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

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة :

اثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية

حالة : مؤسسة ميناء مستغانم

من إعداد الطلبة :
حمادوش محمد الأمين
لـــزرق فـيصـل

تحت إشراف:
أ.عـتيـق عـائـشة

لجنة المناقشة :

أ/ بلهادف رحمة	– رئـيســـــا–
أ/ عـتيق عـائشة	– مـشرفـــــا –
أ/ قبايلي حـــاجة	– مـناقـشـــا –

السنة الجامعية :2019–2020

الفهرس

الإهداء

تشكرات

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

قائمة الاختصارات

فهرس الملاحق

المقدمة العامة..... ا

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية.

مقدمة الفصل الأول 06

المبحث الأول : التدقيق الخارجي..... 07

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية..... 07

المطلب الثاني : التدقيق المحاسبي ومعاييره..... 11

المطلب الثالث : مسئوليات وصلاحيات المدقق الخارجي في الجزائر 16

المبحث الثاني : القوائم المالية..... 20

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية..... 20

المطلب الثاني : عرض القوائم المالية 23

المطلب الثالث : أهمية القوائم المالية..... 30

خاتمة الفصل الأول 32

الفصل الثاني : اثر التدقيق على القوائم المالية

مقدمة الفصل الثاني.....33

المبحث الأول: تدقيق عناصر القوائم المالية..... 34

المطلب الأول : التحقق من الأصول الثابتة و المخزونات.....34

المطلب الثاني : التحقق من الحقوق و الديون و الأموال المملوكة.....38

المطلب الثالث : موقف المدقق من الأحداث اللاحقة..... 42

المبحث الثاني : اثر التدقيق على القوائم المالية..... 46

المطلب الأول : أدلة الإثبات لتدقيق القوائم المالية..... 46

المطلب الثاني : دور تدقيق القوائم المالية في اكتشاف الغش و الأخطاء..... 50

المطلب الثالث :تقرير كأساس لمصداقية نتيجة سنة المالية..... 56

خاتمة الفصل الثاني.....61

الفصل الثالث :دراسة القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة الفصل الثالث.....63

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم..... 64

المطلب الأول : نشأة الميناء.....64

المطلب الثاني : الموقع الجغرافي و تحديات الميناء..... 66

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم.....70

المبحث الثاني : تدقيق القوائم المالية لمؤسسة ميناء مسنغانم.....72

المطلب الأول :الميزانية -الأصول 73

المطلب الثاني :الميزانية -الخصوم 81

المطلب الثالث :حسابات النتائج 85

خاتمة الفصل الثالث.....94

الخاتمة العامة 96

قائمة المراجع 101

التشكرات

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع

اللهم إنا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير الممات وثبتنا على دينك وثقل موازين حسناتنا وثبت إيماننا وأرفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا وغفر خطايانا ونسألك العلا في جناتك الفردوس الأعلى وصل اللهم وسلم على خير الخلق سيدنا محمد أما بعد:

نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة، ثم نتقدم بالشكر الجزيل والخاص إلى الأستاذة عتيق عائشة على دعمها ومساندتها لنا من خلال توجيهاتها ونصائحها القيمة وشجعنا في رحلتنا إلى التميز والنجاح والتفوق.

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل اكبر استفادة من الدراسة

و بالشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير.

- إلى من يشتهي اللسان إلى نطقها وترف العين وحشتها، إلى من تخشع ا لأحاسيس لذكرها ويرتجف كبدي كلما أبتعد عنها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع دعواتها الغالية" أمهاتنا الحبيبتين"
- إلى من علمنا أبجديات الحياة وسقانا كأسها حلوها ومرها إلى من ناضل لأجلنا وتعب لنرتاح إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمنا الأول إلى جوهرة قلبي رمز ا لاحترام والتقدير " أبي الحبيب"

اللهم اجعل أمهاتنا وأبائنا من السبعون ألفا الذين يدخلون الجنة بلا حساب، فأمهاتنا لا تقدر بثمن وأبائنا لا يكررهم الزمن

- إلى بلسما اروحنا وحياتنا، إلى من هم أنس اعمارنا ومخزن ذكرياتنا ومصدر سعادتنا إخوتنا و خاواتنا الأعزاء إلى أعز الاصدقاء"
- إلى كل زملائنا دفعة 2020 ماستر تدقيق ومراقبة التسيير وإلى كل طلبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
- إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى،

"إلى كل هؤلاء نهدي هذا العمل المتواضع"

.

المقدمة العامة

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

الفصل الثاني: اثر التدقيق على القوائم المالية

الفصل الأول:الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية

الملاحق

الفصل الثالث: دراسة القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين لميناء مستغانم	68
02	أرصفة ميناء مستغانم ومجال تخصصها	69
03	ميزانية- الأصول لمؤسسة ميناء مستغانم 2013/12/31	73
04	تثبيتات معنوية لمؤسسة ميناء مستغانم2013	75
05	تثبيتات عينية لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	75
06	تثبيتات المالية لمؤسسة ميناء مستغانم2013	77
07	مخزونات مؤسسة ميناء مستغانم 2013	77
08	حسابات زبائن مؤسسة ميناء مستغانم 2013	78
09	حساب الموردون الاخرون لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	79
10	الأصول المالية الجارية لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	80
11	الخزينة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	80
12	الميزانية- الخصوم لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	81
13	الاحتياطات مؤسسة ميناء مستغانم 2013	82
14	مؤؤنات الأعباء الخصوم لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	83
15	موردون و حسابات ملحقة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	83
16	حسابات الضرائب لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	84

17	حسابات الديون لمؤسسة ميناء مستغانم2013	84
18	حسابات نتائج لمؤسسة ميناء مستغانم 2013/12/31	85
19	رقم الأعمال مؤسسة ميناء مستغانم 2013	86
20	المشتريات المستهلكة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	87
21	تفاصيل الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	88
22	أعباء المستخدمين لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	89
23	الضرائب و الرسوم والمدفوعات المشابهة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	89
24	الاعباء العملياتية الأخرى لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	90
25	المخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خسائر القيمة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013	90
26	الاسترجاعات المؤونات لمؤسسة و ميناء مستغانم 2013	91

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	فئات التي يخدمها التدقيق الخارجي	10
02	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم	64

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصارات /الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة بالغة العربية
ISA	International Accounting Standard	المعيار المحاسبي الدولي الأول
IFRS	International Financial Reporting Statement	المعايير الدولية للتقارير المالية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبة و المراجعة
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير محاسبة الدولية
EPM/EPE/SPA	Entreprise Portuaire de Mostaganem / Entreprise Publique Économique / Société Par Action	مؤسسة ميناء مستغانم / مؤسسة إقتصادية عمومية / شركة ذات أسهم

فهرس الملاحق

رقم الملحق	الصفحة	اسم الملحق
01	108	BILAN ACTIF
02	109	BILAN PASSIF
03	110	COMPTE DE RESULTAT

المقدمة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم حيث تنفصل الملكية فيها على التسيير ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية والتلاعب وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي أبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي الخارجي المطبق وكذا مدى كفاءة القائمين عليه، وذلك من خلال تزايد مستخدمو القوائم المالية فتحضير القوائم المالية ليس هدفا في حد ذاته ولكن وسيلة لتوفير المعلومات لكافة المستخدمين.

سعت الجزائر في محاولة إلى إيجاد التوافق المحاسبي كما تبنت النظام المحاسبي المالي الذي حدد القوائم المالية الأساسية ، بحيث تعمل هذه القوائم على تبسيط البيانات المالية والمحاسبية لتكون قابلة للفهم وموضوعية وملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، من أجل مزاولة مهمة التدقيق المحاسبي على مختلف هذه القوائم، إذ أصبح الأداة الفعالة التي تبرز صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليه خاصة إذا كان تقرير المدقق المحاسبي الخارجي إيجابي على الأداء المحاسبي للمؤسسة تجدر الإشارة إلى أن مهنة التدقيق المحاسبي مازالت تشهد عدة قصور ونقائص في الجزائر حيث طغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي، بالإضافة إلى عدم إدراك معايير التدقيق الدولية من قبل المدققين وعدم التزام المؤسسات بتطبيق المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أن التدقيق المحاسبي الخارجي هو الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن نشاط المؤسسة.

بناءا على ما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية في السؤال الرئيسي التالي :

_ما مدى تأثير التدقيق الخارجي على القوائم المالية ؟

للإجابة على الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي وما هي أهميته في المؤسسة؟
- ما هي القوائم المالية التي فرضها النظام المحاسبي المالي ؟
- كيف تتم عملية تدقيق القوائم المالية ؟

فرضيات البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- التدقيق الخارجي هو عملية فحص البيانات المالية لتأكد من مصداقيتها.

-هناك خمسة قوائم المالية في النظام المحاسبي المالي ألا وهي : الميزانية , حسابات النتائج ,جدول تدفقات الخزينة ,جدول تغيرات الأموال الخاصة ,الملاحق .

-تتم عملية تدقيق من خلال تدقيق كل الحسابات .

حدود الدراسة :

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

الحدود الزمنية:

يمكن حصر الحدود الزمنية للبحث في الجانب التطبيقي حيث سندرس القوائم المالية لسنة 2013 ومقارنتها بالسنة 2012 .

الحدود المكانية :

سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة" ميناء مستغانم".

مبررات اختيار الموضوع :

-الحاجة الماسة للتدقيق المحاسبي الخارجي من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

-عدم وجود إطار نظري لإثبات العلاقة بين التدقيق المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.

-إرادتي في مواصلة البحث في مجال تخصصي.

-الميولي الشخصي إلى احتراف مهنة التدقيق ورغبتي في الإطلاع على كل ما هو جديد يخص الموضوع خاصة النصوص التشريعية والتنظيمية التي تجسدها على أرض الواقع.

أهداف الدارسة وأهميتها :

تهدف الدراسة عموما إلى ما يلي:

- إبراز أهمية ودور التدقيق الخارجي للمؤسسات الاقتصادية من خلال إعطاء اعتمادية لقوائمها المالية.

- التعرف على مختلف مسؤوليات و صلاحيات المدقق الخارجي .

-توضيح أثر المدقق المحاسبي على المؤسسة وضرورة ضمان صحة القوائم المالية.

-معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي للقوائم المالية على نتيجة السنة المالية .

تندرج أهمية الدراسة في:

كون تقارير التدقيق المحاسبي الخارجي له أثر على سلامة القوائم المالية من خلال إتباع توصيات المدقق باعتبار أن هذه التقارير تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، كما يلزم المدقق المحاسبي فحص القوائم المالية من خلال معايير التدقيق الدولية من أجل توفير بيئة مناسبة وملائمة ومنسجمة مع البيئة الدولية وبالتالي بقاء المؤسسة واستمراريتها.

الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق ، وفي حدود علمي فإن الدراسات التي تناولت مواضيع التدقيق ودوره في المؤسسة كانت كالاتي:

دراسة: 01بن قاصد علي إسماعيل ,دور المراجعة المحاسبية في تفعيل المر دودية المالية ,مذكرة الماستر ,تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ,جامعة مستغانم ,2011-2012.

تدور إشكالية البحث حول إلي أي مدى تكمن أهمية المراجعة المحاسبية في تحقيق المرودية المالية للمؤسسة

وقد عالج الباحث في هذه الإشكالية ثلاث فصول أساسية تناول الأول منها التأصيل العلمي للمراجعة المحاسبية وعالج الثاني إشكالية أهمية المراجعة المحاسبية في تفعيل المر دودية المالية ، ماهية المر دودية المالية ، معاييرها،دور مراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ثم درست في الفصل الأخير المراجعة المحاسبية في سونلغاز هدفت هذه الدراسة إلى اثر المراجعة المحاسبية في تحسين المرد ودية المالية في التحقق من صحة البيانات المحاسبية .

وتبعا لأهمية الموضوع ونظرا لارتباط المراجعة المحاسبية بتحسين المرد ودية المالية إلا أن الدراسة اهتمت فقط بتفعيل نظام الرقابة الداخلية وأهملت مراجعة الحسابات و القوائم المالية كوحدة واحدة رغم ارتباطها الوثيق بالموضوع و من خلاله يتم إبراز دور المراجعة المحاسبية في تفعيل المر دودية المالية .

دراسة 02 محي الدين بختة ,تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية ,مذكرة الماستر ,تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسير ,جامعة مستغانم ,2011-2012.

إشكالية البحث جاءت كالتالي إلي أي مدى لإجراءات التدقيق المحاسبي أن تحقق الأهداف المنتظرة من تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية .وقد تناول البحث ثلاث فصول جاء في الفصل الأول مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي و الثاني العلاقة العملية بين التدقيق المحاسبي و عملية اتخاذ و ترشيد القرارات أما الفصل الثالث به

دراسة ميدانية لعمل التدقيق المحاسبي في مجمع تربية الدواجن بالغرب هدفت هذه الدراسة توضيح مدى أهمية التدقيق المحاسبي و إثراء العملي في مجال الإدارة و التسيير و الاقتصاد ككل , لقد لملم لباحث بكل جوانب الموضوع لإجابة عن فرضياته .

صعوبات البحث

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

1 .صعوبة الحصول على مؤسسة لإجراء الجانب التطبيقي للموضوع.

2.قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.

3.التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة، ما حتم علي اعتماد مراجع حديثة و الاستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص .

4.عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.

التقسيم المنهجي:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات قمت باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع حيث يصفها بشكل دقيق، ويعبر عنها تعبيراً كيفياً أو كمياً.قمت بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول بتخصيص فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل واحد لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

قسمت الفصل الأول والذي جاء بعنوان "الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية " إلى مبحثين المبحث الأول مفهوم التدقيق الخارجي وأهدافه وأهميته ، وكذا التدقيق المحاسبي و معاييره مع صلاحيات ومسؤوليات المدقق الخارجي ، أما المبحث الثاني تطرقت فيه للقوائم المالية و كيفية عرضها و مدى أهميتها .

أما الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان "اثر التدقيق على القوائم المالية " فقد قسمته هو الآخر إلى مبحثين ، حيث تناولت في المبحث الأول تدقيق القوائم المالية و دور مدقق في الأحداث اللاحقة ، تعرضت في المبحث الثاني إلى اثر تدقيق القوائم المالية من خلال جمع الأدلة الإثبات و اكتشاف الأخطاء و الغش كما تطرقت لرأى المدقق كأساس لمصداقية نتيجة السنة المالية .

بينما الفصل الأخير خصصته للدراسة التطبيقية الذي جاء تحت عنوان "دراسة قوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم " فقد قسمته هو الآخر إلى مبحثين ، حيث تطرقت في المبحث الأول" تقديم مؤسسة ميناء مستغانم "

تضمن هذا المبحث نشأة الميناء و المؤسسة و الموقع الجغرافي و تحديات الميناء وكذلك الهيكل التنظيمي الخاص لمؤسسة ميناء مستغانم تعرضت في المبحث الثاني" تدقيق القوائم المالية لمؤسسة ميناء مستغانم ".

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي والقوائم المالية

المقدمة :

التدقيق الخارجي ظهر منذ زمن نتيجة تولد حاجة المجتمع إليه وقد تطور تبعاً لتطور حياة المجتمع وتطور احتياجاته من البيانات والمعلومات، نتيجة لتوسع الأنشطة الاقتصادية، وكبر حجم المؤسسات وتوسع مهامها وزيادة فروعها، ما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وقيام الملاك بتعيين إدارة وكيلة عنهم تتولى إدارة عمليات مؤسستهم . من هنا ظهرت الحاجة الماسة لوجود التدقيق الخارجي، لطمأنة الملاك على حسن وسلامة تسيير مؤسستهم من قبل الإدارة المعنية،كما اهتم التدقيق المحاسبي في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكه ومدى صدق وتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ذلك لطمأنة الأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات مثل الدائنون، المستثمرون،.....وغيرهم على عدالة وشمولية تلك المعلومات.ولأهمية ما سبق وأهمية الدور الذي يلعبه ، فقد خصصنا هذا الفصل لنتناول من خلاله ، الإطار النظري للتدقيق الخارجي و القوائم المالية من خلال مبحثين ، يتناول الأول التدقيق الخارجي ، والثاني تقديم القوائم المالية.

المبحث الأول :التدقيق الخارجي

إن التدقيق الخارجي يعتبر مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصيتها المميزة لها، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول :مفهوم التدقيق الخارجي

في هذا المطلب سوف استعرض مفهوم التدقيق الخارجي*، بالإضافة إلى خدمات التأكيد المهني التي يقدمها المدقق الخارجي.

أولاً :مفهوم التدقيق الخارجي

ينظر إلى وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

تعريف التدقيق الخارجي

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي ، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

1-يعرف التدقيق الخارجي بأنه " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة" [1].

2- أما Porte فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه" عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".[2]

3-كما تم تعريفها بأنها " نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة .[3]"

4-وعرفها آخرون بأنها" عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.[4]"

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص، إلى أن التدقيق الخارجي تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.

ثانيا :أهداف التدقيق الخارجي

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان – الأردن، 2001 ، ص: 13 **بتصرف.**

[2] Porter، B، **Principles of External Auditing**، John Wiley and sons، 1997،P:19.

[3] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2007، ص:3 .

*التدقيق الخارجي :هناك عدة مصطلحات للتدقيق كالمراجعة و انأ استعملت التدقيق لأنه معمول به في الجزائر .

[4] يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:7 .

يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف سنتطرق إليها بتفصيل كما يلي:

أهداف رئيسية

حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في الآتي[1]:

1-إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

2-إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه،وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

3-إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقه، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

أهداف خاصة

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية لتدقيق الخارجي ، وفي سبيل تحقيق المدقق لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق و إجراءاتها وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي[2] :

1-التحقق من الوجود :أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.

2-التحقق من الاكتمال :يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

3-التحقق من الملكية :يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.لكن هنا يطغي المبدأ الأسبقية الواقع الاقتصادي .

4-التحقق من التقييم :أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

5-التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة :أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

6-التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية :أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات .

قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

ثالثا :أهمية التدقيق الخارجي

---

[1] يوسف محمود جربوع، نفس المرجع اعلاه،ص ،ص:7_8.

[2] وليم توماس، أمر سون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة مصر،2006.ص:45.

إن أهمية التدقيق الخارجي تظهر في أنهها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل فيما يلي [1]:

1 - **الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة** :حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من تدقيق الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

2-**حملة الأسهم** :يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

3-**حملة السندات الحاليون والمحتملون** :إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

4-**مجموعة الموظفين واتحادات العمال** :وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

5-**الاقتصاديون ورجال البحث العلمي** :وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعداتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات .كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصاد.

6-**العملاء والموردون والمنافسون** :إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي. لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

7-**دعاة ومؤسسات حماية البيئة** :وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها.

8-**الأجهزة الحكومية** :تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.

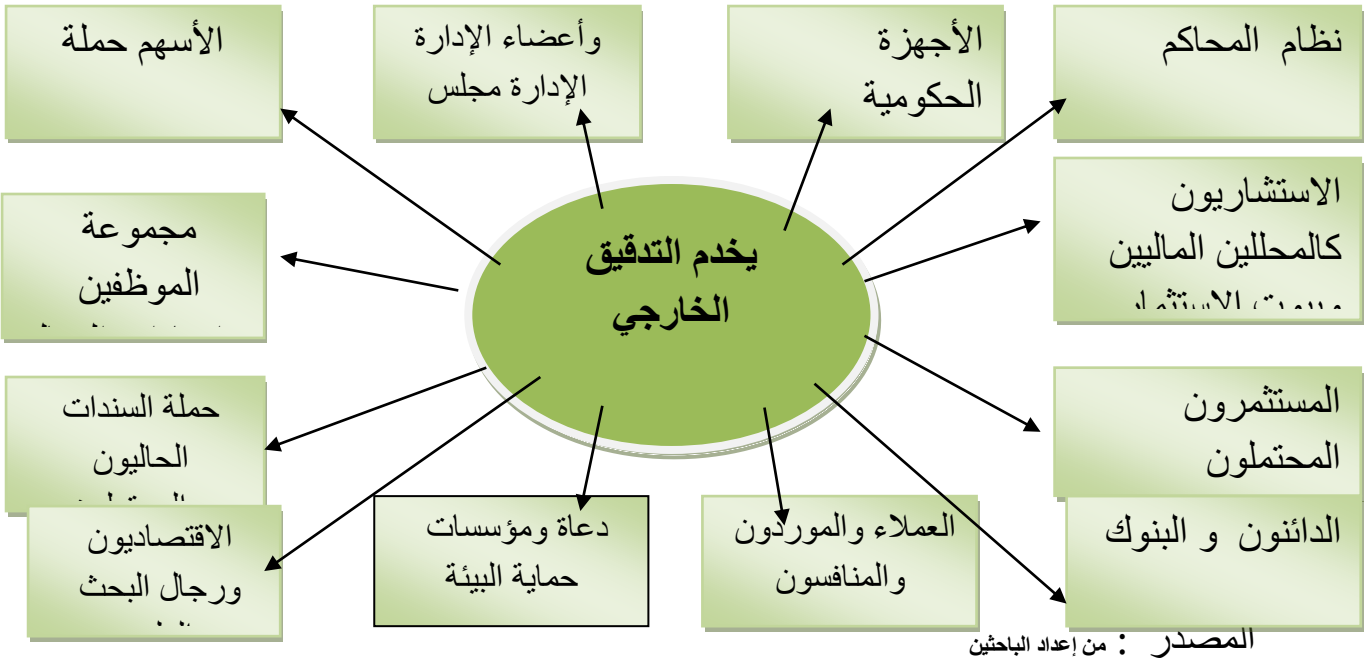
9-**نظام المحاكم** :ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.

10-**الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار** :فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة هدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

11-**الدائنون والبنوك** :تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.

[1] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات ، **أصول مراجعة الحسابات**، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء اليمن، 2007 ، ص ص: 13-14.

12-**المستثمرون المحتملون** :وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.
بما إننا سوف نركز في دراستنا على التدقيق الخارجي للقوائم المالية و التدقيق المحاسبي كفيل بهذه المهمة لذا سنتطرق لمفهوم التدقيق المحاسبي و كذا معاييره في المطلب الموالي.
الشكل 01:فئات التي يخدمها التدقيق الخارجي



المصدر : من إعداد الباحثين

المطلب الثاني : التدقيق المحاسبي ومعاييره

يعتبر التدقيق المحاسبي جزء الأهم من التدقيق الخارجي فهو عملية مهمة وضرورية بالنسبة للمؤسسات فهو يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية والمتوسطة المدى نظرا لما تضيفه عملية التدقيق من مصداقية والتأكيد على صحة القوائم المالية ، لضمان حقوق أصحاب المصالح وكذا اكتشاف الغش وكل ما هو مخالف للمبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها .

الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي

تعريف التدقيق المحاسبي

هو فحص منظم ومستقل للقوائم المالية ويشمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة ، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة لإبداء الرأي الفني والمحايد على مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة[1]، وتوصيل نتائج التقرير إلى المستفيدين[2].
ومن خلال التعريف نلاحظ أن التدقيق المحاسبي حتى يصل إلى هدفه الرئيسي ركز على ثلاث نقاط أساسية

[1] سامي محمد الرقاد، لوىء محمد وديان ،**تدقيق الحسابات** ،مكتبة المجمع العربي ،الطبعة الأولى ،عمان الأردن ، 2010،ص: 21
[2] هادي تميمي،**مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ،نفس المرجع أعلاه،ص:19.

وهي:[1]

- ❖ **الفحص :** يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.
- ❖ **التحقق :** يقصد به إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية، والتأكد الفعلي من وجود العناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي.

ويمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقق عمليتان مترابطتان وينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني والمحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة واضحة وسليمة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

- ❖ **التقرير :** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية داخل المؤسسة وخارجها ويعتبر تدقيق المدقق هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

الفرع الثاني :معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها

يمكن توضيح المعايير الدولية للتدقيق صادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبة و المراجعة (IFAC)فيما يلي :

1-ISA 200 أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة

ينص هدا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبي هو إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف وأن التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية .[2]

بالرغم من أن الرأي المدقق يشجع على صدق القوائم المالية إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة تأكيد بشان استمرارية المؤسسة وكدا قيمتها المستقبلية كما انه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة [3].

فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق فتتمثل فيما يلي [4]:

-الاستقلالية .
- الأمانة (النزاهة).
-الموضوعية .
-الكفاءة و العناية المهنية.

---

[1] رخالدراغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار النشر،عمان ،الاردن، 2001،ص :09.

[2] هادي التميمي ،**مدخل الي التدقيق من الناحية النظرية و العملية** ،نفس المرجع أعلاه ،ص: 34

[3] محمد سمير الصبار، عبد الوهاب نصر علي، **المراجع الخارجية-المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتفق عليها و المعايير الدولية** ،دار الجامعية ،الإسكندرية 2002، ص:162

[4] داود يوسف صبح،**تدقيق البيانات المالية** ،الجزء2،الطبعة2 .دار المنشورات الحقوقية ،لبنان،2002،ص: 28

-السرية .
-السلوك المهني .
-المعايير (الفنية) .
بالإضافة إلى مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الاخد بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلي الأخطاء المادية في القوائم المالية .
فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية ،فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حولها،بينما مسؤولية إعدادها و عرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة ،كما أن تدقيق القوائم المالية لا يعفى الإدارة من مسؤوليتها هذه.[1]

2-ISA210 شروط الارتباط بمهمة التدقيق

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب و غيرها،و هذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكاليف ،ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالتدقيق أو بأي شكل أخر من أشكال العقد ،ومن المفيد و لمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلي العميل قبل البدا المهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة .
يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي [2].
تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى أخر ، لأنه عموما يتضمن ما يلي : [3]

- الهدف من التدقيق القوائم المالية .
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية
- نطاق التدقيق و الذي يشمل الإشارة إلي القوانين و الأنظمة البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية و التي يتقيد المدقق بها .
- شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق .
- الحقيقة بشان طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية ،حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة .

في حالة إعادة التكلف بالتدقيق على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها :

---

[1] احمدحلمي جمعة ،**المدخل إلي التدقيق الحديث** ، دارالصفاء للنشر و التوزيع ،الطبعة الثانية ،عمان ، الاردن ،2005 ،ص:25.
[2] داوود يوسف صبح،**تدقيق لبيانات المالية** ،الجزء02 ، نفس المرجع أعلاه ،ص،ص:29-30.
[3] داوود يوسف صبح،نفس المرجع أعلاه ،ص:33.

- أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق .
- أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد .
- تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا ،مجلس الإدارة أو المالكين .
- تغيرات هامة أو الجذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة .
- متطلبات قانونية .[1]

3-ISA220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق

تضمن هدا المعيار انه يجب على المؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات و إجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو معايير أو الممارسات الوطنية المناسبة ،بحيث يتم وضعها على مستويين هما :

- مستوى مكتب التدقيق .
- مستوى كل عملية تدقيق على حدا.[2]

فيما يخص عملية التدقيق الفردية ،يجب على مكتب التدقيق اختيار أساسيات وإجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات التدقيق الفردي يتعين على المدقق ومساعديه ممن لديهم مسؤوليات إشرافية ،أن ياخدوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم في أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه و الإشراف و التدقيق المناسب لكل منهم .[3]

4-ISA 230التوثيق إعداد الأوراق عمل التدقيق

تتمثل أوراق التدقيق في الأوراق المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق،وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى.[4]

تمكن أهمية أوراق العمل في كونها :[5]

- تساعد في التخطيط و في تنفيذ عملية التدقيق
- تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن الإعمال التدقيق المنجزة و التي تدعم رأي المدقق.

فيما يخص شكل و مضمون أوراق العمل ،فقد وضع المعيار الدولي مجموعة من الضوابط أهمها :

-على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق ،طبيعة وتوفيق

ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ،نتائج عمليات التدقيق ،والاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

---

[1] داوود يوسف صبح،نفس المرجع أعلاه،ص،ص:36-37

[2] احمد حلمي جمعة ،**المدخل إلي التدقيق الحديث** ،نفس المرجع أعلاه ، ص:42.

[3] حسين القاضي ،حسين دحدوح،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية** ،مؤسسة الوراق،الطبعة الاولى،عمان،1999،ص: 79 .

[4] حسين القاضي ،حسين دحدوح ،**مراجعة الحسابات المتقدمة** ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،دار الثقافة ،2009،ص:155

[5] داوود يوسف صبح،**تدقيق البيانات المالية**، الجزء الأول ،الطبعة الثانية،دار المنشورات الحقوقية ،لبنان،2002،ص:224

-يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المهني للمدقق في النتائج المتوصل إليها في هذا المجال ،غير ان شكل و مضمون أوراق التدقيق يتأثر بأمور عديدة أهمها:

- طبيعة المهمة المكلف بها .
- شكل تقرير المدقق .
- طبيعة أعمال المؤسسة و تعقيداتها .
- المنهجية و التقنية الخاصة المستعملة خلال عملية التدقيق .

على أي حال فقد حدد المعيار الدولي بعض النقاط التي تتعلق بتنظيم و محتوى أوراق العمل نذكر منها [1]:

- يجب ان تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة .
- يجب ان تحتوي ملخصات أم نسخا من المستندات القانونية والاتفاقيات والمحاضر الهامة.
- معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية وكذلك البيئة التشريعية التي تعمل ضمنها المؤسسة .
- القرائن التي تثبت عملية التخطيط،بما فيها برنامج التدقيق و أية تعديلات .
- تحليلات العمليات و الأرصدة .
- إشارة إلي من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق،و إلى الوقت الذي نفذت به .
- مدققين آخرين .
- نسخ من الاتصالات التي تتم مم المدققين و الخبراء و أطراف ثالثة .
- النتائج التي توصل إليها المدقق و المتعلقة بالجوانب الهامة لعملية التدقيق .
- نسخ عن القوائم المالية و ميزان المراجعة الشامل وتقرير المدقق .

على المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين الأوراق العمل ، وكذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات .

[1] حسين القاضي ،حسين دجدوح ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية** ،نفس المرجع أعلاه ،ص ص: 314- 315

المطلب الثالث :صلاحيات ومسئوليات المدقق الخارجي في الجزائر

إن مهنة تدقيق الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاوليها صلاحيات وعليهم مسئوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتى يحقق التدقيق رسالته من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية.سنتطرق أولا لتعريف المدقق الخارجي من تم نقوم عرض لتلك المسئوليات والصلاحيات.

- أولاً :تعريف المدقق الخارجي

يطلق عليه أحيانا "المحاسب القانوني "أو " مراقب الحسابات"وهو الطرف خارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بتدقيق القوائم المالية التاريخية ،يزاول مهنته بترخيص خاص معتمد ، ويتصف بالاستقلال و الحياد حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية و دون تحيز.[1]

ثانيا :صلاحيات المدقق الخارجي

لكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية التدقيق الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعاً بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي [2]:

1-حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.

2-حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسئول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله

3-حق المدقق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقاً للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.

4-صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.

5-حق المدقق في تدقيق وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.

6-حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.

7-حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

كذلك من صلاحيات المدقق الخارجي [3]:

-مناقشة اقتراح عزله وذلك منعاً للعزل التعسفي له.

-حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكلة(عميل التدقيق).

أيضاً من ضمن صلاحياته حق الاجتماع مع إدارة التدقيق الداخلي بالجهة التي يراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية التدقيق ، بما من شأنه توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كل ذلك بغرض إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية.

---

[1] حسين احمدعبيد و شريف على حسن ،**أسس المراجعة الخارجية** ،المكتبة الجامعية الحديثة ،الإسكندرية ،2000،ص:23 بتصرف .

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، نفس المرجع أعلاه ، ص ص:111-112.

[3] يوسف محمود جربوع، نفس المرجع أعلاه ، ص:248 .

-ثانيا :المسئوليات

يتحمل مدقق الحسابات في الجزائر ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي :مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية أو تأديبية، حيث تنص المادة (59) من القانون10 -01 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

1-المسؤولية المدنية:

يعد مدقق الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامه بذلك، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية.[1]

يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة(124) وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن مر الحسابات مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعه عليها .[2]

وفي مجال تحمل مراجع الحسابات للمسؤولية المدنية، فقد نص القانون الجديد للمهنة في مادته(75) على وجوب

اكتتابه عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي يتحملها أثناء ممارسته للمهنة، كما يضمن عقد التأمين المكتتب

من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين.

وفيما يخص انقضاء دعوى المسؤولية المدنية التي يمكن أن ترفع على مدقق الحسابات، فإنه لم يتطرق لها القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري، وبالتالي فتنطبق عليه قواعد القانون المدني[3] والذي ينص على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار .ونلاحظ أن المشرع لم يذكر حالة عدم كشف الفعل الضار إلا بعد مدة من وقوعه، وبذلك فحساب 15 سنة لا يبدأ من يوم اكتشافه ولكن من يوم وقوعه.

2-المسؤولية الجزائية :

وفقا لأحكام المادة (62) من القانون10-01 فإن محافظ الحسابات والخبير المحاسب يتحملان المسؤولية الجزائيةطبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

القانون رقم 10-01المؤرخ في 29-06-2010 يتعلق بمهن خبير الحسابات ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،عدد42،2010،المادة61. [1]

القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية ،المادة715مكرر14،ص226.[2]

[3]القانون التجاري رقم 05-10 المؤرخ في 20-06-2005،يعمل ويتمم الأمر رقم75-58المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون المدني ،الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية،عدد44،المادة 133.

وتنص المادة (54) من القانون91-08 على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات
أو خبير محاسب بغرامة مالية تتراوح ما بين 5.000 دج و 50.000 دج، وفي حالة العود يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين .أما بالنسبة لهذه العقوبة في القانون الجديد [1] فإن الغرامة المالية أصبحت تتراوح ما بين 500.000 دج و 2.000.000دج، وفي حالة العود فإن الغرامة المالية تتضاعف أي تصبح ما بين 1.000.000 دج و 4.000.000 دج بالإضافة إلى السجن من ستة أشهر إلى سنة واحدة.
ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ حسابات أو خبير محاسب، كل شخص غير مسجل أوقف أوسحب تسجيله يقوم بمهام التدقيق أو يستمر في القيام بها .كما يعد مماثلا للممارسة غير الشرعية للمهنة إنتحال صفة محافظ الحسابات أو خبير محاسب أو تسمية شركة خبرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.
تنص المادة (825) من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظي الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.
وقد نصت المادة (829) من أحكام القانون التجاري على عقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، بالنسبة لكل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملاءمة القانونية[2] .
كما نصت المادة (830) من القانون التجاري، أنه يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها .ووفقا لأحكام الفقرة الثانية من نفس المادة، فإن محافظ الحسابات تطبق عليه أحكام المتعلقة بإفشاء السر المهني، أي يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 القانون العقوبات إلى 5.000 دج.
وفي هذا المجال ، فقد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة، الحالات التي لا يتقيد فيها محافظ الحسابات والخبير المحاسب بسر المهنة وهي:
-إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق.
-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.
-عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.
-بناء على إدارة موكليهم.

3-المسؤولية التأديبية

وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 خبير محاسب أو محافظ حسابات فان المدقق يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى

[1] القانون رقم10-01 ،نفس المرجع أعلاه ،المادة 73.
[2] القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية ،نفس المرجع أعلاه ،ص: 324

بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية، نذكر:

-خرق القانون والقواعد المهنية.

-التقصير المهني الخطير (التهاون).

-السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها مدقق الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه بصفة تصاعدية هي كالتالي:

-الإنذار.

-التوبيخ.

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.

-الفصل النهائي (الشطب من الجدول).

ويبقى لمدقق الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسّلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة وذلك إذا رأى أن العقوبة المسّلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها أو هي مجحفة في حقه.

وما يلاحظ على المسؤولية الانضباطية أن لها علاقة وثيقة بشرف المهنة وقواعدها والتي تقع على المدقق الذي يتسبب في المس بشرف المهنة حتى ولو أن السلوك الذي يقوم به لا يتعلق بالمهنة، كما أن العقوبات هي عقوبات ذات طابع مهني تأديبي فقط تسلطها دائرة التأديب على المخالف، وتكون هذه العقوبات تتناسب مع درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه وتأخذ شكلا تصاعديا من أدنى عقوبة متمثلة في الإنذار إلى غاية أقصى عقوبة وهي الشطب النهائي للمدقق من قائمة المهنيين، ولا يحق له ممارسة المهنة في هذه الحالة الأخيرة وفي حالة مخالفته للحكم يصبح مرتكبا لمخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة وبذلك تترتب عليه مسؤولية جزائية.

المبحث الثاني :القوائم المالية

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

حيث حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي :الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

المطلب الأول :ماهية القوائم المالية

الفرع الأول : قواعد إعداد وعرض القوائم المالية

فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية[1]:

-القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة تشتمل على:

الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحسابات النتائج.

-تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في القوائم المالية في شكل فصول ومجاميع .ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل،التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله .

-تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية وتقدم القوائم المالية إجباريا بالوحدة الوطنية، ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات.

-كل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:

تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)، تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور .

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه، الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة، مع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء،اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع التي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء ، معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة .

-توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

-كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الحزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة، يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي .

1القرار العدد 19 المؤرخ في 23رجب 1429 الموافق ل26 يوليو سنة2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 19، المواد رقم 1.210،3.210.2.210،5.210.4.201 ص ص:22-23.

وفي حالة تعذر إجراء مقارنة بسبب اختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب وتغيير المعلومات التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

الفرع الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المالية

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين .كما تمكنهم من كسب ثقتهم وعليه فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية من خلال قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية لضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية، وتتمثل أهم الخصائص الأساسية فيما يلي [1]:

- **القابلية للفهم : (intelligibité)** يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد. [2]
- **الملائمة: (pertinence)** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت المناسب وتكون ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في القرار بحيث تساعد المستخدمين على إجراء التنبؤات تكون المعلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية.
- **القابلية للتماثل والمقارنة : (comparabilité)**

تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات[3].

- **المصداقية(Reliability)** : تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها،تكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني،الحيطة والحذر، والشمولية[4].

الفرع الثالث : مستخدمو القوائم المالية

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة وقسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لأن مهمتهم تكمن في مساعدة وحماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة[5].

أولا : المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، ص : 50

[2] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، مداخلة بعنوان، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر. 2011 .

[3] علي عزوز، محمد متلوي، مداخلة بعنوان، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010 .

[4] سعد بوراوي، مداخلة بعنوان، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل (IAS/IFRS)**.الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010 ، ص :10 .

[5] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، مصر، 2009 ،ص: 14.

المساهمين : يهتم المساهمين سواء كان مساهمين حاليون أو المحتملين ومستشاريهم بالمحاضر والعوائد المتعلقة بالأسهم .
الدائنين : يهتم الدائنين بالمعلومات المتعلقة بآجال الاستحقاق والقدرة على السداد.
العاملون : يهتم العاملون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات ، توفير المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل .
الموردون والعملاء : يهتم هاذين القطاعين بالحصول على معلومات تمكنهم من اتخاذ القرار لذا فهم يستخدمون التقارير المالية في دراسة قدرة المؤسسة على الاستمرار ويركزون على هذه المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل .
الجمهور العام : تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويدهم بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسةوالمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها[1].

ثانيا : المستخدمون ذوي المصلحة الغير مباشرة

يتمثل المستخدمون ذوي المصلحة الغير مباشرة فيما يلي:
المدققين : يعتبر المدقق وكيل المساهمين فكل الأطراف تعتمد على تقريره الذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية ويبدي رأيه الفني المحايد، وتتمثل وسيلة المدقق في إظهار وجهة نظره في أثار تقلبات الظواهر الاقتصادية في إعداد حسابات النتائج.
الهيئات الحكومية والرقابية : تعد الجهات الحكومية والرقابية صاحبة مصلحة في المؤسسة ونجاح معدلات أدائها الاقتصادي المرتفع بذلك تضمن هاته الجهات مقدرة المؤسسة على سداد الضرائب بانتظام.
النقابات العمالية وإتحاد العمال : تشمل هذه الفئة كل من العاملين والنقابات والاتحادات المهنية التي تمثلهم والذين يقومون بمهمة تجميع المعلومات اللازمة للاطمئنان على مستقبل المؤسسة التي يعملون ، ومدى قدرتها على الاستمرار كمصدر دخل.
المحللين الماليين : المستثمرين الذين يمثلون عملائهم، فإن أي خلل في القوائم والإيضاحات ينعكس على صحة التحليل وبتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء، ويرى البعض أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بإجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب .[2]

المطلب الثاني : عرض القوائم المالية

تقوم معظم المؤسسات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي،السداسي والثلاثي ، حسب نص المادة 210 من المرسوم التنفيذي رقم08 /156 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم11 07 /تشمل الكشوف المالية على الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة .[3]

أولا : الميزانية

---

[1]شعيب شنوف ،**المحاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية.**مكتبة الشركة الجزائرية بودواو،الجزء الثاني ، الجزائر ،الطبعة 2009،ص:185.

[2]مدحت فوزي عليان وادي، مذكرة ماجستير بعنوان، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، ، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2006 ، ص : 143 .

2المرسوم التنفيذي رقم08/ 156 في جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي2008 **يتضمن تطبيق أحكام القانون07 /11**المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25نوفمبر 2007 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، جريدة رسمية رقم 27 مؤرخة في 28 ماي 2008 ، الجزائر .

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة(تاريخ إعداد القائمة)، وعليه 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 وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة اتجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاما بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين .[1]

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي:[2]

الأصول

التثبيتات غير المادية
التثبيتات المادية
الاهتلاكات
المساهمات
الأصول المالية
المخزونات
أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
الزبائن
والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة(أعباء مثبتة مسبقا)
خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية .

الخصوم

رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر(في حالة مؤسسات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى الخصوم غير الجارية التي تتضمن: فائدةالموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)
خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملحق[3]
وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات
حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة
مبالغ للدفع والاستلام
المؤسسة الأم
الفروع

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة** .دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990 ، ص ص:125-126.

نفس المرجع أعلاه ،[3] المادة رقم3.210، ص،ص :22-24.

المؤسسات المساهمة في جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين.....)
في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم
عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا
القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية
تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية
عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة
الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع
حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم
مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع)، وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو الاستلام .

ثانيا :حسابات النتائج

لقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه :"بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) [1] "

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في حسابات النتائج

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي [2] :

- **المنتوجات :**تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم .كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.
- **الأعباء :**تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم .وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وكما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي:

-تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال
-منتجات الأنشطة العادية
-المنتوجات المالية والأعباء المالية
-أعباء المستخدمين
-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

[1] القرار 19،نفس المرجع اعلاه ، رقم المادة2.230 ص:24.
[2] المرسوم التنفيذي رقم 08-165، نفس المرجع أعلاه، رقم المادتين 25-26 ، ص:13.

-المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية
-المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية
-نتيجة الأنشطة العادية
-العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)
-النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
-النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.
بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج
-تحليل منتجات الأنشطة العادية
-مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة، وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق .فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب الأعباء و المنتوجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.[1]

ثالثا : قائمة التدفقات الخزينة

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية
الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة (المعيار95) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية، وكذلك فعلت اللجنة *FASB[2]المالية الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 والذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية [3].والغرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، وتقرر هذه القائمة عما يلي[4]:

-الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة.
-لصفقاتها الاستثمارية.
-لصفقاتها التمويلية.
-صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

مكونات قائمة تدفقات الخزينة

ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار
بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها، حيث يوفر التبويب حسب النشاط المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمؤسسة

---

[1] القرار 19،نفس المرجع أعلاه ، رقم المادة 1.230 ص،ص: 24-25

*FASB: Financial Accounting Standard Board.

[3] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة،**تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة، للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص: 195 .

[4] دونالد كيسو جيري ويجانت ، تعريب أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض،المملكة العربية السعودية، 1999 ، ص،ص:247-248.

وأرصدة النقدية وما في حكمها[1] ، وفيما يلي تعريف لكل من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

1. **الأنشطة التشغيلية**

هي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية

أو تمويلية .و تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل في المقام الأول عن طريق أنشطة توليد الإيراد الرئيسي للمؤسسة، ولذلك فإنه تنتج بصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وتتضمن التدفقات التالية [2] :

-المتحصلات من بيع السلع و الخدمات، أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء(مدينون وأوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي.

-المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون وأوراق دفع)، وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

2.**الأنشطة الاستثمارية**[3]

وهي عبارة عن الأنشطة التي تتعلق باقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل في حكم النقدية، وتتضمن التدفقات التالية:

-المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية، غير المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل.

-المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى.

-المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

3. **الأنشطة التمويلية**

عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة .وتتضمن التدفقات التالية:

-المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى.

-المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة.

-المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل.

ومع مراعاة أن المعاملة الواحدة في بعض الحالات قد تتضمن تدفقات نقدية تمكن من تبويب كل منها تبويبا مختلفا.

فمثلا السداد النقدي لقرض ما يتضمن كل من فائدة القرض ومبلغ القرض الأصلي، أما فائدة القرض فتبوب على أنها نشاط تشغيلي في حين يتم تبويب القرض الأصلي على أنه نشاط تمويلي .

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة** .الدار الجامعية، مصر، 2005 ، ص: 28 .

[2] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة** .الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001 ، ص: 345.

[3] أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية**، الدار الجامعية، مصر،2003، ص: 788.

رابعا : قائمة تغيرات الأموال الخاصة

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة1997[1] وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات بأنها :"تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية .[2] "

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي[3] النتيجة الصافية للسنة المالية،تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال، المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)،توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة

تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية:

-رأسمال المؤسسة.
-علاوة الإصدار.
-فارق التقييم.
-فارق إعادة التقييم.
-الاحتياطات والنتيجة.

خامسا :الملاحق

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج.
- جدول تدفقات أموال الخزينة و قائمة تغيرات الأموال الخاصة،المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها
-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية .

---

[1] فايز زهدي الشلتوني، ، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005 ، ص: 23 .

[2] القرار 19،نفس المرجع أعلاه ، رقم المادة 1.230 ص: 26.

[3] القرار 19،نفس المرجع أعلاه ، رقم المادة 1.230 ، ص ص:26-27.

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي :اقتصادية، قانونية،جبائية واجتماعية، كما يوضحه الجدول التالي:
ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية، وهذه الجداول هي:[1]
-جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية .
-جدول الإهتلاكات .
-جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية .
-جدول المؤونات .
-جدول المساهمات(فروع ووحدات مشتركة) .
-بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

المطلب الثالث : أهمية القوائم المالية

مما لاشك فيه أن القوائم المالية لها دور فعال داخل المؤسسة فالميزانية هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم .ويوفر حسابات النتائج معلومات عن أداء المؤسسة، وترتب فيه الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة .ويقدم جدول تدفقات الخزينة معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وهناك طريقتين لإعداد هذه القائمة وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي الربح أو من المتحصلات والمدفوعات النقدية .ويشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة.
وتضم الملاحق معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم القوائم المالية السابقة الذكر.

1-**أهمية الميزانية :**

توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، تبرز أهمية الميزانية من حيث أو التزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة .
ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس لما يلي[2]:
-حساب معدلات العائد
-تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة
-تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.
وبالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية .

2-**أهمية حسابات النتائج :**

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تنبع من :
-تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.

---

[1] القرار 19،نفس المرجع أعلاه ، رقم المادة 1.230 ص: 38.
[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب أحمد حامد حجاج وسلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، نفس المرجع أعلاه ، ص:224 .

-تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.
-تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

2-أهمية قائمة التدفقات الخزينة :

تبرز أهمية قائمة التدفقات الخزينة من حيث أنها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام
الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن تلك القائمتين تعد على أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين– منفردة أو مجمعة -الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة[1].

وتساعد قائمة التدفقات الخزينة المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات الخزينة المستقبلية، وتوفر معلومات عن التدفقات الخزينة الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات، ومدى القدرة على تمويل النمو المتوقع للمشروع من المصادر الداخلية، وتساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات الخزينة .وهكذا فإن قائمة التدفقات النقدية تقدم الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية[2] :

-من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟
-في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة ؟
-ما هو التغير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة ؟

4-أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة .[3]

[1]فايز زهدي الشلتوني، نفس المرجع أعلاه، ص: 27.
[2]ريتشارد شرويدر تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة** .دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006 ،
ص: 287 .
[3]فايز زهدي الشلتوني، نفس المرجع أعلاه ، ص: 23.

خاتمة الفصل الأول :

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى مفهوم التدقيق الخارجي ومسؤوليات المدقق التي تقع على عاتقه بالإضافة لمفهوم القوائم المالية وخصائصها ومستخدميها، كما تناولنا قواعد عرضهاوأهميتها

إن التدقيق الخارجي عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم المعروضة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات تتم من طرف مدقق مستقل، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها. يعمل وفق ما يحدده القانون والمعايير الدولية من خلال مسؤولياته والتزاماته تجاه المؤسسة، وما يتعرض له من مسألة قانونية عند تقصريه لأداء مهنته.

أما القوائم المالية فتمثل مخرجات النظام المحاسبي وتبين الوضعية المالية للمؤسسة وتوفر المعلومات والبيانات التي تبين الحقوق وديون المؤسسة تجاه الغير تتضمن القوائم المالية كل من الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، الملاحق، وتتميز بأهميتها لمستخدميها فالميزانية هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم ويوفر حسابات النتائج معلومات عن أداء المؤسسة، وترتب فيه الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة ويقدم جدول تدفقات الخزينة معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وهناك طريقتين لإعداد هذه القائمة وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي الربح أو من المتحصلات والمدفوعات النقدية ويشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي

تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة وتضم الملاحق معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم القوائم المالية السابقة الذكر.

أما الفصل الموالي سنقوم بربط كل من التدقيق الخارجي والقوائم المالية وإظهار العلاقة الرابطة بينهما واثر المدقق الخارجي على القوائم المالية.

مقدمة الفصل الثاني : اثر التدقيق على القوائم المالية

تدقيق الحسابات كعلم متطور يتمتع بأساس نظري يتيح إمكانيات العمل في ظل هذه البيئة المتغيرة باعتماد جملة من الفروض الذي يقوم عليها تدقيق الحسابات من الجانب النظري وتدعم العمل الميداني لها، وتحديد الأهداف المرجوة منها من أجل تحديد الوسائل والتقنيات المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف.

تتمثل الفاعلية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي ، من حيث التأكد من إن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وان البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، مع اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب سواء ما كان منها بقصد أو ما كان منها بدون قصد ، استناداً إلى أدلة الإثبات الكافية الملائمة،التي يتم جمعها من طرف المدقق الخارجي ليتمكن بالخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية في تاريخ معين.

وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة والمقبولة قبولا عاما، وهذا الرأي يكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ومن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

من خلال ذلك سنتطرق في هذا الفصل إلي تدقيق القوائم المالية عناصر الحسابات والأحداث اللاحقة من خلال جمع أدلة الإثبات التأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية واكتشاف الأخطاء و الغش الذي يؤثر على نتيجة السنة المالية وأخيرا رأى المدقق كأداة لتعبير عن مدى مصداقية القوائم و نتيجة السنة المالية .

المبحث الأول : تدقيق عناصر القوائم المالية

من اجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ،من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وحسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي : [1]

– **الكمال** : يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.

– **الوجود** :يعني الوجود الفعلي للعناصر المعينة .

–**الملكية** :يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزامات بالنسبة لعناصر الخصوم .

لكن على أساس المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي هناك مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يقر مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

–**التقييم** : أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل السليم .

– **التسجيل المحاسبي** :يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم .

والتالي فعلي المدقق التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل عناصر القوائم المالية كما يلي :

المطلب الأول :التحقق من الأصول الثابتة والمخزونات

الفرع الأول : التحقق من الأصول الثابتة

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمار تجهيزات الإنتاج تجهيزات اجتماعية تهيئات وتركيبات إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ،**المراجعة و تدقيق الحسابات**،الإطار النظري و الممارسة المهنية ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003،ص:148.

انطلاقا مما سبق يمكن أن القول بان التحقق من هذه الأصول يعتبر سهلا بالنسبة للمدقق مقارنة ببقية العناصر السابقة ،ولكن مع الأخذ في الحسبان أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية ، وأي تغيير أوخلل فيها تؤثر على المصداقية بالنسبة للميزانية .

وبالتالي فان المؤسسة أن تحضر مجموعة من الوثائق والملفات من اجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل كالأتي [1]:

الميزان الفرعي المساعد (للاستثمارات) : حيث انه انطلاقا من ملفات الاستثمارات يتم إعداد الميزان الفرعي.

ميزان الاستثمارات قيد التنفيذ :إن خصوصية الاستثمارات قيد التنفيذ تتمثل في كونها غير ممتلكة ،ولهذا السبب فان هذا النوع من الاستثمارات الغير مكتملة يتم مسكها و معالجتها في ملف خاص وحده .

جدول الاستثمارات الجديدة : أن هذا الجدول يمكن من تتبع و فحص الزيادة في الاستثمارات و كذلك و متراكم الاهتلاكات.و سيتم التطرق لتدقيق الاستثمارات من خلال كل من الجوانب التالية :

أولا : الكمال

يقوم المدقق في هذا العنصر بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية و بالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي لها ، وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية و القيام بالتدقيق ألمستندي و الحسابي للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر، وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر و تسجيلها ،و مدى تحميل كل عنصر للأعباء المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى .

ثانيا : الملكية

يتأكد المدقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء، أو عقود تثبت ملكية الأصل موضوع التدقيق.

[1] A.hamani،**l'audit comptable et financier** ،berti édition،Alger،1999،p p :71-72.

ثالثا :التقييم

إن الاستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها،أما تلك الاستثمارات المنشاة من طرف المؤسسة في حد ذاتها ، فانه يتم تسجيلها محاسبيا بالتكلفة الحقيقية لانجازها من طرف المؤسسة .[1]

ويتم ذلك عن طريق التأكد من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحدد (اهتلاك ثابت ،متزايد أو متناقص)ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة الأخرى ،وكذلك طرق تقييم على أساس سعر السوق .

رابعا : التسجيل المحاسبي

يعمل المدقق على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما،و إن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرافقة معه.

الفرع الثاني :التحقق من المخزونات

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن ،سواء المنتجات التامة أو النصف المصنعة أو المشتريات المخصصة لتموين العمليات الإنتاجية كالمواد الأولية ،والتالي فانه من الضروري أن يتحقق المدقق من هذه العناصر نظرا لكون هذه العناصر تعتبر ذات حركة كبيرة ومستمرة .

وفيما يتعلق بالبضاعة فالمدقق يهدف من خلال تدقيق البضاعة إلي تحقيق ما يلي [2]:

– التأكد من الوجود الفعلي للبضاعة بأخر المدة والحالة الموجودة عليها بتاريخ أول المدة .

–التأكد من ملكية المنشاة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد .

– التأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة في تقييم بضاعة أخر المدة كمبدأ سعر تطبيق السوق أو التكلفة* أيهما اقل ،ومبدأ ثبات المبادئ المحاسبية .

[1] M.Belaiboud ،**guide pratique d'audit financier et comptable la mission des livres** ،Alger،1982، p41.

[2] خالد امين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات** ،الناحية العملية ،نفس المرجع أعلاه ،ص:49.

*سعر السوق :هو سعر الشراء الحاضر في تاريخ إعداد القوائم المالية ،أي ما يدفع ثمنا لشراء بضائع مماثلة للموجود في بمخازن المنشاة في تاريخ الجرد ، أما سعر التكلفة فيقصد به ثمن التكلفة الفعلي او التاريخي و يتضمن ثمن الشراء الفعلي الموضح بالفاتورة مضافا إليه جميع المصاريف التي تنفق على البضاعة حتى تصبح معدة للبيع.

وبالتالي فان عملية التدقيق لهذا العنصر تتم من خلال النقاط التالية :

أولا :الكمال

تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون أخر المدة، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب ،ليكون للمدقق الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها هذا النظام ومدى تمثيلها للعنصر موضوع التدقيق .

ثانيا :الوجود

يسعى المدقق إلي التأكد من أن المخزون موجود فعلا ،من خلال التحقق من أن المخزون موجود فعلا بالمخازن وذلك بالوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها ،كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة ،و أن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية والتي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونيا.

ثالثا :الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس،لذلك فعلى المدقق أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر ،انطلاقا من تدقيق العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون ،كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها .

رابعا : التقييم

ينبغي على المدقق أن يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة لأخرى ، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات .

خامسا : التسجيل المحاسبي

يسعى المدقق إلي التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ،وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة به.

المطلب الثاني :التحقق من الحقوق والديون والأموال المملوكة

الفرع الأول : التحقق من الحقوق والديون

حيث يجب على المدقق التحقق من الحقوق و الديون ومن أرصدتها ،كالحقوق التي تتكون مثلا من حسابات العملاء وحسابات الخزينة ،الصندوق،البنك،الحسابات الأخرى ،والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسط والطويلة الأجل،ويتم تدقيق النقدي بالبنك مثلا من خلال النقاط التالية [1]:

- الحصول على كشف حساب المشروع لدى البنك.
- إعداد مذكرة تسوية البنك (المقاربة البنكية).
- إجراء قيود التسوية اللازمة بناء على مذكرة تسوية البنك .
- التدقيق المحاسبي و المستندي لحساب البنك في دفاتر المشروع .

و يمكن أن يتحقق المدقق من مجمل هذه لعناصر من خلال النقاط التالية :

أولا :الكمال

تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إلي مستعمليها ،معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار الأرصدة المالية لكل حساب على حدا ،انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلبا أو إيجابا ،

واخذ الرصيد الأولي لكل حساب ،لذا وجب على المدقق أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من اجل الحصول على المعلومات صحيحة وصادقة .

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات** ،الناحية العملية ،دار وائل للنشر،عمان،1999،ص:52.

ثانيا : الوجود

يعمل المدقق على التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقارنات الضرورية ،بينما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير ،كاعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين من اجل الوقوف على الأرصدة الحقيقة من طرف المدقق .

ثالثا : الملكية

إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب أن تتعلق بها ،فلا يصح تسجيل أي شيء تكون المؤسسة طرفا فيه .

وبالتالي فانه على المدقق أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها .

رابعا : التقييم

يستعمل المدقق التدقيق ألمستندي والتدقيق الحسابي من اجل الوقوف على تقييم الحقوق والديون للمؤسسة

وفق طرق معتمدة للتقييم ،كان يعتمد طريقة التقييم وفق سعر السوق واعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة ،وكذلك من طرف الجهة الأخرى سواء المدينة او الدائنة للمؤسسة .

خامسا : التسجيل المحاسبي

يجب التأكيد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق و الديون و معالجتها وفق الطرق المحاسبية

المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما ، من اجل أن يستند هذا التسجيل إلي مجموعة كافية من أدلة وقرائن الاثباث لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل .

الفرع الثاني :التحقق من الأموال المملوكة

إن تفكير المستثمرين بالنشاط والاستثمار في القطاع معين يؤدي لا محالة إلي إنشاء مؤسسة بشكل قانوني

معروف،وبعقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها ،ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم

وتقسم إلي أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه ،لذا وجب على الم دقق التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبة ،وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع التدقيق ،وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة و قانون المعمول به .

وبالتالي يمكن تتبع أحكام عامة للتحقق من الأعمال المملوكة هي على النحو التالي [1]:

-التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع ال تدقيق لمعرفة راس المال وأنواع الأسهم (ممتازة،عادية)وحقوق المساهمين من ناحية الربح و رد راس المال .

-الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض راس المال وتعديل حقوق المستهلكين .

- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم

-يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة .

-فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه،من حيث عدد و قيم شهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.

-في حالة عدم سداد راس المال بالكامل ،يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة .

-التأكد من صحة عرض راس المال في الميزانية أي إظهار راس المال المصرح به وراس المال المصدر وكذلك راس المال المدفوع .

الفرع الثالث :التحقق من النواتج والأعباء

تعتر حسابات النواتج والأعباء(حسابات التسيير)المكونات الأساسية حسابات النتائج .فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلي السنة موضوع ال تدقيق ،كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ،نفس المرجع أعلاه ،ص ص: 156-157

وقد حدد المخطط المحاسبي الوطني تتبع الأعباء والإيرادات مع الاخد بعين الاعتبار : [1]

- قيمتها
- طبيعتها.
- تاريخ نشأتها أو حدوثها ،حيث يتم تسجيل التكاليف في المحاسبة العامة في تاريخ معرفتها بغض النظر عن تسديدها الذي يمكن أن يتم عادة في ما بعد.

وبنفس الطريقة يتم تسجيلها في بمجرد فوترتها (إصدار الفاتورة) بغض النظر عن تحصيلها والذي ينم عادة فيما بعد،أو بمجرد إثباتها وعلى العموم فان التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون عن طريق الأتي :

أولا :الكمال

ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة و المتعلقة بها سواء كانت أعباء ونواتج. وان يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة و المتعلقة بالحسابات، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع،فيخلص بعد عملية المعالجة إلي معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج،لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء التجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع ال تدقيق لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

ثانيا : الوجود

يعمل المدقق في هدا الإطار على التحقق من أن النواتج و الأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة ،أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال التدقيق ألمستندي من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية .

ثالثا : التقييم

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

[1] A .Hamini.opcit.p:131.

رابعا : التسجيل المحاسبي

يسعى المدقق إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء و النواتج والتقييد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ،إذ يجب تسجيل الأعباء و النواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك و لا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع التدقيق.

-بعد التحقق من القوائم المالية يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير يحتوي على رأيه فيما يتعلق بالتقارير المالية .

المطلب الثالث : موقف المدقق من الأحداث اللاحقة

الفرع الأول: فحص القوائم المالية كوحدة واحدة

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب ليس كاف بالنسبة للمدقق لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الاقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها.

إن فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى[1] :

أن الحسابات السنوية

-صحيحة ومنتظمة.

-تتفق مع جميع المعطيات في المحاسبة.

-مقدمة وفقا لمبادئ المحاسبة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

-تأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.

أن كل المعلومات الضرورية مقدمة بشكل ملائم يسمح للغير باستعمالها ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، يجب على المدقق التأكد من:

-التوافق بين الميزانية وحسابات النتائج والقوائم الأخرى المنصوص عليها قانونا.

-أن القوائم المالية السابقة الذكر متوافقة مع الأعمال المحققة.

-التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية.

-التوافق بين الميزانية الافتتاحية للسنة المالية محل المراجعة والميزانية الختامية التي قبلها.

[1] ATH guides، Audit financier : **guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations**، Clet، Paris، 2ème édition، 1987، p: 133.

الفرع الثاني: فحص الأحداث ما بعد تاريخ إقفال الميزانية

الأحداث ما بعد الميزانية هي أحداث تقع بين تاريخ إقفال الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات التدقيق (تاريخ تقرير المدقق)، ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل التدقيق . لذلك يجب على المدقق فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة .ويهتم المدقق بنوعين من هذه الأحداث هما[1]:

– أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها، مثل بيع أصول ثابتة غير مستعملة وذلك في أوائل السنة التالية بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية.

– أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن الإفصاح عنها على شكل ملاحظات ترفق هذه القوائم يعتبر ضرورياً وملائماً، مثل انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار احتفاظ المؤسسة بها .

-فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية

ويعني ذلك أن يتأكد المدقق من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول .وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد بها .من ذلك على سبيل المثال ما يلي [2]:

– يجب إيضاح قيم وتصنيفات البنود إذا كان ذلك ضرورياً بواسطة معلومات إضافية تلحق بالبيانات المالية، كما يجب عدم دمج أو مقاصة البنود الجوهرية مع بنود أخرى، بل يجب تحديدها بصورة منفصلة.

– يجب أن تظهر البيانات المالية أرقام المقارنة الخاصة بالفترة السابقة.

-يجب الإفصاح عن أي قيود على ملكية الأصول.

– واجبات المدقق بشأن الأحداث اللاحقة

إن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المنشأة لمدقق الحسابات الخارجي المستقل تغطي، مدة معينة هي حتى نهاية العام المالي موضوع التدقيق ، ولكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد أسابيع من انتهاء السنة المالية .إن المدة من تاريخ عمل القوائم المالية إلى تاريخ صدورها ونشرها تسمى فترة الأحداث اللاحقة ، ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الأحداث إلى ثلاثة أنواع:

---

[1] يوسف محمود جربوع، **استكمال عملية المراجعة، مجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، العدد(112) ، الربع الرابع 1999 ، ص:43 .

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 1999 ، ص ص : 148 -149 .

–مسئولية مدقق الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات العامة موضوع التدقيق[1]

كما يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها تأثير مباشر على حسابات العامة موضوع التدقيق، ولكن يجب الإفصاح عن تلك الأحداث لمستخدمي القوائم المالية، مثل شراء شركة جديدة، الاندماج مع شركة أخرى، أو شراء أسهم وسندات بكميات كبيرة، أو حصول فيضانات أو حرائق أو كوارث طبيعية أخرى.

–مسؤولية مدقق الحسابات على الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليس لها طبيعة محاسبية

على مدقق الحسابات الخارجي المستقل تقدير مدى الإفصاح أو عدم الإفصاح بالنسبة للأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية والتي ليست لها طبيعة محاسبية ومن الأمثلة على ذلك تغيير شكل المنتجات، أو القيام بحملة دعائية لترويج المنتجات، أو تغييرات هامة في إدارة المنشأة.

–بالنسبة للأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق

فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقدة بعد تاريخ الفترة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت.

قراءة أحداث البيانات المالية الفعلية المتوفرة للمنشأة، وكذلك الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة ذات العلاقة، بالقدر التي تعتبر فيه ضرورية ومناسبة الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من محامي المنشأة عن الدعاوى والمطالبات.

الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

–بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية:

عند إطلاع المدقق بعد تاريخ تقريره ولكن قبل إصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف، وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، على المدقق القيام بالإجراءات

[1] هاني فرحان الزايغ ،مذكرة ماجستير بعنوان ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية** ،الجامعة الإسلامية بغزة ،2006،ص:111-112.

الضرورية في تلك الظروف، وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، ولا يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على البيانات المالية المعدلة، ووفقاً لذلك فإنه يجب تمديد الإجراءات إلى التقرير الجديد للمدقق .أما إذا كان المدقق قد أرسل تقريره إلى المنشأة، يجب عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بعدم إصدار البيانات المالية وتقريره المتعلق بها إلى الأطراف الثالثة، وفي حالة نشر البيانات لاحقاً فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته الصادرة عن محاميه.

-بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد إصدار البيانات المالية[1]

في حالة إطلاع المدقق، وبعد إصدار البيانات المالية على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقريره والتي كانت قد تسبب قيامه إذا علم بها في ذلك التاريخ، ففي هذه الحالة يجب عليه دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة وضرورة اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، يجب على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقاً مع تقرير المدقق المرفق بها، والتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة.

وفي حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقاً مع تقرير المدقق المرفق بها، وكذلك عدم قيامها بتعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بوجود الحاجة إلى تعديلها فإنه يجب على المدقق إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسئولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه .هذا وقد لا يكون من الضروري تعديل البيانات الحالية وإصدار المدقق تقريراً جديداً في حالة قرب صدور البيانات المالية للفترة التالية، بشرط أن تتضمن هذه البيانات إفصاحا مناسباً حول الموضوع.

[1] هاني فرحان الزايغ،نفس المرجع أعلاه،ص ص:113-114

المبحث الثاني : اثر التدقيق على القوائم المالية

لتدقيق القوائم المالية تأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة السنة المالية لمشروع ومركزه المالي حيث يقوم المدقق الخارجي بجمع أدلة لإثبات كافية التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛ إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن صدق وشرعية القوائم المالية.

المطلب الأول :أدلة الإثبات لتدقيق القوائم المالية

يقوم المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة للحصول وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة من الاستفسارات والمصادقات والملاحظات والتي تعطي المدقق القناعة والتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.

الفرع الأول: أدلة الإثبات

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية ، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد ، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع[1] .

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي ، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

أنواع أدلة الإثبات

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- المستندات .
- الفحص المادي .

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص :116 .

- المصادقات .
- الفحص التحليلي .
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية .
- الاستفسارات من العميل .

1. المستندات

المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله ، وهي على ثلاثة أنواع:

– مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء مثلا .

– مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض .

–مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة ، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية ، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع[1] .

2. الفحص المادي

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية ، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية ، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل[2] .

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات ، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له ، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا ، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

---

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)** ، مرجع سبق ذكره ، ص :180.

[2] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 ، ص :81.

3. المصادقات

تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحيه أو كتابية ، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.

تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة ، وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع[1] :

- مصادقات إيجابية
- مصادقات سلبية
- مصادقات عمياء .

***المصادقات الإيجابية**

في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة ، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

***المصادقات السلبية**

فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم ، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

***المصادقات العمياء**

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

4. الفحص التحليلي

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات كالنسب مثلا لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة[2] .

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل

[1] يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، الوراق للنشر ، الأردن ، 2007 ، ص :180.

[2] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص: 85 .

مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه [1].

5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي [2].أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

6. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.

7. الاستفسارات من العميل

يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات . ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل[3] .

الفرع الثاني: الملف الجاري

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق [4]. ويمكن أن يشمل هذا الملف على الوثائق التالية[5] :

- ❖ برنامج تفصيلي لعملية التدقيق .

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص : 93.

[2] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)** ، مرجع سبق ذكره ، ص:181 .

[3] عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص:87 .

[4] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص: 40 .

[5] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص:131 .

- ❖ الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها .
- ❖ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق .
- ❖ الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم.
- ❖ الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة .
- ❖ كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون .
- ❖ المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته .

المطلب الثاني: دور تدقيق القوائم المالية في اكتشاف الغش و الأخطاء

إن أهمية مدقق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدقق الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه إن المجتمع المالي يتوقع من مدقق الحسابات أن يضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والحياد والاستقلال، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدور القوائم المالية المضللة .

I. الفرع الأول:الخطأ

-مفهوم الخطأ

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (240) إلى أن الخطأ" يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح[1]"

-أنواع الأخطاء المحاسبية

تنقسم الأخطاء المحاسبية التي تواجه مدقق الحسابات عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى أنواع متعددة إذا نظرنا إليها من زوايا مختلفة نذكر منها :

[1] شرين مصطفى الحلو ،مذكرة الماجستير بعنوان ،**المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش و الخطأ القوائم المالية** ، الجامعة الإسلامية بغزة، 2012 ،ص: 15.

❖ **من حيث توافر القصد في ارتكاب الخطأ**

- **أخطاء غير عمديه**

وهي تلك الأخطاء التي لا ترتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق بل تحدث نتيجة جهل من موظفي قسم الحسابات بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة تقصيرهم في أداء أعمالهم[1].

❖ **تقسم الأخطاء من الناحية المحاسبية إلى الأنواع التالية**

- **أخطاء الحذف أو السهو**

وهي الأخطاء التي تنشأ عن قصد أو غير قصد، وهي تنتج عن عدم قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ كلياً أو جزئياً، أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ، بسبب حذف الطرفين المدين والدائن .

أما الحذف أو السهو الجزئي يمكن اكتشافه بسهولة لأنه يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة مما يسهل معه اكتشاف الخطأ، يمكن أن تكون أخطاء الحذف أو السهو على النحو التالي[2] :

-عدم قيد عملية بيع آجل أو شراء آجل

-عدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية

-عدم احتساب الإهلاك للأصول الثابتة

-عدم قيد مقبوضات نقدية.

- **الأخطاء الارتكابية**

وتنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية (جمع وطرح) ، أو في الترحيل والترصيد، وقد يكون كلياً أي في طرفي العملية، وقد يكون جزئياً أي في طرف واحد، ويكشف الخطأ الكلي عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات . [3]

❖ **الأخطاء الفنية(أخطاء تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية)**

وتتمثل في قياس العمليات المالية وتسجيلها في الدفاتر والسجلات بشكل لا يتفق مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم الأخذ بهذه الأصول والمبادئ، وتؤثر على قوائم نتيجة الأعمال المتعلقة بأرباح أو خسائر المشروع ومركزه المالي ومن أمثلتها الخلط بين المصاريف الإرادية والمصاريف الرأسمالية وبالتالي تحميل حساب الأرباح

[1] شرين مصطفى الحلو ،نفس المرجع أعلاه ،ص:16.

[2] غسان فلاح المطارنة،"**.تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**" ، الطبعة الأولى دار الميسرة لنشر ،2006،ص: 148.

[3] لحدرب، زهير إبراهيم ، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر، عمان،2010،ص:34.

والخسائر بمصاريف غير صحيحة وكذلك عدم إجراء قيود استهلاك الأصول الثابتة أو إجراء هذه القيود بقيمة أكبر أو أقل من المفترض فعلاً، أو عدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة، فضلاً عن تجاهل أسس القياس المحاسبي السليم لعناصر الإيرادات والمصروفات، وكذلك عدم إتباع سياسة الحيطة والحذر بعدم تكوين احتياطي لمقابلة الخسائر المحتمل حدوثها.[1]

- **الأخطاء المتكافئة**

ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر بالدفاتر، وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها، ولن يتسنى للمدقق اكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا دقق في مراجعته المستندية والحسابية وقد يكون التكافؤ بين خطأين في حساب واحد، ولن يكون لذلك الخطأ أثر خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي .وقد يكون التكافؤ بين الأخطاء في حسابين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في صحة أرصدة هذين الحسابين وقد يترتب على ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي.

- **الأخطاء الكتابية**

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات آجله من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر .في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة .وفي حالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين مثلاً بدلاً من الجانب الدائن، في هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه.[2]

II. الفرع الثاني :الغش

مفهوم الغش

طبقا وحسب المعيار الدولي للمراجعة رقم(ISA 240) : الفقرة أ11 – أن :

– الغش هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية .[3]

---

[1] الرماحي، نواف محمد عباس، **مراجعة العمليات المالية** ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،2009،ص ص:132-133.

[2] غسان فلاح المطارنة ،نفس المرجع أعلاه ،ص:150.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين،المعيار الدولي للمراجعة رقم240 الفقرة ا -11،**مسؤولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية** ،ص:06

-الغش يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف أخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار وهناك نية الغش.[1]

ويمكن أن يرتكب الغش عن طريق

1-التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو بقصد إساءة استعمال أحد الموجودات .

2-التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

ويحدث مثل هذا التلاعب بوحي وتوجيه من إدارة المشروع بقصد تحقيق أحد الأهداف التالية:

-تضخم أرباح المشروع كأن يثبت مبيعات وهمية، أو يغالي في تقدير بضاعة آخر المدة، أو يؤجل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة، أو لا تؤخذ مخصصات كافية للاستهلاك أو لا تظهر المصروفات على حقيقتها وغير ذلك.

-تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطي سري قد يساء استخدامها مستقبلا لتحقيق أهداف خاصة بالإدارة.

وقد يكون ذلك أيضا بهدف التهرب من الضرائب، أو طلب إعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حداً أدني من الأرباح.

ومما لا شك فيه أن التلاعب بالسجلات أقل حدوثاً من الاختلاسات ولكنه أشد خطراً، حيث يقوم به موظفون مسؤولون بالمشروع.

ومن هنا يتوجب على المدقق بذل قصارى جهده لاكتشاف مثل هذا التلاعب في حالة إذا ما أثارت شكوكه بعض الملابسات [2].

مواطن الأخطاء والغش ومجالات ارتكابها

إن دراية وإلمام مدقق الحسابات بأسباب وأنواع الأخطاء والغش غير كافية له ما لم يصاحب ذلك دراية وإلمام بمواطن ومجالات الأخطاء والغش لكي تساعده إلى حد كبير للقيام بعمله حيث تمر البيانات والمعلومات المحاسبية

[1] عاطف زهرة توقيف سواد،**مراجعة الحسابات و التدقيق** ،دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن,الطبعة 01، 2009 ،ص:179

[2] عبد الله، خالد أمين ،**علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2007 ،ص ص:41-43، **بتصرف** .

بثلاث مراحل رئيسة في الدورة المحاسبية،وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ والغش، وفيها تقع مجالات متعددة لارتكابها والمراحل هي [1] :

1-مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى :يرتكب الخطأ أو الغش في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الخطأ أو الغش إما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات رأسمالية على أنها إيرادية أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية، أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة وقد يكون الخطأ سهواً عن غير عمد بحسن نية، أو قد يكون عن عمد غش وتلاعب بسوء نية.

2-مرحلة الترحيل والتجميع :ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة، في تجميع دفاتر اليومية، ونقل الأرقام من صفحة لأخرى، أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام أو في استخراج الأرصدة من مراكز الحسابات أو عند إعداد قوائم الجرد، وفي ميزان تدقيق حسابات النهائي تكون الأخطاء في هذه المرحلة إما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش والتلاعب أي بسوء نية، وهذا يتوقف على طبيعة ونوع الخطأ المرتكب.

3-في مرحلة إعداد القوائم المالية :تتنوع الأخطاء في هذه المرحلة، فقد يتم إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية أو إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين وإظهاره بأقل من قيمته، وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية، وعدم التفصيل اللازم للالتزامات العرضية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية.

تصحيح الأخطاء

عند اكتشاف المدقق خطأ بالدفاتر والسجلات، عليه أولاً أن يقرر ما إذا كان ذلك الخطأ يستلزم تصحيحاً، لأنه ليس من الضروري تصحيح جميع الأخطاء التي يكتشفها المدقق فقد لا تستدعي طبيعة الخطأ أو أهميته النسبية ضرورة تصحيحه وهذا أمر عائد لتقدير المدقق وخبرته المهنية.

أما إذا كان الخطأ ذا أهمية نسبية، أي أن له تأثيراً على المركز المالي، فلا بد عندها من إجراء التصحيح اللازم وفقاً للمبادئ المحاسبية وتقسم الأخطاء من هذه الوجهة إلى مجموعتين :

1-أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ العام.

2-أخطاء لا تؤثر ولن يكون لها أثر على الأرصدة.

[1] الوقاد، سامي محمد وديان ، لؤي محمد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان،2010 ،ص ص :98-99.

ويجب تصحيح أخطاء المجموعة الأولى بإجراء قيد باليومية مصحوب بالشرح الكافي لطبيعة القيد وسبب إجرائه كما يجب أن يؤدي القيد الجديد إلى تصحيح الخطأ الموجود فعلاً بالدفاتر والسجلات.

– دور المدقق في اكتشاف التلاعب في الحسابات (الغش) [1]

قد يحدث تلاعب في دفاتر وسجلات المؤسسة دون أن يتضمن ذلك تغطية اختلاسات في النقدية ، أو في البضاعة ،أو في الموجودات المختلفة للمؤسسة ،وفي هذه الحالة يهدف هذا التلاعب إلي تحقيق هدفين أساسيين هما التلاعب بهدف تغير نتيجة أعمال الوحدة من الربح أو الخسارة ، أو اضهار المركز المالي للمنظمة على غير حقيقته .

– التلاعب بهدف تغير نتيجة السنة المالية

يتم التلاعب في هذه الحالة بطرق عديدة نذكر منها :

1)تأجيل قيد المشتريات التي تتم في أخر السنة المالية حتى أوائل الفترة التالية ،وذلك بالرغم من ورود البضاعة إلى المخزن ،وذلك بقصد تأجيل الأرباح.

2)تأجيل قيد إثبات رد المشتريات آخر السنة المالية وإبقائها بالمخزن ، وإدراجها ضمن البضاعة الباقية في قوائم الجرد.

3)تأجيل إثبات المبيعات التي تتم في أخر الفترة المالية سجلات المخازن ،وإدراجها ضمن المخزون السلعي ،بالرغم من إثبات تلك المبيعات بدفتر اليومية الخاص ،وترحيلها إلى حسابات العملاء المتخصصة لغرض تضخيم الأرباح .

4)تأجيل إثبات مردودات المبيعات بدفتر الخاص وترحيلها إلي حسابات العملاء المختصة ،بالرغم من ورود البضاعة المرتدة إلى المخازن المنظمة ، وإدراجها في القوائم .

ويتم ذلك بعدة طرق أهمها :

-اعتبار بعض المصروفات الإدارية مصروفات رأسمالية .

-عدم تكوين المخصصات والاهتلاكات الكافية.

[1] احمد حلمي جمعة ، نفس المرجع أعلاه،ص ص: 293 -294.

إجراءات اكتشاف التلاعب في الحسابات

لاكتشاف التلاعب في الحسابات يجب تطبيق الإجراءات التالية :

- ❖ فحص عمليات الشراء ، البيع والمردودات المرتبطة بهما فحصا شاملا ،وعلى الأخص تلك التي تتم في أواخر السنة المالية .
- ❖ التأكد من عدم وجود الخلط بين المصروفات والإيرادات.
- ❖ فحص تكوين المخصصات والاهتلاكات ، وتأكد من كفايته.
- ❖ التحقق من الأصول والالتزامات ، والتأكد من صحة تقويمها .

المطلب الثالث : رأي المدقق كأساس لمصداقية نتيجة سنة المالية

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية للوحدة الاقتصادية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال التي تمكن المدقق بتوصيل نتائج فحصه ،تقييمه و رأيه في مصداقية نتيجة سنة المالية وصحة القوائم المالية بشفافية.[1]

الفرع الأول: تعريف تقرير مدقق حسابات

"وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وشخصية معينة ،وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه ،ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ،ورأيه في انتظام الدفات ر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المرك ز المالي".[2]

الفرع الثاني: العناصر الرئيسية لتقارير المدقق الخارجي

يتضمن تقرير مدقق الحسابات العناصر الرئيسية التالية[3]:

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ،حسن احمد عبيد و شريفة على حسن .**أسس المراجعة الخارجية ،المكتب الجامعي الحديث** ، الإسكندرية ، 2007،ص: 316.**بتصرف.**

[2] سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان ،**تدقيق الحسابات** ،الجزء 02،مكتبة المجتمع الغربي للنشر التوزيع ،الطبعة الأولى ،الطبعة الأولى، ،الأردن ،2010،ص: 243.

[3] يوسف محمد الجربوع .مرجع سبق ذكره ، ص ص: 256-258 **بتصرف.**

1 /عنوان التقرير

حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مدقق الحسابات).

2 /الجهة الموجهة إليها التقرير

وهي الجهة التي كلفت المدقق بالقيام بمهمته سواء الإدارة أو مجموع مساهمي الشركة .

3 /الفقرة الافتتاحية

يجب أن تشتمل الفقرة الافتتاحية لتقرير على العناصر التالية :

-أن يذكر المدقق القوائم المالية التي راجعها بالكامل والفترة التي تشملها كالميزانية وجدول حسابات النتائج وتاريخ هذه القوائم أي xx /12/31 .

- الإيضاح والتأكيد على أن إدارة الشركة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية لإزالة أي غموض عمن قام بإعداد هذه القوائم .

-إن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

4 /فقرة النطاق

وتشمل ما يلي:

-وصفًا لنطاق التدقيق، بتوضيح أن التدقيق قد تمت في ضوء القوانين واللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة.

-تضمين التقرير عبارة تفيد أن التدقيق قد خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية.

-وصفًا لعملية التدقيق متضمنًا:

*أن الفحص قد تم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية.

*تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

*تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة في إعداد القوائم المالية.

*تقييم عرض القوائم المالية ككل.

-فقرة تفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض التدقيق وكذلك بيانًا بأن توفر أساسًا مناسبًا لإبداء الرأي على القوائم المالية أعمال التدقيق التي قام بها .

5 /فقرة الرأي

تتضمن ما يلي:

-رأيًا صريحًا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات الخزينة طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

-رأيًا عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلق .

- تاريخ التقرير ، عنوان مراقب الحسابات ، توقيع مراقب الحسابات.

– الركن الأخير في التقرير

وعلى العموم يجب أن يحتوي على العناصر التالية :

-تاريخ التقرير .

-اسم مكتب المدقق (صاحب المكتب).

-رقم المدقق .

-الفئة التي ينتمي إليها .

-توقيع المراجع وختمه .

– الفرع الثالث :أنواع التقارير

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد :

– من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى : تقارير عامة، تقارير خاصة

– من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى : تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة

– من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى : التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي

– حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى : تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

عموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي:

1/التقرير النظيف

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي[1]:

-أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

-عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في جدول حسابات النتائج أو في الميزانية.

-صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

-حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

2/التقرير التحفظي

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[2].

3/التقرير السالب

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، ويعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقوم بوضع مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات .

4/تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي [3] :

---

[1] يوسف محمد الجربوع،نفس المرجع اعلاه ،ص، ص: 260-261.

[2] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2010 /2011 ،ص ص ص:41-42-43.

[3] احمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،نفس المرجع أعلاه ، ص :335 ، **بتصرف** .

-وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة المؤسسة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينهم مع المؤسسة x من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصد.

-وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التنبؤ بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديها على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم ... وغيرها.

-في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

-عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.

-غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

خاتمة الفصل الثاني

يعتبر التدقيق المحاسبي الخارجي الأداة الفعالة في تحسين المعلومات المالية والمحاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ،من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم و حسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس كل من الكمال ،الوجود،الملكية ،التقييم ، التسجيل المحاسبي وكذا دور المدقق في تدقيق الأحداث اللاحقة كما يساهم مدقق الحسابات في اكتشاف معظم حالات الغش والأخطاء والتزوير بالإفصاح عنها اذ يقوم المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة للحصول وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة من الاستفسارات والمصادقات والملاحظات والتي تعطي المدقق القناعة والتأكد من استمرارية المنشأة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة ولإبداء لرأيه في تقرير ويتضمن بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ،ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ، ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي، أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما،عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في حسابات النتائج أو في الميزانية.

ومما سبق يمكننا القول أن التدقيق المحاسبي الخارجي له اثر كبير في التأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية وبالتالي مصداقية نتيجة السنة المالية .

مقدمة الفصل الثالث

بعد الدراسة النظرية التي قمنا بها حول موضوع "اثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية "، وبغية الإلمام بموضوع الدراسة سنعرض من خلال هذا الفصل مناقشة الجوانب التطبيقية، وذلك من اجل التعرف على واقع الممارسة العملية للتدقيق الخارجي للقوائم المالية ، باعتبار أن المدقق الخارجي يسعى بشتى الأساليب، الوسائل والطرق لجمع الأدلة الإثبات وتدقيق القوائم المالية لاكتشاف الأخطاء والإنحرفات لتعديلها ومدى إسهامهوانعكاسه على المؤسسة من خلال تقرير الذي يقدمه أعضاء مجلس الإدارة .

إذ قمت بإسقاط المفاهيم النظرية **على مؤسسة ميناء مستغانم** حيث تضمن هذا الفصل مبحثين :

- المبحث الأول :تقديم المؤسسة .
- المبحث الثاني :تدقيق القوائم المالية .

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري.

المطلب الأول : نشأة الميناء

كان خليجا صخريا حادّاً يمتدّ بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة استخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم، سُمّي ميناء مستغانم فيما قبل 1833م بـ "مرسى الغنائم". ومن هنا سمّيت المدينة "مستغانم".

- في سنة 1848م، أنشئ أوّل رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881م.
- انطلق أوّل مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882م وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة .
- تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890م و 1904م انتهت بميلاد أوّل حوض للميناء .
- بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941م، تمّ إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955م وبداية 1959م.
- منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط.

Mosta_ Port 1960

نشأة مؤسسة ميناء مستغانم

في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82- 287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982م .

ورثت مؤسسة الميناء، ابتداء من شهر نوفمبر 1982م، الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحلّ (ONP) وكذلك تلك الخاصة بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلّة أيضا (SONAMA)، كما أسندت إليها من جهة أخرى مهام القطر الموكولة فيما قبلُ للشركة الوطنية للملاحة (CNAN) فأصبح دورها منوطا بما يلي:

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

في 29 فيفري 1989م شقّت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" SOGEPORTS، تحمل للسجل التجاري رقم 88.B.01 وتخضع للقانونين التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 88-01 و 88-03 و 88-04 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للمرسوم 88-101 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م والمرسوم 88- 119 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988م والمرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988م.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم.
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية.
- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية .
- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين.
- مباشرة عمليات الشحن و التفريغ المينائية.
- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها.

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

بتاريخ 27 فيفري 2008، تمّ رفع رأس مال الشركة إلى 500.000.000 دج.

* مؤسسة تسيير موانئ و ملاجئ الصيد فرع مؤسسة ميناء مستغانم (EGPPM Filiale de l'EPM)

في شهر جانفي 2004، تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم. ولدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003 المكرّس لبحث تسيير موانئ وملاجئ الصيد وبمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003 عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد موانئ وملاجئ الصيد إلى شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" وبمقتضى القرار رقم 05 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2003 المتعلق بتثمين وتطبيق القرار السابق وبمقتضى الاجتماع العام الاستثنائي لمؤسسة ميناء مستغانم المنعقد في 20 جانفي 2004 الخاص بإنشاء هذا الفرع الذي يسهر على تسيير نشاط الصيد لميناء مستغانم و مينائي صلامندر وسيدي لخضر.

Mosta _ Port 2008

المطلب الثاني :الموقع الجغرافي و تحديات الميناء

–الفرع الأول :الموقع الجغرافي لميناء

يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و56° شمالا و خطي طول 00° و 05 ° شرقا

- كاسرة الأمواج: بطول 1830م.
- المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م

- الأحواض:

* الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر بـ 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17 م

* الحوض الثاني : بمساحة مائية تقدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22 م

- الأرصفة: تحوي 10 محطات رسو بطول كلّي يصل إلى 296 1 متر خطي مقسمة كما يلي:

* الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0)

* رصيف المغرب: 412 متر خطي (المحطة 1، 2 و 3)

* الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة الجديدة 1 و 2)

* رصيف الاستقلال: 270 متر خطي (المحطة 4 و 5)

* الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و 7)

- أرضية التخزين: بمساحة 44.430 م

- مرأب السيارات: بمساحة 24.000 م

- مرأب الحاويات: بمساحة 000 15 م وقدرة معالجة 000 15 حاوية سنويا

- المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 455 7 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية

- طرق المواصلات:

* الطريق الأرضي: 885 4 متر خطي

* السكة الحديدية: 747 3 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية، ثفل قصب السكر ....)

- **التسهيلات المينائية**

*إرشاد السفن : تؤمّنه لـ 24 سا / 24 سا مديريةُ قيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة و زَوْرَقي إرساء.

*قطر السفن : تُقطر السفن التجارية ليلا و نهارا باستخدام قاطرة 2 ISSER ذات قوة 700 1 حصان.

- **الإنشاءات المتخصصة**

* **محطة الزفت نفطال NAFTAL**:

أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 524 2م، وهي مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة 700 4 طن وقدرة معالجة 000 30 طن سنويا من الزفت.

***صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب OAIC**:

أنشأت سنة 1986م على مساحة 640 4 م، سعتها 000 30 طن، وهي مجهّزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخّ 300 طن من الحبوب/ساعة لكل منهما.

* **صومعة السكر**

أنشأت سنة 1971م على مساحة 697 5 م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي SOGEDIA أصبحت تسمى فيما بعدُ شركة تكرير السكر SORASUCRE، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 000 16 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 000 150 طن سنويا.

توقفت هذه المنشأة عن النشاط بموجب القرار رقم 85/05 الصادر بتاريخ 10 مارس – عن مجلس مساهمات الدولة لصالح شركة الغرب للتصدير Sarl Ouest Import التابعة لمجموعة برحال التي حصلت على عقد امتياز من طرف وزارة النقل (التعليمة رقم 21 الصادرة عن مديرية الموانئ بتاريخ 12 جانفي 2008) مع مراعاة التحديث و التشمير.

–الفرع الثاني : تحديات الميناء

- محدودية عمق الأرصفة بـ 8,22 م.
- عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 01 : طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين لميناء مستغانم

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفقة عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1.296 م	1.500 م	- م 204	44.430 م2	200.000 م^2	- م^2 155.570

- غياب مرأب الحريق المخصص لمعالجة المواد الخطيرة (مسجل في المخطط التنموي 2010- 2014)
- مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 منها من خارج الولاية) مما أدى إلى تعطيل أربعة (04) محطات إرساء من جملة عشرة (10).

* ما هي الانعكاسات السلبية؟

- طول المكوث المؤدّي أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ.
- تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن (surcoûts) إضافية.
- صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل.
- اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري.

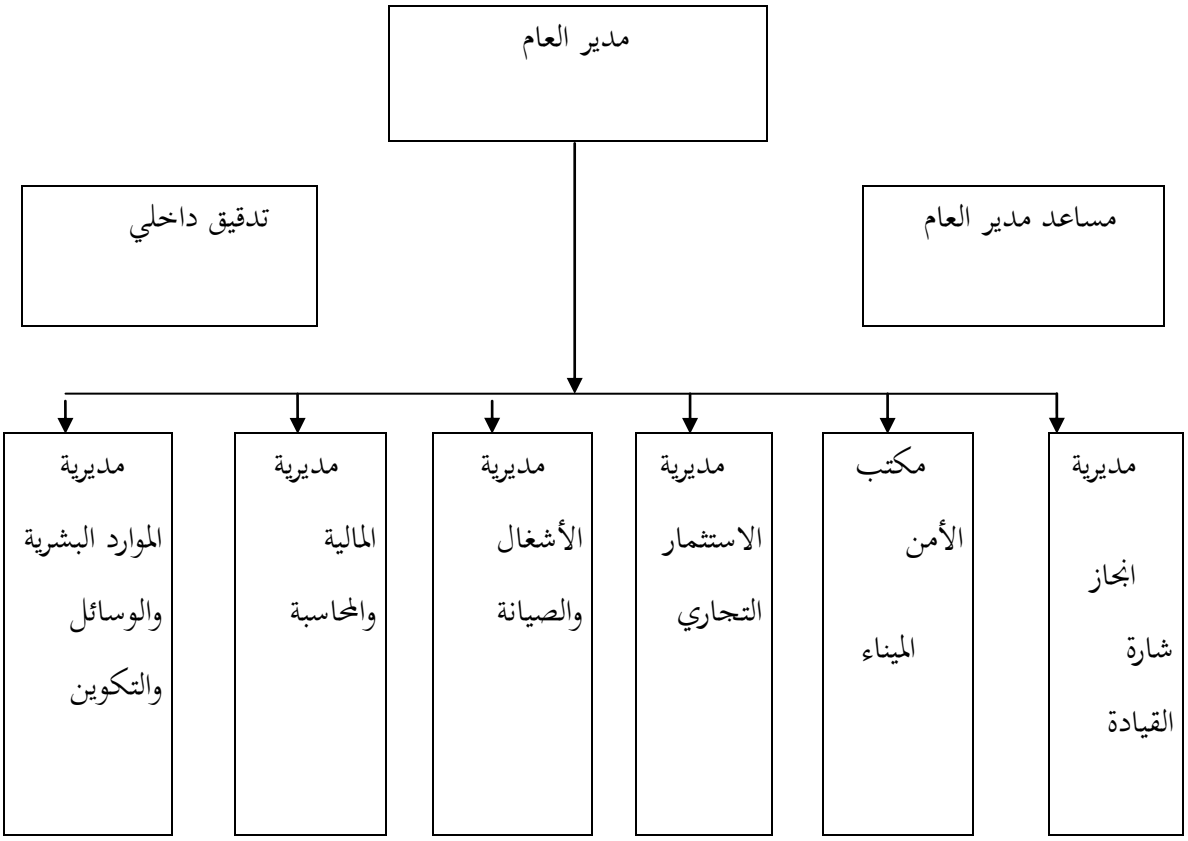
الجدول 02 :أرصفة ميناء مستغانم ومجال تخصصها

Appellations des Quais أسماء الأرصفة	Bassins الأحواض	Postes à Quai محطات الرسو	Longueur des Postes(m) طول محطات الرسو	Tirant d'Eau (m) عمق محطات الرسو	Spécialisation التخصص
Quai Nord – Est الرصيف الشمالي الشرقي	1er Bassin الحوض الأول	Y O	80 117	4.50 6.77	سفن خدمة المرافئ زفت + بضائع مختلفة
Quai du Maghreb رصيف المغرب		1 2 3	139 139 134	7.62 7.62 7.62	سكر أصهب + بضائع مختلفة بضائع مختلفة بضائع مختلفة
Môle de l'Indépendance رصيف الاستقلال		4 5 X	135 135 80	7.62 8.17 5.00	حبوب + بضائع مختلفة حبوب + بضائع مختلفة سفن خدمة المرافئ
Nouveau Quai الرصيف الجديد	2ème Bassin الحوض الثاني	NP 1 NP 2	108 109	7.98 7.18	سفن الإداء + بضائع مختلفة بضائع مختلفة
Rampe Ro/Ro رصيف سفن الإداء		NP	69	6.20	سفن الإداء

Quai Sud – Ouest الرصيف الجنوبي الغربي		6 7	140 140	6.95 8.22	خمر غير موضّب + بضائع مختلفة بضائع مختلفة
Quai de Pêche رصيف الصيد		En Activité	430	4.50	سفن الصيد

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

1–شكل الهيكل التنظيمي



المصدر :خلية التدقيق الداخلي لميناء مستغانم 2013

الشكل رقم (02):الهيكل التنظيمي للمؤسسة مستغانم

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

1-المديرية العامة

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليها وتتكون من:

1-1 مدير العام: وهو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.

1-2 مساعد مدير العام: ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة في كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

1-3 التدقيق الداخلي: هي على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد في احترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2 -مديرية الموارد البشرية : تهتم بتنظيم والتنسيق والمراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة.

3 -مديرية المالية والمحاسبة : وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمساك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري .

4 -مديرية الأشغال و الصيانة: وهي مديرية مختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الإنارة ،تعبيد الطرق، بناء هياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد سلامة للعمال .

5 -مديرية الاستثمار التجاري

وتقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، والتخزين) .
- تسيير أملاك الدولة المينائية .
- تسيير الإنشاءات المتخصصة .
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفاعلية داخل المؤسسة.

6- مكتب الأمن الميناء : تقوم بتأمين حركة الملاحة (دخول سفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها لآخر) وتأمين الحدود المينائية.

7 –مديرية انجاز شارة القيادة:تقوم بالسماح للسفن بدخول الميناء.

المبحث الثاني: تدقيق القوائم المالية لمؤسسة ميناء مسنغانم

إن تدقيق القوائم المالية يعتبر مفروضا على مؤسسة ميناء مستغانم في ظل القوانين المعمول بها و على أساس القانون الأساسي للمؤسسة , يعتبر أمرا ضروريا من اجل ضمان مصداقية المركز المالي و نتيجة السنة المالية للمؤسسة سنقوم بالفحص التحليلي للميزانية وحسابات النتائج لتواجد نتيجة السنة المالية في كلاهما .

المطلب الأول:الميزانية –أصول

سأعرض الفحص التحليلي لعناصر الميزانية العامة لمؤسسة ميناء مستغانم جانب الأصول للسنة المالية 2013/12/31.

ميزانية– أصول مؤسسة ميناء مستغانم

2013–12–31

الأصل	ملاحظة	إجمالي	اهتلاك رصيد	ن	ن–1
أصول غير الجارية					
فارق بين الاقتناء					
تثبيتات معنوية		270000.00	195833.33	74166.67	129166.67
تثبيتات عينية		2573638886.49	1420052039.13	1148683297.94	1113190956.99
أراض					
مبان		472354131.79	125502217.61	346851914.18	373766490.08
تثبيتات عينية أخرى		21012847454.70	1299453370.94	801831383.76	739424466.91
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع		20000000.00		20000000.00	20000000.00
معادلة					
مساهمة أخرى مثبتة		20000000.00		20000000.00	20000000.00
قروض و أصول مالية أخرى		51469244.30		51469244.30	33314516.84
غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري		2645378130.79	1425151421.88	1220226708.91	1166634640.50

أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	106784909.55	81882437.48	24902472.07	33472899.49	
حسابات دائنة و استخدامات	175256813.77	77550591.07	97706222.70	113896959.74	
مماثلة	114477998.67	24385170.76	90092827.91	109682813.74	
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب ومشابهها	60778815.10	53165420.31	7613394.79	4214416.00	
حسابات دائنة أخرى و					
استخدامات مماثلة	1779046997.25		1779046997.25	1309234925.71	
الموجودات و مشابهها	1300000000.00		1300000000.00	800000000.00	
الأموال الموظفة و الأصول المالية					
الجارية الأخرى	479046997.25		479046997.25	509234925.71	
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية	2061088720.57	159433028.55	1901655692.02	1456604784.94	
المجموع العام للأصول	4706466851.36	1584584450.43	3121882400.93	2623239425.44	

الجدول رقم :03 ميزانية –الأصول لمؤسسة ميناء مستغانم 2013/12/31

المصدر :خلية التدقيق الداخلي لميناء مستغانم

سوف نقوم بالمقارنة السنة المالية 2013 بالسنة المالية 2012 من خلال تغير في الحسابات و سوف يكون على النحو التالي :

1–أصول غير جارية

هناك لارتفاع ضئيل في حساب مبالغ الإجمالية للأصول الغير الجارية (موجودات التي يجب استخدامها بطريقة مستدامة لحاجة نشاطات المؤسسة إليها) بالنسبة 1.71% . حيث تمثلت في 120697553.87 دج و تمثلت في :

- تثبيتات معنوية 74166.67 دج .

- تثبيتات عينية 1148683297 دج.
- تثبيتات مالية 20000000.00 دج.
- ضرائب المؤجلة الأنشطة 51469244.30 دج .

مبلغ الصافي للأرصدة بالمقارنة2013 بالسنة المالية الماضية كان كالتالي

1.1-تثبيتات معنوية

البيان	رصيد2013	رصيد2012
تثبيتات معنوية	74166.67	129166.67
مجموع	74166.67	129166.67

جدول رقم :04 تثبيتات معنوية لمؤسسة ميناء مستغانم2013 .

1.2-تثبيتات عينية

البيان	رصيد2013	رصيد2012
أراضي		
البناءات	959236681.07	950895293.67
منشات التقنية و المعدات صناعية	1297023092.51	1112099701.70
تثبيتات عينية أخرى	317379112.91	310686748.44
اهلاك البناءات	(360598497.34)	(309344693.77)
اهتلاك منشات التقنية و معدات و الأدوات صناعية	(792790882.38)	(700068136.29)
اهتلاك تثبيتات أخرى	(271567208.83)	(251077956.66)
مجموع	1148683297.94	1113190956.99

جدول رقم :05 تثبيتات عينية لمؤسسة ميناء مستغانم 2013.

هناك ارتفاع بالنسبة 10% في التثبيتات يظهر ذلك أساسا من خلال اقتناء معدات مناولة (رافعة , شاحنتان

مصغرتان ,رافعتين شوكيتين).

تثبيتات المسجلة محاسبيا خلال السنة المالية تمثلت في :

- 213 البناءات 8341387.40 دج
- 215 منشات التقنية و المعدات أدوات صناعية 185890109.31 دج
- 218 تثبيتات عينية أخرى 5725646.05 دج

الاهتلاكات

انخفض اهتلاك تثبيتات ب 50% حيث بلغ 1425151421.88 دج

الأموال المخصصة للسنة المالية 2013 يحدد بعد بطريقة خطية ,ارتفع ليصبح 164519801.73 دج

نفس مبلغ الاهتلاكات يتم تطبيق نفس معدل الاستهلاك من السنوات السابقة كالتالي :

- البناءات 5%
- أثاث ومعدات المكتب 10%
- التجهيزات وتهيئة منشات 10%
- معدات أدوات 10%
- معدات النقل 20%
- معدات الاجتماعية 20%
- معدات الإعلام الآلي 25%
- عناصر القيم منخفضة 100%

1.3-تثبيتات عينية للأصول غير الجارية

لايوجد مبلغ تثبيتات عينية للأصول غير الجارية ,وقد وردت الإنجازات السابقة وسجلت محاسبيا في الحسابات المناسبة.

1.4-تثبيتات مالية

تثبيتات المالية الصافية ,انخفضت 20000000.00 دج يمثل المبلغ للديون تتعلق بالمساهمات في شركة تابعة EGPPM.

البيان	رصيد2013	رصيد 2012
سندات فروع منتسبة	20000000.00	20000000.00
خسائر القيمة على سندات الفروع المنسبة	0	0
مجموع	**20000000.00**	**20000000.00**

الجدول رقم :06 تثبيتات المالية لمؤسسة ميناء مستغانم2013 .

1.5–الضرائب المختلفة

رصيد الضرائب المختلفة للأصول توقف عند 51469244.30 دج وتكون من رسوم الإيجار لسنة 2010 (157700.40+18154727.46+33156816.44) .

2–الأصول الجارية

هناك لارتفاع بالغ الأهمية بالنسبة 14.25 % في الأصول الجارية عرضت في 31 ديسمبر 2013 مبلغ الإجمالي 2061088720.57 دج حيث تكونت من :

–المخزونات الجارية 106784909.55 دج

–حسابات دائنة و استعمالات المماثلة لها 175256813.77 دج

–ممنوعات و المماثلة لها 1779046997.25 دج

2.1 –المخزونات الجارية

تتكون محتويات واللوازم المخزنة أساسا من قطع الغيار, مخزون قطع الغيار تمثل83 % من مخزون الكلي لسنة المالية 2013 .

خسائر القيمة في المخزون توقفت عند 81882437.48 دج الأساس مخزون من قطع الغيار بطيء الدوران و ذلك أكثر من 10 سنوات.الجدول التالي يبين الفرق بين مخزون 2013و2012

البيان	رصيد2013	رصيد 2013
مخزون قطع الغيار والملحقات	88554063.50	88800475.46
الآخرون	18230846.05	20671179.38
القيمة الاجمالية	106784909.55	109471654.84

خسائر القيمة على المخزون	(81882437.48)	(75998755.35)
قيمة الصافية	**24902472.07**	**33472899.49**

الجدول رقم :07مخزونات مؤسسة ميناء مستغانم 2013

تغيرات مخزونات جارية

- الرصيد الأولي 109471654.84 دج
- مدخلات النشاط 31146909.48 دج
- مخرجات النشاط 33833654.77 - دج
- الرصيد النهائي 106784909.55 دج

2.2–حسابات الدائنة و استعمالات مماثلة لها

حسابات الدائنة و استعمالات مماثلة لها توقفت في 31ديسمبر 2013 عند مبلغ 114477998.67 دج.

2.2.1 –الزبائن

البيان	رصيد 2013	رصيد2012
زبائن	**85801107.15**	**105378214.20**
زبائن مشكوك فيهم	27896962.38	28058484.47
زبائن شيكات بدون أجر	779929.14	779929.14
قيمة الإجمالية	**114477998.67**	**134216627.81**
خسائر القيمة على حسابات الزبائن	(24385170.76)	(24533814.07)
مجموع	90092827.91	109682813.74

الجدول رقم :08حسابات زبائن مؤسسة ميناء مستغانم 2013

أخر اجل ديون الزبائن 31 ديسمبر 2013 هي 19 يوم .

2.2.2-المدينون الآخرون

البيان	رصيد 2013	رصيد2012
موردون مدينون	4562473.78	377117.06
مبالغ مدفوعة	0	199035.74
مستخدمون و الحسابات ملحقة	3251076.63	4015110.26
حسابات أخرى دائنة	52965264.69	52987338.99
خسائر القيمة على حسابات أخرى دائنة	(53165420.31)	(53165420.31)
مجموع	7613394.79	4214146.00

الجدول رقم : 09حساب الموردون الآخرون لمؤسسة ميناء مستغانم 2013.

الديون أساسية :

- أقساط مقدمة من موردون تثبيتات . 4562473.78 دج
- دفعات مقدمة للأشخاص . 3251076.36 دج
- المدينون الآخرون (حسابات التسوية). 52965264.69 دج

خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين يناظر تمويل مشاريع التابعة ل EGPPM بمبلغ 52446805.16 دج .

خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير ارتفعت 718615.15 دج و التفاصيل كالتالي :

- الحسابات الدائنة للمخزونات . 41750.00 دج
- ENEMالجزائر 377117.06 دج
- M.ARABI بائع بالمزاد العلني 299748.09 دج

2.3- الموجودات و ماشابهها

الموجودات وماشابهها تقدر ب38% من مجموع الأصول والتي ارتفعت إلى 71, 925 234 309 1 دج في 2012 أما المبلغ 25. 997 046 779 1 دج في 2013 سجل تطور بالنسبة 36 % .

2.3.1-الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى

رصيد الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى يتراكم عند النسبة بـ 50, 1% و25 ,2%و50, 3 % وما يمثل مدة تتراوح بين 1, 3 و 5 سنوات.

البيان	رصيد 2013	رصيد 2012
الأصول المالية الجارية	1300000000.00	800000000.00
مجموع	1300000000.00	800000000.00

الجدول رقم 10:الأصول المالية الجارية لمؤسسة ميناء مستغانم 2013.

2.3.2-الخزينة

رصيد حساب الخزينة توقف عند مبلغ 25 , 997 046 479 دج مقارنة بالسنة الماضية فان وضعية الخزينة انخفضت بنسبة6% كما هو مبين في الجدول أدناه: **الجدول رقم :11الخزينة لمؤسسة ميناء مستغانم** 2013

البيان	رصيد2013	رصيد2012
صندوق	67007714.38	100109493.58
البنك	401328618.76	396960602.64
حساب البريد الجاري	8581.44	8581.44
فوائد مقدمة	10702082.67	12156248.05
مجموع	**479046997.25**	**509234925.71**

المطلب الثاني: الميزانية– الخصوم

سيتم الفحص التحليلي لعناصر الميزانية العامة لمؤسسة ميناء مستغانم من جانب الخصوم للسنة المالية **2013/12/31**.

ميزانية مؤسسة ميناء مستغانم

الخصوم2013/12/31

الخصوم	ملاحظة	ن	ن–1
رؤوس الأموال الخاصة		500000000.00	500000000.00
راس مال تم إصداره		1053522359.97	878508574.74
علاوة و احتياطات–احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة الصافية –نتيجة صافية حصة المجمع (1)		553421938.07	312971477.07
رؤوس الأموال خاصة أخرى –ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1		2106944298.04	1691480151.81
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية		2293463.83	2293463.83
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		577746441.48	525753244.03
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		580039905.31	528046707.03
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة		16266650.62	17947409.59
ضرائب		121547421.57	116927077.62
ديون الأخرى		297084125.39	268838078.56
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)		23498197.58	403718565.77
مجموع العام للخصوم		3121882400.93	2623239425.55

الجدول رقم :12الميزانية الخصوم لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

المصدر :خلية التدقيق الداخلي لميناء مستغانم

3-رؤوس الأموال الخاصة: هناك ارتفاع بالنسبة 13.3% بالنسبة لسنة المالية ل 2012

3.1-راس مال تم إصداره

راس مال تم إصداره للمؤسسة يتكون من 5000سهم بقيمة الاسمية 100000 دج للسهم , مملوكة بالكامل ل SOGEPORTS بقرار رقم 03 مجلس إدارة الشركة اقترح زيادة لإصدار 10000 سهم جديد بالقيمة الاسمية نفسها.

أحيلت تقرير خاص للمحافظ الحسابات للمؤسسة لإرسال دعوة ل AGEX لعقد المجلس التنفيذي.

3.2-علاوات و احتياطات –احتياطات مدمجة (1)

بالنسبة الاحتياطي القانوني والاحتياطي فوائد خاضع للضريبة لم يكن هناك تغير في 2013.

ارتفعت أقساط التأمين والاحتياطيات ب 175013685.23 دج حيث كانت 878508674.74 دج في 2012 أما في31ديسمبر 2013 بلغت 1053522359.97 دج.

هذه الزيادة في الاحتياطي الاختياري ترجع لفعالية نتيجة السنة المالية 2012.

التعيين	2013	2012
الاحتياطات القانونية	50000000.00	50000000.00
الاحتياطات فوائد خاضع للضريبة	21918098.61	21918098.61
الاحتياطات الاختيارية	981604261.36	806590576.13
مجموع	1053522359.97	878508674.74

الجدول رقم :13 الاحتياطات مؤسسة ميناء مستغانم 2013

3.3-نتيجة الصافية

نتيجة الصافية ل2013 سجلت تقدم بالنسبة 7.7% من الإجمالي الخصوم حيث بلغت في 2012 ، 312971477.07 دج و 553421938.07 دج في 2013.

يرجح ذلك ارتفاع حجم المبيعات و انخفاض مخصصات المؤونات (IDR)بلغت 225492127.23 دج

4-الخصوم غير الجارية :سجل ارتفاع بالنسبة 1.66%.

سجل رصيد الحساب "المؤونات الأعباء الأصول " ارتفاع بالنسبة 8.9% وجاء كالتالي :

- ارتفعت المؤونات للمعاشات و الالتزامات المماثلة ب 8.6% وذلك لتطور جدول المرتبات .
- ارتفعت إعانات التجهيز الميناء بالنسبة 15 % ناجم عن تخصيص جزء للشركة التابعة.
- ارتفعت المؤونات الأخرى للأعباء بالنسبة 22%.

التعيين	رصيد2013	رصيد2012
الودائع و الكفالات المقبوضة (165)	2293463.83	2293463.83
المؤونات للمعاشات و الالتزامات المماثلة (153)	493239874.64	453811700.40
إعانات التجهيز (131)	39491073.79	34750000.00
المؤونات الاخرى للاعباء –الخصوم غير الجارية (158)	45015493.05	37191543.63
مجموع	580039905.31	528046707.86

الجدول رقم :14 مؤونات الأعباء الخصوم لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

5– الخصوم الجارية

الخصوم الجارية تقدم كل التزامات و تعرض على المدى القصير في ختام السنة المالية 2013 بلغت 434898197.58 دج على خلاف السنة المالية 2012 التي سجلت 403712565.77 دج و النسبة ارتفاع كانت 0.99%بالنسبة لمجموع الأصول .

5.1–موردون وحسابات ملحقة

رصيد موردون وحسابات يتكون من :

التعيين	رصيد2013	رصيد2012
موردون التصدير	4795421.46	6554102.12
موردون التثبيتات	7246008.47	11393307.47
مجموع	**16266650.62**	**17947409.59**

الجدول رقم :15موردون و حسابات ملحقة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

مجموع ديون الموردون ل2013 كانت كالتالي :

- موردو المخزونات 1278363.76 دج
- موردو خدمات 7742278.39 دج
- موردو تثبيتات 4516983.93 دج
- موردو الائتمان 2729024.54 دج

5.2-الضرائب

يظهر حساب الضرائب في ميزانية الخصوم رصيد 116927077.62 دج في 2012 على خلاف 2013 الذي بلغ 121547421.57 دج و سجلت ارتفاع بالنسبة 4% و تكون من :

التعيين	رصيد2013	رصيد2012
444الضرائب على النتائج	62443191.26	42458470.46
445الرسوم على رقم الأعمال	46319158.90	61421520.78
447الضرائب الأخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة	12785071.41	13046986.38
مجموع	**116927077.62**	**121547421.57**

الجدول رقم :16 حسابات الضرائب لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

3.5-ديون الأخرى

ديون الأخرى للمؤسسة بلغت 297084125.39 دج في 2015 على خلاف 2012 الذي بلغت 268838078.56 دج .تعود ملكية الديون بالنسبة 34 % لزبائن الائتمان بمبلغ 100697940.09 دج.

تمثل رصيد الزبائن المدينون كالتالي :

- السندات لفتح حسابات الودائع.
- المدفوعات الزائدة على أساس شكلية الفواتير.
- المدفوعات مزدوجة.

حسابات الديون جاءت كالتالي :

التعيين	رصيد2013	رصيد2012
419الزبائن الدائنون –التسبيقات المستلمة	100697940.09	81501917.87
421المستخدمون- الأجور المستحقة	41913804.09	40429706.44
422اموال الخدمات الاجتماعية	10630121.49	6260251.91
423مشاركة الإجراء في النتيجة	21446.13	21446.13
431الضمان الاجتماعي	25049817.97	24113040.67
432الهيئات الاجتماعية الأخرى	1483300.00	1345400.00

438الهيئات الاجتماعية –الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات المطلوب استلامها	44570066.63	39976394.29
442الدولة الضرائب و الرسوم القابلة للتحصيل من أطراف الأخرى	10146674.20	9840306.00
448الدولة الأعباء الواجبة دفعها و المنتجات المطلوب استلامها	15128163.04	8720639.10
45المجمع و الشركاء	30000000.00	40021759.40
468الاعباء الأخرى الواجب دفعها و المنتجات المطلوب استلامها	0	30000.00
470الحسابات الانتقالية أو الانتظارية	17279741.75	16477216.75
مجموع	**297084125.39**	**268838078.56**

الجدول رقم :17حسابات الديون لمؤسسة ميناء مستغانم2013

المطلب الثالث: حسابات نتائج

تقديم حسابات النتائج لمؤسسة ميناء مستغانم 2013/12/31 ومقارنته بالسنة المالية الماضية.

حساب النتائج (حسب الطبيعة)

لمؤسسة ميناء مستغانم 2013/12/31

التعيين	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال		1812101177.35	1641135288.41
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1–إنتاج السنة المالية		1812101177.35	1641135288.41
مشتريات المستهلكة		38596672.12	35874044.31
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		83220359.19	39735324.64
2–استهلاكات السنة المالية		121817031.31	75609368.95
3–القيمة المضافة للاستغلال (1–2)		1690284146.0	1565525919.46
أعباء المستخدمين		687554836.93	654479095.62
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		42593026.01	44063671.89
4–الفائض الإجمالي عن الاستغلال		960136283.10	866983151.95
المنتجات العملياتية الأخرى		5580708.33	2322663.78
الاعباء العملياتية الاخرى		4502843.05	3864775.19
المخصصات الاهتلاكات والمؤونات		274145387.69	458175487.08
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		8078698.62	18413405.08
5–النتيجة العملياتية		695147459.31	425678958.54

المنتوجات المالية الأعباء المالية		19670834.62 0	15065198.05 0
6–النتيجة المالية		19670834.62	15065198.05
7–النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		714818293.93	440744156.59
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية		179551083.32 -18154727.46 1845431418.92 1292009480.85	127778679.52 1676936555.32 1363965078.25
8–النتيجة الصافية للأنشطة العادية		553421938.07	3129714477.07
العناصر غير العادية –المنتوجات(يطلب بيانها) العناصر غير العادية –الأعباء (يطلب بيانها)			
9–النتيجة غير العادية			
10–النتيجة الصافية للسنة المالية		5533421938.07	31297144 77.07
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11–النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة دوي الاقلية حصة المجمع			
(1)يستعمل لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

جدول رقم :18حسابات نتائج لمؤسسة ميناء مستغانم 2013/12/31

المصدر :خلية التدقيق الداخلي لميناء مستغانم

–رقم الإعمال

رقم الإعمال لسنة المالية 2013 ارتفع إلى 181210117735 دج حيث سجل زيادة ب 10% بالنسبة للسنة الماضية .

و تطور كبير في رقم الإعمال يظهر على مستوى التعامل مع التسليم والشحن والتفريغ(+20).

توفير الشحن والتفريغ والمناولة 67 %من رقم الإعمال .و حساب الضرائب شبه المالية 17% وخدمات ميناء 13%.

البيان	رصيد2013	رصيد2012
7061منتجات نشاطات متعلقة بالميناء	24502253.31	11409467.75
7062منتجات تجهيزات الميناء	30245525.55	26697318.80
7062خدمات الميناء	235798234.02	230625062.66

7063 استغلال فوائد المناولة والشحن والتفريغ	1212405433.45	1019136790.90
708 الضرائب شبه المالية	309149731.02	353266648.30
مجموع	1812101177.35	164113288.42

الجدول رقم :19رقم الأعمال مؤسسة ميناء مستغانم 2013

1-إنتاج السنة المالية: 181210117735 دج في 2013 و 1641135288.41 دج في 2012. ويمثل رقم الأعمال و ذلك لعدم و جود كل من تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع و إعانات الاستغلال و ذلك راجع لطبيعة المؤسسة في أنها مؤسسة خدماتية و ليست صناعية .

1.1-المشتريات المستهلكة

المشتريات المستهلكة لسنة 2013 بلغ 38596672.12 دج ,حيث سجلت زيادة ب% 8 بالنسبة لسنة المالية 2012.

البيان	رصيد2013	رصيد2012
مواد البناء	582040.35	512879.93
الوقود ومواد التشحيم	6176652.08	5781681.26
منتجات التنظيف	939565.06	829220.57
لوازم متجر	4222685.52	1753556.42
الأدوات صغيرة	190228.99	153678.80
قطع الغيار	16437067.07	11823164.85
لوازم المكتب	1654070.12	1356499.40
لوازم الإعلام الآلي	1657308.20	1048962.91
لوازم عديدة	804839.25	440564.57
ثياب	1167198.13	2911826.009
المشتريات غير المخزنة من المواد واللوازم	4631227.42	9262009.51
مجموع	38596672.12	35874044.31

الجدول رقم :20 المشتريات المستهلكة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

1.2-الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى

ارتفعت الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى 83220359.19 دج سجلت ارتفاع ب 109 % بالنسبة لانجازات السنة الماضية . التغييرات الرئيسية كانت في الأقسام الإيجار (117271694.13+ دج)و صيانة و إصلاح (11563159.16+ دج) البعثات وحفلات الاستقبال ومبلغ (6905092.68+ دج)الذي تتعلق أساسا بعملية فحص التقني للمقطورة في ورشة تصليح وترميم السفنERENAV الجزائر.

تفاصيل الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى كانت كالتالي :

البيان	رصيد2013	رصيد2013
الإيجار	18625718.65	1354024.49
صيانة و إصلاح	2773126.15	16168105.99
تأمينات	10236289.20	6657496.51
توثيق	1006571.57	646038.57
رسوم الوساطة	6779180.94	5220256.94
الإشهار	2254570.06	1336203.53
البعثات و استقبالات الاحتفال	11724117.08	4819024.40
رسوم الهاتف	2143280.53	2904337.65
خدمات البنكية و ما شابه	531286.01	629836.56
مجموع	83220359.19	39735324.64

الجدول رقم :21 تفاصيل الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

2-استهلاك السنة المالية

3-القيمة المضافة للاستغلال

في 2012 بلغت القيمة المضافة 15650525919.46 دج اما في 2013 بلغت 1690284146.04 دج حيث مثلت93% من رقم الأعمال و سجلت تطور ب 8% +بالنسبة للسنة الماضية .

3.1-أعباء المستخدمين

أعباء المستخدمين في 2013 مثلت 40.71% من القيمة المضافة و 53 % من مجموع الأعباء النشاطات العادية .وموزعة حسب الفئات في الجدول التالي :

البيان	رصيد2013	رصيد2012
أجور	22649847.21	212646265.85
ساعات الإضافية	22352137.43	18671574.09
مكافئات	289451902.73	285473183.18
التكاليف الاجتماعية	134452843.09	126834899.03
المساهمات في العمل الاجتماعي	12715764.49	10636363.47
العمل الطبي	47200.00	
	369512.98	216810.00
مجموع	654479095.62	8322.359.19

الجدول رقم :22 أعباء المستخدمين لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

3.2-الضرائب و الرسوم والمدفوعات المشابهة

الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة في 31ديسمبر 2013 بلغت 42593026.01 دج سجلت انخفاضا ب 10% سجلت في الحساب الفرعي "الرسوم على التدريب المهني".

حيت تتكون من :

البيان	رصيد2013	رصيد2012
ضريبة النشاط المهني	34021377.92	32822705.75
الضرائب العقارية	1214340.00	1214400.00
الضرائب على التدريب المهني	1677034.97	3346797.05
الضرائب التعليم	4731488.97	5373842.05
الضرائب مختلفة	948784.15	1305927.04
مجموع	42593026.01	44063671.04

الجدول رقم :23 الضرائب و الرسوم والمدفوعات المشابهة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال

ارتفع الفائض الإجمالي عن الاستغلال 960136286.10 دج ,سجلت تطورا ب 9% بالنسبة للسنة المالية الماضية.

4.1-المنتجات العملياتية الأخرى

لقد اطهرت **المنتجات** العملياتية الأخرى في نهاية السنة المالية 2013 رصيد 5580708.33 دج .

4.2-الأعباء العملياتية الأخرى

هناك فرق واضح بين السنة المالية 2013 و 2012 للأعباء العملياتية الأخرى سنوضح ذلك من خلال الجدول التالي :

البيان	رصيد2013	رصيد2012
الإدارة الرسوم	585000.00	385000.00
التبرعات والهبات	93461.04	140000.00
حصة المؤسسة من الميزانية GI-CEP	1875000.00	1875000.00
تكاليف استثنائية	3215307.27	112906.06
مختلف النفقات التسيير	609074.74	1351869.13
مجموع	4502843.05	3864775.19

الجدول رقم :24الاعباء العملياتية الأخرى لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

4.3-المخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خسائر القيمة

المخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية و غير الجارية بلغت في 2012 458175487.08 دج و 268241838.27 دج في 2013,حيث سجلت انخفاض بالنسبة 58% ,تغير المهم ظهر في أحكام للحصول على استحقاقات التقاعد ,مخصصات الاهتلاك ارتفع ب 21%.

البيان	رصيد2013	رصيد2012
مخصصات الاهتلاك 681	164519801.73	135693103.05
مخصصات مؤونات 686	96442436.29	321934563.29

مخصصات المؤونات الأصول الجارية 685	13203149.67	547820.51
مجموع	268241838.27	458175487.08

الجدول رقم :25 المخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خسائر القيمة لمؤسسة ميناء مستغانم 2013

4.4- استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات

رصيد هذا الحساب هو عبارة عن تراكم مبالغ مؤونات استخدمت أو لم تعد لازمة.

البيان	رصيد2013	رصيد2012
الاسترجاعات المؤونات الأصول غير الجارية	7385908.05	12382911.63
الاسترجاعات المؤونات الأصول الجارية	692790.75	6030493.45
مجموع	8078698.62	18413405.08

الجدول رقم 26:الاسترجاعات المؤونات لمؤسسة و ميناء مستغانم 2013

مبلغ الاسترجاعات المؤونات للأصول الجارية تمثلت في إلغاء مؤونات لانخفاض قيمة المخزون أو المطالبات المستحقة على العملاء. اما المؤونات للأعباء الخصوم غير الجارية المتعلقة بعرض الأعمال المقدمة في الأحكام القضائية .

5-النتيجة العملياتية

5.1-المنتوجات المالية

المنتوجات المالية بلغت 15065198.05دح في 2012اما في 2013 بلغت 19670834.62دح تتألف فقط من الفوائد على الودائع لديها.

5.2-الاعباء المالية

في 31 ديسمبر 2013 لايوجد أي عبء مالي على مستوى المؤسسة .

6-النتيجة المالية

7-النتيجة العادية قبل الضرائب

7.1-الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية

من خلال الإعفاء الضريبي والإعفاء الممنوح في فوائد وضع (ANDI)الاستغلال المواد ب IBS بمعدل6 % , الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية توقفت عند 179551083.32 دج وارتفعت

ب 41%.

7.2–الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية

تغير في الضرائب المؤجلة سجلت في السنة المالية 2013، 18154727.46 دج وذلك لتخصيص السجلات المحاسبية وتحديث بدلات التقاعد الممنوحة

- الأعباء المؤجلة للأصول 18302925.10 دج-
- الأعباء المؤجلة للخصوم 148147.64 دج +

كل هذه التغيرات انعكست بالطبع على نتيجة السنة المالية حيث ارتفعت ب 43%بالمقارنة بنتيجة السنة الماضية بالسنة المالية الماضية .

ملاحظات عن القوائم المالية

1–تقديم المؤسسة :أنشأت مؤسسة ميناء مستغانم في 14 أوت 1982 وهي مؤسسة إقتصادية برأس مال 000 000 1500 دج EPM/EPE/SPA .عمومية/شركة ذات أسهم

ملف وصفي لمؤسسة ميناء مستغانم

اسم الشركة: مؤسسة ميناء مستغانم.

الشكل القانوني :شركة ذات أسهم SPA .

الهدف :استغلال الوسائل والإنشاءات المينائية.

العنوان :الشارع الرئيسي لصلامندر، مستغانم.

رأس المال000 000 1500 دج.

2–عرض القوائم المالية:تم إعداد القوائم المالية في 31 ديسمبر 2013 وعرضها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المعايير المحاسبية الجزائرية الطريقة المتبعة لعرض حساب النتائج هي حسب الطبيعة.

3–المبادئ المحاسبية الأكثر أهمية

وهي كالآتي:

أ–التثبيتات:التثبيتات المسجلة في ميزانية المؤسسة تشمل التثبيتات العينية والمعنوية المعدة للاستخدام.

تسجل التثبيتات بتكلفة اقتناءها والتي تتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للإسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للإستخدام المقصود وتطرح أي خصومات تجارية للوصول إلى ثمن الشراء.

بعد التسجيل الأولى تسجل التثبيتات بمبلغ إعادة التقييم الذي يمثل القيمة العادلة عند تاريخ إعادة التقييم بعد طرح الإهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة.تهتلك التثبيتات بطريقة الإهتلاك الخطي (الثابت).

مدة الاهتلاك كالآتي

المباني 20 سنة،معدات النقل 05 سنوات، معدات الحاسوب 04 سنوات، الأثاث والمعدات المكتبية 10 سنوات،التجهيزات ومعدات الصيانة 10 سنوات، المرافق الاجتماعية 05 سنوات.

ب –التثبيتات المالية: التثبيتات المالية تتمثل في سندات المساهمة والحسابات الملحقة، سندات أخرى أو سندات توظيف طويلة المدى، بالإضافة إلى قروض ممنوحة وحقوق لدى الغير تتعدى السنة.

تحسب المساهمات على أساس تكلفة الاقتناء.

ج –المخزونات :تعتبر المخزونات ضمن الأصول المجرية وتشمل المواد الأولية واللوازم والبضائع والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتخزين.

كل فئة من المخزونات يجب أن تقيم على حدى بأقل تكلفة، بحيث يتم تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو الاقتناء التي تشمل أسعار الشراء وكل المصاريف الملحقة بعملية الشراء.

د –المؤونات :يجب أن يكون المبلغ المسجل محاسبيا في المؤونة أحسن تقدير للنفقة عند انقضاء الالتزام في تاريخ الإقفال، ويجب إعادة النظر في قيمة المؤونة عند نهاية كل دورة محاسبية ولا يمكن استعمال المؤونة في غير الهدف الذي وضعت من أجله.

خاتمة الفصل الثالث

شقّت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم رأس مالها 000 000 1500 دج ،من خلال دراستنا اكتشفنا أنها في حالة جيدة تتطور باستمرار في مستوى الخدمات و كذا الإدارة تسعى لتكميل النقائص ويتم إعداد قوائمها المالية في 31 ديسمبر 2013 وعرضها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المعايير المحاسبية الجزائرية بوجود فريق عمل متكامل وكذا خلية التدقيق الداخلي واعتماده ا على التدقيق الخارجي الذي تمثل عامل تحفيز بالنسبة لمختلف هياكل المؤسسة من اجل العمل في ظل الطرق والسياسات المرسومة ,ومن اجل تحقيق أهداف المؤسسة وابراز الوضع المالي والنتيجة السنة المالية بشكل سليم .

الخاتمة العامة

من خلال تناولنا لموضوع" اثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية "، ومعالجة الإشكالية الآتية :

ما مدى تأثير التدقيق الخارجي على القوائم المالية ؟

حاولت تسليط الضوء على اثر عملية التدقيق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي تتم من طرف مدقق خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل مهامه في تجميع وتقييم الأدلة الإثبات هو جوهر عملية التدقيق والأساس الذي يعتمد عليها لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة والمعروضة من طرف المؤسسة ، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتيجة السنة المالية ,المركز المالي والمعايير الموضوعة للمؤسسة وبذلك التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها باكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية ومن تم يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال إبداء رأي فني في التقرير الذي يعده في نهاية عملية التدقيق،ومنه لا بد على المدقق الخارجي عند إعداده للتقرير قياس بشكل جلي تأثير ذلك على القوائم المالية للمؤسسة عن طريق الاستعانة بمختلف المصالح العملية المعنية وأيضا عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فان عليه أن يتابع مسار اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي منذ بدايته إلى نهايته على مستوى المؤسسة، انطلاقا من وضع مخطط العمل الخاص بالعملية إلى إعداد القوائم المالية الختامية والإفصاح عنها والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعة وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما. العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وصدق وشرعية القوائم المالية وبالتالي مصداقية نتيجة السنة المالية .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من توصيات وأفاق البحث.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- التدقيق الخارجي هو عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم .

- القوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي وتبين الوضعية المالية للمؤسسة وتوفر المعلومات والبيانات التي تبين الحقوق وديون المؤسسة تجاه الغير تتضمن القوائم المالية كل من الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، الملاحق، وتتميز بأهميتها لمستخدميها فالميزانية هي تصوير للوضع المالي للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم ويوفر حسابات النتائج معلومات عن أداء المؤسسة، وترتب فيه الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة ويقدم جدول تدفقات الخزينة معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وهناك طريقتين لإعداد هذه القائمة وهي الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة سواء انطلاقا من صافي الربح أو من المتحصلات والمدفوعات النقدية ويشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة وتضم الملاحق معلومات تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم القوائم المالية السابقة الذكر.
- تتم عملية تدقيق الحسابات من خلال التحقق أن كل من الأصول الثابتة ،المخزونات ،الحقوق الديون ،الأموال المملوكة النواتج والأعباء تعكس كل من الكمال ،الوجود،الملكية لكن علي أساس المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي هناك مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ،التقييم و التسجيل المحاسبي .كما أن المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الاقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها،مع أخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- التدقيق الخارجي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، فحصا إنتقاديا منظم للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط لتليها عملية التحقيق من أجل الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية.
- فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ أثناء إعداد وتقديم القوائم المالية تمثلت في أها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية تقديم صورة

عادلة عن الوضعية المالية ة مع أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

- ❖ إن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الشركة ومركزها المالي والمعايير الموضوعة.

- ❖ المدقق الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات وحالات الغش ،التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو بقصد إساءة استعمال أحد الموجودات أو قصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي ، ومنع صدور القوائم المالية المضللة .

- ❖ هدف من عملية التدقيق إعداد تقرير لتعبير سليم لنتيجة الأعمال عن فترة معينة، وكدلالة عن وضعيتها المالية في ا لمدقق الخارجي نتائج عمليتي الفحص والتحقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه، في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المؤسسة بصورة سليمة وعادلة.
- ❖ يهدف تدقيق القوائم المالية على التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الاستمرار والبقاء في السوق و بالتالي تحقيق المؤسسة لأهدافها أساسية .

أما النتائج المتحصل عليها على مستوى دراسة ميدانية مؤسسة ميناء مستغانم:

- ❖ أن مؤسسة ميناء مستغانم تعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبة المتعارف عليها.
- ❖ تسعى المؤسسة من خلال ألاستراتجياتها لتطوير تحسين الأداء والخدمات المقدمة و توسيع الميناء مع طرح الأسهم .
- ❖ تتمتع مؤسسة ميناء مستغانم بالوضعية المالية جيدة وفي تطور مستمر مما يجعلها تطمح في الاستمرارية وتقدم .

تقديم التوجيهات:

- ❖ الاهتمام بوظيفة التدقيق المحاسبي الخارجي من خلال تطبيق الإجراءات بدقة والتأكد من احترام المعايير والشروط والقواعد التي تنظم هذه المهمة.
- ❖ توفير إجراءات تسيير تساعد المدقق الخارجي على القيام بمهامه بكل كفاءة وفعالية في المؤسسة الاقتصادية.
- ❖ ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان، فثقة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه قد يسبب فقدان هذه الثقة .وبالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله.
- ❖ ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية، وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه.
- ❖ تعزيز التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي .
- ❖ توعية عمال المؤسسة الاقتصادية بمغزى عملية التدقيق حتى يتم التجاوب بين العمال والمدقق.
- ❖ مسايرة التطورات المرتبطة بهذه المهمة عن طريق تكوين المدققين بما يتناسب مع التطور في مجال أهداف ومسؤوليات المدقق المحاسبي الخارجي .

أفاق البحث :

تم التطرق في هذا البحث إلى اثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية ، وتتمثل أفاق البحث في توضيح جودة التدقيق المحاسبي وأثره في إعطاء مصداقية للنتيجة السنة المالية ، باعتبار الدور المهم والفعال للتدقيق المحاسبي الخارجي في زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وصدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة عالجت الموضوع من خلال دراسة القوائم المالية لمؤسسة خدماتية ذات أسهم وإطلاع على كيفية عرضها لقوائمها المالية كما يمكن أن يتم طرح نفس الموضوع بدراسة لمؤسسة صناعية و يكون ذلك من خلال الاستبيان الموزع على عينة البحث يتم تحليلة و خروج بنتائج للبحث.

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

BILAN ACTIF

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

ملحق 01 جدول الاصول

EPE/EP Mostaganem/Spa

BILAN PASSIF

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

ملحق رقم 02:جدول الخصوم

COMPTE DE RESULTATS

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

ملحق رقم 03: جدول حسابات النتائج

I. المراجع باللغة العربية :

1-المؤلفات :

- الرماحي ، نواف محمد عباس ، **مراجعة العمليات المالية** ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،2009.

-الوقاد، سامي محمد وديان ، لؤي محمد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين،المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 الفقرة ا - 11،**مسؤولية المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية** .

- احمد حلمي جمعة ،**المدخل إلي التدقيق الحديث** ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2005.

-أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1999.

- أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية،2008 .

-أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة** .الدار الجامعية، مصر، 2005 .

-أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية**، الدار الجامعية، مصر،2003..

-أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية و المصرية**، الدار الجامعية، مصر،2003.

-حسين القاضي ،حسين دحدوح،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ،مؤسسة الوراق،الطبعةالاولى،عمان،1999.

-حسين القاضي ،حسين دحدوح ، **مراجعة الحسابات المتقدمة** ،الجزء الأول ،الطبعة الأولى ،دار الثقافة ،2009 .

- حسين احمدعبيد ،شريف على حسن ، **أسس المراجعة الخارجية** ،المكتبة الجامعية الحديثة ،الإسكندرية ،2000

- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ،الناحية العملية** ،دار وائل للنشر،عمان،1999.

-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان ، الأردن، 2001 .

- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار النشر، عمان، الأردن، 2001 .

- دونالد كيسو جيري ويجانت ، تعريب أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض،المملكة العربية السعودية، 1999 .

- داود يوسف صبح،**تدقيق البيانات المالية** ،الجزء2،الطبعة2 .دار المنشورات الحقوقية ،لبنان،2002.

-داوود يوسف صبح،**تدقيق البيانات المالية**، الجزء الأول ،الطبعة الثانية،دار المنشورات الحقوقية ،لبنان،2002.

-رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة** .الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001 .

- ريتشارد شرويدر تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة** .دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2006

- سامي محمد الرقاد، لوىء محمد وديان ،**تدقيق الحسابات** ،مكتبة المجمع العربي ،الطبعة الأولى ،عمان الأردن ، .2010،

- سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان ،**تدقيق الحسابات** ،الجزء 02،مكتبة المجتمع الغربي للنشر التوزيع ،الطبعة الأولى ،الطبعة الأولى،الأردن،2010.

- شعيب شنوف ، **المحاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية** .مكتبة الشركة الجزائرية بودواو ،الجزء الثاني ، الجزائر ،الطبعة 2009.

- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات ، **أصول مراجعة الحسابات**، طبعة منقحة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء اليمن، 2007.

- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة** .دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990 .

- عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، **أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007.

- عبد الفتاح محمد الصحن ،حسن احمد عبيد و شريفة على حسن . **أسس المراجعة الخارجية** ،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2007.

- عاطف زهرة توقيف سواد، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ،دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن,الطبعة 01، 2009 .

- عبد الله، خالد أمين ،**علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.

-عبد الفتاح محمد الصحن ،حسن احمد عبيد و شريفة على حسن ،**أسس المراجعة الخارجية** ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2007.

- عاطف زهرة توقيف سواد،**مراجعة الحسابات و التدقيق** ،دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن,الطبعة 01، 2009 .

- عبد الله، خالد أمين ،**علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.

-غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، الطبعة الأولى دار الميسرة لنشر ،2006.

-كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، مصر، 2009 .

- لحدرب، زهير إبراهيم،**علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر، عمان،2010.

- محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية –دار الجامعية** ،الاسكندرية2002.

-محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات،الإطار النظري و الممارسة المهنية** ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003.

-محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2007.

-مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة،**تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** .دار المسيرة. للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،2006 .

- محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،1998 .

-هادي تميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.

-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، 2004 .

- وليم توماس، أمر سون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة مصر،2006.

-يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

-يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، الوراق للنشر ، الأردن ،2007 .

-يوسف محمود جربوع، **استكمال عملية المراجعة، مجاراة مع العربي للمحاسبين القانونيين**، العدد"112"، الربع الرابع1999 .

2-المذكرات جامعية :

– شرين مصطفى الحلو ،مذكرة الماجستير بعنوان ،**المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش و الخطأ القوائم المالية** ، الجامعة الإسلامية بغزة، 2012.

-محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر2011 -2010 .

-مدحت فوزي عليان وادي، مذكرة ماجستير بعنوان، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، ، الجامعة الإسلامية فلسطين،.2006 .

–هاني فرحان الزايغ ،مذكرة ماجستير بعنوان ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية** ،الجامعة الإسلامية بغزة ،2006.

3-وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الد راسية) :

- سعد بوراوي، مداخلة بعنوان، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل (IAS/IFRS)**.الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز ،الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي2010 .

-علي عزوز، محمد متلوي، مداخلة بعنوان، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي،** الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010 .

-هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، مداخلة بعنوان، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر2011 .

4-القرارات ، القوانين، المراسيم :

-القانون **07** /**11**المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25نوفمبر 2007 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، جريدة رسمية رقم 27 مؤرخة في 28 ماي 2008 ، الجزائر.

-القانون رقم 10-01المؤرخ في 29-06-2010 يتعلق بمهن خبير الحسابات ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،عدد42،2010.

-القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد19 .

-المرسوم التنفيذي رقم08/ 156 في 20جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي2008 **يتضمن تطبيق أحكام القانون11/07** المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، الجريدة الرسمية للجمهورية .الجزائرية /العدد27 .

-القانون التجاري رقم 05-10 المؤرخ في 20-06-2005،يعمل ويتمم الأمر رقم 75-58المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون المدني ،الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية،عدد44.

5-المراجع باللغة الأجنبية:

A- Les ouvrages :

- ATH guides، **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations**، Clet، Paris، 2ème édition، 1987.
- M.Belaiboud ،**guide pratique d'audit financier et comptable la mission des livres** ،Alger،1982
- A.hamani،**l'audit comptable et financier** ،berti édition،Alger ،1999.
- Porter، B، **Principles of External Auditing**، John Wiley and sons، 1997.

الملخص :

التدقيق الخارجي للقوائم المالية له أهمية بالغة تكمن في فحص وتأكد من صدق وشرعية الحسابات الممثلة في القوائم المالية المعدة والمعروضة من طرف المؤسسة، باكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية وانطلاقا من القوائم المالية يقوم المدقق بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية، والتأكد كذلك من أن هذه الأخيرة بإمكانها أن تعطي العرض العادل للمركز المالي ونتيجة السنة المالية للمؤسسة بالوقوف على مدى سلامتها وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة وفق المرجعية المحاسبية المعتمدة.
الكلمات المفتاحية: القوائم المالية ،التدقيق الخارجي ،المدقق الخارجي .

Summary :

The external audit of the financial statements is of utmost importance lies in the examination and ensure the validity and legitimacy of the accounts represented in the financial statements prepared and presented by the company, the discovery of cases of fraud and errors in the accounting books and records and the basis of the financial statements the auditor's evidence-based opinion on credibility financial statements; and also ensure that the latter can give a true presentation of the financial position and the company's bottom line to stand on their security and therefore the integrity of the processes of the accounting and governance system registered with the group in accordance with the chartered accountant reference.

Keywords: financial statements, external audit, externat auditer.