الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : علوم التسيير التخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

علاقة النظام المحاسبي المالي بتطوير وظيفة التدقيق

دراسة حالة بمؤسسة وحدة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم

مقدمة من طرف الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

بوفضة أسماء بن زيدان الحاج

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوضراف الجيلالي	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم
مقررا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية :2017/2016

الإهداء

سبحان الذي وهبنا نعمة العقل ، سبحان الذي يستحق الثناء قبل وبعد وأثناء العطاء ، وحده لا شريك له والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أجمعين وبعد :

إلى رمز الحنان والعطف والأمومة ،إلى التي مرضت لمرضي وسهرت لسهري وتألمت لمعاناتي ،

إلى رمز الأبوة الذي رباني وأحسن تربيتي ،إلى الذي ألبسني رداء الكبرياء ،إلى من أعطاني حتى أفاض كأس العطاء ، إلى أحق الناس بالشكر أبي العزيز بارك الله في عمره ،

إلى أغلى وأعز الناس الذي كان سندا لي في الحياة عمي حفظه الله وجزاه كل خير.

إلى كل إخوتي وأخواتي ، إلى كل صديقاتي وزميلاتي الذين تسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

إلى كل طلبة قسم محاسبة ومالية تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير دفعة 2017/2016 .

أسماء

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع ،

آملين أن يكون مرجعا يستفاد منه أما بعد

أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي

وأخص بالذكر الأستاذ المؤطر الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته القيمة ،

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذة لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة ،كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الزميل والأخ

بلمومن أحمد والأخت الفاضلة شاشور مختارية ،

لإسنادهم لي في هذا العمل

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
إهداء	/
شكر وتقدير	/
قائمة الأشكال ،الجداول والاختصارات	I.
مقدمة عامة	1
الفصل الأول : الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي	
تمهيد	5
المبحث الأول :عموميات حول النظام المحاسبي المالي	6
المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي ومبادئه	6
الفرع الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي	6
الفرع الثاني : مبادئ النظام المحاسبي المالي	7
المطلب الثاني : أهمية ومقومات النظام المحاسبي المالي	8
الفرع الأول : أهمية النظام المحاسبي المالي	8
الفرع الثاني : مقومات النظام المحاسبي المالي	9
المطلب الثالث : مميزات النظام المحاسبي المالي وأهدافه	11
الفرع الأول : مميزات النظام المحاسبي المالي	11
الفرع الثاني : أهداف النظام المحاسبي المالي	12
المطلب الرابع : مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي	13
المبحث الثاني : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر	14
المطلب الأول : أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومراحل إنجازه	14
الفرع الأول : أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي	14
الفرع الثاني : مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي	15
المطلب الثاني : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	15
المطلب الثالث : تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي وشروط نجاحه	16
الفرع الأول : تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي	16
الفرع الثاني : شروط نجاح النظام المحاسبي المالي	17
المطلب الرابع : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة الجزائرية	18
خلاصة	20
الفصل الثاني وظيفة التدقيق وتأثيراتها بالنظام المحاسبي المالي	
تمهيد	21
المبحث الأول : أساسيات حول التدقيق	22
المطلب الأول : مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي	22

الفرع الأول : مفهوم التدقيق	22
الفرع الثاني : التطور التاريخي للتدقيق	24
المطلب الثاني : أهمية التدقيق	25
المطلب الثالث : معايير التدقيق وأهدافه	27
الفرع الأول :معايير التدقيق	29
الفرع الثاني : أهداف التدقيق	30
المطلب الرابع : أنواع التدقيق	31
المبحث الثاني : التدقيق من خلال المعايير المحاسبية الدولية	31
المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية	32
المطلب الثاني : مراجعة حسابات الخزينة	35
المطلب الثالث : مراجعة حسابات التسيير	36
المطلب الرابع : إعداد التقارير النهائية	36
خلاصة	37
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم	
تمهيد	40
المبحث الأول : تقديم المؤسسة	41
المطلب الأول : نشأة المؤسسة وتطورها	41
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة	42
المطلب الثالث : مهام مؤسسة أغذية الأنعام وتربية الدواجن	46
الفرع الأول : نشاط المؤسسة	46
الفرع الثاني : مراحل عملية الإنتاج في المجمع	46
المبحث الثاني : عرض مقابلة وفق استبيان	48
المطلب الأول : عرض مكونات الاستمارة (المقابلة)	48
المطلب الثاني : نتائج المقابلة من قبل المدقق محل التربص	50
المطلب الثالث : نتائج المقابلة التي أجريت خارج المؤسسة	52
المطلب الرابع : مقابلة بين نتائج المقابلة	54
الفرع الأول : تحليل نتائج أسئلة الجزء الأول من المحور الثاني	54
الفرع الثاني : تحليل نتائج الجزء الثاني من المحور الثاني	56
خلاصة	58
خاتمة عامة	60
قائمة المراجع	63
قائمة الملاحق	68

قائمة الجداول والأشكال
والمختصرات

قائمة الأشكال والجداول والمختصرات

1 – قائمة الأشكال :

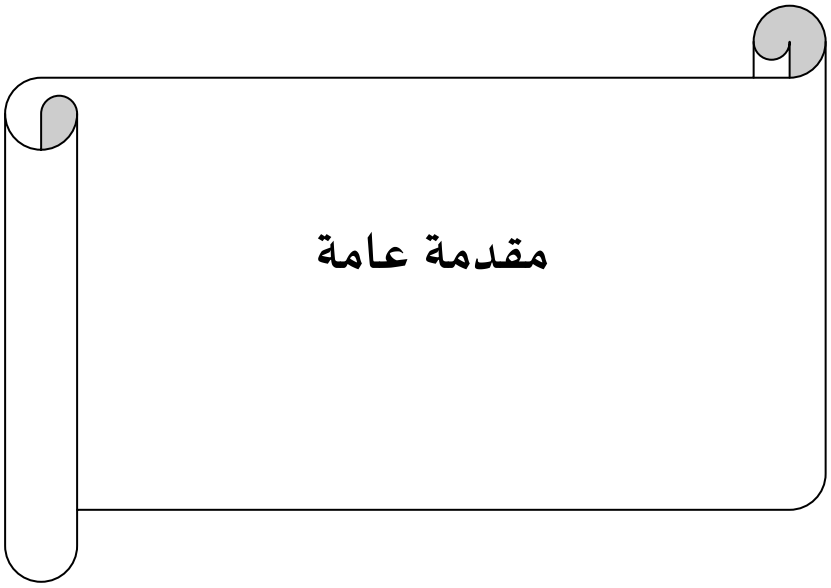
رقم الشكل	العنوان	الصفحة
1	عملية التدقيق	23
2	أهمية التدقيق	25
3	ملخص لمعايير التدقيق	27
4	معايير التدقيق الجزائرية	28
5	أهداف التدقيق	29
6	أنواع التدقيق	30
7	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	43
8	نسبة التوجه إلى النظام المحاسبي بالنسبة للمدقق 1	55
9	نسبة التوجه إلى النظام المحاسبي بالنسبة للمدقق 2	56
10	نسبة أهمية التدقيق	57

2 – قائمة الجداول :

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	تحويلات تسمية المؤسسة	41
2	نتائج الإجابة عن المحور 2 للمدقق 1	50
3	نتائج الإجابة عن المحور 2 للمدقق 2	52
4	نتائج إجابة الجزء الأول من المحور 2 للمدقق 1	54
5	نتائج إجابة الجزء الأول من المحور 2 للمدقق 2	56

3– قائمة المختصرات :

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الفرنسية
الخ	إلى آخره	/
ص	صفحة	/
ط	طبعة	/
ORAVIO	الديوان الجهوي لتربية الأنعام بالغرب	Office Régional Avicole Ouest
GAO	مجمع تربية الدواجن للغرب	Groupe Avicole Ouest
UAB	وحدة أغذية الأنعام	Unité Aliment Bétail
ONAB	الديوان الوطني لأغذية الأنعام	Office National Aliment Bétail
OREVI	الديوان الجهوي للشرق	Office Régional Est
ORAC	الديوان الجهوي للوسط	Office Régional centre
GAE	مجمع تربية الدواجن للشرق	Groupe Avicole Est
GAC	مجمع تربية الدواجن للوسط	Groupe Avicole centre


مقدمة عامة

مقدمة عامة:

شهدت الجزائر تطورا كبيرا في مجال المعاملات الاقتصادية والمبادلات التجارية مما أدى إلى ظهور مؤسسات قوية،مما أدى إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات شملت مختلف الجوانب من بينها قرار المجلس الوطني للمحاسبة بالانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي وذلك لقيام هذا الأخير على مجموعة من المبادئ والأسس تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية، بهدف تحقيق التوحيد المحاسبي بين الدول لتسهيل المعاملات بين مختلف الأطراف سواء المحليين أو الأجانب، وكذا تقديم صورة واضحة عن الوضع المالي. إضافة إلى ذالك زيادة شفافية الحسابات، ولتحقيق هذه الغايات لابد من الاستعانة بما يسمى بعملية التدقيق التي تسعى إلى حماية أصول المنشأة المادية والمعنوية من الاختلاس والتلاعب واكتشاف الأخطاء.

وفي ظل هذه الظروف أصبح تطوير أداء المؤسسات وترشيده أمر ضروري لإيجاد أنظمة رقابية فعالة ومنظورة تمكنها من المحافظة على بقائها واستمراريتها. لذا أصبحت عملية التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة، وموثوقة فالتدقيق يحظى باهتمام كبير ومتزايد لاتخاذ القرارات وكشف الأخطاء المحاسبية.

وعلى أساس ما تقدم ذكره وجب علينا دراسة كل من النظام المحاسبي، ووظيفة التدقيق،ومحاولة معرفة العلاقة بينهما، وهذا من خلال معالجة موضوعنا:

"**علاقة النظام المحاسبي المالي بتطوير وظيفة التدقيق** "

فإن الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذا البحث هي:

"كيف يساهم النظام المحاسبي المالي في تطوير وظيفة التدقيق ؟

وهذه الإشكالية بدورها تتفرع إلى مجموعة من الأسئلة كالآتي :

- ما هو واقع نظام المحاسبي المالي الجزائري ؟
- ما هو دور عملية التدقيق ؟
- ما هي العلاقة التي تربط بين النظام المحاسبي المالي بعملية التدقيق ؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات السابقة، وللإلمام بإشكالية البحث ننطلق من ما يلي :

الفرضيات :

- من أهم مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الحصول على القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى مستخدمي القرارات .
- يعتمد التدقيق على البيانات المالية لاتخاذ القرارات أو رسم الخطط المستقبلية .
- المكلف بعملية التدقيق غير ملزم بفهم النظام المحاسبي المالي .

الدراسات السابقة :

هناك عدد من الدراسات التي شملت المعالجة الجزئية لهذا الموضوع ،ومن بين هذه الدراسات ما يلي :

عمل الباحث : حاج محمد عادل (2011-2012) ، " أهمية تطبيق تدقيق المحاسبي ومراجعة القوائم المالية بالنظام المحاسبي المالي " مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر ، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم. وقد عالج بحثه من خلال طرحه للإشكالية التالية : ما هو دور وآثار التدقيق المحاسبي وكذا مراجعة القوائم المالية على المصلحة العامة للمؤسسة ؟

عمل الباحث : محمد أمين مازون (2010-2011) ، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر " مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 03 . وقد عالج بحثه من خلال طرحه للإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن لمعايير المحاسبة تحسين مخرجات التدقيق ، وإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية ؟.

عمل الباحثة :بوخالفة حفيظة (2014/2013) ،" المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي " مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،بسكرة ،جامعة محمد خيضر ،وقد عالجت بحثها من خلال طرحها للإشكالية التالية : ما هي أهمية المراجعة الخارجية وفق للنظام المحاسبي المالي ؟ .

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في محاولة إبراز واقع النظام المحاسبي المالي في الجزائر إضافة إلى ذالك إبراز فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسة وذالك من خلال اكتشاف الأخطاء والتلاعب والاختلاس حيث تساعد

على تطوير أداء المساعدين والتوجه إلى تحقيق نتائج أحسن تسعى إليها المؤسسة إضافة إلى ذالك محاولة معرفة العلاقة التي تربط بين النظام المحاسبي المالي ووظيفة التدقيق.

المنهج المتبع في الدراسة:

اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في مجمل العمل. حيث في نهاية العمل وضمن الفصل الأخير سنقوم بدراسة حالة مؤسسة تغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم.

هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة في البحث، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات استهل موضوعنا بمقدمة عامة واختتم بخاتمة عامة،إذ قسم البحث إلى ثلاثة فصول كالتالي:

الفصل الأول :تناول الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ،حيث تضمن هذا الفصل تمهيدا يليه بعد ذالك مبحثين اشتمل الأول على عموميات حول النظام المحاسبي المالي تم فيه التطرق إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي وإيضاح مبادئه وإبراز أهميته ومقوماته وتبيان مميزاته وأهدافه وانتهى بمجالاته أما المبحث الثاني تناول أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي. وتحديات تطبيقه، أما أخيرا تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة الجزائرية .

الفصل الثاني : تطرقنا إلى وظيفة التدقيق وتأثيراتها بالنظام المحاسبي المالي ، تناول هذا الفصل مبحثين ،الأول أساسيات حول التدقيق أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى التدقيق من منظور المعايير المحاسبية ،درسنا في هذا المبحث تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعة حسابات الخزينة ،ولقد اختتم هذا الفصل بإعداد تقرير المدقق .

الفصل الثالث : تطرقنا فيه إلى تقديم المؤسسة و هيكلها التنظيمي ،أما المبحث الثاني فلقد تطرقنا فيه إلى عرض مقابلة على مدققين ، الأول من داخل المؤسسة والثاني خارج المؤسسة محل تربصنا ثم قمنا بالمقارنة بين كلتا الإجابتين .

الفصل الأول

الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

النظام المحاسبي هو مجموعة من القواعد و الممارسات المحاسبية التي تسود بلد معين،فهو الإطار الذي يشمل الأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية واستخراج البيانات والقوائم المالية. من هذا المنظور وبناءا على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر المتمثل في الاقتصاد الموجه أو الاشتراكي أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار، والمعروف بالمخطط المحاسبي الوطني سنة 1957 الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة ورغبتها. لهذا قامت وزارة المالية سنة 1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد. كان ذالك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال ،وقد عرف هذا الأخير عدة إصلاحات كان أخرها سنة 1998، إلا أنه مع بداية تحول الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركز إلى اقتصاد السوق تماشيا مع الإصلاحات التي باشرتها السلطات العمومية في الجزائر أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية الدولية ، وبذالك تبنت الجزائر خيار إعادة تشكيل نظام محاسبي منبثق من معايير المحاسبة الدولية ويتوافق معها إلى حد كبير من حيث الإطار المفاهيمي ، طرق التسجيل والتقييم ،ومن حيث عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات ، حدد أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في 01 جانفي 2010.

سنتناول في هذا الفصل :

-المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي.

- المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

سيخصص هذا الفصل للإحاطة بأهم الميزات النظرية للنظام المحاسبي المالي وذلك كما يلي:

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي ومبادئه

في هذه الجزئية سيتم التعرف على أهم التعريفات الأساسية للنظام المحاسبي المالي وكذا أهم مبادئه.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد تعددت تعاريف النظام المحاسبي المالي حيث عرفه البعض على انه عبارة عن خطة تشمل مجموعة من القواعد والقوانين والمبادئ والوثائق والسجلات والدفاتر والتقارير والتعليمات التي يجب إتباعها لإحكام عملية القياس وطرق عرض النتائج وآثارها على المركز المالي وتقديمها بطريقة مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية"[1].

كما عرفه القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 على انه: "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجا عته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[2].

يقصد به أيضا: "الهيكل أو التشكيلة أو الوحدة التي تتضمن مجموعة مترابطة من المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المحاسبية بالإضافة إلى مستلزمات خدمية وضرورية أخرى تشكل بمجموعها نظام متكامل ومترابط يتمكن من احتواء كافة البيانات والمعلومات التي تعكس الأحداث والوقائع والفعاليات والأنشطة المالية التي يزاولها المشروع خلال الفترة المحاسبية"[3].

كما عرف أيضا بأنه: "خطة تتمثل في مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى المنشاة، وإعداد قوائم مالية وحسابات ختامية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف لخدمة أهداف معينة"[4]

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكننا تعريف النظام المحاسبي المالي تعريفا شاملا على انه مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تحقق الرقابة الكافية على كافة عناصر الإنفاق و الإيراد في المؤسسة والمؤسسات باختلاف أشكالها ملزمة بتطبيقها وفقا لأحكام القانون و المعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها.

---

[1] - سليمان مصطفى الدلاهمة(2008)، "مبادئ وأساسيات المحاسبة"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ، ط01، ص 33 .

[2] - القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ج ر، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر2007، ص 03 .

[3] - هادي رضا الصفار(2011)، "مبادئ المحاسبة المالية-الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ، ط02، ص 85.

[4] - محمود محمود السباعي(2010)، "النظام المحاسبي الموحد في ضوء المعايير المحاسبية"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط01، ص 09.

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

سوف نورد بإيجاز أهم المبادئ التي تدخل ضمن الإطار التصوري في الآتي:[1]

1- "الأهمية النسبية:

ويقصد بذلك أن المعلومة تكون ذات معنى إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين.

2- الصورة الصادقة:

ويقصد بذلك انه ينبغي انه ينبغي انم تقدم القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وتتضمن الصورة الصادقة احترام القواعد والمبادئ المحاسبية، وإعداد قوائم مالية تكون قادرة على تقديم معلومات ملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

3- الحيطة والحذر:

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد.

4- مبدأ الدورة المحاسبية:

يقصد بالدورة المحاسبية الفترة المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة حيث تبدأ من 01/01 وتنتهي ب12/31.

5- مبدأ استقلالية الدورات:

طبقا لهذا المبدأ يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها. ولأجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

6- مبدأ عدم المقاصة:

يشير هذا المبدأ إلى انه لايمكن إجراء أي عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج إلا إذا كانت هناك معايير تسمح بإجراء المقاصة .

7- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

ويقصد به التزام المؤسسة في الدورة الحالية بتطبيق نفس الطرق الحاسبية المطبقة في دورة سابقة، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

[1] مسعود صديقي وآخرون(2014)، "المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS"، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، ص.ص:33 – 35.

8- مبدأ التكلفة التاريخية:

يتم وفقا لهذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها (مع افتراض ثبات قيمة النقود)" [1].

9- "مبدأ القيد المزدوج: تحرر التسجيلات المحاسبية وفقا لهذا المبدأ بان يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، احدهما مدين والآخر دائن. وفي ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن .

10 – مبدأ المساس بالميزانية الافتتاحية : يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها "؛[2]

11 – "قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية : تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة و منفصلة عن ملاكها ، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع ؛

12 – قاعدة الوحدة النقدية : أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية ، إذا ما كان لديها مالي على الصورة العامة ".[3]

المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي و مقوماته

الفرع الأول : أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي في ما يلي :

- "يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة ؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية ؛
- يستجيب احتياجات المستثمرين الحالية ، المستقبلية كما أنه يسمح بإجراء المقارنة ؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية ؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح ؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة احتياجات المستثمرين الأجانب لا سيما في مجالات المحاسبة المالية "[4]؛

---

[1] - مسعود صديقي وآخرون،مرجع سبق ذكره، ص ص33.

[2] - عبد الناصر محمد السيد درويش(2010)، "مبادئ المحاسبة المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط01، مصر، ص 218.

[3] Le système comptable Financier, (2009) , Ministres des Finances , de la comptabilité ENAG , Editions , Alger, p 06 .

[4] بن بلغيث المدني (2002) ، إشكالية التوحيد المحاسبي ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، مجلة تصدر عن الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة ، ص 57 .

- "يضمن تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية "[1]؛
- "يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية ؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة ؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمة سيولة الخزينة و تغيير الأموال الخاصة بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة"[2] .

الفرع الثاني : مقومات النظام المحاسبي المالي

فلكل نظام مقومات وأسس حيث تتمثل مقومات النظام المحاسبي المالي في ما يلي:

1- "المجموعة المستندية:

ويعتبر المستند أساس القيد في الدفاتر المحاسبية ،فكل قيد محاسبي لابد وان يكون مصدره مستند رسمي معتمد من الجهات المعنية و بذلك يعتبر أي قيد في الدفاتر بدون مستندات قيد غير صحيح من الناحية القانونية، فلا يعتد به في حالة نشوب خلاف بين المنشاة والغير"[3].

2- "المجموعة الدفترية:

لاشك أن لكل نظام محاسبي من الدفاتر و السجلات التي يتم قيد العمليات المالية فيها، ويتوقف عدد أنواع الدفاتر والسجلات في كل منشاة على طبيعة عملياتها وحجمها، وهناك من الدفاتر والسجلات التي يتطلبها النظام القانوني الخاص بتنظيم الدفاتر في منشات و شركات البلد المعني أو تلك التي جرى العرف المحاسبي على إمساكها و تسمى المجموعة الأولى بالدفاتر المحاسبية القانونية أو ما يطلق عليها بدفاتر القيد الأولى، كدفتر اليومية العامة و دفتر الجرد و دفتر المراسلات، أما المجموعة الثانية و هي الدفاتر المحاسبية العرفية فهي على الرغم من أن القانون لم ينص عليها إلا أن مسكها ضروري بصفتها تشكل جزءا رئيسيا من النظام المحاسبي منها دفتر الأستاذ ومختلف الدفاتر والسجلات الإحصائية الأخرى"[4].

---

[1] بن بلغيث المدني ، مرجع سبق ذكره، ص 57

[2] طارق عبد العالي حماد (2008) ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية ، مصر ، ص 91 .

[3] - إبراهيم محمود احمد (2002)،"مخرجات نظام المحاسبة المالية"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيعٌ، ص 76.

[4] - وليد ناجي الحيالي وآخرون (2002) ، " المحاسبة المالية في القياس و الاعتراف و الإفصاح" مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، ص 92 .

- "دليل نظام الحسابات:

هو عبارة عن جدول أو قائمة تضم أسماء جميع الحسابات التي وردت في العمليات ذات دلالة معينة والتي قد تنشا فيما بعد وقد تكون هذه الأسماء ممثلة في رموز أو أرقام، فالدليل المحاسبي في المنشاة هو مرشد المحاسب أو ماسك الحسابات نحو توجيه القيد المحاسبي إلى أي من العناصر الأربعة الآتية:

- حساب الأصول"؛

- حساب الخصوم؛

- حساب المصروفات؛

- حسابات الإيرادات.

لغرض تسهيل إعداد البيانات و القوائم المالية بالسرعة والدقة الملائمة لمستخدميها ولاسيما في ظل استخدام المحاسبة الالكترونية"[1].

4- "نظام الرقابة الداخلية:

وهي إحدى مقومات النظام المحاسبي في المنشاة تعني مجموعة من الإجراءات المحاسبية المتعلقة بكيفية تصميم المستندات المحاسبية والدورة المستندية الخاصة بتلك المستندات وإجراءات المراجعة الداخلية والخارجية المتبعة للتأكد من صحة التسجيل بالدفاتر المحاسبية و ضمان المحافظة على أصول المشروع"[2]

5-"المنفذون للنظام المحاسبي:

وهم مجموعة المحاسبين الذين يتولون تنفيذ خطوات الدورة المحاسبية التي يضمنها النظام المحاسبي في المنشاة ومتابعة إجراءاته الخاصة بالمحافظة على أصول المنشاة والرقابة عليها وتقييم أداء العاملين فيها والمقصود بالدورة المحاسبية للنظام المحاسبي تتابع إجراءات تسجيل العمليات المالية وتبويبها وتحليلها وتسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية ضمن مجموعة متكاملة من المستندات يتم تداولها داخل المنشاة لتحقيق رقابة فعالة تكفل ضمان تسيير العمل بكفاءة عالية من الأداء، وتشمل أيضا الموظفون العاملون على الأجهزة الخاصة بتنفيذ خطوات النظام"[3].

6- "الآلات و الأجهزة المساعدة:

وهي تعتبر من المقومات المادية في تنفيذ خطوات و إجراءات النظام المحاسبي حيث يتم استخدام الآلات لمعالجة البيانات المحاسبية من حيث التسجيل والتبويب والتلخيص وإعداد القوائم المالية الختامية والتقارير المالية والاقتصادية الأخرى، وقد مرت هذه المعالجة بخطوات عدة وانتهت أخيرا باستخدام الحاسب الالكتروني

[1] - وليد ناجي الحيالي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص92 .

[2] - حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون(2005)، " المحاسبة المالية " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ص - ص: 73-74.

[3] - نفس المرجع ، ص 75 .

في تحليل ومعالجة كما هائلا من البيانات المحاسبية بغية الحصول على معلومات بالسرعة والدقة الملائمة لمستخدميها من منفذي القرارات"[1].

المطلب الثالث: مميزات النظام المحاسبي المالي وأهدافه

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى أهم ما يميز النظام المحاسبي المالي عن باقي الأنظمة الأخرى من جهة وكذا أهم الأهداف التي يسمو هذا النظام إلى تحقيقها وذلك عبر الفرعين التاليين:

الفرع الأول: مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية وهي:

1- "اعتماد الحل الدولي الذي يقر بتطبيق النظام المحاسبي المالي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛

2- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيير التطبيق المحاسبي لاسيما تقييم المعاملات وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛

3- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار"[2]؛

4- "إمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة فهذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة والتي يجب ابتداء من تطبيق النظام المحاسبي المالي لن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية؛

5- النظام المحاسبي المالي هو نظام للمعلومة المالية وذلك لتركيزه على الجانب المالي أكثر من الجانب المحاسبي؛

6- إمكانية معرفة مدى حسن أداء المؤسسة وهذا من خلال جدول حسابات النتائج؛

7- التعرف على وضعية الخزينة، والتي تكون إما موجبة أو سالبة؛[3]

- توضيح الطرق التي تم بها كل من التسجيل المحاسبي، وتقييم العمليات، وكذا تحديد الطرق التي تم على أساسها إعداد القوائم المالية، وهذا كله يسهل عملية المراجعة. كما انه يسهل عملية مراقبة الحسابات

8- يمكن النظام المحاسبي المالي من تقديم معلومات تتميز بالوضوح والمقروئية يمكن بواسطتها إجراء المقارنات واتخاذ القرارات".

---

[1] - حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون(2005)، مرجع سبق ذكره، ص 75

[2] - كتوش عاشور(2013)، "المحاسبة العامة – أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط02، ص- ص: 54-55.

[3] - نفس المرجع، ص 55.

الفرع الثاني : أهداف النظام المحاسبي المالي

"يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحديد القواعد المشتركة لحفظ وجمع وإعداد وتقديم البيانات المالية من الشركات الجزائرية والمنظمات الخاضعة لمسك الدفاتر وذلك من اجل:

- تقديم صورة دقيقة عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي، ونظرا للالتزامات القانونية التي يجب أن تمثل هذه الكيانات، ونظرا لتنظيمها وحجمها، وطبيعة نشاطها؛

- السماح للمقارنة الموثوق بها لنفس المنشاة في فترات مختلفة وطنيا ودوليا وبين منشاة وأخرى؛

-المساهمة في النمو والربحية للمنشاة من خلال معرفة أفضل للمحاسبة؛

- معرفة أفضل الآليات الاقتصادية التي تحدد نوعية وفعالية إدارته؛

- المساهمة في فهم أفضل لعملية صنع القرار وإدارة المخاطر لجميع المشاركين في السوق بما في ذلك للسلطات العامة؛

- نشر ما يكفي من المعلومات الموثوق والمنافسة والنزيهة والشفافة مما يساعد على تشجيع المستثمرين من خلال ضمان المتابعة الكافية لأموالهم؛

- المساهمة في تطوير الإحصاءات الاقتصادية والحسابات والقطاع الخاص على المستوى الوطني من المعلومات الهامة الموثوقة والسريعة ؛

- "حفظ موثوق وشامل لجميع المعاملات وأعمال المشاريع الاقتصادية من اجل إعداد القرارات الضريبية بصفة نزيهة وعادلة؛

- الشركات المتعددة الجنسيات سوف تستفيد وتزيد في الاتساع من خلال توحيد الإجراءات المحاسبية؛

- أن النظام المحاسبي المالي الجديد ينسجم تماما مع الأدوات الحالية التي عادة ما تكون بتكلفة منخفضة جدا وإعداد البيانات المالية وتقديم وثائق عن طريق نظام الترميز"[1].

"كما يهدف النظام المحاسبي المالي في الأساس إلى وضع أدوات تتكيف والبيئة الجديدة للجزائر التي تولدت على اثر الإصلاحات الاقتصادية والعلاقات الارتباط ية الجديدة لها. خاصة دخولها شراكة مع الاتحاد الاروبي، والتقدم الملحوظ الذي يميز المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، أضف إلى ذلك الرغبة الملحة في تلبية حاجات المستعملين الجدد للمعلومة المحاسبية والمالية خاصة المستثمرين المحليين أو الدوليين، الأمر الذي أدى إلى ممارسة ضغطا اقتصاديا على السلطات العمومية للتعجيل بعملية الإصلاح المخطط الوطني للمحاسبة"[2].

[1] - مخفي أمين(، "محاسبة المؤسسات الوطنية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"، الملتقى الوطني للنظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ،يومي 13 و 14 جانفي 2013 ، ص –ص: 13-14 .

[2] - كتوش عاشور(2013)، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 52-53 .

المطلب الرابع: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

"يلزم المشرع الجزائري مجموعة من المؤسسات إلى تبني النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في:

كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يخضعون للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية أو أللاقتصاد المختلط وكذا التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية. كما يلزم الكيانات آلاتية بمسك المحاسبة المالية:

1- المؤسسات الخاصة للقانون التجاري؛

2- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية أو الغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

3- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

4- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالهم وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة"[1].

[1] - عمر قمان ومراد علة، "مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المحاسبية الدولية"، الملتقى الوطني "النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم، يومي 13و14 جانفي 2013، ص10 .

المبحث الثاني: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

سنهتم في هذا الجزء بتسليط الضوء على أهم المسببات التي أدت إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي ومراحل انجازه، وكذا متطلبات تطبيقه. إضافة إلى إبراز أهم التحديات والعراقيل التي تقف أمام تطبيقه وشروط نجاحه، وفي الأخير التعرف على انعكاساته على المؤسسة الجزائرية.

المطلب الأول: أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي ومراحل انجازه

هناك عدة أسباب أدت إلى ظهور النظام المحاسبي المالي، وكذا مراحل انجازه سنحاول التطرق اليها على النحو التالي:

الفرع الأول : أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي

هناك عدة أسباب أدت إلى ظهور النظام المحاسبي بالجزائر نذكر منها ما يلي:

1- التحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر: إن الحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمحاسبية المطبقة في المؤسسة لاسيما أن هذه الأخيرة تسعى إلى الريادة والمنافسة على المستوى الدولي في ظل انفتاح السوق يتطلب منها تبني وتطبيق الممارسات العالمية في هذا المجال؛

2- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله:

إن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شانه طمأنة المستثمرين المحليين والأجنبيين، من خلال الاعتماد على القياس المحاسبي واحتساب الأرباح واعتماد القوائم المالية الختامية؛

3- فتح المجال الاستثماري في القطاع المالي:

لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء أو القيام بأعمال القطاع العام في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ووفقا للقوانين والنصوص التنظيمية المعمول بها في مجال الاختصاص؛

4- سهولة إجراء التحليل المالي في المؤسسات:

حيث يلقى المحلل المالي في الجزائر سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها صعوبة كبيرة في إجراء تحليل مالي متكامل بسبب إعداد القوائم المالية الختامية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملحقات حسب المخطط المحاسبي الوطني الذي لا يوفر للمحلل المالي المعلومات المالية الكافية وبصورة ميسرة ومباشرة، كما يضطره إلى إعادة تشكيل الميزانية المحاسبية ليضع ميزانية مالية تخدم أهداف التحليل المالي. إضافة إلى ذلك يصعب على المحلل تقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المقارنة سواء كانت زمنية أو مكانية نظرا لاعتماد المخطط المحاسبي الوطني على التكلفة التاريخية فقط مما يجعل عملية المقارنة غير ممكنة في هذه الظروف؛

5- سهولة الاندماج في الاقتصاد العالمي:

إن توقيع اتحاد شراكة مع مختلف الدول الأجنبية وما ينجر عنه من فتح لمناطق التبادل الحر في الجزائر يتطلب من الجزائر الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لرفع درجة مقروئية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية الختامية لدى المؤسسات الأجنبية، نظرا لإعدادها بلغة محاسبية عالمية وموحدة؛

6- إعداد القوائم المالية وفق أسس واضحة:

من أهم مزايا تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر هو الحصول على قوائم مالية ختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدلى متخذي القرارات"[1].

الفرع الثاني: مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي

"لقد بدأت الإصلاحات حول المخطط الوطني للمحاسبة خلال سنة2001 ممولة من قبل البنك الدولي، بالتعاون مع العديد من الخبراء والمجلس الوطني للمحاسبة إلى نظام محاسبي مالي يتوافق والمعطيات الاقتصادية الجديدة (بيئة ومتعاملون)من خلال ثلاثة مراحل كانت على النحو التالي:

تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير الدولية للمحاسبة، ثم تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد.غير أن نهاية المرحلة الأولى كان قد سبق وان وضعت ثلاث خيارات للتطوير، تمثلت أولا في الإبقاء على تركيبة المخطط الوطني المحاسبة وتحديد الإصلاحات، وذلك بتكييفه مع النشاطات المؤسسة القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة (حسب قرار اتخذ بموجب مرسوم وزاري رقم42 الصادر في أكتوبر 1999، وكان الخيار الثاني يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية. أما الخيار الثالث فهو انجاز نسخة جديدة للمخطط الوطني للمحاسبة مع عصرنه شكله بالأخذ في الحسبان المعايير الدولية للمحاسبة. وقد تم تبني هذا الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 2001/09/50"[2]

[1] - هوارية بن قنونة (2015/2014)، "النظام المحاسبي المالي وآثاره على مكونات القوائم المالية- دراسة حالة بمؤسسة ترانس كنال02 بواد رهيو"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، المركز الجامعي غليزان، ص - ص: 07-08

[2] - كتوش عاشور(2013)، "المحاسبة العامة أصول ومبادئ واليات تسيير الحسابات وفق النظام المحاسبي الماليSCF"، مرجع سبق ذكره ، - ص: 52-53.

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تشكل مجالات التطبيق الجانب العملي من اجل تحقيق الهدف من إدماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المؤسسات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات، والمعاهد وغيرها أن تقوم به من اجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وما يرتبط بها بشكل سليم، وكفاءة، وعليه فان متطلبات التطبيق تتمثل أساسا في ما يلي:

01- التأهيل العلمي والعملي:

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بالتطبيق لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادر ا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم ولتأهيلهم على الممارسة الصحيحة لابد من:

2- عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات؛

3- تضمن معايير المحاسبة الدولية والمراجعة في امتحانات المحاسبين القانونيين؛

4- تطوير مناهج كليات الاقتصاد والأعمال لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية؛

5- الأنظمة والقوانين الناظمة للمحاسبة:

يحتاج تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة أسس قانونية تستند إليها المؤسسات التي ستطبقها وتتلخص أهم المبادئ فيما يلي: التشريعات الضريبية، القانون التجاري الخ...؛

6- دور مجلس المحاسبة وجمعيات المحاسبين: ويكون ذلك من خلال:

6-1- اعتماد المعايير والعمل على تطبيقها ونشرها على نطاق واسع؛

6-1- إقامة أيام دراسية، وندوات ومشاركات لتعميم ونشر هذه المعايير في الميدان؛

6-3 - القيام بدراسات وأبحاث متعلقة بمدى ملائمة المعايير المحاسبية وصعوبة تطبيقها؛

7- تطوير المؤسسات:

سيتم تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة على مختلف المؤسسات لذلك ينبغي عليها أن تقوم بتطوير نظامها المحاسبي مما يتوافق مع النظام الجديد؛

8- دور الإعلام:

للإعلام دور أساسي في إيصال المعلومة بصورتها الصحيحة الغير مزيفة، من خلال الوسائل المتاحة لديه مما يسهل تطبيق هذه المعايير على نطاق واسع"[1].

[1] - دريف امينة(2014/2013)، "اصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية – دراسة حالة مؤسسة اتحاد التعاونيات الفلاحية مستغانم"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، ص ص: 40-41

المطلب الثالث: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي وشروط نجاحه

سنتناول في هذه الجزئية أهم العوائق التي اعترضت تطبيق النظام المحاسبي المالي من جهة، وكذا أهم شروط نجاح هذا النظام من جهة أخرى.

الفرع الأول: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني كان منذ وقت طويل وهذه المدة ستكون عائقا أمام تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومن بين أهم التحديات التي ستواجهه ما يلي:

1- تعود الخبراء المحاسبيين والمهنيين على تطبيق المخطط المحاسبي الوطني وإتقانهم له يصعب عملية الانتقال منه إلى النظام المحاسبي المالي

2- عدم التمكن الجيد من الخبراء والمحاسبين والمهنيين والاكادميين من النظام المحاسبي المالي - ضعف الأنظمة التسيرية في المؤسسة والتي تعتمد بشكل كبير على المحاسبة العامة

3- صعوبة تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الاقتصادية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات منها السلوكية ومنها المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام والتي لا تتوافق والبيئة مثلا القيمة العادلة ؛

4- ضخامة تكاليف التحويل والانتقال على اغلب المؤسسات الجزائرية خاصة المتوسطة والصغيرة منها ؛

5- احتمال وجود مشاكل تسيير ية نظرا لغياب الرؤية الإستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد"[1].

كما يتوقع أن تكون هناك آثار ايجابية عند تحولها إلى النظام المحاسبي المالي حيث يمكن تلخيص أهم هذه الآثار الايجابية فيما يلي:

1- "يسهل مراقبة حسابات المؤسسة لأنها تستند إلى قواعد محددة بوضوح؛

2- فرصة للمؤسسات من اجل تحسين تنظيمها الداخلي؛

3- جلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشودة في الحسابات والقوائم المالية على اعتبار ان القوائم المالية تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية"[2]؛

4- "يساعد المؤسسات على الاستثمار الأجنبي؛

5- يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء؛

6- سهولة قراءة وفهم القوائم المالية من طرف مستخدميها؛

7- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية"[3].

---

[1] - عطشاش يوسف(2013)، " من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي الجزائري وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، يومي 13 و14 جانفي 2013، ص- ص: 09-10.

[2] - دريف امينة(2014/2013)، ، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[3] - نفس المرجع، ص45 .

الفرع الثاني: شروط نجاح النظام المحاسبي المالي

من اجل تأهيل المؤسسة الاقتصادية لتبني هذا النظام يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات التي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد النظام المحاسبي الجديد، والتي نلخصها في النقاط الآتية:

1- توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من الملتقيات والمنتديات؛

2- تكوين الإطارات المختصين والاكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد والانطلاق في تكوين وتاطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية؛

3- تخصيص الاضرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد هذا النظام؛

4- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شان الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء على المحيط الخارجي؛

5- يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لان معظم المؤسسات تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات الجزائرية"[1]

المطلب الرابع: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة الجزائرية

هناك يمكن تلخيص أهم الآثار المتوخاة من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات فيما يلي:

تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الاتصال المالي:

"إن المعلومات المنشورة وفق المعايير المحاسبية الدولية تؤدي إلى تغيير طبيعة العلاقة بين المؤسسة ومستعملي قوائمها المالية، بالتركيز أساسا على المعلومة الموجهة للمستثمرين، بحيث يجب أن تشتمل المعلومات حسب هذه المعايير على معطيات وعناصر متعددة ومفصلة وذات نوعية، ومثال ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم14 الذي يتطلب تجزئة رقم الأعمال والنتيجة على قطاعات النشاط والمناطق الجغرافية بما يسمح من جهة للمحللين الماليين من إعطاء آراء أكثر وضوحا حول المؤسسات، ومن جهة أخرى للمستثمرين وخاصة المساهمين من أجل فهم أحسن لواقع المؤسسة. وتختلف المعلومة المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني من حيث توجهها نحو عدة مستعملين وعلى رأسهم المستثمرون، على عكس ما كان عليه الحال وفق المخطط المحاسبي الوطني الذي تأتي حسبه إدارة الضرائب والدولة بهيئاتها المختلفة على رأس مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية. هذه الزيادة في حجم المعلومات قيد الاتصال تمثل تكلفة بالنسبة للمؤسسات، كما أن اعتماد النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات بعد تهيئة بيئتها الداخلية والاستفادة من تجارب بتحسين

[1], France Maghreb ,Alger(juin 2005) , Le réseau d'expert ,Séminaire en Nouveau plan comptable des entreprises et normalisation , p 32

نوعية المعلومات المنشورة لذلك يجب على المؤسسات الوطنية إعادة النظر في عملية إيصال المعلومات المحاسبية والمالية، وذلك من خلال المتطلبات الجديدة التي أدخلتها المعايير الدولية من خلال:

1- نموذج القوائم المالية الختامية؛

2- المعلومات القطاعية؛

3- نوعية المعلومات الواجب تقديمها في الملاحق؛

4- تحسين زمن إعداد البيانات المالية؛

5- تصميم أنظمة التسيير بما يتأقلم ومتطلبات المرجع المحاسبي الجديد"[1].

تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على أنظمة المعلومات في المؤسسة :

"إن تغيير التطبيقات المحاسبية يقود المؤسسات للتفكير في تغيير أنظمتها المحاسبية للتمكن من امتلاك أنظمة معلومات بإمكانها من جهة تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة، ومن جهة أخرى تجميع معلومات جديدة مطلوبة عن المرجع المحاسبي الدولي"[2].

تأثير التدقيق على الوظيفة المالية:

"يظهر التأثير على الوظيفة المالية على اعتبار أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يتم من خلال المحاسبين في المؤسسة، وباعتبار أن هؤلاء المحاسبين متعودون على المخطط الوطني للمحاسبة المطبق منذ سنة 1976، فان تغيير هذا المخطط إلى نظام محاسبي جديد مستمد من النموذج المحاسبي الانجلوسكسوني ومختلف عنه تماما من حيث الأهداف والقواعد والمبادئ المحاسبية، يجعل من الضروري إعادة تكوينهم على المعايير الجديدة والمبادئ والقواعد الأساسية لها، بما يسهل من عملية تطبيقها وترسيخ لدى المحاسبين التركيز على النظرة الاقتصادية، وليس الشكل القانوني للتعاملات التي تقوم بها المؤسسة"[3]

[1] - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة(2006)، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ط01، مصر، ص 22.

[2] - صالحي بوعلام(2010/2009)، "أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر03، الجزائر ، ص 114.

[3] - بكيحل عبد القادر، عيادي عبد القادر، "الإصلاح المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي واثر ذلك على البيئة الاقتصادية الجزائرية"، الملتقى الوطني "النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية"، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم، يومي13و14 جانفي 2013، ص10.

خلاصة :

بعد دراسة تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر، يتبين أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير مهيأة بعد لاستعاب النظام المحاسبي المالي. بحيث أن المشكل لا يكمن في تطبيقه، وإنما في مدى إمكانيات البيئة الجزائرية. إذ لا تتوفر هذه الأخيرة بالشكل الكافي على بعض المتطلبات الضرورية لنجاح التطبيق.

الفصل الثاني

وظيفة التدقيق وتأثيراتها بالنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفتها المؤسسات والتي يمكن أن تضم عدد كبير من المساهمين، ومع توسع نشاط هذه المؤسسات وتشعب وظائفها زادت صعوبة مراقبة الملاك لأعمال الإدارة. فضلا عن ذلك زادت حاجة الأطراف الأخرى للبيانات المالية التي تصدرها هذه المؤسسات، فعملية التدقيق تعتبر الأداة الفعالة التي لجا إليها الملاك لمراقبة أعمال من أوكلت إليهم الإدارة من جهة وللتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية، والاطمئنان على الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها من جهة أخرى.

ومن هذا المنطلق فان هذا الفصل سيتناول في إطار مفاهيمي مفاهيم متعلقة بعملية التدقيق من خلال التطرق إلى أهم الجوانب الملمة بهذه المهنة، كما يتناول هذا الفصل كذلك أنواع عملية التدقيق حسب التصنيفات المختلفة لها انطلاقا من الزوايا التي ينظر منها لهذه العملية، وبالأخص من زاوية الهيئة التي تقوم بها، بالإضافة إلى التطرق إلى القائم بهذه العملية.

وتحقيقا لما سبق سيتناول هذا الفصل النقاط الرئيسية الآتية:

- المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق؛
- المبحث الثاني: التدقيق من خلال المعايير المحاسبية الدولية .

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق

يقضي هذا المبحث بإبراز أهم مفاهيم التدقيق، وكذا تطوره التاريخي وتأثيراته، ومن تم إبراز أهم أنواعه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي

لقد اختلفت وجهات النظر فيما يخص التعريف بعملية التدقيق كما أن هذه الأخيرة قد شهدت تطورا تاريخيا عبر مرور الزمن وهذا بدوره أدى إلى تزايد هذه وجهات، لذلك سنحاول في هذه الجزئية التعريف بعملية التدقيق من جهة وتطورها التاريخي من جهة ثانية كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

لقد تعددت تعاريف التدقيق حسب اختلاف وتعدد وجهات نظر المختصين الذين كان لهم فضل كبير ، ومن ابرز هذه التعاريف:

التدقيق : "عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة فحصا نظاميا مطابقا للمعايير الدولية المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي فني محايد يدل عن مدى صدق القوائم المالية "[1].

كما عرف معهد المحاسبين القانونين الأمريكي التدقيق على انه:

" طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقيمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث؛ ونقل النتائج إلى الأطراف المعينة"[2].

وعرف على انه "فحص للمعلومات والبيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وشكلها وحجمها، قصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدمي المعلومات"[3] .

وعرف أيضا على انه: "مختلف الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل محايد مؤهل لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة تعود إلى مؤسسة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأييه

[1]- زهير الحدرب(2010)، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ص 09.

[2]- سعود كايد(2012)، " تدقيق الحسابات "،دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ص 8 .

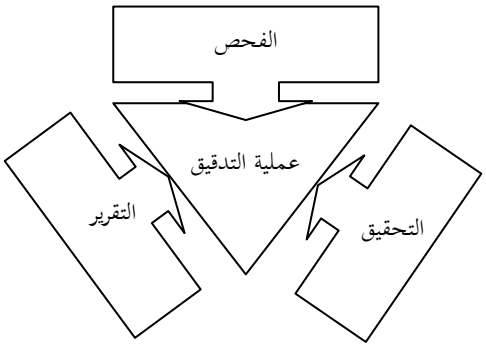
[3] - محمد فضل مسعد وآخرون(2009)، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط01، الأردن، ص 17.

في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة "[1].

أيضا هو: "فحص القوائم المالية يشمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقادي للسجلات والإجراءات، ونواحي الرقابة مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة"[2]

ومما سبق ذكره يتبين بان عملية التدقيق تشمل على ثلاثة عناصر أساسية يمكن تبيانها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-1): عملية التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على: مصطفى يوسف كافي(2014)، " **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية**"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، ص 17.

فمن خلال قراءتنا للشكل الذي يبين عملية التدقيق تبين لنا بان هذه العملية تشمل ثلاثة عناصر أساسية وهي الفحص والتحقيق والتقرير؛ فأما الفحص فنقصد به التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها وبالنسبة للتحقيق فيعني مدى إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية ومدى مطابقتها لنتائج الأعمال خلال فترة معينة أما التقرير فيعني الجمع بين الفحص والتحقيق أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم للأطراف المعنية.

[1]- مصطفى يوسف كافي(2014)، " تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ط1، ص 17.

[2] - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان(2011)، " تدقيق الحسابات"، المكتبة الجامعية، عمان، ط01، ص 21.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق

"التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية؛ وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال حيث يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود، وتطور مع تطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي المالي بشكل أساسي حيث انه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر"[1]، كما نجد انه في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة التدقيق حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها؛ والغرض الرئيسي كان اكتشاف الغش والخطأ"[2].

"كما نجد أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل واليونان والرومان كانت تمارس هذه الوظيفة؛ ففي العصر الروماني كانت تنفذ من قبل موظفين مختصين هم القضاة مكلفين من قبل الإمبراطور بالتدقيق في مختلف النشاطات الحرفية والتجارية مقدمين في نهاية المهمة تقريرا شفويا يهدف عادة لفرض عقوبات"[3]. ولقد تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين وهذا التطور راجع إلى العوامل الآتية:

- "تطور اقتصاد السوق وظهور الثورة الصناعية؛
- زيادة حجم المشروعات وظهور شركات أموال المساهمة؛
- صدور بعض القوانين والتشريعات؛
- حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم"[4].

[1] - سعود كايد(2012)، "تدقيق الحسابات"، دار الزهرة للنشر والتوزيع، ط01، الأردن، ص 10.

[2]- هادي التميمي(2006)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط01 ،عمان، ص 18.

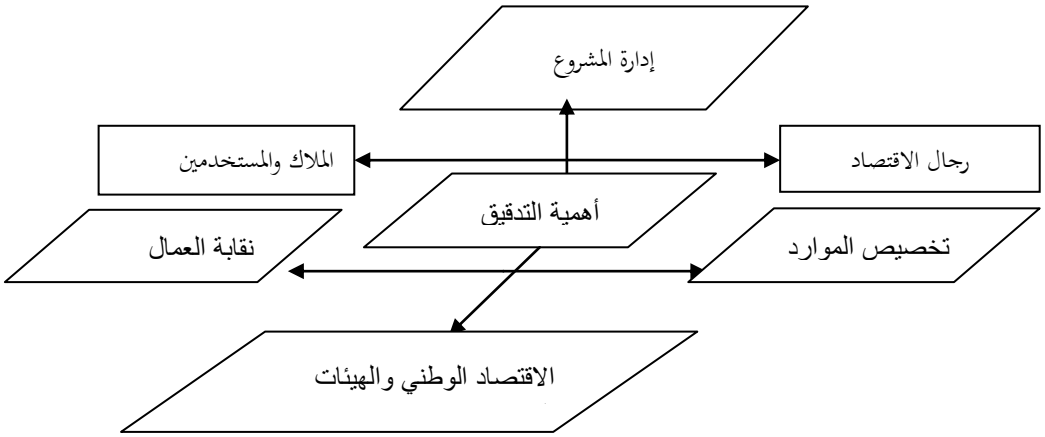
[3]- إيهاب نظمي وآخرون(2012)، " تدقيق الحسابات – الإطار النظري "، دار وائل للنشر والتوزيع، ط01، عمان، ص 11 .

[4]- توفيق مصطفى أبو رقبة وآخرون(2014)، " تدقيق ومراجعة الحسابات "، دار الكندي للنشر والتوزيع ، ط01 ، عمان، ص 14.

المطلب الثاني: أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات للمشروع في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(2- 2) : أهمية التدقيق



المصدر: خالد راغب الخطيب وآخرون(2009)، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي "، دار المستقبل للنشر، ط1، عمان، ص09

يتبين لنا من خلال الشكل أعلاه أن هناك عدة جهات تستفيد من عملية التدقيق، حيث يمكن شرحها على النحو التالي:

- "أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المشروع: تعتمد هذه الإدارة على البيانات المحاسبية التي تخدم للرقابة والتخطيط في المستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاية عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

- أهمية التدقيق بالنسبة للملاك والمستخدمين: تلجا هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات، لايمكن أن يتم ذلك إلا إذا كانت هذه القوائم صحيحة ودقيقة"[1].

- "أهمية التدقيق بالنسبة لنقابات العمال: تعتمد هذه النقابات على القوائم المالية الصحيحة والدقيقة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

[1] - خالد راغب الخطيب و آخرون ، " علم تدقيق الحسابات النظري و العملي " مرجع سبق ذكره ، ص 09 .

- أهمية التدقيق بالنسبة لتخصيص الموارد: يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تحتفظ بها الوحدات الاقتصادية القادرة على

استخدامها بأفضل كفاية والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة ، إذ أن البيانات

والتقارير المحاسبية الغير دقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وتحول دون تخصيص.

- أهمية التدقيق بالنسبة لرجال الاقتصاد: ازداد اهتمام هذه الطائفة بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات والمعلومات المعتمدين عليها.

- أهمية التدقيق بالنسبة للهيئات الحكومية والاقتصاد الوطني: يخدم التدقيق الهيئات الحكومية والاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدمتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، إذ أصبحت مهنة التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية، وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها الوطنية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها، وكذا توفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم"[1].

[1] - رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة(2011)، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط01، عمان، ص- ص 24-25 .

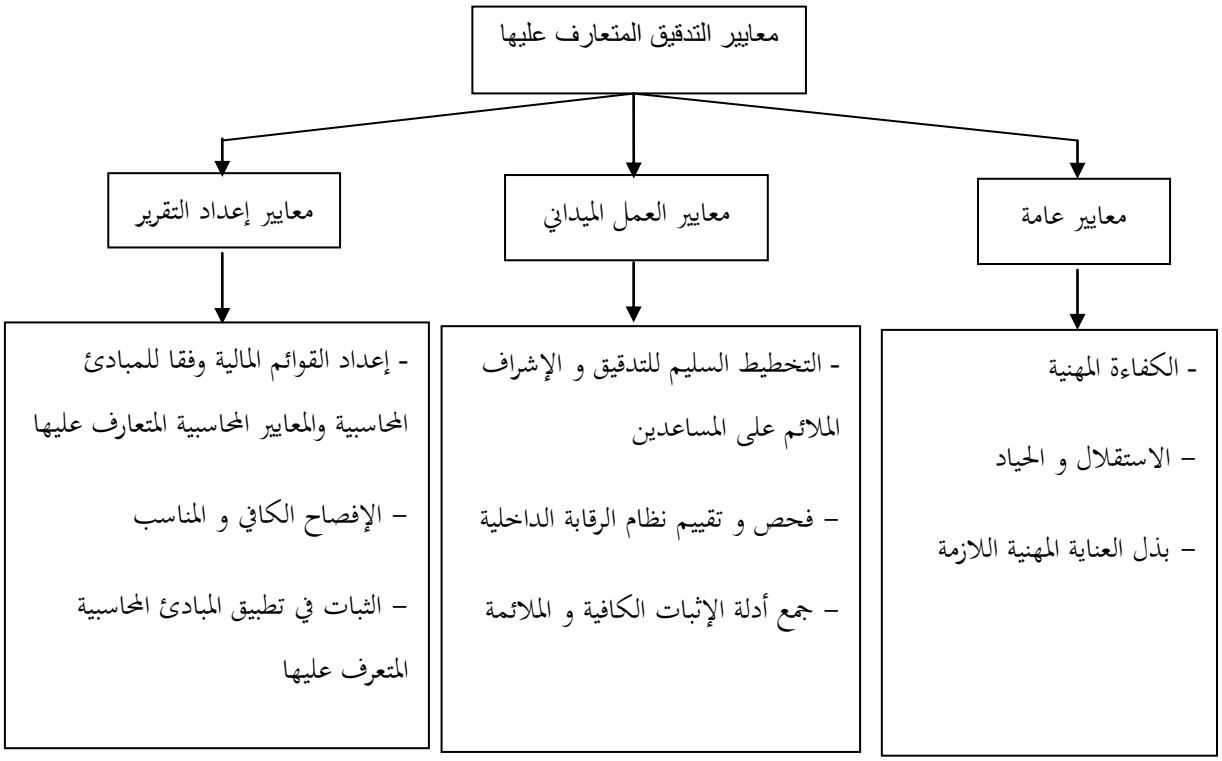
المطلب الثالث : معايير التدقيق وأهدافه

تعتبر معايير التدقيق ضرورية كونها تضع المبادئ الأساسية التي يجب أن يلتزموا بها عند ممارسة مهنة التدقيق وكذلك تطبيق آلياته و مهامه من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ، حيث صنفت هذه الأخيرة إلى نوعين أساسين وهما الأهداف التقليدية و الحديثة و سنوضح كل من هذه المعايير و الأهداف على النحو التالي:

الفرع الأول : معايير التدقيق

يتكون الإطار العام لمعايير التدقيق من ثلاثة مجموعات رئيسية متعارف عليها من طرف جميع ذوي العلاقة بمجال التدقيق ، و يمكن توضيحها في الشكل الموالي :

الشكل رقم (2-3) : يمثل ملخص لمعايير التدقيق

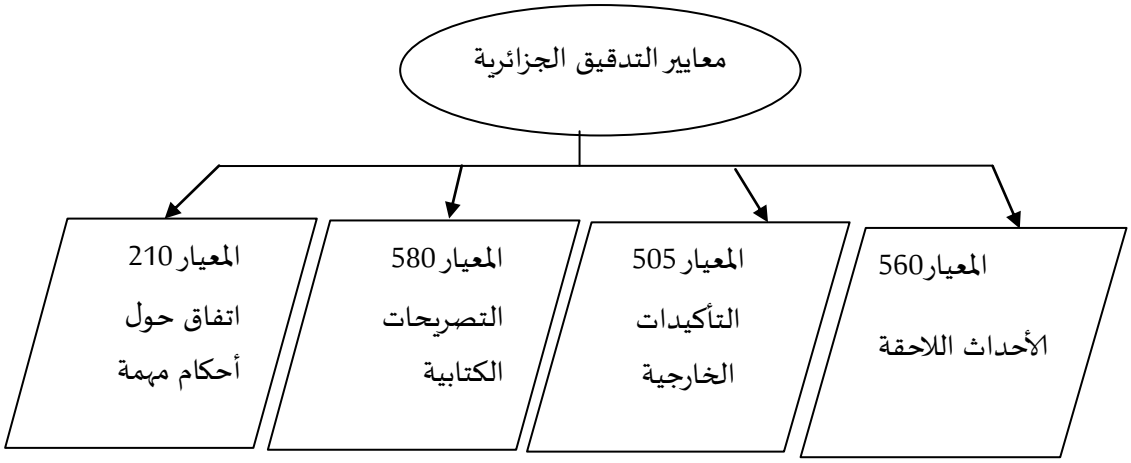


المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على : محمد أمين مازون (2010-2011) ،" التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" ، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03 ، ص 21 .

نلاحظ من الشكل رقم (03) أنه تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة مجموعات رئيسية ، حيث تهتم المجموعة الأولى من المعايير بالشخص المدقق و صفاته ، بينما تهتم المجموعة الثانية بتنفيذ إجراءات التدقيق و لهذا تسمى الإجرائية ، حيث تهتم المجموعة الثالثة بتقرير المراجع من حيث الشكل و المضمون .

و الجدير بالذكر فيما يخص معايير التدقيق لقد تم إصدار قرار وزاري من طرف وزارة المالية بتاريخ 04-02-2016 جاء بأربعة معايير وطنية للتدقيق ، حيث تخص هذه المعايير بالدرجة الأولى المدقق الخارجي و يمكن توضيحها كما يلي :

الشكل رقم (2-4) : يمثل المعايير الجزائرية للتدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على :

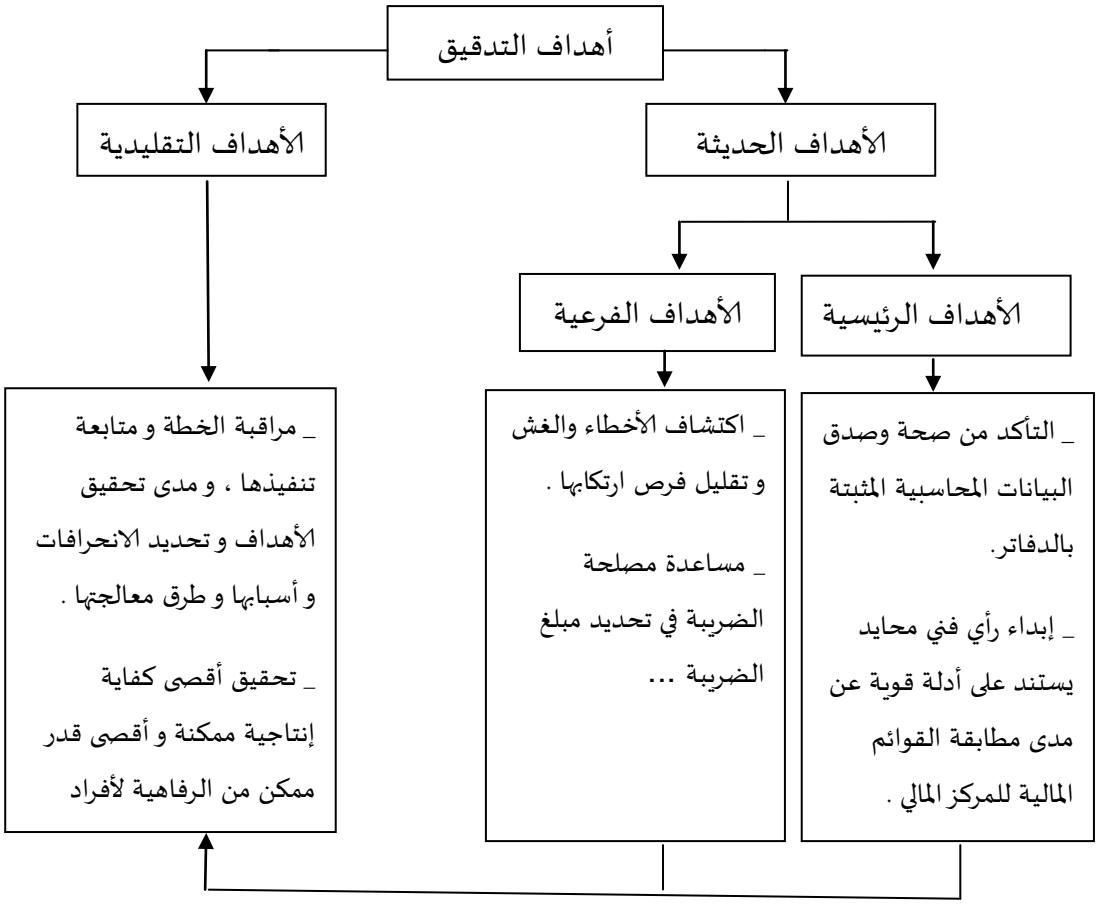
Ministre des finances , **Ordre des experts comptables algériens,** discision 02 , du 04/02 /2016 .

من قراءتنا للشكل رقم (04) يتبين بأن للجزائر أربعة معايير للتدقيق ، حيث صدرت هذه الأخيرة في شهر مارس للعام الماضي . بالنسبة للمعيار 560 و المسمى بالأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية . أما المعيار 505 فيهتم بمعالجة استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة. أما معيار التصريحات الكتابية فهو يتعلق بأدلة الإثبات و الإقناع ، في حين يتعلق المعيار 210 و الأخير بواجبات المدقق من ناحية الاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق .

الفرع الثاني : أهداف التدقيق

تطورت أهداف التدقيق مع تطور الزمن بحيث يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف وهما التقليدية والحديثة، و يمكننا إيضاحها كما يلي :

الشكل رقم (2-5) : أهداف التدقيق



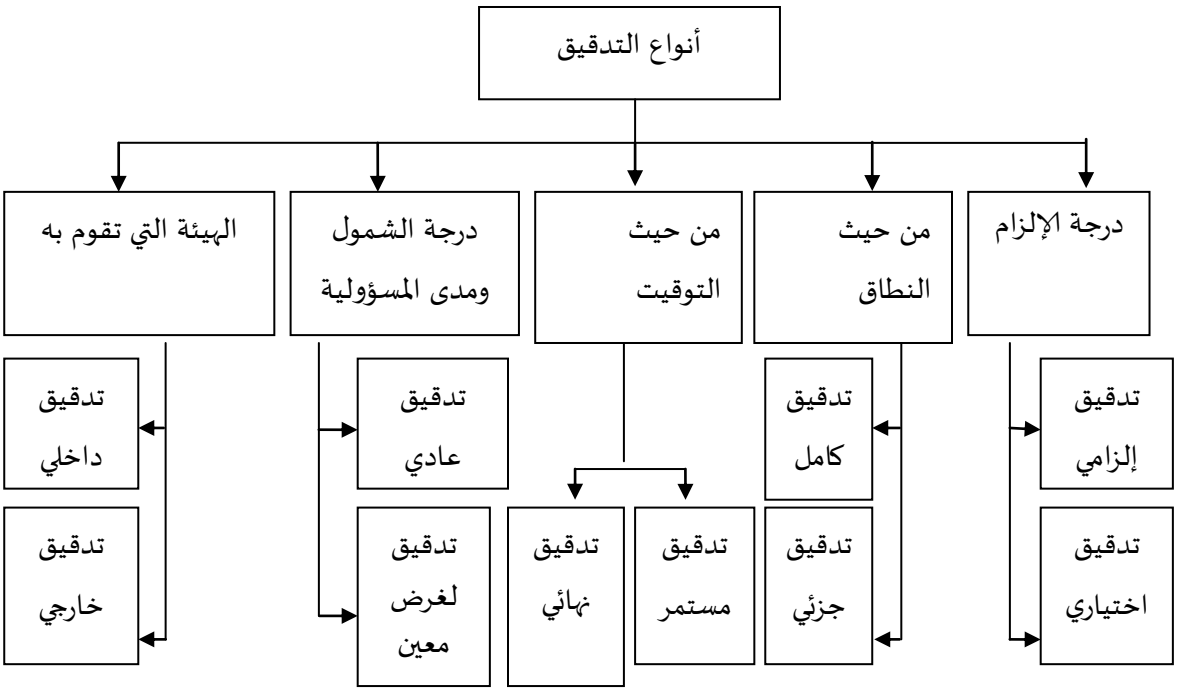
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب : خالد راغب الخطيب و آخرون ،"علم تدقيق الحسابات النظري و العملي" ، ط01 ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 11 .

بالتمعن في الشكل أعلاه نجد أن هناك أهداف مهمة لعملية التدقيق ، حيث تم تصنيفها إلى أهداف حديثة وأهداف تقليدية و بذلك نستنتج بأن أهداف التدقيق تطورت بتطور هذه الوظيفة حيث نجد أن الأهداف التقليدية قد انقسمت بدورها إلى أهداف رئيسية و ثانوية ، أما الأهداف الحديثة أو ما يطلق عليها بالأهداف المتطورة فقد شملت الأهداف التقليدية بنوعيها إضافة إلى العمل على تحقيق عدة أهداف أخرى من بينها تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة .

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

هناك العديد من الأسس التي يتم على أساسها تصنيف عمليات الدقيق إلى عدة أنواع يمكن تبيانها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(2-6): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: احمد حلمي جمعة (2015)، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط02، الأردن، ص ص: 41- 50

من خلال قراءتنا للشكل أعلاه والموضح لأنواع التدقيق نجد بان أنواع التدقيق تختلف باختلاف تصنيفاته، "فنجد من حيث درجة الإلزام التدقيق الإلزامي ويكون بقوة القانون والاختياري عكس ذلك.ما من حيث النطاق ينقسم إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي. فأما الكامل فيشمل كافة الحسابات والعمليات على عكس الجزئي الذي يرتكز على التدقيق في بعض الحسابات فقط"[1]؛ "كما نجد من حيث التوقيت التدقيق النهائي والتدقيق المستمر فأما النهائي فيكون بعد انتهاء الفترة المطلوب تدقيقها أما المستمر فيكون بصورة مستمرة عن طريق الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التدقيق، ومن حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية فنجد التدقيق العادي والتدقيق لغرض معين. الفرق بينهما يكمن في أن النوع الثاني يرتكز على موضوع محدد لتحقيق هدف معين على عكس النوع الأول"[2] وأخيرا أنواع التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم به نجد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي حيث أن التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل

[1] - زهير الحدرب(2010)، "علم تدقيق الحسابات" ، مرجع سبق ذكره ،ص ص: 22-23

[2] - محمد مصطفى سليمان(2014)، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ط01، مصر، ص ص: 23-24

المؤسسة لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى "[1]، "أما التدقيق الخارجي يطلق عليه أحيانا مصطلح التدقيق المستقل ، وهو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأياً فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية و مدى الإعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة ". [2]

المبحث الثاني : التدقيق من منظور المعايير المحاسبية الدولية

من أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية ولذلك فكلاهما يعتمد على نظام الرقابة الداخلية وعلى فحص السجلات المحاسبية وأيضا تدقيق عناصر الأصول والالتزامات وقيمها، وفي هذا المبحث سنتناول ذلك كما يلي:

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية التدقيق، وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها. فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة التي يعتمد عليها المدقق"[3]، والتي تكون من مسؤولياته ما يلي:

"المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية:

يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن نظام الرقابة المحاسبية، كونها ذات الصلة بعملية التدقيق حيث تشمل الخطة التنظيمية ، وجميع وسائل التنسيق الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ولذلك يتوجب على المدققين أن يولوا عناية خاصة لهذا النوع من الرقابة كونها ذات اثر جوهري في عملية التدقيق لذلك أوضحت معايير التدقيق للمدقق فهم النظام المحاسبي المالي لأجل الفهم الجيد لمختلف الطرق المستعملة في معالجة التقارير المحاسبية والمالية وكذا السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة ومختلف الحسابات التي تتضمنها البيانات المالية"[4].

"المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية:

[1] - غسان فلاح المطارنة(2009)، "تدقيق الحسابات المعاصرة - الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط02، ص25 .

[2] - زاهد محمد ديري (2011) ، الرقابة الإدارية و إدارة الأعمال ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، ط01 ، ص 167 .

[3] -محمد مصطفى سليمان (2014)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات " مرجع سبق ذكره، ص 55

[4] - بوخالفة حفيظة(2014/2013)، المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة خيضر، بسكرة،ص 67.

لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن نظام الرقابة الإدارية لان التزامه بهذا النوع من المسؤولية يلقي عليه عبء كبيرا لان وجوده لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات"[1].

"المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق، والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة، من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل ، والمراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر، يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات"[2].

المطلب الثاني: مراجعة حسابات الخزينة

يقوم المدقق بالتأكد من صحة عناصر حسابات الميزانية بشطرها الأصول والخصوم كما يلي:

- التحقق من التثبيتات:

حيث تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات، ان هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلات لاستعمالها وبعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها حيث يمكن القول بان التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر للمدقق سهلا مقارنة ببقية العناصر الأخرى "[3].

"التحقق من المخزونات: تشمل كل العناصر التي تمر على المخزن"[4] .

"التحقق من الحقوق والديون:

حيث يتوجب على المدقق التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدتها. كالحقوق التي تتكون مثلا من حسابات العملاء ، وحسابات الخزينة ...الخ، والديون التي تتكون الديون الطويلة والمتوسطة والقصيرة الأجل"[5].

---

[1]- KHELASSI REDDA(2007); L'audit interne opérationnel، 2eme Edition، Edition Houma، Algérie، p 71

[2]- بوخالفة حفيظة(2014/2013)، مرجع سبق ذكره، ص69

[3]- عمر ديلمي(2009/2008)، "اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية "، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص65 .

[4]- بوخالفة حفيظة(2014/2013)، مرجع سابق ذكره، ص73

[5]- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي(2003)، "المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجزائر، الجزائر، ص156 .

"التحقق من رؤوس الأموال:

إن تفكير المستثمرين بالنشاط في قطاع معين يؤدي إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيه. حيث يقدم المساهمون أموالهم وتقسم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته، ويحدد في ظلها عدد أسهمه. لذا يجب على المدقق أن يتأكد من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية والتأكد أيضا من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن التحقق من رؤوس الأموال"[1].

فالتحقق من العناصر السابقة من قبل المدقق يكون من خلال اعتماده على مجموعة من المراحل، والتي يمكن ذكرها على النحو التالي:

-"الوجود والتحقق :

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع عناصر الأصول الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزون.

-الملكية والمديونية:

يعمل المدقق في هذا البند على إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لإطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

-الشمولية أو الاكتمال :

بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توافرها 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 تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى على تجهيز هذه

[1]- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي(2003)، مرجع سبق ذكره ،ص 157.

البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية"[1]

-"التقييم والتخصيص :

تهدف عملية التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية،وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن ما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى[2].

- "العرض والإفصاح :

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

- معيار التسجيل المحاسبي :في هذا الإطار يقوم المدقق بالعمليات التالية :

- التأكد من صحة التسجيلات في ما يخص كافة عناصر الأصول والخصوم ؛

- التأكد من صحة التطبيق و تسجيل الاهتلاكات"[3].

[1]- معزوز ميلود(2007/2006)، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"،مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، جامعة20 اوت1955، سكيكدة، ص16.

[2]- بوخالفة حفيظة(2014/2013)، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[3]- نفس المرجع ، ص75

المطلب الثالث: مراجعة حسابات التسيير

"التحقق من المعلومات المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون كالتالي:

- الاكتمال:

حيث يجب تسجيل كافة النواتج والأعباء المتعلقة بالدورة لأنها موضوع التدقيق لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة

- الوجود:

يعمل المدقق في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي تكون طرفا فيها ويكون ذلك بالتأكد من المستندات حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وان يتأكد من الوجود الفعلي للعملية .

- التقييم:

حيث تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية مما ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها. وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

- التسجيل المحاسبي:

يسعى المدقق إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج، والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبلة قبولا عاما.إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع التدقيق"[1] .

[1]- بوخالفة حفيظة(2014/2013)، مرجع سبق ذكره ، ص77.

المطلب الرابع: معايير إعداد التقرير النهائي للتدقيق وخصائصه

التقرير هو بمثابة مخرجات لعملية المراجعة لو افترضنا أنها نظام معلومات له مدخلات ومخرجات يكون في شكل وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوئه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية

الفرع الأول: معايير إعداد التقرير النهائي للتدقيق

"يعتبر تقرير المدقق بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية التدقيق، ولذلك فمن المهم جدا إعداد هذا التقرير بطريقة مهنية .وتحقيقا لذلك فقد حقق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير تعتبر كإرشادات عامة لإعداد التقرير وتختص هذه المعايير على التوالي بكل من الإشارة إلى معيار قياس الصدق، ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح ووحدة الرأي. ونتعرض في هذا الإطار لهذه المعايير الأربعة ببعض التفصيل على النحول التالي:

معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (المتعارف عليها. ومهنيا ينظر مدقق الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعيار صدق وعدالة عرض القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير متعمدة أي أخطاء.

معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية، كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة .يهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:

- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة، لم تتأثر تأثيرا جوهريا، بالتغير في المبادئ المحاسبية أو بطرق تطبيق تلك المبادئ؛

في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث التغير في المبادئ المحاسبية فيجب على المدقق في هذه الحالات إلى ذلك بطريقة مناسبة يتطلب المعيار الثالث منن معايير التقرير أن تكون المعلومات الواردة في القوائم بطريقة معقولة، فإذا انتهى في تقريره"[1].

"معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية:

إن إفصاح هذه القوائم المالية غير كاف، أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس لديه السلطة لإخبار إدارة المؤسسة على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح الكافي .ومع هذا فإن المدقق يستطيع التحكم في محتوى تقرير التدقيق من خلال قضية الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للمؤسسة هذا الإفصاح، أو تتضمن إفصاحا غير دقيق

معيار وحدة الرأي:

يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمات التدفقات النقدية، وليس على أي منها أو بعضها فقط .أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث"[2].

الفرع الثاني: خصائص التقرير النهائي

تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها في ما يلي:

- "يعتبر تقرير مدقق الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛

- يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الخصائص الهامة والمعبرة والمفيدة؛

- لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تحكون العبارات مختصرة وشاملة[3]؛

- ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود".

[1]- نصيرة مولاي (2012/2011)، "دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص88 .

[2]- مولاي نصيرة(2012/2011)، مرجع سبق ذكره،ص89

[3]- محمد السيد سرايا(2007)، " أصول وقواعد التدقيق الشامل – الإطار النظري"، جامعة الإسكندرية، مصر، ص- ص: 297 - 298

خلاصة الفصل الثاني:

في الأخير يتبين أن وظيفة التدقيق هي عملية فحص البيانات المالية. من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها، وحجمها أو شكلها القانوني. حيث أن وظيفة التدقيق ترتكز على نظام الرقابة الداخلية، مما يوفره من بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها. فمن خلال هذه الأخيرة يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات المالية في المؤسسة التي يعتمد عليها المدقق، لمراجعة حسابات الخزينة وحسابات التسيير، وكذالك التحقق من الحقوق والديون. إذ أنه من خلال هذه المراجعة التي يقوم بها تسهل عليه إعداد التقرير النهائي،فلا يمكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن الحكم في وضعية المؤسسة .

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة أغذية الأنعام وتربية الدواجن

تمهيد :

بعد ما قمنا بدراسة نظرية للفصل الأول والثاني ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية فاخترنا مكتب التدقيق بمؤسسة تغذية الأنعام وتربية الدواجن ليكون حقلا لهذه الدراسة من خلال التطبيق العملي ،وذلك بالاعتماد على بعض الأسئلة التي طرحت على المدقق بالمؤسسة محل التربص (مقابلة) ،بحيث أن نفس الأسئلة قمنا بطرحها على مدقق من خارج المؤسسة وذلك من أجل المقارنة بين إجابة كل منهما ،وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل ،الذي قمنا بتقسيمه إلى مبحثين .

- **المبحث الأول : تقديم المؤسسة ؛**
- **المبحث الثاني : تفسيرات التساؤلات المطروحة على كل من المدققين .**

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة أغذية الأنعام وتربية الدواجن مستغانم

المبحث الأول : تقديم المؤسسة

المطلب الأول : نشأة المؤسسة وتطورهـــا

الديوان الوطني يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية :Makala " ورمّمت من طرف الديوان الوطني لأغذية الأنعام ب 4-4-1969 و هذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة .مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر ب 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي و سميت ب ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO وOREVIوORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار و إفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة و منظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80 بالمائة و الشركات الثلاث الأخرى ساهمت ب 20% من رأس مال و هذا كان كله بتاريخ ماي 1998 و هذا كما يمثله الجدول الموالي :

الجدول رقم (3- 1) : يمثل تحويلات تسمية المؤسسة

الاسم الاصلي للمؤسسة	التسمية المحول اليها	موقع المؤسسة
ORAVIO	GAO	غرب الجزائر
OREVI	GAE	شرق الجزائر
ORAC	GAC	وسط الجزائر

المصدر: من اعداد بالاعتماد على وثائق المؤسسة، 2017

و كل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية (الشركة القابضة : ONAB)

الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO و الذي أنشأ ب

1998-01-19 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج و ارتفع إلى 703.000.000 دج مقرها مستغانم وتوظف حالياً 144 عامل .

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر ،مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتوج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة .

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية : وهران ،مستغانم ،تلمسان ،سيدي بلعباس ،تيارت، البيض ،وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعريف التنظيم : تعني كلم التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعينة به فيما يلي :

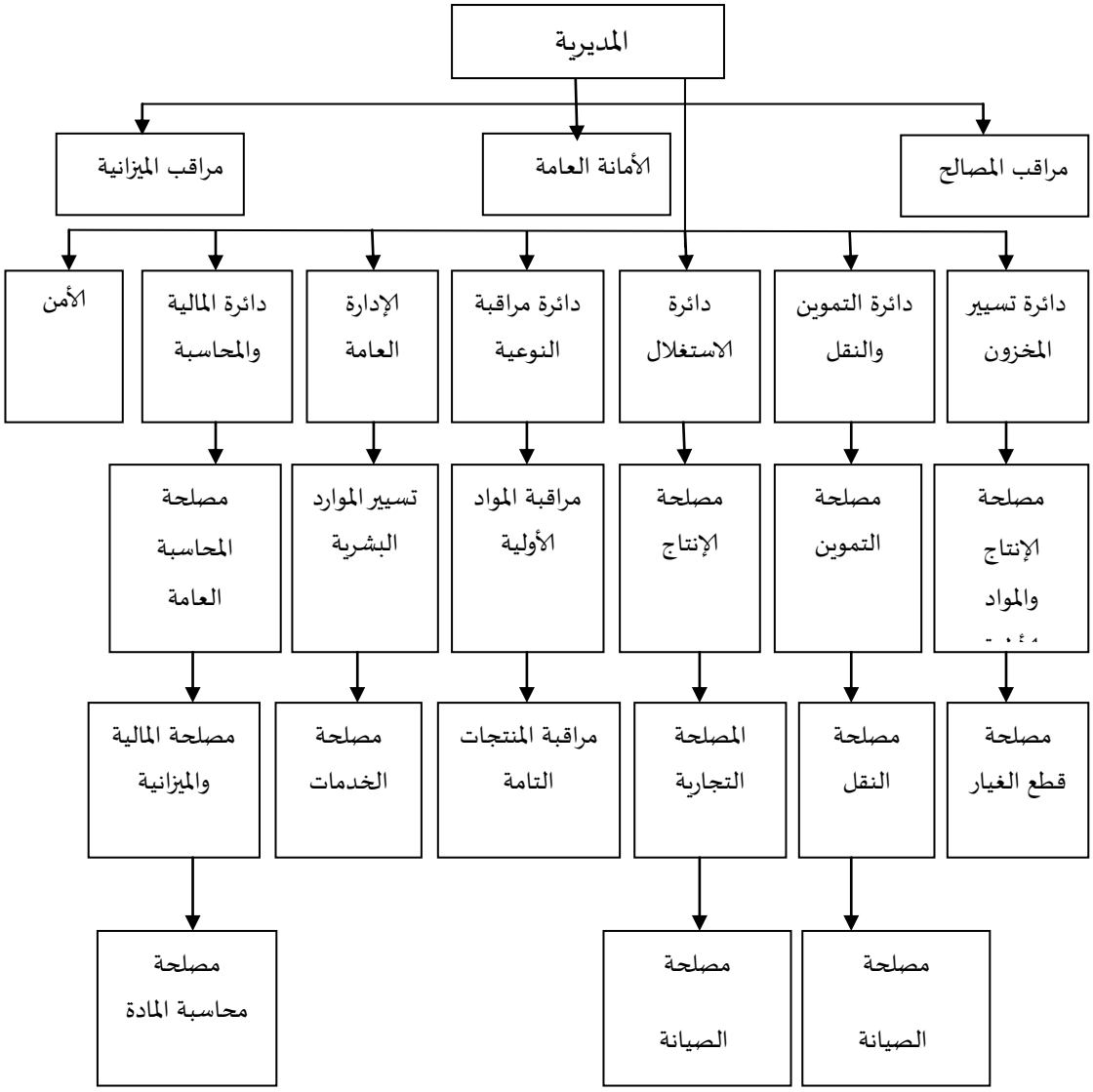
المدير العام والمساعدون : مهامهم وضع الأهداف والسياسات .

رؤساء الإدارة والمصالح : وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة .

الهيكل التنظيمي : هو مخطط يمثل مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح كما أنه أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاماً في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة .

الهيكل الخاص بالوحدة : تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل التالي :

الشكل رقم(3-7) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة، 2017

من خلال قرائتنا للشكل أعلاه يتبين لنا بان الهيكل التنظيمي الخاص بهذه المؤسسة ينقسم إلى ثلاثة أقسام أساسية وهي: مراقب المصالح، الأمانة العامة ومراقب الميزانية. إضافة إلى ذلك هناك مجموعة من الدوائر الأساسية، والتي بدورها تنقسم إلى مجموعة من الدوائر الفرعية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

مصلحة تسيير المخزون: والتي نجد ضمنها مايلي:

أ . **مصلحة الإنتاج التام و المواد الأولية**(مخازن المواد الأولية): تخزن في هذه الأخيرة جميع المواد التي تم شرائها من طرف المؤسسة مثل : الذرى ، القمح ، الصوجا ... إلخ و عند اقتراب نفاذ أو نفاذ هذه المواد تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة .

مخازن المواد التامة : تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية للدواجن والأبقار ،وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناءاً على طلب من المصلحة التجارية ،وهذا مع إعداد وصل الخروج وتسلم نسخة منه لكل من مصلحة المحاسبة العامة ، محاسبة المواد ، مصلحة التوزيع ومصلحة التخزين .

ب . **مصلحة قطع الغيار** : تقوم هذه المصلحة بتخزين قطع الغيار بمستحقات المؤسسة ، وعند الحاجة إليها ترسل إذن طلب إلى المصلحة التجارية .

- **دائرة التموين والنقل** : وتتفرع إلى ثلاثة مصالح

مصلحة التموين	مصلحة النقل	مصلحة الصيانة
ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها ،فيحرر طلب من رئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة ،حيث يكون مقيد هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شرائها	تتكفل هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك ،ونقل المادة الأولية من الموردين	دورها صيانة وسائل النقل ،والمحافظة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة

من إعداد الطالبة

- **دائرة الاستغلال** : تتكون من ثلاث مصالح ،وكل مصلحة مرتبطة بالأخرى :

مصلحة الإنتاج	مصلحة التجارية	مصلحة الصيانة
تصنع في هذه المصلحة أغذية للأنعام والدواجن ، حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن . كلما كان نقص في المادة الأولية قامت المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعتن عن نقصها لتلبي هذه المصلحة الأخيرة طلبها وتسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية .	وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن طلب و تسلمه وصل السحب ، حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون ، والنوع المراد شرائه مع الكمية ، وبعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتسلمه هذه الأخيرة وصل تسليم و إذن لإخراج المشتريات التي قام بشرائها ، ليسلم وصل الإخراج إلى المصلحة التجارية و تمدُه بدورها الفاتورة شرط أن تحتوي على كل المعلومات الخاصة بالمنتوج المشترى ، و تقدم نسخة عنها إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها .	يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج و المحركات الكهربائية ... تقوم هذه المصلح برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات ...

من إعداد الطالبة

- **دائرة مراقبة النوعية** : مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الواردة للمؤسسة ،والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها .
- **الإدارة العامة** : تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية ومصلحتين هما : مصلحة تسيير الموارد البشرية ومصلحة الخدمات ،أما وظيفتها الأساسية تتمثل في تسيير ملفات المستخدمين ،تحضير سجلات الأجور،العلاوات ،الإنذارات ،ملفات التقاعد ،الضمان الاجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما تقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة .
- **دائرة المالية والمحاسبة** : تتكون من ثلاث مصالح وهي :

أ . مصلحة المحاسبة العامة : وتشمل الأقسام الثلاثة الآتية :

قسم الموردين :يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعينة للوحدة ،مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد يتم المصادقة عليها ،وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ،ثم تسلم نسخ عنها إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد فيه قيمة المبالغ .

قسم الزبائن : ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة ،من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاصة بالزبون ،وفي الأخير تسلم إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل .

قسم الأجرة : تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال ،التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل في اليومية .

ب . مصلحة المالية والميزانية : تتكون من قسمين هما :

قسم خاص بالبنك : يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات وتوجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه ،وفي الأخير وبعد تسجيلها في الدفتر ترسل إلى البنك أين يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة و البنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية .

قسم خاص بالصندوق : لابد أن يحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج و هذا لدفع أجور المتمرنين لتسديد ثمن شراء الطوابع ،ويستعمل أيضاً لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها عن 1500 دج ،ويجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا .

ج . مصلحة محاسبة المادة : يقتصر عمل هذه الأخيرة على حساب كلفة شراء المادة الأولية وتحديد سعر التكلفة .

- **الأمن** : مهمته الأساسية مراقبة المؤسسة ،والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي .

المطلب الثالث : مهام مؤسسة أغذية الأنعام وتربية الدواجن

الفرع الأول : نشاط المؤسسة

تسهر المؤسسة على تنفيذ مصلحتين مهمتين ،مصلحة البيع ومصلحة الإنتاج التي يتم فيها تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة على عكس الأولى التي يتم من خلالها ضمان السير الحسن للمنتجات وتوزيعها على عملائها من الزبائن ،خواص المؤسسات العمومية ،تعاونيات...إلخ

- **مهام المؤسسة**

في إطار مساعدة التعاونيات المتخصصة في تربية الدواجن وتحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها المؤسسة ،وفي ميدان تطوير وإشهار نوعية الإنتاج قامت المؤسسة بالمهام التالية :

- توفير المواد البيطرية (الخاصة) بالدواجن ؛
- توفير عوامل الإنتاج (العتاد للتعاونيات) ؛
- تسويق وجمع عوامل الإنتاج ؛
- إنتاج وتسويق اللحوم بجميع أنواعها ؛
- نشر مشتقات تربية الدواجن ؛
- مساهمة المؤسسة في الإشهار وتربية الدواجن ،وإشعال البحوث إلى جانب منظمات مختصة في هذا النظام ؛
- مسئولة عن السير الحسن للوحدات التابعة لها .

الفرع الثاني : مراحل عملية الإنتاج في المجمع

1 – المواد الأولية الأساسية :

أ – فيما يخص عملية إنتاج البيض واللحوم فإن الشركة تستورد الكتاكيت المنتجة للدجاج الموجهة لهذا الغرض نظرا لنقص التكنولوجيا الحديثة (هذه الكتاكيت تعتبر المادة الأولية في عملية الإنتاج) .

ب – فيما يخص عملية إنتاج الأغذية : على الشركة أن تتحصل على احتياجاتها من المواد الأولية وأهم مورديها :

- الذرة والصوجا : ميناء وهران (الاستيراد من الخارج بنسبة 90%)
- النخالة : المؤسسة الوطنية للحبوب ومشتقاته مستغانم
- الأدوية والفيتامينات : مركب الأدوية والفيتامينات بتليلات
- الكلس : المؤسسة الوطنية للملح
- الملح والملح الرطب :المؤسسة الوطنية للملح

- أكياس : المؤسسة الوطنية للورق المقوى

2 - **عملية الإنتاج في وحدات التربية** :

تنتج هذه المجموعة من الأغذية وهي :

أ – أغذية الدجاج المنتج ؛

ب – أغذية الدجاج المنتج للبيض ؛

ج - أغذية الدجاج المنتج للحوم ؛

د – أغذية أخرى (البقر الحلوب) .

3 – **عملية الإنتاج التربية** :

- تنقسم عملية الإنتاج إلى فرعين هما فرع إنتاج اللحوم وفرع إنتاج البيض .
- يمكن القول بأن الشركة لازالت تابعة للخارج في عملية الإنتاج وذلك راجع لنقص الخبرة والتكنولوجيا في الحصول على الكتاكيت التي تعتبر خطوة أولى وأساسية في عملية الإنتاج لكلا الفرعين .
- فرع إنتاج اللحوم : كخطوة أولى توجه الكتاكيت المستوردة إلى مركز التربية أين يتم تربيتها لمدة 18 أسبوعا ونحصل على الدجاج (ذكر ، أنثى) يدعى الأبوين .

المرحلة الأولى : يوجه الدجاج إلى مركز التربية لإنتاج اللحوم حيث يمثل الذكور 10 % من المجموع الكلي بمعدل ديك واحد لكل 10 دجاجات ،وذلك للحصول على بيض مخصب يوجه للتحضين ،لهذا الدجاج المنتج للبيض المخصب يبقى في الخدمة لمدة 10 أشهر ثم يوجه إلى المنتوج .

المرحلة الثانية : يوجه البيض المخصب لمدة 20 يوم أين يحصل على الكتاكيت تدعى (poussin CHAIR)

المرحلة الثالثة : توجه الكتاكيت إلى وحدة الدجاج المنتج للحوم ،أين توضع في مراكز التغذية الخاصة لمدة 49 يوم أين يحصل على دجاج للحوم البيضاء .

المرحلة الرابعة : هي آخر مرحلة أين يوجه إلى المذبحة لنحصل على :

- دجاج جاهز الاستهلاك ؛
- منتجات المعالجة (مرتدلة ،كاشير) ؛
- فرع إنتاج البيض : كذلك توجه الكتاكيت المستوردة والمخصصة لهذا الفرع إلى مركز التربية أين تربى لمدة 18أسبوع لنحصل على دجاج (ذكر ،أنثى)

المرحلة 1 : في هذه المرحلة توضع ذكور وإناث الدجاج ،بمعدل ديك واحد لكل 10 دجاجات لنحصل على بيض مخصب للتحضين ،هذا الدجاج المنتج للنصب المخصب يبقى في الخدمة لمدة 12 شهر ثم يوجه إلى المذبح .

المرحلة 2 : يتم حضن البيض المخصب 21 يوم أين نحصل على كتاكيت تدعى بالكتاكيت الولودة .

المرحلة 3 :توجه الكتاكيت إلى وحدة الدجاج الجاهز لإنتاج البيض الخاص بالاستهلاك أين تدوم تربيتها لمدة 18 أسبوع على دجاج بيض .

المرحلة 4 : يوضع هذا الدجاج في وحدة إنتاج البيض الموجه للاستهلاك ويبقى هذا الدجاج في الخدمة لمدة 14 شهر[1] .

المبحث الثاني : عرض مقابلة وفق استبيان

يتناول هذا المبحث مقابلة تم الإجابة عنها من قبل مدققين الأول داخل المؤسسة محل التربص أما الثاني بمكتب تدقيق خارج المؤسسة.

المطلب الأول : عرض مكونات الاستمارة (المقابلة)

بعد تعرفنا على المؤسسة وهيكلها التنظيمي قمنا بعرض مجموعة من الأسئلة التي تم طرحها على المدقق بالمؤسسة محل تربصنا ومدقق بمؤسسة أخرى ،وهذا ما سوف نتطرق إليه .

- **البيانات الخاصة بالاستمارة**

تضمّن المحور الأول البيانات الشخصية أما فيما يخص المحور الثاني قمنا بطرح أسئلة حول النظام المحاسبي المالي وعملية التدقيق تمت الإجابة عنها بنعم أو لا أو محايد فأسئلة الجزء الأول تتمثل فيما يلي :

- هل النظام المحاسبي المالي في نظركم أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني ؛
- هل تؤيد قرار الدولة بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني ؛
- هل كل المؤسسات الجزائرية تخضع مختلف عملياتها للنظام المحاسبي المالي ؛
- هل تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح بزيادة شفافية الحسابات .

وكل هذه الأسئلة تصب في مجال واحد وهو مدى استجابة المحاسبين لهذا النظام .

[1] - **ملاحظة** : في إنتاج البيض نجد أن الدجاج عندما يبلغ المرحلة الثالثة ويصبح جاهز لإنتاج البيض فإنه يباع للخواص أي أن المرحلة الرابعة ليست من اختصاص الشركة .

أما في ما يخص الجزء الثاني تطرقنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة حول عملية التدقيق وتم الإجابة عنها بنعم ،لا أو محايد ، وتتمثل فيما يلي :

- التدقيق وسيلة لتحقيق الأهداف ؛
- عملية التدقيق تسهل نظام الرقابة الداخلية ؛
- دور التدقيق يتمثل في اكتشاف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية ؛
- يمكن أن نطلق عملية التدقيق بأنها عملية تحقق أو تأكد .

أما في ما يخص المحور الثالث قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة تمت الإجابة عنها مع التعليل ،بطرقة مباشرة وتتمثل هذه الأسئلة في الآتي :

- هل يوجد الفرق بين المراجعة والتدقيق ؛
- هل هناك أدوات يحتاجها المدقق أثناء مزاولته لمهنة التدقيق ؛
- هل معايير التدقيق تساهم في التقليل التفاوت بين ممارسة المدققين ؛
- هل أنت مطلع على معايير الدولية للتدقيق ؛
- هل يقوم المدقق بطبيق معايير التدقيق الجديدة التي تم دخولها قيد التنفيذ خلال السنة السابقة أثناء القيام بعملية التأكد ؛
- في رأيك هل يوجد قيمة مضافة من التدقيق استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة ؛

المطلب الثاني : نتائج المقابلة داخل المؤسسة محل التربص

المحور الأول : البيانات الشخصية

- **الجنس** : ذكر [X] أنثى [ ]
- **العمر** : أقل من 30 سنة [ ] من 30 إلى 45 [X] من 45 فما فوق [ ]
- **الوظيفة الحالية** : أستاذ جامعي [ ] محافظ الحسابات [ ] محاسب معتمد [X]
  خبير معتمد [ ]
- **الخبرة المهنية** : أقل من 5 سنوات [X] من 5 إلى 10 [ ] من 10 إلى 15 [ ]
  أكثر من 15 سنة [ ]
- **المؤهل العلمي** : ليسانس [X] ماجستير [ ] دكتور [ ]
  شهادة مهنية [X]

- المحور الثاني : النظام المحاسبي المالي وعملية التدقيق

الجدول رقم (3- 2) : يمثل نتائج الإجابة عن المحور الثاني

النظام المحاسبي المالي				عملية التدقيق			
العبارة	نعم	لا	محايد	العبارة	نعم	لا	محايد
هل النظام المحاسبي المالي في نظركم أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني	X			التدقيق وسيلة لتحقيق الأهداف	X		
هل تؤيد قرار الدولة بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني	X			عملية التدقيق تسهل نظام الرقابة الداخلية	X		
هل كل المؤسسات الجزائرية تُخضع مختلف عملياتها للنظام المحاسبي المالي			X	دور التدقيق يتمثل في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية	X		
هل تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح بزيادة شفافية الحسابات	X			يمكن أن نطلق عن عملية التدقيق بأنها عملية تحقق وتأكد			X

المصدر : من إعداد الطالبة

المحور الثالث : أسئلة مباشرة حول النظام المحاسبي المالي وعملية التدقيق

- هل يوجد فرق بين المراجعة والتدقيق: نعم

التعليل : المراجعة تكون في نهاية السنة أو الدورة المالية أما التدقيق يكون خلال السنة المالية وكذالك في نهايتها أي يكون بصفة دورية وبالتالي فالتدقيق أشمل من المراجعة

- هل هناك أدوات يحتاجها المدقق أثناء مزاولته لمهنة التدقيق : **نعم**

التعليل : الملف الدائم هو الذي يضم معلومات مالية حول المؤسسة ،أما الملف المساعد فهو ذلك الملف الذي يضم معلومات خاصة بالمؤسسة .وهذا الملف يطلق عليه عدة تسميات وهي كالآتي :

- ملف العمل ؛
- ملف المراقبة ؛
- الملف الجاري ؛
- ملف السنة المالية .

- هل معايير التدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسة المدققين : نعم

التعليل : لأنه بمعايير التدقيق يصبح تقرير موحد بين مختلف محافظي الحسابات وكذلك نفس طريقة العمل هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق : نعم

التعليل : نسبيا بما أن المؤسسات مجبرة قانونيا بتطبيقه .

- هل يقوم المدقق بتطبيق معايير التدقيق الجديدة التي تم دخولها قيد التنفيذ خلال السنة السابقة أثناء قيام بعملية التأكد : لا

التعليل : لكون بعض المعايير التي صدرت في 2017 إذ لا يمكن تطبيقها على المهام التي قام بها مدقق الحسابات في سنة 2016 .

- في رأيك هل يوجد قيمة مضافة من التدقيق استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة : نعم

التعليل : وذلك بالتقليل من المخاطر والزيادة في نجاعة التسيير.

المطلب الثالث : نتائج المقابلة التي أجريت خارج المؤسسة

المحور الأول : البيانات الشخصية

- **الجنس** : ذكر [X] أنثى [ ]
- **العمر** : أقل من 30 سنة [ ] من 30 إلى 45 [X] من 45 فما فوق [ ]
- **الوظيفة الحالية** : أستاذ جامعي [X] محافظ الحسابات [X] محاسب معتمد [X]
  خبير معتمد [ ]
- **الخبرة المهنية** : أقل من 5 سنوات [ ] من 5 إلى 10 [X] من 10 إلى 15 [ ]
  كثر من 15 سنة [ ]
- **المؤهل العلمي** : ليسانس [ ] ماجستير [X] دكتور [ ]
  شهادة مهنية [X]

- المحور الثاني : النظام المحاسبي المالي وعملية التدقيق

الجدول رقم (3-3) : نتائج الإجابة عن المحور الثاني

النظام المحاسبي المالي				عملية التدقيق			
العبارة	نعم	لا	محايد	العبارة	نعم	لا	محايد
هل النظام المحاسبي المالي في نظركم أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني	X			التدقيق وسيلة لتحقيق الأهداف			X
هل تؤيد قرار الدولة بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني	X			عملية التدقيق تسهل نظام الرقابة الداخلية	X		
هل كل المؤسسات الجزائرية تُخضع مختلف عملياتها للنظام المحاسبي المالي	X			دور التدقيق يتمثل في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية	X		
هل تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح بزيادة شفافية الحسابات	X			يمكن أن نطلق عن عملية التدقيق بأنها عملية تحقق وتأكد	X		

المصدر : من إعداد الطالبة

المحور الثالث : أسئلة مباشرة حول التدقيق والنظام المحاسبي المالي

- هل يوجد فرق بين المراجعة والتدقيق : نعم

التعليل : المراجعة هي عملية تبدأ مرحلتها بعد إنتهاء مرحلة المحاسبة ،بمعنى **أن** المراجعة هي عملية تدقيق ، ومراجعة ما يقوم به المحاسب والتأكد من صحة تنفيذ العمل المحاسبي .

- هل هناك أدوات يحتاجها المدقق أثناء مزاولته لمهنة التدقيق : **نعم**

التعليل : الأدوات التي يعتمد عليها المدقق هي كالآتي :

- **الملف الدائم :** طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم ،متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات ،ويرتكز على المحاور التالية :
  - العموميات الخاصة بالشركة المراقبة ؛
  - الرقابة الداخلية ؛
  - معلومات محاسبية ومالية ؛
  - معلومات قانونية ، ضريبية واجتماعية ؛
  - معلومات حول الإعلام الآلـي .

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة يستوجب :

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديل على عنصر دائم ؛
- اقتضاء المعلومات القديمة ، والتي لم يعد لها أية فائدة ؛
- القيام بتلخيص المدقق الحجم الضخم .

- **الملف السنوي أو المراقبة** : على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل ،يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة . يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة ،المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة ،والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات إبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية .

- يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية :

- تنظيم وتخطيط المهمة ؛
- تقييم الرقابة الداخلية ؛
- مراقبة الحسابات السنوية ؛
- المراقبات الخاصة أو الشرعية ؛

- التدقيق العام .

- هل معايير التدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسة المدققين : نعم

التعليل : يمكن أن نقول أن معايير التدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسة المدققين ،وذلك بتطبيق نفس المبادئ والمعايير لتجانس عمل المدقق .

- هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق : نعم

التعليل : وذلك من خلال حضورنا لبعض المحاضرات والملتقيات .

- هل يقوم المدقق بتطبيق معايير التدقيق الجديدة التي تم دخولها قيد التنفيذ خلال السنة السابقة أثناء قيام بعملية التأكد : محايد

التعليل : لكون بعض المعايير صدرت في 2017 إذ لا يمكن تطبيقها على المهام التي قام بها مدقق الحسابات في سنة 2016

- في رأيك هل يوجد قيمة مضافة من التدقيق استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة : لا

التعليل : لأن التدقيق هو رأي مختص لسيرورة نشاط معين

المطلب الرابع : المقارنة بين نتائج المقابلة

الفرع الأول : تحليل نتائج أسئلة الجزء الأول من المحور الثاني

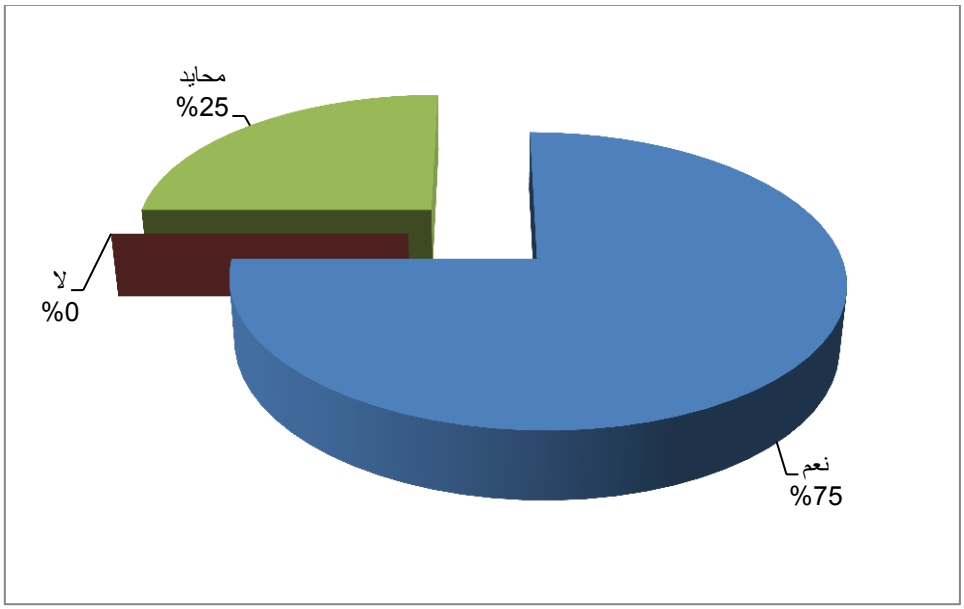
الجزء الأول : يتمثل في الإجابات ب "نعم " ،" لا " أو " محايد " على الأسئلة التي تصب كلها في مجال نسبة التوجه إلى النظام المحاسبي .

الجدول رقم (3- 4) : نتائج أسئلة الجزء الأول من المحور الثاني

الإجابات / المدقق	نعم	لا	محايد	مجموع الأسئلة
المدقق 1	3	0	1	4
المدقق 2	4	0	0	4

المصدر : من إعداد الطل

الشكل رقم (3 -8) : يوضح نسبة التوجه إلى النظام المحاسبي المالي بالنسبة للمدقق 1



المصدر :من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المقابلة

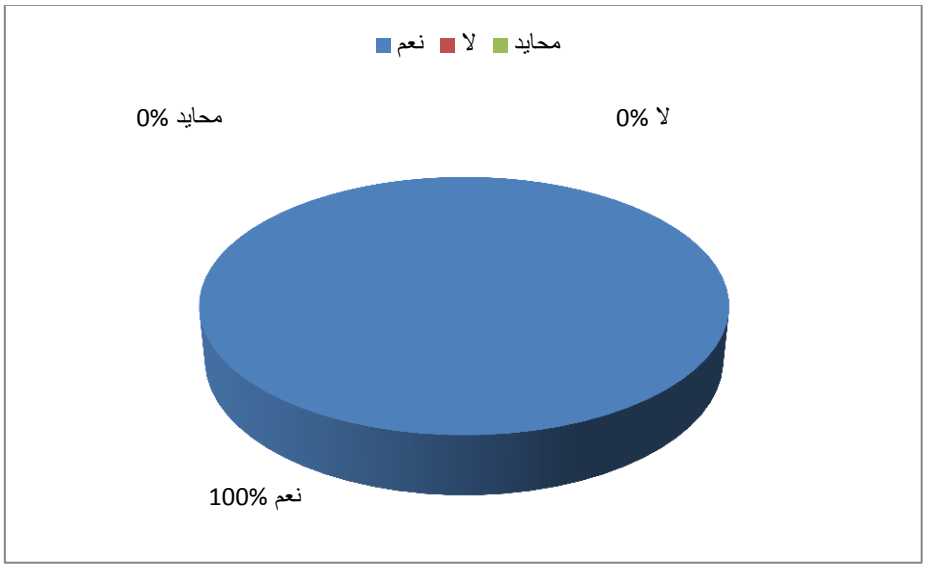
بالنسبة للمدقق الأول كانت نسبة الإجابات ب " نعم " 75%

أما نسبة الإجابة ب " لا " كانت 25%

و0 % هي نسبة الإجابة ب "محايد "

بالنسبة للمدقق 2 :

الشكل رقم (3 – 9) : يوضح نسبة التوجه إلى النظام المحاسبي المالي بالنسبة للمدقق2



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المقابلة

فبالنسبة للمدقق الثاني كانت كل الإجابات ب "نعم " أي بنسبة 100 %

الفرع الثاني : تحليل نتائج الجزء الثاني من المحور الثاني

تم الإجابة عن الأسئلة في هذا الجزء ب "نعم" ، "لا" أو "محايد" وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

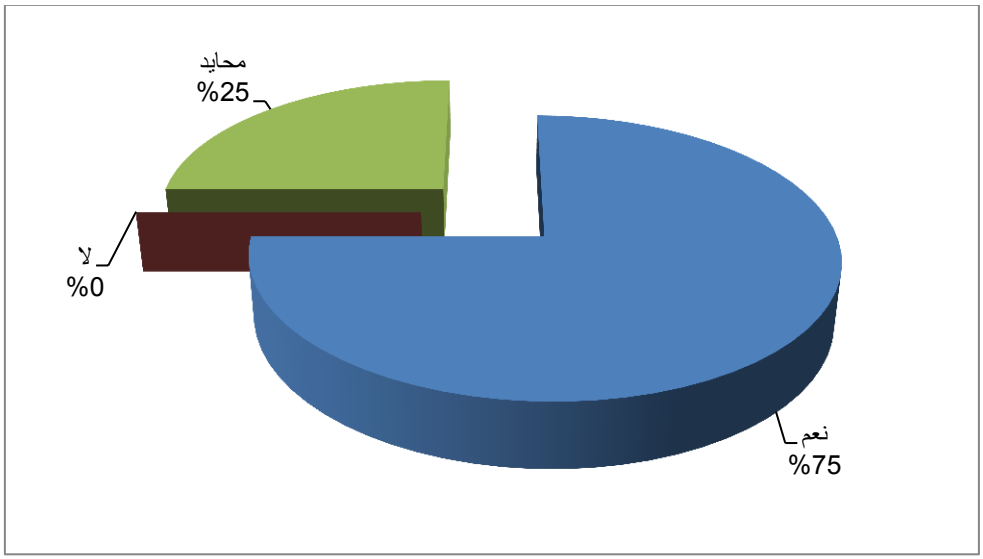
الجدول رقم (3 – 5) : نتائج مقابلة الجزء الثاني من المحور الثاني

	نعم	لا	محايد
المدقق 1	3	0	1
المدقق 2	3	0	1

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المقابلة

نلاحظ أن الإجابات في الجزء الثاني كانت متشابهة لكل من المدققين ،يمكن توضيح ذالك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3 – 10) : نسبة أهمية التدقيق



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج المقابلة

أما بالنسبة للمدقق الثاني فكانت نفس الإجابة الخاصة بالمدقق الأول ،ومن ذلك يمكن القول بأن نسبة إجابة كل منهما ب"نعم " 75 % ،أما ب "لا" فكانت النسبة 0 % ،و25 %نسبة الإجابة ب"محايد " .

- أما في ما يخص المحور الثالث فإن الأسئلة تمت الإجابة عنها مع التعليل مباشرة بحيث نرى أن أغلب الإجابات كانت متشابهة أما البعض الآخر فكانت إجابات كل حسب رأيه .

خلاصة الفصل الثالث:

في الأخير يتبين أن من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على الجانب التطبيقي أن التدقيق مهم في المؤسسة ، وبالاعتماد على الاستمارة (المقابلة) توصلنا إلى الآراء توافق على أن هناك علاقة تكامل بين النظام المحاسبي المالي وعملية التدقيق ،ولتكون هذه الأخيرة سهلة وواضحة يجب على مدقق الحسابات فهم النظام المحاسبي المالي .وذلك لتأدية مهامه بأحسن طريقة.

خاتمة عامة

من خلال تناولنا للفصول السابقة حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مساهمة النظام المحاسبي المالي في تطوير وظيفة التدقيق انطلاقا من الفرضيات الأساسية لهذا البحث تطرقنا إلى :

- الإطار النظري حول النظام المحاسبي المالي ؛
- وظيفة التدقيق وتأثيراتها بالنظام المحاسبي المالي ؛
- الدراسة التطبيقية للجانب النظري .

اختبار الفرضيات :

يمكننا اختبار الفرضيات التي انطلقنا منها في بداية بحثنا كما يلي :

- بالنسبة للفرضية الأولى : التي تعتبر أن من أهم مزايا تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر ،الحصول على القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى مستخدمي القرارات .فقد تحققت ،إذن البيانات المالية تحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات .
- أما بالنسبة للفرضية الثانية : التي تعتبر بأن عملية التدقيق تعتمد على البيانات المالية لاتخاذ القرارات أو رسم الخطط المستقبلية .فقد تحققت،
- أما بالنسبة للفرضية الثالثة: التي تنص بأن القائم بعملية التدقيق غير مكلف بفهم النظام المحاسبي المالي .فقد تم نفيها،القائم بعملية التدقيق ملتزم بفهم النظام المحاسبي المالي وذالك لكشف الأخطاء والتحقق من مصداقية البيانات المالية وشفافية الحسابات .

النتائج :

من خلال التحليلات النظرية وتحليل نتائج المقابلة توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن حصرها فيمايلي:

- وظيفة التدقيق بصفة عامة جاءت بناءا على الحاجة الماسة إليها؛
- إلتزام القائم بعملية التدقيق بالمعايير المحاسبية ترفع من مستويات أدائه وتمكنه من الوصول إلى اتخاذ قرارات أحسن؛
- آخر عملية التدقيق هناك مايسمى بالتقرير الذي يقدم إلى الجمعية العامة والذي يحتوي بدوره على أراء تختلف حسب اختلاف المعلومات التي أظهرتها البيانات المالية ؛
- علاقة النظام المحاسبي المالي بوظيفة التدقيق هي علاقة تكاملية لأنه لا يمكن القيام بعملية التدقيق بدون فهم النظام المحاسبي المالي ؛

اقتراحات

- تكوين المدققين من أجل زيادة ،وكفاءة فعالية المؤسسة ؛

-تقديم تحفيزات مادية ومعنوية من أجل روح المسؤولية فيهم،ودفعهم إلى الإحساس بأهمية دورهم في المؤسسة؛

-توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المدقق على أداء مهامه.

قائمة المراجع

باللغة العربية :

الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة (2015) ،المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،ط02 ،الأردن .

2. إبراهيم محمود أحمد (2002) ،مخرجات النظام للمحاسبة المالية ،مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ،دون طبعة

3 . إيهاب نظمي وآخرون (2012) ،تدقيق الحسابات –الإطار النظري - ،دار وائل للنشر والتوزيع ،ط01 ،عمان.

4 . توفيق مصطفى أبو رقبة وآخرون (2014) ،تدقيق ومراجعة الحسابات ،دار الكندي للنشر والتوزيع ،ط01 عمان .

5 . حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون (2005) ،المحاسبة المالية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،دون طبعة دون ذكر بلد النشر.

6 . خالد راغب الخطيب وآخرون (2009) ،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ،دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط01 ،عمان .

7 . رأفت سلامة محمود وآخرون (2011) ،علم تدقيق الحسابات العملي ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،ط01 ، عمان .

8 . زاهد محمد ديري (2011) ،الرقابة الإدارية وإدارة الأعمال ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،ط01 ،عمان .

9 . زهير الحدرب (2014) ،علم تدقيق الحسابات ،دار البداية للنشر والتوزيع ،ط01 ،الأردن .

10. سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد الوديان (2011) ،تدقيق الحسابات ،المكتبة الجامعية ،ط01 ،عمان .

11 . سعود كايد (2012) ،تدقيق الحسابات ،دار الزهرة للنشر والتوزيع ،ط01 ،الأردن .

12 . سليمان مصطفى الدلاهمة (2008) ،مبادئ وأساسيات المحاسبة ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط01 ، عمان .

13 .طارق عبد العالي حماد (2008) ،دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ،الدار الجامعية ،دون طبعة ، مصر.

14 .عاشور كتوش (2013) ،المحاسبة العامة – أصول ومبادئ وآليات تسيير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي- ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط02 ،مصر.

15 .عبد الناصر محمد السيد درويش (2010) ،مبادئ المحاسبة المالية ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،ط01 ،مصر.

16 .غسان فلاح المطارنة (2009) ،تدقيق الحسابات المعاصر ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،ط02 عمان .

17 .محمد تهامي طواهر ،مسعود صديقي (2003) ،المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسات التطبيقية - ،ديوان المطبوعات الجامعية ،دون طبعة ،الجزائر.

18 . محمد فضل مسعد وآخرون (2009) ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،دار كنوز المعرفة العلمية ط01 ، الأردن .

19 . محمد مصطفى سليمان (2014) ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،ط01 ،مصر.

20 . محمد السيد سرايا (2007) ،أصول وقواعد التدقيق الشامل – الإطار النظري - ،جامعة الإسكندرية دون طبعة ،مصر.

21 . محمود محمود السباعي (2010) ،النظام المحاسبي الموحد في ظل المعايير المحاسبية ،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،ط01 ، مصر.

22 . مسعود صديقي وآخرون (2014) ،المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS-IFRS ،دار الهدى للنشر والتوزيع ،دون طبعة ،الجزائر.

23 . مصطفى يوسف كافي (2014) ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،ط01 ، عمان .

24 . هادي التميمي(2006) ،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،دار وائل للنشر والتوزيع ،ط01 ، عمان .

25 . هادي رضا الصفار (2011) ،مبادئ المحاسبة المالية - الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي -،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،ط02 ،دون ذكر بلد النشر.

26 . ناجي الجبالي وآخرون (2002)،المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،دون طبعة ،عمان .

المذكرات :

27. أمينة دريف (2014/2013) ،إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية ،مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر ،مستغانم ،جامعة عبد الحميد بن باديس .

28 . بوعلام صالحي (2010/2009)، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية ،الجزائر ،جامعة الجزائر 03 .

29. حفيظة بوخالفة(2014/2013) ،المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر ،بسكرة ،جامعة محمد خيضر .

30. عمر ديلمي (2009/2008) ،أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير ،باتنة ،جامعة الحاج لخظر .

31. محمد أمين مازون (2011/2010) ،تدقيق محاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر ،

32. ميلود معزوز(2007/2006) ، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،سكيكدة ،جامعة 20 أوت 1955 .

33. نصيرة مولاي (2012/2011) ،دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،ورقلة ،قاصدي مرباح .

34. هوارية بن قنونة (2015/2014) ، النظام المحاسبي المالي وآثاره على مكونات القوائم المالية ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،المركز الجامعي غليزان .

المجـــلات :

35. المدني بن بلغيث (2002)، إشكالية التوحيد المحاسبي ،مجلة الباحث ،العدد 01 ،مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية ،ورقلة .

36 . عاشور كتوش(2009) ،متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IFRS-IAS في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،العدد 06 ،شلف .

المداخـــلات العلمية :

37. أمـــين مـــخفي (2013-2014) ،محاسبة المؤسسة الوطنية في ظل النظام المحاسبي المالي بين الواقع والمأمول، الملتقى الوطني للنظام المحاسبي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية ،مستغانم ،جامعة عبد الحميد بن باديس .

38 . عبد القادر كيحل عبادي (2014/2013) ، الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي ،وأثر ذلك على البيئة الاقتصادية ، الملتقى الوطني للنظام المحاسبي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية ،مستغانم ،جامعة عبد الحميد بن باديس .

39 . عمر قومان ومراد علة (2014/2013) ،مدى توافق الإطار القانوني المحاسبي المالي وفق للمعايير في ما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للمحاسبة الدولية ، الملتقى الوطني للنظام المحاسبي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية ،مستغانم ،جامعة عبد الحميد بن باديس .

40 . يوسف عطشاش(2014/2013) ،من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الوطني للنظام المحاسبي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية ،مستغانم ،جامعة عبد الحميد بن باديس .

القوانين والتشريعات :

41 . القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية ،العدد 74 بتاريخ 2007/25 .

باللغة الفرنسية :

42. Reda KHELASSI , L’audit interne , Audit opérationnel , 2eme éditions , éditions Houma , l’Algérie, 2007

43 . Le system comptable Financier (2009) , Ministres des Financies ,de la comptabilité ENAG , édition , Alger .

44. Ordre des experts comptables Algérien , décision 02 du 04/02/2016 finances .

قائمة الملاحق

المحور الأول : البيانات الشخصية

- **الجنس** : ذكر ☐ أنثى ☐
- **العمر** : أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 45 ☐ من 45 فما فوق ☐
- **الوظيفة الحالية** :أستاذ جامعي ☐ محافظ الحسابات ☐ محاسب معتمد ☐ خبير معتمد ☐
- **الخبرة المهنية** :أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 ☐ من 10 إلى 15 ☐ أكثر من 15 سنة ☐
- **المؤهل العلمي** : ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتور ☐ شهادة مهنية ☐

- المحور الثاني : النظام المحاسبي المالي وعملية التدقيق

النظام المحاسبي المالي				عملية التدقيق			
العبارة	نعم	لا	محايد	العبارة	نعم	لا	محايد
هل النظام المحاسبي المالي في نظركم أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني				التدقيق وسيلة لتحقيق الأهداف			
هل تؤيد قرار الدولة بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني				عملية التدقيق تسهل نظام الرقابة الداخلية			
هل كل المؤسسات الجزائرية تُخضع مختلف عملياتها للنظام المحاسبي المالي				دور التدقيق يتمثل في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية			
هل تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح بزيادة شفافية الحسابات				يمكن أن نطلق عن عملية التدقيق بأنها عملية تحقق وتأكد			

المحور الثالث : أسئلة مباشرة حول النظام المحاسبي المالي وعملية التدقيق

- هل يوجد فرق بين المراجعة والتدقيق ؟
- هل هناك أدوات يحتاجها المدقق أثناء مزاولته لمهنة التدقيق ؟

- هل أنت مطلع على المعايير الدولية للتدقيق ؟
- هل يقوم المدقق بتطبيق معايير التدقيق الجديدة التي تم دخولها قيد التنفيذ خلال السنة السابقة أثناء قيام بعملية التأكد ؟
- في رأيك هل يوجد قيمة مضافة من التدقيق استنادا إلى المعايير الدولية للمحاسبة ؟