

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم محاسبة المالية.....



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة تسيير

إعداد الكشوف المالية من المحاسبة إلى التدقيق

دراسة ميدانية في فندق AZ-montana

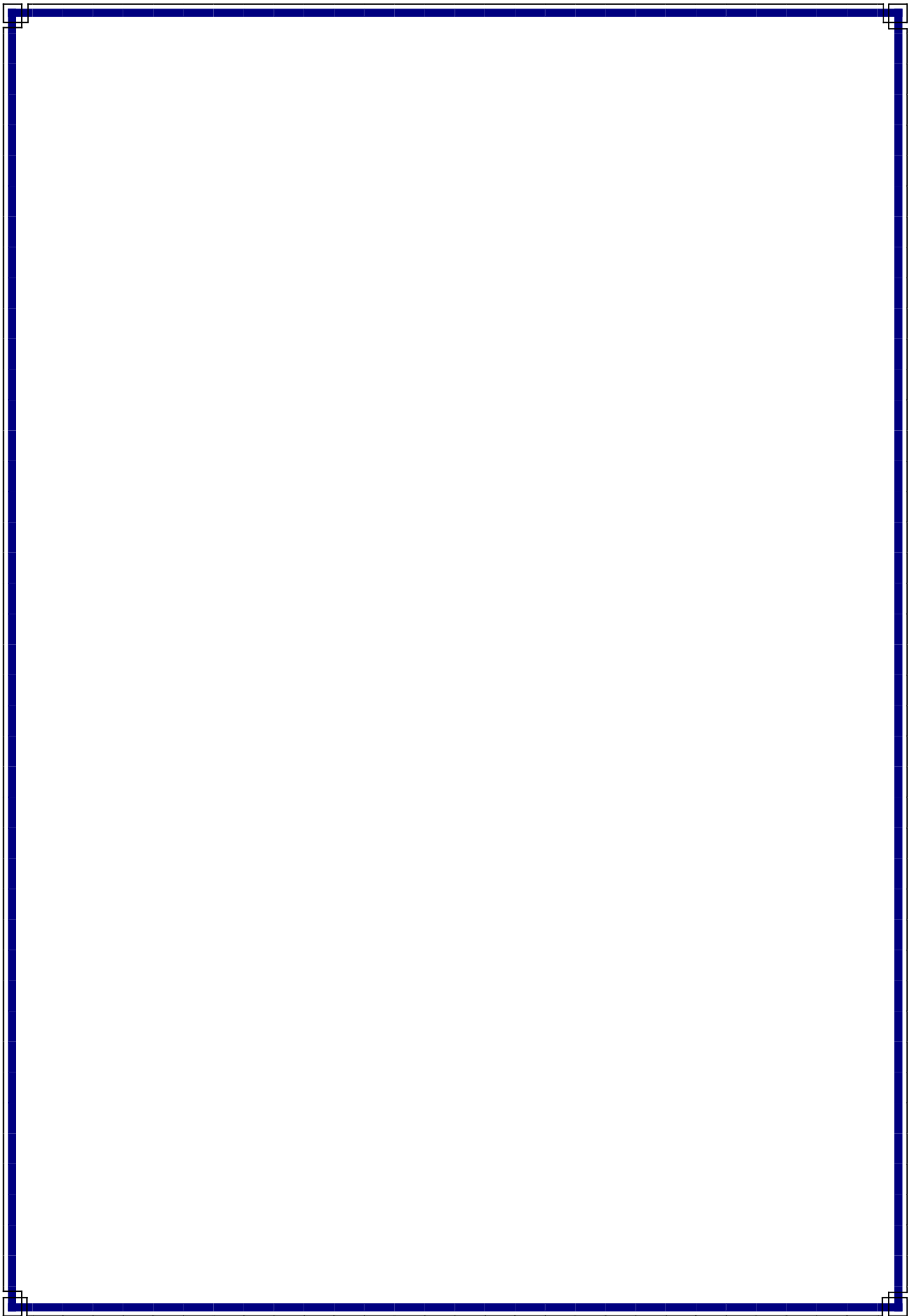
مقدمة من الطالبة:

عباس ايمان

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا ومشرفا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم محاسبة المالية.....



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة تسيير

إعداد الكشوف المالية من المحاسبة إلى التدقيق

دراسة ميدانية في فندق AZ-montana

مقدمة من الطالبة:

عباس ايمن

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا ومشرفا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ

قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت

العليم الحكيم

سورة البقرة - الآية 32

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ

خَبِيرٌ ﴾

سورة المجادلة الآية رقم 11

شكر وتقدير

الحمد لله على كل النعم نعمده ونشكره على عونه
وتوفيقه لي لإتمام هذه المذكرة والصلاة والسلام على
رسول الله صلى الله عليه وسلم.

وبعد أتقدم بأسمى عبارات لشكر والعرفان لأستاذي
الفاضل المشرف على هذه المذكرة الدكتور " مرحوم
محمد الحبيب " الذي لم يبخل عليا بمعلوماته القيمة
وأرائه النيرة والصادقة وتشجيعاته المتواصلة لإنجاز هذا
البحث

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أوجه عبارات الشكر
والعرفان إلى كل من كان عوناً في إنجاز هذا البحث
وخاص بالذكر أبي وأمي.

الاهداء

اهدي ثمرة هذا الجهد إلى من أوصى النبي الكريم
بحسن صحبتها ، نبع العنان والمعبة أمي العزيزة حفظها
الله ورعاها ، إلى من انعمت ظهره ليستقيم ظمري
والذي العزيز أطال الله عمره وأحسن إليه ، إلى سني
ما بعد أبي وأمي إخوتي مروان ، عبد الرحمان ، محمد
النجيب وأختي العزيزة ولاء ، إلى خالي الغالي وقدوتي
عدنان بوزيد . إلى جدي وجدتي الغاليين رحمهما الله
بوزيد الحبيب ولخضر طابرة .

إلى جدي رحمهما الله بن ستي فديجة وإلى جدي
العزيز أطال الله في عمره .

إلى أصدقائي وأحبتي في عائلة الحركة الوطني
للطبة الجزائريين

والى جميع الأهل والأقارب والأحباب والأصدقاء والزلاء
في المسار الدراسي

الصفحة	العنوان
	العنوان
I	الاهداء
II	الشكر والتقدير
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الاشكال
V	قائمة الجداول
VI	قائمة المختصرات
3-1	المقدمة العامة
05	الفصل الأول: ماهية الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي
5	المبحث الأول: مدخل إلى الكشوف المالية
5	المطلب الأول: تعريف الكشوف المالية.
6	المطلب الثاني: عناصر الكشوف المالية
6	أولاً: الميزانية المالية (Le Bilan):
8	ثانياً: حساب النتائج (Compte De Résultat)
9	ثالثاً: جدول تدفقات الخزينة Tableau des Flux De Trésorerie
10	رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة (Etat de variation des capitaux propres)
10	خامساً: ملحق الكشوف المالية (Tableaux d'annexe)
11	المطلب الثالث: خصائص وأحكام وأهداف الكشوف المالية.
11	أولاً: خصائص الكشوف المالية إعدادها
12	ثانياً: أهداف الكشوف المالية
15	المبحث الثاني: عرض الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي
15	المطلب الأول: مراحل إعداد الكشوف المالية وعرضها.
16	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية والقوانين التنظيمية لعرض الكشوف المالية
18	المطلب الثالث: عرض نماذج الكشوف المالية

27	المبحث الثالث:مسك الحسابات وجودة ومصداقية الكشوف المالية
27	المطلب الأول: المحاسب المسؤول عن مسك الحسابات
27	المطلب الثاني: القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية
28	المطلب الثالث: جودة الكشوف المالية و المعلومات المحاسبية
31	الفصل الثاني: تدقيق الكشوف المالية
32	المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق
32	المطلب الأول: ماهية التدقيق
32	الفرع الأول: تعريف التدقيق
33	الفرع الثاني أنواع التدقيق
34	الفرع الثالث: التطور التاريخي لتدقيق وأهدافه
35	المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق الخارجي
35	الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي
35	الفرع الثاني : أهمية التدقيق
36	المطلب الثالث: وظائف التدقيق الخارجي و خصائص
36	الفرع الأول:وظائف التدقيق الخارجي
36	الفرع الثاني : خصائص التدقيق الخارجي
38	المبحث الثاني:إجراءات تدقيق الكشوف المالية
38	المطلب الاول: محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01 وقبول مهمة المهنة في ظل معيار الجزائري 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
38	الفرع الأول: محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01
39	الفرع الثاني: اتفاق وقبول مهمة المهنة في ظل معيار الجزائري 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
40	الفرع الثالث: رسالة تأكيد على قبول مهمة التكليف
41	المطلب الثاني: مراحل الأولوية لعملية التدقيق
41	الفرع الأول: تشخيص شامل للمؤسسة
42	الفرع الثاني: تخطيط برنامج وبرنامج التنفيذ وفق المعيار الجزائري(300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية)
46	المبحث الثالث: إجراءات التدقيق الفعلية
46	المطلب الأول: التدقيق الفعلي لعناصر الكشوف المالية في ضوء المعايير الجزائرية

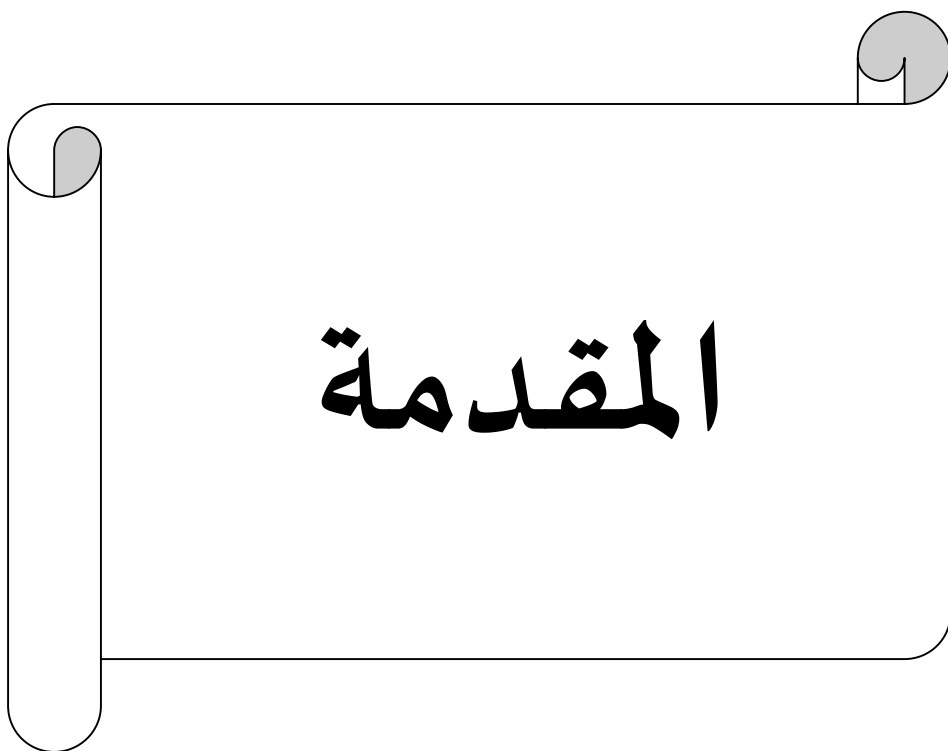
	للتدقيق:
46	الفرع الأول: مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية وفق للمعيار الجزائري 510
47	الفرع الثاني: تدقيق عناصر الكشوف المالية
48	اولا: كيفية تدقيق عناصر الكشوف المالية
50	ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق المعتمد عليهما من اجل تدقيق الكشوف المالية
52	الفرع الثالث: تأسيس الرأي حول الكشوف المالية وفقا للمعيار الجزائري (700)
53	المطلب الثاني: اثر التدقيق الخارجي على الكشوف المالية
56	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
56	مقدمة الفصل الأول
57	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة AZ –Montana
57	المطلب الأول: نشاءة المؤسسة
57	المطلب الثاني: نظام المعلومات والإدارة
58	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة AZ –Montana
60	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية
67	الخاتمة العامة
69	قائمة المراجع
	الغلاف الخارجي

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الشكل
14	أهداف القوائم المالية حسب اختلاف عناصرها	I
15	مراحل عمليات التمهيد ما قبل الكشوف المالية	II
43	مراحل تخطيط وإعداد الرزنامة ومخطط التدقيق	III
59	الهيكل التنظيمي لمؤسسة AZ-Montana	IV

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الجدول
19	الميزانية جانب الأصول	I
20	الميزانية جانب الخصوم	II
21	حساب النتائج	III
24	تدفق الخزينة الطريقة المباشرة	IV
23	تدفق الخزينة الطريقة الغير المباشرة	V
25	تدفقات الأموال الخاصة	VI
26	جداول الملاحق	VII
33	أنواع التدقيق	VIII
34	التطور التاريخي لتدقيق	IX
35	أهمية التدقيق	X
38	صلاحيات ومسئوليات محافظ الحسابات	XI
39	محتوى معيار التدقيق الجزائري 210	XII
41	عناصر دراسة تشخيص المؤسسة	XIII
43	نموذج وبرنامج ورزنامة التدقيق	XIV
48	كيفية تدقيق عناصر الكشوف المالية	XV



المقدمة

تعتبر الكشوف المالية من المخرجات المحاسبية اثر المعالجة المحاسبية النهائية، التي قام بها الكيان خلال ممارسته لنشاطه في سنة مالية معينة، ونظرا لأهميتها البليغة بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في عمليات التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات ، كان لا بد للإدارة من إتباع وسائل وآليات من اجل تحقيق جودة مثالية للكشوف المالية .

إذ انه اوجب المشرع الجزائري بالتزام أصحاب الشركات والهيئات والمؤسسات وكذا المسئول عن مسك الحسابات والكشوف المالية بالإعداد والمسك الصادق النزيه من خلال النظام المحاسبي المالي.

ويجدر أن نقول لا تنتهي مهمة إعداد الكشوف المالية فقط في إعدادها وعرضها، حيث يلتزم مرور هذه الأخير على اختبار مدى جودتها وصحتها ومصداقيتها ، بحيث يتمثل هذا الاختبار في التدقيق ويعتبر موضوعا هاما في الجانب المالي والمحاسبي ، والذي يلعب دورا بارزا في توجيه القرارات الصائبة وأخذها بشكل ملائم وكذا في عمليات التخطيط حيث يضع التدقيق على الكشوف المالية بصمة المصداقية عند صحتها، أو يكتشف أخطاء إعدادها ويعالجها عن طريق آرائه وتوصياته التي يقدمها، فالتدقيق ليس فقط مهمة أو مهنة وإنما مسؤولية يلتزم بها المسئول عنها.

الإشكالية الرئيسية:

- ماهية الكشوف المالية وكيف يمكن إعدادها وعرضها خلال مهنتي المحاسبة والتدقيق؟

الأسئلة الفرعية:

- ماهية الكشوف المالي؟

- كيفية إعداد الكشوف المالية ومراحلها؟

- ماهية جودة الكشوف المالية؟

- ماهية التدقيق؟

- كيفية تدقيق الكشوف المالية اثر معايير التدقيق الجزائرية وإبداء الرأي؟

- ما هو اثر التدقيق على الكشوف المالية؟

فرضيات البحث:

-الكشوف المالية تحتوي على عناصر مهمة تعبر عن وضعية المؤسسة ، حيث يمكن ان تكون صحيحة او خاطئة قابلة للانتقاد.

التدقيق المحاسبي بمثابة اختبارمدى صحة الكشوف المالية ولنفرض ان هناك علاقة تربط بين التدقيق والكشوف المالية.

الدوافع لاختيار موضوع البحث: ان اختيار موضوع البحث له اسباب موضوعية واخرى شخصية والتي تتمثل في:

- الاهتمام المتزايد من قبل الباحثين في مجال المحاسبة المالية.
- باعتبار موضوع البحث يخدم بشكل كبير مجال التخصص.
- الميول الشخصي والفضول حول إعداد الكشوف المالية من منظور المحاسبي وكذا إبداء الرأي من منظور التدقيق .
- العمل على دمج بين المعارف المكتسبة حول المحاسبة كعلم وكمهنة وكذلك حول التدقيق كعلم وكمهنة .

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة على التحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على ماهية وكيفية إعداد الكشوف المالية ومراحلها.
- التعرف على ماهية التدقيق وكيفية تدقيق الكشوف المالية.
- معرفة ما مدى تأثير التدقيق على الكشوف المالية.

أهمية الدراسة: تكمل أهمية هذه الدراسة في الدمج بين المحاسبة والتدقيق نظرا لنقص البحوث والدراسات التي تجمع بينهم ، بحيث هناك دراسات عديدة وكثيرة ولكن بشكل منفصل ولا تعالجهما بدراسة واحد وتدمجهما. بحيث ستكون هذه الدراسة مرجع من مراجع الدراسات اللاحقة وكذا تشجيع الباحثين بالاجتهاد من اجل معالجة المنظورين ودمجهما في دراسة واحدة.

حدود البحث : من اجل الوصول الاشكليات هذه الدراسة والوصول الى نتائج ملموسة ومعرفة يقينة كانت حدود الدراسة كالتالي:

-الحدود المكانية : الدراسة الميدانية في فندق AZ-MONANA

الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة سنة 2021.

منهج الدراسة:

من اجل تحقيق أهداف البحث والإجابة على التساؤلات وتبات الفرضيات السابقة تم تقسيم الدراسة الى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث اعتمدت في هذه الدراسة على منهج تقصي المستندات منها المقررات التنظيمية والقوانين الذي تبناها المشرع الجزائري في تنظيم المهنتين ، وكذا التقصي والاسئلة ومقابلة مختصين في مجال الدراسة.

هيكل الدراسة :

الفصل الأول تطرقت فيه على الكشوف المالية ماهيتها، تعريفها عناصرها، أهميتها، خصائصها وكذلك تطرقت إلى قوانين النظام المحاسبي ونماذج عرضها، وهذا الفصل شكل من المنظور النظري على ضوء القوانين والمناشير الجزائرية التي تخص تنظيم المهنة .

الفصل الثاني: ماهية التدقيق الجانبي النظري تعريفه، أنواعه ووظائفه ثم عن كيفية تدقيق الكشوف المالية ومراحل تدقيقها وكذلك أثره على القوائم المالية.

الفصل الثالث: تضمن الجانبي التطبيقي والدمج بين عرض الكشوف وقراءتها وبين فحصها والتدقيق فيها حيث كان محل الدراسة في فندق AZ-Montana.

صعوبات التي تلقيتها أثناء الدراسة:

- صعوبة جمع المعلومات والمراجع أثناء الدراسة.
- تركيز في أغلبية الدراسات على النمط الأدبي أكثر من المحتوى المعرفي العلمي.
- تكرار المعلومات والآراء في أغلبية الدراسات السابقة وكذا المراجع ، بحيث تجد مفهوم وصياغة ونظرية أكثر من اللازم في الوقت الذي من المفروض أن نجد تشكيلة متنوعة مختلفة علميا.
- ساعات المسموح بها للزيارة الميدانية جد ضئيل بحيث ساعتين أو اقل في الأسبوع لمدة شهر واحد فقط غير كافي للإلمام بالموضوع والتعمق فيه وكانت النقاط التي توصلت إليها جد سطحية.
- عدم الرضا من طرف المحاسبين المعتمدين بالمسئلة وإعطاء المعلومات.



الفصل الأول

مقدمة:

يهدف التعرف على ماهية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي في الجزائر، فانه ومن هذا الفصل سنسعى إلى معرفة القوائم المالية وخصائصها ن عناصرها وعلى ماذا تحتوي، بالإضافة على مراحل إعدادها.

المبحث الأول: مدخل إلى الكشوف المالية

تعتبر القوائم المالية عنصرا رئيسيا لعرض التقارير المالية، وتوفير المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة والوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة، ومن هذا الصدد نطرح الإشكاليات التالية:

- ماهية الكشوف المالية؟ على ماذا تحتوي؟ وماهية خصائصها؟

المطلب الأول: تعريف الكشوف المالية.

هي القوائم التي تعد وتقدم في نهاية الفترة المالية ويتم من خلال هذه الكشوف معرفة الأحداث الاقتصادية والمالية والمحاسبية التي حدثت في المؤسسة خلال تلك الفترة، بحيث تعرض هذه القوائم تعرض على الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة ليستخدمونها في اتخاذ قراراتهم، وكذلك يمكن إعطاء عدة تعاريف تفصيلية أخرى عن ماهية القوائم المالية كالتالي:

تعريف 1:

تعرف القوائم المالية على أنها مخرجات ونواتج العمليات المحاسبية النهائية، وهي عبارة عن ملخص مفصل إجمالي وأساسي لجميع المعلومات المحاسبية والمالية التي هي عليها¹ المؤسسة وبالأحرى تعتبر وسيلة لترجمة المعلومات المحاسبية ومعاملات أنشطة المؤسسة إلى لغة رقمية تمكن المؤسسة بتحديد وضعيتها المالية وتسمح هذه الأخيرة بمعرفة مدى فعالية نشاط المؤسسة².

تعريف 2:

كما أنها تعرف وسائل أساسية لتوصيل المعلومة المحاسبية للأطراف الخارجية، وهي بمثابة المنتج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها رأسمال والنتيجة اللذان يرتبطان بالوحدة المحاسبية، 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، وقد تضمنت هذه القوائم حسب المعيار المحاسبي الدولي وتبنته المعايير المحاسبية الجزائرية وحسب النظام المحاسبي المالي.

²: ذ، طارق عبد الحال جمال، المحاسبي المالي، موضوع منشور عبر صفحات التواصل الاجتماعي.

المطلب الثاني: عناصر الكشوف المالية

بعد التطرق إلى ماهية الكشوف المالية، سوف نتطرق إلى عناصر هذه الأخيرة وعلى ماذ تحويه من عناصر ومن ماذ تتكون ؟

بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، بما جاء به النظام المحاسبي المالي متبنيا للمعايير المحاسبية الدولية ، المادة 25 تضمنت عناصر المكونة للكشوف المالية.

تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة :

-الميزانية المالية.

-حساب النتائج .

-جدول سيولة الخزينة .

-جدول تغير الأموال الخاصة .

-ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

هذا بصفة عامة تطرقنا إلى عناصر الكشوف المالية ، ومنه ما يتوجب علينا ان نشرح كل عنصر على حدا لتوضيح أعمق ودقيق لهذه العناصر .

أولا: الميزانية المالية (Le Bilan):

تعرف الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي بما تضمنته الفقرة 1-220 من الفصل الثاني المتعلق بالكشوف المالية من ج.ر.ج.د.ش العدد 19 سنة 2009: تصنف الميزانية بصفة منفصلة ، في الأصول(التثبيات العينية والمعنوية ، الاهتلاكات المساهمات ، الأصول المالية ، المخزونات ، أصول الضريبية مع تمييز الضرائب المؤجلة ، الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة أعباء مثبتة مسبقا، وأخيرا خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية) ، بحيث تكتمل جهة الخصوم في : (رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة او المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأسمال الصادر في حالة الشركات والاحتياطات والنتيجة الصافية لسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير جارية التي تتضمن فائدة ، الموردون والدائنون الآخرون ، خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة منتوجات متبثة مسبقا خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.³

كما تعرف على إنها وسيلة تهدف إلى بيان الوضع المالي للمنشأة في فترة زمنية معينة ، فهي عبارة عن كشف أو قائمة أو تقارير يظهر ثروة المؤسسة او المنشأة والحقوق التي على هذه الأصول اي الالتزامات سواء للغير أو

³: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 لسنة 2009، الفصل الثاني-الميزانية-01/220.

للملاك ، وتلزم كل منشأة بإعداد قائمة المركز المالي أي الميزانية مرة على الأقل في نهاية كل سنة مالية أو على أساس ربع سنوي .⁴

بحيث تكمل أهمية الميزانية في الإفصاح عن المركز المالي للمنشأة ، وتوفر هذه الأخيرة معلومات للمستخدمين ومقدار الاستثمار في أصول المنشأة والتزاماتها لديئيمها وحق إعلان صافي أصول المنشأة ، فهي عموما تساهم في عملية التقرير المالي عن طريق توفير المعلومات حيث تكون القاعدة الطريقة الأساسية لتكن المنشأة بـ

1- حساب معدلات العائد

2- تقييم رأسمال في الشركة .

3- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المنشأة.⁵

فمن خلال تحليل الميزانية تستطيع المنشأة أن تتوصل إلى الوضعية المالية التي هي عليه خلال فترة معينة أو سنة مالية معينة، فهنا إعداد الميزانية الوظيفية انطلاقا من الميزانية بما يرجع للمؤسسة بمعلومات حالية للمؤسسة ومعلومات مستقبلية من حيث التنبؤ انطلاقا من المؤشرات المتوصل إليها ومنه تستطيع المؤسسة اتخاذ قرارات وأراء حو وضعيتها المالية وهذا ما يقلل من المخاطر المالية وأيضا يعزز نقاط القوة المالية للمؤسسة مع تحسين تعديل نقاط ضعفها سواء كانت في السيولة أو في الكتل المالية بحد ذاتها .

ومن هذا الصدد بما جئنا به من تعاريف عن ماهية الميزانية ، و خلاصة لذلك إن تعبر الميزانية عن الوضعية المالية لأي مؤسسة أو منشأة ، بحيث تصف الأصول والخصوم ورؤوس الموال الخاصة وهي عناصر ضرورية لنشاط المؤسسة .

واعتبارا لما سبق يمكن تجسيد المعادلة التالية معبرة عن الميزانية كالتالي:

$$\text{الأصول} = \text{رؤوس الموال الخاصة} + \text{الخصوم}$$

⁴أ.د محمد سامي راضي، المحاسبة المالية الدورة المحاسبية -القوائم المالية محاسبة العمليات النقدية-محاسبة العمليات الآجلة ص120، دار

التعليم الجامعي للطباعة والنشر -الإسكندرية.

⁵د.أمين السيد احمد لطفي،إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ،ص105، الدر الجامعية -الإسكندرية.

ثانيا: حساب النتائج (Compte De Résultat):

حساب النتائج هو بيان يلخص الأعباء التي تحملتها المؤسسة والنواتج التي عادت لها خلال سنة مالية واحدة ، حيث أن إعداد هذا البيان لا يأخذ بعين الاعتبار لتاريخ التسديد بالنسبة للأعباء ولا لتاريخ القبض بالنسبة للنواتج مبرزا نتيجة الصافية لسنة المالية⁶.

فهو يعتمد على المتوجات والأعباء في إعداده اي الصنف 7 (المنتجات) والصنف 6 (الأعباء) ، بحيث يتمثل الفرق بينها نتيجة الصافي لسنة المالية وهي صلة العلاقة بينه وبين الميزانية إذ انه يتوجب اضهار نفس نتيجة الصافي لسنة المالية .

كما انه يتم عرض حساب النتائج وفق شكلين ، حسب الطبيعة (سلع بضائع ، مواد أولية ، نفقات مستخدمين الخ..، أي حسب طبيعة نشاط المؤسسة) وحسب الوظيفة (تكاليف التصنيع ، تكاليف التوزيع والتكاليف الإدارية الخ.. أي حسب الوظائف التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها)، على أن الشكل الأول هو المعتمد من الناحية القانونية والذي يعبر عن الإفصاح على جميع الأعباء ونواتج المؤسسة خلال سنة مالية تبعا لطبيعتها وليس للوظيفة التي أنجزت ضمنها وسنتطرق إلى شكله وكيفي إعداده في المباحث اللاحقة .

بحيث يتوجب أن يشمل كحد ادني العناصر الآتية:

-إيرادات ونتائج الأنشطة التشغيلية.

-الأعباء الضريبية .

-النتيجة من النشاطات العادية.

-الأرباح والخسائر من الأنشطة الغير عادية.

-صافي الربح أو الخسارة للدورة الجارية .

وبطبيعة الحال فان الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا انه يشجع على تطبيق طريقة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها وهو المدرج قانونيا حسب ما ورد في الجريدة الرسمية ل ج.ج.د.ش إصدار 2009 ، وفي حال اختيار المؤسسة تطبيق طريقة تصنيف الأعباء حسب وظائفها ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء.⁷

⁶:مصدر ذكر سابقا ، الفصل الثالث -حساب النتائج ، 01-320.

⁷:لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، ص.70 collection gestion.2012 page bleus internationales.

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة Tableau des Flux De Trésorerie

جدول سيولة الخزينة أو جدول تدفقات الخزينة ، هو وسيلة لمستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها ، وكذلك معلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

ويتم إعداده على الأساس النقدي وليس على أساس الاستحقاق ، ويقدم هذا الأخير مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها وصادرهما وتختلف التدفقات حسب اختلاف الجهات وكذلك حسب اختلاف الأنشطة المنشأة لهذه التدفقات (تدفقات تشغيلية ، تدفقات استثمارية وتدفقات تمويلية) ، ويمكن تصنيفها كالآتي :

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدا وترتب بصفة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.⁸

ويجدر بالإشارة إلى انه يوجد طريقتين لإعداد جدول تدفقات الخزينة بعدما تطرقنا إلى ماهيته وتعريفه، فنجد الطريقة المباشرة والغير مباشرة :

1- الطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة (Tableau De flux de trésorerie méthode directe):

بحيث تتمثل هذه الطريقة بتقديم الفصول الرئيسية لدخول أو خروج الأموال الإجمالية (زبائن، الموردون الضرائب،...) قصد إبراز تدفق مالي صافي ، وتعتمد هذه الطريقة بتقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

2- الطريقة الغير المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة (Tableau des flux de trésorerie méthode indirecte):

تتمثل هذه الطريقة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الاخذ بالحسبان :

1-2 اثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)⁹.

2-2 التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة).

2-3 التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (فوائض ونواقص القيم عن عمليات

التنازل) بحيث تقدم هذه التدفقات كل على حدا.

⁸: مصدر سبق ذكره، الجريدة الرسمية 2009، الفصل الثالث.

⁹: مصدر سبق ذكره، الجريدة الرسمية، الفصل الرابع الكشوف المالية-اعداد جدول سيولة الخزينة.

رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة (Etat de variation des capitaux propres):

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات الذي أثيرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، حيث تعرض المؤسسة من خلال هذا الجدول المعلومات الدنيا المطلوبة تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- النتيجة الصافية لسنة المالية.

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال .

- الممتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة .

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، الانخفاض، التسديد....)

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامساً: ملحق الكشوف المالية (Tableaux d'annexe):

ماحق الكشوف المالية هو وثيقة تلخيص ن حيث يعد جزء من تلك الكشوف المالية يتم من خلاله تفسير بعض المعلومات الواردة في الكشوف المالية من اجل الإفصاح عنها أكثر، حيث يمكن أن تكون تلك التفسيرات معلومات كيفية أو معلومات كمية في شكل مبالغ وأرقام منظمة ضمن جداول.¹⁰

وتتمثل هذه المعلومات الواردة في جدول الملاحق في الآتي:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية المذكور سابقاً وفقاً للمعايير الموضحة ولكل مخالفة لها تفسيراً ومبرراً .
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها : طبيعة العلاقات ، نمط المعاملة ، حجم ومبلغ المعاملات ، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات .
- المعلومات ذات الطابع العام او التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.¹¹

¹⁰: محاضرة الاستاذ بايدن، الكشوف المالية، تخصص تدقيق ومراقبة التسييرين دفعة 2020.
¹¹: مصدر سبق ذكره، الفصل السادس ، الجريدة الرسمية 2009.

وختاماً لهذا المطلب تعرفنا على عناصر الكشوف المالية بشكل مفصل ومستقل عن بعضهم البعض، إلا أنه يجدر بالإشارة إلى أنه الكشوف المالية ليست مستقلة عن بعضها البعض بحيث علاقة التي بينهم علاقة تسليية زمنية وجبت احترام الترتيب التسلسلي التي أقرته المعايير المحاسبية الدولية والجزائرية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث: خصائص وأحكام وأهداف الكشوف المالية.

سنستوفي في هذا المطلب خصائص الكشوف المالية وكذاك الأحكام المتعلقة بإعدادها وأهدافها، بحيث سنسبب هذا المبحث إلى ثلاث فروع كالتالي:

أولاً: خصائص الكشوف المالية إعدادها:

1- خصائص الكشوف المالية:

* القابلية للمقارنة: يجب أن تكون القوائم المالية معدة بنفس السياسات المحاسبية وذلك لان عملية المقارنة تتم بالاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس والعرض والأثر المالي للاحداث الاقتصادية وكذلك الإفصاح عن سياسات المحاسبة المستخدمة في قياس وإعداد والقوائم المالية والإفصاح اثر التغيير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة .

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

* المصدقية: أن تكون القوائم المالية ممثلة بصدق وبدون أخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة وجب أن تكون بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتتضمن خاصية المصدقية الصفات التالية:

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

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

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

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

-الاكتمال: وتعني المعلومات المعروضة للقوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة ، بعدم أو حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال الكشوف المالية او من خلال التقارير المالية الأخرى.

ثانيا: أهداف الكشوف المالية:

توجد العديد من الأهداف الكشوف المالية، ومن بين هذه الأهداف نذكر أهمها:

1- أهداف الكشوف المالية من منظور مستخدمي القوائم المالية مايلي:

- توفير المعلومات حول المركز المالي ، و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية .

- إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية لأن هذه القوائم تعكس لحد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

-تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية ، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت اليها ، وهؤلاء المستخدمين الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع القرارات الاقتصادية على سبيل المثال ، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما اذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانها.

2- أهداف الكشوف المالية من المنظور العام:

- إن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

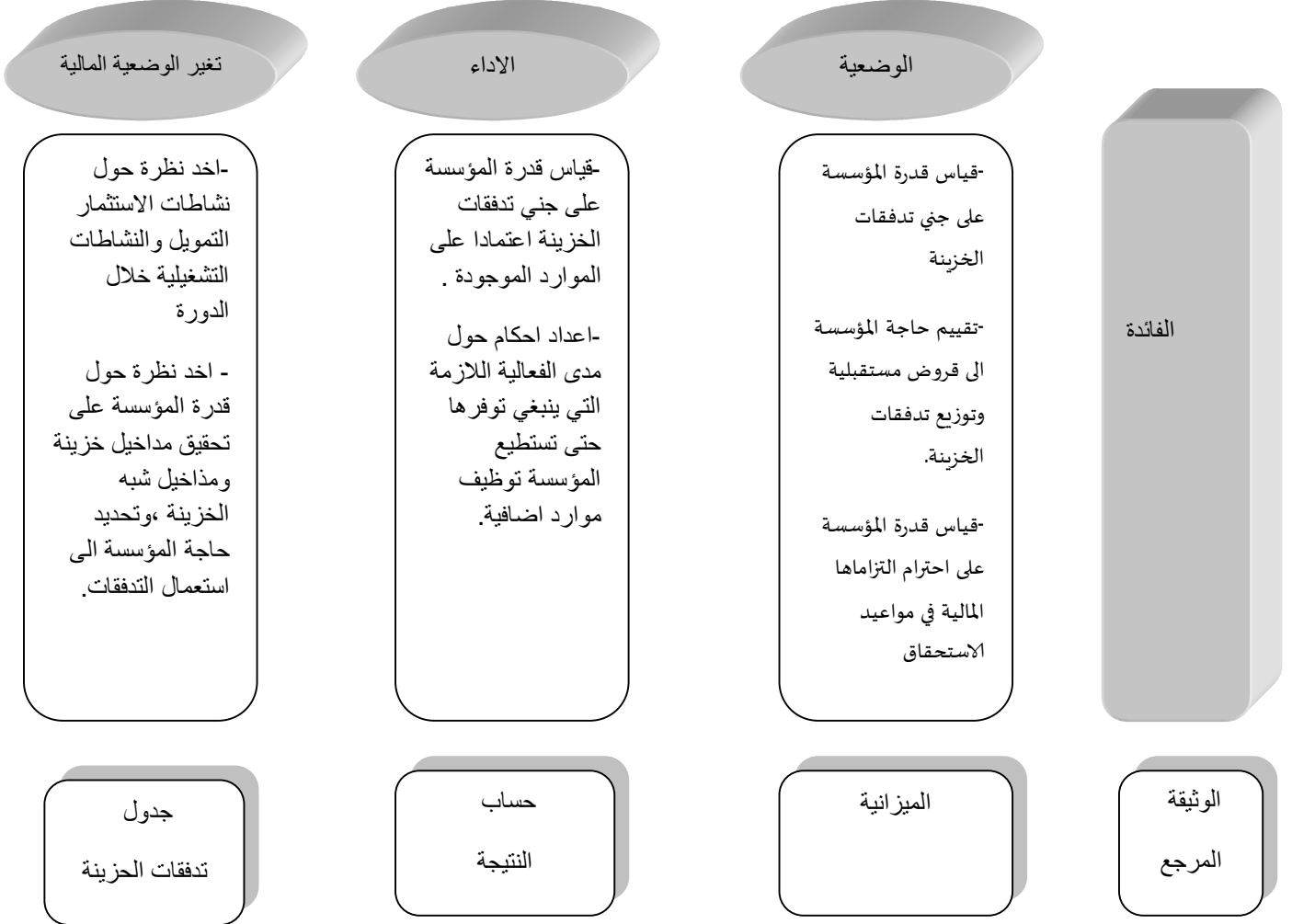
- عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمنشأة لفترة مالية معينة.

- إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي .

- استخراج نتائج عمليات المنشأة خلال فترة مالية معينة.

- خدمة المستخدمين الذين تكون سلطتهم أو قدرتهم أو مواردهم محددة للحصول على المعلومات و الذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات عن النشاط الاقتصادي.
 - تحديد موجودات وأصول المنشأة سواء طويلة الأجل أو قصيرة الأجل .
 - التعبير عن موجودات المنشأة والتزاماتها وتمثيل قيمتها بالوحدات النقدية المتداولة والسائدة.
 - توفير معلومات مفيدة لأغراض التنبؤ ومقارنة وتقييم التدفقات النقدية المحتملة للمستثمرين و الدائنين.
 - وذلك من حيث المقدار التوقيت و عدم التأكد المرتبط بها.
 - التقرير عن أنشطة المؤسسة المؤثرة على المجتمع التي يمكن أن يتم تحديدها و وصفها أو قياسها والتي تعتبر ذات أهمية لدور المؤسسة في البيئة الاجتماعية.
- ونجد بالتذكير فيما تضمنته الفروع السابقة ،ان العناصر المكونة للقوائم المالية غير مستقلة فيما بينها بل متداخلة ومكاملة لبعضها البعض حيث تعكس جوانب مختلفة من الاحداث او الصفقات التي قامت بها المؤسسة ، فباختلاف هذه الاخيرة يختلف هدف كل عنصر عن العناصر القوائم

اهداف القوائم المالية حسب اختلاف عناصرها



المصدر:

المبحث الثاني: عرض الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة 26، انه يتوجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن المعاملات الكيان المتعلقة بنشاطه، حيث حدد قانون النظام المحاسبي المالي طرق ومبادئ إعداد الكشوف المالية منها الإلزامية والاختيارية، كما انه تمر عملية عرض الكشوف المالية بعدة مراحل متسلسلة بيانيا وزمنيا فيما بينها وكل منها لديها ترتيبها الزمنية.

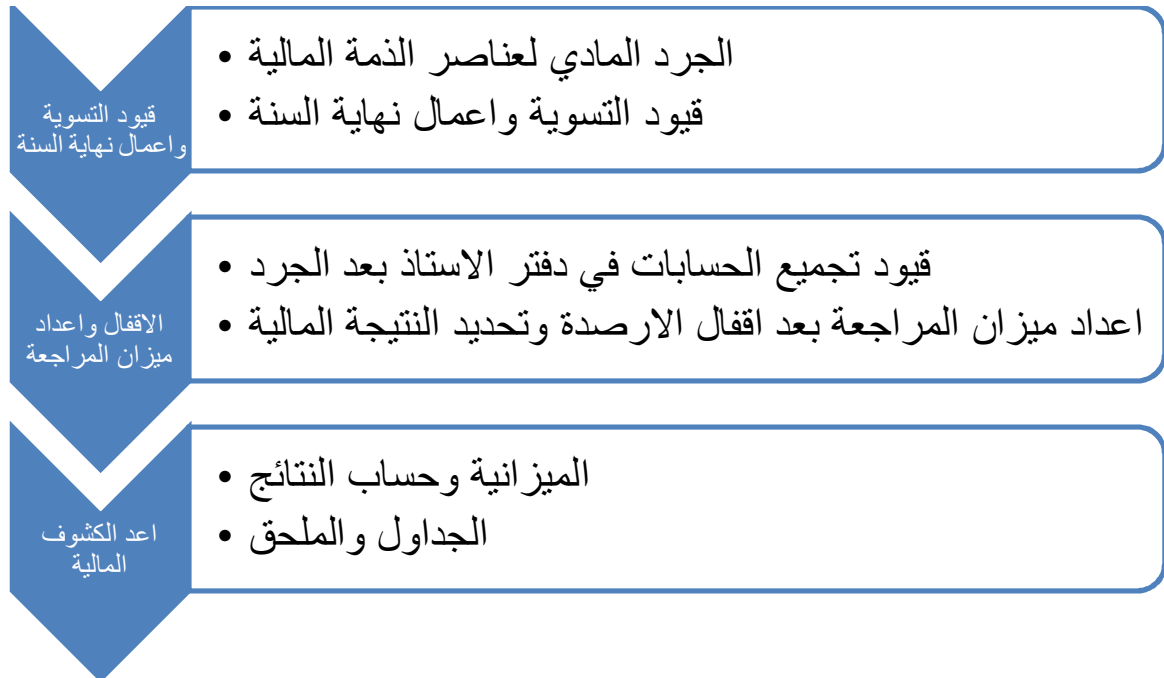
ومن هذا الصدد سنتعرف في هذا المبحث سنتطرق الى :

- مراحل عرض وإعداد الكشوف المالية بشكل تفصيلي كل منهم على حدى.

-المبادئ الأساسية والقوانين التنظيمية لعرض وإعداد الكشوف المالية

المطلب الأول: مراحل إعداد الكشوف المالية .

كما نعلم ومعروف حسب المبادئ المحاسبية وبالإضافة الى المعايير الجزائرية للمحاسبة انه تتم عملية إعداد القوائم المالية بعد إقفال الحسابات وترصيداها بشكل نهائي وصحيح وغير قابل للبطلان، وهذا بالضبط يأتي بعد عمليات الجرد وإعداد قيود التسوية لأعمال نهاية السنة، والمخطط التالي عبارة شكل توضيحي لمراح ما قبل إعداد الكشوف المالية :



مخطط توضيحي لعمليات ما قبل اعداد الكشوف المالية

المصدر: من إعداد الطالبة، استنادا الى مراجع ومكتسبات قبلية

ومنه يجدر بنا أن نتطرق إلى بعض المفاهيم التي تخص مرحلة ما قبل إعداد الكشوف المالية، ومنه سنتطرق إلى:

-ماد نقصد بالجرد؟؟

الجرد هو مجموعة العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم الكيان ، عينا ونوعا وقيمة، عند تاريخ الجرد ، استنادا الى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات التبوتية ، وعلى الأقل مرة واحدة في كل اثني عشر شهرا .

بعد إعداد عملية الجرد المادي ، يعد الجرد المحاسبي المتمثل في القيود التسوية وقيود الإقفال حسب البيانات والمعلومات التي جاء بها الجرد المادي .

ماد نقصد قيود التسوية والإقفال؟

تتمثل قيود التسوية والإقفال في عمليات إقفال الحسابات السنوية احتراماً لمبدأ استقلالية السنوات المالية وكذا مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية ، يجب إقفال السنة المالية المنصرمة بتجميد تسلسلها الزمني بهدف ضمان عدم المساس بالتسجيلات.¹²

يتم تجميع أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ وترصيدها ثم الخروج بأرصدة نهائية ، تم تلخيصها مرحلة إعداد ميزان المراجعة.

-ماد نقصد بميزان المراجعة؟

يعد ميزان المراجعة بعد كتابات تجميع الحسابات بما فيها حسابات الميزانية وحسابات التسيير (الصنف 6والصنف 7) وتسمح كتابات التجميع بتحديد النتيجة ، يظهر ميزان المراجعة بعد الجرد في هذه المرحلة حسابات الميزانية ، كما يظهر حسابات التسيير مرصداً

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية والقوانين التنظيمية لعرض الكشوف المالية

- تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسابان لإعداد و تقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

حيث يحدد لنا قانون 07-11 مبادئ وشروط إعداد القوائم المالية، سنوجزها كالتالي:

¹²القانون 11-07 المادة 12

- يجب قبل إعداد الكشوف المالية ، القيام بعملية المسك المحاسبي بصورة دقيقة وخالية من الأخطاء والتلاعبات واحترام النظام المحاسبي المالية بما جاء من معايير وقوانين تنظيمية لذلك.
 - يجب أن تكون الكشوف المالية معبرة بصورة شفافة عن الوضعية المالية الحقيقية للكيان ، وان تعكس هذه الأخيرة مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الاحداث المتعلقة بنشاطه.
 - يجب ضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسير وتعد في اجل أقصاه بعد (6) أشهر من إقفال السنة المالية ، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنشرها الكيان.
 - توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:
 - كل فصل من فصول الميزانية ، حساب النتائج ، وجدول سيولات الأموال يتضمن بياناً للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.
 - يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.
 - وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم، أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمراً ممكناً.
 - وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.
 - تعرض الكشوف المالية لزوماً بالعملة الوطنية.
 - يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة.
 - تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.
 - طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية، حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)،
 - تاريخ الإقفال ،
 - العملة التي تقدم بها والمستوى المطلوب.
- وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان،

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه،
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة،
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء،
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.¹³

المطلب الثالث: عرض نماذج الكشوف المالية:

سنعرض في هذا المطلب نماذج الكشوف المالية ، حسب النظام المحاسبي المالي بحيث انه سنتطرق الى النماذج التالية:

الميزانية جانب الأصول/الخصوم حساب النتائج حسب الطبيعة، جدول سيولة الخزينة جدول تغير الموال الخاصة وأخيرا نموذجين من نماذج جداول الملحق

أولا عرض نموذج الميزانية bilan

1-1 جانب الأصول: bilan actif

ميزانية السنة المالية المقفلة في.....

¹³قانون المحاسبة ، نصوص تشريعية والتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، الطبعة الثانية ديوان بريتي للنشر

الفصل الأول: ماهية الكشف المالية حسب النظام المحاسبي المالي

N-1 صافي	N صافي	N امتلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					<p><u>أصول غير جارية</u></p> <p>فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي</p> <p>تثبيتات معنوية</p> <p>تثبيتات عينية</p> <p>أراضي</p> <p>مباني</p> <p>تثبيتات عينية أخرى</p> <p>تثبيتات ممنوح امتيازها</p> <p>تثبيتات يجري إنجازها</p> <p>تثبيتات مالية</p> <p>سندات موضوعة موضع معادلة</p> <p>مساهمات أخرى و ديون دائنة ملحقة بها</p> <p>سندات أخرى مثبتة</p> <p>قروض و أصول مالية أخرى غير جارية</p> <p>ضرائب مؤجلة على الأصل</p>
					<p><u>مجموع الأصول غير الجاري</u></p>
					<p><u>أصول جارية</u></p> <p>مخزونات و منتجات قيد التنفيذ</p> <p>ديون دائنة و استخدامات مماثلة</p> <p>الزبائن</p> <p>المدينون الآخرون</p> <p>الضرائب و ما شابهها</p> <p>ديون دائنة أخرى و استخدامات مماثلة</p> <p>الموجودات و ما شابهها</p> <p>الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى</p> <p>الخزينة</p>
					<p><u>مجموع الأصول الجارية</u></p>

					المجموع العام للأصول
--	--	--	--	--	----------------------

2-1 الميزانية جانب الخصوم bilan passif:

ميزانية

السنة المالية المقفلة في

N-1	N	الخصوم
		<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
		رأس مال تم إصداره
		رأس مال غير مستعان به
		علاوات و احتياطات (احتياطات مدمجة (1))
		فوارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة (1)
		نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدمجة (1)
		حصة ذوي الأقلية
		<u>المجموع 1</u>
		<u>الخصوم غير الجارية</u>
		قروض و ديون مدينة مالية
		ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)
		ديون مدينة أخرى غير جارية
		مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
		مجموع الخصوم غير الجارية (2)
		<u>الخصوم الجارية</u>
		موردون و حسابات ملحقة
		ضرائب
		ديون مدينة أخرى
		خزينة سلبية
		مجموع الخصوم الجارية (3)
		مجموع عام للخصوم

ثانيا : عرض حساب النتائج

1-2 حساب النتائج حسب الطبيعة

N	
70	المبيعات والمنتجات الملحقة
71	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
72	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
	1- إنتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
	2- استهلاك السنة المالية
	3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
	4- إجمالي فائض الاستغلال
75	المنتجات العملية الأخرى
65	الأعباء العملية الأخرى
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
	5- النتيجة العملية
76	المنتجات المالية
66	الأعباء المالية
	6- النتيجة المالية
	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
692 و 693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
	مجموع أعباء الأنشطة العادية
	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
67	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
	النتيجة غير العادية
	9- صافي نتيجة السنة المالية
	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)

ثالثاً: جدول تدفقات الخزينة

1-3 جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من إلى

--	--	--	--

الفصل الأول: ماهية الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي

			<p><u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية</u></p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p> <p>تصحيجات من أجل :</p> <p>- الاهتلاكات والأرصدة</p> <p>- تغير الضرائب المؤجلة</p> <p>- تغير المخزونات</p> <p>- تغير الزبائن و الديون الدائنة الأخرى</p> <p>- تغير الموردين و الديون الأخرى</p> <p>- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p> <p><u>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)</u></p>
			<p><u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</u></p> <p>مسحوبات عن اقتناء تقييدات</p> <p>تحصيلات التنازل عن تقييدات</p> <p>تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)</p> <p><u>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)</u></p>
			<p><u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</u></p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين</p> <p>زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)</p> <p>إصدار قروض</p> <p>تسديد قروض</p> <p><u>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</u></p>
			<p><u>تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)</u></p> <p>أموال الخزينة عند الافتتاح</p> <p>أموال الخزينة عند الاقفال</p> <p>تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)</p> <p>تغير أموال الخزينة</p>

الفصل الأول: ماهية الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي

2-3- جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية</p> <p>التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة</p> <p>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p> <p>تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</p> <p>المسحوبات عن اقتناء تسيببات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيببات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تسيببات مالية</p> <p>التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيببات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</p> <p>التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</p> <p>تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيوليات و شبه السيوليات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p>
		<p>أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية</p> <p>أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية</p> <p>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</p>

الفصل الأول: ماهية الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي

			المقارنة مع النتيجة المحاسبية
--	--	--	-------------------------------

رابعا جدول تدفقات الاموال الخاصة:

ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
					الرصيد في 31 ديسمبر N.2
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N.1
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N

الفصل الأول: ماهية الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي

خامسا: الملاحق : سنستعرض نموذجين من الملاحق وهما جدول تطور التثبيات وأصول مالية غير الجارية:

جدول تطور التثبيات وأصول مالية غير الجارية:

الفصول و الأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيات غير المالية التثبيات العينية المساهمات الأصول الأخرى غير الجارية					

جدول تطور الاهتلاكات:

الفصول و الأقسام	ملاحظات	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	إهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will تثبيات معنوية تثبيات عينية مساهمات أصول أخرى غير جارية					

مصدر كل النماذج ماخوذة من كتاب قانون المحاسبة الباب الثني لعرض الكشوف المالية

المبحث الثالث: مسك الحسابات وجودة ومصداقية الكشوف المالية:

عند إعداد الكشوف المالية ومسك الحسابات يجب على المسؤول عن هذه المهمة التي تعتبر أصعب مهمة يسأل عليها الموظف أو المهني عن نزاهته وفطنته وكفائته لتحمل هذه المسؤولية وعدم إخفاقه في عرضها بشكل صحيح وإدارة الدفاتر المحاسبية ومسكه للمحاسبة بشكل غير قابل للبطلان وإعطاء المصادقية والنزاهة للكشوف المالية عند إعدادها أو عرضها

المطلب الأول: المحاسب المسؤول عن مسك الحسابات

يمكن للمؤسسة أن تعتمد في إعداد الكشوف المالية ومسك الحسابات إما على محاسب أجير لدى المؤسسة أو محاسب معتمد تتعاقد معه من أجل القيام بمهمة مسك الحسابات،

بحيث يمارس المحاسب المعتمد بمسؤوليته وباسمه الخاص مهمة وفتح وضبط محاسبات وحساب التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته ، إما المحاسب الأجير يقوم بمسك الحسابات بمسؤوليته الخاصة ولكن تحت اسم المؤسسة المأجور عندها، ولكن يقومان بمسك الحسابات بطريقة موحدة وكلاهما ملزمان بتطبيق المعايير المحاسبية المالية التي هي تحت وصاية المشرع الجزائري وكذا الالتزام بالنظام المحاسبي المالي.

حيث كلما يقوم بعرضه وإعداده تعتبر نواتج محاسبية مالية والمتمثلة في مصطلح المخرجات المحاسبية أو المعلومات المحاسبية ، التي هي الأخيرة تخضع تحقق التدقيق من أجل المصادقة عليها إن كانت غير قابلة للبطلان أو غير قابلة للانتقاد ويعتبر المحاسب المسؤول الأول عن مدى جودة وصدق المعلومات المصرح بها.

المطلب الثاني: القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية

تشمل القواعد التي يتبعها المحاسب في إعداد الكشوف المالية ومسك الحسابات وكل المعايير المحاسبية التي شرعا المشرع الجزائري إلا أن المحاسب يجب أن يتطرق إلى العناصر التالية والتي أيضا تظهر في الملحق:

يشتمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية متى كانت هامة:

(أ) مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير. كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها.

(ب) بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية ولاسيما:

- في مجال تقييم إهلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية.
- في مجال تقييم سندات المساهمة المناسبة لاحتيازات ما لا يقل عن 20% من رأس المال.

▪ في مجال تقييم الأرصدة

▪ في مجال تقييم ومتابعة المخزونات

في مجال تقييم الأصول والخصوم، في حالة مخالفة طريقة القويم بالتكلفة التاريخية.

ج) الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

د) تفسيرات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة أو عمليات إعادة الترتيب والتعديلات للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة.

هـ) التأثير في نتيجة التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيفات جبائية.

و) تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة أو التنظيم موضع التنفيذ: تبرير هذه التغييرات، التأثير في النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة، طريقة الإدراج في المحاسبة.

ز) بيان ما يحتمل وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية: طبيعتها، وتأثيرها في حسابات السنة المالية، وطريقة الإدراج في الحسابات، وإعادة معالجة المعلومات القابلة للمقارنة والخاصة بالسنة المالية السابقة (حساب نموذج).

المطلب الثالث: جود الكشوف المالية والمعلومات المحاسبية:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة والآلية التي تعبر من خلالها المعلومات الى المستثمرين والملاك والمساهمين والجهات المعنية بقراءتها ومستخدميها لذلك يجب أن تكون الكشوف المالية تتسم بالجود ، ومن اجل ان نقول على هذه الأخير ذات جودة يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالي:

-مصداقية الكشوف المالية وخالية من العيوب والأخطاء.

- غير قابلة لبطلان وغير قابلة للانتقاد .

-التطبيق المثالي للمعايير والقوانين التنظيمية الملزمة لإعدادها .

ولاكتشاف عن مدى مصداقية وجودة الكشوف المالية وجودتها يجب ان تمر هذه الأخيرة عن اختبار صحتها ومصداقيتها، ومن تتمثل آليات الاختبار في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، الذي يعبران عن فعالية جودتها أم لا ، وكذا عند اكتشاف الأخطاء خلال عملية التدقيق يقوم المحاسب بإعادة تصحيحها.

خلاصة الفصل الأول:

الكشوف المالية أو القوائم المالية هي عبارة عن مخرجات المعالجة المحاسبية في نهاية آخر السنة ، والتي تعبر عن وضعية المؤسسة بشكل مفصل، حيث كل عنصر منها لديه خاصية وهدف من عرضه ، إذ انه يقوم المحاسب عند عرضه وإعداده للكشوف المالية ومسكه للحسابات يتوجب عليه أن يلتزم معايير المحاسبة التي حددها المشرع الجزائري ضمن النظام المحاسبي المالي.

يجب على الكشوف المالية أن تكون صادقة وشفافة وذات جودة ، ومن هذا الصدد يجب ان تمر على اختبار الجودة والمصداقية ومن اجل هذا جاء التدقيق الذي هو الأخير يعبر الوظيفة المناسبة لقياس الجودة.

ومن هذا الصدد سنطرح الإشكال الآتي الذي سنعالجه في الفصل الثاني؟

ماذا نقصد بالتدقيق ؟ وماهية تدقيق الكشوف المالي؟



الفصل الثاني

المقدمة:

أول ما اعتمدته عليه المؤسسات الاقتصادية عند ظهورها كانت المحاسبة المالية باعتبارها ضرورة حتمية لتنظيم العمليات التجارية التي تقوم بها من خلال تقيدها في دفاترها وحساباتها .

وفي غضون التطور الاقتصادي الذي طرا على العالم وظهور الثور الاقتصادية أدى إلى فصل عملية التسيير عن ملاك المؤسسات الاقتصادية ، حيث كان سببا رئيسا في التعارض والبعض المشاكل بين المسيرين والملاك ومن هنا برز مصطلح جديد يطلق عليه بمهنة التدقيق من طرف خارجي ليبيدي راية حول شرعية وصدق المحاسبة و القوائم المالية .حيث أصبح هذا الخير مهنة رئيسة تحتاج إليها المؤسسات بعد وأثناء مهنة المحاسبة.

اهداف الفصل:

التعرف على ما هي التدقيق.

- ماد نقصد بالتدقيق ؟ خصائصه وظائفه ؟
- كيفية تدقيق الكشوف المالية والآليات المعتمد عليها ؟ ومراحل تدقيقها؟
- ما طبيعة العلاقة بين الكشوف المالية والتدقيق .

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق .

المطلب الأول: ماهية التدقيق

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى معرفة التدقيق كأصل وكمهنة ، حيث يجدر بنا الذكر والتطرق إلى أنواعه وخصائصه وأنواعه ووظائفه .

الفرع الأول: تعريف التدقيق :

جاء التدقيق نتيجة تطور المجتمعات حيث يعتبر وسيلة رقابة من طرف الرؤساء الملاك رؤوس الأموال والحكومات ، على الدين يتولون عمليات التحصيل ، الدفع ن التخزين والمحاسبة والمالية.

فقد عرف الكثير من علماء المهنة والخبراء ماهية التدقيق كأصل لكلمة التدقيق وكتعريف لمهنة التدقيق سنتطرق أولا إلى أصل كلمة التدقيق ثم بعدها التدقيق كمهنة.

1- أصل كلمة تدقيق: هي مشتقة من كلمة لاتينية (Audire) أي الاستماع، حيث إن المدقق كان يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المتبثة في السجلات الحكومية وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى التدقيق والتفتيش.¹

2- تعريف التدقيق: نعدد تعريف التدقيق واختلف سنذكر بعض التعاريف كالآتي :

عرفه الدكتور علي عبد الصمد بشكل عام انه: (هو عبارة عن فحص انتقادي يسمح بالتحقق من المعلومات والعمليات والنظم انتهجتها من اجل إبداء رأي فني محايد تحقيقا لأهداف معينة).

عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA التدقيق على انه " عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج عمليات والاحداث الاقتصادية للمشروع وذلك لتحقيق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً كاملاً ، وتوصيل النتائج للإطراف المعنية.²

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين (UEC) ، 1977 بما يلي : "هدف تدقيق القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما اذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية ، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تنشط فيه المؤسسة"³

¹د. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومه، الجزائر بوزريعة، 2018،
²د. بوحفص رواني ، مطبوعات في التدقيق المحاسبي والمالي ، قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة غرداية الصحة 12
³د. عبد الصمد مرجع سبق ذكره، ص39

كما عرفه أيضا ، خالد الخطيب خليل الرفاعي ، 1998 على انه: "علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير الكشوف المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد مع تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة"⁴.

ومن نستخلص مما سبق من تعاريف انه التدقيق هو عبارة عن نظام دو معايير ومبادئ وقوانين قد تختلف من بلد إلى آخر هدفه انتقاد وإبداء رأي محايد ومستقل عن المعلومات المالية المحاسبية المنجزة في المؤسسة من طرف مهني مختص قصد تحقيق مصالح الأطراف المعنية.

الفرع الثاني أنواع التدقيق : سوف نلخص أنواع التدقيق في جدول الاتي:

تدقيق جباي	التدقيق حسب الطبيعة	التدقيق الإلزامي	من زاوية الإلزام
تدقيق إداري		التدقيق الاختياري	
تدقيق مالي	التدقيق حسب الطبيعة	تدقيق الكامل	من زاوية نطاق التطبيق
تدقيق محاسبي		تدقيق الجزئي	
التدقيق الداخلي	من زاوية الشخص المدقق	التدقيق المستمر	من زاوية التوقيت
التدقيق الخارجي		التدقيق المحدد المدة	

جدول توضيحي لأنواع التدقيق ، المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المكتسبات القبلية والمراجع

ومن هذا الصدد سنسلط الضوء على التدقيق المحاسبي من زاوية الشخص المدقق ، بحيث هناك نوعين من خلال هذه الزاوية : التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي سنعرفهم كل على حدا كالآتي:

1-التدقيق الداخلي:

هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة،

وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات

المحاسبية كتما

والله وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية

وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم.

⁴المرج السابق ، الصفحة 39

2-علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق القانوني:

حسب المعيار الجزائري للتدقيق 610، الذي عالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي بأعمال المدقق الداخلي ، وتكمل العلاقة التي جاء بها هذا الأخير في:

- يجب على المدقق الخارجي بان يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذاك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي .
- بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق القانوني قد تتشابه بع الأساليب والوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.
- مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية ووظيفة التدقيق الداخلي فان هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه⁵
- التدقيق الخارجي إلزامي عكس التدقيق الداخلي اختياري
- المدقق الخارجي متعاقد أما الداخلي أجير

الفرع الثالث: التطور التاريخي لتدقيق وأهدافه

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك إمبراطور، الكنيسة الحكومة	رجل الدين ، كاتب، مكلفون من طرف الدولة	حماية الأموال ومعاقبة الاختلاسات والسرقات
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	مكلفون من طرف الدولة المحاسب	اكتشاف الأخطاء والغش ومعاقبة فاعليه
من 1850 إلى 1900	الحومة والمساهمين	مكلفون من طرف الدولة ،شخص مهني في المحاسبة او قانوني	منع واكتشاف الأخطاء والغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1960	الحومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	منع واكتشاف الأخطاء والغش، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1960 إلى يومنا هذا	الحكومة، البنوك المساهمين	شخص مهني فني في المحاسبة والتدقيق	الشهادة على صدق وشرعية لقوائم المالية

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2006، ص7.

⁵المقرر 23 بتاريخ 2017/03/15، الوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، ص17

المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي:

يمكن تلخيص أهداف التدقيق انطلاقاً من التعاريف السابقة له في النقاط التالية:

- 1- التأكد من اتبث صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي او المادي .
- 2- التأكد من أن كل عناصر الأصول هو ملك للمؤسسة والخصوم هو التزام عليها .
- 3- التأكد من صحة البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة ، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- 4- تقييم الاحداث المحاسبية السابقة وفقاً للطرق المعمول بها .
- 5- الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها والإفصاح عنها .
- 6- إبداء رأي في محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي له.
- 7- التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفصوحة والمعلن عنها.⁶

الفرع الثاني : أهمية التدقيق :

نظراً إلى ما تطرقت إليه في المطالب السابقة من تعاريف وأهداف وكذا المراجع والمعلومات التي توصلت إليها، سألخص أهمية التدقيق في جدول وهو كالآتي:

أهمية التدقيق المتعلقة بها	الجهة المعنية
البيانات و المعلومات الحيادية والمستقلة والصادقة الصادرة من عند محافظ الحسابات تساعد مجلس الإدارة في تجسيد وتسطير أهداف وقرارات ملائمة لمجلس للمؤسسة سواء كانت تحسينية أو توسعية أو استثمارية	مجلس الإدارة
التقارير المالية هي تاشرة التي تسمح باخذ القروض من البنوك وكذلك تسمح بالتعامل مع البنوك والمؤسسات المالية .	البنوك والمؤسسات المالية
تعتمد بعض أجهزة الدولة في الاعتماد على وسيلة التدقيق من اجل إنجاز سياستها المعتمدة الاقتصادية منها والقانونية.	أجهزة الحوكمة
تقديم المعلومات الأزمة التي تسمح بالمسائلة عن حقوقهم وكذا تقدير أجورهم...المستقبلية والتفاوض على اتفاقيات المشاركة في الأرباح	الموظفون والمستخدمون

⁶د.بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي ن قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية

حملة الأسهم	تقديم معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والمستخدمين وكذا قدرتهم في اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الداخلي
حملة السندات الجالين والمحتملون	تقديم لهم المعلومات التي تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على المكتسبات القليلة والمراجع المعتمدة

المطلب الثالث: وظائف التدقيق الخارجي و خصائص:

الفرع الأول: وظائف التدقيق الخارجي:

يرتكز التدقيق على ثلاث عناصر أو بالأحرى ثلاث وظائف وهي كالاتي:

- الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.
- التحقق: يقصد به إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية، والتأكد الفعلي من وجود العناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلًا يوافق التشريع المحاسبي.

ويمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقق متداخلة فيما بينها ، حيث تمكنان المدقق من اكتشاف السرايا والأخطاء بما فيها وتدعمه في إبداء رأيه وللوصول إلى صورة واضحة وشفافة وصادقة تعكس الوضعية المالية والمحاسبة للمؤسسة.

- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية داخل المؤسسة وخارجها ويعتبر تدقيق المدقق هو العملية الأخيرة من التدقيق ونقطة التعبير عما توصل إليه من خلال الوظيفتين السابقتين.

الفرع الثاني : خصائص التدقيق الخارجي:

يتسم التدقيق الخارجي عن مجموع من الخصائص ، إلا انه سنذكر أهمها:

- الاستقلالية : تعتبر مهنة أو مهمة التدقيق مستقلة بشكل تام عن المؤسسة ، ومهنة التدقيق تخضع لقوانين الغرفة الوطنية للمحافظ الحسابات التي هي الأخيرة الوصية الثانية لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بعد المجلس الوطني .

-الحياد: ان مهمة التدقيق لا يجب أن يدخل فيها الانحياز أو التعاطف سواء مع مسيري المؤسسة او ملاكها وكذا المحاسب المسؤول عن مسك حساباتها .

الصدق والمصداقية : يتوجب على المدقق أن يمارس مهامه بشكل صادق وشفاف وغير معادي لأصول التدقيق من نزاهة ومصداقي.

حرية الابداء والتقرير: مهنة التدقيق توجب الإبداء والتعبير عن الرأي بكل حرية ودون ضغوطات معاكسة للتعبير الصادق عن وضعية المؤسسة، والمدقق يلتزم بالخضوع الى هذه الخاصية والا تتم معاقبته اما بالتحذير او باخذ او تجميد الاعتماد.

المبحث الثاني: إجراءات تدقيق الكشوف المالية

يتضمن هذا المبحث إجراءات التدقيق بما فيها من قوانين ومعايير التدقيق، من لحظة قبول مهمة التدقيق من طرف محافظ الحسابات والمؤسسة المتعاقد معها بغية تنفيذ المهمة اذ سنعالج المحاور الآتية:

- محافظ الحسابات وقبول مهمة المهنة في ضل معيار الجزائري 210 اتفاق حول احكام مهمة التدقيق.

- برنامج وبرنامج العمل في ضل المعيار الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

-المباشرة في عملية تنفيذ مهمة التدقيق حسب المعايير الجزائرية .

المطلب الأول: محافظ الحسابات وقبول مهمة المهنة في ضل معيار الجزائري 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

الفرع الأول: محافظ الحسابات في ضل قانون 10-01 :

خلال تطور مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ووفقا ما جاء به قانون 10-01 يعرف محافظ الحسابات كالتالي وكذا المهام المخولة إليه:

- 1- تعريف محافظ الحسابات: يعد محافظ الحسابات في مضمون قانون 10-01 ، كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص ونحث مسؤوليته ، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.⁷
- 2- صلاحيات المدقق الخارجي(محافظ الحسابات) ومسؤولياته: حسب ما جاء بقانون أعلاه انه عرف محافظ الحسابات وكذلك حدد صلاحياته ومسؤولياته، بحيث سنلخصه في جدول الآتي:

صلاحيات محافظ الحسابات حسب قانون 10-01	مسؤوليات محافظ الحسابات حسب قانون 10-01
- الاطلاع في اي وقت على كل السجلات والموازنات والمحاضر والمراسلات وكل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة. -المطالبة كل التوضيحات من كل القائمين بالهيئة ،والقيام بكل التفتيشات التي يراها مناسبة. -الحصول على الكشوف المحاسبية على الاقل كل (6) اشهر. -الاعلان كتابيا في حالة عرقلته في تادية مهامه . -الحضور في الجمعيات العام بناء على تقاريره مع الحق في التدخل في الجمعية المتعلقة باداءه.	-يشهد بصحة وانتظام الحسابات السنوية ومدى مطابقتها بالنتائج السنوية . -فحص الحسابات السنوية ومطابقتها بالتقارير المصرح بها من طرف المسيرين او الشركاء او حملة الاسهم. -تقدير شروط ابرام الاتفاقيات. -اعلام المسيرين والجمعية العامة او الهيئة المداولة المؤهلة ، بك نقص يكتشفه ، من طبيعته ان يعرقل سير واستمرار استغلال المؤسسة او الهيئة

⁷المادة 22،الفصل الخامس،قانون 10-01

جدول توضيحي لصلاحيات ومسؤوليات محافظ الحسابات ، المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لاقتونو10-01

الفرع الثاني: اتفاق وقبول مهمة المهنة في ضل معيار الجزائري 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

تبنى هذا المعيار كيف الاتفاق بين محافظ الحسابات وبين الهيئة المفروض الاتفاق معها ، حيث تبنى هذا الخير جل الشروط والأحكام والمسؤوليات التي على الطرفين الالتزام بها، كما انه عرب على مراحل الاتفاق وهي كالآتي:

- 1- إعداد رسالة المهمة .
- 2- تحديد الشروط المسبقة لتدقيق.
- 3- الاتفاق على رزنامة التدقيق وكذا أتعاب مهمة التدقيق وكذلك تعديل أحكام وشروط قبول المهمة .
- 4- تأكيد على أحكام وشروط مهمة التدقيق وقبول المهمة، كما يجدر بالإشارة يمكن رفض المهمة وعدم القبول .

حيث يعالج هذا الأخير واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق، ويخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه، ويقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

سنلخص في الجدول الموالي محتوى هذا المعيار ، من أهداف التدقيق الشروط المسبقة لتدقيق ومحتوى الرسالة :

عناصر المحتوى	محتوى المعيار
1- واجبات المدقق مع الإدارة حول للاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق. 2- يخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية وكذلك المهام الملحقه. 3- نموذج الرسالة .	مجال التطبيق
1- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي يكون فيها الاتفاق على الشروط.	الأهداف
1- المرجع المحاسبي المطبق. 2- إدراك وتحمل مسؤولية الإدارة ومصداقيتها فيما يخص إعداد القوائم المالية.	الشروط السابقة

<p>3-ضرورة نظام الرقابة الداخلي الفعال. 4-عدم عرقلة وتقيد أداء مهمة الفحص والمراقبة وكذا القيام بالمهمة. 5-في حالة عدم استوفاء الشروط المسبقة وتوقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول...الكشوف المالية يمكنه مناقشة هذا الوضع مع الإدارة وإذا تعذر الوصول إلى معالجته يرفض المهمة.</p>	
<p>1-هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية مع تحديد مراجع التشريع المطبقة ومعايير التدقيق. 2-مسؤوليات كلا الطرفين . 3-تعريف بالمرجع الأساسي لإعداد الكشوف المالية، تحديد الالبيات المحاسبية المالية المعمول بها 4-مخطط وتنفيذ التدقيق والفريق المخصص للمهمة 5-كل المعلومات التصريحات والتأكدات إعداد الكشوف المالية على الإدارة تقديمها 6-رسالة التأكيد. 7-الأتعاب</p>	<p>محتوى رسالة المهمة</p>
<p>يتم إعادة صياغة رسالة المهمة اذا طرأت تغيرات في الهيئة أو تطور مهم طبيعة نشاط المؤسسة أو وجود صعوبات ومشاكل تعرقل أداء المهمة أو وقوع حدث يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق. تدمج التعديلات التي تمت راجعها إما في رسالة مهمة جديدة أو في مهمة رسالة تكميلية.</p>	<p>التدقيقات المتكررة</p>

جدول توضيحي لمحتوى معيار التدقيق الجزائري 210، المصدر: من إعداد الطلبة استنادا إلى مقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثالث: رسالة تأكيد على قبول مهمة التكليف

تعد رسالة التأكيد عنصر من عناصر رسالة المهمة ، حيث هي البند الأهم بعد محتوى الشروط حين يصح محافظ الحسابات انه قابلا بتكليف بالمهمة ، حيث يؤكد برسالة لمهم وثيقة ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة صحيحة تحت مسؤولية الكيان ن كما انه يعيد التذكير بأتعاب المهنة ووضع رزنامة الفوترة والدفع ، ويطلب فيها كتابيا إن تصادق عليها الهيئة بخط اليد" قرئ وتمت المصادقة عليه" ويعيد النموذج لمحافظ الحسابات مع الاحتفاظ بالنسخة لدى الهيئة.⁸

⁸مقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: مراحل الأولية لعملية التدقيق

الفرع الأول: تشخيص شامل للمؤسسة :

في بداية الأمر وقبل قبول مهام التكليف ، يأخذ المدقق معلومات أولية حول المؤسسة بشكل عام إلا انه يتوجب عليه بعد قبول المهمة أن يدرس مضامين المؤسسة ووضعيتها بشكل معمق ودقيق والتوسيع فيها للوصول الى معلومات لم يحصل عليها من قبل لكي تساعد بالتخطيط والتنظيم المحكم وسليم لعملية التدقيق، ومنه سنستخلص كل هذه المعلومات ونبونها في الجدول التالي:

نطاق ومجال الدراسة	العناصر والعينات التي يتوجب اكتشافها
نظرة عامة حول المؤسسة/الهيئة	-تحديد هوية المؤسسة -التطور التاريخي للمؤسسة. -وضعية المؤسسة. -السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين والترقية. -أسماء المدققين السابقين.
بيان طبيعة النشاط	-معرفة ما اذا كان طبيعة النشاط تجاري/إنتاجي/صناعي/خدماتي/مالي.
الخصائص التقنية للمؤسسة	نظام وبرامج : -التموين. -التنجزين. -الإنتاج.
الخصائص التجارية للمؤسسة	-الزبائن -الموردين. تحديد أسعار البيع والمعاملات التجارية .
خصائص القانونية للمؤسسة والقانون الأساسي	-قانون الشركات -قانون العمل -النظام الضريبي للمؤسسة. -النظام الأساسي للمؤسسة.
بنية رأسمال	-رأسمال الشركة وحصص كل شريك. -اسم الشريك المكلف المكلف بالإدارة. -كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء. -المبالغ المسموح لكل شريك المنصب في حدودها. -مكافآت ومرتببات الشركاء.
العقود والاتفاقيات الأساسية وكذا النزاعات الرهانة	-الإطلاع على الاتفاقيات المبرمة مع جل الهيئات الخارجية والمتعاملين . -الإطلاع عن أسباب ونقاط النزاعات الرهانة إن وجدت وكذا السابقة .
النظام المحاسبي والمالي المطبق	-النظام المحاسبي المالي وعايير مسك الحسابات. -النظام المتبع في القيد.

-دقة السجلات وكفاءتها . -العمليات الأساسية التي تقوم بها المؤسسة الفرعية . -طريقة الامتلاك المتبعة . -طريقة تقييم المخزونات .
--

جدول توضيحي حول عناصر الدراسة لتشخيص المؤسسة. من أعداد الطالبة وفق للمعلومات المختلفة المتحصل عليها خلال الدراسة.

الفرع الثاني: تخطيط برنامج ورزنامة التنفيذ وفق المعيار الجزائري (300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية):

على المدقق اتخاذ جملة من الخطوات التمهيدية أثناء بدئه لعملية التدقيق ، وما يتطلب ذلك من رسم خطة للعمل وبرنامج للأداء ، وما يقتضيه استعماله للوراق العمل والاحتفاظ بملفات خاصة بعملية التدقيق المعنية ، ومن هذا الصدد سنتناول في هذا الفرع اسلوب الذي يعتمد عليه محافظ الحسابات في إعداد مخطط ورزنامة التدقيق بحيث يركز هذا المعايير على كيفية إعداد الرزنامة لتدقيق الكشوف المالية .

يركز محافظ الحسابات في التمهيد للتخطيط على:

-القيام بالإجراءات المطلوبة ف المعيار الجزائري لتدقيق (220) المتعلقة بالحفاظ على الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص.

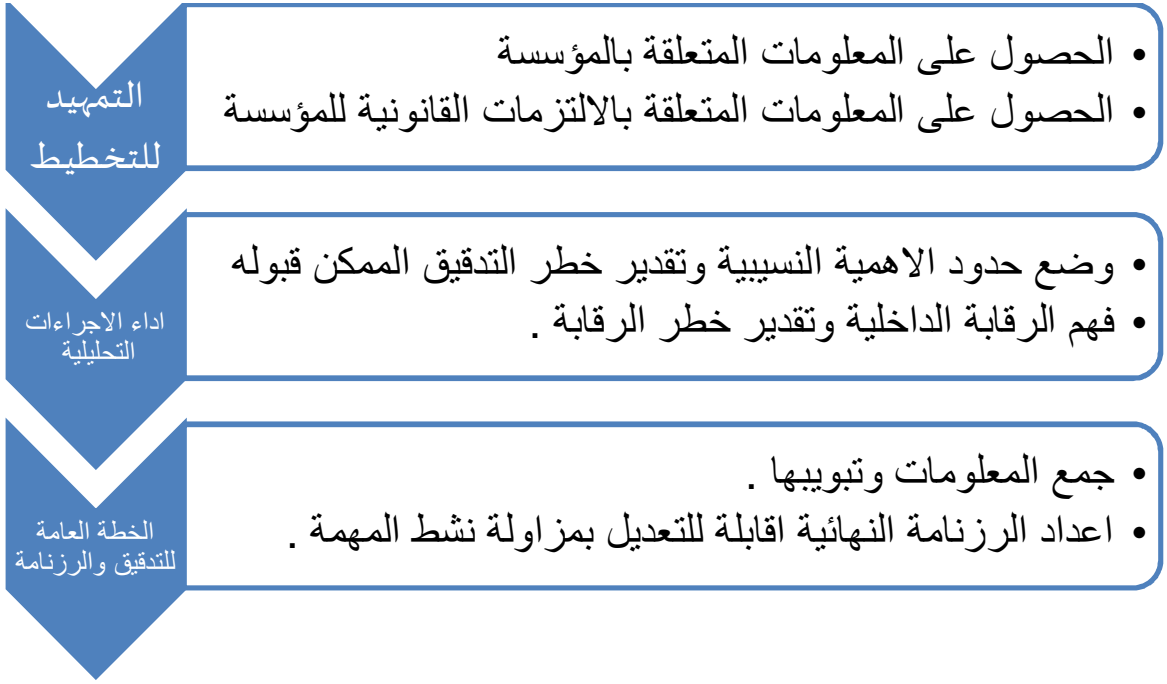
-تقديم مدى احترام القواعد الأخلاقية ، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلالية .

-التحقق من معرفو بنود المهمة ، كما هو مطلوب في المعيار 210 الجزائري.⁹

كما انه يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد اسراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة ، محددًا لنطاق رزنامة ومنهج التدقيق ، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل، ومن هذا الصدد سنستعرض مراحل الابتدائية لإعداد الرزنامة والنموذج .

أولاً: مخطط توضيحي لمراحل إعداد الرزنامة:

⁹المعيار 300التخطيط لتدقيق الكشوف المالية



مخطط توضيحي لمراحل التخطيط وإعداد الرزنامة، المصدر: من إعداد الطالبة بناء على النتائج المتوصل إليها خلال الدراسة

ثانيا: نموذج برنامج / رزنامة التدقيق:

مكتب:.....
 اسم العميل:.....
 السنة المنتهية في:.....
 اعد البرنامج:.....
 دققه واعتمده:.....

ملاحظات	توقيع من قام بالتدقيق	الوقت الفعلي	الوقت المقدر	العمليات والإجراءات
				أولا: دفتر النقدية: 1-مدف ونطاق التدقيق: ا-التأكد من مطابقة الوجود الفعلي لرصيد الدفاتر. ب-التأكد للوجود الفعلي يمثل ما يجب أن يكون بالفعل. 2-إجراءات التدقيق:

				<p>ا-الجرد.</p> <p>ب-الحصول على شهادة من البنك.</p> <p>ج-عمل مذكرة التسوية .</p> <p>د-تدقيق مستندي.</p> <p>هـ-تدقيق حسابي.</p> <p>ثانيا:دفتر صندوق المصروفات:</p> <p>1-هدف ونطاق التدقيق.</p> <p>ا-التأكد من أن الرصيد الدفترى مطابق لما بجوزة الموظف المختص.</p> <p>ب-التأكد من أن الرصيد هو ما يجب ان يكون بالفعل.</p> <p>2-إجراءات التدقيق:</p> <p>ا-للجرد.</p> <p>ب-تدقيق المستندية.</p> <p>ج-تدقيقي الحسابية.</p> <p>ثالثا:تدقيق دفتر المشتريات الآجلة:</p> <p>1-هدف ونطاق التدقيق.</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>2-إجراءات التدقيق.</p> <p>ا-تدقيق المستندية.</p> <p>ب-تدقيق الحسابية.</p> <p>رابعا تدقيق دفاتر المبيعات الآجلة .</p> <p>1-هدف ونطاق التدقيق</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>2-إجراءات التدقيق:</p> <p>ا-تدقيق المستندية.</p> <p>ب-تدقيق الحسابية.</p> <p>خامسا: تدقيق اليومية العامة</p> <p>1-هدف ونطاق التدقيق:</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>2-إجراءات التدقيق :</p> <p>ا-تدقيق المستندية.</p>
--	--	--	--	--

				<p>ب-تدقيق الحسابية.</p> <p>سادسا : تدقيق الأستاذ العام</p> <p>1-هدف ونطاق التدقيق</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>2-إجراءات التدقيق :</p> <p>ا-تدقيق مستنديه لبعض البنود</p> <p>ب-تدقيق حسابية.</p> <p>ج-تدقيق انتقاده.</p> <p>ثامنا: تدقيق عناصر المركز المالي:</p> <p>1-الأصول الثابتة .</p> <p>ا-الهدف ونطاق التدقيق.</p> <p>ب-إجراءات التدقيق.</p> <p>2-الأصول المتداولة</p> <p>ا-الهدف وتحديد نطاق التدقيق.</p> <p>ب-إجراءات التدقيق.</p> <p>3-حقوق أصحاب المشروع .</p> <p>ا-الهدف ونطاق التدقيق.</p> <p>ب-إجراءات التدقيق.</p> <p>4-الالتزامات للغير.</p> <p>ا-الهدف ونطاق التحقيق.</p> <p>ب-إجراءات التدقيق.</p>
--	--	--	--	---

نموذج توضيحي عن برنامج و رزنامة التدقيق ، المصدر: منشور من موقع التواصل الاجتماعي، مكتب محافظ الحسابات لبويرة

المبحث الثالث: إجراءات التدقيق الفعلية

يتبنى هذا المبحث آليات مباشرة التدقيق الفعلي ، ودراسة مدى مصداقية الكشوف المالية والمعلومات المصرح بها من طرف الهيئة، حيث يعتمد محافظ الحسابات على عدة مراحل وكذا معايير وقوانين التدقيق الذي يعتبر هذا الأخير مجبرا وملزما بها في تأدية مهامه ، وذلك من اجل جودة التدقيق وفعاليتته وأيضا حماية المدقق لمسؤوليته ومصداقيته، ومن هذا الصدد سنعالج في هذا المبحث العناصر التالية:

-تدقيق عناصر الكشوف المالية(مراحل ومعايير).

-اثر التدقيق الخارجي على الكشوف المالية.

المطلب الأول: التدقيق الفعلي لعناصر الكشوف المالية في ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق:

في بداية المرحلة الفعلية للتدقيق على محافظ الحسابات أولا الشروع بمهام التدقيق الأولية والتي تتمثل في دراسة وتدقيق الارصد الافتتاحية وبعد تخطيطه لهذه المرحل يشرع في تدقيق عناصر الكشوف المالية بصفة معمقة ودقيقة وكل منها على حدا كما تطرقنا له في نموذج برنامج وبرنامج التدقيق وهذه الأخيرة يمكن تعديلها حسب الظروف والعوامل الميدانية. ونشرح هذا في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية وفق للمعيار الجزائري 510.

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية ، حيث يجب على المدقق جمع العناصر الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان ان:

1-قد تم عند إعادة الفتح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

2-الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية .

3-قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وثم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع دالة في هذه الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

إذ انه تضمن هذا المعيار الواجبات التي على المدقق القيام بها أثناء إجراءه لعملية تدقيق الأرصدة الافتتاحية

-فحص الكشوف المالية الاحداث وكذلك تقرير المدقق حول الكشوف المالية، إن وجدت بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها.

-جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر ان الارصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تاثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية ، وهذا بغية:

-اضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم العادة نقلها بشكل صحيح ، أو إذا اقتضت الضرورة ، قد تمت إعادة معالجتها.

ب-تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية .

ج-وعليه اتخاذ الخطوات التالية من اجل تحقيق ما سبق:

1-مراجعة ملفات العمل وأسس نتائج المدقق السابق إذا كان قد تم تدقيق الكشوف المالية للسنة السابقة.

2-تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية.

3-وضع إجراءات تدقيق خاصة لجمع العناصر المقنعة التي تعني الأرصدة الافتتاحية.¹⁰

الفرع الثاني: تدقيق عناصر الكشوف المالية .

من اجل تدقيق الكشوف المالية وإبداء الرأي المحايد والشفاف من طرف محافظ الحسابات ، حيث يجب على تدقيق العناصر المكونة للكشوف المالية كلها على حدا كما تطرقنا إليها في النموذج السابق للبرنامج، حيث يكون التدقيق الفعلي بموازات الرزنامة حيث هذه الأخيرة تعرض كل عنصر وحده من اجل تدقيقه.

¹⁰المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الاولية – الارصدة الافتتاحية

ويجدر بالإشارة والتي هي الأهم المعايير اللازمة للتدقيق التي هي يتوجب على محافظ الحسابات احترامها والالتزام بها. ومن اجل توضيح أحسن لكيفية تدقيق العناصر ومراحل المتزامنة والمتسلسلة وبمعنية المعايير الجزائية للتدقيق سأستعرضه آتيا:

اولا: كيفية تدقيق عناصر الكشوف المالية:

العنصر قيد التدقيق	الكمال	الوجود والملكية	التقييم	التسجيل المحاسبي
الأصول الثابتة: -التثبيات العينة -التثبيات المعنوية -التثبيات المالية	-التأكد من المعلومات التي تتعلق بها صحيحة. -التأكد من حذف كل التنازلات مع تتبع معالجتها محاسبيا.	-التأكد من ملكية المؤسسة وجودها المادي بعد الاطلاع على الدفاتر والتأكد انه ما يوجد في الدفاتر هو نفسه الموجد كما ونوعا وقيمة	-الاخذ بعين الاعتبار تكلفة شرائها او بالتكلفة الحقيقية لانجازها . -التأكد من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكه. -تبات طرق الاهتلاكات والتسجيلات المحاسبية. -طرق تقييم على أساس سعر السوق.	-التأكد من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفق المبادئ المحاسبية اللازمة وان كل الوثائق المتبثة لهده التسجيلات موجودة
الحقوق والديون - (الزبائن الدائنون والموردون (المدينون)	-الأرصدة الأولية - الأرصدة النهائية. -الاختلالات السلبية منها والايجابية. -الانطلاق من هذا الصدد للتحقق	-التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال المقارنات الضرورية بين ما هو مسجل عند الهيئة المعنية وما هو مسجل عند الغير	-تقييم وتقدير الحقوق والديون حسب المعايير والاتفاقيات والعوامل الخارجية كسعر السوق وسعر الخم او الفائدة.	التأكد والتحقيق على أن تم تسجيل التعاملات وفق الشروط المتفق عليها الطرفين، وكذا وفق الطرق المحاسبية المتعارف بها . التأكد على وجود كل المستندات وتوفيرها التي

الفصل الثاني : تدقيق الكشوف المالية

تنبث هذه الأخير				
الأموال المملوكة	-التأكد ومعرفة رأس المال وأنواع الأسهم وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأسمال. -الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص وزيادة رأسمال أو تخفيضه .	-فحص اكتتاب الأسهم والإطلاع على جميع المستندات. -فحص سداد المساهمين ما علمهم اتجاه المؤسسة. -التأكد من سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث	...عدد وقيم شهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين . في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر في القوائم المالية الختامية .	التأكد من صحة عرض رأس المال من إظهار المصريح به ورأسمال المصدر وكذا المدفوع. ¹¹
النواتج والاعباء وما نقصده حسابات التسيير	-يجب أن تعبر كل المعلومات والمستندات عن حقيقة الأعباء والنواتج . -تحديد وقت وقوعها وكذا ضمان وجود المستندات المتبنة لوقوعها	-التحقق من أن النواتج والأعباء متعلقة بالمؤسسة - الوجود الفعلي للعملية -الوجود الكمي والنوعي حسب القيمة	-التدقيق من صحة قيمتها وصحة تبويبها ومعالجتها - تقييم الطرق المنتهجة في إدراجها ومعالجتها.	-التحقق من التسجيل الفعلي حسب ما توصلت إليه المستندات . -متابعة الطريقة المحاسبية والتحقق من صحتها وصحة إدراج النواتج والأعباء. -التأكد من الترصيد بحيث لا يجب أن تظهر في الدورات المالية اللاحقة

جدول توضيحي عن كيفية تدقيق عناصر الكشوف المالية ، المصدر : من إعداد الطالبة استنادا على المعلومات المتوصل إليها خلال الدراسة

¹¹ محمد التهامي ومسعود الصديقي، مصدر سبق ذكره ص156-157

ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق المعتمد عليها من اجل تدقيق الكشوف المالية:

في المباحث السابقة قد تطرقنا إلى المعيار الجزائري للتدقيق (210) أحكام قبول مهام التكليف كأول خطوة للمدقق ، وعند قبوله المهمة حسب ما تبناه هذا الأخير ، يشرع محافظ الحسابات بإعداد رزنامة وبرنامج لتخطيط عملية التدقيق وهذا ما تضمنه المعيار الجزائري (300) تخطيط الكشوف المالية، ثم عند إنجازه للمرحلة الأولية يدخل بمباشرة أعمال التدقيق الفعلي أي الميداني ، بحيث يدقق كل ما تضمنته شروط مهمة التكليف من تاريخ المهمة ونطاق المهمة وأيضا ما جاء به في الرزنامة حيث يعتبران هذان الأخيران التزاما للمدقق في أداء مهامه، ومن هذا الصدد سنعر المعايير الجزائرية التي على محافظ الحسابات الالتزام بها ، وهي كالآتي:

1-المعيار(500)العناصر المقنعة: العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول الى نتائج لتأسيس راية وتأكيدده وتتضمن :

-المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤيدة إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبة القاعدية (الموازنة ، دفتر الأستاذ ، دفتر اليومية)، والوثائق الاثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل...الخ)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.

-المعلومات الأخرى المجمعة من الوثائق الأخرى كمحاضر الاجتماعات ، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على اليقين.¹²

-مجال التطبيق: يوضح مفهوم عناصر المقنعة لتدقيق الكشوف المالية كما انه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بجمع العناصر الكافية للوصول إلى نتائج تدعم المدقق في إبداء رأيه.

-أهداف المعيار: يهدف إلى تجميع المدقق وحصوله على العناصر الكافية والمقنعة للوصول الى نتائج واستخلاصات معقولة التي هذه الأخيرة ضرورية في دعم المدقق في إبداء رأيه .

حيث من ميزة العناصر المقنعة التي يجمعها المدقق والمتوصل اليها يجب ان تتميز بـ

الكفاية، الملائمة، ذات دلالة ومصداقية.

¹²م.ج.ت500:العناصر المقنعة

2-المعيار(505)التأكيدات الخارجية: التأكيدات الخارجية هي دلائل مثبتة يتم الحصول عليها عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير ، تكون على شكل رد خطي أو الكتروني أو شكل آخر، ويكون الرد عقب تحرير طلب من طرف المدقق بحيث يكون نوعه إما مستعجل والغرض منه التأكيد على معلومة أو نفيها أو معلومات مطلوبة ، وإما أن يكون طلب تأكيد ضمني يكون مطالب برد مباشر بنفي المعلومات الواردة، حيث يتبنى هذا الأخير:

-اجراءات التأكيد الخارجية.

-العوامل المطلوبة عند إعداد طلب التأكيد.

-الإجراءات اللازمة في حالة رفض السماح بإرسال طلب التأكيد.

-الإجراءات التي يتخذها عند تلقيه للنتائج الرد على الطلب.

-تحليل وتقييم الأدلة المتبنة والمتحصل عليها.¹³

3-المعيار(520)الإجراءات التحليلية: يعالج هذا المعيار الاجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ، مع التزام المدقق بها أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق ، بحيث يجب على المدقق العمل على إجراءات التحليلية في تاريخ قريب من أعمال نهاية السنة أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان والكشوف المالية وكذا تأسيس خلاصة عامة مقنعة حولها.

4-المعيار(580)التصريحات الكتابية:يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة والمسيرين الاجتماعيين في إطار مراجعة الكشوف المالية.حيث تعتبر هذه الأخيرة عنصرا مقنعا ، حيث تعرف على أنها هي كل تلك المعلومات والتصريحات الضرورية التي على المدقق الحصول عليها من اجل تدعيم وتأكيد أرائه حول الكشوف المالية.وتكمل أهداف المدقق من خلال هذا المعيار: -الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق .

¹³م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية.

-تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

-الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.¹⁴

الفرع الثالث: تأسيس الرأي حول الكشوف المالية وفقا للمعيار الجزائري (700):

بناء على ما توصل إليه المدقق من فحوصات وتحريات وتحقيقات وتحليلات حسب المعايير التدقيق التي التزم بها خلال سير مهامه، تبقى النقطة الوصول أو المحطة الأخيرة وهي إبداء الرأي وإعداد تقرير شامل تفصيلي حول الكشوف المالية ، حيث يكون التعبير واضح في تقريره الكتابي يصف أساس ذلك الرأي.

بحيث يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن :

-يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

-يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معبرة.

* عناصر التقرير: يجب أن يكون تقري المدقق كتابي وان يتضمن ما يلي:

-عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل.

-المرسل إليه.

-فقرة تمهيدية تذكر: تعريف الكيان الذي تمت مراجعة الكشوف المالية، الكشوف المالية التي تمت

مراجعتها، ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان وكذلك معلومات توضيحية

أخرى ، تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

-شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين.

¹⁴ م.ج.ت580:التصريحات الكتابية

-شرح لمسؤولية المدقق.

-شرح التدقيق.

-تاريخ تقرير المدقق .

-عنوان المدقق.¹⁵

المطلب الثاني: اثر التدقيق الخارجي على الكشوف المالية:

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال:

-يساهم التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة او غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية من الأخطاء.

-يعمل التدقيق الخارجي في حماية المؤسسة من التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دورا هاما في اكتشاف حالات الغش أو التلاعب أو الأخطاء في القوائم المالية .

التدقيق الخارجي يعد تدقيق على المعلومات المحاسبية كما انه يعتبر آلية تصحيح للأخطاء.

يعمل على فحص مدى جودة القوائم المالية ومدى مصداقيتها وان اكتشف غير ذلك فيطلب من المحاسبة والهيئة المتعاقد منها أن تصح تلك الأخطاء.

ثم نستنتج أن طبيعة علاقة التدقيق الخارجي بالكشوف المالية ، طبعة طردية أي انه كلما كان التدقيق الخارجي فعال تحسنت ارتفعت جودة ومصداقية الكشوف المالية.

¹⁵ م.ج.ت700 المتعلقة بتأسيس الراي حول الكشوف المالية واعداد التقرير

خاتمة الفصل الثاني:

لقد تطرقنا في هذا الفصل على ماهية التدقيق وما هيّة تدقيق الكشوف المالية، بحيث يتعبّر التدقيق الخارجي مقياس لمدى جودة ومصداقية الكشوف المالية المصرح بها والمعدة من طرف محاسب المؤسسة، بحيث لا يمكن للمحاسب مراقبة أعماله وتقييمها وقياسها.

الذي يقوم بعملية التدقيق الخارجي هو محافظ الحسابات الذي يعتبر شخص معنوي مستقل ، يبدي رأيه حول الكشوف المالية ونتائجها ، وكذلك مدى مصداقيتها، هل تمّ الالتزام بالقوانين والمعايير اللّذي أوجها النظام المحاسبي المالي، حيث يتوجب على هذا الأخير احترام القواعد والمعايير التنظيمية من اجل تأدية مهامه من لحظة استقبال المؤسسة كزبون وكذا قبوله للهمة حتى لحظة إبدائه للرأية.

عند ممارسة التدقيق على الكشوف المالية ، يحدث لها اثر كبير بحيث التدقيق يعبر المصحح لهذه الكشوف وكلما زادت فعالية ونزاهة التدقيق كلما كانت نتائج الكشوف المالية صادقة وصحيحة .



الفصل

الثالث

مقدمة الفصل:

نظرا إلى ما تطرقنا إليه في الفصول السابقة، من ماهية الكشوف المالية ، وماهية التدقيق بحيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج وأهمها أن التدقيق له اثر كبير على الكشوف المالية، ومن هذا الصدد أردنا أن نرى ما جننا به في المحتوى النظري هل هو صحيح أم لا ؟، وهل فعلا التدقيق يؤثر على النتائج المحاسبية في الكشوف المالية أم لا ؟

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة AZ-Montana

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تعريف وماهية مؤسسة AZ-Montana ، بحيث سنتعرف على نشأتها وكذا نظام معلوماتها والإدارة وأيضا هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشاء المؤسسة:

تم إنشاء الشركة سنة 2015 أين وضع حجر أساس بناء الفندق 5 نجوم ومرافق مجاور كحظيرة مائية وكذا مركب رياضي الكل مجهز باحدث التقنيات والمعدات، تم فتح الفندق والحظيرة المائية في جويلية 2018 بينما المركب الرياضي فتح جزء منه في أواخر 2018، المدير العام هو السيد مهدي عبد المالك .

واتخذ شكل المؤسس طابع الشركة ذات المسؤولية المحدودة S.A.R.L. برأسمال 500.000.000 دج عند إنشاء الشركة وتم رفعه سنة 2019 إلى 120.000.000 دج.

فندق AZ-Montana هو الفندق السادس في سلسلة فنادق AZ، وهو فندق يلي المعايير الدولية للفندقة ، ويقع بجواره منتزه Mosta-land الترفيهي في ولاية مستغانم بسعة 219 غرفة و 13 شقة و3 مطاعم وصالون تجميل وصالة رياضة ، مركز رياضي ، حظيرة مائية جميعها مجهزة بأحدث معدات الجيل الراهن.

يقدم هذا الفندق الصديق للأطفال الألعاب والمساحات الترفيهية لهم ، وأيضا يضم غرف متعددة الأغراض، 3 قاعات للتدريب ، مركز مؤتمرات يتسع لحوالي 1000 شخص ، أيضا منتزه اكوا بارك مع العشرات من أحواض السابحة ، وهي: تجمع الأمواج الشرائح المتعددة، مسبح متعدد التجهيزات والعب الأطفال، وكذا حمامات الاستجمام والاسترخاء ، بحيث يجمع هذا الفندق بين الترفيه والراحة والاستمتاع لجميع الفئات العمرية.¹

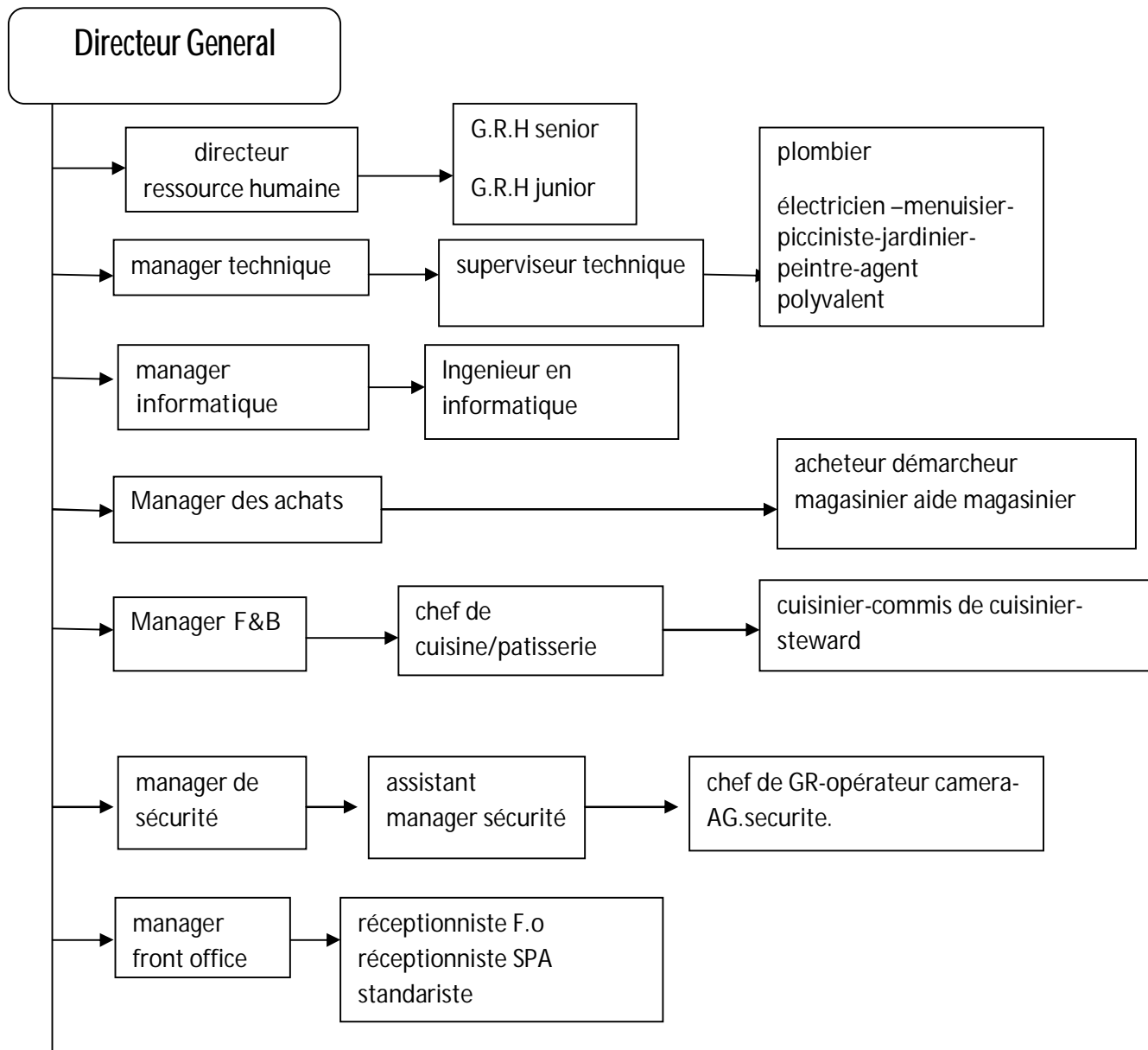
المطلب الثاني: نظام المعلومات والإدارة:

في هذه الشركة يتم الاستعانة بأحدث التجهيزات في الإعلام الآلي والبرمجيات الذي يديره مهندس في الإعلام الآلي والتكنولوجيا Manger Informatique & Technologie اين يسهر على صيانة ومتابعة الاجهزة ، يتم استعمال برنامج Winner للتسيير الفندقي اين يتم الحجز، معرفة الغرفة المتاحة ، الغرفة المشغولة، الغرف تحت الصيانة ونقاط البيع كالمقهى والمطعم، يتم مراقبته من طرف Manger

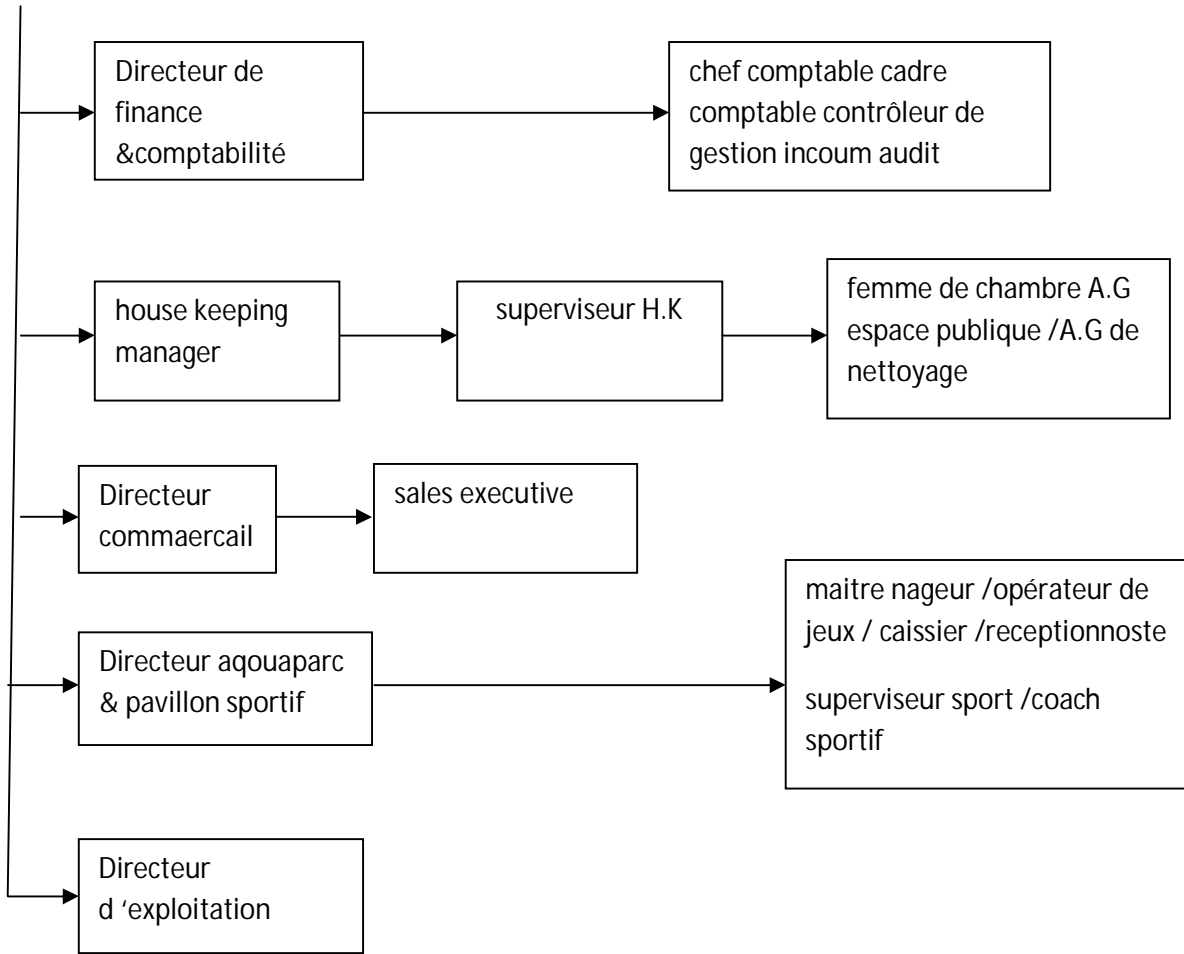
¹ محتوى تعريفي مقدم من طرف ادارة المؤسسة

font office، من حيث إدخال مختلف المعلومات الخاصة بالزبون من أول مرحلة الحجز إلى مرحلة طبع الفاتورة ، ويقوم بمراقبة المداخل من طرف Incom Audit، أما في المحاسبة والمالية يستعمل PC Compta للتسجيلات المحاسبية وإعداد الكشوف المالية ، وفي الموارد البشرية يستعمل فيه برنامج PC paie لتسيير المستخدمين وإعداد الأجور ، كما يتم استعمال برنامج تسيير اليد العاملة الأجنبية الذي يتم اقتنائه مجاناً من المديرية الولائية للتشغيل.²

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة AZ -Montana :



²محتوى تعريفي مقدم من طرف إدارة المؤسسة



هيكل تنظيمي لمؤسسة AZ-montana

SARL MONTANA					
				EDITION DU: 29/04/2021 10:35	
				EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019	
				PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019	
BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2018
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporellesX		9 907 288,00	4 683 948,11	5 223 339,89	8 525 438,98
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		1 818 385 378,69	37 089 692,16	1 781 295 686,53	1 799 840 532,61
Autres immobilisations corporelles		1 640 089 939,09	294 914 700,05	1 345 175 239,04	1 354 330 040,49
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		3 361 124,46		3 361 124,46	
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 471 743 730,24	336 688 340,32	3 135 055 389,92	3 162 696 012,08
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		75 077 485,74		75 077 485,74	16 087 021,26
Créances et emplois assimilés					
Clients		16 416 859,00		16 416 859,00	9 931 150,00
Autres débiteurs		9 440 569,32		9 440 569,32	54 254 642,35
Impôts et assimilés		84 701 542,01		84 701 542,01	105 713 093,94
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		79 387 429,98		79 387 429,98	101 986 345,37
TOTAL ACTIF COURANT		265 023 886,05		265 023 886,05	287 972 252,92
TOTAL GENERAL ACTIF		3 736 767 616,29	336 688 340,32	3 400 079 275,97	3 450 668 265,00

التحليل:

Immobilisations incorporellesX		9 907 288,00	4 683 948,11	5 223 339,89	8 525 438,98
--------------------------------	--	--------------	--------------	--------------	--------------

القيمة الصافية للتبتيات المعنوية انخفضت من سنة 2018 إلى سنة 2019 بقيمة 3302099.09 وبعد

البحث توصلت للسبب الانخفاض وهو مجموع الاهتلاكات من طبيعتها تكون مجموع الاهتلاكات لسنة الحالية

اكبر من الاهتلاكات لسنة السابقة

Bâtiments		1 818 385 378,69	37 089 692,16	1 781 295 686,53	1 799 840 532,61
Autres immobilisations corporelles		1 640 089 939,09	294 914 700,05	1 345 175 239,04	1 354 330 040,49

نلاحظ كذلك انخفاض قيمة الصافية للمباني والتبتيات العينة الأخرى من سنة 2018 إلى سنة 2019 وذلك

راجع أيضا إلى نفس السبب وهو ارتفاع مجموع الاهتلاكات للسنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة 2018.

TOTAL ACTIF NON COURANT	3 471 743 730,24	336 688 340,32	3 135 055 389,92	3 162 696 012,08
-------------------------	------------------	----------------	------------------	------------------

الاستنتاج انه تنخفض القيمة الصافية من سنة إلى أخرى وذلك بسبب ارتفاع الاهتلاكات وكذلك ربما تسجيل بعض الخسائر مقارنة بالسنة الماضية ومنه نقول انه توجد علا عكسية بين الاخسار والاهتلاكات ادن كلما تقدم العمر الإنتاجي للتبنيات تنخفض القيمة الصافية للتبنيات المعني ترتفع الاهتلاكات أو ربما تسجيل الخسائر ويصاحبها انخفاض في القيمة الصافية للعنصر المعني.

بالنسبة للأصول الجارية:

TOTAL ACTIF COURANT	265 023 886,05	265 023 886,05	287 972 252,92
---------------------	----------------	----------------	----------------

انخفاض ما قيمته 22948366.9 دج من قيمة الأصول الجارية ويجدر بالإشارة إلى أن حسيات الزبائن والمدينون الآخرون بشكل ملحوظ وهذا عبر عنه المحاسب بالتطور الجيد وذلك زيادة الزبائن في السنة الثانية بعد افتتاح الشركة .

أولا: 2-1 الميزانية جانب الخصوم (bilan passif):

SARL MONTANA		EDITION DU: 29/04/2021 10:37	
		EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019	
		PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019	
BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		120 000 000,00	120 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-72 192 290,66	8 097 780,02
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-56 735 199,07	-50 219 394,54
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-8 927 489,73	77 878 385,48
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		242 776,28	
Autres dettes non courantes		558 415 110,00	224 999 940,00
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		558 657 886,28	224 999 940,00
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		110 367 795,94	177 943 881,68
Impôts		1 654 142,00	1 885 938,00
Autres dettes		3 292 714 434,38	3 192 960 059,84
Trésorerie passif		4 027 617,10	
TOTAL III		3 408 763 989,42	3 372 789 879,52
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		3 958 494 385,97	3 675 668 205,00

نلاحظ ثبات رأسمال المؤسسة، تسجيل الخسارة في نتيجة السنة المالية 2019 وعند المسائلة والبحث توصلت إلى أن الخسارة كان سببها تسديد الديون التي كانت نوعا ما كثيرة على المؤسسة وكذلك شراء العتاد والأجهزة الجديدة منها أصول ثابتة وأصول جارية

بالنسبة لجانب الأصول من الميزانية تأكدنا من عمليات الطرح والجمع لحد الآن إعداد وعرض الميزانية صحيح نوعا ما

بالنسبة للخصوم عند الإعداد والعرض عمليات الطرح والجمع صحيحة.

ولكن اكتشفت خطأ وهو أن إجمالي صافي الميزانية بالنسبة للأصول لا يساوي إجمالي الخصوم وهذا متعلق بالسنة المالية 2019.

وكذلك لاحظت أن صافي إجمالي الأصول لا يساوي الصافي الإجمالي للخصوم بالنسبة لسنة 2018 ، بالرغم من ان عمليات الجمع في الجانبين صحيحة في كلا الجانبين .

اذن نستنتج بشكل عام ان هناك مبلغ خطأ او مجموعة من الحسابات خاطئة ، لنفرض ان النتيجة السنة المالية هي التي كانت السبب بعدم التوازن بين الاصول والخصوم .

انطلاقا من الفرضية، وحسب المعايير القوانين المحاسبية المالية ان نتيجة الصافي لسنة المالية هي صلة وصل بين الميزانية وحساب النتائج اي:

النتيجة الصافية للسنة المالية المسجلة في الميزانية من جانب الخصوم= النتيجة الصافية للسنة المالية المسجلة في حساب النتائج		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	ن.س.م.ص حسب الميزانية	-72 192 290,66
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	ن.س.م.ص حسب حساب النتائج	-72 192 290,66

لاحظنا ان النتجتين تتساوى ، سنختبر صحة النتيجة هل فعلا تتساوى حسب القوائم الاثنان ام لا لذلك سنعرض حساب النتائج (حسب الطبيعة) ونختبر صحة العمليات التي قامه بالعمل بها من طرح وجمع ، وهي كالاتي:

1- حساب النتائج حسب الطبيعة: COMPTE DE RESULTAT/NATURE :

SARL MONTANA		EDITION DU: 29/04/2021 10:38	
		EXERCICE: 01/01/2019 AU 31/12/2019	
		PERIODE DU: 01/01/2019 AU 31/12/2019	
COMPTE DE RESULTAT/NATURE			
LIBELLE	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		578 805 285,82	363 938 181,26
Variation stocks produits finis et en cours		-3 513 840,38	5 717 250,38
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		575 291 445,44	369 655 431,64
Achats consommés		-182 602 711,69	-139 073 818,17
Services extérieurs et autres consommations		-35 047 757,68	-16 560 904,44
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-217 650 469,37	-155 634 722,61
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		357 640 976,07	214 020 709,03
Charges de personnel		-178 041 249,00	-89 915 718,85
Impôts, taxes et versements assimilés		-12 126 967,48	-7 423 299,62
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		167 472 759,59	116 681 690,56
Autres produits opérationnels		3 161 047,75	14,74
Autres charges opérationnelles		-15 387 033,59	-1 624 705,63
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-230 731 179,11	-107 012 710,24
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-75 484 405,36	8 044 289,43
Produits financiers		2 071 309,47	63 490,59
Charges financières		-2 887 542,95	
VI-RESULTAT FINANCIER		-816 233,48	63 490,59
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-76 300 638,84	8 107 780,02
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000,00	-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		3 118 348,18	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		580 523 802,66	369 718 936,97
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-653 716 093,32	-361 621 156,95
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-73 192 290,66	8 097 780,02
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		1 000 000,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		1 000 000,00	
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-72 192 290,66	8 097 780,02

بإعادة الحسابات وفقا لقوانين حساب النتيجة الصافية للسنة المالية في قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة من عمليات الطرح والجمع هي نفسها النتيجة: -72 192 290,66.

ادن نستنتج من عملية الفحص من عمليات الجمع التي قمنا بها والتتبع اثار إعداد القوائم المالية ، وجدناها انها خاطئة نوعا ما ويمكننا ذكر الأخطاء كالآتي:

- المجموع الصافي الإجمالي للأصول لا يساوي مجموع الخصوم المتعلقة بسنة 2019.
- المجموع الصافي الإجمالي للأصول لا يساوي مجموع الخصوم المتعلقة بسنة 2018.
- اختلافات النتائج المتوصل عليها عن طريق الفحص مع ما هو مكتوب في حساب السننيمات.

ولاكتشاف سبب هذه الأخطاء ومعالجتها محاسبيا وتصحيحها علينا أولا أن نتأكد من صحة نقل الحسابات ذات الصنف 1/2/3/4/5 بالنسبة لإعداد الميزانية ، والحسابات ذات الصنف 6/7 بالنسبة لحساب النتائج من ميزان المراجعة الى القوائم المعنية. لذلك يجب توفر ميزان المراجعة لكشف سبب الخطأ.

ومن هذا الصدد نطرح فرضيتان التي قد تكون سبب هذا الخطأ:

1- السبب الأول: قد تكون عملية نقل ارصده الحسابات من ميزان المراجعة الى القوائم غير صحيح وقد تم بطريقة خاطئة .

2- السبب الثاني: قد يكون ميزان المراجعة بالأساس خاطئ عند إعدادده. وان فرضنا هذا السبب يرجع سببه إلى :

- إما أن تكون عمليات التسجيل المحاسبي خاطئة.
- إما أن تكون عملية نقل الأرصدة غير سليمة إلى دفتر الكبير.
- إما أن تكون عملية الترسيد بحد ذاتها خاطئة .

ومن اجل اكتشاف السبب يجب أن تكون هناك تصريحات من عند الإدارة عناصر مقنعة سواء كانت داخلية أو خارجية والاهم كل الأوراق التوثيقية للمعاملات من اجل التأكد من وجود الممتلكات والحقوق وأيضا الديون فعلا.

النتائج المستخلصة من هذه الدراسة الميدانية:

- المحاسبة بحر من العلوم القانونية و التجارية والمحاسبية والمالية ، التي هي الأخيرة على المحاسب المسئول بمسك الحسابات الالتزام بها والالتزام بها.
- عند القيام بالإفصاح المحاسبي والتسجيل المحاسبي وإعداد الكشوف المالية يمكن حصول خطأ غير معتمد أو معتمد قصده السرقة التلاعبات الغير المشروعة.
- المسئول بالمسك المحاسبي وإعداد الكشوف المالية هو المحاسب يكون إما محاسب أجير لدى المؤسسة أو محاسب متعاقد مع المؤسسة ، بحيث هذا الأخير يمتلك مكتبه الخاص وله الاعتماد لممارسة هذه المهنة.
- تمر الكشوف المالية على مرحلة مراقبة داخلية وكذلك تدقيق خارجي الذي ألزمه التشريع الجزائري .
- التدقيق الخارجي يقوم باكتشاف الأخطاء و الثغرات المفتعلة منها المقصودة والغير المقصودة.

- التدقيق الخارجي مهنة خارجية مستقلة حيادية يقوم بها المدقق الخارجي المسمى حسب قانون 01-10 بمحافظ الحسابات ، هو الأخير يقوم بعملية التدقيق والمصادقة على الكشوف المالية ويبدى رايه حول وضعية المؤسسة محاسبيا وماليا.
- لا يمكن للمحاسب أن يراقب أعماله ويدققها .
- تعتمد مدى جودة القوائم المالية على فعالية التدقيق الخارجي .

وأخيرا يمكنني الإجابة على إشكالية الفصل المحتوى النظري هل هو صحيح أم لا ؟، وهل فعلا التدقيق يؤثر على النتائج المحاسبية في الكشوف المالية أم لا ؟

نعم ما توصلت إليه في الفصلين النظريين صحيح وهذا بعد ما تأكدت به خلال الدراسة التطبيقية .

فعلا التدقيق يؤثر على النتائج المحاسبية بما فيها المسجلة في الكشوف المالية .

تناولت هذه الدراسة موضوع جد مهم الذي لديه واقع عملي أكثر من المنظور النظري والمتمثل في إعداد الكشوف المالية من المحاسبة إلى التدقيق ، حيث تم الدمج بين المحاسبة والتدقيق ، باعتبار هذا الموضوع جد مهم ويسلط عليه الضوء من قبل مختصين ومهنيين هذا المجال.

حيث دارت هذه الدراسة حول محاولة حل الاشكالية الرئيسية في كيفية اعداد الكشوف المالية ومعايير المحاسبة التي جاءت ضمن النظام المحاسبي المالي لتنظيم مهنة المحاسبة والزام المحاسب على قوانين وطرق مسك المحاسبة واعداد الكشوف المالية. حيث المهمة الاخير لعض الكشوف المالية على مستخدميها يجب اولا تمر على اختبار صحتها ومدى جودتها ومصداقيتها.

فجاء التدقيق لكشف وقياس مدى نزاهة ومصداقية الكشوف المالية ، وهل تم فعلا احترام مبادئ وعايير اعدادها ، اذ انه هذا الأخير نوعان التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، فركزنا وسلطنا الضوء على التدقيق الخارجي باعتباره إلزامي على الهيئات والمؤسسات عكس التدقيق الداخلي الذي يعتبر اختياري ويمكن للرقابة أن تحل محله في وظائفه الرقابية الداخلية.

وكما انه للتدقيق دور كبير في تحسين جودة الكشوف المالية ومصداقيتها وشفافيتها، بحيث يكتشف الاخطاء منها المقصودة او الغير المقصودة ، ونهاية بالامر بيدي المدقق رايه في تقرير نهائي يعبر فيه عن وضعية المؤسسة من خلال الكشوف المالية .

المسئول عن مسك الحسابات واعداد الكشوف المالية هو المحاسب الذي يجب توفر فيه شروط الكفاءة والقدرة على مسؤولية المهنة ، أما المدقق هو محافظ الحسابات الذي يجب أيضا توفر فيه الشروط والكفاءة لمهنة التدقيق .

اختبار الفرضيات:

الفرضية الاولى: "الكشوف المالية تحتوي على عناصر مهمة تعبر عن وضعية المؤسسة ، حيث يمكن ان تكون صحيحة او خاطئة قابلة للانتقاد" ، توصلنا لعناصر الكشوف المالية التيبي خمس عناصر اذن الفرضية صحيحة وكذلك يمكن احيانا تكون خاطئة او ناقصة وهذا مل يعالجه التدقيق.

الفرضية الثانية: التدقيق المحاسبي بمثابة اختبار مدى صحة الكشوف المالية ولنفرض أن هناك علاقة تربط بين التدقيق والكشوف المالية" ، نعم الفرضية صحيحة حيث أثبتنا أن هناك علاقة بين الكشوف المالية والتدقيق .

نتائج الدراسة :

القوائم المالية هي الواجهة التعريفية للمؤسسة من المنظور المحاسبي المالي.
عرض القوائم المالية وإعدادها تضمنه المشرع الجزائري بالنظام المحاسبي المالي.
وجوب المحاسب أن يخضع للقوانين التنظيمية والمهنية عند أداء مهامه.
إلزامية تدقيق الكشوف المالية من اجل التأكد من صحتها ومصداقيتها .
التدقيق الخارجي مهنة حيادية مستقلة ونزيهة.
مهنة التدقيق تخضع للقوانين التنظيمية للمهنة وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق.
علاقة التدقيق بالكشوف المالية هي علاقة طردية ، أي كلما كان التدقيق فعال كلما كانت جودة
الكشوف المالية عالية المستوى.
أفاق الدراسة:

الكتب:

اد. محمد سامي راضي، المحاسبة المالية الدورة المحاسبية - القوائم المالية محاسبة العمليات النقدية- محاسبة العمليات الآجلة ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر -الإسكندرية.

د.أمين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، الدرالجامعية - الإسكندرية.

د، عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومه، الجزائر بوزريعة، 2018.

كتاب قانون المحاسبة ، الطبعة الثانية ، برتي للنشر .

المجلات المطبوعة النسخ الالكترونية:

لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، ص70، page bleus internationales 2012 collection gestion.

مطبوعات المحاضرات :

د.بوحفص رواني ، مطبوعات في التدقيق المحاسبي والمالي ، قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة غرداية .

محاضرة الأستاذ بايدن، الكشوف المالية، تخصص تدقيق ومراقبة التسييرن دفعة 2020.

المستندات:

مستندات محتوى التعريفي لمؤسسة AZ-montana والكشوف المالية .

النصوص القانونية والتنظيمية:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 لسنة 2009، الفصل الثاني-الميزانية- 01/220.

مقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الجريدة الرسمية العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ل 25 مارس 2009

المقرر 23 بتاريخ 2017/03/15، الوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،

القانون 10-01 مؤرخ في 29 ينيوسنة 2010.

مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ 2011، المجلس الوطني

المعايير التنظيمية:

¹م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية.

م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية

م.ج.ت 700 المتعلقة بتأسيس الرأي حول الكشوف المالية وإعداد التقرير

المعيار 300 التخطيط لتدقيق الكشوف المالية

المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية ¹م.ج.ت 500: العناصر المقنعة

الكشوف المالية هي المخرجات المحاسبية النهائية المعبرة عن المؤسسة خلال نشاطها في سنة معينة، بحيث يجب ان تتميز بالجودة والمصداقية ، يخضع المحاسب إلى النظام المحاسبي المالي وهو ملزم بتطبيقها إذ تمر هذه الاخير على التدقيق من اجل المصادقة عن مصداقيتها أو اكتشاف الأخطاء المرتكبة في إعدادها

محاسبة ، تدقيق ، كشوف مالية

Les états financiers sont les sorties comptables finales qui expriment l'établissement au cours de son activité dans une année donnée, de sorte qu'ils doivent être caractérisés par la qualité et la crédibilité. Le comptable est soumis au système de comptabilité financière et il est tenu de l'appliquer au fur et à mesure un audit afin de certifier sa crédibilité ou de découvrir des erreurs

Comptabilité, audit, états financiers