الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة تخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع :

تأثير المعايير الدولية للتدقيق على جودة المعلومة المالية

دراسة حالة مؤسسة نفطال (قسم غاز البترول المميع)

من إعداد الطالبة:

-إيمان بوعظم

تحت إشراف الأستاذ:

-محمد براق

أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة

مكان التربص: مؤسسة نفطال

فترة التربص: من 04 أفريل إلى 04 ماي 2017

السنة الجامعية:2017/2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة تخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع :

تأثير المعايير الدولية للتدقيق على جودة المعلومة المالية

دراسة حالة مؤسسة نفطال (قسم غاز البترول المميع)

من إعداد الطالبة:

-إيمان بوعظم

تحت إشراف الأستاذ:

-محمد براق

أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة

مكان التربص: مؤسسة نفطال

فترة التربص: من 04 أفريل إلى 04 ماي 2017

السنة الجامعية:2017/2016

كلمة شكر

الحمد لله الذي خلق الإنسان من طين لازب، تعطف بعبده، فنوع له المطاعم و المشارب والعلم والمعارف، الباقي الذي لا يفنى، القائل في محكم التنزيل:"وقل اعملوا فسيرى الله أعمالكم ورسوله"، وصلى اللهم على السراج المنير معلم الإنسانية وهادي البشرية عدد ما في الكون من المعلومات وعدد ما خطه القلم من كلمات أما بعد:

واعترافا بالفضل و التقدير للجميل يسرني أن أتقدم بالشكر والجزيل إلى **الأستاذ المشرف البروفيسور محمد براق** على متابعته المستمرة، وتوجيهاته القيمة وكذلك على ما بذله من جهود وكانت لي سندا كبيرا لأجل إثراء هذا البحث.

كما لا يفوتوني من أن أتقدم بأسمى وأثمن عبارات الشكر والعرفان إلى **الأستاذ الدكتور وداعي موسى** على كل المساعدات القيمة التي قدمها لي من أجل إنجاز هذا العمل.

كما أتوجه بجزيل شكري و امتناني إلى السيد **بيسكار مراد** لما قدمه لي من نصح وإرشادات ومعلومات ضرورية خلال التربص التطبيقي.

وإلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد

الإهداء

أهدي هذا العمل، ثمرة جهدي إلى من قال فيهما الله عز وجل" ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" سورة الإسراء الآية 23-24

إلى مذهلي الأول المتعاظم بالحنان، إلى تلك التي تملك جواز سفري للجنة

-والدتي الكريمة بارك الله في عمرها-

إلى من جاهد من أجل نجاحي، إلى المصباح الذي لا يبخل إمدادي بالنور

-والدي الفاضل بارك الله في عمره-

إلى كل شقيقاتي(سارة، مارية) و شقيقي(رامي)، إلى كل من جمعتني بهم المحبة و الصداقة والأخوة(أمال، خديجة، كهينة، صونية، وفاء، مريم)

إلى كل باحث وطالب علم أهدي ثمرة جهدي المتواضعة.

الفهرس

الفهرس

كلمة شكر

الاهداء

الفهرس.....**I**

قائمة الجداول.....**IV**

قائمة الأشكال.....**V**

قائمة المختصرات.....**VI**

قائمة الملاحق.....**VII**

ملخص البحث.....**VIII**

مقدمة عـامة.....أ- هـ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق.....**01**

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي **03**

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق **03**

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق **04**

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق **06**

المبحث الثاني: أنواع ومعايير التدقيق والتزامات المدقق **08**

المطلب الأول: أنواع التدقيق **09**

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها **12**

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق **16**

المبحث الثالث: تبني معايير التدقيق الدولية **17**

المطلب الأول: كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق 18

المطلب الثاني: إطار معايير التدقيق الدولية 19

المطلب الثالث: أهمية ومميزات معايير التدقيق الدولية 25

خـاتمة الفصل الأول..... 28

الفصل الثاني: مراجعة القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية..... 29

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية..... 31

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية..... 31

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية ومستخدميها..... 33

المطلب الثالث: خصائص وأنواع القوائم المالية..... 36

المبحث الثاني: تدقيق القوائم المالية 41

المطلب الأول: طبيعة ونطاق تدقيق القوائم المالية..... 41

المطلب الثاني: تخطيط مراجعة القوائم المالية 45

المطلب الثالث: التقرير عن عملية تدقيق القوائم المالية 45

المبحث الثالث: أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على القوائم المالية 48

المطلب الأول:عوامل زيادة الحاجة لمراجعة القوائم المالية 48

المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تخفيض عدم تماثل المعلومات..... 51

المطلب الثالث: مسؤولية مدقق الحسابات حول مراجعة القوائم المالية 53

خـاتمة الفصل الثاني..... 55

الفصل الثالث: دراسات تطبيقية لمؤسسة نفطال 56

المبحث الأول تقديم مؤسسة نفطال **58**

المطلب الأول: عرض شامل مؤسسة نفطال **58**

المطلب الثاني: عرض فرع الغاز المميع التابع لمؤسسة نفطال **61**

المطلب الثالث: عرض لمديرية التدقيق لمؤسسة نفطال **63**

المبحث الثاني : التدقيق في الجزائر **64**

المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر **65**

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق **67**

المطلب الثالث علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالمعايير الجزائرية للتدقيق **68**

المبحث الثالث: تطبيق المعايير الدولية في تدقيق ميزانية وجدول حسابات النتائج **70**

المطلب الأول: منهجية تدقيق البيانات المالية لمؤسسة نفطال **71**

المطلب الثاني: تدقيق أصول و خصوم ميزانية نفطال **75**

المطلب الثالث: تدقيق جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفطال.....**83**

المطلب الرابع : تقرير المدقق المستقل للبيانات المالية **86**

خـاتمة الفصل الثالث.....87

الخاتمة العامة.....89

قائمة المراجع.....93

الملاحق.....100

فهرست المحتويات.....108

قائمة الجداول

قـائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	06
02	إطار معايير التدقيق الدولية	19
03	برنامج العمل	72
04	جدول الأخطار	72
05	قواعد تقييم وعرض ميزانية نفطال	74
06	قواعد تقييم وعرض جدول حساب النتائج لمؤسسة نفطال	74
07	تطور قيم عناصر الأصول غير الجارية لسنتي 2015 و 2016	75
08	تطور قيم عناصر الأصول الجارية لسنتي 2015 و2016	77
09	تطور النتيجة الصافية لمؤسسة نفطال خلال سنتي، 2015 و2016	78
10	تطور قيم عناصر الخصوم غير الجارية لسنتي 2015 و2016	79
11	تطور قيمة الخصوم الجارية لسنتي 2015 و2016	80
12	تطور قيمة رأس المال العامل لسنتي 2015 و2016	81
13	تطور قيمة الخزينة الصافية لسنتي 2015 و 2016	82
14	تطور قيمة احتياجات رأس المال العامل لسنتي 2015 و2016	82
15	التطور في قيمة إنتاج السنة المالية لسنتي 2015 و2016	83
16	التطور في استهلاك السنة المالية لسنتي 2015 و2016	83
17	القيمة المضافة لمؤسسة نفطال لسنتي 2015 و2016	84
18	تطور النتيجة المالية خلال سنتي 2015 و2016	85
19	تطور النتيجة العادية قبل الضريبة خلال سنتي 2015 و2016	85
20	الربح الإجمالي لمؤسسة نفطال لسنتي 2015 و2016	86

قائمة الأشكال

قــائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال	60
02	الهيكل التنظيمي لفرع الغاز المميع	62
03	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق	64
04	تمثيل بياني لمحتويات جدول التطور في قيم الأصول غير الجارية	76
05	تمثيل بياني لمحتويات جدول التطور في قيم الأصول الجارية	78
06	تمثيل بياني لمحتويات جدول تطور النتيجة الصافية	79
07	تمثيل بياني لمحتويات جدول تطور في قيم عناصر الخصوم غير الجارية	80
08	تمثيل بياني لمحتويات جدول تطور في قيم عناصر الخصوم الجارية للسنتين 2015 و2016	81

قائمة المختصرات

قــائمة المختصرات

DFC	Département Finance et Comptabilité
ERDP	Entreprise Nationale de Raffinage et Distribution des Produits Pétroliers
FC	Feuille de Couverture
FRAP	Feuille de Révision et Analyse des Problèmes
GPL	Gaz Pétrole Liquéfier
HSEQ	Health Security Environnement Quality
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPS	International Auditing Practice Statements
IFAC	International Fédération of Accountants
ISA	International Standard of Auditing
SPA	Société par action

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	أنواع القوائم المالية
02	ورقة الفحص
03	ورقة كشف وتحليل المشاكل
06	جدول ميزانية لمؤسسة نفطال
07	جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفطال

الملخص

الهدف من هذا البحث هو محاولة استخلاص تأثير المعايير الدولية للتدقيق على جودة المعلومة المالية، ولمعالجة هذا الموضوع تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي بتناول كل من ماهية التدقيق(تعريفه وأنواعه وأهدافه) والمعايير الدولية الخاصة به من كيفية صدورها وإطارها ومميزاتها، كما تم التعرض لمفهوم القوائم المالية وأنواعها ومستخدميها وكيفية تدقيقها من طرف مدقق الحسابات الذي يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المعايير الشخصية، أما في الجانب التطبيقي فقد تم القيام بدراسة ميدانية لمؤسسة نفطال وذلك بتطبيق معايير التدقيق الدولية على كل من ميزانية وجدول حسابات النتائج وذلك من خلال إعطاء تحليل مالي لهاته القوائم، واستنادا إلى النتائج المتوصل إليها نجد أن تدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية يسمح بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، ما يحسن من جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، المعايير الدولية للتدقيق، القوائم المالية، جودة المعلومة المالية.

Résumé : L’objectif de ce travail de recherche vise l'extraction de l’impact des normes internationales d’audit sur la performance de l’information financière. Dans l’analyse de ce sujet, une méthodologie descriptive et analytique est poursuivie pour l’examen de la notion d’audit (sa définition, ses types et ses objectifs) et les normes y afférentes notamment, leur mode de publication, leur cadre et leurs caractéristiques, aussi la présentation de la notion des états financiers, leur composition, leurs utilisateurs et la méthodologie d’audit de la part du commissaire aux comptes, qui doit disposer d’une série de normes personnelles. En ce qui concerne la partie pratique, un stage pratique est effectué au niveau de l’entreprise NAFTAL pour l’application des normes internationales d’audit sur le bilan et le compte de résultat, en vue de donner une lecture financière à ces états sur la base des résultats réalisés. L’audit des états financiers conformément aux normes internationales d’audit permet l’amélioration des niveaux de performance de l’auditeur, ce qui engendre l'amélioration de la performance de l’information financière et augmente sa crédibilité. En effet, le rapport d’audit aide les utilisateurs à la prise de décision.

Mots clés : Audit, Les normes internationales audit, Les états financiers, La qualité de l’information financier.

مقدمة عامة

مقدمة عـامة:

لقد أبرزت الفضائح المالية ضعف أنظمة المراقبة في العديد من المؤسسات، مما حذا بها إلى الاهتمام المتزايد بالتدقيق، نظرا للتوسع الكبير في حجم الأعمال التي تحدث في مختلف المجالات المالية ،الإدارية وغيرها وزيادة حدة المنافسة بين الشركات، فهو يعتبر من الوظائف الهامة لكونه أحد المصادر الأساسية للمعلومات الموثوقة عن طريق معالجتها عبر طرق وأساليب متعددة والتي تحتاجها كافة المستويات في إدارة المؤسسات.

تخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية متعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

حاليا في ظل هذه الظروف الاقتصادية، يظهر لنا جليا الدور الفعال لهذه المعلومات التي حازت على دور مهم في اتخاذ مختلف القرارات، والتي تتطلب أن تتميز هذه المعلومة بالمصداقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

إن تمتع المعلومة المالية بخاصية الصحة والمصداقية يستلزم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، ومن أجل معرفة وتقييم أثر هذه المعايير فقد إرتأينا إلى تطبيق مجموعة من المعايير على القوائم المالية لشركة نفطال

بناءا على ما تقدم ذكره يمكن طرح التساؤل الرئيسي ومحاولة الإجابة عليه من خلال هذا البحث

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتساعد في تلبية احتياجات مختلف الأطراف من أجل اتخاذ القرارات؟

1-الأسئلة الفرعية

إن هذا التساؤل يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية الموالية:

-فيما يتمثل الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق؟

– كيف يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه فيما يخص القوائم المالية؟

–ماهو أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في مؤسسة نفطال؟

2–فرضيات البحث

على ضوء الإشكالية و الأسئلة الفرعية المطروحة سابقا تم صياغة فرضيات البحث على الشكل الموالي:

الفرضية الأولى: المعايير الدولية للتدقيق هي مجموعة من القواعد و الأنظمة المتفق عليها دوليا تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني.

الفرضية الثانية: يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير وإبداء رأيه الفني و المحايد حول مصداقية القوائم المالية والتي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

الفرضية الثالثة: تعمل المعايير الدولية للتدقيق على توفير معلومة مالية ذات مصداقية الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من الأخطاء وحالات الغش.

3–مبررات اختيار الموضوع

إن اختيار هذا الموضوع كان لعدة اعتبارات منها ماهو موضوعي ومنها ماهو ذاتي

الاعتبارات الموضوعية

–الحاجة إلى معلومة مالية ذات مصداقية وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية

–مساهمة وظيفة التدقيق في تقييم نظام إدارة الجودة.

الاعتبارات الذاتية

–الرغبة في مواصلة البحث و الإلمام بجميع جوانبه.

–المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع المتعلقة بالتدقيق و المعايير الدولية الخاصة به.

4-أهداف الدراسة

-يمكن إبراز الأهداف المتوخاة من وراء هذا البحث في تناول المفاهيم النظرية المتصلة بكل من بعدي الدراسة المتمثلة في معايير التدقيق الدولية وضبط جودة القوائم المالية.

-إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات العمومية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المالية.

-تقديم اقتراحات وتوصيات فيما يخص موضوع الدراسة.

5-أهمية الدراسة

إن الجودة أصبحت خبرة تنافسية الأمر الذي جعل منها هدفا استراتجيا يحوز على قدر عال من اهتمام المؤسسات المختلفة كما أصبحت جزءا أساسيا من ثقافة المؤسسة خاصة تلك التي تجد في تطبيق الجودة طريقا للنمو والاستمرار والتوسع وهذا ما يوفره مهنة التدقيق.

لذا يمكن تلخيص أهمية الدراسة في النقاط التالية:

-تقييم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على كفاءة المعلومة المالية.

-أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ودورها في تحسين سيرورة المؤسسة .

6-المنهج المتبع

نظرا لطبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بجوانبه المختلفة والمتشعبة ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات سنعتمد على المناهج العلمية الموالية:

المنهج الوصفي التحليلي: بغرض التعرف على كل من مفهوم التدقيق ومعاييره الدولية وأهميتها و تأثيرها على جودة المعلومة المالية.

المنهج الاستنباطي: وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة في هذا الموضوع والتي تناولها الكتب والأطروحات بغية الاستفادة مما توصل إليه الباحثون.

7-حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

الحدود النظرية: تحديد كل من معالم التدقيق المحاسبي و كذا المعايير الدولية الخاصة به وكذا مفهوم المعلومة المالية والعلاقة بينهما.

الحدود المكانية: تم حصر حدود الدراسة الميدانية في المؤسسة الوطنية نفطال فرع الغاز المميع في ولاية الجزائر

الحدود الزمانية: تمت الدراسة في الفترة من 04 أفريل إلى 04 ماي 2017

8-الدراسات السابقة

أما فيما يخص الدراسات السابقة و التي لها علاقة بموضوع الدراسة يتم ذكرها كالتالي:

-محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، دراسة حالة من خلال استبيان مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3 2011/2010.

هدف هذه الدراسة هي محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي، وكذا مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد و تطبيق المعايير الدولية على المهنة في الجزائر.

النتائج المتوصل إليها من هذا البحث هو أن المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تحسين جودة المعلومة المالية، وتحسن من أداء المدقق، وتساعد مستخدمي التقرير النهائي من اتخاذ القرارات وتقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة.

كما خلصت الدراسة إلى على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وكمكمل للاستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع الواقع الجزائري ، كونهم يرون فيها الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل.

-محي الدين محمود، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي بالمدية،2007 /2008.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر.

النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة هو أن نجاح المدقق يتوقف على تأدية دوره والخلوص إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية سواء في المجال الداخلي أو الخارجي ، وعلى الفهم العميق للإطار النظري و التطبيقي للتدقيق.

9-خطة الدراسة

بهدف إتمام هذه الدراسة و الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق ومعاييره الدولية

حيث سيتم التعريف بكل من التدقيق وأنواعه وأهدافه كما يتم تناول كل من معاييره المتعارف عليها والدولية وكيفية صدورها ومميزاتها

الفصل الثاني: تدقيق القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق

حيث سيتم التعريف بكل من القوائم المالية وأنواعها ومستخدميها إضافة إلى التخطيط لعملية تدقيقها وتأثير المعايير الدولية على جودتها وأخيرا تقرير مدقق الحسابات

الفصل الثالث: الحالة التطبيقية

سيخصص لدراسة الحالة التطبيقية لمؤسسة نفطال (فرع الغاز المميع)، من خلال تقديم عام للمؤسسة وفرعها وكذلك مديرية التدقيق ثم دراسة حول التدقيق في الجزائر و تبني معايير تدقيق الجزائرية مع توضيح العلاقة مع المعايير التدقيق الدولية وأخيرا سيتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على القوائم المالية لمؤسسة نفطال.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتدقيق

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات. حازت مهنة التدقيق على إهتمام كبير أخذت في هذا الوقت، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

لدراسة أكثر تفصيل وانطلاقا مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

-المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي؛

-أنواع ومعايير التدقيق والتزامات المدقق؛

-تبني المعايير الدولية للتدقيق من تعريفه و إطاره وأهمية هذه المعايير.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، باتباع أسلوب منهجي وعن طريق استخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

المطلب الأول :التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها و هكذا فأن كلمة تدقيق Auditمشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، و معناها يستمع[1].

1-الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات ، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، و منع حدوث أي تلاعب أو الغش بالدفاتر العائلية المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.[2]

2-الفترة من 1500حتى 1850م

تميزت هذه المدة بالتمهيد للثورة الصناعية، و انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، وزيادة الحاجة للمدققين وكذلك تم واستخدام نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما مستخدم حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى 2000، ص ص17-18.

[2] لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009،ص10.

3-الفترة من 1850 حتى 1905 م

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، أي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، وهذا ما أدى إلى زيادة إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، و عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

4-الفترة من 1905 م إلى اليوم

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة. بل إن الغرض الرئيسي للتدقيق هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[1]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

لقد تعددت تعار يف التدقيق، و هذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، و رغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن بين أهم هذه التعاريف فيما يلي:

- يعرف التدقيق على أنه "يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين."[2]

- كما أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972 مفهوما آخرا للتدقيق لا يزال هو المفهوم السائد حتى الآن، حيث عرفته بأنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة 2006، ص 19.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص07.

الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين."[1]

– يعرف التدقيق على أنه "عملية انتقاديه للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. "[2]

– كما عرف بوينتن BOYNTON التدقيق بأنه "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشأة، وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية بهدف التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة، ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة".[3]

تدقيق الحسابات عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، و الخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة عن مدى تطابق القوائم المالية للمؤسسة لما هو موجود على ارض الواقع، ويدل هذا الرأي على مدى تصوير تلك القوائم لنتائج أعمال تلك المؤسسة من ربح أو خسارة وذلك خلال فترة زمنية معينة تلك التي تمثلها تلك القوائم المالية.[4]

---

[1] رزق أبو زيد، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2015، ص24.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص01.

[3] Boynton ,W.C. ,Johnson,N.and Kell w,g.,**"Modern Auditing"**,John Wiley and Sons in Co,USA,2006.

[4] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى 2010، ص9.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق

لقد صاحب التطور التاريخي للتدقيق تطورا في الأهداف ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1-أهداف التدقيق.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص، والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح هذه التطورات كما يلي:

الجدول رقم(1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل1850	إكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	إكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد الغش والخطأ واكتشاف عدالة المركز المالي	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد الغش والخطأ واكتشاف عدالة المركز المالي	إختباري	بداية الاهتمام
1960-1940	تحديد الغش والخطأ واكتشاف عدالة المركز المالي	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
حتى 1960 الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.

ومن العرض التاريخي السابق يلاحظ إلى أن هناك تطورا في أهداف مهنة التدقيق، وماهو جدير بالذكر أن تطور أهداف مهنة التدقيق تعود إلى القضاء الانكليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي لوبيز LOPASE في قضية حليج الأقطان في عام 1896والتي وصف فيها المدقق بأنه : "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين."[1] أي إن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ وإنما يظهر خطأ والغش عند قيام المدقق بمهمته.

2- أهمية عملية التدقيق.

ترجع أهمية مهنة التدقيق إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، ولذلك كلما كبر حجم المؤسسة جغرافيا (محليا – دوليا– عالميا)، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مهنة التدقيق أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.[2]

2-1 أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة

تكمن أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، فهو بمثابة مفتاح الحكم الذي يعكس مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2-2 أهمية التدقيق بالنسبة لملاك والمساهمين

تعززت أهمية التدقيق من خلال ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس و تلاعبات، كما يساهم تقرير مدقق الحسابات في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

2-3 أهمية التدقيق بالنسبة لدائنين والموردين

يسمح لهم التدقيق بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها فان المورد سيوسع نطاق التعامل مع المؤسسة وتكون درجة الثقة اكبر،أما إذا تبين العكس فإن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع المؤسسة.[3]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء،عمان، الطبعة الأولى 2009، ص09.

[2] مرجع سبق ذكره، 2009، ص36.

[3] خلاصي رضا، **المراجعة الجبائية، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2001، ص12.

2-4 أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب

فهي تعتمد عليه في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة والنتائج سيئة بشكل سليم وتعكس الحقيقة فإن قيمة الضرائب تكون حقيقية والعكس صحيح، فإذا كانت إدارة المؤسسة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن المؤسسة بفحص لعمليات المؤسسة ونتائجها مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج المؤسسة، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي.[1]

2-5 أهمية التدقيق بالنسبة لزبائن

ينحصر إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.[2]

2-6 أهمية التدقيق بالنسبة لهيئات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المقدمة من طرف المؤسسات التي، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، و التي بدورها تتطلب الحصول على بيانات واقعية وسليمة.

وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

-يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

-يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

-استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

---

[1] محي الدين محمود، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، 2008، ص 11.

[2] عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد ،2006 .

المبحث الثاني:أنواع ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

بالإضافة إلى كون مدقق الحسابات مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق، فإنه ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

المطلب الأول:أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق .وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

-من حيث مدى الفحص.

-من حيث توقيت عملية التدقيق.

-من حيث نطاق عملية التدقيق.

-من حيث القائم بعملية التدقيق.

1-من حيث الفحص:

ينقسم هذا النوع من التدقيق بدوره إلى:[1]

1-1 التدقيق التفصيلي

هو التدقيق الذي كان سائده في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وإنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشات الصغيرة، ولكن لا يناسب المؤسسات الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.

[1] جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره،2009، ص44.

2-2 التدقيق الاختباري

هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق باتباع المدقق أحد الأسلوبين هما الأول: التقدير الشخصي أي العينات الحكمية والثاني العينات الإحصائية.

و لعل إتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.... وغير ذلك، ولذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن، وأن التدقيق التفصيلي يمثل استثناء لذلك الأساس.

2- من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

2-1التدقيق مستمر

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ...أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة، توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد المؤسسة بصفة مستمرة.[1]

3- من حيث نطاق عملية التدقيق

ينقسم هذا النوع إلى:

3-1 التدقيق الكامل

هو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولكن يحضع ذلك لمعايير أو مستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على كل مدقق في نهاية الأمر إبداء رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته.[2]

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص194.

[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015، ص 18

3-2 التدقيق الجزئي

هو ذلك التدقيق الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات،وعليه فان مسئولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود التدقيق والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسئوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.[1]

4- من حيث القائم بعملية التدقيق

يمكن تقسيمه إلى نوعين أساسين هما:

4-1 التدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المنشأة للتحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ماهو مخطط لها، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة.

كما يعمل التدقيق الداخلي على تزويد الإدارة بالمعلومات المستمرة التي تؤكد على:[2]

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المنشأة.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.

ولتحقيق أهداف التدقيق الداخلي يتعين على فريق التدقيق الداخلي القيام بما يلي:

- أداء الرقابة قبل الصرف،للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
- أداء الرقابة بعد الصرف –الرقابة اللاحقة– للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة والمرتبطة بأعمال المشروع.
- التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمنشاة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة.

---

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية(المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية)**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص06.

[2] مرجع سبق ذكره، 2002، ص ص30-31.

– التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة.

4-2 التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية(الميزانية العمومية والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل. وهنا يجب ملاحظة أنه ومهما كانت الظروف فوجود التدقيق الداخلي لا يغني بأي حال من الأحوال عن وجود المدقق الخارجي ولأسباب عدة منها:[1]

– وجود اختلافات عدة بين ما يقوم به المدقق الداخلي وما يقوم به المدقق الخارجي من حيث الأنشطة والأمور التي يقوم بفحصها كل منهما.

– عدم حيادية المدقق الداخلي ومهما بلغت درجة احترافيته، فإنه يبقى موظفا وتابعا لإدارة المؤسسة، في حين تبقى حيادية المدقق الخارجي فوق الشبهات حيث أنه عبارة عن موظف لدى مساهمي المنشاة وليس موظفا لدى إدارتها.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها

يقوم تدقيق الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

تعتبر معايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم والعمل، ووفقا لهذه المعايير يتحقق توفير معلومات محاسبية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة صدرت في 1950م، ضمن كتيب (معايير المراجعة المتعارف عليها) وقد تضمن هذا الكتيب على معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: [2]

---

[1] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، 2010، ص27.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، 2000، ص55.

1- المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية التدقيق، بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية التدقيق يجب أن يكونوا مهنيين ولهم علم بإجراءات التدقيق لذلك يطلق عليها إسم المعايير العامة أو الشخصية وتتكون هذه الأخيرة من:

- عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص لهم تأهيل علمي وكذلك عملي أي خبرة فنية كافية للقيام بعملية التدقيق؛
- إحتفاظ المدقق بالاستقلال الذهني أي رأي محايد وملم بكل العمليات التي يقوم بتدقيقها؛
- يجب على المراجع أن يتحلى بالعناية المهنية الملائمة و التزامه بقواعد السلوك المهني في إعداده للتقارير.

1-1 التأهيل العلمي والعملي

هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفِؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون تأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وإن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لان يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.[1]

1-2 الإستقلال

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.[2]

---

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص30- 31.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005 الطبعة الثانية، ص15.

1-3 العناية المهنية

يستوجب معيار بذل العناية المهنية اللازمة تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة وهناك من يرى بأنه يجب توافر شروط عامة في المدقق منها:[1]

- يبذل جهد لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة.
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعمله.
- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهنية في إبداء الرأي.
- الإهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

2-المعايير الميدانية

وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي عليه انجازها وتشمل:

2-1التخطيط والإشراف الملائمين

يعني أن يتم وضع خطة عمل مكتوبة تتوافق مع المعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى، فإن المدقق وباعتباره المسئول الأول والمباشر عن عملية التدقيق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي:[2]

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها.
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص و توقيته.

---

[1] غسلان الفلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره،2006، ص41.

[2] صلاح ربيعة، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق**، مذكرة ماجستير في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص48.

–تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2-2 دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما.

وتعتبر إدارة المؤسسة مسئولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفاعلية.[1]

2-3 الحصول على دليل إثبات التدقيق.

يجب أن يتم الحصول على دليل إثبات كاف وصالح، أي أن يكون قابل للاعتماد عليه وملائم، من أجل تقييم التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية والمتضمنة في الإيضاحات المتممة لها.

3- معايير إعداد التقرير:

يمثل التقرير المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات بهذا التقرير وتحقيقا لذلك فقد حددت أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق:[2]

- يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

- التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية في السنة السابقة أي مبدأ التماثل والثبات

- تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر حلافا لذلك من قبل المدقق

---

[1] حسين القاضي واحرون، **دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين سوريا، المجلد 28العدد،2006، ص177.

[2] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره،2006، ص32.

– يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف أو عدم إعطاء الرأي وفي حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وبفقرة شرح قبل فقرة الرأي.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة وفي المقابل فهو ملزم بتأدية واجباته نحو العمل الموجه إليه .

ونعرض لهذه العناصر بإيجاز فيما يلي:

1-حقوق المدقق

يتمتع المدقق بجملة من الحقوق نذكر ما يلي:[1]

– حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو السجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط المؤسسة.

– حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسئول في المؤسسة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضى له.

– من حق المدقق فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضى به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال التدقيق المحاسبي، إلى جانب ذلك فحص تدقيق المجموعة المستندية من خلال المراجعة المستندية.

– من حقوق المدقق أيضا جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية محفوظة فيها أو أوراق النقدية وفئاتها المختلفة.

– حق تدقيق وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على المؤسسة، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.

– حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري**، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص ص61-62.

– حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.

2- واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

– تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.

– قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.

– الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن % 15 من حملة أسهم الشركة.

–بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية.

– الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

– يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:[2]

- ❖ معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
- ❖ عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
- ❖ حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة.

المبحث الثالث: تبني معايير التدقيق الدولية

أولت العديد من دول العالم إهتمامها لمعايير التدقيق الدولية في السنوات الأخيرة، وقد أدى ذلك إلى التوجه نحو العمل على تدويل معايير الأداء لممارسة مهنة التدقيق، بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم.

---

[1] خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2009، ص128.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 2007، ص63.

وهي عبارة عن قرائن أو قواعد توضح العرف المهني للتدقيق الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور القواعد المحلية، وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة عبر العالم.

المطلب الأول: كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق

تهدف المعايير الدولية للتدقيق (International Standard of Auditing)ISA إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم، لذا توجب على كل دولة تطمح لاحتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو أن تتكيف معها.

1-الإتحاد الدولي للمحاسبيين (International Fédération of Accountants)IFAC

مباشرة بعد إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973والتي كان دورها إصدار معايير المحاسبية تطبق عند إعداد الحسابات وتشجيع قبولها على المستوى الدولي، تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبينIFACفي 07 أكتوبر 1977عبر 63 منظمة مهنية تمثل 49 دولة مختلفة،[1] حيث يوجد مقره في نيويورك، تتلخص مهمته في تطوير المهنة،[2] وفي خدمة الصالح العام و المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.

يضم الإتحاد في عضويته 157 عضوا ومنظمة من 123 بلد وولاية قضائية يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب، ويضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجلات تدقيق الحسابات والضمان والتعليم والسلوك وآداب المهنة المحاسبية في القطاع العام، ويصدر الإتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال.[3]

---

[1] Robert Obert , **pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, 2003, p35/36.

[2] Caura Barszcz et Hubert Kemeis, **le guide des cabinets d'audit et d'expertise comptable**, 4éme éditions du management ,paris, 2008, p34

[3] التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 21 أوت 2008، ص5.

تلتزم الهيئات الإدارية في الاتحاد الدولي للمحاسبين وموظفيه ومتطوعيه بقيم النزاهة والشفافية والخبرة، كما يسعى الاتحاد كذلك إلى تعزيز التزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم من خلال قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابع لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين.

2- لجنة التدقيق الدولية

انبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للتدقيق، والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد، وقد أعطيت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد، وبذلك تعتبر لجنة معايير التدقيق الدولية الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب، شرح، وتعديل المعايير الدولية للتدقيق، ويقوم حاليا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بذلك (International Auditing and Assurance Standards Board) IAASB، والذي يهتم إضافة إلى التدقيق بالفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة، وتجدر بنا الإشارة إلى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت سنة 1904 ضمن كتيب تحت عنوان " معايير المراجعة المتعارف عليها".[1]

المطلب الثاني: إطار معايير التدقيق الدولية

تتمثل إطار معايير التدقيق الدولية هيكل متكامل للمعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق و التأكيد.

1-إصدار المعايير الدولية للتدقيق

لقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من معايير التدقيق الدولية تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني، وفيما يلي إطار المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والتعديلات التي أجريت عليها، وقد تم تقسيمها إلى إحدى عشر مجموعة :

الجدول رقم (2): إطار معايير التدقيق الدولية

م	رقم المعيار	التعديلات التي أجريت عليها	اسم المعيار	أهداف المعيار

المجموعة الأولى: قضايا تمهيدية (100-199)

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة 2007، ص55.

1	100		مقدمة تمهيدية عن المعايير والخدمات ذات العلاقة	توفير إرشادات بشأن الأمور التمهيدية و أهميتها بالنسبة للتدقيق
2	110		إطار المصطلحات	توفير إيضاحات لمصطلحات والمفاهيم المتعلقة بأعمال التدقيق
3	120		إطار المعايير الدولية للتدقيق	توفير إرشادات تساعد المدقق في إعداد البيانات المالية

المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات(200-299)

4	200	إعادة صياغة وتعديل	الأهداف العامة وتنفيذ عملية التدقيق	تساعد المدقق في كيفية تحقيق الأهداف العامة لتدقيق البيانات
5	210	إعادة الصياغة	الاتفاق على شروط التعيين.	توفير إرشادات بشأن شروط التكليف.
6	220	إعادة الصياغة	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	تساعد المدقق في تطبيق إجراءات مراقبة الجودة عملية التدقيق.
7	230	إعادة الصياغة	توثيق التدقيق	توفير إرشادات بشأن وثائق التدقيق.
8	240	إعادة صياغة	مسئولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند البيانات المالية.	توفير إرشادات للمدقق في حالة الخطأ أو احتيال وغيرها.
9	250	إعادة صياغة	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.	توفير إرشادات تساعد المدقق على الحصول على الأدلة.
10	260	إعادة صياغة وتعديل	الاتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي).	تساعد المدقق على الحصول على المعلومات من القائمين عليها.
11	265	جديد كان جزء من معيار 260	الاتصال بالقائمين في حالة ضعف الرقابة الداخلية.	توفير إرشادات للمدقق للاتصال بالقائمين في حالة ضعف الرقابة.

المجموعة الثالثة: تقييم المخاطر ومواجهة المقيمة (300-499)

12	300	إعادة صياغة	التخطيط لتدقيق البيانات المالية	وضع خطة تدقيق ملائمة
13	315	إعادة صياغة	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة.	توفير إرشادات للمدقق في اكتشاف المخاطر.

14	320	إعادة صياغة وتعديل	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.	تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تنفيذ عملية التدقيق.
15	330	إعادة صياغة	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة.	لحصول على الأدلة المناسبة لمواجهة المخاطر.
16	402	إعادة صياغة	الاعتبارات في التدقيق منشأة تستخدم خدمات منشات أخرى.	توفير إرشادات تساعد المدقق على القيام ببعض الاعتبارات.
17	450	إعادة صياغة	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.	تقييم أثر الأخطاء الجوهرية.

المجموعة الرابعة: أدلة التدقيق (500-599)

18	500	إعادة صياغة	أدلة التدقيق	تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق
19	501	إعادة صياغة وتعديل	أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة	حصول المدقق على أدلة إثبات ملائمة لعملية التدقيق.
20	505	إعادة صياغة و تعديل	المصادقات الخارجية	الحصول على أدلة إثبات مناسبة وموثوقة.
21	510	إعادة صياغة	الأرصدة الافتتاحية	التأكد من خلوها من الأخطاء.
22	520	إعادة صياغة	الإجراءات التحليلية	تنفيذ الإجراءات التحليلية في الموعد.
23	530	إعادة صياغة	العينات الإحصائية في التدقيق	اتخاذ قرار يتعلق بالعينة.
24	540	إعادة صياغة	التقديرات المحاسبية	حصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية حول التقديرات المحاسبية.
25	550	إعادة صياغة	الأطراف ذات العلاقة	فهم العلاقات والإفصاح عنها.
26	560	إعادة صياغة	الأحداث اللاحقة	القيام بالتعديل وإفصاح البيانات
27	570	إعادة صياغة	استمرارية المنشأة	تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق.
28	580	إعادة صياغة	التأكيدات الكتابية	دعم أدلة الإثبات المتعلقة بالبيانات

				المالية.

المجموعة الخامسة: الاستفادة من عمل الآخرين (600-699)

29	600	إعادة صياغة و تعديل	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات.	تحديد مدقق الحسابات للمجموعة.
30	610	إعادة صياغة	استخدام عمل المدقق الداخلي.	درجة مساعدة التدقيق الداخلي للخارجي.
31	620	إعادة صياغة و تعديل	استخدام عمل الخبير.	حاجة المدقق إلى استخدام عمل الخبراء .

المجموعة السادسة: نتائج التدقيق والتقرير(700-799)

32	700	إعادة صياغة	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات	تقييم النتائج والتعبير عن الرأي من خلال تقرير
33	705	إعادة صياغة و تعديل	تعديلات الرأي في تقرير المدقق الحسابات المستقل	إبداء رأي واضح في البيانات المالية وحسب الضرورة
34	706	كان جزءا من معيار 705	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في التقرير المدقق	إعداد رأي مدقق الحسابات في البيانات المالية وأن يوجه انتباه المستخدمين
35	710	إعادة صياغة	المعلومات المقارنة	مقارنة الأرقام والبيانات المالية
36	720	إعادة صياغة	مسئولية المدقق عن المعلومات في البيانات المالية المدققة	التأكد من مصداقية البيانات المالية

المجموعة السابعة: اعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة (800-899)

37	800	إعادة صياغة وتعديل	تدقيق البيانات المالية وفقا لأطر عمل لأغراض الخاصة	التصدي للاعتبارات التي لها صلة بتطبيق معايير التدقيق الدولية
38	805	كان جزءا من معيار 800	الحسابات من بنود القوائم المالية	تحديد بعض الاعتبارات لمدقق الحسابات

39	810	جديد كان جزءا من معيار 800	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية	تحديد ما إذا كان من المناسب أن يقبل المدقق تدقيق ملخص البيانات المالية

المجموعة الثامنة: تفسيرات معايير التدقيق الدولية (1000-1100)

40	1000	إعادة صياغة	إجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك	مساعدة المدقق للقيام بإجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك

المجموعة التاسعة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع (2000-2699)

41	2400		مهمات مراجعة على البيانات المالية	تحديد الإجراءات المتعلقة بعملية الإطلاع

المجموعة العاشرة: المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى (3000-3699)

42	3000		مهام تأكيدية أخرى غير الاطلاع وتدقيق البيانات	تقييم مخاطر الغش والاستثمارات والأدوات المالية
43	3400		فحص المعلومات المالية المستقبلية	التحقق من الأسس التي تتم على أساسها عملية فحص المعلومات المالية

المجموعة الحادية عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة (4000-4699)

44	4400		إجراءات التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية	إيضاح الأمور المرتبطة بالقيام بإجراءات تدقيق المتعلقة بالبيانات المالية
45	4410		التكليف لتحضير البيانات المالية	إيضاح الأمور المرتبطة بالتكليف لتحضير البيانات المالية

المصدر: رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره،2015 ، ص ص 106-119.

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:[1]

[1] محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص ص 156-158.

– أنه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

– أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:

- ❖ فحص القوائم المالية ربع السنوية.
- ❖ إختبار القوائم المالية التقديرية.
- ❖ تجميع القوائم المالية.

– أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

– يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.

– القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة.

– تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملي لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى.

2– خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق

لأجل بلوغ الأهداف المتوخاة من المعايير الدولية للتدقيق فانه عادة ما يتم اتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق جديد:[1]

– يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة.

– تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.

[1] مرجع سبق ذكره،2002، ص 157.

– تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.

– تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.

– إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.

– تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولي تعليقات وأراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

المطلب الثالث: أهمية ومميزات معايير التدقيق الدولية

تحظى معايير التدقيق الدولية بأهمية كبيرة لدى مستعمليها كما أنها تتفرد بمجموعة خصائص.

1- أهمية المعايير الدولية للتدقيق

تمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني بالنسبة لمدققي الحسابات، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بها.

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.[1]

وتبرز أهمية التدقيق الدولي بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق، فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى ازدادت مشاكل المحاسبة والتدقيق المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، مما دعي الفكر المحاسبي والمنظمات المحاسبية إلى الاستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير التدقيق الدولي فيما بعد وهي مجموعة المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبيين IFAC

[1] حازم هاشم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجامعة المفتوحة، طرابلس، جزء الأول، 2003، ص99.

الذي انشأ سنة 1977والذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم،[1] من خلال لجنة تسمى ب اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق بهدف رفع درجة وتوحيد ممارسات مهنة التدقيق في كافة أنحاء العالم.

وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق كما يلي:[2]

– تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.

– تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

– تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.

– تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسئوليات المدقق تجاهها، خاصة وان هذه الرغبات في تزايد مستمر.

– مع أن المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق قد لاقت قبولا واسعا نسبيا من المنظمات المهنية في الدول الصناعية المتقدمة إلا أن موقف المنظمات المهنية في الدول النامية إختلف عن ذلك، حيث انقسمت الآراء تجاه المعايير الدولية إلى فريقين، يدعو الفريق الأول منهما إلى تبني معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وتطبيقها في مجال المحاسبة والتدقيق كما هي بدون تحفظ، في حين يرفض الفريق الأخر فكرة توحيد المعايير وينادي بضرورة إصدار معايير محلية للمحاسبة والتدقيق في كل دولة.

2- مميزات المعايير الدولية للتدقيق

تتميز المعايير بعدد من الخصائص منها:[3]

– يعتبر المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه.

---

[1] مأمون حمدان، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبيين القانونيين السوريين، دمشق،سورية، جانفي 2008، ص8.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره،2015، ص ص103-104.

[3] وجدي أحمد حجازي، **(معايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل)**، دار التعليم الجامعي، القاهرة، 2010، ص 167.

– يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف، أو عن طريق القبول العام، أو عن طريق إصدارات الهيئات المهنية أو العلمية، أو القرارات الحكومية، أو القوانين التشريعية.

– يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم عملهم المهني.

– يجب أن يتفق المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق.

– يجب أن يتم الالتزام بتطبيق المعيار من جانب التنظيمات المهنية أو المهنيين الممارسين والهيئات الحكومية.

– أن المعايير تمثل الحد الأدنى للأداء المهني، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسئوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام التدقيق.

خاتمة الفصل الأول

بناءا على ما تم عرضه في الفصل يمكن الوقوف على جملة من الاستنتاجات، أن عملية التدقيق تلعب دورا مهما داخل المؤسسات، كما أن تطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يتمتع بصفات شخصية خاصة تؤهله بأن يدلي برأي فني محايد موضوعي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها وبالتالي زيادة الاعتماد على القوائم المالية التي تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

كما تم معالجة معايير التدقيق الدولية الصادرة عن إتحاد الدولي للمحاسبيين والتي ضمت مختلف القواعد والأنظمة التي يعتمد عليها المدقق المستقل أثناء أداءه لعمله.

الفصل الثـــانـي:

تدقيق القوائم المالية وفق المعايير الدولية

الفصل الثاني: تدقيق القوائم المالية وفق المعايير الدولية

تعتبر المعلومات في الوقت المعاصر ثروة هامة إذ أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحا ونجاحا للخطط المستقبلية و ضمانا لاستمرار وبقاء المؤسسة، ويلعب نظام المعلومات دورا هاما وفعالا يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة، صحيحة و دقيقة و في الوقت المناسب.

تقدم المؤسسات وضعها المالي وأدائها وتدفقاتها النقدية عن طريق المعلومات المالية ، و الوسيلة الفنية المستخدمة لتوصيل هذه المعلومات هي التقارير المالية بصفة عامة والقوائم المالية بصفة خاصة، والتي يجب أن تكون ملائمة وموثوقة حتى يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، ولهذا السبب اهتمت الجهات المسؤولة عن التدقيق وعن وضع معايير التدقيق بوضع الأسس الموحدة اللازمة لمراجعة وعرض التقارير المالية المتمثلة أساسا في الميزانية، قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج) وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى بعض الملاحق والتوضيحات، وهو ما سنتناوله في هذا الفصل، بالإضافة إلى تدقيق هذه القوائم وأثر التدقيق الخارجي على جودة معلوماتها.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية، فهي ذو فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في مواردها المتاحة، ومن ناحية أخرى فإن القوائم تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

تقوم جل المؤسسات الموجودة في العالم بإعداد القوائم المالية وتسليمها للمستخدمين، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقا بينهم تسببت فيها عدة ظروف منها الاقتصادية و القانونية، وهذه الأخيرة أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر الجداول المالية.

-يعرف باسكال "بارنيتو PASCAL BARNETO " القوائم المالية كونها مرتبطة بالحسابات الفردية والحسابات المجمعة، مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، جدول النتائج، قائمة التدفق النقدي، قائمة التغيير في حقوق الملكية، و الملاحظات والملحقات، هذه القوائم الهدف منها تقديم المعلومات عن الوضعية المالية والأداء من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.[1]

فلقد أورد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية تحت اسم الكشوف المالية وعرفها على النحو الموالي:[2]

أنها "مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغيير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات وتشمل:

- ميزانية.

- حساب النتائج.

---

[1] Pascal Barneto: **Normes IFRS, Application aux états financiers**. DUNOD, Paris2eme édition 2006 P261

[2] قرار مؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق 26يوليو 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 لسنة 2009، ص85.

– جدول سيولة الخزينة.

– جدول تغير الأموال الخاصة.

– ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج".

يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم

– يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

– تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة(4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

– تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.

– توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

كما يشير مصطلح القوائم المالية إلى عرض هيكلي للقوائم المالية والتي عادة ما تتضمن إيضاحات مصاحبة مأخوذة من السجلات المحاسبية وتهدف إلى تبليغ الموارد الاقتصادية أوالتزامات المنشأة في نقطة زمنية معينة أو التغيرات التي تمت عليها خلال فترة زمنية طبقا لإطار إعداد القوائم المالية[1]

وانطلاقا من التعاريف السابقة يمكن تعريف القوائم المالية أنها نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة فالقوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتصور الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى حيث أنها تعمل على تجميع العمليات وتوزيعات على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2013، ص 58.

المطلب الثاني:أهداف القوائم المالية ومستخدميها

تسعى القوائم المالية إلى تحقيق أهدافها التي تنشأ أساسا من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم، والذين تنقصهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها على المؤسسات.

1-أهداف القوائم المالية

يمكن تلخيص أهم أهداف القوائم المالية كما يلي:[1]

-تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

-تساعد في إظهار نتائج إستخدام الإدارة للموارد المتاحة لها

و لتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الآتي:

- ❖ الأصول.
- ❖ الالتزامات.
- ❖ حقوق الملكية.
- ❖ الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر.
- ❖ التدفقات النقدية.

وتساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية في التدفقات النقدية المستقبلية لمنشأة وخاصة توقيت واحتمال توليد هذه التدفقات النقدية.

وقد قامت مهنة المحاسبة بتركيز الهدف من التقرير المالي على توفير المعلومات التي:

-تكون مفيدة للمستخدمين والدائنين الماليين والمرتقبين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وما إلى ذلك من قرارات بشكل رشيد.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، 2008، ص ص 77-78.

-تساعد المستثمرين والدائنين الماليين المرتقبين وغيرهم من المستخدمين على تقدير مقدار وتوقيت ودرجة التأكد من المتحصلات النقدية المتوقعة من التوزيع أو الفوائد أو تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية.

2- مستخدمو القوائم المالية

يعتمد الكثير من مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمؤسسات ومعرفتهم بها، ومن ثم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، لهذا يتم تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى:[1]

2-1المستثمرون

الإهتمام الأساسي للمستثمرين هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم، ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات الشراء أو البيع، ويحتاج المساهمون أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم.

2-2الموظفون

يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار المؤسسة وربحيتها، وقدرتها على دفع رواتبهم و تعويضاتهم المختلفة....الخ في الوقت المناسب.

2-3 المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة المؤسسة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها بالوقت المناسب.

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية الجزء الأول عرض البيانات المالية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع 1433هـ-2012م، ص 71.

بالإضافة إلى:[1]

2-4الموردون والدائنون التجاريون الآخرون

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمؤسسة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المؤسسة كعميل رئيسي لهم.

2-5العملاء

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

2-6 الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسات، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

2-7الجمهور

تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

[1]أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 44-46.

المطلب الثالث: خصائص وأنواع القوائم المالية

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومة المالية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعيتها.

1- الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الآتي:[1]

1-1الملائمة

ويقصد بها أن تكون المعلومة ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات، فالمعلومة غير المؤثرة تمثل "حشوا" لا طائل منه وينبغي استبعادها.

للملاءمة ثلاث خصائص ثانوية:

-أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب فتأخر الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها.

-أن تتميز بقيمة تغذية راجعة، أي بإمكانية التحقق من مدى صحة التوقعات السابقة.

-أن تتميز المعلومات بقيمة تنبؤية.

1-2الموثوقية

تعني هذه الخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، أي أن تجعل متخذ القرار يثق بها، ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية:

- صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع البحث، أي تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها.

---

[1] نزار فليج البلداوي، رضوان حلوه حنان: **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والإفصاح في القوائم المالية)**، مكتبة الجامعة الشارقة وإثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2009، ص ص 24- 25.

– الموضوعية أو قابلية التحقق، أي لو أن أي محاسب أخر، إذا أعاد عملية القياس المحاسبي، لتوصل إلى نفس النتائج ويتحقق ذلك بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية المقبولة عموما، فالنتائج لن تكون مرتبطة بشخص المحاسب.

– الحياد، أي أن تكون المعلومة خالية من التحيز لمصلحة فئة معينة من المستخدمين.

1-3القابلية للمقارنة

ويقصد بها تقديم قوائم مالية تسمح بإجراء المقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات، لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع المؤسسة المعنية مقارنة بالمؤسسات المماثلة، إن هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب تفوق أو تدني أداء المؤسسات الأخرى، ويساعد بالتالي متخذي القرارات في التنبؤ وتقييم أداء مؤسستهم وإدارتها.

1-4القابلية للفهم

أي قابلية البيانات المالية للفهم من قبل المستخدمين، وذلك مع افتراض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة، والرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ويجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة لملاءمتها لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المختلفين.[1]

2-أنواع القوائم المالية

تظهر نتائج النظام المحاسبي المالي من خلال مجموعة مترابطة ومتكاملة من القوائم المالية والتي تمثل جزءا مهما من مصادر المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية للمؤسسة، خاصة منها المعلومات ذات الاستخدام العام.

قد تكون القوائم المالية على نوعين، قوائم مالية أساسية وأخرى مكملة أو ملحقة:[2]

---

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، مرجع سبق ذكره،2012، ص76.

[2] محمد بغريش، **محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية في المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة السنة الجامعية 2009-2010.ص5

2-1القوائم المالية الأساسية

وهي تلك القوائم التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات وتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة، وكما سبق ذكرها هي:

2-1-1الميزانية

الميزانية هي قائمة توضح الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تملكه المؤسسة (أصول)، وما يستحق عليها من ديون ومتطلبات اتجاه الغير(التزامات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك وأصحاب المؤسسة (حق الملكية).[1]

يتضح لنا من التعريف السابق بأن الميزانية تعرض مركز أو وضع المشروع في يوم معين، أي تعرض أصول وخصوم المشروع في يوم معين، عادة في 12/31 من كل عام.

تتمتع الميزانية بمجموعة من الميزات نذكر ما يلي:[2]

-التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها مستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسبة التداول والسيولة.

-القيام بعملية التحليل المالي

-الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية

كما لها مؤثرات تؤثر على قدرتها وهي:[3]

-عدم شمولية الميزانية على العديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية.

---

[1] رضوان حلوة حنان، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى2004، ص89.

[2] خالد جمال جعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007(IAS ; IFRS)**، دار إثراء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 113 114

[3] أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة،2009، ص31

-التقدير والحكم الشخصي لبعض العناصر مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها.

2-1-2 حساب النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فحساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

2-1-3 جدول سيولة الخزينة

جدول سيولة الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخدماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأثر موضوعية في الحكم على تسير مالية المؤسسة. ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.[1] ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة.

2-1-4جدول تغير الأموال الخاصة

عرف النظام المحاسبي المالي جدول تغيرات رؤوس الأموال [2] أنه " يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية".

---

[1] يوسف قريشي و ألياس بن ساسي، **التسيير المالي دروس وتطبيقات**، الأردن: دار وائل، 2006، ص 204.

[2] القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26يوليو سنة 2009، مرجع سبق ذكره ص 26.

2-1-5 طرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج (ملحق الكشوف المالية)

يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف، تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم، ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.[1]

2-2القوائم المالية الملحقة

القوائم المالية الملحقة هي قوائم إضافية تقوم المؤسسات بإعدادها بناء على توصيات معينة أو بصورة اختيارية لمواجهة ظروف معينة، أو توفير معلومات محاسبية، وهذه القوائم المالية الملحقة هي ضرورية نظرا لكونها تكمل القوائم المالية الأساسية وتوفر معلومات لا يمكن توافرها في القوائم المالية الأساسية ومثال ذلك ملحق القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي الجزائري حيث يحتوي على:[2]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

- مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج؛ وجدول سيولة الخزينة؛ وجدول تغير الأموال الخاصة.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها.

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة.

كما أورد كذلك بعض النماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق وتتمثل في:[3]

❖ جدول تطور الأصول الثابتة والأصول المالية غير الجارية.

---

[1] معتصم دحو، مداخلة بعنوان: **أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي الجديد)، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي: النظام المحاسبي والمالي، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13و15أكتوبر ،2009.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد19، 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق ل25 مارس سنة 2009م، ص 38-41.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد19 ص 41-43.

- ❖ جدول الإهتلاكات.
- ❖ جدول خسائر القيمة في الأصول الثابتة والأصول الأخرى غير الجارية.
- ❖ جدول المساهمات(فروع وكيانات مشاركة).
- ❖ جدول المؤونات.
- ❖ كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

تختلف القوائم المالية الملحقة باختلاف الأنظمة المحاسبية وكذا باختلاف الظروف سواء من حيث المحتوى أو من حيث العدد.

المبحث الثاني: تدقيق البيانات المالية

لقد طور مجلس معاييرالتدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق 200الموسوم: أهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية، و أشار المجلس إلى أن الغرض من المعيار توفير إرشادات تتعلق بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية.

بالإضافة إلى أنه يبين مسؤولية الإدارة عن إعداد وعرض البيانات المالية وتحديد إطار إعداد التقارير المالية الذي يستخدم لإعداد البيانات المالية المشار إليه في معايير التدقيق الدولية بإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

المطلب الأول: طبيعة و نطاق عملية تدقيق القوائم المالية

تعتبر عملية تدقيق القوائم المالية من أهم العمليات التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار لأنها تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات لمصلحة المؤسسة.

1-طبيعة عملية تدقيق القوائم المالية

يعرف تدقيق القوائم المالية على أنه" اختبارات ينفذها المدقق على القوائم المالية من خلال إجراءات الإستفسار والتدقيق الداخلي لتحديد ما إذا كان هناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ".[1]

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إلى أن هدف عمليات مراجعة البيانات المالية هو تمكين الممارس استنادا لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية التدقيق من بيان ما إذا كان هناك أي

[1] عبد الوهاب نصر، محمد سمير صبان، **القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2007، ص 9.

شيء قد أثار انتباهه، والذي يسبب اعتقاد الممارس بأن البيانات المالية لم يتم إعدادها من كافة الجوانب الأساسية، وفقا لإطار محدد للتقارير المالية (رأي سالب)، ولتحقي هذا الهدف يجب على الممارس مراعاة ما يلي:[1]

-المتطلبات الأخلاقية الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الجزئيين (أ-ب)، ومتطلبات الرقابة المهنية الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وخاصة ما يتعلق بما يلي:

- ❖ النزاهة.
- ❖ الموضوعية.
- ❖ الكفاءة والعناية المهنية.
- ❖ السرية.
- ❖ السلوك المهني.

-أن تنفذ عملية التدقيق وفقا للمعيار الدولي لعمليات المراجعة(2400) وأن يخطط وينفذ التدقيق بحالة من الشك المهني مدركا بأنه قد توجد ظروف تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري.

-أن يحصل لغرض قيامه بإبداء رأي سالب في تقرير التدقيق، على أدلة كافية وملائمة بشكل رئيسي من خلال الاستفسار وإجراءات التحليل لكي يستطيع استخلاص النتائج.

- إن مهمة التدقيق هي عملية تأكيد محدودة لتوفير التأكيد بأن المعلومات الخاضعة للتدقيق خالية من الأخطاء الجوهرية، ويتم إبداء الرأي بذلك على شكل تأكيد سالب.

-يجب على الممارس والعميل الاتفاق على شروط التدقيق، كما يجب تسجيل الشروط المتفق عليها في كتاب الموافقة على المراجعة أو بأي شكل ملائم أخر مثل العقد، لأن من شأن كتاب الموافقة على المراجعة أن تساعد على تخطيط عملية المراجعة، وأن من مصلحة كلا الطرفين الممارس والعميل، بأن يقوم الممارس بإرسال كتاب الموافقة على المراجعة موثقا فيها الشروط الرئيسية للمهمة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة: **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان، الطبعة الأولى 2009، ص ص 14-17.

2-نطاق عملية تدقيق القوائم المالية

يشير المصطلح نطاق التدقيق إلى إجراءات التدقيق التي هي في تقرير المدقق وبناء على معايير التدقيق الدولية تعتبر مناسبة في ظل الظروف لتحقيق هدف عملية التدقيق، وعند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها عند أداء عملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية على المدقق الإمتثال لكل معيار من معايير التدقيق الدولية المناسبة لعملية التدقيق؛ بالإضافة إلى أنه عند أداء عملية التدقيق قد يطلب من المدققين الإمتثال لمتطلبات مهنية وقانونية وتنظيمية أخرى بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الدولية لا تتجاوز القوانين والأنظمة المحلية التي تحكم تدقيق البيانات المالية، وفي حالة اختلاف هذه القوانين والأنظمة عن معايير التدقيق الدولية فإن عملية التدقيق التي تمت حسب القوانين والأنظمة المحلية لن تمتثل بشكل تلقائي لمعايير التدقيق الدولية كما يمنع على المدقق إدعاء الالتزام بمعايير التدقيق الدولية إلا في حالة الامتثال الكامل لجميع هذه المعايير في إتمام مهمته.[1]

ويمكن أن يقدر المدقق في حالات استثنائية، بأنه من الضروري الحياد عن مبدأ أساسي أو إجراء هام ذو علاقة في ظروف التدقيق من أجل تحقيق الهدف من التدقيق، وفي مثل هذه الحالة، لا يمنع المدقق من الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، شريطة أن يتم توثيق حالة الحياد بشكل مناسب كما يقتضي معيار التدقيق الدولي 230 الموسوم " وثائق التدقيق"، مع ضرورة مراعاة المدقق الأتي:[2]

2-1الشك المهني

ينبغي على مراقب الحسابات القيام بالتخطيط وأداء عملية التدقيق متبعا أسلوب الشك المهني و أن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا ومن ثم عدم مصداقيتها

ويقصد بالشك المهني تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ويكون منتبها إلى أدلة التدقيق المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة وعلى سبيل المثال فإن إتباع أسلوب الشك المهني يعتبر ضروريا خلال مرحلة التدقيق المختلفة لتخفيض خطر إغفال حالات تثير الشك أو التعميم الزائد في التوصل إلى استنتاجات نتيجة القيام بالملاحظة أو من استخدام افتراضات خاطئة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم النتائج المحققة منها. وعند

[1] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، 2008، ص 51.

[2] عبدالوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره،2013، ص ص 50- 51.

تخطيط وأداء التدقيق، على المراقب ألا يفترض أن الإدارة غير أمينة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل، وبالتالي فإن إقرارات الإدارة لا تعد بديلا عن الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة ليمكن المراقب من التوصل إلى استنتاجات مناسبة يبنى عليها رأيه.

2-2درجة التأكيد المناسبة

يعتبر هذا المفهوم غاية في الأهمية في المراجعة لما يلي[1]:

-يحصل مراقب الحسابات الذي يقوم بعملية التدقيق طبقا لمعايير الدولية للتدقيق على درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الهامة والمؤثرة سواء أكانت بسب الغش أو الخطأ، ويعبر مفهوم "درجة التأكد المناسبة" عن تجميع كافة أدلة التدقيق الضرورية للمراقب ليتحقق من أن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة، ومن هنا يتضح مدى ارتباط درجة التأكد المناسبة بعملية التدقيق ككل.

-لا يمكن لمراقب الحسابات الحصول على تأكيد حاسم أو قاطع أو كامل بسبب وجود بعض القيود المتلازمة التي قد تؤثر على قدرته على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة، وتنشأ هذه القيود على عوامل مثل:

- ❖ استخدام العينة.
- ❖ القيود المتلازمة الناجمة عن طبيعة النظام المحاسبي وهيكل الرقابة الداخلية مثل: إمكانية حدوث تواطؤ أو تجاوزات الإدارة.
- ❖ حقيقة أن غالبية أدلة التدقيق مقنعة أكثر منها قاطعة.
- ❖ كما يعتمد مراقب الحسابات على حكمه الشخصي في أدائه لأعمال التدقيق لإبداء رأيه.
- ❖ بالإضافة إلى ذلك هناك قيود أخرى تؤثر على قناعة مراقب الحسابات بأدلة التدقيق المتاحة بغرض التوصل لنتائج بشأن تأكيدات محددة.
- ❖ فعليه فإن عملية التدقيق لا تضمن لنا أن القوائم المالية خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة بسبب عدم إمكانية الحصول على التأكد القاطع، وعلاوة على ذلك لا يعتبر رأي التدقيق تأكيدا

[1] مرجع سبق ذكره، ص 51.

لاستمرارية المؤسسة كما أنه لا يعبر بالضرورة عن مدى كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة.

المطلب الثاني: تخطيط تدقيق القوائم المالية.

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد إلى أنه يجب على الممارس تخطيط عمله لكي يتم إنجاز المهمة بالشكل الفعال، ولكي يخطط لمهمة التدقيق على البيانات المالية، يجب على الممارس مراعاة ما يلي:[1]

-أن يحصل أو أن يحدث معرفته بطبيعة عمل المؤسسة، ويتضمن ذلك دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و أنظمتها المحاسبية، وخصائص تشغيلها، وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصاريفها.

-امتلاك فهم للأمور التالية، أو أية أمور أخرى ذات علاقة بالبيانات المالية – على سبيل المثال- المعرفة بطرق الإنتاج والتوزيع في المؤسسة، ومعرفة خطوط الإنتاج، ومواقع التشغيل والأطراف ذات العلاقة، ويحتاج الممارس إلى مثل هذا الفهم لكي يستطيع توجيه الاستفسارات المناسبة، ولتصميم إجراءات ملائمة، إضافة لتقييم الاستجابات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها.

-عند الاستفادة من أعمال ممارس آخر أو من أعمال خبير آخر، يجب على الممارس أن يقتنع بأن مثل هذه الأعمال هي كافية لأغرض التدقيق.

-على الممارس توثيق الأمور ذات الأهمية في توفير أدلة لدعم تقرير التدقيق، وتوثيق البراهين على أن التدقيق قد تم إنجازه وفقا لهذا المعيار الدولي.

المطلب الثالث: التقرير عن عملية تدقيق القوائم المالية

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق، وأداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن، ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية إلى أصحاب

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص20.

المصلحة في المؤسسة الاقتصادية سواء كانوا يمثلون أطرافا داخل الوحدة الاقتصادية مثل المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة أو أي أطراف خارجية مثل الملاك أو المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين والدائنين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية الذين يقومون باتخاذ العديد من القرارات بناء على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم والتقارير المالية التي قام المدقق بتدقيقها وإضفاء الثقة عليها.[1]

ولقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بيان الممارسة الدولي للتدقيق (International Auditing Practice Statements)IAPS1014 كملحق للمعيار الدولي للمراجعة ISA 700 "تقرير المراجع حول القوائم المالية لغرض عام" وهدفه مساعدة المدققين وتطوير ممارسة جيدة بتوفير الإرشادات بشأن تطبيق المعيار 700 في الحالات التي يتم فيها إعداد القوائم المالية باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

حيث يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف:

-عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين)

-الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة).

-الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

- ❖ تحديد القوائم المالية المدققة
- ❖ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق

-فقرة النطاق(شرح لطبيعة عملية التدقيق):

- ❖ الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة
- ❖ وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وانه تضمن" فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية ، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، حسين أحمد عبيد، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 316.

التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية ، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل.

-يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بان عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه

- فقرة الرأي:

- ❖ أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية ، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية

-يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة ، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.

-يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

-أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما ، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقا لإطار التقارير المالية المعين.

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاث التالية:

1-الرأي المتحفظ

عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

2-عدم إبداء الرأي

في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية.

3-الرأي المعاكس

يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا عدا الرأي غير المتحفظ أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي ، كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية

المبحث الثالث: أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على القوائم المالية

الطلب على خدمات المدقق لمراجعة القوائم المالية مرده إلى أن المستفيدين من هذه القوائم يرون أن الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية ينبغي أن يوفر لهم تلك المعلومات بصورة ملائمة، وقابلة للاعتماد عليها، وفي توقيت مناسب، حتى يتسنى لهم استخدامها في اتخاذ القرارات، مما يتطلب ضرورة إخضاعها للتدقيق من طرف المدقق الذي يعتمد بدوره على المعايير التدقيق الدولية كمرجع أساسي لتنفيذ مهمته في مراجعته للقوائم المالية والذي يساهم في تحقيق قيمة مضافة لمحتواها وبتالي زيادة منفعة أو عائد متخذي القرارات، أصحاب المصلحة في المشروع و بالأخص الإدارة العليا.

المطلب الأول: عوامل زيادة الحاجة لمراجعة القوائم المالية

تكون المعلومة ذات فائدة لمتخذي القرار، فإن هذه المعلومات يجب أن تكون ذات علاقة وملائمة، ويعتمد عليها، ولهذا فإن المستفيدين من البيانات المالية يريدون من المراجع المستقل والمحايد أن يتأكد من ملائمة المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها، بالإضافة إلى الملائمة والاعتماد على المعلومات المالية، على المراجع أن يقدم تقريرا عن البيانات المالية وذلك للأسباب التالية:[1]

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، الطبعة الثالثة، 2006، ص 27- 28.

1- تعارض المصالح

إذ أن هناك تضارب مصالح بين المستفيدين من البيانات المالية والجهة التي تحضر هذه البيانات، وهي الإدارة، وعلى سبيل المثال، هناك تضارب مصالح بين المالكين و إدارة المؤسسة التي لا تملك شيئا من المؤسسة وخصوصا إذا كان المدير العام، وعلى سبيل المثال لديه نسبة معينة من الأرباح، بالإضافة إلى الراتب، فهناك مصلحة في تضخيم الأرباح، ولهذا فإن المستفيدين من البيانات المالية يرغبون بتأييد الشخص المستقل والمحايد من حيث أن المعلومات المالية:

-خالية من غش أو أخطاء الإدارة.

-ليست محضرة لفئة وعلى حساب فئة أخرى.

2-البيانات المالية المنشورة للإطلاع عليها من قبل الجمهور

تمثل أو تكاد المصدر الوحيد للمعلومات لأجل اتخاذ قرارات الاستثمارات أو لإعطاء قروض، ولهذا فإن المستفيدين والمعتمدين على البيانات المالية ينظرون إلى تأكيد المحاسب القانوني من أن هذه البيانات المالية قد حضرت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

3-المستعملون لا يتمكنون من الإطلاع على سجلات المؤسسة

أحيانا التعقيدات لمبادئ المحاسبة المستعملة، وعلى سبيل محاسبة المقاولة تحت انجاز أو مبدأ البيع بالأقساط ولهذا يعتمد المستعملون على البيانات المالية التي خضعت للتدقيق من قبل شخص مستقل و المحايد.

وهناك من صنف عوامل زيادة الحاجة لتدقيق القوائم المالية كما يلي:[1]

-فجوة البعد

أدى النقص في الموثوقية إلى الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية و درجة الاعتماد عليها يعود بشكل أساس إلى ما يسمى فجوة البعد، وهي الفجوة بين

[1] نسرين محمد منصور، **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص ص 24-25.

الإدارة و المساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة. إن هذه الفجوة تعود إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المؤسسة، إن فصل الإدارة عن الملكية و بالتالي استحالة إطلاع المالكين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تحدث في منشأتهم يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين، و الإدارة هي المسئولة عن توفير المعلومات الكافية لمن قام بتوكيلهم بإدارة المؤسسة، وذلك من خلال التقارير المتعارف عليها.

-تضارب المصالح

أدى تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات لهذه القوائم، وبالتالي تنوع المصالح، إلى حاجة الفئات المختلفة لجهة مستقلة ومحايدة حتى تطمئنها بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحايد دون تحيز لأي جهة، ويتمثل التضارب في المصالح بشكل رئيسي في التضارب بين الإدارة والمساهمين، والتضارب بين المؤسسة والمستخدمون الآخرين للبيانات المالية سواء كانوا مستثمرون أو مقرضون أو دائنون أو جهات حكومية وغيرها.

-الأثر المتوقع

يعتبر الهدف الأساسي من عملية المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتتكون المحاسبة من ثلاث أنشطة رئيسية وهي تحديد العمليات الاقتصادية وتسجيلها وتوصيل النتائج، وتعتبر عملية توصيل النتائج هي الهدف المقصود من عمليات التحديد والتسجيل، والغاية من توصيل النتائج للفئات ذات العلاقة أو الفئات المستفيدة من القوائم المالية هي تسهيل عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي فإنه لابد من جهة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية لطمأنة متخذي القرارات عن مدى مصداقية هذه البيانات.

-التعقيد

لقد أدى التطور في العمليات الاقتصادية المعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية متطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدرا من التعقيد في عمل المحاسبين، وبالتالي فإن المحاسبين في كثير من الأحيان يقومون بعمليات معقدة تتطلب كفاءات عالية وقد تؤدي إلى الوقوع في الأخطاء، مما ينعكس على البيانات المالية، وبالتالي فإن عملية التدقيق تساهم في طمأنة الفئات المختلفة عن مدى ملائمة ودقة العمليات المحاسبية التي تمت.

ولذا يمكن تلخيص الهدف من تدقيق القوائم المالية في النقاط التالية:[1]

-إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

-تعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكيد المهني

- في بعض الحالات يكون هدف القوائم المالية الوفاء باحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية.

المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تخفيض عدم تماثل المعلومات.

يتم في هذا المطلب تناول الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تخفيض عدم تماثل في المعلومات والذي يحدث بين أطراف مختلفة.

1-عدم تماثل المعلومات

يحدث عدم تماثل المعلومات عندما تتعمد إدارة المؤسسة حجب معلومات معينة عن الأطراف المختلفة التي تهتم بشؤون المؤسسة لتحقيق أهدافها، أو تحجبها لاعتقادها أن هذه المعلومات تضر بمركزها التنافسي، حيث يمكن استخدامها من قبل المنافسين في تعديل خططهم الإنتاجية أو قراراتهم الاستثمارية.

يؤدي عدم تماثل المعلومات إلى أضرار جسيمة بسوق رأس المال والاقتصاد الوطني ككل، فالأطراف الأخرى بدون معلومات سوف تلجأ إلى أساليب دفاعية لتحمي نفسها من استغلال الأطراف ذوي المعلومات، فقد تنسحب من سوق رأس المال كليا مما يؤدي إلى صغر حجم هذا السوق وزيادة تكلفة العمليات، والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض سيولة الأسهم وذلك كله يؤثر سلبا على حركة الاستثمار،

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة مرجع سبق ذكره،2013، ص 46.

وبالتالي التنمية الاقتصادية، ولذلك فإن الإفصاح المحاسبي في صورة القوائم المالية ومرفقتها والبيانات الملحقة بها، يؤدي إلى زيادة كفاءة سوق رأس المال عن طريق تخفيض عدم تماثل المعلومات.[1]

تعتبر المراجعة الخارجية باعتبارها الرقابة المطبقة من قبل مدقق خارجي(الإعتماد على معايير التدقيق الدولية) مستقل وحيادي، أحد أهم الوسائل لضمان جودة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة، حيث تسمح بتخفيض تكاليف العمليات وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المختلفة داخل المؤسسة أو خارجها من خلال تقليل خطر الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية.[2]

لذلك يتم في العنصر الموالي تناول كيفية تدخل عملية التدقيق في تخفيض عدم تماثل المعلومات.

2-الأشكال المختلفة لعدم تماثل المعلومات ودور التدقيق في تخفيضها

يعد عدم تماثل المعلومات أحد الأسباب الرئيسية لإنشاء علاقة وكالة بين المسيرين والمساهمين، فإذا توفرت لدى المساهمين المعرفة الكافية بتصرفات المسيرين والمعلومات التي بحوزتهم عن المؤسسة، يتمكن هؤلاء المساهمون من تقييم ملاءمة قرارات التسيير في مؤسستهم. يعتبر المسير مسؤول عن تقديم المعلومة المالية للغير، والمساهمين بصفة خاصة، وقد يقوم المسير بإخفاء بعض الحقائق أو تغيير القوائم المالية لإعطاء صورة أحسن حول الوضعية المالية للمؤسسة، بهدف خدمة وحماية مصالحه داخل المؤسسة.[3]

يسمح التدقيق بتخفيض عدم تماثل المعلومات، وذلك من خلال ثلاث مستويات تتمثل في:

-المستوى الأول

وهو المستوى الأكثر دراسة، ويكون هذا المستوى بين المسيرين و ممثلي المساهمين. يسمح التدقيق الخارجي للإداريين، من خلال تطبيق إجراءات الرقابة، بالتأكيد من أن المسيرين يقومون فعلا بمراقبة المؤسسة، من خلال وضعهم لإجراءات تضمن حماية الأصول وتطبيق قرارات إستراتجية، يستطيع أيضا

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، 2006.ص14.

[2] Mezghani Ali, Ellouze Ahmed, Gouvernement de l'entreprise et qualité de l'information financière, communication présentée au 28 congrès de l'association francophone de comptabilité « comptabilité et environnement « poitiers, 23-25Mai 2007 p 09.

[3] Pigé Benoit, **Audit et contrôle interne**, édition EMS, Paris, 2édition 2004.pp 96-97.

الإداريون عن طريق لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة، الاطلاع على معلومات التسيير التي تعد الأساس لعملية إعداد وتقييم القرارات الإستراتجية. كما ينبغي على الإداريين التأكد من إمكانية الاعتماد أو اعتمادية المعلومات المقدمة إليهم، وفعالية الأنظمة المسؤولة عن تجميع هذه المعلومات، وهذا النوع من الرقابة يدخل ضمن اختصاص المدقق الخارجي.

-المستوى الثاني

ويكون هذا المستوى من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والإداريين، بحيث يكون لدى الإداريين اطلاع على المعلومات الداخلية للتسيير بعكس المساهمين الذين يقتصر اطلاعهم على الحسابات السنوية والمعلومات المالية المنشورة والتي تفيدهم في تقييم ملاءمة الاستراتجيات المطبقة وفعالية الرقابة المطبقة من قبل مجلس الإدارة. وبالتالي من الضروري أن تكون المعلومات المقدمة موثوقة ويمكن الاعتماد عليها، ولا يتحقق هذا إلا إذا قام محافظ الحسابات بالمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة والرقابة عليها.

-المستوى الثالث

ويتواجد هذا المستوى من عدم تماثل المعلومات، عندما يرغب مساهموا مؤسسة ما بفتح رأس المال والدعوة للادخار العام. لذلك يتوجب على المدقق الخارجي طمأنة المستثمرين المرتقبين حول المعلومة المالية المقدمة من طرف هذه المؤسسة.

المطلب الثالث: مسؤولية مدقق الحسابات حول تدقيق القوائم المالية

تعتبر ظاهرة الفساد المالي والناتجة عن التلاعب أو الغش ظاهرة قديمة ليست بالشيء الجديد في عصرنا هذا، بل تمتد جذورها منذ أمد بعيد، إلا أن حجمها ونتائجها بدأ يجذب انتباه المهتمين بالشئون المالية والاقتصادية فضلا عن ذلك فقد شهدت معظم الدول العالم فضائح مالية كبيرة نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية وما نتج عن ذلك من نشاط سواء تلك التي تعلقت بإفلاس شركات كبيرة أو مشاكل مصرفية كبيرة. الأمر الذي تطلب معه إعادة النظر في مدى فعالية معايير المحاسبة والمراجعة، ومدى فاعلية الرقابة الداخلية والخارجية على القوائم المالية للشركات و مصداقيتها، وكيفية ضمان الشفافية

الكاملة في الإفصاح المحاسبي عن نتائج العمليات والمركز المالي، والحيلولة دون وقوع أية انحرافات مالية والكشف عنها في التوقيت المناسب، وتعتبر مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش أو تلاعب الإدارة والتقرير عنه من القضايا الهامة وفقا لمعايير التدقيق الدولية 240 [1]

حيث يتطلب المعيار رقم 330 من مدقق الحسابات ما يلي:[2]

-القيام بالإجراءات التي تمكنه من الحصول على المعلومات التي تستخدم في تحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس.

-تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش على كل من مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد والمخاطر التي تم تقييمها والتي قد تتسبب في تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وتقييم تصميم هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة ويتضمن ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا.

-تحديد ردود الأفعال الكلية لمواجهة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية، ويضع ذلك في اعتباره عند توزيع العمل على العاملين والإشراف عليهم، كما يضع في اعتباره السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة كما يضيف عنصر عدم إمكانية التنبؤ في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المفترض أداؤها.

-تحديد ردود الأفعال لمواجهة الأخطار التي تم تحديدها المتعلقة بالتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس.

ونخلص مما سبق إلى أنه لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبيا ينبغي على المدقق عن التخطيط وأداء المراجعة أن بأخذ في اعتباره مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الأخطاء والغش والتدليس في القوائم المالية.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة**، دار التعليم الجامعي، 2013، ص 65

[2] مرجع سابق، 2013، ص 91.

خـاتمة الفصل الثاني

من العرض السابق يستنتج بأن القوائم المالية هي العنصر الأساسي في التقارير المالية فهي تعد وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالجهات المهتمة بأنشطة المؤسسة، وذلك لأهمية المعلومات الواردة فيها حيث أنها تساعد مستخدميها في التنبؤات بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، فبالرغم من اختلاف أنواعها إلا أنها تصب في نفس المفهوم والهدف واحد ألا وهو تقديم المعلومات عن الوضعية المالية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

كما يتضح أيضا بأن المعايير الدولية للتدقيق تعتبر نقطة انطلاق بالنسبة للمدقق عندما يقبل على التخطيط لعملية التدقيق، ويهدف هذا الأخير إلى حماية أصولها وممتلكاتها واكتشاف الأخطاء والغش والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية وذلك من خلال فحص القوائم والبيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء رأي فني مستقل و محايد حول عدالة القوائم المالية في نهاية السنة المالية.

الفصل الثـالث:

دراسة تطبيقية لمؤسسة

نفطال

الفصل الثـالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة نفطال GPL

تم تناول في الجانب النظري التدقيق بصفة عامة، ومعايير التدقيق الدولية بصفة خاصة، باعتبارها المرجع الأساسي الذي يستمد منه المدقق عمله، وكذا مدى تأثير هذه المعايير على جودة المعلومة المالية.

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للتدقيق، حاولنا القيام بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في المؤسسة الوطنية لتوزيع وتسويق المواد البترولية فهي تعتبر إحدى أكبر المؤسسات الجزائرية، فوجود عملية التدقيق في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية، نظرا لكبر حجمها وكبر حجم تعاملاتها والعمليات التي تقوم بها.

ولدراسة أعمق لهذه الحالة، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل فيما يلي:

كبداية كان لابد من الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة (نشأة، مهام، هيكلها) ثم التعرف على الفرعGPL(Gaz Pétrole Liquéfier) الخاص به (نشأة، المهام، هيكلها) وأخيرا التعرف على مديرية التدقيق (تقديم، مهام، هيكلها).

يليه المبحث الثاني الذي يتم العرف فيه على تطور التدقيق في الجزائر مع صدور معايير جزائرية للتدقيق ثم تقديم الهيئات المشرفة عليه في الجزائر وأخيرا علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

بينما تم تخصيص المبحث الأخير تدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مع دراسة لأصول و خصوم ميزانية نفطال وكذا جدول حساب النتائج وأخيرا يتم ختم هذا المبحث بتقرير المدقق,

المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفطال

تعتبر الجزائر من الدول التي تسعى جاهدة لتطوير وتنمية اقتصادها من أجل هذا فهي تعتمد بصفة مباشرة على قطاع المحروقات، حيث تمثل مداخيل هذا القطاع 98 من الدخل الوطني وعليه فهو قطاع استراتيجي وحيوي، ومن أهم المؤسسات الاقتصادية التي تساهم في فعالية وتحريك هذا القطاع نجد شركة سوناطراك والتي تفرعت عنها مؤسسات أخرى مثل نفتاك ونفطال والأنيب ومؤسسات أخرى.

المطلب الأول: تقديم موجز عن الشركة العمومية نفطال

تعتبر مؤسسة نفطال من أهم المؤسسات الوطنية التي تساهم بفعالية في تحريك قطاع المحروقات و تنميته وفيما يلي تعريف تفصيلي بالمؤسسة:

1-1 التعريف بالمؤسسة

تأسست سوناطراك في 1963 وفقا المرسوم رقم 63-491 المؤرخ في 31/12/1963 والتي تمثلت مهامها الأساسية في تأمين النقل وتسويق المحروقات، بعدها تم توسيع نطاق صلاحيتها بمقتضى المرسوم رقم 66-296 المؤرخ في 22/09/1966 وذلك في مجال البحث، الإنتاج، وتحويل المحروقات.

بمقتضى المرسوم رقم 101/80 المؤرخ في 06/أفريل/1980 والذي يقتضي إنشاء المؤسسة الوطنية بدأت المؤسسة نشاطها في الفاتح من جانفي 1982 ERDP(Entreprise Nationale de Raffinage et Distribution des Produits Pétroliers) لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية والتي وضعت تحت وصايا وزارة المناجم وتتمحور مهامها في:

-تكرير البترول الخام وتمييع الغاز الطبيعي.

-توزيع المنتجات البترولية داخليا.

وهكذا تفرعت (سونطراك) فقط لمهمة تسويق المنتجات البترولية إلى الخارج، وبتاريخ 25-08-1987انحلت مؤسسة E.R.D.P وتشكلت بموجب المرسوم رقم 87-189 مؤسستان وطنيتان هما:

نفتاك (NAFTEC): مهمتها تكرير المواد البتولية.

-نفطال (NAFTAL): مهمتها توزيع وتسويق المواد البترولية عبر التراب الوطني.

وفيما يلي بطاقة فنية عن المؤسسة :

- إسم الشركة: الشركة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتوجات البترولية –نفطال–
- طبيعة الشركة: شركة ذات أسهم.
- رأس المال: رأس مال شركة نفطال يقدر ب: 15.650.000.000.00دج.
- المقر الاجتماعي: طريق الكثبان ص ب 73، الشراقة– الجزائر.
- عدد العمال: حوالي 30077 عامل منهم 23967 عامل دائم و 6110 عامل مؤقت.
- رقم الأعمال: بلغ رقم أعمال الشركة خلال سنة 2007 حوالي 18552233013.25

1–2 دور ومهام المؤسسة

مؤسسة نفطال مكلفة داخل إطار المستوى الوطني للتطور الاقتصادي والاجتماعي، بتوزيع وتسويق المنتجات البترولية، بما في ذلك الموجهة للطيران والبحرية (المحروقات، المذيبات الكحولية الشمعية، الوقود، الزيوت، العجلات المطاطية) إضافة إلى هذا فهي مكلفة أيضا:

–تنظيم وتطوير النشاط التجاري، وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها.

–تخزين ونقل المنتوجات البترولية لتسويقها على مستوى التراب الوطني.

–الحرص على الاستعمال العقلاني للمواد البترولية.

–إستعادة الزيوت المستعملة، لغرض معالجتها وإعادة استعمالها من جديد.

–السهر على تطبيق واحترام المقاييس المرتبطة بحماية الصناعة.

–تطوير وإعادة هيكلة التخزين والتوزيع لتغطية حاجيات السوق.

–مباشرة كل دراسات السوق بما فيها الاستعمال والاستهلاك للمواد البترولية.

–تأمين صيانة العتاد والتجهيزات.

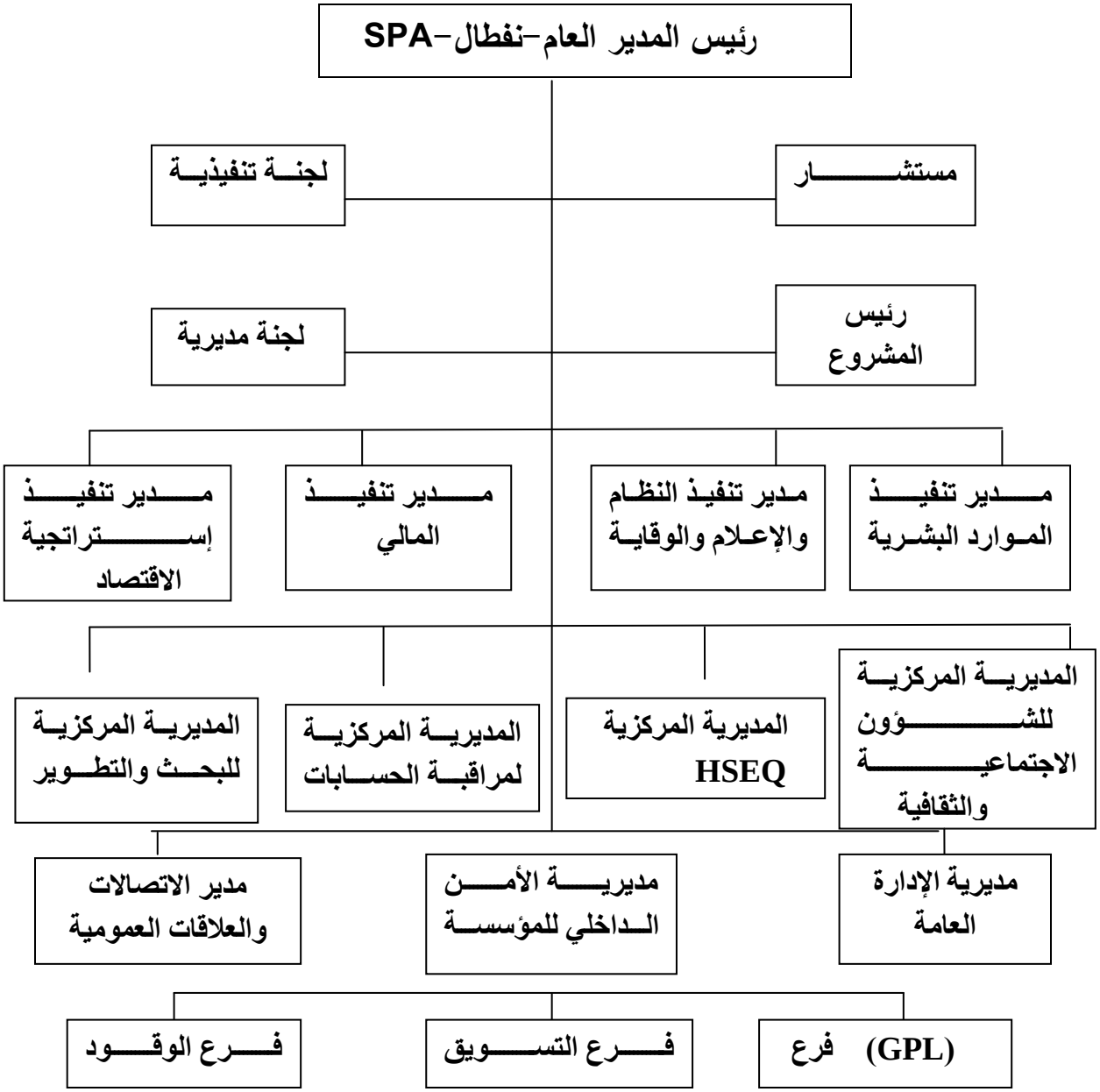
–الحرص على إدخال تطور استعمال أجهزة الإعلام الآلي في مهامها.

–تطوير قدرات العمل عن طريق التربصات والتكوين المستمر.

3-1 الهيكل التنظيمي لشركة نفطال

لشركة نفطال مخطط يمثل الهيئات التنظيمية لها حيث كل هيئة مكلفة بمهام، ولتوضيح هذه الهيئات التنظيمية نلجأ إلى الهيكل التنظيمي للشركة، كما هو مبين في الشكل:

الشكل1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال SPA



المصدر: مؤسسة نفطال

المطلب الثاني: عرض شامل عن فرع الغاز المميع المحمدية الجزائر

من بين أهم فروع مؤسسة نفطال فرع الغاز المميع وفيما يلي تعريف شامل بالوحدة:

2-1 تعريف الوحدة

إنشاء فرع غاز البترول المميع (GPL) في جويلية 1998، لغرض التكفل بجزء من العمليات المسندة لشركة نفطال، ومن أهم هذه العمليات، تموين وتسويق غاز البترول المميع.

و عليه فهذا الفرع له دور مهم على الصعيد السياسي الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، ومجال عمل هذا الفرع هيكل إلى قسمين:

1- **القسم الوظيفي:** هذا القسم مكلف بتحقيق التنظيم الموجه الإداري والتقني، ومن خلالهما يتم تنسيق المهام الوظيفية للفرع.
2- **القسم العلمي:** تتمثل أهمية هذا القسم في التكفل بتحقيق وتطبيق المهام المسندة إليه، وهذا التطبيق يكون من خلال عمليات الإنتاج ومراكز التخزين ونقاط البيع.

بطاقة فنية عن الوحدة:

1- اسم الوحدة: فرع غاز البترول المميع.
2- المقر الاجتماعي: 5 شارع حامق ايدير- المحمدية- الجزائر.
3- عدد العمال الإجمالي: 11148 منهم 8526 دائمون و 2622 موسميون.
4- عدد عمال المقر الإجمالي: 432 منهم 394 دائمون و 38 موسميون.
5- عدد عمال المحاسبة والمالية: إجمالي 41 كلهم دائمون.

2-2مهام الوحدة

-المشاركة في التعريف بإستراتجية الشركة – نفطال-

-وضع التخطيط المتوسط المدى للفرع، وضمان حسن تنفيذه وهذا بالتنسيق مع المديرية المركزية.

-وضع الميزانية السنوية بالتنسيق مع المديرية المركزية العامة.

-اقتراح مشاريع على المديرية المركزية، ومراقبة تنفيذها في أحسن الظروف.

-تنظيم وتطوير شبكة التوزيع.

-تحديث الهياكل من أجل تحسين الإنتاجية والأمن والتسيير.

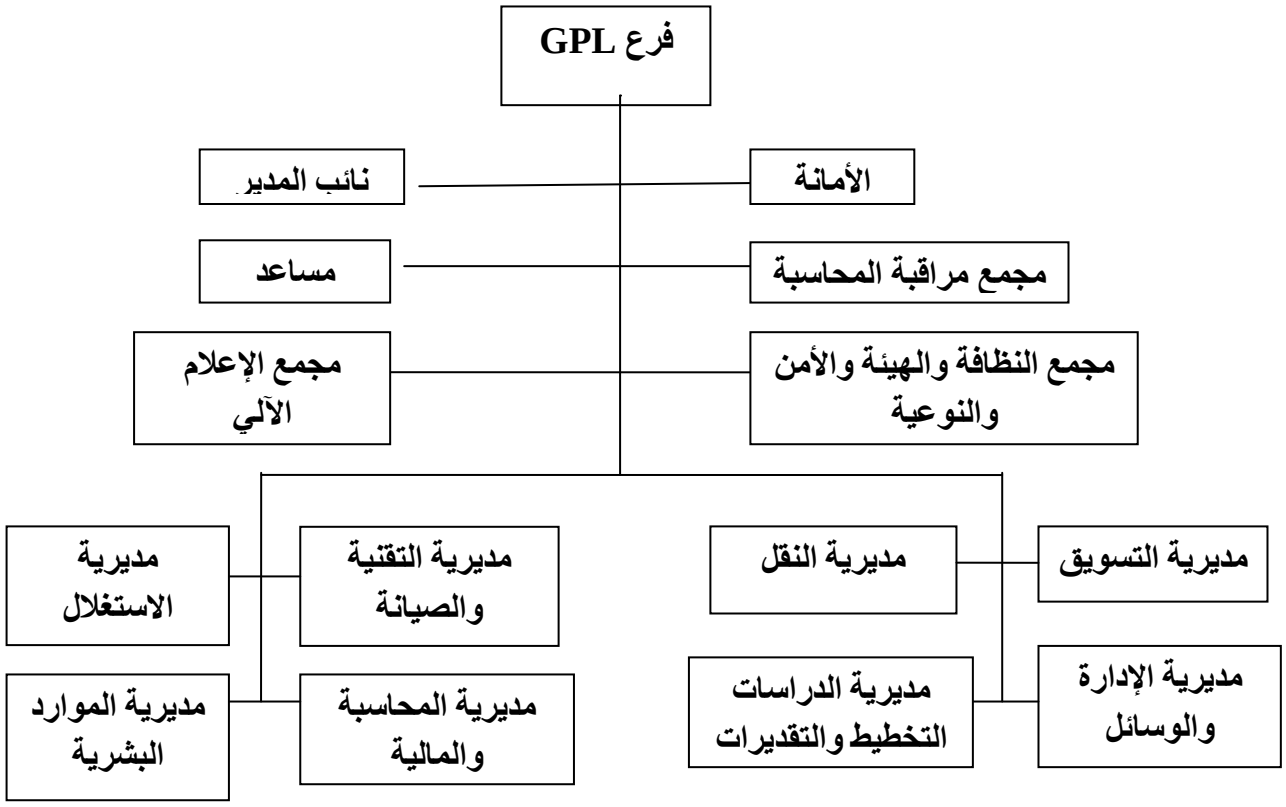
-احترام المقاييس والتوصيات الأمنية على جميع مستويات الوحدة.

-توزيع غاز البترول المميع للمستعملين في ظروف حسنة وبأقل تكلفة في أجال قصيرة، مع احترام القواعد الأمنية.

-تطوير الشراكة والتعاون في ميدان غاز البترول المميع.

2-3 الهيكل التنظيمي للوحدة

الشكل رقم (2): التنظيم الهيكلي لفرع الغاز المميع



المصدر: مؤسسة نفطال

المطلب الثالث: تقديم شامل حول مديرية التدقيق لمؤسسة نفطال

3-1 نبذة تاريخية لمديرية التدقيق الداخلية

تم إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل مؤسسة نفطال سنة 1998و كذلك في بادئ الأمر تابعة، حيث كانت تهتم بتدقيق القوائم المالية والتحقق من الحسابات للمديرية التنفيذية المالية (Département finance et comptabilité)DFC، وفي مارس من نفس السنة تم إنشاء المديرية المركزية للتدقيق ونظام معلومات الحسابات، وفي مارس من نفس السنة تم إنشاء المديرية المركزية للتدقيق ونظام المعلومات كان الهدف منه تحليل المعلومات والتأكد من صدقها، كما كان الهدف منها استخلاص المعلومات وإيصالها للإدارة العامة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

في أوت 1999 تم إنشاء ثلاث إدارات جهوية للتدقيق الداخلي، كانت مقسمة على الشرق، غرب، وسط الجزائر، حيث كانت كلها تابعة للإدارة المركزية للتدقيق ونظام المعلومات وكان هدفها الرئيسي هو تقسيم العمل وتخفيض الضغط على الإدارة المركزية.

وفي ديسمبر 2002 تم تحويل الإدارة المركزية للتدقيق ونظام المعلومات إلى المديرية المركزية للمراجعة الداخلية من حل ثلاثة مديريات جهوية للتدقيق.

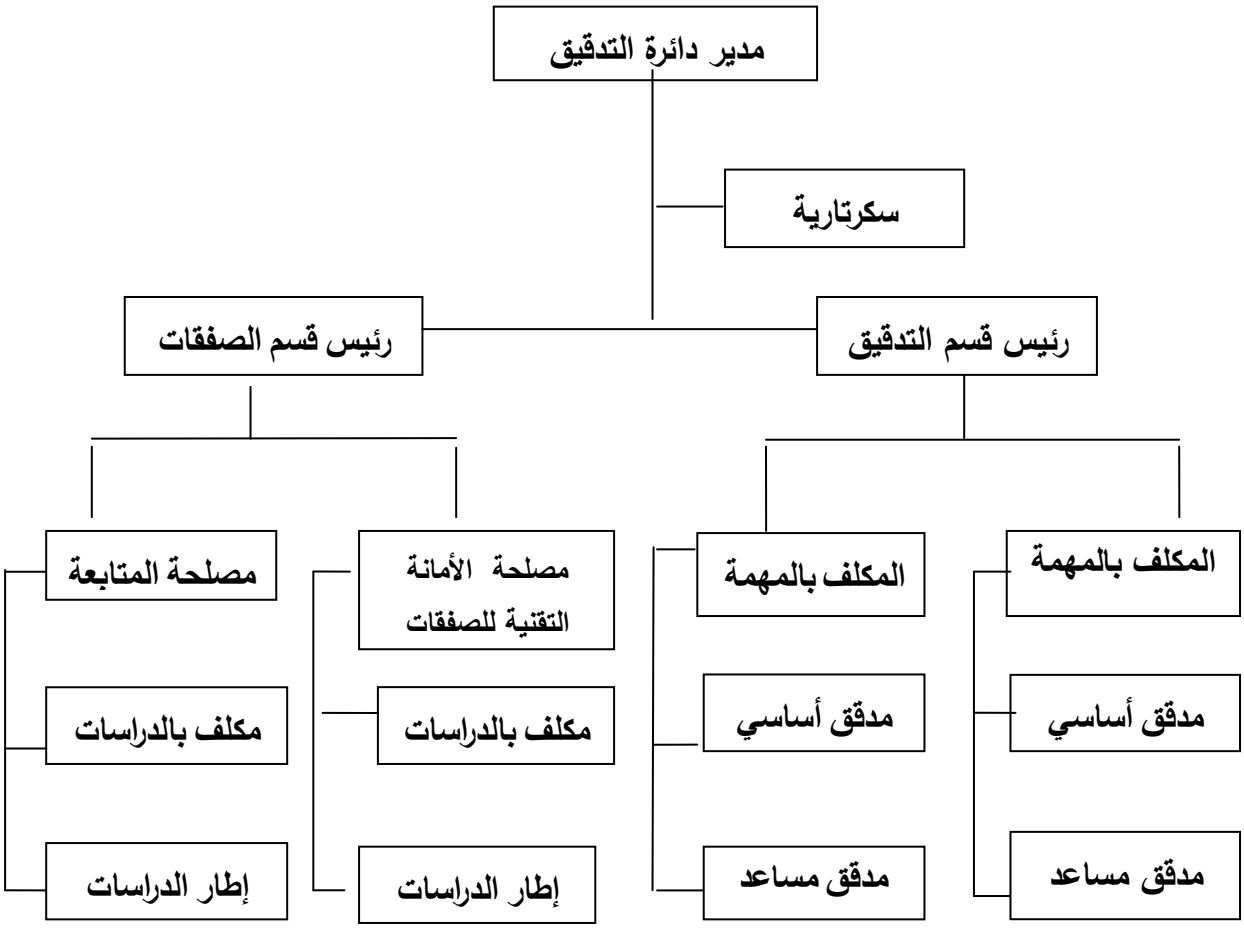
في 2005 تم إنشاء مجموعة التدقيق الداخلي على مستوى الفروع وذلك من أجل تحقيق المراقبة الداخلية و تطوير وظيفة التدقيق التشغيلي على مستوى الفروع.

كما تمتاز المديرية المركزية للتدقيق باستقلالها التام و إتباعها مباشرة للإدارة العامة.

3-2 الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق

الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق لمؤسسة نفطال فرع الغاز المميع

الشكل رقم (3): الـهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق



المصدر: معلومات من وثائق دائرة التدقيق

المبحث الثاني: التدقيق في الجزائر

تسعى الجزائر إلى الخروج من عزلتها والسعي إلى تحقيق الاندماج الاقتصادي مع العالم في ظل مفهوم العولمة، حيث قامت باعتماد الشراكة الأورومتوسطية، وتسعى جاهدة إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو توجه لابد أن تنتهجه الجزائر من خلال القيام بالعديد من الإصلاحات.

وباعتبار أن النظام المحاسبي جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي، فإن الجزائر تسعى على تطويره وإصلاحه مع الأخذ بعين الاعتبار الاتجاهات الدولية الحديثة، وبعد تبني النظام المحاسبي المالي سنة

2009، قامت الجزائر بإصلاح منظومة التدقيق من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر

يتم تقسيم تطور التدقيق في الجزائر حسب مجمل النصوص القانونية و التشريعية المنظمة للمهنة

1-التطور التاريخي للتدقيق

-الفترة 1969-1980

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية و المنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات و تحليل الوضعية المالية للأصول و الخصوم".[1]

و صدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات كرس واعتبر خلالها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية.

-الفترة 1980-1989

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها و قانونيتها و مصداقيتها".[2]

---

[1] المادة 39من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969المتضمن لقانون المالية لسنة 1970، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 110، في 31 ديسمبر 1969، ص 1805.

[2] المادة 05 من الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30المتضمن قانون المالية، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم43 المؤرخة في 1980/03/01، ص 1507.

-الفترة 1990- 2009

خلال هذه الفترة تم صدور القانون 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991والذي يحدد" شروط و كيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري و كذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات."[1]

وبالتالي يوفر هذا القانون شروط ومقاييس ممارسة المهنة، وبذلك أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مستقلة، بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، إذ تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

-الفترة 2010-2014

خلال هذه الفترة، تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، و تتميز هذه الفترة بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، والذي "يهدف إلى تحديد شروط و كيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد".[2]

- 2016 إلى اليوم

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وحسب المادة 01:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة(4) معايير جزائرية للتدقيق الموالية:

-المعيار الجزائري للتدقيق -300- " تخطيط تدقيق الكشوف المالية".

- المعيار الجزائري للتدقيق -500- " العناصر المقنعة".

- المعيار الجزائري للتدقيق -510-"مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية".

- المعيار الجزائري للتدقيق -700-" تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية".

---

[1] المادة 01 من القانون 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بمهنة خبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 20، بتاريخ 01 ماي 1991، ص651.

[2] المادة 01 من القانون 10-01 المؤرخ في 25 جويلية 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، صادر بالجريدة الرسمية رقم 52، بتاريخ 26 جويلية 2005، ص 03.

المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وحسب المادة 01:

يقد هدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة(4) معايير جزائرية للتدقيق الموالية:

- المعيار الجزائري للتدقيق-210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".
- المعيار الجزائري للتدقيق-505- " التأكيدات الخارجية".
- المعيار الجزائري للتدقيق-560-" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة".
- المعيار الجزائري للتدقيق-580- " التصريحات الكتابية".

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وحسب المادة 01:

- المعيار الجزائري للتدقيق-520- "الإجراءات التحليلية"
- المعيار الجزائري للتدقيق-570-"استمرارية الاستغلال"
- المعيار الجزائري للتدقيق-610-"استخدام أعمال المدققين الداخليين"
- المعيار الجزائري للتدقيق-620-"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق

إن تناول الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لاعتبار أن التدقيق هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة.

1-المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 على أنه "تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس سكون مقره في الجزائر، و يحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم".

2-مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله.

نذكر بعض اختصاصات المجلس في[1]:

-إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات و المحاسبيين المعتمدين.

-تحديد المطالب العادية للتدقيق و الرقابة.

-القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

3-المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 09/25/ 1996 وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

نذكر بعض اختصاصاته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي:[2]

-يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.

-يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

-ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

المطلب الثالث: مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

من خلال قراءة النصوص التشريعية المنظمة لمهن التدقيق في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، نلاحظ ما يلي:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992، ص ص 82-83.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25، ص 18.

1- نقاط التوافق

بالنسبة لنقاط التوافق يمكن ملاحظة ما يلي:[1]

-تعيين المراجع: ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أهمية عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعنيه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 " الأهداف العامة للمدقق المستقل وتنفيذ التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق" و المعيار للتدقيق رقم 210الإتفاق على شروط التكليف بالتدقيق.

-رقابة الجودة: نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية".

-تحديد مهام المدقق الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمدقق الثانوي: وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48، من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 " اعتبارات خاصة عند مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها أعمال مدققي الفروع".

- التقرير و أنواعه: من بين ما نص عليه القانون 10-01 لاسيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المؤسسة المستمرة، و التقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 265 "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة".

- التوثيق وحفظ الملفات: حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 230 "وثائق التدقيق".

[1] جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للتدقيق(ISA): التحدي جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011 ص 12.

2- نقاط الاختلاف

لم تتعرض النصوص القانونية التالية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط التالية والتي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق:[1]

ـ تقييم المخاطر.

-أدلة الإثبات و مدى كفايتها وملائمتها.

-عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها و ما مدى تعبيرها).

-الأطراف ذات العلاقة.

-الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية و أثرها على تقرير المدقق.

_ مراعاة عمل المدقق الداخلي.

_ الاستفادة من عمل الخبير.

إن المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق، والتي تعتبر أنماط ونماذج معيارية تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي، تبنتها العديد من الدول من أجل تسهيل عمل المدققين وتعميم الاستفادة من تقاريرهم، حيث تبنت هذه المعايير أكثر من 50 دولة في منتصف سنة 2010.[2]

المبحث الثالث: تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في تدقيق ميزانية وجدول حسابات النتائج

من خلال عملية التقديم التي تمت في الفصلين السابقين التي تناولت شرح لبعض المعايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس الاتحاد للمحاسبيين و عرض تدقيق البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، سيتم إسقاطها على الجانب التطبيقي من خلال محاولة دراسة كل من الميزانية وجدول حساب النتائج وفقا للمعايير الدولية الخمسة لمعرفة أثرها على القوائم المالية وهي كالموالي:

---

[1] جمال عمورة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01.

-معيار رقم 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية؛

-معيار رقم 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي؛

- معيار رقم 520 الإجراءات التحليلية؛

-معيار رقم 240 مسؤولية مدقق الحسابات في اعتبار الاحتيال عند البيانات المالية؛

-معيار رقم 810 تقرير عن ملخص البيانات المالية؛

المطلب الأول: منهجية تخطيط تدقيق البيانات المالية

1- التخطيط لتدقيق البيانات المالية: وفقا للمعيار 300 يشير مجلس التدقيق و التأكيد الدولي إلى أنه يجب على الممارس تخطيط عمله لكي يتم إنجاز عمله بشكل مناسب، حيث أن المدقق المستقل يعتمد عند أدائه لعمله على تقرير المدقق الداخلي وفقا للمعيار رقم**610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.**

1- 1مراحل إعداد مهمة التدقيق

والذي نجد فيه اقتراح المواضيع، دراسة واختيار المواضيع، تدعيم المخطط، المصادقة على المخطط وأخيرا نشر المخطط الذي يتم وفقا للمعايير المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (2010التخطيط، 2020 الاتصالات والمصادقة، 2110 إدارة المخاطر و2120 الرقابة)

-**الدراسة الأولية** و يمر ب كسب المعرفة، التشاور مع مسيري الوحدة محل التدقيق وإعداد كل من:

-**وثيقة التوجيه:** تحدد هذه الوثيقة مجال المهمة وحدودها وتترجم الأهداف التي يجب تحقيقها حيث تحضر من طرف رئيس المهمة وتراع من طرف مسؤوله

-**تحضير برنامج العمل:** هذا البرنامج ينجز على أساس نقطة التوجيه وهو موجه لتعريف وتوزيع تخطيط ومتابعة أعمال المراجعين

جدول رقم(03):يبين تحضير برنامج العمل لمؤسسة نفطال

رقم المهمة التاريخ..... معد من طرف..... برنامج العمل					

المصدر: مؤسسة نفطال

-**جدول الأخطار**: في حال وجد المدقق ظروفا تشير إلى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية ، وفي حالة اعتقاده بإمكانية أن يكون لهذا التضليل أثرا جوهريا في التقارير المالية ، يتوجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة إلى :

-احتمال حدوث الغش أو الخطأ مع تحديد نوعه.

-احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية.

و في هذا الصدد نجد أن المدقق يقوم بإعداد جدول الأخطار حسب **معيار رقم 240** والتي تتمثل في مسؤولية المدقق في اعتبار احتيال عند البيانات المالية

الجدول رقم (04):يبين جدول الأخطار لمؤسسة نفطال

اسم المهمة التاريخ..... معد من طرف..... جدول الخطر مراقب من طرف.....					
العملية	الهدف	الخطر	العواقب	تقييم الخطر	إجراء الرقابة الداخلية
-	-		-		-
-	-	-		-	-

المصدر: مؤسسة نفطال

1-2تنفيذ المهمة

والذي يستند على **المعايير الدولية لمعهد المراجعين الداخليين**(2200 التخطيط للمهمة، 2300 تنفيذ المهمة، 2400 إيصال النتائج) والذي يمر ب عملية التحضير للمهمة واختيار فريق التدقيق و رسالة المهمة.

1-2-1الاجتماع الافتتاحي

يعقد بين المراجعين وإدارة الجهة المسؤولة عن النشاط ويتم خلاله شرح طبيعة المهمة وأسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.

1-2-2الفحص الميداني

في هذه الخطوة يقوم فريق المراجعة وطبقا لبرنامج العمل بالفحوصات اللازمة والحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة.

ومن بين الأدوات المستعملة في عملية الفحص:

-وثيقة كشف وتحليل المخاطر(FRAP)

شكل ورقة كشف وتحليل المخاطر مبين في الملحق رقم(02)

-وثيقة تغطية الفحص (Feuille de couverture) FC

شكل ورقة وثيقة تغطية الفحص مبين في الملحق رقم(03)

-أدوات الاستجوابFT(feuille de teste)

1-2-3تدوين الملاحظات المكتشفة

بعد كل مرحلة من برنامج العمل يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المراجع في شكل وثيقة كشف وتحليل المخاطر حيث الوثيقة تقوم بطرح المشكل تعريفه أسبابه عواقبه والحلول

ورقة الملاحظة (feuille observation)FO

1-2-4اجتماع نهاية مرحلة الفحص

-**خلاصة المهمة** تمر ب مشروع تقرير المهمة والمصادقة على المشروع والتقرير النهائي و يتم المصادقة عليه من طرف مديرية التدقيق و المطابقة قبل بداية تنفيذ المهمة في الميدان و يحفظ في ملف المراجعة في مرحلة إعداد المهمة.

ولكي يخطط لمهمة التدقيق يجب على المدقق الخارجي الحصول على المعلومات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية للمؤسسة:

-استفسارات متعلقة بقواعد إعداد الميزانية وفقا للأسس المحاسبية:

الجدول رقم (05): قواعد تقييم وعرض ميزانية نفطال

التثبيتات المعنوية	التكلفة المهتلكة
التثبيتات العينية	التكلفة المهتلكة
التثبيتات المالية	التكلفة المهتلكة/ القيمة الحقيقية
إهتلاك التثبيتات	الإهتلاك الخطي
تتبع المخزون	الجرد الدائم
حقوق وديون	تطبيق مبدأ محاسبة التعهد

Source :www.naftal.dz

-استفسارات متعلقة بقواعد إعداد جدول حساب النتائج

جدول رقم (03): قواعد تقييم وعرض جدول حساب النتائج لمؤسسة نفطال

خسائر في القيمة	مطبقة من أجل جميع الفئات المعنية
خروج البضاعة من المخزونات	تكلفة الوحدة المتوسطة المرجحة

Source :www.naftal.dz

المطلب الثاني: تدقيق أصول وخصوم ميزانية نفطال

حسب **المعيار الدولي رقم 520**الذي يتضمن إجراءات التحليلية التي يعتمد عليها المدقق للتنبؤ بالنتائج وتقدير المخاطر

ويقصد بالإجراءات التحليلية، تحليل النسب والمؤشرات المهمة، من خلال مقارنة معلومات، وفيما يلي عرض شامل لتحليل المالي لكل من ميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة نفطال خلال سنتي 2015 و2016.

1-الميزانية: تتكون الميزانية من:

1-1عناصر الأصول

تتكون الأصول بالنسبة لمؤسسة نفطال من أصول جارية و أصول غير جارية وفيما يلي عرض تفصيلي لمكوناته:

1-1-1الأصول غير الجارية:

الجدول رقم(07): يبين التطور في قيم عناصر الأصول الغير الجارية لسنتي 2015 و 2016

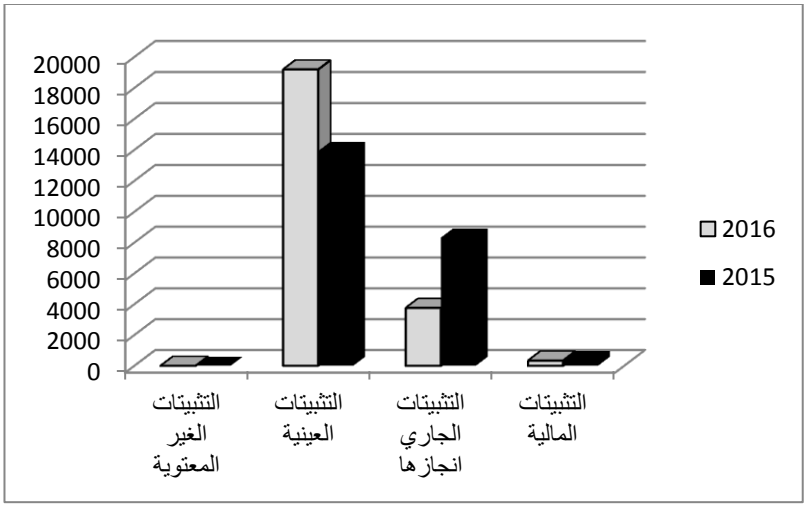
الوحدة: مليون دج					
السنة	**2015**		**2016**		**الفرق**
البيان	**المبالغ**	**النسبة**	**المبالغ**	**النسبة**	**النسبة**
التثبيتات الغير المعنوية	0.0676	%0.0003	0.0096	0.000004	%-0.009
التثبيتات العينية	13928	%61.54	19194	%82.37	%20.83
التثبيتات الجاري انجازها	8322	%36.77	3764	%16.15	-%20.62
التثبيتات المالية	382	%1.69	343	%1.47	-%0.22
مجموع الأصول الغير الجارية	22634	%100	23303	%100	-

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل الموالي يمكننا من تلخيص محتويات جدول التطور في قيم الأصول غير الجارية لمؤسسة نفطال وتمثيلها بيانيا:

الشكل رقم(04): يبين التطور في قيم الأصول غير الجارية لسنتي 2015 و 2016

الوحدة: مليون دج



المصدر: من إعداد الطالبة

-التثبيتات المعنوية

من خلال ملاحظة ميزانيتي 2015 و2016 لاحظنا انخفاض التثبيتات المعنوية ب57994مليار دينار جزائري، حيث كانت تقدر خلال سنة 2015 ب0.06 مليون دينار جزائري، لتنخفض قيمتها إلى 0.009 مليون دج.

-التثبيتات العينية

عرفت التثبيتات العينية ارتفاعا ب 5266 مليون دج حيث كانت تقدر قيمتها خلال سنة 2015 ب13928مليون دينار جزائري، لترتفع قيمتها إلى 19194 مليون دج، وهذا الارتفاع يعود سببه إلى اقتناء ممتلكات جديدة.

-التثبيتات الجاري إنجازها

عرفت انخفاضا بقيمة4558- مليون دينار جزائري حيث قدرت قيمتها ب 8322 مليون دج لسنة 2015 لتنخفض قيمتها سنة 2016 إلى 3764 مليون دج

-التثبيتات المالية

عرفت التثبيتات المالية انخفاضا ب حيث قدرت قيمتها لسنة 2015 ب382مليون دج لتنخفض قيمتها خلال سنة 2016 إلى 343 دج وهذا راجع إلى اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة.

1-1-2الأصول الجارية

الجدول الموالي يمكننا من توضيح تطور عناصر الأصول للسنتين 2015 و2016

الجدول رقم(08): يوضح تطور قيم عناصر الأصول الجارية لسنتي 2015 و2016

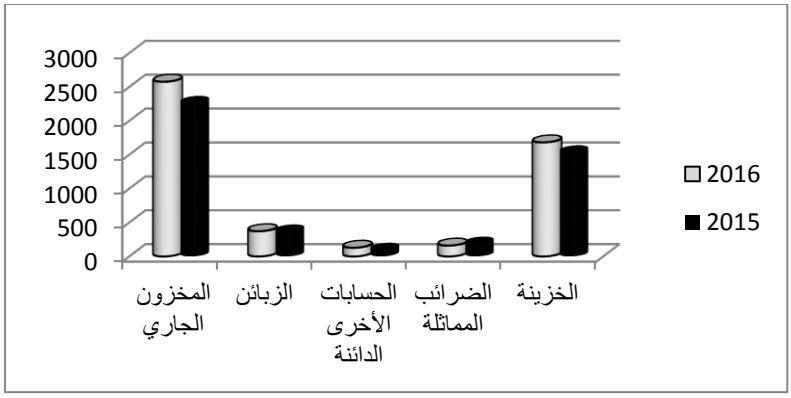
الوحدة: مليون دج					
السنة	**2015**		**2016**		**الفرق**
البيان	**المبالغ**	**النسبة**	**المبالغ**	**النسبة**	**النسبة**
المخزون الجاري	2267	%50.73	2577	%52.37	%1.64
الزبائن	371	%8.3	372	%7.56	-%0.74
الحسابات الأخرى الدائنة	100	%2.24	128	%2.6	%0.36
الضرائب المماثلة	191	%4.27	160	%3.25	-%1.02
الخزينة	1538	%34.41	1682	%34.18	-%0.23
مجموع الأصول الجارية	4469	%100	4921	%100	-

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل الموالي يمكننا من تلخيص التطور في قيم الأصول الجارية لمؤسسة نفطال وتمثيلها بيانيا:

الشكل رقم(05): يبين التطور في قيم الأصول الجارية لسنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج



المصدر: من إعداد الطالبة

من الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن قيمة الأصول الجارية الصافية عرفت ارتفاعا محسوسا يقدر ب 452 مليون دج ، فخلال سنة 2015 كانت قيمتها تقدر ب4469 مليون دج لترتفع خلال سنة 2016 إلى قيمة تقدر ب 4921 مليون دج وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة كل من المخزونات والزبائن وحسابات أخرى و الخزينة وفي المقابل انخفاض قيمة الضرائب .

1-2عناصر الخصوم

1-2-1: رؤوس الأموال الخاصة

تتكون خصوم مؤسسة نفطال من رؤوس أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية وفيما يلي عرض تفصيلي لمكوناتها:

-النتيجة الصافية

الجدول رقم(09):يبين تطور النتيجة الصافية لمؤسسة نفطال خلال سنتي، 2015، 2016

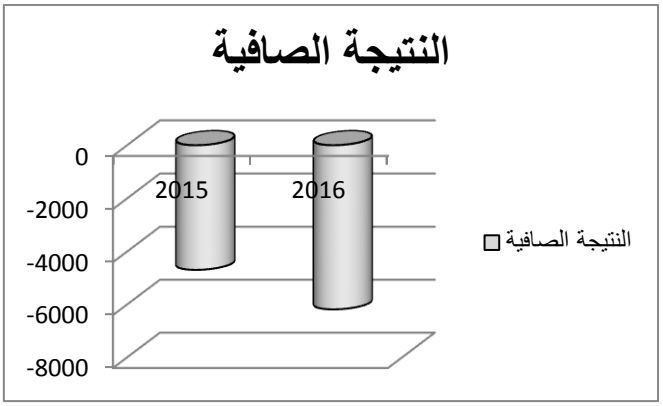
الوحدة: مليون دج			
السنة	**2015**	**2016**	**الفرق**
البيان	**المبالغ**	**المبالغ**	**التغيير**
النتيجة الصافية	-4690	-6183	-1493

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل الموالي يمكننا من توضيح تطور النتيجة الصافية لمؤسسة نفطال و تمثيلها بيانيا:

الشكل رقم(06): يبين تطور النتيجة الصافية لمؤسسة نفطال لسنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج



المصدر: من إعداد الطالبة

يتضح لنا جليا بأن قيمتها انخفضت ب 1493-مليون دج، حيث بلغت في سنة **2015** 4690- مليون دج، أما سنة 2016 بلغت 6183- مليون دج وهذا راجع إلى نقص فعالية أداء المؤسسة.

1-2-2الخصوم غير الجارية

الجدول رقم(10): يبين تطور قيم عناصر الخصوم غير الجارية لسنتي 2015 و2016

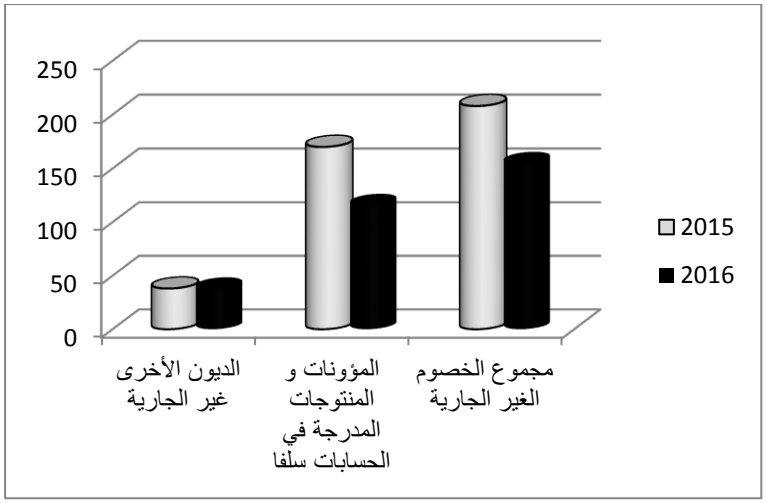
الوحدة: مليون دج					
السنة	**2015**		**2016**		**الفرق**
البيان	**المبالغ**	**النسبة**	**المبالغ**	**النسبة**	**النسبة**
الديون الأخرى غير الجارية	38	%18.27	38	%24.68	%6.41
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	170	%81.73	116	%75.32	-%6.41
مجموع الخصوم الغير الجارية	208	100	154	%100	-

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل الموالي يمكننا من تلخيص محتويات جدول التطور في قيم عناصر الخصوم غير الجارية لمؤسسة نفطال وتمثيلها بيانيا:

الشكل رقم (07): يبين تطور في قيم عناصر الخصوم غير الجارية

الوحدة: مليون دج



المصدر: من إعداد الطالبة

من الشكل السابق نلاحظ انخفاض في قيمة الخصوم الغير الجارية حيث قدرت سنة 2015 ب208 مليون دج لتنخفض سنة 2016 إلى 154 مليون دج وهذا راجع إلى انخفاض في قيمة المؤونات.

1-2-3الخصوم الجارية

الجدول رقم(11): يبين تطور قيمة الخصوم الجارية لسنتي 2015 و2016

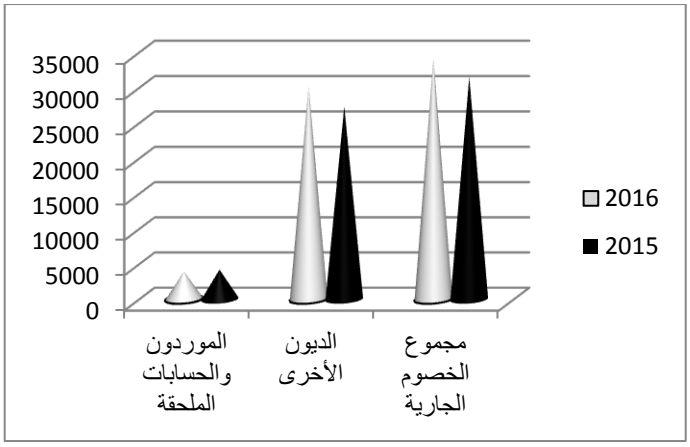
الوحدة: مليون دج					
السنة	**2015**		**2016**		**الفرق**
البيان	**المبالغ**	**النسبة**	**المبالغ**	**النسبة**	**النسبة**
الموردون والحسابات الملحقة	4221	%13.36	3971	%11.59	-%1.77
الديون الأخرى	27363	%86.63	30281	%88.41	%1.78
مجموع الخصوم الجارية	31585	%100	34252	%100	-

المصدر:من إعداد الطالبة

الشكل الموالي يمكننا من تلخيص محتويات جدول التطور في قيم عناصر الخصوم الجارية لمؤسسة نفطال وتمثيلها بيانيا:

الشكل رقم(08): يبين تطور في قيم عناصر الخصوم الجارية للسنتين 2015 و2016

الوحدة: مليون دج



المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الشكل السابق يتضح لنا أن مجموع الخصوم الجارية قد ارتفعت، وهذا راجع إلى الارتفاع في الديون الأخرى حيث بلغت سنة 2015 ب31585 مليون دج ليرتفع سنة 2016 إلى 34252 مليون دج.

-مؤشرات التوازن المالي

1-رأس المال العامل

الجدول رقم(12):يبين تطور قيمة رأس المال العامل لسنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج				
البيان	**الصيغة الرياضية**	**2015**	**2016**	**التغيير**
الأصول الجارية	رأس المال العامل=الأصول الجارية-الخصوم الجارية	4469	4921	%10
الخصوم الجارية		31585	34252	%8
رأس المال العامل		-27116	-29331	-%8

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل سالب خلال السنتين، حيث بلغ قيمته سنة 2015 ب 27116- مليون دينار دج، لينخفض سنة 2016 إلى 29331- مليون دج، أي بنسبة 8%- ومنه نستنتج أن المؤسسة غير متوازنة ماليا ولها نقص وعجز بحيث أن أصولها الجارية لا يسمح لها بتغطية خصومها.

2-الخزينة الصافية

الجدول رقم(13):يبين تطور قيمة الخزينة الصافية لسنتي 2015 و 2016

الوحدة : مليون دج				
البيان	**الصيغة الرياضية**	**2015**	**2016**	**التغيير**
أصول الخزينة	الخزينة الصافية= أصول الخزينة –خصوم الخزينة	1538	1682	%9
خصوم الخزينة		0	0	0
الخزينة الصافية		1538	1682	%9

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ بأن خزينة المؤسسة موجبة لكل من سنة 2015 و 2016، هذا ما يعني أن هناك فائض في السيولة النقدية، حيث شهدت ارتفاع بقيمة 144 مليون دج

3-احتياجات رأس المال العامل

الجدول رقم (14): يبين تطور قيمة رأس المال العامل لسنتي 2015 و2016

الوحدة : مليون دج				
البيان	**الصيغة الرياضية**	**2015**	**2016**	**التغيير**
رأس المال العامل	احتياجات رأس المال العامل= رأس المال العامل- الخزينة الصافية	27116-	29331-	%8
الخزينة الصافية		1538	1682	%9
احتياجات رأس المال العامل		28654-	31013-	%8

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ بأن احتياجات رأس المال العامل سالب بالنسبة لسنتي 2015 و2016 حيث انخفضت بنسبة 8% في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015.

المطلب الثالث: تدقيق قائمة حسابات النتائج

1-إنتاج السنة المالية

الجدول الموالي يمثل تطور إنتاج السنة المالية لسنتي 2015 و2016

الجدول رقم(15): يبين التطور في قيمة إنتاج السنة المالية لسنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج				
السنة	**2015**	**2016**	**الفارق**	**النسبة**
المبيعات و المنتوجات الملحقة	20219	19761	-485	-%2.3
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتوجات قيد الصنع	1036	1179	143	%13.8
الإنتاج المثبت	10	17	7	%70
إنتاج السنة المالية	21266	20958	-308	-%1.4

المصدر: من إعداد الطالبة

إنتاج السنة المالية لسنة2016 انخفضت ب 308 مليون دج مقارنة بسنة 2015 وهذا الانخفاض مرده إلى انخفاض رقم الأعمال لسنة 2016 مقارنة ب2015.

2- استهلاك السنة المالية

الجدول الموالي يوضح استهلاك السنة المالية بالنسبة لسنتي 2015 و2016

الجدول رقم (16): يبين التطور في استهلاك السنة المالية لسنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج				
السنة	**2015**	**2016**	**الفارق**	**النسبة**
المشتريات المستهلكة	9075	9492	417	%4.6
الخدمات الخارجة و الاستهلاكات الأخرى	3408	3051	-357	-%10.5
استهلاك السنة المالية	12484	12544	60	%0.5

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول نلاحظ ارتفاع لاستهلاك السنة المالية لسنة 2016 مقارنة مع 2015 بقيمة 60 مليون دج بحيث قدرت قيمة الاستهلاك لسنة 2016 ب 12544 مليون دج مقارنة مع سنة 2015 قدرت ب12484 مليون دج.

3- القيمة المضافة

القيمة المضافة =إنتاج السنة-استهلاك السنة

الجدول الموالي يبين قيمة المضافة لسنتي 2015 و2016 بالنسبة لمؤسسة نفطال

الجدول رقم(17): يبين القيمة المضافة لمؤسسة نفطال لسنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج				
السنة	**2015**	**2016**	**الفارق**	**النسبة**
إنتاج السنة	21266	20958	-308	-1.4
استهلاك السنة	12484	12544	60	0.5
القيمة المضافة	8782	8414	-368	4

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: سجلت القيمة المضافة ارتفاعا لسنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع إلى انخفاض من قيمة الاستهلاك.

4-النتيجة المالية

النتيجة المالية=المنتوجات المالية- الأعباء المالية

الجدول الموالي يوضح النتيجة المالية لسنتي 2015 و2016 كما يلي:

الجدول رقم(18):يبين تطور النتيجة المالية خلال سنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج				
السنة	**2015**	**2016**	**الفارق**	**النسبة**
المنتوجات المالية	403	408	5	%1
الأعباء المالية	59	4	-55	-%93
النتيجة المالية	344	404	60	%17.4

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النتيجة المالية لسنة 2016 ارتفعت مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع إلى انخفاض في الأعباء المالية لسنة 2016.

5-النتيجة العادية قبل الضريبة

النتيجة العادية قبل الضريبة=النتيجة العمالتية+ النتيجة المالية

الجدول الموالي يوضح النتيجة العادية قبل الضريبة لسنتي 2015 و2016

الجدول رقم(19):يبين تطور النتيجة العادية قبل الضريبة خلال سنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دج				
السنة	**2015**	**2016**	**الفارق**	**النسبة**
النتيجة العمالتية	-5034	-6587	-1553	%30.9
النتيجة المالية	344	404	60	%17.4
النتيجة العادية قبل الضريبة	-4690	-6183	-1493	%32

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: نلاحظ أن النتيجة العادية قبل الضريبة سالبة لكل من سنة 2015 و 2016 حيث قدرت قيمتها سنة 2015 ب 4690- مليون دج و بالنسبة لسنة 2016 ب 6183- مليون دج

6-نسبة الربح الإجمالي لمؤسسة نفطال لسنتي 2015 و2016

الجدول الموالي يبين نسبة الربح الإجمالي لمؤسسة نفطال كالموالي

الجدول رقم(20): نسبة الربح الإجمالي لمؤسسة نفطال لسنتي 2015 و2016

الوحدة: مليون دينار دج			
البيان	**الصيغة الرياضية**	2015	2016
النتيجة العادية قبل الضرائب	**نسبة الربح الإجمالي= النتيجة العادية قبل الضرائب/ رقم الأعمال**	-4690	-6183
رقم الأعمال		20219	19761
نسبة الربح الإجمالي		-%23	-%31

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مؤسسة نفطال قد حققت خسارة بنسبة 23- من النتيجة العادية قبل الضرائب من كل دينار من رقم الأعمال في سنة 2015 لترتفع نسبة الخسارة إلى 32- في سنة 2016

المطلب الرابع: إعداد تقرير المدقق الخارجي

حيث يتبع المدقق عند إعداده لتقرير البيانات المالية **المعيار رقم 810 تقرير عن ملخص البيانات المالية**

يعتمد المدقق في كثير من الأحيان على تقرير الذي تعده خلية التدقيق الداخلي، أي أنه يوجد تكامل بين التدقيق الداخلي في نفطال والتدقيق الخارجي.

من خلال تتبع تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة نفطال لسنة 2016، فإنه يتضح أن محافظ حسابات الشركة والذي تم تعينه بناء على قرار مجلس الإدارة الشركة، قد أعطى رأي متحفظ حول صحة عدالة و مصداقية القوائم المالية ويشير التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكد على احترام معايير (تدقيق الحسابات).

تضمن تقرير محافظ الحسابات للدورة المحاسبية 2016 من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها تدقيق في القوائم المالية والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة بالإضافة إلى كون مدقق الحسابات أجرى عمليات أخرى.

كخلاصة لما قام به مراجع الحسابات فيما يخص التعليق فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية كان طبقا لمعايير التدقيق الخارجي المتعارف، وعليه وفقا لما تتطلبه المهنة كان رأيه متحفظ حول صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للشركة محل المراجعة للسنة المنتهية 2016/12/31

خـاتمة الفصل الثالث:

تمت دراسة في هذا الفصل كل من التعريف الشامل لمؤسسة نفطال بالأخص فرع الغاز المميع و مديرية التدقيق الخاصة بها، ثم تم تسليط الضوء على التدقيق في الجزائر و تطوره إلى أن توصلت الجزائر إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية المستمدة من المعايير التدقيق الدولية وأخيرا تم القيام بدراسة ميدانية والتي جاءت بهدف توضيح أثر المعايير الدولية للتدقيق على جودة القوائم المالية لمؤسسة نفطال.

حيث تم التوصل إلى أن المعايير التدقيق الدولية تعتبر المرجع الأساسي لتنفيذ مهمة المدقق والتي ساهمت بشكل كبير في تحقيق نتائج وأهداف سامية بالنسبة لمؤسسة نفطال من خلال صحة قوائمها المالية التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة، من خلال عرض منهجية التخطيط للقوائم المالية من طرف المدقق الداخلي ثم تقديم عرض تحليلي لكل من ميزانيتها (أصولها وخصومها) وجدول حساب نتائجها وفي الأخير تم ختمه بتقرير مدقق الحسابات بالاعتماد على عمل المدقق الداخلي وكذلك التحليل المالي للمؤسسة، والذي من خلاله يتم تقديم التقرير الفني و المحايد الذي يساعد بدوره الإدارة على اتخاذ القرارات.

.

الخاتمة العامة

الخـاتمة العامة:

في عالم الأعمال والمال نجد أن اتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، وذلك نتيجة كبر حجم المعلومات وتعدد أوجه نشاطها حيث إدارة المشروع غير قادرة على تجنب الأخطاء الناشئة عن سوء الاستخدام التي تواجه التنفيذ والتحليل للأداء الفعلي لسياسات المشروع، لأن أغلب هذه المعلومات تتعلق بأحداث ماضية ومن ثم فقد نشأت الحاجة إلى إيجاد أداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال وجعلها أكثر فعالية في استخدام الموارد المتاحة وتقدم المعلومات الحقيقية التي تعكس الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة دقيقة، وهذه الأداة تتمثل في التدقيق المحاسبي هذا من جهة .

من جهة أخرى فإن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية.

وعليه فمن خلال هذا دراسة موضوع أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على جودة المعلومة المالية، فلقد كانت هذه الدراسة محاولة للوقوف على الدور الفعال في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق من طرف مدقق الحسابات في تحسين جودة وصحة القوائم المالية التي تعكس بدورها الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وبناءا على ما سبق ذكره تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكر ما يلي:

1-مهمة التدقيق تحتاج إلى توفر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2-التدقيق يخدم عدة طوائف تستخدم القوائم المالية وتعتمد على التقرير من أجل اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها.

3-التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية ، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية.

4-يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، ما يحسن من جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن.

5- تتم عملية التدقيق في مؤسسة نفطال حسب المعايير الدولية للتدقيق حيث إن المدقق المستقل أو خارجي يعتمد على أعمال المدقق الداخلي وهذا الأخير يقوم بعمله وفقا لمعايير المراجعين الداخليين.

6- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها، كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية، وفي هذا الصدد نجد أن الجزائر شرعت في إصدار معايير التدقيق الجزائرية المستمدة من المعايير التدقيق الدولية.

اختبار الفرضيات الدراسة

من الدراسة تم اختبار الفرضيات على النحو الموالي:

-**الفرضية الأولى:** المعايير الدولية للتدقيق هي مجموعة من القواعد و الأنظمة المتفق عليها دوليا تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

-**الفرضية الثانية:** يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير وإبداء رأيه الفني و المحايد حول مصداقية القوائم المالية والتي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

-**الفرضية الثالثة:** تعمل المعايير الدولية للتدقيق على توفير معلومة مالية ذات مصداقية الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من الأخطاء وحالات الغش وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

بناءا على النتائج المتوصل إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى معالجة النقائص، وهذا كله يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على المعلومة مالية ذات مصداقية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ويمكن إيجاز هذه التوصيات في العناصر التالية:

– تدعيم استقلالية محافظ الحسابات لتعزيز بث الثقة والمصداقية في القوائم المالية التي تمت مراجعتها، من خلال وضع الإجراءات اللازمة بهدف تفادي تأثير أداء الخدمات غير المدققة على استقلال محافظي الحسابات

–تساعد المراجعة الخارجية المؤسسة على تحديد نقاط ضعف ونقاط القوة لنظام رقابتها الداخلية وبالتالي إدخال التحسينات اللازمة واقتراح الحلول الممكنة للرفع من أداء هذا النظام، كما أن الاستفادة من التكامل بين نوعي التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسة، يسمح لها بتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وقد أصبحت إدارة المؤسسة ومساهميها، يتخذون من النتائج التي يتوصل إليها المدقق الخارجي، والتقرير الذي يعده أداة لتقييم أداء المسيرون، أنها تساعد هؤلاء على حسن التسيير واتخاذ القرارات المناسبة بالاعتماد على معلومات صحيحة، موثوقة وصادقة.

– تدعيم صدور المعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك بتطبيقها على المؤسسات الاقتصادية الوطنية.

آفاق الدراسة

تناول البحث تأثير المعايير الدولية للتدقيق على جودة المعلومة المالية، مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، باعتبار الانفتاح و التحولات التي تشهدها، ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها:

- علاقة المعايير الدولية للتدقيق بالمعايير الجزائرية للتدقيق.
- مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المهنة في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: باللغة العربية

I.الكتب

1-أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2009.

2-أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015.

3-أحمد حلمي جمعة: **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان، الطبعة الأولى 2009.

4- أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، 2008.

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

6-أمين السيد احمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

7-أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

8- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية الجزء الأول عرض البيانات المالية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع 1433هـ-2012م.

9- حازم هاشم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجامعة المفتوحة، طرابلس، جزء الأول،2003.

10-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى 2000.

11- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى2009.

12-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة 2007.

13-خالد جمال جعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007(IAS ; IFRS)**، دار إثراء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

14-رزق أبو زيد، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2015.

22-رضوان حلوة حنان، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى2004.

15-زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى 2010.

16- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2013.

17-عبد الوهاب نصر، محمد سمير صبان، **القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2007.

18- عبد الفتاح محمد الصحن، حسين أخمد عبيد، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، 2007.

19- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة**، دار التعليم الجامعي، 2013.

20-غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006.

21-كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

22-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

23-محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية(المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية)**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

24-محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005 الطبعة الثانية.

25- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري**، المكتب الجامعي الحديث، 2007.

26- نزار فليج البلداوي، رضوان حلوه حنان: **مبادئ المحاسبة المالية (القياس والإفصاح في القوائم المالية)**، مكتبة الجامعة الشارقة وإثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2009.

27-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2006.

28- وجدي أحمد حجازي، **(معايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل)**، دار التعليم الجامعي، القاهرة، 2010.

29-يوسف قريشي و ألياس بن ساسي، **التسيير المالي دروس وتطبيقات**، الأردن: دار وائل، 2006.

II.الملتقيات العلمية

2-جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للتدقيق(ISA): التحدي جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011.

1-معتصم دحو، مداخلة بعنوان: **أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي الجديد)، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي: النظام المحاسبي والمالي، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13و15أكتوبر،2009.

3-مأمون حمدان، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، محاضرة أعدت ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبيين القانونيين السوريين، دمشق،سورية، جانفي 2008.

4- التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 21 أوت 2008.

III.مذكرات و الأطروحات الجامعية

1-خلاصي رضا، **المراجعة الجبائية، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2001.

صلاح ربيعة، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق**، مذكرة ماجستير في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2004 .

2-محي الدين محمود، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، 2008.

3-لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع ممارسة المهنة في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.

4-محمد بغريش، **محاسبة المخزون وأثرها على القوائم المالية في المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة السنة الجامعية 2009-2010.

5- نسرين محمد منصور، **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

IVالنصوص التشريعية والتنظيمية

1- القانون 10-01 المؤرخ في 25 جويلية 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، صادر بالجريدة الرسمية رقم 52، بتاريخ 26 جويلية 2005، ص 03.

2- الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969المتضمن لقانون المالية لسنة 1970، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 110، في 31 ديسمبر 1969، ص 1805

3- الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30المتضمن قانون المالية، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم43 المؤرخة في 1980/03/01، ص 1507

4-قرار مؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق 26يوليو 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 لسنة 2009، ص85.

5- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

6- المقرر رقم 150 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

7- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

V.المجلات العلمية

1-حسين القاضي واحرون، **دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين سوريا، المجلد 28العدد،2006، ص177.

2-عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد.

ثانيا: باللغة الأجنبية

Livres :

-Boynton ,W.C. ,Johnson,N.and Kell w,g.,**"Modern Auditing**",John Wiley and Sons in Co,USA,2006.

-Caura Barszcz et Hubert Kemeis, **Le guide des cabinets d'audit et d'expertise comptable**, 4éme éditions du management, Paris, 2008.

-Pascal Barneto, **Normes IFRS, Application aux états financiers,** DUNOD, Paris, 2eme édition 2006

Colloques :

-Mezghani Ali, Ellouze Ahmed, Gouvernement de l'entreprise et qualité de l'information financière, communication présentée au 28 congrès de l'association francophone de comptabilité " comptabilité et environnement ", Poitiers, 23-25Mai 2007.

الملاحق

الملحق رقم 01: أنواع القوائم المالية

ميزانية السنة المالية

الأصول	ملاحظة	إجماليN	اهتلاكN	صافيN	صافي1-N
فارق الشراء التثبيتات الغير المعنوية التثبيتات العينية التثبيتات الجاري انجازها التثبيتات المالية فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول					
مجموع الأصول الغير الجارية					
المخزون الجاري الحسابات الدائنة الزبائن الحسابات الأخرى الدائنة الضرائب المماثلة أصول أخرى جارية قيم التوظيف المنقولة والأصول الأخرى الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
مجموع الأصول					

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات فوارق إعادة التقييم نتيجة الصافية رؤوس أموال خاصة أخرى			
مجموع رؤوس الأموال			
الخصوم غير الجارية القروض و الديون المالية الضرائب الديون الأخرى غير الجارية المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع الخصوم			

2- حسابات النتائج

البيان	ملاحظة	N	N-1
المبيعات و المنتوجات الملحقة تغيير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتوجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجة و الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
المنتوجات الغير العادية **الأعباء الغير العادية**			
9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			

الملحق رقم 02: ورقة الفحص

ورقة الفحص
ورقة الفحص رقم xxxxxxxx
التعليق
الهدف:
كيفية تحقيق الفحص:
النتائج:
الخاتمة:

الملحق رقم (03): ورقة كشف و تحليل المشاكل

ورقة كشف وتحليل المشاكل
ورقة كشف وتحليل المشاكل(FRAP) رقم: xxxxxx
التعليق:
المشكل:
الحدث:
السبب:
العواقب:
التوصيات:

فهرست المحتويات

فهرست المحتويات

المحتويات	الصفحة
الشكر والتقدير	
الإهداء	
الفهرس العام	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة المختصرات	VI
قائمة الملاحق	VII
ملخص البحث	VIII
مقدمة عامة	أ-هـ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية	1
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	3
الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م	3
الفترة من 1500حتى 1850م	3
الفترة من 1850 حتى 1905 م	4
الفترة من 1905 م إلى اليوم	4
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق	4
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق	6
1- أهداف التدقيق	6
2- أهمية التدقيق	7
2-1أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة	7
2-2أهمية التدقيق بالنسبة لملاك والمساهمين	7
2-3أهمية التدقيق بالنسبة لدائنين والموردين	7
2-4أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب	7
2-5أهمية التدقيق بالنسبة لزبائن	8

2-6 أهمية التدقيق بالنسبة لهيئات الحكومية	8
المبحث الثاني: أنواع ومعايير التدقيق والتزامات المدقق	8
المطلب الأول: أنواع التدقيق	9
1- من حيث مدى الفحص	9
2- من حيث توقيت عملية التدقيق	10
3- من حيث نطاق عملية التدقيق	10
4- من حيث القائم بعملية التدقيق	11
المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها	12
1- المعايير العامة	13
1-1 التأهيل العلمي والعملي	13
1-2 الإستقلال	13
1-3 العناية المهنية	14
2- المعايير الميدانية	14
2-1 التخطيط والإشراف الملائمين	14
2-2 دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	15
2-3 الحصول على دليل إثبات التدقيق	15
3- معايير إعداد التقرير	15
المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق	16
1- حقوق المدقق	16
2- واجبات المدقق	17
المبحث الثالث: تبني معايير التدقيق الدولية	17
المطلب الأول: كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق	18
1- الإتحاد الدولي للمحاسبيين	18
2- لجنة التدقيق الدولية	19
المطلب الثاني: إطار معايير التدقيق الدولية	19
1- إصدار المعايير الدولية للتدقيق	19
2- خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق	24
المطلب الثالث: أهمية ومميزات معايير التدقيق الدولية	25
1- أهمية المعايير الدولية للتدقيق	25

2- مميزات المعايير الدولية للتدقيق	26
خاتمة الفصل الأول	28
الفصل الثاني: تدقيق القوائم المالية وفقا المعايير الدولية	29
المبحث الأول:ماهية القوائم المالية	31
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	31
المطلب الثاني:أهداف القوائم المالية ومستخدميها	33
1- أهداف القوائم المالية	33
2- مستخدمو القوائم المالية	34
2-1 المستثمرون	34
2-2 الموظفون	34
2-3 المقرضون	34
2-4 الموردون والدائنون التجاريون الآخرون	35
2-5 العملاء	35
2-6 الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها	35
2-7 الجمهور	35
المطلب الثالث: خصائص وأنواع القوائم المالية	36
1- خصائص القوائم المالية	36
1-1الملائمة	36
1-2الموثوقية	36
1-3القابلية للمقارنة	37
1-4القابلية للفهم	37
2- أنواع القوائم المالية	37
2-1القوائم المالية الأساسية	38
2-1-1الميزانية	38
2-1-2 حساب النتائج	39
2-1-3 جدول سيولة الخزينة	39
2-1-4جدول تغير الأموال الخاصة	39
2-1-5 طرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب	40

النتائج (ملحق الكشوف المالية)	
2-2القوائم المالية الملحقة	40
المبحث الثاني: تدقيق البيانات المالية	41
المطلب الأول: طبيعة و نطاق عملية تدقيق القوائم المالية	41
1- طبيعة عملية تدقيق القوائم المالية	41
2- نطاق عملية تدقيق القوائم المالية	43
المطلب الثاني: تخطيط تدقيق القوائم المالية	45
المطلب الثالث: التقرير عن عملية تدقيق القوائم المالية	45
1- رأي متحفظ	47
2- عدم إبداء الرأي	47
3- الرأي المعاكس	48
المبحث الثالث: أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على القوائم المالية	48
المطلب الأول: عوامل زيادة الحاجة لمراجعة القوائم المالية	48
1- تعارض المصالح	49
2- البيانات المالية المنشورة للإطلاع عليها من قبل الجمهور	49
3- المستعملون لا يتمكنون من الإطلاع على سجلات المؤسسة	49
المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في تخفيض عدم تماثل المعلومات	51
1- عدم تماثل المعلومات	51
2- الأشكال المختلفة لعدم تماثل المعلومات ودور التدقيق في تخفيضها	52
المطلب الثالث: مسؤولية مدقق الحسابات حول تدقيق القوائم المالية	53
خاتمة الفصل الثاني	55
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة نفطال GPL	56
المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفطال	58
المطلب الأول: تقديم موجز عن الشركة العمومية نفطال	58
1- التعريف بالمؤسسة	58
2- دور ومهام المؤسسة	59
3- الهيكل التنظيمي لشركة نفطال	60
المطلب الثاني: عرض شامل عن فرع الغاز المميع المحمدية الجزائر	61

1- التعريف بالوحدة	61
2- مهام الوحدة	61
3- التنظيم الهيكلي لفرع الغاز المميع	62
المطلب الثالث: تقديم شامل حول مديرية التدقيق لمؤسسة نفطال	63
1- نبذة تاريخية لمديرية التدقيق الداخلي	63
2- الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق	63
المبحث الثاني: التدقيق في الجزائر	64
المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر	65
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق	67
1- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	67
2- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة	68
3- المجلس الوطني للمحاسبة	68
المطلب الثالث: مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق	68
1-نقاط التوافق	69
2- نقاط الاختلاف	70
المبحث الثالث: تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في تدقيق ميزانية وجدول حسابات النتائج	70
المطلب الأول: منهجية تخطيط تدقيق البيانات المالية	71
1- التخطيط لتدقيق البيانات المالية	71
1-1مراحل إعداد مهمة التدقيق	71
المطلب الثاني: تدقيق أصول وخصوم ميزانية نفطال	75
1-الميزانية	75
1-1عناصر الأصول	75
1-2عناصر الخصوم	79
المطلب الثالث: تدقيق قائمة حسابات النتائج	83
1- انتاج السنة المالية	**83**
2- استهلاك السنة المالية	**84**

3- القيمة المضافة	**84**
4- النتيجة المالية	**84**
5- النتيجة العادية قبل الضريبة	**85**
6- نسبة الربح الإجمالي	**85**
المطلب الرابع: إعداد تقرير المدقق الخارجي	**86**
خاتمة الفصل الثالث	**87**

الخاتمة العامة.....89

قائمة المراجع.....93

الملاحق.....100

فهرست المحتويات.....108