



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا للتجارة - القليعة-



مذكرة تخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: مراقبة التسيير

الموضوع:

التدقيق الداخلي و دوره في تحسين جودة القوائم المالية
دراسة حالة مؤسسة (COSIDER ALREM)

تحت إشراف :
د. عبد الكريم مقراني

من إعداد الطالب:
شتيوي عبد الرحيم

مكان التربص: مؤسسة كوسيدار ألام

مدة التربص: من 11 افريل إلى 10 جوان 2021

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بسم الله الرحمن الرحيم

"يرفع الله الذين امنوا منكم و

الذين اوتوا العلم درجات والله بما

تعملون خبير"

سورة المجادلة الآية (11)

كلمة شكر

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله،

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

الشكر الخالص للأستاذ الدكتور "عبد الكريم مقراني" على قبوله الاشراف على هذا العمل بصدر رحب و على صبره و نصائحه و توجيهاته القييمة سائلا المولى عز و جل ان يديم نعمته عليه. كما أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة الذين قبلوا تقييم هذا العمل. كما اتقدم بالشكر الى فريق عمل مؤسسة الدراسة الميدانية و اخص بالذكر مسؤول خلية التدقيق الداخلي السيد "يوسفي منير" على المعلومات القييمة. و فريق عمل مديرية الموارد البشرية على الاستقبال و التوجيه. كما اشكر كل من ساهم في هذا العمل المتواضع من قريب او بعيد و لو بكلمة.

الإهداء

إلى نبع العطف والحنان التي لا مثيل لها في الوجود

"أمي الغالية الحبيبة"

إلى سندي و قدوتي أبي العزيز حفظه الله و رعاه

إلى اخي و اخواتي حفظهم الله و وفقهم

إلى من ساندتني طوال سنوات دراستي في المدرسة

عمتي حفظها الله و أدام عليها الصحة و العافية

كما أهدي هذا العمل إلى الأهل والأصدقاء وإلى كل

زملائي في الجامعة.

الفهرس المحتويات

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	الأية القرآنية
	الشكر
	الاهداء
I	الفهرس العام
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الاشكال
VI	قائمة المختصرات
VII	قائمة الملاحق
VIII	الملخص
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق الداخلي	
2	تمهيد للفصل الاول
3	المبحث الاول: مدخل للتدقيق و التدقيق الداخلي
3	المطلب الاول: الاطار النظري للتدقيق و انواعه
3	التطور التاريخي للتدقيق
5	تعريف التدقيق
5	اهمية التدقيق
6	انواع التدقيق
9	المطلب الثاني: مدخل الى التدقيق الداخلي
9	نبذة تاريخية عن التدقيق الداخلي
10	تعريف التدقيق الداخلي
11	اهداف التدقيق الداخلي
12	اهمية التدقيق الداخلي
13	المطلب الثالث: انواع التدقيق الداخلي
15	المبحث الثاني: اساسيات التدقيق الداخلي
15	المطلب الاول: معايير التدقيق الداخلي
15	معايير الصفات
16	معايير الاداء
20	المطلب الثاني: ادارة دائرة التدقيق الداخلي
20	الجهاز الوظيفي للتدقيق الداخلي
22	لجنة التدقيق الداخلي
23	علاقات التدقيق الداخلي
24	المطلب الثالث: سير مهمة التدقيق الداخلي
24	التخطيط للمهمة

25	التنفيذ
25	اعداد التقرير
26	خلاصة الفصل الاول
الفصل الثاني: القوائم المالية و جودة المعلومات الواردة بها	
28	تمهيد للفصل
29	المبحث الاول: القوائم المالية
29	المطلب الاول: تعريف و اهمية القوائم المالية
29	تعريف القوائم المالية
30	اهمية القوائم المالية
31	المطلب الثاني: انواع القوائم المالية
31	قائمة المركز المالي
34	قائمة الدخل
36	قائمة التدفقات النقدية
37	قائمة التغير في حقوق الملكية
38	الملحقات
40	المطلب الثالث: اسس اعداد القوائم المالية
41	المبحث الثاني: جودة القوائم المالية و المعلومات الواردة بها
41	المطلب الاول: تعريف جودة القوائم المالية
41	المطلب الثاني: خصائص جودة القوائم المالية
46	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية
46	اثر التدقيق الداخلي على القوائم المالية
48	اثر التدقيق الداخلي على المعلومات المحاسبية
51	خاتمة الفصل
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية شركة كوسيدار الرام	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: دراسة حالة الشركة كوسيدار الرام
54	المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة
54	بطاقة فنية عن الشركة كوسيدار الرام
54	نشاطات و آفاق كوسيدار الرام
56	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لكوسيدار الرام و موقع التدقيق الداخلي
56	الهيكل التنظيمي
65	خلية التدقيق الداخلي
67	المطلب الثالث: الجهات المعدة للقوائم المالية
73	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي و اثره على جودة القوائم المالية بالمؤسسة

73	المطلب الاول: مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة
79	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية بالمؤسسة
81	خاتمة الفصل
83	الخاتمة
87	المراجع
94	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
4	التطور التاريخي للتدقيق	1
69	تقسيم العمر الانتاجي لتثبيتات مؤسسة كوسيدار الرام	2
75	مخطط التدقيق الداخلي بمؤسسة كوسيدار الرام	3
77	برنامج تنفيذ احدي عمليات التدقيق	4

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	معايير التدقيق الداخلي وفق هيئة المدققين الداخليين	1
21	الهيكل التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي	2
45	خصائص جودة القوائم المالية	3
64	الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوسيدالر الرام	4
67	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة و المالية	5
68	مسار اعداد القوائم المالية	6

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
IFAC	International Federation Of Accountants
IIA	Institute Of internal Auditors
COSO	Committee Of Sponsoring Of Organizations Of The Treadway Commission
SCF	Système Comptable Financier
FIFO	First In First Out
LIFO	Last In Last Out

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم الملحق
94	شكل الميزانية جانب الاصول حسب S C F	1
95	شكل الميزانية جانب الخصوم حسب S C F	2
96	شكل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة حسب S C F	3
98	شكل جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة حسب S C F	4
99	شكل جدول تدفقات الخزينة حسب S C F	5
101	شكل جدول التخير في حقوق الملكية حسب S C F	6
102	المعلومات الموجودة في الملاحق	7
103	ميزانية مؤسسة كوسيدار الرام جانب الاصول	8
104	ميزانية مؤسسة كوسيدار الرام جانب الخصوم	9
105	جدول حسابات النتائج لمؤسسة كوسيدار الرام	10
106	جدول تدفقات الخزينة لمؤسسة كوسيدار الرام	11
107	جدول التغير في حقوق الملكية لمؤسسة كوسيدار الرام	12

ملخص: لقد تمت هذه الدراسة من خلال اتباع منهج وصفي تحليلي للتعرف على مفاهيم التدقيق الداخلي، اهدافه، اهميته و كذا انواعه بالاضافة الى التعرف على معايير التدقيق الداخلي و كيفية ادارة دائرته و خطوات سير مهمة التدقيق الداخلي، ثم التعرف على الاطار النظري للقوائم المالية من خلال التعرف على مفهومها، اهميتها و انواع القوائم المالية الخمس و من ثم التعرف على خصائص جودة القوائم المالية و اثر التدقيق الداخلي في تحسين جودتها، ثم القيام بدراسة ميدانية متمثلة في تتبع مسار مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة كوسيدار الرام و كيفية تدقيق مختلف مصالحها كذلك تم تتبع الجهات المعدة للقوائم المالية و طريقة اعدادها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي، القوائم المالية، جودة القوائم المالية، المعلومات المحاسبية

Résumé : cette étude est effectuée par une approche analytique descriptive dans le but de connaître les concepts de l'audit interne, ses objectifs son importance ainsi que les différents type d'audit interne, aussi pour connaître les critères de l'audit interne et l'organisation opérationnelle du service chargé de l'audit interne ainsi que les étapes de la mission d'audit interne ; en suite de connaître le cadre conceptuelle des états financiers à travers sa définition son importance ainsi que les cinq types des états financiers , de connaître les critères de la qualité des états financiers et l'impact de l'audit interne dans l'amélioration de la qualité de ces derniers ; après, faire une études pratique qui consiste à suivre des missions d'audit interne au sein de l'entreprise COSIDER ALREM et la méthodologie adoptée pour audité ses différentes structures, aussi nous avons procéder au suivi des service chargé de l'élaboration des états financiers et la méthode d'élaboration

Mots-clés : audit interne, auditeur interne, critères d'audit interne, états financiers, qualité des états financières, informations comptables

مقدمة عامة:

لقد كان لتطور الفكر الانساني في مجال الاقتصاد و ادارة الاعمال و ظهور الثورة الصناعية و انظمة اقتصادية و صناعية جديدة، و ظهور مبدأ المسؤولية المحدودة و توسع حجم الأعمال ادى الى تجميع أموال ضخمة من قبل المستثمرين من خلال الصناعة الحديثة مما ادى الى ظهور مؤسسات اعمال كبيرة في شكل شركات المساهمة و غيرها من شركات الاموال الاخرى كنوع جديد من انواع الوحدات الاقتصادية و هذا ما ترتب عنه ظهور مبدأ فصل الملكية عن الإدارة، حيث تنازل المساهمين عن حقهم في الإدارة المباشرة لأنشطتهم و مؤسساتهم لمدراء اجراء من خلال مجلس الإدارة، و قد ظهر لذلك قانون ينظم و يحكم العلاقة و المسؤوليات بين المستثمرين و المدراء حيث قام القانون بتحديد حقوق و واجبات كل طرف، لكن هذا لم يكن كافياً لحماية حقوق المساهمين و الحفاظ على اموالهم و ممتلكاتهم في ظل استمرار اتساع حجم الاعمال و المؤسسات، كما لم يكن كافياً لتقييم مجل عمل الإدارة و سير المؤسسة، و هذا ما ادى الى ضرورة ظهور نظام قادر على حماية حقوق و ممتلكات المساهمين و تقييم عمل الإدارة و قد تمثل هذا النظام في التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي من اهم الوسائل التي يجب اعتمادها من اجل مساعدة نظام الرقابة الداخلية، كما ان التدقيق الداخلي لم يعد يقتصر على الناحية المالية و المحاسبية كما كان في الماضي فقد اصبح يهتم بجميع أنشطة و وظائف المؤسسة، فهو وسيلة تقييم مستقلة داخل المؤسسة تساعد على تحقيق اهدافها بفاعلية و كفاءة و هذا من خلال ضمان تطبيق سياساتها و اجراءاتها و السهر على السير الحسن لمختلف عملياتها و تبيين مواطن القوة و الضعف و تنبيه الإدارة لما قد يواجهها من اخطار و المساعدة على مواجهتها من خلال تقديم توصيات و اقتراحات.

و بالاضافة الى الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في المؤسسة فهو يهدف الى اضافة قيمة للمؤسسة من خلال الحفاظ و ضمان الاعداد المثل لقوائمها المالية عن طريق ضمان مصداقية المعلومات الواردة بها، ضف الى ذلك كثرة المعلومات المتدفقة قد تؤدي الى حدوث اخطاء و انحرافات و تلاعبات احيانا حيث انه من مهام التدقيق الداخلي منع هذه المشاكل، و القوائم المالية ذات اهمية كبيرة لمختلف الاطراف المتعاملة مع المؤسسة و تعتبر همزة وصل بين المؤسسة و هذه الاطراف و المستخدمين التي لهم علاقة بها بالاضافة الى ان الإدارة العليا تعتمد بشكل رئيسي على القوائم المالية لانها مصدر معلومات تساعد على اتخاذ القرارات.

و من خلال ما تم ذكره و حتى نتمكن من فهم موضوع الدراسة تم صياغة الاشكالية و المتعلقة بهذه الدراسة و هي كما يلي :

1. **الاشكالية:** كيف يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين جودة القوائم المالية؟

2. **الاسئلة الفرعية:**

- ما هو التدقيق الداخلي و ماهي معايير ه و من يقوم به؟
- ما هي انواع القوائم المالية و ما علاقة التدقيق الداخلي بها؟
- كيف يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بمؤسسة كوسيدار الرام؟

3. **الفرضيات:**

- التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة في المؤسسة تخضع لمجموعة من القوانين و السياسات و المعايير و يؤديها موظفون في المؤسسة؛
- علاقة التدقيق الداخلي بالقوائم المالية تكمن في ان التدقيق الداخلي يضمن امتثال جميع مصالح المؤسسة للانظمة و القوانين المعمول بيها من اجل وصول معلومات صادقة الى القوائم المالية تساعد في تحسين جودتها؛
- يتمثل دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية بمؤسسة كوسيدار الرام من خلال قيامه بتدقيق جميع أنشطة المؤسسة و تصحيح مختلف الاخطاء و الاختلالات الممكن حدوثها من اجل ضمان صحة المعلومات التي ترد في القوائم المالية و ضمان العرض السليم لهذه المعلومات في القوائم المالية؛

4. **اسباب اختيار الموضوع**

- موضوع الدراسة يندرج ضمن المواضيع المناسبة للتخصص مراقبة التسيير؛
- التعرف على اهمية التدقيق الداخلي بالنسبة المؤسسة الاقتصادية و فهم الموضوع و الالمام بمختلف جوانبه؛
- التعرف على اهمية التدقيق الداخلي و اثره على تحسين جودة القوائم المالية؛

5. **اهمية الدراسة:** تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مهمة التدقيق الداخلي و كيفية القيام به

على مستوى المؤسسة و دوره في تحسين جودة القوائم المالية و اعطائها ثقة و مصداقية حيث يعتبر وجود نظام تدقيق داخلي فعال داخل المؤسسة سبب في اعطاء القوائم المالية للمؤسسة جودة و مصداقية تساعد على اتخاذ القرارات.

6. اهداف الدراسة:

- التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي و مختلف انواعه؛
 - التعرف على معايير التدقيق الداخلي و ادارة دائرة التدقيق الداخلي و موظفيه؛
 - التعرف على مفهوم و انواع القوائم المالية و اسس اعدادها؛
 - التعرف على خصائص جودة القوائم المالية و علاقة التدقيق الداخلي بها؛
- 7. المنهج المتبع:** للإجابة عن التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، سنعتمد على كل من المنهجين الوصف و التحليلي.

8. خطة الدراسة:

اجل اكمال هذه الدراسة و الاجابة على الاشكالية المطروحة تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول.

الفصل الاول خصص لدراسة التدقيق ككل من خلال التعرف على نشأته و تعريفه و اهميته و انواعه بعد ذلك تتم دراسة التدقيق الداخلي من خلال التعرف طذاك على نشأته، تعريفه، اهميته، اهدافه و مختلف انواعه بالاضافة الى التعرف على معايير التدقيق الداخلي و ادارة دائرة التدقيق الداخلي و مراحل سير مهمة التدقيق الداخلي

اما في الفصل الثاني فقد خصص لدراسة القوائم المالية من خلال التعرف بها و التعرف على مختلف انواعها بشكل مفصل بالاضافة الى اسس اعدادها و خصائص جودتها كما سنتطرق الى دور التدقيق الداخلي عليها و علاقته بيها

في الفصل الثالث سيخصص للدراسة الميدانية في مؤسسة كوسيدار الرام، حيث سنتعرف على المؤسسة ككل بعد ذلك سنتعرف على تنظيمها و مختلف مصالحتها و نتعرف على التدقيق الداخلي في المؤسسة فيما يخص موقعه و المهام التي يقوم بها و سنتعرف كذلك على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة و الجهات المعدة لها و اسس اعدادها و في النهاية سندرس مراحل القيام بمهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة و تأثير التدقيق الداخلي على قوائمها المالية.

9. الدراسات السابقة

أما في ما يخص الدراسات السابقة و التي لها علاقة بالموضوع فيمكن ذكرها كالاتي:

1. عيو صونيا، دور التدقيق الداخلي على المشتريات في تحسين أداء المؤسسة دراسة ميدانية

بمؤسسة الاتفاق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2016 - 2017

تسعى هذه الدراسة للتعرف على دور التدقيق الداخلي على المشتريات في تحسين أداء المؤسسة، من خلال الوصول إلى إجابة حول إشكالية ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي على المشتريات في تحسين أداء المؤسسة؟ وقد تم استخدام منهج وصفي تحليلي لدراسة الجوانب المختلفة لكل من التدقيق الداخلي ووظيفة الشراء، مع الاستعانة باستبيان في الجانب الميداني التي تمت معالجته عن طريق البرنامج الإحصائي spss

وقد خلصت الدراسة إلى أهمية وظيفة الشراء كإحدى الوظائف الأساسية التي تساهم في إمداد المؤسسة بمختلف المواد اللازمة لتحسين إنتاجها وبالتالي تحسين مردوديتها، كما خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح والأقسام كمصدر للمعلومات والبيانات التي تتميز بالمصداقية والجودة والموضوعية، كما يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي وتخفيض التكاليف وترشيد القرارات.

كل هذه العناصر تساهم في إثبات مساهمة التدقيق الداخلي على المشتريات في تحسين أداء المؤسسة، وهو ما اتفقت عليه آراء أفراد العينة.

الفصل الاول:
الاطار النظري للتدقيق
الداخلي

مقدمة للفصل الاول:

بعد زيادة حجم المؤسسات وتطورها وتشعب أعمالها وزيادة الحاجة الى احتواء الانشطة المختلفة بالاضافة الى ظهور مبدأ فصل الملكية عن التسيير. ظهر التدقيق ومن أهم الاسباب التي أدت الى تطوره وزيادة اهميته وخروجه كمنشأ رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه هو زيادة الحاجة الى الخدمات التي يقدمها المدقق، بواسطة تدقيقه بالاضافة الى الدور الذي يلعبه في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، التي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة حيث انه يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض التي تعتبر الركيزة الاساسية التي يعتمد عليها، ويعتبر التدقيق هو همزة الوصل في المؤسسة بحد ذاتها وبين المؤسسة والملاك، حيث يعتمد عليه الملاك و أصحاب القرار من اجل حماية ممتلكاتهم و حماية المعلومات المؤثرة في عملية اتخاذ القرار، وضمان السير الحسن للمؤسسة حيث هناك عدة انواع للتدقيق منها التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي.

يتمتع التدقيق الداخلي بأهمية كبيرة نظرا للتطور الذي شهده في مختلف المجالات، اذ لم يعد يقتصر على التدقيق المالي والمحاسبي بل تجاوز ذلك ليشمل جميع الوظائف في المؤسسة نظر كذلك الى موقعه في تنظيم مختلف المؤسسات.

و موضوع دراستنا في هذا الفصل يتمحور حول التدقيق و احد انواعه و هو التدقيق الداخلي و قد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين هما:

-مدخل الى التدقيق والتدقيق الداخلي

-أساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول: مدخل للتدقيق و التدقيق الداخلي

لقد ظهر التدقيق منذ القدم و مع مرور الوقت تطور ليضم كل وظائف المؤسسة، و ظهرت له عدة انواع و اصبحت له أهمية كبيرة في المؤسسة، و من الانواع التي تمثل أهمية كبيرة للمؤسسة نجد التدقيق الداخلي الا انه وسيلة للحذر و محاربة الغش و الالهام و الاخطاء و في هذا المبحث سيتم البحث في التدقيق من خلال النقاط التالية

- الايطار النظري للتدقيق
- الايطار النظري للتدقيق الداخلي
- انواع التدقيق الداخلي

المطلب الأول : الاطار النظري للتدقيق و انواعه

1. التطور التاريخي للتدقيق

نظرا لرغبة الانسان الدائمة لتلبية حاجاته و الحفاظ على ممتلكاته و رغبته في التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في قراراته ظهر التدقيق، فالمتبع لاثر التدقيق عبر التاريخ يعرف الحاجة الماسة اليه فهو نتيجة رغبة الحكام والجماعات واصحاب المال والحكومات بسط رقابتهم على ممتلكاتهم والحفاظ عليها فان استعمال التدقيق يرجع الى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استعملوه من اجل التأكيد من صحة حساباتهم وسلامتها من التلاعبات والاطفاء، لقد تطور التدقيق مع مرور الزمن وتوسع شيئا فشيئا وذلك بسبب زيادة حاجة الانسان اليه تزايد اهميته مع مرور الوقت ويمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق عبر الزمن الى عدة مراحل والجدول التالي يبين مراحل التطور التاريخي للتدقيق.¹

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص6

الجدول رقم (1). التطور التاريخي للتدقيق:

المدة	الامر بالتدقيق	المرجع	اهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد، إلى 1700 ميلادي	الملك، امبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السراق على اختلاس الاموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاينة فاعليه، الحفاظ على الاصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني	تجنب الغش و تاكد مصداقية المزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	تجنب الغش و الاخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومات، هيئات اخرى و مساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير التدقيق
من 1990 إلى يومنا هذا	الحكومات، هيئات اخرى و مساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري

والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 6-8

2. تعريف التدقيق:

يعرف التدقيق حسب جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنه: عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.¹

كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين IFAC التدقيق المحاسبي على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإبصال النتائج إلى المستفيدين".²

التدقيق هو فحص دقيق للاوراق القانونية والوثائق الثبوتية في المؤسسة حتى يتأكد المدقق من ان التقرير المالي سواء كان تقرير لنتائج المشروع خلال فترة زمنية محددة او تقرير حول احد القوائم المالية في نهاية الفترة الزمنية او اي نوع اخر من التقارير يظهر صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض التي اعد من اجله هذا التقرير.³

التدقيق هو فحص شامل للمؤسسة من انظمة رقابة ووثائق ثبوتية ومستندات ودفاتر خاصة بمشروع ما فحصا منظمة قصد الخروج بنتائج عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة ومدى تصورنا لنتائج اعمالها من ربح او خسارة.⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف التدقيق على انه فحص لمختلف أنشطة المؤسسة و مختلف وثائق هذه الأنشطة بغرض الخروج بتقارير تعكس الوضعية المالية للمؤسسة و تساعد في عملية اتخاذ القرارات.

1 محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007 ، ص29.

2 هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004 ، ص20، ص21.

3 عبد الفتاح الصحن، مبادئ واسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1994، ص4

4 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 10.

3. اهمية التدقيق:

يعتبر التدقيق من اهم أنشطة المؤسسة كونه وسيلة لخدمة مختلف الاطراف والمستخدمين سواء كانوا داخل المؤسسة او خارجها حيث يمثل التدقيق اهمية حسب كل المستخدم وحاجته و تتمثل في¹:

- **مسيرو المؤسسة:** يعتمدون على التدقيق في مراقبة الاداء وتقييمه ومنه الحصول على بيانات ومعلومات مدققة و صحيحة كونه هيئة فنية محايدة و الحصول على معلومات محاسبية يعتمد عليها لوضع الخطط والميزانيات التقديرية.
- **البنوك:** للتدقيق دور في الحصول على قوائم مالية موثوقة و ذات جودة تمكن البنوك من الحصول على معلومات مالية من تلك القوائم المالية تمكنها من اتخاذ القرارات بشأن القروض والتعاملات الائتمانية مع المؤسسة.
- **الدولة:** تعتمد على التدقيق من اجل الحصول على معلومات موثوقة وصحيحة من اجل استعمالها في مختلف الاغراض من تخطيط، رقابة، فرض الضرائب، تحديد الاسعار ومنح الاعانات.
- **العمال:** حيث تعتمد عليه النقابات العمل في مفاوضاتها بشأن الاجور ومشاركة الارباح المحققة والدفاع عن حقوق العمال و كذلك بعد معرفة ظروف العمل.
- **المساهمين و الملاك:** يعتمد المساهمين على التدقيق من اجل تقييم قدرة المسؤولين على التسيير والاستغلال الامثل للموارد المتوفرة والحفاظ عن اصول المؤسسة بالاضافة الى الكشف عن الاخطاء والغش ومحاولة منع حدوثها.
- **المساهمين المحتملين:** وهم اصحاب المال و المدخرات الذين يريدون شراء اسهم من المؤسسة او تقديم قروض لها.

4. انواع التدقيق

لا يمكن الحديث عن التدقيق دون التطرق الى انواعه ومعرفتها فمع مرور الوقت تطور التدقيق وظهرت انواع اخرى حيث يمكننا تقسيم هذه الانواع من التدقيق الى ما يلي:

1. من حيث القائم بعملية التدقيق:

- داخلي التدقيق
- تدقيق خارجي

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، 2000، ص8، ص9

2. من حيث الإلتزام القانوني:

- تدقيق الزامي
- تدقيق اختياري.

3. من حيث مجال التدقيق:

- تدقيق كامل
- تدقيق جزئي

4. من حيث الشمول ومدى المسؤولية:

- تدقيق شامل
- تدقيق اختياري

5. من حيث توقيت المهمة

- تدقيق مستمر
- تدقيق نهائي

اولا من حيث القائم بالعملية:

التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة تكون داخل المؤسسة وتابعة لها و تكون لها كل الحرية والاستقلالية اثناء قيامها بمهامها فمهام التدقيق الداخلي تتمحور حول التقييم، المراقبة، التأكد و التحقق.¹ حيث تقوم بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ومراقبة انسجام العمليات واحترامها القوانين و التأكد من السير الحسن لاجراءات الرقابة الداخلية والتحقق من صحة المعلومات والبيانات في المؤسسة.

التدقيق الخارجي: هو الذي تقوم به جهة اخرى مستقلة عن المؤسسة ويمكن تقسيم القائمين بالتدقيق الخارجي الى: مدققين قانونيين ومهمتهم القيام بالتدقيق المالي والمحاسبي مدققون متعاقدون هم يقومون بمهام التدقيق حسب العقد الموقع مع المؤسسة

ثانيا من حيث الإلتزام القانوني:

¹ Hamini . A , *L'audit comptable et financier*, BERTI, 1^{er} Edition , 2002, p07

التدقيق الالزامي: هو الذي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام به حيث يتميز هذا النوع بوجود عنصر الالتزام وذلك من خلال النصوص التشريعية والقوانين النافذة، وبالتالي ينتج عن عدم القيام بالتدقيق الالزامي عقوبات جزائية وقانونية.¹

التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم بارادة المؤسسة دون اي تدخل والزام من اي جهة كما هو الحال في المؤسسات التي يكون فيها المدراء هم ملاك المؤسسة مثل شركات الاشخاص حيث يتم التدقيق بحسب اتفاق الشركاء دون اي تدخل قانوني او اجنبي.²

ثالثا من حيث مجال التدقيق: و ينقسم الى³:

التدقيق الكامل: هو النوع من التدقيق الذي لا يكون للمدقق اطار محدد للعمل الذي يقوم به حتى يتمكن من ابداء رأيه بكل حيادية شرط ان يتقيد بمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها والمعمول بها.

التدقيق الجزئي: يعتبر التدقيق الجزئي من اكثر الأنواع تطبيقا في التدقيق الخارجي، بحيث يتم اسناد مهمة تدقيق بند معين او عملية معينة الى مدقق خارجي بسبب الشكوك في العملية المراد مراجعتها سواء من قبل الادارة او الملاك ويتم هذا النوع بعد عقد كتابي يوضح نطاق التدقيق و يتم فيه حصر مسؤولية المدقق في العمليات المتفقة عليها.

رابعا من حيث توقيت تدقيق: و يتمثل في⁴:

التدقيق مستمر: يكون هذا النوع من التدقيق على مدار السنة المالية ويتم غالبا وفق برنامج زمني يتم اعداده سابقا.

تدقيق نهائي: يتم هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء السنة المالية اي بعد اقفال الحسابات واعداد القوائم المالية.

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص32.

² احمد عبد المولى الصباغ، اساسيات المراجعة و معاييرها، كلية التجارة-جامعة القاهرة، القاهرة، 2008، ص12

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص22، ص23.

⁴ حسين احمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العلمية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، 2009، ص50، ص51.

خامسا من حيث الشمول: و ينقسم الى¹:

التدقيق الشامل: يخص هذا النوع من تدقيق المؤسسات ذات الحجم الصغير والمتوسط حيث يكون باستطاعة المدقق فحص كل القيود و المفردات فحفا مفصلا على عكس المؤسسات الكبيرة التي لا يمكن القيام بهذا النوع نظرا لما يتطلبه التدقيق من وقت وجهد وتكلفة و بالنظر كذلك لكبر حجم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

التدقيق الاختباري: يتم هذا النوع في المؤسسات كبيرة نظرا لحجمها ولحجم العمليات التي تقوم بها واستحالة القيام بتدقيق شامل ومفصل لذلك يتم التدقيق عن طريق اخذ عينات تمثل المجتمع المراد تدقيقه حيث يبدي المراجعة رأيه انطلاقا من العينة التي قام بتدقيقها بمعنى تدقيق الجزء من الكل.

¹ شعباني لطفي، المراجع الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز تابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص33.

المطلب الثاني : مدخل الى التدقيق الداخلي

1. نبذة تاريخية عن التدقيق الداخلي

نظرا للتطور الكبير في حجم المؤسسات وتوسع نشاطها وزيادة الفجوة بين المسيرين والملاك و بين المسيرين والعمال بالاضافة الى زيادة ضغط التدقيق الخارجي على المؤسسات ادى الى ظهور تدقيق الداخلي وكان ذلك في ثلاثينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الامريكي. ومع التطور الكبير للمهنة حصل المدققون الداخليون على اعتراف اكبر لوظيفتهم يتم بعد ذلك انشاء معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors) في الولايات المتحدة الامريكية سنة 1941 والهدف منه تلبية حاجيات المدققين الداخليين و العمل المستمر للتطوير المهني للمدققين الداخليين ومهنة التدقيق الداخلي ككل.¹

حيث انه في البداية اقتصر على التدقيق المحاسبي من خلال التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية واكتشاف الاخطاء والغش والتلاعبات ومع الوقت قام المعهد بتعديل تعريفه سنوات 1947, 1957, 1964, 1971 حيث اصبح يهتم بكل وظائف المؤسسة وعلى صعيد التطوير المهني للتدقيق الداخلي قام معهد التدقيق الداخلي بوضع مجموعة من المعايير تمت المصادقة عليها في المؤتمر السابع والثلاثون في سان فرانسيسكو سنة 1978 حيث تم اقرار هذه المعايير من طرف ممارسي مهنة التدقيق الداخلي وروادها متمثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له وفي سنة 1999 تمت صياغة تعريف جديد من طرف معهد المدققين الداخليين وفي سنة 2001 تمت صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.²

¹ داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الثانية مزينة ومنقحة، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010 ص 43، ص 44

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التطبيقية الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، ص 31، ص 32

2. تعريف التدقيق الداخلي:

هناك عدة تعريفات تخص التدقيق الداخلي اذكر منها ما يلي:

يعرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على انه "التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة على مستوى المؤسسة تساعد الادارة على المراقبة العامة لانشطتها"¹

وكما عرفه معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية The Institute of Internal Auditors (IIA) على انه "وظيفة يؤديها موظفين من داخل الشركة تناول الفحص الانتقائي للاجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الادارية واجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التاكيد من تنفيذها والتحقق من ان مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية"²

"وظيفة تقييمية تؤسس داخل المؤسسة لفحص نشاطاتها وتقييمها، وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المؤسسة في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، ومن أجل هذه الغاية يقوم بتزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها"³

"نشاط يهدف بشكل أساسي لمراقبة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم الاستشارة للمؤسسة والتوصيات المختلفة من أجل تحسين وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وأنظمة إدارة المخاطر ومساعدتها في تحقيق أهدافها"⁴

"ان التدقيق الداخلي هو منتج التنمية الاجتماعية والاقتصادية الحديثة اذ انه ومع التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات و توسيع نطاق العمليات وظهور الشركات كبيرة الحجم التي تملك العديد من الفروع والمستويات الادارية ادى الى عدم تمكن رؤساء هذه الشركات بشكل مباشر والاشراف على الاعمال حتى كانوا بحاجة الى بعض الممثلين القيام بذلك نيابة عنهم، ومع زيادة نمو شركات المساهمة من حيث الحجم والنطاق والتعقيد زادت الحاجة الى وجود وظيفة التدقيق الداخلي كونها جهة مرتبطة بمجلس ادارة الشركة ومن شأنها ان تتحقق من كافة المعلومات المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات من الادارة، فالتدقيق الداخلي وسيلة للتأكد من كافة العمل المنجز من الادارة وموظفيها"⁵

¹ Khayr Allah BELAID, *L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes centre de publication universitaire*, tunisie, 2005,p11.

² محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ، ص 126

³ القاضي، حسين يوسف وآخرون ، *تدقيق الحسابات (2)*، جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، 2010 ، ص465، ص466.

⁴ هيثم السعافين، *التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية*، مجلة المدقق، العدد 35 ، الأردن، 2005 ، ص 07

⁵ محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، *التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية*، دار عشتار الاكاديمية للنشر و التوزيع، بغداد، 2019، ص11

تعريف التدقيق الداخلي حسب لجنة دعم المنظمات " committee of sponsoring of " COSO " organizations of the treadway": "التدقيق الداخلي هو عمليات تتأثر بمجلس ادارة المؤسسة وادارة الافراد الاخرين في المؤسسة يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لاهدافها في النواحي التالية:

- كفاءات العمليات وفعاليتها
- الاعتماد على التقارير المالية
- الالتزام بالقوانين والانظمة المعمول بها¹

من خلال التعاريف السابقة المذكورة اعلاه يمكن القول ان التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يؤديها اشخاص تابعين للمؤسسة حيث يقومون بمهمة الفحص الدوري والمستمر لمختلف وظائف ادارة المؤسسة للتحقق من مدى الالتزام بقوانين واجراءات العمل و وسائل الرقابة الداخلية المصرح بها من طرف الهيئات الادارية وذلك من اجل التاكد من صحة سير مختلف وظائف المؤسسة و مدى فعاليتها من اجل السير الحسن للمؤسسة و السعي لتحقيق اهدافها و رفع قيمة المؤسسة.

3. اهداف التدقيق الداخلي:

لقد اقتصرت اهداف التدقيق الداخلي في البداية على اكتشاف الاخطاء و الغش و التلاعب و التاكد من التسجيلات لكن و مع التطور المستمر اخدت اهداف التدقيق الداخلي ابعاد اخرى و نذكر من هذه الاهداف ما يلي:

- اضافة قيمة للمؤسسة بالاضافة الى تحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق اهدافها
- مساعدة اعضاء المؤسسة على تادية مهامهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والتقارير والمشورة والمعلومات اللازمة²
- اعطاء صورة واقعية وتقديم معلومات وبيانات صادقة لمسيرو المؤسسة عن وضعية مختلف مصالحها
- قيام التدقيق الداخلي بتقديم خدمة التاكيد حيث ان نشاط التدقيق الداخلي نشاط توكيدي وليس مجرد القيام بعملية التقييم, بالاضافة الى انه له دور مهم في تحقيق الشفافية والمحافظة على اموال وممتلكات المؤسسة من التلاعب والفساد و الاستعمال الجائر.³

¹ ايهاب نظمي ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال، حدث وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، الطبعة الاولى، 2009، ص 21

² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص64.

³ محمد زامل فلاح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص20

- تاكد من ان مختلف المستويات الادارية ملتزمة اجراءات المعمول بها في المؤسسة والتحقق من مدى كفاءة اداء مختلف المصالح وذلك من خلال التحقق التقويم والتاكد
- مساهمته في اجراءات تحديد وتقييم المخاطر وتحسين ادارتها.¹

3. أهمية التدقيق الداخلي: و تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في 2:

- ضمان حسن سير العمل داخل المؤسسة و التأكد من سلامة الاصول و حفظها من الاهمال و الاسراف و الاختلاس و الضياع؛
- زيادة الكفاءة الانتاجية في جميع المجالات ؛
- نظرا لكبر حجم المؤسسات و المسؤوليات الكبيرة التي اصبحت على عاتق الادارة دفع بها الى الاعتماد على التدقيق الداخلي لتخفيف مسؤولياتها و ضمان ان اصول المؤسسة في ايادي آمنة؛
- ضمان الدولة ان المؤسسات تخضع للوائح و القوانين و التشريعات المختلفة المتعلقة بها و تأكدها من صحة البيانات و المعومات؛
- امكانية انجاز اعمال التدقيق الخارجي في وقت وجيز ذلك لان التدقيق الداخلي يوفر وقت و جهد كبيرين
- مساعدة التدقيق الخارجي في التركيز على مجالات و مهام ذات اهمية اكبر حيث يكون التدقيق الخارجي مطمئن على المجالات التي قام بها التدقيق الداخلي؛
- فحص المعلومات تقديم المشورة للادارة العليا لاتخاذ القرارات بفاعلية و معالجة الانحرافات؛

¹ محمد زامل فلاح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 19

² مراجع مختلفة

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يمتاز التدقيق الداخلي بأن مجال تطبيقه واسع و يمس مختلف وظائف المؤسسة و يقوم على اساس الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى احترام القوانين و اللوائح و الانظمة لهذا نجد له عدة انواع هي :

1. التدقيق المالي: يهتم هذا النوع بمراجعة الوثائق الثبوتية في المحاسبة من اجل التحقق من تسجيل

كل الاصول و الخصوم بدقة و ان يتم اضهارها في الميزانية ، و من ان الايرادات و الاعباء قد

تم قيدها و تخصيصها و تقديرها بدقة ثم اضهارها في جدول حساب النتائج، بالاضافة الى التحليل

المالي للمؤسسة و النشاط الاقتصادي الخاص بها وفقا لمقاييس و معايير الابلاغ المالي اعتمادا

على الطرق المحاسبية المعتمدة و معايير المحاسبة الدولية، هذا من اجل التأكد من صحة و موثوقية

المعلومات المالية و تخفيض التكاليف عن التدقيق الخارجي.¹

2. تدقيق الالتزام: حيث يهدف هذا النوع الى مراقبة مدى الالتزام بالانظمة و القوانين و التشريعات

القانونية المعمول بها، كالاتزام بالقوانين و الضوابط و السياسات التي تصدر من ادارة المؤسسة

و مختلف المدراء او الجهات المنظمة للعمل مثال ذلك التزام البنوك بانظمة و قوانين البنك

المركزي و شركات المساهمة للوائح هيئة رقابة اسواق رأس المال.²

3. التدقيق التشغيلي: يتمثل في تدقيق استخدام موارد المؤسسة لمعرفة ما اذا كانت هذه الموارد

تستخدم في اكثر الطرق كفاءة و فعالية لتحقيق الهداف المؤسسة، و قد يشتمل هذا النوع من التدقيق

الداخلي على انواع اخرى كالتدقيق المالي و تدقيق انظمة المعلومات.³

4. تدقيق نظم المعلومات: و يتمثل في⁴: يعتبر لتدقيق نظم المعلومات دور رئيسي في امن و سلامة

المعلومات لاعطاء تقارير التدقيق في الوقت المناسب و تكون كاملة و مفيدة كما انه يوجد اختلاف

بين الحاسب الالي و العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في مجموعة من النقاط هي :

● العمل الالي يدمج الكثير من العمال اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي الى

ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام؛

● اختفاء مسار التدقيق في بيئة الحاسب الالي مما يتطلب التدقيق بصورة مستمرة عند كل

مرحلة و عدم انتظار انتهاء العملية على عكس العمل اليدوي الذي يتميز بوجود وثائق

ثبوتية عند كل عملية؛

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص51-52

² زاهر عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر و التوزيع، عمان، 2017، ص45

³ نفس المرجع السابق، ص46

⁴ خلف عبدالله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص58-59

- تشغيل موحد للعمليات حيث ان بيئة الحاسب الالي تضمن خلو العمليات من الاخطاء البشرية و الحسابية لكنها تكون عرضة لاططاء عمل النظام بسبب خلل في بناء البرنامج مثلاً؛
- الحاسب الالي يقوم بالعمليات دون الحاجة الي الموافقة المسبقة
- تزايد فرص تعرض العمليات للاختراق و التجاوزات بسبب امكانية الوصول الى البيانات عن بعد بالاضافة الى ان البيانات مركزة في الالة على عكس العمل اليدوي كذلك عدم مشاركة المستخدم في عمليات التشغيل مما يقلل فرص ملاحظة الاخطاء
- الحصول على تحليل تفصيلي بفضل برامج التدقيق و المتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الالي مما يمنح فرصة للمتابعة والاشراف الاداري
- اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة في بيئة الحاسب
- امكانية القيام بعمليات تحليل تفصيلية للبيانات يتوفر الحاسب الالي لكمية اكبر من البيانات واستخلاص النتائج منها

5. تدقيق الاداء: يطلق عليه كذلك التدقيق الاداري ويعتبر من اهم انواع التدقيق حيث يعطي أعلى قيمة مضافة تتمثل مهمة هذا النوع في التأكد من مدى كفاءة و فاعلية مختلف الوظائف في المؤسسة مدى مساهمتها في تحقيق اهداف المؤسسة اضافة الى التحقق اجراءات تنفيذ المهام و ينطوي تحت هذا النوع مجموعة من الجوانب منها المظهر الداخلي والخارجي للمؤسسة و وحدتها و طريقة تقديم الخدمات للعملاء وعلاقتهم مع الموظفين وعلاقة الموظفين في ما بينهم.¹

6. التدقيق البيئي: حيث يهدف الى قياس مدى التزام المؤسسة بالانظمة واللوائح الخاصة بالحفاظ على البيئة من التلوث و حمايتها من مختلف الاضرار التي يمكن ان تلحق بها بسبب ممارسات المؤسسة حيث يجب عليها تحديد وتقييم مجموعة من المظاهر المتمثلة في الاغبرة، المياه الملوثة، المواد المستنزفة لطبقة الاوزون، هدر الطاقة الكهربائية، النفايات واماكن رميها... الخ. فعلى التدقيق الداخلي التأكد من التزام المؤسسة بالاحترام للبيئة و الحفاظ عليها.²

¹ زاهر عطا الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص46
² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص60

المبحث الثاني: اساسيات التدقيق الداخلي

من اجل اتمام مهمة التدقيق الداخلي بنجاح و تحقيقها لاهدافها يجب ان تكون مبنية على اسس و مبادئ و معايير تحكمها و تنظمها و يجب كذلك ان تتم عبر مراحل منظمة و هذا ما سيتم البحث فيه في هذا المبحث.

المطلب الاول: معايير التدقيق الداخلي

و تتمثل معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن هيئة المدققين الداخليين في:¹

تتم مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسات في ظل توفر بيانات قانونية واقتصادية مختلفة وفي مؤسسات ذات وظائف واهداف متنوعة واشخاص مختلفين كل هذه الفوارق والاختلافات تؤثر على ممارسة مهمة التدقيق الداخلي وهذا ما ادى الى ظهور معايير التدقيق الداخلي.

تعتبر معيار التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين المرجع الرئيسي والاطار المنظم والمتبع في عمل وممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتهدف هذه المعايير الى توفير ظروف مناسبة للعمل وضبط عملية التدقيق الداخلي وتحديد مسؤولياته وتعتبر كذلك مرجع اساسي لتقييم فاعلية مهمة التدقيق الداخلي.

حيث تنقسم معيار التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين الى نوعين هما معايير الاداء ومعايير الصفات.

1. معايير الصفات:

المعيار 1000: الغرض السلطة والمسؤولية: يجب تحديد اهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع مبادئ الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ويجب على الرئيس التنفيذي لمصلحة التدقيق الداخلي القيام بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية وتقديمه للإدارة العليا.

المعيار 1010: يجب ان يكون ملتزم بمبادئ التدقيق الداخلي واخلاقياته ونظرياته.

معيار 1100: الاستقلالية والموضوعية: هل يجب ان يكون التطبيق الداخلي مستقلا عن جميع مصالح المؤسسة او يجب على المدققين الداخلية ان يلتزم بالموضوعية والشفافية اثناء ممارسة مهامهم.

معيار 1110: الاستقلالية التنظيمية: بحيث يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابع مستوى تنظيمي في المؤسسة يسمح له باداء مهمة التدقيق الداخلي ومسؤولياته بكل حرية.

المعيار 1111: تفاعل مباشر مع مجلس الإدارة.

¹ | زاهر عطا لرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 25-44

- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2017، ص 62-126 -موقع هيئة المدققين الداخليين : <https://na.theiaa.org>

المعيار 1112: دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج اطار التدقيق الداخلي: في هذه الحالة يجب اخذ الاحتياطات والتدابير اللازمة للحد من حجم التاثير السلبي على الاستقلالية والموضوعية.

المعيار 1120: الموضوعية الفردية: يجب ان يتصف المدققون الداخليون بتوجهات غير متحيزة وان يتجنب تضارب المصالح.

المعيار 1130: معوقات الاستقلالية والموضوعية: يجب الافصاح عن تفاصيل هذه المعوقات الى الاطراف المعنية.

المعيار 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة: مهام التدقيق الداخلي بمهارة مع توخي العناية المهنية اللازمة.

معيار 1210: المهارة: يجب ان تتوفر في المدققين الداخليين المعرفة والمهارة والكفاءة اللازمة لتنفيذ مهامهم و ان تتوفر في نشاط التدقيق الداخلي المعلومات والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ مسؤولياته.

المعيار 1220: يجب ان يتوفر المدققون الداخليون على مستوى عالي من العناية الواجب توفرها على اي مدقق.

المعيار 1130: يجب على المدققين الداخليين تطوير مهاراتهم وكفاءاتهم باستمرار عن طريق التطوير المهني المستمر.

المعيار 1300: برنامج تاكيد وتحسين الجودة: تطوير المحافظة على برنامج لتاكيد وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي واجب على عاتق الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

المعيار 1310: متطلبات برنامج تاكيد وتحسين الجودة.

المعيار 1311: اعمال التقييم الداخلي.

المعيار 1312: اعمال التقييم الخارجي.

المعيار 1320: اعداد وابلاغ التقارير عن برنامج تاكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ابلاغ الادارة العليا ومجلس الادارة بنتائج برنامج تاكيد وتحسين الجودة.

المعيار 1321: استخدام تعبير " مطابق للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي " إن الإشارة على أن نشاط التدقيق الداخلي مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، يكون مناسب فقط إذا كان مدعوما بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

المعيار 1322: الافصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير.

2. معايير الاداء:

المعيار 2000 : ادارة نشاط التدقيق الداخلي: يمكن نشاط التدقيق الداخلي من تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة ويساهم في فالية وكفاءة عملية الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة من خلال تقديم تاكيد موضوع وتوثيق الصلة من خلال فاعلية ادارة نشاط التدقيق الداخلي التي يضمنها الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

معيار 2010: التخطيط: حيث ان خطط التدقيق الداخلي يجب ان تكون مبنية على اساس المخاطر التي تواجه المؤسسة وذلك لتحديد اولويات نشاط التدقيق الداخلي التي تكون متوافقة مع انظمة المؤسسة واهدافها لذلك فالرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي هو المسؤول عن وضع الخطط المناسبة آخذا بعين الاعتبار اطار ادارة المخاطر.

المعيار 2020: الاتصال والمصادقة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يعرض خطط التدقيق الداخلي مع الموارد المطلوبة مفصحا عن اثر اية قيود للحصول على الموارد والموافقة عليها ، مع اهم التغييرات المرحلية ومراعاة الجدول الزمني لمهمة التدقيق الداخلي في كل سنة على ان تعرض على الادارة التنفيذية و مجلس الادارة للاطلاع والمصادقه عليها.

المعيار 2030: ادارة الموارد: يجب على الرئيس التنفيذي التدقيق الداخلي التاكد من ان الموارد كافية، مناسبة ومستغلة بالشكل اللازم لانجاز خطة التدقيق الداخلي والموافقة عليها وتحقيق اهدافها.

المعيار 2040 : سياسة الاجراءات: حيث يعتمد شكل و محتوى السياسات والاجراءات التي يضعها الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على حجم هيكل وتعقد اعمال نشاط التدقيق الداخلي.

المعيار 2050: التنسيق: لتقليل من ازدواجية الجهود وجب تبادل المعلومات بين جهات داخلية وخارجية ذات علاقة بتقديم خدمات التوكيد والاستشارات.

معيار 2060: التقرير لمجلس الادارة والادارة التنفيذية: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تقديم تقارير منظمة لمجلس الادارة والادارة التنفيذية و ذلك بعد مناقشتها، يتم تحديد محتوى و فترات تقديم التقارير و يعتمد على اهمية المعلومات واية امور يحتاجها مجلس الادارة او الادارة التنفيذية.

المعيار 2070: الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي: عندما يتم التدقيق الداخلي من جهة خارجية يجب عليها اخطار المؤسسة ان عليها ان تطلع بمسؤوليات المحافظة على نشاط تدقيق داخلي فعال.

المعيار 2100: طبيعة العمل: يجب ان يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والمساهمة في تحسين انظمة ادارة المخاطر و الرقابة والحكومة وذلك من خلال اتباع منهجي منظم.

المعيار 2110: الحوكمة: يجب تقييم عمليات الحوكمة من طرف نشاط التدقيق الداخلي واقتراح توصيات اللازمة لتحسينها في المؤسسة من اجل تحقيق اهدافها.

المعيار 2120: ادارة المخاطر: يجب على نشاط التدقيق الداخلي المساهمة في تحسين انظمة ادارة المخاطر ومساعدتها على التعرف وتقييم مواقع الخطر.

المعيار 2130 : الرقابة: يجب على نشاط التدقيق الداخلي المساعدة في ايجاد نظام رقابة الفعال من خلال تقييم فعاليته وكفاءته وتعزيز التحسين المستمر.

المعيار 2200 : التخطيط للمهمة: يتوجب على المدققين الداخليين عند قيامهم بتطوير خطة العمل الخاصة بمهام التدقيق الداخلي ان يأخذ بعين الاعتبار نطاق العملية واهدافها وتوقيتها والموارد المطلوبة.

المعيار 2210: اهداف المهمة: يجب وضع اهداف لمهام التدقيق الداخلي وان تكون واضحة ومناسبة.

المعيار 2220: نطاق العملية: يجب ان يكون نطاق المهمة كافي لادائها بالشكل اللازم وتحقيق اهدافها.

المعيار 2230: تخصيص موارد المهمة: يجب ان يحدد المدققين الداخليين اهداف المهمة وتحديد الموارد المناسبة والكافية واللازمة لتحقيقها.

المعيار 2240: برنامج عمل المهمة: يجب على المدققين وضع برنامج لعمل المهمة وتدوينها حيث يمكن ان تختلف هذه البرامج من مهمة الى اخرى.

المعيار 2300: تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين جمع معلومات كافية وتحليلها وتقييمها من اجل تحقيق اهداف المهمة ويجب ان تكون تلك المعلومات كافية وذات علاقة.

المعيار 2320: التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين القيام باجراءات تحليلية عند فحص وتقييم المعلومات وبناء استنتاجات ونتائج المهمة على اساس تلك الفحوصات وتقييمات.

المعيار 2330: تدوين البيانات: على المدققين الداخليين تدوين المعلومات ذات علاقة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة ومراقبة الوصول الى الوثائق المهمة ووضع السياسات للسيطرة على حيازة واعداد مستندات المهمة.

المعيار 2340: الاشراف على المهمة: يتم الاشراف على المهمة من ناحية جمع، تحليل، تفسير وتوثيق المعلومات بشكل المناسب من اجل تحقيق الاهداف ويجب ان يتصف ملف المهمة واوراق العمل ب:

- العرض والافصاح؛
- الاكتمال والصحة؛
- مواصفات اوراق العمل اي ان تكتب عنوان المهمة واسم المدقق....؛
- ادلة التدقيق؛
- الاستنتاجات؛
- المتابعة؛
- المعايير المهنية؛

المعيار 2400: ايصال النتائج: على المدققين ايصال نتائج المهمة بتقرير مكتوب وموقع بعد الانتهاء منها وفقا لمتطلبات معينة.

المعيار 2410: مقاييس الايصال: يجب ان يتضمن ايصال النتائج اهداف المهمة والنطاق بالاضافة الى النتائج الملانمة، التوصيات وخطط تنفيذ التوصيات.

المعيار 2420: نوعية الايصال: يجب ان يكون ايصال دقيق موضوعي مبني على حقائق في الوقت المناسب بناء وكامل و في حالة تضمن تقرير التدقيق الداخلي خطأ او حذف جوهري يجب اعلام كل من استلم النسخ الاصلية من التقرير بالمعلومات الصحيحة.

المعيار 2430: استخدام تعبير "مطابق للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي" و هذا يكون مناسب فقط اذا كان مدعوم بنتائج برنامج تأكيد و تحسين الجودة.

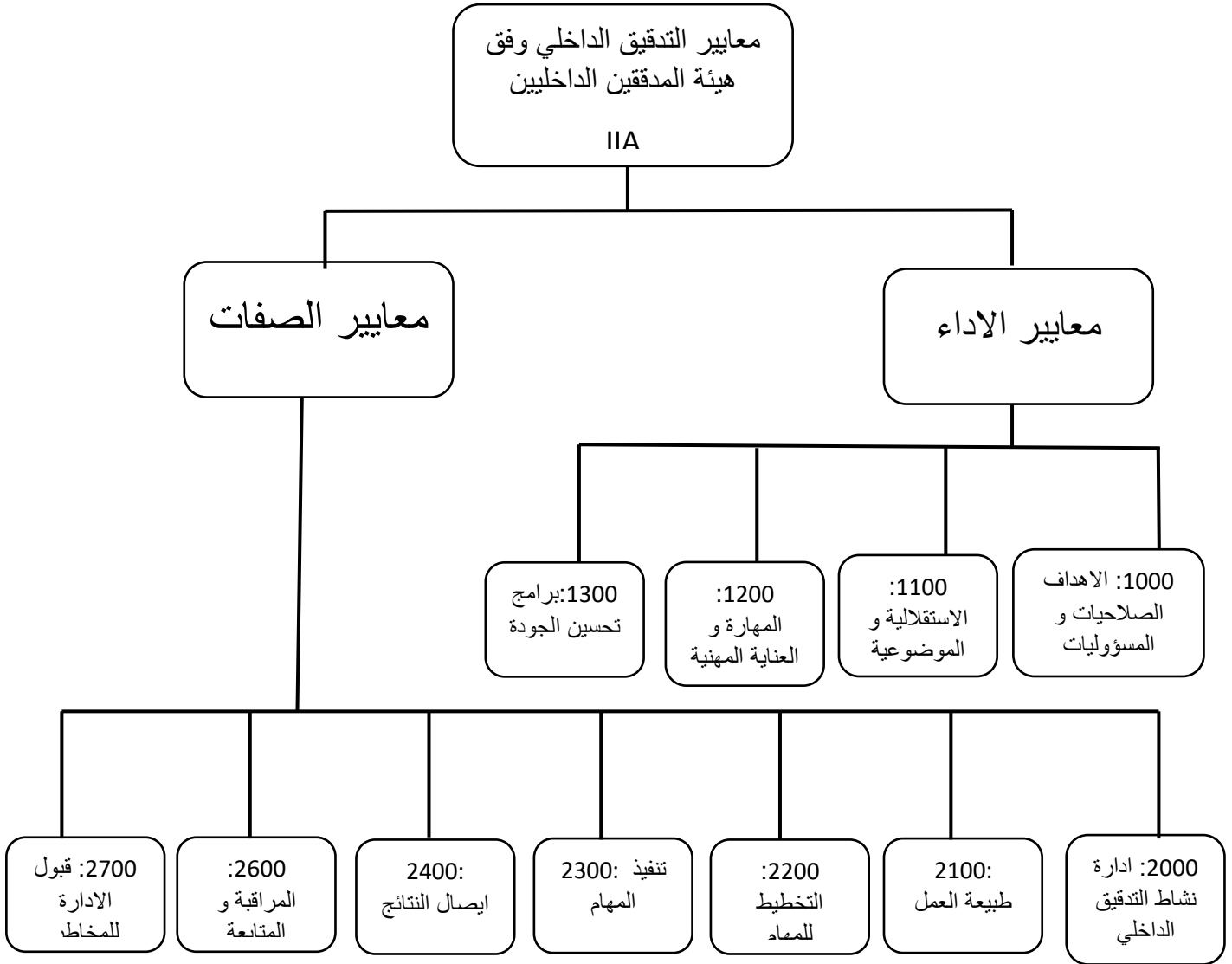
المعيار 2440: نشر النتائج: حيث يعتبر الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المسؤول عن نشر النتائج للاشخاص المناسبين ومستخدميها.

المعيار 2450: الراي العام للمدقق: يجب ان يكون رأيه واضح عن الانشطة التي راجعها ويتضمن اهداف ومخاطر المؤسسة.

المعيار 2500: رصد مراحل الانجاز: حيث يهدف هذا المعيار الى تحديد المتطلبات الواجب على ادارة التدقيق الداخلي القيام بها لمتابعة ما تم بشأن عملية تدقيق التي تم التقرير عنها.

المعيار 2600: قبول الادارة للمخاطر: يجب على الادارة اتخاذ تدابير مناسبة لنتائج التدقيق الداخلي وتكون ادارته مسؤولة عن تقديم ردة فعل للادارة لحسم الامور التي تمت تقرير عنها.

الشكل 1: معايير التدقيق الداخلي وفق هيئة المدققين الداخليين



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على: خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2017

المطلب الثاني: ادارة دائرة التدقيق الداخلي:

يجب على كل مؤسسة ان تتوفر على نظام تدقيق داخلي فعال ومحكم التنظيم يتم تحضيره من قبل مجلس الادارة بحيث تكون تابع له و مستقل عن جميع المديریات، يتولى تنفيذ هذا النظام جهاز وظيفي يشكل لجنة التدقيق بالاضافة الى انه توجد لدائرة التدقيق الداخلي مجموعة من العلاقات

اولا: الجهاز الوظيفي للتدقيق الداخلي:

الجهاز الوظيفي هو فريق عمل متكامل يتم تحديد مهام كل فرد وشرح العلاقة بينهم من اجل اتمام المهمة والوصول الى النتائج المرجوة ويتكون هذا الجهاز الوظيفي من¹:

1. مدير التدقيق الداخلي: مهمة ادارة دائرة التدقيق الداخلي والاشراف على اعمال المدققين الداخليين، يتولى كذلك مهمة وضع برنامج شامل لادارة التدقيق وفق معايير التدقيق الداخلي و العمل والتأكد من التزام العاملين ومختلف الاطراف المؤسسة من تادية مهامهم وفقا لقوانين المعمول بها في المؤسسة كذلك من مسؤولياتة وضع سياسات نشاط التدقيق واعتماد برنامج تطبيق لجميع أنشطة المؤسسة، المصادق على جميع التقارير والمرسلات الصادرة للتدقيق الداخلي وتكون له علاقات داخلية مع الادارة و مدراء المصالح الاخرى وخارجية مع المدققين الخارجيين والهيئات والمنظمات المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي.

2. مشرف التدقيق (رئيس قسم): يتمثل دوره في الاشراف على مهمة التدقيق الرئيسية وتنسيق اعمال التدقيق مع المدققين من اجل التأكد من ان عملية التدقيق تتم وفق ما هو مخطط لها ومن مسؤولياته:

- وضع برنامج تطبيق لكل مهمة ومتابعته؛
- متابعه توصيات دائرة التدقيق الداخلي حتى نهايتها؛
- مراجعة ملفات و اوراق العمل في جميع مراحل عملية التدقيق الداخلي والتأكد من انها انجزت بالاستناد الى سياسات واجراءات التدقيق الداخلي المعتمدة
- القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة واعداد تقارير عن الزيارات
- اي مسؤوليات اخرى يكلفه بها مدير التدقيق الداخلي

3. المدقق : يعتبر المسؤول عن تنفيذ مهام برنامج تطبيق الداخلي وقادر على تنفيذ المهمات ذات المستوى المتوسط بالاضافة الى قيامه بالتحضير لتقرير التدقيق الداخلي و يعتبر مساعدا مباشرا لمشرف

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص411، ص415

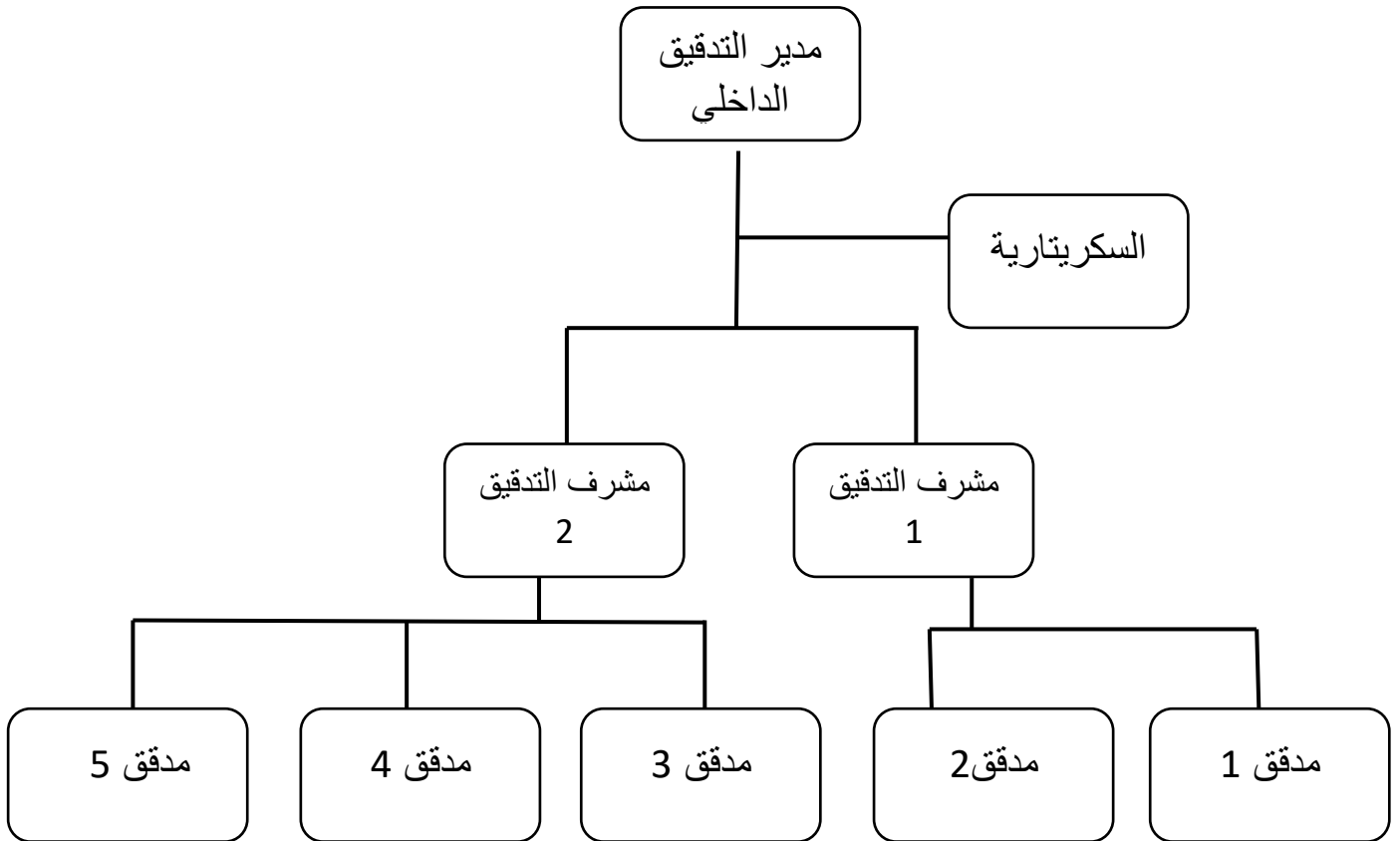
التدقيق في مهمات ذات الطبيعة الخاصة والمستوى الاعلى من الصعوبة، يقوم كذلك بمجموعه من المهام هي:

- العمل على الحصول على الوثائق و الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة؛
- توثيق الاستنتاجات والملاحظات اثناء عملية التدقيق؛
- الاحتفاظ بوثائق عمل المهمة ترتيبها و توثيقها حسب سياسات الدائرة؛
- الحفاظ على العلاقات الانسانية و مهارات الاتصال مع جميع منتسبي المنشأة؛

4. السكرتيرة: تعتبر حلقة الربط بين مدير دائرة التدقيق الداخلي والمدققين و بين المدققين انفسهم و مع

المصالح الاخرى بالاضافة الى ترتيب الاجتماعيات وتسهيل الاتصال بالمدققين، تقوم بطباعة المراسلات وتقارير التدقيق الصادرة عن دائرة التدقيق الداخلي بالاضافة الى اي اعمال توكل لها من طرف مدير التدقيق الداخلي

الشكل(2): الهيكل التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، 2017

ثانياً: لجنة التدقيق: و تتمثل لجنة التدقيق من خلال¹: يتم تشكيل هذه اللجنة من طرف مجلس الادارة ومستشارين في المؤسسة او خارجها شرط ان لا يكون لاجراء اللجنة سلطة تنفيذية وان يكونوا مستقلين عن الادارة ولا يقل عددهم عن ثلاثة وان تكون لهم خبرة في شؤون المالية والمحاسبية.

يقوم مجلس الادارة بوضع تحديد واضح ومكتوب لهيكله ومهام ومسؤوليات اللجنة.

وتعمل اللجنة على:

- تقييم مؤهلات وكفاءات المدير المالي وافراد الادارة المالية الرئيسيين؛
- دراسة نظام الرقابة الداخلية و مدى فعاليتها؛
- مراقبة سلامة البيانات المالية و تدقيق كتابة الافصاحات المعتمدة قبل عرضها على مجلس الادارة و ابداء الراي بشأنها؛
- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة و ابداء الراي بشأنها؛
- دراسة و مناقشة ملاحظات و توصيات المدقق الخارجي و تقريره على البيانات المالية و متابعة تنفيذ و مدى استجابة الادارة للاقتراحات؛
- تقييم المدقق الخارجي و اقتراح تعيينه و معاينة مدى استقلالية التدقيق الداخلي؛
- تاكد من توفير الموارد البشرية و المادية اللازمة لتنفيذ مهام التدقيق الداخلي؛
- دراسة خطة التدقيق مع المدقق الخارجي و ابداء ملاحظات بشأنها و متابعة التخطيط و التنفيذ و مدى التوافق بينهما؛
- يجب على كل المؤسسة اعطاء جميع الصلاحيات للجنة التدقيق لاداء مهامهم و توفير مختلف الامكانيات المادية و البشرية؛
- تقديم تقاريرها مباشرة لمجلس الادارة؛

¹ داوود يوسف صبح، ملرجع سبق ذكره، ص 77، ص 78، ص 79

ثالثاً: علاقات التدقيق الداخلي

1. العلاقات الانسانية ومهارات التعامل :

يستلزم على المدقق الداخلي ان تكون له القدرة على التعامل والتفاعل مع مختلف الافراد في مختلف المستويات اي ان تكون له مهارات اتصال جيدة، فالتاهيل الفني والمهني لا يعتبر كافي بدون فن التعامل مع الاخرين في العام للانسان يعتبر من اهم العوامل الواجب توفرها من اجل نجاح المهمة، فهي تعتبر امر حيوي لخلق الشخصية المهنية، فعل المدقق ان يبين للافراد ان وجوده هو لمساعدتهم لرفع اداء الاعمال المطلوبة منهم وليس محقق ينفرون منه فهذا يؤثر سلبا على ادارة الاعمال.¹

2. علاقة التدقيق الداخلي مع الادارات الاخرى:

تعتبر مهمة التدقيق الداخلي من اصعب المهام في المؤسسة لان المدقق مطالب بالنجاح في مهامه والموافقة بين جهتين مهمتين في المؤسسة وهما الادارة العليا والادارة التنفيذية فالادارة العليا ترى ان مهمته التقليل من الاخطاء او منع حدوثها حيث ان مهمته تتركز على تقييم كفاءة الرقابة الداخلية القيم المعلومات وتقديم التوصايا اللازمة اما من جهة الادارة التنفيذية ما هو مطالب بالتحقق من قيام العاملين بواجباتهم ومحاولة منع عمليات الغش حيث ان العامل يعلم بان هناك من سيراجع عمله مما يؤدي به الى الحرص على القيام به بشكل المطلوب.²

3. علاقته التدقيق الداخلي مع مدقق الحسابات:

يقنصر المدقق الخارجي في تدقيقه لانظمة الرقابة الداخلية على الرقابة الداخلية المحاسبية لتحديد طبيعة و نظام الفحص الذي سيقوم به و لا يفحص انظمة الرقابة الداخلية الادارية الا اذا تبين له ان لها تأثير على دقة القوائم المالية، اما التدقيق الداخلي فان تدقيقه يشمل الرقابة المحاسبية و الرقابة الداخلية الادارية التي تهدف الى تحقيق الكفاءة التشغيلية و الالتزام بالسياسات الادارية ، و لذلك تمثل ادارة الدقيق الداخلي اهمية خاصة للمدقق الخارجي حيث ان وجود نظام كفى و فعال للتدقيق الداخلي يطمئن المدقق الخارجي بدرجة معقولة الى دقة البيانات المالية و المحاسبية المسجلة في الدفاتر و سلامة نظم و اجراءات الحماية كذلك وجود نظام تدقيق داخلي كفى و فعال يؤدي الى اجراء التدقيق الخارجي بصورة أكثر فعالية و دقة و يساعد المدقق الخارجي على توفير الوقت و الجهد و المال.³

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص424

² زاهر عطا الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص75

³ احمد عبدالمولى الصباغ و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص139، ص140

المطلب الثالث: سير مهمة تدقيق الداخلي: من اجل سير مهمة التدقيق الداخلي بنجاح يجب ان تسير وفقا منهجية علمية واضحة تحتوي على مجموعة من المراحل و هي:

التخطيط للمهمة : و تتم عن طريق¹: ويستند التخطيط في التدقيق الداخلي على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الاقل واحدة في العام كما ورد في نص البند2000 من معايير الاداء انه على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على اساس المخاطر لتحديد اولويات نشاط التدقيق الداخلي منسجمة مع انظمة المؤسسة وان توضح خطة التدقيق الداخلي المبنية على اساس تقييم المخاطر الانشطة على الاقل مرة واحدة سنويا ويجب الاخذ بعين الاعتبار توجيهات الادارة العليا ومجلس الادارة و من خلالها يتم:

- التحضير للمهمة: تعتبر اعمال التدقيق الداخلي معقدة جدا لذلك فان التخطيط يحول دون تجاهل المراحل المهمة من عملية التدقيق الداخلي و يشمل التعرف على المشاكل بالاضافة الى تكليف المدققين بمهام تناسب كل واحد منهم؛
- تحديد اهداف التدقيق: تحديد نطاق العمل و مجاله و الاهداف التي يجب ان يحققها التدقيق و المجال الرئيسي الذي يتم تدقيقه؛
- نطاق العمل: يجب ان يشمل نطاق التدقيق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقييم مستوى الاداء في تنفيذ العمليات؛
- اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق: يتم اختيار النشاط الذي سيخضع للتدقيق الداخلي من طرف المدقق و يتم الاختيار بطرق مختلفة و لا يتعلق الامر فقط برغبة المدقق لكن بطلب من جهات اخرى داخل المؤسسة؛
- اختيار فريق التدقيق و الموارد المختلفة: ان اختيار المدقق الداخلي يكون مبني على اساس طبيعة و تعقيد كل مهمة و عاملي الوقت و الموارد المتاحة كما يجب اخذ مهارة و معرفة و تدريب المدققين بعين الاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة؛
- المسح الاولي: يهدف المسح الاولي للنشاط الخاضع للتدقيق للحصول على فهم عام للعمليات والمخاطرة و انظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط وذلك لكي يكون على بصيرة من اعمال النشاط؛

¹ عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص433، ص437

تنفيذ المهمة : يتم تنفيذ المهمة عن طريق¹: يتم تنفيذ المهمة وفقا للمخطط والموافق عليه من طرف مدير التدقيق الداخلي على ان يتم الاختبار وجمع الادلة وتوثيق اعمال التدقيق بصورة كافية وملائمة في ملفات التدقيق

يجب على كل فريق تدقيق خلال تنفيذ المهمة ان يجمع كافة المعلومات والبيانات ذات الصلة بالمهمة الموكلة اليه اضافة الى برنامج التدقيق الموضوع لهذه الغاية كما يجب توثيق مهام التدقيق باوراق عمل مؤيدة بمعلومات و مستندات ثبوتية داعمة لعملية التدقيق وتتمثل اهمية التوثيق في:

- تساعد في التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛
- تساعد على ادارة المهمة وفي الاشراف والمراجعة لاعمال تدقيق؛
- تدعم وتعزز وتثبت عمليات ونتائج وتوصيات التدقيق الداخلي الناتجة عن ادلة التدقيق الداخلي وعن اعمال التدقيق المنجزة؛

تعتبر مرحلة تنفيذ عملية التدقيق اطول واهم مرحلة في سير التدقيق الداخلي لاهميتها في كتابة التقرير(المنتج النهائي لعملية التدقيق) ولهذا يجب ان تحظى بالعناية اللازمة من كل الاطراف ذات علاقة بالمهمة

كتابة التقرير: تتم كتابة التقارير من خلال²: يجب على المدققين الداخليين تقديم تقرير عن الاعمال المنجزة من طرفهم يقدم الى مجلس الادارة وقد نص المعيار 2420 الصادر عن هيئة المدققين الداخليين على ضرورة توفر سبعة صفات في تقرير مدقق الداخلي وهي

- الدقة: يجب ان تكون معلومات التقرير صحيحة وخالية من الاخطاء وان تعرض الحقائق بامانة؛
- الموضوعية: ان تكون التقارير خالية من التحيز ونتاجة عن تقييم متوازن للحقائق؛
- الوضوح: ان تكون محتويات التقارير واضحة لمن يقرأها ومنظمة ويسهل فهمها؛
- الاختصار: اي صياغة التقرير بالتركيز فقط على صلب الموضوع؛
- التقرير البناء: وذلك عندما تتوفر على توصيات ونصائح من طرف فريق التدقيق الداخلي؛
- الاكتمال: يعني ان التقرير يتضمن كامل المعلومات الضرورية لايصال النتائج؛
- الصدور في الوقت المناسب: يجب اصدار التقرير فور الانتهاء تنفيذ عملية التدقيق لان هناك ملاحظات في حاجة الى اجراءات تصحيحية؛

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص253

² صالح محمد، التدقيق الداخلي و دوره في رفع تنافسية المؤسسة ، مركز البحث و التطوير للموارد البشرية(رماح)، عمان، 2016، ص79

خاتمة الفصل:

من خلال الدراسة المقدمة في هذا الفصل نستخلص ان التدقيق قديم النشأة و قد طورت مفاهيمه و اهدافه و انواعه مع مرور الوقت نظرا لحاجة المؤسسات و المستخدمين للخدمات و المهام التي يقدمها، و من اهم الانواع التي ظهرت التدقيق الداخلي، الذي يعتبر حديث النشأة نسبيا و قد ظهر نتيجة لعدم كفاية التدقيق الخارجي، و حاجة الادارة لهذا النوع من التدقيق من اجل فحص كل صغيرة و كبير في المؤسسة، من اجل تخفيض جهد و تكاليف التدقيق الخارجي، و يتكون التدقيق الداخلي من عدة انواع منها التدقيق المالي و التدقيق التشغيلي حتى يتمكن من تدقيق كل أنشطة المؤسسة و وظائفها و يعتمد التدقيق الداخلي على اسس و معايير من اجل ضمان سيره بكفاءة و فاعلية تقييم الاداء المالي للمؤسسة و تطوير نظام رقابة فعال و احكام السيطرة على المؤسسة و ممتلكاتها و تعزيز قدرتها على تحقيق اهدافه.

الفصل الثاني : القوائم المالية و جودة المعلومات الواردة بها

مقدمة للفصل الثاني:

القوائم المالية هي مجموعة من الجداول تحتوي على المعلومات المحاسبية و هي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة، هي تعد اداة اساسية لتوصيل المعلومات حول حالة المؤسسة للمستخدمين، و لكي تكون هذه القوائم المالية مفهومة و واضحة و مفيدة للمستخدمين سواء داخليين او خارجيين يجب ان يتم اعدادها وفق مبادئ و اسس و معايير معترف بها دوليا، لكي تتوفر على مجموعة من الخصائص التي تضمن جودتها و مصداقيتها، لكن اعداد هذه القوائم المالية على الاسس و المعايير الدولية لا يكفي لأنه يمكن ان تكون اخطاء و عمليات غش او تجاوزات للاسس و المعايير اثناء اعداد القوائم المالية، او في المعلومات المستعملة لاعدادها، بالتالي تفقد موثوقيتها و جودتها و لضمان عدم حوث تلك الاخطاء و التجاوزات و جب وجود نظام يمنع حدوثها، و هذا النظام يكون اساسا داخل المؤسسة و هو التدقيق الداخلي حيث يعتمد عليه مختلف المستخدمون للقوائم المالية من اجل ضمان خلوها من الاخطاء، و في هذا الفصل سنتعرف على مفاهيم القوائم المالية و انواعها و اسس اعدادها و خصائص جودتها و نتعرف على دور التدقيق الداخلي في ضمان جودتها. يقسم هذا الفصل الى بحثين اساسيين هما:

- القوائم المالية
- جودة القوائم المالية و المعلومات الواردة بها

المبحث الاول: القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من اهم مخرجات نظام المحاسبة المالية، فهي ذات اهمية كبيرة لادارة المؤسسة فهي تعبر عن وضعها المالية، و مدى نجاحها او فشلها في استغلال مواردها، بالاضافة الى انها تمثل مصدر المعلومات الرئيسي للجهات الخارجية التي لديها مصالح مع المؤسسة.

المطلب الاول: تعريف و اهمية القوائم المالية

1. تعريف القوائم المالية:

"عبارة عن نظام من العلاقات المتبادلة بين المؤشرات التي تحويها والتي تصف المركز المالي للمؤسسة ومجموع الأنشطة الاقتصادية خلال فترة محددة (شهر، ربع سنة، نصف سنة أو سنة)، أو هي مجموعة من الكشوف التي تحوي البيانات التفصيلية والإجمالية لمستوى أداء المؤسسة وحقيقة المركز المالي الذي آلت إليه نتيجة النشاط خلال فترة محددة"¹

"تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، فالمعلومات الواردة فيها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية ويمكن كذلك التعرف على مختلف التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، وهي التي تقوم عليها عملية إتخاذ القرارات، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على الأصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها"²

"عبارة عن جداول تلخص نشاط المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، يتم عرضها بشكل يمكن مستخدميها من مقارنتها بالقوائم المالية للدورات السابقة"³

" القوائم المالية وسيلة الادارة الاساسية في الاتصال باطراف المهتمة بانشطة المؤسسة، فمن خلال هذه القوائم المالية يمكن لكل الاطراف أن تتعرف على العناصر الاساسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من النتائج "⁴

¹ وليد ناجي الحياي، مذكرات التحليل المالي في المؤسسات التجارية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك 2007 ، ص22

² خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثناء للنشر و التوزيع، عمان، 2008 ، ص93.

³ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 ، ص76

⁴ محمد رزق عبد الغفار و اخرون، اعداد و تحليل التقارير المالية، جامعة القاهرة ، كلية التجارة، القاهرة، 2021، ص25

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ان القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من المعلومات و البيانات التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة و التي تستفيد منها مختلف الاطراف و المستخدمين داخل المؤسسة و خارجها بهدف اتخاذ القرارات يتم اعدادها في فترة زمنية محددة.

2. اهمية القوائم المالية: تتمثل اهمية القوائم المالية فيما يلي¹:

- ان الهدف من اعداد و عرض القوائم المالية هو توفير المعلومات الحقيقية والصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وادائها
- يهتم الدائنون بمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة خصوصا الذين لهم ديون قصيرة الاجل و تدفع من الاصول المتداولة كما تساعدهم في حساب نسب السيولة المالية
- تساعد الادارة على عملية التحليل المالي للمؤسسة و معرفة امكانياتها
- القوائم المالية هي الوسيلة التي تعرض و تعطي حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة خلال الدورة المالية كما توضح مختلف تعاملات المؤسسة
- وسيلة اتصال و تقييم الاداء و اتخاذ القرارات
- تساعد على تقييم اداء الادارة و مدى كفاءتها في استغلال الموارد الموضوعه تحت تصرفها و كيفية استعمالها و الحكم على ماذا تقدم المؤسسة في تحقيق اهدافها
- وسيلة لاتخاذ القرارات من خلال تزويد الادارة و مختلف الاطراف المتعاملة مع المؤسسة بالمعلومات اللازمة مثل كيفية صرف الموارد في المستقبل و تحديد الاحتياجات
- تعتبر القوائم المالية مهمة للبنوك من اجل دراسة و تقييم مدى امان المبالغ المقترضة منه و تحديد درجة المخاطرة و مدى قدرة المؤسسة على تسديد قيمة القرض و فائدته

¹ مراجع مختلفة.

المطلب الثاني : انواع القوائم المالية

"كان هدف و اهتمام مستخدمي القوائم المالية مركزا على الدخل و على ربحية السهم الواحد كأساس لاتخاذ القرار، لكن في الآونة الأخيرة بدأ الاهتمام يتوجه إلى سيولة و قدرة المنشأة على توليد النقدية ، فتحول بذلك الاهتمام من الاهتمام بجدول حسابات النتائج إلى الاهتمام بقوائم مالية أخرى مثل الميزانية و التدفقات النقدية، حيث كانت غايات البيانات تقتصر على تزويد معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية حول الوضع المالي و نتائج الاعمال و التغييرات في الوضع المالي، و كذلك لإظهار نتائج إدارة الشركة و مساءلتها عن مواردها المالية، و يجري العمل على تغيير هذه الأهداف لتشمل تقييم المبالغ و الأوقات و عدم التيقن للتدفقات النقدية المستقبلية، من أجل الوقوف على قدرة الشركة على توليد صافي تدفقات نقدية تحقق عوائد للمستثمرين و الدائنين، و تشمل أيضا تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية و الالتزامات المقابلة لهذه الموارد ، بالإضافة إلى تقديم معلومات مفيدة حول الاستثمار و العمليات الأخرى"¹

القوائم المالية من اهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم يتم اعدادها كل فترة زمنية محددة، حيث انها تبين أثر مختلف العمليات و الاحداث في المؤسسة و هي المنتج النهائي للمحاسبة و تتمثل هذه القوائم في :

- قائمة المركز المالي (الميزانية)
- قائمة الدخل (حسابات النتائج)
- قائمة التدفقات النقدية
- قائمة التغير في حقوق الملكية
- الملحقات

1. قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) :

"هي كشف أو تقرير يعكس الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة غالبا ما تكون نهاية السنة، ليصور موقف المركز المالي وبيان أرصدها المختلفة، لذا فهي عبارة عن صورة فوتوغرافية مالية في لحظة زمنية محددة"².

الميزانية هي ملخص تاريخي لكل من الأصول و المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستحصل عليها المنشأة أو الحقوق التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، كنتيجة لبعض العمليات الحالية أو الماضية، و الالتزامات أو

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي و المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2010 ، ص5

² كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004 ، ص52

الخصوم الناتجة عن العمليات الماضية، و الحاضرة، و التي تتطلب تسوية في المستقبل عن طريق استخدام أصول أو تقديم خدمات و قد جاء بتبويب عناصر الميزانية في شكلها الرأسي إلى:

- أصول ثابتة.
- أصول متداولة.
- حقوق الملكية.
- الخصوم طويلة الأجل.
- خصوم متداولة.

و حسب نظام المحاسبة المالية S C F فان الميزانية لا يتم إعدادها إلا لأغراض التحليل المالي، و لبيان و دراسة الأهمية النسبية لكل مفردة من مفرداتها الى مجموع، إضافة إلى إجراء المقارنة بين النسبة المالية الحالية و السنوات السابقة، للتعرف على التغيرات التي طرأت على بنود الميزانية سواء كانت أصولاً أو خصوماً.

هناك الحد الأدنى الذي يجب أن تعرض عليه القوائم المالية ، و للإدارة الحق في إضافة أي بنود أو البيانات التي تراها ضرورية لإيضاح حقيقة المركز المالي، و يتم الفصل حتى يمكن إظهار العلاقات الهامة بينها.¹

عناصر الميزانية :

• الاصول :

حسب نظام المحاسبة المالية S C F فان الاصول هي الموارد الاقتصادية التي تملكها المؤسسة التي يمكن قياسها في المحاسبة وهي تعبر عن الفوائد الاقتصادية المحتملة في المستقبل التي تملكها وتسيطر عليها المؤسسة، و معظم الأصول ملموسة في طبيعتها، مما يعني أن لديها كياناً مادياً ملموساً مثل الأراضي و المباني و المخزونات ... الخ. غير أن بعض الموجودات، مثل الحسابات المستحقة القبض و حقوق براءات الاختراع غير ملموسة، و تنشأ قيمة هذه الاصول غير الملموسة من الحقوق القانونية للمؤسسة في الحصول على مبالغ نقدية معينة من المدينين في المستقبل أو من استغلال اختراع معين.²

الاصول الثابتة: تستخدم أي مؤسسة مهما كان حجمها و نشاطها الاصول الثابتة التي تتميز بأنها تدوم مدة زمنية تفوق السنة، كما انها ذات طبيعة مستمرة يتم حيازتها بغرض استخدامها في نشاط المؤسسة وليس

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 95.

² وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، بدون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 7.

بغرض بيعها مثل الاراضي، البنايات و المعدات و الألات... الخ، و عادة ما يتم النظر الي تلك الاصول انها تتطلب استثمارات ضخمة.¹

الاصول غير الملموسة: الاصل غير الملموس هو ذلك الاصل الذي يمكن تحديده وليس له وجود مادي ، وبالرغم من ذلك فان هذه الخاصية لا تعد كافية وحدها لتصنيف الاصل كأصل غير ملموس ومثال ذلك حسابات العملاء وحسابات الودائع بالبنوك و عادة ما تنفق المؤسسة الموارد او تتحمل التزامات عند اقتناء او تطوير الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية و التقنية و التراخيص و الملكية الفكرية او المعرفة بالسوق و العلامة التجارية ، ومن الامثلة شائعة للبند التي تتضمنها العناوين السابقة برمجيات الكمبيوتر براءات الاختراع وحقوق الطبع القوائم العملاء و حصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين... الخ.²

الاصول المتداولة: وتشمل الأصول المتداولة الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، والتي تمثل الفترة بين حيازة المواد الاولية أو السلع التي تدخل في عملية الاستغلال وإتمامها في شكل نقد في الخزينة، والأصول التي يتم الحصول عليها في المقام الأول لأغراض المعاملات أو لفترة قصيرة ، والتي تتوقع أن تحققها المؤسسة خلال الاثني عشر شهرا، بالإضافة إلى النقد أو شبه السوائل التي لا يخضع استخدامها للقيود.³ و تتمثل الاصول المتداولة في:

- المخزونات التي تمتلكها المؤسسة و تكون موجهة للبيع في اطار الاستغلال الجاي او المنتوجات قيد الانتاج او المواد الاولية و المشتريات الموجهة للاستهلاك في عملية الانتاج
- الديون والاستخدامات المماثلة سواء كانت ناتجة عن النشاط الرئيسي او نتيجة لأنشطة أخرى
- الموجودات وما يماثلها تتمثل في الاستثمارات قصيرة الاجل القيم القابلة للتوظيف ، والودائع تحت الطلب و النقود في الخزينة

¹ امين السيد احمد لطفي، اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص429.

² امين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص505

³ المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 27 ، المادة رقم 21 ، ص13

• الخصوم:

و هي عبارة عن التزامات مستقبلية تقضي بتنازل المؤسسة عن منافع اقتصادية نتيجة لتعهدات او صفقات حالية او سابقة للمؤسسة و تتمثل في تحويل اصول او تقديم خدمات لاطراف اخرى ، و تعتبر الالتزامات حقوق الغير لدى المؤسسة،¹ و تنقسم الخصوم الى:

رؤوس الاموال الخاصة: و هي الاموال الخاصة وحقوق الملكية تتمثل في الفرق بين الاصول والخصوم المتداولة والغير متداول وهي تظهر من جهة الخصوم من الميزانية بالرغم من انها لا تشكل الخصوم واجبة التسديد وهي متمثلة في مساهمات الشركاء، الارباح غير الموزعة، الاحتياطات... الخ.²

الخصوم غير المتداولة: و هي الديون والالتزامات التي تتجاوز مدتها دورة مالية واحدة تتمثل في الديون والقروض طويلة الاجل الضرائب المؤجلة و السندات و اوراق الدفع طويلة الاجل او المخصصة للاستثمارات

الخصوم المتداولة: و هي³: تسمى كذلك بالالتزامات قصيرة الاجل بمعنى الالتزامات التي يتم تسديدها خلال الدورة المالية الواحدة و يتم بواسطتها الحصول على اصول متداولة اخرى و تضم هذه الالتزامات العناصر التالية:

-الذمم الدائنة و هي ما على المؤسسة من ديون نتيجة حصولها على سلع او خدمات و تتكون من دائنون يتمثلون في الموردين و اوراق الدفع

-القروض القصيرة الاجل وهي التي حصلت عليها المؤسسة من مؤسسات اخرى او افراد يطلب سدادها خلال فترة مالية واحدة

2. قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

" هو جدول بياني ملخص للاعباء والارادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا ياخذ في الحساب تاريخ التحصيل او تاريخ السحب و يبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية(الربح او الخسارة). و يعطي

¹ باسمة فالح النعيمي، المحاسبة المالية، الجزء الاول ، جامعة العلوم و التكنولوجيا، صنعاء، 2012، ص377

² عبد القادر النوري، الافصاح المحاسبي و اثره على القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة الجلفة ، الجزائر، 2013، ص47

³ مؤيد رمي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية تطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص46

جدول حسابات النتائج صور اكثر حيوية عن المؤسسة حيث تقيس اداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية وتبين ما ان كانت نتيجة هذا الاداء ربح او خسارة وذلك عن طريق مقارنة الارادات بالتكاليف".¹

هو بيان يلخص الالباء المنتجات المحققة من خلال نشاط المؤسسة خلال الدورة المالية الواحدة الاخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل او تاريخ تسديد الديون،يبين نتيجة المؤسسة الصافية للسنة المالية ربح او خسارة بمعنى ان نتيجة السنة المالية الفرق بين نتائجها واعبائها.²

"تمثل قائمة الدخل أحد القوائم المالية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية، يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة من ربح أو خسارة".³

العناصر الاساسية لقائمة الدخل: و تتمثل هذه العناصر في:⁴

الايرادات: و هي عبارة عن مدخلات او زيادة في اصول المؤسسة او نقصان في التزاماتها او الاثنيين معا، و هي ناتجة عن النشاط الرئيسي للمؤسسة كبيع او انتاج للسلع او تحصيل حقوق تقديم خدمات او انشطة اخرى.

المصاريف: وهي عبارة عن اخراجات او استخدامات اخرى للاصول او زيادة في الخصوم او الاثنيين معا خلال الفترة المالية ، وهي نتيجة تسليم بضاعة او تقديم خدمات او مختلف الانشطة الاخرى التي ينتج عنها تحمل اعباء

المكاسب: هي زيادات في حقوق الملكية نتيجة صفقات طارئة للمؤسسة باستثناء تلك الناتجة عن الارادات او استثمار الملاك

الخسائر: هي انخفاضات في حقوق الملكية من صفقات طارئة او او عريضة للمؤسسة باستثناء الناتجة عن المصروفات و التوزيعات على الملاك

¹ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار هومة، 2016، ص41

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2011، ص 10

³ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي الانتمائي، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2005 ، ص50

⁴ محمد مطر، ميادئ المحاسبة المالية، دار وائل، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007 ، ص435

أنواع جدول حسابات النتائج والعناصر التي يتضمنها كل نوع:

جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة: يعرض الإيرادات والأعباء بحسب طبيعتها ، و من بين المعلومات التي تظهر في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة ما يلي:¹

- تحليل الأعباء من أجل تحديد أرصدة التسيير الرئيسية ، الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال
- إيرادات الأنشطة العادية و المالية و الأعباء المالية و اعباء المستخدمين
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية و النتيجة الصافية للفترة

جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة: يتمثل دور هذا النوع في عرض و تصنيف الأعباء حسب وظيفتها (تكاليف الصنع ، الإدارة ، التوزيع) و الهدف منه بيان تنظيم المؤسسة و كبر حجم وظائفها بالإضافة إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية برؤية أفضل حول أداء المؤسسة.²

3. قائمة التدفقات النقدية:

"هي من القوائم المالية التي أصبحت ومنذ عدة سنوات جزءا مهما من القوائم الختامية لحسابات المؤسسة بعد أن كشفت التطبيقات الحاجة الماسة لإعدادها وذلك لإعتراف من المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية الداخلية إلى المؤسسة والتدفقات الخارجية والتي تهتم بإظهار مدى السيولة النقدية على مواجهة التزاماتها النقدية الجارية ، وبالتالي فإن هذه القائمة غطت فجوة كانت تعاني منها قائمتي الدخل والميزانية العامة اللتان تظهران نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي إستنادا إلى مبدأ الإستحقاق ، بينما تظهر قائمة التدفقات النقدية هذه النتائج وفق المبدأ النقدي."³

هي قائمة في غاية الأهمية كما نص عليها المعيار الدولي الأول، تعطي معلومات مفصلة عن الخزينة نتيجة أهمية وجود السيولة وتحقيق التوازن المالي في المؤسسة، كما ورد بشأنها المعيار السابع الذي

¹ صبرينة بن عروج، أهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر، 2012 ،ص97

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى

الكشوف المالية و عرضها و كذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 ، 21 مارس 2009،ص97

³ مصطفى يوسف كافي، و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2012 ،ص70

يهدف إلى أن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي مؤسسة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة المؤسسة على توليد نقدية أو ما يعادلها، والاحتياجات للاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية.¹

من خلال التعريفين نستنتج ان قائمة التدفقات النقدية لها دور مهم يتمثل في تبين المدفوعات والمقبوضات النقدية و تبين كذلك تصنيفاتها كتدفقات الانشطة تشغيلية او استثمارية او تدفقات للانشطة التمويلية و ذلك خلال فترة زمنية محددة و التي هي الدورة المالية

العناصر الاساسية لجدول تدفقات الخزينة:

و تنقسم الى ثلاث عناصر (انشطة) اساسية كما قسمها معيار المحاسبة الدولي رقم (7) و هي:²

- الانشطة التشغيلية و هي الانشطة الرئيسية في المؤسسة للحصول على الايرادات و هي جميع الانشطة التي لا تعتبر من الانشطة الاستثمارية او التمويلية.
- الانشطة الاستثمارية و تتمثل في الحيازة على الاصول طويلة الاجل اوالتنازل عنها و غيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
- النشاطات التمويلية و هي التي ينتج عنها تغيرات في حجم و مكونات رأس المال و عمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.

4. قائمة التغير في حقوق الملكية:

" و هي قائمة تعكس المعلومات المتعلقة بالزيادة أو التخفيض في صافي الأصول (الثروة) حيث تمثل قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي حيث تتعدد مصادر التغيرات في حقوق الملكية لذلك يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة للإفصاح عن التغيرات المختلفة".³

"هي عبارة عن تحليل للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية".⁴

حسب النظام المحاسبي المالي فان جدول التغير في حقوق الملكية يشكل تحليلا خاصا للحركات التي اثرت على عناصر رأس المال خلال الدورة المالية.⁵

1 سامي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008، ص83.

2 جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص54

3 ماهر موسى درغام، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مذكرة ماجستير. منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص60

4 المادة 150 / 1 من القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ ب 25 مارس 2009، ص2

⁵ Anne jallet auguste et autre، **Normes comptable intenationales، IAS I IFRS**، edition de becks، Université، paris، 2005، p22

يعد جدول التغيير في حقوق الملكية مورد هام للمعلومات و قد ظهرت الحاجة اليه نظرا لتعدد مصادر التغيير في حقوق الملكية و جب تخصيص قائمة منفردة لمعرفة مصادر هذا التغيير و العوامل المتسببة فيه و التعامل معها.

عناصر جدول التغيير في في حقوق الملكية: يجب على المؤسسة عرض جدول التغيير في حقوق الملكية و عرض فيه ما يلي¹:

- رأس مال الشركة بما في ذلك رأس المال المصرح به، غير المحرر بالكامل، المكتتب غير المطلوب، المكتتب غير المدفوع.
- علاوة الاصدار و التي تمثل الزيادة في رأس المال عن القيمة الاسمية عند قيام المؤسسة بطرح اسهم جديدة للاكتتاب العام.
- الارباح المحتجزة و هي تمثل نتيجة المشروع التي لم يتخذ بشأنها أي قرار بعد و هي تمثل اموال احتياطية و احد مصادر التمويل الداخلي نظرا لسهولة الوصول اليها.
- الاحتياطات و هي تمثل ضمان حماية اضافية للمؤسسة و دائنيها و كذلك معلومات ملائمة للمستخدمين لاغراض اتخاذ القرارات اذ تعتبر تجنباً للاموال المحجوزة
- حساب فارق التقييم يسجل في حساب الربح أو الخسارة غير المسجل في النتيجة والنتيجة الناتج عن تقييم بعض عناصر الأصول بالقيمة الحقيقية.
- حساب فرق إعادة التقييم يسجل في هذا الحساب القيمة الناتجة عن إعادة تقييم القيم الثابتة و هذا حسب إعادة التقييم القانونية.

5. الملحقات:

"هي معلومات تفصيلية تلحق بالقوائم المالية بغرض اعطاء فهم افضل للبنود الواردة بالقوائم المالية و السياسة المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم والمحاسبة عن بنودها المتعلقة بالاصول الثابتة، و يحتاج المساهمين الكثير من المعلومات التفصيلية التي لا تظهر مباشرة في القوائم المالية كي لا تصبح معقدة لذا فان هذه المعلومات التفصيلية تظهر كمجموعة من الايضاحات المتممة للقوائم المالية"²

¹ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2006، ص315
² عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص49

هي المعلومات التي تفصح عنها المؤسسة بعد القوائم المالية و هي تعتبر جزء منها و هي تحتوي على مجموعة من معلومات بالغة الاهمية و قد اصبحت تاخذ طابعا تفصيليا يوضح للمستخدم بعض المعلومات المفيدة و المتعلقة بالبند الواردة بالقوائم المالية.¹

المعلومات الواجب توفرها في الملاحق:²

- عرض اسس اعداد القوائم المالية و السياسات المحاسبية المتبعة
- الافصاح عن البيانات الواجب الافصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة و التي لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية الاخرى
- بيانات اضافية و خصوصا تلك التي لم ترد في قائمة الدخل ، الميزانية، جدول التدفقات النقدية و جدول التغير في حقوق الملكية
- يجب ان تعرض على نحو منتظم بحيث تكون مرتبة بصورة سلسة و الاشارة امام كل بند من بنود القوائم المالية الاخرى

و من بين المعلومات التي فرضها نظام المعلومات المالي و الحاسبي كذلك استخدام مجموعة من الجداول التي تساعد على فهم القوائم المالية و هي³:

- جدول تطور التثبيات و الأصول غير الجارية،
- جدول الإهلاكات،
- جدول خسائر القيمة في التثبيات و الأصول الأخرى غير الجارية،
- جدول المؤونات،
- جدول المساهمات (فروع و وحدات مشتركة)،
- بيان استحقاقات الديون الدائنة و المدينة عند إقفال السنة المالية .

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص49

² وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص51-52

³ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد19، ص41-43

المطلب الثالث : اسس اعداد القوائم المالية

حُدِدت متطلبات اعداد القوائم المالية التي تعدها الشركات من قبل معايير المحاسبة الدولية و يعتبر المعيار الاول هو الذي حدد الإعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بمكوناتها و هي¹:

- 1. العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية:** يجب ان تعرض القوائم المالية بشكل عادل بحيث توضح الوضعية المالية و الاداء المالي للمؤسسة، و هناك حالات نادرة تقوم المؤسسة بمخالفة متطلبات احد المعايير الدولية لكونه مضللا من اجل تحقيق الافصاح العادل. وفي هذه الحالة يجب على المؤسسة الافصاح على ان الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل و انها قد طبقت في كافة النواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل مع تحديد المعيار الذي خالفته المؤسسة وطبيعة هذه المخالفة بالإضافة الى الاثر المالي لهذه المخالفة
- 2. السياسات المحاسبية:** و هي المبادئ و الاعراف و السياسات التي تتبعها المؤسسة في اعداد و عرض القوائم المالية حيث يجب على مستخدمي هذه القوائم ان يكونو على دراية بهذه السياسات.
- 3. استمرارية المؤسسة:** اعداد القوائم المالية على اساس ان المؤسسة مستمرة في نشاطها وانه ليس هناك نية لدى الادارة للتوقف و تصفية المؤسسة.
- 4. المحاسبة على اساس الاستحقاق:** يتم تسجيل العمليات وقت حدوثها بمعنى الاعتراف بالإيرادات عند إكتسابه كما يتم الاعتراف بالمصروفات عند إستحقاقها بغض النظر عن التحصيل أو السداد
- 5. مبدأ ثبات العرض:** عند تغيير أية سياسة محاسبية في السنة المالية، يجب الإشارة إلى ذلك في الملحقات المتممة للقوائم المالية، من ناحية الأسباب و أثر هذا التغيير على القوائم المالية.
- 6. مبدأ الحيطة والحذر:** قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف حيث يجب الاعتراف بهذه الظروف من خلال الافصاح عن طبيعتها و مدى تأثيرها و ذلك من خلال ممارسة الحيطة و الحذر عند اعداد القوائم المالية.
- 7. القابلية للمقارنة:** يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة تغير أرقام المقارنة يجب الإشارة إلى ذلك في الملحقات المتممة للقوائم المالية.

¹ بن فرج زويبة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص64، ص65

المبحث الثاني : جودة القوائم المالية و المعلومات الواردة بها

المطلب الاول: تعريف و خصائص جودة القوائم المالية:

1. تعريف جودة القوائم المالية:

جودة القوائم المالية هي ما تتمتع به من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تكون خالية من التحريف والتضليل وأن تعد على اساس مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها¹.

كما تعرف أيضا بأنها تمثل المدى الأمثل لتطبيق للقواعد والإجراءات التي يتم يعتمد عليها بانتظام واخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة².

حسب تعريف (المعهد الامريكي للمحاسبين العاميين المعتمدين) AICPA فان الجودة هي نسبة القدرة على استخدام المعلومات في التنبؤ و مدى ملاءمتها للهدف من الحصول عليها ، فالجودة هي الوجه الشفاف للقوائم المالية و الذي يعكس طبيعة المؤسسة³.

المطلب الثاني: خصائص جودة القوائم المالية:

الخصائص الاساسية:

1. الملاءمة:

تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرارالاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وترتبط الملاءمة بطبيعتها وبأهميتها النسبية⁴.

ترتبط خاصية الملائمة بالاستخدام الخاص للمعلومات فان كانت المعلومات غير مفيدة لقرار معين فانها تعتبر غير ملائمة حتى و لو توفرت فيها جميع الخصائص الاخرى و الهدف من هذه الخاصية هو الاختبار الامثل لطرق القياس و الافصاح التي تساعد الافراد المعتمدين على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، و خاصية الملائمة تعني ان المعلومات تحدث فرق فقد تؤدي الى تأكيد التوقعات او تغييرها وفي كل حال فان متخذ القرار يتأثر بالمعلومات الخاصة بحدث او احداث فان كان هذا الاحتمال الخاص بمتخذ القرار

1 محمد أحمد خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، مصر، العدد الأول، 2005، ص26

2 نفس المرجع السابق، ص26

3 مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 02، المجلد 46، 2009، ص27

4 Ali TAZDAIT, Maitrisé du system comptable financier, ACG, Alger, 1ere édition, 2009, p 23

لا يتأثر بهذه المعلومات فانها تصبح غير مفيدة و بالتالي غير ملائمة لاتخاذ القرارات،¹ و من الخصائص التي توفر ملائمة القوائم المالية نجد²:

- التوقيت المناسب
- القدرة التنبؤية
- التغذية العكسية

● **التوقيت المناسب:** حتى تكون المعلومة ملائمة و جب توفرها في الوقت المناسب، حيث ان عدم توفرها في الوقت المناسب و وقت الحاجة اليها يجعل منها معلومة عادية و غير ملائمة، ذلك لان هناك علاقة بين عملية اتخاذ القرار التي تكون محدودة بمدة زمنية و فترة صدور المعلومة، بحيث ان صدورها في الوقت المناسب يمكن ان يؤثر على عملية اتخاذ القرار، لكن وجوب صدورها في الوقت المناسب لا يعني اهمال دقتها و درجة التاكيد فيها.

● **خاصية التنبؤ:** هذه الخاصية تتمثل في وجود امكانية للتنبؤ بالنتائج المستقبلية و ذلك اعتمادا على المعلومات و النتائج الصادرة فعملية التنبؤ لا تكون الا على اساس معلومات ماضية ، كما ان عملية الاطلاع على المعلومات الماضية ان لم تساعد على التنبؤ فهي تعتبر بدون جدوى، اما عن العلاقة بين خاصية التنبؤ و اتخاذ القرار فتتمثل في زيادة درجة اليقين في وضع القرارات المستقبلية.

● **التغذية العكسية:** هي امكانية استخدام المعلومات في تصحيح او تغيير قرارات حالية او مستقبلية بالاضافة الى امكانية تقييم مدى صحة توقعات سابقة و تبرز اهمية هذه الخاصية التقليل من درجة عدم التاكيد و تقييم القرارات السابقة.

2. الموثوقية:

القوائم المالية تعتبر موثوقة ان كان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها لاطهار الظروف الاقتصادية و الاحداث الخاصة بالمؤسسة، و الموثوقية لا تعني الدقة المطلقة حيث هناك درجات للثقة و المعلومات مبنية على الحكم الشخصي و تقديرات و تقريرات لا تكون دقيقة لكن يجب ان تكون موثوق بها.³

¹ كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص38.

² نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مداخلة بعنوان: مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجريبية الجزائر (النظام المحاسبي المالي S C F) المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التدبير، قسم العلوم التجارية بالتعاون مع مخبر التمويل، مالية الاسواق و مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص3، ص4

³ كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص39

الموثوقية بالقوائم المالية هي ان تكون المعلومات الواردة فيها خالية من الاخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للاحداث والعمليات المالية، وتمثل مصداقية القوائم المالية ضرورة ملحة للافراد الذين لا تتوفر لهم الظروف المناسبة لتقييم المعلومات الواردة في القوائم المالية واختيار المفيدة لهم.¹

و لتكون القوائم المالية موثوقة يجب ان تتوفر علا ثلاث خصائص اساسية و هي:

• التعبير الصادق

• الجوهر قبل الشكل

• الحياد

• **التعبير الصادق:** حتى تكون القوائم المالية موثوقة يجب ان يكون تعبيرها صادق عن مختلف العمليات والاحداث المالية والاحداث الاخرى التي تمثلها او تعبر عنها فمثلا يجب ان تشكل الميزانية بصدق العمليات والاحداث التي تنشأ عنها اصول و التزامات وحقوق ملكية للمؤسسة بتاريخ وضع التقرير، حيث ان معظم المعلومات المالية التي تكون عرضة للمخاطر كونها اقل من التعبير الصادق الذي من المفروض ان ان تبينه، وهذا بسبب الصعوبات المتمثلة في التعرف على العمليات المالية والاحداث الاخرى التي يجب قياسها او في استخدام الوسائل القياس والعرض لارسال تلك العمليات المالية والاحداث.²

• **الجوهر قبل الشكل:** الجوهر قبل الشكل القانوني يجب ان يكون اهتمام لجوهر المعلومات وحقيقتها وليس فقط الاهتمام بمطابقتها للشكل القانوني فان كانت غير ممثلة للواقع بعيدة عن حقيقتها فلا فائدة من ان تطبق المعلومات في شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية.³

• **الحياد:** القوائم المالية لا تعد للافراد واطراف معينة وانما تعد لاغراض عامة والمعلومات تكون محايدة حينما يتم اختيارها بشكل يتم فيه التفضيل جهة عن جهة اخرى بمعنى انها متحيزة قائمة على اساس قيام الاحداث الاقتصادية بموضوعية وشفافية وهذا ما يؤكد الحياد والقياس المحاسبي وكذلك الحياد من قبل الشخص القائم بعملية القياس نفسه.⁴

خصائص ثانوية:

1. القابلية للمقارنة:

¹ دونالد كيسو، جيرري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الاول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص70.
² احمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2010، ص43
³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول: عرض القوائم المالية، 2003، ص81.
⁴ حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص99.

من اجل ان تكون القوائم المالية ذات جودة يجب ان تكون المعلومات الظاهرة بها تسمح للمستخدمين بمقارنتها داخل المؤسسة نفسها ومع المؤسسات الاخرى كما تسمح بمقارنة وتقييم حالتها المالية وادائها والتغيرات الحاصلة على وضعيتها المالية لذا يجب على المؤسسات اعلام المستخدمين بالطرق المحاسبية وكل تغيير مس بها واثار هذا التغيير.¹ بالاضافة الى ان تطبيق معايير المحاسبة بما في ذلك الافصاح عن السياسات المحاسبية يساعد على تحقيق خاصية قابلية المقارنة.

2. القابلية للفهم :

تعتبر احد اهم الخصائص التي تتوفر عليها المعلومات الواردة والقوائم المالية حيث يشترط فقط ان يكون للمستخدم مستوى معقول من المعرفة بالاعمال والنشاطات الاقتصادية و المحاسبية والرغبة في دراسة المعلومات بالقدر المناسب من العناية، كما انه لا يجب استبعاد معلومات معقدة يجب ادخالها في القوائم المالية لحاجة صانعي القرار بحجة صعوبة فهمها من قبل المستخدمين.²

كما تعرف القابلية للفهم انها خلو البيانات من الغموض حتى يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة المرجوة والاعراض المنجزة لاجلها اي ان البيانات والمعلومات المعبر عنها في القوائم المالية يجب ان تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.³

3. الثبات:

يقصد بها ان الاساليب والقواعد والمعايير المحاسبية المتبعة يجب ان تكون منتظمة ومستمرة من فترة الى اخرى وهذا بدوره يحقق خاصية المقارنة بين نتائج المؤسسة خلال فترات زمنية مختلفة ويحول دون ظهور فوارق وتغيرات ناتجة عن تغيير الطرق الاساليب المحاسبية، فمثلا قد تحول المؤسسة طريقة التقييم المخزون من FIFO الى LIFO وهذا التغيير قد يؤدي الى زيادة الارباح في الفترة المحاسبية التي حدث فيها التغيير خاصة ان كان هناك ارتفاع للأسعار لذلك وجب على المؤسسة الإفصاح عن هذا التغيير من اجل تجنب تبعاته.⁴

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص53.

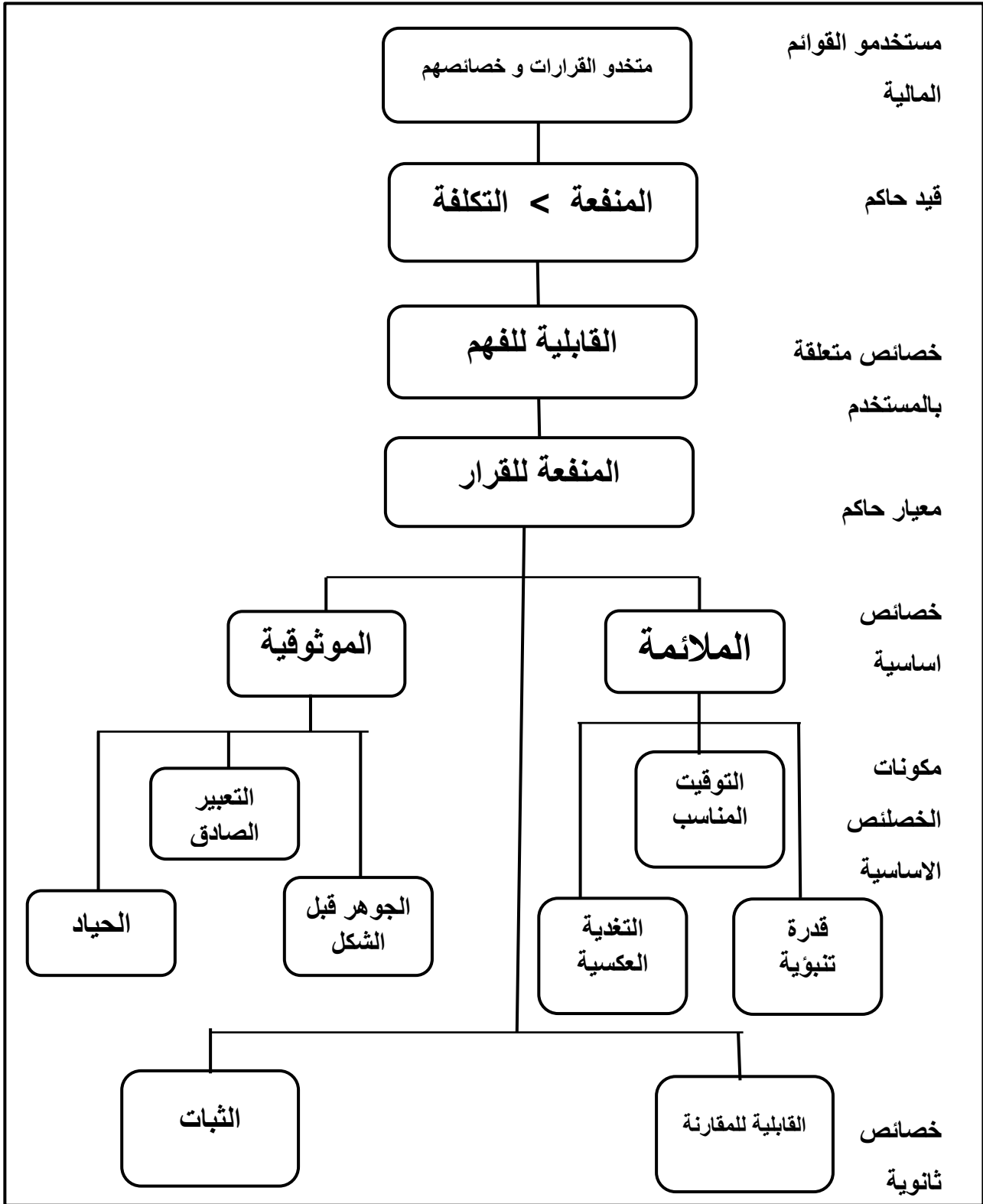
² امين السيد محمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص50.

³ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص84.

⁴ وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة - القياس والتقييم والافصاح المحاسبي، بدون طبعة، الدار الجامعية الجديدة،

2000، ص33-34

الشكل (3): يمثل خصائص جودة القوائم المالية



Source: **Financial Accounting Standards Board (FASB)**, Statement of financial accounting :Qualitative characteristics of accounting information, 1980, p13. Available at concepts N°2: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1obheader=application%2Fpdf%20175820900526&bl>

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية:

ان التدقيق الداخلي يتم على مستوى المؤسسة ككل ليس فقط على مصلحة دون اخرى او خدمة دون اخرى او مهمة دون اخرى لذلك فان اثر التدقيق الداخلي على القوائم المالية يكون مباشر و غير مباشر فالاثر المباشر يكون عندما يتم التدقيق مباشرة على القوائم المالية اما الاثر غير المباشر فيكون عندما يتم التدقيق في مختلف المهام و العمليات و بالتالي يكون الاثر على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية

اولا: اثر التدقيق الداخلي على القوائم المالية: يعتبر تدقيق القوائم المالية من اهم عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الداخلي و ذلك من خلال فحصها و التأكد من صحتها لذلك يكمن تعريف عملية التدقيق الداخلي على القوائم المالية بـ: هي مجموعة من الاختبارات التي ينفذها المدقق الداخلي على القوائم المالية من خلال القيام بإجراءات الاستفسار و التحليل لمعرفة ما إذا كان هناك تعديلات مهمة يجب إدخالها على القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.¹

1. المعلومات الواجب التحقق منها في القوائم المالية: يجب التحقق من ان القوائم المالية تحتوي المعلومات اللازمة و ان تكون معروضة بطريقة عادلة و مطبقة لمختلف المعايير المحاسبية مع الافصاح

• **التأكد من ملائمة و كفاية الافصاح في القوائم المالية:** يهتم العديد من الباحثين بأهمية المدققين في التأكد من كفاية و ملائمة الافصاحات في التقارير المحاسبية، و يتقنون ان من اهم مسؤوليات المدققين في المرحلة النهائية من عملية التدقيق فحص جميع البنود الواردة في القوائم المالية، فلا يكفي ان يتحقق المدقق من صحة محتويات القوائم المالية بناء على الارصدة الواردة بالدفاتر و السجلات بل يجب عليه اجراء فحص شامل اخر بما في ذلك²:

- **تحقيق مفردات القوائم المالية :** وهو أن يتأكد من أن القوائم المالية تعطي بصورة صادقة وواضحة المركز و الوضعية المالية للمؤسسة.
- **تقييم العناصر:** يجب على المدقق لاكمال عملية التدقيق التأكد من أن القيمة المقدرة لمختلف العناصر سواء كانت أصول أو خصوم صحيحة في الميزانية وذلك للتأكد من تطبيق المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية المتعارف عليها و المعتمدة وهذا ما يسمى بعملية التقييم.
- ان لا تعتمد عملية التقييم على القيمة السوقية للأصل في تاريخ القوائم المالية ، ولكنها تستند إلى مبادئ وقواعد فنية معروفة. لذلك فإن دقة وفعالية الميزانية والقوائم المالية ككل تعتمد

1 عبد الوهاب نصر، محمد سمير الصبان، القياس و الافصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر ، الجزء الأول، 2007، ص 9.
2 منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1994، ص 180-183

على فاعلية عناصرها ، ويجب على المدققين الداخليين أن يوليها اهتماماً خاصاً حتى يكون معنى البيانات المالية دقيقاً ويخدم المستخدمين قدر الإمكان. و تتمثل مهمة المدققين الداخليين في اختبار صحة و دقة هذه التقييمات و مدى تطبيق القواعد و المبادئ العلمية و الفنية المعتمدة اضافة الى ذلك يجب على المدقق الداخلي ان يضع اكتشاف الاخطاء و الاحتيال ضمن اهتماماته و يجب عليه الاشارة الى اي خطأ او احتيال صادفه في التقرير الخاص به و تشمل الاخطاء ما هو مقبول و ما هو غير مقبول الا انها تؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية و اما ما يتعلق بالاحتيال فيشمل كافة التصرفات المبنية على التدليس و اخفاء الحقائق و ذلك من اجل الرغبة في اختلاس اصول المؤسسة.

2. المعلومات الواجب على المدقق الداخلي الإفصاح عنها: هناك مجموعة من المعلومات يجب على المدقق الداخلي الإفصاح عنها عند اعداد التقارير حول تدقيق القوائم المالية هذه المعلومات من شأنها احداث تغيير جوهري في القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية بحث تتوفر على كمية مهمة المعلومات، و من متطلبات هذا الإفصاح مايلي¹:

- **السياسات المحاسبية:** تقاس مختلف عناصر القوائم المالية عن طريق تطبيق مجموعة من السياسات المحاسبية المختلفة، و هذه السياسات تمثل مجموعة من المبادئ و الطرق و القوانين المحاسبية؛
- **الشكوك حول استمرار المؤسسة :** يتم إعداد القوائم المالية على أساس ان مشروع المؤسسة مستمر ولا توجد نية لتوقف المشروع قبل مدته المحددة ،ففي حالة توفر للمدقق الداخلي معلومات تفيد ان افتراض استمرار المشروع غير قائم و ان هناك شكوك حول استمرارية المؤسسة يجب عليه الإفصاح عن تلك المعلومات بصورة ملاحظات ترفق بالقوائم المالي و في تقاريره؛
- **الالتزامات المحتملة :** وتتمثل في الالتزامات التي يحيطُ بها الكثير من الشكوك فيما يخص حدوثها من عدمه مثال ذلك القضايا المرفوعة على المؤسسة فإن هذه الالتزامات تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح من عناصر القوائم المالية؛

1 طارق حماد عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان (نظرة حالية و مستقبلية) ، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص423-424

ثانيا. اثر التدقيق الداخلي على المعلومات المحاسبية: إن اهتمام إدارة المؤسسة بحتمية التعرف على مدى ملائمة النظام المعمول به ومدى التزامها بالخطط والسياسات المتبعة كان لابد من توفر خلية داخلية للتدقيق هدفها التأكد من سلامة مختلف العمليات المحاسبية والمالية، والسعي من اجل كشف الأخطاء والغش، والاعتماد عليها كأداة لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. و قد ازدادت الحاجة إليه ليصبح أوسع نطاقا، ليشمل التعرف على المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقديم الاقتراحات و التوصيات اللازمة لمواجهة هذه المخاطر

1. مسؤولية التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء و الغش: يساعد التدقيق الداخلي على منع الغش

و تقليل حدوث الأخطاء كما يوفر ضمانات بأن القوائم المالية ذات جودة و يمكن الاعتماد عليها حيث أن مهمة التدقيق الداخلي لم تعد تعمل أساسا إلى اكتشاف ما يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش، لكن اكتشافها يعتبر ناتجا لعملية التدقيق حيث ان مسؤولية المدقق الداخلي تتمثل في أن يكون لديه المعرفة اللازمة و الكافية بطرق واحتمالات الخطأ والغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والخطأ، وتصحيحها اما مسؤولية منع الغش و الخطأ فهي تقع على عاتق الإدارة فالمدقق الداخلي يقوم بفحص مختلف الاجراءات المتخذة من طرف الإدارة في هذا الشأن و عمل اختبارات و ابحاث اضافية من اجل التأكد من وجود خطأ او غش و تقديم نصائح للإدارة لمعالجتها.

و لهذا وجب على المدقق عدم اهمال اي اشارة او سبب قد يؤدي الى حدوث اخطاء او غش و رصد و متابعة هذه الاشارات و الاسباب و هذا من اهم الادوار التي يقوم بها المدقق في المؤسسة و من اهم المهارات التي يجب ان يتمتع بها المدقق هي مهارة الشك المهني التي تساعده في اداء مهمته، حيث انه ان لم يتم منع و الحد من وجود الأخطاء و التلاعبات قد تؤدي الى تفشي الغش و التلاعب بسرعة بالاضافة الى تضمنه موضوعات اخرى مغطاة و اكثر صعوبة و تعقيد و يصعب الوصول اليها كذلك وجود الغش و التلاعب من علامات ضعف نظام الرقابة الداخلية.¹

2. اثر التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية: من غير الممكن ان يكون هناك نظام رقابة فعال دون

وجود نشاط تدقيق داخلي لان التدقيق الداخلي يعتبر الدعامة الاساسية لنظام الرقابة الداخلية و يظهر دور التدقيق الداخلي في الرفع من كفاءة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال²:

1 غناي شيماء، كحول نور الهدى، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة أربع مؤسسات اقتصادية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل، 2017، ص75.

2 عمر شريفي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، جامعة سطيف، 2015، ص 130-131

- يقوم التدقيق الداخلي بفحص انظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة و تقييمه لها و تبين نقاط القوة و نقاط الضعف و تقديم التوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات في انظمة الرقابة الداخلية؛
 - تدقيق مختلف العمليات وتشمل التأكد وجود تنفيذ للمسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم؛
 - تدقيق الاداء و التأكد من مدى كفاءته و فاعليته؛
 - تدقيق الالتزام بالسياسات و الإجراءات و القوانين و التعليمات؛
 - تدقيق نظام الرقابة المالية والتي يمكن من خلالها تحقيق ثلاثة أهداف (حماية الأصول المالية للمؤسسة، توفير الثقة و الكمال في المعلومات المالية، دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية)؛
 - تدقيق عمل و اداء الادارة باعتبارها العمل الرئيسي للتدقيق الداخلي؛
- هناك علاقة وثيقة بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية حيث يسعى كل منهما الى تحقيق الاهداف المطلوبة، بالاضافة الى ان الرقابة الداخلية تهتم بجميع وظائف المؤسسة و كل وحداتها اما التدقيق الداخلي فيهتم بفحص كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

3. دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر: ان التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة على التعرف على

- المخاطر المحيطة بها و تقييمها و العمل على تحسين انظمة ادارة المخاطر و ذلك من خلال¹:
- مساعدة مجلس الإدارة و الإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر و ذلك بتقديم خدمات استشارية و اقتراحات محددة؛
 - التحقق من مدى التقيد بالأنظمة و الإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
 - تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر و أنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة و العمليات داخل المؤسسة؛
 - تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي و إجراءات الرقابة الموضوعة في سبيل التحكم بالمخاطر التي تم التعرف عليها و التأكد من صحة قياس هذه المخاطر؛
 - تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر و سرعة الإبلاغ و البت بمعالجتها و إجراءات التصحيح المتخذة؛
 - رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر و تقييم كافة الأنشطة و العاملين فيها و نقاط الضعف التي تعثر بها، و أية انحرافات عن الأنظمة و السياسات

¹¹ غناي شيماء، كحول نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص 83-84.

والإجراءات الموضوعية على أن تعد هذه التقارير مرة في السنة على الأقل وكلما دعت الحاجة.

هناك علاقة وطيدة بين التدقيق الداخلي و ادره المخاطر في المؤسسة فالتدقيق الداخلي يعتبر احد الوسائل المستعملة في تقوية نظام ادارة المخاطر و من اهم الانشطة التي يستعان بها من اجل تحسين فاعلية ادارة المخاطر من طرف المؤسسة.

تعتبر المعلومات المحاسبية المكونات الاساسية للقوائم المالية لذلك فان تدقيقها و التأكد من رقابتها وخلوها من الاخطاء و الغش يجعل منها معلومات موثوقة و ذات جودة و بالتالي فهي تؤثر على جودة القوائم المالية و ترفع من مصداقتها و تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة و مختلف العمليات المالية التي تقوم بها.

خاتمة الفصل الثاني:

كخلاصة لما سبق يمكننا القول ان القوائم المالية هي العنصر الاساسي للتقارير المالية فهي تحتوي على جميع المعومات التي تخص الوضعية المالية للمؤسسة و تعتبر القوائم المالية هي وسيلة اتصال مع الاطراف الخارجية التي تهتم بنشاطات المؤسسة نظرا للمعلومات التي تتوفر عليها، و بالرغم من اختلاف انواعها فهي تصب في مفهوم واحد و هو تقديم معلومات صادقة و موثوقة عن الوضعية المالية للمؤسسة من اجل مساعدة مختلف المستخدمين في اتخاذ قراراتهم، كما انه ليس بإمكان قائمة بمفردها من القوائم المالية تلبية حاجات المستخدمين بشكل كامل حيث يجب توفرها مجتمعة من اجل اعطاء جميع المعلومات اللازمة لاصحاب القرار من اجل اتخاذ قراراتهم.

و نظرا لهذه الاهمية و المكانة التي تحظى بها القوائم المالية و جب حمايتها من جميع انواع الغش و التجاوزات لذلك ظهر التدقيق الداخلي كوسيلة لحماية شكل القوائم المالية و التأكد من اعدادها بالطريقة الصحيحة و المالية وفقا للمعايير المعتمد من قبل المؤسسة و ذلك من خلال تدقيقها هذا من جهة و من جهة اخرى حماية محتوياتها و المعلومات الواردة فيها من خلال تدقيق جميع أنشطة المؤسسة و التأكد من سيرها بالطريقة الصحيحة و خلوها من الاخطاء و التأكد من سلامة هذه المعلومات من جهة اخرى.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية حالة مؤسسة
كوسيدار الرام بالروبية

تمهيد

غالباً ما للجزء النظري في البحوث دور مهم في تعزيز الخلفية المعرفية للباحث حول موضوع الدراسة قصد الإحاطة بجميع جوانب الموضوع، ولكن الجزء النظري لا يعطي حقيقة أو لا يعطي نظرة شاملة و واقعية ولا يعتبر تعميم لكل الظواهر من نفس النوع لذا يجب أن تكون هناك دراسة ميدانية تحاكي الواقع، وعليه تم تخصيص هذا الجزء التطبيقي لإسقاط المكتسبات النظرية على أرض الواقع من خلال القيام بدراسة ميدانية.

بعد أن تناولنا في الفصول النظرية السابقة مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي و القوائم المالية التي لها دور مهم في المؤسسة سأحاول خلال هذا الفصل التطبيقي والذي خصص لدراسة نظام التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة كوسيدار الرام (COSIDER ALREM) بروبية لإسقاط بعض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي و القوائم المالية ولقد اردت أن أقدم في البداية لمحة عن المؤسسة من خلال تسليط الضوء على وظائف الوحدة وهيكلها التنظيمي ثم أقوم بدراسة نظام التدقيق الداخلي فيها واهم مخرجاته المتمثلة في تحسين جودة القوائم المالية ودراسة مدى ملائمتها.

المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسة كوسيدار ألام (COSIDE ALREM¹) بالروبية

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

أوضحت لنا الخلفية النظرية التي اعتمدها في بحثنا بشكل أوسع مكانة التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية و دوره في تحسين جودة قوائمها المالية و تأكيد المصادقية و الرفع من اداءها و جودة خدماتها، لذلك في هذا الصل اردت ان اصلط الضوء على مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية كوسيدار الرام بالروبية لمعرفة مدي تطبيقها لخطوات التدقيق الداخلي من جهة و دوره في تحسين جودة قوائمها المالية من جهة اخرى، وقد شمل هذا الفصل التعريف بالمؤسسة وإبراز خصائصها من حيث هيكلها التنظيمي و مختلف مصالحها، مساحتها...

أولاً: بطاقة فنية عن شركة كوسيدار الرام (COSIDER ALREM)

الجزائرية للتجديد والتصلّيح و الصيانة كوسيدار الرام (COSIDER ALREM) تعتبر فرع من فروع مجمع كوسيدار الذي نشأ في 1 جانفي 1979 من طرف "SNS" وأصبحت فرع منها بصفة رسمية سنة 1982 بعد ذلك تحول إلى شركة ذات أسهم حيث يساهم البنك الخارجي الجزائري BEA ب 55% في رأس ماله الاجتماعي منذ ذلك تقوم شركة كوسيدار بكل العمليات الكبرى للبناء والتعمير والأشغال العمومية وغيرها من الأنشطة حيث تتكون من 8 فروع نذكر:

Construction - Travaux public- Ouvrage d'are- Canalisations ,

ومنها كوسيدار الرام (COSIDER ALREM) المؤسسة التي استقبلتنا حيث يعود تاريخ تأسيسها إلى 26 مارس 1990، ويقدر رأس مالها الاجتماعي ب 305 000 000 دج ومساحتها 241298.72 م² تتواجد على مستوى ثلاث وحدات للصيانة في كل من روية طريق C مسكن رقم 3 ولاية الجزائر إضافة إلى وحدتي مسيلة والبليدة، ووحدة إيجار العتاد والمركبات أما فيما يخص عدد عمالها فهي تضم أكثر من 600 عامل.

ثانياً: نشاطات وآفاق كوسيدار الرام (COSIDER ALREM):

تقوم شركة كوسيدار ألام بعدة مهام مختلفة ومتنوعة ومن بين النشاطات التي تقوم بها نذكر ما يلي:

❖ أولاً: نشاطاتها

من بين أهم نشاطاتها ومهامها ما يلي:

1. صيانة وتحديث عتاد الأشغال العمومية ووسائل النقل.
2. أشغال صناعية "Travaux d'usinage".
3. المتاجرة في قطاع الغيار.
4. تقديم نصائح ودورات تدريبية في مجال الصيانة.
5. تأجير وكراء عتاد الأشغال العمومية ووسائل النقل.

وقد تحصلت كوسيدار الرام (COSIDER ALREM) على شهادة "ISO" في ديسمبر 2004 وهذا يرجع إلى خبرتها وقوة احترافها التقني الذي يسمح لها بالتوفير المستمر لخدمات عالية الجودة لجل زبائننا بفضل تعاملها مع موردين أجانب، حيث عمليات التصليح والتجديد تتم بقطع غيار أصلية تستوردها من الشركات الأم نذكر منها ما يأتي:

" MERCEDES ميرسدس " ، " نيسان NISSAN "، " نينو NINO " ، " FIAT فيات "

" إيفيكو IVECO " ، " كوماتسو KOMATSU "

❖ ثانياً: آفاقها

في ظل التطور الاقتصادي والتكنولوجي الحاصل الذي يمر به العالم اليوم تطمح مؤسسة كوسيدار الرام (COSIDER ALREM) إلى تحقيق جملة من التطلعات والآفاق المستقبلية التي يمكن تلخيصها فيما يأتي:

1. زيادة إمكانيات الوحدات الثلاث في مجال التجديد.
2. إنشاء وحدة للتجديد في حاسي مسعود لتكفل بعتاد الأشغال الموجود في الجنوب.
3. البحث المستمر عن شركاء مختصين في ميدان الصيانة للاستفادة من خبراتهم وبالتالي توسيع مكانتها في السوق.
4. تأطير وتكوين سائقي الآلات الصناعية ومعدات الأشغال العمومية بفتح مركز للتكوين على مستوى وحدة مسيلة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و موقع التدقيق الداخلي

اولا: الهيكل التنظيمي لكوسيدار الرام (COSIDER ALREM) :

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة كوسيدار الرام (COSIDER ALREM) من المديرية العامة، المديريات الفرعية و أربع وحدات للتجديد و الصيانة بالإضافة إلى مركز للتكوين وسوف نعرف كل عنصر بالتفصيل فيما يلي :

1. المديرية العامة : تقع في المنطقة الصناعية الروبية طريق C قطعه رقم "3" الروبية -ولاية الجزائر- ومن مهامها ما يلي:

أ. تسطير السياسة العامة المعمولة بها على المدى الطويل.

ب. تربط بين نشاطات مختلف الأقسام في المؤسسة.

ت. ضمان السمعة الحسنة للمؤسسة باستمرار.

ث. تسخير شتى الوسائل لضمان الرضا المستمر لعملائها بتلبية حاجياتها بجودة وحدائة.

ج. تحقيق كل المهام المطلوبة من قبل المدير العام و رئيس مجلس الإدارة.

ح. ضمان وتأمين كل العقود المتعلقة بتسيير المؤسسة.

نجد المدير العام بإشراف من رئيس مجلس الإدارة و مديرية مراقبة التسيير و نظام المعلومات بالإضافة إلى خلية التدقيق, محاط بمجموعة من المسؤولين حيث نجد مسؤول خلية إدارة الجودة والسلامة الصحية , و مسؤول خلية البحث والتطوير و تتلخص مهام كل خلية فيما يلي :

أ. مديرية مراقبة التسيير و نظم المعلومات :

• الحرص على احترام قواعد التسيير.

• تحضير جدول القيادة ومختلف متطلبات عمليات التسيير للسماح للإدارة بأخذ القرارات الضرورية الحالية والمستقبلية.

• التحضير المتواصل للمخططات السنوية وضمان متابعتها.

- من خلال دراسته يقترح على المؤسسة الاستعمال المناسب للإجراءات والأنظمة بما يتلاءم والأهداف المسطرة للمؤسسة.
- مراقبة ما قد تحقق مع ما كان مقدر وإيجاد الانحرافات وتفسيرها.
- تحديد شكل جدول التحكم وتحضيره بشكل يضمن إيصال المعلومة للمصالح المعنية.
- تعيين قوانين التسيير لكل وحدة.
- الاقتراح على المؤسسة الحلول المناسبة للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.
- تحديد واقتراح على المديرية العامة الطرق والأساليب التي تسمح بمعرفة أعلى مستوى تسييري يجب الوصول إليه.
- تحليل المعطيات التي تم تحضيرها من طرف المحاسبة التحليلية.
- المشاركة في تهيئة المخطط المسير لنظام المعلومات في المؤسسة.
- توضيح بدقة مخطط الإعلام الآلي في المخطط المسير.
- تحديد وسائل تحقيق مخطط الإعلام الآلي.
- معرفة متطلبات المؤسسة في مجال الإعلام الآلي ومن ثم تحضير مخطط يتضمن كل التوضيحات التي تخص المتطلبات الفنية والتقنية الواجب توفيرها.
- العمل على توطيد العلاقات مع موردي لوازم ومعدات الإعلام الآلي.
- الحرص على تكوين العمال في مجال استعمال الإعلام الآلي والتحكم في أجهزته.

ب. خلية التدقيق الداخلي: هذه المصلحة تعمل على تحسين نظام إدارة الجودة، الصحة والأمن، المحيط وتحقيق مراجعة عمليات لمهام التسيير والإنتاج والتأكد من احترام النظام ومن أهم مهامها ما يلي :

- التدقيق الداخلي لنظام إدارة الجودة و حماية المحيط بما يتناسب والإجراءات الضرورية لإعداد المنتج حسب معايير "ISO" و "OHSAS" وكذلك الأسس التي حددتها المؤسسة.
- معرفة ما إذا كان نظام إدارة (QSE) مطبق بطريقة فعالة.
- التحكم في التدقيق المحضر من طرف مسؤول Q.S.E.

- الاختيار الجيد للمدقق لتشكيل فريق متخصص.
 - ضمان توفر جميع وسائل مراجعة جيدة (بشرية، وثائق مساعدة، موارد مالية.....).
- في ميدان التدقيق العملي، مراقبة وتحديد مدى صحة المراقبة الداخلية للمهام المحاسبية والمالية، الموارد البشرية، التمويل والإنتاج.

ت. خلية إدارة الجودة والسلامة الصحية:

- تحضير سياسة العمل في ميدان الصحة والأمن.
- تحضير طرق و إجراءات العمل المناسبة لضمان الأمن.
- وضع قواعد للعمل الجيد وضبطها.
- وضع نظام لمراقبة المخلفات الصناعية الناتجة عن عمل المؤسسة.
- تكوين العمال المعرضين للأخطار في مجال الإسعافات الأولية.
- إجراء تحريات عند حدوث أي حادث عمل أو مرض خطير جراء أداء العمل.
- الحرص على صحة العمال وأمنهم باتخاذ عدة إجراءات وقائية.
- تحسين المستوى الصحي للعمال في الوسط العملي.
- الحرص على تعميم سياسة QSE لتحقيق الأهداف المسطرة.
- إشراك الإدارة العامة في مراجعة QSE.
- الحرص على النشاطات التحسيسية للتطبيق الفعال للأشخاص.
- تحديد الاحتياجات في تكوين العمال وضمان المتابعة المستمرة لتنفيذ مخطط التكوين.
- التحقق فيما إذا كانت المبادئ الأساسية للإدارة QSE تنفذ حسب المعايير الدولية وخاصة ISO و QHSAS وهل هي محترمة فعلا ؟
- الربط بين نشاطات نظام إدارة QSE.
- الحرص على توفير الوسائل الضرورية لتسيير نظام QSE.
- برمجة ومتابعة المراجعة الداخلية بالتعاون مع المسؤول عن المراجعة.

ث. خلية البحث والتطوير:

- تطوير و تحسين الخدمات و طرق انجازها في ما يخص تجديد و صيانة الأعضاء للعتاد و اختيار أحسن التكنولوجيات المستعملة.
- مواكبة التطور العلمي و التكنولوجي و الحرص على تطبيقه و العمل به.
- الاستعلام و تحليل الطرق الجديدة المتبعة في الميدان من طرف الشركات المنافسة و مدا نجاعتها.
- المشاركة في صياغة خطط التكوين

2. المديرية الفرعية : وهي كالتالي :

أ. **مديرية المالية و المحاسبة :** وهذه المديرية مكلفة بالاستعمال العقلاني للمصادر المالية للمؤسسة وهي مكلفة أيضا بتسجيل الإجراءات المحاسبية و التصريحات الجبائية و تحديد سعر التكلفة و القائم على هذا المنصب مكلف بالمهام الآتية :

- تعيين سياسة المؤسسة في المجالات المالية و المحاسبية بما وجهت إليه المديرية العامة
- تحضير نظام التسجيل المحاسبي للعمليات الميزانية الافتتاحية، و الختامية، جدول حسابات النتائج، جدول المراجعة قبل الجرد و بعد الجرد،....بالاعتماد على مبادئ المهنة السارية المفعول في المؤسسة.
- الأخذ بكل المقاييس المتعلقة بمراقبة العمليات المالية و المحاسبية المحققة من طرف وحدات التجديد.
- تسيير اتفاقيات القروض المحققة بين المؤسسة و الهيئات المالية
- مركزية التصريحات الجبائية لجميع وحدات التجديد روية، بليدة، مسيلة، لضمان المراقبة المحكمة و معالجة المشاكل الجبائية إن وجدت.
- مراقبة الوثائق المحاسبية لمعرفة مدى صحتها و ذلك بمطابقتها مع الأنظمة المتعامل بها.
- متابعة التسيير ديون المؤسسة و كذا ضمان الدفع للموردين و إجراءات التعويض للقروض الداخلية و الخارجية.
- الوضع اليومي للملفات العقارية للمؤسسة و مقارنتها بالوثائق التبريرية للعمليات المسجلة حسب نوعها شراء، بيع، تحويل، تنازل، إلغاء،.....

- ضمان تجميع وتحليل ومراقبة الوضعيات و التقارير والميزانيات الدورية لوحدات التجديد.
- تسيير خزينة المؤسسة.

ب. **مديرية الموارد البشرية و الإدارة :** وظيفة هذه المديرية تخص السياسات الاجتماعية للمؤسسة وتتضمن المهام التالية :

1. تقوم بتنظيم الروابط الاجتماعية وكذا تحضير ومتابعة ومراقبة مخططات تنمية مشاريع التكوين والتوظيف بما يتناسب مع الإمكانيات الداخلية للمؤسسة.

2. حساب تكاليف اليد العاملة وكذا الكتلة المعيارية الأجرية عن طريق متخصصين في علم الاجتماع .

3. توفير وسائل التسيير الضرورية لأداء كل من:

- تحضير هياكل الموارد البشرية بما يتناسب ووسائل التسيير.
- تعميم قواعد العمل على مستوى مختلف هياكل المؤسسة.
- إعداد طرق للتفاوض في الاتفاقيات بما يتناسب والقانون الداخلي.
- تسيير العلاقات مع الشركات ومديرية العمل .
- مراقبة تطبيق إجراءات وأسس التسيير على مستوى الوحدات.
- إعداد مخططات التوظيف وكذا تسيير ملفات الموظفين إضافة إلى إعداد كشوف الأجور.
- تسيير العلاقات بين مختلف المنظمات مثل: ¹CAN ,² CNR

ت. **مديرية التموين :** تعمل هذه المديرية على تعيين سياسات الشراء وتسيير المخزون

مهامها :

- توفير و اقتناء قطع غيار أصلية أو ذات جودة عالية من الأسواق المحلية و الدولية.

¹ -Caisse National d'ASSURANCE Social.

².-Caisse National des Retraite

- شراء معدات التصليح المستعملة في مختلف الوحدات.
 - التسيير الجيد لقطع الغيار و المعدات في المخازن.
 - ث. **المديرية التقنية التجارية** : تضمن التسيير التقني المتعلق أو المرتبط بنشاط المؤسسة، وتتقن كلا من إجراءات التصليح والتجديد للمعدات والآلات والأعضاء، والتوظيف المثالي للمواد الأولية و قطع الغيار، واليد العاملة.
- تتكون هذه المديرية من مجموعة مهندسين متعددي الوظائف للإتمام أو القيام بكل المهام الآتية:
- برمجة ومراقبة نشاطات وحدات التجديد.
 - دراسة وعداد الخطط والطرق المطبقة في التجديد.
 - الحرص على احترام قواعد جودة قطع الغيار والوسائل المستعملة للتجديد.
 - ضمان تهيئة ومتابعة الوثائق التقنية الضرورية في عمل الورشات.
 - ضمان خدمة ما بعد البيع.
 - بالتنسيق مع مديرية التموين تتابع دورات هذه الأخيرة.
 - التحكم اليومي المستمر في الوثائق التقنية الضرورية لنشاط الورشات.
 - وضع معايير للقطع الميكانيكية الواجب تصنيعها.
 - التحكم في تنظيم العمل على مستوى وحدات التجديد للتحسين المستمر للجودة.
 - دراسة واقتراح حلول للمشاكل التقنية المطروحة من قبل الورشات.
 - تحديد الاحتياجات المعرفية للموظفين التقنيين ومتابعة وإعداد برامج لتكوينهم.
 - بالربط مع زبائنها الأساسيين ولتلبية احتياجاتهم تحضر مخططات وبرامج عمل تقوم بتحقيقها وحدات التجديد.
 - تقنين وتكليف قطع الغيار والأعضاء الصناعية بالتنسيق مع مسيري المخزن.
 - فحص التقارير الدورية لنشاطات وحدات التجديد وتحليلها من أجل اكتشاف السلبات وتصحيحها.

3. الوحدات:

نجد على مستواها ثلاث وحدات للتجديد، ووحدة كراء العتاد حيث كل وحدة مختصة في تجديد

أنواع معينة من المعدات وهي موزعة كما يلي :

أ. **وحدة تجديد العتاد المسيلة** : تقع في ذراع الحاجة بمساحة تقدر ب 16 هكتار حيث 4750 م² ورشات، 200 م² مخازن، مختصة في الماركات التالية :

- آلات من نوع LIEBHERR / ENMTP
- عتاد التعداد أو الحساب MATERIELS DE COMPTAGE
- عتاد صناعي من نوع NISSAN, HINO, SNVI, IVECO, RENAULT
- أشغال CHAUDRONNERIE
- بيع قطاع الغيار

ب. **وحدة تجديد الأعضاء الروبية** : تقع في المنطقة الصناعية روبية بمساحة تقدر ب 23971 م² حيث 5800 م² ورشات، و3000 م² مخازن على مستويين، وهي مختصة في تجديد المعدات التالية:

- تجديد أعضاء الآلات والشاحنات الصناعية خاصة , BOITES VITESSES
- MOTEURS, CONVERTISSEURS
- أعمال صناعية مثل تصحيح أو LA RECTIFICATION DES VILEBREQUINS
- صنع وحدات قطع الغيار (PIGNONS, AXES)
- بيع قطاع الغيار

ت. **وحدة إيجار العتاد والمركبات** : تقع في المنطقة حوش روبية بمساحة تقدر ب 7564,72 م² ومن مهامها كراء عتاد الأشغال العمومية والسيارات .

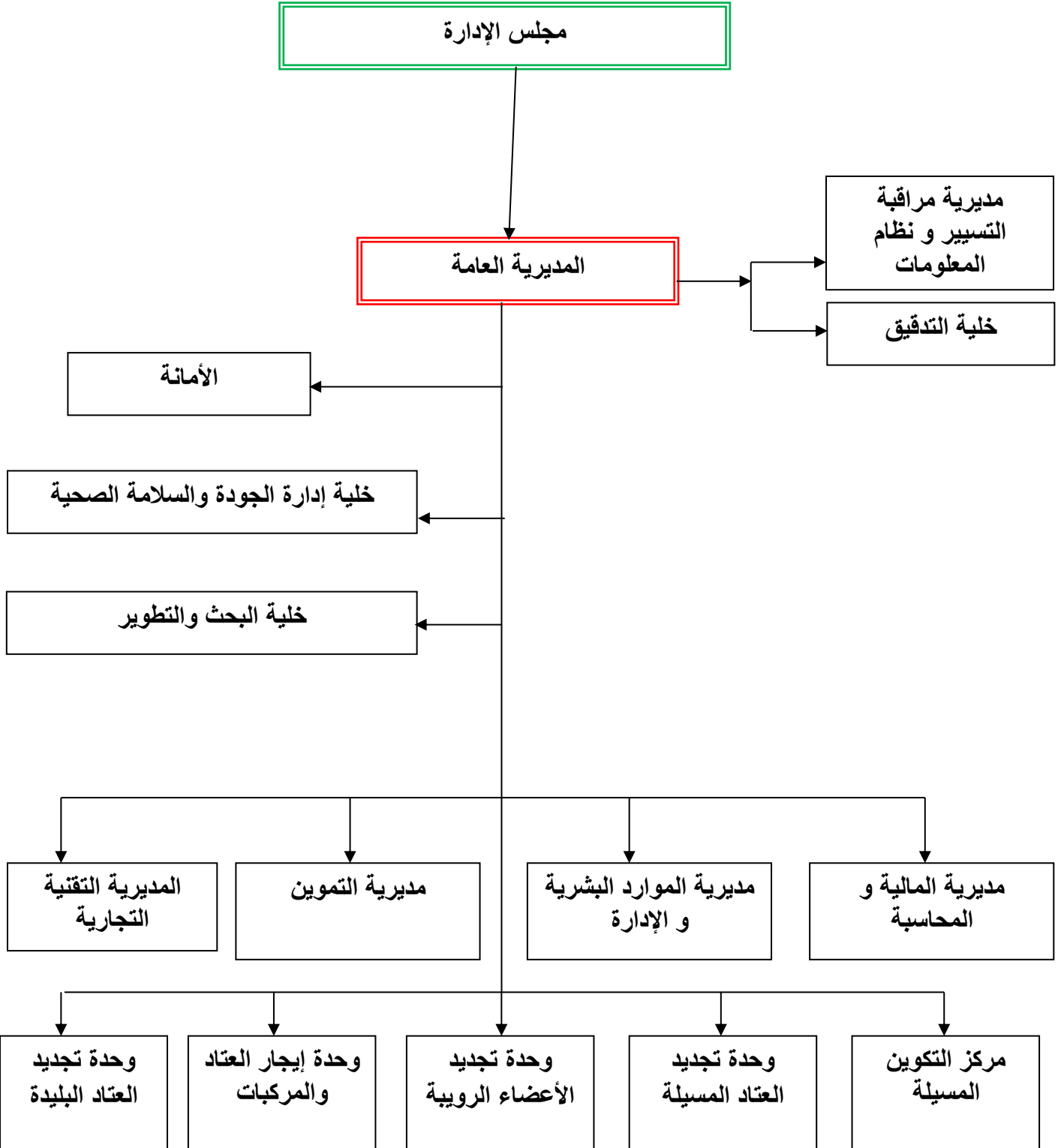
ج. **وحدة تجديد العتاد البلدية**: تقع في المنطقة الصناعية بلدية بمساحة تقدر ب 49763 م² هكتار حيث 1300 م² ورشات، 2000 م² مخازن، مختصة في تجديد المعدات التالية :

- آلات من نوع KOMATSU et CATERPILLAR

- جميع أنواع الجارفات المائية les pelles hydrauliques
 - عتاد إنتاج الطاقة compresseurs, groupe électrogènes
 - الشاحنات وبالخصوص التي هي من النوع Tôlerie, peinture
 - ومهام أخرى كالمتاجرة في قطع الغيار.
4. مركز التكوين المسيلة : يكمن دور مركز التكوين في :
- تكوين و تأهيل وإكساب المعارف اللازمة للعمل باحترافية في مجال قيادة الآليات و صيانتها.
 - تنظيم دورات إعادة التأهيل و مسايرة التطور التكنولوجي.
 - تجديد المعارف للتقنيين في ما يخص المعدات الحديثة

الشكل رقم (4)

الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوسيدار ألام



المصدر : وثيقة تنظيم N° DO.544.1.R8 كوسيدار ألام

ثانيا. خلية التدقيق الداخلي: تعمل خلية التدقيق الداخلي على ضمان الامتثال للأنظمة والإجراءات المعمول بها من خلال إجراء عمليات التدقيق التشغيلية لوظائف الإدارة والإنتاج، وتقييم مستوى الرضى عن المتطلبات المتعلقة بنظام الإدارة المتكاملة Q.S.E

1. موقع خلية التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة: تقع خلية التدقيق الداخلي في اعلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة و هي تابعة الى المديرية العامة، تتكون من رئيس للخلية و مدققين اثنين

2. مهام التدقيق الداخلي: وحدة التدقيق الداخلي لديها المهام التالية:

يضمن الامتثال وتطبيق مراجع التدقيق الداخلي، و الذي يتكون من: سياسة التدقيق الداخلي للمؤسسة؛ وميثاق التدقيق الداخلي ومدونة الأخلاق والسلوك المهني المدققين الداخليين للشركة؛

- التحكم ورصد تنفيذ سياسة الرقابة الداخلية؛
- تحديد المخاطر لتحسين أداء الشركة، والمساهمة في تنفيذ عملية ادارة المخاطر، و هذا يساعد على منع و مراقبة المخاطر التي قد تشكل عائق في الوصول الى الاهداف المسطرة من قبل المؤسسة؛
- تسهيل التقييم الداتي للمخاطر و صياغة الضوابط التي تساعد في تحسين فعالية الادارة(صياغة التوصيات)؛
- تنسيق و متابعة عمليات المراقبة الخارجية للحسابات و المراجعة القانونية و الرقابة المالية القانونية فضلا عن تعزيز معالجة التوصيات و التحفظات الواردة في تقارير المراقبة الخارجية؛
- التحقق من ان نظام إدارة Q.S.E. المتكامل قد تم تنفيذه وصيانته بطريقة فعالة؛
- إدارة التدقيق الداخلي على فترات زمنية محددة لتحديد ما إذا كان نظام إدارة Q.S.E. المتكامل يتماشى من ناحية مع العمليات اللازمة لتحقيق المنتج، ومن ناحية أخرى، يتوافق مع متطلبات معايير ISO / OHSAS وكذلك متطلبات الدليل الذي أعدته المؤسسة؛
- المساهمة في تحليل المخاطر التي قد تحول دون تحقيق الأهداف المحددة، وتحديد وتنفيذ الإجراءات في مواجهة المخاطر واستغلال الفرص؛

العمليات المسندة الى خلية التدقيق الداخلي:

من أجل تنفيذ العمليات المسندة إليها على النحو الصحيح، يجب على وحدة التدقيق الداخلي القيام بالمهام المقسمة بين التدقيق التشغيلي وتدقيق الجودة و حماية المحيط Q.S.E على النحو التالي:

التدقيق التشغيلي:

- يسهر على ضمان الامتثال للقوانين والأنظمة وتنفيذها، والامتثال سياسة وتعليمات الإدارة العامة، والامتثال لإجراءات الشركة؛
- تحديد الأعطال المتعلقة بحماية وحفظ أصول الشركة: الأصول المادية (البناء والمعدات) والموارد البشرية (أمن الموظفين) والمعلومات السرية (الملفات والوثائق) وصورة وثقافة الشركة؛
- تطوير وتحديث دليل الشركة لإجراءات التدقيق الداخلي، وكذلك مراقبة الامتثال لها وتطبيقها
- وضع خطة لتدقيق حسابات الشركة بالتشاور مع الأطراف المعنية، على أساس الأهداف الاستراتيجية للشركة والنهج القائم على المخاطر؛
- تسيير بعثات التدقيق إلى الوحدات والمديريات المركزية والخلايا وفقا للأحكام التنظيمية المعمول بها في مجال الرقابة؛
- القيام بعمليات تدقيق خاصة تعهدت اوكلت بها؛
- الرقابة والتقييم الدوريين لتطبيق الإجراءات المنظمة للمعاملات التجارية وفقا للوائح الخاصة بوضع الطلبات؛
- تنسيق توفير الموارد في حالة تدقيق الحسابات من قبل أطراف اخرى أو معها؛
- تأمين وضمان جودة البعثات والامتثال للمعايير والممارسات المهنية الحالية المعمول بها؛
- تقديم التقارير عن بعثات التدقيق الداخلي التي تمت على مستوى مختلف الهياكل المدققة للشركة؛
- إعداد ارتباطات التدقيق (إبلاغ الجهات التي يتم تدقيق اعمالها، اعداد الاستبيان... الخ).

تدقيق الجودة و حماية البيئة:

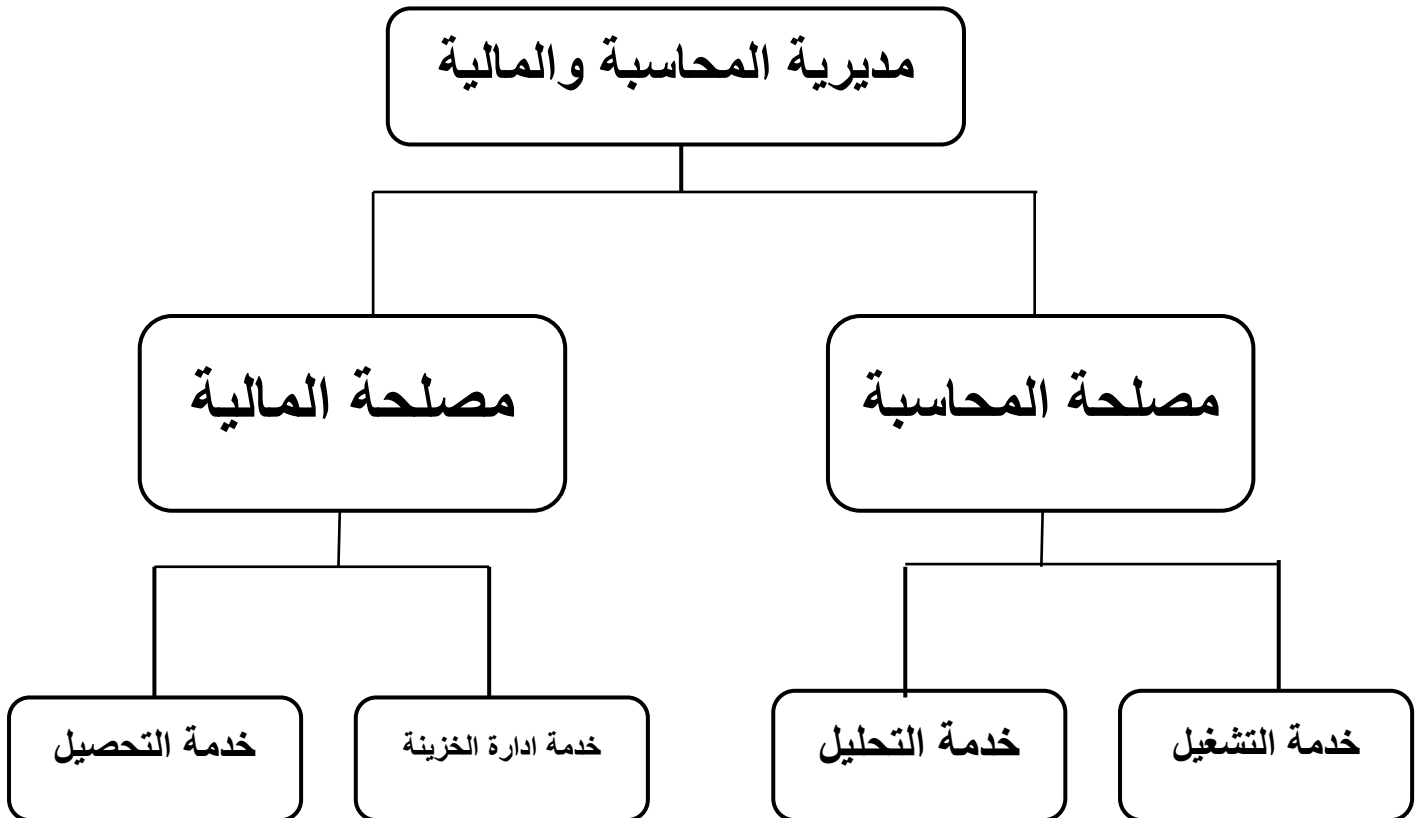
- وضع خطة سنوية لمراقبة الجودة وتنفيذها على مستوى هياكل الشركة، وكذلك نشر النتائج؛
- إدارة التدقيق الداخلي لنظام الجودة و حماية المحيط بالتعاون مع مدير الجودة و حماية المحيط في المؤسسة؛
- توزيع مهام بعثات التدقيق في نظام الجودة و حماية المحيط على مختلف المدققين (إنشاء فرق للتدقيق الداخلي)؛

- ضمان توافر الموارد اللازمة لإجراء عملية التدقيق (البشرية، الوثائق اللازمة او المعمول بها، والخدمات اللوجستية، والموارد المالية)
- توحيد تقارير التدقيق التي أعدها مديرو الفريق الخاصة بعملية التدقيق الداخلي؛
- تقييم كفاءة وأداء المدققين الداخليين في عملية تدقيق الجودة و حماية المحيط؛
- نشر تقارير التدقيق لنظام الجودة و حماية المحيط بما في ذلك طلبات اتخاذ إجراءات تصحيحية/وقائية.

المطلب الثالث: الجهات المعدة للقوائم المالية:

يتم اعداد القوائم المالية على مستوى مؤسسة كوسيدار الرام من طرف مديريةية المحاسبة و المالية يترأسها مدير و تتكون من مديريتين فرعيتين هما مصلحة المحاسبة و مصلحة المالية يترأس كل مصلحة مدير خاص بها و تتكون مصلحة المحاسبة من خدمة التشغيل و خدمة التحليل و تتكون مديريةية المالية من خدمة ادارة الخزينة و خدمة التحصيل و يراس كل خدمة محاسب يقوم بمهامها

الشكل (5) الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة و المالية



1. مصلحة المحاسبة: تنقسم الى خدمة التشغيل و خدمة التحليل حيث تقوم خدمة التشغيل بمختلف التسجيلات المحاسبية الخاصة بمختلف الانشطة الخاصة بالمؤسسة بعد الحصول على مختلف الوثائق الثبوتية من مختلف الجهات في المؤسسة و التأكد من سلامتها و انها كاملة و متطابقة بعد القيام بعملية التسجيلات المحاسبية تقوم باعداد مختلف الدفاتر و الوثائق اللازمة لاعداد القوائم المالية (دفتر اليومية، ميزان المراجعة، دفتر الكبير ...)، اما خدمة التحليل فهي تقوم بتحليل مختلف التسجيلات المحاسبية و التأكد من خلوها من الاخطاء و التأكد من انها مطابقة للسياسات و المعايير المعمول بها من قبل المؤسسة في نهاية السنة تقوم المصلحتين بالتعاون باعداد القوائم المالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، تدفقات الخزينة، التغير في حقوق الملكية.

2. مصلحة المالية: تقوم مصلحة المالية عن طريق خدمة الخزينة بمتابعة مختلف العمليات التي تتم على الخزينة الخاصة بالمؤسسة من إيرادات و مدفوعات مالية، كما تقوم خدمة التحصيل بمتابعة عملية تحصيل الديون و القيام بمختلف العمليات المتعلقة بيها في حالة التأخير عن الدفع او عدم قدرة الزبائن على التسديد، كما تقوم مصلحة المالية كذلك باعداد الملحقات الخاصة بالقوائم المالية حيث انها و بعد انتهاء مصلحة المحاسبة من اعداد جداول الميزانية و حسابات النتائج و تدفقات الخزينة و التغيير في حقوق الملكية تقوم مصلحة المالية بالتحليل المالي الخاص بهذه القوائم و اعداد الملحقات التي تتضمن شروحات حول القوائم المالية الاخرى او معلومات اضافية لم ترد او لا يمكن الحاقها بهذه القوائم .

3. مرجع اعداد القوائم المالية في المؤسسة : تقوم مؤسسة كوسيدار الرام باعداد القوائم المالية في 31 ديسمبر من سنة وفقا للنص الذي يحكم نظام المحاسبة المالي S C F و تطبيقا للقانون رقم 07.11 الذي صدر في 2007/11/25

4. قوانين و طرق التقييم:

- **التثبيات:** يتم عرض تثبيات المؤسسة العينية و المعنوية في جانب الاصول من الميزانية بقيمة الحيازة يتم تقييمها بطريقة التكلفة التاريخية، يتم اعادة التقييم طبقا للمخطط 121-20 من الملحق المعد في 2008/07/27 الذي يمثل طرق التقييم الخاصة بنظام المحاسبة المالية بالنسبة للتثبيات بعد قيدها الاولي، في 2020/12/31 لم يتم اعادة تقييم التثبيات تطبيقا للتوصيات و الاسس المعدة من طرف المجمع.

- **طرق و مدة الاهتلاكات:** طبقا للاتفاقيات حول المبادئ و الاسس المعتمدة من طرف المجمع (COSIDER)، تم الاتفاق على اعتماد طريقة لاهتلاك الخطي و اعتماد الفترات المناسبة لكل تثبيت حسب الاتفاقية المعدة في 2012/01/04 من قبل مجمع كوسيدار.

الجدول (2): تقسيم العمر الانتاجي لتثبيات المؤسسة

البنيات	من 20 الى 50 سنة
معدات التطوير و الصيانة	من 20 الى 30 سنة
المعدات و الادوات	من 03 الى 20 سنة

المصدر : ملحقات القوائم المالية الخاصة بمؤسسة كوسيدار الرام

● مدة الاستعمال التثبيتات العينية: تطبيقا لنظام المحاسبة المالية و وفقا للمادة 07-121 التي تتناول طرق التقييم و المادة رقم 104 بتاريخ 2012/04/03 الخاصة بالمجمع المتعلق بمعدلات الاهتلاك و مدة استعمال معدات الانتاج و صياغة مقترحات بشأن المدة التي فيها اهتلاك كل فئة من معدات الانتاج، و قد طبقت المؤسسة مدة اهتلاك خاصة بكل فئة على اساس النقاط التالية

- البيانات الواردة في القائمة العامة للمجمع ؛
- ظروف عمل المعدات؛
- طريقة صيانة و مراقبة المعدات؛
- بيانات احصائية تتعلق بتجديد معدات مؤسسات المجمع؛

التثبيتات الرئيسية التي تتاثر بهذه الفترات الجديدة هي معدات النقل و الرفع

- **المحاسبة حسب المكونات:** لم يتم العمل بمبدأ المحاسبة حسب المكونات في مؤسسة كوسيدار الرام في 2020/12/31 نظرا لطبيعة التثبيتات التي تستخدمها المؤسسة و درجة تقادمها و طبقا للاتفاقيات التي تحدد الاسس التي يعتمدها مجمع كوسيدار؛
- **تثبيتات ذات قيمة منخفضة:** وفقا لنظام المحاسبة المالية الذي ينص على انه يمكن اعتبار التثبيتات منخفضة القيمة كاستهلاكات بالاضافة لقانون المالية التكميلي لسنة 2009 الذي ينص كذلك على امكانية اعتبار التثبيتات التي لا تتجاوز قيمتها 30000 دج بعد الضرائب يمكن اعتبارها كمستهلكة، و عليه فان مؤسسة كوسيدار الرام تعتبر التثبيتات التي لا تتجاوز قيمتها 30000 دج كمواد مستهلكة؛
- **المخزونات:** تتكون مخزونات المؤسسة اساسا من قطع الغيار والاطارات و غيرها من مواد مستهلكة يتم تقييمها بتكلفة الشراء عند دخولها، عند اخراج المخزونات يتم تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، المخزونات الجارية يتم تقييمها بواسطة تكلفة الانتاج ؛
- **الديون و الاعباء:** يتم حسابها بواسطة المبالغ الموضحة في الفاتورة، تظهر ديون العملات الاجنبية بقيمتها و يتم ادخال الفارق في جدول حساب النتائج ؛

5. تعليقات حول الميزانية:

• التثبيتات:

- **تثبيتات معنوية:** تتمثل في مجموعة من برامج الحاسوب وهي:

✓ برنامج التخطيط PRIMAVERA

✓ برنامج تقني SIS

✓ برنامج ادارة المخزونات و المخزونات الصغيرة

- **الضرائب المؤجلة:** تطبيقا للنص 2-134 لنظام المحاسبة و المالية فان الضرائب المؤجلة هي تلك الناتجة عن اختلاف التوقيت في الاعتراف بالنواتج والاعباء و اعتبارها في حساب الضرائب.

- **المخزونات:** مخزونات المؤسسة تتكون اساسا من المواد الاولية و المعدات و المنتجات الجارية ، فيما يتعلق بالمخزونات في الخارج فهي عبارة عن عدم استلام قطعة غيار مستوردة بقيمة: 4630181.68 دج، و اعباء متعلقة بشراء قطعة الغيار مستوردة بقيمة ب:3878920.61 دج.

- **الديون:** الديون الموضحة في الميزانية لسنة 2020 انخفضت بقيمة 6432981.00 دج مقارنة مع السنة السابقة، حيث تعتبر %69 من هذه الديون ديون داخلية اي انها عند فروع مجمع كوسيدار اما %31 فهي متعلقة بزائن خارجيون.

- **رؤوس الاموال:** رؤوس الاموال ازدادت بنسبة %1 و هذا بسبب تطبيق القرار رقم 3 للجمعية العامة في 14 ماي 2020 المتعلق بتوزيع نتيجة السنة بالاضافة الى النتيجة المحققة خلال سنة 2020.

- **الاحتياطات:** الاحتياطات قدرت طبقا للقرار رقم 3 من انعقاد الجمعية العامة العادية في 14 ماي 2020 المتعلقة بتوزيع نتيجة سنة 2019، حيث بلغت قيمة الاحتياطات: 18417929.00 دج.

- **الاعباء المالية:** الاعباء طويلة و متوسطة الاجل متعلقة بقرض من المؤسسات المالية بغرض تمويل مشروع متوسط و طويل الاجل من اجل تحقيق البرنامج المتعلق بالتثبيتات العينية(الات و المعدات) اما الاعباء قصيرة الاجل فهي متعلقة بتسبيق من المجمع بغرض تسوية عجز في الخزينة كل الاعباء خاضعة لنسبة فائدة قدرها % 4

6. تعليقات حول جدول حساب النتائج:

- رقم الاعمال: رقم الاعمال المحقق من أنشطة التصليح و الصيانة يمثل % 47 من اجمالي رقم الاعمال حيث نلاحظ ان رقم الاعمال لسنة 2020 ارتفع بشكل ملحوظ مقارنة مع رقم اعمال سنة 2019 بالاضافة الى ان رقم الاعمال المحقق مع فروع المجمع يمثل %77 من اجمالي رقم الاعمال
- **المشتريات المستهلكة و الاعباء الاخرى:** المشتريات المستهلكة تتعلق اساسا باستهلاك قطع الغيار اما الاعباء الاخرى فتتمثل في الاستهلاكات الوسيطة المتعلقة بعملية الصيانة بالاضافة الى التامينات و التنقلات.
- **الاعباء و المنتوجات العملياتية الاخرى:** المنتوجات تتعلق اساسا بتعويضات التامين و فائض القيمة عن التنازل عن التثبيات و تعويضات من اطراف اخرى اما الاعباء فهي تتعلق بناقص القيمة عن التنازل عن التثبيات و رسوم اخرى.
- **المنتوجات و الاعباء المالية:** المنتوجات المالية تتعلق بالفرق في سعر صرف العملات الاجنبية اما الاعباء المالية فهي تتعلق بفوائد القروض و فارق سعر صرف العملات الاجنبية، النتيجة المالية لسنة 2020 انخفضت مقارنة مع النتيجة المالية لسنة 2019.
- 7. تعليقات حول جدول تدفقات الخزينة:** حالة تدفقات الخزينة لسنة 2020 لخصت في:
 - مجموع تحصيلات قدر بـ: 23221392.61 دج قسم اساسا الي ديون الزبائن المتراكمة قبل سنة 2020 و تمثل % 35.4 من اجمالي الديون و ديون الزبائن لسنة 2020 و التي تمثل % 51.6 من اجمالي الديون بالاضافة الي ديون اخرى تمثل %13 من اجمالي الديون
 - مجموع المدفوعات قدر بـ: 2143935094.99 دج قسمت الى مبالغ 1609114070.52 دج من اجل تمويل أنشطة المؤسسة و 516679418.44 دج الذي يمثل تسوية اعباء سابقة علي المؤسسة و 18141606.03 دج يتمثل في استثمارات
 - القيمة المنفردة في الخزينة في نهاية الفترة : 400964212.73 دج
- 8. تعليقات حول جدول تغيرات رؤوس الاموال:** تغيرات رؤوس الاموال تتمثل اساسا في
 - تقسيم النتيجة الصافية لسنة 2019 و التي تمثل 31241459.01 دج
 - نتيجة سنة 2020 و التي تمثل 21778566.78 دج

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي و اثره على جودة القوائم المالية بالمؤسسة

المطلب الاول: مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة

تتم عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة كوسيدار الرام على ثلاث خطوات و تقوم بها خلية التدقيق و تتمثل هذه الخطوات في:

- التخطيط
- التنفيذ
- اعداد التقارير

1. التخطيط: تتم عملية التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة كوسيدار الرام على اساس نتائج

التدقيق و التقارير الخاصة بالتدقيق الداخلي للسنوات السابقة حيث تقوم خلية التدقيق الداخلي بـ:

♦ اعداد برنامج التدقيق الداخلي الذي تتبعه الخلية للسنة القادمة و ذلك حسب اهمية الجهات التي يقوم التدقيق فيها و كذلك حسب المخالفات التي تم تسجيلها في السنوات السابقة او المصالح التي يتوقع وقوع فيها اخطاء و تكون نسبة الخطر مرتفعة فيها.

♦ البرنامج يتم اعداده على الاقل شهرين قبل بداية السنة الجديدة

♦ يتم اعداد المخطط او البرنامج في شكل جدول مكوناته ما يلي:

1. الرقم: و فيه يتم تصنيف المهام حسب تاريخ القيام بها.

2. موضوع التدقيق: المصالح يتم نشاطها عن طريق مجموعة من العمليات هذه العمليات

يتم تدقيقها كل على حدى حيث ان موضوع التدقيق يتمثل في العملية التي سوف يتم

التدقيق فيها و التي تقوم بها مصلحة معينة مثلا ان يكون الموضوع هو الانتاج الجاري

الذي تقوم به المديرية التقنية و التجارية حيث يتم التدقيق فيه .

3. المرجع: و هي مختلف المراجع التي تتم على اساسها مهمة التدقيق و من المراجع التي

تعتمد عليها خلية التدقيق:

-الاجراءات و القوانين الداخلية المعدة من طرف المؤسسة ؛

-القوانين و المراسيم المقررة من طرف الدولة؛

-المعايير و القوانين الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي و المصرح و المعترف

بها من طرف الدولة؛

4. **هدف التدقيق:** موضوع التدقيق الداخلي هو احدى العمليات التي تقوم بها مصلحة ما هذه العمليات تتم عن طريق مجموعة من المراحل هدف التدقيق هو تدقيق هذه المراحل اي التأكد من انها تتم وفق ما هو معمول بيه و تسجيل اي ملاحظات عنها.
 5. **الهيكل الذي سيتم تدقيقه:** و يتمثل في الجهة او المديرية او الوحدة التي تتم عملية التدقيق فيها.
 6. **التواريخ المتوقعة لاجراء المهمة:** يتم تحديد تاريخ القيام بكل مهمة من مهام التدقيق الداخلي في المخطط و يكون هذا التاريخ متوقع اي يمكن تغييره نظرا للظروف التي تكون خلال تلك الفترة .
- هذه الخطة تخضع لموافقة لجنة التدقيق الخاصة بالمجمع بعد ذلك مجلس ادارة المؤسسة حيث تقوم بمراجعتها و المصادقة عليها.
- الجدول(3) يوضح جزءا من مخطط التدقيق الخاص بمؤسسة كوسيدار الرام

COSIDER ALREM Spa CELLULE AUDIT INTERNE				Date : Décembre 2017 Version : 6	
PROGRAMME D'AUDIT INTERNE OPERATIONNEL					
EXERCICE : 2020					
N°	OBJET DE L'AUDIT	REFERENCES	CIBLE DE L'AUDIT	STRUCTURES A AUDITER	DATES PREVISIONNELLES DE REALISATION DES AUDITS
1	* Production en cours, * Processus de facturation.	* Guide de la valorisation et de la gestion de la P.S * Procédure d'évaluation des stocks de travaux et service en cours, * Processus de rénovation ; Procédure de facturation	* S'assurer de la conformité par rapport aux procédures et à la réglementation en vigueur. * Vérification de la conformité et de la fiabilité de processus facturation. * Vérification de la production en cours : Vérifier les activités liées à la rénovation, Contrôler les dossiers par ordre de réparation ; Traitement de la production stockée par client-âge-type de matériel ; Vérification des attachement élaborés avec les clients. * Suivi des recommandations et la levée des réserves et observations des missions antérieurs,	U.R.M. BLIDA S30 U.R.M. M'SILA S31 U.R.M. ROUIBA S33 UNITE LOCATION S34 D. Technico-commerciale D. Finance et comptabilité	Du 06 au 08 Janvier 2020 Le 09 & 12 Janvier 2020 Du 13 au 19 Janvier 2020 Le 20 & 21 Janvier 2020 Du 22 au 26 Janvier 2020 Du 27 au 30 Janvier 2020
2	* Gestion et inventaires des Stocks	* Procédure de gestion des Stocks du Groupe COSIDER et procédure interne. * Procédure de prise d'inventaire. * Procédure de gestion comptable des stocks	* Vérification de la conformité aux procédures. * Vérification et contrôle des opérations d'inventaire et les états d'inventaire. * Etat d'inventaire physique et valorisé. * Vérifier la conformité de la valorisation des inventaires, notamment la production stockée. * Vérification des données sur le logiciel Micro-stock.	U.R.M.BLIDA S30 UNITE LOCATION S34 U.R.M.ROUIBA S33 U.R.M.M'SILA S31 D.A.P & D.F.C & DTC	Du 10 au 12 Février 2020 Le 13 & 16 Février 2020 Du 17 au 19 Février 2020 Le 20 & 23 Février 2020 Du 24 au 28 Février 2020
3	* Gestion du patrimoine : (acquisition , réception, codification et affectation). * Assainissement du patrimoine (réforme et vente). * Prise d'inventaire.	* Procédure d'assainissement du patrimoine.(AS 01). * procédure de gestion comptable des investissements. * Procédure de prise d'inventaire.	* Vérifier l'état des écarts semestriel. * Etat de prise en charge des écarts recensés et prévoir un traitement. * Rapprochement entre service comptabilité et le service patrimoine.	U.R.M.BLIDA S 30 U.R.M.M'SILA S31 & C.F U.R.M.ROUIBA S33 UNITE LOCATION S34 D.F.C SERVICE PATRIMOINE S01	Le 01 et 02 Mars 2020 Le 03 et 05 Mars 2020 Le 08 et 09 Mars 2020 Le 10 et 12 Mars 2020 Le 15 et 16 Mars 2020 Le 17 et 19 Mars 2020
4	* Gestion de la caisse. * Gestion des carburants et lubrifiants. * Gestion des assurances.	* Procédure de gestion de la caisse (GAS01). * Procédure de gestion du carburant (GCL 01). * Procédure de gestion des assurances (GC 01).	* Vérification de la conformité aux procédures. * Vérification des brouillards de caisse et le rapprochement de la caisse. * Vérification et contrôle des Stocks des carburants. * Vérification et Contrôle des contrats d'assurance et les déclarations et recouvrement.	D.R.H.A D.F.C U.R.M. BLIDA S30 U.R.M.M'SILA S31 & C.F UNITE LOCATION S34 U.R.M.ROUIBA S33	Du 05 au 12 Avril 2020 Le 13 & 14 Avril 2020 Du 15 au 16 Avril 2020 Le 20 & 21 Avril 2020 Du 22 au 27 Avril 2020 Du 28/04 au 03 mai 2020
5	* Gestion des ressources humaines.	* Législation (Lois, décrets, ordonnances, convention collective, règlement et accord collectif) et procédure interne.	* Contrôle des dossiers administratifs du personnel et les contrat de travail. * Vérification du respect des procédures de recrutement et des départs. * Contrôler l'application de la convention collective. * vérification du respect des procédure de formation. * Vérification des éléments de paie.	U.R.M.BLIDA S30 U.R.M.M'SILA S31 UNITE LOCATION S34 U.R.M.ROUIBA S33 D.R.H.A	Du 05 au 07 Mai 2020 Le 10 & 11 Mai 2020 Du 12 au 14 Mai 2020 Le 17 & 18 Mai 2020 Du 19 au 25 Mai 2020
6	*Fonctionnement de la direction Technico commerciale..	Documents d'organisation	* suivi des contrats. * suivi des cautions et des retenues de garantie. * Suivi des consommations dans le cadre de la garantie. * Contrôle des documents de base pour chaque dossier de facturation . * suivi de l'exécution du programme d'inspection.	Unités opérationnelles S30, S31 ,S33 et S34 SAV DTC	Du 26 au 28 Mai 2020
7	* Fonctionnement de la direction contrôle de gestion et système d'information.	* Documents d'organisation	* Vérification de la fiabilité des données par rapport à la comptabilité.	Direction contrôle de gestion et système d'information.	Du 31 Mai au 04 Juin 2020
8	* Fonctionnement de la cellule audit interne	* Documents d'organisation	* Suivi des recommandations et la levée des réserves et observations des missions antérieures. * Prendre en charge les recommandations des audits externes et celles du commissaire aux comptes, mentionnées dans les rapports d'intérim et les rapports finaux * Préparation de la synthèse et rapport d'activité de la cellule audit interne semestriel,	Toutes les unités et structures centrales Cellule audit interne	Du 07 au 18 Juin 2020 Du 21 au 25 Juin 2020
9	* Production en cours, * Processus de facturation.	* Guide de la valorisation et de la gestion de la P.S * Procédure d'évaluation des stocks de travaux et service en cours, * Processus de rénovation, * Processus de maintenance, * Réglementation et procédures interne	* S'assurer de la conformité par rapport aux procédures et à la réglementation en vigueur. * Vérification de la production en cours : Vérifier les activités liées à la rénovation, Contrôler les dossiers par ordre de réparation. * Traitement de la production stockée par client-âge-type de matériel. * Vérification des attachement élaborés avec les clients.	U.R.M. BLIDA S30 U.R.M. M'SILA S31 U.R.M. ROUIBA S33	Du 06 au 12 Juillet 2020 Du 13 au 19 Juillet 2020 Du 20 au 26 Juillet 2020
10	* Audit de la fonction comptabilité et finance * Vérification des comptes premier semestre 2020.	* S.C.F * Normes I.A.S & I.F.R.S * Bilan et rapport de gestion premier semestre 2020. * Note de clôture du groupe.	* Vérification de la conformité et de la fiabilité des données comptables et financières. * Vérification du système de facturation, et de recouvrement. * Vérification de la conformité par rapport aux procédures.	U.R.M.BLIDAS 30 U.R.M.M'SILA S31 U.R.M.ROUIBA S33 UNITE LOCATION S34	Du 06 au 08 Septembre 2020 Le 09 et 13 Septembre 2020 Du 14 au 16 Septembre 2020 Le 20 et 21 Septembre 2020
	* Organisation des structures finance et comptabilité.	* Documents d'organisation.	* Vérification du respect de principe de séparation des taches.	D.F.C	Du 22 au 28 Septembre 2020
11	* Passation de commandes	* Procédure de Passation des commandes du Groupe. * Procédure achat et évaluation des fournisseurs * Documents d'organisation.	* Vérification de la conformité du processus par rapport aux procédures en vigueur. * Vérification de la conformité aux procédures. * Suivi des recommandations et la levée des réserves et observations des missions d'audit interne antérieurs.	U.R.M.BLIDAS 30 UNITE LOCATION S34 U.R.M.ROUIBA S33 U.R.M.M'SILA S31 & C.F DIRECTION APPRO	Du 04 au 08 Octobre 2020 Du 11 au 14 Octobre 2020 Du 18 au 20 Octobre 2020 Du 21 au 25 Octobre 2020 Du 26/10 au 02 Novembre 2020

المصدر: خلية التدقيق الداخلي لمؤسسة كوسيدار الرام.

2. التنفيذ: تعتبر اهم و اصعب مرحلة حيث تتم عملية تنفيذ التدقيق الداخلي في بداية السنة مباشرة ويبدأ العمل وفقاً للمخطط الذي تم اعداده وتتم هذه العملية على عدة خطوات هي:

1.2 مرحلة التحضير: يتم فيها التحضير للمهمة و تتم عبر الخطوات التالية:

- الامر بالمهمة: يتم فيها منح تفويض من قبل ادارة المؤسسة الى خلية التدقيق الداخلي بهدف اعلام المسؤولين (الوحدات، المديریات، المصالح) عن عملية التدقيق حيث يتم اعلامهم قبل العملية بمدة معينة من اجل تحضير الوثائق اللازمة؛
- مرحلة جمع المعلومات: يقوم المنسق الداخلي في هذه المرحلة بالإطلاع على الوثائق وجمع المعلومات الكافية واللازمة التي تساعده في فهم الموضوع الذي هو بصدد تدقيقه وتكون قبل تاريخ المحدد للمهام؛
- اعداد مخطط التنفيذ: هو عبارة عن وثيقة مكتوبة تتضمن خطوات العملية و مهمتها الربط بين خلية التدقيق والادارة العامة وادارة المصلحة المعنية بالتدقيق، مخطط التدقيق هو بمثابة قائمة تفصيلية تبين مختلف الاجراءات الواجب اتباعها حيث يقوم هذا البرنامج بتقسيم اعمال التدقيق بين مختلف اعضاء عملية التدقيق كل حسب خبرته ومؤهلاته وحسب الوقت المناسب؛

الجدول (4) يبين برنامج التنفيذ لاحدى عمليات التدقيق التشغيلي:

Plan d'audit interne opérationnel		
Référence de l'audit : Audit interne Opérationnel.		Date de l'audit :
02 /A-I/2021-	/D.G/21	du 14 au 18 Mars 2021
Objectifs :		
01/S'assurer de la conformité par rapport aux procédures et à la réglementation en vigueur.		
02/ Vérification et contrôle des opérations d'inventaire et les états d'inventaire.		
03/ Etat d'inventaire physique et valorisé.		
04/ Vérifier la conformité de la valorisation des inventaires, notamment la production stockée.		
05/ Vérification du rapprochement et du traitement des écarts.		
06/Vérification de la conformité et de la fiabilité du processus facturation.		
Champ d'audit :		Périmètre d'audit :
<ul style="list-style-type: none"> • Gestion et inventaires des Stocks • Processus facturation. 		Unité de Location S34
Date d'audit :	Unité :	Horaires :
du 14 au 18 Mars 2021	U.L.M S34	09h00 à Fin de mission.
Réunions prévues :		
Réunion d'ouverture : Le 1er jour de l'audit de 08 h 45 à 09 h 00.		
Réunion de clôture : Fin de mission d'audit.		
Observation : documents à préparer et à remettre à l'auditeur lors de la séance d'ouverture de la mission :		
01/ états d'inventaires au 31/12/2020 ;		
02/état des écarts au 31/12/2020 ;		
03/ Décisions de création des commissions d'inventaires;		
04/PV des commissions D'inventaire.		
05/état de la facturation du 01/01/2020 au 31/12/2020		
Présentation du rapport : <input checked="" type="checkbox"/>		Prévue le : 28 Mars 2021
Auditeurs :		
Mr YOUSFI. Mounir Responsable cellule Audit Interne.		
Mr RESKALLAH. Abderrahmane Amine auditeur.		Mr TAANE Samir auditeur.
Confidentialité :	Oui <input checked="" type="checkbox"/>	Non <input type="checkbox"/>

المصدر: خلية التدقيق الداخلي بمؤسسة كوسيدار الرام

2.2 مرحلة التنفيذ الفعلي: تتم في هذه المرحلة عملية التنفيذ الفعلي للتدقيق و تنقسم الى:

- الاجتماع الافتتاحي: هو اجتماع بين المدققين الداخليين والجهات التي سوف تخضع لعملية التدقيق بهدف معالجة وشرح عملية التدقيق؛
 - تنظيم تنقلات الاعضاء وبرمجة اللقاءات والاستجوابات في المكان والزمان المحددين؛
 - العمل الميداني يبدأ المدقق بالعمل مباشرة بعد اداء برنامج بعد اعداد برنامج التدقيق واعتماده من طرف المسؤول خلية للتدقيق من خلال القيام بالاختبارات وغيرها من ادوات وتقنيات التدقيق واعداد قائمة استقصاء خاصة بكل فحص لنشاط معين كما يقوم بعملية الملاحظة المادية وغير المادية؛
 - دون الملاحظات في ورقة تعتبر وثيقة للتدقيق وهي تبرز وتحلل المشاكل والاطء والملاحظات
2. **مرحلة التوصيات و تقديم الملاحظات:** يقوم المدقق بتقديم التوصيات اللازمة من اجل تفادي تكرار المشاكل والاطء مستقبلا و من اجل تصحيحها.

3. اعداد التقارير: تعتبر آخر مرحلة من مراحل التدقيق الداخلي و تتم عبر ثلاث خطوات

- مشروع تقرير التدقيق: و هي وثيقة تتضمن كل اوراق ابراز و تحليل المشاكل التي تمت مصادقتها اثناء عملية التنفيذ و التي تكون مرفقة بتلخيص لكافة المشاكل و الانحرافات و الاخطاء مع عرض لمختلف الملاحظات ؛
- الاسباب و النتائج و ذلك من اجل التحضير للاجتماع النهائي؛
- الاجتماع النهائي: يتم عقد اجتماع اخير بين فريق التدقيق القائم بمهمة التنفيذ و الجهات التي دقت اعمالهم تحت اشراف المدير العام من اجل عرض الملاحظات و النتائج التي تم التوصل اليها مع عرض كافة الوثائق و ادلة الاثبات المبررة لتلك الملاحظات بالاضافة الى تقديم التوصيات المقترحة بشأنها، كما انه يمكن للجهات التي تم تدقيق اعمالها الرد على تلك الملاحظات و النتائج من خلال تقديم توضيحات و تبريرات حولها و في حالة اقناعهم للمدير العام و المدققين يتم ازالها من التقرير النهائي؛
- تقرير التدقيق الداخلي (التقرير النهائي): بعد الانتهاء من الاجتماع النهائي يتم اعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية و يتم ارساله الى المسؤولين المعنيين و الادارة لاعلامهم بنتائج مهمة التدقيق و التوصيات المقترحة حيث تقوم الجهات التي سجلت عليها الملاحظات باعداد برنامج اشغال من اجل تصحيح و معالجة تلك الملاحظات و الاخطاء و يتم متابعة ذلك البرنامج من قبل خلية التدقيق الداخلي الى ان تتم معالجتها نهائيا؛

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية

في هذا المطلب سيتم التعرف على اثر التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية لمؤسسة كوسيدار الرام و هذا لاثر يكون اما مباشر او غير مباشر فالاثر المباشر يكون عندما يتم تدقيق القوائم المالية نفسها من أجل التأكد من خلوها من الاخطاء و التجاوزات و انه يتم اعدادها وفقا للنظم و المعايير المعمول بها من قبل المؤسسة اي ان الاثر المباشر يتمحور حول الشكل اما الاثر غير المباشر فهو يتمحور حول المضمون او محتوى القوائم المالية فالتدقيق الداخلي يؤثر على المعلومات الواردة في القوائم المالية و اردت ان اذكر هذا الاثر على القوائم المالية كل واحدة على حدى:

1. دور التدقيق الداخلي على جودة الميزانية و المعلومات الواردة بها: يتم تحسين جودة الميزانية

بواسطة التدقيق الداخلي من خلال تدقيق مختلف عناصرها و ذلك من خلال:

- تدقيق عمليات الجرد التثبيات على مستوى الوحدات و على مستوى مصلحة الجرد المادي للتأكد من صحتها و مطابقتها؛
- تدقيق عملية تقييم التثبيات من خلال مراقبة مختلف فواتير الحيازة و القيم الحالية و مقارنتها بقيمتها المصرحة في القوائم المالية للسنوات السابقة من اجل معرفة الاختلالات و الاخطاء المحتملة في تحديد قيمة التثبيات؛
- تدقيق الاهتلاكات من خلال مراقبة قيمتها و تاريخ حيازتها و تدقيق جداول الاهتلاكات و مراقبة طرق الاهتلاك المعتمدة و التأكد من انها مطابقة لما هو معمول به في المؤسسة؛
- تدقيق المخزونات و ذلك من خلال تدقيق عمليات دخول و خروج المخزونات و تدقيق الوثائق الثبوتية و التأكد من مطابقتها بالاضافة الى تدقيق جرد المخزونات و ذلك من اجل اعطاء صورة صادقة عن وضعية المخزونات و حالتها؛
- تدقيق المخزونات في الخارج و التي تتمثل في المشتريات التي تم تسديد فواترها و لم تصل بعد و اغلب هذا النوع من المخزونات يتمثل في المشتريات من الخارج حيث يتم تسديد الفواتير عند القيام بعملية الشراء و و قبل وصولها حيث تعد تحت مسؤولية مديرية التمويل؛
- تدقيق مختلف الفواتير المسلمة للزبائن و تدقيق عمليات تحصيل هذه الفواتير؛
- تدقيق عملية تسديد الضرائب و قيم الفوائد و الاعباء المختلفة
- تدقيق الفواتير المستلمة من الموردين و تدقيق عملية تسديدها بالاضافة الى تدقيق مبالغ الفواتير و محتوياتها و التأكد من مطابقتها للخدمات و السلع المستلمة؛

2. دور التدقيق الداخلي على جودة جدول حساب النتائج و المعلومات الواردة به: يتم تحسين جودة جدول حساب النتائج من خلال تدقيق مختلف محتوياته و التأكد من صحتها و مطابقتها لما هو معمول به و بين بين العناصر التي يتم تدقيقها ما يلي:

- تدقيق مختلف عمليات الانتاج و التصليح اي تدقيق الوثائق المتعلقة بها و استهلاكاتها
- تدقيق مختلف عمليات النتاج و التصليح الجارية و من اجل تقييمها و التأكد من ان المخرجات من المخزون تستعمل في عملية التصليح؛
- تدقيق المشتريات و يتم على مستوى مديرية التموين و مصالح التموين في الوحدات الاخرى حيث يتم من خلالها تدقيق المشتريات و الفواتير و التأكد من انها تتم وفق الاجراءات المعمول بها؛
- تدقيق مختلف اعباء المستخدمين و الرواتب على مستوى مديرية الموارد البشرية في المديرية العامة و على مستوى مصالح الموارد البشرية في الوحدات الاخرى حيث يتم تدقيق مختلف العمليات المتعلقة بالتوظيف و كشف الرواتب مع مختلف عناصره بالاضافة الى الدورات لادريبية المنظمة من طرف المؤسسة
- تدقيق مختلف الابعاء الاخرى و خسائر القيمة و الضرائب و التأكد من صحتها و انها تتم وفق الاجراءات و المعايير المتخذة من قبل المؤسسة؛

3. دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة جدول تدفقات الخزينة: يتمثل دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة جدول تدفقات الخزينة من خلال تدقيق مختلف عمليات التسجيل الخاصة بالمبوضات و المدفوعات خلال الفترة المالية و التأكد من انها تمت من اجل غرضها (التشغيل، الاستثمار، التمويل) بالاضافة الى التأكد من صحة المبالغ.

4. دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة جدول التغير في رؤوس الاموال: يتم تحسين جودة جدول التغير في رؤوس الاموال من خلال تدقيق مختلف العمليات المتعلقة به حيث يتم تدقيق عمليات توزيع الارباح و التأكد من انها مطابقة لما تم الاتفاق عليه في الاجتماعات المختلفة لمدراء و متخذي القرار في المؤسسة بالاضافة الى ترحيل نتيجة السنة المالية

5. دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الملحقات: يتمثل دور التدقيق الداخلي على الملحقات من خلال انه يؤكد على صحة المعلومات الواردة به و من خلال كذلك التأكد من ان كل نقصان او معلومات لا يمكن ان ترد بالقوائم الاخرى و تعتبر ضرورية و يجب ان تكون في الملحقات.

خلاصة الفصل الثالث:

في هذا الفصل الدراسة الميدانية التطرق الى دور التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية لمؤسسة كوسيدار الرام مدى التزام المؤسسة بالقيام بمهمة التدقيق الداخلي، حيث ان للتدقيق الداخلي دور مهم جدا في السير الحسن لمختلف أنشطة المؤسسة و يساهم في ترشيد مختلف القرارات المتخذة في المؤسسة و خير دليل على ذلك اعتماد المسؤولين بشكل كبير على التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي و القترحات و التوصيات المختلفة الصادرة في التقارير بالاضاف الى المكانة و المعاملة التي يحظى بها موظفي خلية التدقيق الداخلي.

و يبذل المدققين الداخليين جهودهم في سبيل تأدية مهامهم على اكمل وجة بالاستعانة على مختلف الوسائل التي تساعدهم على تأدية مهامهم بالاضافة الى حسن تعاملهم مع مختلف عمال المؤسسة، كما يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في المؤسسة من خلال تدقيقه لجميع أنشطة المؤسسة و مروره على جميع الوحدات التابعة لها

الخاتمة العامة

الخاتمة

لقد تم عمل هذا البحث من اجل الاجابة عن الاشكالية الرئيسية المتمثلة في: **كيف يؤثر التدقيق الداخلي على تحسين جودة القوائم المالية؟** وبهدف تبسيط هذه الاشكالية تم تقسيمها الى عدة فروع من اجل تسهيل البحث والتحكم في الموضوع وللاجابة على الاشكالية تم وضع مجموعة من الفرضيات كاجابة مسبقة وتم تقسيم العمل الى ثلاث فصول.

الفصل الاول تناول موضوع التدقيق الداخلي وذلك لما له من اهمية في المؤسسات الاقتصادية وانه يساعد الادارة في اتخاذ القرارات حيث تم تناول الاطار النظري للتدقيق ككل، بعد ذلك الاطار النظري للتدقيق من تعريف واهمية واهداف حيث ان اهدافه تطورت مع مرور الوقت من اكتشاف الاخطاء والغش الى تقييم وتحسين اعمال مختلف أنشطة المؤسسة و مساعدة الادارة في عملية اتخاذ القرارات بالاضافة الى انواع التدقيق الداخلي من التدقيق مالي الى تدقيق الالتزام الذي يدقق مدى الالتزام بالسياسات و القوانين الى تدقيق الاداء الذي يعمل على تقييم مدى كفاءة وفعالية مختلف الوظائف.

كما تم التطرق كذلك الى معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين وهي اول هيئة اهتمت بالتدقيق الداخلي وتنظيم عمله حيث قسمت هذه المعايير الى نوعين معايير الصفات التي تناول صفات المدقق الداخلي و ظروف عمله ومعايير الاداء التي تناولة كيفية القيام بمختلف مهام التدقيق الداخلي وكيفية التخطيط والتنفيذ واعداد تقارير التدقيق كما تم تناول كذلك ادارة دائرة الداخلي وهيكلها التنظيمي كذلك سير مهام التدقيق الداخلي والخطوات التي تمر عليها من اعداد للخطة وتنفيذ الى اعداد تقارير.

اما الفصل الثاني تناول القوائم المالية ودور التدقيق الداخلي وتم ذلك من خلال دراسة موضوع القوائم المالية بالتعرف على مفهومها واهميتها التي تعكس الاغراض التي يتم اعدادها من اجلها كما تم التطرق الى القوائم المالية بالتفصيل من ميزانية وعناصرها من اصول وخصوم و جدول حسابات النتائج ومكوناته من ايرادات و نفقات الى جدول تدفقات الخزينة و جدول التغيير في حقوق الملكية والملحقات بالاضافة الى اسس اعدادها من عرض عادل وضرورة استمرارية المؤسسة ومختلف المبادئ اللازمة كمبدأ ثبات العرض و مبدأ الحيطة و الحذر.

كما تم تناول خصائص جودة القوائم المالية فحتى تكون القوائم المالية ذات جودة يجب ان تتوفر فيها مجموعة من الخصائص كخاصية الملائمة اي ان تكون ملائمة لحاجات المستخدمين وخاصية الموثوقية حيث يجب ان تتميز القوائم المالية بالموثوقية حتى تمثل بصدق وضعية المؤسسة وان تكون واضحة وسهلة الفهم ويمكن مقارنتها داخليا وخارجيا ايضا تم التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة قوائم المالية من خلال اثره على القوائم المايمة مباشرة من خلال معلومات وجب تدقيقها ككفاية الافصاح وتحقيق

مفردات القوائم المالية والتأكد من انها تعكس الوضعية المالية وكذلك اثر التدقيق الداخلي غير المباشر على القوائم المالية من خلال تأثيرها على مختلف الوظائف التي تمد القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية،المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الداخلي كالمسؤوليته في اكتشاف الغش والاطفاء التي تحدث على مستوى مختلف المصالح كذلك مسؤوليته على الرقابة الداخلية التي تتمثل في السعي من اجل انشاء نظام رقابة داخلي فعال.

الفصل الثالث والاخير تناول الدراسة الميدانية التي اكملت الدراسة النظرية المستمدة من من المراجع والمصادر المختلفة، حيث تمت هذه الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة الجزائرية للتجديد والتصليح و الصيانة كوسيدار الرام حيث تم التعرف على المؤسسة وتنظيمها وتم التطرق الى التدقيق الداخلي في المؤسسة ومهامه ودوره حيث يعتبر مصدر موثوق للمعلومات بالنسبة للادارة العامة ومختلف المهام التي يؤديها من تدقيق تشغيلي الذي يسهر على تنفيذ الأنظمة والإمتثال للقوانين ويهدف الى حماية أصول وممتلكات المؤسسة وتدقيق الجودة وحماية البيئة ايضا تناولنا مراحل سير مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة من تخطيط والذي يخضع لموافقة الادارة العامة الى تنفيذ واعداد تقارير ومناقشتها، ودور التدقيق الداخلي على القوائم المالية تناول هذا الفصل كذلك الجهة المعدة للقوائم المالية في المؤسسة و المتمثلة في مديرية المحاسبة والمالية ومختلف الخطوات التي تتم من اجل اعداد القوائم المالية من حصول على المعلومات المحاسبية الى تحليلها وتسجيلها محاسبيا الى اعداد القوائم المالية

1. نتائج الدراسة:

- التدقيق الداخلي هو عنصر حيوي في المؤسسة حيث يقوم بفحص جميع انشطتها و و اعداد تقارير حولها بالاضافة الى اعطاء توصيات مختلفة من اجل ان تقوم هذه الانشطة بمهامها بأفضل طريقة ممكنة
- التدقيق المباشر على القوائم المالية يمكن من توفير خاصية القابلية للفهم
- مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة كوسيدار الرام تتم من طرف مدققين داخليين مؤهلين و مستقلين عن جميع المصالح و تابعين للنديرية العامة يؤدون عملهم بكل استقلالية و حياد يعدون تقارير عن عمليات التدقيق التي قامو بها للمديرية العامة تتضمن النصائح و التوصيات الممكنة

2. اختبار الفرضيات:

- الفرضية الاولى: يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة في المؤسسة تخضع لمجموعة من القوانين و السياسات و المعايير و يؤديها موظفون في المؤسسة و بالتالي هذه الفرضية محققة

- **الفرضية الثانية:** علاقة التدقيق الداخلي بالقوائم المالية تكمن في ان التدقيق الداخلي يضمن امتثال جميع مصالح المؤسسة للانظمة و القوانين المعمول بيها من اجل وصول معلومات صادقة الى القوائم المالية تساعد في تحسين جودتها، وهذه الفرضية محققة
- **الفرضية الثالثة:** يتمثل دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية بمؤسسة كوسيدار الرام من خلال قيامه بتدقيق جميع انشطة المؤسسة و تصحيح مختلف الازطاء و الاختلالات الممكن حدوثها من اجل ضمان صحة المعلومات التي ترد في القوائم المالية و ضمان العرض السليم لهذه المعلومات في القوائم المالية، و هذه الفرضية محققة.

3. افاق الدراسة:

وفي الأخير لا تخلو أي دراسة من نقائص أو عيوب، حيث لازالت هناك الكثير من المواضيع الممكن تناولها مستقبلا، من بينها هذه المواضيع يمكن ذكر:

- دور التدقيق الداخلي على اداء المؤسسة
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام ادارة المخاطر

4. الاقتراحات:

- ضرورة اعتماد نظام تدقيق داخلي فعال، وهذا لما له من اهمية و نتائج ايجابية تعود على المؤسسة ومستخدميها.
- العمل الدائم من اجل ابقاء وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة مستقلة عن جميع الانشطة الاخرى.
- ضرورة تكييف فريق التدقيق الداخلي و عدد أفرادها حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، لتغطية كافة الأنشطة بفعالية أكبر خاصة في المؤسسات الكبيرة.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والتوجيهات التي تدرج ضمن تقرير المدقق الداخلي
- الاطلاع الدائم و المستمر للمدققين الداخليين على مختلف التطورات المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق الداخلي و الاساليب المعتمدة في المنظمات العالمية، بما يكفل تحديث معلوماتهم و تنمية قدراتهم في مجال التدقيق الداخلي، بالاضافة الى حضور الملتقيات و الندوات و الدورات التدريبية
- لابد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أفضل و أمثل للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف مختلف مستخدميها
- ضرورة الاهتمام بتفعيل و تطبيق نظم المعلومات في المؤسسات الاقتصادية لانها تعتبر مصدر للمعلومات المحاسبية

قائمة المراجع.

قائمة المراجع:

اولا. باللغة العربية:

أ. الكتب:

1. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006
2. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الاطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007
3. هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004
4. عبد الفتاح الصحن، مبادئ واسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1994
5. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006
6. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، 2000
7. احمد عبد المولى الصباغ، اساسيات المراجعة و معاييرها، كلية التجارة-جامعة القاهرة، القاهرة، 2008
8. حسين احمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العلمية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، 2009
9. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الثانية مزيدة ومنقحة، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010
10. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التطبيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006
11. القاضي، حسين يوسف وآخرون ، تدقيق الحسابات(2)، جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، 2010
12. محمد زامل فلاح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، دار عشتار الاكاديمية للنشر و التوزيع، بغداد، 2019

13. ايهاب نظمي ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال، حدث وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، الطبعة الاولى، 2009
14. زاهر عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر و التوزيع، عمان، 2017
15. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2017
16. صالح محمد، التدقيق الداخلي و دوره في رفع تنافسية المؤسسة ، مركز البحث و التطوير للموارد البشرية(رماح)، عمان، 2016
17. وليد ناجي الحياي، مذكرات التحليل المالي في المؤسسات التجارية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007
18. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008
19. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008
20. محمد رزق عبد الغفار و اخرون، اعداد و تحليل التقارير المالية، جامعة القاهرة ، كلية التجارة، القاهرة، 2021
21. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي و المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2010
22. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004
23. وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، بدون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011
24. امين السيد احمد لطفي، اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008
25. باسمة فالح النعيمي، المحاسبة المالية، الجزء الاول ، جامعة العلوم و التكنولوجيا، صنعاء، 2012
26. مؤيد رامي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم الماليه تطبيق، دار المسيره للنشر والتوزيع، عمان، 2009

27. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار هومة، 2016
28. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2011
29. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي الائتماني، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2005
30. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007
31. مصطفى يوسف كافي، و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2012
32. جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014
33. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2006
34. محمد أحمد خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، مصر، العدد الأول، 2005
35. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006
36. دونالد كيسو، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الاول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005
37. احمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2010
38. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول: عرض القوائم المالية، 2003
39. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2007
40. محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2010
41. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة -القياس والتقييم والافصاح المحاسبي- ، بدون طبعة، الدار الجامعية الجديدة، 2000

42. عبد الوهاب نصر، محمد سمير الصبان، القياس و الإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2007

43. منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1994

44. طارق حماد عبد العال، تحلّ القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان (نظرة حالية و مستقبلية)، الدار الجامعية، مصر، 2000

ب. المذكرات :

1. شعباني لطفي، المراجع الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز تابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

2. عبد القادر النوري، الإفصاح المحاسبي و اثره على القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة الجلفة، الجزائر، 2013

3. صبرينة بن عروج، أهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012

4. سامي محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2008

5. ماهر موسى درغام، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مذكرة ماجستير، منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008

6. بن فرج زوبينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014

7. غناي شيماء، كحول نور الهدى، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة أربع مؤسسات اقتصادية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل-، 2017

ت. المجلات و المقالات العلمية:

1. هيثم السعافين، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد 35، الأردن، 2005

2. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 02 ، المجلد 46 ، 2009 ، ص 27

3. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مداخلة بعنوان: مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر(النظام المحاسبي المالي S C F) المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية بالتعاون مع مخبر التمويل، مالية الاسواق و مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011

4. عمر شريفي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07 ، جامعة سطيف، 2015
ث. المراسيم و القوانين:

1. المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ،
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 27 ، المادة رقم 21

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 ، 21 مارس 2009

3. المادة 1 / 250 من القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، المؤرخ ب 25 مارس 2009

4. القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية، الجزائرية/العدد 19

ثانيا. باللغة الاجنبية:

1. Hamini .A, L'audit comptable et financier, BERTI, 1^{er} Edition, 2002
2. Khayr allah BELAID, l'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes centre de publication universitaire, Tunisie, 2005
3. Anne jallet auguste et autre ،Normes comptable intenationales ، IAS I IFRS ، edition de becks،Université ،paris ،2005
4. Ali TAZDAIT, Maitrisé du system comptable financier, ACG, Alger, 1ere édition, 2009
5. Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of financial accounting concepts N°2: Qualitative characteristics of accounting information, 1980, p13. Available at :

<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820900526&blobheader=application%2Fpdf>

6. Nacer Eddine Sadi, analyse financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationales. L'Harmattan, Paris, France, 2009

رابعاً. مواقع الكترونية

1. <https://na.theiia.org>

الملاحق.

الميزانية المالية حسب SCF

الملحق (1) الميزانية جانب الاصول:

نسبة التغير	الدورة السابقة	الدورة الحالية			البيان
		القيمة الصافية	الاهتلاكات و خسائر القيمة	القيمة الاجمالي ة	
					الاصول الثابتة
					فارق الحيازة (+/-)goodwill
					التثبيات المعنوية
					التثبيات العينية
					اراضي
					بنايات
					التثبيات العينية الاخرى
					التثبيات بعقود امتياز
					التثبيات قيد الانجاز
					التثبيات المالية
					اسهم في مؤسسات اخرى
					سندات موضوعة موضع المعادلة
					سندات اخرى ثابتة
					مساهمات اخرى وحقوق مرتبطة بها
					قروض وأصول اخرى غير متداولة
					مجموع الاصول الثابتة
					اصول متداولة
					المخزونات و المخزونات قيد الانجاز
					حقوق وإستخدامات مماثلة الزبائن
					زبائن
					مدينون آخرون
					ضرائب

					حقوق أخرى وإستخدامات مماثلة
					النقديات و ما شابهها
					توظيفات و اصول مالية جارية اخرى
					الخزينة
					مجموع الاصول المتداولة
					المجموع الكلي للاصول

الملحق (2) الميزانية جانب الخصوم

البيان	الدورة الحالية	الدورة السابقة	نسبة التغير
رؤوس الاموال الخاصة			
رؤوس الأموال			
رأس المال الغير مطلوب			
علاوات واحتياطات			
فارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة			
النتيجة الصافية			
رؤوس الاموال الاخرى-الترحيل من جديد			
مجموع رؤوس الاموال الخاصة			
الخصوم غير المتداولة			
القروض و الديون المالية			
ضرائب مؤجلة			
ديون اخرى غير جارية			
مؤونات ونواتج مثبتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير المتداولة			
الخصوم المتداولة			
الموردون و حسابات مرتبطة			
ضرائب			

			ديون اخرى
			الخبزينة الدائنة
			مجموع الخصوم المتداولة
			المجموع الكلي للخصوم

المصدر : اجتهاد الطاب بالاعتماد على ميزانية مؤسسة كوسيدار الرام

الملحق (3) : جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة حسب نظام المحاسبة المالية S C F

البيان	ملاحظة	السنة الحالية	السنة السابقة	نسبة التغير
رقم الأعمال				
تغيرات محزونات المصنعة وقيد الانجاز				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
1. إنتاج السنة المالية				
مشتريات مستهلكة				
خدمات خارجية واستهلاكيات أخرى				
2. استهلاك السنة المالية				
3. القيمة المضافة للاستغلال (1--2)				
أعباء العاملين				
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة				
4. الفائض الإجمالي للاستغلال				
نواتج تشغيلية أخرى				
أعباء تشغيلية أخرى				
مخصصات الإستهلاكات والمؤونات				

				استرجاعات عن خسائر القيمة
				5. النتيجة التشغيلية
				نواتج مالية
				اعباء مالية
				6. النتيجة المالية
				7. النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
				الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
				مجموع نواتج الأنشطة العادية
				مجموع أعباء الأنشطة العادية
				8. النتيجة الصافية للعمليات العادية
				النواتج الغير العادية
				الأعباء غير العادية
				9. نتيجة غير العادية
				10. النتيجة الصافية للسنة المالية
				حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
				منها حصة ذو الأقلية (1)
				حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة .

الملحق (04) : يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الوظيفة حسب نظام المحاسبة المالية S C F

البيان	ملاحظة	السنة الحالية	السنة السابقة	نسبة التغير
رقم الأعمال				
تكلفة المبيعات				
1. الهامش الإجمالي				
نواتج تشغيلية أخرى				
تكاليف تجارية				
أعباء إدارية				
أعباء أخرى				
2. النتيجة التشغيلية				
تقديم تفاصيل الأعباء حسب طريقتهما (مصاريف العاملين , مخصصات الاستهلاك)				
نواتج مالية				
مصاريف مالية				
3. النتيجة العادية قبل الضريبة				
الضرائب الواجبة على النتائج العادية				
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (تغيرات)				
4. النتيجة الصافية للأنشطة العادية				
الأعباء الغير عادية				
النواتج الغير عادية				
5. النتيجة الصافية للسنة المالية				
حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية				
6. النتيجة الصافية للمجموع المجمع (1)				
حصة ذوي الأقلية(1)				
حصص المجمع(1)				

(1) لا تستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة .

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، سنة 2009 ، المؤرخ في 25 /03/ 2009 ، ص 31

الملحق: (05) جدول تدفقات الخزينة حسب نظام المحاسبة المالية SCF

البيان	ملاحظة	السنة الحالية	السنة الماضية	نسبة التغير
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية				
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن				
التحصيلات المقبوضة (الداخلية)				
المبالغ المدفوعة للموردين				
المبالغ المدفوعة للمستخدمين				
المبالغ المدفوعة لمصلحة الضرائب				
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة				
الضرائب عن النتائج المدفوعة				
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية				
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)				
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)				
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار				
المحسوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية				
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية				
المحسوبات عن اقتناء تقييدات مالية				
التحصيل عن عمليات التنازل على تقييدات مالية				
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية				
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة				
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)				
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل				

				التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
				الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
				التحصيلات المتأتية من القروض
				تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
				صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
				تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
				تسديدات بين الوحدات
				تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
				أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية
				أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية
				تغير أموال الخزينة خلال الفترة
				المقارنة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: حياشني فاطمة الزهراء، بوالصوف أميرة، نظام المعلومات المحاسبي وجودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، 2017، ص86

الملحق (6): شكل جدول التغير في حقوق الملكية حسب نظام المحاسبة المالية S C F

البيان	رأس المال	الاحتياطي القانوني	الاحتياطات (تذكر تفصيلا)	احتياطي اعادة التقييم	الارباح المرحلة	الاجمالي
الرصيد في السنة قبل السابقة						
التغيرات في السياسات المحاسبية						
الرصيد المعدل						
الفائض في اعادة تقييم الاصول						
العجز في اعادة تقييم الاستثمارات						
صافي الارباح و الخسائر التي لم تتأثر بها قائمة الدخل						
صافي ربح العام						
المحول للاحتياطي القانوني						
توزيعات الارباح						
رصيد اسهم النقدية						
الرصيد في السنة السابقة						
العجز في اعادة تقييم الاصول						
الفائض في اعادة تقييم الاستثمارات						
صافي الارباح و الخسائر التي لم تتأثر بها قائمة الدخل						
صافي ربح العام						
المحول للاحتياطي القانوني						
توزيعات الارباح						
اصدار اسهم من الاحتياطات						
الرصيد في السنة الحالية						

المصدر: من اعداد الطاب اعتمادا على امين السيد احمد لطفي، اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، 2008، ص147

الملحق (7): المعلومات الموجودة في الملاحق

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
<ul style="list-style-type: none"> - طرق التقييم. - تطور بعض البنود. - طرق حساب الاهتلاكات والمؤونات و خسائر القيمة. - جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف 	<ul style="list-style-type: none"> - مبلغ الالتزامات المالية. - هيكل الرأس المال الاجتماعي للمؤسسة. - القروض المضمونة. 	<ul style="list-style-type: none"> - توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية. 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد العمال. - مبلغ الأجر الاجمالية المدفوعة. - المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية.

المصدر:

Nacer Eddine Sadi, analyse financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationales. L'Harmattan, Paris, France, 2009, p 66

الملحق (8) ميزانية مؤسسة كوسيدار الرام جانب الصول

COSIDER ALREM

EXERCICE: 2020
PERIODE DU: 01/01/2020
AU: 31/12/2020

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	2020			2019	évolution
		BRUT	AMO/PROV	NET	NET	
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif						
Immobilisations incorporelles		6 279 361,00	5 584 741,33	694 619,67	1 322 171,00	-47%
Immobilisations corporelles	3-1					
Terrains		26 500 375,00		26 500 375,00	26 500 375,00	
Bâtiments		897 998 572,19	375 851 550,42	522 147 021,77	463 520 597,64	13%
Autres immobilisations corporelles		3 683 444 662,85	2 524 608 457,09	1 158 836 205,76	1 462 170 619,53	-21%
Immobilisations en concession						
Immobilisations encours		190 000,00		190 000,00	93 178 262,65	-100%
Immobilisations financières						
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants		36 000,00		36 000,00	36 000,00	
Impôts différés actif	3-2	27 960 316,43		27 960 316,43	34 299 474,70	-18%
Comptes de liaison						
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 642 409 287,47	2 906 044 748,84	1 736 364 538,63	2 081 027 500,52	-17%
ACTIF COURANT						
Stocks et encours	3-3	1 471 826 946,36	19 238 738,38	1 452 588 207,98	1 257 288 683,23	16%
Créances et emplois assimilés						
Clients	3-4	1 488 457 136,05	5 328 755,69	1 483 128 380,36	1 489 561 361,36	0%
Autres débiteurs		723 328 157,71		723 328 157,71	536 995 782,73	35%
Impôts et assimilés		12 325 753,47		12 325 753,47	7 452 255,20	65%
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés						
Placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie		400 964 212,73		400 964 212,73	222 759 715,11	80%
TOTAL ACTIF COURANT		4 096 902 206,32	24 567 494,07	4 072 334 712,25	3 514 057 797,63	16%
TOTAL GENERAL ACTIF		8 739 311 493,79	2 930 612 242,91	5 808 699 250,88	5 595 085 298,15	4%

الملحق (9) ميزانية مؤسسة كوسيدار الرام جانب الخصوم

COSIDER ALREM

EXERCICE: 2020
PERIODE DU: 01/01/2020
AU: 31/12/2020

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2020	2019	évolution
CAPITAUX PROPRES				
Capital émis		305 000 000,00	305 000 000,00	
Capital non appelé				
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	3-5	794 816 685,52	776 398 755,92	2%
Ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		21 778 566,78	31 241 459,01	-30%
Autres capitaux propres - Report à nouveau				
Comptes de liaison				
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I		1 121 595 252,30	1 112 640 214,93	1%
PASSIFS NON-COURANTS				
Emprunts et dettes financières		2 324 479 390,70	2 026 650 058,05	15%
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance	3-6	71 155 088,10	62 149 740,11	14%
TOTAL II		2 395 634 478,80	2 088 799 798,16	15%
PASSIFS COURANTS:				
Fournisseurs et comptes rattachés	3-7	835 523 763,12	843 250 054,72	-1%
Impôts		78 762 235,34	102 737 439,90	-23%
Autres dettes		1 377 183 521,32	1 447 657 790,44	-5%
Trésorerie passif				
TOTAL III		2 291 469 519,78	2 393 645 285,06	-4%
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		5 808 699 250,88	5 595 085 298,15	4%

الملحق (10) جدول حسابات النتائج الخاص بمؤسسة كوسيدار الرام

COSIDER ALREM

VOIE C LOT 03 BP 156A ROUIBA ALGER

EXERCICE: 2020
PERIODE DU: 01/01/2020
AU: 31/12/2020

COMPTE DE RESULTAT

LIBELLE	NOTE	2020	% Activité	2019	% Activité	évolution
Ventes et produits annexes	4-1	2 084 115 990,69	91%	2 082 883 309,72	98%	0%
Variation stocks produits finis et en cours		159 583 935,06	7%	-71 296 576,35	-3%	324%
Production immobilisée		54 386 905,79	2%	106 228 867,54	5%	-49%
Subventions d'exploitation		128 181,82	0%	1 231 545,45	0%	-90%
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 298 215 013,36	100%	2 119 047 146,36	100%	8%
Achats consommés	4-2	-1 033 929 929,27	45%	-843 690 515,63	40%	23%
Services extérieurs et autres consommations		-118 361 257,71	5%	-134 420 065,78	6%	-12%
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 152 291 186,98	50%	-978 110 581,41	46%	18%
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 145 923 826,38	50%	1 140 936 564,95	54%	0%
Charges de personnel		-632 651 597,14	28%	-601 656 235,33	28%	5%
Impôts, taxes et versements assimilés		-8 921 363,13	0%	-10 110 374,18	0%	-12%
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		504 350 866,11	22%	529 169 955,44	25%	-5%
Autres produits opérationnels	4-3	25 735 920,54	1%	3 002 564,51	0%	757%
Autres charges opérationnelles		-16 637 235,00	-1%	-1 412 731,27	0%	1078%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-428 239 870,56	19%	-414 569 815,96	20%	3%
Reprise sur pertes de valeur et provisions		16 755 776,03	1%	9 672 582,97	0%	73%
V- RESULTAT OPERATIONNEL		101 965 457,12	4%	125 862 555,69	6%	-19%
Produits financiers	4-4	95 072,58	0%	10 980,44	0%	766%
Charges financières		-53 584 842,65	-2%	-56 275 879,42	3%	-5%
IV-RESULTAT FINANCIER		-53 489 770,07	-2%	-56 264 898,98	3%	-5%
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		48 475 687,05	2%	69 597 656,71	3%	-30%
Participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice		-23 347 261,81	1%	-28 521 260,00	-1%	-18%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	4-5	-7 568 548,33	0%			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		4 218 689,87	0%	-9 834 937,70	0%	143%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 340 801 782,51	102%	2 131 733 274,28	101%	10%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 319 023 215,73	101%	-2 100 491 815,27	99%	10%
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		21 778 566,78	1%	31 241 459,01	1%	-30%
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)						
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)						
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE						
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		21 778 566,78	1%	31 241 459,01	1%	-30%

الملحق (11) جدول تدفقات الخزينة الخاص بمؤسسة كوسيدار الرام

COSIDER ALREM

EXERCICE: 2020
PERIODE DU: 01/01/2020
AU: 31/12/2020

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2020	2019	évolution
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	5			
Encaissements reçus des clients		2 025 832 542,21	1 962 186 902,00	3%
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-2 015 254 026,30	-1 759 096 368,12	15%
Intérêts et autres frais financiers payés		-5 571 580,71	-6 138 726,65	-9%
Impôts sur les résultats payés				
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		5 006 935,20	196 951 807,23	97%
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires				
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		5 006 935,20	196 951 807,23	97%
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement				
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-18 141 606,03	-244 359 770,71	-93%
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		25 181 000,00		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières				
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières				
Intérêts encaissés sur placements financiers				
Dividendes et quote-part de résultats reçus				
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		7 039 393,97	-244 359 770,71	-103%
Flux de trésorerie provenant des activités de financements				
Encaissements suite à l'émission d'actions				
Dividendes et autres distributions effectuées		-12 823 529,41	-6 032 941,18	113%
Encaissements provenant d'emprunts		270 997 868,58	215 815 000,00	26%
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-92 144 352,54	-31 110 133,01	196%
Subventions		128 181,82	1 231 545,45	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		166 158 168,45	179 903 471,26	-8%
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités				
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		178 204 497,62	132 495 507,78	34%
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		222 759 715,11	90 264 207,33	147%
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		400 964 212,73	222 759 715,11	80%
Variation de la trésorerie de la période		178 204 497,62	132 495 507,78	34%
Rapprochement avec le résultat comptable		156 425 930,84	101 254 048,77	54%

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

LIBELLE	Note	Capital social	Prime émission	Ecart Evaluation	Ecart Réévaluation	Reserves/Resultats
Solde au 31 décembre 2018	6	305 000 000,00				782 431 697,10
Changement méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						-4 000 000,00
Dividendes payés sur résultat 2018						-2 032 941,18
Tentatives-part résultat 2018						
Part distribuée aux travailleurs-résultat 2018						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice 2019						31 241 459,01
Solde au 31 décembre 2019		305 000 000,00				807 640 214,93
Changement méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						-10 000 000,00
Dividendes payés sur résultat 2019						-2 823 529,41
Tentatives-part résultat 2019						
Part distribuée aux travailleurs-résultat 2019						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice 2020						21 778 566,78
Solde au 31 Décembre 2020		305 000 000,00				816 595 252,30