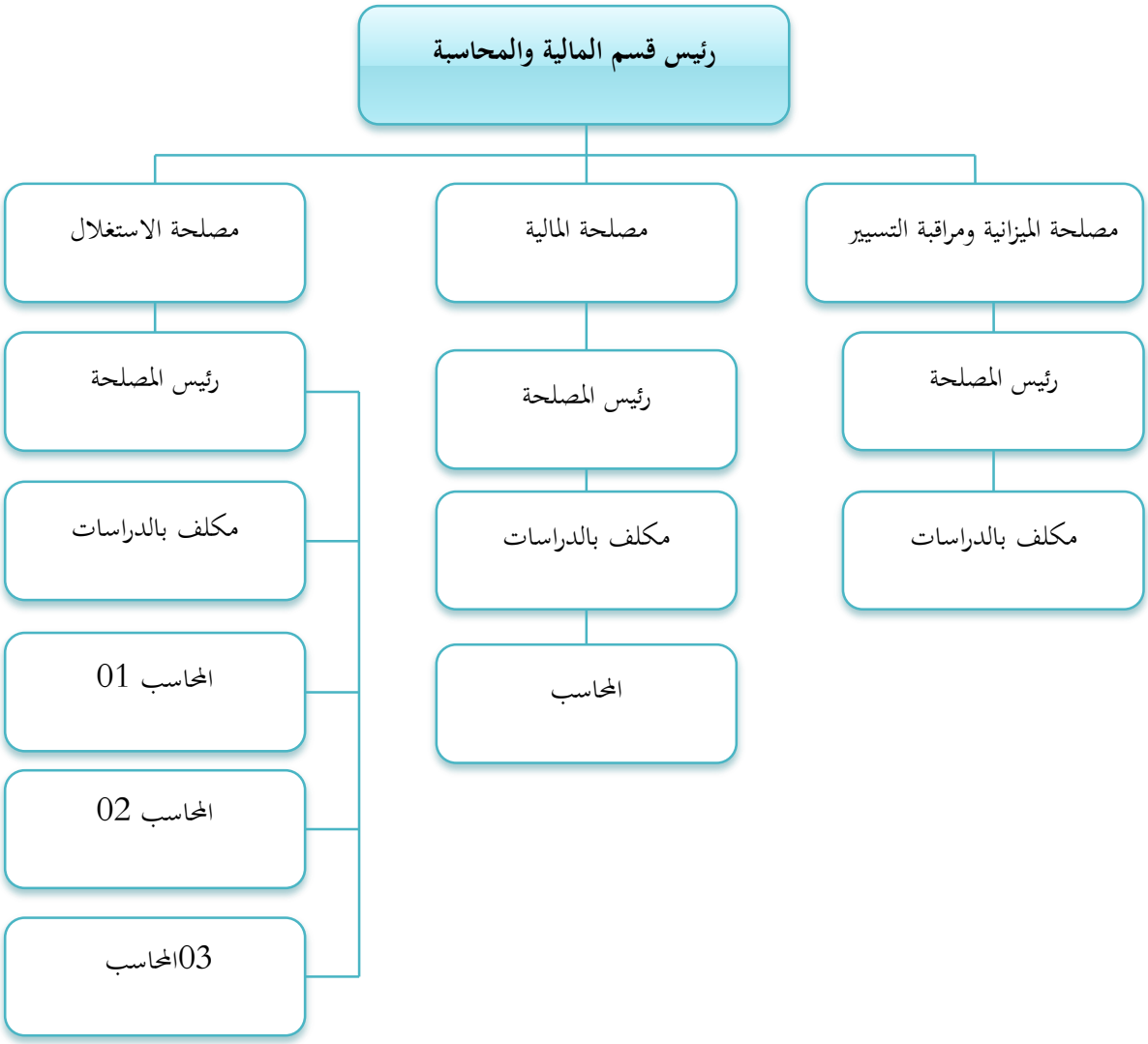
- مراقبة نشاطات المراقبة نشاطات المصلحة.
- إمضا ء كل ما يخص مصلحته.
- مراقبة الأقسام الأخرى لضمان السير الحسن للشركة.

ب– مهام المكلف بالدراسات لمصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

- انجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط للمديرية الجهوية.
- متابعة مدفوعات الاستثمار وانهاء القروض.
- تحديد الميزانية السنوية للمديرية.

ثانيا :الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة:

الشكل رقم(04): الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المؤسسة

المبحث الثاني: ممارسة التدقيق المالي للمؤسسة سونلغاز–غرداية

المطلب الأول :عرض القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز –غرداية

سنقوم بعرض كل من أصول وخصوم الميزانية وجدول حسابات النتائج الخاصة بمؤسسة سونلغاز غرداية

1. الميزانية المالية لاصول المؤسسة سونلغاز غرداية

وسنعرض من خلال الميزانية التغيرات المالية للفترات 2018-2019 -2020

جدول(2) :الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز غرداية جانب الأصول للفترات 2018-2019-2020

الأصول	2018	2019	2020
الأصول غير الجارية	المبالغ	المبالغ	المبالغ
أصول غير ثابتة			
برامج اعلام آلي	-	-	4272857.25
أصول ثابتة			
الأراضي	3308560.03	3308560.03	3308560.03
عمليات الترتيب وتهيئة	8421349.91	8541154.88	8179451.67
المباني	202260344.09	387647412.22	371191749.62
المعدات والأدوات	11764867159.47	11884752694.41	12396494961.11
تثبيتات أخرى	1475663422.06	1434332211.00	1404911317.63
تثبيتات جاري انجازها	2179061344.50	2521039533.47	2542769417.93
مجمو أصول غير جارية	15633582180.06	16239621566.01	16731128315.24
الأصول الجارية			
مخزونات	3084787.19	2620077.71	12194395.17
الزبائن	1914416311.25	2294870241.40	2248473846.46
مدينون اخرون	999934116.26	1339106964.16	1608700498.85
الضرائب	64067536.49	111390992.60	143858437.51
الخزينة	284837859.66	156285851.73	446695839.39
مجموع الأصول الجارية	3266340610.85	3904274127.60	4459923017.38
مجموع الأصول	18899922790.91	20143895693.61	21191051332.62

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

2. الميزانية المالية للخصوم لمؤسسة سونلغاز غرداية

وسنعرض من خلال الميزانية التغيرات المالية للفترات 2018-2019 -2020

جدول(3) :الميزانية المالية لمؤسسة سونلغاز غرداية جانب الخصوم للفترات 2018-2019-2020

الخصوم	2018	2019	2020
الأموال الخاصة			
فارق اعادة التقييم	160198203.19	160198203.19	160198203.19
الترحيل من جديد	0.00	14184219.78	14184219.78
حسابات الارتباطات	11932816978.37	12369857580.66	12478957045.45
مجموع الأموال الخاصة	12093015181.56	1254424003.63	12653339468.42
الخصوم غير جارية			
القروض والديون المالية	33435334.18	36097299.11	37651368.33
المؤونات والمنتجات	3192321225.93	320767202.33	3206368917.49
مجموع الخصوم غير جارية	3225756560.11	3242864501.44	3244020285.82
الخصوم الجارية			
الموردون	1094675313.00	1108357625.86	1103740277.87
الضرائب	73184737.17	79270737.45	184010334.99
الديون الاخرى الجارية	2413289999.07	3169162825.23	4005940965.52
مجموع الخصوم الجارية	3581151049.24	4356791188.54	5293691578.38
مجموع الخصوم	18899922790.91	20143895693.61	21191051332.62

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

3. جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز غرداية

وسنعرض من خلال تغيرات حسابات النتائج للفترات 2018-2019 -2020

جدول(4) :جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز غرداية للفترات 2018-2019-2020

البيان	2018	2019	2020
المبيعات	3982478895.67	4357754481.53	4258296168.81
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة	0.00	0.00	390227.65
خدمات إنتاج الطاقة والمعدات	-2470649983.48	-5899858591.66	-4266106360.38
I.انتاج السنة المالية	1511828912.19	-1542104110.13	-7419963.92
المشتريات المستهلكة	-67729424.66	-91813535.51	-99827807.97
خدمات خارجية	-267852113.13	-404628919.37	-327790628.05
فوائد خدمات	-1019455655.49	-1520349194.52	-638118140.48
II.استهلاك السنة المالية	-1355037193.28	-2016791649.40	-1068736576.50
III.القيمة المضافة (I–II)	156791718.91	-3558895759.53	-1073156540.42
أعباء المستخدمين	-681614286.41	-912517739.58	-974266969.34
الضرائب والرسوم والمدفوعات	-74829119.84	-84467010.32	-88203267.92
IV.اجمالي فائض الاستغلال	-599651687.34	-4555880509.43	-2135626777.68
المنتوجات العملياتية الاخرى	159258569.76	183324792.61	176829778.19
الاعباء العملياتية الاخرى	-272030.71	-6124800.67	-8615396.74
مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر	-878463645.54	-944778487.44	-1952682078.04
القيمة المؤونات	397686254.27	89126618.66	8587178.03
V.النتيجة العملياتية	-921442539.56	-5234332386.27	-3834267296.24
الفوائد النفقات المالية	0.00	-0.01	0.00
VI.النتيجة المالية	0.00	-0.01	0.00
VII.النتيجة قبل الضرائب(V+VI)	-921442539.56	-5234332386.28	-3834267296.24
مجموع المنتجات للانشطة العادية	4539423719.70	4630205892.80	4521343352.68
مجموع الأعباء للانشطة العادية	-5460866259.26	-9864538279.06	-8355610648.92
VIII.صافي النتيجة للانشطة العادية	-921442539.56	-5234332386.28	-3834567269.24
IX.النتيجة غير العادية	0.00	0.00	0.00
X.صافي نتيجة السنة المالية	-921442539.56	-5234332386.28	-3834567269.24

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

المطلب الثاني: دراسة القوائم المالية وتحليلها (الميزانية–حسابات النتائج)

أولا: اعداد الميزانية المالية المختصرة:

الجدول رقم(5): جدول الميزانية المالية المختصرة للأصول للسنوات 2018-2019-2020

السنوات /الأصول	2020		2019		2018	
	المبالغ	النسب%	المبالغ	النسب%	المبالغ	النسب%
الأصول غير المتداولة	15633582180.06	82.72	16239621566.01	80.62	16731128315.24	78.95
الأصول المتداولة	3266340610.85	17.28	3904274127.60	19.38	4459923017.38	21.05
قيم الاستغلال	3084787.19	0.10	2620077.71	0.07	12194395.17	0.27
قيم قابلة للتحقيق	2978417963.99	91.19	3745368198.16	96	4001032782.82	89.71
قيم جاهزة	284837859.66	8.7	156285851.73	4	446695839.39	10.02
المجموع الأصول	18899922790.91	100	20143895693.61	100	21191051332.62	100

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

الجدول رقم(6): جدول الميزانية المالية المختصرة للخصوم للسنوات 2018-2019-2020

السنوات/الخصوم	2020		2019		2018	
	المبالغ	النسب%	المبالغ	النسب%	المبالغ	النسب%
الأموال الدائمة	15318771741.67	81.05	4497288505.07	22.33	15897359754.24	75.02
الأموال الخاصة	12093015181.56	63.98	1254424003.63	6.23	12653339468.42	59.71
الخصوم الغير جارية	3225756560.11	17.07	3242864501.44	16.10	3244020285.82	15.31
الخصوم الجارية	3581151049.24	18.95	4356791188.54	21.63	5293691578.38	2.50
المجموع	18899922790.91	100	20143895693.61	100	21191051332.62	100

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

ثانيا: التحليل بواسطة المؤشرات المالية

الجدول رقم(7) جدول حساب مختلف أنواع رأس المال العامل للسنوات 2018-2019-2020

البيان /السنوات	2018	2019	2020
الأموال الدائمة الأصول الثابتة	15318771741.67- 15633582180.06	4497288505.07- 16239621566.01	15897359754.24- 16726855457.99

رأس المال العامل الدائم	-314810438.39	-11742333060.94	-829495704.75
الأموال الخاصة الأصول الثابتة	12093015181.56- 15633582180.06	1254424003.63- 16239621566.01	12653339468.42- 16726855457.99
رأس المال العامل الخاص	-3540566998.5	-3695377562.38	-4073515989.57
الأصول المتداولة	3266340610.85	3904274127.60	4459923017.38
رأس المال العامل الإجمالي	3266340610.85	3904274127.60	4459923017.38
الديون الطويلة الأجل	3225756560.11	3242864501.44	3244020285.82
الديون القصيرة الأجل	3581151049.24	4356791188.54	5293691578.38
رأس المال العامل الأجنبي	6806907609.35	4681655689.98	8537711864.2

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

من خلال النتائج المتحصل عليها بعد حساب أنواع رأس المال العامل وتصنيف النتائج في الجدول يمكن تسجيل عدة ملاحظات:

1. رأس المال العامل الدائم:

من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل الدائم قد انخفض في السنتين الأخيرتين مقارنة بسنة 2018, الا أن السنوات الثلاث سجلت قيم سالبة لرأس المال العامل الدائم وهو ما يدل أن الأموال الدائمة لدى المؤسسة أقل من أصولها الثابتة، كما يمكن القول إن الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية الثابتة حيث يلبي جزء منها هذه الاحتياجات فقط، مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل.

من خلال حساب رأس المال العامل الدائم من منظور أسفل الميزانية والتي يكون لها نفس النتيجة من منظور أعلى الميزانية يتبين لنا أن الأصول المتداولة أقل من القروض قصيرة الأجل، حيث تكون الأصول المتداولة القابلة للتسديد في الأجل القصير غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي ستسدد في الأجل القصير.

أ– رأس المال العامل الخاص:

من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل الخاص من خلال السنوات محل الدراسة ما يفسر أن المؤسسة غير قادرة على تمويل أصولها الثابتة من مواردها الخاصة أي هناك استعانة بالجزء المتبقي من الأموال الدائمة والمتمثل في القروض الطويلة الأجل، وهو مؤشر غير اجابي للمؤسسة لتبعيتها للأطراف الخارجية.

ب– رأس المال العامل الإجمالي:

نلاحظ من خلال الجدول أن رأس المال العامل الاجمالي موجب خلال السنتين وهو في تزايد ودالك نظرا لتزايد قيم الاستغلال والقيم الجاهزة، ومقارنته مع رأس المال العامل الأجنبي يدل على امتلاك المؤسسة لسيولة معتبرة.

ت– رأس المال العامل الأجنبي:

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل الأجنبي منخفضة مقارنة بالأموال الخاصة في سنتي 2018 و2020 الأمر الدي يدل على أن المؤسسة مستقلة أي دون تدخل الأطراف الخارجية في سياستها المالية، الأمر الدي يسهل على المؤسسة الحصول على قروض إضافية.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة رأس المال العامل الأجنبي سنة 2019 مرتفع ة مقارنة بالأموال الخاصة، مما يدل على أن المؤسسة غير مستقلة ماليا أي ان القيمة المرتفعة لقيمة رأس المال العامل الأجنبي مقارنة بالأموال الخاصة مما يصعب على المؤسسة حصولها على قروض اضافية.

2. احتياجات رأس المال العامل الدائم

على المؤسسة أن تغطي مخزوناتها ومدينوها بالديون قصيرة الأجل، فاذا كان هناك فرق موجب بين الطرفين فهو يعبر عن حاجة المؤسسة الى موارد أخرى تزيد مدتها عن دورة واحدة، وتتغير احتياجات رأس المال العامل الدائم من سنة الى أخرى تماشيا مع تغير نشاط المؤسسة.

الجدول رقم (8) حساب احتياجات رأس المال العامل

البيان /السنوات	2018	2019	2020
الأصول المتداولة –القيم الجاهزة	2981502751,19	3747988275,87	4013227177,99
الديون القصيرة الأجل –السلفات المصرفية	1167861050,17	1187628363,31	1287750612,86
احتياجات رأس المال العامل	1813641701,02	2560359912,56	2725476565,13

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن احتياجات رأس المال العامل موجب خلال سنوات الدراسة حيث أخدت منحنى تصاعدي حيث كان في سنة 2018 بقيمة 1813641701,02 تم أرتفع بقيمة 2560359912,56 في سنة 2019تم إرتفع كذالك في سنة 2020 الى 2725476565,13, وهذا يفسر بعدم بحث المسيرين عن موارد مالية مادام ضمان التسديد موجود والمتمثل في كبر بعض المخزونات والحقوق, خاصة وأن بعض الموارد المالية منخفضة, لأن كلما كانت احتياجات رأس المال العامل تقترب من الصفر دلت على حسن تغطية الاحتياجات بالموارد, حيث يستلزم في هده الوضعية أن تقوم المؤسسة بتخفيض قيمة احتياجات التمويل وهذا من خلال تخفيض قيمة المخزونات أو عن طريق تخفيض قيمة الحقوق لدى الغير.

3. الخزينة

في التحليل المالي كلما اقتربت الخزينة من الصفر بقيمة موجبة، واكتفت المؤسسة بالسيولة اللازمة كان أفضل، حيث توفق بين توظيف السيولة الجاهزة في دورة الاستغلال وتسديد المستحقات التي انقضى أجلها.

الجدول رقم (9) حساب الخزينة

البيان /السنوات	2018	2019	2020
رأس المال العامل	-314810438.39	11742333060.94-	829495704.75-
احتياجات رأس المال العامل الدائم	1813641701,02	2560359912,56	2725476565,13
الخزينة	-2128452139,41	-14302692973,50	-3554972269,88

المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن الخزينة سالبة لكل السنوات محل الدراسة وهذا يدل على وجود نقص كبير في السيولة ومنه المؤسسة عاجزة عن توفير السيولة لتغطية التزاماتها المستحقة أي أن المؤسسة فضلت توظيف السيولة في دورة الاستغلال بدل استبقائها جامدة مما زادت من ربحيتها بحيث ضحت بالاحتياط للوفاء بالديون المستحقة، كما أن النتائج بعيدة كل البعد عن الانعدام وهذا ذليل كذاك على وجود عجز هيكلي في المؤسسة.

ثالثا: التحليل بواسطة النسب المالية

1. نسب التمويل

أ– نسبة التمويل الدائم:

الجدول رقم (10) حساب نسبة التمويل الدائم

البيان /السنوات	2018	2019	2020
الأموال الدائمة	15318771742	4497288505	15897359754
الأصول غير المتداولة	15633582180,06	16239621566,01	16731128315,24
نسبة التمويل الدائم	97,99	27,69	95,02

من المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التمويل الدائم أقل من 100% خلال السنوات محل الدراسة (2018-2019-2020)، الأمر الدي يدل على أن المؤسسة تغطي جزء من الأصول الثابتة بقروض قصيرة الأجل الأمر الدي يجعل المؤسسة لا تعتمد على أموالها الذاتية للوفاء بالتزاماتها.

ب- نسبة التمويل الخاص:

الجدول رقم (11) حساب نسبة التمويل الخاص

البيان /السنوات	2018	2019	2020
الأموال الخاصة	12093015181,56	1254424003,63	12653339468,42
الأصول غير المتداولة	15633582180,06	16239621566,01	16731128315,24
نسبة التمويل الخاص	77,35	7,72	75,63

من المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التمويل الخاص أقل من 100% خلال السنوات محل الدراسة (2018-2019-2020)، أي أن الأموال الخاصة غير كافية لتغطية الأصول الثابتة وهده النسبة تبين ما تحتاجه المؤسسة من القروض الطويلة الأجل لتوفير الحد الأذني من رأس المال العامل لتحقيق هامش الأمان.

ت- نسب المديونية:

الجدول رقم (12) حساب نسبة المديونية

البيان /السنوات	2018	2019	2020
مجموع الديون	6806907609,35	7599655689,98	8537711864,20
الأصول	18899922790,91	21191051332,62	20143895693,61
نسبة المديونية	36,02	35,86	42,38

من المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة المديونية أقل من 50% خلال السنوات محل الدراسة (2018-2019-2020)، ما يدل أن المؤسسة لم تغطي كل موجوداتها بالأموال الخارجية ما يجعل المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها.

ث– نسبة الاستقلالية المالية

الجدول رقم (13) حساب نسبة الاستقلالية المالية

البيان /السنوات	2018	2019	2020
الأموال الخاصة	12093015181,56	1254424003,63	12653339468,42
مجموع الديون	6806907609,35	7599655689,98	8537711864,20
نسبة الاستقلالية المالية	177,66	16,51	148,21

من المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول بعد حساب نسبة الاستقلالية المالية، أن سنة 2019 كانت نسبتها أقل أو لم تتعدى من 100% ما يدل أن المؤسسة كانت مثقلة بالديون أي غير مستقلة ماليا ما يجعلها تلجأ الى التمويل الخارجي، بينما كانت نسبة الاستقلالية المالية سنة 2020 تجاوزت نسبة 100%، أي تحسنت بشكل مقارنة بالسنة التي تسبقها ما يجعل المؤسسة مستقلة ماليا وتتعامل بمرونة مع الدائنين.

2. نسب السيولة

أ– نسبة السيولة العامة:

الجدول رقم (14) حساب نسبة السيولة العامة

البيان /السنوات	2018	2019	2020
الأصول المتداولة	3266340610,85	3904274127,60	4459923017,38
الخصوم الجارية	3581151049,24	4356791188,54	5293691578,38
نسبة السيولة العامة	91,21	89,61	84,25

من المصدر :من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن نسب السيولة العامة خلال سنوات الدراسة أقل من 100%ما يدل على أن رأس المال العامل سالب، حيث الأصول المتداولة غير كافية لتغطية الخصوم الجارية أو الديون قصيرة الأجل.

ب– نسبة السيولة المختصرة:

الجدول رقم (15) حساب نسبة السيولة المختصرة

البيان /السنوات	2018	2019	2020
القيم الجاهزة	284837859,66	156285851,73	446695839,39
القيم القابلة للتحقيق	2978417963,99	3745368198,16	4001032782,82
الخصوم الجارية	3581151049,24	4356791188,54	5293691578,38
نسبة السيولة المختصرة	91,12	89,55	84,02

من المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة المختصرة أقل من 100%أو 1 ما يدل أن الحقوق غير كافية لتغطية كل الديون قصيرة الأجل. وهذا ما يشير كذلك الى أن المؤسسة ستجد صعوبة في مواجهة التزاماتها المستحقة في تواريخ استحقاقها، وبهذه النسبة يجب على المؤسسة أن تجد مصادر أو حلول تمويلية أخرى.

ت– نسبة السيولة الحالية

الجدول رقم (16) حساب نسبة السيولة الحالية

البيان /السنوات	2018	2019	2020
القيم الجاهزة	284837859,66	156285851,73	446695839,39
الخصوم الجارية	3581151049,24	4356791188,54	5293691578,38
نسبة السيولة الحالية	7,95	3,59	8,44

من المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانية المالية المقدمة من قسم المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة السيولة الحالية أقل من 100% أو أقل من 1، أي أن المؤسسة غير قادرة على تسديد كل ديونها القصيرة أو الجارية بالاعتماد على السيولة الموجودة تحث تصرفها.

المطلب الثالث : كيفية سير عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز

تدقيق جانب الأصول خلال السنوات 2020/2018 المعرفة الوضعية المالية لمؤسسة سونلغاز لوحدة غرداية يقوم قسم التدقيق الداخلي بمراجعة وفحص عناصر القوائم المالية وذلك من خلال مراجعة الميزانية العامة والتي بدورها تكون ممثلة بعناصر الميزانية، وسنقوم في هذه الدراسة بالتركيز على مسار التدقيق الداخلي للدفاتر المتمثلة في الميزانية من خلال عرض كيفية تدقيق الأصول.

أولا: تدقيق جانب الأصول خلال السنوات 2020/2018

تظهر الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية، وحسب المخطط المحاسبي المالي (SCF) فان حسابات الأصول تتكون من المجموعات الجزئية الثلات التالية:

1. الأصول الثابتة وتضم:
   أ- مجموعة التثبيثات ويمثلها الصنف 02.
2. الأصول المتداولة وتضم:
   ب- مجموعة المخزونات ويمثلها الصنف 03.
   ت- مجموعة الحقوق ويمثلها الصنف 04.

أ- التثبيثات: تشمل التثبيثات عدة عناصر (أراضي، مباني، معدات وأدوات وغيرها من الحسابات) وهي عناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات، ماعدا انها تهتلك سنويا في المقابل الاستعمال وتتمثل الاجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي فيما يلي:

- الوجود: مطابقة الجرد المادي للاستثمارات مع الجرد المحاسبي بحيث يتحقق من كل الوثائق من فواتير وصولات والأخذ بعين الاعتبار الترتيب الزمني لجرد الاستثمارات.
- الكمال: التحقق من صحة تقييم الاستشارات وأنها مسجلة في الحسابات المناسبة مع مراجعة الطريقة المتبعة لاحتساب مخصصات الإمتلاك.
- التقييم: التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة وذلك من خلال التقييم الأولي لشراء الاصل اضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليها.
- التسجيل المحاسبي: التحقق من أن المعالجة المحاسبية للاستثمارات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن كل الاستثمارات مسجلة: المجموعة التي تمثله.

ب- المخزونات: تشمل المخزونات المنتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، منتجات وصلت على مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية، المواد الأولية بضائع وغيرها ...

وتتمثل اجراءات الفحص والمراجعة التي يجريها المدقق الداخلي في حسابات المخزونات في التأكد وجود المخزون فعلا على مستوى المخازن من خلال وقوف المراجع على عملية الجرد وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تخصص فرقتين مختلفتين للقيام بعملية الجرد وأن أعضاء الفرقتين مستقلين تماما عن إدارة المحالي وفي حالة وجود فرق من النتائج المتوصل إليها من طرف الفرقتين يتم تشكيل فرق ثالثة لإعادة التحقق من عملية الجرد والتأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزونات سواء كانت مخزنة داخلها أو خارجها ، المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد الفعلي ومحاولة معرفة أسباب الاختلافات إن وجدت . التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للمخزونات عن طريق مطابقة ذلك مع الوثائق المثبتة لذلك التسجيل، التأكد من سلامة الطرق المستخدمة لتقييم المخزونات الثابتة من سنة إلى أخرى وفي حالة وجود انحراف في طريقة التقييم عليه أن يلف انتباه الإدارة إلى ذلك الانحراف.

ت– **الحقوق:** تمثل هذه المجموعة جانبا هاما في حياة المؤسسة وهي دليل كمي لمجموعة العلاقات التي تربط المؤسسة بالغير والتي تترتب عليها حقوقا وتشمل الحقوق مجموعة من العناصر وتتمثل في التسبيقات المقدمة من طرف المؤسسة، حسابات العملاء، وحسابات الخزينة.

ويتم تدقيقها من خلال التأكد من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية وكذلك من ملكية المؤسسة للعنصر مع تحديد نوعية الملكية والتحقق من صحة المعالجة المحاسبية مع الدقة والموضوعية في الإثبات وأن كل حقوق المؤسسة مسجلة وأنها ليست وهمية وتكون مدعمة بكل الوثائق وان هذه الحقوق مقيمة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثانيا: تدقيق جانب الخصوم خلال السنوات 2020/2018

يعرف جانب الخصوم بالمطالب ويظهر في الجانب الأيسر من الميزانية ويمثل التزامات المؤسسة سواء كانت هذه الالتزامات تجاه المساهمين وحملة السندات أو اتجاه الغير وتتشكل حسابات الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي SCF من الصنفين التاليين:

1. الأموال الخاصة.
2. الديون سواء قصير الأجل أو طويلة الأجل.

ان الغرض الأساسي للتحقيق من تدقيق الخصوم من طرف المدقق الداخلي هو التأكد من عدم تقديرها بغير قيمتها وجود اختلاسات تلاعبات وغيرها.

1. الأموال الخاصة:

تعتبر الأموال الخاصة أهم جزء من مصادر التمويل للمؤسسة وتعرف بأنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها الملاك عند التأسيس وكذلك الأموال التي تركت فيما بعد تحت تصرف المؤسسة وتعبر الأموال الخاصة عن مدى استقلالية المؤسسة عن الغير. وحسب النظام المحاسبي والمالي تشمل الأموال الخاصة على تدرج الأموال التي يحضرها المساهمون في الحسابين رقم (ح/ 10) و (ح/ 12) بينما تسجل الأموال التي تركت تحت تصرف المؤسسة في الحسابات الأربعة الأخيرة ومن الفحوصات التي يجريها المدقق الداخلي التحقق من أن رأس المال يمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة وأن رأس المال مقيم ومسجل وفق النظام المالي والمحاسبي والتأكد من محاضر الجمعية العامة وجدول توزيع الأرباح وصحة تسجيل الحسابات في جانب الأصول كما يتأكد من كل المعلومات المتعلقة بالأموال الظاهرة في القوائم المالية مسجلة بطريقة سليمة وصادقة وأن أي قرارات خاص بزيادة رأس المال قد صدر وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها وكذلك بنسبة لحسابات الاحتياطات (رقم / 106) حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

2. الديون:

تمثل الديون مجموعة الالتزامات الناتجة عن علاقات المؤسسة بالمتعاملين معها وتتضمن الديون حسب النظام المالي والمحاسبي الحسابات الرئيسية نفرق في المجموعة بين الديون الطويلة والقصيرة الأجل وتجدها مرتبة في الميزانية بحسب تاريخ استحقاقها ويتم فحصها وتدفقها قيدا قيدا وحسابا حسابا وذلك من اجل التأكد من أن الديون المسجلة تمثل ديون الحقيقية للمؤسسة ليست وهمة وأن كل الديون المترتبة على المؤسسة قد تم تسجيلها وأنها مقيمة ومسجلة محاسبيا وفق النظام المالي والمحاسبي وأن جميع المعلومات

متضمة في القوائم المالية وأن هذه المعلومات شرعية وصادقة والتأكد من إقفال حسابات الأصول ذات الأرصدة الدائنة مع الظروف الخاصة والأسباب التي أدت إلى ظهور أرصدة دائنة للأصول وتحليليها مع تقديم أسباب ذلك.

فحص جميع العقود والوثائق المتعلقة بهذه القروض سواء الطويلة أو القصيرة الأجل والتحقق من المصاريف المالية التي تتحملها المؤسسة.

مراجعة جداول إمتلاك القروض ومواعيد الاستحقاق مع مراقبة القروض السندية وعلاوات الاسترجاع الملحقة، فحص العقود أو الطلبيات مع مقارية فواتير الشراء مع السندات والطلبيات.

ثالثا: تدقيق جدول حسابات النتائج خلال السنوات 2020/2018

بعد تدقيق كل من الأصول والخصوم لمؤسسة سونلغاز يتوجب الانتقال المدقق الداخلي لفحص وتدقيق جدول حسابات النتائج باستخدام طرق وأليات من شأنها أن تضمن الموثوقية والمصداقية وحسن الجودة.

تعتبر حسابات التسيير الأعباء (حسابات 6) والنواتج (حسابات 7) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج حيث يعطينا تفاعلهما حسابات النتائج.

وينقسم (T.C.R) حسب النظام المالي والمحاسبي الى كل مجموعتين هما:

المجموعة السادسة: مجموعة حسابات النفقات او الاعباء.

المجموعة السابعة: مجموعة الإيرادات أو النواتج.

يقوم المدقق الداخلي بمراجعة وفحص حسابات التسيير من خلال جدول حسابات النتائج حيث يقوم بالعديد من الفحوصات منها مقارنة مجموع نفقات الدورة بمجموع النفقات للسنوات السابقة أو بمجموع التكاليف المقدرة للموازنة السنوية إن وجدت والتأكد من قابلية الاستثمارات للإهتلاك ومراجعة أوراق التنقيط والإمضاء لعمال المؤسسة والتحقق من أن المصاريف الإعدادية لم تسجل كنفقات.

التحقق من وجود تأشيرة الخدمة المؤدات على ظهر وثيقة الإثبات مع مراعاة أن هذه التكاليف تقع حقيقة على عاتق المؤسسة والتحقق من سلامة وكيفية حساب الرواتب والأجور بالمراجعة الحسابية للبطاقات سجل الرواتب والأجور وكذلك التسجيل المحاسبي للاشتراكات الاجتماعية اعتمادا على سجل الأجور التحقق من التصريح الشهري (G50) ومقارنة ما صرح به مع رقم الأعمال المحقق وكذا الحسابات الممثلة لرقم الأعمال ومقاربة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية العامة وفحص العقود المختلفة والتأكد من أقساط التأمين.

دراسة الوثائق والمستندات المبررة للنفقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة، والتأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة وفي الحسابات المناسبة ومراجعة العمليات الحسابية والمحاسبية من قيود مسجلة ومشتريات وبضائع لعمال الشركة ومبيعات لفواتير البيع من أسس تقييم الانتاج المباع وشرعية التأشيرات الموجودة على الوثائق المؤيدة للتسجيل لتكاليف الانتاج وقانونيتها وتأشيرة المسؤولين على وثائق الاثبات.

المطلب الرابع :تقييم ممارسات المدقق الداخلي في المؤسسة

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو قسم المحاسبة والمالية وتختص بها مصلحة التفتيش والمراقبة، فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني ودوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص وتدقيق كافة الوثائق والسجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية.

أما التدقيق الداخلي فيكون على مستوى المديرية العامة خصصت له مصلحة مستقلة حيث توجه مهام الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات والمتمثلة فيما يلي:

- القيام بعملية التفتيش والرقابة بشكل دوري.
- نشاطات في صور مقاربات حسابية ومالية.
- مقاربة الحسابات البنكية.

فالمدقق الداخلي يقوم بعمل وظيفته ومسؤولياته تجاه الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير بفحص وتدقيق كامل وشامل ولكن لا يواجه الغير في العمل لأنه لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذي يراجع عملهم.كما يعتبر المدقق الداخلي مستقل في وظيفته ولا يمكنه إعطاء الأوامر مباشرة بل يقوم بفحص بغرض مسؤولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من تدقيق لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

خلاصة

من خلال ما تم التطرق اليه وما تم تناوله في هدا الفصل، حيث قم بالتعرف على مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية غرداية من خلال تقديم نبده تاريخية عن المؤسسة ودراسة الهيكل التنظيمي لها وتقديم معمق لمصلحة المحاسبة، وتعرفنا على كيفية سير عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز و تقييم ممارسات المدقق الداخلي في المؤسسة ,كما يتبين من خلال الدراسة أن المؤسسة تطبق المعايير المحاسبية الدولية اللازمة وخاصة المتعلقة بالقوائم المالية والتي تضبط جودتها كالمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية" وغيرها من المعايير الهامة ,والتي تصب في صالح اصحاب القرار في المؤسسة وكذلك الأطراف الخارجية وهدا من خلال الحصول المعلومات المالية, الا أن هده المعلومات تتطلب نظام تدقيق مالي فعال يساهم في تدقيق عمليات جمع الأدلة والتأكد من صحة المعلومات المسجلة عبر تدقيق الحسابات الهامة لضمان مصداقية وموثوقية القوائم المالية وجودتها.

وبعد القيام بعملية التحليل المالي لجدول الميزانية وجدول حسابات النتائج تبين لنا أن المؤسسة ليست في وضعية جيدة بعد تحقيق نتائج سلبية هائلة، ما وجب على المؤسسة اعادة النظر في سياستها المالية المنتهجة خاصة جانب الديون، وأن تولي اهتماما للتحليل المالي الدوري. بغية المساهمة في استمرارية المؤسسة وتحقيق أهدافها.

خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع:

تقييم ممارسات التدقيق المالي بالمؤسسة ودوره في تحسين جودة القوائم المالية

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع النظرية والعملية واسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي لدى مديرية توزيع الكهرباء والغاز فرع-غرداية-، ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة حيث تم التوصل الى جملة من النتائج:

أولا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

1. نصت الفرضية الأولى الى أن للتدقيق المالي دور مهم في تحسين جودة القوائم المالية فقد تحققت، وذلك من خلال وجود نظام تدقيق ومراقبة فعال للتأكد من مدى صحة العمليات المالية لضمان مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية الرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.
2. أما بخصوص الفرضية الثانية أن التحليل المالي أداة مهمة لتحسين جودة القوائم المالية وهدا من خلال تطبيق أساليبه. فقد تحققت اد بين أن التحليل المالي له دور مهم في مراقبة السياسات المالية التي تنتهجها المؤسسة، باعتبار أن تعديل الانحرافات في السياسة المالية للمؤسسات يتطلب نظام رقابة في المستوى، فمصداقية وصحة وموثوقية المعلومات المالية من فعالية نظام التدقيق المالي الأمر الدي يعزز من جودة القوائم المالية.

ثانيا: النتائج العامة للدراسة:

من خلال هده الدراسة الميدانية توصلنا الى النتائج التالية:

- ✓ يساهم التدقيق المالي المحاسبي في التأكد من صحة المعلومات المالية.
- ✓ من خلال التدقيق المالي يمكن اكتشاف الأخطاء والحالات المختلفة للغش والتدليس.
- ✓ يعمل التدقيق المالي المحاسبي على خدمة المستثمرين من خلال حصولهم على معلومات دات مصداقية وموثوقية.
- ✓ جودة القوائم المالية من جودة التدقيق المالي المحاسبي. أي وجود علاقة تكاملية.
- ✓ يساهم التحليل المالي في ترشيد القرارات المالية للمؤسسة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة وضمان مبدأ الاستمرارية.
- ✓ هناك تأثير مباشر للمعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم المالية وعلى مستخدميها.
- ✓ تعمل مؤسسة تويع الكهرباء والغاز جاهدة في اعداد القوائم المالية من خلال مراعاة مبدأ الملائمة ومبدأ الموثوقية بغية الوصول الى القوائم المالية ذات جودة.

ثالثا: الاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل اليها يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

- ✓ على المؤسسات الجزائرية أن تولي اهتمام كبير للمعايير المحاسبية للتدقيق الدولية مما يسمح لها بالدخول الى الأسواق المالية الدولية.

- ✓ على المؤسسة تكثيف عمليات التدقيق المالي. على أن تكون فجائية او دورية.
- ✓ جودة المعلومات المالية لا تخص معد المعلومات المالية فقط، بل يخص أيضا مستخدميها وبالتالي يجب زيادة الوعي لديهم على استيعاب المعلومات المعروضة في القوائم المالية.
- ✓ الاستعانة بتجارب المؤسسات الأجنبية في اختيار السياسات المالية بغية التقليل من المخاطر المالية.
- ✓ على المؤسسة أن تولي اهتمام كبير للتحليل المالي بصفة كبيرة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة في المستقبل بغية الوصول للأهداف المرجوة.
- ضرورة تكيف التدقيق المالي مع التغيرات الكبيرة في النظام المحاسبي المالي لزيادة موثوقية ومصداقية وجودة القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

رابعا: أفاق الدراسة:

حولنا من خلال هده الدراسة الالمام بجوانب الموضوع النظرية والميدانية قدر المستطاع، ومن أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض المواضيع كأفاق مستقبلية للدراسة وأهماها:

- دور التحليل المالي في تحسين جودة القوائم المالية.
- دور حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.
- دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة التقارير المالية.
- مدى مساهمة التدقيق المالي في الحد من الجرائم المالية.

قائمة المراجع

الكتب

1. الألوسي حازم هاشم، **الطريق الى المراجعة والتدقيق**، دار الكتب الوطنية، ليبيا،2003.
2. ايهاب نظمي، د.هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر، عمان، سنة 2012.
3. بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
4. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية مصر، 2003.
5. حسن القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الأردن، دار الثقافة للنشر، 1996.
6. حسين دحدوح وحسن القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والاجراءات العملية**، عمان، دار الثقافة للنشر، 2009.
7. حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.
8. رأفت سلامة محمود وزملائه، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة، عمان، سنة 2011 .
9. الرماحي نواف محمد عباس، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
10. سامي محمدالوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، سنة 2010.
11. سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، المكتبة الوطنية، المملكة الأردنية الهاشمية، سنة2012 .
12. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة2009.
13. مبارك لسلوس، **التسيير المالي**، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر, 2004.
14. محمد الصريفي، **التحليل المالي وجهة نظر محاسبة ادارية**، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط 1، مصر، 2014.
15. محمد الفيومي وعوض لبيب، **أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث**، الإسكندرية، مصر، 1998
16. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005.
17. محمود السيد الناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992
18. ناصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، الجزء 01، ترانس، الجزائر, 1990.
19. وليم توماس وأميرسون هنكي، **المراجعة بن النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، الرياض، سنة 1989 .

الرسائل الجامعية

1. اسيا قدة، رميصاء مهري، **مروة مسعي بوبكر، المشكلات المحاسبية المرتبطة بالتضخم وتأثيرها على القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2019.

2. بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة سطيف،2012

3. بوجيرك ليندة، حميرون مريم، **التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر, 2019.

4. حسام الدين بوقرسول، **ممارسات التدقيق المالي وعلاقتها بتحليل القوائم المالية–دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات–**مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، سنة2019.

5. حياة أحمودة، **حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مدكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر.2015.

6. خرشيش فاتح، **دور النظام المحاسبي المالي scf في تحسين جودة المعلومات المالية**، مدكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2016.

7. زروخي علاء الدين، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

8. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة لنيل شهادة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر, 2015.

9. شدري معمرسعاد، **دور المراجعة الدخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة سونلغاز–**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، سنة 2009.

10. شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2004.

11. صخري جمال عبد الناصر، **التحليل المالي كأداة لا تخاد القرارات في المؤسسات البترولية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر, 2013.

12. طبيش صفاء، **دور عملية التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية** ,مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.

13. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الدخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، سنة 2010.

14. لعبو فأطيمة، كاسو سعيدة، **أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر, 2021.

15. مثقال حمود سالم القرالة، **أثر استخدام تكنلوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن, 2011.

16. مصطفى يوسف سبسبي، **دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاد القرارات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب, 2011.
17. مني أمحمد الجودي، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خضير بسكرة،2109.
18. مني أمحمد الجودي، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2109.
19. هدى عواج، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة المسيلة،2015.
20. هدى عواج، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة المسيلة،2015.

المقالات:

1. أمنية حفاصة، د.عباس فرحات، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية–دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة– SCAEK** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، المجلد ،11 العدد 02، 2018.
2. بن قطيب علي، حطاب دلال، **أهمية اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة تيارت، جامعة قسنطينة 02، الجزائر، المجلد04، العدد 01, 2019.
3. بوخاري عبد الحميد، حرشاوعبد اللطيف، **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة أفاق للدراسات والبحوث، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 04، العدد02 ,2021.
4. طالب عبد العزيز، لمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة جامعة بن زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 04، العدد02, 2020.
5. محمد البشير، **الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المدقق، العدد 2002,51.

نصوص القانونية:

1. القانون التجاري الجزائري، المادة 715مكرر4.
2. الأمانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، القرار المؤرخ في 23رجب 1429الموافق ل 26يوليو 2008، الجزائر.

3. الجريد الرسمية، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد من 65 إلى0 7العدد 42، الموافق ل 11 جويلية. 2010 الجزائر.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Bethoux Raymond, Kremper François et Poisson Michel : l'Audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986. Secteur public, Clet, Paris, 1986.

الملاحق

الملحق رقم (01) جدول حسابات النتائج سنة 2020

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2020

CENTRE DD GHARDAIA **DATE** 29/03/2022 10.38.15

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2020	2019
Ventes et produits annexes		4 258 296 168,81	4 357 754 481,53
Prestations fournies production energie et matériel		390 227,65	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 4 266 106 360,38	- 5 899 858 591,66
I - Production de l'exercice		- 7 419 963,92	- 1 542 104 110,13
Achats consommés		- 99 827 807,97	- 91 813 535,51
Services extérieures et autres consommations		- 327 790 628,05	- 404 628 919,37
Prestations reçues services		- 638 118 140,48	- 1 520 349 194,52
II - Consommation de l'exercice		- 1 065 736 576,50	- 2 016 791 649,40
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 1 073 156 540,42	- 3 558 895 759,53
Charges de personnel		- 974 266 969,34	- 912 517 739,58
Impôts, taxes et versements assimilés		- 88 203 267,92	- 84 467 010,32
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 2 135 626 777,68	- 4 555 880 509,43
Autres produits opérationnels		176 829 778,19	183 324 792,61
Autres charges opérationnelles		- 8 615 396,74	- 6 124 800,67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 952 682 078,04	- 944 778 487,44
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		85 827 178,03	89 126 618,66
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,27
Produits financiers		0,00	0,00
Charges financières		0,00	- 0,01
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	- 0,01
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,28
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 521 343 352,68	4 630 205 892,80
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 8 355 610 648,92	- 9 864 538 279,08
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,28
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,28

الملحق رقم (02) جدول حسابات النتائج سنة 2019

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE** 2019

CENTRE DD GHARDAIA — **DATE** 29/03/2022 10.36.43

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		4 357 754 481,53	3 982 478 895,67
Production immobilisée		0,00	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 5 899 858 591,66	- 2 470 649 983,48
I - Production de l'exercice		- 1 542 104 110,13	1 511 828 912,19
Achats consommés		- 91 813 535,51	- 67 729 424,66
Services extérieures et autres consommations		- 404 628 919,37	- 267 852 113,13
Prestations reçues services		- 1 520 349 194,52	- 1 019 455 655,49
II - Consommation de l'exercice		- 2 016 791 649,40	- 1 355 037 193,28
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 3 558 895 759,53	156 791 718,91
Charges de personnel		- 912 517 739,58	- 681 614 286,41
Impôts, taxes et versements assimilés		- 84 467 010,32	- 74 829 119,84
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 4 555 880 509,43	- 599 651 687,34
Autres produits opérationnels		183 324 792,61	159 258 569,76
Autres charges opérationnelles		- 6 124 800,67	- 272 030,71
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 944 778 487,44	- 878 463 645,54
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		89 126 618,66	397 686 254,27
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 5 234 332 386,27	- 921 442 539,56
Charges financières		- 0,01	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 0,01	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 5 234 332 386,28	- 921 442 539,56
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 630 205 892,80	4 539 423 719,70
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 9 864 538 279,08	- 5 460 866 259,26
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 234 332 386,28	- 921 442 539,56
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 5 234 332 386,28	- 921 442 539,56

الملحق رقم (03) جدول حسابات النتائج سنة 2018

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2018

CENTRE DD GHARDAIA **DATE** 29/03/2022 10.33.02

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		3 982 478 895,67	3 856 133 093,32
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 2 470 649 983,48	- 2 342 738 673,84
I - Production de l'exercice		1 511 828 912,19	1 513 394 419,48
Achats consommés		- 67 729 424,66	- 100 342 301,61
Services extérieures et autres consommations		- 267 852 113,13	- 324 161 874,48
Prestations reçues services		- 1 019 455 655,49	- 1 121 601 603,88
II - Consommation de l'exercice		- 1 355 037 193,28	- 1 546 105 779,97
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		156 791 718,91	- 32 711 360,49
Charges de personnel		- 681 614 286,41	- 706 403 552,38
Impôts, taxes et versements assimilés		- 74 829 119,84	- 74 838 850,66
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 599 651 687,34	- 813 953 763,53
Autres produits opérationnels		159 258 569,76	166 548 386,07
Autres charges opérationnelles		- 272 030,71	- 107 929,90
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 878 463 645,54	- 1 064 219 020,15
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	- 64 704 062,22
Reprise sur pertes de valeur et provisions		397 686 254,27	11 013 086,46
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 921 442 539,56	- 1 765 423 303,27
Prestations reçues frais financiers		0,00	- 1 462 016,07
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	- 1 462 016,07
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 921 442 539,56	- 1 766 885 319,34
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 539 423 719,70	4 033 694 565,85
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 460 866 259,26	- 5 800 579 885,19
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 921 442 539,56	- 1 766 885 319,34
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	- 64 704 062,22
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 921 442 539,56	- 1 766 885 319,34

الملحق رقم (04) جدول الميزانية خصوم سنة 2020

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2020

CENTRE DD GHARDAIA

DATE 20/02/2022 15.11.29

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		160 198 203.19	160 198 203.19
Résultat net		0.00	0.00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		14 184 219.78	14 184 219.78
compte de liaison**		12 478 957 045.45	12 369 857 580.66
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 653 339 468.42	12 544 240 003.63
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		37 651 368.33	36 097 299.11
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 206 368 917.49	3 206 767 202.33
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 244 020 285.82	3 242 864 501.44
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 103 740 277.87	1 108 357 625.86
Impôts		184 010 334.99	79 270 737.41
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0.00	0.00
Autres dettes		4 005 940 965.52	3 169 162 825.23
Trésorerie passif		0.00	0.00
compte transitoire**		0.00	0.00
TOTAL PASSIFS COURANTS		5 293 691 578.38	4 356 791 188.54
TOTAL GENERAL PASSIF		21 191 051 332.62	20 143 895 693.61

الملحق رقم (05) جدول الميزانية أصول سنة 2020

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE** 2020

CENTRE DD GHARDAIA — **DATE** 20/02/2022 15.11.13

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2020	amort 2020	2020	2019
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 272 857.2		4 272 857.2	0.0
Immobilisations corporelles					
Terrains		3 308 560.0		3 308 560.0	3 308 560.0
Agencements et aménagements de terrains		16 496 140.5	8 316 688,8	8 179 451.6	8 541 154.8
Constructions (Batiments et ouvrages		591 117 859.1	219 925 909,5	371 191 749.6	387 647 412.2
Installations techniques, matériel et outillage		21 944 058 493.4	9 547 563 532,3	12 396 494 961,1	11 884 752 694.4
Autres immobilisations corporelles		2 513 653 337,1	1 108 742 019,4	1 404 911 317.6	1 434 332 211.0
Immobilisations en cours		2 542 769 417,9		2 542 769 417.9	2 521 039 533.4
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		27 615 676 465,4	10 884 548 150,1	16 731 128 315,2	16 239 621 566.0
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		12 194 395.1		12 194 395.1	2 620 077.7
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 197 663 733,8	949 189 887,3	2 248 473 846.4	2 294 870 241.4
Créances sur sociétés du groupe et associés		0.0		0.0	0.0
Autres débiteurs		1 811 206 115,7	2 505 616,9	1 808 700 498.8	1 339 106 964.1
Impôts		143 858 437.5		143 858 437.5	111 390 992.6
Autres actifs courants		0.0		0.0	0.0
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		453 460 858,8	6 765 019,4	446 695 839.3	156 285 851.7
compte transitoire**		0.0		0.0	0.0
TOTAL ACTIF COURANT		5 418 383 541,1	958 460 523,7	4 459 923 017.3	3 904 274 127.6
TOTAL GENERAL ACTIF		33 034 060 006,5	11 843 008 673,9	21 191 051 332,5	20 143 895 693.6

الملحق رقم (06) جدول الميزانية خصوم سنة2019

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz **EXERCICE** 2019

CENTRE DD GHARDAIA **DATE** 20/02/2022 15.09.39

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		160 198 203,1	160 198 203,1
Résultat net		0,0	0,0
Autres capitaux propres - Report à nouveau		14 184 219,76	0,0
compte de liaison**		12 369 857 580,66	11 932 816 978,37
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 544 240 003,63	12 093 015 181,5
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		36 097 299,11	33 435 334,1
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 206 767 202,33	3 192 321 225,91
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 242 864 501,44	3 225 756 560,11
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 108 357 625,86	1 094 676 313,01
Impôts		79 270 737,45	73 184 737,1
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,0	0,0
Autres dettes		3 169 162 825,23	2 413 289 999,01
Trésorerie passif		0,0	0,0
compte transitoire**		0,0	0,0
TOTAL PASSIFS COURANTS		4 356 791 188,54	3 581 151 049,24
TOTAL GENERAL PASSIF		20 143 895 693,61	18 899 922 790,91

الملحق رقم (07) جدول الميزانية أصول سنة 2019

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE** 2019

CENTRE DD GHARDAIA — **DATE** 20/02/2022 15.09.26

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		3 308 560.0		3 308 560.0	3 308 560.0
Agencements et aménagements de terrains		16 496 140.5	7 954 985.6	8 541 154.8	8 421 349.9
Constructions (Batiments et ouvrages		590 747 924.5	203 100 512.2	387 647 412.2	202 260 344.0
Installations techniques, matériel et outillage		20 712 054 014.86	8 827 301 320.45	11 884 752 694.41	11 764 867 159.47
Autres immobilisations corporelles		2 434 024 526,66	999 692 315,65	1 434 332 211.01	1 475 663 422,06
Immobilisations en cours		2 521 039 533,47		2 521 039 533.47	2 179 061 344,56
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		26 277 670 700.07	10 038 049 134.06	16 239 621 566.01	15 633 582 180.06
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 620 077.71		2 620 077.71	3 084 787.11
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 346 574 679,50	51 704 438,10	2 294 870 241.40	1 914 416 311,25
Créances sur sociétés du groupe et associés		0.00		0.00	0.00
Autres débiteurs		1 340 430 718,16	1 323 753,99	1 339 106 964.16	999 934 116,26
Impôts		111 390 992.66		111 390 992.66	84 067 536.41
Autres actifs courants		0.00		0.00	0.00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		157 840 382.09	1 554 530.36	156 285 851.73	284 837 859.86
compte transitoire**		0.00		0.00	0.00
TOTAL ACTIF COURANT		3 958 856 850,09	54 582 722.45	3 904 274 127.64	3 286 340 610,85
TOTAL GENERAL ACTIF		30 236 527 550,12	10 092 631 856,51	20 143 895 693.65	18 899 922 790.91

الملحق رقم (08) جدول الميزانية خصوم سنة 2018

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE** 2018

CENTRE DD GHARDAIA — **DATE** 20/02/2022 15.04.06

BILAN PASSIF — **Définitif**

PASSIF	note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		160 198 203,11	160 198 203,11
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
compte de liaison**		11 932 816 978,37	11 974 447 360,25
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 093 015 181,48	12 134 645 563,44
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		33 435 334,16	28 394 629,20
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 192 321 225,93	3 068 631 641,65
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 225 756 560,11	3 097 026 270,85
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 094 676 313,00	1 043 378 073,05
Impôts		73 184 737,17	72 112 678,37
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 413 289 999,07	3 177 444 944,42
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 581 151 049,24	4 292 935 695,86
TOTAL GENERAL PASSIF		18 899 922 790,91	19 524 607 530,05

الملحق رقم (09) جدول الميزانية أصول سنة 2018

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz — **EXERCICE** 2018

CENTRE DD GHARDAIA — **DATE** 20/02/2022 15.06.36

BILAN ACTIF — **Définitif**

ACTIF	note	brut 2018	amort 2018	2018	2017
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		3 308 560.01		3 308 560.01	3 308 560.01
Agencements et aménagements de terrains		15 324 433.55	6 903 083.64	8 421 349.91	8 756 302.66
Constructions (Batiments et ouvrages		296 022 906.33	93 762 562.30	202 260 344.03	176 059 132.29
Installations techniques, matériel et outillage		19 867 432 281.79	8 102 565 122.32	11 764 867 159.47	11 411 145 168.45
Autres immobilisations corporelles		2 416 505 674.57	940 842 252.51	1 475 663 422.06	1 467 367 662.07
Immobilisations en cours		2 179 061 344.50		2 179 061 344.50	2 158 771 001.43
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		24 777 655 200.83	9 144 073 020.77	15 633 582 180.06	15 225 407 826.91
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 084 787.11		3 084 787.11	1 496 953.63
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 975 239 556.42	60 823 245.17	1 914 416 311.25	2 617 815 340.13
Créances sur sociétés du groupe et associés		0.00		0.00	0.00
Autres débiteurs		1 001 344 891.09	1 410 774.83	999 934 116.26	1 427 513 031.84
Impôts		64 067 536.41		64 067 536.41	69 031 740.66
Autres actifs courants		0.00		0.00	0.00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		286 436 124.01	1 598 264.37	284 837 859.64	183 342 638.86
compte transitoire**		0.00		0.00	0.00
TOTAL ACTIF COURANT		3 330 172 895,22	63 832 284,37	3 266 340 610.85	4 299 199 703,18
TOTAL GENERAL ACTIF		28 107 828 096,05	9 207 905 305,14	18 899 922 790,91	19 524 607 530,09