جامعة عبد الحميد إبن باديس
مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية المحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية المحاسبية التخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

دور المعيار الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية

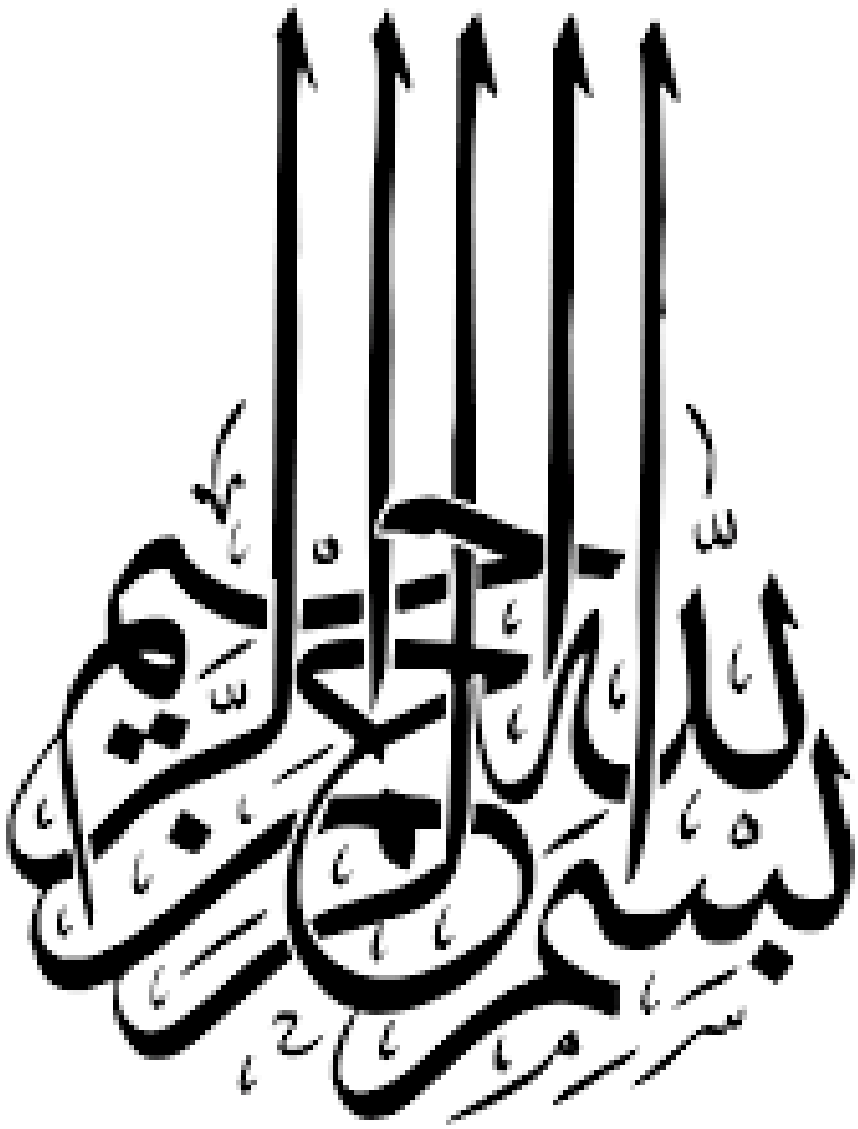
إعداد الطالبتان :
بورويس نزيهة
بوطالبي فريدة

إشراف الأستاذ : موزاوي عبد القادر

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة
1- الدكتور بن زيدان ياسين	أستاذ محاضرأ	رئيسا
2- الأستاذ موزاوي عبد القادر	أستاذ محاضر أ	مقررا
3- الدكتور معارفية الطيب	أستاذ محاضرا ب	ممتحنا

السنة الجامعية : 2019.2020



شكر و التقدير

قال تعالى:«ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه

نحمد الله عز وجل الذي ألهمني الصبر والثبات ،وأمدني بالقوة والعزم على مواصلة مشواري الدراسي وتوفيقه لي على انجاز هذا العمل ،فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى

ومن العمل ما ترضى ، وسلام على حبيبه وخليله الأمين عليه أزكى الصلاة والسلام

كما أتقدم بجميل شكري وتقديري للأستاذ الفاضل موزاوي عبد القادر لتفضله بالإشراف على هذا البحث وعلى سعة صدره وعلى حرصه أن يخرج هذا البحث في صورة كاملة لا يشوهه أي نقص، أسأل الله أن يجزيه عنا كل خير

أتقدم بالشكر لجميع زملائي في الدفعة وإلى كل من قدم لنا يد العون في انجاز هذه المذكرة ماديا ومعنويا سواء من قريب أو بعيد

إهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار..إلى من علمني العطاء بدون انتظار..إلى من أحمل إسمه بكل افتخار.. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

.....والدي العزيز.....

إلى ملاكي في الحياة ..إلى معنى الحب وإلى معنى التفاني ..وإلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

....أمي الحبيبة ....

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله إلى من آثروني على أنفسهم إلى من علموني علم الحياة إلى من أظهروا لي ماهو أجمل من الحياة

.....إخوتي....

إلى من كانو ملاذي وملجئي إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات الى العائلة الكبيرة و الاصدقاء

بوطالبي فريدة

إهداء

الحمد لله الذي وفقني لهذا و لم أكن لأصل إليه لولا فضل الله عليا

أما بعد : من دواعي الفخر و الإعتزاز أن أهدي ثمرة جهد هذا العمل المتواضع إلى

أمي : حبيبة قلبي أعز ما أملك في حياتي , قربها فرحي و بعدها حزني شمس القلب الرحيم

لا يوعض مكانها أي أحد والدتي أطال الله في عمرها .

ابي :حبيب قلبي سندي في الحياة خير مرشد , رغم بعد المسافة بيننا لكنه دائما في

قلبي و تفكيري أشتاق إليه دائما والدي أطال الله في عمره.

زوجي :حبيب قلبي و عمري و حياتي كلها ,زوجي الذي ساندني طول مشواري في الجامعة , مشجعي

على المواصلة في الدراسة يا رب أطل في عمره و أحمه من كل مكروه .

ابني تيم

اليوم ولادته كان أفضل يوم في حياتي أدخل الفرحة و الحب في قلبي لا يمكن أن أحزن

و هو جنبي حبيبي أطال الله في عمرك .

اخوتي :وفاء نوال فاطمة و هواري أفتخر بكم لأنكم إخوتي أحبائي الأعزاء شكرا

على نصائحكم و وقفتكم جنبي في كل أمر أطال الله في عمركم .

صديقاتي :عربية و نور أعز الناس إلى قلبي هن معنى الصداقة أخواتي اللتان لم تلدهم أمي.

أهدي هذا العمل إلى كل من يقدر العلم و يسعى في طلبه , إلى كل من ذكرهم قلبي و نساهم قلمي.

بورويس نزيهة

فهرس المحتويات

العنوان	الرقم
قائمةالجداول	IV
قائمة الأشكال:	VII
قائمة الملاحق :	VII
مقدمة	I
الفصل الأول : التاصيل النظري لمعايير التدقيق الجزائرية	II
تمهيد:	2
المبحث الأول : ماهية المعايير التدقيق المحاسبية	3
المطلب الاول : مفهوم معايير التدقيق و اهميتها.	5
NAAالمطلب الثاني : معايير التدقيق الجزائرية	6
المطلب الثالث:الحاجة إلى معايير التدقيق و مدى تطبيقها في الجزائر	13
المبحث الثاني : ماهية نظام المعلومات المحاسبي و المالي	15
المطلب الاول: تعريف نظام المعلومات المحاسب و المالي	15
المطلب الثاني : مبادئ و مقومات نظام المعلومات المحاسبية	16
المطلب الثالث :ماهية المعلومات المحاسبية	19
خلاصة الفصل:	23
الفصل الثاني: دور المعيار الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية	III
تمهيد	24
المبحث الأول :إعداد و عرض القوائم المالية.	25
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية .	25
المطلب الثاني :اسس و اعتبارات القوائم المالية	29

المطلب الثالث : القوائم المالية الأساسية .	32
المبحث الثاني : عموميات حول المعيار الجزائري 570	48
المطلب الاول: مفهوم المعيار الجزائري 570	48
المطلب الثاني: مؤشرات حول استمرارية المؤسسة	48
المطلب التالث : ادلة الاتبات حول استمرارية المؤسسة	50
المطلب الرابع : مسؤولية تقييم قدرة الكيان و المدقق على مواصلة استغلاله .	51
المبحث الثالث : دور معيار 570 في تحسين جودة القوائم المالية .	52
المطلب الأول : آثار تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار على تقرير التدقيق	52
المطلب الثاني : الاثار المترتبة على تقرير المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية	53
خلاصة الفصل:	56
الفصل الثالث:دراسة التطبيقية	IV
تمهيد:	57
المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات.	58
المطلب الأول: تعريف بالمكتب.	58
المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات.	59
المبحث الثاني : الإجراءات المطلوبة	60
. المطلب الأول: اجراءات تقييم المخاطر و اجراءات اخرى مرتبطة1	60
المطلب الثاني : تقرير خاص من مدقق الحسابات حول استمرارية الاستغلال	65
خاتمة	66
قائمة المراجع	70

قائمةالجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
جدول 1	المعيار الجزائري للتدقيق 210-505	7
جدول 2	المعيار الجزائري للتدقيق 560-580	8
جدول 3	المعيار الجزائري للتدقيق 300- 500	9
جدول 4	المعيار الجزائري للتدقيق 510-700	10
جدول 5	المعيار الجزائري للتدقيق 520-570	11
جدول 6	المعيار الجزائري للتدقيق 610-620	12
جدول 7	جدول المركز المالي (جانب الأصول)	36
جدول 8	المركز المالي (جانب الخصوم)	37
جدول 9	حساب النتائج (حسب الطبيعة)	39
جدول 10	جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة)	40
جدول 11	تدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	43
جدول 12	تدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	43
جدول 13	صافي التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية .	44
جدول 14	بيان تصنيف التدفقات النقدية على أساس طبيعة النشاط	45
جدول 15	جدول تغير الأموال الخاصة	47

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	59

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
ملحق 1	لميزانية	73
ملحق 2	لميزانية	74
ملحق 3	حساب النتائج حسب الطبيعة	75
ملحق 4	حساب النتائج حسب الوظيفة	76
ملحق 5	محتوى فصول الميزانية ميزانية الاصول	77
ملحق 6	محتوى فصول الميزانية ميزانية الخصوم	78
ملحق 7	محتوى فصول حساب النتائج حسب الطبيعة	79
ملحق 8	جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة	80
ملحق 9	جدول سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة	81
ملحق 10	جدول تغير الأموال الخاصة	82
ملحق 11	المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الإستغلال	83
ملحق 12	المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الإستغلال	84
ملحق 13	المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الإستغلال	85
ملحق 14	المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الإستغلال	86

مقدمة

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور معيار المراجعة الجزائري 570" استمرارية الإستغلال في تحسين جودة القوائم المالية حيث إستدعى هدا المعيار اهتمام كبير من المراجعين و الأكاديميين نظرا لما تمثله مؤشرات عدم الاستمرارية من خطورة على مستقبل الشركة , و وجب على المدقيقين تحديد المؤشرات و الفرضيات الأساسية التي يعتمدون عليها في التحقق من قدرة الشركة على الإستمرارية مما ينعكس على نزاهة القوائم المالية و تسهيل قراءتها من طرف المستخدمين . ولمعالجة هذه الإشكالية اعتمدنا على دراسة هدا المعيار و علاقته بالقوائم المالية , ولتعزيز هذا التصور تم اللجوء إلى الجانب التطبيقي , ،ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها أن معيار استمرارية الإستغلال يعد مبدأ أساسي يعتمد عليه في إعداد القوائم المالية

الكلمات المفتاحية :ستمرارية الإستغلال , مراجعة معبار 570 , جودة القوائم المالية

Abstract:

This study aims to understand the role of the Algerian audit standard 570 “Business continuity in improving the quality of financial statements, because this standard has aroused great interest from auditors and academics due to the risks that the indicators of lack of continuity represent for the future of the company. Auditors must define the core indicators and the assumptions that they rely on to verify the ability of the business to pursue its sustainability, which results in the integrity of the financial statements and facilitates their reading by users. To solve this problem, we have relied on the study of this standard and its relation to the financial statements, and to reinforce this perception, by resorting to the practical aspect, and one of the most important results that we have In addition, the going concern criterion is a basic principle on which to base the financial statement

تمهيد

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها، بحيث ظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير، وذلك بسبب كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل المادية والمالية مما أدى إلى وجود انحرافات وأخطاء في مجال المحاسبة، إذ أصبح من الضروري الاعتماد على مراجع الحسابات لتعزيز مصداقية القوائم المالية و اصدار معايير المراجعة

اذ تعتبر معايير المراجعة بمثابة المبادئ والقواعد العامة التي تحكم عملية المراجعة، والتي يعتمد عليها المراجع في تقييم عمله و ابداء رأيه المحايد على صحة وسلامة القوائم المالية، حيث تكمن أهمية المراجعة في ضوء الهدف الأساسي المتمثل في إرساء الشفافية وتعزيز الثقة وتحسين جودة القوائم المالية المنشورة

ومن أجل الوصول إلى الهدف المنشود سعت الهيئات المهنية والمنظمات الدولية إلى إصدار أول مجموعة من معايير المراجعة الدولية سنة 1979 بمعرفة لجنة المراجعة الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبيين

وفي الجزائر وبعد الإصلاحات التي قامت بها الحكومة بإصدار النظام المحاسبي المالي حيث بدأ تطبيقه في 2010/01/01 ،كان لابد أن يواكبه إصدار تشريع جديد يخص تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، وذلك بإصدار القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وفي سنة 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار أول مجموعة من معايير المراجعة الجزائرية والتي تتوافق مع البيئة الجزائرية، و بتاريخ 15 مارس 2017 تم اصدار معيار المراجعة الجزائري 570 استمرارية الاستغلال . وذلك لما كان لاستمرارية الاستغلال من أهمية وأثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث يعالج المعيار 570 التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية

الاشكالية :

على ضوء ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث الرئيسية بالتساؤل التالي :

ما هو دورمعيار المراجعة الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية ؟

الاسئلة الفرعية :

1- هل يساهم معيار 570 في تحسين من جودة القوائم المالية ؟

2- هل هناك علاقة بين المعيار 570 و القوائم المالية؟

3- هل يمكن للمعلومة المالية أن تساعد في تحسين جودة القوائم المالية ؟

الفرضيات :

استنادا إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية التي سيجري اختبارها:

1- يمكن أن يساهم المعيار الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية حيث يستخدم هدا المعيار عندما يشك المدقق في قدرة الشركة على الاستمرار .

2- توجد علاقة دات دلالة إحصائية بين معيار 570 و القوائم المالية .

3- يمكن للمعلومة المالية أن تساعد في تحسين جودة القوائم المالية و لدلك يجب الحرص على أن تكون المعلومات المستخدمة حقيقية و دقيقة .

أهمية الدراسة :

- التعريف بالمعيار الجزائري 570 .

- التعرف على مدى استخدام المدقق لمعيار 570 .

- إبراز دور معيار المراجعة الجزائري في تحسين جودة القوائم المالية .

أهداف الدراسة :

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتركز في التعرف على دور معيار المراجعة الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية بأبعادها (ملائمة القوائم المالية، موثوقية القوائم المالية، قابلية فهم القوائم المالية، قابلية مقارنة القوائم المالية)، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة و تبيان دور معيار المراجعة الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية .

- التوصل إلى نتائج تساهم في تعزيز تطبيق المعيار من طرف المراجعين في الجزائر والالتزام به .

حدود الدراسة :

الحدود الزمنية :

تم إجراء الدراسة الميدانية خلال الفترة الزمنية الممتدة من 25 جويلية إلى غاية 10 سبتمبر

الحدود المكانية :

بغرض الوصول إلى نتائج موضوعية تم اختيار مكتب المحاسبة بولاية مستغانم من أجل إجراء الدراسة الميدانية.

الحدود الموضوعية :

بهدف الوصول إلى نتائج منطقية وعقلانية والتحليل المناسب لنتائج الدراسة، فإن الدراسة اقتصرت على موضوع دراسة دور معيار الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية.

منهج الدراسة المستخدم:

باعتبار الدر اسة تندمج في إطار الدراسات االجتماعية و االقتصادية، فقد تم االعتماد على:

-المنهج الوصفي في اإلشارة إلى أهم اإلجراءات التعريفية لمتغيرات الدراسة والعالقة بينها؛

-المنهج التحليلي من أجل تفسير وتحليل نتائج الدراسة.

دراسات سابقة:

من خلال إطلاع الباحث على الدراسات السابقة وجد أن الدراسات المتعلقة بالموضوع نفسه منعدمة، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة والمتعلقة بجانب من الموضوع وذات العلاقة :

دراسة(عواج، 2015 بعنوان دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، المسيلة .

حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، أثر التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية حيث توصلت الباحثة في الأخير إلى عدة توصيات وهي إعداد سجل يحتوي على جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة، ويجب توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الغش بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن مصداقية و عدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية ونتائج أعمالهم .

دراسةمحمد عاشور2018 بعنوان معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية مدكرة ماستر ,

تناولت هذه الدراسة معايَير التدقيق الجزائرية، وأثرها على جودة المعلومات المالية للقوائم المالية طبقا للنظام المحاسبي المطبق منذ 01-01-2010 ،و الذي يستجيب لمستعملي القوائم المالية .

بعد التطرق للتطور التاريخي للتدقيق في الجزائر كللإصالح المحاسبي منذ إصدار قانون 10-01 .تناولنا دراسة استطلاعية لأراء محافظي الحسابات بعد إصدار معايَير التدقيق الجزائرية ـت.ج يف 04-02-2016 المساهمة هذه المعايير في جودة المعلومات المالية .

دراسة أميرة مشنقر دور معيار المراجعة الجزائري رقم 540 في تحسين جودة القوائم المالية مدكرة ماستر .

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور معيار المراجعة الجزائري 540" مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" في تحسين جودة القوائم المالية حيث اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة مقسمة إلى محورين وقد تم توزيعه على مستوى ولاية أم البواقي حيث شملت عينة الدراسة محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين وأكاديميين واعتمدنا في تحليل الاستبيان على البرنامج الإحصائي SPSS–21 ،ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها عدم وجود دور لمعيار المراجعة 540 في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك لعدم وجود دور لمعيار المراجعة الجزائري 540 في تحسين موثوقية القوائم المالية وقابليتها للفهم

صعوبات الدراسة :

عند القيام بإعداد هذا الموضوع صادفتنا جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

- انعدام الدراسات السابقة التي عالجت موضوع معيار المراجعة الجزائري 570 نظرا لحداثة إصداره

- قلة المراجع التي تناولت موضوع استمرارية الاستغلال .

هيكل الدراسة :

لدراسة هذا الموضوع واثاره وتحليل الإشكالية المحددة في البحث، وتأكيد أو نفي الفرضيات المقترحة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول :

-**الفصل الأ ول** :تحت عنوان التأصيل النظري لمعايير التدقيق الجزائرية أين تم التطرق فيه إلى مبحثين

الأول عن ماهيةالمعايير التدقيق المحاسبية , أما المبحث الثاني فقد خصص لتناول نظام المعلومات المحاسبي و المالي .

-**الفصل الثاني** :تحت عنوان دور المعيار الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية و تطرقنا فيه إلى مبحثين المبحث الأول تحدثنا فيه عن إعداد و عرض القوائم المالية أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى عموميات حول المعيار الجزائري 570

- **الفصل الثالث** : و تمثل دلك في الدراسة التطبيقية في مكتب محافظ حسابات و قسم إلى مبحثين , حسث خصص المبحث الأول للتعريف بالمكتب و هيكلته , أما المبحث الثاني فتناول النمودج تقرير محاظ لحسابات عن استمراريةالاستغلال .

الفصل الأول

التأصيل النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد:

أولت العديد من دول العالم اهتماما لمعايير التدقيق في السنوات الأخيرة و يرجع هدا الاهتمام الى الحاجة الملحة و المستثمرة من قبل الهيئات المهنية لتلبية حاجيات المستعملة في القوائم المالية و في مقدمتهم المستثمرون الجدد او المتوقعون في المستقبل الدي يهمهم الحصول على المعلومة المالية الدي تنصف بالدقة و الموضوعية و الوضوح و بعيدة عن الغموض و التضليل و هدا ما يطلب به عامة المستفيدين من القوائم المالية

ان المنضمات المهنية عملت على تدويل معايير الاداء لممارسة مهنة التدقيق بمعنى وضع معايير الدولية القابلة للتدقيق في معظم دول العالم.

تبرز هده الاهمية و الحاجة لمعايير التدقيق الدولية و الجزائرية بعد ظهور الشركات المتعددة الجنسيات و دورها في استقطاب رؤوس الاموال و في العلاقات التجارية و الدولية و امام هده الوضعية برزت الى وجود مشكلة مزدوجة امام مهنة المحاسبة و التدقيق , و ازدادت اهمية المعلومات المحاسبية والمالية مع تزايد مشاكل المحاسبة و التدقيق المرتبطة بهده المعلومات مما دعا المنظمات المهنية و المحاسبية الى الاستجابة لمواجهة هده المشاكل بإصدار معايير المحاسبة , ثم معايير التدقيق .

و سنتطرق في هدا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الاول : ماهية المعايير التدقيق المحاسبية

المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات المحاسبي و المالي

المبحث الأول : ماهية المعايير التدقيق المحاسبية

تحظى معاييرالتدقيق المحاسبية بأهمية بالغة باعتبارها مرجعية أساسية لمواجهة متطلبات الممارسة

المحاسبية، وتوفير الحلول للمشكلات التي تواجه المحاسبين و المدقيقين الذين يحرصون على مراعاة نصوصها عند أداء مهامهم، كما أن تحديد الجهة المسؤولة عن إصدارها لا يقل أهمية حتى تكون هذه المعايير مقبولة ومطبقة وبالتالي تحقق الأغراض المبررة لوجودها .

و سوف تنطرق في هدا المبحث إلى مفهوم و وضائف و أهمية معايير التدقيق وكدلك معايير الجزائرية و مدى تطبيق هده المعايير في الجزائر.

المطلب الاول : مفهوم معايير التدقيق و اهميتها.

اولا : تعريف معايير التدقيق .

يعرفها حسين القاضي و مأمون حمدان على أنها { **تمثل معايير التدقيق إرشادات عامة لأغراض مساعدة المراجعين في الوفاء بمسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية , و هي تتضمن دراسة الخصائص المهنية المميزة على سبيل المثال الكفاية الفنية "الكفاءة" والاستقلالية و متطلبات التقرير بالإضافة إلى دليل الإثبات**} [1]

و يعرفها أمين السيد أحمد لطفي {**بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق أو المراجعة الحسابات .**

وبدلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهده المعايير على حالات تطبيقية معينة .فمن معايير التدقيق مثلا القيام المدق بجمع وتقويم أدلة الإثبات تمهيدا لإبداء رأيه بالقوائم المالية , و من الإجراء التنفيذية لهدا المعيار هي إرسال مصادقات إيجابيات أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون , كما يمثل الإفصاح العادل أحد معايير المحاسبة , لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن الميزانية حول الدعاوى المرفوعة ضد الشركة ولم يصدر فيها حكم حتى الآن} .[2]

أما أليفن أرينز وجيمس لوبك يعرفان معايير التدقيق على أنها {**إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق**}

---

[1] د امين السيد احمد لطفي , المحاسبة والمراجعة الدولية , الدار الجامعية , مصر ,2010 , ص410

[2] حسين القاضي و مأمون حمدان , المحاسبة الدولية و معاييرها , دار الثقافة للنشر و التوزيع ,عمان , 2008 , ص103

ثانيا : وضائف معايير التدقيق[1]

يعتمد مدقق الحسابات في أداء مهمته على تقديره الشخصي، إذ عليه أن يصدر حكمه على مدى صحة وسلامة المعلومات التي توجد بالقوائم المالية بناء على تقديره الذاتي، وإن كان ذلك يمنحه الكثير من المرونة والحرية فإنه يعرضه للمسؤولية الكاملة، وقد يؤدي التوسع في تقديره الشخصي إلى عدد كبير من الصعوبات لكن وجود معايير التدقيق من شأنه أن يهذب من التقدير الشخصي للمدقق دون إلغائه، إذ تمثل تلك المعايير التوجيهات التي يتم على ضوئها تنفيذ عملية تدقيق من جهة والحكم على أداء مدقق الحسابات من جهة أخرى

لذا فمعايير التدقيق تؤدي مجموعة من الوظائف الأساسية التي تحقق بدورها مجموعة من المزايا والفوائد للمدقق بشكل خاص وللجهات المتعددة بشكل عام، ويمكن تلخيص هذه الوظائف فيما يلي :

-تُعتبر نموذجا يقتدي به مدقق الحسابات عند أداء واجباته المهنية وممارسته العملية.

-تُعد أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها .

-تُعتبر وسيلة لتقويم الأداء المهن.

-تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بالتدقيق؛

-تزيد الثقة في عملية التدقيق.

-تُساعد في جعل مهنة التدقيق المحاسبي ذات كيان مستقل والتي بدونه تصبح مزاولة المهنة وظيفة آلية.

-تحُدد المواصفات الفنية لإعداد تقرير التدقيق وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير.

-تُوفر للمدقق أساسا موضوعيا للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية.

-تعطي للهيئات التشريعية والمحاكم تصورا واضحا عن درجة الأداء المهني المتوقع من مدقق الحسابات، وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره.

-تصبح مهنة التدقيق المحاسبي في غير المكان الملائم لها عند غياب المعايير منها، مم يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى سن التشريعات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية.

-تُعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى التزام مدقق الحسابات بمبادئ التدقيق والأهداف العامة

[1] إبراهيم أحمد الصعيدي، معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مقال منشور في مجلة دراسات الخريج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13 ،العدد 52 ،1987 ،ص: 167

- وفر لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأي مدقق الحسابات حيث أنها تتسم بالموضوعية و القبول العام و توضح لهم الكيفية التي قام بها مدقق الحسابات بفحص القوائم المالية والمسؤولية التي يتحملها و درجة على ما ورد بتلك القوائم من بيانات و معلومات .[1]

ثالثا : أهمية معايير التدقيق.

تسعى مهنة التدقيق المحاسبي إلى رفع درجة ثقة مستخدمي المعلومات التي تنشرها المؤسسة في قوائمها المالية، لذا فقد تبدو أهمية معايير التدقيق في حاجة ممارسة هذه المهنة لضوابط تسمح بالحكم على صحة تلك القوائم، لذا فهناك من يرى أن المعايير تعتبر هامة في كونها "تحمل الأساس الذي على ضوئه تم تكوين رأي مدقق الحسابات، وبدون وجود ذلك الأساس فإن تقرير مدقق الحسابات قد يتعرض لسوء التفسير[2]

لكن هناك من يرى أن أهمية هذه المعايير تظهر في الأثر الذي يمكن أن يترتب على غيابها إد أن " في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق المحاسبي في غير مكانها الملائم، مما قد يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات و قوانين تحول هذه المهنة من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية"[3] وبالتالي فإن غياب معايير تدقيق تحكم ممارسة المهنة من شأنه أن يفقدها ميزة الاستقلالية ويجعلها المهنة تعاني من التبعية إلى الضغوطات السياسة، مما قد يؤدي إلى تغيير توجيه هدف التدقيق تلبية لرغبات الحكومة والسلطات وإبعاد أهل المهنة على المساهمة في تحسين وتطوير هذه المهنة .

في حين هناك من يرى أن أهمية معايير التدقيق تكمن في الدور الذي تلعبه هذه المعايير، إذ أنها " تعتبر من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الجهات، ومن ناحية أخرى تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهن للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق"[4]

أي أن معايير التدقيق مهمة عند أداء مدقق الحسابات مهمته إذ توفر له الإطار المرجعي الذي يستند عليه في تنفيذ عملية التدقيق، وكذا تعتبر ذات أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية بعد انتهاء مدقق الحسابات من مهمته وتقديمه رأيه حول صحة تلك القوائم، إذ توضح لهم الكيفية التي تم بها عملية التدقيق وكذا المسؤولية التي يتحملها مدقق الحسابات، ومن ثم تحديد درجة الثقة في الاعتماد على القوائم المالية محل التدقيق.

وكذلك يوجد العديد ممن يرى أن أهمية معايير التدقيق تتجسد في وجودها حيث أنها تضمن "لحفاظ على قياس موحد لعمل مدقق الحسابات المستقل والمحايد لأن المعايير توفر لمهنة التدقيق المحاسبي الثقة والكرامة

---

[1] -

[2] مين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ،ص:35

[3] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتو زيع والطباعة، عمان، ط1 ، ص37

[4] خالد راغب خطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، ط1 ،2009 ، ص:40

من قبل الجمهور وبالتالي الثقة بالقوائم المالية، و هذه المعايير تعتبر الحد الأدنى من مستويات الواجب القيام بها من قبل المدققين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم"[1]

من قبل المدققين لأجل أي أن معايير التدقيق من شأنها أن ترفع من جودة التدقيق و أن توفر الحماية للمدقق من جهة والثقة لدى مستخدمي تقرير ه من جهة أخرى، وذلك من خلال توفرها على الإطار المرجعي الذي يعد على أساسه مدقق الحسابات عمله، ولا شك أن غياب تلك المعايير قد يؤدي إلى إعاقة عمل مدقق الحسابات وكذا إلى فقدان ثقة المستخدمين في تقريره .

ومما سبق يمكن أن نستخلص أن أهمية معايير التدقيق تتمثل من جهة في مجمل الوظائف والأدوار التي تقوم بها حيث أنها تمكن من قياس عمل مدقق الحسابات كما أنها تعد مرجع يعتمد عليه هذا الأخير في مزاولته للمهنة ومن جهة أخرى فإن أهمية معايير التدقيق تبرز في الآثار التي تترتب على غيابها، إذ أن عدم وجود معايير تدقيق تحكم ممارسة المهنة من شأنه أن يعيق عمل مدقق الحسابات ويجعل مهنة التدقيق غير مستقلة وحيادية، لذا سعت الهيئات في مختلف الدول في وضع معايير تسهل ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.

المطلب الثاني : معايير التدقيق الجزائريةNAA

إن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية هو الهيئة التي تشرف على إعداد وإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق .

حيث تم إحداث هدا المجلس بموجب مرسوم تنفيدي رقم 11-24 الصادر في 27-01-2011 {الجريدة الرسمية رقم 07-2011 } حيث يتضمن هدا المرسوم 26 مادة و تم انشاء هدا المجلس بعد أكثر من سنة من تطبيق النظام المحاسبي المالي حيث أحداث المجلس كان لمسايرة عملية الاصلاح المحاسبي في الجزائر التي تمت بشكل مفاجئ و سريع , أي بأسلوب الصدمة بإخلال نظام محل اخر على عكس ما كان متوقع ان يتم بشكل مفاجئ حيث كان هناك مشاكل عديدة أهمها :

-نقص التكوين .
- غياب برنامج واضح للمرحلة الإنتقالية .

أن أهم المعايير التقيق الجزائرية التي اصدرها المجلس الوطني للمحاسبة بداية من شهر نوفمبر 2016 هي كالتالي [2]:

الإصدارات الأولى للمعايير:المقرر 002 المؤرخ في 04 نوفمبر2016

[1] هادي التميمي مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2 ،2004 ص30

[2] الجريدة الرسمية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

م.ج.ت 210 – م.ج.ت 505 – م.ج.ت 560- م.ج.ت 580[1]

إتفاق حول أحكام المعيار الجزائري للتدقيق "505 مهام التدقيق . التأكيدات الخارجية.	***المعيار الجزائري للتدقيق "210"***
مجال تطبيق المعيار:يعالج هدا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيدالخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ويهدف المدقق الدي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز تنفيد هده الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة دات دلالة و مصداقية. المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة المهمة الأولية المعدة قبل الشروع في الاعمال والمراقبة .	***مجال تطبيق المعيار***:يهدف هدا المعيار إلى وضع شروط الاتفاق ببين المدقق و الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهام المدقق . كما يهدف الى مساعدة المدقق في اعداد رسالة المهمة المتعلقة بتدقيق الكشوف المالية التاريخية أو الجزئية بالإظافة الى المهام الملحقة .

جدول 1 المعيار الحزائري للتدقيق 210-505

[1]من إعداد الطالبتان بالإعتماد على المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

المعيار التدقيق الجزائري580"التصريحات الكتابية.[1] اللاحقة.	***معيار التدقيق الجزائري "560" الأحداث***
مجال تطبيق:يعالج هده المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية. يهدف الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هده الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بالكشوف المالية و شمولية فيها المعلومات المقدمة للمدقق. و يهدف إلى تعزيز العناصر المقنعة أخر المتعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة كانت المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية إدا اعتبره المدقق ضروريا أو إدا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى	***مجال تطبيق:***يتطرق هدا المعيار إلى إلتزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطارتدقيق الكشوف المالية . ويهدف هدا المعيار إلى الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية"تاريخ الإقفال" و تاريخ نقريره,والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة قد تتم معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق ويهدف إلى معالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ أصدار تقريره و التي تؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل دلك التاريخ .

جدول 2 المعيار الجزائري للتدقيق 560-580

[1] من إعداد الطالبتان بالإعتماد على المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

الإصدارات الثانية للمعايير : المقرر 150 المؤرخ في 11-10 2016

م.ج.ت 300 – م.ج.ت 500 – م.ج.ت 510- م.ج.ت 700[1]

معيار التدقيق الجزائري"500" عناصر مقنعة . تدقيق الكشوف المالية .	***معيار التدقيق الجزائري "300"تخطيط***
مجال تطبيق:يطبق هدا المعيار على جميع ***مجال:*** العناصر المقنعة أثناء التدقيق. أثناء وضع حيز التنفيد اجراءات التدقيق يهدف المدقق إلى الحصول على العناصر المقنعة الكافية المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة التي يستند عليها في تأسيس رأيه	يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية. وقد تم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات المراجعة المتكررة. كما تم بشكل منفصل تحديد االعتبارات اإلضافية في ارتباطا ت المراجعة التي تتم ألول مرة. يستوجب عمل المدقق اعداد استراتيجية عامة تتطابق مع المهمة و مع طبيعة المؤسسة و إن العناية الهامة و الأملائمة قد اعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق بطريقة كفؤة و بالتوقيت المطلوب.

جدول3 المعيار الجزائري للتدقيق 300- 500

[1] من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المقرر رقم 150 المؤرخ في 11-10-2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية .

معيار التدقيق الجائري "700" تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية	معيار التدقيق الجزائري "510" مهام [1] التدقيق الأولية –الأرصدة الإفتتاحية
مجال تطبيق: يدرس المعيار التزامات *في إطار مهمة المدقق فيما يخص تشكيل رأي حول الكشوف المالية* *يستوجب على المدقق تشكيل رأي قائم على* اساس الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة و التعبير بوضوح عن هدا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس دلك الرأي	***مجال تطبيق:*** يعالج هدا المعيار *واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية التدقيق الأولية* *ويستوجب على المدقق عند التكليف بالتدقيق* فحص الكشوف المالية و الأرصدة الأفتتاحية والتأكد من عدم وجود أخطاء جوهرية تأثر على البيانات المالية و أن الأرصدة الختامية الابقة تم نقلها بشكل سليم و صحيح في بداية الفترة .

جدول 4 المعيار الجزائري للتدقيق 510-700

[1] من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المقرر رقم 150 المؤرخ في 11-10-2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية

الإصدارات الثالثة للمعايير: مقرر رقم 23 المؤرخ في 15-03-2017

م.ج.ت 520 – م.ج.ت 570 – م.ج.ت 610- م.ج.ت 620[1]

معيار التدقيق الجزائري"570"استمرارية ***الإستغلال***	معيار التدقيق الجزائري"520"الإجراءات ***التحليلية***
مجال تطبيق :يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارى لفرضية استمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافي و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الإستغلال . استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و دلك انطلاق من العناصر المقنعة التي تم جمعها.	***مجال تطبيق :***يعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها . إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق . يهدف على التدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.عليه كدلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكيد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية .

جدول 5 المعيار الجزائري للتدقيق 570-520

[1] من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المقرر رقم 23 المؤرخ في 17-03-2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية .

معيار التدقيق الجزائري "620" أستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.	معيار التدقيق الجزائري "610" إستخدام أعمال المدقيقين الداخليين. [1]
مجال تطبيق: يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة و التدقيق ,إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير. لا يعالج هدا المعيار الحالات عندما يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق , و التي تمت معالجتها في المعيار 220. يهدف إلى تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الأستعانة بالخبير الدي سيعينه ديد إدا قرر استخدام أعمال الخبير الدي نه ما إدا كانت هده الأعمال ملائمة حتياجات التدقيق	***مجال تطبيق:*** يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي ادا تبين له طبقا لأحكام م.ن.ج 315 ,أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. لا يعالج هدا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء راءات التدقيق . يهدف إلى- تحديد امكانية و إلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين في حالة استخدامها ,تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.

جدول 6 المعيار الجزائري للتدقيق 620-610

[1] من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المقرر رقم 23 المؤرخ في 17-03-2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية .

المطلب الثالث:الحاجة إلى معايير التدقيق و مدى تطبيقها في الجزائر

الفرع الأول : الحاجة إلى معايير التدقيق

أولا : ضرورة إصدار معايير تدقيق جزائرية

إن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في الأمس القريب كانت مختلفة عن الممارسات الدولية كونها تخضع لممارسات ميدانية لا تستند غلى معايير واضحة و مضبوطة قانونا هدا من جهة ومن جهة اخرى باعتبار الإقتصاد الجزائري لا يمكن أن ينمو بمعزل عن اقتصاديات الدول العالمية الأخرى و بالتالي فهو يأثر ويتأثر بالبيئة العالمية المحيطة به نظرا للظروف الجيوسياسية المفروضة على الجزائر على غرار مفاوضات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ,و مسايرة التطورات الاقتصادية العالمية و استكمالا لسلسلة الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر خاصة بعد صدور النظام المحاسبي المالي الجديد و الذي يتوافق مع معايير المحاسبية الدولية و معايير الدولية لإعداد القوائم المالية

أضحى لزاما على السلطات الجزائرية التفكير في إصدار معايير تدقيق الجزائرية تتماشى

مع معايير التدقيق الدولية و تخدم مهنة التدقيق في الجزائر و كانت بداية ورشة العمل سنة 2011 لتصدر اول مجموعة في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تلتها بعد دلك مجموعات اخرى من المعايير.

ثانيا: ضرورة توفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير التدقيق

حتى يستطيع محافظ الحسابات تطبيق معايير التدقيق لا بد من توافر عوامل تساعده على دلك و من أهمها :

أ-وجود قوانين ضريبية وضحة تتسم بالعدالة و الشفافية ,و تضمن قدرا كافيا من الإفصاح عم البيانات المالية يراعي متطلبات اقتصاد السوق,كما تتسم بالفاعلية والدقة .

ب-وجود نظام قضائي مستقل و فعال ,و قادر على سرعة البت في القضايا المختلفة بكفاءة و عدالة و عدالة بعيدة عن أي مؤثرات .

ج-وجود نظام محاسبة شفاف يسمح بالحصول على بيانات مالية يعتمد عليها تستند إلى معايير المحاسبية و التدقيق الدولي .

د-رفع كفاءة الادارات و الأجهزة الحكومية ,و الحد من الإجراءات البيروقراطية فيها عن طريق تفعيل التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الإدارات و الأجهزة ,و تقييم أدائها بانتظام طبقا لمعايير واضحة و محددة.

هـ- وجود اليات للمشاركة ,عن طريق إنشاء جمعيات وهيئات مهنية لكل قطاع من قطاعات منظمة بقوانين تضمن فاعليتها,و تساهم تلك الجمعيات و الهيئات المهنية مساهمة فاعلة في عملية وضع مختلف السياسات الحكومية ,و العمبات التشريغية و الرقابية [1]

و- تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية عن طريق توفير معلومات تفصيلية حقيقية تساعد على اتخاد القرارات الفعالة, و ضمن سلامة البيانات المالية المدققة وقوة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة ,ومعرفة مواطن الضعف بما يسمح بمعالجتها .

الفرع الثاني : مدى توافق المعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية [2]

أهم مميزات المعايير الدولية مع المعايير الجزائرية ترابطها و تكاملها حيث أنها بمثابة وحدة واحدة و فيما يلي التفصيل :

- تمثل معايير التدقيق الجزائري إضافة جديدة لمهنة التدقيق .
- معايير التدقيق الجزائرية مقتبسة من معايير التدقيق الدولية ولا تتناقظ معها .
- المعايير الدولية أكثر شمولية و أكثر تفسير ووضوح .
-المعايير التدقيق الدولية تعدالأفضل من حيث الشمولية والإطار التصوري حيث لم تتبنى الجزائر المعيار رقم 200 الدي هو بمثابة أهم معيار التدقيق الدولية .
- لم تتبنى الجزائر المعيار الدولي رقم 220 الخاص برقابة الجودة التدقيق القوائم المالية .
- تستند معايير الدقيق الدولية الى دليل منهجي يوضح كيفية تطبيق هده المعايير و هدا الدليل أعده اتحاد الدولي للمجاسبين و يلتزم به المهنيين .
- معايير التدقيق جزائرية تفتقر إلى دليل منهجي يوضح كيفية تطبيق هده المعايير.
- تبنت الجزائر اثنا عشر معيارا من أصل 36 معيارا حيث 5 معايير من أصل 12 تخص ادلة الإثبات و هي المعايير فئة 500.
- عملية تبني معايير التدقيق الدولية جاءت مفاجئة و لم تكن هناك دورات تدريبية للمهنيين و للمنظمات المهنية الجزائرية حيث لا يوجد اي تنسيق بين المجلس الوطني للمحاسبة و المنظمات المهنية .
- معايير التدقيق الدولية تشرف عليها هيئات مهنية مستقلة غير حكومية بينما معايير التدقيق الجزائرية يشرف عليها مجلس المحاسبة هيئة ادارية تحت سلطة وزارة المالية .
- في معايير التدقيق الجزائرية تم استعمال مصطلح جديد و هو الكشوفات المالية بدلا من القوائم المالية .

---

[1] زعيتر خير الدين , مهنة محافظ الحسابات بين الواقع واالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية , مدكرة ماستر , جامعة المسيلة 2018 2019

[2] محمد الأمين حاج عاشور **معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية** مذكرة تخرج ماستر في علوم ال تسير جامعة عين تموشنت

المبحث الثاني : ماهية نظام المعلومات المحاسبي و المالي

يتميز نظام المعلومات المحاسبي بمواصفات ووظائف خاصة، تميزه عن بقية نظم المعلومات بصفة عامة، وترتبط هذه المواصفات بالوظيفة المحاسبية، ويشتمل نظام المعلومات المحاسبي على العديد من العناصر والمتمثلة في المدخالت والمعالجة، إضافة إلى عنصر المخرجات:

المطلب الاول: تعريف نظام المعلومات المحاسب و المالي

لقد تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم نظام المعلومات المحاسبي ومنها :

نظام المعلومات المحاسبي هو مجموعة من الانظمة الفرعية المستخدمة في تجميع و تبويب و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الى الادارة الداخلية و الاطراف الخارجية .

يعد نظام المعلومات المحاسبي احد الانظمة الفرعية للمعلومات في المؤسسة حيث يهتم فقط بالاحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها بشكل كمي و نقدي

نظام المعلومات المحاسبي هو الجزء الاساسي و الهام من نظم المعلومات الادارية داخل المؤسسة في مجال الاعمال اذ يقوم بحصر و جمع البيانات المالية و المحاسبية من مصادر خارج و داخل المؤسسة تم يقوم بتشغيل هذه البيانات و تحويلها الى معلومات مالية و محاسبية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج و ذاخل المؤسسة .

كما يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية على انه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة و مترابطة من الاعمال و العناصر و الموارد و تقوم بتجميع بتشغيل و رقابة البيانات بعرض انتاج و توصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من القنوات و خطوط الاتصال .[1]

كما عرفه هنري لوكاس بانه مجموعة اجراءات منظمة و التي يزود الادارة بمعلومات لدعم الرقابة او وضع القرار في المؤسسة الاقتصادية .[2]

و بالتالي نستنتج من التعاريف السابقة ان نظام المعلومات المحاسبي هو نظام الذي يقوم بجمع وتنظيم و تخزين و معالجة المعلومات و عرضها في اشكالها المختلفة لدعم عملية صنع القرارات و التنسيق الرقابة والتحليل و الملاحظة في المؤسسة .

تسعى الادارة لتحقيق اهداف المؤسسة الاقتصادية وزيادة كفاءتها و ذلك باتخاذها سلسلة من القرارات تعتمد اساسا على المعلومات التي تمكنها من التعرف على على تغيرات البيئة الداخلية والخارجية و اختيار الطرق المتلى لتقديم خدماتها ثم مراجعة القرارات التي اتخدها باستمرار و تقويمها للتاكد من ربط الانتاج لتنفيد القرارات

[1] احمد حسين علي حسين, نظم المعلومات المحاسبية الاطار الفكري و النطم التطبيقية , دار الجامعة للنشر , الاسكندرية 2002 ص 63

[2] عبد الرزاق محمد قاسم , تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية, دار الثقافة للنشر و التوزيع , عمان , الاردن الطبعة 1 2006 ص 14

المتخدة بالخطة الموضوعية لتحقيق الاهداف بمان اتخاد القرار الاداري يستند اساسا الى توفير القدر الكافي من المعلومات دات الخصائص المناسبة و يعمل على ترجمتها الى مجموعة من الفعاليات و النشاطات لذلك فان نجاح هذه القرارات و وزيادة فعالية يتوقفان على مدى نجاح عملية جمع البيانات و تحليلها و سهولة الوصول اليها كلما

دعت الحاجة لذالك و تعد نظم المعلومات من افضل الاساليب التي تعمل على تزويد الادارة بمعلومات كافية و متكاملة من اجل تسهيل اتخاذ القرار الاداري .

المطلب الثاني : مبادئ و مقومات نظام المعلومات المحاسبية

1. مبادئ نظام المعلومات المحاسبي[1]

و تتمثل في :

✓ **مبدأ التكلفة المناسبة** : يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للادارة احتجاجاتها من المعلومات و تحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة و مناسبة لحجم المؤسسة و بامكانياتها المالية .

✓ **مبدأ الثبات في اعداد التقارير** : إن نظام المعلومات المحاسبي يجب أن تكون مخرجاته من التقارير المالية الختامية معدة بطريقة موحدة و ثابتة في كل الدورات ليعطي امكانية المقارنة.

✓ **مبدأ العمل الانساني في إعداد التقارير**:إن اي نظام لا يعمل تلقائيا إلا من خلال الأفراد و بواسطتهم لذلك فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية و ذلك بالتركيز على توفير الظروف الملائمة و المحفزة لأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي .

✓ **مبدأ الهيكلة** : حيت يجب ان يراعى في تصميم نظام المعلومات المحاسبي ما يتضمن الهيكل التنذظيمي من خطوط للسلطة المسؤولة و التي تحدد كذلك مسار تدفق البيانات و المعلومات من و إلى نظام المعلومات المحاسبي .

✓ **مبدأ المرونة** : يجب ان يتصف النظام المحاسبي بالمرونة كي يستجيب لمختلف التغيرات التي تحدت في المستقبل ولكن مع مراعاة مبدأ الثبات و الاستمرار في عرض البيانات .

✓ **مبدأ اعداد التقارير** : تعتبر التقارير هي المخرجات الاساسية لنظام المعلومات المحاسبي و بالتالي يجب أن يكون هذا النظام قادر على اصدار التقارير الداخلية و الخارجية و التي تعتبر و سيلة اتصال بين مختلف المستويات الادراية داخل المؤسسة و يجب أن تتصف هذه التقارير بالدقة و المصداقية كي تكون أساسا المفضلة بين مختلف البدائل المتاحة لاتخاد القرارات الملائمة .

✓ **مبدأ الضبط و المراقبة الداخلية** : يجب أن يوفر نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من الإجراءات التنظيمة المتكاملة و التي تضمن دقة و صحة المعلومات المحاسبية لتكون كقاعدة سليمة في اتخاذ القرارات .

---

[1] لعماري أحمد, طبيعة و **أهمية نظام المعلومات المحاسبية** ,مجلة العلوم الانسانية ,جامعة حيضر بسكرة العدد 1 نوفمبر2002 57-59-60.ص

2 . مقومات نظام المعلومات المحاسبي[1] :

ليحقق نظام المعلومات المحاسبي اهدافه ووظائفه بنجاح يتطلب توافربمجموعة من المقومات الأساسية التي تساعد في ذلك . و تتمثل في :

اولا : المستندات

- تعتبر المستندات الوثائق و الدليل الموضوعي و المصدر الأساسي لإثبات المعاملات و الأحداث الإقتصادية في سجل الوحدة الأقتصادية و تعتبر سند القيد في المحاسبة وبرهان قانونية.
- تلعب المستندات دورا هاما في النظام المحاسبي و في فعالية دورة العمليات في المؤسسة الإقتصادية لأسباب التالية:

1.تستخدم كوسيلة لتبات العمليات و تسجيلها في التسجيلات المحاسبية .

2.تشكل الأساس لتحديد تدفق البيانات داخل المؤسسة الإقتصادية من خلال تحديد أماكن نشوء هذه المستندات.

3.تدل على حركة التدفقات المالية لأصول المؤسسة الإقتصادية .

4.تستخدم بعض المستندات وسيلة فعالة من وسائل الرقابة الداخلية.

ولذلك تعتبرالمستندات كوسيلة فعالة من وسائل الرقابة الداخلية.

أ .**المستندات الداخلية**: تنشأ هذه الأخيرة داخل المؤسسة بمعنى أنه يتم تصميمها داخليا و ذلك للإستخدام داخل وخارج المؤسسة.

ب. **المستندات الخارجية** :يرد المستندات للمؤسسة من مصادر خارجية كالبنوك و الموردين و العملاء و الهيئات الحكومية و يمكن تصنيفها :

- ✓ المستندات التبوتية : هي المستندات التي تؤيد حدوث العمليات في المؤسسة الإقتصادية و عادة ما ترفق مع المستندات المحاسبية .
- ✓ المستندات المحاسبية : عبارة عن نمادج تصميم لتدرج فيها البيانات التي تخص المعاملة المالية وتنقل تلك البيانات في العادة من المستندات التبوتية المرفقة بها .

وعادة ما تقسم تلك المستندات الى تلاث أنواع :

مستند الصرف: يستعمل لتنفيد كافة العمليات المتعلقة بالصرف من قبل المؤسسة الإقتصادية .

مستند القبض :ويستعمل لتنفيد كافة العمليات المتعلقة العمليات المتعلقة بالإيادات التي تحصل عليها المؤسسة من الغير.

مستند القيد: يستخدم لتثبيت قيود المستويات التي لا تتضمن عمليات دفع أوقبض فعلية.

ثانيا :الترميز

[1] كمال الدين الدهراوي **مدخل معاصر في نظام المعلومات المحاسبية** ,دار الجامعية , الاسكندرية ,2002-2003ص 49-51

هو عملية وضع أرقام و حروف هجائية و علامات و صور وألوان لتمييز كل مفرد من مفردات العنصر المعين بالعملية على غيره, لتسهيل عملية تجميع المعلومات و كدا تسهيل عملية الإتصال و الإنجاز السريع للعمليات كما يقلل الترميز من إحتمال الوقوع في خطأ

ثالثا : المجموعة الدفترية

هي كافة الدفاتر و السجلات التي يتم مسكها في المؤسسة الإقتصادية ويعتبر الوعاء الذي يتم فيه تفريغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة , و بالتالي معالجتها ثم تهيئة عرضها في مجموعة التقارير و القوائم المالية التي يتطلب إعدادها من قبل النظام المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية المعينة.

رابعا:دليل الحسابات

يعتبر دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال توجبه العمليات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي يمكن أن تقوم بها المؤسسة الإقتصادية حيت تساهم في تسهيل العمل المحاسبي من خلا التصنيفات ’التبويبات , الترقيات ,الترميزات التي يمكن ان تعطي للحسابات المختلفة إضافة يمكن للدليل توضيح بعض المفاهيم و المصطلحات المستخدمة.ودليل الحسابات عبارة عن قائمة تتضمن رموز و أرقام الحسابات المستخدمة داخل المؤسسة الإقتصادية.

المطلب الثالث :ماهية المعلومات المحاسبية

ظلت المحاسبة تحتفظ بدورها بالتذكرة و التقرير وأصبحت المصدر الأساسي للبيانات و المعلومات التي يعتمد عليها في إتخاد القرارات الإقتصادية.

لقد تطرقنا في هذا المطلب الى تقديم مفهوم المعلومة المحاسبية و الاطراف المستخدمة لها

اولا: مفهوم المعلومة المحاسبية و أنواعها

1- تعريف المعلومات المحاسبية

المعلومة المحاسبية هي عبارات عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي كما تعتبر لغة وأداة الاتصال مابين معدها و المحدد لهدفها بوضوح و بين مستلمها الذي تفيده في اتخاذ القرارات المختلفة [1].

و في تعريف اخر تمثل المعلومة المحاسبية مجموعة من البيانات التي تم جمعها و إعدادها بالطريقة التي جعلتها قابلة للاستخدام مفيدة بالنسبة للمستخدمين و هي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي و لها تاتير في إتخاذ القرارات

كما عرف مجمع المحاسبة الأمريكي المعلومة المحاسبية على أنها نظام للمعلومة من الستينات من القرن العشرين و أن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته , فهو يجمع البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي و البرمجة .

2. - أنواع المعلومات المحاسبية :

قسمت المعلومات المحاسبية حسب عدة تصنيفات الى أنواع عدة و من هذه التصنيفات نجد:

التصنيف الاول : حسب مستخدمو المعلومة المحاسبية و تقسم المعلومة المحاسبية الى :

[1] ناصر محمد علي المجهلي , خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في إتخاد القرارات , مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باتنة ’الجزائر 2009 ص23-24.

- ✓ المستثمرون المساهمون
- ✓ الموظفون العمال الدائنون و المؤقتون و التمتيلات النقابية الممثلة لهم .
- ✓ المقرضون و الدائنون التجاريون و الأخرون البنوك.
- ✓ الزبائن
- ✓ الحكومات ووكالاتها مصلحة الضرائب .
- ✓ الجمهور أفراد المجتمع .

التصنيف الثاني: حسب إلالزامية القانونية و تقسم المعلومة الى :

✓ المعلومة المحاسبية اجبارية : حيث تلزم المؤسسة الإقتصادية بقوة القانون على مسك الدفاتر و حفظ السجلات و مستندات و إعداد القوائم المالية الازمة .

✓ معلومات محاسبية إختيارية : مثل الموازانات التقديرية و تقارير الإدارة الداخلية و هذا النوع من المعلومة ضروري لتسيير الجيد للمؤسسات الإقتصادية .

التصنيف الثالث : حسب درجة الإستفادة منها في اتخاد القرار و تقسم الى :

- ✓ المعلومة المحاسبية التاريخية .
- ✓ المعلومة المحاسبية الحالية .
- ✓ المعلومة المحاسبية المستقبلية .
- ✓ المعلومة المحاسبية الداخلية .

التصنيف الرابع : حسب الفروع المحاسبية تصنف المعلومة المحاسبية الى :

✓ المحاسبة المالية : تشير الى المعلومات التي تصنف الموارد و الإلتزامات المالية و الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الإقتصادية .

✓ المحاسبة الإدارية : تشمل المحاسبة الإدارية إنتاج و تفسير المعلومات المحاسبية بغرض مساعدة الإدارة بصفة خاصة عند إدارة الأعمال و يستخدم المديرون هذه المعلومة لوضع بيانات عامة للشركة و تقييم أداء الأقسام و الأفراد .

✓ المحاسبية الضريبية : يعتبر إعداد التقارير الضريبية عن الدخل مجالا متخصصا في المحاسبة و يتم الى حد بعيد إعداد القرارات الضريبية من واقع المعلومة لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاص بضريبة الذخل .

التصنيف الخامس : حسب المصدر الحصول على المعلومات المحاسبية تصنف هذه الاخيرة الى :

✓ المعلومات الداخلية : و تتمثل في المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة المتولدة عن العمليات التي تقوم بها مثل رقم الاعمال كمية التكاليف الافراد.

المعلومات الخارجية : هي المعلومات تاتي من خارج و تكون متعلقة بالمحيط مثل معلومات حول الزبائن الموردين القوانين.

ثانيا:معالجة المعلومة المحاسبية[1]

تعالج المعلومة المحاسبية كما يلي:

المعالجة التقليدية للمعلومة المحاسبية : في اطار المعالجة اليدوية و يتم استخدامها الطرق التقليدية لمعالجة المعلومة المحاسبية و تتمثل في الانظمة الاتية :

- ✓ النظام الكلاسيكي: يمسك اليومية العامة التي قامت بها المؤسسة انطلاقا من الوثائق المثبتة لها و يتم ترحيل التسجيلات يوميا من اليومية الى دفتر الاستاذ.
- ✓ الانظمة ذات اليوميات المساعدة: لتجنب مساوئ النظام الكلاسيكي تم تصميم هذا النظام و ركزت على الاولية تحقق هدفين هما امكانية تقسيم العمل على مستوى ادخال البيانات و تقليص حجم البيانات عن طريق اجراء التجمع المرحلي.

وتتطرق للانظمة المساعدة كما يلي:

ا.النظام المركزي في هذا النظام الترتيب و التصنيف الاولي للوثائق المحاسبية يلعب دور مهم حيث ان الوثائق المحاسبية فواتيروشبكات يتم ترتيبها ثم تجميعها على اساس خصائص العمليات التي نتجت عنها, وكل مجموعة متجانسة تخصص و تسند لها يومية مساعدة .

ب.النظام الكلاسيكي مبادئ النظام المركزي الا ان الترحيل الى الحسابات يحتوي على معلومات تفصيلية و اليوميات المساعدة هي عبارة عن تقييم اليومية الوحيدة في النظام الكلاسيكي فعمليات التجمع الشهرية تأخد مجاميع اليوميات المساعدة هذا الاجراء يتيح عملية الرقابة و المقارنة مع ميزان المراجعة .

المعالجة الالية للمعلومة المحاسبية استخدام الحاسوب :

في ظل استخدام الحاسوب فإن المعالجة تتيح عددا سريع و دقيق للقوائم المالية و مختلف التقارير المالية و إعتماد قواعد البيانات بحيث يتم تجميع بيانات قيود اليومية الخاصة بالفترة المالية و كدا قيود التسوية التي تعد في نهاية الفترة , وتخزينها على ملف عمليات اليومية بحيث تعالج البيانات بواسطة الحاسوب لإعداد التقارير .

إن لهذه الطريقة عدة مزايا من خلال :

- ✓ إدخال البيانات : يتم إدخال البيانات المحاسبية التي تعتمد على وثائق الإتبات المحاسبية بطريقة تسمح باجراء تطبيقات أخرى و بطريقة مباشرة .
- ✓ حفظ قيود في ملف القيود المحاسبية بعد مجموعة من عمليات الرقابة الألية .

[1] احمد حسين علي حسين ,نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكريو النظم التطبيقية ,دار الجامعة للنشر ,الاسكندرية ,2002ص 63

✓ تجعل المعالجة المصادقة حفظ غير قابل للعكس .

✓ بعد المصادقة على القيود يثم تحديث الحسابات ووضعها في ملف الحسابات

✓ استغلال البيانات : إن المعالجة الالية تسمح بإدخال و الرقابة و المصادقة و إمداد قاعدة البيانات المحاسبية التي تستعمل من أجل :

- الحصول على منشورات مطبوعة اليوميات,الحسابات .
- التفحص على شاشة العرض.
- إجراء مجموعة المعالجات الاحقة .

ثالثا : مستخدموا المعلومات المحاسبية

يمكن تقسيم مستخدموا هذه المعلومات الى المستخدمون الداخليون و الستخدمون الخارجيون

1_المستخدمون الداخليون

هم كافة الأطرف التي يتصل عملهم بإدارة أنشطة المؤسسة و استخدام مواردها الاقتصادية و البشرية في سبيل تحقيق الأهداف المسطرة فالمديرون يحتاجون الى المعلومات للتخطيط و التنظيم و إدارة المؤسسة و تقييم أداء المسؤولين و ينطبق هذا على فئة المديرين بكافة مستوياتهم .

2_ المستخدمون الخارجيون :

و ينقسمون الى :

ا _ الفئات التي لها المصالح مالية مباشرة في المؤسسة : و تتضمن الأطراف الاتية :

✓ المستثمرون يستخدمون المعلومات المحاسبية لإتخاد القرارت بشراء الأسهم او استمرارية الإحتفاظ بها أو بيعها .

✓ المقرضون يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح ائتمان القروض و التنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها .

✓ العاملون و يستخدمون المعلومات المحاسبية لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق أرباح بغرض الحكم على استمرارية المؤسسة .

✓ النقابات العاملة تحتاج هذه الأخيرة المعلومات عن الوضع المالي و مستويات الأرباح المحققة للدفاع عن حقوق العمال و تحسين ظروف العمل.

ب_الفئات التي لها مصالح غير مباشرة: وتتمثل في الأطراف الأتية :

_ الدوائر و السلطات الحكومية ذات علاقة منها :

✓ مصلحة الضرائب تهتم بالقوائم المالية الصادرة هن المؤسسة لإستخدتمها لتحديد الضريبة المستحقة .

✓ مصلحة الإحصاءات تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن المؤسسة لمراعاتها في حساب الدخل القومي في مختلف القطاعات الأقتصادية .

✓ السلطات القضائية تحتاج الى القوائم المالية للفصل في أمور الافلاس و المنازعات القضائية .

- ✓ المحللون الماليون و الوسطاء الماليون يحتاجون الى القوائم المالية بغرض إجراء التحاليل المالية و تقديم الاستشارات لاتخاد قرارات المؤسسة .
- ✓ المستهلكون أو العملاء يهتمون بتكوين فكرة عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة
- ✓ و كمية و نوعية و أسعار معينة و كذا الاستمرار بتقديم خدماتها بعد البيع و خدمات ضمان المنتج

خلاصة الفصل:

تطرقنا في الاطار النظري للدراسة في المبحث الاول ماهية معايير التدقيق الجزئري و وظائفه و اهميته و في المبحث الثاني الى ماهية النظام المعلومات المحاسبي .

من اهم النتائج المتوصل اليها :

*مهنة التدقيق في الجزائر تسير نحو الاحسن خاصة بعد اصدار معايير التدقيق الجزائرية .

*معايير التدقيق الدولية عبارة عن مرجع لوضع القوانين و الانظمة و الاجراءات الموضوعية من قبل الدول او الجمعيات لقياس نوعية العمل من قبل المدقق

* يعد نظام المعلومات المحاسبي احد الانظمة الفرعية للمعلومات في المؤسسة حيث يهتم فقط بالاحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها بشكل كمي و نقدي

الفصل الثاني :

دور المعيار الجزائري 570 في تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد

يعتبر موضوع استمرارية المؤسسة وأثره على عدالة ومصداقية القوائم المالية المنشورة من المواضيع الهامة التي نالت اهتمام الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة، سواء على مستوى الهيئات المهنية، أو الممارسين للمهنة أو مستخدمي هذه القوائم .

كما تقع مسؤولية إعدادها على إدارة المؤسسة، ومن المعروف أن استمرارية المؤسسة تبنى على أساس الخبرة والحكم الشخصي في ظل ظروف عدم اليقين والتأكد بخصوص الوضع المالي والمحاسبي أو المشاكل التي من المحتمل وقوعها، كما تمثل تحديا كبيرا من التحديات التي تواجه المراجعين للتأكد من عدم وجود أي خطر محتمل يؤثر على الإستمرارية المؤسسة . وهذا ما دفع بالجزائر إلى إصدار معيار المراجعة الجزائري570" استمرارية الاستغلال والذي يهدف إلى توفير إرشادات للمراجعين للتأكد و التحقق من الوضع المالي و المحاسبي أثناء أداء مهمته و هدا ما يبين صدق الشفافية القوائم المالية .

و سنتطرق في هدا الفصل إلى :

المبحث الأول :إعداد و عرض القوائم المالية

المبحث الثاني : عموميات حول المعيار الجزائري 570

المبحث الأول :إعداد و عرض القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المال عن المنشأة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمنشأة و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية ،و يمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي و حقوق الملكية و التي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المنشأة ،كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات ، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية التي تتعلق ا القوائم المالية ،كذلك تعتبر النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية ، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات و الأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشاة و حقوق ملكية .

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية .

أولا: تعريف القوائم المالية .

يعرفها المشرع الجزائري على أنها { **هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية،كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل اقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية**}[1]

القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات و المعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المختلفة كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية و هي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية

و هناك مجموعة من الإعتبارات الواجب مراعاتها عند إعدادها والمتمثلة في:

-تحديدها بوضوح وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي يتم عرضها في نفس التقرير

--يتم تطبيق معايير الإبلاغ المالي IFRS فقط على ما يتم عرضه من معلومات في القوائم المالية أما المعلومات الاخرى فلا يشترط إعدادها وفقها إدا كانت تتميز بالموثوقية و الدقة

[1] الجريدة الرسمية ، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29 ،العدد74 ،الجزائر، صادرة بتاريخ 25نوفمبر2007،ص:05

-يجب بيان الأمور التالية عن القوائم المالية بوضوح و هي :

- لمعلومات الأخرى فلا يشترط إعدادها وفقها إدا كانت تتميز بالموثوقة و الدقة الاسم المؤسسة التي تعود لها و اسم القائمة و تاريخها .
- فيما ادا كانت القوائم المالية منفردة لمؤسسة معينة أو موحدة أو لمجموعة مؤسسات .
- العملة التي يتم إعداد القوائم المالية بها .

-تحديد الفترة الإبلاغية وتعني التوقف في نهاية كل فترة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة و ترتبط بمفهوم الدورية

ثانيا : خصائص القوائم المالية.

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين . كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأ.

مع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الآتي :

1) القابلية للفهم : إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر المعقول من العناية . وعلى كل حال فإنه يجب عدم إستبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدم .

2) الملائمة : لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين بمساعدم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييمام الماضية

إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلين فعلى سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وهيكلها يعتبر ذا قيمة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة على إستغلال الفرص

وعلى التصدي للأوضاع المعاكسة وتلعب نفس المعلومات الدور التأكيدي فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العملات المخططة مثلا .

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء في السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي و الأداء المستقبلي ومسائل أخرى م المستخدمين مباشرة مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية ومقدرة المنشأة على مواجهة إلتزامات عندما تستحق. وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤيه فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة، وتتعزز القدرة على عمل تنبؤات من القوائم من خلال الأسلوب الذي تعرض به المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية فعلى سبيل المثال تزداد القيمة التنبؤية لقائمة الدخل إذا تم الإفصاح فيها بشكل منفصل عن البنود غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الإيرادات المصروفات [1]

3) المصداقية : لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها . وتتسم المعلومات بالمصداقية إذاكانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر

يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الإعتراف ا يمكن أن يكون مضللا فعلى سبيل المثال إذا كانت مشروعية مبلغ التعويضات المطالب ا موضع نزاع قانوني فإن إعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب في حين أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة .

4) القابلة للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشاة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة عبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشأة المختلفة .

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأية تغييرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على تحديد الإختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية المتشاة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت، المختلف أن تطبيق معايير المحاسبة بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة .

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008. ص 50

يجب أن لا تختلط الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع مفهوم التوحيد كما يجب أن لا تعيق عملية تقديم معايير محاسبة محسنة. إن من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في سياسة محاسبية بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملاءمة والمصداقية كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة ومصداقية .

بما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن فإن من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقارنة للفترات السابقة .

ثالثا : مستخدموا القوائم المالية.

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كم تتنوع أغراض إستخدام لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقات بالمؤسسة من جهة ولتنوع قرارات المبنية على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى

.ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد:

1 : **المستثمرون** : يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على إتخاذ قرار الشراء أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الإقتصادية على توزيع الأرباح

2- المقرضون: :يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الإقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة ا عند الإستتحقاق .

3 الموظفون : يهتم الموظفون والمجوعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب الأعمال .

كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآت وتعويضامهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل .[1]

4- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون [2]بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذاكانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الإستحقاق. ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من إهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على إستمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم .

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

5- لعملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة بإستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو إعتماد عليها .

6- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد بالتالي أنشطة المنشآت. كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة .

7- الجمهور: تؤثرالمنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها .[1]

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

لذلك تعتمد مهنة المحاسبة عند تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تتجه إلى توفير المعلومات الأكثر إفادة للجماعات المختلفة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة . وتستند تلك الأهداف على أن المستخدم يحتاج إلى قدر ملائم من المعرفة بجوانب الأعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية . وتعد تلك النقطة هامة لأنها تعني أنه عند إعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين إفتراض وجود مستوى من الأهلية لدى المستخدمين حيث أن لذلك أثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات .[2]

المطلب الثاني :اسس و اعتبارات القوائم المالية

حددت معايير المحاسبة الدولية بشكل مفصل متطلبات العرض العادل للبيانات المالية التي تعدها الشركات، ويعد المعيار الأول المعيار الذي حدد الاعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بمكوناتها، كما أن لهذا المعيار أهمية كبيرة في طريقة معالجة موجودات والتزامات وحقوق الملكية للمنشأة، وطريقة الإفصاح و إعداد القوائم المالية في مختلف المنشآت،وصدر هذا المعيار في 1أفريل 1974،أجريت عليه تعديلات كباقي المعايير الصادرة وكان آخر تعديل في سنة 2005، فقد صمم أصلا لتحسين نوعية المعلومات المالية المعروضة، أي يهدف إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ص44

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ص 46 47

أولا :أسس إعداد القوائم المالية .

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 01على عدة أسس عتبارات عامة يجب انطلاق منها عند إعداد القوائم المالية، وهي[1]:

01- عرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والاداء المالي والتدفقات المالية للمنشأة، وفي حالات نادرة جدا قد تجد أن الإدارة تطبق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللا، ونجد أن من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي:

أ- أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل للمركز المالي للمنشأة وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية

ب- -أن الإدارة قد طبقت في كافة النواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل

ج- تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة

د- الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ارباح أو خسارة المنشأة أو على الأصول والخصوم أو حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة

2- السياسات المحاسبية .

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية .

حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتبعة بواسطة المنشأة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، لذلك يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحا واضحا لكافة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعدادها.

3- فرض استمرارية المنشأة.

[1] المعيار المحاسبي الدولي الأول ,المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ,منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

إعداد التقارير والقوائم المالية على أساس المنشأة مستمرة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، وليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك عندما تكون الإدارة على علم أثناء تقييمها بحالات عدم التأكد المادية، أي تتعمق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد.

4- المحاسبة على أساس الإستحقاق

يتم الإعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها]وليس عند استلام أو سداد النقدية وما في حكمها[، أي يتم الإعتراف بالإيرادات عند إكتسابها كما يتم الإعتراف بالمصروفات عند إستحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من إيراد وتتحمل بما يخصها من أعباء.

5- مبدأ ثبات العرض

عند تغيير أية سياسة محاسبية في السنة المالية، يجب الإشارة إلى ذلك في إيضاحات القوائم المالية المتممة للقوائم المالية،من ناحية الأسباب وأثر هذا التغيير على القوائم المالية

6- مبدأ الحيطة والحذر

قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الإنتاجي للمعدات والأصول ، عدد المطالبات والكفالات التي يمكن أن تحدث

يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الافصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة و الحذر عند إعداد القوائم المالية، أي تبنى درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد، و لا ينتج عنها تضخم الأصول والدخل أو تقليل الإتزامات والمصروفات.

7-ا لقابلية للمقارنة

يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعمق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة تغير أرقام المقارنة يجب الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

ثانيا: الإعتبارات العامة والهامة لعرض القوائم المالية

حدد المعيار المحاسبي الدولي الأول بعض الإعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية يمكن ذكر بعضها:

1- .تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وذلك لأهمية وجود هذه الجهة للرجوع إليها عند طلب أي توضيحات، إضافة إلى أن وجود هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة؛

2- ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الأعمال بشكل صحيح وتمثل جوهر الأحداث المالية

3- ثبات عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية أخرى، لتوفير إمكانية إجراء مقارنة لنتائج أعمال الشركة خلال فترات زمنية متعاقبة، ولا تخرج الشركة من التصنيف المعهود إذا طلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء تغيير؛

4- تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية، وذلك استنادا إلى مفهوم الأهمية النسبية للبند]تفصيل للبند المهم وتجميع بنود أقل أهمية مع بنود أخرى[، ويعتبر بندا مهما إذا كان حذفه أو عدم الإفصاح عنه سيؤثر في القرارات الإقتصادية للمستخدمين وتختلف أهمية البند على حسب طبيعة عمل وحجم نشاط الشركات؛

5- منع إجراء أي مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات، ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي آخر أو كانت بنود الدخل والمصروفات المتعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية وفق ذكره سابقا؛

6- إن إجراء مقاصة على أسس غير موضوعية قد يؤثر أو يغير في عملية إتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط؛ الصافي فقط.

7- ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة و إجراء المقارنة.

المطلب الثالث : القوائم المالية الأساسية .

كان هدف واهتمام مستخدمي القوائم المالية مركزا على الدخل وعلى ربحية السهم الواحد كأساس اتخاذ القرار، لكن في الآونة الأخيرة بدأ الاهتمام يتوجه إلى سيولة وقدرة المنشأة على توليد النقدية، فتحول بذلك الاهتمام من الاهتمام بقائمة الدخل إلى الاهتمام بقوائم مالية أخرى مثل قائمة المركز المالي والتدفقات النقدية[1]، حيث كانت غايات البيانات تقتصر على تزويد معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغييرات في الوضع المالي، وكذلك اظهار نتائج إدارة الشركة ومساءلتها عن مواردها المالية[2]، ويجري العمل على تغيير هذه الأهداف لتشمل تقييم المبالغ والأوقات وعدم التيقن لمتدفقات النقدية المستقبلية، من أجل الوقوف على قدرة الشركة على توليد صافي تدفقات نقدية تحقق عوائد للمستثمرين والدائنين، وتشمل أيضا تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية و الالتزامات المقابلة لهذه الموارد، والمعلومات التي لها تأثير على العمليات والأحداث، والظروف التي أدت إلى تغيير الموارد و الالتزامات، بالإضافة إلى تقديم معلومات مفيدة حول الاستثمار والعمليات الأخرى.

---

1 طارق عبد العال حماد .دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربيةالمتوافقة معها . الجزءالاول الدار الجامعية الاسكندرية 2008 ص 71

2 نعيم سابا خوري , تحرير خدمات المحاسبية و التدقيق ,دار النشر السورية ,ص04

ولقد تعارضت الآراء حول أي من القوائم المالية أكثر أهمية فمنهم من يرى أن قائمة الدخل تعتبر أكثر أهمية و يرى البعض أن قائمة المركز المالي هي الأهم و بين الرأي و الرأي الأخر يمكننا القول أن القوائم المالية هي وسيلة الإدارة الأساسية في الإتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلال هذه القوائم المالية يمكن لكل الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة، وما حققته من نتائج، وتلتزم المنشآت على اختلافها بإعداد أربعة قوائم أساسية هي:

1. قائمة المركز المالي (الميزانية).
2. قائمة الدخل .
3. قائمة التغيير في حقوق الملكية .
4. قائمة التدفق النقدي .
5. الإيضاحات و الملاحق .

أولا : قائمة المركز المالي .

وهي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة و دلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعداد القائمة) ,و عليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى :حسابات النتائج ,قائمة التدفقات النقدية [1]. كما تعد المعلومات المحاسبية التي تتضمنها قائمة المركز المالي في لحظة إعدادها نقطة الانطلاق لمزاولة الشركة لنشاطها الاقتصادي للفترة المقبلة .

كما يمكن وصف قائمة المركز المالي بأنها قائمة الاستثمار بمعنى أنها تشتمل على عرض و تحليل لمصادر الأموال "الأموال المقترضة و رأس المال الممتلك" واستثمار هده الأموال في مختلف أصول الشركة "أوجه الاستخدام "و هدا الوصف لقائمة المركز المالي يؤكد بأنها بيان عن مصادر الأموال و استخدام الأموال مرتبة طبقا لقواعد متعارف عليها [2].

و قد جاء تبويب عناصر قائمة المركز المالي كما يلي :

- الأصول الجارية
- الأصول الغير جارية
- الخصوم الجارية

[1] عباس مهدي الشرازي . نظرية المحاسبة .دار السلاسل للنشر و التوزيع .الكويت 1990 ص 115

[2] ناظم حسن الشريفي ,سعود جاسد مشكور العامري ,المحاسبة المتقدمة في الشركات ,زهران للنشر ص38

- الخصوم الغير جارية
- حقوق الملكية

أ – الأصول: هي إجمالي الموجودات الخاصة بالشركة

، وتُعدُّ المكون الأول من مكونات قائمة المركز الماليّ , والأصل هو موارد تسيطر عليها الشركة نتيجة الأحداث سابقة، و من المتوقع أن ينتج منافع اقتصادية مستقبلية للشركة وتنقسم إلى:[1]

الأصول الغير الجارية.: وهي تلك الأصول الموجهة للاستعمال الدائم والمستمر في احتياجات نشاط المؤسسة مثل التثبيتات العينية والمعنوية ؛ أو تلك الأصول التي تمت حيازتها بهدف توظيفها في الآجال الطويلة أو تلك التي لا يمكن تحقيقها أو انجازها في 12 شهر بداية من تاريخ الإقفال.و في الأساس غير معدة للبيع مثل :

1- الأرضي و المباني و الآلات و المعدات ووسائل النقل

2- أصول غير ملموسة مثل :الشهرة حقوق الامتياز و خلافة

الأصول الجارية : وهي الأصول التي يمكن للمؤسسة انجازها، بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية. أو تلك الأصول المحازة أساسا بهدف تداولها أو البقاء عليها

لفترات قصير (12) شهر على الأكثر مثل المخزونان .ويمكن اعتبارها أصول جارية، عناصر النقديات أو أشباه النقديات مثل :[2]

1- الأرصدة النقدية المحتفظ بها في الشركة و لدى البنوك و المتاحة لمتطلبات

التشغيل الجاري المخرون كالمواد الخام .

2- العملاء .

3- استثمارات مالية مثل :(أدونات الخزينة أسهم سندات).

4- المصروفات المقدمة :وهي المصروفات التي تم دفعها مقابل خدمة لم يتم الحصول

عليها بعد .[3]

[1] . محمد صبري إبراهيم ندا وطارق عبد العال حماد و ناشا أحمد عطية، أساسيات المحاسبة، مطبعة دار السالامـ ، مصر، 2006

[2] http://www.benbelghit.com/cours/cours1/4_cour_scf.pd 06/ 04/ 2015

[3] د علي سيد اسماعيل , مصادر توفير السيولة في البنوك الاسلامية ,دار التعليم الجامعي

ب- الخصوم : و هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تمتلكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية

و لقدعرفتها المادة 22 من النظام الحاسبي المالي كالتالي :"تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية و التي يتمثل انقضاءها بالنسبة للمؤسسة في الخروج من وارد ممثلة لمنافع اقتصادية"

الخصوم غير الجارية : تصنف العناصر على هذا الأساس عندما ينتظر تسوية العنصر المعين في إطار دورة الاستغلال العادية خلال 12شهرا مثل الموردين. أو يكون واجب الدفع خلال السنة التي تلي تاريخ إقفال الدورة مثل القروض.

الخصوم الجارية : وتتضمن باقي عناصر الخصوم الاخرى التي لا تعتبر جارية بما فيها عناصر الخصوم طويلة الأجل التي تتضمن فائدة حتى ولو تمت تسويتها خلال السنة التي تلي إقفال الحسابات .[1]

حقوق الملكية : وهي القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الالتزامات، ويختلف تصنيف حقوق الملكية حسب نوع المؤسسة فيما إذا كانت فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة، فمثلا شركة المساهمة تتضمن حقوق الملكية رأس المال والاحتياطات والأرباح المحتجزة ،ويعطي هذا التصنيف معلومات ملائمة لمتخذي القرارات لترشيد عملية اتخاذ القرارات لديهم .

ويكون شكل جدول قائمة المركز المالي وفق النظام المحاسبي المالي حسب الطبيعة على الشكل التالي:

[1] 2015/06/ http://www.benbelghit.com/cours/cours1/4_cour_scf.pd

الأصول	N الملاحظة	N اجمالي	N اهتلاك الرصيد	N الصافي
أصول غير جارية				
التثبيتات المعنوية				
التثبيات العينة				
التثبيتات العينية الاخرى				
أراضي				
مباني				
تثبيتات يجري انجازها				
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
سندات أخرى مثبتة				
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية				
ضرائب مؤجلة على الاصول				
مجموع الأصل الغير جاري				
اصول الجارية				
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ				
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				
الزبائن				
لمدينون آلخرون				
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة				
الموجودات و ما شابهها				
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الاخرى				
الخزينة				
مجموع الأصل الجارية				
مجموع العام للأصول				

جدول 7 جدول المركز المالي (جانب الأصول)

المصدر: العدد 19, الجريدة الرسمية 2009/03/25

الجدول رقم : جدول المركز المالي (جانب الخصوم)

الخصوم	***الملاحظة***	***N***	***N-1***
رؤوس الاموال الخاصة			
رأس مال تم اصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة دوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون اخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون اخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع الخصوم العام			

جدول 8 : *المركز المالي (جانب الخصوم)*

المصدر: العدد 19, الجريدة الرسمية 2009/03/25 ص 29

ثانيا : قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) .

قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات "حملت عليها" وفقا لمبادئ محاسبية متفق عليها .

و حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص لأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة .

حيث يتم قياس قيمة الربح على أساس الفرق بين صافي الأصول في بداية الفترة (مجموع الأصول، مجموع الخصوم)و بين صافي الأصول في نهاية الفترة بعد تعديله بمقدار الأستثمارات الإضافية خلال تلك الفترة، وهذا الأسلوب يعرف بأسلوب التغير في حقوق الملكية أو المحافظة على أرس المال، لكن يعاب على هذا الأسلوب عدم إظهاره بدقة عناصر هذا الدخل الإيرادات و المصروفات و التي تعد ذات أهمية في تقييم القدرة الكسبية للشركة وقياس أدائها، لذا يتم استخدام مدخل تحليل العمليات الذي يوفر بيانات تفصيلية عن الإيرادات و المصاريف المرتبطة بأنشطة الشركة.

إن الهدف من إعداد قائمة الدخل هو إظهار صافي نتيجة النشاط في آخر الفترة المالية سواء كان صافي ربح، أو صافي خسارة، فهي إذا المشروع خلال فترة معينة تهدف إلى معرفة وقياس مدى نجاح عادة سنة أو نصف سنة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح كما يهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الإقتصادية للوحدة، و كذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.

و تتكون قائمة الدخل من عنصرين هما الأعباء و الإيرادات

أ- ***الأعباء*** : هي نقصان في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل خروج أو استنفاذ قيم الأصول، أو حدوث التزامات التي تؤدي إلى نقصان في الأموال الخاصة، بخلاف , تلك التي ترتبط بتوزيعات المساهمين في رأس المال

ب- ***الإيرادات*** : تتمثل النواتج في تزايد المنافع الإقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو تزايد في الأصول، أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.[1]

---

1 سعيدي عبد الحليم , محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي , رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث [1]في العلوم التجارية تخصص: محاسبة 2014 - 2015

	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغيير المخزونات المنتجات المصنعة و منتجات قيد الصنع الانتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
منتجات مستهلكة الخدمات الخارجية و استهلاكات اخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للإستغلال			
أعباء المستخدمين ضرائب و رسوم و مدفوعات متشابهة			
4- الفائض اجمالي من الأستغلال			
المنتاجات عملياتية أخرى أعباء عملياتية اخرى المخصصات اهتلاك و مؤونات استئناف عن خسائر قيمة و مؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
منتجات مالية أعباء مالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات)حول النتائج العادية مجموع المنتاجات الأنشطة العادية مجموع الأعباء			
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر الغير عادية - منتوجات (يطلب بيانها) العناصر الغير عادية - أعباء (يطلب بيانها) **9- النتيجة الغير عادية**			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج			

جدول 9 حساب النتائج (حسب الطبيعة)

المصدر:, الجريدة الرسمية 19 المؤرخ في 2009/03/25 ص 30

	الملاحظة	N	N -1
رقم الاعمال كلفة المبيعات **هامش الربح الإجمالي**			
منتاجات عملياتية أخرى التكاليف التجارية أعباء الإدارية أعباء عملياتية أخرى			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين مخصصات الاهتلاك) منتجات مالية اعباء مالية			
النتيجة العادية بعد الضرائب			
الضرائب الواجبة على النتيجة العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
منتجات الغير عادية أعباء الغير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركة الموضوعة موضع المعادة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج			

جدول 10 : جدول حساب النتائج (حسب *الوظيفة*)

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19المؤرخ في 25 03 2015 ص 31

ثالثا : قائمة التدفقات النقدية .

عرفها النظام المحاسبي المالي الجزائري" SCF" من خلال هدفها بحيث: تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية وتقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة اثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها).[1]

و يمكن أيضا تعريف قائمة التدفقات النقدية هي قائمة إجبارية ومكملة للقوائم المالية الأخرى تبين مقبوضات ومدفوعات المؤسسة، أي قائمة التدفقات النقدية تذهب إلى أبعد من ذلك فإنها تحدد النتائج النقدية لكل الأنشطة التي مارستها الشركة والتي يتم تصنيفها إلى الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية [2].

وتفيد قائمة التدفقات النقدية داخليا إدارة المشروع وخارجيا المستثمرين والدائنين وغيرهم حيث يكمن استخدام:

1- استخدامات الإدارة: فإدارة المشروع تستخدم قائمة التدفقات النقدية لتقييم موقف السيولة وتحديد سياسة توزيع الأرباح وتقييم آثار القرارات على الاستثمار والتمويل وبالتالي قد تستخدم الإدارة هذه القائمة لتقرير مدى الحاجة لتمويل قصير الاجل لسداد الالتزامات المتداولة ولزيادة أو تخفيض توزيعات الأرباح والتخطيط لاحتياجات الاستثمار والتمويل .

2- استخدامات المستثمرين و الدائنين : حيث يستخدم المستثمرين والدائنون هذه القائمة في تقييم مقدرة المشروع على تحقيق تدفقات نقدية موجبة وقدرا على سداد الديون وإجراء توزيعات لأرباح وتقدير مدى الحاجة لتمويل إضافي كما تستخدم القائمة في شرح الاختلاف بين صافي الدخل من واقع قائمة الدخل وصافي التدفقات النقدية تبين الأثر النقدي لأنشطة الاستثمار والتمويل خلال الفترة.[3]

و قد جاءت عناصر تبويب قائمة التدفقات النقدية على الشكل التالي :

- التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية
- التدفقات النقدية عن الأنشطة الاستثمارية

---

[1] ا – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية – العدد 19 -المؤرخ في 25 مارس 2009

2بن فرج زوينة ، رحيم حسين –قائمة تدفقات الخزينة مدخل رئيسي في تطور النظام المحاسبي في الجزائر – ملتقى دولي يومي 13،14 [2] ص10.ديسمبر

بختي صالح , تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال قائمة التدفقات النقدية , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية و [3] المحاسبة ,2017 – 2018

- التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية

أ- التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية : هي التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة الرئيسية التي تمارسها المؤسسة، وتشمل الأثر النقدي للعمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد وقياس صافي الربح حيث تشمل **التدفقات النقدية الداخلة** :المتحصلات النقدية مقابل السلع المباعة للعملاء والخدمات المؤدة لهم وإيراد الفوائد المحصلة وتوزيعات الأرباح تتسلمها المنشأة كعائد على السلع والاستثمار في الأوراق المالية وحصيلة بيع الأوراق المالية كما تشمل **تدفقات الخارجية** :المدفوعات لفرض سداد الأجور وسداد ما تحصل عليها المنشأة من سلع وخدمات ومدفوعات الفوائد والضرائب والمدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض الإنجاز [1].

ب- التدفقات النقدية عن الأنشطة الاستثمارية : وهي التدفقات النقدية التي تشمل بيع وشراء الموجودات الطويلة الأجل، ويتطلب تحديدها تحليل عناصر الميزانية في جانب الموجودات والتي لم يتم تحليلها عند تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ومن أمثلة عليها مايلي :

- لنقد المدفوع لشراء أجهزة ومعدات.
- النقد المدفوع مقابل استثمارات أخرى طويلة الأجل.
- المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة أو الاستثمارات.

ج – التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية : : وهي التدفقات النقدية المتعلقة بالحصول على الموارد من المالكين أو إعادتها لهم، ذلك فيما يتعلق بالحصول على التمويل من المقرضين أو تسديد القروض لهم ومن أمثلة ذلك مايلي :

- النقد المتحصل من إصدار أسهم جديدة أو زيادة رأس المال.
- النقد المتحصل من إصدار سندات طويلة الأجل .
- النقد المتحصل من القروض وتسهيلات البنك .
- النقد المدفوع على توزيع الأرباح .
- النقد المدفوع لتسديد السندات .[2]

[1] محمد على وهدان وآخرون –المحاسبة عن التدفقات النقدية- القاهرة -2009

[2] خبراء المجموعة العربية للتدريب و النشر ,دراسة الجدوى المالية للمنشات الصغيرة و المتوسطة 2012

	الملاحظة	السنة المالية1	السنة المالية-1
1- تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية المدفوعة الأخرى الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيح			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملباتية			

جدول11 : (تدفقات النقدية الطريقة المباشرة)

	الملاحظة	السنة المالية 1	السنة المالية 2
1- تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية (صافي الربح) اتصحيحات من أجل -الاهتلاكات و الأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات -تغبر الزبائن و الحسابات الدائنة الاخرى -تغيير الموردين و الديون الأخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن نشاط أ			

جدول 12 : (تدفقات النقدية الطريقة غير المباشرة)

المصدر : ***الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخ 25 03 2015***

	الملاحظة	السنة المالية 1	السنة المالية-1
1- تدفقات أموال الخزينة من أنشطة الاستثمارية			
المحسوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عملية التنازل عن التثبيتات عينية أو معنوية			
المحسوبات عن إقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوضيفات المالية			
الحصص والأقسام المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمارية			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويلية			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
قروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			

جدول 13 :صافي التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخ في 25 03 2015 ص 35

جدول رقم : بيان تصنيف التدفقات النقدية على أساس طبيعة النشاط

التدفقات النقدية	التشغيل	الاستثمار	التمويل
الداخلة	متحصلات من بيع بضائع متحصلات من أداء خدمات متحصلات من بيع أوراق مالية بغرض تحصيل إيراد فوائد على القروض للغير تحصيل كربونات استثمار في أسهم تحصيل تعويضات في شركة التأمين استرداد ضرائب الدخل مالم تكن خاصة بأنشطة الاستثمار أو التمويل متحصلات نقدية لعقود محتفظ لها لأغراض المضاربة	متحصلات قروض وبيع الأدوات المالية مدينة متحصلات من بيع أدوات حق الملكية للمؤسسة الأخرى . متحصلات عوائد استثمارات في حق ملكية للمنشأة الأخرى . متحصلات من بيع أصول ثابتة ملموسة مقبوضات من عقود أجلة مستقبلية و اختيارية ومقايضة	متحصلات من اصدار اسهم متحصلات من اصدار سندات قصيرة أو طويلة الاجل النقدية المقيدة لاستخدام في الاجل الطويل
الخارجية	المدفوعات للموردين المدفوعات للعمال والموظفين ضرائب مسددة سداد فوائد الغير سداد قروض ديون ثمن أدوات مالية بغرض المتاجرة سداد أقساط تأمين وسداد ضرائب الدخل مقبوضات من عقود محتفظ بالأغراض المضاربة	منح قروض للغير سداد مقابل اقتناء أدوات مالية للمنشأة الأخر سداد ثمن شراء أدوات حق الملكية الاخرى سداد ثمن شراء آلات ومعدات و اصول ثابتة مدفوعات نقدية لشراء عقود أجلة و عقود مستقبلية وعقود خيارات مقايضة	سداد توزيعات على المساهمين . سداد ثمن شراء الاسهم إعادة سداد أصل الدين (رد سندات و القروض) سداد مقابل استرد اسهم سداد مقابل تخفيض اللالتزام التمويلي

جدول 14 بيان تصنيف التدفقات النقدية على أساس طبيعة النشاط

مصدر: عبد الوهاب نصر –القياس والإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة العربية و دولية-دار الجامعة للنشر . الاسكندرية 2007 ص 187

رابعا : حقوق الملكية

يمكن تعريف حقوق الملكية بأنها حق الملاك أو المساهمين المتبقي من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات , وقائمة التغيرات في حقوق الملكية هي قائمة أو بيان يوضح التغيرات التي تحدث في صافي الأصول المملوكة للمساهمين أو اصحاب الشركة بعد خضم كافة الالتزامات ,و تحدث هده التغيرات نتيجة أسباب مختلفة مثل الايرادات و المصروفات المتعلقة بالفترة و المدرجة في قائمة الدخل ,زيادة أو تخفيض رأس المال أو اصدارات الاسهم الجديدة .

و تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي :

- صافي ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تضمنته قائم الدخل
- كل بند من البنود الدخل او المصروفات خلال الفيرة التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية و اجمالي هده البنود .
- أثر التغير في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء حسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي رقم (08).
- العمليات الرأسمالية مع المالكين .
- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة و التغيرات فيها خلال الفترة .
- تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك العلاوة و الاسهم , و كل احتياطي في بداية و نهاية الفترة و الافصاح عن كل تغير فيها

جدول رقم: جدول تغير الأموال الخاصة [1]

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة اصدار	فارق التقييم	فرق إعاد التقييم	احتياط النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2-N						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج لحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر 1-N						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة عادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

جدول 15 : جدول تغير الأموال الخاصة

المصدر لجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخ في 25 03 2015

المبحث الثاني : عموميات حول المعيار الجزائري 570

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية

المطلب الاول: مفهوم المعيار الجزائري 570

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة الى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات ,بما فيها التققيم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

اهداف المدقق في اطار هذا المعيار هي :

أ- جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بمدى التزام الادارة في اعداد القوائم المالية بفرض استمرارية الاستغلال

ب- استخلاص نتائج حول وجود او عدم وجود عدم يقين معتبر مرتبط بأحداث من شانها بعث الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرارية وتحديد تأثير ذلك على لتقرير المدقق انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة .

فرضيات استمرارية الاستغلال .

أ - حسب فرضية استمرارية الإستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع .يتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر .عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الإستغلال يتم تسجيل الأصول و الخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله و دفع ديونه أثناء السير العادي ألنشطته.

ب- ستخدام الإدارة لفرضية استمرارية الإستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري .يمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الإستغلال، و هذا دون أن تقتصر عليها فقط، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

المطلب الثاني: مؤشرات حول استمرارية المؤسسة[1]

[1] مقرر رقم23 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 15مارس2017

ان مؤشرات المخاطر التي يثار التساؤل فيها حول امكانية تواصل المنشاة كمؤسسة مستمرة قد تاتي من البيانات المالية او من مصادر اخرى ومدرج ادناه امثلة حول هده المؤشرات التي يجب ان تراعي من قبل المدقق .

مؤشرات مالية :

* رؤوس الأموال الخاصة السلبية

*الموقف المالي يتمثل بصافي المطلوبات او بصافي الطلوبات المتداولة .

*اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة و عدم وجود توقع حقيقي لتجديدها او تسديدها اوالاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الاجل لتمويل الاصول طويلة الاجل .

*ظهور النسب المالية الاساسية بشكل سلبي

*خسائر تشغيلية ضخمة

*تاخر توزيعات الارباح او توقفها

*عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها

*الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.

*تغير طريقة سداد الموردين من الدين الى طريقة الدفع النقدي عند التسليم .

*عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة او استثمارات ضرورية اخرى .

مؤشرات تشغيلية :

*فقدان اداريين بدون استبدالهم

*فقدان سوق رئيسي او حق امتياز او ترخيص او مورد رئيسي

*مشاكل عمالية او نقص في التجهيزات مهمة.

مؤشرات اخرى :

*عدم تطبيق متطلبات راس المال او متطلبات قانونية اخرى

*دعاوي قضائية معلقة ضد المنشاة و التي في حالة نجاحها قد تنتج عن احكام تعويضات لا يمكن الوفاء بها

*تغيرات في التشريع او السيا سة الحكومية .

المطلب التالث : ادلة الاتبات حول استمرارية المؤسسة[1]

عندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية , يجب على المدقق ان يجمع ادلة اثبات كافية و ملائمة لمحاولة ازالة الشك المتعلق بقدرة المنشاة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور و بالشكل المقنع للمدقق .

يقوم المدقق خلال عملية التدقيق باجراءات التدقيق المصصمة للحصول على ادلة اثبات لتكوين الاساس الذي يبني عليه رايه في البيانات المالية , و عندما يتار شك يتعلق بفرض الاستمرارية فان بعضا من هده الاجراءات قد تاخذ اهمية اضافية او قد يكون من الضروري اتخاذ اجراءات اضافية او تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقا و من ضمن الاجراءات المناسبة بهذا الصدد ما يلي

*تحليل ومناقشة التدفق النقدي و الربحية و التوقعات المناسبة الاخرى , مع الادارة .

*مراجعة الاحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر تؤثر على قابلية المنشاة للتواصل كمؤسسة مستمرة

*تحليل ومناقشة اخر بيانات مالية مرحلية متوفرة .

*مراجعة شروط السندات و اتفاقيات القروض و تحديد فيما اذا كان هنالك اي اخلال في تطبيقها .

*قراءة محاضرة اجتماعات المساهمين و مجلس الادارة و اللجان المهمة و التي تشير الى وجود صعوبات في التمويل.

*الاستفسار من محامي المنشاة حول الدعاوى القضائية و المطلبات .

*التاكد من وجود ترتيبات قانونية و ملزمة لتوفير الدعم المالي او الابقاء عليه ' مع اطراف ذات علاقة اواطراف ثالثة و تقدير القدرة المالية لهذه الاطراف بتوفير اموال اضافية .

*مراعاة موقف المنشاة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة غير المنفدة .

[1] مقرر رقم23 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 15مارس2017

المطلب الرابع : مسؤولية تقييم قدرة الكيان و المدقق على مواصلة استغلاله .[1]

أولا : مسؤولية تقييم قدرة الكيان

أ- يفرض و بشكل ضمني المرجع المحاسبي المطبق على الإدارة القيام بعمل تقييم خاص لقدرة الكيان على مواصلة استغلال حيث و باعتبار فرضية استمرارية الإستغلال كمبدأ أساسي في إعداد الكشوف المالية، فإنه يستوجب على الإدارة تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله..

ب- يقتضي تقييم الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، ممارسة حكم في مرحلة ما، على النتيجة الاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها :

تعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم :

- ترتفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما ، كلَما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه ، طويلة ..
- حجم و تعقيدات الكيان، طبيعة و حالة نشاطاته و كذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عليها.
- يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره. قد تؤدي أحداث الحقة إلى نتيجة ال تتطابق مع االحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها

ثانيا : مسؤولية المدقق في تقييم قدرة الكيان .

يجب على المدقق أن :

أ- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الإستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية.

-استنتاج وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

ب - مع ذلك، و كما هو وارد في الم.ج.ت 200،الأثار المحتملة للحدود المالزمة لقدرة المدقق في كشف الإختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بأحداث أو بظروف مستقبلية و التي من شأنها أن تؤدي بالكيان إلى وقف الإستغلال.

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ 15 مارس 2017

لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. و عليه، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الإستغلال، الا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

المبحث الثالث : دور معيار 570 في تحسين جودة القوائم المالية .

المطلب الأول : آثار تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار على تقرير التدقيق[1]

إن الهدف الرئيسي لتدقيق حسابات شركة ما هو إبداء رأي فني محايد حول قوائمها المالية. ونظرلأن تقرير التدقيق يعتمد عليه العديد من الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ قراراتهم، فإنه يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الأحداث والمعلومات التي يمكن أن تعبر على إمكانية الفشل المالي للمؤسسة في المستقبل القريب . وفي هذا المجال، حدد المعيار الجزائري رقم 570 أشكال التقرير ونوع الرأي الذي يبديه المدقق، ونلخص ذلك في الحاالت التالية:

-حالة اعتبار فرض الإستمرار ملائم: يمكن أن يتخذ رأي المدقق الأشكال التالية :

أ- رأي غير متحفظ :وذلك في حالة حصوله على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تدعم ذلك.

ب- رأي متحفظ أو عكسي: وذلك إذا كانت الملاءمة تعود إلى العوامل المسّكنة وخصوصا خطط الإدارة المستقبلية، ويجب على الإدارة الإفصاح عنها في القوائم المالية، ولكن هذه الإخيرة والملاحظات عليها لم تفصح عن الحقيقة بالشكل الكافي .

-حالة عدم إزالة الشك و الإستمرار: يمكن أن يأخذ تقرير المدقق ورأيه الأشكال التالية :

أ- إذا لم يقتنع المدقق بأن الشك حول الإستمرارية لم يحل، فيجب عليه الأخذ في الإعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن- :

- وصف كافي للظروف المؤدية إلى الشك الجوهري حول عدم القدرة على الإستمرار.

- .بيان عدم التأكد الهام على أن المؤسسة لا تستطيع مواصلة نشاطها في ضوء فرض الإستمرار بسبب عدم القدرة على تكلفة الأصول وسداد الإلتزامات من نشاطها العادي

[1] د عمر شريقي , التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570" المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري , أبحاث اقتصادية وإدارية . العدد 19 , جوان 2016

-بيان بأن القوائم المالية لا تشمل أي تعديلات بخصوص عدم القدرة على استرداد وتبويب مبالغ الأصول المقيدة أو عدم القدرة على سداد الإلتزامات وتبويبها، والذي ربما يكون ضروريا إذا كانت المؤسسة لا تستطيع مواصلة الإستغلال .

إذا اعتبر المدقق الإفصاح كافيا فإنه يجب عليه عدم إبداء رأي متحفظ أو رأي معاكس .

ب- إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كاف، فإنه يجب على المدقق إعطاء رأي متحفظ أو سلبي كما يراه مناسبا.

ج- يشير المعيار الجزائري رقم570 بأنه يجب على المدقق تعديل تقريره بإضافة فقرة لتأكيد الشك و ابراز مشكلة الإستمرار وجذب الإهتمام إلى هذا الإيضاح المفصح عنه في القوائم المالية. وتكون هذه الفقرة ايضاحية كما يلي: "دون أن يكون رأينا متحفظا، فإننا نلفت الإنتباه إلى الملاحظة x في البيانات المالية، والتي تشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة مقدارها zzzخلال السنة المنتهية في 20XX/12/11 ،ومن ذلك التاريخ تجاوزت التزامات الشركة الحالية إجمالي أصولها بقيمة yyy هذه الظروف إلى جانب المسائل الأخرى المحددة في الملاحظة x،تشير إلى وجود شكوك جوهرية يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمر ة , وفي هذه الحالة، للمدقق الحق في التعبير باالمتناع عن الرأي في حالة استمرار الشك في قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها في المستقبل القريب

-حالة اعتبار فرض الإستمرار غير ملائم: بناء على الإجراءات الإضافية التي قام بها المدقق والمعلومات التي حصل عليها، بلإضافة إلى العوامل المسّكنة، فإذا قدرالمدقق أن المؤسسة سوف تكون غير قادرة على مواصلة الإستغلال في المستقبل القريب، فيجب عليه استنتاج أن فرض الإستمرار غير ملائم، وادا استنتج أن استخدام الفرض في إعداد القوائم غير ملائم ماديا وشاملا بما يجعل القوائم المالية مضللة، فيجب عليه إبداء رأي سلبي.

المطلب الثاني : الاثار المترتبة على تقرير المدقق فيما يتعلق بالاستمرارية [1]

إن تقرير المدقق له أثاره الواضحة سواء على عملائه الدين يدقق لهم الحسابات أو على الأطراف الأخرى دات العلاقة أو على المدقق نفسه , و فيما يخص تقرير المجقق عن أمور تتعلق باستمرارية الشركة فإن دلك له أثار على كافة الأطراف دات العلاقة سواء كانت الشركة تعاني من مشاكل ضعف القدرة على الاستمرار , ويمكن تلخيص الاثار المترتبة على تقرير المدقق في الحالات السابقة كما يلي :

[1] عاهد عيد السرحان , دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية , مدكر لنيل شهادة الماجستير . 2007 , الجامعة الاسلامية بغزة

1- إدا كان العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالأستمرارية و قام المدقق بالتحفظ بالنسبة لقدرة الشركة على الاستمرار فإن دلك يؤدي إلى ما يلي :

أ- بالنسبة للمدقق :

يؤدي إلى إساءة العلاقة بين المدقق و عميله ,لأن المدقق قد أدى بتقريره إلى إلحاق الضرر بالعميل , و فد يقوم العميل لمطالبة المدقق بالتعويض و ملاحقته قانونيا و بدلك يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية و يخسر أحد عملائه علاوة على التعرض سمعته و شهرته للتشويه و اتخاد مواقف سلبية من قبل الشركات الاخرى مما يلحق الضرر به , و كل دلك بسبب إعطائه تقريرا لا يمت للحقيقة بصلة ,حيث أن التقرير يشير إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار بأعمالها و أن الحقيقة عكس دلك .

ب – إثارة المشاكل للعميل مع الغير:

هنا و نتيجة الرأي المتحفظ للمدقق في تقريره عن العميل فإن علاقة العميل مع زبائنه المختلفين تتأثر سلبيا ,و قد يؤدي دلك دلك لمواجهة العميل لمشاكل تتعلق بالإستمرارية فعلا , لأن قراء التقرير من جميع الأطراف دات العلاقة يتأثرون به , و بالتالي قراراهم ستكون مبنية على التقرير, فقد لا يستطيع الحصول على التمويل الكافي أو الشراء الأجل أو غير دلك , و كل دلك سيؤدي إلى وقوع الشركة في عسر مالي و ثم تتعثر.

2 - إدا كان العميل لديه مشاكل االعلق بالإستمرارية و قام المدقق بنشر التقرير نظيف بالنسبة لقدرة الشركة على الاستمرار في عملها فإن دلك يودي إلى :

أ- بالنسبة للمدقق :

يتعرض للمساءلة من قبل العميل و من قبل الجمهور , لدا يتعرض للمسؤولية المدنية و الجزائية و كدا التأديبية و دلك إن تبين أنه لم يقم ببدل العناية المهنية الكاملة , رغم أن مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار واضحة بحيث يستطيع المدقق من خلال الفحص العادي اكتشافها , لدلك فإن المدقق يتعرض للملاحقة القانونية و يظهر بمظهر المهمل و بالنالي يسيء إلى سمعته في مجتمع الأعمال و قد يفقد عملائه .

ب – بالنسبة للعميل وو المستفيدين الاخرين :

فإنهم يتعرضون لمشاكل منها إرباك العميل و و عدم قدرته على تدارك الأمر قبل ن تصبح الشركة في موقف خطر , إد لوقام المدقق بإبلاغ العميل بدلك فقد يستطيع إجراء خطوات تصحيحية التي قد تحسن

من حالة الشركة , وأما بقية المستفيدين و الدين يعتمدون على رأي المدقق عن القوائم المالية فأنهم يعتبرون أن هدا الرأي مرشدا لهم في اتخاد قراراتهم , و التالي فأن هده لحلة تأدي بهم إلى اتخاد قرارات غير سليمة .

3- **إدا كان العميل لديه مشاكل تتعلق بالإستمرارية و قام المدقق بالتحفظ في تقريره بالنسبة لدلك فإن هدا يؤدي إلى :**

أ- بنسبة للمدقق :

يكون المدقق قد أتم دوره بشكل جيد و بدل العناية المهنية اللازمة و هدا يرفع من مكانته في مجتمع الاعمال و يكسبه دلك شهرة و سمعة حسنة و تزداد ثقة الجمهور به و بتقاريره و يكون قد حصن نفسه من المساءلة و من الملاحقة القانونية , إلا أن تقريره هدا قد يلحق الضرر به من قبل العميل و خاصة أنه لا يتم الإلتزام بالقانون غالبا , فتكون الإدارة صاحبة القرار فيما يتعلق بالمدقق , لدلك تسوء العلاقة بين العميل و المدقق و دلك لخوف العميل على سمعة الشركة و لكن في المحصلة فإن هدا أفضل للمدقق .

ب- بالنسبة للعميل :

قد يتصرر نتيجة لدلك لأن علم الجمهور بهدا الأمر قد يؤثر على قراراتهم الاستمرارية المتعلقة بالشركة , و بالتالي يزيد من ضعف الشركة , و لكن بالنسبة للجمهور فإنه يكون قد اسدى لهم خدمة جيدة و ساهم في ترشيد قراراتهم , و كدلك بالنسبة للعميل فإن المدقق يكو ساهم في الإندار المبكر له فيما يتعلق بضعف قدرة الشركة على الأستمرار مما يتيح له اتخاد فرارات تصحيحية و تدارك الأمور .

4- ادا كان العميل ليس لديه مشاكل تتعلق بالإستمرارية و قدم الندقق تقريرا نظيفا فإن دلك يؤدي إلى :

أ- بالنسبة للمدقق :

فإنه يكون قد أدى دوره بشكل جيد و بدل العناية المهنية الكاملة فجاء تقريره ورأيه تعبيرا عن الحقيقة و هدا يكسبه سمعة حسنة و تزداد ثقة الجمهور به و تزداد ثقة عميله يه .

ب - بالنسبة للعميل .

فغنه تزداد ثقته بالمدقق و بوضعه المالي و يكون مطمئنا على سلامة الشركة و تزداد ثقة الجمهور به و يزداد الإقبال على الشركة و الاستثمار فيها .

خلاصة الفصل:

من اهم النتائج المتوصل اليها :

*مهنة التدقيق في الجزائر تسير نحو الاحسن خاصة بعد اصدار معايير التدقيق الجزائرية .

*معايير التدقيق الدولية عبارة عن مرجع لوضع القوانين و الانظمة و الاجراءات الموضوعية من قبل الدول او الجمعيات لقياس نوعية العمل من قبل المدقق

* يعالج المعيارالجزائري 570 التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد القوائم المالية

*على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بمدى التزام الادارة في اعداد القوائم المالية بفرض استمرارية الاستغلال

الفصل الثالث

دراسة التطبيقية

تمهيد:

تطرقنا في الجانب النظري إلى مفاهيم متعلقة بمحافظ الحسابات و مهامه و مسؤوليته، ثم تطرقنا إلى التدقيق الخارجي و نظام الرقابة الداخلية، باعتبارها أداة إدارية للمؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها و الإجراءات الموضوعة من طرفها.

كما يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، لذا و محاولة منا إسقاط هذا الدور في الواقع من خلال إجراء تربص عند مكتب محافظ الحسابات من أجل معرفة أهم الإجراءات و الخطوات التي يتبعها في فحص القوائم المالية و تقييم نظام الرقابة الداخلية.

و لدراسة أعمق لهذا الفصل و كذا من أجل الإلمام بجوانب موضوع البحث و الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات.

المبحث الثاني : الإجراءات المطلوبة

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات.

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة و المتمثل في مكتب المحاسبة مرحوم علاء الدين،من خلال تعريفه و تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، و الخدمات التي يقدمها.

المطلب الأول: تعريف بالمكتب.

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للمحاسبة بولاية مستغانم، مصلحة المحاسبة مرحوم علاء الدين، جوان 2011 إلى يومنا هذا،رقم تسجيله في الجدول الوطني لمحافظ الحسابات 63 15، العنوان: 14 شارع بن قادة طيب مستغانم

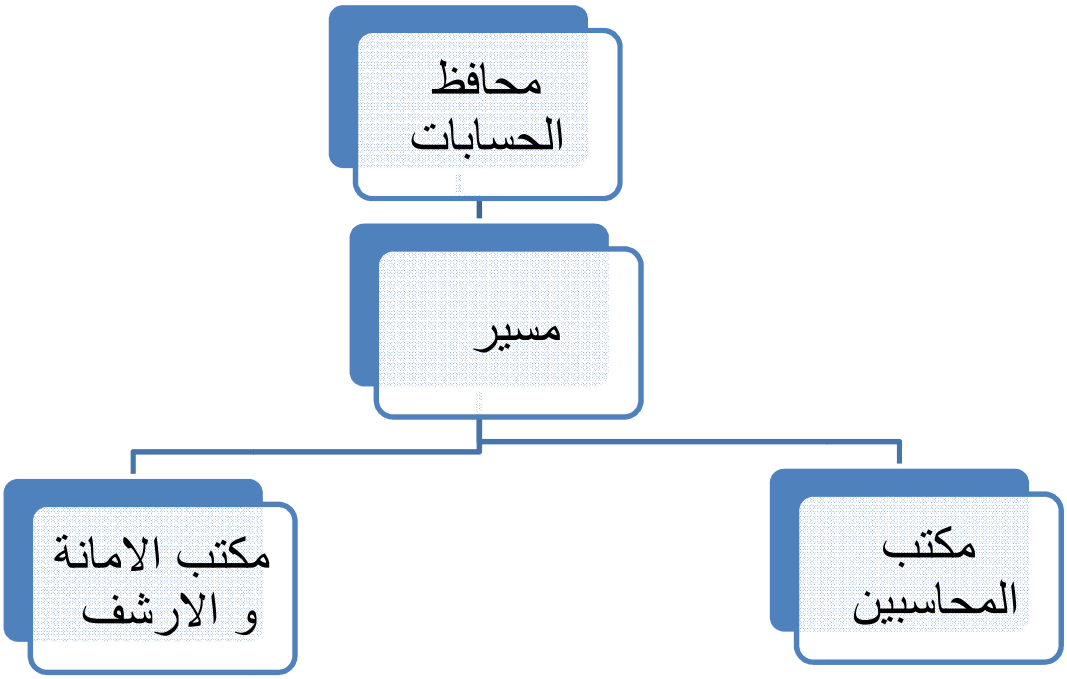
كما يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية:

- ✓ محافظ الحسابات و محاسب معتمد، وفقا للاعتماد رقم 03\864 المؤرخ في 22\06\2004 الصادر عن ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حيث تحصل على هذا الاعتماد في جوان 2010.
- كما قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا(محكمة مستغانم)، و كذلك تم تسجيله لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية.
- إيداع ملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، و يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي.

و بما انه ينتمي إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين فانه في هذه الحالة يدفع مبلغ الاشتراك في كلتا الجهتين.

و يتميز عمله بكثير من الالتزام و الانضباط و الجدية في الخدمات التي يقدمها و الخدمات التي قدمها لزبائنه.

و فيما يلي الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:



الشكل1 : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات.

المصدر: مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها مكتب محافظ الحسابات.

لقد تطرنا في الفصل الأول إلى مهام محافظ الحسابات بصفة عامة و هي لا تختلف الخدمات التي يقدمها المكتب الذي ينشط في مجال الميدان المحاسبي و المالي بحيث يقوم بما يلي :

- ✓ مسك المحاسبة و المتابعة الجبائية و المحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي و الصيدلاني، و الأشخاص المعنويين كالمؤسسات، و التصريحات الجبائية الشهرية، و إعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية و كل الأعمال الدورية لزبائنه.
- ✓ يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت ذات مسؤولية محدودو أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية أو اجتماعية أو مهرجانات ولائية.
- ✓ تقديم استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان(ولاية،، وطنية).

- ✓ كما يقوم بعمليات الرقابة القانونية المستقلة و ذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية و التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، و ذلك مع احترام مبدأ عدم التدخل في التسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.
- ✓ الدراسات التقنية و المحاسبية.

المبحث الثاني : الإجراءات المطلوبة

1. المطلب الأول: اجراءات تقييم المخاطر و اجراءات اخرى مرتبطة[1]

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت 315 ,يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحدات أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

هنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة ,و أن أجرت تقيما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله

أ-إذا كان الأمر كذالك ,أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة و يحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحدات أو ظروف مأخودة منعزلة أو في مجملها من شأنها أن تبعت بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و في هذه الحالة أن يناقش خطط العمل للتصدي لها

ب- في حالة إذا لم يتم التقييم بعد , على المدقق أن يناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال و يتحرى لديها عن وجود أحدات أو ظروف مأخودة منعزلة أو في مجملها من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

طول مرحلة التدقيق يجب على المدقق أن يظل منتبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

في هذه الحالة بالإضافة الى تنفيد الإجراءات المنصوص عليها و يجب عليه مراجعة تقييمه.

تقدير التقييم المنجز من قبل الادارة

على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله،

بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته إلنجاز تقييمها.

حالة الكيانات الصغيرة

[1] من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق من طرف محافظ الحسابات

قد تقوم الادارة في الكيانات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة الكيان على مواصلة استغالله لكن و في المقابل، قد تستند على معرفة معمقة للنشاط و إلى آفاق مستقبلية مسبقة.

.عندما يكون جزء معتبر من تمويل الكيان عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن يتم سحب هذه ألموال. في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يقدَ ر قدرة هؤالء في ضمان الدعم المالي.

باإلضافة، يمكن للمدقق أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد ألحكام و الشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي و كذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك ألحكام و الشروط.

.عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل اإلدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغالله، عليه أن يأخذ بعين االعتبار، من أجل تقييمه الشخصي، نفس الفترة المحددة من قبل اإلدارة، إال إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، في هذه الحالة، على المدقق أن يطلب من اإلدارة تمديد هذه الفترة على ألقل إلى اثني عشر شهرا.

الفترة الاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها

يجب أن يستفسر المدقق من اإلدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

.عدا طلبات المعلومات الموجهة لإلدارة، ال يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغالله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل اإلدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على ألقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الاحداث أو الظروف

الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية و مالئمة من أجل تحديد وجود »عدم يقين« معتبر أو ، من خالل وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع ألخذ بعين االعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين. هذه اإلجراءات يجب أن تتضمن:

أ. مطالبة اإلدارة بتقييم قدرة الكيان على مواصلة استغالله، في حال ما لم يتم القيام به بعد؛

ب. تقدير خطط العمل المستقبلية لإلدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خالل تقييمها و تحديد ما إذا كان تنفيذها كفيال بتحسين الوضعية، و ما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف؛

ت. تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء اإلدارة لتقييمها؛

ث. مطالبة اإلدارة بتصريحات كتابية و، عند االقتضاء، من ألشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية و قابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.

.في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة، و اعتبر تحليل هذه ألخيرة كعامل مهَم في تحديد النتيجة المستقبلية لألحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية لإلدارة، ينبغي أن تشمل هذه الاجراءات أيضا:: أ. تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات؛ و

ب. تحديد إذا كان هناك مبرر مالئم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

الاستنتاجات و تقرير التدقيق:

انطالقا من العناصر المقنعة المجمعة، على المدقق أن يستنتج، بناءا على حكمه الشخصي وجود «عدم يقين« معتبر أو ال، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، و التي من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المدقق، فإن معلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة آلثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل:

ضمان مصداقية الكشوف المالية؛ و ضمان مطابقتها.

-تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود »عدم يقين« معتبر

إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية االستغلال مالئمة في الظروف رغم وجود »عدم يقين معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

أ. تصف بصفة مالئمة االحداث الرئيسية و الظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و كذلك بالنسبة لخطط عمل اإلدارة من أجل مواجهتها؛ و

ب. تشير بوضوح إلى وجود »عدم يقين« معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، كنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله و تسديد ديونه من خالل السياق العادي ألنشطته.

.إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل و يتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:

أ. تسليط الضوء على وجود »عدم يقين« معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ و

ب. لفت االنتباه إلى المالحظة في الكشوف المالية .

.إذا لم تتوفر المعلومة ذات الداللة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، وفقا للمعيار 750

ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاسغلال

إذا تم إعداد الكشوف المالية للكيان على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، و باالستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبَناها اإلدارة غير مالئم، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، بأ َن الكشوف المالية تقدم أو ال، معلومة حول عدم مالئمة تطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

.إذا فُرض على الادارة أو اختارت إعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية االستغلال غير مالئم في هذا الظرف، تعد الكشوف المالية إذن حسب طريقة أخرى)على سبيل المثال،

على أساس قيم التصفية

رفض إلادارة القيام بالتقييم أو إتمامه

اذا كانت إلادارة ال ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا اﻷلخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

التواصل مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

.ما لم يكن كل ألاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة الكيان

، على المدقق أن :

يبلغهم عن اﻷلحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله. وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

أ .ما إذا كانت اﻷلحداث أو الظروف تشكل »عدم يقين« معتبر من عدمه؛

ب. مالائمة أوعدم مالائمة، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال إلعداد و عرض الكشوف المالية؛

ج. داللة المعلومات الواردة في الكشوف المالية المتعلقة باﻷلحداث و الظروف المكتشفة.

التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

عندما يكون الجل مهَما بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، على المدقق أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير.

إذا قدَر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق اإلضافية التي يعتبرها ضرورية، مثلما هو مبَين ،كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه االستنتاجات في وجود »عدم يقين«

المطلب الثاني : تقرير خاص من مدقق الحسابات حول استمرارية الاستغلال [1]

السيدات والسادة المساهمون ،

كجزء من مهمتنا كمدقق قانوني لشركتكم ، وتطبيقاً لأحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري ، نقدم لك تقريرنا الخاص حول استمرارية العمليات

لقد اتخذنا الخطوات المنصوص عليها في المقالة أعلاه. تتطلب هذه الإجراءات تنفيذ العناية الواجبة لتحليل الوضع المالي للشركة من أجل تقييم المخاطر على الاستمرارية وإبلاغك بالاستنتاجات.

يمثل هذا التقرير الخطوة الأخيرة المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 11 المذكورة أعلاه ، تتمثل مسؤوليتنا في لفت انتباهكم إلى المعلومات التي تشكل خطرًا على استمرارية العمليات

تنص المادة 715 مكرر 11 من قانون التجارة على أنه يجوز لمدقق الحسابات أن يطلب من رئيس مجلس الإدارة إيضاحًا للوقائع التي قد تضر باستمرارية العمليات.

في هذا السياق تم تشغيل إجراء التنبيه ، ويتكون من:

اطلب من رئيس مجلس الإدارة توضيحات للحقائق المشار إليها فيما يتعلق بالمخاطر على المنشأة المستمرة ،

- تقدير الإيضاحات التي قدمها رئيس مجلس الإدارة ،

- دعوة مجلس الإدارة للتداول بشأن هذه الأحداث

- دعوة الجمعية العمومية وتقديم التقرير الخاص.

الاجتهاد المنجز

بعد تعييننا على البيانات المالية نصف السنوية للسنة المالية 2019 ووفقًا للأحكام القانونية المذكورة أعلاه ، اتصلنا برئيس مجلس الإدارة برسالة مؤرخة 30 سبتمبر 2019 كجزء من الإجراء الخاص بـ "تنبيه استمرارية العمل.

تلقينا ، برسالة مؤرخة في 14 أكتوبر 2019 ، توضيحات الرئيس وكذلك الإجراءات التي اتخذتها الشركة.

في رأينا أن التوضيحات والإجراءات المتخذة لا تبدو كافية لضمان استمرار الاستغلال. لذلك فقد دعونا مجلس الإدارة للتداول حول هذا الموضوع.

[1] من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق مزودة من طرف محافظ الحسابات

خلال اجتماع مجلس الإدارة في 18 نوفمبر 2019 ، استمعنا إلى الإيضاحات والمناقشات في ختامها ، ولاحظنا أن الشركة دخلت في مفاوضات مع شريك استراتيجي لم يتم الكشف عن اسمه. لأسباب تتعلق بالسرية التي كانت ستفرضها.

وبعد أن لاحظنا استمرار هذه المخاطر ، رأينا أنه من الضروري عقد الاجتماع العام لإبلاغه بالنتائج التالية.

ملخص النتائج

1. العناصر الذاتية

1.1. الإستراتيجية التجارية:

تبنت سياسة تجارية تركز على التوزيع غير المباشر لحوالي 60٪ من حجم أعمالها في المتوسط على مدى السنوات المالية الخمس الماضية (05). التوزيع المباشر (محلات السوبر ماركت والمتاجر الصغيرة وتجار التجزئة في aaaa والتوزيع المرموق

- الوزارات والشركات والمنظمات الأخرى) يمثل في المتوسط 40٪. وفق الإستراتيجية التجارية المتبعة وخاصة لتجنب المخاطر المتعلقة بالعملاء.

خاتمة

وفقًا لتحليلنا، فإن الوضع المالي السيئ للشركة هو نتيجة لخلل في هيكل الميزانية على مدار السنوات الثلاث (03) الماضية على الأقل. وبالتالي ، حتى بدون ثقل الديون ، فإنها ستجد نفسها في صعوبة التدفق النقدي وستضطر إلى الاقتراض ، كما هو موضح في الجدول أدناه.

بالإضافة إلى ذلك ، ركزت عناصر أخرى على هذا الوضع.

1. إستراتيجية التوزيع التي تسببت في أن تتخذ NCA مخاطر إستراتيجية فيما يتعلق بضمان ملاءة عملائها الرئيسي.

2. اللجوء إلى الديون قصيرة الأجل لتمويل العمليات على أساس متكرر.

3. الوضع الاقتصادي الذي كشف عن صعوبات اللجوء إلى التمويل المصرفي وتشبع السوق بمنافسة متزايدة وغير عادلة.

في رأينا ، تظل استمرارية العمليات معرضة للخطر طالما لم يتم توفير حلول لتحسين القدرات المالية للشركة وربحيتها من ناحية أخرى

الخاتمة

تمهيد :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تمحورت حول دور معيار المراجعة الجزائري 570 استمرارية الإستغلال في تحسين جودة القوائم المالية، وبهدف الإجابة على هذه الإشكالية قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية حيث قمنا باستطلاع رأي محافظ حسابات , و من خلال ما تحصلنا عليه من معلومات توصلنا إلى مجموعة من النتائج و الإقتراحات بالإضافة إلى اقتراحات أفاق الدراية .

اختبار الفرضيات :

بعد معالجة الموضوع بشقيه النظري والمتمثل في الفصوله الإثنان والفصل التطبيقي تم التوصل أثناء القيام باختبار الفروض إلى النتائج التالية :

الفرضية الأولى :

بالنسبة للفرضية الرئيسية فهي صحيحة , فالمعيار الجزائري 570 ينص على الإستمرارية و هي احدى الفروض المحاسبية التي تبنى على أساسها القوائم المالية حيث يستخدم هدا المعيار عندما يشك المدقق في قدرة الشركة على الاستمرار

الفرضية الثانية :

بالنسبة للفرضية الثانية فهي صحيحة , حيث أن معيار 570 و الدي ينص على الاستمراريةحيث أن هناك علاقة مباشرة بين الاستمرارية المنشأة و نوعية و جودة القوائم المالية حيث أن إعداد القوائم المالية من طرف المحاسب يعتمد بشكل كبير على التقرير الخاص بالإستمرارية و يعد بشكل دوري و على أساسه تتضح صورة الشركة إن كان عليها القدرة على الاستمرارية أم لا .

الفرضية الثالثة :

بالنسبة للفرضية الثالثة فهي صحيحة , حيث تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للمعلومات المالية التي يتم استخراجها بعد المعالجة لدلك يجب أن تكون المعلومات المستخدمة في إعداد القوائم المالية دات مصداقية و شفافية عالية لأن جودة القوائم المالية تعتمد على نوعية المعلومة المستخدمة أثناء إعداد التقرار المالي .

نتائج الدراسة النظرية :

من خلال الدراسة النظري توصلنا إلى النتائج التالية:

- المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية تتم بواسطة مراجع الحسابات هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة ودقة وعدالة القوائم المالية.
- صحة القوائم المالية تعكس حقيقة المؤسسة وتساعد مستعملي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- تتمتع القوائم المالية بمجموعة من الخصائص تجعلها أكثر جودة.
- دقة إعداد تقرير الاستمرارية تساهم في جودة القوائم المالية.
- عدم الإفصاح عن الوضع الحقيقي لي المؤسسة أو التلاعب في الحقائق قد يؤثر سلبا على جودة القوائم المالية.
- التكتم عن الوضع الحقيقي قد يؤثر سلبا على مصالح المستثمرين .
- يساعد معيار المراجعة الجزائري 570 المراجع أثناء أداء مهمته.
- يعتمد المراجع على خبرته وحكمه الشخصي في مراجعة و التأكد من الإستمرارية .
- المعيار المراجعة الجزائري 570 استمرارية الإستغلال مستمد من المعيار الدولي 570 الاستمرارية لكن بما يتوافق مع البيئة الجزائرية .
- يتضمن معيار المراجعة الجزائري 570 استمرارية الإستغلال واجبات المراجع إزاء تقييم قدرة الشركة على الإستمرار.

نتائج الدراسة التطبيقية:

- يساهم معيار المراجعة الجزائري 570 استمرارية الإستغلال في تحسين ملائمة القوائم المالية وذلك بجعل المعلومات التي يحتويها التقرير الخاص بالإستمرارية توفر ر القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية واتخاذ القرارات الاقتصادية وهذا ما يزيد من جودة القوائم المالية.
- يساهم معيار المراجعة الجزائري 570 في تحسين قابلية مقارنة القوائم المالية لأنه من شأنه جعل معلوماتها قابلة للمقارنة مع مؤسسات أخرى أو مع نتائج السنوات السابقة .
- توصلت الدراسة إلى أن هناك دور لمعيار المراجعة 570 في تحسين جودة القوائم المالية و دلك لكون الاستمرارية مبدأأساسي في المحاسبة .

- وجب على كل مراجعين تطبيق معيار المراجة الجزائري 570 z

اقتراحات الدراسة :

بناء على نتائج الدراسة نقترح ما يلي

-محاولة الرفع من القدرات العلمية والعملية لمراجعي الحسابات وذلك بإقامة دورات تدريبية مستمرة لتحسين أدائهم

-إلزام مراجعي الحسابات بضرورة تطبيق معايير المراجعة الجزائرية

-ضرورة ألنزام محافظي الحسابات الشفافية و المصداقية في إعداد تقاريرهم

-ضرورة إطلاع ممارسي مهنة المراجعة بكل المستجدات المتعلقة بمعايير المراجعة الجزائرية والدولية

-التنسيق بين إدارة الكلية والمهنيين مما يسهل على الطلبة والباحثين القيام بالتربص والإطلاع على الجانب العملي

أفاق الدراسة :

بعد الانتهاء من دراسة موضوع دور معيار المراجعة الجزائري 570 إستمرارية الإستغلال في احسين جودة القوائم المالية قد فتح بابا لطرح مجموعة من الآفاق التي يمكن أن تشكل مواضيع بحثية مستقبلية :

- المعيار المراجعة الجزائري 570 و أثره في تحديد قدرات المؤسسة

- دراسة مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة الجزائرية

- دور معيار المراجعة الجزائري رقم 570 في التقليل من الأخطاء المحاسبية

- أثر تبني معيار الدولي 570 في تطوير مهمة التدقيق

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1 . كتب :

1 . د امين السيد احمد لطفي , المحاسبة والمراجعة الدولية , الدار الجامعية , مصر ,2010

2 . حسين القاضي و مأمون حمدان , المحاسبة الدولية و معاييرها , دار الثقافة للنشر و التوزيع ,عمان , 2008

3 . غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتو زيع

4 .خالد راغب خطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، ط1 ،2009

5 . هادي التميمي مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2 .2004

6. . احمد حسين علي حسين, نظم المعلومات المحاسبية الاطار الفكري و النطم التطبيقية , دار الجامعة للنشر , الاسكندرية 2002 ص 63

7.. عبد الرزاق محمد قاسم , تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية, دار الثقافة للنشر و التوزيع , عمان , الاردن الطبعة 1 2003

كمال الدين الدهراوي مدخل معاصر في نظام المعلومات المحاسبية ,دار الجامعية , الاسكندرية ,2002-2003

8. احمد حسين علي حسين ,نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكريو النظم التطبيقية ,دار الجامعة للنشر

,الاسكندرية ,2002

9 . طارق عبد العال حماد .دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربيةالمتوافقة معها . الجزءالاول الدار الجامعية الاسكندرية 2008 ص 71

10 . نعيم سابا خوري , تحرير خدمات المحاسبية و التدقيق ,دار النشر السورية

11 .عباس مهدي الشرازي . نظرية المحاسبة .دار السلاسل للنشر و التوزيع .الكويت 1990

12 . ناظم حسن الشريفي ,سعود جاسد مشكور العامري ,المحاسبة المتقدمة في الشركات ,زهران للنشر

محمد صبري إبراهيم ندا وطارق عبد العال حماد و باشا أحمد عطية، أساسيات المحاسبة، مطبعة دار السالام ، مصر، 2006 .13

14 . د علي سيد اسماعيل , مصادر توفير السيولة في البنوك الاسلامية ,دار التعليم الجامع

2 :مدكرا ت

زعيتر خير الدين , مهنة محافظ الحسابات بين الواقع واالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية , مدكرة ماستر , جامعة المسيلة 2018 2019

محمد الأمين حاج عاشور معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية مذكرة تخرج ماستر في علوم ال تسير جامعة عين تموشنت

ناصر محمد علي المجهلي , خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في إتخاد القرارات , مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باتنة 'الجزائر 2009

1 سعيدي عبد الحليم , محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي , رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة 2014 – 2015

بختي صالح , تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال قائمة التدفقات النقدية , مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة ,2017 – 2018

عاهد عيد السرحان , دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية , مدكر لنيل شهادة الماجستير. 2007 , الجامعة الاسلامية بغزة

3 : مجلات وو دوريات

1 .إبراهيم أحمد الصعيدي، معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مقال منشور في مجلة دراسات الخريج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13 ،العدد 52 1987،

2. خبراء المجموعة العربية للتدريب و النشر ,دراسة الجدوى المالية للمنشات الصغيرة و المتوسطة 2012

3. د عمر شريقي , التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570" المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري , أبحاث اقتصادية وإدارية . العدد 19 , جوان 2016

لعماري أحمد, طبيعة و أهمية نظام المعلومات المحاسبية ,مجلة العلوم الانسانية ,جامعة حيضر بسكرة العدد 1 نوفمبر2002 . 4

5. المعيار المحاسبي الدولي الأول ,المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ,منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

6 .بن فرج زوينة ، رحيم حسين –قائمة تدفقات الخزينة مدخل رئيسي في تطور النظام المحاسبي في الجزائر

– ملتقى دولي يومي 13،14- ديسمبر

4 : القوانين

الجريدة الرسمية المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخ 03/25/ 2009المتضمن نمودج القوائم االمالية

5 : المراجع الإلكترونية

http://www.benbelghit.com/cours/cours1/4_cour_scf.pd2015 /04 /06

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ملحق 1 لميزانية

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الفصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع I			
الفصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الفصوم غير الجارية (2)			
الفصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الفصوم الجارية (3)			
مجموع عام للفصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

ملحق 2 لميزانية

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الاعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 – إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى			
2 – استهلاك السنة المالية			
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 – 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 – الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الاخرى			
الاعباء العملياتية الاخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف من خسائر القيمة و المؤونات			
5 – النتيجة العملياتية			
التحويلات المالية			
الاعباء المالية			
6 – النتيجة المالية			
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها من النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الانشطة العادية			
مجموع أعباء الانشطة العادية			
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية – المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية – الاعباء (يطلب بيانها)			
9 – النتيجة غير العادية			
10 – النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 – النتيجة الصافية للمجموع المدمج (I)			
و منها حصة ذوي الاقلية (I)			
حصة المجمع (I)			

(I) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

ملحق 3 حساب النتائج حسب الطبيعة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الاعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الاعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الاعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الاعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الاعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الاقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

ملحق 4 حساب النتائج حسب الوظيفة

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الأصول
السنة المالية المقفلة في .....

الأصول المالية	N إجمالي	N اهتلاكات / أرصدة
الأصول الثابتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الاخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265 و269)	
السندات الاخرى المثبتة	271 و272 و273	
القروض و الاصول المالية الاخرى غير الجارية	274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المدينون الآخرون	409 مـــــدينون [42 و43 و 44 (خارج 444 إلى 448) 45 و46 و 486 و489]	495 و496
الضرائب	444 و 445 و447	
الاصول الاخرى الجارية	مدينون 48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات و اصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
اموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 52 و53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

ملحق 5 محتوى فصول الميزانية ميزانية الاصول

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الخصوم
السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	101 و108
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104 و 106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة (1)	107
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	16 و 17
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	134 و 155
الديون الأخرى غير الجارية	229
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15 (خارج 155) 131 و 132
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	
الخصوم الجارية	
الموردون و الحسابات الملحقة	40 (خارج 409)
الضرائب	دائن 444 و 445 و 447
الديون الأخرى	419 و 509 دائن [42 و43 و44 (خارج 444 إلى 447) 45 و46 و48]
خزينة الخصوم	519 و غيرها من الديون 51 و 52
مجموع الخصوم الجارية (3)	
المجموع العام للخصوم	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

ملحق 6 محتوى فصول الميزانية ميزانية الخصوم

محتوى فصول حساب النتائج
حساب النتائج (حسب الطبيعة)
الفترة من ..... إلى.....

	N
المبيعات و المنتوجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1 – إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	61 و 62
2 – استهلاك السنة المالية	
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)	
أعباء المستخدمين	63
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
4 – إجمالي فائض الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	75
الأعباء العملياتية الأخرى	65
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	78
5 – النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية	76
الأعباء المالية	66
6 – النتيجة المالية	
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	
الضرائب الواجب دفعها من النتائج العادية	695 و 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) من النتائج العادية	692 و 693
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	77
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	67
9 – النتيجة غير العادية	
10 – صافي نتيجة السنة المالية	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)	
11 – صافي نتيجة المجموع المدمج (1)	
و منها حصة ذوي الأقلية (1)	
حصة المجمع (1)	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

ملحق 7 محتوى فصول حساب النتائج حسب الطبيعة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب من النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات من اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات من عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات من اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات من عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

ملحق 8 جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الاخرى			
-تغير الموردين و الديون الاخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة من النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات الاستثمار			
مسحوبات من اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل من تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الادماج (ا)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقولات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (ا)			
تغير أموال الخزينة			

(ا) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

ملحق 9 جدول سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

ملحق 10 جدول تغير الأموال الخاصة

III. الواجبات المطلوبة

إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبطة

9. عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت [2]315، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

هنا، عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة و أن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، و

أ. إذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة و يحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، في هذه الحالة، أن يناقش خطط العمل للتصدي لها أو،

---

[1]م.ج.ت 200 : الأهداف العامة للمدقق التي تؤدي إلى تدقيق بحسب المعايير الجزائرية للتدقيق.

[2]م.ج.ت 315 : التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.

ب- في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال و يتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

10. طوال مرحلة التدقيق، يجب على المدقق أن يظل منتبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

في هذه الحالة، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 17، يجب عليه مراجعة تقييمه.

3-1- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة

11. على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

حالة الكيانات الصغيرة

12. قد لا تقوم الإدارة في الكيانات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله لكن و في المقابل، قد تستند على معرفة معمقة للنشاط و إلى آفاق مستقبلية مسبقة.

13. عندما يكون جزء معتبر من تمويل الكيان عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال. في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي.

بالإضافة، يمكن للمدقق أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام و الشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي و كذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام و الشروط.

14. عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار، من أجل تقييمه الشخصي، نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، في هذه الحالة، على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.

3-2- الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها

15. يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

16. عدا طلبات المعلومات الموجهة للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

3-3- إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف

17. إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تحديد وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين. هذه الإجراءات يجب أن تتضمن:

أ. مطالبة الإدارة بتقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، في حال ما لم يتم القيام به بعد؛

ب. تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها و تحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، و ما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف؛

ت. تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛

ث. مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية و، عند الاقتضاء، من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فيما يخص خطط عملهم المستقبلية و قابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.

18. في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة، و اعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهمّ في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:

أ. تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات؛ و

ب. تحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

3-4- الاستنتاجات و تقرير التدقيق

19. انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة، على المدقق أن يستنتج، بناءا على حكمه الشخصي وجود «عدم يقين» معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها، و التي من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

يُعدّ عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المدقق، فإن معلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل:

- ضمان مصداقية الكشوف المالية؛ و
- ضمان مطابقتها.

3-5- تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود «عدم يقين» معتبر

20. إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود «عدم يقين» معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

أ. تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية و الظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و كذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها؛ و

ب. تشير بوضوح إلى وجود «عدم يقين» معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، كنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله و تسديد ديونه من خلال السياق العادي لأنشطته.

21. إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل و يتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:

أ. تسليط الضوء على وجود «عدم يقين» معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ و

ب. لفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشوف المالية التي تصف النقاط الواردة في الفقرة 20.

22. إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، وفقا للمعيار 705[3].

ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

3-6- تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال

23. إذا تم إعداد الكشوف المالية للكيان على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، و بالاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبناها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، بأن الكشوف المالية تقدم أو لا، معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

24. إذا فُرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف، تعد الكشوف المالية إذن حسب طريقة أخرى (على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية).

3-7- رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه

25. إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

3-8- التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة

26. ما لم يكن كل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة الكيان[4]، على المدقق أن يبلغهم عن الأحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله. وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

أ. عما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل «عدم يقين» معتبر من عدمه؛
ب. ملائمة أوعدم ملائمة، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال لإعداد و عرض الكشوف المالية؛ و
ج. دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية المتعلقة بالأحداث و الظروف المكتشفة.

3-9- التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية

عندما يكون الأجل مهمًا بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، على المدقق أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير.

إذا قدر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال، عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، مثلما هو مبيّن في الفقرة 17، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود «عدم يقين» معتبر، كما هو موضح في الفقرة 19.

[3] مرجع 705 : التحفظات المحتملة على الرأي المُعبّر عنه في تقرير المدقق المستقل.
[4] مرجع 260 : التواصل مع القائمين على الحكم في المؤسسة.

ملحق 14 المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الإستغلال