

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة : علوم المحاسبة و المالية. التخصص : التدقيق و مراقبة التسيير.

التدقيق الداخلي ووظيفته في تحسين جودة القوائم المالية
المؤسسة العمومية الاقتصادية "موسطافي" وحدة بوقيرات

مقدمة من طرف الطالبان : تحت اشراف الأستاذ (ة) :

- عكودة أنور. أ. بن زازة منصورية.

- أحمد بن قلاوز مختار.

مقدمة أمام أعضاء لجنة المناقشة :

الجامعة	الرتبة	الأستاذ (ة)	الصفة
جامعة مستغانم	أستاذة محاضرة أ	بلهادف رحمة	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذة محاضرة أ	بن زازة منصورية	مقررا
جامعة مستغانم	أستاذة محاضرة أ	هني أمينة	مناقشا

السنة الجامعية : 2023/2022

الشكر والتقدير

إن الحمد والشكر أولاً وأخيراً لله جل وعلا، الذي وفقني في إنجاز هذا العمل، وكان لي أعظم معيناً، فله الحمد كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه ثم بعد ذلك، وفي دواعي العرف ان بالجميل، نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى مشرفتنا الفاضلة الأستاذة المحاضرة "أ" " بن زازة منصورية" التي أثارت لنا الطريق ولم تبخل علينا بتوجيهاتها وآرائه السديدة التي سهلت علينا إنجاز هذا العمل.

دون أن يفوتنا أن نشكر جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحنا شرف مناقشتهم لهذا البحث وإبداء ملاحظاتهم القيمة فلهم منا جزيل الشكر.

كما نتوجه بالتحية والشكر الى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

جامعة مستغانم وأخص بالذكر أساتذتنا المحترمين وإلى كل من كان عوننا لنا في

إتمام هذه الرسالة و قدم لنا يد العون من معلومات

و توجيهات نصائح



الإهداءات

إهداءات الطالب عكودة أنور

أهدي تخرجي هذا إلى من رحلت باكراً تاركة في قلبي غصّة لا تزول لأخر العمر، إلى تلك الإنسانية العظيمة التي كانت تتمنى دائماً أن تتعرف عينيها على رؤيتي في يوم مثل هذا، إلى تلك التي كانت مغطاة بالتراب قبل أن تتحقق رغبتها. لذا لك، يا أمي، يا نهر الحب الذي يتدفق في روحي، الغائبة في الجسد والحاضرة في الروح، أكرسك لتخرجي.

إلى أبي وأخي وزملائي وإلى كل من أساتذتي وعلى رأسهم مشرفتنا الأستاذة القديرة بن زازة منصورية. وفي الأخير الحمد لله والشكر لله على نعمة العلم.

إهداءات الطالب أحمد بن قلاوز مختار

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي وأبي الكريمين اللذان لم يتركا باب الإوطرقاه من أجل أن أصل إلى ما أنا عليه ببارك الله في عمر كل منكما ورزقهما دوام الصحة والعافية.

إلى أخوتي وأخواتي من كانوا يمثلون الدعم الروحي والعزيمة للعمل.

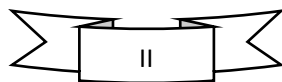
إلى عائلتي الكريمة رحم الله الميتين وبارك في عمر الأحياء

إلى كل من أساتذتي الذين عملوا على توجيهنا طيلة هذه الفترة من الدراسة وعلى

رأسهم مشرفتنا الأستاذة القديرة (بن زازة منصورية)

إلى زملائي في الدراسة كل منهم باسمه إلى كل من ذكره قلبي وأغفله قلبي اهدي

عملي وفي الأخير الحمد لله والشكر لله على نعمة العلم.



ملخص بالعربية

بعد الدراسة التي قمنا بها حول التدقيق ووظيفته في تحسين جودة القوائم المالية ان الجزائر كغيرها من الدول الاقتصادية التي تسعى للهبوط باقتصادها ففي بداية سنة 2010 شرعت الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والذي يعوض المخطط المحاسبي الوطني، وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر إلى اقتصاد السوق، فان كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام يتولى سنويا إعداد 5 كشوفات مالية، أما فيما يخص عملية تحليل القوائم المالية فوضعنا النظام المحاسبي المالي الجديد أمام قوائم مالية تحمل كل خطوات التحليل المالي، ومع ظهور المعايير المحاسبية الدولية زاد دور التحليل المالي واكتسب أبعاد استراتيجية من خلال أدواته التقليدية والحديثة والمتمثلة في مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية وكذلك يمكن الأطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات السليمة ومعرفة الوضع المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية :

التدقيق الداخلي ، نظام المعلومات المحاسبي ، القوائم المالية ، جودة القوائم المالية ، الرقابة الداخلية.

Abstract:

After the study we conducted on auditing and its function in improving the quality of the financial statements, Algeria, like other economic countries that seek to advance its economy, at the beginning of 2010, Algeria began implementing the new financial accounting system that is compatible with international accounting standards and that replaces the national accounting scheme, in line with Current economic developments and as a consolidation of Algeria's accession to the market economy, every entity that enters the field of applying this system annually prepares 5 financial statements. International Accounting The role of financial analysis has increased and acquired strategic dimensions through its traditional and modern tools represented in financial balance indicators and financial ratios, as well as enabling the beneficiaries to make sound decisions and know the financial position of the institution.

key words :

Internal audit, accounting information system, financial statements, quality of financial statements, internal control.

الفهرس

الصفحة	العنوان
V	التشكرات و التقديرات
V	الإهداءات
V	ملخص
V	الفهرس
VI	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
01	مقدمة
الفصل الأول: مدخل للتدقيق الداخلي	
06	المبحث الأول: الايطار النظري للتدقيق الداخلي.
06	المطلب الأول: النشأة والتطور التاريخي للتدقيق الداخلي.
10	المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي.
12	المطلب الثالث : خصائص التدقيق الداخلي.
13	المطلب الرابع: أهمية و أهداف التدقيق الداخلي.
19	المبحث الثاني: أساسيات الوظيفة للتدقيق الداخلي.
19	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.
21	المطلب الثاني: مراحل التدقيق الداخلي .
26	المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي .
33	المطلب الرابع : وظائف التدقيق الداخلي وخدماته.
الفصل الثاني: جودة القوائم المالية	

36	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.
36	المطلب الأول : تعريف القوائم المالية.
37	المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية .
39	المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية.
41	المطلب الرابع: أنواع القوائم المالية.
51	المبحث الثاني: جودة القوائم المالية.
51	المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية.
52	المطلب الثاني: أهمية تدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.
53	المطلب الثالث : مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات.
54	المطلب الرابع: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.
الفصل الثالث : الجانب التطبيقي	
57	المبحث الأول : التقديم العام لمؤسسة "ORAVIO" .
57	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن ظهور "ORAVIO" .
59	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "ORAVIO" .
60	المطلب الثالث: التقديم بوحدة بوقيرات .
65	المبحث الثاني: إجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بوحدة الذبح والتحويل بوقيرات .
65	المطلب الأول: مصادر معلومات عملية تقييم الأداء المالي .
68	المطلب الثاني: نشاط التدقيق في المؤسسة .
70	المطلب الثالث : خطوات عمل المدقق.

72	المبحث الثالث : تقييم الأداء المالي لوحدة بوقيرات.
72	المطلب الأول : الانتقال من الميزانية المحاسبية الى الميزانية المالية.
76	المطلب الثاني: تحليل الميزانية المالية للوحدة بواسطة النسب المالية.
79	المطلب الثالث : تحليل التوازن المالي للوحدة.
83	خاتمة عامة.
86	قائمة المراجع.
91	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	عناصر الأصول و عناصر الخصوم.	[1-II]
42	الأصول.	[2-II]
42	الخصوم.	[3-II]
44	تصنيف الأعباء حسب طبيعتها.	[4-II]
45	تصنيف الأعباء حسب الوظائف.	[5-II]
47	تدفقات الخزينة (حسب الطريقة المباشرة).	[6-II]
48	تدفقات الخزينة (حسب الطريقة غير المباشرة).	[7-II]
49	تغير الأموال الخاصة.	[8-II]
72	جانب الأصول للميزانية.	[01-III]
74	جانب الخصوم للميزانية.	[02-III]
75	الميزانية المالية المفصلة لسنتي 2020 – 2021.	[03-III]
77	نسب المردودية لسنتي 2020 و 2021.	[04-III]
78	نسب النشاط لسنتي 2020 و 2021.	[05-III]
79	نسب الهيكل لسنتي 2020 و 2021.	[06-III]
70	رأس المال العامل لسنتي 2020 و 2021.	[07-III]
70	احتياجات رأس المال العامل لسنتي 2020 و 2021.	[08-III]
81	الخزينة لسنتي 2020 و 2021.	[09-III]

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	أهداف التدقيق الداخلي.	[1-1]
54	أنواع تقارير التدقيق.	[2-1]
57	الهيكل البياني لإعادة هيكلة ONAB.	[3-1]
59	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ORAVIO	[4-1]
62	الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل – بوفيرات	[5-1]

مقدمة عامة

يلعب التدقيق دورا مهما في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا، وبالتالي فالتدقيق عملية مهمة لأية عمل أو نشاط يتم للقيام به، سواء كان فرديا أو جماعيا، وسواء اقتصاديا أو اجتماعيا. جميع ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات، وظهور الادارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تزايد أهمية ودور الادارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية. فمن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الادارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على حوكمة مؤسساتها محاولة ايجاد منهجيات موثوقة لتطبيقها. وقد تم من خلال هذا البحث التركيز على الجانب المالي والمحاسبي واخترنا القوائم المالية كوسيلة لتقييم الأداء كون المعلومة المحاسبية أداة لاتخاذ القرار والمراقبة داخل أي مؤسسة مهما اختلف طابعها القانوني أو القطاع التي تنتمي إليه وتزايد يوما بعد يوم أهمية التحليل المالي للقوائم المالية بسبب تعاظم دور أسواق المال وتعدد وتنوع الأدوات المالية المتداولة ودخولها بما يعرف بعقبة العوامة كما أن تعاظم دور المؤسسات القابضة خصوصا المتعددة الجنسيات منها وما رافقه من توسع هائل الأنشطة التي تمارسها جعل إدارة تلك المؤسسات والمتعاملين معها بحاجة دائمة إلى معلومات ومؤشرات مالية يستندون بها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. أصبحت عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية أمرا ضروريا، ومن ثم أصبح لزاما على المدير المالي إجراء تحليل للقوائم المالية التي تحوي عددا ضخما من الأرقام التي تجمع يوميا في الدفاتر المحاسبية، بحيث يجب عليه دراسة وتحليل وتفسير هذه الأرقام حتى يتمكن من معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا ما تسعى القوائم المالية الوصول إليه.

مقدمة عامة

كما تعتبر القوائم المالية هدفا أساسيا للإطار التصويري للمحاسبة حيث تلخص لنا حصيلة النشاط خلال الدورة المحاسبية بهدف مراجعة الاحتياجات المعلوماتية لأصحاب القرار لذلك فكل الوحدات الخاضعة للقانون التجاري مجبرة على إعداد قوائم مالية ختامية كل نهاية الدورة من طرف المدراء وتبقى وتظل القوائم المالية من أهم البيانات التي تبين الوضع المالي والأداء للمؤسسة .

كما تعتبر القوائم المالية هدفا أساسيا للإطار التصويري للمحاسبة حيث تلخص لنا حصيلة النشاط خلال الدورة المحاسبية بهدف مراجعة الاحتياجات المعلوماتية لأصحاب القرار لذلك فكل الوحدات الخاضعة للقانون التجاري مجبرة على إعداد قوائم مالية ختامية كل نهاية الدورة من طرف المدراء وتبقى وتظل القوائم المالية من أهم البيانات التي تبين الوضع المالي والأداء للمؤسسة .

إشكالية الدراسة:

- في هذا السياق يمكن عرض إشكالية الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي:
- ما مدى مساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ؟
 - ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:
 - ماهي أهمية اعتماد المؤسسة الاقتصادية على وظيفة التدقيق الداخلي ؟
 - هل القوائم المالية وحدها كافية لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة ؟
 - هل تأثر المعايير التدقيق على جودة القوائم المالية ؟

الفرضيات الدراسة :

- بغية الإجابة على الأسئلة السابقة فمنا بصياغة الفرضيات التالية:
- تكمن أهمية اعتماد المؤسسة الاقتصادية على وظيفة التدقيق الداخلي في كونها أداة تساعد على تقييم الأداء المؤسسة وتحسين جودة القوائم المالية.
 - نعم إن التعدد أنواع القوائم المالية هذا يمكن المؤسسة من تحديد الوضعية المالية حاليا ومستقبلا حيث لها دور اساسي في تحليل المالي داخل المؤسسة.
 - المعايير التدقيق لها اثر ايجابي الذي يعمل على تحسين القوائم المالية ومن خلاله المدقق يكتب تقرير صادق و سليم .

أهداف من الدراسة:

- التعرف على اهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية .
- معرفة علاقة التدقيق الداخلي بجودة القوائم المالية.
- دور معايير التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على ضرورة اعتماد المؤسسات الاقتصادية على وظيفة التدقيق الداخلي من أجل تعزيز جودة القوائم المالية وبالتالي تقديم صورة فعلية عن نشاط المؤسسة وحماية حقوق المستثمرين والملاك ومختلف الأطراف الفاعلة فيها.

أسباب اختيار الموضوع:

- البحث له علاقة بمجال تخصصنا.
- زيادة معرفة واخذ معلومات أكثر على الواقع العملي باعتبار أن التدقيق الداخلي تم تناوله من الجانب النظري فقط دون الجانب التطبيقي
- ملائمة مع تخصص المالية و المحاسبة.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية : كانت الدراسة بمؤسسة العمومية الاقتصادية بوحدة الذبح والتحويل بوقيرات مستغانم وذلك لمعالجة إشكالية البحث .

الحدود الزمنية : كانت الدراسة من 07/05/2023 إلى 21/05/2023.

المنهج المتبع:

لقد اعتمدنا في معالجة إشكال الدراسة المطروح على:

المنهج الوصفي: اعتمدنا على هذا المنهج في الفصل الأول والثاني عند استعراضنا إلى الإطار المفاهيمي

للتدقيق الداخلي وتقييم الأداء المالي عن طريق جودة القوائم المالية.

المنهج التحليلي: اعتمدنا على هذا المنهج عند دراستنا التحليلية للقوائم المالية الذي تناولناه في الفصل

التطبيقي.

هيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف الناجمة عن الدراسة لمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية تم تقسيم الدراسة إلى

فصلين نظريين مع فصل تطبيقي ومحتوى كل هذا موضع حسب الخطة المختصرة التالية :

الفصل الأول تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي انطلاقاً من المعلومات المحاسبية إلى مفهوم

وأنواع وخصائص التدقيق الداخلي أما الفصل الثاني فيتمحور حول جودة القوائم المالية ومادى

علاقتها مع الدقيق تطرقنا إلى مفهوم وأنواع القوائم المالية وعملية تقييم الأداء المؤسسة وأخيراً الفصل

الثالث وخصص لدراسة ميدانية حول مؤسسة ORAVIO وتطرقنا فيه إلى نظرة حول الشركة

ومراحل تطورها وكذا التعرف على قوائمها المالية المستعملة في تقييم أداء المؤسسة و تحليل الميزانية

المالية للمؤسسة.

مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا هذا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب والمجالات والرسائل في الفصل النظري، أما

في الفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب المقابلة الشخصية، والملاحظة لجمع المعلومات اللازمة.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة جمع المعلومات من المؤسسة محل الدراسة.
- صعوبة في الحصول على معلومات نظرا لحساسية الموضوع.
- عدم توفر المراجع الكافية فيما يخص هذا الموضوع

الفصل الأول

مدخل للتدقيق الداخلي

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

الفصل الأول: مدخل للتدقيق الداخلي.

سنتناول في هذا الفصل الإطار النظري للتدقيق الداخلي و أساسيات الوظيفة للقيام بالتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: الاطار النظري للتدقيق الداخلي.

سنتطرق في هذا المبحث الى نشأة التدقيق الداخلي و مراحل تطوره و اهداف القيام بهذا النوع من التدقيق.

المطلب الأول: النشأة والتطور التاريخي للتدقيق الداخلي.

لقد مر التدقيق الداخلي بعمليات تطور متلاحقة أدت بدرجة أساسية إلى توسيع نطاقه بشكل سمح له بالمشاركة بشكل أكبر في خدمة المؤسسة التي يعمل بها.

1-نشأة التدقيق الداخلي:

يمكن شرح أهم التطورات التي مرت بها وظيفية التدقيق الداخلي فيما يلي:
- في علم 1941 تم نشر كاتب عن تدقيق الداخلي بعنوان " التدقيق الداخلي الحديث" "modern auditing internal" بالولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر هدين الحدثين بمثابة علامة على نشأة التدقيق الداخلي كمينة ، وقد تزايد عدد أعضاء معهد المدققين الداخليين من 24عضو في عام 1941 إلى ما يزيد عن 4000 ألف عضو في مختلف دول العالم.¹
- وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي، ثم في عام 1957. تم إصدار أول قائمة معدلة للتدقيق الداخلي، كما تم اعتماد دليل لتعريف التدقيق الداخلي في عام 1964 ، وقد قام المعهد ببدل جهود فعالة على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي.²

- أما في سنة 1974 قام المعهد بتشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل المعايير الأداء

¹ Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Jeme édition France 2000, P:27.

² فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص81.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

المهني للتدقيق الداخلي و قدمت تقرير بنتائج دراستها عام 1977 ، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي 37 عام 1978 في مدينة سان فرانسيسكو.³

لقد اقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على تدقيق الحسابات للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية تصحيح الأخطاء، ومع تطور الشركات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عملها ، فقد أصبحت تستخدم كأداة لتقييم الداخلي وتوسيع نطاق عملها ، فقد أصبحت تستخدم كأداة لتقييم مدى فعالية الاساليب الرقابية وإمداد الادارة بالمعلومات. وبهذا اصبح التدقيق الداخلي أداة لتبادل المعلومات و الاتصال بين المستويات الادارية المختلفة و الادارة العليا.

2- التطور التاريخي للتدقيق الداخلي ومفهومه:

لقد مر التدقيق الداخلي بتطورات متلاحقة ادت بدرجة اساسية إلى توسيع نطاق خدماته في المؤسسات.

التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي:

تستمد مهنة التدقيق الداخلي من حاجة الانسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية وقد ظهرت الحاجة لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشئات مختلفة خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج وسهولة تطبيقه وانتشاره الى تطور المحاسبة والتدقيق في العصور الوسطى، والتدقيق يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، التدقيق لما قام به هؤلاء الاشخاص من تسجيل قدامى

³ فتحي رزق السوافيري، نفس المرجع ،ص82.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قام بوضع نظام بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

الوجود (ظهور شركات الاموال) وما يتضمنه ذلك من ملكية المشروع وادارته مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء المراقبة اعمال الإدارة.

أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، حيث أن القدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الواردة .ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الاشخاص من تسجيل قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قام بوضع نظام بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا حيث تأسست الكلية وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، حتى أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما انشئت جمعية المحاسبين القانونيين" عام.1854

وقد نص قانون الشركات عام 1862 على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، ثم تطور انتشاره بسبب الحاجة ثم نشأ في فرنسا عام 1881 ، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 (في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين).

وفي الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال حيث كان لصدور القانون رقم (1)عام 1909 المنظم المزاولة مهنة تدقيق الحسابات، وقد ادخلت على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد وقد اكتسب المدقق المستقل تقديرا كبيرا في التشريع المصري خلال الفترة من عام 1950 الى 1955 ، كما ظهرت مهنة التدقيق في باقي الدول العربية بسبب الحاجة

اليه⁴.

أما في الجزائر مرت مهنة التدقيق الداخلي بعدت مراحل يمكن ذكرها فيما يلي :

قبل الاستقلال : كانت مهنة التدقيق خاضعة لقانون المستعمر الفرنسي

غداة الاستقلال: كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار

عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل على مستوى التنظيم والتسيير وعلى مستوى التأطير

والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات ايفيان

والقانون الأساسي.

-التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969-1980 بدأ تاريخ التدقيق في الجزائر في سنة

1969 وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31-12-1969 المتعلق بقانون المالية

لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة المؤسسات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على

المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

-التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980-1988 بعد الصدمة البترولية التي أصابت اسعار

البترول تبين عدم نجاعة الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب

تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا

ومضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري،

وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم

تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والتنوعية مما يعني إعادة الاعتبار المهنة التدقيق،

وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر إنشاء مجلس

المحاسبة. التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 2010/1988 إن تطور تدقيق الحسابات

في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليه في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية

⁴ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2012، ص15.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

إلى غاية 1988 .

-التدقيق في الجزائر في الفترة :2010/2017 خلال هذه الفترة صدرت عدة نصوص تشريعية قانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات متعلقة بشروط وكيفيات ممارسة المهنة ومنها القانون 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 الذي يلغي القانون 08/91 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة إلى صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، بالإضافة إلى صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب معظمها في إطار تنظيم مهنة التدقيق وكذلك صدور مجموعة من القرارات التي جاءت بما يعرف بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي.

هناك مجموعة من التعاريف سوف نتطرق إليها:

التعريف 1: هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول وتحقيق من دقة السجلات المحاسبية واكتماله وما يحتوي عليه من بيانات وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين فيها.⁵

يعتبر التدقيق الداخلي ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة غير قليلة حيث تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، وقد قام الباحثين باستعراض بعض التعريفات المختلفة لها ومحاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها إلى أن استقرت على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999 ،

⁵ بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي دروس -نظرية، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية2018، ص15

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

حيث قام معهد المدققين الداخليين بتقديم أول تعريف للتدقيق بداية عام 1947 فبأول نشأة أصدرها التي جاء فيها مايلي:

"التدقيق الداخلي" هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية و العمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية و علاجية للإدارة، و هو نوع من الرقابة هدفه فحص و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى .و هذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية⁶.

ولكن مع تقدم الزمن وتغير الظروف الاقتصادية اختلف هذا المفهوم كما نلاحظ في التعريف الوارد للمدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية و الذي عرف التدقيق الداخلي على أنه:

-وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات و التقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية⁷.

وفي 1999 أصدر نفس المعهد تعريفا حديثا للتدقيق الداخلي والذي جاء فيه مايلي:

يمكن تعريف التدقيق الداخلي على انه:

التدقيق الداخلي في اللغة يعني امعن النظر ، ضبط ، فحص، إفراط في الدقة يعرف التدقيق الداخلي على انه مجموعة من الأنظمة و الأوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات

⁶ أحمد صالح العمرات المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، المكتب الجامعي، عمان الاردن.1990، ص34..

⁷ كمال الدين مصطفى الدهراوي . محمد السيد سرايا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية مصر.2006.ص1612.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

المحاسبية و الإحصائية في التأكد من الاحتياطات المتحدة الحماية أصول و ممتلكات المؤسسة و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط في أداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها و لذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى⁸ .

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص و تقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة ، بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات و التقييمات.

المطلب الثالث : خصائص التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي ذو طبقة مستقلة عن باقي النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي وهذا الاستقلال بعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المدقق الداخلي و مدى قبولها والاعتماد عليها و بدون استقلالية تكون هذه النتائج والتوصيات بعيدة عن الموضوعية.

يتميز التدقيق الداخلي بالخصائص التالية:⁹

- 1- وظيفة تقييم مستقلة: يعني أن يكون المدقق الداخل مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها .
- 2- وظيفة استشارية: تمنح إدارة ومجلس إدارة الشركة بالدراسات والاستشارة المناسبة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- 3- وظيفة تأكيدية: تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج تقدير المخاطر لتطمئن بأن هذه المخاطر مفهومة ويمكن التعامل معها في الوقت المناسب.

⁸ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق النشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص36.

⁹ كريم بابا عيسى أثر فعالية التدقيق في حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة الجزائر 2014، ص4-5

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

4- وظيفة موضوعية : يعني أن يقوم المدقق بأداء عمله دون تحيز ويمارس التجرد والعدالة في جمع وتقييم أدلة الإثبات والنتائج الموضوعية خاصة أساسية فهي تسمح للمدقق أن يوفر خدمات التأكد والاستشارة إلى مجلس الإدارة وجميع الأطراف ذات المصلحة في المنشأة.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

أولاً: أهمية وظيفة التدقيق الداخلي .

قسم التدقيق الداخلي مهم جدا داخل الشركة حيث أنه يعتبر كعنصر أساسي في تطبيق نظام الرقابة الداخلي التي بدورها تساعد في تقييم عمل المؤسسة. باعتباره العمود الفقري للتقارير الإدارية والمالية كما أنها الوظيفة التي تبقي كل الأعمال على صلة بأهداف بالشركة.

تساعد كفاءة التدقيق الداخلي على تطوير عمل الشركة استنادا على التقارير المالية التي تعكس جودة التدقيق الداخلي. وعلاوة على ذلك، فإن التدقيق الداخلي يمثل جزء مهم من الهيكل التنظيمي للشركة.¹⁰

تميز التدقيق الداخلي بميزات زادت أهميته حيث يمكن تقييمها من خلال ثلاث طرق هي:¹¹

1-البعد الثقافي: لا يستطيع المدقق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال الا وتأقلم مع البيئة الثقافية للمؤسسة حيث انه لا يمكن ان يتم التدقيق الداخلي بصورة مجردة اي لابد ان تأخذ البيئة الثقافية بعين الاعتبار والتكيف معها.

2-البعد الشامل: يهتم التدقيق الداخلي بجميع أنشطة المنظمة، لأنها بنيت بنفس الميزات، ويتم تقييمها بنفس الأدوات ونفس الأسلوب في جميع المجالات.

3 - البعد النسبي: لا يمكن إنكار أن الشمولية ترافقها النسبية في التطبيق. الرقابة الداخلية ليست غاية في حد ذاتها . يعتبر من أولويات المسيرين الذين يعلمون أن التدقيق الداخلي محدود بالتكلفة

¹⁰ ebrahim mohammed al-matari,abdullah kaid al-swidi, faudziah hanim binti fadzil,**the effect of the internal**

audit and firm performance,international review of management and marketing, university ultara malaysia,2009,p1

¹¹ Jacque renard, **theorie et pratique de l'audit interne**, edition groupe Eyrolles, saint germain, 2010, p140 -143

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

والمنفعة أثناء تنفيذه للعمليات المخططة حيث ارتبطت أهمية التدقيق الداخلي بالعناصر الأربعة التالية¹²:

- توفير البيانات الموثوقة التي تستوجب وجود القدرة على حيازة معلومات دقيقة تمكنها من القيام بعملياتها، وتستخدم إدارة التدقيق الداخلي مجموعة واسعة من المعلومات تمكن من المساهمة في صنع القرار .

- حماية الأصول والسجلات التي قد تتعرض للسرقة أو سوء الاستعمال أو التلف الغير متعمد إلا إذا كانت محمية بجهاز رقابة مناسب .

- تعزيز فعالية العمليات: يهدف التدقيق داخل المؤسسة إلى منع الازدواج غير الضروري للجهود وحمايتها في جميع جوانب النشاط .

- تشجيع التقيد بالسياسات المرسومة إذ من المفترض أن تضع الإدارة إجراءات وقواعد لتوفير الوسائل اللازمة لبلوغ أهداف الشركة.

لقد زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أداة تتيح للمؤسسات إصلاح وتطوير نفسها ذاتيا من خلال التقييم والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات، وهناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على زيادة أهميتها منها:¹³

- زيادة اللامركزية والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي.

- التطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي واتساع نطاقها ليشمل مراجعة وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات التي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها.

- شمول النظام لخطوط اتصال أفقية وعمودية وحاجة التغذية و التغذية العكسية إلى مسؤولين يتولون التدقيق.

¹² سولاف حيدر خير الدين، أثر المراجعة الداخلية او التدقيق الداخلي في تحقيق الاهداف المحاسبية للمستشفيات الصحية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الاسلامية في لبنان، 2005، ص 12.

¹³ محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط،

2012، ص 26-27.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط المؤسسة ومدى التزامها بمسؤولياتها. تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات و أصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، و أهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتظافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي¹⁴:

- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها .

- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة .

- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات .

- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال الشركة من الغش، السرقة و الأخطاء .

- حاجة الجهات الحكومية وغيرها لبيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية والتسعيرة .

- تطور إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى اختباريه تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

وفي الآونة الأخيرة ازدادت أهمية التدقيق الداخلي وذلك لعدة عوامل وهي¹⁵ :

التناثر الجغرافي وتزايد نطاق العمليات الدولية: مع كبر المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق

متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المدقق الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وأطلق عليه اسم "المدقق

المتجول" وهذا لمتابعة التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات .

لامركزية الإدارة : بسبب التناثر الجغرافي للمؤسسات اضطرت إلى استخدام التدقيق الداخلي لتقييم

ومراجعة أداء مديري الفروع حتى تتأكد من مدى التزامهم بالسياسات المرسومة .

التوسع في احتياجات الإدارة : تركيز وظيفة التدقيق الداخلي على الجانب المالي واهتمامه الواسع

بتحليل مخاطر الأعمال، وان الوظيفة التقليدية أصبحت من مسؤوليات المدقق الداخلي والتوسع في

¹⁴ رماش عز الدين، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي

مرباح ورقلة، 2014، ص6.

¹⁵ زوييري الطاهر، دور المراجعة الداخلية في تحسين ورفع الأداء، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة

،2010، ص.ص 3-4.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

الخدمات التي تقدم للإدارة .

التحول إلى المراجعة الاختيارية من طرف المدقق الخارجي أدت إلى حتمية وجود مدقق داخلي في المؤسسة.

يوفر التدقيق الداخلي معلومات للإدارة يمكنها من إدارة مخاطرها وإضافة قيمة وزيادة العائد للمؤسسة.

تظهر في الأخير أهمية التدقيق الداخلي من خلال فعاليته في تسيير المؤسسة وفق مجموعة من الأسس والمعايير التي يمكن من خلالها التقليل من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة¹⁶.

ثانياً: أهداف التدقيق .

تختلف أهداف التدقيق بشكل إجمالي من مؤسسة إلى أخرى بحيث يمكن تلخيصها في التالي:

1. الأهداف التقليدية: يمكن حصر الأهداف التقليدية في نواحي عدة أهمها:¹⁷

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليه.
- الحصول على أري فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيّد بالدفاتر والسجلات إضافة إلى هذه الأهداف نرى أن عملية التدقيق قد تعددت إلى أهداف أخرى
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة.
- مراقبة الخطط وتقييم نتائج الأعمال لاكتشاف الغش والأخطاء.¹⁸

¹⁶ الصديقي فاتح، فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة، مذكرة لسانس، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2013

¹⁷ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، 1999-2000، ص 51.

¹⁸ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، جامعة آل البيت، 2009، ص18.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- تقييم مدى مطابقة البيانات المالية للمعايير المتعارف عليها.¹⁹

2. الأهداف الحديثة : يمكن إدرجها في الآتي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.²⁰

ثالثا: أهداف التدقيق الداخلي.

لقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي من خلال زيادة أنشطة المؤسسة وتشغيلها، فكانت تضع مجموعة من الإجراءات والسياسات وتقوم بإرسال الأف ارد للتأكد من مدى إتباع تلك الإجراءات والسياسات وحمايتها من أي انح ارف، حيث يسعى التدقيق إلى التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حيث يمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات والمحافظة على أموال المؤسسة وموجوداتها من التلاعب والضياع، وبصفة عامة يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين هما هدف الحماية وهدف البناء موضحان في الشكل رقم [1-1].

19 Bahram Soltani, Auditing an International Approach, First published, 2007, p5.

20 محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3- الجزائر، 2010-2011، ص6.

شكل رقم [1-1]: أهداف التدقيق الداخلي.

هدف الحماية

- حيث يتم القيام بأعمال الفحص و المطابقة و الأداء الفعلي و المعايير الموضوعية مسبقا لكل من سياسات الشركة و الإجراءات المحاسبية كذا نظم الضبط الداخلي , سجلات المؤسسة و قسمها و أنشطة التشغيل.

هدف البناء

- ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح الفحص و المطابقة و تقديم النصح للإدارة و على ذلك يعمل المدقق الداخلي إلى تحقيق مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و الخطط الموضوعية و التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

المصدر: دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، فتحي رزقي السوافيري وأحمد عبد

المالك محمد ، الدارالجامعية، الإسكندرية ، 2002، ص35(بتصرف).

إضافة إلى هذه الأهداف يمكن ذكر أهداف أخرى للتدقيق الداخلي من بينها²¹:

- ✓ التحقق من مدى الالتزام بسياسات و إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ التحقق من مدى كفاءة و فاعلية الأداء داخل أقسام المشروع والإدارات.
- ولتحقيق هذين الهدفين فعلى المدقق الداخلي أن يقوم بالآتي²²:
- ✓ التأكد من صحة وسلامة العمليات واكتشاف الأخطاء؛
- ✓ حماية أصول المشروع.

²¹ محمد سيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري "المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي"،

ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2007، ص ص 125-126.

²² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 2000-2001، ص202.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

المبحث الثاني: أساسيات الوظيفة للتدقيق الداخلي.

في هذا المبحث سنتكلم عن المعايير الأساسية و المراحل التي يجب اتباعها و مختلف الأدوات و الوظائف للقيام بالتدقيق الداخلي .

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي.

تمثل المعايير إطار عام يحكم وظيفة التدقيق، تهدف إلى وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة التدقيق الداخلي، كما تحدد مسؤولية وسلطة التدقيق الداخلي في المؤسسة، بحيث تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى:²³

أ- **معايير الصفات:** تتناول سمات أو خصائص المؤسسات والأفرد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتضم ما يلي:

- **معييار 1000 الغرض والسلطة والمسؤولية:** ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية المتعلقة بأنشطة التدقيق في وثيقة التدقيق بشكل رسمي بما ينسجم مع المعايير ويوافق عليه المجلس.
- **معييار 1100 الاستقلالية والموضوعية:** ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاط مستقل، وأن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم، مما يسمح لهم بأداء عملهم على أكمل وجه دون أي تدخل من أي جهة كانت.
- **معييار 1200 الكفاءة والعناية المهنية:** ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة، حيث يجب أن يتوفر في المدققين الداخليين المعرفة والمهارة اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم والتي تساعدهم في اكتشاف أعمال الغش والتدليس، كما يجب عليهم بذل العناية المهنية اللازمة كأن يارعي المدقق استخدام أدوات التدقيق بمساعدة الحاسب وتقنيات تحليل البيانات الأخرى.

²³ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد-الداخلي - الحكومي- الإداري الخاص - البيئي- المنشآت

الصغيرة-، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص35-46.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- معيار 1300 تأكيد الجودة وبرنامج التحسين: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق العمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرنامج التحسين لكافة أنشطة التدقيق الداخلي ومراقبة استمرار فعاليتها، حيث تتضمن هذه الب ارمج التقييم الدوري داخلياً عن طريق الفحص المستمر لأداء أنشطة التدقيق الداخلي، وخارجياً من خلال فحص تأكيد الجودة مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات من طرف شخص مؤهل ومستقل.

ب- معايير الأداء: تصف هذه المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضم المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي تضم:

- معيار 2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي: على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال بما يحقق قيمة عالية للمؤسسة من خلال وضع خطط نشاط التدقيق الداخلي التي تستند على تقييم المخاطر والتي تتم مرة كل سنة على الأقل، ووضع السياسات والإجراءات التي توجه نشاط التدقيق والعمل على توصيل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الأطر اف الداخلية والخارجية، ورفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا.

- معيار 2100 طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط من خلال تولى نشاط التدقيق الداخلي مراقبة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة ، والتحقق من أن نطاق أهداف العمليات والبرامج يتماشى مع أهداف المؤسسة.

وتشمل أيضاً:²⁴

- معيار 2200 التخطيط للمهمة: ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة تشمل النطاق والأهداف والوقت وتوزيع الموارد من خلال مراعات إعتبارات التخطيط، وتحديد الأهداف لكل مهمة وتوزيع الموارد الضرورية وتطوير ب ارمج العمل لتحقيق أهداف المهمة.

²⁴ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد-الداخلي -الحكومي- الإداري الخاص - البيئي- المنشآت الصغيرة؛ مرجع سبق ذكره، ص ص 47- 53.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- معيار 2300 أداء المهمة: ينبغي أن يعمل المدققين الداخليين على تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
- معيار 2400 توصيل النتائج: ينبغي على المدققين الداخليين أن يوصلوا نتائج المهمة.
- معيار 2500 مراقبة التقدم: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على نظام مراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة للتأكد من أن يتم تنفيذها بفعالية وأن الإدارة العليا قبلت مخاطر عدم اتخاذ التدابير.
- معيار 2600 قرار قبول الإدارة للمخاطر: عند قبول الإدارة العليا مستوى من المخاطر لا يعد مقبولاً للمؤسسة، فإنه ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة ذلك مع الإدارة وإذا لم يتم التوصل إلى حل ينبغي على الرئيس التنفيذي والإدارة العليا رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة ليتولى حل النزاع.

المطلب الثاني: مراحل التدقيق الداخلي .

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احت ارمها لتحقيق عمل، كامل، فعال، وتت ون مهمة التدقيق الداخلي من ثا م ارحل أساسية وهي: مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة) ، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

أولاً: مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة لأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنستعرض المراحل

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

الفرعية لهذه المرحلة:²⁵

أ. الأمر بالمهمة **L'ordre de Mission**: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطاق في عملية التدقيق، فأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العاقبة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

ب. خطة التقرب **Plan d'approche**: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك لاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى أعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

ج. جدول القوى والضعف **Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes**: هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو آري المدقق حول كل ما قام بدراستهن فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي. فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب

²⁵ لطفي شعباني "، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2003/2004، ص ص 77-79.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

القواعد، و الاجراءات، والنظم الموجودة، فرأى المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

د. التقرير التوجيهي **Le Rapport d'Orientation** : يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين به. فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق و. برنامج التحقق **Programme de vérification** : يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقق منها ، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

ثانيا : العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة) :

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي²⁶.

أ. **تخطيط عمل التدقيق La Planification de Travail** : يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

²⁶ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص80.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

ب. ورقة التغطية **La Feuille de Couverture** : وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل **La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème** :

ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له ،أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

ثالثا : مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم الى إدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:
أ. هيكل التقرير **Lossature du rapport** : يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.²⁷

ب. الاجتماع النهائي أو الإقفال : يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية:²⁸

²⁷ لطفي شعيباني، مرجع سابق، ص81 ي

²⁸ محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، فرع إدارة الاعمال ، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص ص117- 118.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- الكتاب المفتوح لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق؛
- خط الانتظار : يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه؛
- الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب؛
- مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة الى ذلك في تقرير التدقيق؛
- مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة الى ذلك في تقرير التدقيق؛
- مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل؛
- ج. تقرير التدقيق الداخلي **Le Rapport d'Audit Interne**: يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامية في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحل عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها²⁹.

المطلب الثالث: أدوات التدقيق الداخلي .

يعتمد المدقق الداخلي عن مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته، بحيث يفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشاكل المرد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة، وهي تضم أدوات الاستفهام، الوصف، والتنظيم.³⁰

أولاً: أدوات الاستفهام: وتتمثل في مجموعة من العناصر وذلك كما يلي:

1- المعاينة الإحصائية: يقصد بالمعاينة أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات لتقييمها بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض ال وصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع.³¹

ومن اجل هذا يمكننا الإشارة إلى المصطلحات أو المفاهيم المتعلقة بالمعاينة الإحصائية:³²

- المجتمع: وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج أو اختيار العينة منها.
- الدقة: وهي درجة التطابق أو اتفاق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع.

²⁹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق ص ص 118-119.

³⁰ ALIANE MEROUANE، **L'audit interne bancaire**, Diplôme supérieur d'études bancaire, Ecole supérieure de banque, Alger, Algérie, Octobre 2004, p 70.

³¹ aperçu dans l'audit, voir le site: www.univ-setif.dz, consulter le 29/01/2016.

³² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 181.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- الثقة: وهي قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعة والمقترحة في شكل نسبة مئوية.

- الخطر: وهي تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولا، إذا كانت نسبة الخطأ في هذا الحجم تعادل أو تقل عن نسبة الخطأ المحدد مسبقا، فتقول مثلا الخطأ مقبول 2/.

- المفاضلة: هو حاصل قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المأخوذة من الجداول.

- العينة: هي جزء من المجتمع، أي مجموعة من المفردات تم اختيارها بطريقة معينة، وفقا لأسلوب معين

يهدف دراسة مشكلة أو ظاهرة معينة تخص هذا المجتمع.³³

2- المقابلات: تقنية تستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محادثة أو استجوابا وتعتبر

من التقنيات غير الرسمية، وذلك من أجل أخذ فكرة وأري أولي على مختلف الأنظمة داخل المنشأة.

من أجل القيام بالمقابلة يجب احترام الشروط التالية:³⁴

- يجب احت ارم السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية؛

- يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والمنتظرة من وراء إجراء هذه المقابلة؛

- المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها؛

³³ aperçu sur l'audit, op.cit.

³⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر، 2014، ص102.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- تلخيص مستوى المقابلة وابلague إلى الشخص محل المقابلة والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي المؤسسة.

3- التحقق من ملفات الكمبيوتر: أن استعمال الآلة الحاسبة وتالية العمل المحاسبي بإدخال

الإعلام الآلي من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من خلال:³⁵

- دقة وسرعة المعالجة؛

- سهولة الحصول على المعلومات؛

- توفير الوقت؛

- تدعيم العمل بكفاءة؛

- خفض تكلفة المعالجة؛

- التحكم في المعلومات.

ومن أجل استعمال هذه الأداة يجب أن تتوفر ثلاثة شروط وهي:

- أن يكون الملف الآلي ناجعا وأن يحتوي على كل المعلومات الم ارد فحصها على الا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات؛

- امتلاك اشخاص قادرين على استجواب الملف الآلي، فادا قام المدقق بهذا العمل لابد أن تكون له مؤهلات في الإعلام الآلي، والا وجب اصطحاب مختصين في هذا المجال؛

- يجب أن تكون تكلفة هذا الاستجواب معقولة مقارنة بالنتائج المنتظرة منه.

4- الاستبيان (الاستقصاء): يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من

الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم

تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث إن

³⁵ JACQUES RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7eme édition, Edition d'organisation, Paris, France , 2010, P: 309

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

الإجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية واجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية، يستطيع المدقق استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر الوقت والجهد، ولا يتطلب منه الأمر ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة.

ويتم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام، القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم لصندوق المصروفات، قسم للمتحصلات النقدية، وقسم للمدفوعات النقدية.³⁶

وتنقسم قوائم الاستبيان إلى نوعين:³⁷

- 1- قوائم استقصاء لتحصيل المعلومات: هي عبارة عن اسئلة يطرحها المدقق الداخلي خلال المرحلة التمهيديّة التي تدفعه إلى التعرف على الوظيفة محل التدقيق، وهذه الاسئلة تسمح له بتحديد نطاق إشرافه تنظيم عمله، ثم السماح له بإعداد أسئلة المرحلة الموالية.
- 2- قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية: هذه القائمة يتم بناؤها لاحقاً عند تحضير برنامج العمل، بحيث يسمح كل سؤال بالتعرف على نقاط الرقابة الداخلية، وذلك لتقييمها لكشف نقاط الضعف وتقديم البدائل.

ثانياً: أدوات الوصف: وتتمثل فيما يلي:

- 1 - الدراسة الوصفية: يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الاسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل

³⁶ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص14.

³⁷ Jacque renard, OP.CIT, P: 231.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذ كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.³⁸

2- الملاحظة المادية: هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم أري المدقق في أمور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق.

يكون التركيز على الملاحظات الهامة والتي يكون لها تأثير مادي على سير أعمال المنشأة، أما

الملاحظات الأقل أهمية فيمكن نقلها بشكل غير رسمي.³⁹

3- شبكة تحليل المهام: يقوم المدقق الداخلي أولاً بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل

التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام وتسجيلهم على

شبكة تحليل المهام، وعند اكتمال ملاء شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الخطأ

والتدخل في أداء المهام.

4- خرائط التدفق: عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي

تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع

كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة

حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد

تسجيلها محاسبياً وتقييمها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع

فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز

³⁸ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص113.

³⁹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص ص 308-309.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها، وانطلاقاً من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفاً دقيقاً وعملياً للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح.⁴⁰

يتم استخدام خرائط التدقيق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلاً بيانياً لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استناداً إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها، يمكن إعداد خرائط التدفق وفقاً للخطوات التالية:

- أن يقوم المدقق بدراسة الوجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها؛
- بعد الخطوة السابقة واستناداً عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛

- يقوم بأعداد خريطة تدفق النظام استناداً إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين واجاباتهم على استفسارات المدقق.

عند قيام مدقق الحسابات بأعداد خرائط التدفق يجب أن يراعي ما يلي:

- أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق التدفق الخاصة به، وكذلك اسم المنشأة ونوع النظام.
- أن يتم ذكر اسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة.

⁴⁰ Batude. D, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, P 58.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- أن توضع مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم.⁴¹

2- جداول تداول الوثائق: يبين عملية انتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز والأقسام وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مدقق داخلي واحد، تمكن هذه العملية من معرفة منبع هذه الوثائق والمعلومات والطرف المرسل إليه وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن مسار هذه المعلومات.⁴²

ثالثاً: أدوات التنظيم: وتتمثل فيما يلي:

1- الهيكل التنظيمي: من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينها .

وعليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في دعم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن

تصميم هذا الهيكل ي اوعي فيه العناصر التالية:⁴³

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديريات.
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛

⁴¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 220-221.

⁴² Jacque renard, OP.CIT, P:309.

⁴³ محمد التهامي طواهر، الصديق مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 98.

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

- مراعات الاستقلالية بين المديرين.

2- مخطط التدقيق: يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات

واجراءات المراجعة في شكل برامج مراجعة داخلية يتضمن النواحي التالية:

- الأنشطة على مستوى الأقسام المختلفة والمطلوب مراجعتها؛

- الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها أولاً بأول وتنفيذ عملية التدقيق في شكل إجراءات مكتوبة

ترشد العاملين في قسم التدقيق الداخلي؛

- التخطيط الزمني لإجراءات التدقيق على مدار السنة المالية؛

- تحديد عدد الأفراد الذين يساهمون في عملية التدقيق الداخلي بما يتفق وتنفيذ برامج

التدقيق.⁴⁴

3- ميثاق التدقيق: وذلك من خلال ما ورد في المعيار رقم (1000) من معايير الصفات إذ يجب

تحديد صلاحيات وسلطة ومسؤولية المدقق الداخلي بما يتماشى مع تعريف وأخلاقيات مهنة

التدقيق الداخلي وتحديد الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدم إلى المؤسسة تحديدا

واضحاً.

4- دليل التدقيق: عبارة عن وثيقة مرجعية داخل المؤسسة، تتعلق بالأفراد الممارسين لعملية

التدقيق الداخلي، من خلال تحديد نطاق العمل والإشراف والتدريب للمدققين الجدد.

المطلب الرابع : وظائف التدقيق الداخلي وخدماته.

1- وظائف التدقيق الداخلي: يهدف التدقيق الداخلي إلى التأكد من صحة وسلامة ومصداقية

الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى فعالية الأنظمة التسييرية القائمة في المؤسسة وهذا لا

⁴⁴ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007،

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

يكون إلا من خلال القيام بالوظائف التالية:⁴⁵

أ- الفحص : يشمل الفحص السجلات والدفاتر المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وأيضا يقوم المدقق الداخلي بزيارة الفروع المختلفة للمؤسسة، وكما يمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المشروع، حيث تعتمد الإدارة إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات التي تكون سليمة إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة ومن أمثلة الفحص نجد قيام المدقق بمقارنة أرقام التقارير بالمعلومات المستخرجة منها التأكد من القيود المسجلة.

ب - التقييم: إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير يمنح للمدقق الداخلي المقدرة للحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة عليه، من خلال التقييم يستطيع المدقق الداخلي أن يوفر للإدارة ما يلي :-المعلومات الكافية والدقيقة.

-المحافظة على مواردها من الضياع أو السرقة أو الإهمال.

-مراقبة جميع الخطوات التشغيلية وتقييم الكفاية المحاسبية.

-تقييم العمل لجميع الإدارات.

ج-مراقبة التنفيذ : لن تكون السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية والرقابية ذات قيمة إلا إذا أتبعتم فعلاً، وعلى هذا فإن من أغراض التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة ويكون هذا من خلال ملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من العمل قد تم كما هو مرسوم.

2- خدمات التدقيق الداخلي:يقدم التدقيق الداخلي عدة خدمات داخل المؤسسة من أهمها

ما يلي:⁴⁶

⁴⁵ عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل الرقابة والمراجعة الداخلية الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001، ص218-220.

⁴⁶ محمد السيد سرياء، أصول المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل تطبيق العمل، مرجع سبق

الفصل الأول : مدخل للتدقيق الداخلي

-خدمات وقائية : وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الإختلاس أو الإسراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

-خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون معاً لما في ذلك من تيسير لمهمة كل منهما.

- خدمات إنشائية: وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواءً كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع .

خلاصة الفصل.

من خلال هذا الفصل نستنتج أن التدقيق قديم النشأة اتسع مفهومه نتيجة الثورة الصناعية وما لحقها، وتطورت أهدافه نتيجة المراحل التاريخية التي مر بها، فهو عبارة عن فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية بغية إبداء الرأي حول مصداقيتها، تكمن أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ القرار ورسم السياسات الخاصة بها.

الفصل الثاني

جودة القوائم المالية

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

الفصل الثاني: جودة القوائم المالية.

في هذا الفصل ينتطرق الى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية و الإطار المفاهيمي لجودة

القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

سنتطرق في هذا المبحث الى القوائم المالية من حيث تعريفها و خصائصها و أنواعها و

مستخدمو هطه القوائم المالية.

المطلب الأول : تعريف القوائم المالية.

هناك عدة تعريفات مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر.

تعريف 01: عرفت القوائم المالية بأنها " مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن : الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية

47 "

تعريف 02: وعرفت أيضا أبا الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف

الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية.⁴⁸

تعريف 03: ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف

عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة.⁴⁹

⁴⁷ Pascal Barneto, "Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats Financiers". DUNOD, Paris, 2^{ème} édition, 2006, P:261.

⁴⁸ طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص35.

⁴⁹ عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان الأردن، ط2، 2010، ص481.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

ويمكن تعريف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة، وتعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعملها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات أما الوثائق المحاسبية والمالية التي تكون القوائم المالية تتمثل في الميزانيات وبيانات الدخل أو حسابات الأرباح والخسائر، وبيانات التغيرات في المركز المالي والإيضاحات والإقرارات الأخرى والمواد التوضيحية التي حددت على أنها جزء من القوائم المالية، وتعد القوائم المالية وتُنشر عادة مرة في السنة وتكون موضع تقرير مدقق الحسابات إن معايير المحاسبة الدولية تطبق على تلك القوائم المالية لأي شركة تجارية أو صناعية أو شركات الأعمال.

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن القوائم المالية تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشئة، أو الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، بحيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنه تقتبس المركز المالي للمنشئة وأدائها المالي والتدفقات النقدية، بحيث تعد القوائم بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدمي تلك القوائم المالية، ومن بينهم إدارة الشركة والمساهمين وحملة السندات والمحللين الماليين والموردين والبنوك والهيئات الرقابية، فضلا عن الجيات الحكومية الأخرى والمستثمرين المرتقبين⁵⁰

المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية.

1. الخصائص النوعية المالية للقوائم: الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين؛ إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي⁵¹:

50 ناصح حورية ،اهمية نظام المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في التدقيق المحاسبي ومراقبة التدبير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم الجزائر، 2016، ص6، غير منشورة.

51 طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية ، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 109-113.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

1.1. القابلية للفهم : إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2.1. الملائمة : لكي تكون المعلومات مفيدة؛ فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات . وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

3.1. الموثوقية : لكي تكون المعلومات مفيدة؛ فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه، أو من المتوقع أن تعبر عنه، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:⁵²

أ- التمثيل الصادق : تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية .

ب- الجوهر فوق الشكل : فيجب أن يتم الإهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني.

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

د- الحيطة والحذر: تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة ، في ظل حالات عدم التأكد ، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن

⁵² رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، طرح دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006 ، ص67.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

يكون بقدر معقول ودون مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، حيث تؤدي المبالغة في الحذر والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية.

هـ-الاكتمال : وتعني أن المعلومة المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى

4.1. القابلية للمقارنة : يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية والأداء والتغيرات في المركز المالي.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية.

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قراراتهم المبنية بناءا على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ويمكن تصنيف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى مستخدمون داخليون وخارجيون.⁵³

المستخدمون الداخليون: ونذكر منهم.

مجلس الإدارة : يحتاج مجلس الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاستخدامها في التخطيط والرقابة على أنشطة المؤسسة، واتخاذ قرارات لتوزيع الموارد المتاحة على الاستخدامات البديلة.⁵⁴

العاملون الأجراء أو الموظفون : هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة

⁵³ امحمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009 ، ص15.

⁵⁴ على أحمد أبو الحسن و محمد سمير صبان المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس و الإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية الاسكندرية - مصر، 1997، ص10.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

على دفع التعويضات المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل⁵⁵ .
المستخدمون الخارجيون: ونذكر منهم.
المستثمرون: يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح.
المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق .
الموردون والدائنون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية.
العملاء: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم.
الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.
الجمهور: تؤثر الوحدات الاقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو المؤسسة وتنوع أنشطتها.

⁵⁵ صالح مرازقة، مداخلة بعنوان القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الإسلامية، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي "الواقع ورهانات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بغيرداية، ص 08.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

المطلب الرابع: أنواع القوائم المالية.

إن المنتج النهائي للمحاسبة يتمثل في مجموعة من القوائم المالية التي تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المشروع بقصد اتخاذ القرارات المعينة⁵⁶.

أولاً: الميزانية: تعتبر الميزانية من المكونات الأساسية للقوائم المالية ويتضح ذلك في العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

تتميز الميزانية بوجود عمودين أساسيين الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة الماضية فهي تصنف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

الجدول رقم [1-11]: عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

عناصر الأصول	عناصر الخصوم
الثبتيات المادية، الثبتيات العينية، الاهتلاكات المساهمات الأصول المالية المخزونات أصول الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأصول الايجابية والمعادلات الخزينة الايجابية.	رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة ، أرباح الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر في حالة الشركات والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى. ⁵⁷ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة مرصودات الأعباء والخصوم المماثلة (المنتجات مثبتة مسبقا) ، خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية .

المصدر: كنعوش عاشور المحاسبة العامة ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي

المالي الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2013، ص 54.

56 عبد الستار الليبي - الشامل في مبادئ المحاسبة الجزء الأول و الثاني، الطبعة الأولى، 2008، ص 531.

57 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخ بتاريخ 25 مارس 2009، ص 23.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

عرض نموذج مصغر للميزانية.

الجدول رقم [2-II]: الأصول.

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	إهلاك مخصص	الصافي N	الصافي 1-N
أصول غير متداولة					
أصول متداولة					
مجموع الأصول العام					

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على الملحق رقم 01.

الجدول رقم [3-II]: الخصوم.

الخصوم	ملاحظة	الصافي N	الصافي 1-N
رؤوس الأموال الخاصة			
الخصوم غير المتداولة			
الخصوم المتداولة			
مجموع الخصوم العام.			

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على الملحق رقم 02.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

ثانياً: حساب النتائج : حساب النتائج هو بيان ملخص الأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان

خلال السنة مالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز

النتيجة الصافية للسنة المالية الربح الكسب أو الخسارة.⁵⁸

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي كالآتي:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد: الهامش الإجمالي القيمة المضافة الفائض

الإجمالي عن الاستغلال منتجات الأنشطة العادية المنتجات المالية والأعباء المالية أعباء

المستخدمين الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة

التي تخص التثبيات المعنوية المخصصات والاهتلاكات وخسارة القيمة التي تخص التثبيات

العينية نتيجة الأنشطة العادية العناصر الغير العينية منتجات وأعباء النتيجة الصافية للفترة

قبل التوزيع النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وفيما يلي عرض نموذج مصغر لجدول حسابات النتائج (حسب طبيعتها وحسب الوظائف):

⁵⁸ كنوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص58

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

جدول رقم [4-11]: تصنيف الأعباء حسب طبيعتها.

N-1	N	ملاحظة	اسم الحساب
			1- انتاج السنة المالية
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			4- الفائض الإجمالي للاستغلال
			5- النتيجة العملياتية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للدورة
			11- النتيجة الصافية للمجموع
			المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على الملحق رقم 03.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

الجدول رقم [5-II]: تصنيف الأعباء حسب الوظائف.

البيان	ملاحظة	N	N-1
الهامش الإجمالي			
يجب تقديم تفاصيل الأعباء حسب طبيعتها			
النتيجة العادية قبل فرض الضريبة			
النتيجة الصافية للنشاطات العادية			
النتائج الصافية للدورة			
حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج			

المصدر: من إعداد الطالبان.

ثالثا: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة والغير المباشرة).

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد السيولة النقدية وما يعادلها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية⁵⁹.

- يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها.

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من

⁵⁹ كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 58 .

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

- الأنشطة غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار
- لعمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة
- أو القروض تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدا وترتب بصورة
- دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل .
- تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية مباشرة أو غير مباشرة الطريقة
- المباشرة الموصى بها تتمثل في:
- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية) الزبائن الموردون الضرائب وقد
- ابرز تدفق مالي صافي.
- تقرب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة.
- والطريقة غير المباشرة تتمثل في: تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:
- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة) إهلاكات تغيرات الزبائن المخزونات, تغيرات الموردین.....).
- المتفاوتات أو السنويات (ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل) قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة
- وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.
- الموجودات المالية هي:
- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والرائع عند الإطلاع) صافي ذلك المكشوفات المصرفية
- القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق).
- شبه السيولات المختارة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير) التوضيفات الحالية
- ذات الأجل القصيرة والبالغة السيولة) سهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر من يتغير
- قيمتها.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

-يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صافي.

السيوليات أو شبه السيوليات المختارة لحساب الزبائن.

-العناصر السريعة و وتيرة الدوران المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

عرض نموذج مصغر لجدول تدفقات الخزينة (حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

جدول رقم [6-II]: تدفقات الخزينة (حسب الطريقة المباشرة).

البيان	الملاحظة	N	1-N
التدفقات الصافية للخزينة المتأتية من نشاطات عملياتية (A)			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من نشاطات الاستثمار (B)			
التدفقات الصافية للخزينة المتأتية من نشاطات التمويل (C)			
تغير الخزينة خلال الدورة (a+b+c)			
الخزينة وما يعادلها عند افتتاح الدورة المالية			
الخزينة وما يعادلها عند إقفال الدورة المالية			
التقارب مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: من إعداد الطالبان.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

جدول رقم [7-11]: تدفقات الخزينة (حسب الطريقة غير المباشرة).

البيان	الملاحظة	N	1-N
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (A)			
تدفقات الخزينة المتأتية من نشاطات الاستثمار (B)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل (C)			
تغيرات الخزينة خلال الدورة (A+B+C)			

المصدر : من إعداد الطالبان.

رابعاً: جدول تغيرات الأموال الخاصة.

يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليل الحركات التي أثرت في كمل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الماركات المرتبطة بما يلي⁶⁰:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.

- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل مباشرة كرؤوس الأموال.

- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح

أخطاء هامة .

- العمليات الرسمية (الارتفاع، الانخفاض، التسديد).

- توزيع النتيجة والتخفيضات المقررة خلال السنة المالية.

⁶⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص26.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

جدول رقم [8-II]: جدول تغير الأموال الخاصة.

حالة تغير الأموال الخاصة	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	احتياطات النتيجة
الرصيد في N-2/12/31						
الرصيد في N-1/12/31						
الرصيد في N/12/31						

المصدر: من إعداد الطالبان.

خامسا: ملحق الكشوف المالية.

يضم ملحق الكشوف المالية معلومات كانت تكتفي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات

الواردة في السوق المالية تتمثل هذه المعلومات في: ⁶¹

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية.

- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول السيولة الخزينة

وجدول تغير الأموال بالخاصة.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك

المعاملات التي تتم عند هذه الكيانات أو مسيرتها طبيعة العلاقات نمط المعاملة، حجم

ومبلغ المعاملات سياسة تحديد الأسعار الاقتضاء مع التي تخص هذه المعاملات.

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على

صورة وفيه وهناك قائمة بالمعلومات التي يجب ذكرها في الملحق مقترحة في الملحق (2 نماذج

القوائم المالية).

⁶¹ كتوش عاشور، نفس المرجع السابق، ص 58.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

-تكون الملاحظات الملحقمة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أسلوب الميزانية حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقمة.

-إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية ولم يؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالسنة إلى الفترة السابقة الإقفال فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح عرض نماذج الجداول التي يمكن إدراجها في الملحق.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

المبحث الثاني: جودة القوائم المالية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى جودة القوائم المالية من حيث مفهومها و قياس جودتها وموثوقيتها و مساهمة التدقيق في تحسين جودتها.

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية.

أصبحت المعلومات موردا جوهريا في العصر الحالي، فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليا أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائلا من المعلومات، أما إذا أرادت التفوق فعليا أن تكون السبابة في الحصول على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على بعض الخصائص والمميزات.

التعريف الأول: تحدد " مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة

أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة".⁶²

التعريف الثاني: يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم

تطبيقها بانتظام وإخلاص، بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة".

ويعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الجامعات العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (FASB) إلى إصدار البيان رقم (02) سنة 1980 " الخصائص

⁶² هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة مقمنة ضمن فعالية الملتقى الوطني الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، وأق رهنات وأفاق المنعقدة بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، المنعقد يومي 11،12 جانفي 2011، ص 25.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي تمثل المدخل الضروري لتأصيل وتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالميا في إعداد القوائم والتقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها ، وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من التحريف والتظليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.⁶³

التعريف الثالث: "يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة".

وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتظليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها، وفي ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.⁶⁴

يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص للحكم على جودتها.⁶⁵

المطلب الثاني: أهمية تدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.

باتت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر إلحاحا مما كانت عليه في السابق نظرا للحاجة لنظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر إحدى آليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستثمرين

يكمن دور التدقيق المحاسبي فيما يلي:

⁶³ زلاسي رياض إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011/2012، ص ص 43,42.

⁶⁴ صبايحي نوال أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية، المنعقدة جامعة الوادي، يومي 17 نوفمبر 2013، ص 08.

⁶⁵ مداحي عثمان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2008-2009، ص 62، 63.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة.
- زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما يعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم. جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بالتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.
- تحقيق المزايا الضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية.⁶⁶

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

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.⁶⁷

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

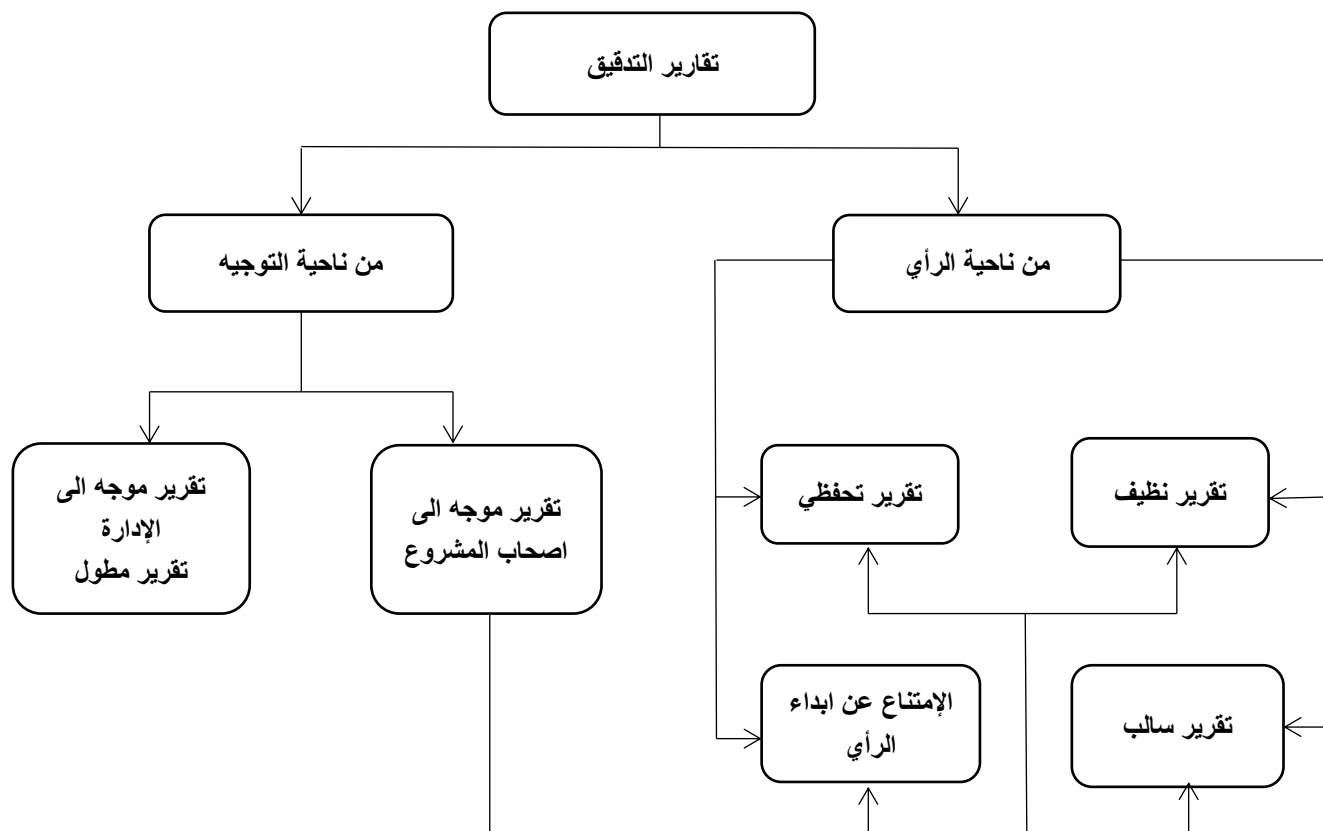
⁶⁶ مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة غزة 2013، ص 23.

⁶⁷ عبد الفتاح محمد الصحن، عبيد و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، 2007، ص316.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي:

الشكل رقم [2-1]: أنواع تقارير التدقيق.



المصدر: محمود قاسم تنتوش نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، بيروت، لبنان 1998، ص 04.

المطلب الرابع: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية.

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال ما يلي:

1. زيادة الموثوقية في تقارير التدقيق والقوائم المالية حيث أن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد في صدق وعدالة القوائم المالية، ومن هذا الهدف ينبغي على مدقق الحسابات زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في عدالتها وصدقها ويكون ذلك من خلال تدقيق القوائم المالية حيث انه كلما ارتفع مستوى جودة التدقيق زادت الثقة في القوائم المالية والاعتماد على تقرير المدقق.

الفصل الثاني : جودة القوائم المالية

2. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية حيث أن المعايير المعنية عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحكم الأداء المهني المدقق، فأى إجراء لا يتسق مع متطلبات هذه المعايير ينعكس سلباً على جودة التدقيق⁶⁸

3. تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتلاعب في القوائم المالية، حيث أن ارتفاع مستوى جودة التدقيق يعزز من إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات، حيث أن إشارة لجنة treadway إلى دور أهمية دور لجان التدقيق في الحد من الأخطاء والمخالفات والتلاعب باعتبارها إحدى العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.⁶⁹

خلاصة الفصل.

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات للمؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة. لما يستلزم على مدقق الحسابات ابداء رأي فني محايد باعتبارهم تخصصاً ونزاهة متمثلة في تقرير مع ضرورة إيصال هذه الأخيرة إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على اتخاذ القرارات من جهة أخرى.

⁶⁸ مرشد عبد المصدر ، مرجع سابق، ص 25.

⁶⁹ نفس المرجع السابق، ص 25.

الفصل الثالث

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي.

تقاس الوضعية المالية لأي مؤسسة بمدى قدرتها على مواجهة التزاماتها بتاريخ استحقاقها من جهة ومدى امكانية خلق عوائد مالية تساعد في تطوير نشاطها وتوسيعه من جهة أخرى ما يضمن لها البقاء والاستمرار وذلك باستخدام المعلومات المتحصل عليها عن نشاط المؤسسة وهذا ما سندرسه على مؤسسة "ORAVIO" (وحدة الذبح والتحويل ببوقيرات) ، ومن خلال تحليل الوضعية المالية للمؤسسة اعتمادا على أهم النسب والمؤشرات المالية وذلك بعرض الميزانية المحاسبية للمؤسسة الخاصة بسنة 2015 و 2016 ومن خلال هذه الميزانية يتم إعداد الميزانية المالية والميزانية المالية المختصرة لتسهيل حساب النسب المالية وكذا مؤشرات التوازن المالي مع تقديم تعليق حول الوضعية المالية للمؤسسة.

وعليه في هذا الفصل سنقوم باجراء دراسة ميدانية حول تقييم الأداء المالي لوحدة الذبح والتحويل ببوقيرات وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين للتعرف أكثر على الوضعية المالية لهذه الوحدة كمايلي:

المبحث الأول : تناولنا فيه التقديم العام لمؤسسة "ORAVIO" .

المبحث الثاني: سنحاول دراسة الوضعية المالية لوحدة بوقيرات لسنتي 2020 و 2021.

المبحث الثالث : سنحاول تقييم الأداء المالي لوحدة بوقيرات لسنتي 2020 و 2021.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

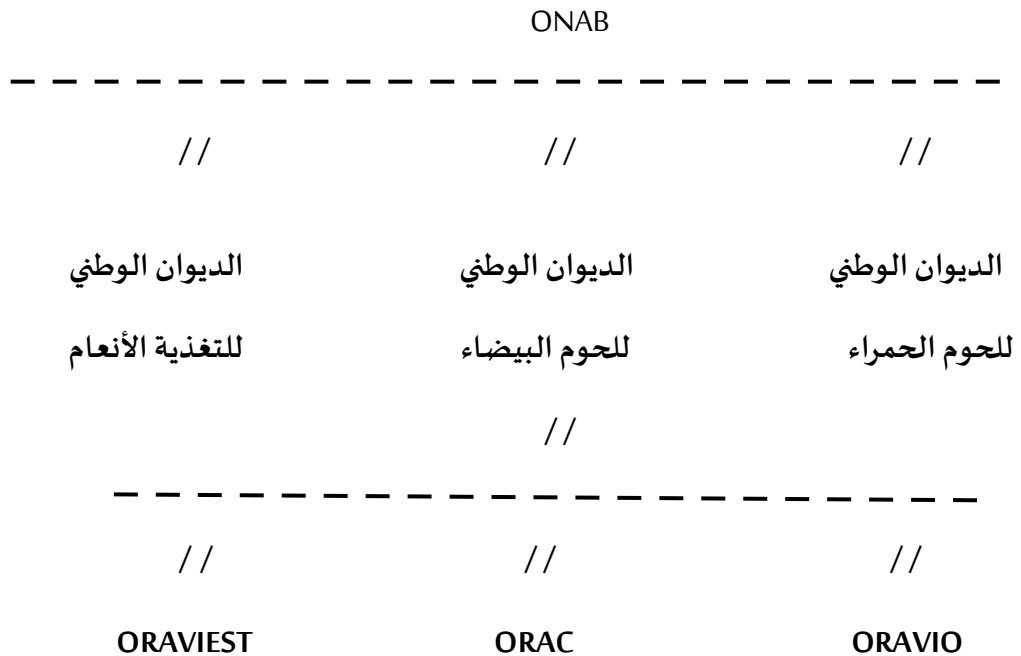
المبحث الأول : التقديم العام لمؤسسة "ORAVIO" .

ما تم دراسته في الجانب النظري قمنا بتطبيقه على أرض الواقع مختارين بذلك وحدة الذبح والتحويل ببوقيرات حيث سنعرض بعض المعلومات الخاصة بها من حيث التعريف بها وكذا هيكلها التنظيمي وقبل إلها سنعرض أولا معلومات عن المؤسسة الأم ORAVIO

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن ظهور "ORAVIO" .

بادرت السلطة الجزائرية منذ الاستقلال بإيجاد هيكل تنظيمي، يضمن تنمية قطاع تربية الدواجن والأنعام وهذا لتلبية حاجات السوق الداخلي بالمواد الاستهلاكية الخاصة باللحوم بنوعها (البيضاء والحمراء) ولهذا الغرض تم إنشاء أول هيكل في سنة 1967، وهو الديوان الوطني لتغذية الأنعام ONAB ونظرا لتراكم الوظائف على هذا الديوان وفي إطار إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية (القطاع العمومي) التي انطلقت مع بداية الثمانينات ثم تقسيم الديوان ONAB في 1981 إلى ثلاث دواوين.

شكل رقم [3-1]: الهيكل البياني لإعادة هيكلة ONAB.



المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح والتحويل - بوقيرات

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

وحسب الهيكل البياني لإعادة هيكلة ONAB تم إنشاء ديوان جهوي لتربية الدواجن لغرب البلاد "ORAVIO" والذي أنشأ بموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة والصيد البحري سابقا تحت رقم 1981/07/15 وتم اختيار مدينة مستغانم مقرا لهذا الديوان.

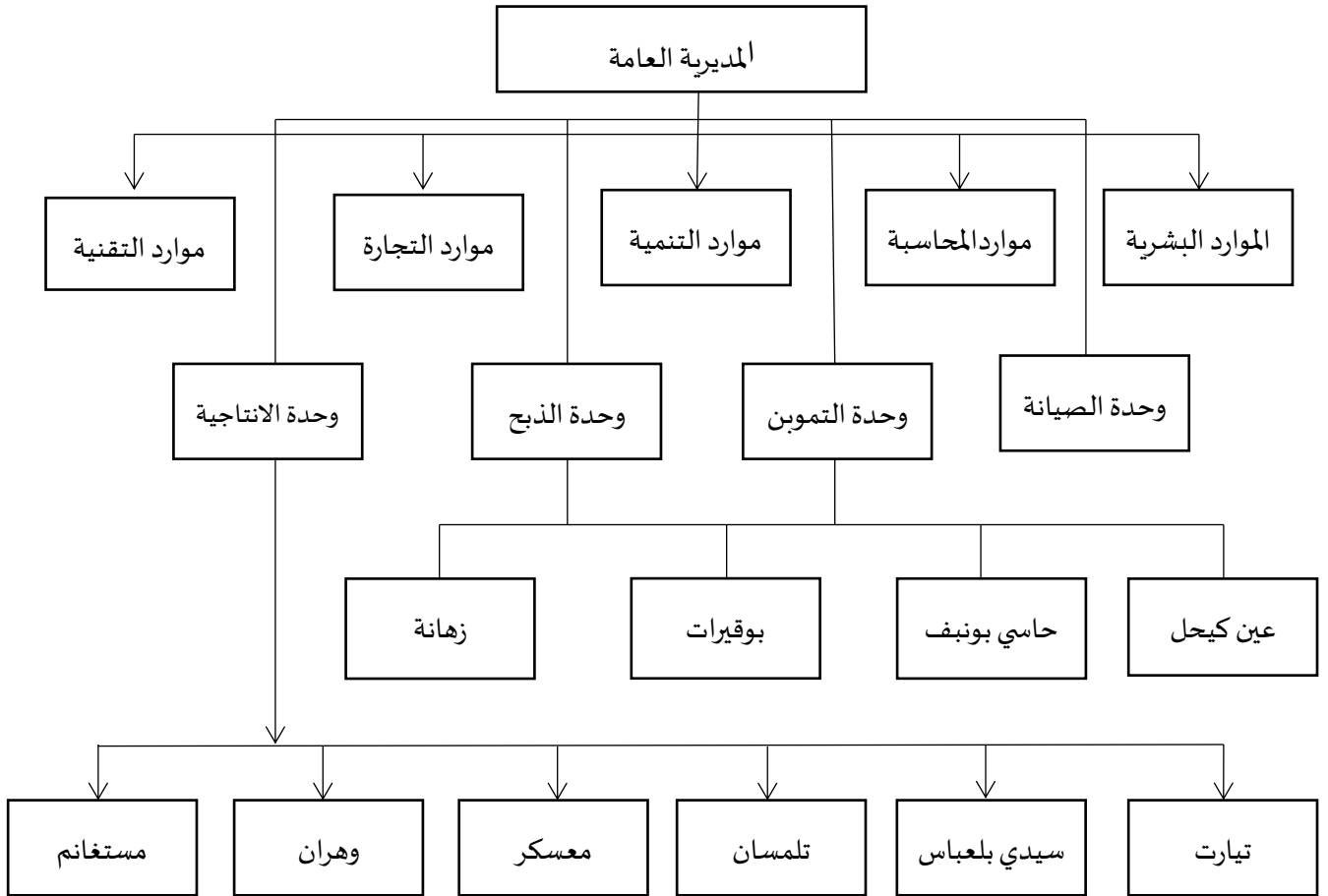
وفي إطار السياسة المتخذة لاستقلالية المؤسسات التي قامت بها السلطة في 1989/11/14 تم إعادة تسمية هذا الديوان بالمؤسسة العمومية الاقتصادية ب EPE.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "ORAVIO".

يعتبر هيكل تمثيلي بين تسلسل المهام والوظائف في شكل الهرم وقمته رئيس المدير العام تبدأ الوظائف فيتسلسل تنازلي إلى غاية قاعدة هذا الهرم والتي يشغلها العمال المنتجون كما يوضح الواجبات والحقوق لكل مصلحة في المؤسسة والعلاقة القائمة بين مختلف المصالح.

شكل رقم [4-1]: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ORAVIO.



المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل - بوقيرات.

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتضح أنها تحتوي على عدة وحدات انتاجية يجمعها مقر إداري في تنظيمها المالي والمحاسبي إذ نجد عدد هذه الوحدات هو 32 وحدة وهي موزعة على غرب الجزائر حيث يوجد 30 وحدة انتاجية ووحدة

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

تجارية والوحدة الباقية هي وحدة الصيانة ، بالنسبة للوحدات الانتاجية تنقسم هي الأخرى على عدة وحدات تختلف المهام فيها من وحدة إلى أخرى فهناك:

- 14 وحدة لإنتاج الدجاج المخصب.
- 5 وحدات لإنتاج الكتاكيت.
- 4 وحدات لإنتاج البيض الموجه للإستهلاك.
- 4 وحدات متخصصة بالذبح.
- 3 وحدات لإنتاج البيض المخصص فقط للتحضين.

المطلب الثالث: التقديم بوحدة بوقيرات .

بعد عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة "ORAVIO" سنتطرق في هذا المطلب إلى لمحة تاريخية عن وحدة الذبح والتحويل المتواجدة ببوقيرات وعرض هيكلها التنظيمي.

لمحة تاريخية عن وحدة الذبح والتحويل

أنشأت وحدة بوقيرات في سنة 1986 وتعتبر من أهم وحدات ذبح الدواجن بالغرب الجزائري وللوحدة مهام أخرى من بينها ذبح الدجاج الذي يباع كمنتوج تام ، كما تقوم باستعمال جزء منه كمنتوج نصف مصنع يدخل في عملية انتاج مشتقات الدواجن مثل فطيرة الدواجن .

كما تنقسم هذه الوحدة إلى عدة مصالح نشيطة ومختلفة ومتعددة المهام.

عرض بعض المعلومات حول الوحدة من حيث المساحة وقدرة الانتاج وقدرة التخزين كما يلي:

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

1. مساحة الوحدة:

المساحة الاجمالية للوحدة هي 2 هكتار ، و 35 أر و 10 سار أما بالنسبة لمساحة المباني تقدر بـ 12.4531 م³ ، شساعة المساحة تسهل العمل وتزيد في قدرة الانتاج والتخزين.

2. قدرة الانتاج:

- الذبح: 7200 وحدة في اليوم.
- الإنتاج المحول: 1 طن في اليوم.

3. قدرة التخزين:

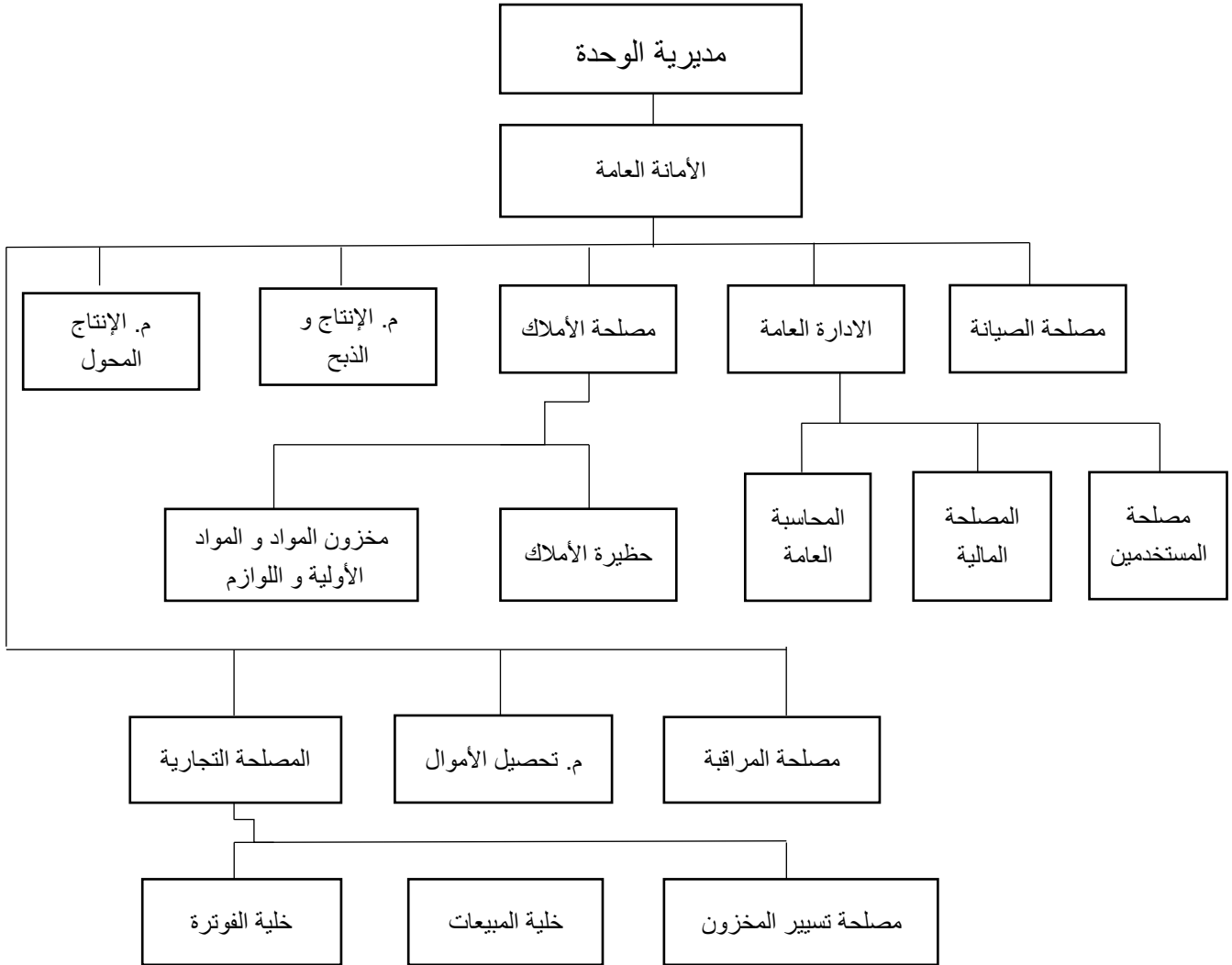
- غرفة التجميد السريع: 100 م³
- غرفة ذات درجة تحت الصفر: 2450 م³
- غرفة ذات درجة فوق الصفر: 486 م³

الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل .

هو عبارة عن مجموعة من الهياكل المادية والمالية والبشرية والقانونية هدفه هو تحقيق التنسيق بين مختلف أقسامه من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة حيث سيتم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما يلي:

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

شكل رقم [5-1] : الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل – بوقيرات



المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل – بوقيرات

تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة:

1. مديرية الوحدة: يعتبر المدير المسؤول الأول الذي يشرف على التسيير والتنظيم داخل الوحدة.
2. الأمانة العامة: هي التي تقوم بعملية التنظيم في الجانب الإداري للمدير كما تقوم باستقبال جميع الاتصالات وهي حلقة ربط بين المدير وباقي المصالح بمعنى آخر فهي تقوم بالسهر على

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

جميع الملفات الخاصة بالمديرية وكذلك المراسلات الإدارية داخل الوحدة (المصالح في ما بينها وبين المصالح ومدير الوحدة) وخارجها.

3. **مصلحة الصيانة:** تقوم هذه المصلحة بجميع عمليات الصيانة الخاصة بالوحدة (كالألات الصناعية وغرف التبريد) بمعنى أنها تقوم بمتابعة حالة كل آلة وتحديد الحاجات اللازمة للوحدة.

4. **الإدارة العامة:** تتكون هذه الإدارة من ثلاث مصالح حيث كل مصلحة تقوم بمهمتها وهي كالاتي:

- **مصلحة المستخدمين:** تقوم هذه المصلحة بمتابعة قوائم حضور العمال وإعداد كشوف الأجر فيكل شهر للعمال وكذا عملية التكوين و الرسكلة للعمال.

- **المصلحة المالية:** يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أموال الوحدة خلال دورة النشاط ويتم ذلك بمتابعة الوضعية المالية للوحدة عن طريق مراقبة مداخيل (الأموال المحصل عليها من المبيعات) ومصاريف الوحدة (عمليات الشراء مثل المواد الأولية – خدمات مقدمة للوحدة).

- **مصلحة المحاسبة العامة:** مهمة هذه المصلحة هو القيام بعملية جمع وتبويب المعلومات وتصنيفها من أجل إعداد القوائم المحاسبية والمالية حسب الفترة المحاسبية للوحدة والقيام بالمسك المحاسبي لعمليات الوحدة.

5. **مصلحة الأملاك:** فهي تنقسم إلى قسمين هما:

- **حظيرة الأملاك:** فهي تقوم بمتابعة حظيرة الوحدة مثل شاحنات التبريد ، السيارات ... الخ وكذا متابعة كل التثبيات المتعلقة والخاصة بالوحدة مثل العقارات والمعدات ووسائل النقل وغيرها.

- **مخزون المواد واللوازم والمواد الأولية:** هي عبارة عن تلك المساحات المخصصة لتخزين المواد والسلع وغيرها بشكل منظم ومرتب بحيث تكون جاهزة للاستعمال كلما استدعتة الضرورة..

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

6. مصلحة الانتاج والذبح: تقوم هذه المصلحة باستلام الدجاج الحي لذبحه ومعالجته وتعبئته في صناديق للتخزين.

7. مصلحة الانتاج المحول: تقوم هذه المصلحة بعملية تحويل اللحوم البيضاء من أجل إنتاج منتجات تامة ونصف تامة (فطائر الدجاج) كما تقوم بعملية تقسيم الدجاج الموجه للبيع حسب الطلب.

8. المصلحة التجارية : تتكون هذه المصلحة مما يلي:

- مصلحة تسيير المخزون: حيث تقوم باستلام المنتجات من مصلحي الذبح والتحويل وتخزينها في غرف التبريد وكذلك البضاعة المشتراة ثم تقوم بعملية تسليم المنتجات والبضائع المطلوبة لعملية التحويل أو البيع.

- خلية المبيعات : فهي تقوم بتوجيه الدجاج ومشتقاته والبيض للاستهلاك .

- خلية الفوترة: تقوم هذه الخلية بتحرير فاتورة المبيعات للزبائن على أساس وصل التسليم المحرر على مستوى خلية المبيعات وتقوم بإعداد كشوف رقم الأعمال في نهاية كل فترة حيث توجه هذه الأخيرة لمصلحة المحاسبة.

9. مصلحة تحصيل الأموال: تقوم هذه المصلحة بمهمة متابعة عملية جمع وتحصيل الأموال المتعلقة بالزبائن بالتنسيق مع المصلحة المالية فهي عبارة عن همزة وصل بين المصلحة المالية والمصلحة التجارية.

10. مصلحة المراقبة: تقوم هذه المصلحة بمراقبة نوعية المنتجات والبضاعة المشتراة حيث بها مخبر يقوم بالتحليل لجميع المنتجات وتقديم شهادات بيطرية.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المبحث الثاني: إجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بوحدة الذبح والتحويل بوقيراط .

يشكل تقييم الأداء أهمية بالغة لدى المؤسسات فهو يوفر معلومات حول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقترابها من تحقيق الأهداف، وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات السليمة، ويقدم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول.

المطلب الأول: مصادر معلومات عملية تقييم الأداء المالي .

تعتبر عملية جمع المعلومات أول مرحلة من مراحل تقييم الأداء. ويشترط في المعلومات أن تتميز بالمصداقية والموثوقية وأن تكون في الوقت المناسب، ولقد تعددت مصادر المعلومات التي يعتمد عليها تقييم الأداء، وتنقسم هذه المصادر إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية.

1. المصادر الخارجية: تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي، ويمكن

تصنيفها إلى نوعين من المعلومات⁷⁰:

1.1. المعلومات العامة: تتعلق هذه المعلومات بالحالة الاقتصادية حيث تبين الوضعية العامة للاقتصاد في فترة زمنية معينة، وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات هو تأثير نتائجها بطبيعة الحالة الاقتصادية للمحيط كالتضخم والتدهور الاقتصادي... الخ، كما تساعد هذه المعلومات على تفسر نتائجها والوقوف على حقيقتها.

2.1. المعلومات القطاعية: فهذا النوع من المعلومات على العموم تتحصل عليه المؤسسة من إحدى الأطراف التالية: تقارير المنظمات الاقتصادية والدولية، النشرات الاقتصادية، المجالات المتخصصة بهدف اجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية، حيث يتم تجميع المعلومات وتحليلها واستخراج نسب قطاعية بناء عليها يتم اجراء المقارنة.

⁷⁰ لسوس مبارك، "التسيير المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 17 .

2. المصادر الداخلية: تتمثل هذه المعلومات في مخرجات النظام المحاسبي وهي كالاتي⁷¹:

1.2. الميزانية المحاسبية: تعرف الميزانية المحاسبية على أنها صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في زمن معين، أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول (المصادر)، وعناصر الخصوم (الاستخدامات). وتعتبر الميزانية عن مجموعة المصادر المالية للمؤسسة (خصومها) وما تملكه المؤسسة من وسائل (أصولها)، وذلك بزمن تاريخي معين، وعادة ما يتم إعداد الميزانية في نهاية الدورة الاستغلالية.

تشتمل عناصر الأصول على جميع الموارد التي تمتلكها المؤسسة أو تستأجرها ولها قيمة اقتصادية مستقبلية يمكن قياسها، أما عناصر الخصوم فتشتمل على الأموال الخاصة والديون.

1.1.2 عناصر الأصول: تمثل الأصول (الموجودات) فهي منافع مستقبلية محتملة وبالتالي هي مملوكة للمؤسسة أو خاضعة لسيطرتها ويمكن التعبير عن هذه الأصول بالوحدات النقدية وأهميتها تأتي في كونها نقدية في بعض بنودها وقابلة للتمويل السريع أو البطيء إلى نقدية في المستقبل القريب أو البعيد وأنها تقوم بتحقيق إيرادات مستقبلية للمؤسسة وتعتبر الأصول بمجموعها عن استخدامات الأموال وتنقسم إلى أصول متداولة أخرى غير متداولة (ثابتة).

2.1.2 عناصر الخصوم: أما فيما يخص الخصوم فتوزع إلى عدة عناصر ترتب ترتيب تنازلي حسب درجة استحقاقها من الأموال الخاصة ثم الديون الأطول والأقصر مدة بوجودها في المؤسسة. كما تعتبر الخصوم منافع اقتصادية تضحي بها المؤسسة، ويوجد بعض هذه الخصوم سريعة الاستحقاق في الأجل القصير بعضها بطيئة الاستحقاق في الأجل الطويل.

وتتكون الخصوم من الأموال الخاصة والديون، الاستحقاقات طويلة وقصيرة الأجل

2.2. الميزانية الاقتصادية: تعبر الميزانية الاقتصادية عن مجموع الاستخدامات الموجهة لدورة

⁷¹ خديجة دزابت، " تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص

مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، دفعة 2012-2013، ص15

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

الاستغلال (الاستثمارات الصافية والاحتياج في راس المال العامل ومصادر تمويل هذه الاستخدامات الأموال الخاصة والاستدانة الصافية).

3.2. جدول حسابات النتائج: هو القائمة التي تظهر تفصيلات الإيرادات عن مجموع

المصروفات خلال الفترة المحاسبية بحيث إذا زاد مجموع الإيرادات عن مجموع المصروفات

فتكون نتيجة المؤسسة الصافية ربحا والعكس تكون النتيجة الصافية خسارة للدورة

المحاسبية.

تعبر هذه القائمة عن نتيجة المؤسسة وما تقود إليه من ربح أو خسارة، فهي قائمة تعرض فيها

جميع إيرادات المؤسسة وما يقابلها من التكاليف والنفقات التي استخدمت لخلق تلك

الإيرادات خلال فترة زمنية معينة، ويوضح الجدول خمسة مستويات لنتائجه وهي:

- الهامش الإجمالي: يستخدم الهامش الإجمالي بالمؤسسة التجارية التي يقتصر نشاطها على

شراء وبيع البضائع الجاهزة كما يستخدم كذلك بالمؤسسات التي نشاطها صناعي، وهو الفرق

بين مبيعات البضائع والبضائع المستهلكة.

- القيمة المضافة: ونقصد بهال القيمة التي تم انتاجها بواسطة مختلف عوامل الإنتاج فهي تمثل

الفرق بين ما تم انتاجه وما تم استهلاكه، وتحسب كذلك كما يلي:

القيمة المضافة = الهامش الإجمالي + انتاج الدورة (موادولوازم + خدمات).

نتيجة الاستغلال: وتتمثل في الربح الناتج عن نشاط الاستغلال الذي قامت به المؤسسة

وتحسب بالعلاقة التالية:

نتيجة الاستغلال = القيمة المضافة + نواتج مختلفة وتحويل تكاليف الاستغلال -

(مصاريف المستخدمين + ضرائب ورسوم + مصاريف مالية + مصاريف مختلفة +

مخصصات الاهتلاك والمؤونات).

- نتيجة خارج الاستغلال: ويعبر عنها بالعلاقة التالية :

نتيجة خارج الاستغلال = نواتج خارج الاستغلال - مصاريف خارج الاستغلال.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- نتيجة الدورة: وهي نتيجة الجمع الجبري بين نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال.

4.2. الملاحق: الملحق هو وثيقة شاملة تنشأها المؤسسة بهدف تكملة وتوضيح فهم الميزانية

وجداول حسابات النتائج فهو يمكن أن يقدم المعلومات التي تحتويها الميزانية وجدول حسابات

النتائج بأسلوب آخر، وتقدم هذه الملاحق نوعين من المعلومات:

- المعلومات الكمية أو الرقيمة الموجهة لتكملة وتفصيل بعض عناصر الميزانية وجدول حسابات

النتائج.

- المعلومات الغير الرقيمة وتمثل في التعليقات.

المطلب الثاني: نشاط التدقيق في المؤسسة .

التدقيق هو نشاط موجود لهدف القيام بمختلف الأعمال لضمان الاحترام الفعلي والأنجع

لكل الإجراءات الموجودة على مستوى المؤسسة حيث يسهر على ذلك إطار له تكوين وخبرة

مهنية في مجال التدقيق المحاسبي بشكل يسمح له بمزاولة أعماله بالشكل المطلوب.

وفيما يلي توضيح لمنهجية عمل التدقيق في كيفية تسيير مهمة التدقيق المحاسبي بالمؤسسة.

وتتم هذه العملية باتباع مختلف المراحل التالية:

1. إنجاز برنامج سنوي للتدخل: حيث تزاول وظيفة التدقيق المحاسبي عملها وذلك بوضع في

بداية كل سنة مخطط برنامج سنوي، توضح من خلاله إطار ومجال عملها، كما يمكن لها

حالات تدخل استثنائية وهذا بطلب من المصالح المعنية (أحد الوحدات التابعة للمؤسسة، أو

من مديرية الوحدة نفسها)، وهذا ما متى ما لوحظ أن هناك خطر مالي أو محاسبي في نشاط

ما، ومجال عمل المدقق المحاسبي داخل المؤسسة في برنامجه العادي غير محدد في نشاط أو

مصلحة معينة، بل يذهب إلى أبعد من ذلك فيشمل مثلا:

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- التدقيق الداخلي لوظيفة الإنتاج و التدقيق الداخلي لوظيفة المشتريات.
 - التدقيق الداخلي لوظيفة المخزونات.
 - التدقيق الداخلي للجرد.
 - التدقيق المالي المحاسبي .
2. إعلام الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج التدقيق (هنا هي مديرية التدقيق ومراقبة التسيير اعتبارا على ان نشاط التدقيق تابع لها إداريا).
3. اجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل رئيس المهمة .
4. اجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعني بالتدقيق، وهذا باستعمال استمارة أسئلة المراقبة الداخلية .
5. تقديم الاستنتاجات إلى المسؤولين الرئيسيين على الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل رئيس المهمة.
6. تحرير تقرير مؤقت تبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج وتحليلات المستخلصة .
7. تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعنية بالتدقيق وهذا من اجل إعطاء تفسيرات عن التحاليل والنتائج المتواصل إليها .
8. استقبال تفسيرات الهيئة المعنية .
9. قياما بمدقق الداخلي بفحص التفسيرات المرسله بهدف اجراء تصحيح للفهم أو للأخطاء إن

وجدت .

10. تحرير تقرير نهائي وارسال نسخة منه إلى الهيئة الإدارية العليا.

المطلب الثالث : خطوات عمل المدقق.

عند وصول المدقق لأي مصلحة من هذه المصالح فإن أول سؤال يطرحه من هم

مسؤولي هذه المصلحة؟ كم عددهم؟ ووظيفة كل واحد منهم.

حيث تكمل خطوات عمل هذا المدقق على مستوى

المصالح التالية:

1. على مستوى مصلحة التموين تكون من خلال:

- فحص فواتير ووثائق مشتريات المواد الأولية للشهر،
- إحصاء حالات المدخلات والمخرجات للمواد الأولية للشهر،
- ثم يطرح المدقق سؤال: هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت في فواتير الشراء؟ .

2. على مستوى مصلحة الإنتاج تكون ب:

- طلب الوثائق الخاصة باستهلاكات الشهر من المواد الأولية،
- الوقوف على كيفية سير عملية انتاج الاغذية،
- حالات الإنتاج اليومية في الشهر،
- أسئلة أخرى يطرحها المدقق: من هم المسؤولين عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج؟ ما هو معدل فقدان المواد الأولية؟

3. على مستوى المصلحة التجارية تكون من خلال:

- استخراج كشوف المبيعات خلال الشهر لكل نوع من الاغذية المباعة،

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

- فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج النهائي للشهر،
- التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر،
- سؤال يطرحه المدقق: هل الزبون يأخذ معه الفاتورة في وقت استلامه للمبيعات؟

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المبحث الثالث : تقييم الأداء المالي لوحدة بوقيرات.

قمنا بعرض الميزانيات المحاسبية لوحدة الذبح و التحويل وذلك لاعداد الميزانية المفصلة و المختصرة و تحليلها بحساب النسب المالية و مؤشرات التوازن المالي لمعرفة الوضعية المالية للوحدة.

المطلب الأول : الانتقال من الميزانية المحاسبية الى الميزانية المالية.

جدول رقم [01-III] : جانب الأصول للميزانية.

صافي 2020	صافي 2021	إهلاكات مؤونات 2021	إجمالي 2021	الأصول
				أصول غير جارية
				فارق بين الاقتناء
1267304.24	1254213.32	853680.84	2107894.16	تثبيات معنوية
				تثبيات عينية
141346474.05	148413797.76		148413797.76	الأراضي
2987762.62	6740797.43	72054224.19	78795021.62	المباني
467866916.38	478267771.39	418783497.78	897051269.17	تثبيات عينية اخرى
				تثبيات ممنوح إمتيازها
				تثبيات يجري إنجازها
				تثبيات مالية
				سندات موضوعة موضوع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

				دائنة ملحقه بها
				سندات أخرى مثبتة
746506.48	746506.48		746506.48	إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية
2822454.70	3177482.89		3177482.89	ضرائب مؤجلة على الأصل
617037418.47	638600569.27	491691402.81	1130291972.08	مجموع الأصول غير الجارية
				أصول جارية
57374063.34	33374606.39		33374606.39	مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
271493286.23	200143655.24		200143655.24	الزبائن
59202489.12	77990817.34		77990817.34	مدينون آخرون
3309666.59	2172260.13		2172260.13	الضرائب و ما شابهها
				حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة
				الموجودات وما شابهها
				الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى
1634140.77	4199755.39		4199755.39	الخزينة
393013646.05	317881094.49		317881094.49	مجموع الأصول الجارية
1 010 051 064.52	956 481 663.76	491 691 402.81	1 448 173 066.57	المجموع العام للأصول

المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل – بوقيرات.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

جدول رقم [02-III]: جانب الخصوم للميزانية.

الخصوم	الصافي 2021	الصافي 2020
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم اصداره		
رأس مال غير مستعان به		
علاوات و احتياطات		
فرق اعادة التقرير		
فوارق المعادلة (1)		
النتيجة الصافية	-90 134 015.69	-30 668048.18
رؤوس أموال خاصة أخرى – الترحيل من جديد	19 932 438.89	-5 113 000.00
الحسابات بين الوحدات	219 091 706.77	247 404 164.12
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة ذوي الأقلية		
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	148 890 129.97	211 623 115.94
الخصوم الغير جارية		
القروض و الديون المالية	1 451 398.58	1 451 398.58
الضرائب المؤجلة		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	16 413 319.37	14 544 730.46
مجموع خصوم غير جارية	17 864 717.95	15 996 129.04
خصوم جارية		

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

635 354 409.27	620 773 997.01		موردون وحسابات ملحقة
26 487 549.55	31 985 951.09		الضرائب
120 589 860.72	136 966 867.74		ديون أخرى
			خزينة الخصوم
782 431 819.54	789 726 815.84		مجموع الخصوم الجارية
1 010 051 064.52	956 481 663.76		المجموع العام للخصوم

المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل – بوقيرات.

جدول رقم [III-03]: الميزانية المالية المفصلة لسنتي 2020 – 2021.

مبالغ سنة 2021	مبالغ سنة 2020	خصوم	مبالغ سنة 2021	مبالغ سنة 2020	الأصول
148890129.97	211623113.94	<u>أموال خاصة:</u>	638600569.27	617037418.47	<u>أصول ثابتة:</u>
-90134015.69	-30668048.18	النتيجة الصافية	1254213.32	1267304.24	تثبيتات معنوية
219091706.77	247404164.12	الحسابات بين	_____	_____	تثبيتات مالية
19932438.89	-5113000.00	الوحدات	633422367	612201153	تثبيتات عينية
		رؤوس أموال	746506.48	746506.48	تثبيتات مالية
		خاصة أخرى –			أخرى
		الترحيل من جديد	3177482.89	2822454.70	الأصول
					الضريبة المؤجلة
17864717.95	15996129.04	<u>ديون طويلة الأجل:</u>	33374606.39	57374063.34	<u>قيم الإستغلال:</u>
1451398.58	1451398.58	القروض و الديون	33374606.39	57374063.34	و مخزونات

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

منتجات قيد التنفيذ		المالية			
	14544730.46	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			16413319.37
قيم محققة:	782431819.54	<u>ديون قصيرة الأجل:</u>	280306732.71	3334005441.94	789726815.84
الزبائن	635354409.27	موردون و حسابات	200143655.24	271493286.23	620773997.01
مدينون آخرون		ملحقة	77990817.34	59202489.12	
الضرائب وما شابهها	26487549.55	الضرائب	2172260.13	3309666.59	31985951.09
	120589860.72	الديون الأخرى			136966867.74
قيم جاهزة:			4199755.39	1634140.77	
الخزينة			4199755.39	1634140.77	
كتلة الأصول	1010051064.52	كتلة الخصوم	956481663.76	1010051064.52	956481663.76

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الوثائق المحاسبية الداخلية للوحدة.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المطلب الثاني: تحليل الميزانية المالية للوحدة بواسطة النسب المالية.

في هذا المطلب سنتطرق الى حساب النسب المالية اعتمادا على الميزانية للوحدة.

جدول رقم [04-III]: نسب المردودية لسنتي 2020 و2021.

سنة 2021	سنة 2020	العلاقة	نوع النسبة
148890129.97/90134015.69)	/30668048.18)	(النتيجة	نسبة
0.60 =(	211623113.94	الصافية/الأموال	المردودية
60 %	0.14 =(	الخاصة)*100	المالية
	14 %		
/90134015.69)	/30668048.18)	(النتيجة	نسبة
0.094 =(956 481 663.76	(1 010 051 064.52	الصافية/مجموع	المردودية
09.4 %	0.03 =	الأصول)*100	الاقتصادية
	03 %		
638600569.27/90134015.69)	/30668048.18)	(النتيجة	نسبة
0.14 =(	617037418.47	الصافية/الأصول	المردودية
14 %	0.05 =(	الثابتة)*100	التجارية
	05 %		

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الوثائق المحاسبية الداخلية للوحدة.

- فيما يخص نسبة المردودية المالية من خلال الجداول فهي منخفضة بالنسبة لسنة 2020 وهو يدل

على فعالية أداء المؤسسة مما يلزمها ذلك على إعادة النظر في سياسة استثمارها للموارد المالية مع

الأخذ بعين الاعتبار البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة أما بالنسبة لسنة 2021 فهي مرتفعة فكما

كانت هذه النسبة مرتفعة كلما كان أفضل مما يدل على وجود تسيير أمثل من طرف المؤسسة لمواردها

المالية بحيث أن هذه الأخيرة لا تجد صعوبة في جذب مساهمين جدد هذا إذا كانت بحاجة إلى ذلك .

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

-بخصوص نسبة المردودية الاقتصادية فمن خلال الجداول نلاحظ أنه بسنة 2020 هناك تذبذب في النسبة وهذا راجع إلى تقلبات النتيجة الصافية فالمؤسسة لديها كفاءة ضعيفة في استخدام مواردها لكن تحسن مستواها في السنة الموالية 2021 فهي مرتفعة مما يدل على أن المؤسسة لديها كفاءة جيدة في استخدام مواردها لتحقيق أرباح أفضل .

-من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المردودية التجارية بسنة 2020 منخفضة وهذا على ضعف وضعها التنافسي في قطاع نشاطها بالنسبة لمؤسسات أخرى والتي تنشط في نفس القطاع أما بسنة 2022 فالنسبة مرتفعة وهذا يدل على قوة وضعها التنافسي في قطاع نشاطها.

جدول رقم [III-05]: نسب النشاط لسنتي 2020 و2021.

نوع النسبة	العلاقة	سنة 2020	سنة 2021
نسبة	الأموال	/211623113.94	/148890129.97
الاستقلالية	الخاصة/مجموع	0.21 = 1 010 051 064.52	0.15 = 956 481 663.76
المالية	الخصوم		

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الوثائق المحاسبية الداخلية للوحدة.

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الاستقلالية المالية منخفضة بسنتي 2020 و 2021 فهي أقل من 0.5 أي تمثل الأموال الخاصة % 50 من مجموع الخصوم ومنه فالمؤسسة قد فقدت استقلاليتها لأن مواردها مشكلة أكثر من الديون أي أنها ليست مستقلة تعتمد على الديون دون اعتمادها على أموالها الخاصة.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

جدول رقم [III-06]: نسب الهيكلة لسنتي 2020 و 2021.

نوع النسبة	العلاقة	سنة 2020	2021
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة(ديون طويلة الأجل+الأموال الخاصة)/الأصول الثابتة.	+15996129.04 /(211623113.94 0.36 =617037418.47	+17864717.95) (148890129.7 0.26 =638600569.27
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة/الأصول الثابتة	/211623113.9 617037418.47 0.34 =	/148890129.2 638600569.27 0.23 =

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الوثائق المحاسبية الداخلية للوحدة.

التعليق: بعد إجراء الحسابات نرى بأن نسبة التمويل الدائم في سنة 2020 و 2021 أقل من الواحد

وهذا يعني أن رأس المال العامل الصافي أقل من الصفر مما يدل على حالة عدم التوازن لأن الأموال الدائمة والتي وجودها تحت تصرف المؤسسة لفترة طويلة تتناسب مع الاصول الثابتة غير كافية لتمويل هذه الأخيرة ، وبالتالي تكون المؤسسة قد لجأت إلى الديون قصيرة الأجل لتمويلها وهي وضعية ليست جيدة .

- أما بالنسبة لنسبة التمويل الذاتي فهي موجبة أي أقل من الواحد خلال السنتين ، وهذا يعني أن الاموال الخاصة لا تستطيع أن تمول الأصول الثابتة وبالتالي انعدام فائض تستعمله المؤسسة في تمويل الأصول المتداولة وهذا يعني أن المؤسسة تعتمد على التمويل الخارجي.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

المطلب الثالث : تحليل التوازن المالي للوحدة.

جدول رقم [07-III]: رأس المال العامل لسنتي 2020 و2021.

سنة 2021	سنة 2020	العلاقة	نوع المؤشر
-471845721.35	-389418175.49	(الأموال الخاصة + الديون الطويلة الأجل) – الأصول الثابتة	رأس المال العامل FRNG

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الوثائق المحاسبية الداخلية للوحدة.

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن رأسمال العامل سالب في السنتين 2020 و 2021 على المؤسسة

تفادي هذه الوضعية ولكن ممكن أن تشتري على الحساب ثم تبيع فلا تتأثر كثيرا لأن هذا لا يعني عدم

قدرتها على السداد رغم وجود رأسمال العامل سالب.

جدول رقم [08-III]: احتياجات رأس المال العامل لسنتي 2020 و2021.

سنة 2021	سنة 2020	العلاقة	نوع المؤشر
-476045476.74	-451736044.19	(قيم الاستغلال + القيمة المحققة) – (الديون القصبلة الأجل – خزينة الخصوم)	احتياجات رأس المال العامل BFR

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الوثائق المحاسبية الداخلية للوحدة.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن احتياجات رأسمال العامل سالب في السنتين 2020 و 2021 وهذا يعني أن المؤسسة لها فائض في رأس المال العامل وذلك بعد تغطية كل احتياجات الدورة.

جدول رقم [09-III]: الخزينة لسنتي 2020 و 2021.

سنة 2021	سنة 2020	العلاقة	نوع المؤشر
4199755.39	841154219.68	رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل	الخبزينة TN

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الوثائق المحاسبية الداخلية للوحدة.

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن الخزينة موجبة في كل من السنتين 2020 و 2021 وهذا يعني وجود فائض في الخزينة لذا يجب على المسير المالي أن يوظف الفائض من الأموال ليحقق عائدا للمؤسسة في المدى القصير مع مراعاة الحد الأدنى للسيولة بغرض تجنب الوقوع في صعوبات التسديد.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي

خلاصة الفصل.

يعتبر هذا الفصل محاولة بسيطة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على أرض الواقع فتم التعرف على وحدة بوقيرات وتقديم الهيكل التنظيمي لها ومصادر معلومات عملية تقييم الأداء ونشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة وخطوات عمل المدقق بالإضافة إلى عرض الميزانيات المحاسبية بهدف تطبيق المؤشرات المالية التي تستخدم في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، وذلك بالانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية لوحدة بوقيرات والمعرفة الوضعية المالية وتحليل الأداء المالي، قمنا بدراسة وتحليل الميزانية المالية لحساب النسب المالية، مع تقديم تعليق لكل نسبة، وكذا حساب مؤشرات التوازن المالي لها.

ومن خلال ما تم دراسته قمنا باستخلاص مجموعة من النتائج كالآتي:

- تبين لنا أن وحدة بوقيرات تعتمد على الديون القصيرة لتمويل أصولها الثابتة كما أنها لا تتوفر على سيولة عامة تساعد في تغطية التزاماتها القصيرة المدى .
- أما للاستقلالية المالية تعتمد على الديون أكثر من مواردها الخاصة .
- أما بالنسبة لمردوديتها فكانت سيئة في سنة 2020 وهو ما يدل على عدم فعالية الأداء لكن بسنة 2021 تحسنت مردوديتها وهو دليل على أن المؤسسة بهذه السنة كان لديها كفاءة جيدة في التسيير الأمثل لمواردها المالية لتحقيق أرباح أفضل.
- كما تبين لنا أن خزينة المؤسسة كانت موجبة وهو دليل على وجود فائض يساعد المسير المالي في توظيفها لتحقيق عائد للمؤسسة في المدى القصير وذلك بمراعاة الحد الأدنى للسيولة بهدف تجنب الصعوبات التي قد تؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على تسديد الديون.

خاتمة عامة

تم في هذه الدراسة التطرق لموضوع التدقيق الداخلي ووظيفته في تحسين جودة القوائم المالية والذي يعد من أهم المواضيع نظرا لأهميتها في تقييم نشاط و الاداء المالي للمؤسسة كونها تقدم اضافة وصورة حقيقية ودقيقة للمؤسسة.

فمن خلال معالجة الإشكالية مامدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية؟ تم توصل إلى أن التدقيق الداخلي له دورا هام في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية و المالية ، عبر تأكد من عدم وجود أخطاء ، غش أو تلاعب في حسابات مما بدوره يحسن جودة القوائم المالية ومدى اعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف المستخدمو القوائم المالية.

وعليه ومن خلال ما تطرقنا إليه في الجانبين النظري والجانب التطبيقي توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات.

1- اختبار الفرضيات.:

بالنسبة للفرضية الأولى وهي تتمثل في اعتماد المؤسسة على وظيفة التدقيق الداخلي تعد من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات والتي لا يمكن الاستغناء عنها ، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية ، قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة ، و المساهمة في تقييم و إدارة المخاطر. بالنسبة للفرضية الثانية القوائم المالية كافية لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال . بالنسبة للفرضية الثالثة المعايير التدقيق لها تأثير على جودة القوائم المالية حيث لها علاقة ارتباط

خاتمة عامة

قوية حيث التدقيق يؤدي إلى الرفع من مستوى جودة القوائم المالية وإعطائها أكثر مصداقية وشفافية وقبول لدى الأطراف المستخدمة لها.

2- نتائج الدراسة :

- التدقيق الداخلي هو وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة. يهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات و التقييمات.

- التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف الإدارة يتمثل في الإجراءات المكتوبة والغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة .

- كما توصلنا إلى أن أفراد العينة مدركة لمفهوم القوائم المالية ومدى جودتها.

- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بالتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

- تحليل القوائم المالية تساعد على تقييم أداء المؤسسات باعتبارها القاعدة المعلوماتية بحيث يظهر التحليل المالي تلك المعلومات بنقاط القوة والضعف للمؤسسة.

- توجد عالقة وطيدة بين التدقيق الداخلي وجودة القوائم المالية، باعتبار التدقيق الداخلي أداة تستعمل لتقوية وتحسين مصداقية ودقة القوائم المالية .

ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريتها في المؤسسة العمومية الجزائرية "موسطافي" وحدة بوقيرات ولاية مستغانم أن هذه الأخيرة موقنة بضرورة الاستعانة بالخلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها ومن ناحية أخرى كمصدر موثوق به يسمح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات ذو جودة العالية التي لا يمكن الاستغناء عنها في عملية اتخاذ القرار.

3- توصيات و اقتراحات الدراسة:

خاتمة عامة

- ضرورة التزام بقواعد وأدبيات السلوك المهني ليكون أساسا لإتمام عملية التدقيق وذلك للحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء والتلاعب .
- تفعيل دور التدقيق الداخلي والحرص على تطبيق معايير التدقيق الدولية للوصول جودة عالية من التدقيق وبالتالي ضمان جودة القوائم المالية.
- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل اتقان واحترام المعايير التي تؤدي الى تحقيق المؤسسة أهدافها .
- التقيد بتنفيذ ما جاء به تقرير المدقق الداخلي حرفيا .
- منح المدقق الداخلي كافة الصلاحيات من إفصاحات عن المعلومات الصادقة والمعبرة عن الوضع المالي للمؤسسة.
- ضرورة تبني الجزائر لمهنة التدقيق الداخلي كوظيفة استشارية إجبارية مستقلة تابعة مباشرة للإدارة العامة تظهر بوضوح في الهياكل التنظيمية لمؤسساتها.

أفاق الدراسة:

إن معالجة جوانب هذه الدراسة يفتح المجال أمام مواضيع أخرى يمكن أن تساهم في إثراء هذه الدراسة أكثر ، خاصة و أن موضوع التدقيق الداخلي ووظيفته في تحسين جودة القوائم المالية له أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات التي تسعى للبقاء والاستمرار وبناء على ذلك تم اقتراح مواضيع التي لها صلة بموضوع المذكرة :

- دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المالي للمؤسسة.
- أثر القوائم المالية في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.
- دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية.

قائمة المراجع

1- باللغة العربية :

أولاً: الكتب.

- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك الرقابة والتدقيق الداخلي، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2012 .
- بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي دروس -نظرية، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق كلية العلوم اقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية 2018.
- أحمد صالح العمرات المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع، المكتب الجامعي، عمان الاردن. 1990.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي . محمد السيد سرايا دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية مصر. 2006.
- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق النشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، 1999-2000.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، جامعة آل البيت، 2009.
- محمد سيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري "المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي"، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 2007.

قائمة المصادر و المراجع

- محمد سمير الصيان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ،2001-2000.
- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد-الداخلي - الحكومي- الإداري الخاص - البيئي- المنشآت الصغيرة-، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.
- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل الرقابة والمراجعة الداخلية الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001.
- طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان الأردن، ط2، 2010.
- عبد الستار الليبي - الشامل في مبادئ المحاسبة الجزء الأول و الثاني، الطبعة الأولى ، 2008.
- عبد الفتاح محمد الصحن، عبيد و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، 2007.
- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.
- كنوش عاشور المحاسبة العامة ومبادئ وليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي

قائمة المصادر و المراجع

- الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2013 .
- لسوس مبارك، "التسيير المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.
- ثانيا: الرسائل و المذكرات و الأطروحات.**
- كريم بابا عيسى أثر فعالية التدقيق في حوكمة الشركات ، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة ورقلة الجزائر 2014.
- سولاف حيدر خير الدين، أثر المراجعة الداخلية او التدقيق الداخلي في تحقيق الاهداف المحاسبية للمستشفيات الصحية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الاسلامية في لبنان، 2005.
- محمد عبد الله حامد العبدلي، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، 2012.
- رماش عز الدين، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014.
- زويبري الطاهر، دور المراجعة الداخلية في تحسين ورفع الاداء، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010.
- الصديقي فاتح، فعالية المراجعة الداخلية في تسيير المؤسسة، مذكرة لسانس، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013 .
- محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3- الجزائر، 2010-2011.

قائمة المصادر و المراجع

- لطفي شعباني "، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003.
- محمد لمن عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، فرع إدارة الاعمال ، جامعة الجزائر، 2008/2007.
- ناصح حورية ،اهمية نظام المحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم الجزائر، 2016، غير منشورة.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية ، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 .
- رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، طرح دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- امحمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009، ص 15.
- علي أحمد أبو الحسن و محمد سمير صبان المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس و الإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية الاسكندرية - مصر، 1997 .
- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011/2012.
- مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة غزة 2013.
- خديجة دزايت، " تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، دفعة 2012-2013 .

قائمة المصادر و المراجع

- مداحى عثمان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2008-2009.

ثالثا: المجالات والجرائد.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخ بتاريخ 25 مارس 2009 .

رابعا: المواقع من الأنترنت.

- aperçu dans l'audit, voir le site: www.univ-setif.dz, consulter le 29/01/2023.

خامسا: ملتقيات دولية.

- صالح مرزوقة، مداخلة بعنوان القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الإسلامية، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ورهانات المستقبل"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المركز الجامعي بغرداية.

- صبايحي نوال أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية، المنعقدة بجامعة الوادي، يومي 17 نوفمبر 2013.

سادسا: ملتقيات وطنية.

- هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعالية الملتقى الوطني الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وأفاق المنعقدة بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، المنعقد يومي 11، 12 جانفي 2011.

2- المراجع باللغة الفرنسية :

- Jaque Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Jeme édition France 2000.
- ebrahim mohammed al-matari,abdullah kaid al-swidi, faudziah hanim binti fadzil,the effect of the internal audit and firm performance,international review of management and marketing, university utara malaysia,2009.
- Jacque renard, theorie et pratique de l'audit interne, edition groupe Eyrolles, saint germain, 2010.
- Bahram Soltani, Auditing an International Approach, First published, 2007.
- ALIANE MEROUANE.L'audit interne bancaire, Diplôme supérieur d'études bancaire, Ecole supérieur de banque, Alger, Algérie, Octobre 2004.
- JACQUES RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, 7eme édition, Edition d'organisation, Paris, France , 2010.
- Batude. D, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997.
- Pascal Barneto, "Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats Financiers". DUNOD, Paris, 2émé édition, 2006.

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458

EDITION_DU:16/05/2023 10:26
EXERCICE:01/01/21 AU 31/13/21

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2021		2020
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles		2 107 894,16	853 680,84	1 254 213,32
Immobilisations corporelles				
Terrains		148 413 797,76		148 413 797,76
Bâtiments		78 795 021,62	72 054 224,19	6 740 797,43
Autres immobilisations corporelles		897 051 269,17	418 783 497,78	478 267 771,39
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		746 506,48		746 506,48
Impôts différés actif		3 177 482,89		3 177 482,89
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 130 291 972,08	491 891 402,81	638 600 569,27
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		33 374 606,39		33 374 606,39
Créances et emplois assimilés				
Clients		200 143 655,24		200 143 655,24
Autres débiteurs		77 990 817,34		77 990 817,34
Impôts et assimilés		2 172 260,13		2 172 260,13
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		4 199 755,39		4 199 755,39
TOTAL ACTIF COURANT		317 881 094,49		317 881 094,49
TOTAL GENERAL ACTIF		1 448 173 066,57	491 891 402,81	1 010 051 064,52

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458

EDITION_DU:16/05/2023 10:26
EXERCICE:01/01/21 AU 31/13/21

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-90 134 015,69	-30 668 048,18
Autres capitaux propres - Report à nouveau		19 932 438,89	-5 113 000,00
Comptes de liaison		219 091 706,77	247 404 164,12
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		148 890 129,97	211 623 115,94
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 451 398,58	1 451 398,58
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		16 413 319,37	14 544 730,46
TOTAL II		17 864 717,95	15 996 129,04
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		620 773 997,01	635 354 409,27
Impôts		31 985 951,09	26 487 549,55
Autres dettes		136 966 867,74	120 589 860,72
Trésorerie passif			
TOTAL III		789 726 815,84	782 431 819,54
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		956 481 663,76	1 010 051 064,52

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

MOSTAVI ABATTOIR BOUGIRAT
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458

EDITION_DU:16/05/2023 10:27
EXERCICE:01/01/21 AU 31/13/21

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2021	2020
Ventes et produits annexes		550 163 584,29	561 139 905,19
Variation stocks produits finis et en cours		-23 928 603,20	3 414 174,11
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation			
Cession Fournis			
Cession Reçue		-411 393 600,00	-377 266 100,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		114 841 381,09	187 287 979,30
Achats consommés		-88 850 444,84	-114 397 105,19
Services extérieurs et autres consommations		-21 190 230,52	-22 425 808,66
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-110 040 675,36	-136 822 913,85
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 800 705,73	50 465 065,45
Charges de personnel		-70 735 305,18	-63 467 678,28
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 782 274,00	-6 403 197,14
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-71 716 873,45	-19 405 809,97
Autres produits opérationnels		2 956 490,69	2 620 158,53
Autres charges opérationnelles		-4 480 479,82	-3 107 047,39
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-18 023 734,84	-12 205 838,67
Reprise sur pertes de valeur et provisions		775 553,54	981 779,18
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-90 489 043,88	-31 116 758,32
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-90 489 043,88	-31 116 758,32
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		355 028,19	448 710,14
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		529 967 025,32	568 156 017,01
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-620 101 041,01	-598 824 065,19
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-90 134 015,69	-30 668 048,18
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-90 134 015,69	-30 668 048,18