الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم–

قسم العلوم مالية و محاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

أثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية

مقدمة من طرف الطالبين:

- شاوش أسامة

- قحام أسامة

أعضاء الجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	برجي شهرزاد	أستاذة محاضرة ب	جامعة مستغانم
مشرفا	بن زازة منصورية	أستاذة محاضرة ب	جامعة مستغانم
مناقشا	شملال نجاة	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:2021/2020

الـتشكـرات

الحمد والشكر عز وجل الذي اصطفانا للخير دين ورزقنا نعمة العقل.

- أشكر الله تبارك وتعالى أن وفقني لإنهاء هذا البحث.

- وبكل معاني التقدير تتناثر كلماتي شكرا وامتنانا على صفحات الأوراق لكل من علمنا وأزال غيمة جهل مررنا بها برياح العلم الطيبة. أو لكل من صحح عثرنا:

- نبعث محبة شكر واحترام الى:

- الأستاذة: بن زازة منصورية التي قامت بالإشراف على هذا العمل التي جادت علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي أفادتنا كثيرا.

- والى كل الأساتذة الذين علمونا ووجهونا والذين بفضلهم وصلنا الى ما نحن عليه اليوم.

الاهداء :

الحمد الله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أهدي عملي هذا:

- الى من رباني وعلماني الى من أعيش لكسب رضاهما بعد الله.

- والديا الكريمين برابهما وعرفانا بفضلهما.

- الى من شاركوني درب الحياة اخواتي الأعزاء

- الى كامل أفراد العائلة.

- الى من اعتز برفقتهم وأسعد برؤيتهم الى الأصدقاء والزملاء.

- الى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد.

- الى كل من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلمي.

شاوش أسامة

قحام أسامة

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أنواع التدقيق الخارجي	07

قائمة الاشكال:

الرقم	عنوان الاشكال	الصفحة
01	مثلث الغش	48
02	أنواع تقارير التدقيق	57

قائمة الرموز والاختصارات:

الاختصارات	اللغة الاصلية	اللغة العربية
IFRS	International financial reporting statement	معايير الدولية للتقارير المالية
ISA	Inetnational acounting standard	معيار محاسبي الدولي الاول
FASB	Financial accounting standard BOARD	مجلس معايير محاسبة دولية

الفهرس	الصفحة
- الشكر	
- الاهداء	
- قائمة المحتويات	
- قائمة الجداول	
- قائمة الاشكال	
- المقدمة العامة	ا-ب-ت
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي و القوائم المالية	1 -29
❖ **مقدمة الفصل الاول**	1
❖ **المبحث الأول: مفاهيم اساسية حول التدقيق الخارجي**	2 -3 1
• **المطلب الأول: نشاة التدقيق الخارجي ومفهومه**	2 7
√ **الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي**	2 -3
√ **الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي**	3
√ **الفرع الثالث: أهمية التدقيق الخارجي**	3 -4
√ **الفرع الرابع: أهداف التدقيق الخارجي**	5
√ **الفرع الخامس: خصائص التدقيق الخارجي**	5-6
√ **الفرع السادس: أنواع التدقيق الخارجي**	6-7
• **المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي**	8-10
√ **الفرع الأول: المعايير الشخصية**	8
√ **الفرع الثاني: معايير العمل الميداني**	9
√ **الفرع الثالث: معايير التقرير**	9-10
• **المطلب الثالث: المدقق الخارجي**	11-13
√ **الفرع الأول: مفهوم المدقق الخارجي**	11
√ **الفرع الثاني: مهام المدقق الخارجي**	11-12
√ **الفرع الثالث: صلاحيات ومسؤوليات المدقق الخارجي**	12-13
❖ **المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية**	14-27
√ **المطلب الاول :تعريف وخصائص القوائم المالية**	14-16
√ **الفرع الأول: تعريف القوائم المالية**	14
√ **الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية**	14-15
• **المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية**	15-16
• **المطلب الثالث: أهداف وأهمية القوائم المالية**	16-23
√ **الفرع الأول: أهداف القوائم المالية**	16
√ **الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية**	17
√ **الفرع الثالث: عرض القوائم المالية**	17-23

الفصل الثاني: تدقيق القوائم المالية	29-58
- مقدمة الفصل الثاني **❖ المبحث الأول: الجوانب التقنية لتدقيق عناصر القوائم المالية**	29 30-41
• المطلب الأول: عوامل زيادة الحاجة لايصال المعلومات المحاسبية	30-37
√ الفرع الأول: الحاجة لايصال المعلومات المحاسبية	30
√ الفرع الثاني: ضرورة مراجعة المعلومات المالية	30-32
• المطلب الثاني: تدقيق عناصر القوائم المالية.	33-37
√ الفرع الأول: التحقق من الأصول الثابتة	33-34
√ الفرع الثاني: التحقق من المخزونات	34 -35
√ الفرع الثالث: التحقق من الحقوق والديون	35
√ الفرع الرابع: التحقق من الأموال المملوكة	36
√ الفرع الخامس: التحقق من المنتوجات والاعباء	37
• المطلب الثالث: موقف المدقق من الاحداث اللاحقة.	38-41
√ الفرع الأول: فحص القوائم المالية كوحدة واحدة	38
√ الفرع الثاني: فحص الاحداث ما بعد تاريخ اقفال الميزانية	38-39
√ الفرع الثالث: فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية	39
√ الفرع الرابع: واجبات المدقق بشأن الاحداث اللاحقة	39-41
❖ المبحث الثاني: اليات تدقيق القوائم الماليةواثرها على نتيجة السنة المالية	41-58
• المطلب الأول: وسائل الحصول على أدلة الاثبات لتدقيق القوائم المالية	41
√ الفرع الأول: ادلة الاثبات	41-45
√ الفرع الثاني: الملف الجاري	45
• المطلب الثاني: تدقيق القوائم في اكتشاف الغش والاخطاء	45-51
√ الفرع الأول: الاخطاء	45-47
√ الفرع الثاني: الغش	48-49
√ الفرع الثالث: الإجراءات المتخذة.من قبل المدقق في حالة الغش	49-50
√ الفرع الرابع: التلاعب بهدف تغيير نتيجة السنة المالية	50-51
√ الفرع الخامس: اكتشاف التلاعب في الحسابات	51
• المطلب الثالث: اعداد تقرير المدقق المعبرعن مصداقية نتيجة السنة المالية	51-57
√ الفرع الأول: تعريف التقرير	51
√ الفرع الثاني: خصائص تقرير المدقق	52
√ الفرع الثالث: عناصر تقرير مدقق الحسابات	53
√ الفرع الرابع: أنواع تقارير المدقق	54-57
- خاتمة الفصل الثاني	58

√ **الخاتمة العامة**	59-60
√ **قائمة المراجع**	62-61
√ **الملخص**	63

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

- تمهيد:

- ان التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسةمما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي سمح لها ببلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات التي تقوم بها و لكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، واجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر و على هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

- تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي بما قام به المحاسب اذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب. حيث يقوم المدقق باتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، وتخضع مهنة التدقيق الى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما ومتعارف عليها على المستوى المحلي الدولي. هذه المعياريات تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثل في ابداء الرأي عمل القوائم عن طريق اصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

- إشكالية الدراسة:

من خلال مما سبق يمكن التوصل الى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

- الى أي مدى يمكن أن يساهم تأثير التدقيق الخارجي للقوائم المالية على نتيجة السنة المالية؟

- للإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي وما أهميته في المؤسسة؟

- كيف تتم عملية تدقيق القوائم المالية؟

- فرضيات الدراسة:

- للإجابة على التساؤلات المطروحة سابقا تم وضع الفرضيات التالية:

- التدقيق الخارجي هو عملية فحص البيانات المالية التأكد من مصداقيتها.

- تتم عملية التدقيق من خلال تدقيق كل الحسابات.

- أسباب اختيار الموضوع:

- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية.

- اعتبار موضوع الدراسة يخدم التخصص.

- الرغبة والميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق.

- أهمية الدراسة:

- تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من بين المواضيع الأكثر اهتماما من طرف مستخدمي القوائم المالية في المؤسسة الخاصة بالملاك والمساهمين في المشروع لان هذه القوائم تمهدهم بمعلومات مالية ومحاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارة، وبالتالي فإن عملية التدقيق القوائم المالية للمؤسسة تعتبر المرأة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية.

- أهداف البحث:

- إبراز أهمية ودور التدقيقالخارجي للمؤسسات الاقتصادية من خلال إعطاء اعتمادية لقوائمها المالية.

- التعرف على مختلف مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي.

- معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي للقوائم المالية على نتيجة السنة المالية.

- أهمية البحث:

- كون تقارير التدقيق الخارجي له أثر على سلامة القوائم المالية من خلال تباع توصيات المدقق باعتبار أن هذه التقارير عكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة: كما يلزم المدقق المحاسبي فحص القوائم المالية من خلال المعايير التدقيق الدولية من أجل توفير بيئة مناسبة وملائمة ومنسجمة مع البيئة الدولية وبالتالي بقاء المؤسسة.

- منهج الدراسة:

- لتحقيق أهداف والإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات المسابقة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليل يكون الدراسة نظرية فقط، خالية من الجانب التطبيقي.

- حدود البحث:

الحدود الزمنية: السنة الجامعية 2021/2020.

- صعوبات الدراسة:

- عدم توفر المراجع الكافية فيما يخص هذا الموضوع.

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بكل مباشر.

- هيكل البحث:

- سعيا للإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها تناولنا في هذا الموضوع فصلين.

الفصل الأول: يتعلق بالإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية. قسم الى مبحثين- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي ونشأته وأهدافه وأهميته وأنواعه وخصائصه إضافة الى معايير التدقيق الخارجي وكذلك صلاحيات ومسؤوليات المدقق الخارجي، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه للقوائم المالية وكيفية عرضها ومدى أهميتها.

أماالفصل الثاني: يتعلق بتدقيق القوئم المالية قسم الى مبحثين –المبحث الاول: الجوانب التقنية لتدقيق القوائم المالية من خلال التحقق من الأصول الثابتة والتحقق من المخزونات والأموال الملوكة إضافة الى النوائج والاعباء كما تطرقننا الى موقف المدقق من الاحداث اللاحقة من خلال فحص الاحداث وواجبات المدقق بشان هده الاحداث -اما المبحث الثاني :اليات تدقيق القوائم الماليةواثرها على نتيجة السنة المالية منخلال التعرف عل وسائل الحصول على ادلةالاثبات كما راينا أيضا أهمية تدقيق القوائم في اكتشاف التلاعب في الحسابات وفي الاخير اعداد تقرير المدقق المعبر عن صدق النتيج

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية

-مقدمة الفصل الأول

- شهدت المؤسسة تطورا كبيرا عبر الزمن وكذا التطور الحاصل في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المداولات التجارية وشبكاتها مما جعلها تتعامل مع عدة أطراف وجهات مختلفة لها مصلح بشكل مباشر أو غير مباشر. هذا الامر حتم على المؤسسة توكيل مدقق(مستقل) خارجي عنها لممارسة مهمه بكل حيادية أو القيام بفحص كل وظائفها ومراقبة كل تصرفات الإدارة والإبلاغ كل المتعاملين بكل التطورات وتقديم الاقتراحات التي تصحح المسار. إضافة إلى ذلك مهنة التدقيق تتمثل في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب. إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب حيث يقوم بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق وتخضع مهنة التدقيق الى الالتزام بتطبيق معايير متعارف عليها لتحقيق الهدف الرئيسي وهو ابداء الرأي حول القوائم المالية.

في هذا الإطار يتم تقسيم الفصل الأول الى مبحثين كما يلي:

-مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي

- الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

الفصل الاول :الاطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي

- ظهرت الحاجة لمهنة التدقيق الخارجي بهدف اكتشاف الغش والخطء والتلاعب وقد ازدادت الحاجة إليها وتطورت فزادت فعاليتها سبب كبر أحجام الشركات وتوسعها وزيادة للتعقيد في عمليتها.

- المطلب الأول: نشأة التدقيق الخارجي ومفهومه:

- **الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي**

- ستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبة التي يعتمد عليها في إتخاذ قرارته و التأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبة، و قد ظهرت الحاجة لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء مصر و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من حصة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و مؤسسات مختلفة، فمعنى التدقيق يرجع الى العصور الوسطى: و التدقيق في معنى الحديث يعود الى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى، ظهور شركات أموال ،و ما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وادارته مما دعها المساهمين الى تعيين مدققيحسابات كهؤلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال لدى شخص [1].

- ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1801 حيث تأسست وقد أصبحت عضوية هذه الكلية وكوشوناني عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق حتى أصبحت عملية التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونين بأدنبر عام 1854 وقد جاء قانون الشركات الإنجليزي عام 1862 بنص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم [1].

---

[1]- مصطفى يوسف كافي:تدقيق الحسابات في ظل البنية الالكترونية واقتصاد المعرفة-الطبعة الأولى-دار الرواد – مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع-الأردن – عمان .2014ص13.

- ثم تطور انتشاره بسبب الحاجة أنشئت في فرنسا عام 1881 والوأم عام 1882والمانيا 1896 وكندا 1902واستراليا عام 1904 وفنلندا 1911. المعهد الأمريكي للمحاسبين 1916 وهكذا حتى أصبح لا يخلوا منها بلد في عالمنا المعاصر [1].
- في المشرف العربي كان لمصر فضل السبق في هذا المجال حيث كان لصدور القانون رقم 01 عام 1909 المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات لتظهر في باقيالدول العربية لحاجتها اليه.
- بخصوص الجزائر كانت المؤسسات معتمدة بنصوص فرنسية الى غاية 1975.وفي بداية الثمانيات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية التدقيق مع تطبيق نظام الرقابية الداخلية.

- **الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي:**

- تختلف التعاريف اختلاف الهيئات والأطراف الصادر عنها لكن تصب في نفس الهدف:

- هو تخصيص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصةللمبشر وتحت التدقيق فحصا منظما بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصورها النتائج اعماله من ربح او خسارة[1].

-عرفنا أيضا بانه نظام يهدف الى إعطاء الراي الموضوعي في التقارير والأنظمة والموجودات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق[1]

- **الفرع الثالث: اهمية التدقيق الخارجي[2]:**

-تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة تعود على الجميع الأطراف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة محل التدقيق.

---

1 – مصطفى يوسف كافي مرجع سبق دكره ص14

2-زاوي موسى عبد الودود: دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ورقلة 2017.ص4.

- **بالنسبة لأصحاب المؤسسة:**

-اكتشاف الأخطاء والغش في وقت مبكر بسبب الأثر النفسي الذي تتركه زيارات المدقق لدى موظفي المؤسسة وبالتالي لا تتم أي محاولة في المستقبل لارتكابها أو التورط فيها.

-اكتشاف مواطن الضعف او التغيرات في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة سيساعد الإدارة على اتخاد القرارات التصحيحية المناسبة.

- تسهيل مستوية حسابات (تحديد حقوق الشريك المتوفي) في شركات الأشخاص.

-زيادة اطمئنان أصحاب المؤسسة والتأكد من سلامة أموالهم المستثمرة.

- **بالنسبة للأطراف الخارجية:**

-تسهيل مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة على نتيجة اعمال المؤسسة حيث يعتمد موظفو مصلحة الضرائب على القوائم المعتمدة من مدقق الحسابات في ربط الضريبة.

- يفيد التدقيق الأجهزة الحكومية وأجهزة الدولة المتخصصة في التخطيط والرقابة وأجهزة لتحديد الأسعار والاشراف نشاط المؤسسات.

- يفيد التدقيق الخارجي فأت متعددة من الجمهور والمؤسسات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات والقوائم المنشورة لشركات المساهمة من بين هؤلاء:

- **المستثمرون:** في اتخاد قرار بشأن استثمار أموالهم في الشركات المعنية أو لبناء على دقة القوائم المالية.
- **الدائنون:** يهمهم الاطمئنان على منانة المركز المالي والربحية الحاليةوالربحية المحتملة للوحدات الاقتصادية مستقبلا وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصلها.
- البنوك وشركات التأمين: يهمها الاطمئنان على سلامة المركز المالي للوحدات الاقتصادية ومقدر رأس المال العامل والثابت من أجل منحها قرض.
- **العاملون:** يهمهم الاطمئنان الى دقة تعبير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن وضعها المالي وذلك من أجل الاطمئنان الى نصيبهم من الأرباح.[1]

[1]-زاوي موسى؛مرجع سبق ذكره؛ص50

- **الفرع الرابع: أهداف التدقيق الخارجي[1]:**

- يهتم التدقيق الخارجي في المقام الأول بإيذاء مدقق الحسابات رأي فنيا محايدا بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق في كل الأمور الجوهرية. ويتحقق هذا الهدف لتحديد مدقق لحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وعرضت وفق إطار محدد لإعداد التقارير وساعد الرأي الفني تحقيق أهداف فرعية للتحقيق أهمها:

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

- **الفرع الخامس: خصائص التدقيق الخارجي[2]:**

- تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي:

- **التدقيق عملية منظمة:** تتم على أسس ومبادئ علمية مخططة فهي لست عملية عشوائية وانما يجب تخطيطها بطريقة سليمة حتى يتم تحقيق الأهداف بطريقة فعالة.

- **يتم جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي:** أساس عمل المدقق الخارجي الحيادي مرجع أدلة وتقديمها بشكل موضوعي وتتكون تلك الأدلة من بيانات محاسبية أساسية (دفاتر اليومية و دفتر الاستاذ) وبيانات مؤيدة(فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات التي يتم الحصول عليها من الاستثمارات والملاحظات والجرد الفعلي).

- **تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية:** إن إيذاء الرأي الفني المحايد يتعلق بوحدة اقتصادية مهنية وهذه الوحدة قد تكون مشروع يهدف الى تحقيق الربح أو قد لا يهدف الى تحقيق الربح. كما أنه قد يأخذ أشكال قانونية مختلفة (مثل مؤسسة فردية شركة أشخاص). كما أن قد يكون المشروع بأكمله أو جزء أو قسم أو إدارة أو عملية من عملياته.

1-عبد الوهاب نصر علي: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفق المعايير المراجعة العربية و الدولية و الامريكية ، الدار الجامعية للشروق، الجزء الأول، الاسكندارية. 2009.ص29.

2-سليم كميلية: محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة.2014ص 13.

- **درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة:** يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق القوائم المالية في مدى تطابق تلك التأكيدات مع معايير مقدرة في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

- **الفرع السادس: أنواع التدقيق الخارجي[1]:**

- يمكن تصنيفها الى ثلاث وهي:

√ **التدقيق القانوني:** أي ما يعرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ المحاسبات.

√ **التدقيق التقاعدي:** (الاختياري) الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديد ها سنويا.

√ **الخبرة القضائية:** التي تقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة

- والمقارنة بين هذه الأنواع يمكن حصرها في الجدول التالي:

1-محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية. بن عكنون. 2008.ص 17.

الجدول(1): المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق القانوني	تدقيق تقاعدي	الخبرة القضائية
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	- تعاقداته	- تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	- من طرف المديرية والعامة أو المجلس أو الادارة	- من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصور الفتوغرافية الصادقة التدقيق معلومات مجلس الإدارة.	- المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	- اعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية لتقديم مأشيرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	- مهمة محددة حسب الاتفاقية.	- مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	- تامة من حيث المبدأ	- تامة اتجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	- يجب احترامه تماما.	- يحترم مبدأ ان له تقديم إرشادات في السير.	ينبغي احترامه.
ارسال التقارير الخارجي....	- مجلس الإدارة – الجمعية العامة العادية و غيرالعادية.	- المديرية العامة، مجلس الإدارة.	قاضي المتكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	- التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاة.

المصدرمحمد بوتين مرجع سبق ذكره ص22

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي:

المطلب الثاني:معايير التدقيق الثاني:

- أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA بواسطة مجلس معايير التدقيق ASB قائمة بمعايير التدقيق، وقد تم تبويبها في ثلاث مجموعات وهي:

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية:

- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

- المجموعة الثالثة: معايير التقرير.

- **الفرع الأول: -المعاييرالشخصية[1]:**

وتوصف هذهالمجموعة من المعايير أنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية المدقق الحسابات الخارجي وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير وهي:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال انشاء جداول تصنف

- √ جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين.
- √ جدول المحاسبين أو المدققين.
- √ جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.

المعيار الثاني: استقلال المدققين ويتضمن هذا المعيار الابعاد الثلاث التالية:

- √ اعداد برنامج التدقيق.
- √ الفحص
- √ اعداد التقرير.

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أدنه لعملية التدقيق وفي اعداد التقرير.

1-أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء والنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2000، ص 26.

- **الفرع الثاني: معايير العمل الميداني:**

وترتبط هذه المعايير الخطوات تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات الفنية كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومنتم تحديد حجم المعتبراتوتشمل هذه المعايير على ثلاث معايير:

المعيار الأول: التخطيط السليم لعملية التدقيق والاشراف الجاد على أعمال المساعدين ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث:

- توقيت تعيين المدقق الخارجي.

- توقيت القيام بالتدقيق.

- توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

- المعيار الثاني: يجب أن تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات التحقيق الضرورية.

- المعيار الثالث: ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الاثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التمييز عن رأيه في التقارير المالية. وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابيوالانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

- **الفرع الثالث:معايير التقرير (التقرير المدقق):** وترتبط هذه المعايير بكيفية اعدا التقرير النهائي لمدقق الحسابات وتشمل هذه المعايير على أربعة معايير:

- المعيار الأول:التقرير: عما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا المبادئ لممارسة المتعارف عليها ويمكن ثبوت المبادئ المحاسبة المتعارف عليها من وجهة نظر لمعيار الأول الى المجموعات التالية:

1

[1] - أحمد حلمي جمعة؛ مرجع سبق ذكر؛ص27؛28

√ **المجموعة الأولى:** المبادئ العامة: ويمكن إجمال هذه المبادئ كالتالي:

- مبدأ الحيطة – مبدأ الثبات -مبدأ الشمول – مبدأ الأهمية النسبية – مبدأ الافصاح.

√ **المجموعة الثانية:** المبادئ العملية المرتبطة بالربح ويمكن إجمال هذه المبادئ كالتالي:

- مبدأ تحقق الايراد / مبدأ التكلفة في قياس النفقة / مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

√ **المجموعة الثالثة:** المبادئ العملية المرتبطة بالمركز المالي ويمكن إجمال هذه المبادئ كالتالي:

- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك/ مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

- المعيار الثاني: التقرير عن ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفئات المحاسبية المختلفة.

√ **المعيار الثالث:** التقرير عن أن الإفصاح في التقارير المالية يعتبره كافي والجميع البياناتالمهمة.

- المعيار الرابع: التقرير الفني المحايد عن التقرير المالية ككل مع بيان طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق في الأنواع التالية:

- **النوع الأول:** رأي نظيف (مع وجود وملاحظات)
- **النوع الثاني:** رأي مفيد.
- **النوع الثالث:** رأي سلبي.
- **النوع الرابع:** رأي معارض.

- وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط والمقاييس التي وجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنة ولكن يلاحظ أن هذه المعايير تحتاج الى المزيد من الدراسة والتحليل ويجب أن يضاف اليها معايير يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني. عند القيام بعملية التدقيق وفي اعداده التقارير مع العلم بأن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أضاف عام 1988 قسم خاص لمفاهيم وقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني وذلك ليعكس المزيد من المسؤوليات للمدقق.

المطلب الثالث: المدقق الخارجي ومهامه:

- **الفرع الأول:تعريف المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)**

- يعرف محافظ الحسابات في القانون الجزائري رقم 01-10 في المادة 22 بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية بإسميه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطبقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

- كما عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 415 مكرر 4 على أنه الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وهي الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية المؤسسة في حساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق منذ وبو الحسابات إذا ما تم احترام المساواة بين المساهمين[2].

- **الفرع الثاني: مهام المدقق الخارجي[3]**

يمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات الى مهام دائمة ومهام خاصة:

- **المهام الدائمة:** تتمثل فيما يلي:
  - الفحص والمصادقة على صحة الحسابات ومطابقتها للمعلومات المتواجدة في التقرير المقدم الى المساهمين.
  - اعلام الجمعية العامة بالقرارات.
  - الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات.
  - الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال غير الشرعية التي يعلم بها.
  - اصدار شهادات وتقارير عن مختلف الاحداث التي تعيشها المؤسسة.

---

1 -الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 2010/07/11 قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن المحاسب الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد-العدد 42. ص07.

2-يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة العراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2008 ص 248.

3-الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد 42 المادة 61 ص 10.

- **المهام الخاصة:**

- يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:
- في حالة اكتشاف أي جنحة اختبار السلطة.
-فحص حصص المساهمين.
- وعود الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة قيام مجلس الإدارة بذلك
- مهام محدودة وظرفية.

- أداء مهام وخاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو في مؤسسات المساهمة.

- **الفرع الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي**

- مسؤوليات محافظ الحسابات[1]:

- **المسؤولية المدنية:** حسب المادة 61 من ق 10-01 يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا اتجاه الكيان واتجاه الغير عن كل ضرر ينبح عن مخالفة أحكام القانون وتعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاث أركان أساسية.

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو اهماله أو خلاله بواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو خلاله بواجباته.
- رابطة مبنية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الذي أصاب المدعي.

- **المسؤولية الجزائية:** حسب المادة 62 من القانون 10-01 يحصل الحيز المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد المسؤولية الجزائية عن تقصير في التزام قانوني. ويكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة.
- المصادقة على وقائع مغايرة المتحقق من أية وثيقة ليتوجب إصدارها في سياق ممارسة المهنة.
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافها.
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

---

1 – الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية – العدد 42 – المادة 23، ص 07

- **المسؤولية التأديبية:** حسب القانون 10-01 يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية الى المجلس الوطني للمحاسبة، حتى يعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة ووظائفهم.
- وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار – التوبيخ – التوقيف لمدة أقصاها 6 أشهر – الشطب من الجدول.
- يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات امام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.
- **صلاحيات المدقق الخارجي**: لكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بجميع مهامه وانجاز عملية التدقيق الموكلة اليه بكفاءة وفعالية فانه يجب أن يكون مصنعا بالعديد من الصلاحيات. التي ينسبها كالتالي:
- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها الحصول على بيان معين أو منظومة معينة أو تفسير نتيجة معينة وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
- حق طلب أي التقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة ليتمكن من القيام بعمله.
- حق المدقق في تدقيق وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذا التحقق من التزاماتها وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية المساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه مساعديه وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه وحضور مناقشة والرد على أي استفسار حول ما تضمن التقرير.

- كذلك من صلاحيات المدقق الخارجي[1]:

- مناقشة اقتراح عزله أو ذلك منحا للعزل التعسفي له.

- حسب المستندات والاوراق. أعز الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل التدقيق).

- أيضا من ضمن صلاحياته حق الاجتماع مع إدارة التدقيق الداخلي باللهجة التي يراجعها المناقشة والتنسيق حول عملية التدقيق، بما أنه من شأنه. توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل. كل ذلك بغرض انجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية.

1-يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة العراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2008.

المبحث الثاني: الإطار المفاهمي للقوائم المالية:

المطلب الأول: تعريف وخصائص القوائم المالية:

- **الفرع الأول: تعريف القوائم المالية[1]:**

هي تلك الكشوف المالية التي تجب أن تقرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية. كما تنبط تحت مسؤولية المسيرين أو تعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ أفعال السنة المالية. للمحاسبة توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وتجدر الإشارة الزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.

- **الفرع الثاني: الخصائص النوعية لقوائم المالية[2]:**

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما تمكنهم من كسب ثقتهم وعليه فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية من خلال قاعدة عامة لتقيم الطرف المحاسبية البديلة التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية لضمانالاداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية، وتتمثل أهم الخصائص فيما يلي:

- **القابلية الفهم:** (Intelligibite): يقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها بمعنى البيانات المعتبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.
- **الملائمة (Pertinence):** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متعددة القرار في الوقت المناسب. وتكون ملائمة إذا كانت قادرة على احداث فرق في القرار بحيث يساعد المستخدمين على إجراء التنبؤات: يكون المعلومة قابلة المقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية.

1-الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية القانون رقم 11/07. المتضمن النظام المحاسبي المالي للمواد 26-27-28-29 العدد 74-4. الجزائر، صادرة ب 25 نوفمبر 2007.ص05.

2-جلول سمية. أثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية. مذكرة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق ومحاسبي ومراقبة التسيير. جامعة مستغانم. 2015.ص 21.

- **القابلية للتماثل والمقارنة (Compatibilité):** تكون المعلومة المالية صادقة. إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، يكون المعلومة المالية صادقة إذا تم تحضيرها حسب البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني الحيطة والحذر والشمولية.

المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية:

تتحدد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية. كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المسيئة على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

- ومن الأوراق: المستقبلية والمستعملة للقوائم المالية نجد [1]:

1. **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون يهتمون المعلومات تعينهم على اتخاذ قرار لشراء أو الاحتفاظ الاستثمار أو البيع كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تفيدهم على تقييم القدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح.
2. **المقرضون:** يهتم المقرضون المعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بما عند الاستحقاق.
3. **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم المعلومات المتعلقة باستقرار وربحه أرباب الاعمال.كما أفهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم مزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.
4. **الموردون والدائنون التجاريون الاخرون:** يهتم الموردون والدائنون الاخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق ويهتم الدائنون التجاريون على الاغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين الا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رسمي لهم.
5. **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشاة منصوص عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.
6. **الحكومات ووكلائها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكلائها بعملية توزيع الموارد بالتالي أنشطة المنشأة. كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

1-محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتجليد الفني الإسكندرية، مصر 2009، ص 15.

7. **الجمهور:** تؤثر المنشأة على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال قد تقدم المنشأة مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الافراد الذين يستخدمهم وتعاملها مع الموردين الى حلين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتعدد أنشطتها.

- بينما لا يمكن أن تفضي القوائم المالية كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات حاجات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا. وحيث أن توفير قوائم مالية تفني بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال. المخاطر المنشأة فإنها سوف تفني كذلك للأغلب حاجات المستخدمين الاخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المال[1].

المطلب الثالث: أهمية وأهداف القوائم المالية

- **الفرع الاول: أهداف القوائم المالية[2] :**
  - عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة لكل فترة زمنية على حدي.
  - تحديد أموال المنظمة سواء الطويلة الاجل أو قصيرة الاجل.
  - تمثيل أصول وخصوم المنظمة بالوحدات النقدية المتداولة.
  - تحديد المتغيرات التي حدثت في أصول وخصوم المنظمة والموازنة فيها واستخراج الجانب أرجح.
  - إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنظمة.

1-أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق دكره ص 44

2-د/ محمد الصبرني. تعلم كيفية تحديد هيكل...المالي وقراءة قوانين المالية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007، ص41.

- **الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية[1]**

- تبرز أهمية القوائم المالية والعرض من اعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالتالي: أداة اتصال – وسيلة في تقييم الأداء – وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.
- فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه. فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين العملاء البنوك.
- أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الادارة والحكم على كفئاتها واستعمال المواردالموضوعة تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز الماليللمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- تعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات الازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف التي تربطها علاقة مباشرة مع المؤسسة.

- **الفرع الثالث: عرض القوائم المالية[2]**

حسب ما حددته المادة 25 من القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية عدا الوحدات الصغيرة على:

- الميزانية
- حساب النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغيير الأموال الخاصة
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبة المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

1-عواج هدى. دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية. مذكر شهادة ماستر أكاديمي-تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي. 2015. ص 42.

2-نعيمة قاسي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS. مذكرة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي.

1. الميزانية (قائمة المركز المالي):والذي من خلاله سنحاول لتطرق الى مفهوم الميزانية... المعلومات الدنيا الواجب توفرها في الميزانية.

1.1 مفهوم الميزانية: هي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة حقوق الملكية والالتزامات واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى (الأصول) وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة خطية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكيةوحقوق الملكيةمن تاريخ إعداد القوائم المالية، مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي في ذلك التاريخ.

- تصنف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصفة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

- في الأصول:

- التثبيثات المعنوية
- التثبيتات العينية
- الاهتلاكات
- المساهمات
- الأصول المالية
- المخذولات
- الأصول الضريبة (مع تميز الضرائب المؤجلة)
- الزبائن والمدينين الاخرينوالأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.[1]

[1] - نعيمة قاسمي؛ مرجع سبق ذكره؛ص51

في الخصوم:

- رؤوس الأموالالخاصة مثل العلميات لتوزيع المقررة او المقترحة عقب تاريخ الأقفال مع تميز راس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الاخرى.
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الاخرون.
- خصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- المرصوداتلأعباءوالخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

- لا يمكن اجراء عملية مقامة بين عنصر من الأموال وعنصر من الخصوم في الميزانية الا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية او تعاقدية او إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية.

2-حساب النتائج:

1-1 مفهوم حساب النتائج:هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية وليأخذ في الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة.

2-1 المعلومات المقدمة في الحساب النتائج:

- تحليل الأعداء حسب طبيعتها. الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسيةالاتية:

- الهامش الإجمالي/ القيمة المضافة /الفائض الإجمالي عن الاستغلال

- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للاهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.

- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر العادية (منتجات وأعباء).
- العناصر الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة الى شركات المساهمة.
- حصة المؤسسات المشاركة والمشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

3 جدول سيولة الخزينة:

3-1-مفهوم جدول سيولة الخزينة: يطلق عليه كذلك قائمة التدفقات النقدية يقصد بها أنها القائمة التي تعرض المتحصلات النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية من تلاث أنشطة، أنشطة التشغيل، أنشطة الاستثمار، أنشطة تحويل المؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة. الهدف من هذه القائمة هو إعطاء مسؤولي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات. ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل خارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها:

3-2-المعلومات المقدمة في جدول سيولة الخزينة:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العماليتية (الأنشطة التي تتولد عليها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل).
- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب الأموال عن الاقتناء) وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الاجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية الى أخرى في الأنشطة العملياتية بطرقتين أما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.[1]

[1] - نعيمة قاسمي مرجع سبق ذكره؛ص 55

- **الطريقة المباشرة تتمثل في:**
  - تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الاجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب) قصد ابراز تدفق مالي صافي.
  - تقريب هذا التدفق المالي الصافي الى نتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة.
- **الطريقة غير المباشرة:** تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين).

- التفاوتات أو السنويات (ضرائب مؤجلة).

- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

4 – جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية)

4-1-مفهوم جدول تغير الأموال الخاصة: هو حلقة الربط بين حسابات النتائج والميزانية لكن مع تعدد المصادر في تغيير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح حسابات هذا التغيير ومصادره وقد عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه يتمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل الحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة.[1]

[1] - نعيمة قاسمي؛ مرجع سبق ذكره؛ص57

2-4-المعلومات المقدمة في الجدول:

- النتيجة الصافية للدورة
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأس مثل الخاص.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.
- عمليات الرسملة (زيادة – نقصان – تسديد ...الخ).
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

5-الملاحق:

5-1 مفهوم الملاحق: يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط التالية منذ كانت هذه المعلومات تكتفي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعداد الكشوف المالية (المطابقة المعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الاعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة [1]وجدول تغيير الأموال الخاصة.

[1] - نعيمة قاسمي مرجع سبق ذكره؛ص 58

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركات الام وكذلك المعاملات التي تتم عند الاعتضاء مع هذه الكيانات أو سيريها: طبيعة العلاقات نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام او التي تعني بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وفية.

المطلب الرابع: الاعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية[1]:

1- التمثيل الصادق والالتزام بمعايير القوائم المالية IFRS:

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء والتدفقات النقدية للمنشأة، ويتطلب العرض العادل التحليل الصادق لأثارالعمليات، والاحداث الأخرى على حسابات المنشأة العلاقة، وكذلك توفر الشروط التي تفتضيها المفاهيم المحاسبية وطرق الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وتعاريفها واعداد القوائم المالية استنادا الى هذه IFRS ويفارض عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للافصاحات الإضافية عند الضرورة أن تؤدي الى قوائم مالية تحقق التمثيل العادل.

يتطلب المعيار AIS1 أن تقوم المنشأة التي تلزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن القوائم المالية يجب عدم وصف القوائم المالية بأنها مع معايير التقارير المالية بأنها متوافقة مع معايير التقارير المالية IFRS الا إذا كانت ملتزمة بكل متطلبات هذه المعايير (IFRS) [2].

لا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الإفصاح عن تلك السياسات المستخدمة أو الملاحظات أو التفسيرات، بل لا بد من اتخاذ الخطوات التصحيحية الازمة لعكس تصحيح هذه السياسات من الناحية المحاسبية إضافة الى الإفصاح عن كل ما يتعلق بهذه السياسات لإزالة أي غموض يمكن أن يؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

يشير المعيار IAS 1 في بعض الظروف النادرة أن الإدارة تتوصل الى أن الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS يكون مضللا الى حد بعيد، بحيث يكون متعارضا مع أهداف القوائم القوائم المالية المنصوص عليها في إطار اعداد وعرض القوائم المالية، وفي هذه الحالة فيتطلب من المنشأة ما يلي:

1- خالد جمال الجحارات، مطلب التقارير المالية الدولية، 2007.الطبعة الأولى. ثراء النشر والتوزيع-عمان- الأردن- ص 98-99-101-102.

2- خالد جمال الجحارات، نفس المرجع مما سبق، ص98.

- عدم تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية الدولية IFRS.
- الإفصاح المفصل عن طبيعة وأسباب عدم تطبيق المعايير والاثار الناجمة عن ذلك.
- بيان المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها والتي تمثل خروجا عن معايير IFRSوهذا يعتبر إقرار واضحا من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإمكانية الخروج عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وفي سبيل ذلك يجب تفعيل الإدارة لحكمها الشخصي بما يؤدي الى تحقيق التمثيل الصادق والعرض العادل للمعلومات المالية الموثوقة والصحيحة.

2- فرضية الاستمرارية:

تعتبر فرضية استمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يفترض بالمنشاة التي تعد القوائم المالية استنادا الى معايير التقارير المالية الدولية IFRS أن تكون مستمرة الى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المنشاة على هذه الفرضية في اعداد القوائم المالية للمنشأة، و التي تختلف بلا أدنى شك عن اعدادها وفق المفهوم التصفية الذي يستند على عدم قدوة المنشاة على الاستمرارية، و بذلك فيجب على المنشأة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار، و الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار، و اذا تبين للإدارة خلال الملاحظات، و كذاك عن الظروف و الأسباب التي تجعل المنشأة غير قادرة على الاستمرار، و اذا تبين للإدارة أن المنشاة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرارية، و في هذه الحالة يتطلب المعيار IAS1ادراج بمجموعة من الافصاحات تتعلق بالظروف التي أدت الى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار[1].

3- المحاسبة المستندة الى أساس الاستحقاق

من متطلبات المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية على أساس الاستحقاق والذي يعترف بالمصروفات والخسائر التي تتعلق بالفترة المالية سواء ثم دفعها أو لم يتم، و

1- خالد جمال الجمارات، مرجع سبقه ذكره، ص 99.

كذلك بالإيرادات والمكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها أو لم يتم،و يتعلق أساس الاستحقاق بالاعتراف ببنود الميزانية و قائمة الدخل و قائمة المتغيرات في حقوق الملكية (الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الدخل، و المصروفات) استنادا الى طرق الاعتراف التي يتضمنها الاطار، و بخصوص قائمة التدفقات النقدية فلا تعد على أساس الاستحقاق كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية.

4- الاتساق أو الثبات

يعني الاتساق: الثبات في استخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، وقد يكون الانساق متعلق بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الاهتلاك بأحد الأساليب التي أثرها معايير التقارير المالية الدولية IFRS، أو تقييم المخزون بأحد طرق التقييم التي تضمنها المعيار IAS2 المتعلق بالمخزون، أما فيما يتعلق بالقوائم المالية فالانساق يرتبط بالعرض والتصنيف لبنود القوائم المالية من فترة لأخرى كشكل الميزانية، وأسلوب اعددها، وكذلك شكل قائمة الدخل، ويجبالثبات باستخدام ذات طريقة العرض والتصنيف الا إذا كان التغيير:

- ميرار بتغير الظروف
- متطلبا جديد المعايير التقارير المالية الدولية IFRS.
- يؤدي الى معلومات أكثر دقة وموثوقة.

وأهمية الاتساق تمكن في قابلية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمقارنة، ولذلك فاذا تم تغيير أسلوب العرض والتصنيف فيجب إعادة عرض المعلومات المقارنة على الأسس الجديدة.

5- الأهمية النسبية ومستوى التجمع

تعني الأهمية النسبية باعتبار يند هام نسبة الى بنود أخرى، ويترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصاريف ايدارية استنادا الى أهميتها نسبة الى اجمالي الاصول، أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض فذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية ويمكن لجميع البنود غير المتماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية[1].

1- خالد جمال الجمارات، مرجع سبقه ذكره، ص 101.

6- المقاصة

تعني المقاصة اظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض، كإشهار صافي في الإيرادات بعد طرحها من المصروفات، وهذا يؤدي الى الغموض وعدم الوضوحوالبعد عنالشفافية،وينص المعيارIAS1 على عدم جواز اجراء مقاصة بين بنود الأصول والالتزامات، أو بين بنود الدخل والمصروفات الإإذا كان ذلك مطلوبا أو جائزا بموجب معيار التقارير المالية الدولية .IFRS

7- المعلومات المقارنة

تتعلق المعلومات المقارنة بالتزويد بمعلومات عن فترة أخرى، و ذلك تطبيقا الخاصية قابلية المقارنة و اتي تعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أحر سابقة لمنشأة ....أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشأة أخرى، و يقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأعراض الاستثمار او التسوق أو التعرف على المركز المالي و الأداء المالي وغير ذلك، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة الا اذا لم .....ذات الأسس و المبادئ المحاسبية وفقا لمبدأ الثبات او الانساق ، و من أجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي ..للنفس المنشاة فيتطلب المعيار الإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل القيم التي تتضمنها القوائم التالية و الملاحظات الا ادا تطلب المعيار أخر غير ذلك.

يجب أن تتم المقارنة في ضوء اتساق وثبات أسلوب العرض والتصنيف بحيث إذا القيم ...فيتطلب ادراج افصاحات عما يلي[2]:

- ✓ طبيعة عمليات إعادة التصنيف.
- ✓ قيمة كل بند أو فئة معينة من البنود التي تمت إعادة تصنيفها.
- ✓ أسباب إعادة التصنيف.

إذا كانت إعادة عرض المعلومات المقارنة غير العملية، فيجب الإفصاح عما يلي:

- ✓ أسباب عدم إعادة تصنيف البنود ذات العلاقة.
- ✓ طبيعة التعديلات التي تتم فيما لو تم إعادة تصنيف القيم ذات العلاقة.

1 - **خالد جمال الجمارات، مرجع سبقه ذكره، ص48+102.**

خاتمة الفصل الأول:

على الضوء الإطار النظري للدراسة تطرقا الى مفهوم التدقيق الخارجي ومسؤوليات المدقق التي تقع على عائقه بالإضافة لمفهوم المالية وخصائصها ومستخدميها، كما تناولنا قواعد عرضها وأهميتها.

ان التدقيق الخارجي عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم المعروضة إيصال هذا الرأي للأطراف المعينة لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات تتم من طرف مدقق مستقل، بحيث يكون مستقلا عن ادارتها، يعمل وفق ما يحدد القانون والمعايير الدولية من خلال مسؤولياته والتزاماته تجاه المؤسسة، وما يتعرض له من مسألة قانونية عند تقصيريه لأداء مهنته.

أما القوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي وتبين الوضعية المالية للمؤسسة وتوفر المعلوماتوالبيانات التي تبين الحقوق وديون المؤسسة تجاه الغير تتضمن القوائم المالية كل من الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة الملاحق، وتتميز بأهميتها لمستخدميها فالميزانية هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة و ذلك في لحظة زمنية معينة، و تصف بصفة منفصلة عناصر الأصول و عناصر الخصوم ويوفر حسابات النتائج معلومات عن أداء المؤسسة، و ترتب فيه الإيرادات و الأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة و يقدم جدول تدفقات الخزينة معلومات عن المتحصلات و المدفوعات النقدية، و هناك طريقتين لإعداد هذه القائمة و هي الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي البح أومن المتحصلات و المدفوعات النقدية ويشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة و تضم الملاحق معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم القوائم المالية السابقة الذكر.

أما الفصل الموالي سنقوم بربط كل من التدقيق الخارجي والقوائم المالية واظهار العلاقة الرابطة بينهما وأثر المدقق الخارجي علم القوائم المالية.

الفصل الثاني: تدقيق القوائم المالية

مقدمة الفصل الثاني

تدقيق الحسابات كعلم متطور يتمتع أساس نظري ينبع إمكانيات العمل في ضل هذه البيئة المتغيرة باعتماد جملة من الفروض الذي يقوم عليه تدقيق الحسابات من الجانب النظري وتدعم العمل الميداني لها، وتحديد الأهداف الموجودة منها من أجل تحديد الوسائل والتقنيات المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف.

- تتمثل الفعالية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي من حيث التأكد من أن جميع العمليات المالية قدتم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالمعايير مع اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب سواء ما كان منها بدون قصد استندا الى أدلة الاثبات الكافية الملائمة التي يتم جمعها من طرف المدقق الخارجي ليتمكن بالخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها المركز المالي ونتيجة الاعمال والتدفقات النقدية في تاريخ معين. وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة والمقبولة قبولا عاما وهذا الرأي بكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ومن مدى مطبقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- من خلال ذلك سنتطرق في هذا الفصل الى تدقيق القوائم المالية عناصر الحسابات والاحداث اللاحقة من خلال جمع أدلة الاثبات والتأكد من صحة تطبق المبادئ المحاسبية واكتشاف الأخطاء والغش الذي يؤثر على نتيجة السنة المالية. وأخيرا رأي المدقق كأداة لتعبير عن مدى مصدقية القوائم ونتيجة السنة المالية.

المبحث الأول :الجوانب التقنية لتدقيق القوائم المالية

المطلب الأول: عوامل زيادة الحاجة الى تدقيق القوائم المالية[1]:

الفرع الأول الحاجة لايصال المعلومات المحاسبية: بعد زيادة حجم المؤسسات انتقل سيرها من المالكين والمساهمين الى مجموعة من الأشخاص لهم الخبرة إدارية ...في التسيير. وقد صاحب هذا النمو المؤسسات انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى الى ظهور الحاجة الى رأي شخص يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة الكافية من أجل تدقيق حسابات المؤسسة بمعنى الحصول على معلومة محاسبية موثوق فيها ولا يتحقق ذلك الا إذا تم فحصها ومراجعتها من قبل المدقق الخارجي.

الفرع الثاني: ضرورة مراجعة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

- **أهم العوامل التي أدت الى ذلك:**

1. **تعارض المصالح:** يؤدي تعارض المصالح بين مستخدمي المعلومات المحاسبية ومنتجاتها الى تعارض المصالح الكثيرة من الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة الى الخطر الناجم عن قبولهم التقارير والقوائم المالية مضللة مما جعلهم أغلبهم يضطر اللجوء الى القضاء لمحاولة التعويض عما لحق بهم من ضرر نتيجة عدم النزاهة الإدارة ونشرها تقارير مالية مضللة، وأصبح تقرير محافظ الحسابات بمثابة العنصر لغني عنه لإقناع مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية بمدى تمثيل هذه التقارير المنشورة لنتائج عمليات المؤسسة الاقتصادية وتدفقاتها النقدية و مركزها المالي و بالتالي تلعب المراجعة دورا حيويا في مساعدة الإدارة على تأكيد أن المعلومات التي تعدها إدارة المؤسسة و التي يثق فيها المستخدمين عند وصولها لهم تعبر عن بصدق و عدالة بمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية.

1. محمد الهادي ،ضيف الله، دور المعلومات المالية في اتخاد القرارات الاستثمارية، مذكرة نيل شهادة ماجيستار، جامعة البليدة البلية .2009،ص 59-60.

2. **الأثر المتوقع:**تهدف الوظيفة الإعلامية للمحاسب والتي تتمثل في القوائم المالية وفي التقارير والقوائم المالية المنشورة على أثر في عملية اتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين وكلما ازدادت أهمية تلك القرارات أزداد تخوف المستخدمين من اعتمادهم على معلومات مضللة وتزداد الحاجة الى محافظي ليقرر مدى الثقة في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية و بذلك ....التدقيق أهمية من حاجة متخذي القرارات على عدالة التقارير و القوائم المالية و مستوى الثقة الأرقام التي تتضمنها حيث تشكل هذه الأرقام الخافية الاقتصادية لقرارتهم أو بذلك يركز محافظ الحسابات على الحصول على جملة من أدلة الاثبات يتوفر اقتناعهم بعدالة القوائم المالية.
3. **التعقيد:**لعل التعقيد الذي تنطوي عليه إثبات الإفصاح في القوائم المالية يحمل من الصعب حدا على المستخدم العادي أن يقوم بهذه المهمة لوحدة وتزداد إمكانية وجود الغش والأخطاء وكلما كانت المعلومات التي تقديمها إدارة المؤسسة الاقتصادية من خلال التقارير المالية الأكثر تعقيدا ويصبح فهم الأسس التي اعتمد عليها أكثر تعقيدا كذلك: مما يتطلب من مستخدم المعلومات المحاسبية، الاستعانة بخدمة محافظ الحسابات المستقل وكلما زاد التعقيد زادت أهمية المدقق بتقديم الحكم على تلك المعلومات المعقدة التي تعدها الإدارة و ذلك حسب المستوى التكنولوجية التي تصل اليه معالجة المعلومات و قد بلغ التعقيد مرحلة متقدمة نظرا للاستخدام الواسع للحاسوب في دنيا الاعمال و هو ما يؤدي بالمدققين الى تهيئة أنفسهم من أجل استيعاب هذا النظام.
4. **البعد:**يتخذ البعد الاشكال التالية:

- **البعد المكاني:**ويقصد بها الاختلاف بين أماكن تواجد كل من المؤسسة ومستخدمي المعلومات التي تعدها ادارتها ويتنوع المستخدمين من التأكد من مستثمرين حاليينومستقبلين وبنوكومقرضين فأعباء السفر والانتقال قد تمنح هؤلاء المستخدمين من التأكد مندرجة الثقة في تلك المعلومات من طرفهم مباشرة.
- **البعد الزماني:** ويقصد بها أنها من غير الممكن على أي مستخدم عادي التحقق من المعلومات بنفسه خلال فترة قصيرة من الزمن، ذلك أن اعداد التقارير المالية يتطلب تضافر جهود كبيرة في المؤسسة وتكون هذهالمعلومات والتقارير عن سنة واحدة.

- **التكلفة:** إذا قام المستخدم بالتأكد بنفسه من درجة الثقة في المعلومات ...ليكون ذلك مكملا المؤسسة أكثر من قيام المدقق بهذا العبء، وكثرة المستخدمين وتنوع فئاتهم تجعل القيام بعملية التدقيق من قبل كل منهم لوحدة عملية مختلفة وغير اقتصادية.
- **البعد القانوني:** غالبا تقوم بعض القوانين من فئات من المستخدمين من الاطلاع على خفايا المعلومات عن المؤسسة. حفاظا على عدم خروج تلك المعلومات لتداول من قبل المنافسين و بالتالي على عدد من العاملين في مؤسسة، و يعتبر الاطلاع المدقق عليها لا يشكل خطرا من هذا القبيل نظرا الالتزامه مصينا للمحافظة على اسرار عملائه.

- **المطلب الثاني: تدقيق عناصر القوائم المالية:**

- بغيةالوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية المؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج ينبغي على كل عنصر أن يعكس كالتالي:
- **الكمال:**يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيليها محاسبيا.
- **الوجود:** يعني الوجود الفعلي العناصر المادية.
- **الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.
- **التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تعينيها بشكل سليم.
- **التسجيل المحاسبي:**يعني كل المعلومات التي تم تسجيلها بشكل سليم.

- وسنتناول في هذا المطلب مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التطرق الى النقاط التالية:

1- محمد التهامي طاهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والماضي. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 2003.ص 148.

-التحقق من الأصول الثابتة. - التحقق من الأموال المملوكة.

- التحقق من المحتويات. - التحقق من النواتج والاعداد.

- التحقق من الحقوق والديون.

- **الفرع الأول: التحقق من الأصول الثابتة:**

-تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمار التي تعبير قليلة الحركة المحاسبة في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

- انطلاقا مما سبق يكمن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة المدقق سهلا مقارنة ببقية العناصر الأخرى فيقوم بالتحقق منها كالتالي:

1- **الكمال:** يقوم المدقق في هذا العنصر من التـأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر كمعدات النقل مثلا ولقيام المراجعةالمسنديةوالحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كلالتنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة.

2-**الوجود:** يقوم المحقق بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى معاهلاكهااذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.

3 – الملكية: يستحق المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية: من خلال فواتير الشراء أو عقود انتخبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.[1]

[1] - محمد التهامي طواهر؛ مسعود صديقي؛ مرجع سبق ذكره؛ص149.

4-التقييم: يعمل المدقق على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة المؤسسة وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولى الأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد لمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل اهتلاكه تبعا الطريقة المحددة (ثابت - متزايد – متناقص). ومراعاة الثبات في طرق الاهتلاك من سنة الى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفق سعر السوق أو التكملة التاريخية)

5- **التسجيل المحاسبي:** يعمل المحقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

- **الفرع الثاني: التحقق من المخزونات:**
- تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزون سواء التي تنتج في المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة أو التي وصلت الى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ الاقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة المؤسسة بغية تموين انتاجها كالمواد الأولية أو البضائع لدى بات من الواضح على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال:
- **1. الكمال:** تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون أخر المدة لقراءتها لذا يقم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا.
- **2. الوجود:** يسعى المدقق الى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل علىالنهائية للعناصر المخزنة أو أن يقوم أشخاص أخرين بعملية الجرد واعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص محول له ذلك قانونا.
- **3. الملكية:**تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها الى غاية الثبات العكس الذي يجب على المراجع

[1]

[1] - محمد تهامي طواهر؛ مسعود صديقي؛ مرجع سبق ذكره؛ص150.

- أن يتحقق من ملكية المؤسسة العناصر.
- **4. التقييم:** من خلال التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة الى أخرى وتبنى طريقة واحدة

لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولا خارج أولا (FIFO) مثلا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

- **5. التسجيل المحاسبي:** سعى المراجع الى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ الممارسة المتعارف عليها، أو المقبولة قبولا عاما وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجود فعلا ومرفقة معه.
- **الفرع الثالث: التحقق من الحقوق والديون.**

- تعتبر الحقوق والديون وجوان لعملة واحدة من حيث أن الديون تمثل التزاما على المؤسسة تجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق: لذلك نستطيع أن نقول بأن الديون هي نتيجة تدفق مادي الى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة أو القصيرة الاجل، أما الحقوق فهي نتيجة تدقق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في المقدمة من طرفها.
- يمكن المدقق أن يتحقق من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:

1- **الكمال:** تظهر المعلومات المحاسبة المقدمة من طرف المؤسسة الى مستعملها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال اظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدي انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلبا أم إيجابا وأخذ الرصيد الأولى لكل حساب لذا واجب على المدقق أن ليتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.

2- **الوجود:** يعمل المراجع على التحقق من الوجود الفعلي والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير كأن يتأكد من صحة رصيد(س) مع ما هو مسجل عندهالمورد .[1]

[1] - محمد تهامي طواهر؛ مسعود صديقي؛ مرجع سبق ذكره؛ص 151

3- عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المدقق.
4- **الملكية:** ان الحقوق والديون المسجل في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.
- ينبغي على المدقق أن يعمل وفق السابق ويتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة. فالحقوق لها والديون التزام عليها.

5- **التقييم:** سيتحصل المدقق المراجعة المستخدمة والحسابية الوقوف على تقييم سليم الحقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم كأن ستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرقين سواء كان كائن المؤسسة. أو مدين لها لتقييم الديون والحقوق.
6- **التسجيل المحاسبي:** تعالج البيانات المنطقة بالعمليات المختلفة العنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. وفي الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي. وأن شيد هذا التسجيل الى وثائق تبرز العملية والتسجيل.

الفرع الرابع: التحقق من الأموال المملوكة.

يتم التحقق من الأموال المملوكة كالتالي:

- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة عادية) وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص فزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين.
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشاهدات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
- في حالة عدم سدادرأس المال بالكامل يجب ان يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

[1]

[1] - محمد تهامي طواهر؛مسعود صديقي؛مرجع سبق ذكره؛ص152

الفرع الخامس: التحقق من النواتج والأعباء[1].

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج: فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي ساوي الصف باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله الى السنة موضوع المراجعة كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.

- والتحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج والأعباء يكون عن طريق الاتي:

1- **الكمال:** ينبغي أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية من العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أو نواتج.وأن يتمتسجيلها محاسبيا التدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة أو المتعلقة بالحساب كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعملية بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فتخلص بعد عملية المعالجة الى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج: لذا واجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة العنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية.

2- **الوجود:** يعمل المراجع في هذا الإطار التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة المؤسسة أي أن يكون طرف فيها. ويكون ذلك باستعمال المراجعة المسندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه،وأن يتأكد من الوجود الفصلي للعملية.

3- **التقييم:** تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لظلك ينبغي على المدقق أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث صحة معالجتها وتقيميها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة الى أخرى.

4- **التسجيل المحاسبي:** يسعى المدقق الى تحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية.

5-المقبولة قبولا عاما اذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج وقوعها وفقا للمستند المدعم لطلك ولا ينتظر المحاسب سيولة الدين الحق النتائج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

1- جلول سمية مرجع سبق ذكره ص 40-41.

المطلب الثالث: موقف المدقق من الاحداث اللاحقة[1]:

- الفرع الأول: فحص القوائم المالية كوحدة واحدة:

- ان تقييم الرقابة الداخلية والمراقبة حساب لحساب ليس كاف بالنسبة للمدقق لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة: وبالتالي هذا المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي الحسابات السنوية والذي يعطي الاقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنتظمة من وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها.

- فحص الحسابات السنوية الختامية في مجلها يهدف الى:

- أن الحسابات السنوية:
  - صحيحة ومنتظمة.
  - تتفق مع جميع المعطيات في المحاسبة.
  - مقدمة وفقا لمبادئ المحاسبة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.
  - تأخذ بعين الاعتبار الاحداث اللاحقة لتاريخ أفعال الحسابات.
- أن كل المعلومات الضرورية مقدمة بشكل ملائم يسمح للغير باستعمالها ومن أجل تحقيق هذه الأهداف بجب على المدقق التأكد من:

- التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية.

- التوافق بين الميزانية الاقتصادية للسنة المالية محل المراجعة والميزانية الختامية التي قبلها.

- الفرع الثاني: فحص الاحداث ما بعد تاريخ أفعال الميزانية

- الاحداث ما بعد الميزانية هي أحداث تقع بين (تاريخ أفعال الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات التدقيق وتاريخ تقرير المدقق)ويكون لهاتأثير:

ر مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة منحل التدقيق: لذلك يجب على المدقق فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة. ويهتم المدقق بنوعين من الاحداث هما:

1. Ath guides, audit financier, guide pour l'auditde l'information financierdes entreprise et organisation, clé Paris, 2emme Edition1987, p133

- أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها: مثل بيع الأصول الثابتة غير المستعملة وذلك في أول السنة التالية. بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية.

- أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن الإفصاحعنها على شكل ملاحظات توفق هذه القوائم بمعتبر ضروريا وملائما مثل انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الاجل مع استمرار احتفاظ المؤسسة بها.

الفرع الثالث: فحوص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية:

- ويعني ذلك أن يتأكد المدقق من أن افصاح القوائم المالية عن الحقائق العامة والجوهرية كاف و معقول و تتعلق هذه القوائم بشكل القوائم المالية و تبويبها و المصطلحات و المصطلحات المستخدمة و مدى التفصيل الوارد بها من ذلك على سبيل المثال ما يلي:

- يجب إيضاح قيم وتصنيفات البنود ان كان ذلك ضروريا بواسطة معلومات إضافية والحق بالمعلومات المالية. كما يجب دمج أو مقاصة البنود الجوهرية مع بنود أخرى بل يجب تحديدها بصفة منفصلة.

- يجب أن تظهر البيانات المالية أرقام المقارنة الخاصة بالفترة السابقة

- بجب الإفصاح عن أي قيود ملكية الأصول.

- الفرع الرابع: واجبات المدقق بشأن الاحداث اللاحقة.

- ان القوائم التي تقدمها إدارة المنشأة المدقق الحسابات الخارجي المستقل تغطي مدة معينة: هي حتى نهاية العام المالي موضوع التدقيق: ولكنها لا يكون جاهزة للنشر الابعد أسابيع من انتهاء السنةالمالية:
انالمدةمنتاريخعملالقوائمالماليةالتيتاريخصدورهاونشرهااستمدفترةالاحداثاللاحقةوالتيقسمتل جنةإجراءاتالمراجعةالتابعةالمجتمعالأمريكي المحاسبينالقانونيينهذهالاحداثالثلاثأنواع:

1-مسؤولية مدقق الحسابات على الاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات العامة موضوع التدقيق:

- كما يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا على الاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها أثير مباشر على حسابات العامة موضوع التدقيق ولكن يجب الإفصاح عن ذلك الاحداث لمستخدمي القوائم المالية: مثل: شراء شركة جديدة، الاندماج مع شركة أخرى أو شراء أسهم وسندات بكميات كبيرة أو حصول فيضانات أو حرائق أو كوارث طبيعية أخرى.

2- مسؤولية مدقق الحسابات على الاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها طبيعةمحاسبية:

- على مدقق الحسابات الخارجي المستقل تقدير مدى الإفصاح أو عدم الإفصاح بالنسبة للاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليست لها طبيعة محاسبية ومن الأمثلة على ذلك تغيير شكل المنتجات أو القيام بحملة كتابية لترويج المنتجات أو تغيرات عامة في إدارة المنشأة.

3- **بالنسبة للأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق:** فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الاحداث اللاحقة قد شخصت قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة و ...التدقيق ...التنفيذية المنعقدة بعد تاريخ الفترة والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي تتوفر محاضرتها حتى ذلك الوقت.

- قراءة أحداث البيانات المالية الفعلية المتوفرة المنشأة، وكذلك الموازنات التغيرات وتوقفات التدقيق النقدي وتقارب الإدارة ذات العلاقة.
- الاستفسار الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أبحاث لاحقه حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.
- **بالنسبة الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل اصدار البيانات المالية:**
- عند اطلاع المدقق بعد تاريخ تقريره ولكن قبل اصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر شكل جوهري على البيانات المالية في حاجة الى تعديل أو أن يقوم بمناقشة الامر مع الإدارة

- واتخاذ الاجراء المناسب في تلك الظروف على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.
- بالنسبة الحقائق المكتشفة بعد اصدار البيانات المالية: في حالة اطلاع المدقق وبعد اصدار البيانات المالية على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقريره والتي كانت قد سبب في قيامه إذا علم بها في ذلك التاريخ، ففي هذه الحالة يجب عليه دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية ثم قيامه بمناقشة الامر مع الإدارة وضرورة اتخاد الاجراء المناسب العناصر في تلك الظروف.
- وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية يجب على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة التأكد من اعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة السابقة مع تقرير المدقق المرفق أو التعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة: ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة.

المبحث الثاني: أليلت تدقيق القوائم واثرها على نتيجة السنة المالية:

المطلب الأول: وسائل الحصول على أدلة الاثبات لتدقيق القوائم المالية:

- يقوم المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة الحصول وتقييم أدلة الاثبات الكافية والملائمة من الاستفسارات والمصادقات والملاحظات والتي تعطي المدقق القناعة والتأكد من استمرارية المنشأة المزاولة أعمال الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرع الأول: أدلة الاثبات:

- رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الاثبات:لأنها تشترك جميعا في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول الى حكم معين موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و اصدار الحكم المطلوب قائم على أسباب موضوعية، بعكس الاحكام التي تعتمد على الميول و المنازعات و الأعمال و تنبؤات من ينفذ القرار: و كلها عناصر شخصية تختلف من شخص الى أخر.

- فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكافية للوصول بالتأكد الى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد: من ثم فهي المفتاح الى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع[1].

- بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول العدالة القوائم المالية من الأدلة وقرائن الاثبات الكافية والملائمة في أن واحد. ومن أدلة الاثبات كالتالي:

- الفحص المادي -الاستفسارات.

- المراجعة المستندية -المقاربات

- المراجعة القياسية

- المصادقات

(1) محمد صبان عبد الله هلال: الأساس العملية و العلمية المراجعة الحسابات. الدار الجامعية الإسكندرية 1998.ص116

1-الفحص المادي: يقصد به قيام المدقق لحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية: كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

- يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية التحقق من المعطيات حول كل مقدار و وصف الأصل أو تقييم جودة و حالة الأصل.

- رغم أهمية هذا النوع من الأدلة الا أنه غير كاف لوحدة في بعض الحالات كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له كما أن قيام المدقق يجرد كل عناصر الأصول يعد أمر مستحيلا وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى[1].

2-المراجعة الحسابية: يقوم المدقق بالتأكد من صحة العمليات الحسابية [2] التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية والكشوف أو الدفاتر والتأكد من أن التوازن حققي في العمليات الحسابية وليس صوريا كالعملية الحسابية على الفاتورة بعينة توضيح المبلغ خارج الرسم والرسم والمبلغ الإجمالي ومقابلة ذلك بالتدفق المالي الذي يحدث نتيجة عملية البيع أو الشراء مثلا:

3 – المراجعة المستندية: تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الاثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات لذلك يقوم المدقق بفحص المستندات بعينة التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أن لكل عملية وتسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه وأن كل مستند قد تم تسجيله ولم يتم استبعاده أو إخفاؤه لإعطاء الصبغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها.

---

[1] خالد أمين عبد الله: على تدقيق الحسابات (التامة النظرية).

[2] محمد التهامي مسعود صديقي. مرجع سبق ذكره، ص .137

4-المراجعة القياسية: هي وسيلة يلجأ اليها المراجع بفنية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي زاد يقوم المدقق في هذا الإطار بمقياس عنصر بعنصر أخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المسبقات، برقم الاعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الاجرية للعمال وأن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات كأن بقيس ربحية المؤسسة خلال السنوات الأخيرة مثلا.

5-المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والذاتين بصحة الرصيد أو عدم صحته اذ يتم اعدادها من طرف المؤسسة موضوع المراجعة بمطلبين المراجع على أن يكون الرد موجه اليه مباشرة. تأخذ هذه المصادقات الاشكال التالية:

أ/مصادقات إيجابية: في هذه الحالة يطلب من الطرف الاخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.

ب/مصادفات سلبية: في هذه الحالة يطلب من الطرف الاخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته.

ج/ مصادقات بيضاء: في هذه الحالة يتم اعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الاخر التقرير يركن الرصيد المتواجد في دفاتره.

6-الاستفسارات: تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة الاثبات صحة المعلومات المتحصل عليها في التأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام للخططومن أجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أو كحالات الاستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المنتبأة أو عن الأساليب والوسائل المتوفرة خلال السنة الموضوع المراجعة.

7-المقارابات: نستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات اذ يقوم المدققة مثلا: بمطابقة السجلات المحاسبية المتعلقة بنيوية للبنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسلة من قبله.

- ان فعالية هذه الوسيلة تمكن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى (داخلية أو خارجية) وتصنفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر وقبولا واسعا لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: الملف الجاري: [1]

- يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أجلة الاثبات التي جمعها المدقق، ويمكن أن يشمل الوثائق التالية:

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
- الخطوات المتعبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفضوحة.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك: العملاء ، الموردون.
- المشاكل التي صاحفت المدقق أثناء مهامه.

- المطلب الثاني: تدقيق القوائم المالية في اكتشاف الغش والأخطاء.

- يعتبر حدوث الأخطاء أمرا محتملا للغاية في المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية نظرا لتعدد عمليات المؤسسة ولخطوات المعالجة المحاسبية: أما الغش فيكون عند توفر البنية لدى القائم به أو هو الخطأ العمدي: لذلك سنميز بين هذين العنصرين كالتالي:

الفرع الأول: الأخطاء:

1-مفهوم الأخطاء:

- هي عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو اسقاط عملية بأكملها بحسن نية أي عن غير قصد، ان هذه الاخطاء قد الى مصداقية المعلومات المحاسبية: انطلاق من عدم تمثيلها للحقيقة.[2]

(1) -محمد التهامي الطاهر: مسعود صديقي. مرجع سبق ذكره، ص 13.

(2) -محمد التهامي الطاهر. مرجع سبق ذكره. ص 140.

كما عرفه المعيار (240) التدقيق الدولي الى أنه:

- تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية مثل الخطأ في جمع البيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن لسهو أو تفسير مغلوط الحقائق أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاحتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح[1].

2-أنواعالأخطاء[2]:

2-1. أخطاء الحذف أو السهو: يكون هذه الأخطاء عند علم اثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها عند التسجيل الأولى لها في اليومية المساعدة أو عدم ترحيل طرفي العملية أو احداهما الى حساباتها الخاصة: تكون أخطاء الحذف والسهو كالتالي:

- √ عدم قيد عملية بيع أجر أو شراء أجل.
- √ عدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية.
- √ عدم احتساب الاهتلاك للأصول الثابتة.
- √ عدم قيد المقبوضات النقدية.

2-2 – أخطاء ارتباكيه: تحدث هذه الأخطاء في العمليات الحسابية (الجمع– الطرح – الضرب) أي الترحيل يمكن أن يكون الخطأ عند اعداد المستندات أو عند المعالجة المحاسبية لها إذا يمكن التطرق الى هذا الخطأ من خلال التالي:

- **أخطاء حسابية:** هذه الأخطاء قد تؤمر أو قد لا تؤثر على ميزان المراجعة فعند حدود أخطاء الجمع مثلا في حساب مجموع المبلغ بكل الرسوم في فاتورة معينة لا يؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان المراجعة لكن حدوث خطأ حسابي في استخراج رصيد معين يؤثر على توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشاف هذه الأخطاء عن طريق المراجعة الحسابية أو المصادقات.

(1) م..منصر – مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الأخطاء والغش-جامعة الوادي.2015.ص 14.

(2) . محمد التهامي طواهر. مرجع سبق ذكره.

- **أخطاءقيمية:** تحدث هذه الأخطاء عادة عند التسجيل المحاسبي العمليات وعند ترحيلها الى دفتر الأستاذ: فعند اثبات مستند معين بقيمة 5400.00دج مثلا: يمثل في بيع منتوجات الى أبواب معين بقيمة حقيقية بقدر ب 4500.00 فهذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة لكن تسجيل مبالغ مختلفة في طرفي قيد المحاسبي يؤثر على ميزان المراجعة: يستطيع المدقق اكتشاف الخطأ والوقوف على تصحيحه باستعمال المراجعة المسنديةوالحسابات والمصادقات.

2-3. أخطاء متكافئة أو معاوضة: يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض فعند حدوث خطأ معين في تسجيل عملية معينة تحدث خطأ أخر ويعوض مقدار الفرق في التسجيل الأول بحيث لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

2-4. أخطاء فنية: تعتبر هذه الأخطاء من بين الاحداث التي تؤثر على وضيفة المؤسسة الحقيقية وعلى ربحيها ومركزها المالي الا أنها قد تمس التوازن على مستوى ميزان المراجعة اذ ير...أجلها الى الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية أو عدم الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

- **تصحيح الخطاء:** يمكن الى أن نشير الى الطرق الكفيلة بتصحيح الأخطاء الواردة من خلال تبني احدى الطرق التالية:

- الطريقة المباشرة: تكون بعكس القيد الخاطئ وسجل القيد الصحيح.
- الطريقة المختصرة: تكون بعكس طرف الخطأ في القيد واثبات الطرق الصحيح القيد...
- طريقة التصحيح على نفس القيد:
- طريقة المتمم الصغرى.

الفرع الثاني: الغش:

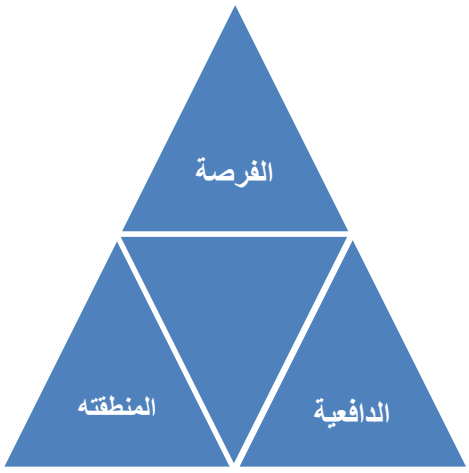
1-مفهوم الغش: هو فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين والذي ينتج عنه تحريف في البيانات التالية[1].

- كما يشير مصطلح الغش الى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة وينطوي الغش على ما يلي[2]:

- √ التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغيرها.
- √ سوء توزيع الأصول
- √ حذف أو الغاء أثار العمليات من السجلات أو المستندات.
- √ تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية.

- مثلث الغش: ان عملية التنبؤ بالغش في أن الافراد الذين سيتوقف الشروط الثلاث المثلث الغش من المرجع أن يقوم به: حسب جمعية المحاسبية القانونيين الأمريكيينAICPA حيث تتوضح هذه الظروف المنهج في الشكل الموالي:

- الشكل رقم (I) مثلث الغش:



(1) الاتحاد الدولي المحاسبين بإصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد اخلاقيات المهنية معيار التدقيق الدولي رقم 240: مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عن التدقيق ،2007.

(2) غالي جورج دانيال. تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات .... الدار الجامعة للطباعة والنشر. مصر. الطبعة الاولى. 2002

- **الفرصة:** اذ صنف ثقافة المؤسسة وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية يمكن أن يؤدي في كثير من الأحيان الى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه.
- **المنطقية:** هو الاقتناء بأن العملية الذي يرتكب لا يعتبر غش أو غيرهم.
- **الدافعية:** غالبا من ننشأ نتيجة احتياطات قمرية مثلا وجود ديون على المواظف او رغبة الإدارة في تحقيق أرباح.

2- **أنواع الغش:** حددت نشرة معايير المراجعة رقم (16) مثل هذه الأخطاء المتعمدة – كنوع من الخلافات يتم تقسيمها كالتالي:

- **غش واحتيال العاملين:** تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه الاختلاسات وغالبا تعتمد المؤسسة على نظم الضبط لتخفيض حدوث مثل هذه الأخطاء [1].

2.2 غش و احتيال الإدارة: هي الأخطاء المتعمدة السجلات المحاسبية بواسطة الإدارة و ذلك بفرض تعريف و تغيير المركز المالي المؤسسة و نتائج اعمالها و خطورته بأنه يحث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلية جديدة، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة و من الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق و عدالة القوائم المالية [2].

الفرع الثالث: الإجراءات المتخذة من قبل المدقق للإبلاغ عن حلات الغش:

1- ابلاغ إدارة المؤسسة:[3]

- إذا كان شيك من احتمال وجود غش ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي.
- إذا كان الغش موجودا..
- كما يجب عليه ان يأخذ بعين الاعتبار جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يبلغه بحالات الغش المحتمل أو الفعلي وعندما يكون الشك محيطا للإدارة فان المدقق عادة الى الحصول على إشارة قانونية ساعد في تحديي الإجراءات التي يتوجب عليه اتباعها.

(1) عاطف زاهرة. توفيق سواء. مراجعة الحسابات والتدقيق. الطبعة الأولى- دار الراية للنشر التوزيع. عمان– 1999 ص 130.

(2) عاطف زهرة – توفيق سواد – مرجع سبق ذكره. ص 179.

(3) إبراهيمالحسني. هدىخليل- مسؤوليةمراقبالحسابات.مجلةالباحث.كليةبغداد.العلومالاقتصادية. العدد 28 بغداد 2011 ص 19-18.

2. ابلاغ السلطات الإشرافية العليا:

ان التزام مدقق الحسابات بمبدأ السرية من الإبلاغ عن الغش لأطرافه الثالثة: على أنه في حالات معينة يتجاوز القوانين، كما نص القانون 10-01المادة 27 على أنه في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك[1].

3. ابلاغ مستخدمي القوائم المالية بذلك:

- المراجع الحسابات الحق في الاطلاع على كل وثائق المؤسسة كما نصت المادة 31 من 10.01 يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وبصفة عامة على كل الوثائق التابعة للهيئة أو المؤسسة ويطلب كل التوضيحات والتفتيشات التي يراها الازمة. [1]

4. الانسحاب من عملية التدقيق: قد يرى مدقق الحسابات أن من الضروري الانسحاب من العملية عندما لا تتخدد المؤسسة إجراءات تجاه الغش والتي يرى المدقق انها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن الغش أو الخطأ له تأثير مادي على القوائم المالية ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المدقق وجود أدلة تورط الإدارة والسلطة العليا والذي من شأنه أن يؤثر على مصادقيه قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية العلاقة بين المدقق والمؤسسة [2].

الفرع الرابع: التلاعب بهدف تغيير نتيجة السنة المالية [3]:

- 1- تأجيل قيد المشتريات التي تتم في أخر السنة المالية حتى أوائل الفترة التالية وذلك وبالرغم من ورود البضاعة الى المخزن وذلك بقصد تأجيل الأرباح.
- 2- تأجيل قيد اثبات رد المشتريات أخر السنة المالية وابقائها بالمخزنوادراجها ضمن البضاعة الباقية في قوائم الجرد.
- 3- تأجيل الثبات المبيعات التي تتم في أخر الفترة المالية سجلان المخازن، وادراجها ضمن المخزون السلعي بالرغم من اثبات تلك المبيعات بدفتر اليومية الخاص وترحيلها الى حسابات العملاء المتخصصة لغرض من ...الارباح.

(1) الجريدة الرسمية-ق 01.10. م 27- مرجع سبق ذكره ص 7.
(2) إبراهيم الحسني. مرجع سبق ذكره- ص 19.
(3) أحمد حلمي جمعة.مرجع سبق ذكره. ص 293-294.

3- تأجيل اثبات مردودات المبيعات بالدفتر الخاص وترحيلها الى حسابات العملاء المختصة بالرغم من ورود البضاعة المرتدة الى مخازن المنظمة وادراجها في القوائم.
- ويتم ذلك بعدة طرق أهمها:
- اعتبار بعض المصروفات الإدارية مصروفات رأسمالية.
- عدم تكوين المخصصات والاهتلاكات الكافية.

الفرع الخامس: اكتشاف التلاعب في الحساب:

- لاكتشاف التلاعب في الحسابات يجب تطبيق الإجراءات التالية:
- فحص عمليات الشراء – المبيعات – المردودات المرتبطة بهما فحص شاملا وعلى الأخص تلك التي تتم في أواخر السنة المالية.
- التأكد من عدم وجود الخلط بين المصروفات والإيرادات.
- فحص تكريم المخصصات والاهتلاكات والتأكد من كفايته.
- التحقق من الأصول والالتزامات والتأكد من منحة تقويمها.

المطلب الثالث: واعداد تقرير المدقق المعبر عن مصداقية نتيجة السنة المالية.

الفرع الأول: تعريف التقرير.

- هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا يعرف التقرير بأنه للوثيقة المكتوبة والصادرة عن شخص مهني لإبداد أي فني محايد: يهدف أساسا في مدى توافق وصدق البياناتوالمعلومات لذلك يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لتحديد نوع الرأي الذي سيضعه المدقق وقد يكون رأي المدقق سلبا أو إيجابا أو يكون رأي بدون تحفظات أو ملاحظات وفي بعض الحالات يمتنع.. مدقق الحسابات كلية على ابداء رأيه[1].

(1) عبد الفتح .... الرقابة ومراجعة الحسابات- مؤسسة ثبات الجامعة. الإسكندرية- ص 585.

الفرع الثاني: خصائص تقرير المدقق[1]:

- عندما يكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقته ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق وتأويل معروضة بطريقة تمنع أياو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد و يتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير هي كما يلي:
- 1- **الايجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابط وكذلك أن يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقه التركيز.
- **2- الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- **3- الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد فأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
- **4- الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التحرير دقيقة حتى يتسنى الاطراف المعينة الاستفادة من تلك المعلومات.
- **5- الترابط:** يجب أن يكون العمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على اكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.
- **6- الصدق والأمانة:** يجب أن يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وان يوضح النتائج في تقرير بكل صدق وأمانة.

(1) أحمد نور – مراجعة الحسابات من الناحيتين (النظرية والعملية). مؤسسة شباب الجامعة – الإسكندرية.

الفرع الثالث: عناصر تقرير مدقق الحسابات:[1]

1- **عنوان التقرير:** تتطلب معايير التدقيق أن يكون هناك عنوان التقرير وذلك بتميزه عن بحثه ...التقرير التي قد تصدر من طرف الاخرين كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المدققين الداخلين، وبعنوان التقرير ب (تقرير مدقق الحسابات).
2- **الموجه إليهم التقرير:** عادة ما يوجه التقرير الى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو الى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية.
3- **الفقرة الافتتاحية:**وهي الفقرة الأولى في تقرير المدقق ويجب أن تتضمن إشارة واضحة الى كل من القوائم المالية التي تم تدقيقها، مسؤولية إدارة المؤسسة عن اعداد هذه القوائم المالية ومسؤولية المدقق عن تدقيق هذه القوائم المالية وإبداء الرأي فيها.
4- **فقرة النطاق:** هي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحقق بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية ويجب أن بذكر في سياسة هذه القرة اتباع المدقق عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري في ضوء الأهمية النسبية. وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين التقرير.
5- **فقرة الرأي:** هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ وتحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك الالتزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
6- **اسم المدقق:** يحدد اسم المدقق الذي قام بأداء عملية التدقيق فنظرا لحمله المسؤولية القانونية والمهنية التحقق من اتفاق عملية التدقيق التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية.
7- **تاريخ التدقيق:** يجب على المدقق عدم اصدار تقريره بتاريخ سبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.
8- **التوقيع:** يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق أو بالاسم الشخصي. المدقق والذي قام بأداء عملية التدقيق.

1.الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لممارسة الاعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، المعيار الدولي لتدقيق رقم 700.

الفرع الرابع: أنواع تقارير المدقق:

- أولا: من حيث درجة الالتزام: تنقسم الى نوعين:

1-**التقارير الخاصة:** يقصد بها تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون والتي يكون المدقق ملزما قانونيا بتفييدهما في مناسبات خاصة وتكون وفقا لظروف معينة أو منها بوجد تقرير التدقيق عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير لعز من النظام الضريبي:

2-التقاريرالعامة: هي التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيمات المؤسسة والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مدقق خارجي مستقل ويكون بهدف ابداء الرأي حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية: والمدقق هنا يتحمل كامل المسؤولية في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

ثانيا: من حيث ابداء الرأي:

1-التقرير النظيف: يعتبر التقرير النظيف معبرا عن رأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المالية وهو لا يحتوي على أية ملاحظات أو تخفيضات: وهو من أكثر تقارير المراجعة قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية الى عملية التقرير:

- يصدر المدقق هطا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية:

- في حصول على أدلة وقرائن اثبات كافية: حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- أكد المدقق من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية الى أخرى.

- تأكد المدقق من عدم وجود أي وجود أي ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية.[1]

1. يوسف محمد الجربوع، مرجع سبق ذكره ص 260-261

أكد المدقق من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الايضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مضللة.

- ويصطنع المدقق عن اصدار التقرير النظيف في بعض الحالات منها:

- عدم استقلال المدقق السنة المؤسسة.

- عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية الصورة التي تسمح المدقق بتدقيق القوائم المالية.

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزائية.

- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية الى أخرى.

2-التقريرالمتحفظ: يطلق ايه اسم" التقرير المقيد" وهو التقرير الذي يتم من خلال التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويقوم المدقق في التقرير بتقيد فقرتي المحتوى و الرأي أو تفيد فقرة الرأي فقط: حيث يتم اصدار التقرير المتحفظ وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن المدقق من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير التدقيق المعمول بها، و يصدر تقريرا متحفظا في الحالة الثانية عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لم يتم اعدادها وفق المبادئ المحاسبة المعمول بها حيث يجب عليه أن يصدق الى تقريره فقرة ابداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ بالمدقق في هذه الحالة يجب عليه استخدام مصطلح "ماعدا " أو" باستثناء" أي أن باقي البيانات المالية الأخرى لا تتنافى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المدقق راض عنها.

3-التقرير السالب: يصدر هذا التقرير عندما يرى بأن القوائم المالية تتسم بالتحريفوالتظليل ولم يتم اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليه عند اعداد تلك القوائم المالية. كأن يقيم جزاء من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها.

وهذا التقرير يتضمن ثلاث فقرات: [1]

1- محمد أمين مازون، تدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية مكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 2010-2011.ص 41-42-43.

الأولى: تصف الإجراءات التي يقوم بها المدقق.

الثانية:يظهر بها أسباب التقرير السلبي.

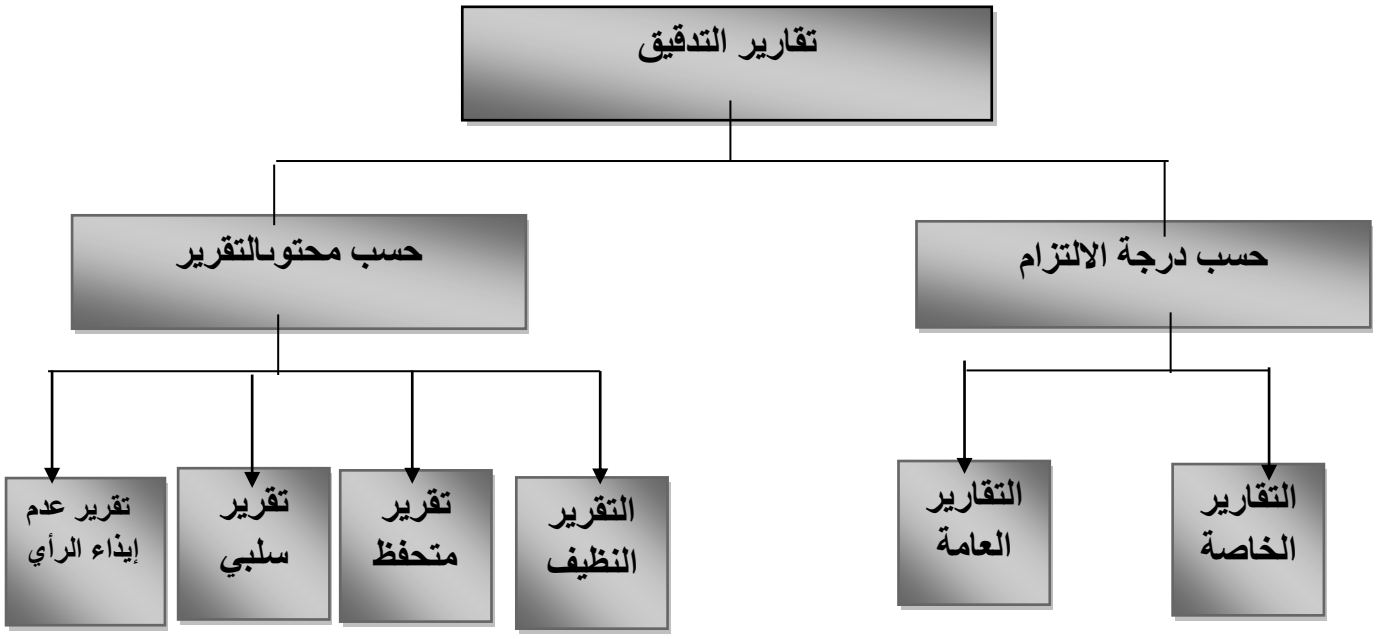
الثالثة:تتضمن الرأي السلب حول عملية المراجعة.

4-تقرير عدم إبداء الرأي : يكون هذا النوع من التقرير عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق. التي يرى المدقق ضرورة استعمالها ومن الحالات التي تجعل المدقق يمنع عن ابداء الرأي يمكن ذكر:

- وجود قيد على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تدخل الإدارة في عمل المدقق مما يفقده استقلاله.
- صعوبة تقييم المدقق لغرض استمرارية المؤسسة وصعوبة حصول على الأدلة والباهين المدعمة لرأيه.
- وفي حالة عدم ابداء المدقق لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم لذا يجب أن يكون المدقق مبراته بشأن عدم ابدائه الرأي اذ ثبت العكس فسوف يلحق قانونا.[1]

1- أحمد حلمي جمعة. مدخل الحديث للتدقيق الحسابات. مرجع سبق ذكره. ص355.

الشكل رقم (2) : أنواع تقارير التدقيق.



المصدر: من اعداد الطالبين

خاتمة الفصل الثاني:

-يعتبر التدقيق الخارجي الأداة الفعالة في تحسب المعلومات المالية و المحاسبية ذات المصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، مت خلال قوائم مالية ختامية : تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول و الخصوم و حسابات النتائج و بالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس كل من كمال، الوجود الملكية التقييم ، التسجيل المحاسبي ، و كذا دور المدقق في تدقيق الاحداث المصدقة كما يساهم مدقق الحسابات في اكتشاف معظم حالات الغش و الأخطاء و التزوير الإفصاح عنها اذ يقوم المدقق الخارجي بذل العناية المعينة الواجبة للحصول و تقييم أدلة الاثبات الكافية و الملائمة من الاستفسارات و المصادقات و الملاحظات و التي تعطي المدقق القناعة و التأكد من استمرارية المنشأة لمداولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة و لإبداء رأيه في التقرير و يتضمن ايجاز اجمالي ما قام به من عمل و لا يه في انتظام السجلات الدفاتر أو مدى صدق و عدالة القوائم المالية و دقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة المتعارف و المقبولة قبولا عاما. عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على حسابات سواء في حسابات النتائج أو في الميزانية.

- مما سبق يمكننا القول إن التدقيق الخارجي له أثر كبير في التأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية وبالتالي مصداقية النتيجة السنة المالية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

- من خلال دراستنا الموضوع أثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية عملنا على معالجة الإشكالية التالية:
- ما مدى تأثير تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية؟
- سلطنا الضوء على أهمية ودور التدقيق الخارجي المعد من طرف مدقق الحسابات من خلال الفحص الانتقادي لمختلف السجلات والفواتير واكتشاف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية ومختلف عمليات الغش والاختلاسات في إضفاء المصداقية وتعزيز الثقة بالقوائم المعدة من قبل المؤسسة بشرط الالتزام بمعايير ومبادئ لخلافياتالمهنة،وهذا من خلال استعمال أدلة الاثبات التي تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في ابداء رأيه عن طريق تقرير يخرج به في نهاية العملية، فهذه الأدلة ستخدم التحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والاحداث الاقتصادية التي أثرت على نتيجة السنة المالية.
- على ضوء ما تم تقديمه نظريا خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن ايجازها فيما يلي:
- **أولا: اختبار الفرضيات:**
- **الفرضية الأولى:** التدقيق الخارجي هو عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها والتي تعكس احتياجات مستخدميها مع ضرورة إيصال هذا الرأي الأطراف المعينة لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.
- **الفرضية الثانية** تتم عملية تدقيق الحسابات من خلال التحقق أن كل من الأصول الثابتة والمخزونات، الحقوق والديون والأموال المملوكة، النواتج والأعباء تعكس كل من الكمال – الوجود – الملكية لكن على أساس المبادئ المحاسبية.

- **ثانيا: نتائج الدراسة:**
- **التدقيق الخارجي هو عملية هادفة حيث تهدف الى ابداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامة الرأي.**
- صحة القوائم المالية تعكس الذمة المالية للمؤسسة والتي على ضوئها يستطيع مستخدميها الاعتماد عليه للخروج بقرار تهم المختلفة.
- تحلي بأخلاقية المهنة من قبل المدقق يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من اعتماد رأيه الفني المحايد كأساس لاتخاذ مختلف القرارات وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب.
- الالتزام بمختلف التوصيات المشرحة من قبل محافظ الحسابات واهتمام الإدارة بتقرير هذا الأخير وما يحتويه من أراه بعدم المؤسسة بشكل إيجابي.
- لتدقيق الحسابات دور جوهري وأساسي في التحقق من سلامة وصحة هذه القوائم فأيخلل في النظام المولد لها يؤدي حتما الى خلل في القوائم المالية الحسابية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على استمراريتها، في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها.

ثالثا: التوصيات:

- التكفل الجيد بمهنة محافظ الحسابات من أجل تنميتها.
- العمل على المشاركة في دورات تدريبة لمحافظي الحسابات يكون هدف الرفع مستوى مدققي الحسابات والتعرف على أخر مستجدات الساحة الدولية في مجال التدقيق.
- وفي الأخير نقول إن ميدان التدقيق خصوصا التدقيق الخارجي عميق ومتسع فكل ما تم ذكره في البحث يعتبر ناقص وغير شامل يجب اكماله بإضافات في جوانب معينة وخاصة يجب احداثه وتجديده حسب التنظيمات والتشريعات القانونية التي تظهر.

رابعا: أفاق الدراسة:

- تم التطرق في هذا البحث الى أثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية وتتمثل أفاق البحث في توضيح جودة التدقيق الخارجي وأثره في إعطاء مصداقية النتية السنة المالية باعتبار الدور المهم و الفعال للتدقيق الخارجي في زيادة الثقة و التأكد من سلامة المعلومات و صدق و شرعية القوائم المالية للمؤسسة.

قائمة المراجع

- **الكتب:**

-مصطفى يوسف كافي؛ تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية؛ اقتصاد المعرفة؛ الطبعة الاولى؛دار الرواد ؛ مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع؛ الاردن 2014 ص13؛14

- عبد الوهاب نصر عالي؛ موسوعة المراجعة الخارجية و المدنية وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الامريكية؛ الدار الجامعية للشروق؛ الجزء الاول؛ الاسكندرية؛2009؛ص99

-محمود بوتن؛المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق؛ ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون 2008؛ص17

-يوسف محمود جربوع؛ مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق؛الطبعة الاولى؛ مؤسسة العراق للنشر والتوزيع؛ الاردن 2008؛ص248

-أحمد السيد لطفي؛اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية؛ الطبعة الاولى؛ الدورة الجامعية؛ الاسكندرية2008؛ص44

-محمد الصبرتي؛تعلم كيفية تحديد الهيكل المالي و قراءة قوائمك المالية؛ دار الفكر الجامعي؛ الاسكندرية 2007؛ص41

-خالد جمال الجعرات؛مطلب التقارير المالية و الدولية؛2007 الطبعة الاولى؛ ثراء للنشر و التوزيع؛ عمان الاردن؛ص102؛101؛99؛98

-محمد التهامي طواهر؛ مسعود الصديقي؛ المراجعة والتدقيق الحساباتّ؛ الاطار النظري و المهني ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر 2003؛ص148؛137؛13؛140

-محمد الصبان؛ عبد الله هلال؛الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات؛ الدار الجامعية؛ الاسكندرية 1998؛ص116

-غالي جورج دانيال؛تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الالفية؛ الدار الجامعية للطباعة والنشر؛ مصر ؛ الطبعة الاولى 2002

-عاطف زهرة؛ توفيق سهواك؛ مراجعة الحسابات و التدقيق؛ الطبعة الاولى ؛ دار الراية للنشر و التوزيع؛ عمان 1999؛ص130؛179

- **المذكرات:**

-سليمة كامليا؛ محتوى معايير التقارير الخاريجية في الجزائر؛مذكرة ماستر؛ تخصص فحص محاسبي؛ جامعة بسكرة 2014؛ص13

-زاوي موسى عبد الودود؛ دور التدقيق الخارجي في تحسين الافصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية؛ مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي؛ورقلة2017؛ص04

-جلول سمية ؛ تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية؛ مذكرة ماستر؛ تخصص تدقيق محاسبي؛جامعة مستغانم2015؛ص21

- عواج هدى؛ دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؛ مذكرة شهادة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق؛ جامعة ام البواقي؛ 2015؛ص 42

- نعيمة قاسمي؛ تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدولية IFRS ,IAS ؛ مذكرة ماستار ؛ مذكرة ماستار؛ تخصص تدقيق محاسبي؛ جامعة الوادي محمد الهادي ظيف الله؛دور المعلومات النامية في اتخاظ القرارات الاستثمارية؛ مذكرة شهادة ماستر؛ جامعة البليدة؛ 2009؛ص59؛60
- محمد امين مازون؛التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و امكانية تطبيقها في الجزائر؛ مذكرة الماجستر ؛جامعة الجزائر 2010؛2010؛ص41؛42؛43

- **القوانين و المراسم و المجلات:**

- الجريدة الرسمية؛ الجمهورية الجزائرية؛الضادرة بتاريخ 11-07-2010؛قانون رقم01/10 ؛ المؤرخ في 29-06-2010؛ المتعلق بالمهن المحاسب الخبير و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد-العدد 42؛ص7
- الجريدة الرسمية؛ الجمهورية الجزائرية؛العدد42 المادة 61؛ص7؛23؛10
- الجريدة الرسمية؛القانون رقم 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ؛ المواد 26 – 27 – 28 – 29 ؛ العدد 4 -74؛ الجزائر؛ الصادرة بتاريخ 25-11-2007؛ص5
- ابراهيم الحسني؛هدى خليل؛ مسؤولية مراقب الحسابات ؛مجلة البحث؛ كلية بغداد؛ العلوم الاقتصادية؛العدد 28؛ بغداد2011؛ص18؛19
- الاتحاد الدولي للمحاسبين المعتمدين؛ المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق و التأكيد وقواعد و اخلاقيات المهنة؛ المعيار الدولي للتدقيق رقم700

- **المراجع باللغة الفرنسية:**

- ATH-GUDES IADIT FIMANCIER :GUIDES POUR L'OUDIT DE LINPORMATION FINANCIER DES EMTREPRIS ET ORGANISATION ELE PARIS I2eme EDTION 1987 ,p133.

الملخص

الملخص:

التدقيق الخارجي للقوائم المالية له أهمية بالغة تكمن في فحص و التأكد من صدق و شرعية الحسابات المتمثلة في القوائم المالية المعدة و المعروضة من طرف المؤسسة ، باكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية و انطلاقا من القوائم المالية يقوم المدقق بالاعتماد على أدلة و قرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية، و التأكد كذلك من أن هذه الأخيرة بإمكانها أن تعطي العرض العادل للمركز المالي و نتيجة السنة المالية للمؤسسة والوقوف على مدى سلامتها و بالتالي سلامة النظام المحاسبي و الحكم على مجموعة العمليات المسجلة وفق المرجعية المحاسبية المعتمدة.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي.

Résumé :

L’audit externe des états financiers est d’une extrême importance réside dans l’examen et vous assure de la validité et la légitimité des comptes représentés dans les états financiers préparés et présentés par l’entreprise, la découverte de cas de fraudes et d’erreurs dans les livres registres comptable et la base des états financiers l’auditeur sur la preuve fondée appuie leur opinion sur la crédibilité des états financiers ; et aussi faire en sorte que celui-ci peut donner une présentation fidèle de la situation financière eta résultats net de l’exercice de l’entreprise a se tenir sur leur sécurité et dont l’intégrité des processus du système de comptabilité et de gouvernance enregistrés sur le groupe en conformité avec la référence comptable agrée.

Mots clés : états financiers, l’audit externe, auditeur externe.