وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة ميناء مستغانم

اعداد الطالبتين:

-عبدالله بن سلوى صارة

-عبدالهادي شهيناز

اشراف الأستاذة: زبشي نوال

لجنة المناقشة:

-

-

-

السنة الجامعية: 2022/2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة ميناء مستغانم

اعداد الطالبتين:

-عبدالله بن سلوى صارة

-عبدالهادي شهيناز

اشراف الأستاذة: زبشي نوال

لجنة المناقشة:

-

-

-

السنة الجامعية: 2022/2021

الاهداء

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع و علم لا ينفع ودعاء لا يستجاب له احد وأشكر المولى عزوجل على كل العزيمة والصبر الذي منحنا اياه طيلة هذا المشوار ليتكلل جهدنا بهذا العمل.

ومن باب الاعتراف بالجميل ومن باب قوله صلى الله عليه وسلم : " ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله " اتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان والعرفان الى من رافقنا في هذا المشوار وساعدني لانجاز هذا العمل والتي لم تبخل علينا بشيء الأستاذة الفاضلة " زبشي نوال".

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالتحية والشكر الى عمال مؤسسة ميناء مستغانم الذين ساعدونا في هذه الدراسة ولم يبخلوا علينا بشيء وأخص بالذكر السيد "بالبشير محمد الأمين" رحمه الله

والسيد "صلعى مراد" والسيد " بن قدور عبدالقادر".

التشكرات

لك الحمد ربي على عظيم فضلك و كثير عطائك.

بعد الصلاة و السلام على رسول الله محمد صلى الله عليه و سلم

انه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا أملك أغلى منها أن أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع الى:

أغلى وأعز انسانين على قلبي يعجز القلم عن وصفهما الى قرتا عيني واحق الناس بحسن صحابتي اللذان قال فيهما سبحانه و تعالى: " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا ".

الى مثال الحب والتضحية " الأم الحنونة " و " الأب العطوف " الى الذي كان سندا لي طوال مشوار الدراسة وتحمل مشقته لأجلي.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير للأستاذة المؤطرة " زبشي نوال " الى كل هؤلاء لكم مني ألف تحية ومحبة وامتنان.

فهرس المحتويات

الاهداء	
التشكرات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الخرائط	
قائمة المختصرات	
قائمة المحتويات	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	1
المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	2
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	2
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي وأهدافه	5
الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي	5
الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي	6
المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي	8
الفرع الأول: أنواع التدقيق المحاسبي	8
الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي	13
المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي	14
المطلب الأول: المعايير العامة	14
الفرع الأول: التأهل العلمي والعملي	14
الفرع الثاني: الاستقلال والحياد	15
الفرع الثالث: بدل العناية المهنية المعتادة	15
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	16
الفرع الأول: التخطيط والاشراف الكلائمين	16
الفرع الثاني: الفهم الكافي للرقابة الداخلية	17
الفرع الثالث: جمع أدلة التدقيق الكافية	18
المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير	18
الفرع الأول: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها	19
الفرع الثاني: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	20
الفرع الثالث: الافصاح الكافي في القوائم المالية	20

الفرع الرابع: ابداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة	20
خلاصة الفصل الأول	22
الفصل الثاني: أثر ممارسات التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية	
تمهيد	23
المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للقوائم المالية	24
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها	24
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية	24
الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية	25
المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية	27
المطلب الثالث: أهمية وأهداف القوائم المالية	29
الفرع الأول: أهمية القوائم المالية	29
الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية	30
الفرع الثالث: عرض قوائم المالية	31
الفرع الرابع: اعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية	32
المبحث الثاني: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية	36
المطلب الأول: جودة المعلومات المالية في القوائم المالية وخصائصها	36
الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية	36
الفرع الثاني :خصائص جودة المعلومات المحاسبية	36
المطلب الثاني: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية	37
الفرع الأول: أهمية تدقيق القوائم المالية	37
الفرع الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية	37
الفرع الثالث: علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص،التحقيق،التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية	38
المطلب الثالث: مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات	39
خلاصة الفصل الثاني	40
الفصل الثالث: دراسة حالة ميناء مستغانم حول تدقيق القوائم المالية للمؤسسة	
تمهيد	41
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم	42
المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم	42
الفرع الأول: تعريف المؤسسة	42
الفرع الثاني: لمحة تاريخية	43
الفرع الثالث: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم	44

المطلب الثاني: أهداف وخصائص ميناء مستغانم	45
الفرع الأول: أهداف ميناء مستغانم	45
الفرع الثاني: مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم	45
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم	46
المبحث الثاني: تدقيق القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم	51
المطلب الأول: عرض وتحليل القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم	51
المطلب الثاني: تحليل الميزانية المالية أصول-خصوم	73
المطلب الثالث: تحليل مؤشرات التوازن المالي	78
خلاصة الفصل الثالث	82
الخاتمة العامة	83
قائمة المراجع	
قائمة الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	4
2-1	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	11
1-3	ميزانية السنة المالية-الأصول 2019-2020	51
2-3	تطور الأصول الثابتة الإجمالية	52
3-3	مقارنة مخزونات السنة المالية 2020 مع السنة المالية2019	54
4-3	مقارنة زبائن السنة المالية 2020 مع السنة المالية 2019	55
5-3	مقارنة المدينون الأخرون السنة المالية 2019 مع السنة المالية 2020	56
6-3	يوضح الجدول أدناه حسابات الضرائب	56
7-3	يوضح الجدول أدناه توظيفات والأصول مالية جارية	57
8-3	يوضح الجدول أدناه توظيفات أموال الخزينة	57
9-3	ميزانية السنة المالية-الخصوم 2019- 2020	59
10-3	يوضح الجدول أدناه العلاوات والاحتياطات	60
11-3	يوضح الجدول مقارنة الخصوم غير الجارية لسنتين2019-2020	61
12-3	يوضح الجدول مقارنة الخصوم الجارية لسنتين2019-2020	62
13-3	يوضح الجدول مقارنة الموردون لسنتين2019-2020	62
14-3	يوضح الجدول مقارنة الديون الأخرى لسنتين2019-2020	63
15-3	جدول حسابات النتائج 2019- 2020	64
16-3	يوضح الجدول مقارنة لرأس المال لسنتين 2019-2020	65
17-3	يوضح الجدول مقارنة المشتريات المستهلكة لسنتين2019-2020	66
18-3	يوضح الجدول مقارنة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى لسنتين2019-2020	67
19-3	يوضح الجدول مقارنة تكاليف الموظفين لسنتين2019-2020	68
20-3	يوضح الجدول مقارنة الضرائب، الرسوم والدفع المماثل لسنتين2019-2020	69
21-3	يوضح الجدول مقارنة تكاليف عملياتية أخرى لسنتين2019-2020	70
22-3	يوضح الجدول مقارنة المخصصات للاهتلاكات والمؤونات لسنتين2019 -2020	71
23-3	يوضح الجدول مقارنة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات لسنتين2019-2020	71
24-3	ميزانية بالكتل لسنة 2019	73
25-3	تحليل ميزانية بالكتل لسنة 2019	73

26-3	ميزانية بالكتل لسنة 2020	74
27-3	تحليل ميزانية بالكتل لسنة 2020	74
28-3	التحليل الرأسي لسنة 2019	75
29-3	التحليل الرأسي لسنة 2020	76
30-3	التحليل الأفقي لسنة 2019-2020	77
31-3	رأس مال العامل لسنة 2019-2020 من أعلى الميزانية	78
32-3	رأس مال العامل لسنة 2019-2020 من أسفل الميزانية	79
33-3	احتياجات رأس مال العامل لسنة 2019-2020	79
34-3	الخزينة الصافية لسنة 2019-2020	80
35-3	نسب المردودية لسنة 2019-2020	81

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	تصنيفات التدقيق حسب وجهة النظر المختلفة	12
2-1	معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها	21
1-2	مستخدمو القوائم المالية	29
2-2	أنواع تقارير التدقيق	39
1-3	مدخل لمؤسسة ميناء مستغانم	42
2-3	ميناء مستغانم قديما	44
3-3	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم	46
4-3	هيكل مديرية المحاسبة والمالية	50

قائمة الخرائط

رقم الخريطة	عنوان الخرائط	الصفحة
1-3	الموقع الجغرافي لميناء مستغانم	45

قائمة المختصرات

AICPA	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants
IASB	**F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard
IFRS	**I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards
IAS	**I**nternational **A**ccounting **S**tards
SCF	**S**ystème **C**omptable **F**inancier
EPM	**E**ntreprise **P**ortuaire **D**e **M**ostaganem
AAA	**A**merican **A**ccounting **A**ssociation
AF	**A**ctifs **F**ixe
VD	**V**aleurs **D**'exploitation
VR	**V**aleurs **R**éelles
VD	**V**aleurs **D**isponible
FP	**F**inancement **P**rivé
DLT	**D**ette à **L**ong **T**erme
DCT	**D**ette à **C**ourt **T**erme
TP	**T**résorerie **D**es **P**assifs
TA	**T**résorerie **D**es **A**ctifs
BFR	**B**esoins **E**n **F**onds **D**e **R**oulement
FR	**F**onds **D**e **R**oulement
TN	**T**résorerie **N**ette
IBS	**I**mpot **S**ur **L**es **B**énifices **D**e **S**ociétés
IRCDC	**I**mpot **S**ur **L**e **R**evenu **D**es **C**reances **D**épots **E**t **C**autionnements

مقدمة عامة

مقدمة عامة

التدقيق المحاسبي هو أحد الموضوعات التي شكلت مساحة كبيرة في الجانب المالي والمحاسبي والتي تلعب دورًا بارزًا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد التي يمتلكها المجتمع، وتوجيه القرارات وتخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية ولها تأثير كبير على مجتمع الأعمال في الدولة وتزداد أهميته مع زيادة معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن ثم نجد أن مهنة المحاسبة والمراجعة قد تصدرت قائمة الخدمات التي أصدرتها منظمة التجارة العالمية كمرآة يساعد الأداء المالي والاقتصادي وشريان الحياة للشركات ويساعد التدقيق المحاسبي على زيادة الثقة في البيانات المالية، ومخاطر الاحتيال والتلاعب في تلك القوائم المالية.

أصبح من الواضح في الأدبيات المحاسبية والمالية المعنية بالقوائم المالية بشكل عام أن إدارة الشركات يجب أن تسعى إلى اتباع سياسة يمكن من خلالها إبراز الصورة المفضلة لديها عن هذه الشركة، وبالتالي فهي تعتبر مهم للمستخدمين وبالتالي تركز الإدارة على إظهار البيانات المالية للشركة بأفضل طريقة صورة ممكنة للمعلومات المحاسبية والأساس الذي يتم الحكم على الشركة على أساسها بالنجاح أو الفشل، حيث يبدو أن تدقيق البيانات المالية يحقق الكثير الأهداف.

نظرا لأهمية البيانات المالية لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرار كان على الإدارة اتباع الوسائل أو الإجراءات التي تسمح لها بتحسين الجودة القوائم المالية.

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية؟

من السؤال الرئيسي السابق مكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل توفر القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها في إعداد تقارير من قبل مدقق الحسابات؟
2- هل يلبي تحليل وتدقيق المعلومات المحاسبية المالية التي تحويها القوائم المالية احتياجات مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات الاقتصادية؟
3- هل يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية؟

فرضيات الدراسة:

بغرض الإلمام بحيثيات الموضوع ومحاولة الإجابة عن الأسئلة الفرعية تم الاستعانة بمجموعة من الفرضيات حاولنا إثبات صحتها من خطئها وهي كالتالي:

1- توفر القوائم المالية معلومات محاسبية مالية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد تقارير من قبل مدقق الحسابات؛
2- لا يساعد التدقيق وتحليل القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية؛
3- يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي:

1- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص؛
2- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد في ما يخص الموضوع.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على آراء مراقبي الحسابات والمحللين الماليين حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية؛
2- التعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت للتدقيق المحاسبي؛
3- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة البيانات المالية؛

4- معرفة العلاقة بين المحللين الماليين الموجودين والمراجع وتدقيق القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في:

- حداثة الموضوع، كونه يربط بين متغيرات ذات أهمية بالغة في الوقت الراهن، وبالنظر للمزايا العديدة التي يمنحها التطبيق الجيد لدور التدقيق المحاسبي؛
- تسمح هذه الدراسة بإعطاء صورة واضحة عن علاقة التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية .

مجال الدراسة:

- المجال المكاني: أجريت هذه الدراسة بمؤسسة ميناء مستغانم؛
- المجال الزمني: أجريت هذه الدراسة خلال الموسم الجامعي 2022/2021؛
- المجال الموضوعي: ركزت هذه الدراسة على معرفة دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

منهج الدراسة:

للإجابة على اشكالية المطروحة سلفا والفرضيات الموضوعة من خلالها وفي ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى الى تحقيقها تم الاعتماد المنهج الوصفي والتحليلي لأنه أكثر ملائمة لمثل هذه الدراسة، وذلك من خلال وصف كل متغيرات الدراسة والمتمثلة في التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية بالإضافة الى استخدام المنهج التحليلي في تحليل طبيعة العلاقة الموجودة بين متغيرات الدراسة كما أنه تم الاعتماد على تقنية دراسة الحالة في الفصل التطبيقي لمعرفة دور التدقيق المحاسبي وأثرها في تحسين جودة القوائم المالية بمؤسسة ميناء مستغانم محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

- عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2009.

تدور إشكالية البحث حول: كون عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

إن أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة هو أن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات الأجنبية.

- دراسة بليمام إيناس دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03،**2015/2014**: تهدف إلى الاهتمام بالنواحي الوظيفية للمراجعة الداخلية، والبحث في المراجعة الداخلية وكذا نظام الرقابة الداخلية من حيث كفاءته، ونظر لما يقدمه المراجع الداخلي من تقرير يمكن الاعتماد عليها لتحسين مستوى أداء المؤسسة، بإتباع المنهج الاستنباطي وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي، من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة مهنة التدقيق الداخلي والخارجي ترفع وتزيد من قيمة المؤسسة الاقتصادية ومنه تحسين صورها وسمعتها، إضافة إلى استقلالية التدقيق الداخلي وعدم وجود استقلالية بين المدققين الداخلين أثناء تأدية مهامهم.

أسباب الدراسة:

أ- الأسباب الذاتية:

1- صلة الموضوع بتخصص العلاقات العامة وتناسب الموضوع مع القدرات المعرفية التي اكتسبناها خلال سنوات الدراسة؛
2- الرغبة في إنجاز مذكرة لنيل شهادة الماستر.

ب- الأسباب الموضوعية:

1- البحث عن آليات التدقيق المحاسبي التي تسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية لضمان شفافية الحوكمة في المؤسسات؛
2 - التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي كأداة لتحسين حوكمة المؤسسات؛
3- دراسة التكامل بين المجال المحاسبي والمجال الحكومي داخل المؤسسات من أجل ضمان النمو والتطور.

هيكل الدراسة:

سعيا للإجابة عن اشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها تناولنا في هذا الموضوع ثلاث فصول الفصل الأول يتعلق بالإطار المفاهيمي حول التدقيق المحاسبي ويتضمن مبحثين المبحث الأول يتمثل في ماهية التدقيق المحاسبي والمبحث الثاني يتمثل في معايير التدقيق المحاسبي؛

أما الفصل الثاني تناولنا فيه مبحثين وقد تضمن المبحث الأول الاطار المفاهيمي للقوائم المالية والمبحث الثاني فقد تضمن علاقة تدقيق المحاسبي بجودة معلومات القوائم المالية؛

أما الفصل الثالث تناولنا مبحثين، المبحث الأول يتضمن تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم والمبحث الثاني يتمثل في تدقيق القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم.

صعوبات الدراسة:

عند القيام بإعداد البحث واجهتنا جملة من الصعوبات من بينها:

1- عدم توفر المراجع الكافية فيما يخص هذا الموضوع؛

2- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر؛

3- صعوبة في الحصول على معلومات نظرا لحساسية الموضوع.

الفصل الأول

الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

تمهيد

يعتبر تدقيق الحسابات من المجالات الواسعة التي شهدت تطوراً هاماً ومستمراً جعلها تحتل أهمية كبيرة في ترشيد القرارات لقد حظيت باهتمام كبير لأنها تمثل وسيلة لمراقبة عمل المديرين يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب بعد انتهاء المحاسب من جمع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق للحكم على سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعب.

وهنا ركزنا على تدقيق المحاسبي على القوائم المالية لأن على أساسها يتم الحكم على الشركة بنجاح أو فشل لذلك وبناء على ما سبق، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي، وقد تضمن مبحثين تمثل المبحث الأول ماهية تدقيق المحاسبي تناولنا فيه ثلاث مطالب المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي، المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي وأهدافه المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي وأهميته، أما المبحث الثاني معايير التدقيق المحاسبي تناولنا فيه ثلاث مطالب، المطلب الأول: المعايير العامة، المطلب الثاني: معايير العمل الميداني،المطلب الثالث: معايير اعداد التقرير.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

ان التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن في مجال العلاقات الاقتصادية والمبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مشتركة بشكل مباشر أو غير مباشر مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل الأطراف ذات العلاقة بجميع المستجدات والتي من بينها الوضعية المالية للمؤسسة بصورة دقيقة وذات مصداقية.

تقوم المؤسسة بهذه المهمة على أكمل أن تتمتع هذه الأخيرة بصفة الحياد والموضوعية في ايصال مختلف التقارير المالية لمن يهمهم الأمر ولهذا نشأت عملية التدقيق المحاسبي لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات المتمثلة في الافصاح عن القوائم المالية بكل شفافية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة " تدقيق "Auditing" مشتقة من كلمة يونانية "Audire" والتي معناها يدل على استماع أو يستمع (عبدالله، 2007، صفحة 18،17).

وأن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى الى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة و التدقيق مما أدى الى تطور مهنة المحاسبة و التدقيق (رأفت، 2011، صفحة 183).

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء منذ النهضة التجارية بايطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات والمنشآت الاقتصادية، فلم تكن الحاجة الى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة اذا كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت غير ان ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بحاجة الى رؤوس أموال كبيره لمسايرة التطور (الركب)، فكانت الاموال على مستوى الأفراد النادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى الى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره لانفصال الملكية عن التسيير تدريجيا (بوتين، 2008، صفحة 08) .

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام 1581م، حيث تأسست كلية Roxonati لتكوين خبراء المحاسبين، اذ يجب على مزاول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية، ثم اتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة، وقد كانت بريطانيا من الدول التي كان لها فضل السبق في هذا التنظيم، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما انشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة 1854م بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773م، وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862، والذي ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات، مساعدة مهنة التدقيق على التقدم بعد الخطوات الى الامام حيث ساعد على انتشارها والاهتمام بها أكثر.

ففي فرنسا ظهر في 1881م، أما الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916م) وألمانيا سنة 1896م، وكندا 1902م، واستراليا 1904م، وفنلندا سنة 1911م، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السابق في هذا المجال، حيث بدأت مزاولة مهنة فيها دون تنظيم، وظلت حرما مباحا حتى سنة 1909م قانون رقم(1) المنظم لمزاولة مهنة التدقيق الجمعيات المحاسبين والمراجعين المصريين سنة 1953م، وكان الهدف الرئيسي لها محاولة تنظيم المهنة في مصر، ثم تحولت الجمعية الى نقابة سنة 1955م، لقد اصدرت هذه الأخيرة دستورا سنه 1958م ينظم أعمال والسلوك وآداب المهنة، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919م، الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948 أما العراق حتى سنة 1958 حيث الاستبداد بقانون الشركات العراقي وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة، أما الأردن حتى صدور قانون الشركات المؤقت سنة 1962م والذي أصبح دائما حيث صدر باسم قانون رقم (12) وذلك سنة 1964م، أما في الكويت فقد ظل قانون شركات الهندي لسنة 1913م حتى سنة 1960م وصدر قانون الشركات الكويتي والذي يتضمن المزيد من الأصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي، 1962م اخر نظم ممارسة مهنة التدقيق هناك، وأصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، الامارات العربية المتحدة، سلطنة عمان، اليمن تونس، السودان، ليبيا الجزائر والمغرب ....الخ (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 07).

ان التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص (الصبان و علي، 2002، صفحة 06).

لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للتدقيق:

الجدول رقم 1 -1: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد الى 1700 ميلادي	الملك، الامبراطور الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700م الى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعلية حماية الأصول.
من 1850م الى1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900م الى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية.
من 1940م الى 1970م	الحكومة البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة النظام والقوائم المالية التاريخية.
من 1970م الى 1990م	الحكومات هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
من 1990م الى الآن	الحكومات هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: LIONNEL.C ET GERAD.V Audit et Control Interne ; aspects financiers ; opération et stratégiques 4éme édition; dalloze;paris 1992;page 17.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي وأهدافه

الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية" American Accounting Association ": تدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والذي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعينة بنتائج التدقيق (الشرع، 2003، صفحة 108).

كما عرف "BONNAULT" ET "GERMOND" التدقيق على أنه اختبار صارم وبناء الأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية اعطاء الرأي معلل على نوعية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة السابقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 09).

ومن هنا يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من الربح أو خسارة عن تلك الفترة (عبدالله، 2004، صفحة 13).
ومن هنا فان عملية التدقيق تشمل (نورالدين، 2015، صفحة 10_11):

- **الفحص Examination:** ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
- **التحقيق Vérification:** ويقصد به امكانيات الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم بأعمال المشروع الفترة مالية معينة وكدلالة على وضع المالي في نهاية تلك الفترة.

ومن هنا يتبين لنا أن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من ابداء رأيه الفني المحايد فيما اذا كانت عمليات القياسي للمعاملات المالية قد أفضت الى اثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

- **التقرير Rapport:** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهم في تقرير يقدم الى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي (طواهر و صديقي، 2003، الصفحات 15-19)

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعريف المقدمة لها يظهر جديا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية الى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك الأهداف المتوقعة من التدقيق في النقاط التالية:

1-الوجود والتحقيق:

مراجعة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية للتأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة موجودة فعلا.

حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة للمخزون السلعي مبلغ معين عند التاريخ معين وكمية معينة فيسعى المدقق الى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- الملكية والمديونية:

يعمل التدقيق في هذا البند الى اتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.

الوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، وبذلك يعمل التدقيق على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم الى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمولية أو الكمال:

يعتبر الشمول من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة، بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة الى الحدث.

الوصول الى الشمولية ينبغي التأكد من دقة صحة البيانات المحاسبية مثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، الذي يعتبر من أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص:

يهدف التدقيق من خلال هذا البند الى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهلاك الاستثمارات أو مصاريف الاعدادية وتقييم المخزونات تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ان الالتزام الصارم بهذا البلد من شأنه أن يضمن الأتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة الى أخرى.

5-العرض والافصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية الى الحصول معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال افصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية متمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، ان هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد له من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6-ابداء رأي فني:

يسعد مدقق من خلال عملية التدقيق الى ابداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي اطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر الأتية:

- التحقق من الاجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي وأهميته

الفرع الأول: أنواع التدقيق المحاسبي

1- من حيث زاوية الالزام القانوني:

أ_ **التدقيق الالزامي(الاجباري):** هو التدقيق الذي يلزم القانون به، حيث يلتزم المشرع بتعيين مدقق خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية، وفي حالة عدم القيام بتلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب_ **تدقيق غير الالزامي(الاختياري):** حيث يقوم المدقق في التدقيق الاختياري بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة التعميم النتائج هذا البحث على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبار حجم المؤسسات الاقتصادية.

2 -من حيث زاوية نطاق التدقيق (حدود):

أ_ **التدقيق الكامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمدقق اطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وانما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، يتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نقاط الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، و نلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق حرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته (أحمد، 2015-2014، صفحة 15).

ب_ **تدقيق الجزئي:** الذي يقتصر العمل فيه على قسم من الأقسام في المنشاة ويتم فحص التسجيلات المحاسبية الخاصة به، لأنه يتضمن وضع القيود على النطاق (المجال)، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية التدقيق في مجال أو حدود التدقيق المكلف به، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي(رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق والهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل اليها كي لا ينسب اليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق (الخطيب و الرفاعي، 1998، صفحة 17).

3- من حيث زاوية حجم الاختبارات (مدى الفحص) (الياس، 2011، صفحة 47):

أ_ التدقيق الشامل(التفصيلي): ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها من الأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام بشكل سليم، في المؤسسات الصغيرة.

ب_التدقيق الاختياري: ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على مجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة أما على الأسلوب الشخصي أو الاحصائي، نوع في المؤسسات الكبيرة نظرا لتعدد وتعاقد العمليات مما تتطلب وقت كبير وتكلفة أكبر.

4- من حيث زاوية التوقيت:

أ_ التدقيق المستمر: يشمل هذا النوع من المراجعة اجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، اذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب الى الامكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح الى المؤسسات كبيرة الحجم اذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية في تحقيق الأهداف المنوطة بها (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 24).

ب_ التدقيق النهائي: يستعمل هذا النوع في نهاية السنة المالية، اذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ان هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 26).

5- من حيث زاوية القائم بعملية التدقيق:

أ_ التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفد من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة(Allel, 2002, p. 07) .

ب_التدقيق الخارجي: يتم بواسطة الطرف من خارج المؤسسة، البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء الرأي الفني المحايد حول صحة الصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها من أجل اعطائها المصداقية (مسعود و محمد، 2005، صفحة 25).

من خلال ما تطرقنا اليه في ما يخص التدقيق الداخلي و الخارجي يتضح أن هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف نوضحها في ما يلي:

- **يمكن حصر أوجه التشابه فيما يلي** (نورالدين، 2015، صفحة 16):

✓ كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف الى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في اعداد التقارير المالية النافعة؛

✓ كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

- **أما أوجه الاختلاف يمكن ايجازها في الجدول التالي** (نورالدين، 2015، صفحة 17):

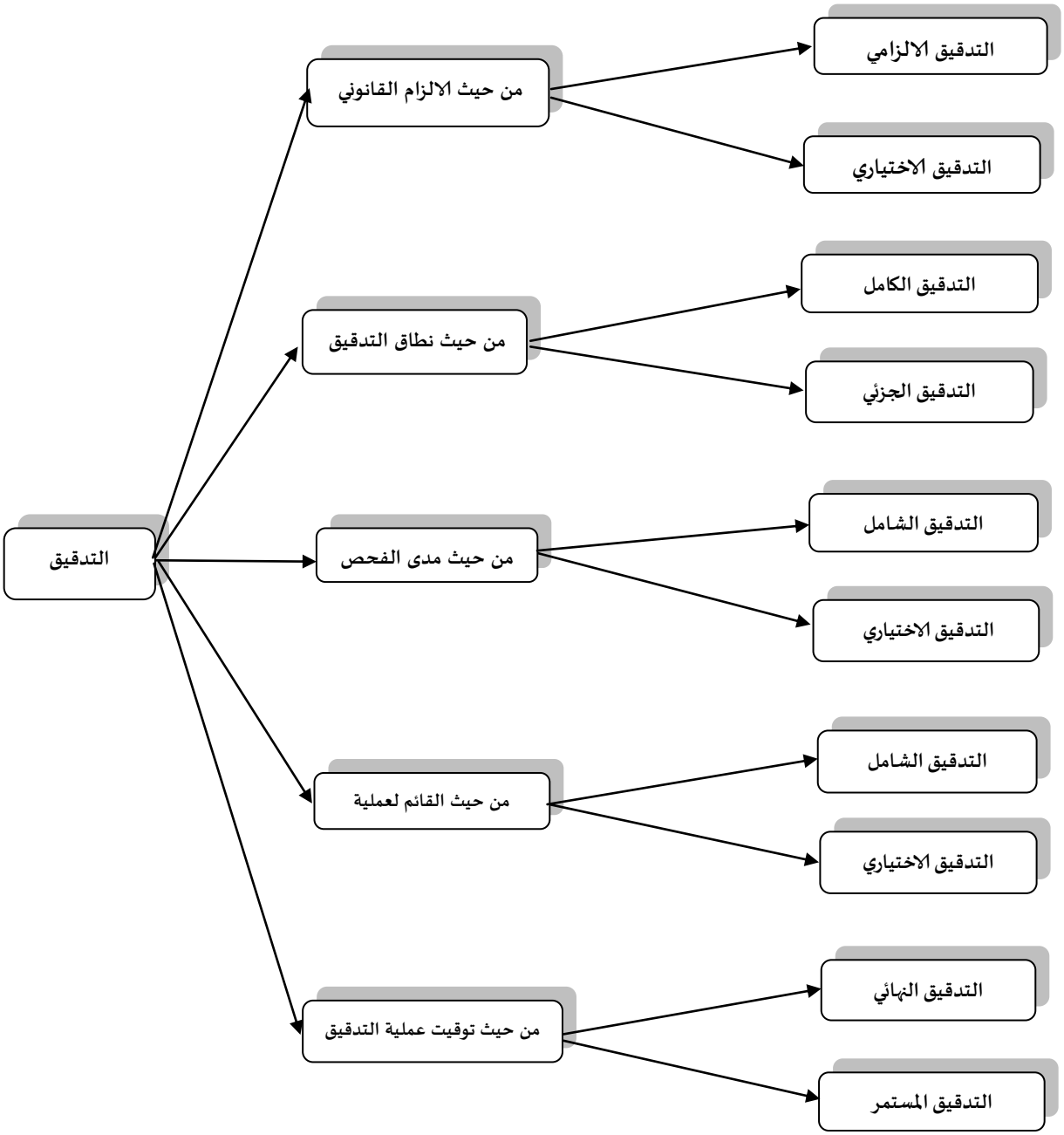
الجدول (1-2): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

رقم	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1- تحقق أعلى كفاية ادارية وانتاجية من خلال القضاء على الاسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع لها).	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل).
3	نطاق وحدود العمل	تحدد الادارة عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات بما لديه من وقت وامكانيات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي و العرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة.
4	التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. - اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية. - قد يكون كاملا أو جزئي. - الزامية وفقا لقانون السائد.
5	المستفيدون	ادارة المؤسسة	- قراءة التقارير المالية. - أصحاب المصالح. - ادارة المؤسسة.

المصدر: أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر و التوزيع،الأردن،عمان،2015،ص17.

حيث يمكن توضيح تلك الأنواع في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): تصنيفات التدقيق حسب وجهة النظر المختلفة



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير 2010، ص / 22 غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، محاسبية وتدقيق، جامعة الجزائر،2009.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

- اعتماد الادارة كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة في عملية التخطيط بمراقبة الأداء وتقييمه؛
- يعتبر وسيلة لمعرفة قدرة المؤسسة على توسيع نشاطاتها أو مواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات الى القروض من المؤسسات المالية، عن طريق قدرة المؤسسة الاقتصادية على السداد مستقبلا (حمزة، 2011/2012، صفحة 13)؛
- مساعدة مصلحة الضرائب في الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة من خلال الحسابات والقوائم المالية المعتمدة (كلبونة و أخرون، 2010، صفحة 25)؛
- تأكيد المدقق بمدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية والمحاسبية وإفصاحها للمجتمع (مازون، 2010/2011، صفحة 10)؛
- تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة لإنتاج السلع والخدمات، من خلال كفاءة البيانات المحاسبية في الانتاج للوحدات الاقتصادية (الصبان و محمد، 1990، صفحة 29)؛
- التحقق من حسن تفسير أعمال المشروع و عدالة نصيب العمال في الربح، وتفاوض مع أصحاب الأعمال في ما يتعلق برسم سياسة الأجور أو العمالة (مراد، 2010/2011، صفحة 160).

المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر معايير التدقيق عبارة عن مستويات مهنية لضمان الالتزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتنفيذ أعمال عملية التدقيق واعداد التقرير بكفاءة.

لقد كان للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من عمل وضع معايير الأداء حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 اقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر 1949 تم اقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير اعداد التقرير، وصدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، وتقسم هذه المعايير الى ثلاث مجموعات: معايير متعلقة بالشخص المدقق(عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير اعداد التقرير .

المطلب الأول: المعايير العامة

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق كما أنها توصف بأنها شخصية لكونها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتتكون معايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي (جمعة، 2015، الصفحات 24-25):

- أن عملية التدقيق تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا يمكنهم أداء وظيفتهم كمدققين؛
- يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- يجب على المدقق أن يبدل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند اعداد تقرير التدقيق.

الفرع الأول: التأهل العلمي و العملي

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق (الفيومي و لبيب، 1998، صفحة 53).

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بممارسة المهنية، اضافة الى ذلك يجب أن يستمر المدقق في تدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

الفرع الثاني: الاستقلال والحياد

تنبع أهمية هذا المعيار من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المدقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياته عند ابداء رأيه حول القوائم المالية، فبانعدام استقلالية المدقق تصبح عملية التدقيق بدون مبرر على الاطلاق وتفقد دورها الاجتماعي والاقتصادي، كما يعتبر معيار استقلال وحياد المدقق من أكثر معايير التدقيق المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل للتطبيق عمليا، خاصة بعد اتساع تشكيلة خدمات مدقق الحسابات في مطلع القرن الواحد والعشرين، كما يمكن تعريف استقلال المدقق:" بأن يكون المدقق أمينا نزيها صادقا يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفود، ولا يغير رأيه نتيجة خصومه وانما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل اليه" (المطارنة، 2006، صفحة 40).

الفرع الثالث: بدل العناية المهنية المعتادة

يعني أن يقوم المدقق ببدل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية التدقيق الى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كون أن المراجع لابد أن يفي المعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلال في أداء مهمته.

إن قياس درجة العناية المهنية للمدقق بغية تحديد مسؤولية المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتج عن النظام المولد لها تحديد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة والمحفظة وشكل التقرير الناتج عن الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية.

في نهاية المعايير العامة نشير الى أن معيار الاستقلال مع معياري بدل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للتدقيق فعندما يكون المدقق مثلا غير مستقل ولم يبدل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا أو عمليا، فلن يكون هناك حاجة الى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول الى الأهداف المتوخاة من التدقيق (طواهر و صديقي، 2005، الصفحات 40-41).

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي وتمثل مبادئ التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الاجراءات وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الاشراف على أعمال المساعدين بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب أن يقوم بدراسة وتقييم النظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع اجراءات التدقيق الملائمة لها؛
- يجب أن يقوم بتجميع الأدلة كفاية والمقنعة التي تمكنه من ابداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسارات والمصادقات.

الفرع الأول: التخطيط والإشراف الملائمين

يجب على المدقق أن يقوم بتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة ملائمة وأن يحسن الاشراف على مساعديه ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم حيث يتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العمل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة النظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة التدقيق مع ضرورة أن تتميز هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة للتعديل كلما تقدم الفحص، ولا شك أن نجاح مدقق الحسابات في وضع برنامج التدقيق الملائم يمكنه من تحديد عدد المساعدين ومهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، من جهة أخرى يعتبر المدقق مسؤولا عن تقسيم العمل والإشراف على مساعديه وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناءا على مدى تحقيق هذه الأهداف، ويعتمد مدى الاشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقيد وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به (ديب و سالم، 2003، الصفحات 45-46).

في ظل هذا الاطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية من برنامج عملية التطبيق وتخطيطها في ما يلي (طواهر و صديقي، 2003، الصفحات 44-45):

- البرنامج الموجه الأساسي لعملية التطبيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛
- استعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنتج من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج وكذا امكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها؛

- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني اطلاقا من تحديد مهام كل مدقق وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل به.

الفرع الثاني: الفهم الكافي للرقابة الداخلية

أن المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التطبيق والتعرف على مدار سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، أضعف قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة)، رقابة الداخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة.

مقابل فان ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية (حلمي، 2005، الصفحات 27-28):

- اعداد قوائم الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية؛
- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع اجراءات التدقيق؛
- اختصار اجراءات التدقيق؛
- اعتماد على أعمال المدققين الاخرين.

وحتى يتمكن المدقق من الوصول الى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي (لطفي، 2004، صفحة 44):

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامج مبدئيا، والذي من خلاله يدرس امكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل اليها؛
- في حالة ما اذا كانت المؤسسة كبيرة، يفضل انجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين؛
- تبادل الاراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتى يتوصل الى تقارب ما بين أحكامهم.

الفرع الثالث: جمع أدلة التدقيق الكافية

يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الاثبات والقرائن الكافية والتي تمثل أساسا معقولا وسليما يستند اليه في ابدائه لرأيه حول القوائم المالية، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية للتحقق.

فالقرارات التي يصل اليها المدقق تكون مبررة فقط اذا كان يدعمها دليل اثبات معقول وملائم، يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام الى نوعين هما (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 52):

- **الداخلية:** تشتمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم اعداده داخل المؤسسة.

- **الخارجية:** تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجرى خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب والى غير ذلك من الأطراف الخارجية.
فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عالي من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية.

أما فيما يخص جودة الأدلة، كذلك يعني أن تتمتع بالموضوع وخلوها من التحيز الشخصي بالإضافة الى قابليتها للقياس الكمي.

المطلب الثالث: معايير اعداد التقرير

تنهي مهمة تكون مدقق عقب أداء عملية الفحص في كتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم الى أربعة معايير:

- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- الافصاح الكافي في القوائم المالي .

الفرع الأول: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره الى ما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ومهنيا ينظر للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعايير لقياس مدى صدق القوائم المالية، بمعنى ان التزام الادارة بهذه المبادئ عند اعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة (علي، 2001، صفحة 200)، تحديد ملائمة المبادئ المحاسبية في حالة معينة على التقدير والحكم الشخصي لمدقق الحسابات، لذا يجب على المدقق أن يكون ملما الماما كافيا بالمبادئ المحاسبية البديلة التي تصلح للتطبيق في حالات معينة (الديب و سالم، 2003، صفحة 48).

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار الى المجموعات التالية (حلمي، 2005، صفحة 28):

المجموعة الأولى: المبادئ العامة

يمكن اجمال هذه المبادئ في الأتي:

1- مبدأ الحيطة والحذر؛
2- مبدأ الثبات؛
3- مبدأ الشمولية؛
4- مبدأ الأهمية النسبية؛
5- مبدأ الافصاح.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

يمكن اجمال هذه المبادئ في الأتي:

1- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقه مستقبلا؛
2- مبدأ التكلفة التاريخية.

يمكن اضافة مبدأ أخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات في تطبيق الاعمال المحاسبية من خلالها يسمى بالتجارة الالكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

الفرع الثاني: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره الى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة الى أخرى، استنادا الى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند اعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير والغاية من هذا الاثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية.

الفرع الثالث: الافصاح الكافي في القوائم المالية

تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير الى خلاف ذلك، ويقضي هذا المعيار بأنه يتضمن تقرير المدقق الى أن الافصاح في القوائم المالية يعتبر كافيا بدرجة معقولة إلا اذا تضمن التقرير عبارة تفيد العكس وهذا المعيار يؤكد مسؤولية المدقق في اقرار احتواء القوائم المالية على الحقائق الهامة والمعلومات والبيانات التي تعتبر ضرورية لمستخدمي تلك القوائم المالية (سعادة، 2011-2010، صفحة 43) .

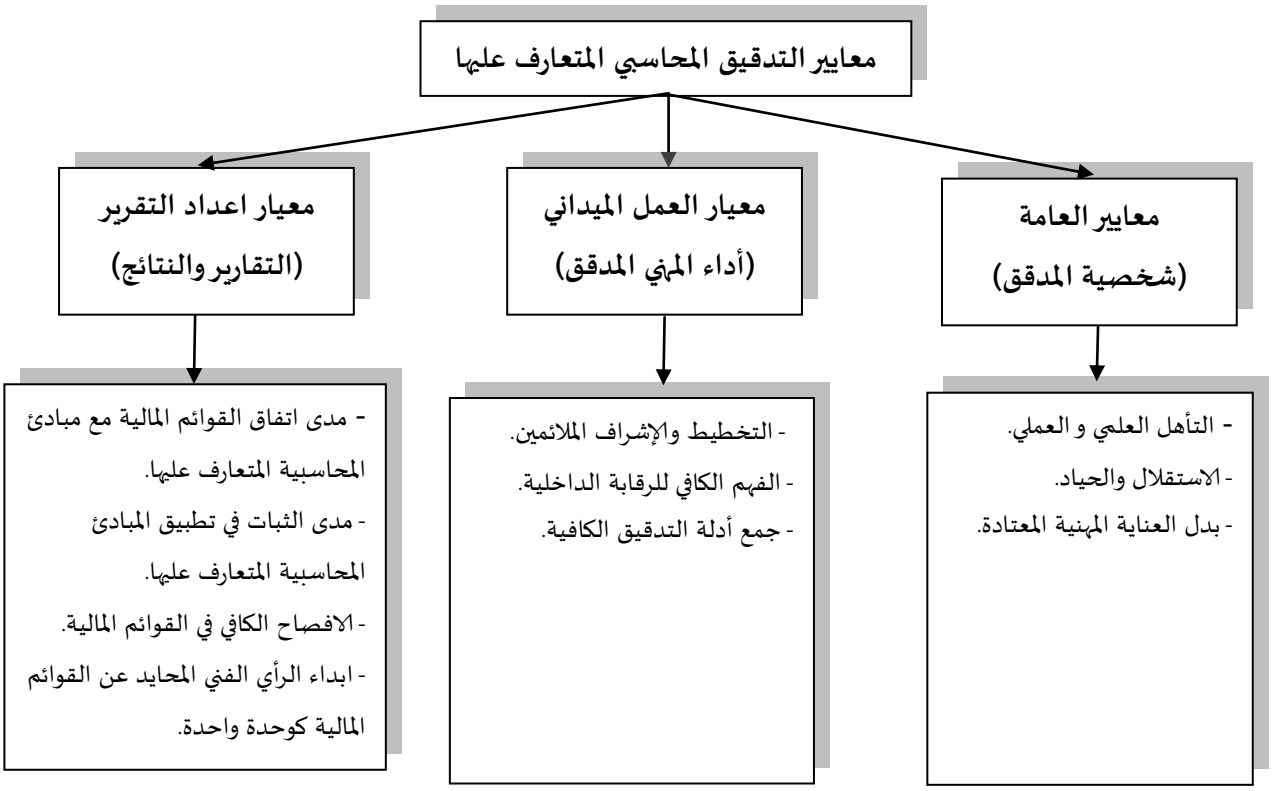
الفرع الرابع: ابداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة

يقتضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير رأي المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المدقق عن ابداء الرأي يجب أن يوضح المدقق أسباب هذا الامتناع.

وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها (توماس و هنكي، 1997، صفحة 65).

حيث يمكن توضيح هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2) :معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

خلاصة الفصل الأول

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان ناتجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الادارة والملاك، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه الاكتشاف الغش ومنع الاخطاء إلى ابداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

ويمكن القول أن التدقيق هو مفتاح التقييم والحكم على مدى اعتمادنا على المعلومات الواردة في اتخاذ القرار.

الفصل الثاني

أثر ممارسات التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

تمهيد

تختلف طريقة اعداد وعرض القوائم المالية من بلد لأخر وقد يرجع هذا الاختلاف الى اختلاف الظروف الاجتماعية، الإقتصادية والقانونية لكل بلد كما قد ترجع الى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات اعداد القوائم المالية محليا.

إن الهدف من عرض القوائم المالية هو توفير المعلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة وأدائها والتغيرات التي حدثت في وضعيتها المالية وذلك لقطاع عريض من المستخدمين مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة (سليمة) وعقلانية.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للقوائم المالية

يعتبر اعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة، فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الادارة والأطراف المعنوية صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية، لذلك إن القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية، إن القارئ الذي يتفهم محتوى ومضمون تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية، وهي تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية (لطفي أ.، 2008، صفحة 77).

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي (SCF) (المطارنة و خنفر، 2011، صفحة 28)، وهي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية (الدهراوى، 2006، صفحة 13)، مع ضرورة التوفير معلومات آنية وموثقة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الفعالة والسليمة (حنيفة، 2010، صفحة 31) معرض البيانات بالعملة الوطنية.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية كما تضبط (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية (07_11، 2007، صفحة 05).

كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، والذي يبين في أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي يقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الادارة للأعمال الموكلة لها (الجعارات، 2008، صفحة 103).

وأيضا عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم (5) المفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمد، وأن اعداد مجموعة مترابطة تماما من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي له أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي القوائم المالية تترابط مع بعضها، لأنها تعكس مظاهر مختلفة للنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية، فتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل

المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخ مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المشروع (شنوف، 2007، صفحة 146).

ومما سبق يمكن استنتاج أن القوائم المالية هي عبارة عن تقارير وملاحق تبين الوضعية المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وكذلك يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المالية بالنسبة للمؤسسة والأطراف الخارجية.

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

1- القابلية للمقارنة والتماثل(Comparabilité) :

يجب أن تكون القوائم المالية معدة بنفس السياسات المحاسبية وذلك لأن عملية المقارنة تتم بالاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية وكذلك الافصاح عن سياسات المحاسبة المستخدمة في القياس وإعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة لفترات السابقة (القاضي و حمدان، 2008، الصفحات 274-275).

2- القابلية للفهم (Compréhensibilité) :

احدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر المعقول من العناية.

3- الملائمة (Relevance) :

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت المناسب وتكون ملائمة اذا كانت قادرة على أحداث فرق في القرار بحيث تساعد المستخدمين على اجراء التنبؤات، حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر، والمستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية.(Kieso, J.Weygand, & D.Warfield, 2007, p. 48)

4- المصداقية(Crédibilité):

يجب أن تكون القوائم المالية ممثلة بصدق وبدون أخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة كما يجب أن تكون بعيدة عن أي تحيز ولا الأحكام الشخصية للقائمين على اعدادها تتضمن صفة الموثوقية الصفات التالية:

- الحذر والحيطة:

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

- الجوهر فوق الشكل:

يجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني بحيث توجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

- الحياد:

يعني البعد عن التحيز الشخصي وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين.

- التمثيل الصادق:

وهنا تكون المعلومات المالية ممثلة للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في مؤسسة، والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية.

- الاكتمال:

بمعنى أن المعلومات المعروضة للقوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة بعدم حذف أو الغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية ومن خلال التقارير المالية الأخرى (بدوي إ.، 2010، الصفحات 39-40).

المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أعراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى (بدوي م.، 2009، صفحة 15).
ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد:

1- مجلس الإدارة:

يحتاج مجلس الادارة الى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة (الحسن و الصبان، 1997، صفحة 10).

2- الموظفون (الاجراء أو العاملون):

يهتم الموظفون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات، توفير المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل (مرازقة، صفحة 10).

3- المستثمرون:

يحتاج المستثمرون 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.

4- المقرضون:

اهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

5- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما اذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشئة على مدى أقصر باهتمام المقرضين إلا اذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

6- العملاء:

يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم.

7- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل القومي والاحصاءات الأخرى المشابهة.

8- الجمهور:

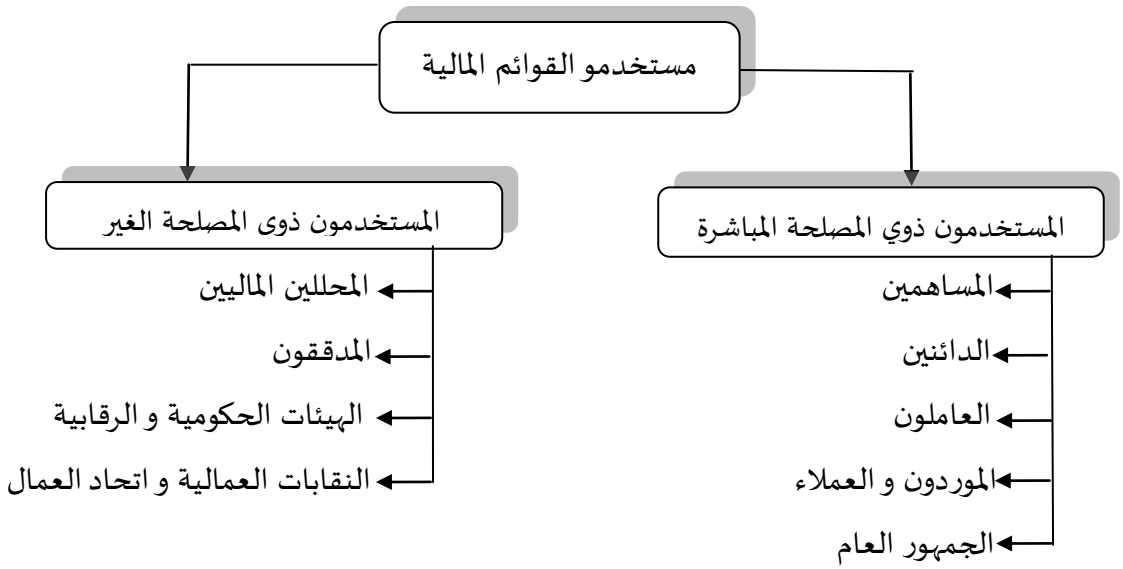
تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويده بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحيثية في نمو المؤسسة وتنوع أنشطتها.

بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من معلومات، فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا، حيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المخاطر للمنشأة فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.

لذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تتجه الى توفير المعلومات الأكثر افادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة.

وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج الى قدر ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتعد تلك النقطة هامة لأنها تعني أنه عند اعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين افتراض وجود مستوى من الأهلية لدى المستخدمين حيث أن لذلك أثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات (لطفي أ.، 2008، صفحة 50).

الشكل رقم (2-1): مستخدمو القوائم المالية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، طبعة 2009، ص :185.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف القوائم المالية

ترجع أهمية تدقيق الحسابات الى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفدين منها، كلما كبر حجم المنشأة وزيادة عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة تدقيق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارت أو القرارات الاقتصادية كما تهدف القوائم المالية هو توفير معلومات ملائمة في مستخدمي هذه القوائم لكي يتمكن من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

الفرع الأول: أهمية القوائم المالية

للقوائم المالية أهمية كبيرة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وتتمثل أهميتها في ما يلي (صلاح، 2008، صفحة 182):

1- وسيلة في اتخاذ القرارات المناسبة:

تساعد القوائم المالية الادارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة حيث:

- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين، العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها؛
- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.

2- أداة اتصال:

تلعب القوائم المالية في هذا المجال الدور الرئيسي في المؤسسة فمهمتها توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي القوائم المالية عن نشاط المؤسسة ونتائج المترتبة عليها في ذلك:

- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين،العملاء والبنوك ...الخ؛
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال والباحثين ...الخ.

3- وسيلة في تقييم الأداء:

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الادارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة؛
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

ان الهدف الأول من القوائم المالية هو توفير معلومات ملائمة في مستخدمي هذه القوائم لكي يتمكن من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة بسبب تغيرات وتطورات التي حصلت في المجالات الاقتصادية الاجتماعية، السياسية والتكنولوجية، وبذلك تعددت أهداف القوائم المالية (الشيرازي، 1990، صفحة 164):

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) أهداف القوائم المالية كما يلي:

- الهدف الأساسي من القوائم المالية هو تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- توفير معلومات مفيدة في الحكم على قدرة الادارة في استخدام موارد الشركة بفعالية لتحقيق الهدف الأساسي للشركة؛
- خدمة أولئك المستخدمين الذين تكون سلطتهم أو قدرتهم أو مواردهم للحصول على معلومات محدودة والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر أساس للمعلومات عن الأنشطة الاقتصادية للشركة؛
- توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين للتنبؤ بالتدفقات النقدية ومقارنتها وتقييمها من حيث المقدار و التوقيت وعدم التأكد المرتبط بها؛
- تقديم معلومات واقعية تفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى بما يفيد في التنبؤ بقدرة الشركة على تحقيق الأرباح ومقارنتها وتقييمها؛
- التقرير عن أنشطة الشركة المؤثرة على المجتمع والتي يمكن تحديدها ووصفها وقياسها والمهمة لدور الشركة في بيئتها الاجتماعية؛

- أحد أهداف القوائم المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات الغير الهادفة لتحقيق الأرباح هو تقديم معلومات مفيدة لتقييم فعالية ادارة الموارد في تحقيق أهداف المنظمة.

الفرع الثالث: عرض القوائم المالية:

تقوم ما ضمن المؤسسات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي، السداسي والثلاثي (مخلوف، 2009، صفحة 07)، حسب نص المادة 210 من المرسوم التنفيذي رقم 08/156 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07/11 تشمل الكشوف المالية على الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة (المالي، 2008).

- قائمة المركز المالي:

تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة (لدرع و عبدالرحيم، 2010، صفحة 05)، كما توفر معلومات مفيدة عن مدى قوة المركز المالي للمؤسسة، لتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير (مطر، 2007، صفحة 169)، تظهر العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية (الدهراوي، 2006، صفحة 111).

- قائمة حساب النتائج:

تبنى قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح، وهو كشف اجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزتها المؤسسة خلال مدة معينة وتبرز النتيجة الصافية لهذه المدة كما يسمح بتحديد مردودية المؤسسة (شناي، 2009/2008، صفحة 215)، اذ يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف عند حدود المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن.

- قائمة جدول سيولة الخزينة:

الغرض الأساسي منها هو تحديد معلومات على المقبوضات (مصادر السيولة) والمدفوعات (المخصصات النقدية) للمؤسسة التي تؤثر على التدفقاتخلال الفترة (وصفي، 2004، صفحة 527)كما تهدف هذه القائمة الى اظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت التشغيلية أو استثمارية أو تمويلية (صلاح، 2008، صفحة 189)،الجزائري بالطريقة المباشرة والتي تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الاجمالية للزبائن الموردون والضرائب قد ابراز تدفق مالي صافي، وكذلك تقريب هذا التدفق المالي الصافي الى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة، أما الطريقة الغير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحزبان التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى (156/08، 2009، صفحة 26).

- قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية (شنوف، 2009، صفحة 185)، كما تعرف على أنها عبارة عن قائمة توضح مختلف التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية حيث تضم هذه القائمة مختلف المعلومات المتعلقة (حنان ر.، 2006، صفحة 230) ب: "النتيجة الصافية للفترة، كل عناصر النواتج والأعباء والأرباح والخسائر المتعلقة بالأموال الخاصة أثرت التغير في طرق المحاسبة لعناصر الأموال الخاصة قرارات التخصيص النتيجة (توزيعات مخصصة) ".

- ملاحق القوائم المالية:

المعلومات اضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات التفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية اضافة الى ذلك الافصاح عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال (أوسرير و مجبر، 2010، صفحة 04)، وبالأخص توضيح المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة (بكيحل، 2009/2008).

الفرع الرابع: الاعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية Over all Considérations:

1- التمثيل الصادق والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs :

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة ذات العلاقة، وكذلك توفر الشروط التي تقتديها المفاهيم المحاسبية وطرق الاعتراف بالأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وتعاريفها وإعداد القوائم المالية استنادا الى هذه المعايير IFRSs اضافة ويفترض عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للافصاحات الاضافية عند الضرورة تؤدي الى قوائم مالية تحقق التمثيل العادل.

يتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن القوائم المالية، ويجب عدم وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية IFRSs إلا اذا كانت ملتزمة بكل متطلبات هذه المعايير(IFRSs) (الجعارات، 2008، صفحة 98).

لا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الافصاح عن تلك السياسات المستخدمة أو الملاحظات أو التفسيرات، بل لابد من اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة لعكس تصحيح هذه السياسات من الناحية المحاسبية اضافة الى الاصلاح عن كل ما يتعلق بهذه

السياسات لإزالة غموض يمكن أن يؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

يشير المعيار IAS1 في بعض الظروف النادرة، أن الادارة تتوصل الى أن الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs يكون مظللا الى حد بعيد، بحيث يكون متعارضا مع أهداف القوائم المالية المنصوص عليها في اطار اعداد و عرض القوائم المالية، وفي هذه الحالة فيتطلب من المنشأة ما يلي:

- عدم تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية الدولية IFRSs؛
- الافصاح المفصل عن طبيعة وأسباب عدم تطبيق المعايير والآثار الناجمة عن ذلك؛
- بيان المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها والتي تمثل خروجا عن معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

وهذا يعتبر اقرارا واضحا من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإمكانية الخروج عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، وفي سبيل ذلك يجب تفعيل الادارة لحكمها بما يؤدي الى تحقيق التمثيل الصادق والعرض العادل للمعلومات المالية الموثوقة والصحيحة.

2- فرضية الاستمرارية:

تعتبر فرضية استمرارية المنشأة من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها حيث يفترض بالمنشأة التي تعد القوائم المالية استنادا الى معايير التقارير المالية الدولية IFRSs أن تكون مستمرة الى أجل غير محدود في المدى المستقبل المنظور، حيث تعتمد المنشأة على هذه الفرضية في اعداد القوائم المالية للمنشأة، والتي تختلف بلا أدنى شك عن اعدادها وفق المفهوم التصفية الذي يستند على عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية، وبذلك فيجب على المنشأة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار، والإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال الملاحظات وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المنشأة غير قادرة على الاستمرار، وإذا تبين للإدارة أن المنشأة غير قادرة على الاستمرار فيجب عدم اعداد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرارية وفي هذه الحالة يتطلب المعيار IAS1 ادراج مجموعة من الافصاحات تتعلق بالظروف التي أدت الى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار (الجعارات، 2008، صفحة 99).

3- المحاسبة المستندة الى أساس الاستحقاق:

من متطلبات المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية على أساس الاستحقاق والذي يعترف بالمصروفات والخسائر التي تتعلق بفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك بالإيرادات والمكاسب التي تتعلق بالفترة المالية سواء تم قبضها أو لم يتم، ويتعلق الأساس الاستحقاق بالاحتراف ببنود الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (الأصول الالتزامات، حقوق الملكية الدخل، والمصروفات) استنادا الى طرق الاعتراف التي يتضمنها الإطار وبخصوص قائمة التدفقات النقدية فلا تعد على أساس الاستحقاق كونها تتضمن معلومات تتعلق بالتدفقات النقدية.

4- الاتساق أو الثبات:

الثبات في استخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية من فتره لأخرى، وقد يكون الاتساق متعلق بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الاهتلاك بأحد الأساليب التي أقرتها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، أو تقييم المخزون بأحد طرق التقييم التي تضمنها المعيار IAS2 المتعلق بالمخزون أما في ما يتعلق بالقوائم المالية فالاتساق يرتبط بالعرض والتصنيف بنود القوائم المالية من فترة لأخرى كشكل الميزانية، وأسلوب اعدادها، وكذلك شكل وإعداد قائمة الدخل، ويجب الثبات باستخدام ذات طريقة العرض والتصنيف إلا اذا كان التغير:

- مبررا بتغير الظروف؛
- متطلبا جديدا لمعايير التقارير المالية الدولية IFRSs؛
- يؤدي الى معلومات أكثر دقة وموثوقية.

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

5- الأهمية النسبية ومستوى التجمع:

تعني الأهمية النسبية باعتبار بند معين هام نسبة الى بنود أخرى، ويترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصاريف ايرادية استنادا الى أهميتها نسبة الى اجمالي الأصول، أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض كذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية ويمكن تجميع البنود غير المتماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية (الجعارات، 2008، صفحة 101).

6- المقاصة:

تعني المقاصة اظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض كإظهار صافي في الايرادات بعد طرحها من المصروفات، و هذا يؤدي الى الغموض وعدم الوضوح والبعد عن الشفافية، وينص المعيار IAS1 على عدم جواز اجراء مقاصة بين بنود الأصول والالتزامات، أو بين بنود الدخل والمصروفات، إلا اذا كان ذلك مطلوبا أو جائزا بموجب معيار من معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

7- المعلومات المقارنة:

تتعلق المعلومات المقارنة بالتزويد بالمعلومات عن فترة أخرى وذلك تطبيقا لخاصية قابلية المقارنة والتي تعني امكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة معينة بقوائم مالية لمنشاءات أخرى ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض الاستثمار أو التمويل أو التعرف على المركز المالي والأداء المالي وغير ذلك، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية القابلة للمقارنة إلا اذا تم اعداده باستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية وفقا لمبدأ الثبات أو الاتساق، ومن أجل تسهيل عملية المقارنة للقوائم المالية التي تعود لنفس المنشأة فيتطلب المعيار الافصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية لكل القيم التي تتضمنها القوائم المالية، إلا اذا تطلب معيار أخر غير ذلك.

يجب أن تتم المقارنة في ضوء اتساق وثبات أسلوب العرض والتصنيف بحيث اذا تغيرت القيم المقارنة أو أعيد تصنيفها فيتطلب ادراج افصاحات ما يلي:

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

اذا كانت اعادة عرض المعلومات المقارنة غير عملية، فيجب الافصاح عما يلي:

- أسباب عدم اعادة التصنيف البنود ذات العلاقة؛
- طبيعة التعديلات التي تتم فيما لو تم اعادة التصنيف القيم ذات العلاقة.

المبحث الثاني: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات عن القوائم المالية

المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها

الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

الجودة كمصطلح يقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته، وكما عرفت الجودة بأنها ترتبط ببرنامج يتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه استنادا الى الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، كذلك المسؤولين عن القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية لأهدافها ومن أهم الصفات التي أقرتها دراسة (Asobat) لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية هي: الملائمة القابلية لتحقيق التحرر من التحيز القابلية لقياس الكمي (حنان ر.، 2006، صفحة 189).

كما تعرف الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المنظمة (سامي، 2009، صفحة 27).

الفرع الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

يمكن تحديد الخصائص على النحو التالي (الفضل، 2008، صفحة 410):

أ- الملائمة: يمكن تحقيق الملائمة من خلال تحقيق التأثير المباشر لاستخدام المعلومان على اتخاذ القرار ويمكن وصف المعلومات بالملائمة اذا كان القرار المتخذ على أساس يكون أكثر رشيدا من القرار المتخذ بدونها وتستند الملائمة على ثلاث دعائم هي:

- **توقيت المعلومة:** يقصد بذلك أن تكون متاحة لمتخذ القرار عند الطلب وقبل أن تفقد قيمته؛

- **التغذية العكسية:** يقصد بذلك قدرة المعلومات على التقويم والتصحيح أين تكون صالحة للاستخدام في تقييم الأعمال التاريخية؛

- **القدرة على التنبؤ:** يقصد بذلك أن تكون المعلومات صالحة ومفيدة عند استخدامها في تقييم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية قصيرة الأجل.

ب- الثقة في المعلومات وامكانيات الاعتماد عليها: تتحقق الثقة بخلو المعلومات المستخدمة من الأخطاء الجوهرية والهامة وأنها غير متحيزة في عرض الحقائق أو الظواهر والأنشطة الاقتصادية، أي تمثل في الموضوع الذي يجعلها صالحة للاستخدام.

ج- القابلة للمقارنة: بذلك يقصد قابلية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة، ومن عام لأخر من جهة أخرى، حتى يمكن الحكم من خلال تلك المقارنات على أهمية ما حققه اتجاه الأخر أو من سنة لأخرى.

د- الثبات النسبي من فترة زمنية لأخرى: يقصد بذلك الثبات في القياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، بما يمكن من إتمام عملية المقارنة بكفاءة وفعالية، ولا يعني ذلك الثبات في اتباع طريقة أو سياسة معينة.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

الفرع الأول: أهمية تدقيق القوائم المالية

بات للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر إلحاحا مما كانت عليه في السابق لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر احدى الآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات الى المستثمرين (سامي، 2009، صفحة 30).

يكمن دور التدقيق المحاسبي في ما يلي:

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

الفرع الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

يساهم التدقيق لتحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال (رياض، 2010/2009، صفحة 44):

- مساهمة التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء؛
- يساهم في تطبيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاد القرار؛
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛

- يعمل التدقيق الداخلي في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعبر هذا دورا هاما ورئيسيا خصوصا وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الاحصائية بدلا من الفحص الكامل وبالتالي أصبح المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك من أقدر منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية؛
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجبها النظام المحاسبي في المؤسسة.

الفرع الثالث: علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص،التحقيق،التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية

يرتبط تحليل دور المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية بتحليل دور كل من:

أ- **الفحص المحاسبي:** هو التأكد من صحة قياس العمليات تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الآلية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الآلية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 13):

- ملائمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل؛
- قابلية القياس الكمي.

ب- **التحقيق المحاسبي:** إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملائمة، الحياد) كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة (رأفت، 2011، صفحة 21).

ج- **التقرير (الابلاغ):** بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية.

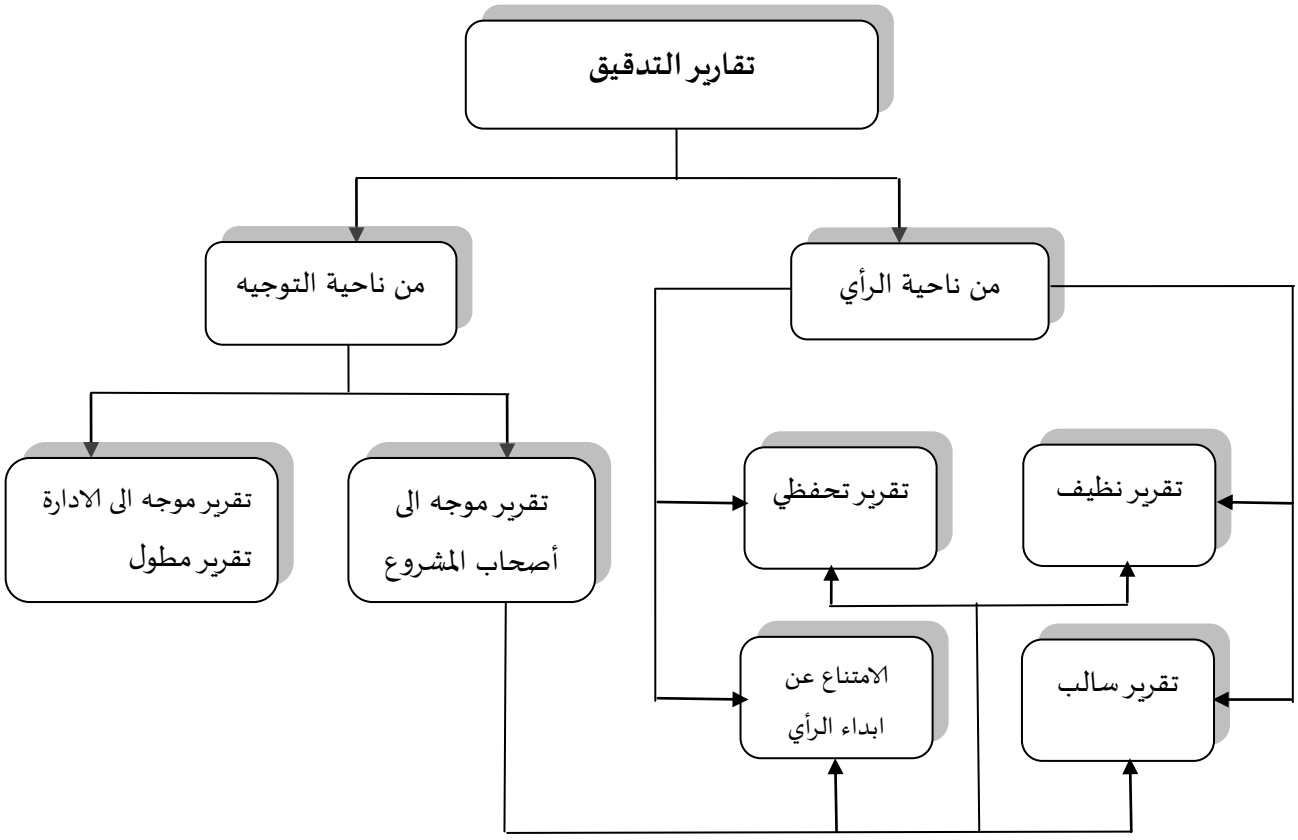
المطلب الثالث: مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال (الصحن، عبيد، و أخرون، 2007، صفحة 316).

بالإضافة الى أنه يتعين على المدقق التطرق الى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى تقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها بالإضافة الى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه يمكن لتقرير من مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف في ما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية.

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): أنواع تقارير التدقيق



المصدر: محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية و دور الحاسوب في الادارة والتشغيل، بيروت، لبنان 1998،ص: 4.

خلاصة الفصل الثاني

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات للمؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة.

لما يستلزم على مدقق الحسابات ابداء رأي فني محايد باعتبارهم تخصصا ونزيها متمثلا في تقرير مع ضرورة ايصال هذه الأخيرة الى 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 حول تدقيق القوائم المالية للمؤسسة

تمهيد

ايمانا منا بمدى الأهمية التي يكشفها جانب التدقيق المحاسبي باعتبار الدعامة الأساسية والمحورية في نظم سير وتسيير نشاطات المؤسسة ارتأينا أن نكمل جانب دراستنا النظرية بما يقابلها من الدراسة ميدانية استطلاعية تتلخص أولى أولويات في تكريس مختلف المفاهيم المنقاة وأبعادها ضمن نطاق الممارسة الفعلية.

حاولنا استعراضهم من خلال إسقاط مختلف التوجهات الفكرية والنظرية في ساحة على ضوء مختلف البيانات والأرقام الممارسة بمؤسسة ميناء مستغانم 2019-2020 وتطرقنا في هذا الفصل إلى:

- لمحة تاريخية عن انشاء ميناء مستغانم وتعريفه؛
- مهام ميناء مستغانم؛
- أهداف وخصائص ميناء مستغانم؛
- هيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم؛
- عرض الميزانية المالية وجدول الحسابات؛
- تحليل الميزانية.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كخدمات التجارية وخدمات صيد البحري، لذا سوف يتم التطرق من خلال هذا البحث الى لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم، أهدافه وخصائصه، وهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم

الفرع الأول: تعريف المؤسسة

ميناء مستغانم كجميع الموانئ مصادره مكونة من تقديم خدمات ورسوم جبائية، مفهوم حكومي الى جانب أهمية نشاطه في الاقتصاد الوطني عامة وخاصة، كذلك تتعدد خصائصه بالنسبة لتشكيلات الاقتصادية السادة متعددة التدخلات عموما احتكاك الميناء بالبواخر اختصاص سلطات الميناء بل أكثر السياسة الوطنية، مختلف العملاء الاقتصاديون وهذا الأخير مستقل بالنسبة لهذه السلطات حيث تستطيع التصرف في البيان عند حدود أي خطأ في فعالية النشاط.

الشكل رقم (3-1): مدخل لمؤسسة ميناء مستغانم

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الفرع الثاني: لمحة تاريخية

قبل سنة 1830 لم يكن بمدينة مستغانم على طول الساحل، بين صلامندر وخروبة كان موجود شاطئ شاسع يحتوي على صخور ضخمة وخطيرة الأبحار وهذه منطقة القرصنة المسماة (مرسى الغنائم) وبهذا سميت بمدينة مستغانم.

البداية الحقيقية لميناء مستغانم في 1833 حيث كانت التعاملات والمبادلات تجري مباشرة على الشاطئ وفي 1840 تم بناء أول رصيد من الخشب تمهيدا لبناء ميناء مستقبلي، عدد السكان وازداد معه العمليات التجارية الخاصة في الحبوب حيث بلغ 24000 طن والحاجز بلغ 325 متر.

وأول مشروع لبناء الميناء يعود تاريخه الى 1882 ولكن بدأت الأشغال فيه سنة 1890 وانتهت سنة 1904، وفي سنة 1897 وصل طول الحاجز الى 725 متر اذا وصلت الى الأرضية المسطحة للميناء.

وأول طريق جنوب غرب بدأ سنة 1904 و في تلك الفترة لم يكن للميناء أرصفة وبعد الحرب العالمية الثانية تم تجهيز الميناء بالمعدات الى أن احتل المرتبة السادسة بالنسبة للموانئ الجزائرية الأخرى حيث يصدر كل المنتجات الوطنية، ويستورد المنتوجات المصنعة والاستهلاكية، وكذلك آلات التصنيع.

وبعد الاستقلال ومع التخطيطات التي وضعت في تطوير الميناء رأى هذا الأخير تطوير أعماله التجارية وهي:

1- انشاء مخزن للسكر قدرته الطاقوية 15000 طن وقد دشن سنة 1971؛
2- موقع سند جر اسفن والذي خصص لسندين سعة كل سند 100 طن الذي أنشأه سنة 1982؛
3- وضع مخزن الحبوب سعته 30000 طن سنة 1986؛
4- برنامج اعداد مربط السفن ثاني اقتدى؛
5- انشاء ماصر (حاجزات تحت الماء) للصيد طوله 120 متر سنة 1987؛
6- سنة 1988 تم انشاء رصيف تجاري وتم استغلاله في نفس السنة وطول هذا الأخير 237 مترح؛
7- قد دعم سند جر السفن بسند مركزي 250 طن.

أنيط الى مؤسسة ميناء مستغانم المهام التالية:

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية؛
- انجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديد للبنى المينائية الفوقية؛
- اعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الأخرين؛
- عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الارساء وغيرها؛

- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية والعقارية ذات الصلة المباشرة أو الغير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

الشكل رقم (3-2): ميناء مستغانم قديما

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الفرع الثالث: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم

يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و 56° شمالا وخطي طول 00° و 05° شرقا.

كما أن موقعه في مستغانم استراتيجي يطل ويربط بجميع الطرق المؤدية الى الجنوب مثل معسكر تيارت، البيض، أما غربا فيأخذ طريق أرزيو حيث يقع في مفترق الطرق المؤدية الى خارج المدينة مما أتاح له لعب دور هام في الحركة الاقتصادية في المنطقة الغربية للبلاد.

خريطة رقم (3-1): الموقع الجغرافي لميناء مستغانم

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الثاني: أهداف وخصائص ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى الى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها:

الفرع الأول: أهداف ميناء مستغانم

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر؛
- تقديم التسهيلات الحقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاية عالية)؛
- الأذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين؛
- تسيير أملاك الدولة؛
- تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- استغلال أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛
- تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو ...الخ؛
- تنفيذ كل العمليات التجارية، المالية، الصناعية والعقارية المرتبطة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي.

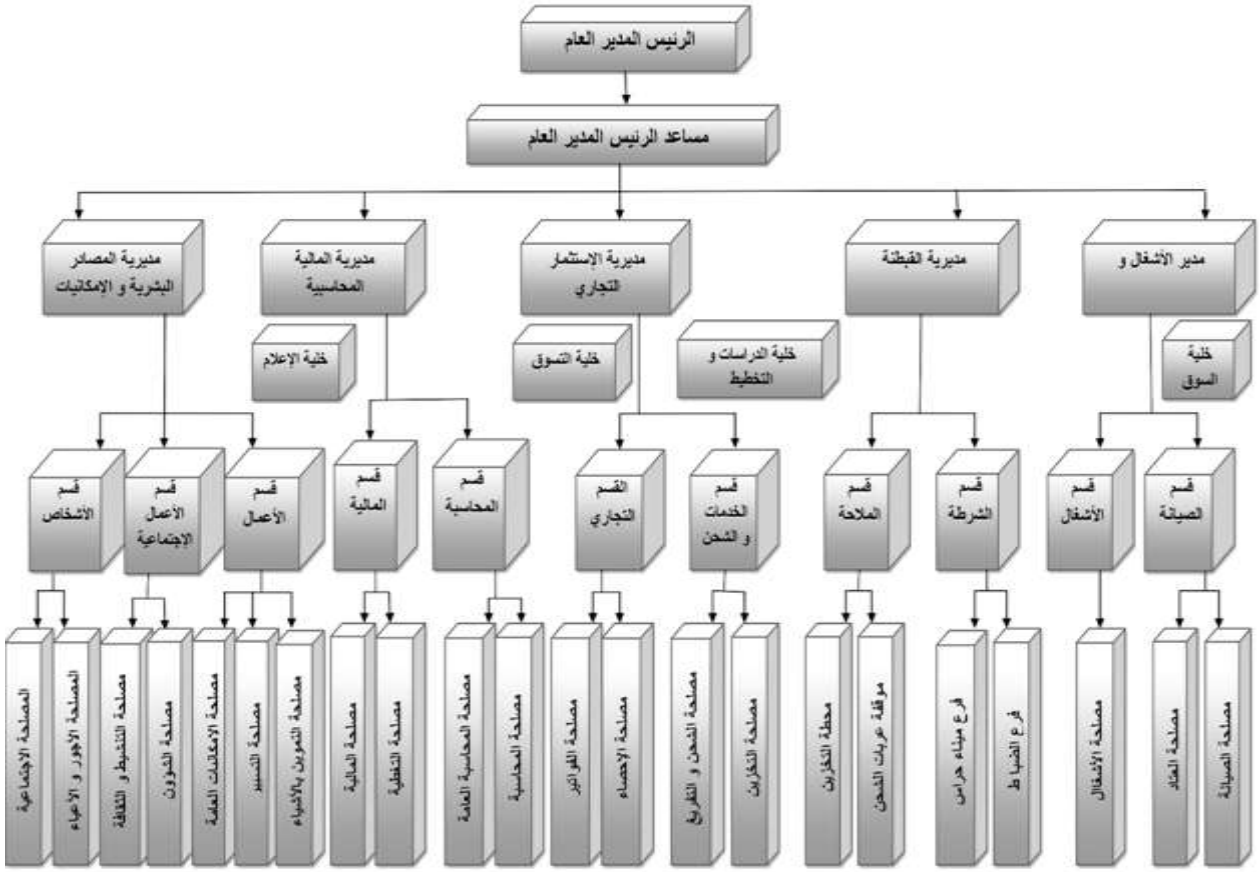
الفرع الثاني: مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

- موقع جيو استراتيجي هام؛
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية؛
- محطات رسو متخصصة لمعالجة الحبوب السكر الخمور وناقلات الزفت؛

- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛
- حماية جيدة للبضائع؛
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني؛
- بنية فوقية وتجهيزات وفقا لطموح المتعاملين الاقتصاديين؛
- اطارات وعمال مهيئون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ؛
- ساعات عمل متواصلة: 24 سا و7 أيام/7 أيام.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم



المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم المبين في الشكل رقم (3-1):

1- المديرية العامة:

وظيفتها التسيير المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، جميع مديريات المؤسسة وتتكون من:

1-1- الرئيس (المدير العام): هو الممثل القانوني بالمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة يشرف على جميع الاعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين أقل منه درجة في هيكل المؤسسة.

1-2- مساعد المدير العام: ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام، اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الأعمال التي بالمؤسسة.

1-3- مساعد الأمن الداخلي: وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل حرم المؤسسات.

1-4- مكتب التنسيق العام: وهو الذي يتولى جميع المهام التي يصدرها المدير إليه والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن للمؤسسة.

1-5- خلية التدقيق: هذه الخلية لها علاقة مباشرة مع الادارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد من احترام اجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- مديرية الموارد البشرية:

تهتم هذه المديرية بتنظيم وتنسيق ومراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والوسائل العامة للمؤسسة وتتكون من الفروع التالية:

2-1- قسم المستخدمين والتكوين:

يقوم هذا القسم بالإشراف ومراقبة تنفيذ سياسة المؤسسة في اطار تسير المستخدمين، كما يقوم بإعداد برامج التكوين الحرص على تطبيقها، بالإضافة الى مشاركته في اعداد الميزانية في اطار مصاريف المستخدمين ويتكون من المصالح التالية:

- **مصلحة المستخدمين والتكوين؛**
- **مصلحة الأجور والتكاليف؛**
- **المصلحة الاجتماعية.**
- **قسم الوسائل العامة: يهتم هذا القسم بتسيير الوسائل العامة ويتكون من مصلحتين:**
- **مصلحة الوسائل العامة؛**
- **مصلحة تسيير المخزون.**
- **قسم الشؤون الاجتماعية:** يهتم هذا القسم بتسيير الأنشطة الثقافية والاجتماعية ثم المؤسسة ويتكون من مصلحتين:
- **مصلحة الخدمات الاجتماعية؛**
- **مصلحة النشاط الرياضي والثقافي .**

3- مديرية المالية والمحاسبة:

يشرف هذا القسم على جميع العمليات الحسابية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين:

- مصلحة المحاسبة العامة؛

- مصلحة المحاسبة التحليلية.

-قسم المالية: يشرف على التسيير المالي للمؤسسة واعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين:

- المصلحة المالية؛

- مصلحة التحصيلات.

4- مديرية الاستثمار التجاري: تقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن،التفريغ،التخزين)
- تسيير أملاك الدولة المينائية؛
- تسيير الانشاءات المتخصصة؛
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي.

وتتفرع هذه المديرية الى:

4_1 قسم الشحن والتفريغ: يهتم هذا القسم بعملية الشحن والتفريغ والتخزين ويتكون من ثلاثة مصالح:

- مصلحة الشحن والتفريغ؛

- مصلحة التخزين؛

- مصلحة الحاويات.

4-2- **قسم التجاري:** ينظم مهام مصلحة الفواتير، الأملاك والإنشاءات المتخصصة، يسهروا على ترجمة وتطبيق سلم الاثمان المعمول به ويقسم الى مصلحتين:

- مصلحة الفوترة وأملاك الدولة؛

- مصلحة الاحصائيات.

- خلايا مديرية الاستثمار التجاري: تضم هذه المديرية الخلايا التالية:

- خلية الدراسات والتخطيط: وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر مع احصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد، وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة ومقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد.

- خلية التسويق: في الخلية التي يتمحور دورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيو استراتيجي بمنطقة الغرب الجزائريكونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري.

- خلية المنازعات: وهي الخلية المستقلة في جميع المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل.

5-مديرية قيادة الميناء:

المديرية حركة الملاحة (دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها الى آخره) وتأمين الحدود المينائية وتتكون من:

- **قسم الملاحة:** يشرف مباشرة على البحارة والملزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة من طرف مسؤوليهم المباشرين أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن للبحارة أن يتولوا مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع بتنوع مؤهلات كل بحار على حدة ويتكون من:

- **محطة القاطرة:** وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواءا عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنيطة لها أو أثناء العودة.

-**محطة سفينة الارشاد:** وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة الإرشاد المخصصة للنقل أثناء كل مهمة سواءا كان ذلك عند ادخال السفن أو إخراجها من الميناء.

- **قسم الأمن:** يختص في حفظ الامن عن كل الاخطار التي من شأنها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال، وذلك بالحرص على نظافة المحيط المخصص للعمل، ويتفرع هذا القسم الى:

- **قسم ضابط الميناء:** يشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع والميناء عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة، حجم السفينة، طولها، لكي ينسق تحديد الرصيف الخاص بالتوقف.

- **قسم حراس الميناء:** تتمثل مهامه في حراسة الميناء.

6- مديرية الأشغال والصيانة:

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ويقصد كل الأعمال التي من شأنها توفير الاجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الانارة، تعبيد الطرق، بناء الهياكل والنظافة.

أما الصيانة يقصد بها تصليح الآلات وعتاد العمل التي تحتاج الى عملية اصلاح في حالة تعرضها الى عطب، تتكون هذه المديرية من:

6-1- قسم الصيانة: يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة حفظ وصيانة واصلاح المعدات بالاضافة الى استبدال المعدات وقطع الغيار و يتكون من مصلحتين:

- **مصلحة الصيانة:** وهي المسؤولة عن صيانة واصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموقف السيارات والمعدات الميكانيكية.

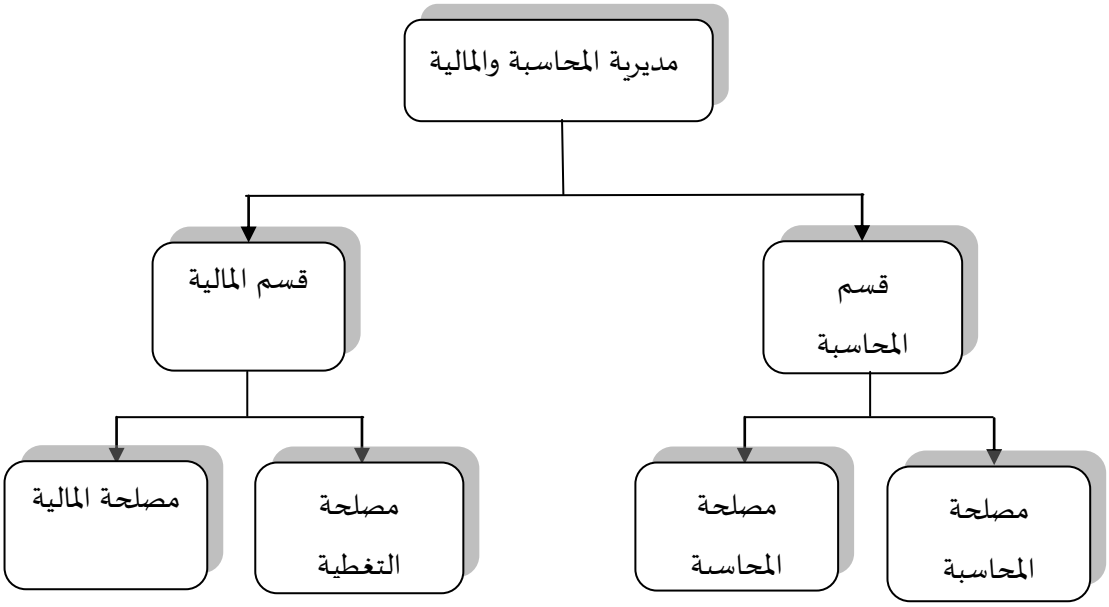
- **مصلحة العتاد:** تهتم هذه المصلحة بتنظيم عمل مشغلي الآلات، وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

- **قسم الأشغال:** يهتم هذا القسم بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة ويتكون من:

- **مصلحة الأشغال والصيانة:** تشرف على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة.

هيكل مديرية المحاسبة والمالية

الشكل رقم (3-4): هيكل مديرية المحاسبة والمالية



المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الثاني: تدقيق وتحليل القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم

سنحلل من خلال هذا المبحث ميزانية السنوات 2020/2019 ونصل الى النتائج من خلال:

المطلب الأول: عرض و تحليل القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم

جدول رقم (3_1): ميزانية السنة المالية-الأصول 2019-2020

الصياغة	ملحوظة	مبالغ الاجمالية	الاهتلاكات أو المؤونات	مبالغ 2019	مبالغ 2020
الموجودات غير المتداولة					
الشهرة (أو الشهرة)					
الأصول غير الملموسة	01	4 153 259,96	1 540 181,24	2 613 078,72	1 875 533,67
أصول ثابتة	02	3 723 584 125,84	1 986 582 174,69	1 737 001 951,15	1 435 409 352,20
أراضي		617 342 353,95	209 569 193,10	407 773 160,85	298 516 927,68
البنايات		3 106 241 771,89	1 777 012 981,59	329 228 790,30	1 136 892 424,52
الممتلكات والمنشآت والمعدات الأخرى					
الأصول تحت الامتياز					
الأصول قيد التنفيذ	03	69 960 177,95		69 960 177,95	26 507 830,11
الأصول المالية	04	270 000 000,00		270 000 000,00	70 000 000,00
تم المحاسبة عن الأوراق المالية باستخدام					
طريقة حقوق الملكية		70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
استثمارات حقوق الملكية الأخرى والذمم		200 000 000,00		200 000 000,00	
المدينة ذات الصلة					
الأوراق المالية الثابتة الأخرى					
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى					
الأصول الضريبية المؤجلة	05	105 795 564,18		105 795 564,18	
إجمالي الأصول غير الحالية		4 173 493 127,93	1 988 122 355,93	2 185 370 772,00	1 643 477 613,29
الاصول المتداولة					
الجرد والعمل جار		137 168 718,46	79 498 035,70	57 670 682,76	36 042 646,42
الذمم المدينة والاستخدامات المماثلة		282 904 694,37	25 555 477,00	258 349 217,37	211 130 991,58
العملاء		211 989 986,42	25 555 477,00	186 434 509,42	80 755 337,25
المدينون الآخرون		3 794 139,67		3 794 139,67	
الضرائب وما يماثلها		68 120 568,28		68 120 568,28	9 058 113,79
ذمم مدينة أخرى واستخدامات مماثلة					121 317 540,54
التوافر وما شابه ذلك		1 261 309 418,47		1 261 309 418,47	1 959 420 999,27
لاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى		950 000 000,00		950 000 000,00	1 450 000 000,00
خزينة		311 309 418,47		311 309 418,47	509 420 999,27
إجمالي الممتلكات الحالية		1 682 382 831,30	105 053 512,70	1 577 329 318,60	2 206 594 637,27
الأصول الإجمالية		**5 855 875 959,232**	**2 093 175 868,63**	**3 762 700 090,60**	**3 850 072 250,56**

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

1 - تحليل حسابات الميزانية

إن إجمالي الأصول النشطة لميناء مستغانم موقوف في 31 كانون الأول/ديسمبر 2020 ، بما مجموعه **3762 700 090,60 دج**، وبالمقارنة مع السنة السابقة ، فان التغيرات في مستوي الميزانية العمومية هي:

1- على مستوي الأصول غير الجارية الصافي، يلاحظ تطور بمبلغ **158,71 893 541دج**،مقارنة بالسنة المالية 2019 ، والذي له علاقة بما يلي:

• الاستثمارات التي تمت خلال العام 2020 ، والتي تصل إلى **200,000,000.00 دج**؛

في السندات لمدة 5 سنوات مع معدل الفائدة **5.75** ٪ لسنة.

• الأصول الثابتة المادية بمبلغ **592 598,95 301 دج**، المتعلقة بما يلي :

- ✓ المقتنيات من العملية استحداث المحطة البحرية والمعدات والأدوات الصناعية بمبلغ **95 , 464 166 536 دج**؛
- ✓ عملية البيع عن طريق المزاد العلني للأصول استهلكت بالكامل في مبلغ **156,58 954 24دج** وقد أجريت هذه العملية وفقا للإجراءات المعمول بها وسعر التحويل هو **686,00 507 8دج**؛
- ✓ تخصيص الإهتلاكات المقدر بمبلغ **222,66 748 222 دج**.

1-2-1 أملاك عقارية منتجة للمداخيل:

تسجيل زيادة فى الأصول الثابتة حتى تاريخ 2020/12/31 برصيد صافي يقدر **2.613.078,72دج** .

مقارنة بالسنة المالية المقدر ب **2015 737.545,05 دج**، ويفسر هذا التطور باقتناء برمجيات الإدارة بمبلغ **709 401,71 دج** من ناحية، والزيادة في مبلغ الإهتلاك للعام 2020 بمبلغ **971 856,66 دج** من ناحية أخرى.

1-2-2 الأصول الثابتة: سجلت زيادة في الأصول الثابتة الاجمالية قدرها **498 374 822,37 دج** أي **15,5**في المائة، بالمقارنة مع الفترة السابقة لسنة 2019.

جدول رقم (3_2): تطور الأصول الثابتة الإجمالية

	التطورات			الانتقالات		
	%	القيمة	%	2019	%	2020
المباني	29,1	139,2	16,6	478,1	14,8	617,3
الأصول ثابتة أخرى	13,1	359,2	83,4	2 741,1	85,2	3 106,3
الأصول الثابتة الاجمالية	15,5	498,4	100,0	3 225,2	100,0	3 723,6

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

يتعلق هذا التطور ب:

- ✓ مقتنيات السنة المالية على النحو التالي:

•انشاء المحطة البحرية بمبلغ **128 256 304,43 دج**؛

•التوقف التقني لزورق القطر المقدر ب **95 811 454,50 دج**؛

•أعمال شبكة الإنارة بمبلغ **69 192 477,19 دج**؛

•المبلغ المخصص للمركبات المقدر ب **17 658 393,18 دج**؛

•مبلغ رافعات الدفع مقدر ب **11 709 821,13 دج**؛

•المبلغ المخصص للمستودعات المقدر ب **11 500 000,00 دج** .

- ✓ **المزاد العلني:** الذي قامت به مؤسسة ميناء مستغانم في السنة المالية 2020 وتتعلق هذه العملية بالأصول الثابتة المستهلكة تماما والتي تبلغ **24 954 156,58دج** وقد نتج عن العملية مبلغ قدره **8 507 686,00 دج**.
- ✓ **الإهتلاكات :** ارتفاع إهتلاك الأصول الثابتة ل **52.4** ٪ ، بنسبة إلى المبلغ الإجمالي الذي يقدر ب **1 986 582 174,69دج** وقد تم تطبيق معدلات الاهتلاك نفسها كما هو الحال في السنوات السابقة.

3-2-1 الأصول قيد الإنشاء:

تقدر الأصول قيد الإنشاء بمبلغ **69 960 177,95 دج** و تتعلق بالعمليات المدرجة في برنامج الاستثمار الذى هو في طور الإنجاز، هذه العمليات تتصل فى المقام الاول بملفات الأتية:

• Réaménمديرية الإستغلال سابقا(ريكو ويست : RECO OUEST) :**2 623 299,70 دج**؛

• حائط غلق (RECO OUEST) **12 652 713,22 دج**؛

•سد مضاد للتلوث (MARKLEEN TERRA) **4 790 239,80دج**؛

• "Spreader" Leibherr **7 073 437 ,81دج**؛

• "Grue 60T" Leibherr **41 353 750,56دج**.

3 -1 الأصول المالية الثابتة:

ارتفعت الأصول المالية الثابتة إلى **270 000 000.00 دج** حيث تمثل مايلي:

* الأسهم المالية التى يملكها على فرع EGPP مستغانم بمبلغ **70 000 000,00 دج**؛

* الاستثمار في السنة المالية 2020 في السندات لمدة 5 سنوات بمعدل **5.75** في المائة، والذي يصل إلى **200,000,000.00دج.**

4 -1 الأصول الضريبية المؤجلة:

قدرت أصول الضرائب المؤجلة بمبلغ **105 795 564,18 دج** أي **4,8** في المائة من مجموع الأصول التي سجلت انخفاضا قدره **3 889 333,13 دج** بالمقارنة مع السنة المالية 2019.

1- على مستوى الأصول الجارية الصافية، فإن هناك انخفاض في يقدر ب**629 983 933,82 دج** مقارنة مع السنة المالية2019 ، يتعلق يتعلق أساسا في مايلي:

- تراجع في القدرات المالية المتوافرة مقارنة بالمستوي المماثل بين السنة المالية 2020 والسنة السابقة.

حيث بلغ مبلغ هذا التراجع **698 111 580,80 دج** وتمثل في مايلي:

✓ مستوى الإستثمارات المقدر ب **500 000 000,00 دج**؛

✓ مستوى الخزينة المقدر ب **198 111 580,80 دج**.

كما أن هناك زيادة مسجلة على مستوى:

✓ المخزونات بمبلغ **21 628 036,34 دج**؛

✓ مستحقات العملاء بمبلغ **46 499 610,64 دج**.

5 -1 المخزونات

سجلت المخزونات في 31/12/2020 تطورا ب 60.0 ٪ أي **21 628 036,34 دج** مقارنة مع السنة المالية 2019 وهذه الزيادة تمثلت أساسا في قطع الغيار.

يبين الجدول أدناه مقارنة مخزونات السنة المالية 2020 مع السنة المالية 2019 على النحو التالي:

جدول رقم (3_3): مقارنة مخزونات السنة المالية 2020 مع السنة المالية2019

التسمية	2019	2020	الزيادة
مخزونات قطع الغيار	96 026 357.91	113 879 332.37	17 852 974.46
مخزونات أخرى	22 954 175.38	23 067 453.24	113 277.86
مخزونات الخارج	221 932.85	221 932.85	0.00
القيمة الإجمالية	**119 202 466.14**	**137 168 718.46**	**17 966 252.32**
انخفاض قيمة المخزون	(83 159 819.72)	(79 498 035.70)	3 661 784.02
القيمة الصافية	**36 042 646.42**	**57 670 682.76**	**21 628 036.34**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

6-1 الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة:

سجلت الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة تطورا ب **48 674 305,61** دج مقارنة مع السنة المالية السابقة وتمثل هذه:

* الديون إجمالا ب **283 904 694,37** دج؛
* **الزبائن : 211 989 986,42 دج؛**
* **المدينون الأخرون: 3 794 139,967 دج؛**
* **الضرائب : 68 120 568,28 دج؛**

تقدر الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة **% 74,7** و يتم تحصيلها في مدة 48 يوم.

7-1 الزبائن:

يلاحظ أن هناك إرتفاع في ديون الزبائن المستحقة يقدر ب **107 853 867,14** دج أي بنسبة **% 103** مقارنة بالسنة المالية 2019.

وترجع هذه الزيادة إلى حساب فواتير الزبائن في شهر ديسمبر 2020.

وتجدر الاشارة الى أنه في يناير 2021 تم تحصيل **116 مليون دينار** إلى غاية 31/12/ 2020.

جدول رقم (3_4): مقارنة زبائن السنة المالية 2020 مع السنة المالية2019

التسمية	2019	2020	التطور	النسبة المئوية%
الزبائن	76 574 150,53	186 434 509,42	109 860 358,89	**143,5**
الزبائن المشكوك فيهم	26 782 039,53	24 775 547,78	-2 006 491,75	**-7,5**
مدفوعات شيكات الزبائن	779 929,22	779 929,22	-	-
المبلغ الاجمالي	**104 136 119,28**	**211 989 986,42**	**107 853 867,14**	**103,6**
انخفاض القيمة	23 380 782,03	25 555 477,00	2 174 694,97	**9,3**
القيمة الصافية	**80 755 337,25**	**186 434 509,42**	**105 679 172,17**	**130,9**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

1 - 2المدينون الأخرون:

سجل حساب المدينون الأخرون إلى غاية 31/12/2020 مبلغا قدره **3 794 139,67 دج** مقارنة بالسنة المالية 2019 حيث سجل انخفاضا قدره **5 263 974,12 دج**.

جدول رقم (3_5): مقارنة المدينون الأخرون السنة المالية 2019 مع السنة المالية 2020

التسمية	2019	2020	التطور
موردون مدينون	2 694 723.90	770 284,74	- 1 924 439,16
الموظفون و الحسابات ذات الصلة	4 354 500.00	1 645 638,59	- 2 708 861,41
مدينون أخرون	2 727 505.04	1 378 216,34	-1 349 288,70
المجموع الكلي	**9 776 728,94**	**3 794 139,67**	**-5 982 589,27**
انخفاض القيمة	718 615.15	-	718 615,15
القيمة الصافية	**9 058 113,79**	**3 794 139,67**	**-5 263 974,12**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

2-2 الضرائب

سجلت الضرائب إلى غاية 31/12/2020 مبلغا قدره **68 120 568,28 دج** حيث سجل انخفاضا قدره **53 196 972,26دج** أي بنسبة % 43,8 مقارنة بالسنة المالية 2019 يوضح الجدول أدناه حسابات الضرائب كمايلي :

جدول رقم (3_6): يوضح الجدول أدناه حسابات الضرائب

المبلغ	التسمية	رقم الحساب
56 079 206,72	تقديرات IBS	444100
1 539 236,09	الإعفاءات الضريبيةIRCDC	444300
3 011 532,60	ضرائب أخرى	444900
1 593 625,23	القيمة المضافة المخصومة من التجهيز	445600
1 455 606,86	القيمة المضافة المخصومة من المواد والتجهيز	445610
3 035 369,46	القيمة المضافة المخصومة من الخدمات	445620
1 405 991,32	الدفع المسبق	445690
68 120 568,28	**المجموع**	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

2-3الموجودات وما يماثلها:

تمثل الموجودات وما يماثلها ما نسبته % 51 من مجموع الأصول.و انتقلت من **1 959 420 999,27دج** في سنة 2019 إلى**1 261 309 418,47 دج** في سنة 2020 حيث سجلت انخفاضا ب **698 111 580,80 دج** أي **35.6%** .

2-3-1توظيفات وأصول مالية جارية:

بلغ مبلغ توظيفات وأصول مالية جارية إلى غاية2020 / 12 / 31 **950 000 000.00 دج** ويتعلق أساسا بالودائع الحالية.

جدول رقم (3_7): يوضح الجدول أدناه توظيفات والأصول مالية جارية

التسمية	مبلغ 2019	مبلغ 2020
الودائع على المستوى المتوسط	1 450 000 000.00	950 000 000.00
المجموع	**1 450 000 000.00**	**950 000 000.00**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

2-3-2 أموال الخزينة:

تمثل أموال الخزينة بمبلغ قدره **311 309 418.47 دج** ومقارنة بالسنة السابقة سجل انخفاض قدره **39 %**.

جدول رقم (3_8): يوضح الجدول أدناه توظيفات أموال الخزينة

التسمية	2019	2020
الشيكات المقدمة	158 438 314,03	80 080 105,33
البنوك	229 862 064,40	122 197 606,98
الحساب البريدي الجاري	8 581,44	8 581,44
الفوائد المستحقة	10 660 415,67	30 160 415,67
التسبيقات و الاعتمادات	110 451 623,73	78 862 709,05
المجموع	**509 420 999,27**	**311 309 418,47**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

وتخص الإعتمادات المقدرة ب **78 862 709,05** دج الملفات التالية:

- % 85 لإنجاز سد مضاد للتلوث ب **7 374 992,98** دج؛
- ألات مكافحة التلوث ب **30 875 064,76** دج؛
- الرافعات ب **40 612 651,31** دج.

جدول رقم (3_9): ميزانية السنة المالية-الخصوم 2019- 2020

الصياغة	ملحوظة	2019	2020
القيمة المالية			
رأس المال المصدر		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
العاصمة غير المسماة			
الأقساط والاحتياطيات. / الاحتياطيات المجمعة		859 665 921,70	806 786 580,78
(1))			
إعادة التقييم		102 911 090,90	273 399 340,92
فرق التكافؤ (1)			
صافي الربح / (صافي الربح. حصة المجموعة (1))			
حقوق الملكية الأخرى. أرباح مبقاة (1)			
حصة الشركة الموحدة (1)			
حصة مساهمي الأقلية (1)			
إجمالي حقوق المالك		**2 462 577 012,60**	**2 580 185 921,70**
الالتزامات غير متداولة		2 293 463,83	2 293 463,83
الاقتراض والديون المالية			
(الضرائب (المؤجلة والمخصصة			
المخصصات والإيرادات المؤجلة		755 327 516,81	794 562 056,28
إجمالي الالتزامات غير الحالية		757 620 980,64	796 855 520,11
الالتزامات المتداولة			
الموردين والحسابات ذات الصلة		68 557 433,22	34 758 591,26
الضرائب		84 463 652,81	112 612 376,27
ديون أخرى		389 481 011,33	325 655 841,22
إجمالي الالتزامات الحالية		542 502 097,36	473 030 808,75
إجمالي الالتزامات		3 762 700 090,60	3 850 072 250,56

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

1- رؤوس الأموال الخاصة:

قدرت رؤوس الأموال الخاصة إلى غاية 31/12/2020 ب **2 462 579 512,60 دج** حيث عرفت انخفاضا مقارنة بالسنة المالية 2019 بنسبة **4,5 %** أي **117 606 409,10 دج**.

1-2 رأس المال الصادر:

بلغ رأس مال المؤسسة إلى غاية 31/12/2020 مبلغا قدره 500 000 000 دج تتكون من 5000سهم بقيمة اسمية 100 000 دج، المملوكة بالكامل من قبلGSP SOGEPORTS .

حيث اعتبارا من 22 ماي 2014 ووفقا للقرار رقم 02 لاجتماع الجمعية العامة غير العادية، تمت زيادة في مبلغ رأس المال قدرها **1000000000 دج** و بذلك أصبح رأس المال الأولي مليار خمسمائة مليون دينار جزائري **(1500000 000.00دج)** .

يتكون رأس مال جديد من **15 000** سهم بقيمة اسمية **100 000, 00 دج**، مرقمة 001 - 15000، الذي تحتفظ به مجموعة المالك الوحيد SERPORT " الجزائر".

3-2 العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) :

سجلت العلاوات و الاحتياطيات تطورا ب **52 879 340,92 دج** وقد نتجت هذه الزيادة عن الأثر المشترك لما يلي:

• زيادة ب **122 879 340,92 دج** ,وفقا للقرار رقم 02 من الجمعية العامة العادية للشركة ميناء مستغانم ,الذى تمت فى جلستها العادية فى 29 ماي 2020 , بشأن توزيع نتائج السنة المالية 2019.

• انخفاض ب**70 000 00,000 دج** ,وفقا للقرار رقم 01 من الجمعية العامة الاستثنائية للشركة ميناء مستغانم بشان تخصيص العلاوات الاختيارية مع الأخذ في الاعتبار"الشركاء ,توزيع الأرباح."

جدول رقم (3_10): يوضح الجدول أدناه العلاوات والاحتياطات

التسمية	2019	2020	التطور
العلاوات القانونية	150 000 000,00	150 000 000,00	-
علاوات المستفيذين	-	-	-
العلاوات الإختيارية	656 786 580,78	709 665 921,70	52 879 340,92
المجموع	**806 786 580,78**	**859 665 921,70**	52 879 340,92

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

3-3 النتيجة الصافية(النتيجة الصافية حصة المجمع):

انخفضت النتيجة الصافية(النتيجة الصافية حصة المجمع)بنسبة % 62 مقارنة بالسنة المالية 2019 حيث انتقلت من **340.92 399 273 دج** في 2019 إلى **590,90 913 102دج** في 2020 ويمثل هذا الإنخفاض مايلي:

- إنخفاض رقم الأعمال بنسبة **15%** - أي **377,50 383 234 دج**؛
- ارتفاع الخدمات بنسبة **75%** + **أي 212,19 133 25 دج**؛
- إرتفاع تكاليف الموارد البشرية ب **1 %** أي **918,25 854 4 دج.**

وعرف مبلغ الأصول الصافي للشركة انخفاضا بنسبة **4.5 %** أي **409,10 606 117 دج** مقارنة بالسنة المالية 2019 ،وسجل مبلغ الأصول الصافي إلى غاية 2020/12/31 ارتفاعا في رأس مال المؤسسة بنسبة **64%** أي **512,60 579 462 2 دج**.

4- الخصوم غير الجارية

سجل مبلغ الخصوم غير الجارية إلى غاية 2020/12/31 انخفاضا بنسبة **5%** أي **539,47 234 39 دج** مقارنة بالسنة المالية 2019، يقدر مبلغ الخصوم غير الجارية ب **980,64 620 757 دج** ويمثل أساسا في:

جدول رقم (3_11): يوضح الجدول مقارنة الخصوم غير الجارية لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
القروض والديون المالية	2 293 463,83	2 293 463,83
مخصصات تعويضات	663 659 112,94	648 700 139,40
التقاعد	88 780 271,66	73 424 252,21
إعانة أمن الميناء	42 122 671,68	33 203 125,20
مخصصات المنازعات		
المجموع	**796 855 520,11**	**757 620 980,64**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

4-1القروض والديون المالية :

بلغت القروض والديون المالية **463,83 293 2 دج** حيث سجلت نفس النسبة بالسنة المالية 2019 ويعلق الأمر بالضمانات المقدمة من المستفيدين في إطار عملية التأجير.

4-2 المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا:

سجلت تخصيصات المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا إنخفاضا يقدر ب**234539,47 39دج** مقارنة مع السنة المالية 2019 ويتعلق الأمر ب:

- الإختلاف في نتيجة IDR لسنة**2020 973,54 958 14 دج**؛
- مخصصات المنازعات **546,48 919 8 دج**؛
- مخصصات التجهيز **019,45 356 15 دج.**

1-الخصوم الجارية:

بلغت الخصوم الجارية **597,36 499 542 دج** حيث ارتفعت بنسبة **% 14.7** أي **788,61 468 69دج** مقارنة مع السنة المالية 2019.

جدول رقم (3_12): يوضح الجدول مقارنة الخصوم الجارية لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
الموردون	34 758 591,26	68 557 433,22
الضرائب	112 616 376,27	84 463 652,81
الديون الأخرى	325 655 841,22	389 478 511,33
المجموع	**473 030 808,75**	**542 499 597,36**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

1-5 الموردون:

قدر مبلغ الموردون إلى غاية 2020/12/31 ب **33 798 841,96 دج** أي ارتفاع بنسبة **97%** مقارنة مع السنة المالية 2019.

جدول رقم (3_13): يوضح الجدول مقارنة الموردون لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
موردوا المخزون	2 863 658,58	3 899 856,99
مقدموا الخدمات	29 365 327,90	20 267 750,05
موفروا الأصول	392 139,48	16 339 209,02
خصومات الضمان	2 137 465,30	22 113 014,89
فواتير غير مستلمة	-	5 937 602,27
المجموع	**34 758 591,26**	**68 557 433,22**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

5-2 الضرائب:

ويظهر حساب الضرائب علي جانب الخصوم في الميزانية برصيد **84 463 652,81 دج** حيث انخفض ب **28 152 723,46 دج** عن عام 2019، وتتعلق بما يلي:

5-3 الديون الأخرى :

سجلت الديون الأخرى إلى غاية 2020/12/31 ارتفاعا ب **63 822 670,11 دج** أي بنسبة **19.6 %** مقارنة بالسنة الماضية وتتمثل أساسا في:

- الإجازات مدفوعة الأجر للسنة المالية 2020 بمبلغ **36 652 282,17 دج**؛
- تنفيذ القرار رقم 01 الخاص بإجتماع الجمعية العامة للمساهمين المنعقدة بتاريخ 2020/10/23 بمبلغ **70 000 000,00 دج**.

جدول رقم (3_14): يوضح الجدول مقارنة الديون الأخرى لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
الزبائن الدائنون والتسبيقات المدفوعة	95 846 869,86	105 562 897,56
الموظفين والحسابات المرفقة	87 016 113,86	109 594 909,06
المؤسسات الإجتماعية والحسابات المرفقة	72 586 406,89	41 722 474,18
الضرائب المحصلة من الغير	14 010 954,28	14 204 188,38
الرسم على التكوين المهني	7 194 362,01	12 671 992,40
الشركاء الحساب الجاري	30 000 000,00	100 000 000,00
مختلف المدينون والدائنون	109 000,00	5 095 012,70
الحسابات الإنتقالية	18 892 134,32	-
المجموع	**325 655 841,22**	**389 478 511,33**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

جدول رقم (3_15): جدول حسابات النتائج 2019- 2020

الصياغة	ملحوظة	2019	2020
رقم الأعمال		1 354 570 642,84	1 588 954 421,34
التغيير في المخزون النهائي وجاري العمل			
إنتاج مجمّد			
منح التشغيل			
أولا - تمرين الإنتاج		1 354 570 642,84	1 588 954 421,34
مشتريات مستهلكة		34 471 935,35	36 250 748 ,81
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		135 083 214,29	108 171 188,64
ثانياً - استهلاك التمرين		169 555 149,64	144 421 937,45
ثالثاً - القيمة التشغيلية المضافة (أولا – ثانياً)		1 185 015 493,20	1 444 532 483,89
نفقات الموظفين		842 133 544,32	837 278 626,07
الضرائب والمدفوعات الأخرى		29 839 988,22	33 861 028,67
رابعا - الربح التشغيلي الإجمالي		313 014 960,66	537 392 829,15
لمنتجات التشغيلية الأخرى		51 527 840,46	10 867 043,07
مصاريف تشغيلية أخرى		9 986 974,80	7 OO2 630,03
المخصصات للاستهلاك والمخصصات		308 208 936,95	320 332 056,17
عكس خسائر انخفاض القيمة والمخصصات		53 829 455,87	10 007 032,34
خامسا نتيجة التشغيل		100 203 345,24	266 932 218,36
المنتجات المالية		38 392 361,09	39 627 158,32
الرسوم المالية			
سادسا - النتيجة المالية		38 392 361,09	39 627 158,32
سابعا - الدخل العادي قبل الضريبة(VI + V)		138 595 706,33	306 559 376,68
الضرائب المستحقة على النتائج العادية		31 795 282,30	66 532 659,02
الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية		3 889 333,13	33 338 290,51
إجمالي الدخل من الأنشطة العادية		1 498 320 300,26	1 649 455 655,07
مجموع مصروفات الأنشطة العادية		1 395 409 209 ,36	1 376 090 646,90
ثامنا - الدخل الصافي من الأنشطة العادية		102 911 090,90	273 365 008,17
لبنود غير العادية (الدخل) (يتم تحديدها)			34 332,75
بنود غير عادية (مصروفات) (يتم تحديدها)			
تاسعا - نتيجة غير عادية			34 332,75
X.صافي الدخل للسنة		102 911 090,90	273 399 340,92
حصة في صافي نتائج شركات زميلة (1)			
الحادي عشر - الدخل الصافي للكيان الموحد (1)			
منها مصالح الأقليات (1)			
حصة المجموعة (1)			
(1)تستخدم فقط لعرض البيانات المالية الموحدة			

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

1- تحليل حسابات النتائج

1-6 رأس المال:

سجل مبلغ رأس المال للسنة المالية 2020 انخفاضا بنسبة 14% أي **39 234 539,47 دج** مقارنة بالسنة المالية 2019 هذا الإنخفاض المقدر ب **234 383 778,50 دج** يتعلق أساسا بتوفير عمليات المناولة للشحن والتفريغ حيث بلغ **216 114 622,42 دج** مقارنة بالسنة المالية السابقة.

جدول رقم (3_16): يوضح الجدول مقارنة لرأس المال لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020	التطور	النسبة المئوية%
منتوجات خاصة بالميناء	27 919 678,21	33 557 588,74	5 637 910,53	20,2
منتوجات التركيب -الميناء-	34 374 680,00	25 902 919,00	- 8 471 761,00	-24,6
خدمات الميناء	295 364 419,97	304 780 885,70	9 416 465,73	3,2
خدمات الشحن والتفريغ	969 379 030,00	753 264 407,58	-216 114 622,42	-22,3
رسوم شبه ضريبية	261 916 613,16	237 064 841,82	- 24 851 771,34	-9,5
المجموع	**1 588 954 421,34**	**1 354 570 642,84**	**-234 383 778,50**	**-14,8**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

6-2 المشتريات المستهلكة:

عرفت المشتريات المستهلكة للسنة المالية 2020 مبلغا يقدر ب **34 471 935,35 دج** حيث انخفضت إلى **1 778 813,46 دج** بنسبة **05 %** مقارنة بالسنة المالية 2019 وفق الجدول أدناه:

جدول رقم (3_17): يوضح الجدول مقارنة المشتريات المستهلكة لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
البناء مواد	942 728,71	478 085,95
الوقود والزيوت ومواد التشحيم	5 791 881,73	7 642 235,54
منتوجات التنظيف	1 053 200,29	1 266 095,55
لوازم الورشات	4 220 434,99	4 334 749,77
الأدوات البسيطة	295 106,57	226 305,71
قطع الغيار والملحقات	8 519 146,41	7 732 584,83
لوازم المكتب	1 646 263,79	1 785 613,01
لوازم الإعلام الآلي	1 751 409,01	2 131 005,27
لوازم مختلفة	1 294 655,93	842 555,51
بدلات وملابس	5 437 436,87	3 165 386,09
مشتريات المخزون من المواد	5 298 484,51	4 867 321,12
المجموع	**36 250 748,81**	**34 471 935,35**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

6-3 الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى:

قدرت الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى إلى غاية 31/12/2020ب **63 822 670,11دج** أي ارتفاع يقدر ب **26 912 025,65 دج** بنسبة **% 24,9** مقارنة بالسنة الماضية وتتمثل أساسا في:

جدول رقم (3_18): يوضح الجدول مقارنة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020	التطورات	النسبة المئوية%
الإيجارات	9 241 375,45	37 272 857,54	28 031 482,09	303,3
الصيانة والتصليح	56 619 058,00	26 458 230,82	-30 160 827,18	-53,3
التأمينات	12 643 019,32	12 023 592,77	-619 426,55	-4,9
الدراسات	90 000,00	-	-90 000,00	-100,0
الوثائق	782 290,07	1 773 087,50	990 797,43	126,7
أجور الوسطاء	14 025 184,12	33 194 095,68	19 168 911,56	136,7
الإشهار	274 274,00	5 669 154,44	5 394 880,44	1967,0
البعثات- الأمر بالمهمة والإستقبالات	5 977 435,15	12 766 930,53	6 789 495,38	113,6
إتاوات الهاتف	4 981 771,63	2 878 911,65	-2 102 859,98	-42,2
خدمات البنك وما يماثلها	2 799 338,90	2 208 985,58	-590 353,32	-21,1
الإشتراكات	737 442,00	837 367,78	99 925,78	13,6
المجموع	**108 171 188,64**	**135 083 214,29**	**26 912 025,65**	**24,9**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

تطور هذه الخدمات يتمثل أساسا في:

*** الإيجار:** هذا الحساب عرف تطورا ب **28 031 482,09 دج** مقارنة بالسنة الماضية ويفسر ذلك بتوفير عملية القطر الذي قام به ميناء ارزيو في السنة المالية 2020 .

*** أجور الوسطاء :** تطور هذا الحساب إلى **19 168 911,56 دج** مقارنة بالسنة المالية 2019 ويتعلق ب:

- ✓ الأحوال الجوية بمبلغ **9 735 203,00 دج**؛
- ✓ CLEAR Consultant مدرسة تكوين بمبلغ **1 800 000,00 دج**؛
- ✓ التكوين (INPED, ETFIM et ENSM) بمبلغ **7 074 401,71 دج**.

***الصيانة والتصليح:** سجل هذا الحساب انخفاضا يقدر ب **30 160 827,18 دج** مقارنة مع السنة المالية2019.

6-4 تكاليف الموظفين:

* ارتفع هذا الحساب بنسبة **0.6%** مقارنة مع السنة المالية السابقة وانتقل من **837 278 626,07 دج** في سنة 2019 إلى **842 133 544,32 دج** في سنة 2020 ويوضح الجدول أدناه هذا الفرق :

جدول رقم (3_19): يوضح الجدول مقارنة تكاليف الموظفين لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020	التطور	النسبة المئوية%
الأجور	274 245 904,60	274 997 646,99	751 742,39	0,3
الساعات الإضافية	21 453 412,72	17 972 220,94	- 3 481 191,78	-16,2
المنح والتعويضات	330 795 452,45	385 617 984,17	54 822 531,72	16,6
الأعباء الإجتماعية	194 803 883,11	144 813 035,63	- 49 990 847,48	-25,7
الخدمات الإجتماعية	15 214 912,89	16 285 496,59	1 070 583,70	7,0
منحة ما قبل التمدرس	765 060,30	2 447 160,00	1 682 099,70	219,9
المجموع	**837 278 626,07**	**842 133 544,32**	**8 854 918,25**	**0,6**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

6-5 الضرائب، الرسوم والدفع المماثل:

سجل هذا الحساب إلى غاية 2020/12/31 مبلغ قدره **29 839 988,22 دج** حيث عرف انخفاضا بنسبة 12% مقارنة مع السنة المالية ويوضح الجدول أدناه هذا الفرق:

جدول رقم (3_20): يوضح الجدول مقارنة الضرائب، الرسوم والدفع المماثل لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020	التطور	النسبة المئوية%
الرسم على النشاطات المهنية	22 588 080,45	22 440 067,83	- 148 012,62	-0,7
الرسم على العقار	1 214 400,00	-	-1 214 400,00	-100,0
الرسم على التكوين المهني	7 340 811,30	5 477 630,39	-1 863 180,91	-25,4
ضرائب أخرى	2 717 736,92	1 922 290,00	- 795 446,92	-29,3
المجموع	**33 861 028,67**	**29 839 988,22**	**-4 021 040,45**	**-11,9**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

6-6 مواد عملياتية أخرى:

* قدرت المواد العملياتية أخرى إلى غاية 2020 / 12 / 31 ب **51 527 840,46 دج** وتتمثل أساسا في:

- البيع في المزاد العلني بمبلغ **8 467 700,00 دج**؛
- عملية انتشال قارب السلام بمبلغ **13 208 500,00 دج**؛
- مواد عمليات التطهير بمبلغ **25 243 466,79 دج**.

6-7 تكاليف عملياتية أخرى:

* ارتفع هذا الحساب في سنة 2020 بنسبة مقارنة مع السنة المالية 2019 **0.6%** بمبلغ قدره **2 981 844,77دج** ويوضح الجدول أدناه هذا الفرق:

جدول رقم (3_21): يوضح الجدول مقارنة تكاليف عملياتية أخرى لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
أتعاب الجلسات	720 000,00	1 481 666,76
حسابات القبض	-	2 211 051,26
حصة المؤسسة في الميزانية	2 275 000,00	1 975 000,00
تكاليف التسيير الحالية الإستثنائية	200 000,00	603 897,60
تكاليف التسيير الحالية الأخرى	3 807 630,03	3 712 859,18
المجموع	**7 002 630,03**	**9 984 474,80**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

- أتعاب الجلسات لأعضاء مجلس الإدارة لسنة 2020 **1 418 666,76** دج؛
- حسابات القبض غير مضمونة التحصيل **2 211 051,26** دج؛
- حصة المؤسسة في الميزانية(**GIC EP & FNTPA**) . **1 975 000,00** دج؛
- تكاليف التسيير الحالية وبالأخص خسائر أسعار الصرف **3 712 859,18** دج.

6-8 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات:

سجل هذا الحساب بمبلغ قدره **12 123 119,22 دج** أي بنسبة **3,8 %** مقارنة مع السنة المالية 2019 وهو على النحو التالي:

- المخصصات للاهتلاكات **222 091 676,16 دج**؛
- مخصصات المؤونات **IDR 513,44 540 77 دج**؛
- مخصصات المنازعات **8 576 747,35 دج**.

جدول رقم (3_22): يوضح الجدول مقارنة المخصصات للاهتلاكات والمؤونات لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
المخصصات للاهتلاكات	197 540 575,42	222 091 676,16
مخصصات المؤونات الأصول الجارية	1 644 838,00	8 576 747,35
مخصصات المؤونات الخصوم الجارية	121 146 642,75	77 540 513,44
المجموع	**320 332 056,17**	**308 208 936,95**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات:

سجل هذا الحساب مبلغ قدره **53 829 455,87 دج** يتعلق بمايلي:

جدول رقم (3_23): يوضح الجدول مقارنة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات لسنتين2019-2020

التسمية	2019	2020
مخصصات المؤونات الأصول	10 007 032,34	40 743 174,58
مخصصات المؤونات الخصوم	-	3 504 187,46
استرجاع على خسائر القيمة	-	9 582 093,83
المجموع	**10 007 032,34**	**53 829 455,87**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

- مخصصات المؤونات المنازعات **9 582 093,83 دج**؛
- مخصصات المؤونات IDR **40 743 174,58 دج**؛
- مخصصات المؤونات قيمة المخزونات PR **3 504 187,46 دج**.

6-10 المنتوجات المالية:

انتقل هذا الحساب من **39 627 158.32 دج** في سنة 2019 إلى **38 392 361,09 دج** في سنة 2020 ويتمثل أساسا في الفائدة على الودائع لأجل.

6-11 الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية:

بخصم الإعفاءات الضريبية والإعفاءات الممنوحة بموجب امتيازات الإستغلال للوكالة الوطنية للتطوير والإستثمار في إطار ضريبة الأرباح على الشركات والتي بلغت **27%** في المائة، فان الضريبة العادية في للسنة المالية 2020، تستند إلى معدل **26%** بنسبة قانون المالية التكميلي 2019.
ضريبة الأرباح على الشركات للسنة المالية 2020 تقدر ب **31 795 282,302 دج**.

6-12 الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية:

قدر هذا الحساب ب **3 889 333,13 دج** للسنة المالية 2020 الملاحظ خاصة تعويضات الإحالة على التقاعد، هذه التغيرات تبرر بمايلي:

- إلغاء الضرائب المؤجلة على الموظفين المحالين على التقاعد 2020 بمبلغ **24 049 866,62دج**؛
- معاينة الضرائب المؤجلة للسنة المالية 2020 بمبلغ **20 160 533,49 دج**.

المطلب الثاني: تحليل الميزانية للمؤسسة أصول-خصوم

1-اعداد ميزانية بالكتل لسنة 2019:

جدول رقم (3_24): ميزانية بالكتل لسنة 2019

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول ثابتة **AF**	1463792715,98	أموال الخاصة **FP**	2580185921,70
قيم الاستغلال **VE**	36042646،42	ديون طويلة الأجل**DLT**	796855520,11
قيم محققة **VR**	390815888,89	ديون قصيرة الأجل**DCT**	4733030808,75
قيم جاهزة **VD**	1959420999,27		
مجموع	3850072250,56	**مجموع**	3850072250,56

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

أول خطوة نقوم بجمع الكتلة 1 و 2 أي الأموال الخاصة وديون طويلة الأجل من الخصوم ومقارنتها مع كتلة 1 أي الأصول الثابتة من الأصول.

بما أن الأموال الخاصة وديون طويلة الأجل من جهة الخصوم أكبر من الأصول الثابثة نقول أن المؤسسة في حالة جيدة .

ونوضح ذلك عبر العلاقة المبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم (3_25): تحليل ميزانية بالكتل لسنة 2019

المقارنة	2019
أموال الخاصة + ديون طويلة الأجل < أصول الثابتة	1463792715,98 < 3377041441,81=796855520,11+2580185921,70

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

2-اعداد ميزانية بالكتل لسنة 2020:

جدول رقم (3_26): ميزانية بالكتل لسنة 2020

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول ثابتة **AF**	180957520207,82	أموال الخاصة **FP**	2462579512,60
قيم الاستغلال **VE**	57670682,76	ديون طويلة الأجل**DLT**	757620980,64
قيم محققة **VR**	634144781,55	ديون قصيرة الأجل**DCT**	54244980,64
قيم جاهزة **VD**	126130941847		
مجموع	3762700090,60	**مجموع**	3762700090,60

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

أول خطوة نقوم بجمع الكتلة 1 و 2 أي الأموال الخاصة و ديون طويلة الأجل من الخصوم ومقارنتها مع كتلة 1 أي الأصول الثابتة من الأصول و مقارنتها.

بما أن أن الأموال الخاصة وديون طويلة الأجل من جهة الخصوم أكبر من الأصول الثابثة نقول أن المؤسسة في حالة جيدة.

ونوضح ذلك عبر العلاقة المبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم (3_27):تحليل ميزانية بالكتل لسنة 2020

المقارنة	2020
أموال الخاصة + ديون طويلة الأجل < أصول الثابتة	180957520207,82 >3220200493,24=757620980,64 +2462579512,60

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

2) التحليل الرأسي والأفقي:

2-1-1التحليل الرأسي:

للحصول على النسب نقسم كل كتلة على المجموع ونضربها في 100

جدول رقم (3_28): التحليل الرأسي لسنة 2019

الأصول	المبالغ	النسبة المئوية %
أصول ثابتة **AF**	1463792715,98	39 %
قيم الاستغلال **VE**	36042646،42	1 %
قيم محققة **VR**	390815888,89	**10 %**
قيم جاهزة **VD**	1959420999,27	50 %
مجموع	**3850072250,56**	**100 %**
الخصوم	**المبالغ**	**النسبة المئوية %**
أموال الخاصة **FP**	2580185921,70	67 %
ديون طويلة الأجل**DLT**	796855520,11	20 %
ديون قصيرة الأجل**DCT**	4733030808,75	13 %
مجموع	**3850072250,56**	**100 %**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

تمثل الأصول الثابتة نسبة 39 بالمائة من مجموع الميزانية بالمقارنة مع الخصوم الثابتة نجد تغطية أصول الثابتة كان عن طريق 67 بالمائة من الأموال الخاصة زيادة عن ذلك 20 بالمائة من ديون طويلة الأجل في حين تبقى تغطية أصول المتداولة عن طريق الباقي من ديون قصيرة الأجل.

2-1-2 التحليل الرأسي لسنة 2020:

جدول رقم (3_29): التحليل الرأسي لسنة 2020

الأصول	المبالغ	النسبة المئوية %
أصول ثابتة **AF**	180957520207,82	48 %
قيم الاستغلال **VE**	57670682,76	2 %
قيم محققة **VR**	390815888,89	17 %
قيم جاهزة **VD**	1261309418,47	33 %
مجموع	**3762700090,60**	**100 %**
الخصوم	**2020**	**النسبة 2020**
أموال الخاصة **FP**	2462579512,60	65 %
ديون طويلة الأجل**DLT**	757620980,64	20 %
ديون قصيرة الأجل**DCT**	54244980,64	15 %
مجموع	**3762700090,60**	**100 %**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

تمثل الأصول الثابتة نسبة % 48 من مجموع الميزانية بالمقارنة مع الخصوم الثابتة نجد تغطية الأصول الثابتة كان عن طريق % 65 من الأموال الخاصة زيادة عن ذلك % 20من ديون طويلة الأجل في حين تبقى تغطية أصول المتداولة عن طريق الباقي من ديون قصيرة الأجل.

2-2 التحليل الأفقي:

جدول رقم (3_30): التحليل الأفقي لسنة 2019-2020

الأصول	المبالغ لسنة 2019	المبالغ لسنة 2020	الفرق Δ	النسبة المئوية %
أصول ثابتة **AF**	1463792715,98	180957520207,82	↓(1282835508.16)	↓87%
قيم الاستغلال **VE**	42، 36042646	57670682,7	↑ (21628036.34)	↑60%
قيم محققة **VR**	390815888,89	634144781,55	↑ (24332889066)	↑62%
قيم جاهزة **VD**	1959420999,27	1261309418,47	↓ (698111580.80)	↓35%
مجموع	**3850072250,56**	**3762700090,60**	**↓ (87372159.96)**	**↓2%**
الخصوم	**المبالغ لسنة 2019**	**المبالغ لسنة 2020**	**الفرق Δ**	**النسبة المئوية %**
أموال الخاصة **FP**	2580185921,70	2462579512,60	↓(117606409.10)	↓4%
ديون طويلة الأجل**DLT**	796855520,11	757620980,64	↓(39234539.47)	↓5%
ديون قصيرة الأجل**DCT**	4733030808,75	54244980,64	↑ (69468788.61)	↑14%
مجموع	**3850072250,56**	**3762700090,60**	**↓ (87372159.96)**	**↓2%**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

نلاحظ أن قيمة التثبيتات انخفضت بنسبة 87 بالمائة هذا راجع الى زيادة في قيمة اهتلاك أو تنازل عن استثمارات أخرى.

بالنسبة لقيم استغلال ارتفعت بنسبة 60 بالمائة هذا راجع إلى وجود مخزون وزيادة في كميات الانتاج.

كذلك القيم المحققة ارتفعت بنسبة 62 بالمائة هذا راجع اكتساب عملاء جدد أو سندات مساهمة كذلك المؤسسة قامت بالزيادة في ضرائب، أو أوراق القبض، القيم الجاهزة ارتفعت ب43 بالمائة راجع الى زيادة في اكتساب النقديات.

بالنسبة للأموال الخاصة انخفضت بنسبة 4 بالمائة راجع الى انخفاض في النتيجة أو في رأس المال، الديون طويلة الأجل انخفضت أي تم تسديد الديون.

أما الديون قصيرة الأجل ارتفعت راجع إلى عدم التسديد الديون.

المطلب الثالث: تحليل مؤشرات التوازن المالي

تسمح مؤشرات التوازن المالي بتقييم ملاءة المؤسسة، والخطر المالي المتعلق بنشاطها الاستغلالي حيث نجد أن هناك عدة مؤشرات يستند إليها المحلل المالي تساعده في معرفة مدى التوازن المالي للشركة من أهمها:

1- رأس مال العامل (FR)؛

2- احتياجات رأس مال العامل (BFR)؛

3- الخزينة الصافية (TR).

تستخرج هذه المؤشرات بناءا على البيانات المستخرجة من الميزانية للمؤسسة.

1- رأس مال العامل: هو مؤشر توازن مالي مهم وهو قيمة تحسب كالتالي:

- بالنسبة للسنة 2019 و2020:

من أعلى الميزانية:

جدول رقم (3_31): رأس مال العامل لسنة 2019-2020

نوع المؤشر	العلاقة	2019	2020
رأسمال العامل FR	(الأموال الخاصة + الديون طويلة الأجل)-الأصول الثابتة	-(796855520,11+2580185921,70) 1913248725,83=1463792715,98	-(757620980,64+2462579512,60) 1410625285,42=180957520207,82

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

نجد في هذه الحالة أن الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة، وهذا يشير أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى الطويل، في هذه الحالة يعبر مؤشر رأس المال العامل على أن المؤسسة تمكنت من تمويل كل أصولها الثابتة باستخدام الأموال الدائمة وحققت فائض مالي متمثل في رأس المال العامل، هذا الفائض يمكن استخدامه في تمويل الاحتياجات المالية المتبقية وهذا ما يشير إلى توازن الهيكل المالي للمؤسسة.

من أسفل الميزانية:

جدول رقم (3_32): رأس مال العامل لسنة 2019-2020

نوع المؤشر	العلاقة	2019	2020
رأسمال العامل FR	(قيم الاستغلال+قيم محققة+قيم جاهزة)-ديون طويلة الأجل	(3604264642+390815888,89) - (1959420999,27 = 4733030808,75 1913248725,83	(57670682,76+634144781,55) - (1261309418,47 = 54244980,64 1410625285,42

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

نجد هنا أن الأصول المتداولة أكبر من الديون قصيرة الأجل، أي أن المؤسسة تستطيع مواجهة ديونها قصيرة الأجل باستخدام أصولها المتداولة، ويبقى فائض مالي يمثل هامش أمان وهو رأس المال العامل، أي أن المؤسسة حققت درجة من السيولة تمكنها من الوفاء بالتزاماتها قصيرة المدى، وهذا هام في تحقيق التوازن المالي للمؤسسة.

2- احتياجات رأس مال العامل: لديه طريقة واحدة:

-بالنسبة للسنة 2019 و2020:

جدول رقم (3_33): احتياجات رأس مال العامل لسنة 2019-2020

نوع المؤشر	العلاقة	2019	2020
احتياجات رأسمال العامل**BFR**	(قيم الاستغلال +قيم محققة)- (ديون قصيرة الأجل – خزينة الخصوم)	(36042646,42-390815888,89) =(4733030808,75) 1522432836,94	(57670682,76-634144781,55) =(54244980,64) - 1522432836,94

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

من الجدول نلاحظ أن احتياجات رأسمال العامل موجبة في السنتين 2019 و2020 وهذا يعني أن المؤسسة لها احتياج (عجز) في رأس المال العامل و ذلك بعد عدم التمكن من تغطية كل احتياجات الدورة.

- الخزينة الصافية:

- بالنسبة للسنة 2019 و2020:

جدول رقم (3_34): الخزينة الصافية لسنة 2019-2020

نوع المؤشر	العلاقة	2019	2020
الخزينة	رأسمال العامل – احتياجات رأسمال العامل	1522432836,94-1410625285,42 =1522432836,94	1522432836,94 -1410625285,42 = 47 1261309418

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

من الجدول نلاحظ أن الخزينة موجبة في كل من السنتين 2019 و 2020 وهذا يعني وجود فائض في الخزينة لذا يجب على المسير المالي أن يوظف الفائض من الأموال ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير مع مراعاة الحد الأدنى للسيولة بغرض تجنب الوقوع في صعوبات التسديد.

حساب نسب المردودية:

بالنسبة للسنة 2019 و2020:

الجدول رقم (3_35): النسب المردودية لسنة 2019-2020

نوع المؤشر	العلاقة	2019	2020
نسبة المردودية المالية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة * 100	$0,105 = 100 * \frac{2580185921,70}{273399340,92}$	$0,04 = 100 * \frac{2462579512,60}{102913590,90}$
نسبة المردودية الاقتصادية	100 * النتيجة الصافية / مجموع الأصول	$0,071 = 100 * \frac{3850072250,50}{273399340,92}$	$0,07 = 100 * \frac{3762570002250,60}{102913590,90}$
نسبة المردودية التجارية	النتيجة الصافية / الأصول الثابتة * 100	$0,075 = 100 * \frac{158895421,34}{2733993402,92}$	$0,075 = 100 * \frac{1354570642,84}{102913590,90}$

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الداخلية

فيما يخص نسبة المردودية المالية من خلال الجدول فهي موجبة بالنسبة للسنتين 2019 و2020 فهي مرتفعة فكلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كان أفضل مما يدل على وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة لمواردها المالية بحيث هذه الأخيرة لا تجد صعوبة في جذب المساهمين جدد هذا اذا كانت بحاجة الى ذلك.

بخصوص نسبة المردودية الاقتصادية فمن خلال الجدول نلاحظ أنه بسنة 2019 هي مرتفعة مما يدل على أن المؤسسة لديها كفاءة جيدة في استخدام مواردها لتحقيق أرباح أفضل.

أما بالنسبة لسنة 2020 هناك تذبذب في النسبة وهذا راجع الى تقلبات النتيجة الصافية فالمؤسسة لديها كفاءة ضعيفة في استخدام مواردها.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المردودية التجارية لسنتين 2019 و2020 مرتفعة وهذا يدل على قوة وضعها التنافسي في قطاع نشاطها بالنسبة لمؤسسات أخرى والتي تنشط في نفس نشاطها.

خلاصة الفصل الثالث

لقد حاولنا في هذا الفصل التعرف على واقع التطبيق المحاسبي لميناء مستغانم بتقديم تعريف شامل له، بالإضافة إلى المهام والمصالح والهيكل التنظيمي لمصالح المحاسبة ثم عرضنا الميزانية المالية للسنتين 2019-2020.

من خلال قيامنا بتحليل وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة باستخدام أدوات التحليل المالي يمكن القول أن المؤسسة قد تمكنت من تحقيق التوازن المالي خلال فترة الدراسة 2019-2020 وذلك من خلال النتيجة التي يمكن أن نستخلصها والوصول إليها أن المؤسسة في وضعية مالية مستقرة خلال الفترة المدروسة، وهذا يعود إلى جملة من الأسباب التالية:

- تحقيق المؤسسة لنتائج ايجابية طيلة السنوات الثلاث محل الدراسة؛
- وجود رأس مال عامل موجب خلال الفترة المدروسة، وهو ما يفسر حالة التوازن المالي للمؤسسة على المدى المتوسط، بمعنى تحقيق هامش أمان يضمن تغطية الأموال الدائمة لأصولها الثابتة، مع وجود احتياج في رأس المال العامل موجب أيضا يدل على عدم تغطية الموارد الدورية للاحتياجات الدورية؛
- تحقيق خزينة موجبة طول فترة الدراسة هذا يدل على أن رأس المال العامل أكبر من الاحتياج في رأس المال العامل.

خاتمة عامة

تناولت هذه الدراسة موضوع دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، ويعد موضوع التدقيق المحاسبي من الموضوعات التي حظيت باهتمام العديد من الباحثين والمهنيين في مجال المراجعة والتحليل المالي.

وبما أن القوائم المالية جاءت لخدمة احتياجات الأطراف المتعاملة مع المؤسسة ولتقييم نشاطها فإن القوائم المالية تمثل الصورة الحقيقية للمؤسسة.

لمعالجة مشكلة البحث التي تدور حول مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة البيانات المالية، فقد تم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي له دور في زيادة الموثوقية والمصداقية المعلومات المحاسبية وهذا ما توفره أعمال المراجعة المختلفة الداخلية والخارجية ولكن المراجعة الخارجية للحسابات تمثل ضمانة أكبر فيما يتعلق بمصداقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية في ظل استقلالية و حيادية رأي المراجع الخارجي.

من أجل التعرف على مزايا الموضوع الذي تم تناوله من خلال ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي واحد ، يمكن تلخيص نتائج الدراسة على النحو التالي: |

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن "القوائم المالية توفر المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها لإعداد تقارير مدقق الحسابات، وأخيراً تم الوصول إليها لإثبات الفرضية، لأننا خلصنا إلى أن محتوى القوائم المالية يمكن أن تستند البيانات إلى إعداد تقارير المدقق الخارجي.

الفرضية الثانية: لا، ان تدقيق وتحليل القوائم المالية يساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية وقد تم إثبات ذلك بعد تدقيق وتحليل عناصر القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن "تدقيق المحاسبة الخارجية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيانات المالية" وقد تم إثباته من خلال دراسة وتحليل حسابات البيانات المالية للشركة.

نتائج الدراسة:

1- يساعد تدقيق المعلومات وتحليل البيانات المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

2- فاعلية المراجعة المحاسبية في اكتشاف الأخطاء في القوائم وحالات التلاعب والاحتيال؛

3- يلعب التدقيق المحاسبي دورًا مهمًا في مصداقية ومصداقية المعلومات في البيانات المالية؛

4- توافق المفاهيم المالية والمحاسبية على فاعلية التدقيق المحاسبي في تحسين جودة معلومات القائمة؛

5- تعتمد جودة البيانات المالية على درجة اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية والإبلاغ عنها.

آفاق الدراسة:

يظل موضوع التدقيق المحاسبي مفتوحًا للدراسات الأخرى. يمكننا اقتراح بعض الدراسات:

1- أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات؛

2- دور التدقيق المحاسبي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؛

3- دور التدقيق المحاسبي في تحسين المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1- قائمة المراجع باللغة العربية:

1_1 الكتب:

- أحمد يوسف كلبونة، وأخرون. (2010). علم تدقيق الحسابات العلمي (الطبعة الأولى)عمان-الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- خالد راغب الخطيب، وخليل محمود الرفاعي. (1998). أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات. عمان الأردن: المستقبل للنشر و التوزيع.
- سلامة محمود وأخرون رأفت. (2011). علم تدقيق الحسابات _النظري. الأردن: دار الميسرة.

عبد الفتاح الصحن، أحمد عبيد، وأخرون. (2007). أسس المراجعة الخارجية. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

- علي أحمد أبو الحسن، ومحمد سمير الصبان. (1997). المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والافصاح المحاسبي. مصر_ الاسكندرية: دار الجامعية.
- عوض لبيب فتح الله الديب،وأحمد محمد كامل سالم. (2003). أصول المراجعة الحديثة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- غسان فلاح المطارنة، ومؤيد راضي خنفر. (2011). تحليل القوائم المالية_مدخل نظري وتطبيقي (الطبعة الثالثة). الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات_الاطار النظري والممارسات التطبيقية. بن عكنون_الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد الفيومي، وعوض لبيب. (1998). أصول المراجعة. الاسكندرية - مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- محمد تهامي طواهر، ومسعود صديقي. (2005). المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية (الطبعة الثانية). بن عكنون _الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد سمير الصبان، والفيومي محمد. (1990). المراجعة بين التنظير والتدقيق. بيروت: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- محمد سمير الصبان، وعبدالوهاب علي. (2002). مراجعة خارجية. مصر: دار الجامعية.
- حسين القاضي، ومأمون حمدان. (2008). المحاسبة الدولية و معاييرها. الأردن: دار الثقافة للنشر.

- أحمد قايد نورالدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية (الطبعة الأولى). عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- أمين أحمدالسيد لطفي. (2008). اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية. مصر_الاسكندرية: دار الجامعية للنشر.
- جمعة أحمد حلمي. (2005). مخل الى التدقيق الحديث. عمان_الأردن: دار الصفاء للنشر.
- أحمد حلمي جمعة. (2015). مذخل الى التدقيق والتأكيد (الطبعة الثانية). عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- خالد جمال الجعارات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية (الطبعة الأولى). الأردن _ عمان: اثراء للنشر و التوزيع.
- خالد عبدالله. (2004). علم تدقيق الحسابات_الناحية النظرية (الطبعة الثانية). عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- خالد عبدالله. (2007). علم تدقيق الحسابات_الناحية النظرية والعلمية. الأردن: دار وائل.
- رضوان حلوة حنان. (2006). النموذج المحاسبي المعاصر 8 من المبادئ الى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة (الطبعة الثانية). عمان_الأردن: دار وائل للنشر.
- شعيب شنوف. (2007). الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي. الجزائر: جامعة الجزائر.
- شعيب شنوف. (2009). محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS(الجزء الثاني، طبعة 2009). الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بودواو.
- عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة. الكويت: دار السلاسل للنشر.
- عبدالفتاح أبو المكارم وصفي. (2004). دراسات متقدمة في المحاسبة المالية (الطبعة الثانية). مصر: دار الجامعية الجديدة.
- عبدالوهاب نصر علي. (2001). خدمات مراقب الحسابات لسوق المال. الاسكندرية: دار الجامعية.
- غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر _الناحية النظرية (الطبعة الأولى). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- كمال الدين الدهراوي. (2006). تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار. الاسكندرية_ مصر: المكتب الجامعي الحديث.

- مجيد جاسم الشرع. (2003). المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الاسلامية. عمان: دار وائل للنشر.
- محمد بوتين. (2008). مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق (الطبعة الثالثة). بن عنكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد عباس بدوي. (2009). المحاسبة وتحليل القوائم المالية. مصر،الاسكندرية: دار الهناء للتجليد الفني.
- محمد مطر. (2007). مبادئ المحاسبة المالية. عمان: دار وائل.
- مؤيد محمد الفضل. (2008). المحاسبة الادارية. عمان_الأردن: دار المسير للنشر و التوزيع.
- محمود قاسم تنتوش.(1998). نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الادارة و التشغيل. بيروت_لبنان.
- بن ربيع حنيفة. (2010). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية. لأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- وليم توماس، و أمرسون هنكي. (1997). المراجعة بين النظرية والتطبيق. (أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المترجمون) السعودية: دار المريخ للنشر

2-1 مذكرات التخرج:

- عبدالقادر بكيحل. (2009/2008). أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعلومات المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي (مذكرة ماجيستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف _الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.
- إلياس بدوي. (2010). دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في مجال أثر التضخم من القوائم المالية (مذكرة ماجيستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- عبدالكريم شناي. (2009/2008). تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (مذكرة ماجيستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة_الجزائر: جامعة الحاج لخضر.
- عبد الباقي أحمد. (2014/2015). التدقيق المحاسبي على مستوىالمؤسسة وعلاقته بالأداء (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم: جامعة عبد الحميد ابن باديس.

- يوسف سعادة. (2011-2010). دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة (مذكرة ماستر). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة_الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- بوسنة حمزة. (2011/2012). دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح "دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية "(مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.
- زلاسي رياض (2010/2009). اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبة (مذكرة الماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
- قلاب ذبيح الياس. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (مذكرة ماجيستر). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- محمد أمين مازون. (2010/2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
- حواس صلاح. (2008). التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية(اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
- سكاك مراد. (2010/2011). دور التدقيق الاجتماعي في بناء استراتيجية المؤسسة -دراسة ميدانية لبعض المؤسسات ولاية سطيف (رسالة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس.

3-1 المجلات:

- مجدي محمد سامي. (يوليو, 2009). دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية. مجلة جامعة الاسكندرية(العدد 2، المجلة 46.

4-1 مداخلات العلمية والمؤتمرات:

- أحمد مخلوف. (13_15 أكتوبر, 2009). دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة(مداخلة). ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة جامعة سعد دحلب .

- صالح مرازقة. (بلا تاريخ). القوائم المالية حسب المعايير المحاسبة المالية الإسلامية(مداخلة،الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي). معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير غرداية: المركز الجامعي بغرداية.
- منور أوسرير، ومحمد مجبر. (17-18 جانفي, 2010). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية(مداخلة). الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية "تجارب تطبقات وأفاق".معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الوادي: المركز الجامعي.
- صديقي مسعود، وبراق محمد. (8-9 مارس, 2005). انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي (مؤتمر علمي دولي). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

5-1 قوانين والمراسيم:

- الجريدة الرسمية_ المتضمن النظام المحاسبي المالي. (2008). المرسوم التنفيذي رقم 08/156. تطبيق أحكام القانون 07/ 11. الجزائر.
- القانون رقم 07_11. (الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر, 2007). المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية. المواد 26_27_28_29. الجزائر.
- المرسوم التنفيذي 156/08. (25 مارس, 2009). الجريدة الرسمية_المتضمن النظام المحاسبي المالي. يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07. الجزائر.

2- قائمة المراجع اللغة الأجنبية:

- LIONNEL.C ET GERAD.V Audit et Control Interne; aspects financiers; opération et stratégiques 4éme édition; dalloze;paris 1992;page 17.
- Allel, H. (2002). L'audit Comptable Et Financier. Berti édition.
- Kieso, D. E., J.Weygand, J., & D.Warfield, T. (2007). Intermediadte Accounting (2 éme édition ed.). New York,USA: 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1): ميزانية السنة المالية-الأصول 2019-2020

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE Date :
07/03/2022
EPM Heure : 09 :27
Exercice 2020 Page : 1

Bilan Actif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amor. /Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIF NON COURANTS Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	01	4 153 259,96	1 540 181,24	2 613 078,72	1 875 533,67
Immobilisations corporelles	02	3 723 584 125,84	1 986 582 174,69	1 737 001 951,15	1 435 409 352,20
Terrains Bâtiments Autre immobilisations corporelles Immobilisations en concession		 617 342 353,95 3 106 241 771,89	 209 569 193,10 1 777 012 981,59	 407 773 160,85 329 228 790,30	 298 516 927,68 1 136 892 424,52
Immobilisations en cours	03	69 960 177,95		69 960 177,95	26 507 830,11
Immobilisations financières	04	270 000 000,00		270 000 000,00	70 000 000,00
Titres mis en équivalence Autre participations et créances rattachées Autre titres immobilisés Prêts et autre actifs financiers non courants		 70 000 000,00 200 000 000,00		 70 000 000,00 200 000 000,00	 70 000 000,00
Impôts différés actif	05	105 795 564,18		105 795 564,18	
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 173 493 127,93	1 988 122 355,93	2 185 370 772,00	1 643 477 613,29
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		137 168 718,46	79 498 035,70	57 670 682,76	36 042 646,42
Créances et emplois assimilés		282 904 694,37	25 555 477,00	258 349 217,37	211 130 991,58
Clients Autre débiteurs Impôts et assimilés Autre créances et emplois assimilés		211 989 986,42 3 794 139,67 68 120 568,28	25 555 477,00	186 434 509,42 3 794 139,67 68 120 568,28	80 755 337,25 9 058 113,79 121 317 540,54
Disponibilités et assimilés		1 261 309 418,47		1 261 309 418,47	1 959 420 999,27
Placements et autre actifs financiers courants Trésorerie		950 000 000,00 311 309 418,47		950 000 000,00 311 309 418,47	1 450 000 000,00 509 420 999,27
TOTAL ACTIF COURANT		1 682 382 831,30	105 053 512,70	1 577 329 318,60	2 206 594 637,27
TOTAL GENERAL ACTIF		5 855 875 959,232	2 093 175 868,63	3 762 700 090,60	3 850 072 250,56

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الملحق رقم (2): ميزانية السنة المالية-الخصوم 2019-2020

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE Date :
07/03/2022
EPM Heure : 09 :27
Exercice 2020 Page : 1

Bilan Passif

Arrêté à : Décembre < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primeset réserves./réserves consolidées(1))		859 665 921,70	806 786 580,78
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)		102 911 090,90	273 399 340,92
Résultat net / (Résultat net. part du Groupe(1))			
Autre capitaux propres. Report à nouveau(1)			
Part de la société consolidante(1)			
Part des minoritaires(1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES		**2 462 577 012,60**	**2 580 185 921,70**
PASSIF NON COURANTS		2 293 463,83	2 293 463,83
Emprunt et dettes financières			
Impôts (Différés et Provisionés)			
Provision et produits constatés d'avance		755 327 516,81	794 562 056,28
TOTAL PASSIF NON COURANT		757 620 980,64	796 855 520,11
PASSIFS COURANT			
Fournisseurs et compte ratachés		68 557 433,22	34 758 591,26
Impots		84 463 652,81	112 612 376,27
Autre Dettes		389 481 011,33	325 655 841,22
TOTAL PASSIF COURANT		542 502 097,36	473 030 808,75
TOTAL GENERAL PASSIFS		3 762 700 090,60	3 850 072 250,56

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الملحق رقم (3): جدول حسابات النتائج 2019-2020

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE Date :
07/03/2022
EPM Heure : 09 :27
Exercice 2020 Page : 1

Comptes de Résultat

De Janvier A Décembre < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaire Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation		1 354 570 642,84	1 588 954 421,34
I .PRODUCTION DE L'EXCERCICE		1 354 570 642,84	1 588 954 421,34
Achats consommés Services extérieurs et autres consommations		34 471 935,35 135 083 214,29	36 250 748 ,81 108 171 188,64
II .CONOMMATION DE L'EXERCICE		169 555 149,64	144 421 937,45
III .VALEUR AJOUTEE D'EXPOITATION (I .II)		1 185 015 493,20	1 444 532 483,89
Charges de personnel Impôts ,taxes et versements assimilés		842 133 544,32 29 839 988,22	837 278 626,07 33 861 028,67
IV .EXEDENT BRUT D'EXPLOITATION		313 014 960,66	537 392 829,15
Autre produits opérationnels Autre charges opérationnelles Dotations aux amortissements et aux provisions Reprise sur pertes de valeur et provisions		51 527 840,46 9 986 974,80 308 208 936,95 53 829 455,87	10 867 043,07 7 OO2 630,03 320 332 056,17 10 007 032,34
V .RESULTAT OPERATIONNEL		100 203 345,24	266 932 218,36
Produits financiers Charge financières		38 392 361,09	39 627 158,32
VI.RESULTAT FINANCIER		38 392 361,09	39 627 158,32
VII.RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		138 595 706,33	306 559 376,68
Impots exigibles sur résultats ordinaires Impots différés (variations) sur résultats ordinaires		31 795 282,30 3 889 333,13	66 532 659,02 33 338 290,51
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 498 320 300,26	1 649 455 655,07
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 395 409 209 ,36	1 376 090 646,90
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		102 911 090,90	273 365 008,17
Eléments extraordinaire (produits) (à préciser) Eléments extraordinaire (charges)) (à préciser) IX.RESULTAT EXTRAORDINAIRE			34 332,75 34 332,75
X.RESULTAT NET DE L'EXERCICE		102 911 090,90	273 399 340,92
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			

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الملحق رقم (4): التدفق النقدي لسنة 2020

CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

Désignation	2020
Résultat de l'exercice	102 911 090
Dotations aux amortissements aux provisions et aux pertes de valeurs	308 208 936
REPRISE SUR AMORTISSEMENT ,PROVISIONS ET PERTES DE VALEURS	53 829 455
Quote part des subventions virées au résultat de l'exercice	
Plus value de cession d'immobilisation	
Moins value de cession d'immobilisation	
Capacité d'autofinancement	357 290 571

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الملحق رقم(5):جدول التدفق المالي لسنة 2019-2020

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE Date :
28/03/2022
EPM Heure : 15:17
Exercice 2020 Page : 1

Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire>
Identifient Fiscal : 099927078214891

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients		1 814 183 200,73	1 841 287B797,48
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 036 298 718,14	-841 733 177,34
Intérêts et autres frais financiers payés		-5 389 236,09	-1 662 500,00
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		772 495 246,50	997 892 120,14
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-508 165 362,98	-278 385 651,24
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissements		210 599 768,68	249 489 970,44
Accréditifs		-31 588 914,68	-20 237 845,42
Placements financiers		-500 000 000,00	250 000 000,00
Encaissements sur placements financières			
Intérêts encaissée sur placements financiers			39 625 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-829 154 508,98	240 491 473,78
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		-132 815 765,64	-181 166 323,64
Encaissements provenant d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		-508 636 552,68	-962 706 830,01
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-641 452 318,32	-1 143 873 153,65
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités		-698 111 580,80	94 510 440,27
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		1 959 420 999,27	1 864 910 559,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 261 309 418,47	1 959 420 999,27
Variation de trésorerie de la période		-698 111 580,80	94 510 440,27
Rapprochement avec le résultat comptable			

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الملحق رقم (6): بيان التغيير في حقوق الملكية لسنة 2020

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE Date :28/03/2022
EPM Heure :15 :17
Exercice 2020 Page :1

Etat de Variation des Capitaux Propres

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire>
Identifient Fiscal : 099927078214891

Intitulé	Not	Capital Social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre N-2 (2014)						
Opération 2014 Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profits ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat Dividendes payés Tantieme Participations des travailleurs Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						 -110 000 000,00 -2 025 000,00 -84 726 281,02 273 399 340,92
Solde au 31 Décembre N-1(2015)		**1 500 000 000,00**				**1 080 185 921,70**
Opération 2015 Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives Réévaluation des immobilisations Profits ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat Dividendes payés Tantieme Participations des travailleurs Augmentation de capital Résultat net de l'exercice						 -125 000 000,00 -2 520 000,00 -93 000 000,00 195 347 385,99
Solde au 31 Décembre N(2016)		**1 500 000 000,00**				**1 055 013 307,69**

المصدر: قسم المحاسبة لمؤسسة ميناء مستغانم

الملخص

تهدف الدراسة إلى توضيح دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال التعرف على آراء المراجعين حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ومعرفة العلاقة بين تحليل البيانات المالية والمدقق، وبعد كل من الدراسات النظرية والتطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية:

المراجعة المحاسبية تساعد على تحسين جودة البيانات المالية في المؤسسات الاقتصادية من خلال منع حالات الغش والتلاعب وتصحيح الأخطاء التي يكتشفها في القوائم المالية عند إعداد التقرير، وكذلك المدقق في إعداد التقارير المالية للمؤسسة بناءً على المعلومات المقدمة في البيانات المالية بسبب تعتبر البيانات المالية للمؤسسة الركيزة الأساسية وتحتوي على نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، القوائم المالية، جودة البيانات المالية.

Abstract

The study aims to clarify the role of accounting audit in improving the quality of financial statements by identifying the opinions of auditors about the role of accounting audit in improving financial statements and knowing the relationship between the analysis of financial statements and the auditor, and after both theoretical and applied studies we reached the following results:

Accounting audit helps to improve The quality of financial statements in economic institutions by preventing cases of fraud and manipulation and correcting errors that he discovers in the financial statements when preparing the report, as well as the auditor in preparing the financial reports of the institution based on the information provided in the financial statements because the financial statements of the institution are the main pillar and contain strengths and weaknesses in Enterprise.

Key words: accounting audit, financial statements, quality of financial statements.