الجـمـهـوريـــة الـجـزائرية الـديـمقـراطية الشعبية
وزارة التعـلـيم العالي والبـحث العـــــلمي
جـامـعـة عـبد الحميد ابـن باديـس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومر اقبة التسيير

أثر جودة التدقيق المحاسبي على القوائم المالية
دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة:

- بوخاري سليمة عافية

تحت إشراف:د. مخالدي يحي

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	أ.معارفية الطيب	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مقررا	د. مخالدي يحي	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مناقشا	أ.أزمور رشيد	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الدراسية: 2021/2020

الجـمـهـوريـــة الـجـزائرية الـديـمقـراطية الشعبية
وزارة التعـلـيم العالي والبـحث العـــــلمي
جـامـعـة عـبد الحميد ابـن باديـس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر الأكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومر اقبة التسيير

أثر جودة التدقيق المحاسبي على القو ائم المالية
دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة:

- بوخاري سليمة عافية

تحت إشراف: د.مخالدي يحي

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	أ.معارفية الطيب	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مقررا	د. مخالدي يحي	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مناقشا	أ.أزمور رشيد	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الدراسية: 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــــــــــــــــداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمامي هذا البحث؛
إلى التي وهبتني كل ما تملك لأحقق لها آمالها؛
إلى التي كانت تدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى؛
إلى التي سهرت على تعليمي، إلى مدرستي الأولى في الحياة التي صبرت على كل شيء؛
إلى **امي** التي أقسمت أن أبدأ بها كل أعمالي
أمي اعز ملاك على القلب والعين أطال الله في عمرها؛
إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هي انس عمري وذكرياتي ومصدر سعادتي،
إلى **أختي** حبيبتي كوثر؛
إلى **جدي** الذي لا يقدر بثمن ولا يكرره الزمن أطال الله في عمره؛
إلى أعز صديقة جمعتني بها الحياة **آسيا بشرى**؛
إلى كل زملائي دفعة 2021 ماستر تدقيق ومراقبة التسيير
وإلى كل طلبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛
إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح
التغيير هي في دواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى.
إلـــى كـــــل هـــؤلاء أهذي هـــــــــذا العمـــــل

الشـــــــــــــكر

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي ألهمني اصبر والمثابرة
لإتمام هذا العمل المتواضع.
الشكر الجزيل للأستاذ الفاضل **"مخالدي يحيى"**الذي تفضل
بالإشراف على بحثي هذا، وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة التي
أفادني بها، فأكن له كل الاحترام والتقدير.
إلى الأساتذة الذين يشرفونني بقبول مناقشة هذه الرسالة.
كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم من قريب أو بعيد
في إتمام هذا العمل؛
وأشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل الخير.

الفهرس

العـــــــنوان	الصـفحة
الإهــداء	05
الشكـــــر	06
المقدمة العامة	15
الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	19
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي	20
المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	20
الفرع الأول: نظرة عن التدقيق	20
الفرع الثاني: الفرع الثاني: أهداف التدقيق	22
المطلب الثاني:أهمية وأنواع التدقيق المحاسبي	23
الفرع الأول: أهمية التدقيق المحاسبي	23
الفرع الثاني: أنواع التدقيق	24
المطلب الثالث: أسس التدقيق وعلاقته بالمحاسبة	29
الفرع الأول: فروض التدقيق	29
الفرع الثاني: مبادئ التدقيق المحاسبي	31
المبحث الثاني: جودة التدقيق المحاسبي	34
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق المحاسبي	34
الفرع الأول: تعريف الجودة وأهدافها	34
الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق المحاسبي	35
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي	37
الفرع الأول: العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق	37
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بطريقة التدقيق	39
الخلاصة	41
الفصـل الثاني: الإطـــار العـــام للقوائــم المــالية	
تمهيد	43
المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية	44
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	44
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية وشروط إعدادها	44
الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية	46

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية خصائصها ومبادئها	46
الفرع الأول: أهداف القوائم المالية ومستخدميها	46
الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية	48
الفرع الثالث: فرضيات ومبادئ القوائم المالي	49
المبحث الثاني: القوائم المالية الأساسية	50
المطلب الأول: عرض وتحليل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي SCF	50
الفرع الأول: ماهية الميزانية	50
الفرع الثاني: عناصر الميزانية	51
المطلب الثاني: عرض وتحليل حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي SCF	55
الفرع الأول: مفهوم حسابات النتائج	55
الفرع الثاني: عناصر حسابات النتائج	56
المطلب الثالث: عرض جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق	59
الفرع الأول: قائمة تدفقات الخزينة	60
الفرع الثاني: عناصر تدفقات قائمة الخزينة	60
الفرع الثالث: قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملاحق	64
الخلاصة	66
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم	
تمهيد	68
المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم	69
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الميناء	69
الفرع الأول: بطاقة تعريف المؤسسة قيد الدراسة	69
الفرع الثاني: لمحة عن نشأة وتاريخي ميناء مستغانم	70
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وشرحه	71
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	71
الفرع الثاني: شرح المخطط	72
المبحث الثاني: أثر جودة التدقيق المحاسبي على مخرجات القوائم المالية	76
المطلب الأول: واقع التدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم	76
الفرع الأول: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم.	76
الفرع الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسة	77
المطلب الثاني: تقديم وتحليل القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم	77
الفرع الأول: نسب التداول وتحليلها	78

الفرع الثاني: تحليل التوازنات المالية	79
خلاصة	80
الخاتمة العامة	81
الملخص	83
المراجع	84
الملاحق	87

قائـــــمة الأشـــــكال:

رقم الشكل	العنـــــــــــوان	الصـفحة
01	أنواع التدقيق	22
02	مبادئ التدقيق المحاسبي	28
03	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	68

فهـــرس الملاحـق:

رقم الملحـــق	العنـــــــــــوان	الصفحة
01	الملحق رقم 01: الأصول الجارية لسنة 2017	87
02	الملحق رقم 02: الخصوم الجارية لسنة 2017	88
03	الملحق رقم 01: الأصول الجارية لسنة 2018	89
04	الملحق رقم 02: الخصوم الجارية لسنة 2018	90
05	الملحق رقم 05: الأصول الجارية لسنة 2013	91
06	الملحق رقم 06: الخصوم الجارية لسنة 2013	92
07	الملحق رقم 07: حسابات النتائج	93

قـــائمة المختصرات:

الاختصارات/الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
ISA	International Acconting Standard	المعيار المحاسبي الدولي
IFRS	International Financial Reporting Statement	المعايير الدولية للتدقيق
EPM/EPE/SPA	Entreprise Portuaire De Mostaganem / Entreprise Populaire Économique/ Société Par Action	مؤسسة ميناء مستغانم/ مؤسسة اقتصادية عمومية/ شركة ذات أسهم
SCF	Système Comptabilité Financier	النظام المحاسبي المالي الجديد

المقدمة العامة

التحول والتطور المحاسبي وليد التحول والتطور الاقتصادي، فمن خلال اتساع وانفتاح التطور المبادلات والنشاطات الاقتصادية وارتفاع عدد الشركات، وبالتالي اتساع نطاق السوق المالية ما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية في عدم تجانس فئات مستعملي القوائم المالية وتبيان الأنظمة المحاسبية بين الدول وغيرها من معوقات الخطط والبرامج المسيطرة من قبل كل دولة.

لذا بدل مفكري ومنظري المحاسبة موجودات كبيرة من أجل تقريب الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، إلى بعضها وبالتالي القضاء على العديد من المشاكل المحاسبية المحلية والأجنبية.

ويعتبر التدقيق المحاسبي من المعايير التي شكلت حيزا كبيرا في الجانب المالي والمحاسبي والذي يلعب دورا هاما في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع وتوحيد القرارات، تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية ولها تأثير كنير في مجتمع الأعمال بالدولة وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي ويساعد التدقيق المحاسبي على زيادة الدعم والثقة في القوائم المالية.

ونظرا لأهمية القوائم المالية لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات، كان لا بد من الإدارة الإتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح لها من تحسين جودتها وعلى هذا الأساس جاءت الدراسة لتحاول معرفة مدى قدرة التدقيق المحاسبي على المساهمة في تحسين جودت القوائم المالية.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية الموضوع المتمثل في أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وفي معرفة المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد، وأهم التغيرات التي طرأت على مكونات القوائم المالية للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أهم الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع :

- الحاجة الماسة للتدقيق من قبل المؤسسات الاقتصادية؛
- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية؛
- باعتبار موضوع البحث يخدم التخصص؛
- الميول الشخصي بمواضيع التدقيق والرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- التعريف بالتدقيق المحاسبي وأهميته في عند المستخدمين؛
- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية؛
- معرفة أهمية التدقيق على المؤسسة وضمان صحة القوائم المالية.

الدراسات السابقة:

نشير إلى أنه وفي حدود إطلاعنا على ما اجري من بحوث سابقة على مستوى بعض كليات الوطن في هذا المجال نجد:

- محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، أطروحة الدكتوراه، جامعة محمد بوضياف،2016-2017؛

عالج محمد أمين لونيسة آليات تصدي الأزمات المالية والتي نجدها ترتكز على تطويرها مهنة التدقيق كأحد الآليات الفاعلة للحد من هذه الأزمات الناتجة في مجملها عن سوء المعلومات المالية، كذلك هو الحال وعلى نفس نهج الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق، تحرص الجزائر هي الأخرى على تطوير المهنة في جميع جزئياتها للرقي بها في مصف الدول الرائدة في المجال.

- رحشيش سعيدة،مدى توافق القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية مع المعايير الإبلاغ المالي الدولية، مذكرو لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2013-2014.

تعتبر القوائم المالية ذات الاستخدام العام من أهم ما تناولته معايير الإبلاغ المالي الدولية سواء من حيث الشكل أو المضمون نظرا لأهميتها في توصيل المعلومات المالية لمستخدميها، ومن هنا تمت دراسة مقارنة بين القياس والتقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي كما تم إسقاط ذلك على عينة من مؤسسات الجزائر المتمثلة في مؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي.

- ناصر حمير، تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018-2019؛

تعتبر القوائم المالية ذات الاستخدام العام من أهم ما تناولته المعايير الإبلاغ المالي الدولية سواء من حيث الشكل أو المضمون نظرا لأهميتها في توصيل المعلومات الملائمة إلى مستخدميها، وبما أن الجزائر قامت لإصلاح نظامها المحاسبي كنتيجة لفتح الاستثمارات الأجنبية ولتوحيد المحاسبة بينهما، وستكون له آثار عميقة على نوعية المعلومات المالية ذات الشفافية والفعالية والإفصاح عن المعلومات لتلبية حاجيات المستخدمين.

صعوبات البحث:

لا يخلوا أي بحث من صعوبات؛ ومن بين الصعوبات التي واجهتنا:

- عدم توفر المراجع الكافية فيما يخص هذا الموضوع؛
- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر؛
- صعوبة في الحصول على المعلومات نظرا لحساسية الموضوع.

إشكالية البحث:

وعلى ذكر ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة في التساؤل التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تؤثر جودة التدقيق المحاسبي على مخرجات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

قصد الإحاطة بجميع العناصر التي تمكننا من الإجابة على الإشكالية السابقة وصحتها وضحنا العناصر الفرعية التالية:

- ما المقصود بجودة التدقيق المحاسبي؟
- ما هي القوائم المالية وما هي الناصر التي تتضمنها؟
- كيف تساهم جودة التقرير في تحسين مخرجات القوائم المالية؟

الفرضيات:

في سياق عملنا هذا وللإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة التي تتضمنها الإشكالية الرئيسية قمنا بوضع بعض الفرضيات:

- توجد علاقة مباشرة بين جودة التدقيق المحاسبي وصدق مخرجات القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

منهج البحث:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية: التدقيق المحاسبي، المعلومات المالية، القوائم المالية، ثم القيام بدراسة تطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالة باعتمادنا على المنهج التحليلي.

الفصل الأول:
الإطار العام للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، يبدأ عمل المدقق عند انتهاء عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة العمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة

هنا يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

إن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية، في ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على أدلة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي للحصول على رأي فني محايد حول قوائمها المالية.

الفرع الأول: نظرة عن التدقيق

أولا: نشأت التدقيق المحاسبي

نشأت مهنة التدقيق المحاسبي نتيجة للحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء مصر واليونان هم أول من وجد مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من صحة الحسابات العامة.

وكلمة تدقيق الحسابات (Auditing) مشتقة من التعبير اللاتيني (Audire) والذي يعني الاستماع، وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بدايتها تتم عن طريق الاستماع المدقق إلى ما أجري من قيود لإثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة غي القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي[1].

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة إلى غاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد.[2]

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في "فنيسيا" عام 1581م حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة، بالإضافة إلى ستة سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيرا في مهنة المحاسبة، وفي عام 1773م أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في

[1] تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص18.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006، ص05.

بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين "بأدنبر" عام 1854م. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862م والذي نص على وجود التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم،إذ ساهم في زيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها، وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام 1881م والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882م وألمانيا عام 1898م وكندا عام 1902م وأستراليا عام 1904م وفنلندا عام 1911م وتتابعت بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلوا بلد في العالم من تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وعلى هذا الأساس نشأت مهنة المراجعة "تدقيق الحسابات" بمساعدة المنشأة أو المؤسسة على تلبية المتطلبات في الكثير من الدول [1] .

ثانيا: تعريف التدقيق المحاسبي

أعطى رواد الفكر المحاسبي عدة تعريفات للتدقيق المحاسبي حيث معظمها تصب في نفس السياق، حيث عرفها البعض على أن التدقيق علم له قواعده وأصوله وفن له أساليب وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل المراجعة، بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة.[2]

وتعرف أيضا على أنها اختيار صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصور الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[3]

كما تعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية على أن التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.[4]

أما أحمد لطفي فقد عرف التدقيق على أنه: "الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونيا وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة.[5]

---

[1] تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة،مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] دغسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات الحديثة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى سنة 2006، ص14.

[3] LIONNEL-G et GERARD-V, Audit et control interne, aspects financiers – opération et stratégique, Dollez Gestion, Paris, 4 e Edition, 1992, P21.

[4] وليم توماس وأمرسون هانكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 1989، ص26.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص103.

ومن خلال التعاريف ككل والحديثة منها نقول أن التدقيق يرتكز على ثلاثة نقاط أساسية وهي:[1]

الفحص: وهو التأكد من صحة قياس المعلومات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

التحقق: زهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة؛

التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمثل ذلك في العرض التالي:[2]

- **قبل عام 1900:** كان الهدف من التدقيق اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء، لذلك كان التدقيق تفصيلي ولا يوجد نظام للرقابة الداخلية؛
- **من عام 1905 إلى 1940:** كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي بالإضافة اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء، وبدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية؛
- **من عام 1960 إلى يومنا هذا:** أصبحت أهداف أخرى للتدقيق أهمها:

➢ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

➢ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدف منها؛

➢ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛

➢ تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.

[1] خالد راغب الخطيب، الأصول العملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، عمان، ص09.

[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، 2009، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص35.

جدول رقم (1-01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق وأهمية الرقابة الداخلية.

الفـــــــترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1900	اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء	تفصيـــــــلي	غير مهمة
1940-1905	✓ تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته؛ ✓ اكتشاف التلاعب والأخطاء.	اختيـــــاري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي واكتشاف التلاعب والأخطاء.	اختيـــــاري	اهتمام قوي وجوهري
1960 إلى يومنا هذا	مراقبة الخطط وتقييم نتائج الأعمال وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.	اختيـــــاري	أهمية جوهرية

المصدر: محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص20.

المطلب الثاني: أهمية و أنواع التدقيق المحاسبي

تتميز عملية التدقيق بأهمية بالغة كونها عنصرا أساسيا لتنظيم عملية التدقيق مما يجعلها تنقسم لعدة أنواع مختلفة.

الفرع الأول: أهمية التدقيق المحاسبي

تبرز أهمية التدقيق في كونه وسيلة وليست غاية تهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، من بينها ما يلي:

- **المستثمرين**: أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات وبالتي انفصال الملكية عن التسيير، هذا ما جعل الحاجة إلى التدقيق أمر لا بد منه، حيث يتم تعيين مدقق مستقل ومحايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، ويقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين في الشركة للاطمئنان على أموالهم.[1]

[1] خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص10.

- **الإدارة**: إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة وتقييم والتنفيذ والأداء، ومن هنا نحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.[1]
- **الدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.[2]
- **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى**: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسة على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.[3]
- **الأجهزة الحكومية**: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق لتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات والالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.[4]
- **الاقتصاد القومي:** يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة فقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل وسيلة للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.[5]

[1] خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص11.

[2] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات(النظري)، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص28

[3] خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص10.

[4] خالد أمين، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص15.

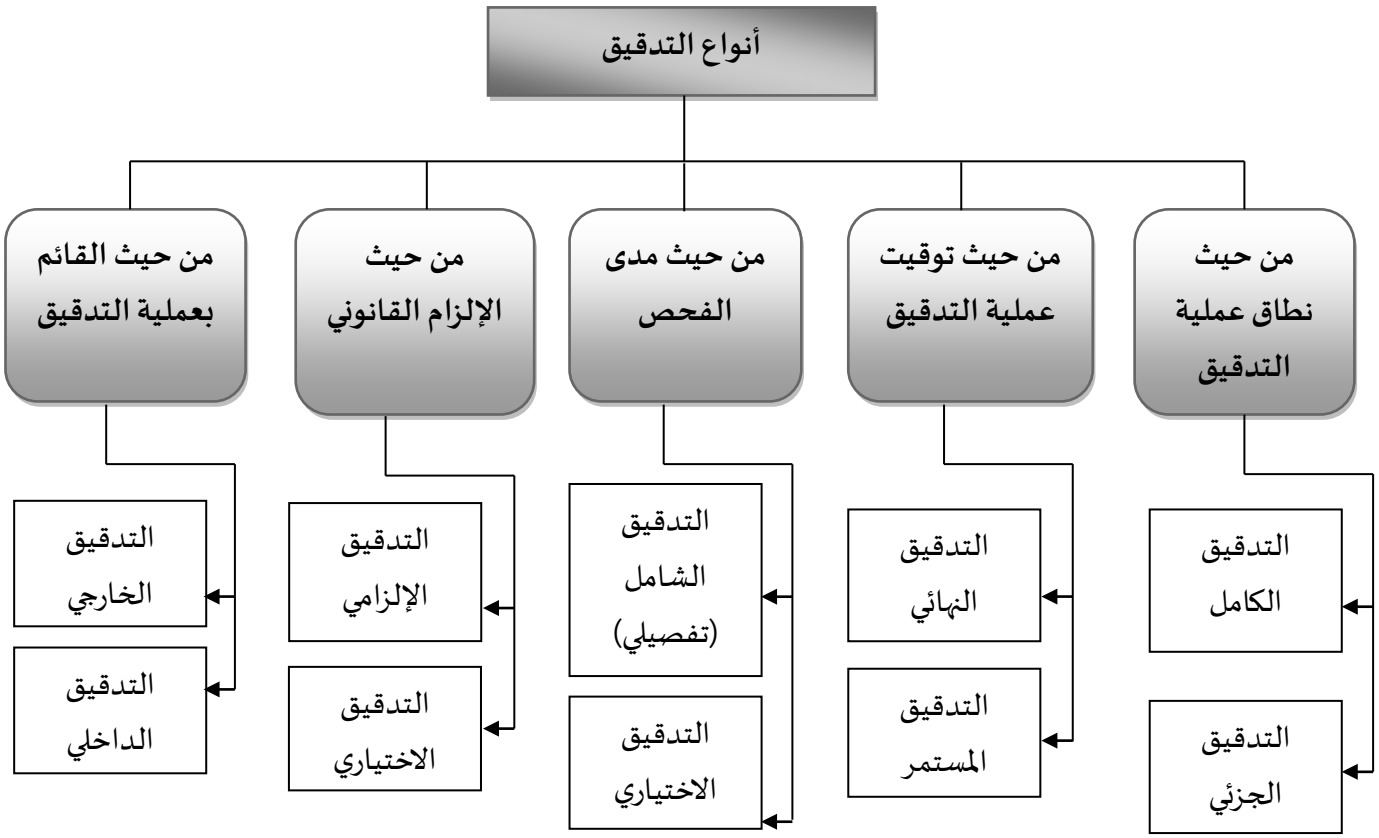
[5] سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وحيان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص28.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

يمكن تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات، وكل نوع من هذه الأنواع ينظر إلى الموضوع من زاوية مختلفة حيث أن مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها عملية تدقيق الحسابات.

أولا: الهيكل التنظيمي لأنواع التدقيق

الشكل(1-1): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المذكرات

وبناءا على الشكل السابق يمكن شرح أنواع التدقيق فيما يلي:

1) **التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:**

وتنقسم إلى تدقيق الكامل والتدقيق الجزئي:

- **التدقيق الكامل:** المقصود بالتدقيق الحسابات الكامل عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء أو قيود أو شروط محددة له.

وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاضل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو صدق نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات.[1]

- **التدقيق الجزئي:** هو تدقيق جزء محدد من العمليات الخاصة بالمؤسسة وذلك بتكليف خطي من إدارة المؤسسة، كأن تتفق الغدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينو أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة.[2]

2) **التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق**

وتنقسم هي الأخرى إلى نوعين:[3]

- **التدقيق النهائي:** يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية،ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في مؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.
- **التدقيق المستمر:** يتم من خلاله عملية الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفق لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كان بطريقة منظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر المؤسسة أو تعدد عملياتها.

3) **التدقيق من حيث مدى الفحص**

وينقسم هذا النوع إلى التدقيق الشامل والتدقيق الاختياري:[4]

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب خطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص28.

[2] نواف محمد عباس الرمامي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2009، ص24.

[3] تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، مرجع سبق ذكره، ص17.

[4] محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، أطروحة الدكتوراه، جامعة محمد بوضياف،2016-2017، ص39

- **التدقيق الشامل(التفضيلي):** يعتمد هذا النوع في حالة التدقيق الجزئي أكثر شيء لأجل الوقوف على أهم النقاط بشيء من التفصيل والدقة، لإبراز أهم أسباب الخطأ وإن كان مقصود أو غير ذلك، أو اكتشاف مواطن التلاعب والغش، بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات والتدقيق فيها عملية بعملية وثيقة بوثيقة.
- **التدقيق الاختياري:** يعتمد على استخدام أسلوب العينات أو طرق تدقيق عشوائية مبررة حسب الحاجة على تقدير من المدقق، يعتمد في كثير من الحالات عند التدقيق الكامل النهائي، هذا لأجل تسهيل العملية بحكم ضيق الوقت وكبر المنشأة وكفاءة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية على حد سواء.

4) التدقيق من حيث الإلزام القانوني:

أما هذا النوع من التدقيق فهو ينقسم إلى قسمين:[1]

- **التدقيق الإلزامي:** تدقيق قانوني موجب بنصوص تلزم على الشركات اعتماد مدقق خارجي معتمد يقوم بتأكد من صحة المعلومات المعلن عنها وصدقها، في خطوة لحفظ حقوق الأفراد والمستثمرين المحتملين أو حق الدولة في الضرائب ويعاقب كل من خالف القوانين,
- **التدقيق الاختياري:** هو تدقيق يقرره المساهمين مطلوب من مجلس الغدارة لزيادة هامش الأمان والتأكد من السير الحسن لجميع وظائف المنشأة في خطوة احترازية تحسب لأي خطر، كما يمكن أن يعتمد التدقيق الاختياري للوقوف على يقين أحد وظائف الإدارة محل الشكوك.

5) التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق:

ويقسم هذا النوع أيضا إلى قسمين:

- ✓ **التدقيق الخارجي:** هو عملية فحص انتقادي للمعلومات والعمليات للتأكد من صحتها ومصداقيتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، ومدى فعاليتها لإبداء رأي فني محايد حول نتائج العمليات المنجزة.

يعتمد الدقيق الخارجي بنسبة كبيرة على التدقيق الداخلي إذا أتبث فعالية هذا الأخير من خلال اختبارات تقييميه، فإذا كان التدقيق الداخلي جيد وفعال يعتمد عيه إلى جانب مجموعة من الاختبارات التحليلية العينية

[1] Baynton, WC, Kell, WC, Modern Auditing, 6th Ed, Thon Wiley of sons, inc, New York, USA, 1996, P05.

(استخدام أسلوب العينة) لرفع هامش الأمان والتأكيد، أما في حالة ثبوت العكس يتطلب التدقيق الخارجي عملية وفحص شاملة إن لم نقل كلية للوقوف على أهم الأخطاء والتلاعب في الأرقام أو العمليات أو غيرها.[1]

- ✓ **التدقيق الداخلي:** وظيفة مستقلة عن بقية بقيت إدارات في تنظيم الشركة، يقوم بها موظف مستقل تابع لأعلى سلطة في الشركة "المدير العام" يقوم بفحص جميع فروع الشركة لأجل الوقوف على الأخطاء والتلاعب ورفع التقارير على أي عمليات مشكوك فيها.

وفي تعريف آخر للتدقيق الداخلي يعرف على انه وظيفة تقويم للأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، تشمل وظائفه الأشياء الأخرى كالفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية وملائمة الرقابة الداخلية.

كما عرفه مجمع المدققين بالولايات المتحدة الأمريكية (TTA) The institute of infermal auditors على أنه: "وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع وتتناول الفحص الاعتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطأ والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، بهدف التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية والتحقق من سلامة المقومات الداخلية".

يشمل هذا التعريف جميع جوانب التدقيق في قراءة مختصة نوضحها فيما يلي: [2]

- ✓ التدقيق الداخلي عبارة عن (وظيفة، قسم، مديرية) داخل الشركة؛
- ✓ فحص انتقادي للإجراءات والقياسات؛
- ✓ تقييم مستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تأكيد لحسن السياسات والتعليمات، اللوائح والقوانين؛
- ✓ سلامة المعلومات ودقتها وكفايتها.

ثانيا: أوجه التشابه ومدى التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي

إن أوجه التشابه والترابط بين النوعين عديدة غير أن كفاءة التدقيق الداخلي لا تقل أهمية عن التدقيق الخارجي، ولا عن دوره في مجال العمل التدقيقي كما وضح ذلك المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 "العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي" والذي نوضحه في الجدول التالي:

[1] محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، مرجع سبق ذكره، ص35.

[2] IFAC, TAASB, ISA N° 610, Objectif and general principe Gavering an audit of financial statement, IAASB, New york, USA, http://laas.org.

جدول (1-2): أوجه التشابه والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

		التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
أوجه التشابه	المصلحة المشتركة	وجود نظام محاسبي ملائم يوفر المعلومات المالية لإعداد القوائم	
	الاهتمامات	كلاهما يهتم بالتدقيق المالي للعمليات المالية التي تقوم بها الشركة	
	الاعتماد	نطاق فعال للضبط الداخلي لمنع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب	
	الهدف	تحقيق عناصر وقيم الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية	
أوجه التكامل	المنافسة	كلاهما يكمل الآخر والمنشأة بحاجة لكلاهما	
	الضرورة	انعدام الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي مما يتوجب مدقق خارجي	
	نطاق العمل	يعتمد المدقق الداخلي على مدقق خارجي المدعم والمحسن للرقابة الداخلية لتحديد نطاق الفحص	
		اعتماد المدقق الخارجي على نتائج فحص المدقق الداخلي بحكم وجوده كموظف في المنشأة طوال السنة وعلى دراية شاملة بالعمليات عكس الأول الذي يقوم بالاختبارات العينة	

المصدر: عبد الفتاح محمد حصن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، ص211-212.

أما بالنسبة لأوجه الاختلاف فيظهر ذلك في الأهداف والعلاقة بين المنشأة، المستفيدين من التقارير، حدود العمل...إلخ

ثالثا: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

الجدول (1-3): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

		التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
أوجه الاختلاف	من حيث الهدف	قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها في إنتاج بيانات محاسبية	إبداء رأي فني محايد حول قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج الأعمال والمركز المالي
	من حيث الأسلوب	الفحص الحسابي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية للقوائم المالية بصورة شاملة	فحص بالعينات وطلب الإيضاحات لجلب أكبر أدلة لتمكينه في الحكم على صحة العمليات وأرصدة المنشأة
	من حيث الاستقلالية	موظف تعينه الإدارة ويخضع لتعليماتها وأوامرها، يتمتع بالاستقلالية النسبية	شخص محايد مستقل تماما عن نفوذ الإدارة يعين من طرف الجمعية العامة للمساهمين
	من حيث نطاق العمل	بناءا على احتجاجات إدارة المنشأة	وفق القانون والعرف المحاسبي السائد
	من حيث المسائلة	من شأن الإدارة	من شأن الجمعية العامة للمساهمين والتي عينته وكيلا عنها
	من حيث المتطلبات	عدم وجود إنفاق عام حول ممارسة المهنة	الكفاءة والتأهيل العلمي والفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لممارسة المهنة
	من حيث الاستفادة	الإدارة	المساهمين والأطراف الخارجية

المصدر: عبد الفتاح محمد حصن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، ص210.

المطلب الثالث: أسس التدقيق وعلاقته بالمحاسبة

هنا مجموعة من الأسس التي يرتكز عليها المدقق في عمله خاصة بعملية التدقيق.

الفرع الأول: فروض التدقيق

تتمثل فروض التدقيق نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية التدقيق، ففروض التدقيق هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثين في تطوير نظرية التدقيق، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة وبالتالي بقية عناصر نظرية التدقيق، المتمثلة في المفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات.[1]

1. **استقلالية المدقق:** يقوم مدقق الحسابات في هذا البند بعمله كمدقق للحسابات فقط، وذلك وفقا لما تضعه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمدقق، على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق،

[1] شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012، ص15

وعلى أن الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.[1]

2. **قابلية البيانات للفحص:** من الملاحظة أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتشمل هذه المعايير:[2]

- ✓ **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
- ✓ **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر من بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد من إيصال إلى مقاييس أو نتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛
- ✓ **القابلية للقياس الكمي:** وهو خاصية يجب التحلي أن تتحلى بها المعلومات وأن تكون أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

3. **خلو القوائم المالية من الأخطاء الغير عادية أو التلاعب:** يقوم مدقق الحسابات بعملية تدقيق المعلومات المالية المقدمة له خالية الأخطاء الغير عادية أو التلاعب، وفي حالة تبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء والتلاعب يتطلب في هذا المرفق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود الأخطاء.[3]

4. **وجود نظام رقابي داخلي سليم:** يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم أي يؤدي إلى وجود الابتعاد من احتمال حدوث خطأ، مما يجعل المدقق يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام رقابة سليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ، فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.[4]

---

[1] يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتدقيق، مؤسسة الوراق للنشر،عمان، الأردن، 2000، ص25

[2] بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، 2017-2018، ص10

[3] يعقوب ولد الشيخ محمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2014-2015، ص50

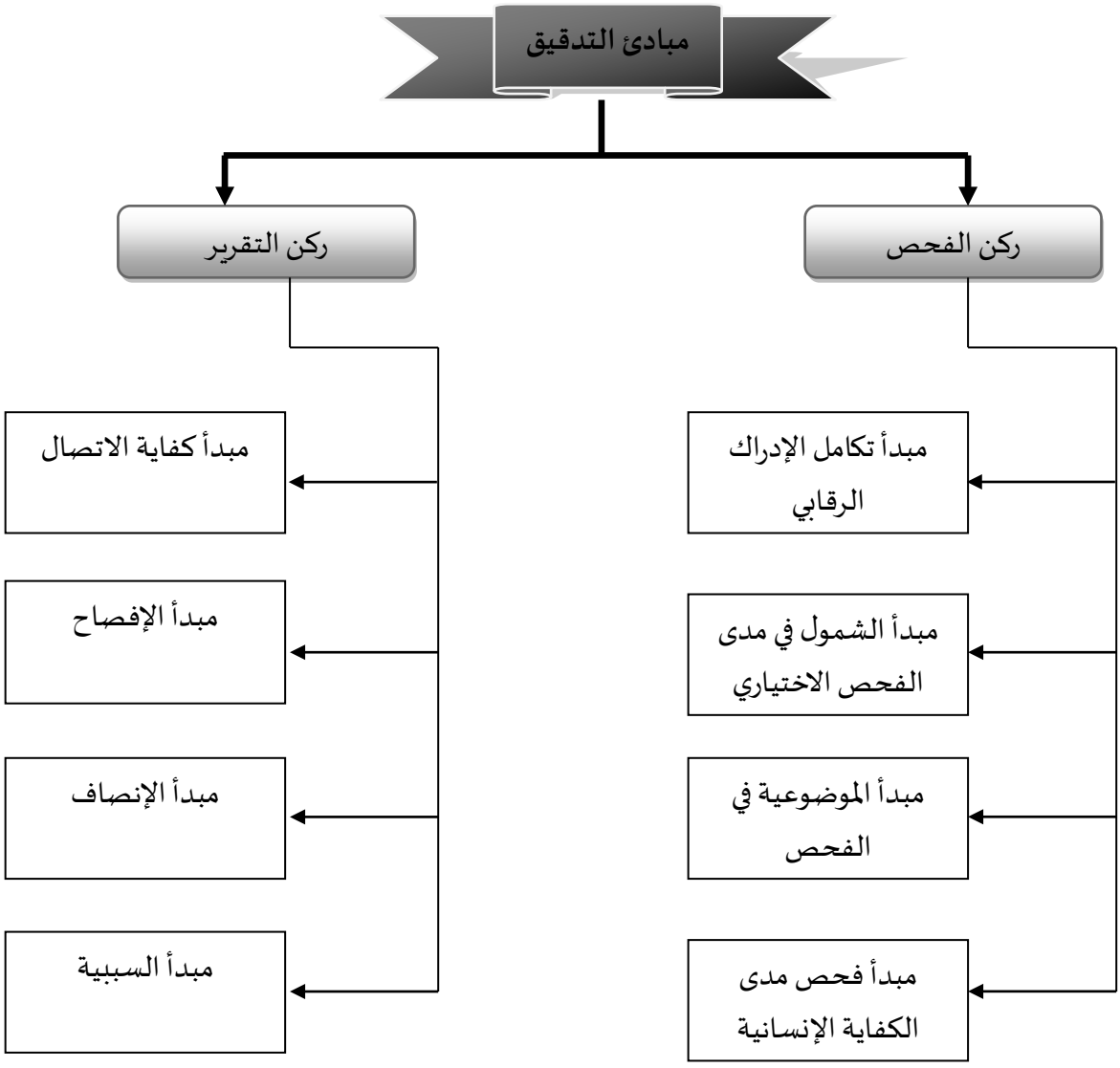
[4] أحمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص21.

5. **عدم وجود تعارض حتمي بين المدقق والمؤسسة:** إذ أنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمدقق، فإن الإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المدقق، وذلك لغرض تقدم المؤسسة ورخائها، ومن تم تستفيد من المعلومات التي تمت مراجعتها.[1]

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق المحاسبي

ويبن لنا الشكل التالي ملخص عن مبادئ التدقيق المحاسبي :

شكل (2-1): مبادئ التدقيق المحاسب



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره.

[1] بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص11.

بالاعتماد على الشكل السابق تجدر الإشارة إلى أن تناول المبادئ التدقيق المحاسبي يتطلب تحديد أركانه، والتي تنقسم إلى ركنين أساسيين هما ركن الفحص وركن التقرير:[1]

1) **المبادئ المرتبطة بركن الفحص:** وتنقسم هذه المبادئ إلى:

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتهما بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:** يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلاع إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه، خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث خطأ فيها أكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، بجانب الفحص الكفاية الإنتاجية لما لها أهمية في تكوين الرأي الصحيح للمدقق من أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي المؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة عن نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2) **المبادئ المرتبطة بركن التقرير:** وتنقسم هذه المبادئ إلى:

- **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقة تبعث كل الثقة بشكل يحقق الأهداف الموجودة من إعداد هذه التقارير.
- **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف –إن وجدت- في أنظمت الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص22.

- **مبدأ الإنصاف:** ينص هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون معنويات وعناصر تقرير المدقق الخارجي منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمؤسسة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.
- **مبدأ السببية:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير إلى تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته على أسباب موضوعية.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص52.

المبحث الثاني: جودة التدقيق المحاسبي

تمثل جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق: فمدقق الحسابات بهمه أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضافة مصداقية على تقريره، أما الإدارة و والمستفيدون يحرص أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية ليكون هناك ثقة ومصداقية على القوائم المالية، ومن هما يمكن القول أن جودة التدقيق ذات أهمية بالغة بالنسبة لجميع الأطراف الذين لهم علاقة بعملية التدقيق.

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق المحاسبي

لقد كانت هناك العديد من المحاولات لتعريف جودة التدقيق المحاسبي بين أصحاب المصلحة اعتمادا على مستواهم من المشاركة في عملية التدقيق.

الفرع الأول: تعريف الجودة وأهدافها

أولا : تعريف الجودة

هناك عدة تعاريف للجودة نذكر أبرزها فيما يلي:

لقد عرفتها " De Anglo" على أنها احتمال قيام المدقق باكتشاف أي فرق في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الفرق، حيث يعتبر هذا التعريف من أكثر التعاريف التي لقيت قبولا في مجال التدقيق، وقد ربطت " De Anglo "احتمال أن يقوم المدقق بتقرير عن الأخطاء باستقلال المدقق، ومن ثم فإنه وفقا لتعريف "De Anglo" فإن جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف التضليل في القوائم المالية من خلال قوة الاستقلال.[1]

وأكد على ذلك « Palmrose »حيث عرف جودة التدقيق على أنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعد احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح.[2]

أما « Knapp »فقد أيد ذلك وعرفها على أنها مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق.[3]

[1] عصام تركي شهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، أطروحة الدكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015

[2] بودونت أسماء محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص44.

[3] بودونت أسماء محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص44.

ونرى في هذا الصدد أن أفضل تعريف لجودة التدقيق على أنها التزام مدقق الحسابات بالقواعد العامة والمعايير المهنية ومدى قدرته على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية.

ثانيا: أهداف الجودة

هناك أهداف عديدة لجودة التدقيق يمكن إيجازها في ما يلي: [1]

- ❖ توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يلتزم بها مدققي الحسابات من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة التدقيق؛
- ❖ توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب أن تلتزم بها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- ❖ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
- ❖ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملية التدقيق وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق المحاسبي

واجهة مهنة التدقيق ضغوطات متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصا بعد تعرض العديد من المؤسسات الأمريكية للانهيار بالرغم من خضوع قوائمها المالية من أكبر مكاتب التدقيق المعروفة، وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:

1. **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء في الشركات والمكاتب المحاسبية والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء بها بما يخدم الصالح العام، وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات الدقيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف تحسين أداء كل من الأفراد ومكاتب التدقيق، ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية،حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.
2. **المساهمة في تصنيف فجوة التوقعات في التدقيق:** تشير فجوة التوقعات إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المدققين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم، أمام المحاكم خاصة

[1] أحمد بربر، جودة المراجعة مدخل لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير، محاسبة وجباية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص09.

في الو.م.أ وبريطانيا، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأي بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المؤسسة الاستمرارية في أعمالها خلال الفترة القادمة، ويتطلب تطبيق فجوة التوقعات لتدعيم استقلالية المدقق، وتفعيل الرقابة على الجودة لتنفيذ عملية التدقيق، ودراسة توقعات المجتمع بشأن مدقق الحسابات والعمل على تلبيتها، والتزام المدقق بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني وجمع المزيد من أدلة الإثبات، لما يوفر تأكيدا مدققا لا تخلوا القوائم المالية من الخطأ والغش ويساهم في تحسين جودة التدقيق ويعزز ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية.[1]

3. **تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية:** نال هذا العنصر اهتمام كبير من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في السنوات 1980 و1990 بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار المدققين ذوي الكفاءة المهنية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية وهذا ما أكدته لجنة Treadway والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والعديد من تحريف القوائم المالية.[2]
4. **أداة تنافسية جيدة:** يعد تقديم خدمات التدقيق بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب التدقيق على حصتها في السوق المحلية لمهنة التدقيق والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدراتها التنافسية في مواجهة مكاتب التدقيق الكبرى.
5. **المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:** يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات، فضلا عن تلبية التوقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والمكاشفة، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل، وتكتسب جودة التدقيق أهمية كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات المساهمين بصحة التقارير المالية المؤسسة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية، والإفصاح عن مختلف

[1] جربوع محود يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات والقوانين وطرق معالجة تطبيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، مجلد الثاني عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2004، ص367.

[2] عبد السلام سليجات قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، رسالة الماجستير، كلية التجارة، قسم المالية ، جامعة الحديدة، اليمن، 2008،ص07.

المخاطر التي تعترض نشاط المؤسسة، مما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد درجة الثقة بين المؤسسة والمساهمين.[1]

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لموضوع جودة التدقيق، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، لذلك هناك حاجة ماسة لدراسة وتحليل تلك العوامل وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى اتجاهات ومجموعات حسب الأطراف ذات العلاقة لعملية التدقيق.

الفرع الأول: العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق

تتعلق العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق بنواحي تنظيمية داخل مكتب التدقيق

أولا: حجم مكتب التدقيق وسمعته

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد النصوص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب التدقيق فهناك مكاتب التدقيق الصغيرة، ومكاتب التدقيق المتوسطة، ومكاتب التدقيق الكبيرة.

وهناك العديد من المكاتب المستخدمة في التمييز بين مكاتب التدقيق منها على سبيل المثال: عدد الشركاء العاملين بالمكتب، وعدد العملاء وسمعة المكتب، وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب التدقيق الصغيرة والكبيرة فإن كل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها كما هو موضح في الجدول التالي:

[1] أحمد محمد صالح جلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2010، ص39.

جدول(1-4): الصفات المميزة لمكاتب التدقيق

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة
تتوفر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون للمكتب عدد معين من الشركاء أو المدققين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني	قد لا تؤثر فيها كافة فئات التوظيف
يتوفر لديها عدد كبير من المدققين وفي كافة التخصصات	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المدققين
اتساع نشاطها داخل الدولة قد يكون لها فروع	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها
كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات	قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات
يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع اهتلاك الخيرات الناذرة	قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية وقد لا يمتلك خيرات نادرة

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مرجع سبق ذكره، ص09.

ثانيا: السمعة الحسنة لمكتب التدقيق

أثبتت دراسة البدعاني والعنقري سنة 2009 وجود علاقة طردية بين مقدار سمعة المكتب الجيدة ومستوى جودة الأداء المهني للتدقيق، حيث أن مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق.

ثالثا: عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق

لقد زاد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققين الحسابات خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين بسبب ما أصابهم من أضرار مادية بسبب إهمال مدققين الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، وحيث أن أهمية مهنة تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطا وثيق بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدققي الحسابات بتطبيق المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عندا القيام بفحص القوائم المالية، كما أشار الكاتب إلى أسباب الدعاوي القضائية ونذكر منها:

- تعرض الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد الاقتصادي وزيادة عمليات الإدماج بين الشركات للاستفادة من ثغرات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

مما لا شك فيه أن الدعاوي القضائية لها تأثير على معتقدات الغير بشأن جودة الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق، حيث يمكن اعتبار الدعوى مقياس عكسي لجودة التدقيق، ولكن لرؤية تأثير هذا العامل لابد من معرفة وملاحظة هذه الدعاوي من قبل الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية محل التدقيق.[1]

رابعا: الأتعاب

تعتبر أتعاب التدقيق ذات أهمية كبيرة للمدقق والعميل وذلك لأن كل الطرق تريد أن تعادل بين قيمة الخدمات المقدمة للعميل وقيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق، غير أنه لا توجد طريقة عملية لتحقيق الأتعاب المدفوعة للمدقق بشكل عادل مما يحقق أتعاب معقولة مقابل الخدمات المقدمة وتزداد صعوبة تحقيق الأتعاب في بداية التعاقد وذلك لعدم معرفة المدقق لطبيعة المؤسسة.

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة التدقيق وتوصلت إلى نتائج متضاربة فالبعض توصل إلى وجود علاقة طردية إلى أن هناك علاقة إجابية بين جانب العرض لجودة التدقيق وأتعاب العملية، وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق.[2]

خامسا: درجة كفاءة اختيار العملاء

كنتيجة لظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق، فإن حصول مكتب التدقيق على عملاء أصبح أمرا صعبا بخلاف استمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى ، والذي يجب أن تستمر مكاتب التدقيق في تقديم الخدمة لهم، حيث عند عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.[3]

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بطريقة التدقيق

هناك عدة عوامل جوهرية تؤثر على جودة التدقيق ومرتبطة بطريقة التدقيق وتتمثل هذه العوامل في:[4]

أولا: استقلال مدقق الحسابات

ترجع أهمية استقلال مدقق الحسابات لكونه أحد أهم معايير التدقيق، وأن استقلاله من أهم ما يهتم مستخدمي القوائم المالية لإضافة الثقة على معلومات تلك القوائم المالية، وذلك فإنه يمكن القول بأن استقلال مدقق الحسابات يمثل حجر الزاوية لمهنة التدقيق وأهم المعايير العامة أو الشخصية لمعايير التدقيق.

---

[1] مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص42-50

[2] أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1990، ص563.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة أحمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في في مواجهة الأزمات العالمية،الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2009، ص53

[4] رائدة ابراهيم بو عطيوي، أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل التدقيق الخارجي، رسالة الماجستير ، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص54.

ثانيا: درجة خبرة مدقق الحسابات

تعتبر خبرة مدقق الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة ارتفاع حالات فشل عملية التدقيق الناتجة عند عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب مدقيقين حديثي الخبرة بأعمال التدقيق حيث تمثل الخبرة عاملا هاما للكفاءة والفعالية الخاصة بأداء مدقق الحسابات.

ثالثا: مدى متابعة المدققين العاملين بمكتب التدقيق

تعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق العمل أو الإشراف عليه من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة عملية التدقيق، وبتحليل طبيعة عملية المتابعة والإشراف نجد أنها تتضمن:

- إصدار المعلومات للمساعدين؛
- التعرف على مشاكل الهامة التي تتعرض الإنجاز؛
- تدقيق ما تم أداءه من المهام؛
- حسم أي اختلاف في وجوهات النظر بين أعضاء الفريق؛
- المتابعة في التوقيت الملائم لا يؤذي إلى إرباك الأداء ولا يؤذي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون تدقيق الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة علمية التدقيق أو بعض خطواتها.

رابعا: مدى كفاءة أداء العمل الميداني

تتأثر عملية نتائج التدقيق جوهريا بكفاءة المدققين عند أداءهم للعمل الميداني وترتبط كفاءة العمل الميداني ارتباطا وثيقا بمدى التزامه بمعايير العمل الميداني، وهذا يعني وفاء مدقق الحسابات بمسؤولياته القانونية والمهنية والشخصية، والتي يترتب عليها اكتشاف الأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية، وما يتضمن ذلك ممن تحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق، وتقدير الخطأ عند تخطيط الفحص، وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه في القوائم المالية.

الخلاصة

لقد أصبحت أخلاقيات مهنة التدقيق من الموضوعات الهامة التي أولتها المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية اهتماما كبيرا، وذلك بعد سلسلت الأزمات المالية التي حدثت في الكثير من المؤسسات وخاصة في الدول المتقدمة،

بعد الاطلاع على الإطار النظري للموضوع نجد أن التدقيق المحاسبي يحتوي على مجموعة من المبادئ الأساسية ينبغي السير عليها من أجل ضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

ةمن هنا يمكن طرح التساؤل التالي:

تعتبر حصول المدقق على معلومات وأدلة إثبات الكافية والملائمة ذات أهمية كبيرة من أجل جودة القوائم المالية فما هي القوائم المالية وكيف تساعد ذلك؟

الفصل الثاني:
الإطار العام للقوائم المالية

تمهيد:

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي المالي لأي مؤسسة، وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وحتى تكون هذه القوائم مفهومة وواضحة لكل الأطراف المستخدمة لها داخل أو خارج الدولة التي تعمل فيها المؤسسات لا بد أن تعد وفق أسس ومبادئ متعارف عليها دوليا ولذلك تؤخذ هذه المبادئ والمعايير كمرجع للعديد من المؤسسات لإعداد قوائمها المالية خاصة على مستوى الدول التي لا تمتلك معايير خاصة بها.

وسنتناول في هذه الفصل الإطار العام للقوائم المالية وذلك من خلال المباحث التالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية؛

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين وهما القوائم المالية الأساسية وأخرى مكملة أو ملحقة، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية هام بالنسبة لعمل المدقق، حيث تعتبر مخرجاتها ذات فائدة لتقرير المدقق الفني المحايد الذي به يمكن للمستخدمين معرفة المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية وشروط إعدادها

هناك عدت تعاريف للقوائم المالية إضافة ’لى مجموعة من الشروط لإعدادها.

أولا: تعريف القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنها وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية،إلى أن النظم المحاسبية مصممة بشكل علم على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، النفقات...).[1]

وعرفت كذلك على أنها عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إلها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات، كما تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.[2]

أما خلدون إبراهيم الشديفات عرفها على أنها عبارة عن أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها الشركة خلال السنة المالية والمرتبة حسب الهدف، فهناك قوائم تقيس الوضع الحالي للشركة من حيث المديونية والدائنية وهناك قوائم تقيس النقد الصافي من حيث الإيرادات والنفقات الأخرى تقيس التدفقات النقدية من حيث التدفقات الداخلية وأخرى خارجية.[3]

---

[1] طارق عبد الحال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد العرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص38

[2] قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفق للمقاييس المحاسبة الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة

[3] خلدون إبراهيم الشريفات، إدارة وتحليل مالي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص101.

ثانيا: شروط إعداد القوائم المالية

عند إعداد القوائم المالية وتقديمها يجب توفر المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها:[1]

- القوائم المالية تضبط في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية.
- كل عنصر من مكونات من القوائم لا بد أن يكون معروف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:
  - ✓ التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية؛
  - ✓ طبيعة القوائم المالية؛
  - ✓ تاريخ الإقفال؛
  - ✓ العملة المستعملة.
- كما يوجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة التي يجب ذكرها:
  - ✓ عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط، الدول المتواجدة فيها؛
  - ✓ الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة؛
  - ✓ اسم الشركة الأم وبالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة.
- القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن تقريب المبالغ إلى ألف وحدة؛
- القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة يحتوي على العمود الخاص بمبالغ الفترة السابقة.

[1] إلياس بدوى، دور تطبيق النظام المالي والمحاسبي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية، مذكرة ماجستير، بسكرة، 2009-2010، ص38-39.

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية

تبرز القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها فيما يلي: [1]

- أداة اتصال: فهي تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعملي المعلومة المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين ووسيلة لربط العلاقات بين الموردين والعملاء والبنوك ؛
- وسيلة في تقييم الأداء: تساعد في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق الأهداف وكذلك كيفية استخدام موارد المؤسسة؛
- وسيلة تساعد في اتخاذ القرارات: فهي تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة في المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة؛

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية خصائصها ومبادئها

هناك عدت خصائص للمعلومات المالية مما يجعلها مفيدة لمستخدميها،ويتم إعداد هذه القوائم بالاعتماد على مجموعة من المبادئ.

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية ومستخدميها

تهدف القوائم المالية بشكل عام إلى توفير المعلومات عن المركز المالي والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

أولا: أهداف القوائم المالية

ومن أجل ما تم ذكره تنحصر أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:[2]

- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشأة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها؛

[1] مشري حسناء، دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات،مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2007-2008، ص67.

[2] بن فروج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المراجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014، ص58.

- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبأ بالنسبة للتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين؛
- تقييم قدرة المنشأة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المنشأة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها.
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات على المركز المالي وأداء المنشأة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- توفير الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات لأن هذه القوائم تعكس فقط وإلى حد كبير الآثار المالية للأحداث والعمليات السابقة.

ثانيا: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتها لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد: [1]

1) المستثمرين: يحتاج المستثمرين لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح.
2) المقرضون: يهتم المقرضون على المعلومات التي تساعدهم على مقدرة الوحدة الاقتصادية به على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.
3) الموظفون: يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال.

كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

4) العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم الارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها.

[1] محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتحليل الفني، الاسكندرية، مصر، 2009، ص15.

5) الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنين التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقترضين إلى إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.
6) الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع بالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية وكأساس وإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.
7) الجمهور: تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال قد تقدم المنشأة مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملهم مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في المؤسسة وتنوع أنشطتها.

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

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 القاعدة العامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة التي تنص عليها المعايير المحاسبة الدولية لضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية، وتتمثل أهم الخصائص الأساسية فيما يلي:

جدول (1-2): خصائص القوائم المالية

القابلية للفهم	الملائمة	القابلية للمقارنة	المصداقية
لا تكون معقدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ومن السهل فهمها من أغلبية المستخدمين.	- يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار؛ - قادرة لإحداث الفرق في القرار	- تكون المعلومة لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات؛ - تكون المعلومة صادقة وخالية من الأخطاء.	- تكون المعلومة المالية صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء؛ - تكون صادقة إذا تم تحضيرها حسب البحث عن الصورة الصادقة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة

الفرع الثالث: فرضيات ومبادئ القوائم المالية

يتم إعداد القوائم المالية وفق لمجموعة من المبادئ والفرضيات:[1]

1- الفرضيات: يعتمد إعداد القوائم المالية على فرضيتان أساسيتان:

- أن تعد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرار في النشاط وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة في نشاطها لابد من تفسير الأسباب والشرح كيفية إعدادها لقوائمها المالية في هذه الحالة؛
- أن تعد القوائم على أساس فرضية محاسبة الالتزام، أو ما يسمى بمحاسبة الاستحقاق.

2- **المبادئ:** هناك جملة من المبادئ يجب احترامها حسب المعيار المحاسبي IASA عند إعداد القوائم المالية:

- إن القوائم المالية أعدت على أساس مبدأ مداومة الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هذا التغيير:
  - من شأنه أن يعرض معلومات أكثر وضوحا حول الحقائق الاقتصادية؛
  - نتيجة تغيير في طرح في المعايير المحاسبة الدولية.
- عرض العناصر المعتبرة بصورة مستقلة عن كل العناصر الغير معتبرة والتي تعرض بصورة مجمعة؛
- لا تتم المقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم إلا إذا سمح معيار محاسبي خاص بذلك؛
- تقديم معلومات رقمية بصورة مقارنة لمعطيات الدورة السابقة؛
- حدد المعيار الدولي ISA1 عرض القوائم المالية مرة واحدة في السنة على الأقل، وفي حالة تغيير تاريخ عرض القوائم المالية (تاريخ إقفال الحسابات) على المؤسسة تقديم أسباب هذا التغيير في مدة وتاريخ إعداد لقوائمها المالية؛
- قابلية مقارنة المعلومات (الأرقام) المحتواة في القوائم مع أرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة.

[1] طارق عبد العالي حمادة، التقارير المالية أسس إعداد والعرض والتحليل،الإسكندرية، مصر، ص114-115.

المبحث الثاني: القوائم المالية الأساسية

تقوم معظم المؤسسات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير السنوي، السداسي، الثلاثي حسب نص المادة 210 من المرسوم التنفيذي رقم 150/08 يتضمن أحكام القانون رقم 07/11 تشمل الكشوف المالية على الميزانية، حساب النتائج، جدول حساب سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

المطلب الأول: عرض وتحليل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تطرق لها ISA1او isa7 واللذان تضمنا إعدادهما وعرض مختلف العناصر الواجب إدراجها.

الفرع الأول: ماهية الميزانية

هناك عدة تعاريف مختلفة جله يصب في مفهوم واحد، حيث أن للميزانية فوائد ومزايا مختلفة

أولا: تعريف الميزانية

وفقا للمعيار الدولي رقم (01): تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشأة بما يتفق مع المحاسبة، التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها.[1]

ثانيا: مزايا الميزانية

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق المزايا التالية:[2]

- ✓ بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن مالها من حقوق وما لها من التزامات؛
- ✓ تقييم القدرة الائتمانية من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفق ما يعرف بنسبة التغطية؛
- ✓ التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم ذلك بقياس نسب التداول والسيولة؛
- ✓ التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات لإلى حقوق الملكية؛
- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذا حقوق ملكيتها؛
- ✓ القيام بمعطيات التحليل المالي مثل درجة الرفع المالي أو نسب المتعلقة بالهيكل المالي أو نسب التداول وغيرها؛

[1] عزة الأزهر، عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في المؤتمر الدولي، جامعة البليدة، 2009، ص16-18

[2] الحجارات خالد جمال، معايير التقارير المالية IFRS/IAS 2007،إثراء للنشر والتوزيع،الأردن، 2008، ص24-26

- ✓ بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين المحلية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي.

الفرع الثاني: عناصر الميزانية

هناك عنصرين أساسين في الميزانية هما الأصول والخصوم

أولا: الأصول

تعرف الأصول على أنها مورد تملكه المؤسسة نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، ويتوقع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من خلالها، وتدقق المنافع الاقتصادية المستقبلية الأصل من خلال:

- استخدامه منفردا أو مجتمعا مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات موجهة للبيع من قبل المؤسسة؛
- استبداله مع أصول أخرى؛
- استخدامه سداد التزام؛
- توزيعه على مالكي المؤسسة؛

وتنقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين أصول جارية وأصول غير جارية كما يلي:

1) **الأصول الجارية:** تصنف الأصول على أنها جارية إذا توفرت فيها الشروط التالية:
   - ✓ لنقدية والنقدية المعادلة غير المقيدة؛
   - ✓ الأصول المتوقع تحقيقها، بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية خلال المؤسسة؛
   - ✓ الأصول المقتناة لغرض المتاجرة؛
   - ✓ الأصول التي يمكن أن تحققها خلال السنة بعد تاريخ إعداد الميزانية؛

   وتتضمن الأصول الجارية العناصر التالية:

- **النقدية:** هي أكثرها سيولة وتحتوي أرصدة النقدية في الصندوق والبنك، الشيكات وغيرها؛
- **الاستثمارات القصيرة الأجل:** وهي الأوراق المالية المحتفظ بها على شكل أسهم وسندات بهدف تحقيق عائد ويمكن أن تقسم إلى الأنواع الثلاثة التالية:
  - استثمارات محتفظ بها متى تاريخ الاستحقاق؛
  - استثمارات تجارية؛
  - استثمارات جاهزة للبيع.

- **الذمم المالية:** هي ما للمؤسسة على الغير سواء كان ذلك من خلال النشاط الرئيسي أو نتيجة أنشطة أخرى ومنها المدينون؛
- **المخزون:** وهو الرصيد المتبقي من البضاعة في نهاية الفترة المالية؛
- **المدفوعات مقدمة:** هي المصاريف التي تدفع مقدما من أجل الحصول على خدمة ما مثل مقدمات التأمين، الإيجار، الدعاية والإشهار.

2) **الأصول الغير جارية:** وهي الأموال التي تستغرق عملية تحولها إلى نقدية أكثر من فترة مالية أو دورة تشغيلية، وتضم ما يلي:

- **الاستثمارات الطويلة الأجل:** وهي غالبا ما تكون على شكل أسهم وسندات يكون الهدف من اقتناءها التحكم والسيطرة عليها؛
- الأصول الملموسة (المادية): وتشمل الأراضي، المباني، المعدات، الآلات وغيرها؛
- الأصول الغير ملموسة (المعنوية): وتشمل براءة الاختراع، الشهرة، العلامات التجارية وغيرها.

ثانيا: الخصوم

يعرف الخصم على انه التزام مالي للكيان ناشئ من أحداث سابقة وتؤدي تسويته إلى التخلي عن موارد، تتجسد فيها منافع اقتصادية، وبالتالي فالخصوم تتميز بالعناصر التالية:

- التزامات حالية؛
- تنشأ الخصوم عن أحداث سابقة؛
- تسوي باستعمال موارد ذات منافع اقتصادية، والخصوم عادة تتمثل في الديون.

وتنقسم الخصوم إلى قسمين خصوم جارية وخصوم غير جارية وهي كالتالي:

1) **الخصوم الجارية:** هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- ✓ سيتم تسديدها خلال الدورة التشغيلية للمؤسسة؛
- ✓ تستحق خلال 12 شهرا؛
- ✓ يتم تحملها لأغراض المتاجرة؛
- ✓ لا يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا بعد تاريخ الميزانية.

وتتكون من العناصر التالية:

- الذمم الدائنة: وهي ما على المؤسسة من التزامات اتجاه الغير نتيجة حصولها على بضائع والخدمات بأجل وتضم الدائنين وأوراق الدفع؛
- القروض القصيرة الأجل:هي القروض التي حصلت عليها المؤسسة من الأفراد أو المؤسسات وتسدد خلال فترة مالية محددة؛
- الجزء المستحق من القروض الطويلة الأجل: هي المبالغ المالية التي يستحق تسديدها خلال فترة مالية واحدة أو اقل، وهي جزء من التزامات طويلة الأجل كما هو الحال في السندات المتساوية الدفعات.

الخصوم الغير جارية: وهي التي يطلب سدادها بعد سنة مالية واحدة وتشمل السندات، القروض البنكية الطويلة الأجل وغيرها.

2- **حقوق الملكية –الأموال الخاصة- :** وهي مصدر التمويل الداخلي في المؤسسة وتعرف بصافي الأصول وهي ما تبقى من الأصول بعد طرح الالتزامات وتشمل بشكل أساسي:

- **رأس المال:** ويتشكل من نوعين من الأسهم عادية وممتازة؛
- **الأرباح المحتجزة:** تمثل رأس المال المكتتب بالمؤسسة حيث تشكل الإيرادات المتحقق من العمليات مصدرا رئيسيا لها؛
- **الاحتياطات:** وهي شكل من أشكال تخصيص الأرباح وتشمل الاحتياطات القانونية والاحتياطات الاختيارية واحتياطات التوسع أو الطوارئ.

ثالثا: هيكل الميزانية:

جدول رقم 2-2: الميزانية المالية حسب SCF

الأصول	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	الخصوم	القيمة الإجمالية
الأصول الغير جارية: التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية أراضي مباني التثبيتات العينية الأخرى تثبيتات قيد التنفيذ تثبيتات مالية مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها قروض وأصول أخرى غير جارية أصل الضرائب المسجلة				**رؤوس الأموال الخاصة:** رأس المال الصادر رأس المال غير المطلوب علاوات واحتياطات-احتياطات موحدة فارق إعادة التقييم فرق المعادلة النتيجة الصافية- حصة المجموع حصة الشركة الموحدة الحصة الإقليمية	
				مجموع رؤوس الأموال الخاصة:	
				الخصوم الغير جارية: قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومخصصة) ديون غير جارية أخرى مخصصات ومنتجات مقيدة سابقا	
مجموع الأصول الغير جارية:				**مجموع الخصوم الغير جارية:**	
الأصول جارية: مخزونات ومنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة و الاستخدامات المماثلة الزبائن مدينون آخرون الضرائب والرسوم توظيفات وأصول مالية جارية أخرى الخزينة				**الخصوم جارية:** الموردون والحسابات المرتبطة الضرائب ديون أخرى الخزينة	
مجموع الأصول جارية:				**مجموع الخصوم جارية:**	
مجموع الأصول				**مجموع الخصوم**	

المصدر: لحمر عباس، بوشيخي بوحوص، النظام المحاسبي المالي وآثاره علة مكونات القوائم المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2014-2015، ص55-56.

المطلب الثاني: عرض وتحليل حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي SCF

من بين القوائم المالية التي يعتمد عليها المدقق في عملية التدقيق هي حسابات النتائج وذلك لما لها من أهمية وتسهيل ومصداقية في عمله.

الفرع الأول: مفهوم حسابات النتائج

أولا: تعريف حسابات النتائج

هو إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الإرادية خلال فترة محاسبية معينة، هو عبارة عن تقرير بين مقدار الإرادات للأعباء والمؤسسة المراد حساب صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة محاسبية معينة،فهو أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة بسيطة أو واضحة.[1]

ويجب أخد بعين الاعتبار العوامل التالية بعين الاعتبار:

- لا يتم الاعتراف في حسابات النتائج وفق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية بالعناصر الغير العادية؛
- يتم تقسيم ربح أو خسارة الفترة عند وجود حقوق أقلية إلى قسمين أحدهما يتعلق بحقوق الملاك للمؤسسة الأم والآخر يتعلق بحقوق الأقلية؛
- يتم ترحيل صافي الدخل إلى قائمة التغيرات في حقوق الملكية كذلك يتم تضمين هذه القائمة ببعض المكاسب والخسائر التي تعود لحقوق الملكية؛

ويمكن للمؤسسة أن تقدم حسابات النتائج بتصنيف الإيرادات والنفقات على أساس طبيعتها أو على أساس الوظيفة التي ترتبط بها ومن ثم يمكن إعدادها وفق طريقتين:[2]

- حساب النتائج حسب الوظيفة؛
- حساب النتائج حسب الطبيعة.

---

[1] ناصر حمير، تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018-2019، ص17.

[2] بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2010، ص79.

ثانيا: مزايا حسابات النتائج

يحقق حسابات النتائج العديد من المزايا أهمها:[1]

- التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسارة من العمليات غير المستمرة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسهم الهامة التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها الغير عادية؛
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها واحتساب النسب المالية مثل الربحية.

الفرع الثاني: عناصر حسابات النتائج

تمثل الإيرادات والأعباء العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح وتتمثل العناصر المرتبطة بحساب النتيجة فيما يليك

أولا: الإيرادات

هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للأصول أو زيادة لها في شكل انخفاض لها في الخصوم،والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة أي خارج ما يحدث من زيادات في حصص المشاركين في الأموال الخاصة.

ثانيا: الأعباء

هي الانخفاض في المنافع المالية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات خارجية أو استفاد التدهور، اهتلاك، نقص الأصول،أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة، أي لا دخل ما يوزع على صالح المساهمين في الأموال الخاصة.

ويجب عرض مبالغ العناصر التالية في صلب حسابات النتائج كحد أذنى:[1]

[1] الحجرات خالد جمال، مرجع سبق ذكره، ص120-121.

- الإيرادات؛
- تكلفة التمويل؛
- ضرائب الدخل؛
- أي قيمة تمثل إجمالي:
  - الربح والخسارة بعد الضرائب عن عدم استمرار نشاط معين؛
  - الربح والخسارة بعد الضرائب عن قياس القيمة المعادلة مخصوما منها التكاليف البيع لأصول تم استبعادها والتي تمثل عمليات غير مستمرة.

ثالثا: هيكل ميزان المراجعة (حسابات النتائج)

[1] رحشيش سعيدة،مدى توافق القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية مع المعايير الإبلاغ المالي الدولية، مذكرو لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2013-2014، ص34.

جدول رقم 2-3: جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	ملاحظة	أرصدة الدورة الحالية	أرصدة الدورة السابقة
رقم الأعمال تغير المخزونات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1.إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2.استهلاك السنة المالية			
3.القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4. الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وإستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5.النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6.النتيجة المالية			
7.النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية (التغيرات) مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير عادية – المنتجات العناصر الغير عادية – أعباء			
9. النتيجة الغيرعادية			
10.النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11.النتيجة الصافية للمجموع المدمج			

المصدر: لحمر عباس، بوشيخي بوحوص، النظام المحاسبي المالي وآثاره علة مكونات القوائم المالي، مرجع سبق ذكره، ص58.

جدول رقم 2-4: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

البيـــــان	ملاحظة	أرصدة الدورة الحالية	أرصدة الدورة السابقة
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء عملياتية أخرى			
النتيجة العملياتية			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
تقديم التفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير عادية المنتجات الغير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة في النتائج الصافية (1) **النتيجة الصافية للمجموع المدمج** **منها حصة ذوي الأقلية(1)** **حصة المجمع (1)**			

المصدر: لحمر عباس، بوشيخي بوحوص، النظام المحاسبي المالي وآثاره علة مكونات القوائم المالي، مرجع سبق ذكره، ص58.

المطلب الثالث: عرض جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق

يتناول معيار المحاسبة الدولي السابع (ISA7)متطلبات إعداد قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة حيث يهدف إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية.

الفرع الأول: قائمة تدفقات الخزينة

أولا: مفهوم التدفقات النقدية

هو عبارة عن كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة في المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات، كما يعرف على أنه جدول يهتم بعرض التحصيلات والتسديدات النقدية وصافي التغيير في النقدية عن أنشطة الاستغلال،، أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل للمؤسسة خلال الدورة.[1]

ثانيا: الغرض الرئيسي من التدفقات النقدية

إن الغرض الرئيس منها هو توفير المعلومات عن التحصيلات والتسديدات النقدية للمؤسسة خلال السنة المالية، بالإضافة أنها تهدف إلى توفير المعلومات عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة خلال الفترة وهكذا فإنها تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم في تقييم بعض العناصر مثل:

- قدرة المؤسسة على توليد على تدفقات النقدية موجبة في الفترات المستقبلية؛
- قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها ودفع حاجة المؤسسة إلى التمويل الخارجي؛
- أسباب الاختلافات بين مقدار صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- أسباب التغير في مقدار النقدية وما يعادله في بداية ونهاية الفترة المالية.

الفرع الثاني: عناصر تدفقات قائمة الخزينة

تتضمن قائمة التدفقات النقدية من مجموعة من الأنشطة

أولا: الأنشطة التشغيلية و الأنشطة الاستثمارية

[1] قليل نبيل، أهمية قائمة التدفقات النقدية في تعزيز الإفصاح، في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة ميناء الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2012، ص97.

1- **الأنشطة التشغيلية:** هي النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد الإيرادات الرئيسة فيها والتي تعتبر ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية تشمل ما يلي:

- النقدية المستلمة؛
- النقدية المدفوعة للموردين والمستخدمين؛
- الفوائد المدفوعة والمقبوضة؛
- المصاريف الأخرى المدفوعة؛
- ضريبة الدخل المدفوعة؛
- المبالغ المحصلة من المدينين؛
- التوزيعات المقبوضة؛
- المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات المشتريات؛
- المبالغ التي تم ردها المدينين العملاء؛

2- **الأنشطة الاستثمارية:** وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول الغير جارية والتخلص منها، إضافة إلى الاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة منها:

- شراء الأصول الغير جارية وبيعها؛
- شراء الاستثمارية وبيعها؛
- منع القروض للغير وتحصيلها.

ثانيا: الأنشطة التمويلية

وهي التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المؤسسة، وبذلك فهي تشمل:

- زيادة وتخفيض في رأس المال؛
- الحصول على قروض من الغير وتسديدها؛
- توزيعا الأرباح المدفوعة إلى الملاك؛
- شراء أسهم الخزينة وبيعها.

ثالثا: عرض قائمة تدفقات الخزينة

لقد عرض المعيار المحاسبي الدولي السابع طريقتين لإعداد هما يجب على المؤسسة اختيار إحداهما:[1]

- الطريقة المباشرة: تتمثل في عرض مباشر للتحصيلات والتسديدات الإجمالية للخزينة المرتبطة بمختلف العمليات الاستغلالية واستخراج التدفق الصافي بطرق المخرجات من المدخلات؛

[1] رحشيش سعيدة، مدى توافقا القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص36-37.

- الطريقة الغير المباشرة: تعتمد هذه الطريقة على تصحيح النتيجة الصافية بأخذ العناصر التالية بعين الاعتبار:
  - ✓ آثار العمليات بدون تأثير على الخزينة؛
  - ✓ الفروقات والتسويات المرتبطة بالضرائب المؤجلة؛
  - ✓ التغيرات في احتياجات رأس المال العامل للاستغلال.

جدول (2-5): جدول التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

البيان	الملاحظة	السنة N	السنة N+1
تدفقات الحزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال التحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر الغير عادية (الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة قبل العناصر الغير عادية			
صافي تدفقات الحزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
تدفقات الحزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية التحصيلات عن عملية التنازل للقيم ثابتة مادية ومعنوية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية التحصيلات عن عملية التنازل للقيم ثابتة المالية الحصص والأقساط المقبوضة حتى النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تدفقات الحزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار أسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من الفروض			
صافي تدفقات الحزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009 الموافق ل28 ربيع الأول 1430هـ، ص35

جدول (2-6): جدول التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

البيان	الملاحظة	السنة N	السنة N+1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغالية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات (تسويات) ل: *الاهتلاكات والمؤونات؛ *تغير الضرائب المباشرة؛ *تغير المخزونات؛ *تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى *تغير الموردين والديون الأخرى *نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب تدفقات الخزينة الناجعة عن النشاط (أ) تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعملية الاستثمار (ب) تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديد القروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعملية التمويل (ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير الخزينة خلال الفترة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009 الموافق ل28 ربيع الأول 1430هـ، ص36.

الفرع الثالث: قائمة تغيرات الأموال الخاصة والملاحق

أولا: قائمة تغيرات الأموال الخاصة

هي جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة أثناء القيام بنشاطها ويتطلب ISA1أن تقوم المؤسسة بعرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن تسوية بين حقوق الملكية بين آخر الفترة وبدايتها، إضافة لعناصر المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في حسابات النتائج.[1]

جدول (2-7): جدول تغير الأموال الخاصة

البيـــــان	الملاحظة	رأس المال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياجات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتيجة الحصص المدفوعة زيادة في رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتيجة الحصص المدفوعة زيادة في رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						

[1] نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة شلف 2008، ص38.

المصدر: عبد الوهاب الرميدي، على سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011، ص44.

ثانيا: الملاحق

يمثل ملحق القوائم المالية كل المعلومات ذات أهمية والتي تفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى وتكون مكملة لها، ومن بين المعلومات التي يمكن عرضها ضمن الملحق على سبيل المثال ما يلي: [1]

- القواعد وطرق المحاسبة المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات؛
- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسة الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف ومسيريها.

[1] محمد فؤاد هني، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة شلف، الجزائر.2013، ص137.

الخلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل توصلنا إلى أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء وتغيرات المؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الاقتصادية، إضافة إلى أنها تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة.

مما يستلزم على مدقق الحسابات إبداء رأي فني محايد باعتباره متخصص ونزيها متمثلا في تقرير، مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى.

الفصل الثالث:
دراسة حالة ميناء مستغانم

تمهيد:

نحاول في هذا الفصل اختيار مدى تطابق التطبيقي مع الجانب النظري، كان لا بد من إسقاط هذا الأخير في صورة تطبيقية بناءا على عينة مأخوذة من القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم، للإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة، ارتأينا أن نتناول من هذا الفصل مبحثين تناولنا في المبحث الأول تقديم مؤسسة مستغانم؛ أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه التدقيق المالي لمؤسسة ميناء مستغانم.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

تعتبر مدينة مستغانم من بين المدن الجزائرية الساحلية المطلة على البحر الأبيض المتوسط، والتي تتمتع بشريط ساحلي واسع الذي به ثاني أكبر ميناء في غرب الجزائر.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الميناء

من بين المؤسسات التجارية التي تكتسب ربحا في مدينة مستغانم، نجد ميناء مستغانم للصيد البحري والتجاري، الذي يميز الولاية بطابعها السياحي وبصفة أكبر بطابعه التجاري.

الفرع الأول: بطاقة تعريف المؤسسة قيد الدراسة

يمكن إيجاز تعريف مؤسسة ميناء مستغانم في النقاط التالية:

- **اسم المؤسسة:** مؤسسة ميناء مستغانم؛
- **النظام القانوني:** مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم؛
- **رأس المال الاجتماعي:** 500.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة (الموانئ)؛
- **تـــاريخ التأسيـــس:** 14-08-1982 بمقتضى المرسوم التنفيـــذي رقم 287-82 الصـادر بتـاريـخ 14-08-1982؛
- **تاريخ استقلالية المؤسسة:**29-02-1982؛
- **المقر الاجتماعي:** الطريق الرئيسي إلى صلامندر ص ب: 131 مستغانم 27000؛
- **الهاتف: 12/11-01-33(045)**؛
- **الفاكس:1-01-33(045)** ؛
- **الموقع الجغرافي:** يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و56° شمالا وخطي الطول 00° و 05° شرقت؛

الفرع الثاني: لمحة عن نشأة وتاريخي ميناء مستغانم

أولا: تاريخ نشأة الميناء

كان خليجا صخريا حادا يمتد بين الرأس البحري صلامندر، والرأس البحري لخروبة، استخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم، ولهذا في القديم سمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833م بـ"مرسى الغنائم" ومن هنا سميت المدينة " مستغانم ".

في سنة 1848م أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325م بحلول سنة 1881م، وانطلق أول مشروع لتهيئة الميناء سنة 1882م، وبعد ثلاثة سنوات من ذلك أعلن عنه أنه مشروع ذو منفعة عامة؛ بعد ذلك كانت هناك أعمال ضخمة بن سنتي 1890م و1904م انتهت بميلاد أول حوض ميناء.

ومنذ ذلك الحين بدأ تطوير بما يتماشى مع متطلبات المنطقة، حيث أصبح اليوم يشكل جزءا أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات المقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط.

ثانيا: نشأة مؤسسة الميناء

أنشأت مؤسسة ميناء مستغانم في إطار الإصلاح الميناء الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 287/82 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982م، وهي مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم EPE/SPA/EPM، كما يقدم الميناء نوعين من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، ورثت المؤسسة ابتداء من شهر نوفمبر 1982م الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحل (ONP)، الشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلة أيضا (SONAMA)، كما استند إليها من جهة مهام القطر الخاصة بالشركة الوطنية للملاحة(CANA). فأصبح دورها منوطا فيما يلي:

- تسيير أملاك الدولة المينائية والإنشاءات الخاصة واستغلال وتنمية الميناء؛
- احتكار خدمات الشحن والتفريغ، القطر والإرساء.

وفي 29 فيفري 1989م شقت مؤسسة الميناء طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي تكشف عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحولها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وشرحه

قدمت لنا مؤسسة ميناء مستغانم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يوضح فيه جميع مديرياتها ومصالحها.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل(3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة

المصدر: خلية التدقيق الداخلي لميناء مستغانم

الفرع الثاني: شرح المخطط

1- المديرية العامة:

وظيفتها المراقبة والتنظيم والتسيير الحسن للمؤسسة، وفرض سلطتها على جميع المديريات التابعة لها، وتتكون من:

- **المدير العام:** هو الممثل الوحيد والقانوني والمسؤول الأول في هرم المؤسسة، حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بالاشتراك مع المدراء التنفيذيين والذين يصغرونه درجة في الهرم التنظيمي؛
- **مساعد المدير:** يعتبر المستشار القانوني للمدير العام، يساعده في اتخاذ القرارت المناسبة التي تخص المؤسسة؛
- **مدير الأمن الداخلي:** وهو شخص مخول قانونيا بحفظ الأمن والسلام داخل الحرم المؤسساتي للشركة، وله أعوان لمساعدته على ذلك؛
- **مكتب التنسيق العام:** هو مكتب يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في إبلاغ المراسلات الداخلية لجميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن للمؤسسة.

2- مديرية الأشغال والصيانة: نعني بالأشغال جميع الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن مثل: توفير الإنارة وتعبيد الطرق...إلخ ، أما الصيانة نعني بها تصليح الآلات الخاصة بالمؤسسة التي تساهم في زيادة أرباحها، وتنقسم إلى:

- **مكتب الصفقات:** هو مكتب متخصص في كل أنواع الصفقات التي التي تبرمها الشركة مع مختلف المتعاملين والمقاولين، وحيث يتولى هذا المنصب شخص في الإطار العلوم القانونية ويتكون من دائرتين:
  - **دائرة الملاحة:** هي دائرة تشرف عل جميع البحارة النائبين لها والملزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسؤوليهم المباشرين؛

- **دائرة الأمن:** هي دائرة مختصة في حفظ الأمن، ونعني بهذا الأخير كل الأخطار التي من شأنها أن تشكل تهديدا مباشر على حياة العمال وحفظ الصحة وذلك بنظافة المحيط المتخصص للعمل، وذلك لتفادي الأمراض.

- **مديرية الاستثمار التجاري:** ويتمثل نشاطها في:
  - تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع؛
  - تسيير الإنشاءات المتخصصة؛
  - متابعة تطوير الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة؛

وتنقسم المديرية إلى:

- ✓ **الشحن والتفريغ:** هي دائرة مختصة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بالمرفأ التي تنتظر دورها للرسو والتي تحتاج ليد عاملة مؤهلة وللآلات، وهي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كون الشحنة تتطلب العديد من الرعاية والعناية والاحتراس؛
- ✓ **مصلحة التخزين:** هي مصلحة تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة في البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم، كما تقوم بعملية مراقبة المستندات التخزين وتسليمها إلى مصلحة الفواتير؛
- ✓ **الفرع التجاري:** ينظم مهام مصلحة الفواتير، كما أن الأملاك والإنشاءات المتخصصة تسهر على ترجمة وتطبيق الأثمان المعمول بها؛
- ✓ **مصلحة الفواتير:** هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة والمكلفة بمتابعة السفن، وإنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها؛
- ✓ **مصلحة الإحصاءات:** يتم فيها إعداد الدوريات الإحصائية؛
- ✓ **الدراسات والتخطيط:** هي خلية تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية تقوم فيها بتوضيح النشاطات التجارية وإحصاء السفن الراسية وتحديد نوعية الحمولة لكل سفينة على حد ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة بالسنوات السابقة؛
- ✓ **خلية التسويق:** هي الخلية التي يتمحور دورها الأساسي في التعريف بالميناء ودوره الجيواستراتيجي بمنطقة غرب الجزائر كونه همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري، وما يوفره من امتيازات تجعل الميناء الأمثل لعملية التصدير والاستيراد وتتمثل هذه الامتيازات في الموقع

الجغرافي،التسهيلات الإدارية، التحفظات الجمركية، انخفاض نفقات الشحن والتفريغ، أماكن التخزين الواسعة وهي الشروط التي تجلب وبدون شك دراسة برامج الاستيراد للمتعاملين المينائيين؛

- ✓ **خلية المنازعات:** هي مختصة في المنازعات التي تنشأ أثناء تنفيذ العمل، فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع الشركة بالالتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية، كما يمكن النزاع بين الشركة وأحد أو مجموعة من العمال.
- **مديرية المالية والمحاسبة:** هي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة كل سنة واحدة ومدى تحقيقها للأهداف المسطرة، من إحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمساك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري؛ وتنقسم إلى المصالح التالية:

- ✓ **قسم المحاسبة:** إن المحاسبة العامة تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها، وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وحسابات النتائج؛
- ✓ **مصلحة المحاسبة:**هي المصلحة المكلفة مباشرة على جميع العمليات الحسابية التي قامت بها الشركة، وهي ناتجة عن عمليات النشاط التجاري وتتمثل في قيد هذه العملية سواء كانت مصروفات أو إيرادات أو أرباح في الدفاتر التجارية، إعداد الميزانية السنوية ومعرفة الأصول والخصوم، وما حققته المؤسسة من نتيجة سواء أرباح أو خسائر؛
- ✓ **مصلحة التحصيلات:** وهي تشرف مباشرة على الأوضاع المالية للشركة وذلك بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري من المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات مالية جزائية عن كل تأخير عن الوفاء بالدين مع اتباع الطرق القانونية في حالة ذلك؛
- ✓ **مصلحة الأجر والتكاليف:** تشرف على دفع الأجور للعمال وتكاليف العمل مع منح مكافئات نظير العمل الذي يقوم العامل خلال شهر واحد طول مدة تواجده في الشركة والاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها الشركة؛
- ✓ **مصلحة الإعلام الآلي:** ينحصر دورها إعداد وإدخال احدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال وذلك لتسهيل العمل بالوحدة وجعلها تواكب العصر الحالي؛

- ✓ **مصلحة الوسائل العامة:** تعمل عي جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد بالإضافة إلى المستلزمات الأخرى، كما تشرف مباشرة على الأعمال التي تقوم بها أعوان الشركة أثناء تنفيذ أعمالهم الخاصة بداخل أو خارج الوطن.
- ✓ **المصلحة الاجتماعية:** هي المصلحة التي تعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام من خلال تأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهاه وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه سواء كانت حوادث العمل أو أمراض مهنية.

- **مديرية الموارد البشرية:**

لها مهمة تكوين العمال والتكفل بكل ما يحتاجونه، كما عملها موجه نحو المؤسسة وتقوم بتحقيق الأهداف المرجوة مع الاهتمام بتطوير وتفتح العمال، كما أنها لها تنظيم خاص

- ✓ **مصلحة التكوين:** هي مصلحة مخصصة لإعادة تكوين وتأهيل الأشخاص المرشحين في الخارج وتقوم بتوفير كل المستلزمات الخاصة بعملية التكوين؛
- ✓ **مصلحة النشاط الثقافي والرياضي:** تشرف على جميع الأنشطة الثقافية والرياضية التي تتم طول السنة الواحدة لصالح العمال وأبناء العمال كمكافأة لهم على المجهودات المبذولة طول السنة؛
- ✓ **مصلحة الحاويات:** تشرف على الحاويات الموجودة داخل الميناء ومعرفة محتوياتها وفرزها؛
- ✓ **ضابط الميناء:** هو شخص يشرف على العملية التي تسبق دخول الباخرة عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ المعلومات اللازمة عن السفينة من حيث نوعية المواد المحملة.

المبحث الثاني: أثر جودة التدقيق المحاسبي على مخرجات القوائم المالية

إن مؤسسة ميناء مستغانم تشرف على مجموعة من المهام التي تشكل حلقة لوجستيكية تساهم في حركة معتبرة للبضائع؛ وتعتبر مهمة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة من أهم مراحل التدقيق التي تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة والفعالة.

المطلب الأول: و اقع التدقيق المحاسبي في مؤسسة ميناء مستغانم

يعتبر التدقيق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم فعالا حيث يعتمد على الرقابة الجيدة التي تساعد على أداء أنشطتها بصورة أفضل.

الفرع الأول: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم.

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة التي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختبار التقنيات والوسائل الملائمة، فعلى سبيل المثال قد يلجأ المدقق إلى: "استجواب الأفراد المعنيين إعداد مخططات السير، فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل للقيام بمهمة التدقيق ،فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية، إليه (ماذا؟)، حسب خطة محددة (متى)،و أخيرا بأية تقنية(كيف؟). فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج نقاط قوته و ضعفه ، يعاد النظر في برنامج التدخل ،بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى و اختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف و يمكن الإشارة إلى ما يلي :

أولا: في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي:

فهذا يمثل دليلا مبدئيا على صحة الحسابات، لكنه غير كاف و لا بد من تقرير مباشر للحسابات و القوائم المالية، وفي هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من:

- عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش وتتم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها ،فقد تسجل مؤونات غير مبررة و قد تسوى حسابات خطأ ،كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة و دراسة
- قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي تتم عن طريق طلبات تطورها من دورة إلى أخرى ، وكذا القيام باختبارات السريانية التي يقدمها المدقق مباشرة من دون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة ، وعن طريق الفحص المادي لوجود المؤسسة .

ثانيا: أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية:

على المدقق توسيع برنامج تدخله، و ذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية و صدق الحسابات، وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل و رفض المصادقة على الحسابات و القوائم المالية،فإن على المدقق:

تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الغايات والأهداف سوف يتم تحقيقها.

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسة

تعتبر مؤسسة ميناء مستغانم كباقي المؤسسات التي تقوم بتسجيل جميع التدفقات المالية التي تحدث بصفة يومية ودائمة لذلك وجب وجود خلية تدقيق لمعالجة المعلومات المالية بدقة ورأي فني محايد.

تعرف وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها دائمة داخل الشركة لتدقيق موضوعي لعملية الرقابة الداخلية وتقييم تحليلات وتوصيات المتعلقة بأنشطة التدقيق، ومهمة التدقيق الداخلي هو عملية قياس النظم التنظيمية في مكان داخل الشركة لتحقيق أداءها في الوقت الذي توفر فيه الضمانات من أجل تحقيق:

- نوعية المعلومات وسلامتها التشغيلية والمالية؛
- حماية الوسائل؛
- التطبيق الصحيح والإجراءات والأنظمة والتعليقات والقوانين؛
- الامتثال للأهداف.

المطلب الثاني: تقديم وتحليل القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم

تعتبر النسب المالية من ضمن أدوات التحليل المالي والمؤشرات التي تعطي لنا نتائج معينة للاستفادة منها في معرفة المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الأول: نسب التداول وتحليلها

أولا: نسب سيولة المؤسسة

يبين لنا الجدول التالي نسب سيولة المؤسسة وكيفية حسابها لمؤسسة ميناء مستغانم.

جدول (3-1): نسب سيولة المؤسسة لميناء مستغانم

النسبة	طريقة الحساب	السنوات			
		2016	2017	2018	2019
نسبة التداول	الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة	1.79	2.39	2.30	2.50
نسبة السيولة السريعة	(الأصول الجارية-مخزون)/خصوم جارية	1.67	2.32	2.4	3.2

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مؤسسة ميناء مستغانم.

نسبة التداول: نلاحظ من خلال الجدول السابق أن هناك تدبدب في نسبة التداول للمؤسسة ارتفعت من سنة 2016 إلى سنة 2017 هذا ما يدل على وجود فائض في الأصول المتداولة بعد تغطية كل الديون قصيرة الأجل؛ وبالتالي فإن المؤسسة لديها سيولة كافية، أما بالنسبة للسنتين 2017 و2018 انخفضت النسبة هذا ما يدل على وجود نقص في الأصول المتداولة ولم يتم تغطية كل الديون قصيرة الأجل؛ وبالتالي فإن المؤسسة ليست لديها سيولة كافية، والعكس في السنتين 2018 و2019 فارتفعت النسبة هذا ما يدل على وجود فائض في الأصول المتداولة بعد تغطية كل الديون قصيرة الأجل؛ وبالتالي فإن المؤسسة لديها سيولة كافية.

أما بالنسبة لنسبة السيولة السريعة: نلاحظ من خلال الجدول أن النسبة في تزايد مستمر في كل السنوات ويعود ذلك إلى ارتفاع قيمة مدينون الاستثمار.

ثانيا: نسبة الاستخدامات الثابتة للمؤسسة

جدول (3-2): نسب الاستخدامات الثابتة لمؤسسة لميناء مستغانم

النسبة	طريقة الحساب	السنوات			
		2016	2017	2018	2019
نسبة تمويل الاستخدامات الثابتة	الموارد الثابتة/ الاستخدامات الثابتة	0.14	0.15	0.16	0.17

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مؤسسة ميناء مستغانم.

نلاحظ من خلال الجدول السابق ارتفاع طفيف في النسب للسنوات ما بين 2016 إلى 2019 وهذا ما يدل على أن المؤسسة لها هامش أمان، وهو ما يفسر قدرة المؤسسة على تميل استخداماتها دون اللجوء إلى ديون قصيرة الأجل.

الفرع الثاني: تحليل التوازنات المالية

إن مبدأ التوازن المالي يقتضي تساوي الأصول والخصوم،إذ نجد أن الاستعمالات الموجودة في الأصول الممولة بالمصادر الموجودة في الخصوم.

جدول (3-3): حسابات التوازنات المالية مؤسسة لميناء مستغانم

النسبة	طريقة الحساب	السنوات	
		2017	2018
رأس المال العامل FRNG	الموارد الثابتة /الاستخدامات الثابتة	-1021951151.41	-1063771458.9
احتياجات رأس المال BFR	(الأصول المتداولة-قيم جاهزة)-(ديون قصيرة الأجل-سلفات مصرفية)	-303659433.00	-226688715.99
خزينة الصافية	FRNG-BFR	-718291718.41	-837.082.743

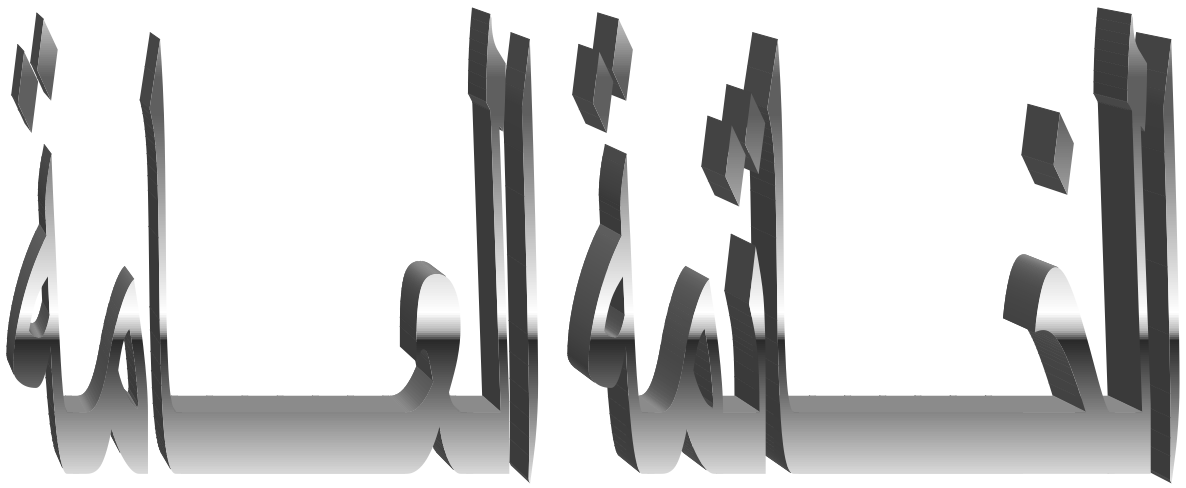
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مؤسسة ميناء مستغانم.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل سالبة وهذا يدل على أن المؤسسة لا تمتلك سيولة كافية ؛ أما احتياجات رأس المال العامل فهي أيضا سالبة وخذا يدل على أن المؤسسة ارتفعت قيمة احتياجاتها للتمويل، أما الخزينة الصافية هي في نقصان مستمر وهذا راجع إلى نقص في القيم الجاهزة.

خلاصة:

لقد هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا وكان الهدف من تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري واختبار مدى مع التطابق مع الواقع العملي وصيغة الفرضيات التي تم وضعها، وقد استنتجنا من هذا الفصل ما يلي:

- جودة التدقيق المحاسبي من جودة القوائم المالية؛
- يعمل التدقيق المحاسبي على زيادة القدرة على توصيل المعلومات وهذا من خلال اعداد التقارير.


الخاتمة العامة

أصبحت عملية التدقيق المحاسبي عاملا رئيسيا في عصر الرقابة الجديد، وتطورت الطريقة التي تتبعها منشآت القطاع العام في المحافظة على الرقابة الداخلية، وتطورت أيضا الطريقة التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين أو دافعي الضرائب، وقد أثر هذا التوجه بشكل جوهري على الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق المحاسبي ورفع التقارير عنها.

التدقيق المحاسبي في القطاع العام يساعد على تحسين عمليات المؤسسة، حيث تشكل مهمة التدقيق المحاسبي في القطاع العام أحد العناصر الأساسية للحوكمة القوي في القطاع العام، ويلعب معظم المدققين في القطاع العام دورا هاما في المساءلة لمؤسساتهم اتجاه العامة كجزء من عملية الفحص والموازنة، ويمكن تنظيم مهمة التدقيق المحاسبي وتنفيذها في عدة مستويات ضمن المؤسسة.

نتائج الدراسة:

بعد دراسة موضوع التدقيق وأثر جودته على التقارير المالية، من خلال التطرق إلى الإطار النظري والمفاهيمي من الموضوع وكذلك الجزء التطبيقي الذي يمثل دراسة حالة لمؤسسة ميناء مستغانم خرجنا بمجموعة من النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي والمالي يحتوي على مجموعة من المبادئ والقواعد والشروط التي ينبغي أن تسير عليها لتحقيق فعالية وكفاءة عملية التدقيق؛
- كلما كان التدقيق جيدا ومضبوطا كلما زادت مصداقية القوائم المالية؛
- التدقيق هو عملية منظمة تقوم على جمع وتقييم الأدلة من طرف شخص مهني؛
- يتوقف نجاح المدقق في تأدية أدواره والوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، على الفهم المعمق والتوظيف المستمر للإطار النظري والتطبيقي للتدقيق؛
- يعمل التدقيق المحاسبي على تحسين عمليات المؤسسة والحد من التلاعبات والغش، وبالتالي ضمان المحافظة على الموجودات داخل المؤسسة.

اختبار الفرضية:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي نرى أنه توجد هناك علاقة مباشرة بين جودة التدقيق المحاسبي وصدق مخرجات القوائم المالية، ومن بين أهداف التدقيق المحاسبي الحرص على جودة القوائم المالية بالدرجة الأولى نظرا لأهميتها عند المدقق، الذي يعتبر جودة التدقيق من جودة القوائم المالية.

التوصيات:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة من التوصيات نتطلع إلى الاعتناء بها في الدراسات القادمة وتتمثل فيما يلي:

- ضرورة اهتمام المؤسسة بجودة التدقيق وجودة القوائم المالية؛
- توسيع مسؤولية المدقق الخاصة باكتشاف الغش، وتمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم ومصداقية وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة؛
- إعداد سجل يحتوي على جميع المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة.

آفاق الدراسة:

إن موضوع التدقيق المحاسبي مفتوح للدراسات الأخرى يمكن أن نقترح البعض منها:

- أهمية التدقيق المحاسبي في صنع القرارات؛
- دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات؛
- دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المالية.
-

الملـــــخص

الملخص باللغة العربية:

عملنا في دراستنا على معرفة أثر جودة التدقيق المالي والمحاسبي للقوائم المالية الحاسبية على تنافسية هذه الأخيرة، مستندين على مجموعة من المعطيات والمعارف أهمها:

- معرفة المعنى العام للتدقيق ومعاييره وأسسه؛
- جودة القرار الاقتصادي وما يتعلق به.

ومن ذلك فإن تنافسية المؤسسة وحجمها بين المؤسسات له علاقة وطيدة بين التدقيق المالي و المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الجودة، القوائم المالية

Abstract :

In our studu , we examined the impact of the quality of the financial and accounting auditing of the financial statements of the economic institution on the competitiveness of the latter, based on a set of data ans knowledge, the most important of which are :

- Knowledge of the general subject of auditing, its standards and its fondations ;
- Quality concept within the economic institution.

A such, the competitiveness of the institution and its size among the institutions is closely related to the financial and the accounting audit.

Key word : The accounting audit , Quality, financial statements

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015؛
- أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1990؛
- بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، 2017-2018؛
- تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
- جربوع محود يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات والقوانين وطرق معالجة تطبيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، مجلد الثاني عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2004؛
- الحجارات خالد جمال، معايير التقارير المالية IFRS/IAS 2007،إثراء للنشر والتوزيع،الأردن، 2008؛
- خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- خالد راغب الخطيب، الأصول العملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، عمان.
- خلدون إبراهيم الشريفات، إدارة وتحليل مالي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010؛
- دغسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات الحديثة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى سنة 2006.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات(النظري)، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2011.
- سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وحيان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
- طارق عبد الحال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد العرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002؛
- طارق عبد العالي حمادة، التقارير المالية أسس إعداد والعرض والتحليل،الإسكندرية، مصر؛
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة أحمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في في مواجهة الأزمات العالمية،الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2009.
- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتحليل الفني، الاسكندرية، مصر، 2009؛

- نواف محمد عباس الرمامي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2009؛
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.
- وليم توماس وأمرسون هانكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 1989.
- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتدقيق، مؤسسة الوراق للنشر،عمان، الأردن، 2000؛

أطروحات الجامعية:

- أحمد محمد صالح جلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2010؛
- بن فروج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المراجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014.
- بودونت أسماء محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016؛
- شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012؛
- عصام تركي شهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، أطروحة الدكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015؛
- محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، أطروحة الدكتوراه، جامعة محمد بوضياف،2016-2017؛
- يعقوب ولد الشيخ محمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2014-2015؛

الماجستير

- أحمد برير، جودة المراجعة مدخل لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة ماجستير، محاسبة وجباية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014؛
- رائدة ابراهيم عطيوي، أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل التدقيق الخارجي، رسالة الماجستير ، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012؛
- عبد السلام سليجات قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، رسالة الماجستير، كلية التجارة، قسم المالية ، جامعة الحديدة، اليمن، 2008؛
- لياس بدوى، دور تطبيق النظام المالي والمحاسبي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية، مذكرة ماجستير، بسكرة، 2009-2010؛

- ✓ مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة؛
- ✓ مشري حسناء، دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات،مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2007-2008؛
- ✓ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛
- ✓ ناصر حمير، تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018-2019؛
- ✓ بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2010؛
- ✓ رحشيش سعيدة،مدى توافق القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية مع المعايير الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2013-2014؛
- ✓ قليل نبيل، أهمية قائمة التدفقات النقدية في تعزيز الإفصاح، في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة ميناء الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2012.
- ✓ نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة شلف 2008؛
- ✓ محمد فؤاد هني، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة شلف، الجزائر.2013.

المؤتمرات

- عزة الأزهر، عرض قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في المؤتمر الدولي، جامعة البليدة، 2009.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- ❖ LIONNEL-G et GERARD-V, Audit et control interne, aspects financiers – opération et stratégique, Dollez Gestion, Paris, 4 e Edition, 1992.
- ❖ Baynton, WC, Kell, WC, Modern Auditing, 6th Ed, Thon Wiley of sons, inc, New York, USA, 1996.
- ❖ IFAC, TAASB, ISA N° 610, Objectif and general principe Gavering an audit of financial statement, IAASB, New york, USA, http://laas.org.

الملاحق

الملحق رقم 01: الأصول الجارية لسنة 2017

DATE: 20/05/2019
HEURE: 09:48
PAGE: 1

Exercice: 2017

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		**1 905 188 730,49**	**957 531 783,59**	**947 656 946,90**	**1 026 890 674,18**
Terrains					
Bâtiments		*712 438 705,94*	*218 415 545,38*	*494 023 160,56*	*533 392 066,01*
Autres immobilisations corporelles		*1 192 750 024,55*	*739 116 238,21*	*453 633 786,34*	*493 498 608,17*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		**197 104 558,91**		**197 104 558,91**	**78 637 983,80**
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		*52 473 805,16*	*52 446 805,16*	*27 000,00*	*52 473 805,16*
Autres titres immobilisés		*20 000 000,00*	*1 801 856,46*	*18 198 143,54*	*18 189 039,38*
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		*33 156 816,44*		*33 156 816,44*	*21 420 949,80*
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 207 923 911,00	1 011 780 445,21	**1 196 143 465,79**	1 197 612 452,32
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		112 744 748,60	68 297 974,54	44 446 774,06	7 358 094,52
Créances et emplois assimilés					
Clients		*43 874 276,85*	*20 237 242,46*	*23 637 034,39*	*38 263 511,04*
Autres débiteurs		*299 748,09*	*299 748,09*		*1 690 000,00*
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés		*6 842 960,60*	*418 867,06*	*6 424 093,54*	*5 866 445,65*
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		*350 000 000,00*		*350 000 000,00*	*150 000 000,00*
Trésorerie		*254 862 150,12*		*254 862 150,12*	*208 602 965,46*
TOTAL ACTIF COURANT		768 623 884,26	89 253 832,15	**679 370 052,11**	411 781 016,67
TOTAL GENERAL ACTIF		2 976 547 795,26	1 101 034 277,36	1 875 513 517,90	1 609 393 468,99

الملحق رقم 02: الخصوم الجارية لسنة 2017

DATE: 20/05/2019
HEURE: 09:48
PAGE: 2

Exercice : 2017

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		593 752 952,56	470 528 032,16
Ecart de réévaluation			5 529 233,97
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		153 151 326,58	216 394 995,97
Autres capitaux propres - Report à nouveau		76 249 588,93	37 415 756,32
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**1 323 153 868,07**	**1 229 868 018,42**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			24 648 165,10
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		174 192 314,38	116 719 069,44
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**174 192 314,38**	**141 367 234,54**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		123 866 606,37	35 482 334,06
Impôts		81 886 974,42	62 772 606,71
Autres dettes		172 413 754,66	139 903 275,26
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**378 167 335,45**	**238 158 216,03**
TOTAL GENERAL PASSIF		**1 875 513 517,90**	**1 609 393 468,99**
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم 01: الأصول الجارية لسنة 2018

EPM
Exercice\ 2018

DATE: 20/05/2019
HEURE: 09:46
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		**220 000,00**	**79 610,04**	**140 389,96**	
Immobilisations corporelles		**2 326 409 702,04**	**1 124 858 907,06**	**1 201 550 794,98**	**947 656 946,90**
Terrains					
Bâtiments		*472 354 131,79*	*71 672 390,79*	*400 681 741,00*	*292 078 073,56*
Autres immobilisations corporelles		*1 854 055 570,25*	*1 053 186 516,27*	*800 869 053,98*	*655 578 873,34*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		**5 645 710,42**		**5 645 710,42**	**197 104 558,91**
Immobilisations financières		**20 000 000,00**	**1 801 856,46**	**18 198 143,54**	**18 225 143,54**
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					*27 000,00*
Autres titres immobilisés		*20 000 000,00*	*1 801 856,46*	*18 198 143,54*	*18 198 143,54*
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		*33 314 516,84*		*33 314 516,84*	*33 156 816,44*
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 385 589 929,30	1 126 740 373,56	**1 258 849 555,74**	1 196 143 465,79
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		107 061 928,14	86 575 857,34	20 486 070,80	44 446 774,06
Créances et emplois assimilés		**131 760 782,71**	**77 155 367,05**	**54 605 415,66**	**30 061 127,93**
Clients		*73 819 128,20*	*23 989 946,74*	*49 829 181,46*	*23 637 034,39*
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés		*57 941 654,51*	*53 165 420,31*	*4 776 234,20*	*6 424 093,54*
Disponibilités et assimilés		**648 311 991,50**		**648 311 991,50**	**604 862 150,12**
Placements et autres actifs financiers courants		*350 000 000,00*		*350 000 000,00*	*350 000 000,00*
Trésorerie		*298 311 991,50*		*298 311 991,50*	*254 862 150,12*
TOTAL ACTIF COURANT		887 134 702,35	163 731 224,39	**723 403 477,96**	679 370 052,11
TOTAL GENERAL ACTIF		3 272 724 631,65	1 290 471 597,95	1 982 253 033,70	1 875 513 517,90

الملحق رقم 02: الخصوم الجارية لسنة 2018

EPM
Exercice : 2018

HEURE: 09:46
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		500 000 000,00	500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		721 845 567,30	593 752 952,56
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		263 549 087,23	153 151 326,58
Autres capitaux propres - Report à nouveau			76 249 588,93
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**1 485 394 654,53**	**1 323 153 868,07**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		195 078 096,80	174 192 314,38
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**195 078 096,80**	**174 192 314,38**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		24 854 625,57	123 866 606,37
Impôts		69 258 327,74	78 236 857,04
Autres dettes		207 667 329,06	176 063 872,04
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**301 780 282,37**	**378 167 335,45**
TOTAL GENERAL PASSIF		**1 982 253 033,70**	**1 875 513 517,90**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 05: الأصول الجارية لسنة 2013

Le bilan a été arrêté au 31 décembre 2013 avec un total actif - passif de 3 121 882 400.93 DA.

BILAN ACTIF

Libellé	Note	Brut	Amort /Prov.	Net N	N-1
Actifs non courants					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	(1.1)	270 000,00	195 833.33	74 166.67	129 166.67
Immobilisations corporelles	(1.2)	2 573 638 886 .49	1 420 052 039.13	1 148 683 297.94	1 113 190 956.99
Terrains					
Bâtiments		472 354 131,79	125 502 217.61	346 851 914.18	373 766 490.08
Autres immobilisations corporelles		2 101 284 754.70	1 299 453 370.94	801 831 383.76	739 424 466.91
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	(1.3)	-	-	-	-
Immobilisations financières	(1.4)	20 000 000,00	-	20 000 000,00	20 000 000.00
Titres mis en équivalence					
Autres partic. et créances rattachés					
Autres titres immobilisés		20 000 000,00	-	20 000 000,00	20 000 000.00
Prêts et autres actifs financiers non courant					
Impôts différés actifs	(1.5)	51 469 244.30		51 469 244.30	33 314 516,84
Total actif non courant	(1)	2 645 378 130.79	1 425 151 421.88	1 220 226 708.91	1 166 634 640.50
Actifs courants					
Stocks et encours	(2.1)	106 784 909.55	81 882 437.48	24 902 472.07	33 472 899.49
Créances et emplois assimilés	(2.2)	175 256 813.77	77 550 591.07	97 706 222.70	113 896 959.74
Clients	(2.2.1)	114 477 998.67	24 385 170.76	90 092 827.91	109 682 813.74
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés	(2.2.2)	60778815.10	53 165 420,31	7 613 394.79	4 214 146,00
Disponibilités et assimilés	(2.3)	1 779 046 997.25		1 779 046 997.25	1 309 234 925,71
Placements et autres actifs financiers courants	(2.3.1)	1300 000 000.00		1300 000 000.00	800 000 000,00
Trésorerie	(2.3.2)	479 046 997.25		479 046 997.25	509 234 925,71
Total actif courant	(2)	2 061 088 720.57	159 433 028.55	1 901 655 692.02	1 456 604 784.94
Total général actif		4 706 466 851.36	1 584 584 450.43	3 121 882 400.93	2 623 239 425,44

الملحق رقم 06: الخصوم الجارية لسنة 2013

BILAN PASSIF

Libellé	Note	Exercice	Exercice précédent
Capitaux propres			
Capital émis	(3.1)	500 000 000,00	500 000 000,00
C apital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées (1))	(3.2)	1 053 522 359.97	878 508 574.74
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	(3.3)	553 421 938.07	312 971 477,07
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidant (1)			
Part des minoritaires			
Total capitaux propres I	(3)	2 106 944 298.04	1 691 480 151,81
Passifs non courants			
Emprunts et dettes financières	(4.1)	2 293 463.83	2 293 463,83
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	(4.2)	577 746 441.48	525 753 244,03
Total Passif non courant II	(4)	580 039 905.31	528 046 707,03
Passifs courants			
Fournisseurs	(5.1)	16 266 650.62	17 947 409,59
Impôts	(5.2)	121 547 421.57	116 927 077.62
Autres dettes	(5.3)	297 084 125.39	268 838 078.56
Total passifs courants III	(5)	234 898 197.58	403 712 565,77
Total général passif		3 121 882 400.93	2 623 239 425,44
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم 07: حسابات النتائج

COMPTE DE RESULTATS

Libellé	Note	Exercice	Exercice précédent
Chiffre d'affaires		(1 812 101 177.35)	(1 641 135 288,41)
Variation stocks produits finis Production immobilisée Subventions d'exploitation			
I. **PRODUCTION DE L'EXERCICE**	(6.1)	(1 812 101 177.35)	**(1 641 135 288,41)**
Achats consommées Services extérieurs et autres consommations	(6.2) (6.3)	38 596 672.12 83 220 359.19	35 874 044,31 39 735324,64
II. **CONSOMMATION DE L'EXERCICE**		**121 817 031.31**	**75 609 368,95**
III. **VALEUR AJOUTEE**	(6.4)	**(1 690 284 146.04)**	**(1 565 525 919,46)**
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés	(6.5) (6.6)	687 554 836.93 42 593 026.01	654 479 095,62 44 063 671,89
IV. **EXCEDENT BRUT**	(6.7)	**960 136 283.10**	**866 983 151,95**
Autres produits opérationnels Autres charges opérationnels Dotations aux amortissements et aux provisions Reprises sur pertes de valeur et provisions	(6.8) (6.9) (6.10) (6.11)	(5 580 708.33) 4 502 843.05 274 145 387.69 (8 078 698.62)	(2 322 663,78) 3 864 775,19 458 175 487,08 (18 413 405,08)
V. **RESULTAT OPERATIONNEL**		**695 147 459.31**	**425 678 958,54**
Produits financiers Charges financiers	(6.12) (6.13)	(19 670 834.62) 0	(15 065 198,05) 0
VI. **RESULTAT FINANCIER**		**(19 670 834.62)**	**15 065 198,05**
VII. **RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)**		**714 818 293.93**	**440 744 156,59**
Impôts exigibles sur résultat ordinaire Impôts différés (Variations) sur résultat ordinaire	(6.14) (6.15)	179 551 083.32 - 18 154 727.46	127 772 679,52
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES **TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES**		(1 845 431 418.92) **1 292 009 480.85**	**(1 676 936 555,32)** **1 363 965 078,25**
VIII. **RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES**		**(553 421 938.07)**	**(312 971 477,07)**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. **RESULTAT EXTRAORDINAIRE**			
X. **RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		**(553 421 938.07)**	**(312 971 477,07)**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. **RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)**			
Dont part des minoritaires (1) Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			