وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية

فرع: محاسبة ومالية

دور مهنـــة التدقيق المحاسبي فـــي تحسين جودة القوائم الماليـــة

دراسة تقرير محافظ الحسابات لشركة الخزف بمستغانم

من إعدادالطالبة: بلاش عائشة

تحت إشراف الدكتور: براق محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ وداعي موسى:..... رئيسا

الأستاذ براق محمد:.....مقررا ومشرفا

الأستاذ بن عمار عبد القادر:.....ممتحنا

السنة الجامعية: 2019/ 2020

شكـروعرفــان

الحمد والشكر لله الحميد الشكور الذي وفقني لإنجاز هذا العمل،

فهو القائل "ياأيها الذين آمنوا كلوا من طيبات ما رزقناكم

واشكروا لله"

وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى نعم المشرف

الذي لم يبخل عليا

بوقته ولا بتوجيهاته القيمة لإنجاز هذا العمل الدكتور محمد براق.

كما أتقدم بجزيل الشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الكريمة

فردا فردا على

قبولهم مناقشة المذكرة وعلى مجهوداتهم المبذولة لتقييم العمل

وتصحيح الأخطاء.

كما أخص بجزيل الشكر والامتنان كل من ساهم من قريب

أو بعيد ولو حتى بكلمة طيبة في سبيل انجاز هذا العمل.

إهـــداء

اهدي ثمرة مشواري الدراسي وثمرة جهدي هذا

إلى روح الأجداد رحمة الله عليهم

إلى اعز وأغلى إنسانة في حياتي إلى التي تحت أقدامها جنة الرحمن

إلى من منحتني العفو والعزيمة لمواصلة الدرب إلى من علمتني الصبر

والاجتهاد إلى الغالية على قلبي أمي.

إلى أبي وأختي فرح وإخوتي فتحي ويوسف مع تمنياتي لهم بالنجاح في حياتهم.

إلى عائلة بلاش وعائلة درقاوي فردا فردا

إلى من خطت مع هذه المذكرة حرفا وفاصلة

إلى زملائي دفعة 2020 وكل من جمعتني بهم مسيرة دراسة، الى زملائي دفعة 2018 (تلمسان).

إلى كل من علمني حرفا.

قائمة المحتويات

شكر وعرفان II

إهـــــداء II

قائمة المحتويات III

قائمة الجداول V

قائمة الأشكال V

قائمة المختصرات VI

ملخص VII

مقدمة عامة ..... أ

الفصل الاول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي 2

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي 3

المطلب الأول: لمحة تاريخية وتعريف التدقيق المحاسبي 3

المطلبالثاني: أنواع التدقيق المحاسبي 4

المطلب الثالث: اهداف التدقيق المحاسبي 7

المبحث الثاني: مخاطر وأسس التدقيق المحاسبي 9

المطلب الأول: مخاطر التدقيق المحاسبي 9

المطلب الثاني: فروض ومعايير التدقيق المحاسبي 11

المطلب الثالث: مراحل التدقيق المحاسبي 16

المبحث الثالث: مهنة التدقيق المحاسبي ومفاهيم لها علاقة بها 18

المطلب الأول: مهنة التدقيق المحاسبي ومراحل تطورها 18

المطلب الثاني: أدلة وقرائن الإثبات في تدقيق الحسابات والتقرير المالي 23

المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية 30

خلاصة الفصل الأول 33

الفصل الثاني:الإطار النظري للقوائم المالية 34

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية 36

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية 36

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية 37

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية وأهدافها 37

المبحث الثاني: مفاهيم حول القوائم المالية 41
المطلب الأول: مستخدمو وأسس القوائم المالية **42**
المطلب الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية **45**
المطلب الثالث: جودة القوائم المالية **56**
المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة معلومة القوائم المالية 58
المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها **59**
المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية 61
المطلب الثالث: دور خاصيتي الملاءمة والموثوقية قي تحسين جودة التقارير المالية **64**
خلاصة الفصل الثاني **67**
الفصل الثالث: دراسة تقرير محافظ الحسابات 68
المبحث الأول: بطاقة فنية عن المؤسسة 70
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة **70**
المطلب الثاني: مراحل إنتاج المؤسسة **70**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة **71**
المبحث الثاني: القوائم المالية لشركة الخزف 76
المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات **76**
المطلب الثاني: تحليل حسابات الأعباء و الإيرادات **80**
المطلب الثالث: إبداء رأي محافظ الحسابات على الحسابات السنوية لشركة الخزف **82**
خلاصة الفصل الثالث **84**
خاتمة عامـة **85**
قائمة المراجع والمصادر **85**
الملاحق 94

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
1	ممارسو مهنة التدقيق المحاسبي	23
2	يبين حساب الاستثمارات لشركة الخزف	80
3	يبين حساب الإهتلاك لشركة الخزف	81
4	يبين حساب قروض وأصول مالية أخرى	81
5	يبين حساب المخزونات لشركة الخزف	81
6	يبين حساب الزبائن لشركة الخزف	82
7	يبين حساب الخزينة لشركة الخزف	82
8	يبين حساب رأس مال لشركة ا لخزف	82
9	يبين حساب القرض لشركة الخزف	83
10	يبين مبلغ الديون الأخرى	83
11	يبين حساب الدولة	83
12	يبين مبلغ خزينة الخصوم	84
13	يبين حساب مخصصات الاهتلاكات لشركة الخزف	85
14	يمثل حساب الأعباء المالية	85
15	جميع منتجات شركة الخزف	86

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	السلم الزمني للمحة التاريخية لتطور تدقيق الحسابات	8
2	الهيكل التنظيمي لشركة الخزف	79

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
CNC	Conseil National de laComptabilité
PCN	Plan Comptable Nationale
PCG	Plan Comptable Générale

ملخـص

من خلال هذا البحث تم التوصل إلى استخلاص دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية،ولمعاجة الموضوع تم الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات الذي يحتوي على رأيه حول تدقيق القوائم المالية.

تم استخدام أداتي المقابلة الشخصية والمستندات بهدف التوصل إلى الإجابة على الإشكالية، مامدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؟ بالاعتماد على دراسة حالة واستنادا للنتائج المتوصل إليها نجد أن التدقيق المحاسبي له دور فعال في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية، وبالتالي يعتبر التدقيق الخارجي الضمان الأكبر حول صحة ومصداقية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، جودة القوائم المالية، تقرير محافظ الحسابات.

Résumé

Grace Acette recherche,une conclusion a été tirée sur le rôle de l'audit comptable dans l'amélioration de la qualité des états financiers,et afin de traiter le sujet approuvé sur un rapport du commissaire aux comptes comprenant sonappréciation des états financiers.

Il était basé sur les deux outils de l'entretien personnel et des documents pour répondre au problématique,suivants: dans quelle mesure l'auditcomptable contribue-t-elle à l'amélioration des états financiers ?

Sur la base de l'étude de cas et des résultats auxquels nous sommes parvenus, nous pouvons déduire que l'auditcomptable permet d'accroître la fiabilité et la crédibilité des informations comptables,donc l'audit externe assure davantage de crédibilité aux états financiers.

Mots clé: L'audit comptable**,** Qualité des états financiers, Rapport du commissaires aux comptes.

مقدمة عامة

نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعدد وظائفها وأنشطتها وظهور مؤسسات الأموال بالإضافة إلى فصل الملكية عن التسيير ومحاولتها اتخاذ قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، حيث أصبحت إدارة المؤسسات غير قادرة على تفادي الأخطاء الناشئة عن سوء الاستخدام، مما أدى إلى ظهور الحاجة إلى أداة مساعدة للإدارة في هذا المجال، تتمثل هذه الأداة في عملية التدقيق المحاسبي الذي يقوم بتنفيذها شخص مستقل له كفاءة ومؤهلات علمية وعملية ألا وهو مدقق الحسابات، تخول له المصادقة على صحة المعلومات المالية والمحاسبية عن طريق إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية (الكشوف المالية)، حيث تلك المؤهلات هي السبب الرئيسي في زيادة ثقة مستخدمي الكشوف المالية بالإضافة إلى زيادة موثوقية رأي المدقق. وتحتل مهنة التدقيق المحاسبي اهتماما متزايدا في كافة الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية المعاصرة نظرا لزيادة أهمية رأي مدقق الحسابات حول صحة وسلامة الكشوف المالية التي تم عرضها عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة منها،كما يتسع نطاق مهنة التدقيق ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لأية مؤسسة لإستمرار نشاطها وزيادة مردوديتها والحفاظ على سمعتها.

وتعتبر جودة القوائم المالية من جودة المعلومات المحاسبية، فهذه القوائم هي الأساس التي يعتمد عليه متخذوا القرار في تسيير أعمالهم مما زاد حرصهم على ضرورة مصداقية تلك المعلومات وجودتها من خلال تفعيل مهنة التدقيق، وتمتع هذه القوائم بالخصائص النوعية يتطلب فرض أدوات رقابية، وهذا ما توفره مختلف أعمال تدقيق الحسابات التي تمثل ضمان أكبر حول مصداقية وموثوقية هذه القوائم وهذا في ظل تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي.

والهدف من التدقيق المحاسبي هو اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب والعمل على الحد من وقوعها بالإضافة إلى المساهمة في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية خاصة، وتحسين جودة القوائم المالية عامة، وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة لتحاول معرفة مدى مساهمة مهنة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

الإشكالية الرئيسية:

ومما سبق يمكن طرح الإشكال الرئيسي: **إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية؟**

الأسئلة الفرعية:

1_ هل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية تساعد مدقق الحسابات في إعداد التقارير المالية؟

2_ هل يمكن الاعتماد على التدقيق المحاسبي الخارجي كوسيلة لتحسين نوعية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية؟

3_ هل معالجة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية تساعد علىتلبية حاجيات المستخدمين في اتخاذ قراراتهم؟

فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق المحاسبي في الزيادة من صحة ومصداقية القوائم المالية وهذا ما يؤدي إلى الزيادة من جودتها.

الفرضيات الفرعية:

1_ تتوفر القوائم المالية على معلومات تساعد مدقق الحسابات في إعداد التقارير المالية.

2_ يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية.

3_دراسة وتحليل المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية تساعد مستخدمها فياتخاذ القرار.

مبررات البحث:

اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية والأخرى ذاتية وهي كما يلي:

1_ تطور وزيادة البحث بموضوع الدراسة من قبل العلماء والباحثين في مجال التدقيق والمحاسبة.

2_ اعتبار موضوع الدراسة يمس وله علاقة بالتخصص.

3_ الفضول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في زيادة الرصيد المعرفي من خلال التفصيل في موضوع الدراسة.

أهداف البحث:

محاولة الوصول من خلال الدراسة إلى:

1_ معرفة مساهمة مهنة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

2_ معرفة قدرة تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من خلال توفرها للمعلومات المحاسبية لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

3_ توضيح الخصائص المؤثرة على جودة التقرير المالي.

أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع العلمية، من حيث إنها تعالج دور مهنة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وتظهر أهمية الدراسة خاصة في ظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعلومة المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها. تبعا للمستجدات والتطورات التي يشهدها تدقيق المحاسبي في الكشف عن الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، حيث يعتبر البحث في ميدان تدقيق الحسابات نقطة وصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية وهذا ما يعطي الموضوع أهمية لدى الهيئات المهنية.

حدود البحث:

للإجابة على الإشكالية والتوصل إلى النتائج، فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمنية:

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة حالة على مستوى مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم.

الحدود الزمانية: 2011.

منهج البحث وأدوات البحث المستخدمة:

تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالتطرق إلى أهم الكتب والمقالات، بالإضافة إلى الأطروحات والمجلات. أما في الجانب التطبيقي تمت دراسة تقرير محافظ الحسابات لشركة الخزف لسنة2011، بالاعتماد على المستندات والمقابلة.

صعوبات البحث:

عند القيام بالبحث تلقينا الكثير من الصعوبات منها:

1. عدم إمكانية الإلتحاق بالمدرسة والمكتبات نظرا للظروف الصعبة التيتمر بها البلاد بسبب انتشار فيروس كورونا.

هيكل البحث:

سعيا للإجابة على إشكالية الدراسة والوصول للأهداف المراد تحقيقها، يتناول هذا الموضوع ثلاث فصول، الفصل الأول يتمثل في الإطار العام للتدقيق المحاسبي، ويحتوي على ثلاث مباحث، المبحث الأول يتضمن ماهية التدقيق المحاسبي والمبحث الثاني يتضمن مخاطر وأسس التدقيق المحاسبي والمبحث الثالث يحتوي على مفاهيم حول التدقيق المحاسبي.

أما الفصل الثاني يحتوي على ثلاث مباحث ويتمثل في الإطار النظري للقوائم المالية، يتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية القوائم المالية والمبحث الثاني أساسيات القوائم المالية والمبحث الثالث يتضمن العلاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية.

أما الفصل الثالث يتمثل في دراسة تطبيقية ويتضمن مبحثين، المبحث الأول يتمثل في بطاقة فنية لشركة الخزف، والمبحث الثاني يتمثل في القوائم المالية لشركة الخزف.

الدراسات السابقة:

- **دراسة الباحثين بريكة عبد الوهاب وبودونت أسماء:** تحت عنوان تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر، 2016 م، مقال علمي منشور في المجلة الجزائرية للإقتصاد والإدارة، العدد08، ص 191-195، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة اتجاهات مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق، ولتحقيق هدف هذا البحث تم تصميم استمارة استبيان التي تم اعدادها بالإستناد إلى الإطار النظري والدراسات السابقة، وقد شملت مجموعة من النتائج أهمها أن هناك تأثير للعناصر المتعلقة بمكتب التدقيق على جودة التدقيق، وبخاصة فيما يتعلق بتوفر الخبرة في الصناعة وكفاءة ومهارة العاملين.

- **دراسة 2013vera palea بعنوان:** معايير التقارير المالية الدولية وجودة القوائم المالية، هدفت الدراسة إلى توضيح أثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية في أروبا على جودة القوائم المالية، حيث اعتمد الباحث من خلالها على استعراض الدراسات التجريبية التي بينت أن اعتماد المعايير الدولية يحسن من جودة القوائم المالية وتوصل الباحث إلى أنه يمكن تحديد جودة القوائم المالية من خلال التعرف على مدى تحقق الخصائص النوعية الرئيسية والثانوية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها.
- **دراسة الباحثين علي بن قطيب والسعيد قاسمي:** تحت عنوان دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مقال علمي منشور في مجلة الباحث، المجلد16، العدد16، ص ص203-211، حيث هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات كمتغير مستقل ومتغير جودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع، وتوصلت الدراسة إلى وجود دور لتكنولوجيا المعلومات والإتصال في عملية التدقيق والتي تؤثر ايجابيا على جودة المعلومات المحاسبية مع الأخذ بعين الإعتبار مخاطر التدقيق ومخاطر تكنولوجيا المعلومة.

أهم مايميز الدراسة الحالية عن دراسات سابقة:

1. **المتغيرات:** لقد اشتركت معظم الدراسات في الهدف التي تسعى إليه، فبعض الدراسات ركزت على أحد المتغيرين محل الدراسة وربطه بمتغيرات أخرى، والتطرق إلى التدقيق بصفة عامة يعني عدم التمييز بين مهنة ووظيفة التدقيق، في حين تركز الدراسة الحالية على ربط المتغيرين مع بعضهما، بالإضافة إلىتحديد جهة التدقيق المقصودة (الخارجية) ومحاولة ايجاد العلاقة بين المتغيرين.
2. **العلاقة:** فنجد أن بعض الدراسات اتجهت من تكنولوجيا المعلومات إلى أثرها على عملية التدقيق ثم إلى أثارها على جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، بينما الدراسة الحالية جاءت على ضوء تقييم مدى مساهمة مهنة التدقيق المحاسبي على جودة معلومة القوائم المالية بصفة مباشرة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

لقد نشأ علم تدقيق الحسابات لمساعدة المنشأة في تلبية متطلبات المستخدمين المعنيين الذين تربطهم علاقة مع المؤسسة وإبلاغهم بالتطورات والأحداث التي تتم داخلها، تتم عملية التدقيق من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقا من طرف المدقق الخارجي حتى يساعده في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء وحتى يقوم بأداء مهامه على أكمل وجه يجب عليه أن يتحلى بآداب وسلوك المهنة بالإضافة أن يكون له القدرة على تطبيق الأحكام المهنية حتى يكون رأيه موثوقا فيه، تنتهي عملية التدقيق بإصدار تقرير نهائي يوضح نتائجهذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة نشاط والمركز المالي للمؤسسة.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار العام للتدقيق المحاسبي حيث يتضمن ثلاث مباحث، يمثل المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي يتضمن ثلاث مطالب، المطلب الأول تعريف ولمحة تاريخية للتدقيق المحاسبي، المطلب الثاني أنواع التدقيق المحاسبي، المطلب الثالث أهداف التدقيق المحاسبي، ويمثل المبحث الثاني مخاطر وأسس التدقيق المحاسبي يتضمن ثلاث مطالب، المطلب الأول مخاطر التدقيق المحاسبي، المطلب الثاني فروض ومعايير التدقيق المحاسبي، المطلب الثالث مراحل التدقيق المحاسبي، ويمثل المبحث الثالث مهنة التدقيق المحاسبي ومفاهيم لها علاقة بها يتضمن ثلاث مطالب، المطلب الأول مهنة التدقيق المحاسبي وتطورها، المطلب الثاني أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق المحاسبي والتقرير المالي، دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

ان التدقيق مهنة مهمة وحساسة في المؤسسة وهده المهمة لم تكن وليدة العصر الحديث بل ظهرت مند القدم وحتى نتعرف عل التدقيق يجب أن نتطرق إلى التطور التاريخي له، بحيث نصل إلى تعريف، أنواعه، ومن ثم نتطرق إلى أهدافه.

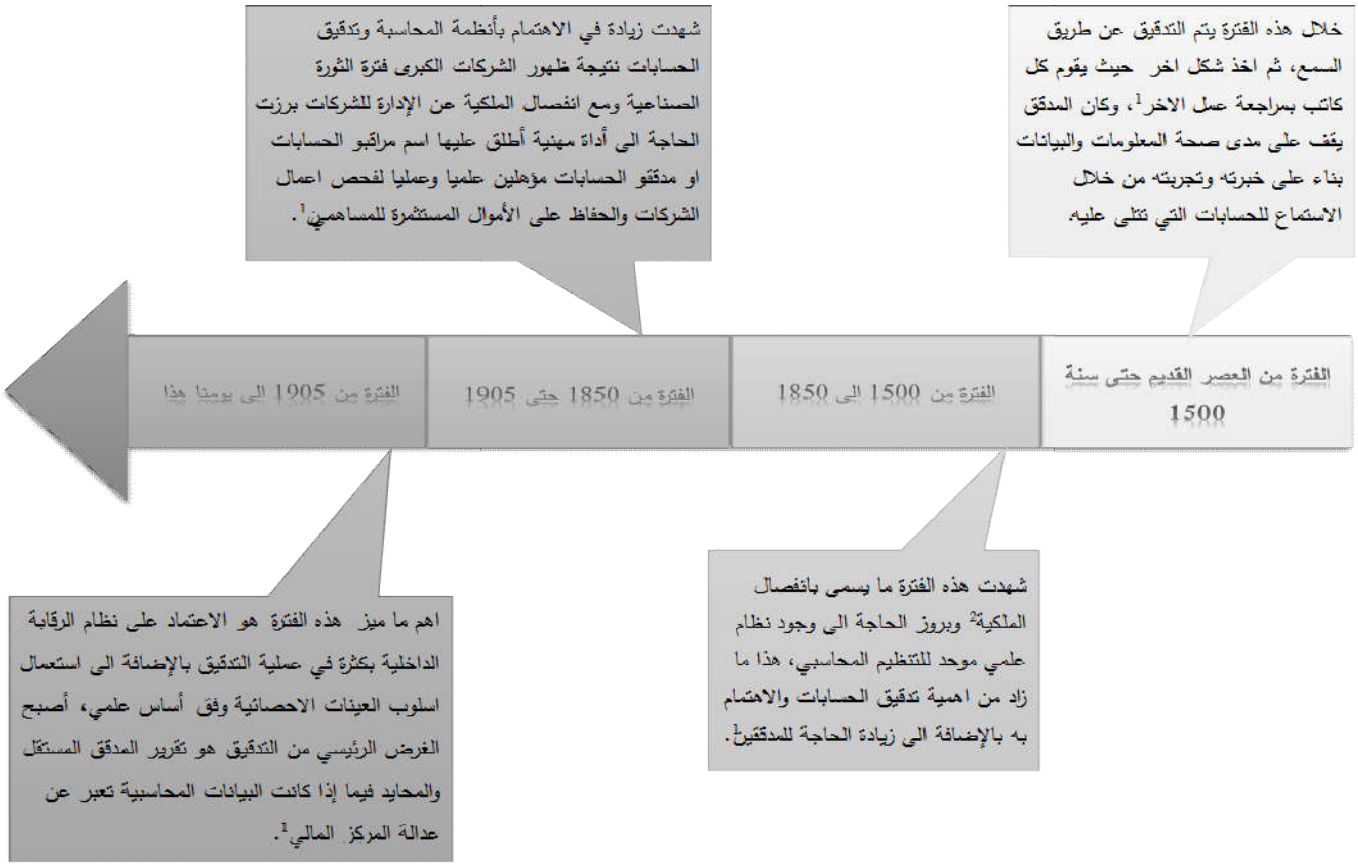
المطلب الأول: لمحة تاريخية وتعريف التدقيق المحاسبي

يتناول هذا المطلب التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي وما المقصود به.

1_ لمحة تاريخية حول التدقيق المحاسبي:

ظهر تدقيق الحسابات في شكل مراجعة فردية أي قام الفرد بمعاودة النظر فيما قام به من عمل سواء بينه وبين نفسه أو بينه وبين الآخرين لتقييم نتائج عمله والكشف عما وقع فيه من أخطاء، فإذا كان ناتج العمل نافع لصاحبه أحبه واستمر فيه، أما إذا كان ضار به فان يسعى لتعديله وتصويبه لمنع حدوثه مستقبلا.[1]

الشكل1: السلم الزمني للمحة التاريخية لتطور تدقيق الحسابات



المصدر: هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعةالثالثة، داروائل للنشر، الأردن، 2006، ص 19.

[1] خالد راغب الخطيب ومحمد فضل مسعد، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص-ص، 9-10.

2_تعريف التدقيق المحاسبي:

- **عرف برا:**هذا العلم "بأنه عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف إبداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية من قبل شخص مؤهل مستقل ثم إصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها".[1]
- **جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972:** عرف بأنه "هو عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وفق نطاق المحاسبة المالية."[2]
- **عرف بيونتون:** التدقيق بأنه "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشاة وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية بهدف التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة".[3]
- **عرف بونولت وجيرموند:** التدقيق على أنه اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من قبل مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من قبل المؤسسة.[4]
- **تدقيق المحاسبي:** عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة فحصا منظما من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل لإبداء رأي منطقي يدل على عدالة وتطابق القوائم المالية للمنشأة لما هو موجود على ارض الواقع ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعمالها في فترة زمنية معينة، ومن هنا يتضح إن عملية التدقيق تقوم على ثلاثة عناصر:
  - **الفحص Examination**: يقصدبه التأكد من صحة تسجيل كل العمليات التي قامت بها المنشأة.
  - **التحقق Vérification**: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير لنتائج الأعمال.
  - **التقرير reporting**: هو رأي فني يلخص نتيجة الفحص والتحقق ويكون هذا التقرير معبرا عن عمليات المنشأة لسهولة الحكم على الوضع المالي لها.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

كما تعددت تعاريف التدقيق يتعدد أنواعه، ومن الملاحظ أن نطاق وأسلوب التدقيق وتوقيت القيام به قد يختلف من حالة إلى أخرى. لذلك خصص هدا الفصل للتعرف على أنواع التدقيق المحاسبي.

---

[1] 1 Gray and Manson, **The Audit Process : Principals, Practice and cases**, Chapman and Hall, London.1974, P 9.

[2] American Accounting Association, The **committee on basic Auditing concepts, the accounting review**, 1972,P18.

[3] Boynton ,William C. And Kell.G.Welter **Modern Auditing**, new york: John Wiley and Sons, 2006.

[4] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة والتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص، ص، 10، 11.

1. التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق إلى قسمينِ:

- **التدقيق الكامل:** وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصيل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هدا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي بقوم المدقق بفحص القيود وغيرها100% يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد [1]وقد تحول هدا إلى تدقيق كامل اختياري نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب دلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات.
- **التدقيق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات والبنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أوجردالمخازن. ..الخ وفي هذه الحالة لايمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع، ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بندل ميعهد إليه أصلا تدقيقه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات.[2]

2. التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث الهيئة القائمة بالتدقيق إلى نوعين هما:

- **التدقيق الداخلي:** ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة وذلك من أجل حماية أموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيعا للإلتزام بالسياسات الإدارية.[3]
- **التدقيق الخارجي:** وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمال عن الفترة المالية المعينة. ولهذا يقوم به

---

[1] حسن علي عبد القادر، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق**، المكتبة الوطنية، الأردن، 2006.ص 37.

[2] Boynton, William C. **Modern Auditing**, 7 th ed., Prentice Hermitage Publishing Services, USA, 2001.

[3] أحمد لطفي أمين أحمد، **دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق استعانة المراجع بين الخارجي وبين عمل المراجعين الداخليين**، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، العدد 2، جامعة عين الشمس، ص 95.

شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أوالمستقل.[1]

3. التدقيق من حيث درجة الالتزام:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى:

- **التدقيق الإلزامي:** وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيامبه، فقد نص قانون الشركات على وجوب تدقيق حسابات الشركات، فأصبح إلزاميا، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقريرا بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين، ويشار إلى هذا النوع أحيانا التدقيق القانوني ولايصح أن يكون هذا إلاتدقيقا كاملا.[2]
- **التدقيق الاختياري:** وهو ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيامبه، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية، والتوصية البسيطة والمحاصة) وقديكون لذلك كاملا أوجزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

4. التدقيق من حيث الغرض من عملية التدقيق:

يتم تقسيم التدقيق من حيث الغرض إلى:

- **التدقيق المالي:** ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقادا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايدعن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أوخسارة عن تلك الفترة، وهوأكثر أنواع التدقيق شيوعا في الإستعمال، يبدو من تعريفه أنه يشمل الفحص والتحقيق والتقرير.[3]
- **التدقيق الإداري:** ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكيد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أوعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ومن هنا يطلق عليه البعض تدقيق الكفاءة الإدارية

---

[1] نور أحمد، **مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1984، ص 43.

[2] اقاسم عمر ومومني يوسف، **مساهمة تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، استطلاع اراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2019، ص 04.

[3] العزب إيهاب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، الطبعةالأولى، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص 17.

حيث يتركز هذا النوع بالفعل في البحث في كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمشروع من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة، وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا وأستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح ملزم على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المشروع.[1]

- **تدقيق الأهداف:** ويقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا والمخطط لها قد تحقق فعلا، وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق تصيد الأخطاء وإنما تحسينا لأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدرممكن من الفعالية.[2]
- **التدقيق القانوني:** ويقصد به تأكدالمدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أوالتنفيذية في الدولة، ومن الأمثلة على ذلك التأكد من تطبيق شركات المساهمة لقانون الشركات علاوة على تقيد الشركة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي، أما أوضح مثال على هذا النوع فهو ماتقوم به دواوين المحاسبة في الدول المختلفة من تدقيق على الدوائر والمؤسسات الحكومية حيث يتركز اهتمامها في التأكد من أن الصرف من مخصصات الدائرة المعنية قد تم وفق قانون الموازنة العامة للدولة والأنظمة المتعارف بها.[3]
- **التدقيق الاجتماعي:** لايختلف اثنان في أن الربحية لم يعد الهدف الأوحد لوجود أية مؤسسة واستمراريتها، بلشاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منه اتحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه تلك المؤسسة، أي أنه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، ومن هنا يعني هذا النوع من التدقيق بالتأكد من قيام المشروع المعني بمثل هذا الواجب،أما كيفية تحقيق التدقيق الاجتماعي فهو عملية أقل مايقال فيها أنها صعبة.[4]

المطلب الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي

للتدقيق المحاسبي اهداف تقليدية والأخرى معاصرة نذكرها كما يلي:[5]

---

[1]Hayes. Rick and author, **Principles Of Auditing: An Introduction To International Standards On Auditing**, 2nd Ed, Prentice HallFinancial Time, 1999, p 46.

[2]Lowuers Timothy, **Auditing And Assurance Services**, Mcgraw-Hill Irwin, 2005, p 20.

[3]Messier Willaim and author, **Auditing &Assurance Services: A Systematic Approach**، 4th Ed, Mcgraw-Hill Irwin, 2006, p 73.

.

[4]جمعة أحمد حلمي، **التدقيق ورقابة الجودة**، دارصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 85.

[5]محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص21.

- **الأهداف التقليدية:**

ـ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة للعمليات.

ـ اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير، في العمليات والأحداث المسجلة وتقليل فرص ارتكابها.

ـ الحصول على رأي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، على ضوء أدلة وقرائن إثبات متعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

- **الأهداف المعاصرة:**

اهتمت بالأهداف التقليدية وتعدت هذه الأهداف، بإضافة جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:

ـ اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات.

ـ اشتمال الأهداف على تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية، أي للنظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة.

ـ تقييم أدلة وقرائن الإثبات واختيار الموضوعي منها للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.

ـ تحول أسلوب تدقيق الحسابات من تدقيق الحسابات حول الحاسب إلى تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الالكتروني.

ـ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، عن طريق محو الإسراف وذلك من خلال، تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية.

بالإضافة إلى مما سبق أن هناك تطور يرتبط بأهداف تدقيق الحسابات المعاصرة وهو تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية، وذلك تماشيا مع تحول أهداف الوحدات الاقتصادية إلى المشاركة في رفاهية المجتمع التي تعمل فيه. [1]

[2] نفس المرجع السابق، ص22.

المبحث الثاني: مخاطر وأسس التدقيق المحاسبي

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من الأسس المتعارف عليها، كما تتعلق هذه الأسس بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولي المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية،[1] كما هناك مجموعة من المخاطر للتدقيق، ويفصل هدا على النحو التالي:

المطلب الأول: مخاطر التدقيق المحاسبي

تهدف عملية التدقيق إلى تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق من خلال تقرير يوصل للأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، إلا أن ماتجدر الإشارة إليه هو درجة المخاطر التي يتحملها المدقق عند إبداء رأيه بناءا على وجود جملة من المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق.

1. مفهوم مخاطر التدقيق المحاسبي:

تعرف مخاطر التدقيق على أنها " الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلىإبداءرأي فني غير صحيح للمدقق، وينتج عن ثلاثة عوامل هي الخطر الملازم، خطر الرقابة وخطر الاكتشاف ".[2]

2. أنواع مخاطر التدقيق والعلاقة فيما بينها

سيتم فيما يلي التطرق إلى طبيعة مخاطر التدقيق والعلاقة فيما بينها:

1.2أنواع المخاطر

تتمثل مخاطر التدقيق في المخاطر الموالية:

1.1.2 المخاطر الملازمة:

وهي قابلية احتواء تأكيدات إدارة المؤسسة على غش أو أخطاء مهمة بفرض عدم وجود إجراءات رقابية داخلية، كما تؤثر أيضا العوامل الخارجية في المخاطر الملازمة فمثلا تؤدي التطورات التقنية إلى تقادم منتج معين، ويؤدي ذلك إلى جعل المخزون أكثر قابلية للتضخم وبالإضافة إلى العوامل التي تتعلق بتأكيد معين عن أرصدة أحد الحسابات أو نوع من العمليات، فهناك عوامل أخرى قد تتعلق بعدة أرصدةأو أنواع العمليات، قد

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 21.

[2] Mary Mindak and Wendy Heltzer, **Corporate environmental Resoponsibility and audit risk**, Managerial Audting journal, Vol 26, N°08, 2011.

تؤثر في المخاطر الملازمة المتعلقة بتأكيد عن حساب معين. مثلا عدم وجود رأس مال عامل كاف للإستمرار في الإنتاج.[1]

2.1.2 المخاطر الرقابية:

المخاطر الرقابية هي لم يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش أو أخطاء مهمة يمكن حدوها في أحد التأكيدات بسبب ضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة، فالمخاطر الرقابية ترتبط مباشرة بفاعلية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة المتعلقة بإعداد المؤسسة لقوائمها المالية ويشترط وجود بعض المخاطر الرقابية نظرا للقيود الذاتية للرقابة الداخلية.[2]

3.1.2مخاطر الاكتشاف:

وهي إلا يكشف المدقق وجود غش أوأخطاء مهمة في أحد التأكيدات وترتبط مخاطر الاكتشاف ارتباطا مباشرا بفاعلية إجراء من إجراءات التدقيق وبأسلوب تطبيقه من قيل المدقق.[3]

2. 2. العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق:[4]

بالرغم من اختلاف كل من مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عن مخاطر الإكتشاف في كون مصدرهما المؤسسة بينما مخاطر الإكتشاف يعود إلى إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق، ولكن هل يوجد علاقة فيما بينهما سواء عكسية أوطردية.

1.2.2علاقة المخاطر الملازمة بمخاطر الرقابة:

لا توجد علاقة سواء عكسية أو طردية بين كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بسبب عدم وجود ارتباط بينهما. لأن تقييم مستوى المخاطر الملازمة لا يعتمد على مدى الفحص الذي يقوم به المدقق حول مدى فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، إنما يتعلق مصدر التقييم ببنود معينة في القوائم المالية التي تكون عرضة للتحريف دون قدرة المحاسب في ذلك، وإن لا يكون هذا التحريف له علاقة بنظام الرقابة الداخلية.

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **لجنة معايير المراجعة معيارمخاطر المراجعة والأهمية النسبية**، جدة المملكة العربية السعودية، 2000، ص 723.

[2] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، نفس المرجع السابق.

[3] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ، مرجع سبق ذكره ص724، .

[4] عميروش بوبكر، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص 100.

3. 2. 2. علاقة المخاطر الملازمة بمخاطر عدم الاكتشاف:

العلاقة بين المخاطر الملازمة ومخاطر عدم الاكتشاف هي علاقة عكسية بمعنى كلما كانت المخاطر الملازمة كبيرة سوف يلجأ المدقق إلى استعمال أدلة إثبات بشكل كبير واتخاذ إجراءات تدقيق ملائمة وهو ما يساعد على التخفيض من مخاطر عدم الاكتشاف، ولكن تكون هذه العلاقة طردية في حالة استعمال المدقق أدلة بحجم ناقص أو بخصائص غير ملائمة للعناصر الواردة تدقيقها.

2. 2. 3.العلاقة بين مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف:

العلاقة بين مخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف هي علاقة عكسية، وبالتالي بناء على المعلومات التي يتحصل عليها المدقق حول نظام الرقابة الداخلية يمكنه التعرف على خطر الرقابة الذي من خلاله يعرف حجم أدلة الإثبات الواجب استعمالها في الفحص للعمل على تخفيض هذا الخطر إلى مستوى مقبول، فإذا تم تقييم خطر الرقابة بشكل كبير سيتم استعمال أدلة إثبات كبيرة وهو ما يؤدي إلى انخفاض في مخاطر الإكتشاف.

المطلب الثاني: فروض ومعايير التدقيق المحاسبي

1_ فروض التدقيق: [1]

إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل والتوصل إلى نتائج تساعدعلى إيجاد نظرية شاملة لها، هناك مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الإنتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة، تتمثل الفروض التجريبية للتدقيق كالتالي:

- **قابلية البيانات المالية للفحص:**

إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

ويستمد هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، وتتمثل هذه المعايير في:

_الملاءمة: ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

_ القابلية للفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.

_ البعد عن التحي: تفادي التحيز في تسجيل الحقائق أي تسجيلها بطريقة عادلة.

[1] احمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص، ص 12-14.

_ القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يزيد فائدة من خلال تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر منفعة نتيجة عمليات حسابية وهي خاصية أساسية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع:**

هناك علاقة وثيقة بين إدارة المشروع ومدقق الحسابات من خلال تبادل للمنفعة.

فالمعلومات المالية هي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ قراراتها والتي ترتبط برأي مدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم معالجتها بكفاءة عالية، هذا ما يجعل من استخدام التدقيق أمرا مستحبا وإن تكون عملية التدقيق اقتصادية.

- **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:**

استلزام هذا الفرض مثل ضرورة الفرض السابق في جعل عملية التدقيق إقتصادية وعملية، فعند غياب هذا الفرض يزيد من مسؤولية المدقق فيتطلب منه عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع في اختباراته، وتظهر هذه المسؤولية في اكتشاف الأخطاء، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.

- **وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:**

إن وجود نظام الرقابة هو السبب الرئيسي في الإبتعاد عن الوقوع في الأخطاء، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه. بالرغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية فالأخطاء مازلت ممكنة الحدوث وكذلك هذا الفرض يجعل عملية التدقيق عملية وإقتصادية كسابق الفروض.

- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:**

يعني هذا الفرض مدققي الحسابات يعتمدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.

- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:**

هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض إستمرار المشروع يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وإن الرقابة الداخلية فعالة، فانه يفترض ان يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك.

وهكذا تم شرح فروض التدقيق، وبعد هذا العرض يتضح أن هذه الفروض ترتبط فيما بينها وترتبط جميعا بتحديد مسؤولية مدقق الحسابات. [1]

2_ معايير التدقيق المحاسبي:

تمثل معايير التدقيق الأسس والمبادئ والإرشادات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بهاعند أدائه لمهامه تتلخص كمايلي:

℘ المعايير العامة

ترتبط المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة التدقيق، وسميت بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية من أجل العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة مناسبة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات، [2]وتنقسم هذه المعايير إلى تأهيل المدقق، الاستقلالية والحيادية، بذل العناية المهنية اللازمة.

- **معيارتأهيل المدقق:** يتضمن معيار تأهيل المدقق كل من التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتعليم المستمركمايلي:

- **التأهيل العلمي:** ويقصد به أن يتوفر لدى المدقق كفاءة علمية في الموادالمحاسبية والتدقيق من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم هذه المواد، بالإضافة إلى معرفة جوانب أخرى من العلوم مثل العلوم السلوكية والإدارية حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول ماعرض عليه من قوائم وتقارير. [3]
- **التأهيل العملي:** ويقصد به خبرة المدقق في العمل قبل ممارسته للمهنة حتى يتمكن من الإلمام بأكبر قدر ممكن من الإلتزامات الممارسة المهنية وحتى يكون له القدرة لمواجهة المشاكل التي يمكن أن، يواجهها، بالإضافة إلى ذلك التدريب في مجالات أخرى كالتشغيل الإلكتروني للبيانات الذي أصبح أمرا ضروريا يجب أن يلم به مدقق الحسابات من الناحية التطبيقية حتى يكون مؤهل ابصورة فعالة. [4]
- **التعليم المستم:** ينبغي على مدقق الحسابات الالتحاق ببعض برامج التعليم المستمر من أجل التعرف على التطور الحاصل في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، والإطلاع على أحدث القضايا المهنية

[1] أحمد فايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص، ص 14، 15.

[2] الصبان محمد سمير، **نظريةالمراجعة وآليات التدقيق**، الدارالجامعية، مصر، 2002، ص49.

[3] نفس المرجع السابق، ص، 50، 51.

[4] الصحن عبدالفتاح محمد وزملائه، **أصول المراجعة**، الدارالجامعية، مصر، 2000، ص30.

والفكرية والإلمام بمستجدات الإصدارات المهنية على المستوى المحلي والدولي والتعرف على أحدث القوانين المنظمة للمهنة حتى تواكب مهنة التدقيق متطلبات العصر.[1]

- **معيار الاستقلال:** ينص معيار الاستقلال على ضرورة أن يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه خاصة وأنه في معظم الأحيان يكون هناك تعارض بين الإدارة والملاك لذا يستدعي توفر درجة من الثقة لمستخدمي القوائم المالية الت ييتم تدقيقهامن قبل المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية.[2]
- **معيار العناية المهنية الملائمة:** ويقصد به أن يقوم المدقق بذل العناية المهنية اللازمة خلال أداء مهامه وأثناء إعداد التقرير، [3]وتعني كلمة العناية في اللغة العربية الإهتمام، وهذا يدل على أن هذا المعيار يتطلب من المدقق الاهتمام الكافيل جميع مراحل أداء مهامه بحيث تكون لديه الرغبة في النجاح وحريصاعليه ويبذل كل مجهود من أجل أداء مهامه بصورة ملائمة.[4]

معاييرالعمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات التي يجب أن يتبعها المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وتتضمن معايير العمل الميداني على المعايير التالية، الإشراف والتخطيط، تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكفاية أدلة وقرائن الإثبات.

- **معيارالتخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الملائم على المساعدين:** ينص المعيار الأول من معايير العمل الميداني قيام المدقق بتخطيط عملية التدقيق التي سوف يقوم بها وتحديد العدد الملائم من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة أعمالهم.[5]
- **معيار تقييم مدى إمكانية الاعتمادعلى نظام الرقابة الداخلية:** يمثل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، الأساس الذي يعتمدعليه مدقق الحسابات لتحديد حجم العينة التي ستخضع للاختبار من خلال الإعتماد على مستوى احترام مقومات هو الالتزام بإجراءاته وبالتالي درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عنه.[6]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 30.

[2] المطارنة غسان فلاح ، **تدقيق الحسابات المعاصرة :الناحيةالنظرية**، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعةالأولى، الأردن، 2006، ص، ص 39،40.

[3] الشيشيني حاتم محمد، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبةالعصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعةالأولى، 2007، ص 135 .

[4] الصحن عبدالفتاح محمد وزملائه، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[6] محمد التهامي طواهر ومسعودصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات :الإطارالنظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص4.

- **معيارحصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة:** يعتبر المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول مدقق الحسابات على الأدلة وقرائن الإثبات اللازمة من خلال الفحص والملاحظ وإرسال المصادقات من أجل الاعتماد عليها لإبداء رأيه حول القوائم المالية. [1]

معاييرإعدادالتقرير:

يتمثل تقرير التدقيق في بيان مكتوب موجه إلى العميل، يصدر من خلاله المدقق رأيه المحايد المستقل بناءا على ماقام به من إجراءات وفحص للدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية ومدى مطابقتها لما ورد في بيانات نتائج الأعمال للمؤسسة خلال السنة المالية موضوع الفحص، حيث يبين التقرير عن مدى تعبير نتائج أعمال المؤسسة عن المركز المالي لها، [2]وتتمثل معايير إعداد التقرير في المبادئ والأسس الإرشادات التي يجب على المدقق مراعاتها حتى يتمكن من إعداد تقرير الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق بالنتائج المتوصل إليها وفقا لما نصت عليه هذه المعايير، وتتمثل هذه المعايير في:

- **إعدادالقوائم المالية وفق اللمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** ينص هذا المعيار على ضرورة أن يوضح المدقق في تقريره إذا إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما والتحقق من مدى قبول الطرق التي من خلالها يتم تطبيق تلك المبادئ.[3]
- **الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** ينص المعيار الثاني من معايير إعدادالتقرير على ضرورة أن يبين المدقق في تقريره إذا كانت المبادئ المطبقة في الفترة الحالية تتميز بالثبات بالمقارنة مع الفترات السابقة.[4]
- **الإفصاح الكافي والملائم:** ينصهر االمعيار على ضرورة أن يقوم المدقق بالتحقق من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولاينبغي على المدقق أن يشير إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح في القوائم المالية غير كاف بدرجة معقولة. ويعني الإفصاح الكافي نوع المعلومات المتواجدة على مستوى القوائم المالية، وأيضا أسلوب عرض وتصنيف هذه المعلومات في القوائم المالية وكذلك المصطلحات المستعملة للتعبير من العناصر الموجودة في القوائم المالية.[5]

---

[1] المطارنة غسان فلاح ، مرجع سبق ذكره، ص 45.

[2] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دارالبداية ناشرون وموزعون، الطبعةالأولى، الأردن، 2010.

[3] المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص :44.

[4] الصبان محمد سمير، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[5] المطارنة غسان فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- **التعبير عن رأي المدقق:** ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه" يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، أوالإشارة إلى عدم إمكانية ذلك. وعندما لايتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها إسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الري قام به المراجع إن وجد ودرجة المسئولية التي يتحملها".[1]

كما يجب توافر الشروط الشكلية للتقرير نذكر منها:[2]

- أن يكون التقرير مكتوبا في وثيقة.
- أن يكون موجها إلى الجمعية العامة للمساهمين مثل عبارة (إلى حضرات المساهمين) في حالة شركة ذات أسهم، أما في حالة شركات الأفراد فيوجه إلى الشخص الذي قام بتعيينه.
- أن يكون موقعا من طرف المدقق الذي يحمل الترخيص وليس من أحدمساعديه.
- أن يوضح الفترة المالية التي أعدعنها التقرير.
- أن يحتوي على توقيع المدقق وتاريخه.
- أن يكون واضح اويحتوي على عبارات سهلة ومفهومة.

المطلب الثالث: مراحل التدقيق المحاسبي

يتطلب تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي إتباع ثلاثة مراحل على النحوالتالي:

1) المرحلةالأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الفحص [3]

ينبغي على مدقق الحسابات جمع المعلومات حول المؤسسة من خلال الأشغال الأولية كمايلي:

–الحصول على الوثائق الخارجية للمؤسسة.

– التعرف على التنظيم المهني المتعلق به.

–المقارنة بينها وبين المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع.

كمايجب على مدقق الحسابات أن يقوم بالاتصالات الأولى مع المؤسسةمن خلال:

– القيام بحوارات مع المسئولين في المؤسسة.

–القيام بزيارات ميدانية.

---

[1] الصحن عبدالفتاح محمد وزملائه ، مرجع سبق ذكره، ص48.

[2] الحدرب زهير، مرجع سبق ذكره، ص77.

[3] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظريةإلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص68.

-التعرف على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

وبعد ذلك يتم انطلاق الأشغال من خلال:

-تكوين الملف الدائم.

-إعادة النظر في برنامج العمل.

2) المرحلةالثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية[1]

يمثل نظام الرقابة الداخلية مجموعة ضمانات تساعد على التحكم في المؤسسة، لذا يجب تقييم جميع طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها من أجل الوقوف على انعكاساتها حول الحسابات والقوائم المالية. وذلك من خلال:

-جمع الإجراءات من خلال استخدام خرائط تتبع الوثائق مابين المصالح، وملخصات الإجراءات.

-اختبارات التطابق من خلال تتبع بعض العمليات من أجل فهم نظام الرقابة ومتابعته.

-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف.

-اختبارات الإستمرارية من أجل التأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.

-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

3) المرحلةالثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، أي بعد استخراج نقاط القوة والضعف، يتم إعادة النظر في برنامج العمل، وذلك بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام، أوإضافة أجزاء واختبارات مدعمة في حالة ضعفه،[2]وذلك من خلال: [3]

- تعديل البرنامج حيث يتم وضع برنامج لفحص الحسابات في حالة وجود نقاط القوة، أوإضافة اختبارات وتدعيم برنامج الفحص في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- إنهاء عملية التدقيق من خلال:
  - ✓ إعادة النظرفي الاختبارات المحاسبية الكبرى.
  - ✓ فحص الأحداث مابعد الميزانية.
  - ✓ فحص كيفية عرض القوائم المالية والمعلومات الإضافية.

[1] نفس المرجع السابق، ص، 70 -71 .

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[3] نفس المرجع السابق، ص78.

✓ إعادة النظر في أوراق العمل.

– إصدار الرأي.

المبحث الثالث: مهنة التدقيق المحاسبي ومفاهيم لها علاقة بها

المطلب الأول: مهنة التدقيق المحاسبي ومراحل تطورها

- **مهنة التدقيق المحاسبي:**

هي مهنة حرة مستقلة تكمن في فحص الوثائق والسجلات والمستندات المحاسبية لإبداء رأي فني حول مصداقية وعدالة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية من خلال تقرير مالي، تمارس من قبل ثلاثة أطراف كما هي مبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم 1: ممارسوا مهنة التدقيق المحاسبي

	التعريف	المهام
الخبير المحاسبي	هو نوع من أنواع مدققي الحسابات المكلف بالتدقيق الخارجي التعاقدي ويمارس بإسمه الخاص مهمة تنظيم وفحص وتحليل المحاسبة والحسابات للمؤسسات.	• القيام بمسك وتنظيم وفحص وتحليل محاسبة المؤسسات. • ضبط ومراقبة محاسبة الهيئات التي لا يربطه بها أي عقد عمل. • مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات.
محافظ الحسابات	هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة عن طريق تقرير مالي مستقل وعادة بقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلية ومكلف بالتدقيق الخارجي القانوني.	• المصادقة على صحة حسابات الشركات وانتظامها ومطابقتها للقواعد المعمول بها. • يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة ومطابقة للنتائج المالية وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية للشركات. • إبداء رأيه في شكل تقارير نذكر منها تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية تقرير حول الإتفاقيات المنظمة.
المحاسب المعتمد	وفقا للمادة 41 من القانون 10_1 يعرف المحاسب المعتمد على أنه	• يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

	"المهني الذي يمارس بصفةعادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وضبط الحسابات، وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته."	• يعرض الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه وتطور عناصر الممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.

المصدر: القانون10 -01 المتعلق **بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المدون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، المؤرخ في 2010/06/29.

- **مراحل تطور مهنة التدقيق:**

تمر الحياة الاقتصادية الجزائرية بأحداث مختلفة، فمنها المفصلية ومنها العابرة لتختلف شدة تأثير منها باختلاف نوع الحدث.

لقد تطور الاقتصاد الجزائري تماشيا مع مرحلة الاستقلال في الفترة مابين 62-86، ليزدهر في فترة الانفتاح لمدة من 5 إلى 6 سنوات لكن عرف ركودا مابين 91-97، ليتحول بعدها إلى خصخصة الشركات في فترة 97-2007 بعد انخفاض أسعار البترول.

ان انعدام الاستقرار الاقتصادي اثر على الميكانيزمات الاقتصادية، في بعض الأحيان بالإخفاق وبعض المرات بالنجاح، على اعتبار أن التدقيق من بين أهم هذه الميكانيزمات الأساسية في اقتصاد أي دولة، فلميسلمه والأخرمن هذه الاهتزازات. والأن يمكن تلخيص مراحل التطور كما يلي:

❖ **الفترة مابين 1968-1991**

عرف عن هذه الفترة حداثة عهد الجزائر بالاستقلال، تم حل البرلمان بمجيء الرئيس الراحل هواري بومدين مااستلزم في تلك الفترة إصدار أوامر من خلال غياب القانون.

صدور أوامر كثيرة عدلت الهيكل التنظيمي للمهنة، من نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين إلى مهنة مستقلة لها منهجها وقواعدها (الشهادات مضبوطة، هيكل تنظيمي ...وأخرى تخص مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين).[1]

للقيام بهذه المهنة بكفاءة عالية يتطلب الأمر الاستقلالية التامة وهو الركيزة الأساسية لمفهوم مندوبي الحسابات، كما كان يتمتع بالإستقلالية التي تسمح له القيام بهامه على أكمل وجه دون أي تعليمات من أي جهة كانت مما كرس بجدارة مبدأ خفي يقوم عليه عمل المحافظ ألا وهو " الشكل مهني."

[1] الأمر 71-82 المؤرخ في71/12/29، **يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبيرالمحاسب**، المدون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

إن عامل الشك المهني له علاقة وثيقة بتطور المهنة من حيث المعايير التي تبنى عليها أراء المحافظ، إن عمل المحافظ يبنى على قواعد غير معمقة تظهر في مجال عملة من شانها أن تكون له قاعدة معلوماتية خصبة، يبنى على أساسها الشكال مهني ليوضح بنسبة كبيرة تأكيد الشك من عدمه، هو الأمر الذي يحد من الوقوع في الأخطاءالمهنية.

إن إستقلالية المحافظ في هذه المرحلة تلعب دورا هاما في تطوير ممارسة المهنة للزيادة من المستوى في الكشف من الغش والأخطاء وحتى تصحيح الاختلالات المحاسبية، أثر تضارب المعلومات المالية في المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) الذي اعتمدت من طرف السلطات الوطنية المسئولة أنذاك مباشرة بعد الإستقلال، إن تطور المهنة في الفترة الاستعمارية لم يكن بالهدف الحقيقي للمهنة إلا أن تأسيس الجزائر قواعد مهنية جديدة وإلغاء الكثير من القواعد المهنية في فترة الاحتلال، سرع من وتيرة تدارك الأسس الفعلية والصحيحة لتطوير المهنة الأمر الذي انجر عنه مخطط جديد"المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي أعطى صورة جديدة للمعلومة المالية فأصبحت تعطي انطباع مالي صادق وشفاف عن الحالة المالية للمؤسسة تماشيا مع متطلبات الفترة.

إن مجموعة القواعد والأوامر التي نظمت المهنة في هذه المرحلة استخدمت تسميات مختلفة كانت أبرزها مفتشين سامين للمالية، مراقبين عامين للمالية، مندوبي حسابات، ثم محافظ حسابات إلى آخرها، بالرغم من إختلاف التسميات يبقى صميم مهنة التدقيق المعروفة حاليا بي "المراقبة " و"التحقيق "في قطاع مالية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي.

طبيعة الاقتصاد الوطني الجزائري في هذه الفترة اقتصاد موجه نابع من فكر اقتصادي إشتراك يقائم على الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج، مما يعطي تباين في صلاحيات المسئولين عن القطاع، الأمر الذي أوجب وجود مراقب مالي عن الأعمال الاقتصادية لكل مؤسسة.

لقد كرس المرسوم 69-28 المتعلق بتعديل وتوزيع اختصاصات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية مبدأ الاستقلالية، مما اتضح في استقلالية القطاع العمومي الاقتصادي عن القطاع العمومي الإداري، وحدد مهام محافظ الحسابات وأوضح معالم المهنة، كمهنة مستقلة تمارس تحت المسؤولية الخاصة للمهني وهوماتحقق بقانون المالية 1970 في نصوص المواد37 ،38،39 التي تتضمن ما يلي:

"يتعين على المكاتب والمؤسسات العمومية والشركات الوطنية للدولة التي فيها مساهمة تعادل 50 بالمائة فأكثر من رأسمالها، تحت طائلة ملاحقة مسؤوليتها، أن تقدم لوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط قبل 30 سبتمبر

من كل سنة، ميزانيتها والحسابات التقديرية للسنة المالية التالية والعناصر التي تمكن من القفل التقديري للسنة الجارية."

"يتعين على المؤسسات نفسها أن تبلغ وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط، في أجل أقصاه 30 سبتمبر جدولا مفصلا بالأصناف والنفقات العمومية، التي يجري إيضاحها فيما بعد".

"يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أوالتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، يمكنه أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أوهيئة عمومية حصة في رأسمالها.

ليأتي فيما بعدها " المرسوم173-70المؤرخ في 17 رمضان 1390 الموافق ل16_11_1970 المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أوشبه العمومية، ويضع القاعدة الأساسية لمزاولة المهنة وكيفية الاعتماد لمزاولة مهنة مندوب الحسابات.

لمن يدرس المهنة يجب يكون على يقين أن هدفها الأساسي اكتشاف الغش والأخطاء والحد من عمليات الإختلاس والتلاعب المحاسبي.

نص الأمر الرئاسي "رقم71- 82 المؤرخفي 11 ذي القعدة 1391 الموافق ل 09 ديسمبر سنة1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، الذي أعطى صيغة أوسع لمهنة محافظ الحسابات في نص المادة" 6 يجوز للمحاسبين وخبراء المحاسبة المرخصين أن يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات طبقا للتشريع الجاري به العمل حاليا ولأحكام المادتين 47، 48 الواردتين بعده " نصتا على الترتيب "إن مندوبي الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم، يجب أن يجري تعيينهم إلزاميا من بين الخبراء المحاسبين أوالمحاسبين المرخصين."

"لايمكن أن يمارس وظيفة مندوب الحسابات من نفس الخبراء المحاسبين أوالمحاسبين المرخصين، في المؤسسات الخاصة التي كانوا كلفوا بمسك محاسباتها أوبوضع ميزانيتها وحسابات نتائجها، يسري هذا المنع بالنسبة للسنة التالية لآخر سنة مالية عمل خلالها المحاسب أوالخبير المحاسب."

❖ **الفترة مابين 1991_2010**

لاحظت هذه الفترة عدة تغيرات جوهرية طرأت على مهنة محافظ الحسابات أثر صدور القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق ل27 ابريل 1991، المتضمن لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لقد أعطى القانون 91-08 صبغة جديدة لمهنة محافظة الحسابات وأصبح لها حماية قانونية، وقرر كذلك على إن مهنة محافظة الحسابات كمهنة مستقلة حرة على غير الخبرة المحاسبية والمحاسبية المعتمدة، وهذا ما أدى إلى إكتسابها بعد قانوني من حيث الأحكام الخاصة بالمهنة وشروط الممارسة وكذا حقوق ومسؤوليات محافظ الحسابات.

إن حتمية الأوضاع الاقتصادية المشهودة التي أثرت على الطابع الاقتصادي انطلاقا من قوانين خصخصة الشركات العمومية الاقتصادية ذات الطابع التجاري والصناعي، بمقتضى الأمر 01-04 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام1422 الموافق ل20غشت2001 والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصخصتها، قرر حجم المسؤولية التي يتحملونها المحافظين المحاسبين بالنظر إلى الدور الفعالالذي يلعبونه لتأكد من صحة ومصداقية الحسابات وحتى عملية في إطار الوصول إلى مالية عامة تجسد حقوق الدولة وتكلفتها، وهذا راجع إلى كون أغلب محافظي حسابات مفتشين عاميين للمالية، مفتشين وأعوان مفتشين.

وفي الأصل إن مهنة التدقيق نشأت في الفترة السابقة، غير أن تثبيت وجودالمهنة في مجال المحاسبة وتفعيلهاعلى الصعيد الوطني كان بصدور القانون 91-08، كما تضمن ظهور لجان التدقيق، إصدار الجزائر لنشرة معايير تدقيقية خاصة، فأصبح لمحافظي الحسابات:

_ قانون خاص يحتوي (أحكام عامة، مهام، تعيين، تنافي، حقوق، ومسؤوليات محررة في أحكام انتقالية).

_ التصريح بتسمية محافظ الحسابات نهائيا بدل" مندوب الحسابات."

_ كيفية تعيين مقيدة لممارسة مزاولته.

وفي الأخير مهنة محافظ الحسابات مهنة حرة مستقلة في المرحلة بامتياز.

❖ **الفترة مابين 2010-2015**

طرأت على هذه المرحلة تغيرا نوعيا على المستوى الإطار القانوني للمهنة، التي لم تعد تدعى بالمهنة الحرة، وإنما أصبحت تابعة لسلطة CNC المتمثلة في وزير المالية في مختلف هياكلها القاعدية المؤسسة وفق منظور فلسفي جديد.

إذ أن CNC هو المخول الوحيد لإعطاء شهادات مخولة حق ممارسة المهنة، كما يقوم بمهمة تنظيم مسابقات وإمتحانات الحصول على الاعتمادات.

وفي حقيق الأمر إن ما حققته المهنة من مكاسب مادية ومعنوية أدت بها إلى اكتساب أعلى درجات من الحرية والإستقلالية، وهناك أساسيات قيام المهنة موجه للمهني:

_ التقيد بأوامر جهات أخرى يمثلون أعضاءCNC ممثلين لوزارات أخرى ليست على علاقة لا بالمحاسبة ولا بالتدقيق.

_ كذا إحلال اللجان المتساوية الأعضاء مكان النقابة الوطنية ومجلس النقابة الوطنية.

المطلب الثاني: أدلة وقرائن الإثبات في تدقيق الحسابات والتقرير المالي

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

أدلة وقرائن الإثبات في تدقيق الحسابات:

من الواضح أن الهدف الأساسي من تدقيق المحاسبي هو أن يقوم المدقق بممارسة مهامه وبذل العناية المهنية الكافية، في حدود أغراض تدقيق الحسابات وأساليبها، وإبداء رأيه الفني المحايد في نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية التي يقوم بتدقيقها.

وهذا يتطلب من المدقق حصوله على أدلة وقرائن إثبات تؤكد له بسلامة وعدالة رأيه الذي سيصفح عنه في تقريره الذي سيعرضه، كما أن هذه الأدلة والقرائن تعد بمثابة دليل إثبات عند معارضته في رأيه، ودليل الإثبات في تدقيق الحسابات يعتبر بينة قاطعة بحد ذاتها أما القرينة تستعمل للاستعانة بها عند الدليل، حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية، ليستعين بها عن دليل الإثبات القاطع، وطرق الإثبات في تدقيق الحسابات هي مجموعة من الوسائل والأساليب الفنية التي تهدف الى الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، والتي يستطيع المدقق عن طريقها أن يجمع الحقائق التي تمكنه من تحديد وجهة نظره. [2]

[1] الصبان محمد سمير وهلال عبد الله، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص166،

[2] محمد فصل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص161.

❖ **أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات:**

قد تتنوع وتتحد التقنيات المستعملة والأساليب المختارة حسب الأوضاع والظواهر المدروسة وفيما يلي بعض التقنيات والوسائل المستعملة لجمع وتقييم أدلة الإثبات: [1]

✓ **فحص الدفاتر والملفات والوثائق:**

هو التمعن في القيود والمستندات والتأكد من سلامتها محاسبيا وواقعيا في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وغالبا ما ترتبط تلك العملية بمصالح الاختيار والتي تطلق عادة على المعاينة المادية للأرصدة الملموسة التي يقوم بها المدقق، كذلك يطلق لفظ الفحص التحليلي على عملية المعاينة التي يقوم بها المراجع فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية، إلا أن الفحص كأسلوب يأخذ صورا متعددة إلا أنه غالبا ما يرتبط بأدلة الإثبات المستندة مما تعتمد هذه الأدلة لحد كبير على:

- مصدر ومنشأ المستند.
- ما إذا كان المستند قد أرسل للمدقق مباشرة.

يوجد اتجاهين لاستخدام أدلة الإثبات المستندة:

1_ عملية الفحص المستندي:

وهي مسار المدقق حيث يسلك مسارا عكسي أو خلفي للنظام المحاسبي يبدأ بالقوائم المالية ثم الدفاتر المحاسبية ثم المستندات.

2_ عملية إعادة التتبع:

يسلك المراجع مسارا أمامي للنظام المحاسبي حيث يبدأ بتحديد المستندات ثم يسعى للتحقق من عملية تسجيلها بالسجلات ومن ثم يبدأ التحقق من ظهور أثرها في القوائم المالية وهذا ما يسمى بمسار المحاسبة.

✓ **المشاهدة العينة:**

تعتبر الملاحظة كوسيلة مهمة لتجميع الأدلة والبراهين، وذلك بمشاهدة تتبع سير العمل في إدارة الشركة وفروعها وخلال هذه العملية يقوم المدقق بالتأكد من أن العمل المحاسبي والمالي يسير طبقا للخطة المرسومة، كما أن وسيلة الملاحظة يعتمد عليها المدقق اعتمادا كبيرا فيما يتعلق بعمليات الجرد للمخزون، وتستخدم كذلك للتأكد من الوجود المادي للأصل مع التأكد من ملكية المؤسسة له.

✓ **المصادقات:**

عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير يستفيد منها المدقق بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة حساباتهم

[1] احمد قايد نور الدين، مرجع سيق ذكره، ص 79.

كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء ويجب على المدقق تجنب حدوث أي تلاعب في مثل هذه الإقرارات وبالتالي يجب إتباع الاعتبارات التالية:

ـ يجب أن يشرف المدقق على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها إلى الغير.

ـ يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بإخطار الذين ترسل إليهم المصادقات بضرورة إرسالها بعد التوقيع عليها.

✓ **الاستفسارات:**

يكون الاستفسار شفويا أو كتابيا وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيرا على تفسير المدقق وحكمه الشخصي ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة.

✓ **التدقيق القياسي أوالفحص التحليلي:**

يجب على المدقق أن يقوم بدراسة المؤشرات من حيث تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها من دورة لأخرى، إن طريقة القياس هذه تسمح للمدقق الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات.

إن القياس والتحليل تقنية يلجأ إليها المدقق في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها. [1]

1. التقرير المالي

- **رأي المدقق حول القوائم المالية:**

بناءا على نتائج تقييمات أدلة التدقيق، يحدد المدقق أي نوع من أراء التدقيق التالية الذي يعتبر مناسبا وفقا للظروف وهي كالتالي:

➢ **الرأي غير المتحفظ :**

الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. [2]

[1] أحمد قايد نورالدين، مرجع سبق ذكره، ص 80-82.

[2] American Institute of Certified Public Accountant s(AICPA), **Reporting on Financial Statements**,(on line), AICPA2012, Available, on (http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/ Downloadable Documents/AU-C-00700.pdf)(12/01/2015), p753.

➢ **الرأي خلاف الرأي غير المتحفظ:**

قد لا يستطيع المدقق إبداء رأي غير متحفظ في حالة وجود أي من الحالات التالية: [1]

ـ بناءا على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، لا تعتبر القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الهامة أو الجوهرية.

ـ لا يمكن الحصول على أدلة التدقيق المناسبة الكافية لاستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات.

قد تؤدي الحالة الأولى إلى رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، وقد تؤدي الحالة الثانية إلى رأي متحفظ أو رأي سلبي.

✓ **الرأي المتحفظ:**

يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:[2]

ـ يخلص المدقق بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة، أن التحريفات سواء كانت بشكل فردي أو ككل، هي هامة ولكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية.

ـ يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى إن الآثار الممكنة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت يمكن أن تكون هامة ولكن ليست واسعة النطاق.

والآثار الواسعة النطاق على القوائم المالية هي تلك التي تكون في حكم المدقق:[3]

ـ غير مقتصرة على عناصر أوحسابات أومحددة في القوائم المالية.

ـ إذا كانت مقتصرة على عناصر أوحسابات أو محددة في القوائم المالية، تكون ممثلة أويمكن أن تكون ممثلة لجزء هام من القوائم المالية.

ـ فيما يتعلق بالإفصاحات أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

---

[1] Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille «SMPC » IFAC. **Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises,** Les Concepts Fondamentaux (on line), troisième édition, New York : IFAC, 2013, Disponible sur (https://www.ifac.org/system/files/uploads/Trans/ISA%20GUIDE%20Volume%201-French%20translation-v2.pdf)(22/09/2014). Downloadable Documents/AU-C-00705.pdf) (12/01/2015), p228 .

[2] INTOSAI Professional Standards Commutée – Financial Audit Subcommittee, ISSAI 1705 **Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report** (on line), Sweden : International Organisation of Suprême Audit Institutions (INTOSAI), 2009, Available on(http://www.issai.org/media/13132/issai_1705_ e_.PDF) (08/01/2015.

[3] INTOSAI Professional Standards Committee ،op.cit ،p1044.

✓ **الرأي السلبي:**

على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة، أن التحريفات سواء كانت بشكل فردي أو ككل، هي هامة وواسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية [1].

✓ **الامتناع عن إبداء رأي:**

على المدقق أن يمتنع عن إبداء رأي حينما يكون غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت يمكن أن تكون هامة وواسعة النطاق.[2]

2.التقارير المالية:

مفهوم التقارير المالية: يعرف تقرير التدقيق بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن مدقق مؤهل تتضمن رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ككل، ويقدمها إلى الجهات المهتمة بهذا الرأي لذا يجب ان يلتزم المدقق بمجموعة من العناصر التي يجب أن يتضمنها تقرير التدقيق الخارجي الذي يصدر كنتيجة لإنجازه عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.

فيما يلي أهم العناصر الرئيسية لتقرير مدقق الحسابات:

_ عنوان التقرير.

_ الموجه إليهم التقرير.

_ الفقرة التمهيدية.

_ مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.

_ مسؤولية مدقق الحسابات.

_ فقرة الرأي.

_ توقيع مدقق الحسابات.

_ تاريخ تقرير مدقق الحسابات.

_ عنوان مدقق الحسابات.

[1] American Institute of Certified Public Accountants,op.cit, p787.
[2] Ibid.

1_عنوان التقرير:

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له، ويفضل استخدام مصطلح (تقرير مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة محل التدقيق، أوعن مجلس الإدارة، أوعن تقارير المدققين الآخرين، الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي يلتزم بها المدقق الملتزم. [1]

2_الموجه إليهم التقرير:

ينبغي أن يوجه تقرير مدقق الحسابات على الأقل إلى المستثمرين في المؤسسة محل التدقيق مثل المساهمين، إضافة إلى مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق أو هيئة معادلة له مثل لجنة الحوكمة، كما يمكن أن يوجه التقرير إلى إطراف أخرى اعتمادا على البيئة القانونية وطريقة إدارة المؤسسة محل التدقيق، ووفقا لذلك يمكن أن يوجه تقرير المدقق إلى الدائنين. .. الخ.[2]

3_ الفقرة التمهيدية:

ينبغي أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير مدقق الحسابات ما يلي: [3]

_ تحديد المؤسسة التي خضعت قوائمها المالية للتدقيق.

_ ذكر أن القوائم المالية قد تم تدقيقها.

_ تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية التي تم تدقيقها، وتشمل غالبا الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق الكشوف المالية.

_ تحديد التاريخ والفترة التي تعطيها كل قائمة من القوائم المالية محل التدقيق.

_ الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.

---

[1] حسام الدين حسن، **معيار التدقيق الدولي700 حول تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية** (على الخط)، جمعية المحاسبين القانونيين السورية (ASCA)، متاح على(http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf ، .)(2015/02/22)ص2.

[2] Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB), **The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion, and The Auditor's Responsabilités Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report and related amendements to PCAOB standards** (on line), Available on(http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release_2013005_ARM.pdf) (12/01/2015), p5.8 ،9.

[3] Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques(INTOSAI). ISSAI 200 – **Principes fondamentaux de l'audit financier** (on line), Austria: (INTOSAI), 2013, Disponible sur (http://fr.issai.org/media/69914/ issai-200-french.pdf), 22/09/2014, p 35.

4_مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية:

يجب أن يبين المدقق أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق،[1] وان هذه المسؤولية تشمل ما يلي:[2]

_ تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أوالخطأ.

_ اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

_ عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5_ مسؤولية مدقق الحسابات:

يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول القوائم المالية بناءا على التدقيق، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق المتعارف عليها، كما يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المدقق تخطيط وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، فضلا عن ضرورة أن يصف المدقق عملية التدقيق، كما ينبغي على المدقق أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.[3]

6_ فقرة الرأي:

ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق فقرة تحت عنوان "الرأي"، يعبر فيها المدقق عن رأيه المناسب حول صدق وعدالة القوائم المالية، سواء كان رأي غير متحفظ، رأي خلاف الرأي غبر متحفظ، سواء رأي متحفظ أو رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء رأي.

7_ توقيع مدقق الحسابات:

يجب أن يوقع تقرير مدقق الحسابات، ويكون توقيع التقرير بالإسم الشخصي للمدقق او بإسم مؤسسة التدقيق التي ينتمي إليها أو كلاهما حسب ما يكون مناسبا.

[1] حسن حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص3.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] نفس المرجع السابق.

8_تاريخ تقرير مدقق الحسابات:

يجب على المدقق أن يؤرخ تقرير مدقق الحسابات على القوائم المالية بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة التدقيق الكافية والملائمة التي سيبني عليها الرأي على القوائم المالية.

9_ عنوان مدقق الحسابات:

يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمدقق الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مدقق الحسابات المسئول عن عملية التدقيق أو مؤسسة التدقيق التي ينتمي إليها.[1]

المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلية

❖ **مفهوم نظام الرقابة الداخلية:**

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه خطة تهدف إلى تنظيم الإجراءات اللازمة لحماية ممتلكات المؤسسة ولحفظ السجلات والدفاتر المالية.[2]

❖ **طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:**

بالرغم من تعدد طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إلا أن تبقى تهدف إلى الحكم على مدى فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية والمحافظة على ممتلكات المؤسسة وتحديد نواحي الضعف التي تتطلب فحصا دقيقا أكثرمن غيرها، فيما يلي سيتم عرض أهم طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمتمثلة في:

✓ **طريقة التقرير الوصفي:**

ترتكز هذه الطريقة على وصف قواعد الرقابة الداخلية وذلك من خلال شرح تدفق العمليات والبيانات وذلك من خلال تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات.[3]

✓ **طريقة قائمة الاستقصاء:**[4]

تعتمد هذه الطريقة على إعداد مجموعة أسئلة تشمل إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة واضحة تسهل من الإستفسار عن تفصيلات العمل والخطوات المنتهجة في كل

---

[1] قادري عبد القادر، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد التقرير**، مجلة الدراسات المعمقة، العدد الثاني، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 2016، ص 9، 10.

[2] تونسي نجاة، **تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، جامعة عبدالحميد بن باديس، مجلة المالية والأسواق، مستغانم، ص 138.

[3] القاضي حسين ودحدوح حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعاييرالأمريكية والدولية**، مؤسسةالوراق، الطبعةالأولى،عمان، 1999، ص275.

[4] انفس المرجع السابق.

مركز نشاط ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعاة الإعتبارات التالية وهي:

– تبيان مصادر المعلومات المستعملة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمتل لتأكد منها.

–التفرقة بين نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

–الإحتواء على وصف تفصيلي لمختلف نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

✓ **طريقة خرائط التدفق:**

تعرف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز كتعبير عن مسار تدفق المستندات داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى تبين خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أوسجل يستخدم داخل المؤسسة.[1]

❖ **مسؤولية محافظ الحسابات عن دراسة نظام الرقابة الداخلية:**

لم يعد يختص نظام الرقابة الداخلية بالنواحي المحاسبية فقط ولكنه اتسع وأصبح يشمل كافة أوجه النشاط داخل المؤسسة وهذا ما أدى إلى وجود خلاف فيما يتعلق بمدى مسؤولية المدقق حول نواحي الرقابة الداخلية كم تتضح هذه الأخيرة كما يلي:

- ✓ **فيما يخص الرقابة المحاسبية:** يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية للدفاتر ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمنشأة كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كون ذات أثر جوهري في عملية التدقيق لذلك أوضحت معايير التدقيق الخارجي على فهم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ **فيما يخص الرقابة الإدارية:** يعتبر محافظ الحسابات غير مسئول عن دراسة وتقييم نضام الرقابة الإدارية للمنشأة ويكون فقط مسؤولا عن المسائل التي لها أثر على النواحي المالية للمشروع حيت أن إلزامه بفحص الرقابة الإدارية سيزيد من مسؤولياته وتؤثر عليه سلبيا.
- ✓ **الضبط الداخلي:** يعتبر محافظ الحسابات مسئول عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي كما يعمل هذا النظام على رقابة العمليات اليومية للمنشاة مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش من قبل عمل أي موظف

[1] الصبان محمد سمير وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية :مدخل تطبيقي**، الدارالجامعية، الطبعةالأولى، القاهرة، 1996، ص75.

وبما أن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس من مسؤولية محافظ الحسابات فإنه بذلك يعتبر مسئول عن فحص نظام الضبط الداخلي.[1]

[1] سباع احمد الصالح ومحمد الهادي ضيف الله، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العددالثالث، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2018، ص 12.

خلاصة الفصل الأول

من خلال الدراسة التي تمت في هذا الفصل تبين أن تطور التدقيق المحاسبي كان من تطور الواقع الإقتصادي وكبر حجم الوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وتبين أن مهمة التدقيق تحتاج إلى توفر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبأنظمة المحاسبة التي يقوم بفحصها انتقاليا من أجل إعطاء رأي فني محايد يوضح فيه الصورة الحقيقية للقوائم المالية إدا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك يبين المركز المالي للمؤسسة مدعما رأيه بالأدلة والبراهين، ويخدم عدة أطراف تستخدم القوائم المالية وتعتمد على تقرير لإتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وهدا التقرير يقدمه المدقق من أجل تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول أو الإقتراحات بهدف تفادي الإختلاس والغش أو تقديم قرارات مستقبيلة للإدارة.

ومما سبق نستنتج أن التدقيق له أثر في المردودية لأن الملاحظات التي يعطيها المدقق تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة وبالتالي ارتفاع فعالية المؤسسة إلى الأحسن.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للقوائم المالية

تعدد المؤسسات وزيادة حجمها وكذا تعدد الأطراف التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة لنشاط المؤسسات، أدت بالقوائم المالية والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي الذي يعتمد على إدخال بيانات، يتم معالجتها وفق مبادئ وأسس محاسبية معترف بها لتتحول إلى معلومات مالية ذات دلالة مستقبلية تنبؤية معروضة في شكل كشوف مالية.

تعكس هذه القوائم الصورة الصادقة للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية لمختلف مستخدميها.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للقوائم المالية ويقسم إلى ثلال مباحث، يمثل المبحث الأول ماهية القوائم المالية يتضمن ثلاث مطالب، المطلب الأول يمثل تعريف القوائم المالية، المطلب الثاني يمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية، المطلب الثالث يمثل أنواع وأهداف القوائم المالية، والمبحث الثاني يتضمن مفاهيم حول القوائم الماليةويقسم إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول مستخدموا وأسس القوائم المالية، المطلب الثاني يتم التطرق فيه إلى الإفصاح والقياس المحاسبي للقوائم المالية، المطلب الثالث يتضمن جودة القوائم المالية، وأخيرا يتم التطرق في المبحث الثالث إلى العلاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية للقوائم المالية، يفصل إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية وخصلئصها، الطلب الثاني دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، المطلب الثالث دور خاصيتي الملائمة والموثوقية على جودة التقارير المالية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

إن تعدد المؤسسات وزيادة حجمها، وانفصال الإدارة عن الملكية، وكذا تعدد الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة لنشاط المؤسسات أدت بالقوائم المالية، بحيث يمكن إجراء عرض شامل من خلال تحليل القوائم المالية للمؤسسة بغرض تلبية احتياجات مستخدميها، وبالتالي يتم التطرق إلى ماهية القوائم المالية في المبحث الأول من خلال ثلاث مطالب المذكورة أدناه.[1]

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعاريف للقوائم المالية منها:

- تعد القوائم المالية الجزء الجوهري في التقارير المالية وتعتبر المنتج النهائي للنظام المعلومات والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي وتوصيل المعلومات المالية لمختلف مستخدميها لتحديد الوضعية المالية للمنشأة وتقديم أدائها المالي وبالتالي صنع القرارات الاقتصادية الرشيدة.[2]
- تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تخص المؤسسة ووضعها المالي، حيث يهتم مستخدموا القوائم المالية بهذه المعلومات حسب احتياجات كل طرف، وذلك حسب ما يريده منها والغاية من قراءتها، وحتى تكون القوائم المالية مصدر للمعلومات يجب أن تتصف بمجموعة من موصفات الجودة.[3]
- القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات إلى منهم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول رأس المال والنتيجة اللذان يرتبطان بوحدة محاسبية.[4]

نستنتج مما سبق تعريف شامل للقوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية مخرجات للنظام المعلومات والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي، والمصدر الرئيسي لتوصيل المعلومات لمختلف مستخدميها كما تهدف إلى تحديد الوضعية المالية للمنشاة وتقييم أدائها. وحتى تكون

زعفران منصورية، بودونات أسماء، **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة إقتصاديات الأعمال التجارية، العدد6، 2018جامعة

[1] عبدالحميد بن باديس، مستغانم، 2018، ص.186.

[2] حفاصة امينة وفرحات عباس، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدوليةLAS/ IFRS** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص88.

[3] شارفي ناصر ونجارأيوب ، **دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02 العدد 19،جامعة البليدة، 2018، ص02.

[4] عبدالسميع الدسوقي، **أساسيات المحاسبة المالية**، داروائل للنشروالطباعة، الجزءالأول، عمان، الأردن، 2002، ص10.

المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ذات جودة عالية يجب أن تتصف بالخصائص النوعية وتكون كذلك مساعدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

تتعدد الخصائص النوعية للقوائم المالية بين الرئيسية وأخرى ثانوية.

- **الخصائص النوعية الرئيسية للقوائم المالية:**

تتمثل في خاصيتين أساسيتين هماكل من الملاءمة ولها علاقة وثيقة بالقرارات التي يتم اتخاذها، وتعبر على مدى قدرة القوائم المالية في التأثير على سلوك متخذي القرارات الاقتصادية وذلك بمساعدة في التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتقييم الماضية والحاضرة وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية.[1]

وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر على القيمة التنبؤية، والقيمة العكسية، والتوقيت المناسب.

أما الخاصية الرئيسية الثانية هي الموثوقية ويقصد بها خلو القوائم المالية من الأخطاء المعتمدة وغير المعتمدة والتحيز وإمكانية الاعتماد عليها وتتصف بالحياد والموضوعية، وفي حالة شك أوعدم التأكد يجب اتخاذ الإجراءات الضرورية من خلال ممارسة مبدأ الحيطة والحذر، وهذه الخاصية بحد ذاتها لها خصائص فرعية تتمثل في قابلية للتحقق، والصدق في التميز.[2]

- **الخصائص الثانوية للقوائم المالية:**

حتى تسهل عملية المقارنة لقارئ القوائم المالية المعلومات الخاصة بها مع معلومات أخرى من مؤسسة أخرى يستلزم أن تتوفر خاصيتين ثانويتين تتمثلان في القابلية للمقارنة والتي يتم الإفصاح عنها وقياسها والتقرير عنها بنفس الوسائل لعدة مؤسسات دائما تكون قابلة للمقارنة وهي خاصية تساعد مستخدمي القوائم المالية في معرفة أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين مجموعتين أو أكثر من الظواهر الاقتصادية المحيطة بهم.

بالإضافة إلى خاصية الثبات وتعني الثبات من حيث تطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية في إعداد القوائم المالية من فترة لأخرى والذي يؤدي إلى زيادة منفعتها لمستخدميها من حيث تسهيل تحليلها واستعمالها لإجراء المقارنات.[3]

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية وأهدافها

1.أنواع القوائم المالية

تعرض القوائم المالية على النحو التالي:

---

[1] TAZDAIT Ali, **maitrise du système comptable financier,** 1er édition, ACG, alger, 2009 , p23.

[2] القاضي حسين ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص 274.

[3] الراوي خالد ويوسف سعادة، **التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**، دار المسيرة، الأردن، 2000، ص، ص 348، 349.

- **الميزانية:** هي عبارة عن كسف وليس حساباتبين في جانب ممتلكات المؤسسة والجانب الأخر مجموعة الإلتزامات وحقوق الملكية بشرط يكونا الجانبان متساويان.[1]

فيما يخص الأصول: (التثبيتات المادية، التثبيتات غير المادية، الإهتلاكات، المساهمات، المخزونات، أصول الضريبة، الزبائن، والمدينين الآخرين، أعباء مثبتة مسبقا، خزينة الأموال الايجابية).

أما الجانب الخصوم فتتمثل في: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية، والخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، منتوجات مثبتة مسبقا، خزينة الأموال السلبية).[2]

- **حساب النتائج:** يشمل كل من أرباح وخسائر المؤسسة المحققة خلال فترة زمنية معينة غالبا ماتكون سنة وفي حالة تغيير هذه المدة ينشر البعض القوائم المالية على أساس القوانين.[3]

ويمكن تحليل هذه الأعباء والمنتجات كما يلي:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال، منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم، المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية، المخصصات للإهتلاكات تخص التثبيتات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناص غيرالعادية (أعباء ومنتجات) النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة، [4]يعرض حساب النتائج بطريقتين إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.

- **قائمة التدفقات النقدية:** تعتبر لوحة قيادة أمام الإدارة المالية بحث تتخذ على أساسها القرارات الهامة كتغيير النشاط تعتب، هذه القائمة أداة تحليل متميزة تبحث عن الخيارات الإستراتجية للمؤسسة ونتائجها المستقبلية.[5]

يبين مصادر واستخدامات الأموال ويتضمن مايلي:

---

[1] مخلخل زوينة ويحياوي مفيدة، **دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد1، جامعة بسكرة، 2020.، ص265.

[2] القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحساباتوقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية العدد رقم 19، المادة 3.220ص، ص 23، 24.

[3] مخلل زوينة ويحياوي مفيدة، مرجع سبق ذكره.

[4] انفس المرجع السابق، ص 25.

[5] مخلل زوينة ويحياوي مفيدة، مرجع سبق ذكره.

✓ **الأنشطة التشغيلية:** والتي تتضمن التدفقات التالية:[1]

المتحصلات من بيع السلع والخدمات، أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن نشاط الاستثماري أو التمويلي، المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين، وكذلك مدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

✓ **الأنشطة الاستثمارية:** تتعلق بأصول طويلة الأجل وغيرها من الاستثمارات، وتتضمن التدفقات التالية:[2]

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

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

_ المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

✓ **الأنشطة التمويلية:** هي تلك الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات حجم ومكونات الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة، وتتضمن التدفقات التالية:[3]

_ المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم.

_ المدفوعات النقدية للملاك لإقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة.

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

- **قائمة تغيرات الأموال الخاصة:** تكمن أهمية جدول تغيرات الأموال في ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في أخر دورة.[4]

---

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2001، ص 347.

[2]، Brunot clomant et autres, **Comptabilité financier normes ias /ifrs**, Pearson éducation, Paris, France , 2008, p 45.

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

[4] زهدي الشلتوني فايز، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005، ص 23.

ومن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في هذا الجدول ما يلي:[1]

_ النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء، المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.

_ المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

_ عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض،التسديد).

_ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

- **الملاحق:** تحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة تعتبر ضرورية لقراءة وفهم القوائم المالية يمكن تلخيصها كما يأتي:

_ معلومات اقتصادية: طرق التقييم، تطور بعض البنود، طرق حساب الاهتلاكات والمئونات وخسائر القيمة

_ معلومات قانونية: مبلغ الالتزامات المالية، هيكل الراس المال الاجتماعي للمؤسسة، القروض المضمونة.

_ معلومات جبائية: توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية والاستثنائية.

_ معلومات اجتماعية:عدد العمال، مبلغ الأجور الإجمالية المدفوعة، المبالغ المسددة كإمتيازات إجتماعية.[2]

2.أهداف القوائم المالية:

شهدت القوائم المالية من ناحية الوظيفة تطور تدريجي باعتبارها وسيلة لتوصيل البيانات المالية للمستخدمين تماشيا مع التقدم في المحاسبة وقد استخدم هذا الإجراء الفني لمدة طويلة من قبل أن تصبح التقارير المالية مجرد معالجة حسابية مالية بين الشركاء وظهر أثر البريطانيين على القوائم المالية وإعدادها في منتصف القرن التاسع عشر نظرا لزيادة الحاجة في هذا الوقت للقوائم المالية امتدادا وتطويرا للطريقة الايطالية في المحاسبة فهذا الأساس الذي نبع في ايطاليا مع ظهور مجموعة من المحاسبين في ذلك الوقت كانت لهم القدرة على خلق شيئا جديدا للمحاسبية ويتضح في ذلك الوقت زيادة أهمية القوائم المالية معناها وفائدتها.

الإستعمال الفعال بواسطة البريطانيين لأرصدة الحسابات فقد جعل من القوائم المالية أكثر سهولة للقراءة، يعرض معلومات أكثر بطريقة مركزة ومن ثم أهمية القوائم المالية. إن القوائم المالية هي الوسيلة التي توضح نتائج معاملات الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة، وتحديد المركز المالي للوحدة في نهاية الفترة، وكذلك المستفيدون من القوائم المالية أطراف عديدة منهم المساهم والمستثمر وغيرهم، ويقوم هؤلاء بتحديد

---

[1] القرار، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** ، المدون الجريدة الرسمية العدد رقم 19 ، المادة 3.220 القرار المؤرخ في2008/07/26 ، المادة 1.250ص، ص 26- 27.

[2] ، Sadi Nacer Eddine , **analyse financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationale** ,l'harmattan،paris, France, 2009, p66.

معاملاتهم مع المؤسسة، وهنا يتم توضيح أهمية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية ليس فقط على مستوى المؤسسة التي تعود لها القوائم المالية وإنما أيضا على مستوى المؤسسات والكيانات الأخرى.[1]

قوة فاعلية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية تعتمد أساسا على مدى صحة القواعد المحاسبية المستخدمة في إعدادها، توجد الكثير من الآراء فيما يتعلق من الغرض من القوائم المالية، كما لخصها شوتزمان (إن الغرض منها تعتبر وسيلة اتصال بين المستثمرين وكتيب به معلومات تهم الموظفين وبمثابة إشهار كتابي لمنتجات الشركة ومعلومات اقتصادية مفيدة للصحافة المهتمة بشؤون الأعمال وأداة لتقوية الروابط بين المشروع والمجتمع الذي يعيش فيه). [2]

فإن أهداف القوائم المالية تستخلص كما يلي:[3]

_ تقديم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تقديم المعلومات لمستخدمي الميزانية حول التزامات وموجودات المنشاة.

_ تقديم نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال دورة محاسبية معينة.

_ تحديد المركز النقدي للمؤسسة من خلال بيان رصيد التدفقات النقدية الواردة والصادرة للمؤسسة من خلال القيام بالعمليات الاستغلالية والتمويلية والاستثمارية.

_ توضيح التغيرات الطارئة على الأموال الخاصة يعني توضيح زيادة أو نقص في رأس المال.

_ إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة في القوائم المالية الأصلية من خلال عرض الملحق.

المبحث الثاني: مفاهيم حول القوائم المالية

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمنشأة، وبالمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة والإفصاح والقياس الإضافي عند الضرورة، فإنه ينتج لدينا قوائم مالية تقدم عرضا عادلا،[4]وتستخدم هذه القوائم من قبل أطراف داخلية و خارجية.

---

[1] محجوب محمد السيد، **المحاسبة في ظل التضخم**، محاضرة ألقيت في اجتماع خبراء بالكويت الذي صدر في كتاب بعنوان التضخم في العالم العربي، المؤسسة الجامعية للطباعة والنشر، 1986، ص274.

[2] صلاح سليمان علي محمد، **اثر التضخم في إعداد القوائم المالية للشركات**، رسالة دكتوراه ، جامعة ام درمان الإسلامية، 2016، ص103.

[3] بن وفقي علي، **دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة الجافة، 2019، ص 76-77.

[4] لايقة كاسر رولا، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكرة الماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2008، ص 46.

المطلب الأول: مستخدموا وأسس القوائم المالية

للإدارة أن تستخدم القوائم المالية العديد من الأغراض منها:

قياس تكلفة الأنشطة المختلفة التي يقوم بها المشروع.

تحديد كفاءة كل قسم من الأقسام، وكل مرحلة من مراحل إنتاج منتج ما.

تقييم مستوى كفاءة الافراد.

تقييم انظمة الرقابة الداخلية بالمشروع.

ادخال التعديلات الضرورية اللازمة في طرق الانتاج والمساعدة على وضع خطط للمستقبل، إن استخدام الادارة للقوائم المالية قد ازداد في أهميته، وأهم ما ساعد على زيادة هذه الاهمية مايلي:

- ✓ شيوع نظام الشركات المساهمة وما صاحبه من تعقيدات ادارية في تنظيم المشروع.
- ✓ التوزيع الجغرافي للكثير من المشروعات في مناطق عديدة.
- ✓ قوانين الضرائب وزيادة اهميتها وازدياد اهتمام الحكومات بعالم الأعمال ويظهر ذلك من خلال القوانين والقرارات الحكومية المختلفة في تنظيم المشاريع.[1]

- **مستخدموا القوائم المالية:**

1.الجهات الخارجية:

تتمثل الجهات الخارجية في عدة أطراف والتي تتعامل معها المؤسسة وتتمثل فيما يلي:

- **الموردون:** يهتم الموردون بالقوائم المالية من حيث أنهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على معرفة ما إذا كان بإمكان المؤسسة سداد ديونها أم لا.
- **العملاء:** هم بحاجة إلى معلومات تتعلق باستمرارية المشروع، وقدرت المؤسسة على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها خاصة إذا كان لهم معها ارتباطات طويلة الأجل.
- **الجمهور:** تؤثر المشاريع التي تقوم بها المؤسسات على الجمهور، حيث أنها تقدم مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي فهي تضمن فرص عمل والتعامل مع الموردين المحليين.[2]

[1] سامي محمد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص، ص 104، 105.

[2] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لغرض الإستثمار ومنح الإئتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص90.

- **المستثمرين:** يعود اهتمام المستثمرين بالمشاريع نظرا للأموال التي استثمروها فيه، وإنتظار العائد المحقق أوالمتوقع تحقيقه، وكذلك لإتخاذ قرارات مناسبة متعلقة بمدى الاستمرار أو السحب الاستثمار في المؤسسة، كما أنهم يهتمون بتقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.
- **المقرضون:** يعتبر المقرضون من أهم مصادر الإستثمار في المؤسسة، لذا فإنهم دائموا الاهتمام بالقوائم المالية، خاصة ما تعلق بقدرة المؤسسة على سداد ديونها والفوائد المترتبة عنها، كما يحتاج المقرضون إلى معلومات محاسبية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات تتعلق بمدى إمكانية تقديم قروض للمؤسسة.[1]
- **الهيئات الحكومية:** تهتم الهيئات والوكالات الحكومية بمختلف البيانات والقوائم المالية وذلك بغرض تنظيم الاقتصاد ووضع الإطار القانوني لنشاط المشاريع وتحديد السياسات الضريبة والدخل والتأكد من
- مدى صحتها ومطابقتها للواقع. [2]

أسس إعداد وعرض القوائم المالية:

هناك عدة أسس واعتبارات عامة يجب الانطلاق منها عند إعداد القوائم المالية وهي:[3]

✓ **العرض العادل وتطبيق معايير المحاسبة الدولية:**

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمنشاة، وبالمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح الإضافي عند الضرورة، فانه ينتج لدينا قوائم مالية عرضا عادلا.

وفي حالات نادرة نجد ضرورة مخالفة متطلب احد المعايير حتى تستطيع الإدارة أن تحقق إفصاحا عادلا، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

_ إن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشاة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

_ تطبيق المعايير المحاسبية الولية من قبل الإدارة ماعدا في حالة إذا خرجت عن معيار معين من اجل تحقيق إفصاح عادل.

_ تحديد المعيار الذي خالفته وطبيعة هذه المخالفة.

_ الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشاة.

---

[1] TAZDAIT Ali، مرجع سبق ذكره.

[2] TAZDIAT Ali، مرجع سبق ذكره.

[3] ، لجنة المعايير المحاسبية الدولية، **المعايير المحاسبية**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999، ص73.

✓ **السياسات المحاسبية**

يجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمنشاة بحيث تخضع قوائمها المالية لكافة المتطلبات المحددة بكل معيار محاسبي دولي منطبق عليها ولكل تفسير من تفسيرات اللجنة الدائمة.

والسياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والقواعد المحددة التي تعتمد عليها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.

ويجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على علم بالسياسات المحاسبية المتبعة بواسطة المنشأة حتى تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية السليمة، لذا يجب توضيح إفصاح لكافة السياسات المحاسبية من خلال إعداد القوائم المالية.

✓ **على أساس الاستحقاق:**

يجب أن تعد القوائم المالية على أساس الاستحقاق وليس على أساس النقدي يزود المستخدمين بالمعلومات حول الالتزامات والموارد التي يتم دفعها واستلامها في المستقبل على التوالي.[1]وبموجب هذا الأساس يتم الإعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها، أي يتم الاعتراف بالإيرادات عند اكتسابها كما يتعرف بالمصروفات عند استحقاقها بغض النظر عن التحصيل أو السداد النقدي.[2]

✓ **الاستمرارية:**

يتم إعداد القوائم المالية باعتبار المنشاة مستمرة، وستبقى تداول عملها في المستقبل، وعليه يجب على لمؤسسة إن تكون ليس لها النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فان القوائم المالية قد يستوجب إعداد على أساس مختلف.[3]

✓ **مبدأ ثبات العرض:** [4]

يقصد بهذا المبدأ انه يجب إعداد القوائم المالية وإتباع السياسات والقواعد المحاسبية الثابتة من سنة مالية إلى أخرى، وحدوث أي تغيير يجب الإشارة إلى ذلك من ناحية الأسباب وأثر هذا التغيير على القوائم المالية.

---

[1] مازن احمد العمري، **مصداقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثالث، جامعة عمان، 2013، ص62.

[2] أبو الفتوح فضالة علي، **المحاسبة الدولية**، دار العلمية للنشر التوزيع، القاهرة، 1996، ص50.

[3] مازن احمد العمري، مرجع سبق ذكره.

[4] الربيدي محمد علي، **المحاسبة في البنوك التقليدية والإسلامية**، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2000، ص284.

✓ **مبدأ الحيطة والحذر:**

يقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصروفات.

✓ **القابلية للمقارنة:**

كل المعايير الدولية لم تتطلب بخلاف ذلك فانه يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة حدوث أي تغيير يجب الإشارة إلى ذلك.

المطلب الثاني: الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية

- **الإفصاح المحاسبي:**

تعتبر المحاسبة أداة لتسجيل العمليات الاقتصادية وتلخيصها وعرضها في تقارير تتضمن الوقائع التاريخية بهدف تقديمها للإدارة أو أصحاب المشروع بصورة سنوية، إلا أن تطور وسائل الإنتاج أدت إلى إنشاء وحدات اقتصادية كبيرة. وتعتبر كذلك المحاسبة الحارس الأمين على أصول المشروع، أصبحت تلعب دورا هاما في اتخاذ القرارات من خلال تقديمها للمعلومات، بعد معالجتها وفق نظام محاسبي بحث يتضمن مدخلات الأحداث والعمليات الاقتصادية ومخرجات المعلومات وفق القوائم المالية الخاصة بالمشروع (الإفصاح المحاسبي).

حيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي القوائم المالية مما أدى التركيز على عدم غياب معلومات جوهرية ذات منفعة للمستثمر هذا ما أدى بالتحليل العلمي للإفصاح.[1]

- **تعريف الإفصاح المحاسبي:**

هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومة بالكفاية والشمولية والعدالة.[2]

ويعتبر كذلك عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرار.[1]

[1] كاسر لايقة رولا، مرجع سبق ذكره ص 53.

[2] عبد الرحيم محمد وعبد الرحيم قدومي، **الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 09، جامعة مسيلة، 2013، ص 295.

- **أنواع الإفصاح المحاسبي:**

يعد الإفصاح المحاسبي أهم المسائل المثيرة للجدل في المجال المهني ويكون هذا الجدل إما بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين الإدارة أو بينهم وبين الإدارة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، وكلمة الإفصاح ترد نادرا بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، يمكن تلخيص أنواع الإفصاح المحاسبي كما يلي:[2]

❖ **الإفصاح الكامل:**

مبدأ هذا النوع من الإفصاح هو أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير بصورة صادقة فإذا حدث حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة.[3]

❖ **الإفصاح العادل:**

يتضمن تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تخدم جميع الفئات.[4]

❖ **الإفصاح الكافي:**

يشمل تحديد الحد الكافي الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة إن مفهوم الحد الكافي غير محدد بشمل واضح ودقيق بحيث يختلف حسب الإحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى بسبب دوره المهم في التأثير على عملية اتخاذ القرار فضلا انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.[5]

---

[1] الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، مطابع ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص321.

[2] كاسر لايقة رولا، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[3] نورأحمد محمد وشحاتة السيد، **مبادئ المحاسبية المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص81.

[4] Hendrisksen Eldons, **Accounitng theory**, Forth Edition home Wood,Richard Lewin,1982,p504.

[5] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية**، الوثائق المرفقة ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين الجزء (ا)، عمان، الأردن، 2013، ص 07.

❖ **الإفصاح الملائم:**

هو الإفصاح الذي يلاءم حاجة مستخدمي التقارير المالية وظروف الوحدة الاقتصادية وطبيعة نشاطها إذ ليس هذاهو المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.[1]

- **متطلبات الإفصاح ومشتملاته**

➢ **السياسات المحاسبية:**

تقاس بنود القوائم المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وهذا ما أوضحته المعايير المحاسبية الدولية، واستخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة أدى إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الاعتماد عليها، ومن ثم فان استخدام السياسات المحاسبية المختلفة المتاحة قد يفسر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لنفس الأحداث والظروف، لهذا يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

➢ **الأطراف والصفقات الهامة:**

يجب أن تتضمن التوضيحات المتممة للقوائم المالية على وصف الصفقات المبرمة بين المنشأة وأطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المنشأة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

➢ **الأحداث اللاحقة:**

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متوفرة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، ولكنها تنشر بعد انتهاء هذه الفترة بعدة شهر، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار ونشر القوائم بالفترة اللاحقة. وقد تحدث أثناء الفترة اللاحقة تغيرات كحدوث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة لها علاقة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فان الأمر يتطلب تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

[1] ميزار عباس علي وزملائه، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2006، ص 05.

- **الشكوك حول استمرار المنشأة:**

يتطلب إعداد القوائم المالية مبدأ استمرارية المنشاة، وفي حالة غياب أي معلوماتوتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمرار يته فمن المفترض إن المشروع مستمر إلى ما لا نهاية، وفي حالة توفر معلومات لدى معدي القوائم المالية تصرح بإمكانية عدم استمرار المشروع، أو شكوك حول هذا الاستمرار، وهنايجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة مرفقة للقوائم المالية.

- **الالتزامات المحتملة:**

تتمثل عادة بالتزامات غير مؤكدة، فيما يخص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتيجة القضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الإطراف الأخرى، والتي تتطلب تعديل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، وفي حالة التأكد من بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم المالية، وهنا الإفصاح يلعب دورا هاما في مساعدة القارئ في معرفته للنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية. [1]

2.القياس المحاسبي في القوائم المالية:

إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصة ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس و ذلك بغية إلى الهدف المرغوب من عملية القياس،[2]وبالتالي يتم قياس القوائم المالية كما يلي:

تعريف القياس المحاسبي:

1_ هو تعيين أرقام للظاهرة الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر طبقا لقواعد معينة. [3]

2_هو تخصيص قيم رقمية لحدث عنصر معين مرتبط بالمنشاة على ان يشمل القياس عمليات التعريف والتبويب.[1]

[1] كاسر لايقة رولا، مرجع سبق ذكره، ص56، 57.

[2] مرعي عبد الحي والصبان محمد سمير، **أصول القياس والإتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص72.

[3] مطر محمد عطية وزملائه، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**، دار حنين، عمان، 1996، ص 100.

3ـ هو القياس الكمي بحيث يشمل هذا القياس عمليات التسجيل والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أن القياس بهذا يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية.[2]

ومن خلال هذه التعريفات يمكن استنتاج خصائص القياس في المحاسبية في ما يلي: [3]

ـ إن القياس في المحاسبة هو الذي يقوم على الأساس النقدي للأحداث المالية والاقتصادية الخاصة بنشاط مشروع معين من خلال فترة زمنية، فتصبح لهذه الأحداث قيم نقدية التي تشكل البنود التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية وفق قواعد ومبادئ محاسبية.

ـ تنقسم أساليب القياس في المحاسبة إلى أساليب كمية وسعرية وأخرى وصفية، يقوم على هذه الأساليب نتيجة قيام التسجيل المحاسبي على وحدة النقد، فالقياس النقدي هو الخاصية التي تكسب النتائج المحاسبية طبيعتها المميزة أما الأساليب الوصفية فيتم الاعتماد عليها في وصف وتوضيح الدلالات الرقمية.

ـ إن القياس يتأثر بعدة عوامل كاختلاف الأسس والأدوات المستخدمة ضمنه وعوامل التقدير والتفاؤل وتوقيت القياس، فان القياس يحاول الوصول بالقيمة المقدرة إلى القيمة الحقيقية قدر استطاعته.

- **معايير القياس المحاسبي:**

تمثل المعايير الأسس التي يقوم عليهاالقياس المحاسبي وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس.[4]وهذه المقاييس تتلخص في الأتي:

ـ الموضوعية.

ـ الملاءمة.

ـ القابلية للتحقق.

---

[1]مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية**، الجزء (ب) الوثائق المرفقة ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص 09.

[2]بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيود ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008، ص73.

[3]محمد سليم وهبة، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، 2005، ص15.

[4]American Accounting Associatio, **A statement of basic acounting theory**, (A.A.A),1966.

_ القابلية للقياس الكمي.

بالإضافة إلى معيار الفائدة.

ويمكن شرح هذه المعايير كما يلي:

✓ **معيار الموضوعية:**

الموضوعية في القياس: أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي تعبير شخصي أو تحيز.[1]

ويلاحظ هذا التعريف يركز على الانفصال التام بين المقاييس الناتجة وشخصية القائم بعملية القياس، إلا أن هذا الإنفصال يعتبر أمرا صعبا وقد يكون مستحيلا في كثير من الحالات التي تتطلب من المحاسب ممارسة خبرته في علم المحاسبية.

_ عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية الموضوعية في المحاسبة بأنها:[2] البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توفر لها القابلية للتحقق، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى خالية من التحيز الشخصي، ونستنتج أن هذا التعريف يعتمد على أدلة الإثبات وليس على ذات القياس.

_ ان مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة بها يختلف بإختلاف الأهداف التي تحققها المعلومات المحاسبية.

✓ **معيار الملاءمة:**

يعني ملائمة المعلومات المحاسبية للغرض من القياس، ويتحقق هذا المعيار إذا كانت المعلومات قادرة على أن تعكس صورة واضحة عن الشيء المراد قياسه، ويرى البعض أن الملائمة نوعان هم:[3]

1_ الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية: تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج محدد.

2_ الملائمة الخاصة: تعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع محدد من القرارات وله علاقة بما يراه المستخدم.

---

[1] مرعي عبد الحي والصبان محمد سمير، مرجع سبق ذكره، ص 63.

[2] **REPORT OF THE COMMITTEE OF MANGEMENT ACCOUNTING, (AAA)** ،1962, p05.

[3] بزماوي محمد، **القياس والإفصاح المحاسبي للأ داء الاجتماعي في المنشات الصناعة**، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، 2002، ص 41، 42.

يتضح مما سبق أن الملائمة العامة تخص مجال عمل المحاسب، وهو توفير المعلومات التي تفيد مختلف القرارات، أما الملائمة الخاصة فلها علاقة بتأثير المستخدم الذي يستطيع ان يحول المعلومات العامة الى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره.

✓ **معيار القابلية للتحقق:**

يستلزم هذا المعيار أن يكون القياس قابل للتطبيق العملي، ويعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس لأنه قد يكون المقياس يمتاز بالموضوعية إلا انه غير قابل للتحقق، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة عالية تفوق العائد وفي هذه الحالة لابد من البحث على مقياس يحقق التوازن بين التكلفة والمنفعة.

✓ **معيار القابلية للقياس الكمي:**

يعني القياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد. [1] فإن هذا المعيار يتطلب بأن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي لأنه يعطي لها قيمة اقتصادية أكثر وضوحا.

✓ **معيار الفائدة:**

تعتبر المحاسبة وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات، لذلك يجب أن تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها سواء داخل لو خارج المؤسسة وذلك في جميع مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف.

- **قياس عناصر القوائم المالية:**

تعبر القوائم المالية عن الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل على تصنيفها طبقا لخصائصها الاقتصادية وتمثل هذه التصنيفات بعناصر القوائم المالية، فالعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول والالتزامات وحق الملكية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهي الإيرادات والمصروفات.

وتعني عملية قياس عناصر القوائم المالية "تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتعرف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية العمومية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس ".[1]

[1] مرعي عبد الحي، الصبان سمير ، مرجع سبق ذكره، ص 86.

✓ **قياس عناصر قائمة المركز المالي:**

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية وتعرف هذه العناصر كما يلي:[2]

وقبل البدء بشرح كيفية قياس عناصر قائمة المركز المالي لابد من التعرف على المبادئ المحاسبية التي تحكم الميزانية:[3]

1_ تقييم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها وليس بقصد بيعها، ويتم تقييم الأصول المتداولة على أساس القيمة التي ينتظر تحققها من عملية البيع ويتم تقييم الذمم وفق مبدأ الحيطة والحذر الذي يقتضي بأخذ الأرباح المحققةوالخسائر المحتملة.

قياس الأصول:

الأصول هيكل ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها وذلك اما بإستخدامها في العملية الإنتاجية أو مساعدتها على تحقيق ذلك.

وتقسم الأصول بشكل عام إلى مجموعتين رئيسيتين وذلك وفق معيار السيولة، ويقصد بالسيولة مدى قابلية الأصل للتحول إلى نقدوتتمثل هذان المجموعتان فيما يلي:[4]

أصول متداولة أو قصيرة الأجل: وتشمل هذه الفئة موجودات مثل النقدية، وأوراق القبض، والأوراق المالية قصيرة الأجل، المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة، ويطلق هذا النوع من الأصول مصطلح رأس المال العامل.

الأصول طويلة الأجل: وتشمل الأصول الملموسة والتي تتضمن الاستثمارات طويلة الأجل، المباني والمعدات والأراضي، والأصول غير الملموسة وتتضمن موجودات ليس لها كيان مادي ملموس مثل حق الاختراع وحق التأليف والنشر.

هناك عدة أسس لقياس الأصول نذكر منها:[1]

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، جامعة عين شمس، مصر، 2000، ص 108.

[2] المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره ص 50.

[3] خيرت ضيف الله وزملائه، **المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص 433.

[4] عطية محمد وزملائه، مرجع سبق ذكره، ص 236.

التكلفة التاريخية: تمثل كل ما يعادل المقابل النقدي وتعتبر كذلك مساوية للقيمة الاقتصادية للأصل في وقت الحصول عليه، ويقوم القياس المحاسبي في المحاسبة المالية عموما على أساس التكلفة التاريخية في إطار مجموعة من الإفتراضات و المبادئ المحاسبية.

التكلفة الجارية (قيمة الإحلال): هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يلزم أن يتم التضحية به في الحاضر في سبيل الحصول على الأصل، وتمثل التكلفة الجارية القيمة الاقتصادية للأصل كما تستمد من المنافع الاقتصادية المنتظر الحصول عليها منه في المستقبل وهي في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

القيمة البيعية في التصفية: هي مقدار النقدية التي يمكن مقابلها بين الأصل في الحاضر في ظروف التصفية.

القيمة المتحققة: هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يتوقع الحصول عليه من بيع الأصل في ظل استمرار الوحدة المحاسبية بنشاطها، مخصوصا منه ما قد يلزم لجعل الأصل في حالة صالحة للعمل.

القيمة الحالية: حيث يستمدالأصل قيمته من الخدمات الكامنة فيه والتي يتوقع الحصول عليها في المستقبل في ظل إستمرارية الوحدة المحاسبية بممارسة نشاطها العادي.

والتكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداما لدى المنشات المالية عند إعداد القوائم المالية.

- **قياس الالتزامات:**

الإلتزام هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات نقدية خارجة من الموارد التي تمتلكها المنشأة والتي تتضمن على منافع اقتصادية.

وتستطيع المنشأة تسديد الالتزام بعدة طرق:[2]

1_ الدفع نقدا.

2_ تحويل أصول أخرى.

3_ تقديم خدمات.

4_ استبدال التزام بالتزام آخر.

[1] الصبان محمد سمير، مرجع سبق ذكره، ص 150-152.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 104.

5_ تحويل التزام إلى حق الملكية.

تعد القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الالتزام الأساس الذي يجب إتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها. وتصنف الخصوم حسب طبيعتها إلى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية.[1]

قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها: تعد القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع في قياس الخصوم النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية، وفي حالة الخصوم قصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المخصومة أما في حالة الخصوم طويلة الأجل تتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة إلى التاريخ الجاري على أساس معدل الخصم.

قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها: تعد الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الأساس الذي يجب أن يتبع لقياسها وإظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها.

- **قياس حقوق الملكية:**

تعتبر فائض قياس الأصول عن قياس الالتزامات، وتتضمن الآثار السلبية والإيجابية لقياس كلا المجموعتين، فقياس الأصول غير النقدية بتكلفتها التاريخية في ظل تغير المستوى العام للأسعار يجعلها غير قابلية للتجميع الرياضي، وبالتالي ينعكس أثر تجميعها على حقوق الملكية.

كما أن قياس الأصول النقدية بقيمتها التاريخية في ظل تغير المستوى العام للأسعار يؤدي إلى عدم إمكانية قياس أرباح أو خسائر القوة الشرائية لحيازتها وبالتالي ينعكس ذلك على حقوق الملكية.[2]

- **قياس الإيرادات و المصروفات:**

هنا يجب الاعتماد على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ويتم بموجبه تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات لتحقيق تلك الإيرادات.

ويتضح مما سبق أن هذا المبدأ يعتمد تطبيق أساس الاستحقاق، وهذا الأساس يقوم على فكرة أن القوائم المالية يستلزم أن تشمل كافة النفقات بصرف النظر عما إذا كانت دفعت أم لا، وكذلك يجب أن تشمل جميع الإيرادات المكتسبة سواء حصلت أو لم تحصل. [1]

---

[1] موقع على الانترنيت، **القياس والإثبات المحاسبي** **pa.org.sa/AS /as http://www.soc 20 /2020/03.**

[2] مرعي عبدالحي و الصبان سمير محمد، مرجع سبق ذكره، ص116.

_ قياس الإيرادات:

يعرف الإيراد بأنه إجمالي التدفقات الداخلة التي تودي إلى زيادة في إجمالي أصول الوحدة المحاسبية أو نقص في إجمالي خصومها.

يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل السلع والخدمات، يعني يقاس بالقيمة السوقية للسلع والخدمات، والمقصود بهذا القياس تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية أوالتخفيض الذي يمس خصومها.[2]

الإيراد يطلق على ما تحققه الوحدة المحاسبية من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من أنشطة عادية.[3]

_ قياس المصروفات:

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA عام 1957 تعريفا للمصروفات: أنها جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من إيراد الفترة.

يعني المصروف هو كل نقص في أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها من خلال إنتاج السلع وتأدية الخدمات للغير.[4]

وتقاس المصروفات على أساس مقدار النقص أو الزيادة في الخصوم التي تنجم عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.

ويتضح ذلك كما يلي:[5]

الأساس الذي يجب أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا نتيجة لإرتباطها المباشر بالإيرادات المحققة خلال فترة زمنية معينة هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول.

---

[1] الحيالي ناجي وليد وعلوان بدر محمد، **المحاسبية المالية في القياس والإعتراف والإفصاح المحاسبي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان، 2002، ص 30.

[2] الحيالي ناجي وليد ، **المحاسبية المتوسطة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، عمان، 1996، ص43.

[3] الحسني صادق، **التحليل المالي والمحاسبي**، دار مجدلاوي للنشر، عمان، 1998، ص41.

[4] مطرمحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 197.

[5] موقع الانترنيت، **القياس والإثبات المحاسبي** **http://www.soc pa.org.sa/AS /as**.

بينما الأساس الذي يجب أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها على الفترات التي استفادت من الأصل هو التكلفة التاريخية أو تكلفة الاقتناء.

المطلب الثالث: جودة القوائم المالية

لقد ازداد الاهتمام بالتقارير المعدة من طرف المدقق الخارجي خاصة بعد انهيار الشركات الأمريكية الكبرى وارتبط هذا الإنهيار بالتلاعب بحسابات تلك الشركات وإلقاء اللوم على مكاتب التدقيق، أما بسبب الاشتراك فيهذا التلاعب أوعدم الكشف عنه مما أدى بالمستثمرين الخوف والشك في نظم إدارة الشركات التي تعرضت للإنهيار وأصبحوا يبحثون عن مدى فعالية المعايير المحاسبية والقواعد والإجراءات المطبقة في الشركات ومدى مسؤولية مدققي الحسابات عن انهيار الشركات،[1] ولهذا السبب توسعت مسؤولية المدقق الخارجي كما يمكن أن يكتشف الغش والخداع في القوائم المالية من خلال اكتساب الخبرة والكفاءة التي يمتلكها نتيجة ممارسة عمله.

لهذا السبب يستلزم أن تتوفر في المدقق الخارجي صفات تؤهله للقيام بعمله بكفاءة وفاعلية بالرغم من هذه الكفاءة والمؤهلات إلا أنه هناك الكثير من التحديات التي يمكن أن تواجه المدقق الخارجي عند أداء عمله:

_ ضعف نظام الرقابة الداخلية.

_ وجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية.

_ استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

_ وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات.

وصفت جودة نظم المعلومات المحاسبية متمثلة بالقوائم المالية بالإمكانية على تقديم معلومات نافعة ومساعدة متخذ القرار من صنع القرارات السليمة وهذا يعني ضرورة أن تتصف بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومنه الهدف الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبية هو تقديم معلومات ذات جودة عالية لإدارة الشركة ولأصحاب المصالح الآخرين.[2]

---

[1] سمير كامل محمد، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، رقم 2، المجلد 45، جامعة الإسكندرية، 2008.

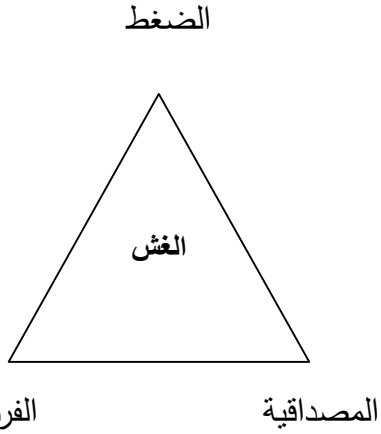
[2] عدي صفاء الدين وزملائه، **قياس مستوى تاثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد14، المجلد 07، جامعة البصرة، 2014، ص13.

- **مفهوم جودة القوائم المالية:**

يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها تعكس بصورة حقيقية لواقع الشركة باعتبارها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة بصورة صادقة لبنود حسابات هذه القوائم، إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات والقرارات المتخذة.

وهناك الكثير من المرادفات لجودة القوائم المالية منها حوكمة الشركات ومنها إدارة الربح وكلها تشترك في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب والغش لمنفعة إدارة الشركة.

وهناك عوامل تسهل على التلاعب في القوائم المالية وهو ما يطلق عليه مثل الغش، ويشمل هذا المثلث الضغط، المصداقية والفرص كما هو مبين كالتالي:



وهذه العوامل تظهر مهما كانت حالة الاقتصاد جيد أو سيئ، هذا ما يعني أن الغش ممكن أن يكون في الأوقات الجيدة أو السيئة، فعامل الضغط يمكن أن يكون له جانبين من التأثير سلبي أو ايجابي، فالأهداف المحققة هي التي تحدد مصير التأثير، فعندما تكون الأهداف ايجابية فالضغط يساهم في الإبداع والكفاءة والقدرة التنافسية معتمدين على تجارب الشركة في منع الغش وزيادة في جودة القوائم المالية.

أما عامل الفرص ينص على أي فرصة الغش والتلاعب في الحسابات من خلال طبيعة عمل الشركة فالعمليات الكبيرة كتقديرات للموجودات الإيرادات والمصاريف في نهاية السنة المالية تسهل عملية التلاعب في التقارير المالية، وممكن تتأثر هذه الفرصة بالبيئة الداخلية للشركة كالتأثر بإدارة الشركة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

بالإضافة إلى عامل المصداقية فتتمثل بفهم قوة كفاءة الشركة والمستوى العالي للإدارة، فعندما تتوفر هذه الأمور فسيكون من الصعب الغش والتلاعب في القوائم المالية.[1]

- **مداخل جودة القوائم المالية:**

جاء في الفكر المحاسبي مفاهيم ومداخل متنوعة للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية يمكن تلخيص أهم هذه المداخل فيما يلي: [2]

مدخل جودة المحاسبية: هو مفهوم جد واسع باعتبار جودة القوائم المالية من جودة المحاسبية.

مدخل الخصائص النوعية: إذا كانت المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية تتصف بالخصائص النوعية فتجعلها ذات جودة عالية وتصبح مفيدة ومساعدة لمستخدميها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية.[3]

مدخل جودة المعايير المحاسبية: جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية حسب الباحث سميث في قدرتها على توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي التقارير المالية وان تحسن في الممارسات العملية. [4]

المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة معلومة القوائم المالية

إن تمتع المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية، وهذا ماتوفره أعمال التدقيق المحاسبي التي تمثل ضمات أكبر حول مصداقية هذه المعلومات، كما إن تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية وتحديد العوامل المؤثرة عليها يدعم رفع مستوى المهنة وتدعيم تدقيق الحسابات حتى تصبح التقارير المالية في خدمة احتياجات المستخدمين. [5]وبالتالي هناك علاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة معلومة القوائم المالية تبين في المطالب الثلاث كما يلي:

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 15، 14.

[2] ابو الخيرمدثر، **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 01، 2007، ص57.

[3] حسين جميل وغافل البديري، **أثر جودة المعلومات في القوائم المالية على قرارات مستخدميها**، مجلة الخزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد01، جامعة الفرات الأوسط التقنية، كوفة، 2017، ص 369.

[4] حفاصة أمينة وفرحات عباس، مرجع سبق ذكره، ص4.

[5] مومني يوسف وأقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 02.

المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وخصائصها

❖ مفهوم المعلومات المحاسبية:

تعد المعلومات المنتج النهائي أو البيانات التي تم تشغيلها وفق سير مراحل نظم المعلومات سواء إداري أو محاسبي، إما المعلومات المحاسبية بشكل خاص فتعرف "بأنها كل المعلومات الكمية وغبر الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا ".[1]

ولهذه المعلومات أهمية كبيرة نظرا للأسباب الآتية:[2]

_إن المعلومات المحاسبية تعد الدعامة الأساسية التي تبنى عليها القرارات المالية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية.

_ إن هذه المعلومات هي التي تبني عليها الحقائق والتقديرات القيمة لأنها المادة الأولية لصناعة القرار الصائب.

_ إن درجة دقة وموضوعية القرار تتناسب طردا مع دقة وكفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة.

_ إن المعلومات المحاسبية تتصف بدرجة من الدقة أكثر من غيرها من المعلومات الأخرى، وذلك بسبب ما تحتويه نظم المعلومات المحاسبية من الأسس والضوابط والمعايير التي لا تخلو منها أي خطوة أو إجراء أو مستند في النظام.

❖ أنواع المعلومات المحاسبية:

يرى بعض الباحثين إن أنواع المعلومات المحاسبية تنقسم إلى ما يلي:[3]

✓ معلومات تاريخية:

وهي معلومات تختص بتوفير سجل الأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية، لتحديد نتيجة النشاط وقياسها (من ربح أو خسارة) عن مدة مالية معينة وعرض المركز في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها.

---

[1] هشام عمر حمودي، **استخدام نظام المعلومات المحاسبيةوفقا للمنهج المحاسبي الشرعي في صندوق الزكاة،** المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، مصر 2016، ص87.

[2] نفس المرجع السابق، ص88.

[3] هشام عمر حمودي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

✓ **معلومات عن التخطيط والرقابة:**

وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب.

✓ **معلومات لحل المشكلات:**

وهي تتعلق بتقييم بدائل والاختيار بينهما وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية، وغالبا ما ستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل.

❖ **مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:**

تعني" ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وإن تخلو من التحريف، وإن تعد في ضوء من مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها ".[1]

❖ **خصائص جودة المعلومات المحاسبية:**

وتتسم المعلومات المحاسبية بالجودة إذا توفرت فيها مجموعة من الخصائص والتي بدورها تعطي للمعلومات المحاسبية قيمة ومنفعة من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات، تتلخص هذه الخصائص كما يلي:[2]

❖ **الخصائص الأساسية ويتعلق الأمر بخاصيتين رئيسيتين وهما:**

✓ **الملاءمة:**

يقصد بالملاءمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستخدمة والأهداف التي أعدت من أجلها، ويمكن تحديد مفهوم المعلومة الملائمة كالتالي، هي تلك المعلومات التي تطابق ما يحتاجه متخذ القرا، وعليه يمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال الأتي:

✓ **التوقيت الزمني المناسب:**

يجب توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمساعدة مستخدميها في اتخاذ قراراتهم، ولكي تكون لها قيمة وتأثير في عملية اتخاذ القرار، وإذا حدث العكس فتفقد قيمتها.

---

[1] Soghra Mezerji, **The relationship between accounting information quality with discretionary accruals and stability of earnings**, interdisciplinary journal of contemporary researrch in business,USA, 2013 , P160.

[2] أولاد قادة أمال، **جودة المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، جامعة العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، المدية، 2017، ص08.

- ✓ **القيمة التنبؤية:**

بمعي أن تكون للمعلومات المستخدمة قدرة تنبؤية بالمستقبل.

- ✓ **القيمة الرقابية:**

أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال تصحيح الأخطاء التي يمكن أن ينتج عن سوء الاستخدام.

- ✓ **الثقة:**

تعد الموثوقية الخاصية الثانية الأساسية بعد خاصية الملائمة، وهذه الخاصية تؤكد بان المعلومات خالية من الأخطاء، كما أن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات، وعلية يمكن تحقيق خاصية الثقة من خلال الأتي:
صدق التعبير: أي أن تكون المعلومات معبرة عن الأحداث الخاصة بصورة صادقة وخالية من أي غش أو تلاعب.

الحياد (عدم التحيز): أي عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتهيئتها بصورة معتمدة.

قابلية التحقق: أي القدرة على تحقيق نفس الأهداف من قبل عدة أشخاص، وإذا تم استخدام نفس الطرق والأساليب في قياس المعلومات المحاسبية.

- ❖ **الخصائص الثانوية للقوائم المالية:**
  - ✓ **الثبات:**

الحرص على الثبات على استعمال نفس الطرقوالأساليب في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى.

- ✓ **قابلية المقارنة:** هذه الخاصية تؤكد على تمكين مستخدمي القوائم المالية من مقارنة أعمال المؤسسة من فترة إلى أخرى.

❖ **أهداف جودة المعلومات المحاسبية:**

تحقق جودة المعلومات المحاسبية مجموعة من الأهداف في الوحدات الاقتصادية منها:[1]

_ اتخاذ قرارات مرتبطة باستعمال مجموعة من الموارد المتوفرة لدى المؤسسات الاقتصادية.

_ توفير معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة إلى الجهات الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية.

_ توفر جودة المعلومات على بيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية وتكون ذات أهمية وتستفيد منها المؤسسات الاقتصادية.

_ تساعد جودة المعلومات على تقييم أساليب الرقابة.

_ توفر جودة المعلومات على بيانات تستفيد منها إطراف خارجية تتصف بالدقة والوقت المناسب.

المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

يعتبر التدقيق المحاسبي فحص مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة معينة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء رأي فني محايد ومستقل حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة، ومن بالتالي نستنتج أن للتدقيق المحاسبي دور في تحسين جودة القوائم المالية ويبين فيما يلي:[2]

- **أهمية تدقيق القوائم المالية:** باتت الحاجة في وقتنا الحالي أكثر إلحاحا مما كانت عليه في السابق نظرا لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما أن القوائم المالية تعتبر إحدى الآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات لمستخدميها.[3]

يكمن دور التدقيق فيما يلي:

_ زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التي تخضع لإجراءات وقواعد عملية التدقيق.

---

[1] الهادي ادم محمد ابرهيم وزملائه، **أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية**، (دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة كلية العلوم الإدارية، 2017، ص08.

[2] بروية إلهام ، **تأثير استخدام تكنولوجية المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الإقتصادية**، رسالة دكتوراه، جامعة خيضر محمد، بسكرة، 2015، ص 59.

[3] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلة رقم 46، العدد2، جامعة الإسكندرية، 2009، ص27.

_ زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية والتأكد من هذه الجودة.

_ تطور فعالية نظام الرقابة الداخلية.

_ دعم القدرات التنافسية للمؤسسات من خلال توافر الخصائص النوعية في قوائمهاالمالية مما ينعكس اثره على زيادة جودة المنتجات وخفض التكلفة.

_ زيادة ثقة البنوك و المقرضين من جهة المؤسسات بسبب ثقتهم في جو الرقابة وجودة التقارير المالية.

- **دور التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية:**

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية من خلال: [1]

_ يعمل التدقيق في اكتشاف الأخطاء الموجودة في الدفاتر والسجلات المعتمدة وغير المعتمدة للحصول على قوائم مالية صحيحة وخالية من الأخطاء.

_ يساهم في تدقيق البيانات للحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.

_ يعمل على التأكد من صحة البيانات والمعلومات المستخدمة في المؤسسة.

_ يعمل التدقيق الداخلي على حماية المؤسسة من الغش والتلاعب والإحتيال ويعتبر هذا دورا هاما خصوصا أن المدقق الخارجي لا يستطيع إكتشاف كل حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم وجوده دائما في المؤسسة.

_ يعمل على دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ومدى الوصول للأهداف والتي من بينها دقة وسلامة المعلومات المحاسبية.

_ يساهم الإطار النظري للتدقيق المحاسبي كمهنة مستقلة في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية بناءا على ركائز نذكر منه: [2]

- ✓ توفر الاستقلالية والحيادية لدى المدقق الخارجي يزيد من الثقة في الرأي الذي يبديه في تقرير عن المعلومات المحاسبية.

[1] التهامي طواهرمحمد ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] موسى يوسف وأقاسم عمر، مرجع سبق ذكره.

- ✓ اكتساب التقارير المالية المدققة المعدة من طرف المدقق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- ✓ يجب توافر مجموعة من المعايير في التقارير المالية حتى تلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- ✓ مراعاة المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية للزيادة من تحسين نوعية جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما يؤدي إلى تحسين جودة التقارير.

يساهم التدقيق الخارجي في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ولتحقيق هذه المساهمة يجب النظر إلى بعض النقاط كالآتي:

- ✓ اعتبار المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
- ✓ مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين دور المعلومة المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.
- ✓ تقديم المعلومات المحاسبية لمستخدميها في الوقت المناسب.
- ✓ التعبير الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية.
- ✓ دور التدقيق الخارجي في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية وخلوها من التحيز.

يساهم التدقيق الخارجي في تحسين الثبات وقابلية مقارنة المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: دور خاصيتي الملاءمة والموثوقية قي تحسين جودة التقارير المالية

يتم من خلال هدا المطلب معرفة دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية،و إبراز مدى قدرتها في زيادة الملاءمة والمثوقية بالنسبة للتقارير المالية المعدة من أجل إتخاد القرارات.[1]

خاصية الملاءمة:

المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تساعد على معرفة الفرق القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتكون قادرة على اكتشاف الفرق في القرارات إذا كان لها قيمة تنبؤية (إذا أمكن استخدامها كوسيلة للتنبؤ بالنتائج

[1] طبي عبد اللطيف وبن الشيخ عبد الحميد، **تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد6، العدد1، جامعة ورقلة، 2020، ص02.

المستقبلية)، أو قيمة تأكدية (إذا وجدت التغذية العكسية _تؤكد أو تغير) أو كلاهما.[1]كما تقدم هذه الخاصية منفعة لمتخذ القرار بسبب الخصائص الفرعية لها المتمثلة في، التوقيت الملائم (وهو وصول المعلومات المعدة في الوقت المناسب لمستخدميها، وكلما كان وصول المعلومات سريع كلما زاد التأثير على قراراتهم)، القدرة على التنبؤ(التنبؤ بالتوقعات أو النتائج المستقبلية)،[2] التغذية العكسية (القيمة الاسترجاعية).[3]

خاصية الموثوقية:

إن ثقة المعلومات المحاسبية يعكس وجه الأدلة الموضوعية أو طرق أسس القياس السليمة التي بنيت عليه تلك المعلومات.[4]هذه الخاصية تعبر عن قدرة المعلومات على التعبير على الأهداف أو العمليات الاقتصادية وبالنموذج الذي يساعد المستخدم على بناء القرارات. وتتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها وتكون خالية من الأخطاء وتتصف بأمان التعبير.[5]

- **التقارير المالية:** هي الوسيلةالتي تعبر عن نتائج المؤسسة الإقتصادية خلال دورة محاسبية معينة، حيث تفصح أو تعرض فيها المؤسسة كل المعلومات المرتبطة بعملياتها وأنشطتها ونتائجها المتحققة خلال الدورة.

ويمكن التعبير عن جودة التقارير المالية بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير تنبثق هذه الخصائص من فائدة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي ترتكز على موثوقية المعلومة من جهة، و مدى ملاءمتها وقابليتها للمقارنة من جهة أخرى، فالعوامل الثلاث تساهم في تحسين منفعة المعلومة في

[1]عكوش محمد أمين وكشرود بشير، **جودة المعلومات المحاسبية بين ملائمة القيمة العادلة وموثوقية التكلفة التاريخية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 21، المجلد 15، جامعة الجزائر، ص 225.

[2] مايدة محمد فيصل، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2016-2017، ص113.

[3] حامدي علي، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص100.

[4]حجاج محمد الهاشمي ومسعودي حسام، **دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013، ص04.

[5]ناصر محمد المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص 51.

اتخاذ القرار.[1] وبالتالي نقصد بالجودة التقارير الماليةمصداقية المعلومة المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين.[2]

من الواضح توافر خاصيتي الملاءمة والموثوقية معا وبدرجة عالية في المعلومة المحاسبيةوهذا ما يزيد من منفعتها في اتخاذ القرار، ويجب أن يكون تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيانات المالية من أولويات صانع القرار، ويتضح مما سبق أن لخاصيتي الملائمة والموثوقية اثر كبير على جودة التقارير المالية، وتبين هذا بالدور الذي تحتويه هذان الخاصيتان في تفعيل جودة التقارير المالية في البيئة الجزائرية في نظر المهنيين، ويظهر هذا الأثر من خلال العلاقة الطردية بين الملاءمة والموثوقية حيث يتضح أن كلما زادت الملائمة أو الموثوقية زادت جودة التقارير المالية للزيادة من هذه الجودة يجب على المؤسسة أن تسعى إلى نظام محاسبي مالي معلوماتي يهتم بمدخلات ذات جودة عالية للوصول إلى مخرجات ذات جودة عالية.

وتعتبر خاصيتي الملائمة والموثوقية من المحددات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية البارزة من جودة التقارير المالية وتؤثر على القرارات الاقتصادية والمركز المالي للمؤسسة.[3]

[1] عطية عبد الحي مرعى، **أساسيات المحاسبة المالية من منظور المعايير الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص111.

[2] أبو حمام ماجد إسماعيل ، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبيوجودة التقارير المالية**، مذكرة الماجستير، جامعة غزة، 2009، ص54.

[3] عبد اللطيف طيبي وعبد الحميد بن الشيخ، **دور تقييم خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية**، جامعة ورقلة، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06، عدد01، 2020، ص 19.

خلاصة الفصل الثاني

على ضوء ما تقدم بدراسته في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية تعتبر المنتج النهائي لنظام المعلومات والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي، إلا أنها تشمل أنواع يجب القيام بإعدادها وفق أسس واعتبارات متعارف عليها تهدف إلى عدة نقاط منها تحديد الوضع المالي للمؤسسة وقياس كفاءتها أدائها والمالي وتستخدم من قبل أطراف مختلفة.

وتعتبر جودة القوائم المالية من جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها، حيث بغاية تحقيق هذه الجودة يجب أن تتصف بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية هذا ما أدى إلى سهولة قراءة وفهم القوائم المالية من قبل مستخدميها ومساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وهذا ما بين مدى قدرة المعلومات المحاسبية على تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية.

الفصل الثالث:

دراسة تقرير محافظ حسابات

لشركة الخزف بمستغانم

بعد الإنتهاء من الجانب النظري الذي تطرقنا إلى مختلف النقاط المتعلقة بالتدقيق المحاسبي القوائم المالية، سنحاول في هذا الفصل اختبار مدى تطابق الجانب التطبيقي مع الجانب النظري، كان لابد من إسقاط هذا الأخير في صورة تطبيقية، وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة تطبيقية بناءا على دراسة تقرير محافظ الحسابات لشركة الخزف بولاية مستغانم، لذا تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية حيث تناولنا فيه مبحثين يتمثل المبحث الأول في بطاقة فنية لمؤسسة الخزف كما يتضمن ثلاث مطالب في التعريف بالمؤسسة ومراحل إنتاجها والهيكل التنظيمي لها على التوالي.

امالمبحث الثاني يتضمن تحليل ودراسة القوائم المالية لشركة الخزف ويتم من خلاله عرض تحليل ودراسة حسابات المؤسسةوتحليل الأعباء والإيرادات وأخيرا إبداء رأي محافظ الحسابات وهذا وفق ثلاث مطالب على التوالي.

المبحث الأول: بطاقة فنية عن المؤسسة

يتناول هدا المبحث تقديم للمؤسسة من خلال عرض التعريف ومراحل إنتاجها بالإضافة إلى تقديم الهيكل التنظيمي لها يتبين هذا في المضمون أدناه.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

- **تعريف المؤسسة:** هي شركة متخصصة في إنتاج وتسويق مواد السيراميك وخاصة البلاط الحائطي أنشأت عام 2002 م، وبدأ الإنتاج بها سنة 2007 م، حيث تتسع على مساحة قدرها 2 هكتار، ومنة بين منتجاتها:

البلاط من نوع:

30×20

40×20

40×25

30×08

40×08

الشكل القانوني: هي شركة ذات أسهم (شركة مساهمة) مختلطة بين القطاع العمومي والقطاع الخاص تعد أول نموذج شراكة بين القطاعين في هذا المجال على المستوى الوطني، برأس مال يقدر ب400000000 دج تقدر طاقتها الإنتاجية السنوية بأكثر من 1000000 م2 من البلاط الحائطي، يعمل بالشركة حولي 150 عامل مقسمين إلى قسمين: عمال الإنتاجوعمال الإعانة.

المطلب الثاني: مراحل إنتاج المؤسسة

يمر الإنتاج بعدة مراحل هي:

الخلط: تخلط المواد الأولية بعد تنقيتها في قدور باستعمال الماء، هناك خلط للعجينة باستعمال مواد طينية ورمل وماء من جهة، وهناك خلط أخر للمواد المستعملة في التلوين.

التجفيف: تقذف العجينة المتحصل عليها في سخان به شعلة من النار فيتم تجفيف العجينة ليتحصل على غبار.

القولبة: يفرغ الغبار الناتج عما سبق في قالب من النوع المراد صنعه، مثل: 20سم ×30سم،ثم نقوم آلة خاصة بالضغط على القالب لينتج منه بلاط متماسك.

التجفيف: يدخل القالب الناتج عن المرحلة السابقة في جهاز به هواء ساخن حيث يتم تجفيف نسبي للماء المتبقي فيه.

التلوين: في هذه المرحلة يتم تلوين المنتج المتحصل عليه من المراحل السابقة.

التسخين: هنا تتم عملية الطهي في فرن تصل درجة حرارته إلى 1200°م.

الاختيار والتعليب: يقوم العمال بإختيار القطع المنتجة السليمة وعديمة العيوب، ويضعونها في علب، ثم يتم تسويق المنتوج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتم تنظيم المؤسسة وفق هيكل يتضمن عدة أقسام يتم شرحها كما يلي:

1_ مصلحة المستخدمين: هي مصلحة تهتم وتعالج مصالح العمال والإدارة مثل:

_ تحضير تقرير شهري لحركات المستخدمين.

_ الأخذ بصفة يومية مخططات العطل.

_ تحضير عقود المستخدمين بصفة دائمة والمستخدمين بصفة مؤقتة.

_ توضيح شروط العمل وملأ إستمارة الأجرة.

_ متابعة وتقريرالتغييرات الجارية على الحالة الإدارية والمهنية للمستخدمين.

2_مصلحة المحاسبة والمالية: هي المسئولة على الرقابة المالية والمحاسبية ومن أهم الأعمال التي تهتم بها نذكر ما يلي:

_ السهر على استعمال العقلاني للخزينة.

_ استقبال ومراقبة كل ملفات الأجور.

_ضمان العلاقة والربط مع البنوك.

_ إدارة ومسك كل حسابات الخزينة اليومية.

_ السهر على تشكيل التصريحات الجبائية.

_ ملأ الشيكات.

_ ضمان التسيير الإداري للعقود ومتابعة الديون.

_ المشاركة في تحليل ووضع الميزانية ضمان الجرد الدائم.

_ ضمان تصنيف وحفظ الملفات المحاسبية.

_ ضمان المتابعة اليومية لكل اليوميات المحاسبية.

3_مصلحة المراقبة الداخلية ومتابعة الميزانية: تهتم بما يلي:

_ ضمان متابعة تنفيذ وتحليل الإنحرافات.

_ مباشرة التحليلات المالية.

_ إعداد و تحليل الإحصائيات الواجبة.

_ إعداد تقرير النشاط.

_ ضمان متابعة كل العقود المبرمة.

_ تنفيذ كل الأعمال المطلوبة من طرف المسؤولين الهيكليين في إطار مهامهم.

_تنفيذ كل الأعمال الداخلة في إطار مهام المصلحة.

4_مصلحة التموين: هي المسئولة عن تموين المؤسسة بجميع المواد وأدوات الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة وبأحسن جودة وبالكمية المناسبة وفي الوقت المناسب،مع العلم انه هناك نوعان من المواد المستعملة: مواد محلية ومواد مستوردة.

لذلك يجب على هذا القسم مراعاة النقاط التالية:

_ معرفة تامة ودقيقة باحتياجات المؤسسة.

_ معرفة وإطلاع تام بالخصائص التقنية للمنتجات الممونة.

_ تسجيل إحتياجات كل فروع المؤسسة.

_ ترتيب هذه الإحتياجات حسب الأولوية.

5_مصلحة تسيير المخزون: وهي تهتم ب:

_ مراقبة عدد وأنواع العناصر المخزنة.

_ السهر على مراقبة جودة وكميات المواد المطلوبة.

_ مراقبة المعلومات المتعلقة بملفات المحزونات.

_ إرسال طلبية إصدار شيك لفائدة الموردين من اجل دفع حقوقهم.

_ إرسال الوثائق والشهادات اللازمة بعد طلب الشيك.

_ إرسال طلبيات تسوية وضعية الموردين الأجانب مع إرسال الوثائق المثبتة.

6_مصلحة الأمن ونظافة البيئة والمحيط :تسهر هذه المصلحة على أمن ونظافة البيئة والمحيط حيث تهتم بما يلي:

_ دخول وخروج الأشخاص.

_ حمل بطاقات العمل.

_ الوقاية ضد أخطار الحوادث.

_ السهر على السير الحسن للمصلحة ومتابعة القرارات.

_ تحسيس الأشخاص بأهمية الوقاية.

_ إنقاذ الشخص في حالة الخطر.

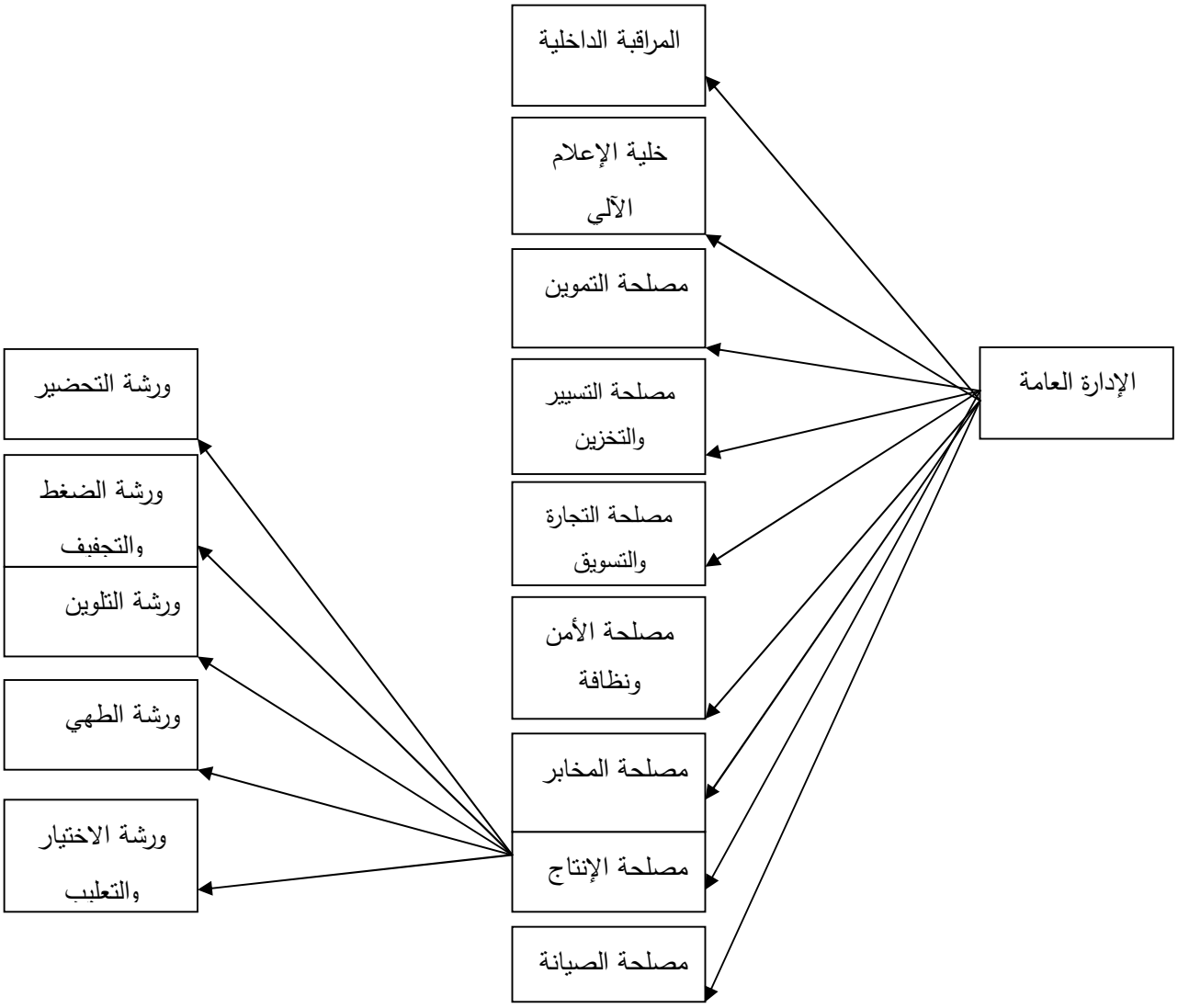
7_مصلحة المراقبة والمخبر: هي المسئولة عن المراقبة والجودة، حيث تقوم بدراسة ومراقبة كل منتوج في كل مرحلة وأخذ جميع المعطيات التقنية وتسجيلها للحفاظ على جودة المنتوج النهائي.

8_ مصلحة الإنتاج: هي مصلحة تحتوي على معظم العمال وهي محطة الإهتمام في المؤسسة حيث إنها مسؤولة عن الإنتاج.

9_ **مصلحة الصيانة والمراقبة التقنية:** هي التي تسهر على تصليح وصيانة الأجهزة والمعدات ومراقبتها.

10_ **مصلحةالتجارة والتسويق:** هي المسئولة عن تسويق وتوزيع المنتوج.

الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مستندات المؤسسة.

المبحث الثاني: القوائم المالية لشركة الخزف

تمثل القوائم المالية الصورة الحقيقية للمؤسسة بهدف تقديم الوضع الماليوالنتيجة المالية لها من خلال إنجاز الميزانية وحساب النتائج ويمكن دراسة وتحليل الحسابين كما يلي:

المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات

يتضمن هذا المطلب تحليل عناصرالميزانية يعني تحليل عناصر الأصول وعناصر الخصوم

1_ حساب الأصول:

_ الاستثمارات والتثبيتات العينية الاخرى:

الجدول المبين أدناه يوضح المبلغ الخام الإستثمارات والتثبيتات العينية الأخرى المسجلة إلى نهاية 2011 هي265.441.530 دج و 615.074.676 دج على التوالي.

جدول رقم2: يبين حساب الاستثمارات لشركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
218	المنشات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	265.411.430 دج
المجموع		265.411.430 دج

المصدر:تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

_ الإهتلاكات :طريقة الإهتلاك المستخدمة من طرف الشركة هي الطريقة الخطية،ويتم الاهتلاك سنويا حيث المبلغ الإجمالي للإهتلاك إلى غاية 2011.12.31 هو240.947.896 دج.

جدول رقم 3: يبين حساب الإهتلاك لشركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
281	اهتلاك التثبيتات العينية	240.947.896 دج
المجموع		240.947.896 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

أعمال الجرد المادي تمت وفق القوانين المعمول بها الخاصة بهذا المجال.

_ الحساب 275: قروض وأصول مالية أخرى غير جارية

هذا المبلغ يتمثل في دفع كفالات قامت بها الشركة خلال سنة 2011.

جدول رقم 4: يبين حساب قروض وأصول مالية أخرى

رقم الحساب	البيان	المبلغ
275	قروض وأموال مالية أخرى غير جارية	39.644 دج
المجموع		39.644 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

_ المخزونات:

المخزونات في الميزانية بتاريخ 2011.12.31 دج بمبلغ 60.503.951 دج

جدول رقم 5: يبين حساب المخزونات لشركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
311000	المواد و اللوازم	60.503.951 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

_الحقوق:

_ حساب 411 الزبائن:

هذا الحساب يمثل زبائن مبررة بفواتير:

جدول رقم 6: يبين حساب الزبائن لشركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
411	الزبائن	5.266.949 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

_ الموجودات:

جدول رقم 7: يبين حساب الخزينة لشركة الخزف

البيان	المبلغ
الخزينة	26.072.322 دج

المصدر:تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

2_ حساب خصوم:

_الأموال الخاصة:

بتاريخ 2011.12.31 مبلغ الأموال الخاصة هو 400.000.000 دج.

جدول رقم 8: يبين حساب رأس مال لشركة ا لخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
101	رأس المال	400.000.000 دج

المصدر:تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

_ ويلاحظ من الجدول أعلاه أن رأس المال متطابق مع ما هو موجود في القانون الأساسي للشركة ولا يوجد أي تعليق فيما يخص هذا الحساب.

_ وضعية الديون

_ الحساب 164 القرض:

جدول رقم 9: يبين حساب القرض لشركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
164	اقتراض لدى مؤسسة القرض	414.709.866 دج
المجموع		414.709.866 دج

المصدر:تقرير محافظ الحسابات لسنة 2011 لشركة الخزف.

_ الحساب 40 الموردون:

جدول رقم10: يبين حساب الموردون لشركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
401	موردو المخزونات و الخدمات	38.250.798 دج
المجموع		38.250.798 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

_ ديون أخرى:

جدول رقم 11: يبين مبلغ الديون الأخرى

البيان	المبلغ
ديون أخرى	211.844.595 دج
المجموع	211.844.595 دج

المصدر:تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة الخزف.

الحساب 44:الدولة والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة.

جدول رقم12: يبين حساب الدولة

الحساب	البيان	المبلغ
444000	الضريبة 2010	4.248.920 دج
444010	الضريبة 2011	4.442. 281 دج
4455	الرسم على القيمة المضافة قابلة للإسترجاع	56.859.446 دج
4457	الرسم على القيمة المضافة دون إسترجاع	24.338.080 دج
المجموع		89.888.727 دج

المصدر:تقرير محافظ حسابات لسنة 2011 لشركة الخزف.

_ خزينة الخصوم:

الجدول رقم13: يبين مبلغ خزينة الخصوم

البيان	المبلغ
الخزينة	226.106.976 دج
المجموع	226.106.976 دج

المصدر:تقرير محافظ حسابات لسنة 2011 لشركة الخزف.

_ النتيجة:

نتيجة السنة المالية نتيجة ايجابية يعني ربح بمبلغ21.136.187دج.

المطلب الثاني: تحليل حسابات الأعباء و الإيرادات

يتم تحليل عناصر جدول حساب النتائج مايحتويه من أعباءوايرادات

- **الأعباء:**

أعباء الإستغلال مبنية كما يلي:

1_ **الحساب 60 مشتريات مستهلكة:** 143.165.179دج.

مصاريف المواد الأولية المستهلكة خلال السنة.

2_ الحساب 62 الخدمات: 19.751.743دج.

3_ **الحساب 63 مصاريف المستخدمين:** 62.863.916 دج.

ويمثل هذا المبلغ أجور المستخدمين.

4_ **حساب 64 الضرائب والرسوم:** 11.128.605دج.

5_ حساب 65 أعباء عملياتية أخرى: 5.231.257دج.

6_ حساب 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات: 70.471.194دج.

جدول رقم 13: يبين حساب مخصصات الاهتلاكات لشركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	70.471.194دج
المجموع		70.471.194دج

المصدر:تقرير محافظ حسابات لفترة 2011 لشركة ا لخزف.

7_ **حساب 66: أعباء مالية**

الجدول 14:يمثل حساب الأعباء المالية

رقم الحساب	البيان	المبلغ	الملاحظة
66	أعباء مالية	61.044.242دج	الأعباء المالية تمثل أكثر من 16.33% من إجمالي الأعباء

المصدر:تقرير محافظ الحسابات لفترة 2011 لشركة ا لخزف.

- **حسابات الإيرادات:**

الجدول 15: جميع منتجات شركة الخزف

رقم الحساب	البيان	المبلغ
70	المبيعات	334.467.33 دج
75	منتجات عملياتية أخرى	2.973.983 دج
76	منتجات مالية	317.249 دج
78	استرجاع المؤونات وخسائر القيمة	82.440.531 دج
المجموع		119.178.496 دج

المصدر:تقرير محافظ حسابات لسنة 2011 لشركة الخزف.

المطلب الثالث: إبداء رأي محافظ الحسابات على الحسابات السنوية لشركة الخزف

بعد تحليل ودراسة حسابات المؤسسة من قبل محافظ الحسابات بالإضافة إلى خبرته وكفاءته المهنية تمكنه من إجراء تقرير مالي يحتوي على عناصر منها:

أولا: التعليقات

تعبر هذه التعليقات عن ماتوصلت إليه المؤسسة:

أغلقت شركة سيراميس حساباتها بميزانية عمومية صافية قدرها 897 مليار دينار ونتيجة محاسبية 21مليار دينار.

تم تحقيق هذه النتيجة لأول مرة بعد تكليف الشركة سيراميس وفي بداية الجهود المبذولة دون انقطاع من قبل جميع العاملين في هذه الشركة.

النتيجة الصافية للمؤسسة سجلت ربح يقدر ب 21 مليار دينار وسجلت زيادة ب 88 مليار دينار بالنسبة للسنة المالية 2010 التي سجلت خسارة ب 67 مليار دينار.

النتائج المسجلة من طرف الشركة سيراميس لفترة 2011 تقدم كما يلي:

- ✓ القيمة المضافة: 146 مليار دينار.

- ✓ إجمالي فائض الاستغلال: 72 مليار دينار.
- ✓ النتيجة العملياتية: 82 مليار دينار.
- ✓ النتيجة المالية: 61- مليار دينار.
- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية: 21 مليار دينار.

ثانيا: إبداء رأي محافظ الحسابات حول حسابات شركة الخزف لسنة 2011

_ قامت مؤسسة السيراميس بإعداد الميزانية وحساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي التي يحتوي على قواعد تقييم ومحاسبة القوائم المالية ووظائف الحسابات.

_ المعلومات المالية مطابقة ما هو في الميزانية وحساب النتائج.

_ لقد تم تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية المعمول بها في الجزائر وهذه المعايير تتوفر على تطبيق العناية الواجبة للتأكيد بأن الحسابات السنوية لا تحتوي على أي انحرافات جوهرية.

_ يتكون التدقيق من فحص من خلال الاستبيانات والأدلة المقنعة التي تقرر البيانات الواردة في الحسابات كما يتألف من تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة لإغلاق الحسابات وتقييم عرضها العام.

_ وفقا للعناصر المذكورة أعلاه نشهد أنالحسابات السنوية التي تمت وفقا لقواعد ومبادئ المحاسبة المعمول بها في الجزائر منتظمة وتعطي صورة صادقة عن نتائج العمليات للسمة المالية وكذلك الوضع المالي وأصول الشركة في نهاية السنة المالية.

- ❖ بناءا على ما قام به محافظ الحسابات تم المصادقة على صحةومصداقية الحسابات.

_ وبعدالقيام بمقابلة مع محافظ الحسابات من خلال طرح بعض التساؤلات توصلنا إلى:

- ✓ المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
- ✓ يساعد التدقيق المحاسبي في توفير معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرار لأنها تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة وخالية من التحيز.
- ✓ يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.

كإستنتاج خاص يساهم التدقيق المحاسبي تحسين ملائمة و موثوقية المعلومات المحاسبية.

- ✓ تتضمن التقارير المالية معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة أوالمؤسسات المماثلة ويجب الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد وعرض القوائم المالية. هذا ما نستخلص منه مساهمة

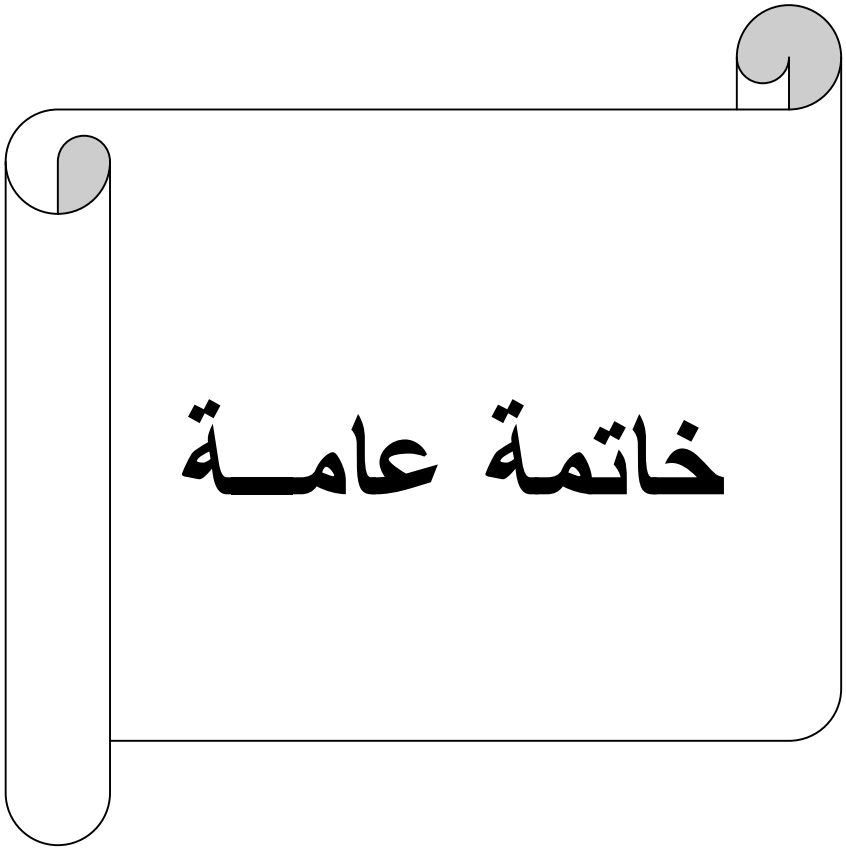
خلاصة الفصل الثالث

لقد خصص هذا الفصل من دراستنا للجانب التطبيقي، والمراد منه تطبيق ما تم دراسته في الجانب النظري ومدى تأكيد صحة الفرضيات التي تم وضعها.

ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل لها في هذا الفصل كما يلي:

_ مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

_ يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المالية وتوصيلها في الوقت المناسب وهذا من خلال التقرير المالي للمحافظ، والذي يتضمن معلومات تحتويها القوائم المالية والتي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.


خاتمة عامــة

تناولت هذه الدراسة موضوع دور مهنة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، باعتبار موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع الأكثر اهتماما من قبل الباحثين في مجال تدقيق الحسابات والتحليل المالي، حيث القوائم المالية تعتبر وسيلة لتلبية احتياجات مستخدميها والتي تمثل الصورة الصادقة والحقيقية للوضع والأداء الماليللمؤسسة.

من خلال معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة مهنة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية،تم التوصل إلى معرفة مساهمة التدقيق المحاسبي في التأكد من صحة ومصداقية حسابات المؤسسة بالإضافة إلى الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية خاصة، والزيادة في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية عامة، وهذا بناءا على ما توفره أعمال التدقيق، ونظرا لتمتع المدقق الخارجي بالإستقلال والحياد في إبداء الرأي أدى إلى ضمان مصداقية وصحة القوائم المالية.

نظرا مما سبق حول دراسة الموضوع من خلال عرض ثلاث فصول، فصلين نظري وفصل تطبيقي، يمكن تلخيص نتائج الدراسة كما يلي:

اختبار الفرضيات:

الفرضية العامة: والتي تنص على يساهم التدقيق المحاسبي في الزيادة من صحة ومصداقية القوائم المالية والتي تزيد من جودتها، من خلال دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات، وما تطرقنا إليه من دراسة حسابات وأعباء وايرادات الشركة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ومناقشة رأيه الفني المحايد وفق ما تم من تدقيق القوائم المالية والتعليقات حول مدى مطابقة عدالة القوائم المالية مع المعايير المتعارف عليها، وبالتالي توصلنا إلى تأكيد الفرضية، ونستخلص أن للتدقيق المحاسبي دور فعال في تحسين جودة القوائم المالية.

- **الفرضية الأولى:** والتي تنص على توفر القوائم المالية على معلومات تساعد محافظ الحسابات في إعداد التقارير، لقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات، مع مراعاة إبداء رأيه الفني المحايد وفق ما تم من تدقيق القوائم المالية، ومنه توصلنا إلى تأكيد الفرضية ومجمل القول أنه يمكن الإعتماد على ماتحتويه القوائم المالية من معلومات في إعداد التقارير المالية.
- **الفرضية الثانية:** والتي تنص علىيساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، تم التوصل لإثباتها من خلال تحليل حسابات القوائم المالية لشركة الخزف وما توصلنا إليه من إجابات محافظ الحسابات على بعض التساؤلات.

- **الفرضية الثالثة:** تنص على دراسةوتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم المالية تساعد مستخدمها في اتخاذ قراراتهم، تم إثباتها من خلال تحليل عناصر القوائم المالية وما قدمه محافظ الحسابات من إفادات حول المعلومات المحاسبية.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة يمكن التوصل إلى:

_ يساهم التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش في القوائم المالية.

_للتدقيق المحاسبي دورفي تحسين موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية.

_ توفر القوائم المالية على معلومات تساعد محافظ الحسابات في إعداد التقارير المالية.

_ فعالية التدقيق المحاسبي في التأكد من صحة ومصداقية حسابات المؤسسة.

_ للتدقيق المحاسبي أهمية بالغة في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية.

_ تكمن مساهمة مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في درجة اكتشاف ما هو بالقوائم المالية من أخطاء ومخالفات وإعداد تقرير عنها.

التوصيات:

بعد دراسة موضوع دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية باعتباره من المواضيع الفعالة والهامة، من تلك الجانبين سواء النظري أوالتطبيقي، وبعد توضيح نتائج الدراسة وإثبات صحة الفرضيات، من الممكن اقتراح بعض التوصيات يجب الأخذ بها بعين الاعتبار.

1_ إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة، بغرض تحسين جانب الممارسة.

2_ التدقيق المحاسبي الخارجي (مهنة) بمفرده لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء والتلاعب الموجود بالقوائم المالية، فيجب على الشركة إضافة التدقيق المحاسبي الداخلي كوظيفة في الهيكل التنظيمي لها بهدف تفادي الوقوع في الأخطاء والتقليل من فرص التلاعب.

3_ الالتزام بتوسيع نطاق مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الغش، من أجل اكتساب مستخدمي القوائم المالية الثقة في أرائهم عن مصداقية وعدالة القوائم المالية في التعبير عن الوضع والأداء المالي للوحدة الاقتصادية.

4_ زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية.

5_ تشكيل مختلف اللجان ورصد مختلف الإمكانيات لأجل الرفع من درجة الثقة عند المحافظ أمر في غاية الأهمية، لحرصهم على إعداد معلومة مالية عالية الجودة فيمختلف أطوار إعدادها، فبتشكيل لجان التدقيق يمكن تحقيق أدنى مستويات الاستقلالية الواجبة للمحافظ، بإعطاء مصداقية لنظام الرقابة الداخلية ومختلف عمليات المؤسسة والبيانات المالية، لتقليل نسبة الشك المهني عندالمحافظ وضمان تقريرنظيف.

6_ ضرورة الاهتمام بالنصائح والإقتراحات التي تطرح في التقرير المالي لمحافظ الحسابات.

أفاق الدراسة:

نطاق دراسة موضوع التدقيق المحاسبي واسع، يمكن اقتراح بعض الدراسات كما يلي:

1_ دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2_ التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة.

3_ أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية.

قائمة المراجع

والمصادر

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب باللغة العربية

1. أبو الفتوح فضالة علي، **المحاسبة الدولية**، دار العلمية للنشر التوزيع، القاهرة، 1996.
2. احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية** ، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
3. المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
4. التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.
5. الشيشيني حاتم محمد، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2007.
6. الحدرب زهير، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
7. الحسني صادق، **التحليل المالي والمحاسبي**، دار مجدلاوي للنشر، عمان، 1998.
8. الحيالي ناجي وليد وعلوان بدر محمد، **المحاسبية المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان، 2002.
9. الحيالي وليد ناجي، **المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، عمان، 1996.
10. الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، دار النشر، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
11. الراوي خالد وسعادة يوسف، **التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**، دار المسيرة، الأردن، 2000.
12. الربيدي محمد علي، **المحاسبة في البنوك التقليدية والإسلامية**، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2000.
13. الصبان محمد سمير وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل تطبيقي**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 1996.
14. الصبان محمد سمير وهلال عبد الله، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
15. الصبان محمد سمير، **نظرية المراجعة وآليات التدقيق**، الدار الجامعية، مصر، 2002.
16. الصحن عبدالفتاح محمد وزملائه، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2000.
17. العزب إيهاب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،عمان، الأردن، 2012.
18. القاضي حسين ودحدوح حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، الطبعة الأولى، عمان، 1999.
19. القاضي حسين ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، الأردن، 2008.
20. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **لجنة معايير المراجعة معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية** ،السعودية، 2000.
21. الدسوقي عبد السميع، **أساسيات المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والطباعة، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2002.
22. بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
23. جمعة أحمد حلمي، **التدقيق ورقابة الجودة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
24. طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
25. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، جامعة عين شمس، مصر، 2000.
26. حسن علي عبد القادر، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق**، المكتبة الوطنية، الأردن، 2006.
27. خيرت ضيف، **المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.
28. راغب الخطيب خالد وفضل مسعد محمد، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
29. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2001.

30. سامي محمد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

31. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

32. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.

33. عطية عبد الحي، **أساسيات المحاسبة المالية من منظور المعايير الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.

34. لجنة المعايير المحاسبية الدولية، **المعايير المحاسبية**، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999.

35. مرعي عبد الحي والصبان محمد سمير، **أصول القياس والإتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.

36. مطر عطية محمد وآخرون، **نظرية المحاسبة وإقتصاد المعلومات**، دار حنين، عمان، 1996.

37. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية**، الجزء (ب) الوثائق المرفقة ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013.

38. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية**، الوثائق المرفقة ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين الجزء (ا)، عمان، الأردن، 2013.

39. ميزارا عباس علي وآخرون، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، 2006.

40. نور أحمد محمد وشحاتة السيد، **مبادئ المحاسبية المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

41. نور احمد، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2003.

42. نور أحمد، **مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1984.

43. هشام عمر حمودي، **استخدام نظام المعلومات المحاسبية وفقا للمنهج المحاسبي الشرعي في صندوق الزكاة**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، مصر، 2016.

ثانيا: الرسائل الجامعية والمذكرات

أ) رسائل دكتوراه:

1. أولاد قادة أمال، **جودة المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، جامعة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، المدية، 2017.

2. بروبة إلهام، **تأير استخدام تكنولوجية المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الإقتصادية** ، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

3. صلاح سليمان علي محمد، **اثر التضخم في إعداد القوائم المالية للشركات**، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، 2016.

4. مايدة محمد فيصل، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، رسالة دكتوراه، جامعة خيضر محمد، بسكرة، 2016-2017.

ب) مذكرات ماجستير:

5. أبو حمام ماجد إسماعيل، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2009.

6. بزماوي محمد، **القياس والإفصاح المحاسبي للأداء الاجتماعي في المنشات الصناعة**، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2002.

7. علي حامدي، **اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، جامعة خيضر محمد، بسكرة، 2010-2011.

8. عميروش بوبكر، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

9. فايز زهدي الشلتوني، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005.

10. كاسر لايقة رولا، **القياس والإفصاح في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكرة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

11. ناصر محمد المجهل، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار**، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

ثالثا: التشريعات

1. القرار المؤرخ في2008/07/26 ، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** ، الجريدة الرسمية العدد رقم 19 ، المادة 3.220 القرار المؤرخ في2008/07/26 ، المادة 1.250.

2. القانون 10-01، **يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** المؤرخ في2010/06/29.

3. الأمر 71-82 ، **يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبيرالمحاسب**، المدون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ في71/12/29.

رابعا: المقالات

1. ابو خيثر مدثر، **اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، العدد1، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، 2007.

2. اقاسم عمر ومومني يوسف، **مساهمة تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق ، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد 05 ، العدد 01، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2019.

3. بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيود ومدى تأثره بالتضخم** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، عدد 8، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008.

4. بن وفقي علي، **دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية** ، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة الجلفة، 2019.

5. تونسي نجاة، **تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم.

6. حسين جميل والبديري غافل، **اثر جودة المعلومات في القوائم المالية على قرارات مستخدميها**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 1، جامعة الفرات الأوسط التقنية، كوفة، 2017.

7. حفاصة أمينة وفرحات عباس، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدوليةIAS IFRS**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المجلد 11، العدد 2، المسيلة، 2018.

8. زعفران منصورية وبودونات أسماء، **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة إقتصاديات الأعمال التجارية، العدد6 "جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ، 2018 .

9. سباع احمد الصالح والهادي محمد ضيف الله، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية** ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي، الجزائر، 2018 .

10. سمير كامل محمد، **اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد2، جامعة الإسكندرية، 2008.

11. شارفي ناصر ونجار ايوب، **دور الرقابة الجبائية في تعزيز جودة القوائم المالية**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02 العدد19، جامعة البليدة، 2018.

12. طيبي عبد اللطيف وبن الشيخ عبد الحميد ، **دور تقييم خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06، العدد01، جامعة ورقلة، 2020 .

13. عبد الرحيم محمد وعبد الرحيم قدومي، **الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 09، جامعة المسيلة، 2013.

14. عدي صفاء الدين وفيحاء عبد الخالق، **قياس مستوى تاثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 07، العدد14، جامعة البصرة، 2014.

15. عكوش محمد أمين وكشرود بشير، **جودة المعلومات المحاسبية بين ملائمة القيمة العادلة وموثوقية التكلفة التاريخية**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا المجلد15، العدد21، جامعة الجزائر، 2019.

16. قادري عبد القادر، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد التقرير**، مجلة الدراسات المعمقة، العدد 2، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، 2016.

17. لطفي أمين أحمد، **دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق استعانة المراجع بين الخارجي وبين عمل المراجعين الداخليين**، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، العدد 2، جامعة عين الشمس، 1996.

18. مازن احمد العمري، **مصداقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد 3، جامعة عمان، 2013.

19. مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلة رقم 46، العدد2، جامعة الإسكندرية، 2009.

20. مخلخل زوينة ويحياوي مفيدة، **دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد1، جامعة بسكرة، 2020.

21. الهادي آدم محمد ابراهيم وآخرون، **اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية**، (دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة كلية العلوم الإدارية، 2017.

22. الهاشمي حجاج محمد ومسعودي حسام، **دور تحديث أنظمة المعلومات في تفعيل الممارسة المحاسبية وفق SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2013.

23. وهبة محمد سليم، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، لبنان، 2005.

خامسا: المحاضرات

24. محجوب محمد، المحاسبة في ظل التضخم، محاضرة ألقيت في اجتماع خبراء الذي صدر في كتاب بعنوان التضخم في العالم العربي، المؤسسة الجامعية للطباعة والنشر، الكويت، 1986.

سادسا: المواقع الإلكترونية

25. موقع على الانترنيت، **القياس والإثبات المحاسبي** http://www.soc pa.org.sa/AS /as .

28. حسام الدين حسن، معيار التدقيق الدولي700 حول، **تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية** (على الخط)، جمعية المحاسبين القانونيين السورية (ASCA)، متاح على

http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf.

سابعا: المراجع باللغة الأجنبية

1. American Accounting Association , **Statement of basic accounting theory** ,(A.A.A) ,1966

2. American Accounting Association, The **committee on basic Auditing concepts, the accounting review**, 1972.

3. American Institute of Certified Public Accountant s(AICPA), **Reporting on Financial Statements**,(on line), AICPA2012, Available, on (http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/ Downloadable Documents/AU-C-00700.pdf)(12/01/2015), p753.

4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). AU-C Section 705 : **Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report** (on line), AICPA, 2012, Available on (http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/.

5. Boynton ,William C. And Kell.G.Welter **Modern Auditing**, 6th ed., new york: John Wiley and Sons, 1996.

6. Boynton, William C. **Modern Auditing**, 7 th ed., Prentice Hermitage Publishing Services, USA, 2001.

7. Brunot clomant et autres, **Comptabilité financier normes ias /ifrs**, Pearson éducation, Paris, France.

8. Comité des Cabinets d'Expertise Comptable de Petite et Moyenne Taille «SMPC » IFAC. **Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des Petites et Moyennes Entreprises,** Les Concepts Fondamentaux (on line), troisième édition, New York : IFAC, 2013, Disponible sur (https://www.ifac.org/system/files/uploads/Trans/ISA%20GUIDE%20Volume%201-French%20translation-v2.pdf)(22/09/2014). Downloadable Documents/AU-C-00705.pdf) (12/01/2015).

9. Gray and Manson, **The Audit Process : Principals, Practice and cases**, Chapman and Hall, London.

10. Hayes. Rick and author, **Principles Of Auditing: An Introduction To International Standards On Auditing**, 2nd Ed, Prentice HallFinancial Time, 1999.

11. Hendrisksen Eldons**, Accounitng theory**, Forth Edition home Wood,Richard Lewin,1982.

12. INTOSAI Professional Standards Commutée – Financial Audit Subcommittee, ISSAI 1705 **Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report** (on line), Sweden : International Organisation of Suprême Audit Institutions (INTOSAI), 2009, Available on(http://www.issai.org/media/13132/issai_1705_ e_.PDF) (08/01/2015.

13. Mary Mindak and Wendy Heltzer, **Corporate environmental Resoponsibility and audit risk**, Managerial Audting journal, Vol 26, N°08,2011 .

14. Messier Willaim and author, **Auditing &Assurance Services: A Systematic Approach**، 4th Ed, Mcgraw-Hill Irwin, 2006.

15. Soghra Mezerji, **The relationship between accounting information quality with discretionary accruals and stability of earnings**, interdisciplinary journal of contemporary researrch in business,USA, 2013.

16. Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques(INTOSAI). ISSAI 200 – **Principes fondamentaux de l'audit financier** (on line), Austria: (INTOSAI), 2013, Disponible sur (http://fr.issai.org/media/69914/ issai-200-french.pdf), 22/09/2014.

17. Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB), **The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion, and The Auditor's Responsabilités Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report and related amendements to PCAOB standards** (on line), Available on(http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release_2013005_ARM.pdf) (12/01/2015).

18. **Report of the Committi of Managerial Accounting**, (AAA), 1962.

19. Sadi Nacer Eddine , **analyse financière d'entreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationale** ,l'harmattan،paris, France, 2009.

20. TAZDAIT ALI, **maitrise du système comptable financier**, 1er éd., alger, 2009.

21. Lowuers Timothy, **Auditing And Assurance Services**, Mcgraw-Hill Irwin, 2005.

الملاحق

الملحق 1: يمثل حساب النتائج

Désignation	Montant
Ventes et produits annexes	334467333DA
Variation stocks produits finis et en cours	25142648DA
Production de l exercice	**309324685DA**
Achats consommés	143165179DA
Services extérieurs et autres consomations	19751743DA
Consomation de lexercice	**162916922DA**
Valeur ajoutee dexploitation	**146407762DA**
Charges de personnel	62863916DA
Impots,taxes et versements assimilés	11128605DA
Excedent brut dexploitation	**72415239DA**
Autres produits opérationalles	2973983DA
Autres charges opérationalles	5231257DA
Dotation aux amortissements,provision et pertes de valeur.	70471194DA
Reprise sur pertes de valeur et provisions	82440531DA
Résultat opérationnel	**82127301DA**
Produits financiers	31724928DA
Charges financiers	61044242DA
Résultat financiers	**60726993DA**
Résultat ordinaire avant impots	**21400308DA**
Impot différés sur Résultat ordinaires	264120DA
Totale des produits des activites ordinaires	**395056448DA**
Totale des charges des activites ordinaires	**373920260DA**
Résultat net des activites ordinaires	**21136187DA**
Résultat extraordinaires	
Résultat net de lexercice	**21136187DA**

الملحق 2: عناصر الميزانية

رأسمال: 400000000دج

المنشآت التقنية: 265411430دج

النتيجة: 21136187دج

إهتلاك التثبيتات: 240947896دج

القروض وديون مالية: 414709866دج

قروض وأموال مالية: 39644دج

الموردون: 38250798دج

المواد و اللوازم:60503951دج

الضريبة: 4442281دج

الزبائن: 5266949دج

ديون أخرى: 211844595دج

الخزينة: 26072322دج

خزينة الخصوم: 226106976دج