جامعـــــة احمد بوقرة_ بومـــــرداس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة: ش.ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح–بومرداس–

من إعداد الطلبة:

- برزوان شهيناز
- بخلال منيرة

تحت إشراف الأستاذ:

قوبة كريم

رقم المذكرة: 183

السنة الجامعية: 2023/2022 م

جامعـــــة احمد بوقرة_ بومـــــرداس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة: ش.ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح–بومرداس–

من إعداد الطلبة:

- برزوان شهيناز
- بخلال منيرة

تحت إشراف الأستاذ:

قوبة كريم

رقم المذكرة: 183

السنة الجامعية: 2023/2022 م

شكر وتقدير

عملا بقوله تعالى: "وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِى لَشَدِيدٌ"

وعملا بقوله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

- ✓ نشكر الله سبحانه وتعالى ونحمده على منحه إيانا العزيمة والتقوى وزودنا بالإرادة وأنار لنا طريق العلم ووفقنا لإتمام عملنا هذا رغم كل الصعاب.
- ✓ كما نتقدم بكلمة شكر وامتنان إلى والدينا الكريمين لدعمهما المتواصل لنا.
- ✓ كما نتقدم بجزيل الشكر وفائق الاحترام والتقدير إلى الأستاذ المشرف "**قوبة كريم**" على قبوله الإشراف على مذكرتنا، وعلى توجيهاته لنا من بداية العمل إلى نهايته.
- ✓ نتقدم بالشكر أيضا إلى أعضاء لجنة المناقشة مسبقا على ما تكبدوه من عناء في قراءة المذكرة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.
- ✓ ونتقدم بالشكر إلى السيدة "**دولاش نبيلة**" على مد يد العون لنا لإنجاز هذا العمل ومن خلالها نشكر موظفي شركة آل دوداح على استقبالنا ومساعدتنا.
- ✓ فشكرا جزيلا لكل هؤلاء ولكل من مد لنا يد العون لإنجاز هذا العمل.

الإهداء

شيء جميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح ويحصل عليه والأجمل أن يذكر من كان سبب في ذلك، أهدي ثمرة جهدي:

*إلى سندي في هذه الحياة الذي يستحق كل الاحترام والتقدير والعرفان "أبي الغالي" أطال الله في عمره الذي أفنى شبابه من أجلنا، حرم نفسه الراحة ليمنحنا إياها.

*إلى التي غمرتني بحنانها ودعائها "أمي الغالية" أطال الله في عمرها.

*إلى أختي الغالية "مريم" التي تقاسمنا الأفراح والأحزان معا.

*إلى قطي الغالي "لولو" الذي أدخل البهجة إلى حياتي.

*إلى قريبتي "بسمة" التي ساعدتني في إنجاز هذا العمل.

*إلى الزميل السيد "لزيرو توفيق" الذي مد يد العون لي لإنجاز هذا العمل.

*إلى كل أساتذتي وعمال ورفقاء الدراسة وكل من يعرفني ودعا لي بالخير.

"برزوان شهيناز"

الإهداء

شيء جميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح ويحصل عليه والأجمل أن يذكر من كان سبب في ذلك.

*أهدي ثمرة عملي إلى من اجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي، إلى التي الجنة تحت قدميها " أمي الغالية" أطال الله في عمرها.

*وإلى من ضحى من أجل أن ينير دربي وطريقي، إلى من زرع فينا الثقة "أبي العزيز" أطال الله في عمره.

*إلى توءمي، إلى روح أخي الطاهرة، أخي العزيز احمد أمين رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه.

*إلى إخوتي الأعزاء: محمد، ندى، لبنى.

*كما أهدي هذا العمل إلى كل من يعرفني ودعا بالخير لي.

"بخلال منيرة "

الملخص

تهدف الدراسة إلى توضيح دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات للشركة ذ.م.م آل دوداح للخدمات العامة والتجارة الذي يتضمن رأيه حول تدقيق القوائم المالية، وكذا توضيح دوره في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وبعد كل من الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية وحالات الغش والتلاعب بأملاكها.

ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة هي أن التدقيق المحاسبي يساهم بشكل كبير في تحسين جودة القوائم المالية.

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

Résumé

L'étude vise à clarifier le rôle de l'audit comptable dans l'amélioration de la qualité des états financiers en s'appuyant sur le rapport de commissaire aux comptes de la société SARL Doudah pour les services généraux et le commerce, qui comprend son avis sur l'audit des états financiers, ainsi que la clarification de son rôle dans la satisfaction des besoins des utilisateurs des états financiers. Après une étude à la fois théorique et appliquée, nous avons conclu que l'audit comptable est la base essentielle pour vérifier la validité des données et informations comptables et financières et assurer l'exactitude des états financiers exprimant les faits qu'ils contiennent sur l'institution afin d'éviter diverses erreurs comptables, des cas de fraude et de manipulation de ses biens.

L'une des conclusions les plus importantes que nous avons tirées de cette étude est que l'audit comptable contribue de manière significative à l'amélioration de la qualité des états financiers.

Mots clés : Audit comptable, Commissaire aux comptes, Les états financiers, Qualité des états financiers

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
الملخص	I
فهرس المحتوى	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة الاختصارات	VI
مقدمـــة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	03
المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق المحاسبي	03
المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق المحاسبي	06
المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي	09
المطلب الرابع: معايير التدقيق المحاسبي	13
المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات	17
المطلب الأول: مفهوم وصفات محافظ الحسابات	17
المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	18
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	20
المطلب الرابع: تعيين، عزل وأتعاب محافظ الحسابات	23
المبحث الثالث: منهجية عمل محافظ الحسابات	25
المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق	25
المطلب الثاني: ملف العمل، أدلة وقرائن الاثبات	27
المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق عناصر القوائم المالية	32
المطلب الرابع: إعداد التقرير	36
خلاصة الفصل	40

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة القوائم المالية	
تمهيد	42
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	43
المطلب الأول: تعريف وأهمية القوائم المالية	43
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية	45
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	46
المبحث الثاني: ماهية جودة القوائم المالية	47
المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية	47
المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية	48
المطلب الثالث: الخصائص النوعية للقوائم المالية	64
المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية	68
المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية	68
المطلب الثاني: معايير جودة المعلومات المالية وعلاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص، التحقق، التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية	69
المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المالية، ومقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات	72
خلاصة الفصل	74
الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة ال دوداح	
تمهيد	76
المبحث الأول: تقديم عام لشركة آل دوداح	77
المطلب الأول: التعريف بشركة آل دوداح	77
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة آل دوداح	80
المطلب الثالث: نشاطات وأهداف شركة آل دوداح	84
المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2019	86
المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات	86
المطلب الثاني: الاتفاقيات المبرمة، أعلى خمس أجور ونتائج آخر خمس سنوات في شركة آل دوداح	95
المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات	97
المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2020	98
المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات	98

المطلب الثاني: الاتفاقيات المبرمة، أعلى خمس أجور ونتائج آخر خمس سنوات في شركة آل دوداح	108
المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات	110
خلاصة الفصل	111
الخاتمة	113
قائمة المراجع	116
الملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1،2)	جدول الميزانية "جانب الأصول"	51
(2،2)	جدول الميزانية "جانب الخصوم"	52
(3،2)	جدول حساب النتائج "حسب الطبيعة"	55
(4،2)	جدول حساب النتائج "حسب الوظيفة"	56
(5،2)	جدول سيولة الخزينة "الطريقة المباشرة"	59
(6،2)	جدول سيولة الخزينة "الطريقة الغير مباشرة"	60
(7،2)	جدول تغير الأموال الخاصة	62
(1،3)	جدول يبين حساب الإستثمارات لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	86
(2،3)	جدول يبين حساب الاهتلاكات لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	87
(3،3)	جدول يبين حساب المخزونات لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	88
(4،3)	جدول يبين حساب المدينون الآخرون لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	88
(5،3)	جدول يبين الضرائب وما شبهها لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	89
(6،3)	جدول يبين الخزينة لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	90
(7،3)	جدول يبين حساب الموردون والحسابات الملحقة لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	92
(8،3)	جدول يبين حساب الضرائب لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	93
(9،3)	جدول يبين حساب الديون الأخرى لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	93
(10،3)	جدول يبين حساب الخزينة لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019	94

(11،3)	جدول يبين صافي أجور أعلى 5 أشخاص لسنة 2019 في شركة آل دوداح	96
(12،3)	جدول يبين صافي النتائج لآخر 5 سنوات لشركة آل دوداح	96
(13،3)	جدول يبين حساب الإستثمارات لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020.	98
(14،3)	جدول يبين حساب الاهتلاكات لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020.	99
(15،3)	جدول يبين حساب المخزونات لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020.	100
(16،3)	جدول يبين حساب المدينون الآخرون لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020	100
(17،3)	جدول يبين حساب الضرائب لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020.	101
(18،3)	جدول يبين حسابات الخزينة لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020.	102
(19،3)	جدول يبين حساب الموردون والحسابات الملحقة لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020	103
(20،3)	جدول يبين رصيد حساب الموردون المدينين لشركة آل دوداح	104
(21،3)	جدول يبين تفاصيل حساب المورد المثقل بالديون لشركة آل دوداح	104
(22،3)	الجدول يبين عدد من الموردون المدينين لشركة آل دوداح	105
(23،3)	الجدول يبين حساب الضرائب لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020	106
(24،3)	الجدول يبين المدينون الآخرون لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020	106
(25،3)	الجدول يبين حسابات الخزينة لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020	107
(26،3)	الجدول يبين صافي أجور أعلى 5 اشخاص لسنة 2020 في شركة آل دوداح	109
(27،3)	الجدول يبين صافي النتائج لآخر 5 سنوات مالية لشركة آل دوداح	109

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1،1)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك	70
(1،3)	الهيكل التنظيمي للشركة ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح	80

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
(01)	الميزانية "أصول" لشركة آل دوداح لسنة 2019
(02)	الميزانية "خصوم" لشركة آل دوداح لسنة 2019
(03)	حساب النتائج لشركة آل دوداح لسنة 2019
(04)	الميزانية "أصول" لشركة آل دوداح لسنة 2020
(05)	الميزانية "خصوم" لشركة آل دوداح لسنة 2020
(06)	حساب النتائج لشركة آل دوداح لسنة 2020

قائمة الاختصارات

الاختصار/الرمز	المعنى
ذ.م.م	ذات مسؤولية محدودة
ص	الصفحة
ص-ص	من صفحة إلى صفحة

مقدمة

مقدمـــة

يعتبر التدقيق المحاسبي من المواضيع التي شكلت حيزا كبير في الجانب المالي والمحاسبي والذي له دور بارز في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتوجيه القرارات، تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للمؤسسات.

لقد شهدت السنوات الأخيرة تطورات كبيرة في مجال التدقيق المحاسبي وقد أدت هذه التطورات الى زيادة أهميته في ترشيد القرارات، فقد نال اهتمام كبير كونه يمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، وكان من الطبيعي إزاء هذه التطورات الكبيرة أن تظهر أساليب جديدة للتدقيق وأن يزداد الاهتمام العلمي والأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية.

ونظرا لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات كان لابد للإدارة من إتباع الوسائل والإجراءات التي تسمح لها بالتحسين من جودتها.

الإشكالية الرئيسية:

فمن خلال ما سبق ذكره يمكن التوصل لصياغة الإشكالية التالية لدراستنا:

ما هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في شركة آل دوداح؟

ومن خلال السؤال الرئيسي ندرج **الاسئلة الفرعية التالية** :

- ماذا يقصد بالتدقيق المحاسبي؟
- هل هناك علاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية؟
- هل يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة؟

الفرضيات:

بغية الاجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- التدقيق المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في إعطاء موثوقية وصدق للقوائم المالية.
- لا توجد علاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير دون الحاجة إلى القوائم المالية للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالتالي:

- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية.
- باعتبار موضوع البحث يخدم التخصص.
- الميول الشخصي بمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على كل ما يخص هذا الموضوع.

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الاهداف التالية:

- محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة.
- إعطاء فكرة عن التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية ودوره في التنظيم الجيد للمؤسسات الاقتصادية.
- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

أهمية البحث:

تبرز أهمية هذا البحث في النقاط التالية:

- معرفة دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.
- إبراز الدور الفعال لمحافظ الحسابات في عملية التدقيق المحاسبي.
- تساعد هذه الدراسة وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة.

حدود البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن البحث ارتبط بحدود مكانية وزمانية:

- الحدود المكانية: تم إجراء دراسة حالة على مستوى الشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح فرع بومرداس.
- الحدود الزمانية: دراسة حالة الشركة لسني 2019 و2020.

صعوبات البحث:

عند القيام بإعداد البحث واجهتنا جملة من الصعوبات من بينها:

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.
- صعوبة في الحصول على التقارير نظرا للسرية المهنية.
- ايجاد صعوبة بالنسبة لترجمة التقارير من اللغة الفرنسية الى اللغة العربية.

المنهج المستخدم:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها يعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي بالاعتماد على:

الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لتغطية الجانب النظري للدراسة والاعتماد على دراسة حالة في الشركة ذ.م.م آل دوداح للخدمات العامة والتجارية محل الدراسة ويكون بإعداد تقرير وتحليل بعض القوائم المالية للسنوات السابقة.

الدراسات السابقة:

1. دراسة آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2017.

هدفت الدراسة الى التأكد من أن هل للتدقيق الخارجي فعالية في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق وذلك بعد تطبيق أخلاقيات المهنة وتم ذلك عن طريق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فقامت الباحثة باختيار عينة من المؤسسات الاقتصادية لإجراء تحليلاتها عليهم، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة هي أنه يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على جودة المعلومات، وبأن التدقيق الخارجي في الجزائر يلعب دور فعال في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق في ظل أخلاقيات المهنة، وخلص البحث إلى مجموعة من التوصيات تتمثل بعضها في أنه يجب زيادة الوعي بأهمية اخلاقيات مهنة التدقيق و أهمية الدور التي تقوم به، من خلال الندوات والملتقيات التي تعدها الجامعات، وان استعمال تكنولوجيا المعلومات يعتبر احد أهم مقومات التدقيق الخارجي، وغيرها من النتائج و التوصيات التي ستساعد المؤسسات لاتخاذ قرارات اقتصادية صائبة و ناجحة.

2. عواج هدى، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة عينة من تقارير محافظ حسابات ولاية المسيلة لفترة 2012، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015/2014.

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال دراسة عينة من التقارير المقدمة من قبل محافظ الحسابات لبعض الشركات، حيث توصلت الباحثة الى جملة من النتائج من أهمها أن للتدقيق المحاسبي دور هام في مصداقية وموثوقية المعلومات في القوائم المالية بذلك يساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

هيكل المذكرة:

لمعالجة الاشكالية المطروحة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات نستهل موضوعنا بمقدمة ونعقبها بخاتمة حيث قسم البحث إلى ثلاثة فصول كالتالي:

الفصل الاول: تناول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي فقد تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك ثلاثة مباحث تضمن المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي أما المبحث الثاني فتضمن ماهية محافظ الحسابات أما المبحث الثالث فقد تضمن منهجية محافظ الحسابات.

الفصل الثاني: تناول الإطار النظري للقوائم المالية تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك ثلاثة مباحث بحيث تضمن المبحث الأول ماهية القوائم المالية أما المبحث الثاني فتضمن ماهية جودة القوائم المالية أما المبحث الثالث فقد تضمن علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية.

الفصل الثالث: دراسة حالة للشركة ذ.م.م آل دوداح للخدمات العامة والتجارية بهدف معرفة الدور الذي يقومه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية حيث قسم إلى ثلاثة مباحث بحيث تضمن المبحث الأول تقديم عام للشركة ذ.م.م آل دوداح أما المبحث الثاني فتضمن تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2019، أما المبحث الثالث فقد تضمن تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2020.

وفي الأخير توصلنا إلى خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيـــد:

التدقيق المحاسبي علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، حيث أن عمل المدقق يبدأ 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.

ومن خلال ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق المحاسبي فقسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالاتي:

- **المبحث الأول:** ماهية التدقيق المحاسبي.
- **المبحث الثاني:** ماهية محافظ الحسابات.
- **المبحث الثالث:** منهجية محافظ الحسابات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي ميدان واسع، ونظرا لأهميته خصصنا هذا المبحث لتناول ماهية التدقيق المحاسبي بشكل تفصيلي.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق المحاسبي

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم وأهمية التدقيق المحاسبي.

أولا: مفهوم التدقيق المحاسبي

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق لكن سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت له:

يعرف التدقيق على أنه "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات، تحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقا، ويجب أن يتم التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد".[1]

ويعرف أيضا بأنه: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة في نهاية فترة زمنية، أو أي تقرير آخر يظهر صورة واضحة ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير".[2]

وعرف التدقيق على أنه "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[3].

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه: "عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[4]

---

[1] صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة–دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015–** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر –بسكرة– الجزائر، 2015/2016، ص19.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2017، ص 14.

[4] صالحي محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

بالإضافة إلى قيام منظمة العمل الفرنسية بتعريف التدقيق على أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير التقييم، والتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[1]

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا القول أن:

التدقيق هو عبارة عن: "تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء، نقابة وبنوك...الخ، حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة".

ثانيا: أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

1. **إدارة المؤسسة:** مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها يمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية والموضوعية وكلما كان مؤهلا وذو خبرة معتبرة، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها ويصبح رأيه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية كتطوير المعلومات المحاسبية والإدارية والتخطيط الاستثماري والضريبي والمالي، فكلما زادت ثقة إدارة المؤسسة بالتدقيق بالمدقق الخارجي كلما اعتمدت النصائح المقدمة من طرفه، مع أن يحرص المدقق على استقلاله وحياده وعدم انحيازه لأي طرف على حساب الأطراف الأخرى.[2]
2. **المساهمون:** يمكنهم التدقيق من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية[3]، ويعتبر كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد.[4]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص19.

[2] آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه ل م د، تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018/2017، ص، ص09، 10.

[3] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2018، ص43.

[4] آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص10.

3. **الدائنون:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت قروضهم بالإضافة إلى الفوائد سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقها.[1]
4. **العاملون:** يفيد التدقيق العاملين أو المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى فبمجرد علمهم بأن عملهم سوف يخضع إلى تدقيق ومراقبة من طرف خارج المؤسسة، فإن ذلك يدفعهم إلى الحرص وتقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل.[2]
5. **إدارة الضرائب:** تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإذا كانت المعلومات غير صحيحة، وكانت إدارة الشركة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا أذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتاجها، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي، بالإضافة إلى اطمئنانها على صحة الوعاء الضريبي، ومراقبة التصريحات.[3]
6. **لنقابة العمال:** يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، ممّا يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد، وبالمقابل الأجور منخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة الشركة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.[4]
7. **المجتمع:** يتمتع المجتمع في باقي المستفيدين الذين لم يتم ذكرهم، فأي شخص طبيعي أو معنوي يتأثر بقرارات المؤسسة محل التدقيق فإنه يدخل ضمن المستفيدين، وكلما زاد حجم المؤسسة وتعاظم حجم رأس مالها كلما زاد حجم المجتمع المستفيد من القوائم المالية للمؤسسة وتقرير المدقق الخارجي لها خصوصا إذا كانت المؤسسة متعددة الجنسيات، فإن المسؤولية تزيد ثقلا على المدقق الخارجي الذي ينظر إليه على أنه الفرد المتكامل الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرار.[5]

---

[1] نفس المرجع السابق.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التحصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، ص44.

[4] نفس المرجع السابق.

[5] آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص10.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق المحاسبي

سنتطرق من خلال هذا المطلب لأهداف وأنواع التدقيق المحاسبي وذلك كما يلي:

أولا: أهداف التدقيق المحاسبي

تهدف عملية التدقيق إلى التأكد من صحة عناصر القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية، وكذا أنظمتها الرقابية، وهذا وفقا لبرنامج تدقيق مخطط مسبقا من قبل منفذ هذه العملية، وذلك بغية تمكينه من إبداء رأيه الفني والمحايد حول البيانات والمعلومات الصادرة عن المؤسسة، ومدى خضوعها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من جهة، ومن جهة أخرى يتم تتبع النفقات والايرادات ومدى صحة تسجيلها محاسبيا، والتثبيتات بمختلف أنواعها لمعرفة الطرق المتبعة في تسجيلها، تقييمها واعادة تقييمها من جهة أخرى. وانطلاقا مما سبق يمكن حصر أهم الاهداف التي جاء بها التدقيق في النقاط التالية:[1]

1. **الأهداف التقليدية:** تتمثل فيما يلي:

- التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أثبتت طبقا للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية ودقتها؛
- إبداء رأي فني محايد يعتمد على أدلة وقرائن تعبر عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات، وعن مدى دالة هذه القوائم على نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وعلى مر كزها المالي في نهاية تلك الفترة؛ اكتشاف التزوير والغش والأخطاء التي قد توجد في السجلات والدفاتر؛
- تقليل أو منع احتمالات ارتكاب الاخطاء والغش والتزوير، وذلك عن طريق أنظمة الرقابة الداخلي؛
- استناد إدارة المنشأة على الحسابات المدققة التي تعتمد عليها عند اتخاذ القرارات.

2. **الأهداف المطورة:**

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الاسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم تقييم النتائج لما كان مستهدفا؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة بمحو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع.

[1] حسام زايدة، **محاضرات في مقياس تدقيق ومراقبة نظم المعلومات**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019، ص 11.

ثانيا: أنواع التدقيق المحاسبي

يوجد أنواع متعددة من التدقيق حيث تنقسم حسب ما يلي:

1. من حيث النطاق:

ويشمل كل من:

1.1. التدقيق الكامل: يقصد به قيام المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات في المنشاة، بقصد توصل إلى رأي فني محايد حول صحة هذه القوائم المالية كلل، وتسود في المشاريع الصغيرة ذات العمليات قليلة العدد.

2.1. التدقيق الجزئي: ان يقوم المدقق بتدقيق جزء معين في النشاط كتدقيق المشتريات او المبيعات...الخ، وهنا تكون جدية المدقق محددة بما كلف به. [1]

2. من حيث التوقيت:

ويشمل كل من:

1.2. التدقيق النهائي: يقوم به المدقق بعد الانتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، لان الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا.[2]

2.2. التدقيق المستمر: يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، فيكون خاص بالمنشئات الكبيرة. [3]

3. من حيث الهيئة القائمة:

ويشمل ما يلي:

1.3. التدقيق الخارجي: يقوم بمهمة التدقيق الخارجي مدقق من خارج المؤسسة تقوم هذه الأخيرة بتعيينه من أجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي محايد ليس له صلة بأي من العاملين والاداريين، وإن وجود التدقيق الداخلي لا يعني أنه يغني عن الدقيق الخارجي إنما هو مكمل ويمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في حالة توفر:

- قسم التدقيق الداخلي مرتبط بأعلى هيئة؛
- وجود موظفين كفوئين؛
- الشمولية في التدقيق والمعاملات؛

[1] عبد الرزاق محمد عثمان، "**اصول التدقيق والرقابة الداخلية**"، الطبعة الاولى، الدار النموذجية،2011، ص15.

[2] نفس المرجع السابق، ص17.

[3] خالد عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**"، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2004، ص، ص 33، 34.

- تحضير تقارير عن عمليات التدقيق الداخلي.[1]

2.3. التدقيق الداخلي: يقوم بهذه الوظيفة مجموعة من العمال داخل المؤسسة يعينون للقيام بالمراقبة الداخلية من أجل حماية أموال المؤسسة والوصول إلى أهدافها بأقصى سرعة ممكنة للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والالتزام بالخطط والسياسات الإدارية.[2]

4. من حيث درجة الالتزام:

ويشمل كل من:

1.4. التدقيق الالزامي: هو التدقيق الذي يلزم المؤسسة على القيام به وذلك حسب النصوص التشريعية والقوانين النافذة.

2.4. التدقيق الاختياري: هذا النوع من التدقيق غي الزامي اي دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، ويناسب هذا التدقيق المؤسسات الفردية في شركات الأشخاص.[3]

5. من حيث مدى الفحص أو حجم الامتيازات:

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى نوعين كما يلي:[4]

1.5. التدقيق الشامل: يعني أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقو م بتدقيق جميع المفردات محل التدقيق، ومن الملاحظ أن هذا التدقيق يصلح للمؤسسة صغيرة الحجم، حيث انه في حالة المؤسسة كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتها.

2.5. التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسالمة نظام الرقابة الداخلية، يعتبر التدقيق اختياري هو الاساس السائد للعمل الميداني والتدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء لذلك الأساس والجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختياري من ناحية أخرى وذلك تجنبا للخلط بين هذه الأنواع حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين انه يكون اختياري إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات وكذلك

---

[1] ن. عبد الصمد، **مدخل إلى التدقيق المحاسبي**، محاضرات مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، ص 03.

[2] نفس المرجع السابق، ص 04.

[3] صالحي محمد، "**التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**"، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح) الأردن، 2016، ص 33.

[4] قايد احمد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص، ص 24، 25.

الحال بالنسبة للتدقيق الجزئي إذ قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محا التدقيق وقد يكون اختياري إذا تم اختبار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي

وقد خصص هذا المطلب لعرض فروض التدقيق المحاسبي أولا ثم مبادئ التدقيق ثانيا.

أولا: فروض التدقيق المحاسبي

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون مبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، وهي كالآتي:

1. قابلية البيانات للفحص:

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه المعايير تتمثل في:

1.1. **الملاءمة:** يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

2.1. **القابلية للفحص:** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

3.1. **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

4.1. **القابلة للقياس الكمي:** هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.[1]

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة:

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة.[2]

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظرو المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص 16.

[2] نفس المرجع السابق.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.[1]

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء:

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختياري بدلا من الشامل.[2]

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سالمة تمثيل القوائم المالية للمركز ونتائج الاعمال:

تمثل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقياس الذي من خلاله يتم الحكم على مدى مصداقية وعدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن المدققين يستدلون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمقياس للحكم على سالمة عناصر معينة، كما أنها تساهم في تكوين وتدعيم آرائهم.[3]

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يستمد هذا الفرض من أحد فروض المحاسبية وهو فرض الاستمرارية، ويعني هذا الفرض أنه إذا اتضح لمدقق الحسابات أن إدارة المؤسسة تتصرف بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق سليم، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في الفترات اللاحقة مالم يثبت العكس، والعكس صحيح، حيث إذا تبين للمدقق أن إدارة المؤسسة تتلاعب في تصرفاتها، وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق غير سليم فينبغي عليه الحرص منها في المستقبل، ومن جهة أخرى تستحيل عملية التدقيق في حالة عدم وجود هذا الفرض.[4]

7. مدقق الحسابات عليه أن يتصرف عند أداءه لمهامه كمدقق فقط:

لا يعني هذا الفرض أن المدقق لا يمكنه تقديم أنواع أخرى من الخدمات لعملائه من خلال معرفته المحاسبية مثل اقتراح طرق ملائمة لمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وإنما يعني أن الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق

---

[1] نفس المرجع السابق.

[2] نفس المرجع السابق، ص 17.

[3] بن زازة منصورية، **التدقيق المحاسبي في ظل العولمة الاقتصادية–دراسة حالة الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم السنة الجامعية 2016/2015 ص، ص 72، 73.

[4] نفس المرجع السابق.

أثناء تنفيذ عملية التدقيق يجب أن تكون أقل اهمية لأنه من الممكن أن تكون مضرة إذا تداخلت مع واجباته، كما يعني هذا الفرض أنه لا ينبغي أن يكون للمدقق مصالح متعارضة تحد من استقلاليته عند أداء مهامه.[1]

8. يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

من خلال هذا الفرض يمكن تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة من مدقق الحسابات عند ممارسته للمهنة، وقد تم الاعتراف بالالتزامات المهنية التي تفرضها مهنة مدقق الحسابات إلى حد مقبول من خلال معايير التدقيق المتعارف عليها، ويشكل هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس الذي من خلاله تتحدد مسؤولية المدقق اتجاه المجتمع، العميل، وزملاء المهنة.[2]

ثانيا: مبادئ التدقيق المحاسبي

تجدر الاشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص.
- ركن التقرير.

وبناء على ذلك مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيميا إلى مجموعتين هما: [3]

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

وتتمثل فيما يلي:

1.1. مبدأ تكامل الادراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة عن كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الاخرى من جهة الوقوف على احتياجات الاطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الاثار من جهة أخرى.

2.1. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الاقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً الفحص تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

3.1. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

---

[1] نفس المرجع السابق.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] عمر على عبد الصمد " **محاضرات في التدقيق المحاسبي**" كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس بالمدية، 2012/2010، ص، ص 26، 27.

4.1. **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي المنشأة وهذا المناخ يعبر عن تحويل المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. **المبادئ المرتبطة بركن التقرير:**

وتتمثل فيما يلي:

1.2. **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير.

2.2 **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق لمبادئ والاجراءات المحاسبية والتغيير فيها واظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وابراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3.2 **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4.2 **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرًا واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

تسعى الجزائر من خلال إصدارها لمعايير التدقيق المحلية إلى تطوير مهنة التدقيق ورفع مستوى كفاءة الأداء المهني للمدققين إلى المستوى الدولي، حيث قامت لجنة المعايرة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي مهمتها اصدار معايير المحاسبة والتدقيق المحلية والتي سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA بإصدار هذه المعايير على شكل أربع مقررات كل مقرر يحتوي على أربعة معايير محلية وذلك كما يلي:

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

يتضمن هذا المقرر أربع معايير وهي: [1]

1.1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":

أوضح هذا المعيار أن الشخص المكلف بالتدقيق في المؤسسات الاقتصادية يكون أما محافظ حسابات أو مدقق متعاقد، وقد عالج مختلف واجباته وحقوقه وقد قدم نموذجا لرسالة المهمة، كما يؤكد على ضرورة القيام بمهمته حسب الشروط المنصوص عليها.

2.1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية":

يوضح هذا المعيار إمكانية استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية من أجل الحصول على الأدلة اللازمة لإبداء رأيه، ويجب أن تكون هذه الأدلة ذات دلالة ومصداقية، حيث يتم الحصول عليها عن طريق رد خطي مباشر موجه للمدقق من طرف الغير، إما يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب الذي يرسله المدقق، كما يبين ما يجب على المدقق فعله في حالة قيام الإدارة بعرقلته، وكيف يتعامل مع الردود المرسلة إليه.

3.1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد إغلاق الحسابات":

يتطرق هدا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات في إطار تدقيقه للكشوفات المالية للمؤسسة، ويهدف المدقق من خلاله إلى الحصول على الأدلة الكافية التي تبرهن أنه قد قام بالتعديلات الضرورية لها.

4.1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية":

يعالج هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على تصريحات كتابية من إدارة المؤسسة والتي تأكد على أنها قد قامت بمهامها على أكمل وجه، حيث اعتبر أن هذه التصريحات تعتبر بمثابة عنصر مقنع، كما نص هذا المعيار على كافة الإجراءات التي توضح للمدقق كيفية التعامل معها.

---

[1] حراث نخلة وبن حمو عصمت محمد، **المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في ارسال مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، الجزائر، 2022، ص، ص 501، 502.

2. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق:

يتضمن هذا المقرر أربع معايير وهي:[1]

1.2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق في حالة التدقيقات المتكررة، وبعض الأمور التي لها أهمية في إطار مهمة التدقيق الأولية، ووضح كيفية إعداد إستراتيجية عامة تتكيف مع المهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لها.

2.2 المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة":

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كافة الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها من أجل الحصول على العناصر المقنعة الكافية والتي يستند عليها في أبداء رأيه، كما أشار إلى عدة مفاهيم تشرح هذه العناصر.

3.2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمته الأولية، حيث أشار إلى أن هذه الأرصدة تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية في بداية السنة والتي تم بموجبها تقديم معلومات كالطرق المحاسبية المعدة وفقها، كما أوضح عدة نقاط يجب على المدقق الالتزام بها عند قيامه بمهمته.

4.2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية":

تطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول صحة القوائم المالية، وكذا إلى شكل ومضمون التقرير الذي يحوي على هذا الرأي، وجب أن يكون هذا الأخير قد بني على أسس ناتجة عن استنتاجاته التي استخرجها من العناصر المقنعة التي قام بجمعها، كما يجب أن يعبر عنه بوضوح في تقرير كتابي.

3. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق:

يتضمن أربع معايير كما يلي: [2]

1.3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية":

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وكذلك إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم نهاية عملية التدقيق، ويقصد بالإجراءات التحليلية: هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص، ص 502، 503.

[2] فوزي الحاج أحمد ومحمد البشير مركان، **معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة اقتصاد الأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020، ص 285.

2.3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوفات المالية، ويتمثل هدف المدقق في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرار الاستغلال، وكذلك استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

3.3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلية، ولا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

4.3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق":

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق التي تقع عليه عندما يلجأ إلى خبير للقيام بمراقبة معينة تتطلب خبرة في مجال آخر غير المحاسبي والتدقيق، كما يحدد مسؤولية المدقق التي يتحملها بالكامل عند إبداء رأيه حتى وإن اعتمد على خبير، وتعتبر الخلاصات المستنتجة من هذا الأخير بمثابة أدلة.[1]

4. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن الإصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

يتضمن هذا المقرر كذلك أربع معايير وهي: [2]

1.4. المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق":

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق لتدقيق الكشوفات المالية، وذكر طبيعة هذه الوثائق وفائدتها بالنسبة للمدقق، كما أوضح بأنها تشكل ملفا كاملا للعناصر المقنعة التي يدعم بها المدقق تقريره، فهي تؤكد على أن العملية قد خطط لها من قبل وتم تأديتها وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، كما أنها تسهل عملية الرقابة، وإلزام المدقق بإعدادها في الوقت المناسب.

2.4. المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة":

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على المعايير الكافية فيما يخص المخزونات وحالتها، وكذا إحصاء مختلف النزاعات والقضايا التي تخص المؤسسة، وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3.4. المعيار رقم 530 " السبر في التدقيق":

[1] حراث نخلة وبن حمو عصمت محمد، مرجع سبق ذكره، ص 503.

[2] نفس المرجع السابق، ص، ص 503، 504.

يطبق هذا المعيار في الحالات التي يقرر فيها المدقق الاعتماد على السبر لإنجاز مهمة التدقيق، حيث يعالج طريقة السبر الاحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار العينة ووضع إجراءات الاختيار والمراجعات وتقييم النتائج المتحصل عليها، ويهدف إلى حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها استنتاجاته حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة.

4.4. المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

يوضح هذا المعيار واجبات المدقق حول هذه التقديرات والعلاقة فيما بينهما، ويهدف من خلاله المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية لتحقق من أن هذه التقديرات مدرجة في الكشوفات سواء كانت مسجلة أو مذكورة كمعلومة.

المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات في الجزائر حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا وهذا ما جاء في القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة، وألغي هذا القانون بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

وهذا ما وجب علينا التطرق إليه من خلال هذا المبحث لتوضيح عدة جوانب لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهوم محافظ الحسابات، صفاته، حقوقه وواجباته، مهامه ومسؤولياته، تعيينه، عزله وأتعابه.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وصفاته

سنتطرق من خلال هذا المطلب لمفهوم محافظ الحسابات وصفاته.

أولا: مفهوم محافظ الحسابات

حسب المادة 22 من القانون 10-01: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[1]

وهكذا فقد فرض القانون على معظم الشركات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة دون التدخل في التسيير.[2]

ثانيا: صفات محافظ الحسابات

يجب أن تتوافر في المدقق صفات شخصية وخلقية بالإضافة إلى المؤهلات العلمية منها: [3]

- الإلمام التام والتفهم العميق بأصول المحاسبة وفروعها ومتتبعا لاتجاهاتها.
- أن يكون كتوما وأمينا يحافظ على أسرار المشاريع التي يطلع عليها.
- أن يكون ملمًا بالقوانين والأنظمة والتشريعات المتصلة بعمله.
- أن يكون سيد نفسه، لا سلطان عليه لغير ضميره.
- أن يكون صبورا.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الصادرة يوم 28 رجب عام 1431هـ الموافق ل 11 جويلية 2010، العدد 42، ص 07.

[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان، عمان، 2015، ص83.

[3] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص، ص 101، 102.

- ألاّ يوافق على أية عملية إلاّ إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها.
- ألاّ يخرج عن دائرة اختصاصه.
- أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي بمستوى أعضاء مجلس الإدارة.
- أن يكون ذا ضمير حي، هدفه الإخلاص في عمله مع التمسك بآداب سلوك المهنة.
- أن يكون متمكنا من لغته قادرًا على التعبير بها كتابة وتحدثا بكل وضوح.
- أن يتحلى بالأمانة ولا يشهد إلاّ بعد التأكد واليقين.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

لكي يؤدي المدقق عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية بكل ماله وما عليه من حقوق وواجبات حسب ما تقتضيه مبادئ المراجعة ولما جرى عليه العرف من ناحية أخرى:

أولا: حقوق محافظ الحسابات

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية للمدقق فيما يلي: [1]

- حق طلب أي استفسار أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها في أي وقت للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له.
- للمدقق فحص وتدقيق مختلف حسابات السجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقتضي به القواعد والمبادئ المحلية المتعارف عليها من خلال المراجعة المحاسبية، إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندة من خلال المراجعة المستندية.
- حق مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.
- حق حضور الجمعية العامة للمساهمين بصفة شخصية، وحق دعوة هذه الجمعية للانعقاد في الحالات الاستعجالية.
- الحق في مناقشة عزله مع حق حبس المستندات والأوراق حتى يحصل على أتعابه[2].

[1] آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص، ص 21، 22.

[2] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 104.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

ويقصد بها ما على المدقق من التزامات لإنجاز عمله بشكل جيد: [1]

- يجب عليه أن بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها وما تجويه من قيود يومية، وحسابات أستاذ من أجل التحقق من صحتها وسلامتها، وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها والتعاون مع محاسبي المؤسسة.
- يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بطريقة التحقق التي يراها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر.
- يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه، حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة.
- يجب على المراجع تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة لمعالجة وتوضيح الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك، وتجنب الوقوع في الأخطاء مستقبلا، وكذلك حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
- يجب عليه التأكد بأن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم ببنود العقود التي قبلتها ووقعت عليها.
- القيام بعمل تسويات الجرد اللازمة لعناصر المصروفات والايرادات وفقا للقواعد المتعارف عليها.
- يجب عليه فحص عناصر الميزانية للمؤسسة في نهاية السنة المالية.
- على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة لمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره على الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة.
- يجب عليه أن يحظر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.
- مراعات أصول المهنة وهذه العبارة مشتقة عن القسم الذي يؤديه المدقق.[2]

[1] آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص، ص 22، 23.

[2] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 105.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات عدة مهام ومسؤوليات أساسية يقوم بها من بينها الفحص والمصادقة على التقارير حيث سنتطرق في الجزء الأول من هذا المطلب إلى المهام الاساسية لمحافظ الحسابات أما في الجزء الثاني فسنتطرق إلى مسؤوليات محافظ الحسابات.

أولا: مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات أثناء القيام بمراقبة حسابات المؤسسة بمجموعة من المهام والتي نصت عليها المادة 23 من القانون 10-01 وهي: [1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حامي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية والمصادق عليها من مجلس الإدارة.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- في حالة الشركات القابضة والمجمعة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة المدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

[1] الجريدة الرسمية، العدد 42، مرج سبق ذكره، ص 07.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

لا شك في أن تهاون محافظ الحسابات في تأدية واجباته المهنية أو عدم الوفاء بها سيضعه أمام عدد من المسؤوليات فقد حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقا للقانون 10-01 وهي المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية.

1. المسؤولية المدنية:

هي التزام مدقق الحسابات بعد رفع دعوة قضائية ضده بتعويض الضرر المادي والمعنوي الناجم عن كل خطأ وإهمال في أداء واجباته المهنية وعدم بذله العناية المهنية اللازمة، ولكي يكون مسئولا يجب توفر أركان المسؤولية وهي:

- أن يكون هناك خطأ أو إهمال وتقصير من طرف مدقق الحسابات أو من طرف أحد مساعديه.
- أن يحدث ضرر لموكله أو لمستخدمي القوائم المالية.
- وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، بحيث يقع الضرر كنتيجة مباشرة لخطأ مدقق الحسابات.

توفر هذه الأركان لا يعني دائما وجود مسئولية مدنية، فالمشرع بالمادة 59 من القانون 10-01 أكد أن محافظ الحسابات يوفر الوسائل دون النتائج، فإن اتبع المعايير والإجراءات المهنية اللازمة ولم يكتشف أي خطأ أو غش بالقوائم المالية فلن يكون مسئولا، لكونه مطالب بتقديم رأي معقول وليس جازم، وإن كان مدانا فسيتحمل المسئولية اتجاه كل الأطراف ذات العلاقة بخدماته، باتجاه الشركة التي يدققها وباتجاه الجهة التي عينته كوكيل عنها، بالإضافة لتضامنه مع كل طرف تضرر بسبب خطئه، ومن أجل تقليل تداعيات المسئولية المدنية على مدقق الحسابات ألزمه المشرع باكتتاب عقد تأمين لتغطية تعويض الضرر في حالة وقوعه.[1]

2. المسؤولية الجنائية:

تعرف على أنها تلك الوضعية التي يتعدى فيها الضرر نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل،[2] بحيث تنشأ هذه المسؤولية بسبب ارتكابه أو مشاركته في جريمة معينة أو معينة أو التستر عليها بشكل مقصود، في هذه الحالة لن يطالب بالتعويض لشخص معين فالمتضرر هو المجتمع ككل لذا سيعاقب وفق القوانين ذات العلاقة.

ولقد أورد المشرع في المادة رقم (62) من القانون 10-01 أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني، كما حدد عدة أسباب ووقائع منشأة لها وحدد عقوبة كل واحدة

[1] سيد محمد، **مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر**، مجلة الاقتصاد، العدد 15، المجلد 02، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2016، ص، ص 85، 86.

[2] دادن عبد الغفور، **تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 05، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2022، ص، 230.

منها من خلال نفس القانون أو بالقانون التجاري أو قانون العقوبات، كانتحال صفة مدقق حسابات أو عدم احترام موانع التعيين، افشاء السر المهني، إعطاء معلومات كاذبة بتقرير التدقيق،[1] عدم التصريح بالأعمال غير شرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافه، المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أي وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة.[2]

3. المسؤولية التأديبية:

نصت المادة (63) من القانون 10-01 على تحديد مفهوم المسؤولية التأديبية، بحيث نصت على ما يلي: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في: [3]

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها".

[1] سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص86.

[2] محمد الهادي ضيف الله وأحمد الصالح سباع، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية-دراسة حالة،** مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت، الجزائر، 2018، ص، ص، 237، 238.

[3] الجريدة الرسمية العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الرابع: تعيين، عزل وأتعاب محافظ الحسابات

نص المشرع الجزائري على كيفية تعيين محافظ الحسابات، وعلى كيفية عزله وذلك في القانون التجاري، وتحديد أتعابه من خلال القانون 10-01، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: تعيين محافظ الحسابات

نصت كل من المادة 26 و27 من القانون 10-01 على تحديد الجهة المخولة لتعيينه وكذلك على مدة عهدته، بحيث نصت المادتين على ما يلي:[1]

"تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بحيث مدة عهدته تحدد بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بحيث لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتن متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا".

لكن هناك بعض الحالات يمنع من خلالها تعيين محافظ حسابات في كيان معين، ويعود ذلك للأسباب التالية:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ؛
- قبوا أعمال التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

[1] نفس المرجع السابق، ص، ص 07، 11.

ثانيا: عزل محافظ الحسابات

نص عليه في المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري وهو: "في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".[1]

نلاحظ من المادة السابقة الذكر أن العزل يكون من القضاء فقط بطلب من الهيئات المحددة على سبيل الحصر، ويكون فقط في حالة الخطأ أو مانع، ما عداهما يكون العزل موجب التعويض لأنه يكون تعسفيا.[2]

ثالثا: أتعاب محافظ الحسابات

يتقاضى مدقق الحسابات أتعابا من الشركة لقاء قيامه بمهامه لديها، ويعود الاختصاص في ذلك إلى الجمعية العامة للمساهمين وحدها، فلا يجوز تفويض مجلس إدارة الشركة تقدير هذه الأتعاب، وتحدد أتعاب محافظ الحسابات في ضوء ساعات العمل، ودرجة صعوبة العملية، ومقدار الخبرة والمهارة المطلوبة[3]، وهو ما أشارت إليه المادة 37 من القانون 10-01 التي تنص على ما يلي: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته؛ لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهنته؛ لا يمكن احتساب الاتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"[4]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2007، ص 190.

[2] طالب محمد كريم، **دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة**، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، العدد السادس، جامعة مستغانم، الجزائر، 2018، ص 268.

[3] بومكواز عبد القادر، بوعناني نسيمة، **دور محافظ الحسابات في مراقة شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012، ص، ص 31، 32.

[4] الجريدة الرسمية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 08.

المبحث الثالث: منهجية عمل محافظ الحسابات

لكل عمل مهما كان لابد من وجود طريقة يتبعها صاحب العمل وذلك من اجل سهولة العمل وتنظيمه وسهولة التخطيط من اجل ذلك توجب علينا التطرق إلى أربعة مطالب أساسية وهي قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق، ملف العمل، أدلة وقرائن الإثبات، تقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق عناصر القوائم المالية، إعداد التقرير.

المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن توفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

أولا: الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة في:[1]

- التحقق من صحة تعيينه والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الاتصال بالمدقق السابق وهي قاعدة من قواعد السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من الأسباب والمبررات ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- الحصول على معلومات أولية عن المؤسسة كدراسة مبدئية بقصد الالمام بأكبر قسط من المعلومات عن المؤسسة؛
- التعرف على الناحية الفنية للمؤسسة فذلك يساعده على فهم العديد من المشاكل التي تظهر أثناء تأدية مهمته، فعليه قبل البدء في تنفيذ مهمته القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على تسلسل العمليات الفنية فيها؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي حيث يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة؛
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة وتقرير المدقق السابق؛
- فحص التنظيم الإداري حيث يتعرف من خلاله على موظفي المؤسسة وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.

[1] خالد الخطيب وخليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل، عمان، 2009، ص-ص 140-142.

ثانيا: مخطط التدقيق

يقوم المدقق برسم خطة عمله، بعد إتمام الإجراءات والخطوات التمهيدية، ويرسم الطريق الذي يسير عليه بمساعدة مساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة في شكل برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:

- الأهداف الواجب تحقيقها؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب اتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت المعياري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة أو إجراء نفذ،
- توقيع الشخص المسؤول عن انجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا للخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق، وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها، وسجل بالأعمال المنتهية، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.[1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 143.

المطلب الثاني: ملف العمل، أدلة وقرائن الاثبات

سنتطرق من خلال هذا المطلب تعريف ملف العمل الذي يمسكه محافظ الحسابات أولا، وتعريف أدلة وقرائن الاثبات ثانيا.

أولا: ملف العمل

سنحاول من خلال هذا العنصر تعريف ملف العمل وذكر أنواعه

1. تعريف ملف العمل:

يعني سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة التدقيق، فالهدف الرئيسي من ملف العمل هو تسجيل الدلائل وتجميعها ليتمكن المدقق من تكوين رأيه المهني الذي يقوم على الخبرة ومنه نستطيع القول أن ملف العمل يبين كيف تم التخطيط للعمل.[1]

2. أنواع ملفات العمل

يوجد نوعان لملف العمل وهما كالتالي:

1.2. **الملف الدائم:** تعتبر عملية التدقيق ذات طبيعة متكررة وتتم دوريا من فترة إلى أخرى ويشتمل هذا النوع من الملفات الأوراق التي تحتوي على معلومات تكون دائمة ومستمرة نسبيا من سنة إلى أخرى[2]، ويتضمن ما يلي: [3]

- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة ومصانعه وفروعه؛
- نوع الشركة القانوني وتاريخ التأسيس وطبيعة النشاط؛
- النظام الداخلي وعقد التأسيس؛
- النظام الإداري المستعمل في المشروع مع الخارطة التنظيمية؛
- دليل المحاسبة ونظامها والتعليمات؛
- قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة؛
- نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة؛
- الحسابات الختامية لعدة سنوات مع صورة عن توقيعات المسؤولين بالمشروع؛
- ملخص بالالتزامات المرتبط بها المشروع؛
- بيان برأس المال والسندات وملخص الأصول.

---

[1] عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 139.

[2] نفس المرجع السابق، ص، ص 140، 141.

[3] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 129.

2.2 الملف السنوي (الملف الجاري): على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التدقيق وتجديده المحتمل، يتضن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها السنة المالية الواحدة، يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت للمدقق إبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية، يعد هذا الملف ضروري من أجل: [1]

- تحكم أفضل في المهمة؛
- تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها؛
- التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال؛
- تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.

وبالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها، ويشمل الملف السنوي العناصر التالية: [2]

- القوائم المالية للسنة محل التدقيق؛
- معلومات متعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنة محل التدقيق؛
- تقارير الإدارة العليا ومجلس الإدارة للسنة محل التدقيق؛
- برنامج التدقيق للسنة محل التدقيق؛
- جميع الملاحظات والتحفظات وأدلة الإثبات المتحصل عليها للسنة محل التدقيق؛
- أدلة الإثبات المتحصل عليها؛
- المشاكل والعراقيل التي واجهت المدقق عند قيامه بمهامه.
- نسخة من كتاب التعيين وأسماء المدققين السابقين.[3]

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 142.

[2] نفس المرجع السابق، ص، ص 142، 143.

[3] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره، ص 129.

ثانيا: أدلة وقرائن الإثبات

سنحاول التطرق من خلال هذا العنصر إلى مفهوم أدلة وقرائن الإثبات وذلك من خلال تعريفها وذكر أهم أنواعها كما يلي:

1. تعريف أدلة وقرائن الإثبات:

تتعدد التعاريف التي تتناول أدلة الاثبات نذكر منها ما يلي:

يمكن تعريف أدلة الإثبات أنها "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية".[1]

كما عرفت أيضا "بأنها تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة"[2].

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الاثبات بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، بحيث ينص المعيار الدولي للتدقيق 500 (أدلة الاثبات) على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكن الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني.[3]

أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع.[4]

2. أنواع أدلة وقرائن الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الاثبات وقرائنها في التدقيق وأهمها:

1.2. الوجود الفعلي (المادي): يعتبر الوجود الفعلي أو المادي من أقوى الأدلة والبراهين الفعلية في عملية المراجعة مثل وجود المباني والآلات عن طريق إجراء الملاحظة، ولكن وجود الشيء لا يعني ملكيته[5]، بحيث يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية، وينظر للجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها.[6]

---

[1] زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص، 150.

[2] نفس المرجع السابق، ص 151.

[3] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 177.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الخامسة، دار وائل، الأردن، 2010، ص 127.

[5] زاهره عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 156.

[6] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 180.

2.2. **المستندات:** وتعتبر من أكثر الأدلة من حيث الكمية التي يتعامل معها المراجع، كما أنها تعتبر أكثر حجية كدليل من أي نوع آخر من الأدلة لأنها دليل القيد المستند، تشمل المستندات التي ترسل إلى المدقق مباشرة، المستندات التي يرسلها الغير للمؤسسة للاحتفاظ بها والمستندات الداخلية للمنشأة[1]، بحيث تعطي الفرصة للمراجع للتحقق من المعلومات المسجلة والتي يجب والتي يجب أن تكون مسجلة في الدفاتر، والمستندات تعتبر دليل قوي للربط بين الاحدث المالية التي تمت داخل المؤسسة خلال الفترة المالية والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث.[2]

3.2. **التقارير المعدة خارج المؤسسة:** وهي الشهادات والتقارير التي يحصل عليها مدقق الحسابات من أطراف خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنك، وتعتبر التقارير المعدة خارج المؤسسة أقوى من حيث الاعتماد عليها عند قيام المدقق بفحصه.[3]

4.2. **التقارير المعدة داخل المؤسسة من قبل الإدارة:** ويستعمل هذا الدليل إذا ما صادف المدقق أمورا ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة لتأييد ما هو وارد بالسجلات من بيانات،[4] مثل أن يحصل المدقق على شهادة من إدارة المؤسسة بالأصول الثابتة الموجودة، شهادة جرد وتقييم المخزون في آخر المدة.[5]

5.2. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قور القرينة أو الدليل تتناسب طردا مع قوة النظام الداخلي للرقابة،[6] حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية السليم والخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب، لذلك يبدأ المدقق عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية والتحقق من قوته أو ضعفه حيث أنه يعتمد في ذلك على كمية وحجم الاختبارات التي سوف يقوم بها المدقق والعينات التي يقوم باختيارها، لذلك العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الاختبارات أنه تقل حجم العينة وكمية الاختبارات إذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي وسليم وتزداد إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف.[7]

6.2. **الدقة المحاسبية:** تعتبر الدقة المحاسبية وصحتها في دفاتر وسجلات المؤسسة دليل وقرينة يستند إليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات، والتحقق من عمليات الجمع والطرح والضرب

---

[1] زاهره عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص، ص 156، 157.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 180.

[3] نفس المرجع السابق، ص 181.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 128.

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 181.

[6] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[7] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص، ص 181، 182.

والقسمة لدفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك المصروفات والايرادات واعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك كله يعطي المدقق دليل على صحة ما تحويه الدفاتر والسجلات.[1]

7.2. **الاحداث اللاحقة لإعداد الميزانية:** بعد أن ينهي مدقق الحسابات أعمال التدقيق ويعد تقريره النهائي، قد تقع أحداث بعد اعداد التقرير وربما تكون قرينة أو دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية المدققة.[2]

8.2. **الارتباط بين البيانات:** النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى ارتباط البيانات والمعلومات معا يعني أنه يؤدي هدفه بدقة، وبما أن المدقق يسعى للحصول على أدلة وقرائن فالارتباط بين البيانات بحد ذاته يعتبر دليلا قويا يمكن أن يعتمد عليه المدقق لاتخاذ قراره لإبداء الرأي حول نقطة معينة، فمثلا العلاقة بين المصاريف والمبيعات، والعلاقة بين المبيعات والربح، لذلك يلجأ المدقق الى استخدام النسب ومقارنتها مع السنوات السابقة ومع المؤسسات المماثلة الأخرى، يعني ذلك أن المدقق عليه أن يبذل جهدا لدراسة العلاقة بين البيانات وفي حالة أن أظهرت دراسة البيانات مثلا عدم وجود اختلاف بين مخصصات الاستهلاك للآلات بين السنة الحالية والسنة السابقة، هنا يجب أن يبحث عن أسباب هذا الاختلاف فربما يرجع الى زيادة في الأصول الثابتة أو نقص فيها.[3]

[1] نفس المرجع السابق.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] نفس المرجع السابق.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق عناصر القوائم المالية

من بين مهام مراجع الحسابات الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

1. التقييم الأولي:

يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها أما بنعم أو بلا، (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه وذلك حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.[1]

والهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المدقق في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة، وقد يظن البعض انه بإمكان المدقق فحص حسابات المؤسسة مباشرة والحكم عليها، فهذا لا يمكن إلا بأخذ نظرة شاملة أو فكرة شاملة عن المؤسسة موضوع التدقيق حتى يتسنى له فهم طريقة سير العمل داخله وطبيعة نشاطها كما عليه القيام بالأعمال الأولية المتمثلة في الاعتماد على المعلومات ذات الطابع النظامي أو القوانين المطبقة في المؤسسة لمعرفة خصوصيتها.[2]

وقد حدد البعض جوانب الدراسة الشاملة التي يجب أن يقوم بها المدقق وهي:

- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وخصائصها؛
- الدراسة العميقة للقانون الأساسي للمؤسسة ومختلف العقود؛
- التعرف على طبيعة كل من التنظيم الإداري المحاسبي؛
- الاطلاع على القوائم المالية السابقة.

وبعد أن يتعرف المدقق نظريا على المؤسسة يتمكن من استخراج نقاط القوة والضعف النظرية.

---

[1] محمد بوتين، **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص73.

[2] بوحفص رواني، **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق، كلية علوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية، 2018/2017، ص 40.

2. التقييم النهائي:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة synthèse de Document)، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

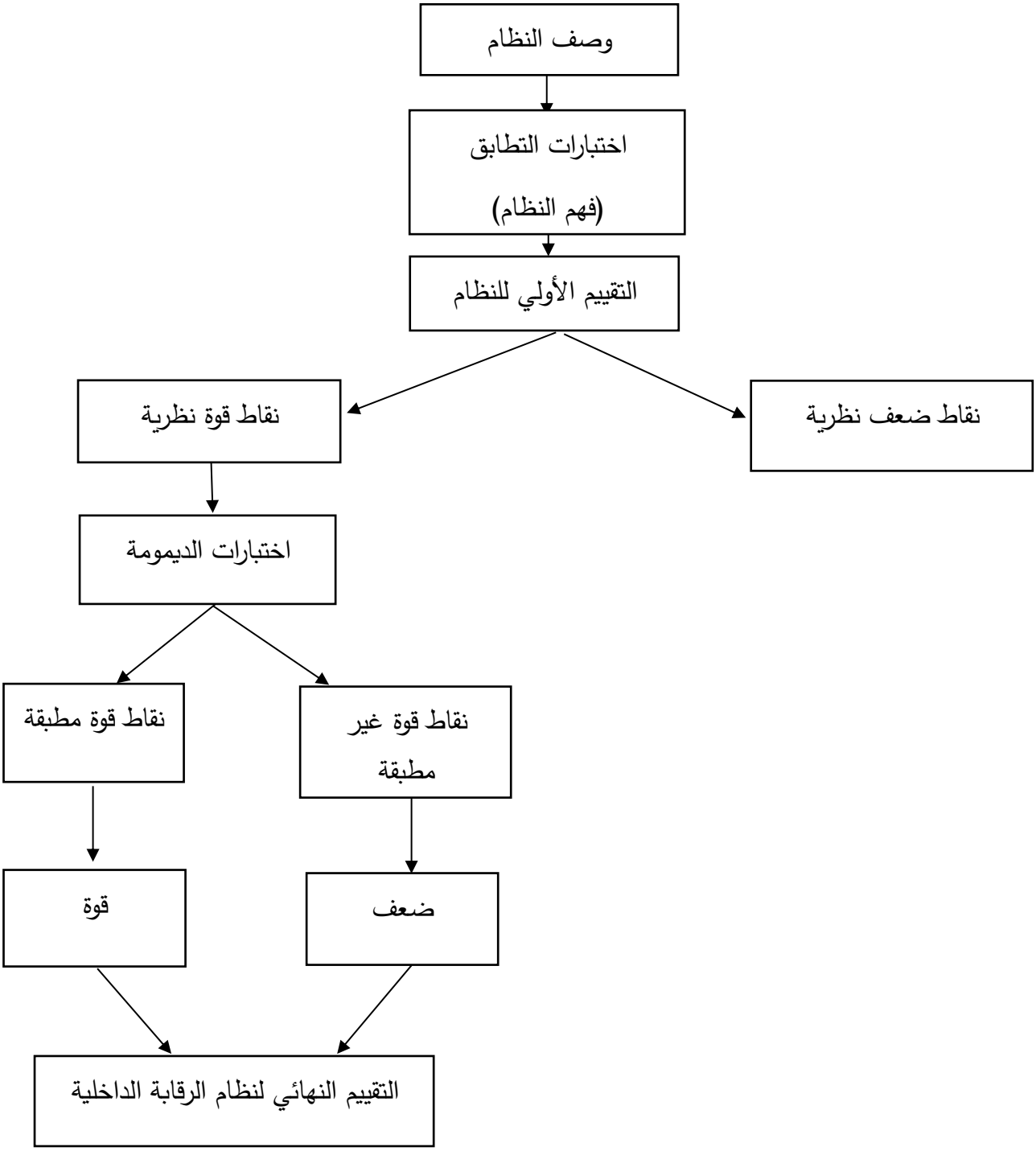
يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة الرقابة الداخلية، بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع؛
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة؛
- ينبغي، لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم. [1]

[1] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2010، ص 112.

الشكل رقم (1، 1): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك



المصدر: شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2004/2003، ص125.

ثانيا: تدقيق عناصر القوائم المالية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها، ولهذا ينبغي على كل عنصر من عناصر القوائم المالية أن تتوفر فيه الخصائص التالية:[1]

- الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛
- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛
- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها بشكل سليم.

حيث أن المدقق يثوم بتدقيق وفحص مختلف عناصر القوائم المالية للتحقق من توافر العناصر السابقة الذكر فهو إذن يتطرق إلى تدقيق وفحص كل من النقاط التالية:[2]

- التحقق من الأصول الثابتة؛
- التحقق من المخزونات؛
- التحقق من الحقوق والديون؛
- التحقق من الأموال المملوكة؛
- التحقق من النواتج والأعباء.

[1] لمايسي سارة، **تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية–دراسة ميدانية**، ملخص مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2016/2015، ص، ص 50، 51.

[2] نفس المرجع السابق.

المطلب الرابع: إعداد التقرير

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل عمل محافظ الحسابات، فهو المنتج النهائي لعملية التدقيق، وسنحاول التطرق من خلال هذا المطلب لمفهوم التقرير، عناصره، معايير إعداده وأنواعه.

أولا: مفهوم التقرير:

تقرير مدقق الحسابات هو عبارة عن بيان مكتوب يلخص راي مدقق الحسابات المعتمد على ما قام به من وسائل واجراءات فنية في فحص وتدقيق البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوفات، ويوضح التقرير بصفة اساسية راي المدقق في مدى تعبير قوائم نتيجة الاعمال عن الارباح الحقيقية والمركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية الفترة المالية.[1]

ثانيا: عناصر التقرير:

يتضمن تقرير المدقق العناصر التالية:

1. **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراجع الحسابات" لتميزه عن التقارير الأخرى التي قد تصدر عن مديري المؤسسة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الداخليين... (الخ).[2]
2. **المرسل إليه:** المساهمين أو مجلس الإدارة وفقا للشروط والتشريعات.[3]
3. **فقرة المقدمة:** وتتضمن هذه الفقرة ما يلي:[4]
   - القوائم المالية التي دققها على أن تشمل التاريخ والفترة التي تغطيها؛
   - بيان عن مسؤولية إدارة المؤسسة في إعداد القوائم المالية وبيان مسؤولية المدقق في التعبير عن رأيه في القوائم المالية بناء على التدقيق.
4. **فقرة النطاق:** وتتضمن هذه الفقرة ما يلي:
   - وصف نطاق التدقيق بالتعبير عن أنه تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية أو معايير أخرى مناسبة؛
   - بيان بأن التدقيق قد تم التخطيط له وأداؤه للحصول على تأكيد معقول عما كانت القوائم المالية خالية من الانحرافات المادية؛
   - بيان بواسطة المدقق عن أن التدقيق وفر له أساس معقولا لإبداء الرأي.

---

[1] خالد الخطيب وخليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص97

[2] رويخة عادل، **مدى قدرة مراجعي القوائم الحسابات على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية– دراسة استبيانية لعينة من مراجعي الحسابات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2017/2016، ص 48.

[3] لمايسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

[4] نفس المرجع السابق، ص 53.

يجب أن يتضمن تقرير التدقيق ويصف ما يلي:[1]

- الفحص على أساس اختباري للأدلة لتأييد القيم والافصاح عنها في القوائم المالية؛
- تحديد التقديرات الهامة المقدمة بمعرفة الإدارة عند تحضير القوائم المالية؛
- تقييم عام للبيانات المالية.

5. **فقرة الرأي:** يجب أن يحدد تقرير المدقق وبوضوح رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة.[2]
6. **تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني، ويبين هذا التاريخ أن مراجع الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ على القوائم المالية.[3]
7. **عنوان المدقق:** يجب أن يتضمن التقرير عنوان محدد لمكتب التدقيق، واسم المدينة التي يقع مكتب المدقق المسؤول عن التدقيق.[4]
8. **توقيع المدقق:** يجب أن يتضمن التقرير التوقيع، باسم مؤسسة التدقيق أو اسم المدقق الشخصي أو الإثنين معا.[5]

ثالثا: معايير إعداد التقرير:

هي مجموعة من القواعد التي يسترشد بها مدقق الحسابات عند اعداده تقرير المدقق، وقد حدد المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين معايير اعداد التقرير فيما يلي:

- يجب أن يبين التقرير ما إن كانت القوائم المالية قد اعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب ان يبين التقرير ما إن كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة كافيا عما تتضمنه القوائم المالية من معلومات، مالم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك؛

[1] نفس المرجع السابق.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] رويخة عادل، مرجع سبق ذكره، ص 49.

[4] لمايسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[5] نفس المرجع السابق، ص 54.

لذا فان مدقق الحسابات يجب ان يراعي عند اعداده لتقريره تلك المعايير المتفق عليها، بالإضافة الى أية معايير اخرى تضعها التشريعات الحكومية او جمعيات المحاسبين والمراجعين في الدولة، وفي جميع الاحوال يجب ان يتضمن التقرير بيانا يوضح نطاق وطبيعة عملية التدقيق التي قام بها المدقق وحدود مسؤوليته عنها.[1]

رابعا: أنواع التقارير

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

- تقرير نظيف؛
- تقرير تحفظي؛
- تقرير سالب؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.

1. التقرير النظيف

يعتبر التقرير النظيف الموضع لراي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية احد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة اعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، اذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته واجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية ان هذا التقرير يدل على تبني المدقق لمعايير المراجعة المتعارف عليها و المتالف ذكرها من جهة و من جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة قد يمنع المراجع عن اصدار التقرير للاعتبارات التالية: [2]

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا او جزئيا؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة الى أخرى؛
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة او عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب او عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالصادقات التي تأكد صحة ارصدة حسابات الزبائن والموردون او حساب البنك ...، أو في حالات عدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات او عدو التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب تلتزم بها المؤسسة.

[1] خالد الخطيب وخالد الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 98، 99.

[2] محمود التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، ،2006، ص56.

2. التقرير التحفظي:

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يري من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرز ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.[1]

3. التقرير السلبي:

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.[2]

4. تقرير عدم أبداء الرأي:

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجية عن نطاق الإدارة والمدقق على حد سواء.[3]

[1] محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص، ص 42، 43.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] لمايسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 55.

خلاصة الفصل

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات فالتدقيق المحاسبي يعد وظيفة من أهم الوظائف في تنظيم المؤسسة، كونه يخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، بحيث يقوم بعملية التدقيق الخارجي محافظ الحسابات وذلك بغرض فحص وتدقيق الدفاتر والسجلات والقوائم المالية و اكتشاف الغش و منع الأخطاء وإبداء رأي فني محايد في مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، وذلك من أجل تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة القوائم المالية

تمهيـــد

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، بحيث يمثل الهدف الرئيسي للقوائم المالية توفير معلومات مفيدة تمكن أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، وتمكن أيضا المهتمين بها من خارج المؤسسة من تقييم مقدرتها على توليد تدفقات نقدية، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية.

ومن خلال ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لجودة القوائم المالية فقسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالتالي:

- **المبحث الأول:** ماهية القوائم المالية.
- **المبحث الثاني:** ماهية جودة القوائم المالية.
- **المبحث الثالث:** علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنتوج النهائي للنظام المحاسبي، والتي تعكس امتزاج مجموعة من العناصر التي تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها المؤسسة أو تسيطر عليها والتعبير عنها بقيمة نقدية، وتمثل القوائم المالية أداة اتصال بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها من خلال الإفصاح عنها بهدف إمدادهم بالمعلومات الضرورية قصد استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وانطلاقا مما سبق سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تعريف وأهمية القوائم المالية، أهداف ومستخدمو القوائم المالية، أنواع القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف وأهمية القوائم المالية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف القوائم المالية أولا، وخصائصها ثانيا.

أولا: تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية لها وتختلف فقط من حيث الالفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الآخر، لكن سنحاول ذكر أهم التعاريف التي قدمت لها:

عرفت القوائم المالية بأنها: وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المؤسسة لكل من يهمه أمر المؤسسة سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها.[1]

تعرف كذلك بأنها "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات.[2]

ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها: عبارة عن المنتج الناتج النهائي والاساسي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث

[1] علي سايح جبور، **التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية–دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2022، ص 55.

[2] طالب عبد العزيز وبلمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، ص 101.

والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة[1]، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة.[2]

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول أن القوائم المالية تمثل الحصيلة النهائية للنظام المحاسبي التي يتم من خلالها عرض الوضعية المالية للمؤسسة نتيجة نشاطها وكذا تدفقاتها النقدية خلال سنة مالية معينة حتى تتمكن مختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة من اتخاذ قرارتها المختلفة.[3]

ثانيا: أهمية القوائم المالية

حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي 1978 أهداف التقارير المالية في تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة من أجل: [4]

- المساعدة في اتخاذ القرارات؛
- معرفة الموارد، ويتم الحصول على هذه المعلومات من الميزانية؛
- تقييم الأداء المالي والتشغيلي للشركة خلال فترتها المالية، ويتم الحصول على هذه المعلومات من حساب النتائج؛
- معرفة المصادر المختلفة للنقدية وعن استخدامها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من جدول سيولة الخزينة؛
- تزويد المستخدمين بالمعلومات التفسيرية والتوضيحية من خلال الإفصاحات والجداول والملاحظات المؤيدة المرفقة مع القوائم المالية، والتي تساعدهم على فهم المعلومات الواردة في هذه القوائم.

---

[1] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[2] زين عبد المالك، **القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي–دراسة حالة مجمع صيدال–وحدة الحراش**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014، 2015، ص 20.

[3] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[4] خير الدين قريشي وآخرون، **تقييم مدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في جودة القوائم المالية–دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات والمحاسبين في الجزائر**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد 3، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، الأردن، 2019، ص، ص 05، 06.

المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية

إن الأهداف الأساسية للقوائم المالية تتلخص فيما يلي:

- تزويد المستثمرين الحاليين والمحتملين، والدائنين والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية وغيرها من القرارات الاقتصادية.[1]
- تلخيص كافة المعلومات التي تتضمنها مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية التفصيلية.[2]
- إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمؤسسة، واستخراج نتائج عمليات المؤسسة خلال فترة مالية معينة مع تحديد موجودات وأصول المؤسسة سواء طويلة أو قصيرة الأجل.[3]
- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات المرتبطة بهذه الموارد، والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات.[4]
- توفير معلومات حول الوضعية المالية من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول النتائج، والتغيرات في المركز المالي من خلال جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة، وتستعمل هذه المعلومات من طرف عدد واسع من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.[5]
- تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لأغراض التنبؤ، والمقارنة، وتقييم القوة الإرادية للمؤسسة.[6]
- الإفصاح عن كافة المعلومات المناسبة لحاجات الأفراد الذين يستخدمون القوائم المالية.[7]
- توفير معلومات تفيد المستثمرين والدائنين وغيرهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من استثماراتهم في المؤسسة وتوقيت تلك التدفقات ودرجة المخاطرة المحيطة بها.[8]

---

[1] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[2] لمايسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

[3] عادل عاشور، **الإنذار المبكر في المؤسسات المالية باستخدام القوائم المالية–دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات المالية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017/2016، ص 176.

[4] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[5] بالقاسم بن خليفة، **دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2015/2014، ص 134.

[6] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[7] طالب عبد العزيز وبلمداني محمد، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[8] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 56.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية والتي يمكن تقسيمها إلى:[1]

أولا: الأطراف الداخلية:

وهي تلك الأطراف النابعة من داخل المؤسسة والتي تتمثل في:

1. **الإدارة:** تحتاج الإدارة بمختلف مستوياتها إلى القوائم والتقارير المالية، حيث تحقق هذه القوائم للإدارة:
   - مدى تحقيق المؤسسة للأهداف المرجوة.
   - التعرف على الوضع المالي والقدرة الكسبية للمؤسسة.
2. **الموظفون والعمال:** تهتم هذه الفئة بالقوائم والتقارير المالية للاطمئنان على استقرارها الوظيفي والمرتبط باستمرارية المشروع.

ثانيا: الأطراف الخارجية:

وهي كثيرة ومتعددة ومن أهمها:

1. **المساهمين:** ينصب اهتمامهم على درجة المخاطرة المتعلقة باستماراتهم وبرحيتها، فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ قرار شراء استثمار، الاحتفاظ به أو بيعه كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة قدرة المؤسسة على توزيع قسائم الأرباح.
2. **العاملين:** هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرة المؤسسة على دفع تعويضات، مكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل.
3. **المقرضين:** وهم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضيهم على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.
4. **الموردين والدائنين الآخرين:** وهم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق.
5. **الزبائن:** وهم بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة المؤسسة وتنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي.
6. **الدولة والهيئات العمومية:** تهتم الدولة بتوزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة، كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة وتحديد السياسات الجبائية وإعداد إحصائيات وطنية كالدخل القومي.

[1] مرازقة صالح وبوهرين فتيحة، **القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية**، الاقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بغرداية، الجزائر، ص، ص 07، 08.

المبحث الثاني: ماهية جودة القوائم المالية

تمثل المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي، كما تعد وسيلة تقرير عن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة لمستخدمي المعلومات عند عملية اتخاذ القرارات، إذ أن جودة أي قرار يتم اتخاذه تعتمد على جودة المعلومات المالية المقدمة، وتتحقق جودتها من خلال توفر خصائص نوعية في هذه المعلومة.

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء وملاءمته للغرض الذي أعد من أجله ومطابقته للمواصفات المطلوبة، كما عرفت بأنها "الملاءمة للاستخدام أو الهدف"، أي أنه كلما كان الشيء ملائما لاستخدام المستفيد منه ومشبعا لحاجته كلما كان ذو جودة أعلى، وبالتالي فإن الحكم على جودة شيء ما يتطلب الاستناد إلى إطار معين يحدد المواصفات الواجب توافرها لتحقيق الجودة.

أما من الناحية المحاسبية فقد اختلفت وتعددت مفاهيم جودة القوائم المالية من وجهة نظر المنظمات المهنية والباحثين والمختصين، حيث عرفت الجودة على أنها الوجه الشفاف للقوائم المالية الذي يعكس طبيعة واقع المنظمة ما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات الرشيدة.

في حين يرى البعض أنه يقصد بجودة القوائم المالية مدى دقة معلومات تلك التقارير في أن تعكس حقيقة عمليات الشركة وحقيقة موقعها الاقتصادي ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة.[1]

تعني أيضا مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.[2]

يلاحظ مما سبق اختلاف الآراء بين الباحثين في تعريف جودة القوائم المالية حيث لم يحدد مفهوم موحد ومتفق عليه في هذا الشأن،[3] وبصفة عامة يمكن القول بأن جودة القوائم المالية تعني أن تعبر القوائم المالية عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، بالإضافة إلى توفير معلومات ملائمة توضح الاداء الحقيقي للمؤسسة.[4]

---

[1] أمينة حفاصة، **أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2021/2020، ص، ص 16، 17.

[2] طالب عبد العزيز بلمداني محمد، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[3] أمينة حفاصة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[4] سحر عبد السميع محمود، **أثر جودة القوائم المالية على تكلفة أموال الملكية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، ص07.

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية

لقد حددت المادة 25 من القانون 07-11 من النظام المحاسبي المالي أنه على كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيقها لهذا النظام ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالكيانات الاقتصادية، ماعدا الكيانات الصغيرة وتتمثل هذه القوائم:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

أولا: الميزانية

سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى مفهوم وعناصر الميزانية وعرضها على التوالي:

1. مفهوم الميزانية:

لقد عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها الكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة عند تاريخ إقفال الحسابات،[1] وتعتبر من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المؤسسة أو للمستفيدين منها لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة، صحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها.[2]

2. عناصر الميزانية:

تنقسم الميزانية إلى قسمين:

1.2. الأصول: تتكون الأصول من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، وتسمى عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة

[1] بن خليفة حمزة، **دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2015/2011)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017، ص 45.

[2] عزوز ميلود، **دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير-دراسة حالة مجمع صيدال فرع باتنة**، رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016، ص 21.

بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية،[1]وهي:

1.1.2.الأصول الجارية (المتداولة): ويتم تصنيف هذه الأصول على أنها جارية إذا توفرت فيها الشروط التالية: [2]

- الأصول المتوقع تحققها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، (والدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها وتحويلها إلى نقدية أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة، وإذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدتها اثني عشر شهرا)؛
- الأصول المقتناة لأغراض المتاجرة؛
- الأصول التي يمكن تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

وتتضمن الأصول الجارية ما يلي: [3]

- الاستثمارات قصيرة الأجل؛
- الحسابات المدينة (المدينين وأوراق القض وأي حقوق أخرى للشركة على الغير)،
- المخزون ومكوناته في حالة الشركات الصناعية؛
- المصروفات المدفوعة مقدما والايرادات المستحقة؛
- النقديات وما يعادها، وتشمل النقدية في الصندوق، الحسابات الجارية لدى البنوك والبريد، أوراق القبض قصيرة الأجل.[4]

2.1.2.الأصول غير الجارية (غير المتداولة): وهي أصول بخلاف الأصول الجارية المعرفة مسبقا، أو الأصول المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة ويتم اقتناءها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية، وتتضمن الأصول غير الجارية ما يلي:[5]

- الاستثمارات طويلة الاجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية المديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام...إلخ؛
- الممتلكات، المنشآت والمعدات؛

---

[1] بن خليفة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

[2] محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة– دراسة حالة عينة من المؤسسات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016، ص 107.

[3] نفس المرجع السابق، ص 108.

[4] زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[5] محمد فيصل مايدة، مرجع سبق ذكره، 108.

- الممتلكات المستثمرة؛
- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛
- الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز.

2.2. الخصوم: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية،[1] وتصنف إلى ما يلي:

1.2.2. الأموال الخاصة: تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأس المالي فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية،[2] تضم كل من رأس المال، الاحتياطات، فرق إعادة التقييم، مرحل من جديد، نتيجة الدورة.[3]

2.2.2. الخصوم الجارية: وهي الالتزامات التي يكون تاريخ استحقاقها أقل من 12 شهرا، وتتضمن ما يلي: [4]

- الموردون والحسابات الملحقة، وتشمل الحسابات الدائنة، أوراق الدفع قصيرة الأجل والأجور المستحقة؛
- الضرائب، وتشمل الضرائب المستحقة الدفع والمصاريف الأخرى المستحقة؛
- حسابات الخزينة السالبة وما يعادلها (السحب على المكشوف).

3.2.2. الخصوم غير الجارية: وهي الخصوم التي يكون تاريخ استحقاقها أكثر من شهر وتتضمن: [5]

- القروض والديون المالية؛
- الضرائب المؤجلة خصوم؛
- خصوم أخرى غير جارية؛
- المؤونات والخصوم المماثلة.

3. عرض الميزانية (قائمة المركز المالي):

تعرض الميزانية معطيات عن أصول وخصوم المؤسسة المرتبطة بالسنة المالية الجارية إضافة إلى الأرصدة المتعلقة بالسنة المالية السابقة بشكل منفصل، مع مراعات تصنيف أصول وخصوم المؤسسة

---

[1] فطوم امحمدي، **دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2017/2016، ص 188.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[4] نفس المرجع السابق، ص 31.

[5] نفس المرجع السابق.

بين الجاري وغير الجاري،[1] ويمكن عرض شكل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي كما يظهر في الجدول رقم (2، 1) و (2، 2).

الجدول رقم (2، 1): الميزانية "جانب الأصول"

السنة المالية المقفلة في .....

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

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق ل 25 مارس 2009، العدد 19، ص 28.

[1] فطوم امحمدي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

الجدول رقم (2، 2): الميزانية "جانب الخصوم"

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سالبة			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: نفس المرجع السابق، ص 29.

ثانيا: حساب النتائج

سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى مفهوم وعناصر حساب النتائج وعرضه كما يلي:

1. مفهوم حساب النتائج:

يعرف بأنه قائمة تظهر نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وتتضمن المنتوجات والأعباء[1]، ويعرف أيضا بأنه كشف بإيرادات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة والمصروفات التي أنفقتها لغرض الحصول على تلك الإيرادات[2]، ويعطي حسابات النتائج صورة أكثر حيوية عن المؤسسة حيث تقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية، وتبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالنفقات.[3]

2. العناصر الأساسية لحساب النتائج:

وتتمثل هذه العناصر في:

1.2. المنتوجات (الإيرادات): وهي تدفقات أو تحسينات أخرى لموجودات الكيان أو تسويات متطلباته خلال فترة من تسليم إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو غيرها من الأنشطة التي تشكل العمليات الرئيسية أو المركزية المستمرة للمؤسسة مثل المبيعات والرسوم والفوائد وأرباح الأسهم والإيجارات، وتمثل المنتوجات التدفقات النقدية الفعلية أو المتوقعة (أو ما يعادلها) التي تحدث على شكل نتيجة لأنشطة التشغيل الأساسية المستمرة للشركة، وبالتالي فإن المنتوجات هي القياس من إنجازات الأنشطة التشغيلية خلال الفترة المحاسبية.[4]

2.2. الأعباء (النفقات): وهي النقص في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات الأمر الذي يؤدي إلى نقص في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق من هذه المنافع بالتوزيعات على الملاك، وتشمل الأعباء بذلك الخسائر.[5]

3.2. النتيجة الصافية: تمثل النتيجة الصافية للسنة المالية الفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغيير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات،

---

[1] محمد عبد السلام أحمد وإبراهيم السيد، **إدارة الموارد المالية (التحليل المالي–تحليل وعرض القوائم المالية وإعداد الموازنة التقديرية–الإدارة المالية–تحليل التقارير المالية–التخطيط الاستراتيجي)**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2017، ص 134.

[2] بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، **محاسبة القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار الحلاج، العراق، 2021، ص 51.

[3] لمياسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[4] بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 54.

[5] محمد فيصل مايدة، مرجع سبق ذكره، ص 112.

وتكون النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتتمثل الخسارة في الحالة العكسية".[1]

3. عرض حساب النتائج:

من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي، تقدم قائمة حساب النتيجة إما حسب الطبيعة أو حسب الوظائف، ولقد أعطية أولوية العرض حسب الطبيعة وللمؤسسة الخيار في عرضه حسب الوظائف في الملاحق:[2]

1.3. **حسب الطبيعة:** وفقا لهذا الأسلوب يتم تبويب الأعباء وتحليلها حسب طبيعتها (مواد أولية، أجور ورواتب، الاهتلاكات...)، وتظهر قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة في الجدول رقم (2، 3).

2.3. **حسب الوظائف:** وتصنف الأعباء وفق هذا الأسلوب حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية)، ويتم عرض قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف في الجدول رقم (2، 4).

[1] فطوم امحمدي، مرجع سبق ذكره، ص 192.

[2] زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 35.

الجدول رقم (2، 3): حساب النتائج "حسب الطبيعة"

الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاك والمؤونات استئناف عن 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 (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية-المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: نفس المرجع السابق، ص، 30.

الجدول رقم (2، 4): جدول حساب النتائج "حسب الوظيفة"

الفترة من ..... الى .....

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

(1) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: نفس المرجع السابق، ص31.

ثالثا: جدول سيولة الخزينة

سنتطرق من خلال هذا العنصر لمفهوم جدول سيولة الخزينة والعناصر المكونة له وطريقة عرضه.

1. مفهوم جدول سيولة الخزينة:

هو قائمة مالية للمؤسسة توضح التدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة والتغيير الصافي في النقد من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل خلال الفترة المحاسبية، بطريقة توفق بين الأرصدة النقدية للبداية والنهاية، وكذلك يعرف بأنه القائمة التي تعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة خلال فترة زمنية معينة مع التفرقة بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.[1]

2. عناصر جدول سيولة الخزينة:

تتكون عناصر جدول سيولة الخزينة من:

1.2. الأنشطة التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المؤسسة، بالإضافة إلى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، وتشمل النشاطات التشغيلية ما يلي:[2]

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- المقبوضات النقدية من العمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء بضائع والحصول على الخدمات؛
- المدفوعات النقدية للموظفين؛
- المدفوعات النقدية للمصاريف؛
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستوردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للاتجار بها.

2.2. الأنشطة الاستثمارية: تتمثل في عمليات سحب الأموال عن اقتناء أصول طويلة الأجل أو تحصيل الأموال من بيع أصول طويلة الأجل، كشراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى[3]، المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول

[1] بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص، ص 115، 116.

[2] محمد فيصل مايدة، مرجع سبق ذكره، ص 118.

[3] زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 37.

غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى، المدفوعات والمقبوضات النقدية من جراء بيع وشراء الأسهم وسندات المؤسسات الأخرى.[1]

3.2. **الأنشطة التمويلية:** وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض للمؤسسة، وهو النشاط المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول (قروض أو إصدار أسهم)، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:[2]

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم وأدوات حقوق الملكية؛
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض؛
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو استرجاع أسهم المؤسسة؛
- المتحصلات النقدية من اصدار السندات والقروض وأوراق الدفع والرهانات العقارية وغيرها من القروض قصيرة الأجل.

3. عرض جدول سيولة الخزينة:

يعرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما طريقة عرض التدفقات من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهي متشابهة في كلتا الحالتين،[3] بحيث: [4]

1.3. **الطريقة المباشرة:** وهي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري، وتهدف هذه الطريقة إلى تقديم العناصر الرئيسية للتدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة (الزبائن، الموردين، الضرائب...) قصد الحصول على التدفق النقدي الصافي، ويتم مقارنة هذا التدفق مع النتيجة قبل الضريبة للسنة المالية، ويتم عرض جدول سيولة الخزينة وفق هذه الطريقة في الجدول رقم (2، 5).

2.3. **الطريقة غير المباشرة:** هي الطريقة التي من خلالها يتم تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال استبعاد العمليات التي ليس لها أثر نقدي والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل، ويتم عرض جدول سيولة الخزينة وفق هذه الطريقة في الجدول رقم (2، 6).

---

[1] محمد فيصل مايدة، مرجع سبق ذكره، ص 118.

[2] نفس المرجع السابق، ص، ص 118، 119.

[3] نفس المرجع السابق.

[4] زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 38.

الجدول رقم (2، 5): جدول سيولة الخزينة "الطريقة المباشرة"

الفترة من ..... الى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N −1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (ا)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات عينية او معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تث مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في اعقاب اصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض او الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأشيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (ا + ب + ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة الملية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: نفس المرجع السابق، ص35.

الجدول رقم (2، 6): جدول سيولة الخزينة الطريقة "غير المباشرة"

الفترة من ..... الى.....

	ملاحظة	السنة المالية	السنة المالية N -1
تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الانشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من اجل:			
-الاهتلاكات والارصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
-تغير الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى			
-تغير الموردين والديون الاخرى			
-نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (1)			
تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الادماج (1)			
تدفقات موال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات اموال الخزينة المتاتية عن عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة راس المال النقدي (المنقودات)			
اصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير اموال الخزينة للفترة (ا+ب+ج)			
اموال الخزينة عند الافتتاح			
اموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: نفس الرجع السابق، ص36.

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى مفهوم وعناصر جدول تغير الأموال الخاصة وطريقة عرضه.

1. مفهوم جدول تغير الأموال الخاصة:

يوضح هذا الجدول رأسمال مالكي المؤسسة في بداية السنة والتغيرات التي طرأت عليه خلال السنة وما أصبح عليه في نهاية السنة.[1]

2. عناصر جدول تغير الأموال الخاصة:

تتمثل هذه العناصر فيما يلي:[2]

- النتيجة الصافية للدورة؛
- أثر تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي تم تسجيل أثارها في رؤوس الأموال الخاصة؛
- العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال (زيادة أو تخفيض)؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛[3]
- توزيعات النتيجة والمخصصات المقررة خلال السنة.[4]

3. عرض جدول تغير الأموال الخاصة:

يعرض هذا الجدول في صورة أعمدة مع بيان حركة العناصر المشكلة لرأس مال المؤسسة خلال السنة كما هو موضح في الجدول رقم (2، 7).

[1] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[2] طالب عبد العزيز وبلمداني محمد، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[3] بن خليفة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

[4] أمينة حفاصة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الجدول رقم (2، 7): جدول تغير الأموال الخاصة

الفترة من ..... الى .....

	ملاحظة	راس مال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فرق اعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير الدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة راس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الاخطاء الهامة اعادة تقييم التثبيتات الارباح او الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة راس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: نفس المرجع السابق، ص37.

خامسا: الملحق

سنتطرق من خلال هذا العنصر لمفهوم وعناصر الملحق وطريقة عرضه.

1. تعريف الملحق:

هو عبارة عن وثيقة مالية هامة تسمح لمستخدميها بمعرفة الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، ثم إعطاء تفاصيل ومعلومات تسمح بالفهم الصحيح والقراءة السليمة للقوائم المالية.[1]

2. عناصر الملحق:

يشتمل ملحق القوائم المالية حسب المادة (1.260) من القانون 07-11 على معلومات تخص الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:[2]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبي وإعداد القوائم المالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم القوائم المالية؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

3. عرض الملحق:

على غرار باقي القوائم المالية يكتسي الملحق طابعا خاصا في العرض، حيث أنه يجمع بين أسلوبي العرض الكلي (في شكل أرقام وجداول)، والسردي والوصفي عن المعاملات الاقتصادية، كما تقدم المعلومات بطريقة منتظمة مع ضرورة الربط المرجعي بين كل بند في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في الملاحق، حيث جاء النظم المحاسبي المالي بنماذج لجداول يمكن عرضها في الملحق والتي تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية.[3]

[1] نفس المرجع السابق، ص 14.

[2] بن خليفة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[3] أمينة حفاصة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية

لكي تحقق القوائم المالية الأهداف المرجوة منها والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم لابد ان تتصف المعلومات التي تحتويها هذه القوائم بمجموعة من الخصائص النوعية التي يهدف تحديدها الى استخدامها كمؤشر لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية، وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بإصدار قائمة المفاهيم رقم (2) سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أوضح من خلالها مجموعة الخصائص الرئيسية والثانوية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية،[1] وهي:

أولا: الخصائص الرئيسية

ان تحقيق المعلومات الواردة في القوائم المالية لأهدافها يتطلب توافر الخصائص التالية:

1. القابلية للفهم:

إن احدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فانه من المفترض ان يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما ان لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.[2]

2. الملائمة:

الملائمة هي المعلومة التي تؤثر على سلوك متخذ القرار، وتحدث فرقا في اتجاه القرار وتؤدي إلى ترشيده، وتتحقق الملائمة من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المقدمة له،[3] وبصفة أخرى فهي ملائمة المعلومات المالية لحاجات متخذي القرارات من خلال أثرها على قرارات المستخدمين، وذلك عن طرق مساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية.[4]

ويمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال:

- التوقيت الزمني المناسب: أي وصول المعلومات المعدة الى مستخدميها في الوقت المناسب اذ انه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية الى مستخدميها كان الاحتمال كبيرا في التأثير

[1] على سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] محمد عبد السلام احمد وإبراهيم السيد، مرجع سبق ذكره، ص 111.

[3] أمينة حفاصة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[4] طالب عبد العزيز بلمداني، محمد، مرجع سبق ذكره، ص 103.

على قراراتهم المتنوعة، وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بان المعلومات لا تعتبر ملائمة.[1]

- القيمة التنبؤية للمعلومات: تمتلك المعلومات المالية القيمة التنبؤية إذا تم استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات القادمة[2].
- التغذية الارتدادية (العكسية): ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن ترتد مرة أخرى إلى النظام للتحقق من صحة التنبؤات والمقارنات بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأن الانحرافات وتصحيحها.[3]

3. الموثوقية:

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون مؤثرة فيها ويعتمد عليها، وتتسم المعلومات بالمصداقية إذا كانت خالية من الاخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد ان تعبر عنه أو المتوقع ان تعبر عنه،[4] وحتى تكون المعلومات المحاسبية موثوق بها وذات مصداقية جيدة فانه يجب ان تتوفر فيها الخصائص التالي: [5]

- الصدق والأمانة في عرض المعلومات المحاسبية: ان تكون المعلومات المحاسبية معبرة بصدق وامانة عن الحقائق والاحداث المالية الممثلة لها.
- الحياد وعدم التحيز: ويقصد بها موضوعية المعلومات المحاسبية بحيث تخلو من التحيز وتغليب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى مما تزيد من ثقة المستخدم بالمعلومات المحاسبية ودقتها.
- القابلية للتحقيق: أي أنه يحصل توافق بين المعلومات الواردة وتلك التي يتوصل إليها بقياسات أخرى مستقلة مستخدمة نفس أساليب القياس.[6]

---

[1] على سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] صحراوي إيمان، **أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية في الجزائر(دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم)**، أطروحة للحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2020/2019، ص 52.

[3] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[4] شرواطي خير الدين وآخرون، **أثر القياس والافصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية– دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت بولاية البليدة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 11، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2022، ص152.

[5] على سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص58.

[6] تيماء محمود الحاج حسين، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، بحث لاستكمال متطلبات مشروع التخرج في العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الشام الخاصة، 2021/2020، ص33.

ثانيا: الخصائص الثانوية

وتتمثل الخصائص الثانوية للمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يلي:

1. القابلية للمقارنة:

حيث من خلال هذه الخاصية يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة كما يمكن مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الفترة الزمنية،[1] ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى لنفس لفترة. والهدف من إجراء عمليات المقارنة هو تزويد مستخدمي المعلومات المالية بمعلومات تفيد لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل، وتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة إلى أخرى، وفائدة إجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة، تتمثل في الحصول على معلومات متعلقة بالمؤسسات المنافسة العاملة في نفس قطاع نشاط المؤسسة.[2]

2. الثبات والاتساق:

إن لمبدأ الثبات والاتساق أهمية كبرى في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة حيث يشير إلى ضرورة التزام المؤسسة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية في معاملاتها وانشطتها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة، وتجدر الاشارة الى انه ليست كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها تعتبر مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها، وبالتالي فانه يتوجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختبار هما:[3]

- التكلفة: أي وجب ان تكون الفائدة من الحصول على معلومة أكبر من تكاليفها المحتملة، والا أصبحت المعلومة غير مفيدة وليست ذات جودة حتى وان تحلت بالخصائص النوعية.[4]
- الأهمية النسبية: تتأثر ملائمة المعلومات المحاسبية بطبيعتها وأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فان طبيعة المعلومات بمفردها تعتبر كافية لتحديد وملاءمتها. فعلى سبيل المثال الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المؤسسة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للمؤسسة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير، وفي حالات أخرى تكون لطبيعة المعلومات وأثرها أهمية مثل مبالغ المخزون بأنواعه المختلفة، تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها

[1] أمينة حفاصة، مرجع سبق ذكره، ص104.

[2] صحراوي إيمان، مرجع سبق ذكره، ص53.

[3] على سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[4] أمينة حفاصة وعباس فرحات، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدوليةIFRS/IAS** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2018، ص90.

أو تحريفها قد يؤثر على القرارات المستقبلية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، و تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف و عليه فان مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع أو مؤشر بدلا من اعتباره تعبيرا أساسيا عن جودة المعلومات يجب أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.[1]

[1] محمد عبد السلام احمد وإبراهيم السيد، مرجع سبق ذكره، ص112.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة القوائم المالية

بعد الحديث عن القوائم المالية في إطارها النظري ومعرفة الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية، وقياس جودة المعلومات المالية ومعاييرها، سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى علاقة التدقيق المحاسبي بجودة هذه القوائم.

المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

يساهم التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال:

- يساهم التدقيق في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء.
- يساهم في تدقيق المعلومات وبالتالي الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛
- يعمل التدقيق في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال؛
- تحسين قدرة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛[1]
- يحسن التدقيق من حيادية المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك عن طريق التقارير التي يعدها المدقق الخارجي والتي توصف بأنها خالية من التحيز، الأمر الذي يزيد من ثقة مستخدمين هذه القوائم؛
- توفير معلومات مالية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في التقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛[2]
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها. [3]

---

[1] مني أحمد الجودي، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية–دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018، 50.

[2] علي سايح جبور، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 58، 59.

[3] مني أحمد الجودي، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 50، 51.

المطلب الثاني: معايير جودة المعلومات المالية وعلاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص، التحقق، التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية

أولا: معايير جودة المعلومات المالية

تعتمد جودة المعلومات المالية على توفير المعلومات التي تلبي احتياجات المستخدمين وتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توفر المعايير التالية:

1. **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير الخاصة بجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها[1].
2. **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بانه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، فالمعايير الرقابية تهتم بفحص مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شانها رفع كفاءة المؤسسة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية وكذلك دور المساهمين مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وللأداء ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.[2]
3. **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة، ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة.[3]
4. **معايير فنية:** إن توفر معايير كالملائمة والثقة وما تشمل عليه من خصائص فرعية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس بدوره على جودة القوائم المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي الى رفع وزيادة الاستثمار، هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة

---

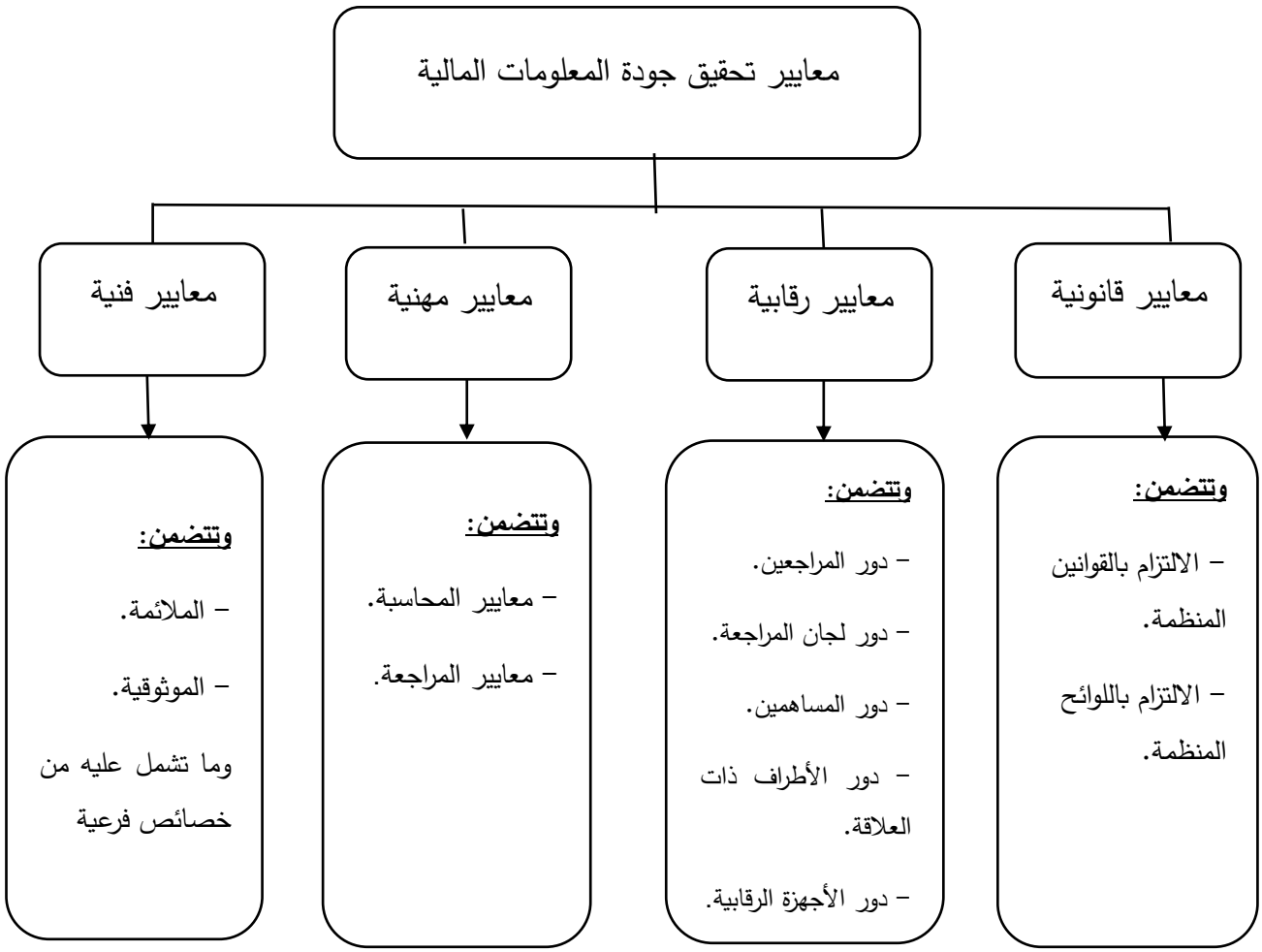
[1] نفس المرجع السابق، ص 132.

[2] أحلام عكسة، **أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية**، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016/2015، ص61.

[3] ماجد اسماعيل ابو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فى المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2009، ص59.

وعلى رأسها مجلس المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.[1]

الشكل رقم (2، 1): معايير جودة المعلومات المالية



المصدر: صبايحي نوال، **الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص74.

[1] أحلام عكسة، مرجع سبق ذكره، ص61.

ثانيا: علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي (الفحص، التحقق، التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية

يرتبط تحليل الدور المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من:[1]

1. الفحص المحاسبي:

هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي الذي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الآلية لتقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية: ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

2. التحقيق المحاسبي:

إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية (الملائمة، الحياد) كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3. التقرير:

بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية.

[1] عواج هدى، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية–دراسة عينة من تقارير حسابات ولاية المسيلة لفترة 2012**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015/2014، ص، ص 51، 52.

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المالية، ومقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى قياس جودة المعلومات المالية أولا، ثم مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات ثانيا.

أولا: قياس جودة المعلومات المالية

إن قياس جودة المعلومة يعتبرا أمرا نسبيا غير دقيق ومع ذلك هناك بعض المعايير التي اجمع عليها الباحثون والتي تتمثل في:[1]

1. **الدقة:** تمثيل المعلومة لكل من الماضي والحاضر والمستقبل فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية او التوقعات المستقبلية.
2. **المنفعة:** تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها ويمكن للمنفعة ان تأخذ الصور التالية:
   - منفعة شكلية: تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار.
   - منفعة زمنية: توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب.
   - منفعة مكانية: الحصول عليها بسهولة.
   - منفعة تقييمية او تصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.
3. **الفاعلية:** تعبر على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال الموارد المحددة أي مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة او متخذ القرار في ظل موارد محددة.
4. **التنبؤ:** يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع احداث ونتائج المستقبل واستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات وتخفيض حالة عدم التأكد.

[1] جرد نور الدين وآيت محمد مراد، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، مجلّة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2018، ص 138.

ثانيا: مقاييس مستوى جودة وموثوقية القوائم المالية من خلال تقارير مدقق الحسابات

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال، بالإضافة إلى أنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه، يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية.[1]

[1] مني أحمد الجودي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 50، 51.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي وأداء المؤسسة فهي من أهم وسائل نقل المعلومات للمستخدمين المهتمين بالمؤسسة سواء كانوا داخلها أو خارجها، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، كما تمثل المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي، إذ أن جودة أي قرار يتم إتخاذه تعتمد على جودة المعلومات المالية المقدمة، كما أنه ليس هناك قائمة بمفردها تستطيع إعطاء كامل المعلومات التي تلبي احتياجات الأطراف المهتمة بالمؤسسة، ولكن القوائم المالية المجتمعة يمكن أن توفر قدرا كبيرا من المعلومات المهمة لمختف الأطراف.

الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح

تمهيـــد:

بعد أن تناولنا موضوع الدراسة من الجانب النظري، كان لا بد من إسقاط ذلك على الجانب التطبيقي وذلك من خلال القيام بدراسة حالة الشركة ذات المسؤولة المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح بالاستعانة بالقوائم المالية للشركة وتقرير محافظ الحسابات لسنتي 2019 و2020، وللإلمام أكثر بالجانب التطبيقي تناولنا من خلال هذا الفصل ثلاثة مباحث كالتالي:

- **المبحث الأول:** تقديم عام لشركة آل دوداح.
- **المبحث الثاني:** تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2019.
- **المبحث الثالث:** تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2020.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة آل دوداح

تعتبر شركة آل دوداح من المؤسسات الهامة والرائدة على المستوى الوطني، وذلك راجع إلى السمعة الحسنة التي تتمتع بها في السوق الجزائرية إضافة إلى الوزن الهام والمؤثر على الاقتصاد الوطني. وتعتبر إدارة الموارد البشرية من الإدارات الهامة والمؤثرة على مستوى هده المؤسسة نظرا لكبر حجمها.

المطلب الأول: التعريف بشركة آل دوداح

تأسست الشركة في سنة 1989 بولاية بومرداس من طرف السيد دوداح محمد وأبنائه برأس مال مئة بالمائة وطني تحت اسم "شركة تضامن للخدمات العامة والتجارية آل دوداح" .(SNC.BPI/ENH – Doudah) .وفي سنة 2008 غيرت الشركة طابعها القانوني وأصبحت تسمى "الشركة ذات مسؤولية محدودة للخدمات العامة والتجارية آل دوداح" (SARL.BPI/ENH– Doudah) مع الاحتفاظ بنفس فروعها ونشاطاتها.

تعتبر الشركة من أهم الشركات المسوقة لمنتجات الصحة العامة ونظافة المحيط في الجزائر، كما أنها تقوم بنشاطات أخرى هي:

- الاستيراد والتسويق بالجملة للمبيدات والمعدات الزراعية.
- البيع بالجملة للمواد الغذائية للإقامات الجامعية وتجمعات أخرى.
- الاستيراد وتسويق منتجات الإعلام الآلي والتجهيزات المكتبية.
- إنجاز البنايات والأشغال العمومية.

حيث تعتمد الشركة في تسويق منتجاتها وسلعها عبر فروعها التسويقية المتواجدة في كل من: بومرداس، وهران، قسنطينة، بشار، ورقلة، الجلفة، بسكرة، تيارت.

ويشرف عليها فنيون مختصون ومؤهلون، كل في; اختصاصه قدر عددهم في نهاية سنة 2010 ب 364 إطار وعامل، كما قدر رأس مال الشركة الاجتماعي في نهاية نفس السنة 000,00 052 367دج، ووصل رقم أعمالها إلى 1.307.127.073.42 دج.

في سنة 2004 أصدرت الشركة موقعها الالكتروني www.doudah.com الذي أصبح واجهة لنشاطاتها، كما أصدرت الشركة عنوانها الالكترونيdoudah@doudah.com للاتصال والتواصل مع زبائنها وموردیها ولاستقبال مختلف الاقتراحات والانتقادات.

تتمتع الشركة بسمعة وشهرة كبيرة في السوق المحلية والدولية مكنتها من الحصول على عدة جوائز تقديرية على مدار سنوات متتالية.[1]

[1] معلومات مستمدة من المؤسسة، قسم إدارة الموارد البشرية.

وتتعامل الشركة مع مجموعة من الشركاء الاقتصاديين المتواجدين عبر كل أنحاء العالم وهم:[1]

- VAPICO : مؤسسة أردنية تقوم بإنتاج المبيدات الزراعية، منتجات الصحة العامة ونظافة المحيط.
- PULSFOG :مؤسسة ألمانية تقوم بإنتاج ماكينات الضباب لتطهير المزارع.
- KAWAZAR: مؤسسة بولونية تقوم بإنتاج آلات السحق الزراعية
- ADFERT : مؤسسة إماراتية تقوم بإنتاج الأسمدة الزراعية.
- USAGRISEEDS : مؤسسة أمريكية تقوم بإنتاج وبيع البذور.
- BERGER : مؤسسة فرنسية تقوم بتمويل الشركة بقطع غيار شاحنات النفث.
- RIVARD : مؤسسة فرنسية تنتج شاحنات النفث، عتاد الضغط العالي، القاطعات وعتاد التفتيش.
- LOVIBOND : مؤسسة ألمانية تنتج أقراص الكلور لتنظيم المياه.
- ANSAN : مؤسسة تركية تنتج مقارب فلكية.
- ABILLAMA : مؤسسة لبنانية تنتج أحواض التفريغ.
- BALANZA: مؤسسة إسبانية تنتج ألياف النخيل البلاستيكية.
- MACRESUR : مؤسسة إسبانية تنتج خيوط بلاستيكية.
- ARRIGONI : مؤسسة إيطالية تنتج معدات زراعية.

أما البنوك التي تتعامل معها الشركة فهي:[2]

- ARAB BANK : المؤسسة العربي.
- BDL BOUMERDES : بنك التطوير المحلي– بومرداس.

وللشركة نوعين من الزبائن:[3]

1. **الزبائن الكبار(الأوفياء)**، من بينهم:
   - الولايات والبلديات.
   - إدارة الأشغال العمومية.
   - إدارة الخدمات الجامعية.
   - الديوان الوطني للتطهير.
   - ديوان التسيير العقاري.
   - وزارة الدفاع الوطني.

[1] معلومات مستمدة من المؤسسة، قسم إدارة الموارد البشرية.

[2] معلومات مستمدة من المؤسسة، قسم إدارة الموارد البشرية.

[3] معلومات مستمدة من المؤسسة، قسم إدارة الموارد البشرية.

- وزارة العدل.

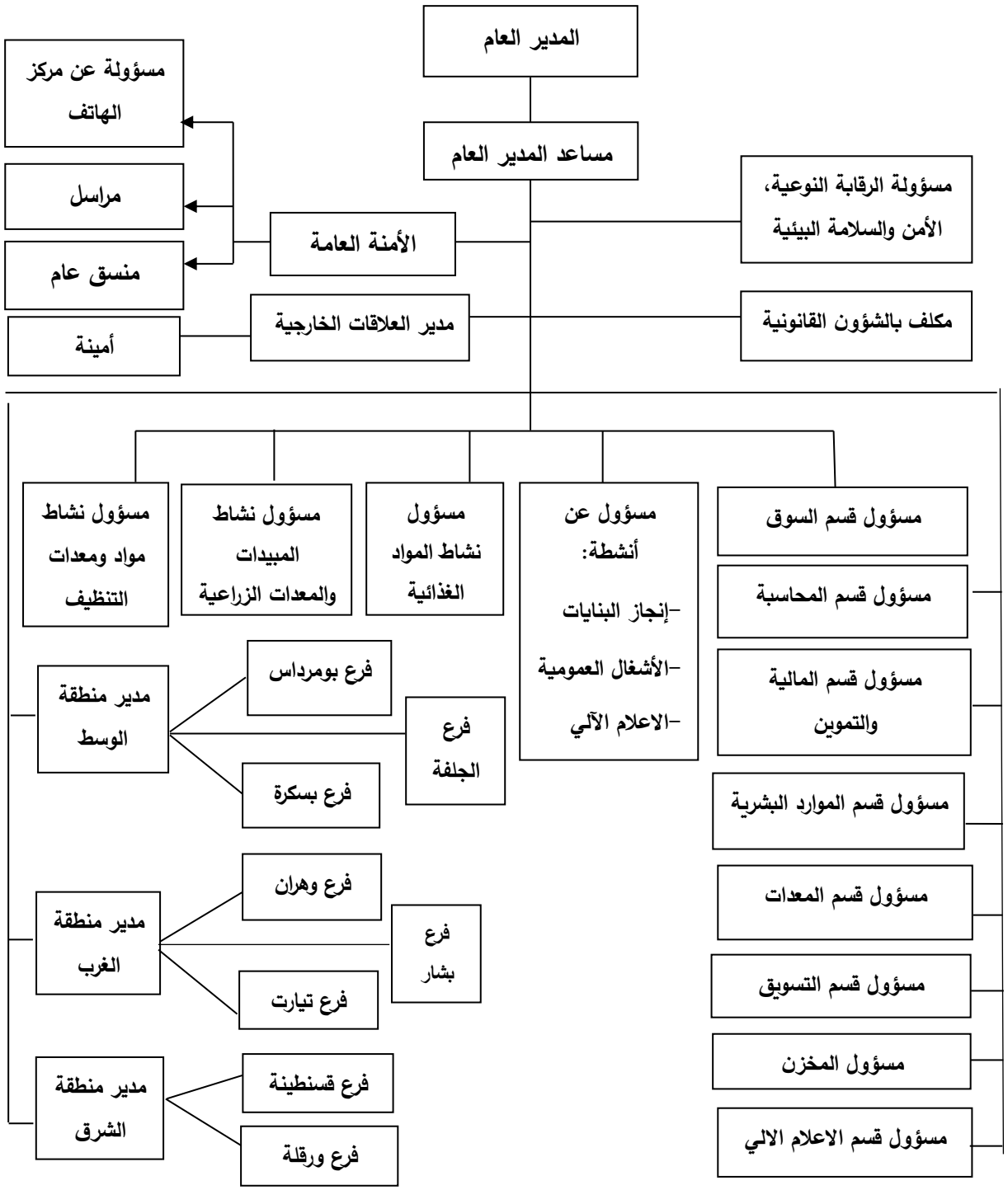
2. **زبائن آخرين:** حيث تتعامل الشركة مع:

- تجار الجملة عبر مختلف الولايات.
- تجار التجزئة عبر مختلف الولايات.
- الشركات الخاصة.
- الأفراد وكل شخص يرغب في اقتناء منتجات الشركة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة آل دوداح

يعتبر الهيكل التعليمي صورة للشركة يوضح مختلف وظائفها، أقسامها وفروعها، والذي من خلاله يمكن إبراز الأطراف التي تقوم بعملية التفاوض، ويمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3، 1): الهيكل التنظيمي للشركة ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح



المصدر: الشركة ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح، **الهيكل التنظيمي**، قسم الموارد البشرية، الجزائر، 2022.

من خلال ما يلي توضح مهام كل طرف في الهيكل التنظيمي:[1]

1. المدير العام

يتمثل دور المدير في المهام التالية:

- رسم السياسة العامة للشركة؛
- السهر على السير الحسين للشركة؛
- خلق جو من التعاون والتفاهم بين مختلف إطارات الشركة.

يساعده في ذلك نائبه الذي يعتبره يده اليمنى والذي يستشيره في كل كبيرة وصغيرة وكذا أبنائه مسؤولو الأنشطة بالشركة.

2. نائب المدير العام

يقوم نائب المدير بالمهام التالية:

- السير على تنمية السياسة العامة للشركة؛
- إصدار الأوامر المختلف أقسام الشركة؛
- السهر على التسيير الأمثل للموارد المائية والبشرية للشركة؛
- الإشراف على تنظيم الملتقيات والدورات التدريبية التي تقوم بها الشركة؛
- الاتصال مع مختلف متعاملين الشركة من مؤسسات بنوك، مراكز البحث والتطوير والزبائن.

3. مسؤولة الرقابة النوعية الأمن والسلامة البيئية

نظرا لتحصل الشركة على شهادتي إيزو: شهادة حول نظام الجودة وشهادة حول نظام البيئة، قامت بتعيين مسؤولة عن الرقابة النوعية، الأمن والسلامة البيئية التي تقوم بإعداد تقارير توضح فيها من مطابقة نشاط الشركة لمعايير نظام الجودة ونظام البيئة، بالاعتماد على البطاقات النموذجية والتنقل إلى الميدان.

4. الأمينة العامة

تقوم الأمينة العامة بالمهام التالية:

- تحضير كل الملفات والوثائق التي يطلبها منها المدير ونائبه؛
- إرسال، استقبال الرسائل عبر الفاكس إلى، من مختلف الفروع والمؤسسات التي تتعامل مع الشركة؛
- تقديم المعلومات اللازمة إلى المدير.

[1] معلومات مستمدة من المؤسسة، قسم إدارة الموارد البشرية.

بما أن الأمينة العامة لا تستطيع أن تهتم بالهاتف وتكون مراسلة ومنسقة للشركة بالإضافة إلى قيامها بالمهام السابقة الذكر فقد تم تخصيص أفراد آخرين للتكفل بهذه المهام حيث:

1.4. مسؤولة عن مركز الهاتف

تقوم بالاتصال بمتعاملين الشركة عند الحاجة وتلقي مكالمتهم وتقديم المعلومات اللازمة إلى الأمينة العامة.

2.4. مراسل:

يقوم المراسل بإرسال وإحضار الملفات من/ إلى متعاملين الشركة كما يعتبر ممثلها لديهم عند الحاجة، حيث يمثلها لدى المؤسسة مثلا إذا كانت الشركة تريد الحصول على أرض.

3.4. منسق عام

يقوم المنسق العام بالتنسيق بين الإدارة ومختلف أقسام ونشاطات الشركة.

5. مكلف بالشؤون القانونية

يقوم المكلف بالشؤون القانونية بالمهام التالية:

- التكفل بمتابعة كل المشاكل والشؤون القانونية المتعلقة بكل فروع الشركة، مثلا متابعة حالة عدم رغبة زبون معين في التسديد؛
- التنسيق بين الشركة والمحامين، المحضرين القضائيين والموثقين.

6. مدير العلاقات الخارجية

يقوم مدير العلاقات الخارجة بربط علاقات الاتصال مع البنوك والهيئات المحلية واليقظة القانونية للشركة.

7. مسؤولو الأنشطة:

يقوم مسؤولو الأنشطة بالمهام التالية كل في النشاط المسؤول عنه:

- مراقبة عمل الأقسام التابعة للنشاط المعني؛
- إعطاء الموافقة / عدم الموافقة على:
  - طلبيات البيع والشراء التابعة للنشاط المعني؛
  - طلبات الأقسام التابعة للنشاط المعنى مثل طلب التدريب على برنامج معين.
  - إمضاء وثائق الأقسام التابعة النشاط المعني.

8. مدراء المناطق:

يقوم مدراء المناطق بالمهام التالية:

- مراقبة عمل الفروع التابعة لهم؛

- التنسيق فيما بين الفروع وبين هذه الأخيرة ومسؤول النشاط التابعين له؛
- التكفل بالمخزن التابع لهم.

9.مدراء الفروع:

كل فرع له مدير خاص به يقوم بمراقبة عمل القوة البيعية التابعة لفرعه التي تنتقل إلى الزبائن لبيع منتجات الشركة.

10. مسؤولو الأقسام:

يشرف مسؤولو الأقسام على أقسامهم كل في مجاله وتخصصه حيث:

1.10. مسؤولة قسم السوق:

تشرف على قسم السوق يساعدها في ذلك مكلفة بالمناقصات ومنسقة وطنية للمناقصات.

2.10. مسؤول قسم المحاسبة:

يشرف على قسم المحاسبة في الشركة بمساعدة ثلاثة محاسبين آخرين.

3.10. مسؤولة قسم الموارد البشرية:

تشرف على قسم الموارد البشرية ويساعدها في ذلك مسؤول الموارد العامة ومسؤول الموظفين.

4.10. مسؤول قسم المعدات:

يشرف على قسم المعدات ويساعده في ذلك منسق لوجيستيكي، مسؤول الصيانة، مسؤول الآلات ومسؤولين على فريقين تقنيين.

5.10. مسؤول قسم الإعلام الآلي:

يهتم بعتاد الإعلام الآلي الذي تشتريه الشركة.

6.10. مسؤول المخزن:

يشرف على المخزن ويساعده في ذلك مسؤول الغرفة الباردة وثلاثة مسؤولين آخرين على المخازن.

7.10. مسؤولة قسم المالية والتموين

تشرف على قسم المالية والتموين، وتتفاوض مع الموردين المحليين عن طريق الهاتف، يساعدها في ذلك مكلف بالواردات الذي يتفاوض مع الموردين الأجانب عن طريق البريد الإلكتروني، ومكلف بالاتصال مع الجمارك.

8.10. مسؤولة قسم التسويق:

يقوم بالتفاوض مع وسائل النشر الحملات الإعلانية للشركة ويشرف على تنظيم المعارض والأيام الدراسية.

المطلب الثالث: نشاطات وأهداف شركة آل دوداح

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى نشاطات وأهداف المؤسسة وذلك كما يلي:

أولا: نشطات المؤسسة

الشركة لها نشاطات عديدة ومتنوعة تتمثل في النشاطات التالية:

- دراسات حول الأعشاب الضارة بالتعاون مع المعهد التقني بسطاوالي؛
- دخلت سنة 2009م كشريك مع وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات لتسيير الأوبئة؛
- أنجزت سنة 2012م دراسة حول مكافحة الحشرات الضارة والناقلة للأمراض، بواسطة تكنولوجيا الضباب الحراري مع خبراء ألمان؛
- يساهم خبراؤها في مشروع البحث حول حمى المستنقعات مع شركة فرنسية ومخبر باستور؛
- نشطت عدة ملتقيات في مختلف فروعها الموزعة عبر كافة التراب الوطني حول مكافحة المشاكل التي تهدد الصحة العمومية بما فيها:
  - الأعشاب الضارة؛
  - وباء الطاعون والأمراض المزمنة؛
  - الملاريا والإشمانيوز؛
  - التغيرات المناخية.

وذلك بالتعاون مع: وزارة الصحة، مخبر باستور، إدارة الصحة للولاية التي تقيم فيها الملتقى، أساتذة جامعيين، خبراء مختصين وأطباء في المجال.

كما نشطت في مارس من سنة 2016م ملتقى تحت عنوان " لنعيش معا في بيئة صحية " في كل من فرع وهران، فرع بومرداس وفرع قسنطينة .

ثانيا: أهداف المؤسسة

تهدف الشركة حاليا إلى:

- توسيع رقم أعمالها؛
- اقتحام نشاطات اقتصادية جديدة؛
- كسب أكبر عدد من الصفقات العمومية؛
- الحفاظ على الزبائن الحاليين وكسب زبائن جدد؛
- تلبية أكبر ممكن من حاجات ورغبات الزبائن؛
- تعزيز سمعتها وصورتها في السوق المحلية والأجنبية؛
- تطوير الاقتصاد الوطني؛

- التقرب أكثر من المجتمع الجزائري والاندماج فيه؛
- تطوير أبحاث علمية أخرى مع شركاء محليين وأجانب في مجال الصحة العمومية والزراعة.
- تطمح إلى إنجاز مخبر للاختبارات والبحوث حول الأمراض المنقولة عن طريق الإنسان وأمراض النباتات؛

المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2019

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة وتحليل الحسابات ومختلف العناصر الواردة في تقرير محافظ الحسابات، وفي الأخير ذكر رأيه في القوائم المالية للشركة لسنة 2019.

المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات

سنحاول من خلال هذا المطلب دراسة وتحليل الحسابات حسب ما ورد في تقرير مدقق الحسابات وذلك كما يلي:

1. الأصول:

1.1. الاستثمارات:

الجدول رقم (3، 1): يبين حساب الاستثمارات لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

رقم الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التغير
208	العقارات التجارية (1)	19 467 250,00	19 467 250,00	0,00
211	أراضي (2)	64 400 000,00	64 400 000,00	0,00
2110	أراضي ومواقع البناء (3)	11 250 000,00	11 250 000,00	0,00
213	مباني (4)	420 590 532,14	420 590 532,14	0,00
21543	معدات وأدوات (5)	9 226 765,13	9 226 765,13	0,00
218	تجهيزات وتركيبات (6)	8 777 573,23	8 777 573.23	0,00
21844	معدات السيارات (7)	71 445 155,65	71 445 155,65	0,00
21845	أثاث ومعدات مكتب (8)	30 137 222,88	29 817 727,08	319 495,80
21847	تجهيزات وتركيبات (9)	69 893 984,86	65 834 308,86	4 059 676,00
21851	معدات وتجهيزات منزلية (10)	5 129 971,91	5 129 971,91	0,00
2320	استثمارات جاري إنجازها (11)	3 571 360,00	0,00	3 571 360,00
2750	الودائع والكفالات المدفوعة (12)	23 934 957,12	17 668 286,19	6 266 670,93
	المجموع	**737 824 772,92**	**723 607 570,19**	**14 217 202,73**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019

الشرح:

- لم تخضع الحسابات (1)، (2)، (3)، (4)، (5)، (6)، (7) و(10) لأي تغيير خلال السنة المالية 2019 (لا توجد تعليقات للإبلاغ عنها).
- (8) يتعلق التغير الملحوظ بفاتورة EURL SSD tech لسنة 2019.
- (9) يتعلق التغير الملحوظ بفاتورتين لسنة 2019.
- (12) يجب تحليل ضمانات الحساب 2750 المدفوعة (انظر مصير الضمانات قبل 2019).
- لم يتم تقديم أي جرد مادي لنا فيما يتعلق بالحسابات المذكورة أعلاه.

يجب على الشركة إجراء الجرد المادي لاستثماراتها بحلول شهر ديسمبر من كل سنة مالية لأغراض التسوية مع المحاسبة لتسليط الضوء على الفروق السلبية أو الإيجابية التي قد تظهر وربما إجراء التعديلات اللازمة.

2.1. الاهتلاكات:

الجدول رقم (3، 2): يبين حساب الاهتلاكات لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

رقم الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التغير
281300	إهتلاك البناءات	59 685 403,44	51 853 895,38	7 831 508,06
281543	إهتلاك المعدات والأدوات	6 481 927,35	5 722 676,48	759 250,87
281844	إهتلاك معدات النقل	66 258 227,28	62 610 438,06	3 647 789,22
281845	إهتلاك معدات مكتب	20 913 278,53	18 784 018,55	2 129 259,98
281847	إهتلاك التجهيزات	63 395 461,55	58 095 130,66	5 300 330,89
281851	إهتلاك المعدات	4 832 163,49	4 386 546,87	445 616,62
	المجموع	**221 566 461,64**	**201 452 706,00**	**20 113 755,64**

المصدر: نفس المرجع السابق

تم حساب الاهتلاك بشكل صحيح وفقا للطريقة الخطية (لا يوجد تعليقات للإبلاغ عنها).

3.1. مخزون البضائع:

الجدول رقم (3، 3): يبين حساب المخزونات لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

رقم الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التغير
3000	البضائع	86 638 789,30	107 451 970,92	-20 813 181,62
	المجموع	**86 638 789,30**	**107 451 970,92**	**-20 813 181,62**

المصدر: نفس المرجع السابق

يجب إعداد المقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات وهذا قصد تحديد الفروقات الممكنة، وعليه فإن إعداد الجرد المادي ضروري.

4.1. الزبائن: (2 208 023 224,04 دج)

تم تحليل حساب الزبائن جيدا، ولكن هناك عدد معين من الزبائن في وضع مدين غير طبيعي ويجب تسويته، في الواقع لقد قمنا بإحصاء 156 زبون ورصيد زبائن متنوع في وضع دائن بشكل غير طبيعي بمبلغ اجمالي 194 292 859,38 دج (يجب تسوية هذا المبلغ).[1]

5.1. مدينون آخرون

الجدول رقم (3، 4): يبين حساب المدينون الأخرون لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

رقم الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التغير
4090	تسبيقات للموردين	40 828 502,25	203 273 075,96	-162 444 573,71
4091	تسبيقات على الخدمات	3 180 000,00	14 388 650,00	-11 208 650,00
4092	تسبيقات وأقساط على الاستثمارات	26 752 859,97	26 752 859,97	0,00
4550	الحسابات الجارية للشركاء	38 707 540,48	38 207 540,48	500 000,00
4551	الحسابات الجارية للشركاء	70 633 119,81	70 633 119,81	0,00
	المجموع	**180 102 022,51**	**353 255 246,22**	**-173 153 223,71**

المصدر: نفس المرجع السابق.

[1] تقرير محافظ الحسابات لسنة 2019.

الشرح:

- يجب أن يتم تفصيل الحسابات 4090، 4091 و4092 إلى حسابات فرعية، لذلك من الضروري إجراء تحليل الحسابات.
- من الضروري أيضا شرح مما تتكون الحسابات الجارية (تحليل الحسابات ضروري).

6.1. الضرائب وما شابهها:

الجدول رقم (3، 5): يبين الضرائب وما شابهها لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

رقم الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التغير
4445	تسبيقات على الضرائب والرسوم (1)	63 096 175,15	59 520 447,15	3 575 728,00
4456	الضرائب القابلة للاسترجاع والمدفوعات المسبقة (2)	55 535 758,92	26 316 877,93	29 218 880,99
44573	حق الطابع (3)	10 186,57	47 285,24	-37 098,67
	المجموع	**118 642 120,64**	**85 884 610,32**	**32 757 510,32**

المصدر: نفس المرجع السابق.

الشرح:

- (1) يتعلق رصيد هذا الحساب بثلاثة أقساط للضريبة على أرباح الشركات "IBS" للسنة المالية 2019 كان من المقرر تسوية هذه المبالغ من خلال إيجاد IBS للسنة المالية 2019.
- (2) يتعلق برصيد ضريبة القيمة المضافة "TVA" على المشتريات للسنة المالية 2019 وما قبلها.
- (3) يتعلق بدفع مبالغ زائدة على حق الطابع (يتم تسويتها).

7.1. الخزينة:

الجدول رقم (3، 6) يبين خزينة شركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التغير
51210	BDL BOUMERDES COMPTE 20944	92 689,46	-20 035 909,48	20 128 598,94
51220	ARAB BANK COMPTE N60100	23 252 235,31	34 542021,29	-11 289 785,98
51240	2904 SOCIETE GENERALE AGRICOLE	44 539 498,92	59 045 728,16	-14 506 229,24
51242	SGA EQUIPEMENT	39 810 966,33	-53 871 452,80	93 682 419,13
51243	20895 SGA ORAN	1 000,00	1 000,00	0,00
51244	21000 SGA TELEMCEN	1 000,00	643,00	357,00
51245	20858 SGA CONSTANTINE	1 000,00	1 000,00	0,00
51246	21021 SGA BISKRA	1 000,00	13 881 000,00	-13 880 000,00
51247	28258 SGA ORAN 102	28 090 857,00	1 000,00	28 089 857,00
51270	BEA BOUMERDES HYGIENE	13 608 414,79	56 967 311,87	-43 358 897,08
51501	COMPTE POSTAUX	475 033,70	28 511,57	446 522,13
530	CAISSE	48 032 148,23	14 346 493,53	33 685 654,70
540	REGIES ET ACCEDITIFS	76 664 846,61	217 232 296,13	-140 567 449,52
5401	PROVISION P/LITIGE	79 552 149,24	0,00	79 552 149,24
541	PAIEMENT POUR COMPTE	876 666 974,85	751 854 925,80	124 812 049,05
5810	VIREMENTS DE FONDS	8 428 637,00	0,00	8 428 637,00
	المجموع	**1 239 218 451,44**	**1 073 994 569,07**	**165 223 882,37**

المصدر: نفس المرجع السابق.

التعليق:

- لم نستلم أي مقاربة بنكية ولا محضر الصندوق.
- الحساب 5401 يخص حقوق متنازع فيها مع شركة ذات أسهم SPA DIAMAL القضية لدى المحكمة.
- الدفع للغير يجب تفصيله عملية بعملية.
- يجب تفصيل الحساب 5810.

إن إعداد التقاربات البنكية أمر ضروري لمتابعة الصكوك المتداولة (مقبوضات أومدفوعات) وهذا لمواجهة أي أخطاء ممكنة قد تحصل في حسابات البنك.

2. خصوم الميزانية:

1.2. رأس المال:

(1000 000 000,00 دج) فيما يتعلق برأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة لا يوجد ملاحظات للإبلاغ عنها.

2.2. إحتياطي قانوني:

(50 000 000,00 دج) فيما يتعلق بالاحتياطي القانوني الممنوح بالحد الأقصى القانوني.

3.2. إعادة التقييم:

(104 894,90 دج) يجب شرح هذا المبلغ.

4.2. النتيجة الصافية:

(163 829 189,05 دج) فيما يتعلق بنتيجة ربح السنة المالية 2019 لا توجد ملاحظات للإبلاغ عنها.

5.2. حقوق الملكية الأخرى/ مرحل من جديد:

(983 894 532,34 دج) المبلغ الظاهر في هذا الحساب يخص النتائج المحققة من طرف للشركة منذ إنشائها إلى نهاية سنة 2018.[1]

[1] نفس المرجع السابق.

6.2. الموردون والحسابات الملحقة:

الجدول رقم (3، 7): يبين حساب الموردون والحسابات الملحقة لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التقييم
4010	الموردون (1)	222 887 916.18	98 779 342.89	124 108 573.29
4011	الموردون الخارجيون (2)	745 414 577.54	925 508 342.03	-180 093 764.49
4012	دائني الخدمة (3)	47 876 036.34	49 929 632.50	-2 053 596.16
4016	دائني الخدمة (4)	19 850 325.90	19 522 419.84	327 906.06
4040	قروض استثمارية	5 368 228.86	2 118 602.96	3 249 625.90
	المجموع	**1 041 397 084.82**	**1 095 858 340.22**	**-54 461 255.40**

المصدر: نفس المرجع السابق.

الشرح:

- (1) تم تحليل هذا الحساب جيدا، في حين أن هناك عددا من الموردين المدينين بشكل غير طبيعي بإجمالي مبلغ 370,87 694 25 دج (يجب تسوية هذا المبلغ).
- (2) تم تحليل هذا الحساب جيدا، في نفس الوقت تم احتساب مورد مدين بشكل غير طبيعي (الرصيد قبل 2019) بمبلغ 136,39 223 6 دج (يجب تسوية هذا الحساب).
- (3) تم تحليل هذا الحساب جيدا.
- (4) تم تحليل هذا الحساب جيدا، في حين أن هناك عددا من الموردين المدينين بشكل غير طبيعي بإجمالي مبلغ 927,78 906 دج (يجب تسوية هذا المبلغ).
- (5) يتعلق هذا الرصيد بالعمليات من عام 2019 وما قبله (يجب تحليل هذا الحساب).

7.2. الضرائب:

الجدول رقم (3، 8): يبين حساب الضرائب لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التقييم
4440	بيان الضريبة على الدخل (1)	67 097 304.81	70 940 500.81	-3 843 196.00
4457	ضريبة القيمة المضافة المستحقة للبيع (2)	201 128 265.42	96 704 839.04	104 423 426.38
44701	ضريبة التشغيل على TAP (3)	15 391 806.00	13 975 968.00	1 415 838.00
4471	الضريبة على التكوين والتمهين (4)	1 165 880.00	0.00	1 165 880.00
4476	الضريبة على الدخل الإجمالي	2 963 395.89	1 183 725.02	1 779 643.87
	المجموع	**287 746 652.12**	**182 805 059.87**	**104 941 592,25**

المصدر: نفس المرجع السابق.

الشرح:

- (1) يتعلق بالتسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات (IBS) للسنة المالية 2019.
- (2) بدون تعليق.
- (3) تتعلق بالرسم على النشاط المهني لشهر نوفمبر وديسمبر لسنة 2019.
- (4) تتعلق بالرسم على التكوين والتمهين للثلاثي الثاني 2019.
- (5) تتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (لاتوجد ملاحظة للإبلاغ عنها).

8.2. ديون أخرى:

الجدول رقم (3، 9): يبين حساب الديون الأخرى لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التقييم
4190	أقساط وتسبيقات الزبائن (1)	115 805 277.73	117 545 277.73	-1 740 000.00
4310	اقتطاع الضمان الاجتماعي	2 685 318.64	1 669 429.07	1 015 889.57
4320	منظمة اجتماعية	8 297 730.72	5 268 342.58	3 029 388.14
	المجموع	**126 788 327.09**	**124 483 049.38**	**2 305 277,71**

المصدر: نفس المرجع السابق.

الشرح:

- (1) يجب أن يتم تفصيل هذا الحساب على حسب الزبائن.
- الحسابات الأخرى لا تستدعي أي تعليقات.

9.2. الخزينة:

الجدول رقم (3، 10): يبين حسابات الخزينة لشركة آل دوداح لسنتي 2018، 2019

الحساب	البيان	رصيد 2019	رصيد 2018	التقييم
51221	البنك العربي القبة 5308	45 373 267.31	16 134 634.36	29 238 632.95
51230	البنك الوطني الجزائري	941 951.68	0.00	941 951.68
51241	مؤسسة النظافة العامة	113 211 976.51	13 601 961.79	99 610 014.72
5190	التسبيقات البنكية	535 595 043.41	540 925 253.32	-5 330 209.91
	المجموع	**695 122 238.91**	**570 661 849.47**	**124 460 389.44**

المصدر: نفس المرجع السابق.

الشرح:

- لم يتم تقديم لنا أي تسوية فيما يتعلق بهذه الحسابات.
- يشرح أسباب الوضع الدائن للحسابات المذكورة أعلاه.

المطلب الثاني: الاتفاقيات المبرمة، أعلى خمس أجور ونتائج آخر خمس سنوات في شركة آل دوداح

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى الاتفاقيات المبرمة، أعلى خمس أجور ونتائج آخر خمس سنوات لشركة آل دوداح.

أولا: الاتفاقيات المبرمة الشركة ذ.م.م آل دوداح

تنص المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل سنة 1993، المعدل والمكمل للأمر رقم 09-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري، على أن أي إتفاق بين الشركة وأحد مديريها، إما بشكل مباشر أو غير مباشر، أو من خلال وسيط، يجب أن يخضع أولا تحت طائلة الإبطال، لتفويض من مجلس الإدارة.

وينطبق الشيء نفسه على الاتفاقيات المبرمة بين الشركة وشركة أخرى إذا كان أحد مديري الشركة مالكا أو مديرا، أو مديرا غير شريك للشركة.

وفقا لهذه الأحكام، نعلمكم أننا لسنا على علم بأي اتفاقيات مشار إليها في المادة المذكورة أعلاه، لم يخبرنا مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة ولتجارة آل دوداح بأي اتفاقية تقع ضمن هذا الإطار.[1]

ثانيا: أعلى خمس أجور في الشركة ذ.م.م آل دوداح

بموجب أحكام المادة 3-680 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمكمل للأمر 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري، أبلغنا مدير الشركة ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح بمقدار صافي الأجور الذي تم دفعه خلال السنة المالية 2019 لأعلى خمس أشخاص أجرا في الشركة.

[1] نفس المرجع السابق.

الجدول رقم (3، 11): يبين صافي أجور أعلى 5 أشخاص لسنة 2019

رقم	الإسم واللقب	الوظيفة	صافي الراتب السنوي
01	(أ)	مدير الوحدة	2 400 000,00 دج
02	(ب)	مستشار تقني	2 320 000,00 دج
03	(ج)	مدير RELEX	1 278 000,00 دج
04	(د)	رئيس قسم	1 270 000,00 دج
05	(ه)		1 235 000,00 دج
	الجميع		**8 503 000,00 دج**

المصدر: نفس المرجع السابق.

ملاحظة: تمت الإشارة إلى أسماء وألقاب الأشخاص الواردة في هذا الجدول بالأحرف نظرا لسرية المعلومات.

ثالثا: نتائج آخر خمس سنوات للشركة ذ.م.م آل دوداح

بموجب أحكام المادة 678 فقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أبريل 1993 الذي يعدل ويكمل المرسوم المؤرخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري، نشهد أن نتائج السنوات الخمس الماضية دقيقة.

الجدول رقم (3، 12): يبين صافي النتائج لآخر 5 سنوات مالية

السنة المالية	النتيجة المحاسبية
سنة 2014 ربح	228 648 754,00 دج
سنة 2015 ربح	202 200 049,00 دج
سنة 2016 ربح	163 949 582,00 دج
سنة 2017 ربح	200 922 464,00 دج
سنة 2018 ربح	180 102 697,00 دج

المصدر: نفس المرجع السابق.

المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات

تنفيذا للمهمة الموكلة إلينا نتشرف بتقديم تقريرنا إليكم عن:

- تدقيق الحسابات السنوية للشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح برأس مال مليار وسبعمئة وعشرة ملايين دينار جزائري عن السنة المالية التي تغطي الفترة من 01 جانفي 2019 إلى 31 ديسمبر 2019.
- الفحوصات والمعلومات المحددة المنصوص عليها في القانون.

الرأي في الحسابات السنوية:

لقد تحققنا من الحسابات السنوية للشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح للسنة المالية المنتهية في 2019/12/31 بما في ذلك القوائم المالية وملاحقها، والتي تم إعدادها وفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

تم إجراء فحصنا وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما وتضمن اختبارات على الحسابات وإجراءات تدقيق أخرى التي رأيناها ضرورية مع مراعات توصيات المهنة.

الخاتمة:

بموجب الملاحظات والتعليقات الواردة في الجزء التقني، يمكننا التصديق مع مراعات تسوية النقاط الواردة في تقريرنا التقني، أن الميزانية وجدول حساب النتائج للشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح قد أغلقت في 31 ديسمبر 2019 صادقة ومنتظمة.[1]

[1] نفس المرجع السابق.

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات لشركة آل دوداح لسنة 2020

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة وتحليل الحسابات ومختلف العناصر الواردة في تقرير محافظ الحسابات، وفي الأخير رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية للشركة لسنة 2019.

المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى دراسة وتحليل الحسابات حسب ما ورد قي تقرير محافظ الحسابات وذلك كما يلي:

1. الأصول:

1.1. الاستثمارات:

الجدول رقم (3، 13): يبين حساب الاستثمارات لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد سنة 2020	رصيد سنة 2019	التغير
208	العقارات التجارية (1)	19 467 250,00	19 467 250,00	0,00
211	أراضي (2)	64 400 000,00	64 400 000,00	0,00
2110	أراضي ومواقع البناء (3)	11 250 000,00	11 250 000,00	0,00
213	مباني (4)	420 590 532,14	420 590 532,14	0,00
21543	معدات وأدوات (5)	17 250 533,73	9 226 765,13	8 023 768,60
218	تجهيزات وتركيبات (6)	8 777 573,23	8 777 573,23	0,00
21844	معدات السيارات (7)	67 695 426,65	71 445 155.65	-3 749 729,00
21845	أثاث ومعدات مكتب (8)	30 137 222,88	30 137 222,88	0,00
21847	تجهيزات وتركيبات (9)	69 893 984,86	69 893 984,86	0,00
21851	معدات وتجهيزات منزلية (10)	5 129 971,91	5 129 971,91	0,00
2320	استثمارات جاري إنجازها (11)	9 181 064,00	3 571 360,00	5 609 704,00
2750	الودائع والكفالات المدفوعة (12)	30 471 017,81	23 934 957,12	
	المجموع	**754 244 577,21**	**737 824 772,92**	**9 883 743,60**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات لسنة 2020.

الشرح:

- لم تخضع الحسابات (1)، (2)، (3)، (4)، (6)، (8)، (9)، (10) و(12) لأي تغيير خلال السنة المالية 2020 (لا توجد تعليقات للإبلاغ عنها).
- (5) لقد خضع هذا الحساب لتطور يقدر ب 768,60 023 8 دينار جزائري فيما يتعلق بشراء آلة تغليف ومكبس هيدروليكي.
- (7) خضع هذا الحساب لتطور يقدر ب 729,00 749 3- دينار جزائري فيما يتعلق بالتنازل عن معدات النقل.
- (11) خضع هذا الحساب لتطور يقدر ب 704,00 609 5 دينار جزائري فيما يتعلق ببناء HANGAR DRAA ZEMAME
- لم يتم تقديم أي جرد مادي لنا فيما يتعلق بالحسابات المذكورة أعلاه.

يجب على الشركة إجراء الجرد المادي لاستثماراتها بحلول شهر ديسمبر من كل سنة مالية لأغراض التسوية مع المحاسبة لتسليط الضوء على الفروق السلبية أو الإيجابية التي قد تظهر وربما إجراء التعديلات اللازمة.

2.1. الاهتلاكات:

الجدول رقم (3، 14): يبين حساب الاهتلاكات لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد سنة 2020	رصيد سنة 2019	التغير
281300	إهتلاك البناءات	67 516 911,50	59 685 403,44	7 831 508,06
281543	إهتلاك المعدات والأدوات	7 508 637,18	6 481 927,35	1 026 709,83
281844	إهتلاك معدات النقل (1)	64 916 772,29	66 258 227,28	-1 341 454,99
281845	إهتلاك معدات مكتب	23 042 437,19	20 913 278,53	2 129 158,66
281847	إهتلاك التجهيزات	68 726 904,10	63 395 461,55	5 331 442,55
281851	إهتلاك المعدات	5 038 971,98	4 832 163,49	206 808,49
	المجموع	**236 750 634.24**	**221 566 461,64**	**15 184 172,60**

المصدر: نفس المرجع السابق.

- (1) التطور السلبي بسبب التنازل عن معدات النقل التي تم تنفيذها خلال السنة المالية 2020.
- تم حساب الاهتلاك بشكل صحيح وفقا للطريقة الخطية (لا يوجد تعليقات للإبلاغ عنها).

3.1. مخزون البضائع:

الجدول رقم (3، 15): يبين حساب المخزونات لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
3000	البضائع	235 427 154,65	86 638 789,30	148 788 365,35
	المجموع	**235 427 154,65**	**86 638 789,30**	**148 788 365,35**

المصدر: نفس المرجع السابق.

يجب إعداد المقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات وهذا قصد تحديد الفروقات الممكنة، وعليه فإن إعداد الجرد المادي ضروري.

4.1. الزبائن: (2 011 831 333,21 دج)

تم تحليل حسابات الزبائن جيدا، ومع ذلك هناك عدد معين من الزبائن في وضعية دائنة والتي يجب تسويتها، فعلا لقد وجدنا عدة حسابات دائنة مبلغها الاجمالي 114 749 735,97 دينار جزائري، ورصيد زبائن دائنون (وضعية غير عادية) مبلغهم الاجمالي 87 863 303,96 دينار جزائري (يجب تسوية هذه المبالغ).[1]

5.1. مدينون آخرون:

الجدول رقم (3، 16): يبين حساب المدينون الآخرون لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
4090	تسبيقات للموردين	11 441 980,97	40 828 502,25	-29 386 521,28
4091	تسبيقات على الخدمات	252 250,00	3 180 000,00	-2 927 750,00
4092	تسبيقات وأقساط على الاستثمارات	26 752 859,97	26 752 859,97	0,00
4550	الحسابات الجارية للشركاء	38 707 540,48	38 707 540,48	0,00
4551	الحسابات الجارية للشركاء	70 633 119,81	70 633 119,81	0,00
	المجموع	**147 787 751,23**	**180 102 022,51**	**-32 314 271,28**

المصدر: نفس المرجع السابق.

[1] تقرير محافظ الحسابات لسنة 2020.

الشرح:

- يجب أن يتم تفصيل الحسابات 4090، 4091 إلى حسابات فرعية، لذلك من الضروري أجراء تحليل الحسابات.

ملاحظة: لوحظت عمليات تسوية خلال السنة المالية 2020، مما أدى إلى تقليل القيم التي لوحظت في نهاية عام 2019.

- من الضروري أيضا شرح مما تتكون الحسابات الجارية (تحليل الحسابات ضروري).

6.1. ضرائب وما شابهها:

الجدول رقم (3، 17): يبين حساب الضرائب لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
4445	تسبيقات على الضرائب والرسوم (1)	40 544 070,15	63 096 175,15	-22 552 105,00
4456	الضرائب القابلة للإسترجاع والمدفوعات المسبقة (2)	39 764 690,27	55 535 758,92	-15 771 068,65
44573	حق الطابع (3)	48 226,75	10 186,57	38 040,18
	المجموع	**80 356 987,17**	**118 642 120,64**	**-38 285 133,47**

المصدر: نفس المرجع السابق.

الشرح:

- (1) يتعلق رصيد هذا الحساب بثلاثة أقساط للضريبة على أرباح الشركات «IBS» للسنة المالية 2020 كان من المقرر تسوية هذه المبالغ من خلال إيجاد IBS للسنة المالية 2020.
- (2) تتعلق برصيد ضريبة القيمة المضافة «TVA» على المشتريات للسنة المالية 2020 وما قبلها.
- (3) تتعلق بدفع مبالغ زائدة على حق الطابع (يتم تسويتها).

7.1. الخزينة:

الجدول رقم (3، 18): يبين حسابات الخزينة لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
51210	BDL BOUMERDES COMPTE 20944	888 640,18	92 689,46	795 950,72
51220	ARAB BANK COMPTE N60100	23 252 235,31	23 252 235,31	0,00
51240	2904 SOCIETE GENERALE AGRICOLE	51 187 994,55	44 539 498,92	6 648 495,63
51242	SGA EQUIPEMENT	0,00	1 000,00	0,00
51243	20895 SGA ORAN	1 000,00	1 000,00	0,00
51244	21000 SGA TELMCEN	1 000,00	1 000,00	0,00
51245	20858 SGA CONSTANTINE	1 000,00	1 000,00	0,00
51246	21021 SGA BISKRA	1 000,00	1 000,00	0,00
51247	28256 SGA ORAN 102	1 000,00	28 090 857,00	-28 089 857,00
51270	BEA BOUMERDES – HYGIENE	16 824 914,99	13 608 414,79	3 216 500,20
51501	COMPTES POSTAUX	262 440,13	475 033,70	-212 593,57
530	CAISSE	33 794 576,16	56 460 785,23	-22 666 209,07
540	REGIES ET ACCREDITIFS	221 580 150,17	76 664 846,61	144 915 303,56
5401	PROVISION P/LITIGE	0,00	79 552 149,24	-79 552 149,24
541	PAIEMENT POUR COMPTE	935 461 758,13	876 666 974,85	58 794 783,28
	المجموع	**1 283 257 709,62**	**1 239 218 451,44**	**44 039 258,18**

المصدر: نفس المرجع السابق.

التعليقات:

- لم نستلم أي مقاربة بنكية ولا محضر الصندوق.
- الدفع للغير يجب تفصيله عملية بعملية.
- يجب تفصيل القواعد والبيانات حسب كل ملف استراد.

إن إعداد التقاربات البنكية أمر ضروري لمتابعة الصكوك المتداولة (مقبوضات أو مدفوعات) وهذا لمواجهة أي أخطاء ممكنة قد تحصل في حسابات البنك.

2. خصوم الميزانية:

1.2. رأس المال:

(1000 000 000,00 دج) فيما يتعلق برأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة لا يوجد ملاحظات للإبلاغ عنها.

2.2. احتياطي قانوني:

(50 000 000,00 دج) فيما يتعلق بالاحتياطي القانوني الممنوح بالحد الأقصى القانوني.

3.2. إعادة التقييم:

(104 894,90 دج) يجب شرح هذا المبلغ.

4.2. النتيجة الصافية:

(15 802 963,09 دج) فيما يتعلق بنتيجة ربح السنة المالية 2020 لا توجد ملاحظات للإبلاغ عنها.

5.2. حقوق الملكية الأخرى/ مرحل من جديد:

(1 147 723 721,39 دج) المبلغ الظاهر في هذا الحساب يخص النتائج المحققة من طرف المؤسسة منذ تاريخ إنشائها إلى نهاية سنة 2019.[1]

6.2. الموردون والحسابات الملحقة:

الجدول رقم (3، 19): يبين حساب الموردون والحسابات الملحقة لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
4010	موردو المخزونات والخدمات (1)	201 677 578,62	222 887 916,18	-21 210 337,56
4011	الموردين الأجانب (2)	816 935 306,47	745 414 577,54	71 520 728,93
4012	دائني الخدمات (3)	12 955 136,34	47 876 036,34	-34 920 900,00
4016	دائني الخدمات (4)	18 124 270,41	19 850 325,90	-1 726 055,49
4040	قروض الاستثمارات (5)	2 723 587,76	5 368 228,86	-2 644 641,10
4080	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها (6)	61 600 000,00	5 368 228,86	-2 644 641,10
	المجموع	**1 114 015 879,60**	**1 041 397 084,82**	**72 618 794,78**

المصدر: نفس المرجع السابق.

[1] نفس المرجع السابق.

شرح:

- (1) تم تحليل هذا الحساب جيدا، في حين أن هناك عددا من الموردين المدينين بشكل غير طبيعي، وترد تفاصيلهم أدناه:

الجدول رقم (3، 20): يبين رصيد حساب الموردين المدينين لشركة آل دوداح

رقم الحساب		البيان	الرصيد
4010	FL000098	DOUANES	14 792 970,34
4010	FL000128	SARL EL HANA MOTORS & SERVICES	6 938 869,38
4010	FL000150	EPAL ENTREPRS PORTUAIRE ALGER	92 463,00
4010	FL000206	SARL ONICAR	16 290,26
4010	FL000311	ETS SABA AISSA	599 199,99
4010	FL000531	ETOILE PLASTIQUE	956 122,42
4010	FL000584	SARL TIRSAM	296 000,00
4010	FL000735	SARL SAHEL FER	635 402,99
4010	FL000826	TOYOTA ALGERIE	4 948 688,61
4010	FL000976	SARL ALPHA	1 283 415,00
4010	FL004196	ACGS	1 785,00
		المجموع	**30 561 206,99**

المصدر: نفس المرجع السابق.

- (2) تم تحليل هذا الحساب بشكل جيد، حيث يتم حساب المورد المثقل بالديون بشكل غير طبيعي، وترد تفاصيله أدناه:

الجدول رقم (3، 21): يبين تفاصيل حساب المورد المثقل بالديون لشركة آل دوداح

رقم الحساب		البيان	الرصيد
4011	FE000104	TINTOMETER GMBH LOVIBOND	3 600 335,76
4011	FE000172	RIVULIS IRRIGATION	17 540 777,50
		المجموع	**21 141 113,26**

المصدر: نفس المرجع السابق.

- (3) تم تحليل هذا الحساب بشكل جيد.
- (4) تم تحليل هذا الحساب بشكل جيد، مع ذلك هناك عدد من الموردين المدينين بشكل غير طبيعي والذين ترد تفاصيلهم أدناه:

الجدول رقم (3، 22): عدد من الموردين المدينين لشركة آل دوداح

رقم الحساب		البيان	الرصيد
4016	FL000588	SNC FRERES AMOUR	156 723,00
4016	FL000804	DJOUHRI MOURAD	129 591,00
4016	S-073	EURL SFT SERV FORGE TOURNAGE	146 370,00
4016	S-080	SARL ASIE TRANSIT	275 893,04
4016	S-125	ALGEO FLEET SPA	2 999,75
4016	S-129	SOHEIB TRANSIT	10 499,75
4016	S-197	CNRC BOUMERDES	7 610,00
		المجموع	**729 686,54**

المصدر: نفس المرجع السابق.

- (5) يتعلق هذا الرصيد بالمعاملات من عام 2020 وما قبله (يجب تحليل هذا الحساب).
- (6) يتعلق بشراء 11 شاحنة 12 طن (SPA GM TRADE)، يجب تسوية هذا الحساب.

7.2. الضرائب:

الجدول رقم (3، 23): يبين حساب الضرائب لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
4440	الدولة، الضرائب على النتائج (1)	15 616 971,81	67 097 304,81	-51 480 333,00
4457	ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المبيعات (2)	131 435 494,26	201 128 265,42	-69 692 771,16
44701	ضريبة التشغيل على TAP (3)	11 035 503,00	15 391 806,00	-4 356 303,00
4471	الرسم على التكوين والتمهين (4)	1 357 060,00	1 165 880,00	191 180,00
4476	الضريبة على الدخل الإجمالي	2 669 710,88	2 963 395,89	-293 685,01
	المجموع	**162 114 739,95**	**287 746 652,12**	**-125 631 912,17**

المصدر: نفس المرجع السابق.

شرح:

- (1) يتعلق بالتسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات (IBS) للسنة المالية 2020.
- (2) بدون تعليق.
- (3) تتعلق بالرسم على النشاط المهني لشهر نوفمبر وديسمبر لسنة 2020.
- (4) الرسم على التكوين والتمهين.
- (5) ضريبة الدخل الإجمالي على الأجور.

8.2. مدينون آخرون:

الجدول رقم (3، 24): يبين حسابات المدينون الآخرون لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
4190	أقساط وتسبيقات الزبائن (1)	114 680 277,73	115 805 277,73	-1 125 000,00
4310	اقتطاع الضمان الاجتماعي	2 816 906,23	2 685 318,64	131 587,59
4320	الهيئات الاجتماعية	8 667 189,25	8 297 730,72	369 458,53
	المجموع	**126 164 373,21**	**126 788 327,09**	**-623 953,88**

المصدر: نفس المرجع السابق.

شرح:

- (1) يجب أن يتم تفصيل هذا الحساب على حسب الزبائن، والحسابات الأخرى لا تستدعي أي تعليقات.

9.2. خزينة:

الجدول رقم (3، 25): يبين حسابات الخزينة لشركة آل دوداح لسنتي 2019، 2020

رقم الحساب	البيان	رصيد 2020	رصيد 2019	التغير
51221	ARAB BANK KOUBA	29 358 491,95	45 373 267,31	−16 014 775,36
51230	BNA COMPTE	896 863,73	941 951,68	−45 087,95
51241	SOCIETE GENERALE HYGIENE	52 114 205,55	113 211 976,51	−61 097 770,96
51242	SGA EQUIPEMENT	70 439 192,03	−39 810 966,33	110 250 158,36
5190	AVANCES BANCAIRES	507 419 553,45	535 595 043,41	−28 175 489,96
	المجموع	**660 228 306,71**	**655 311 272,58**	**4 917 034,13**

المصدر: نفس المرجع السابق.

الشرح:

- لم نستلم أي مقاربة بنكية فيما يتعلق بهذه الحسابات.
- شرح أسباب الوضع الدائن للحسابات المذكورة أعلاه.

المطلب الثاني: الاتفاقيات المبرمة، أعلى خمس أجور ونتائج آخر خمس سنوات في شركة آل دوداح

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى الاتفاقيات المبرمة، أعلى خمس أجور ونتائج آخر خمس سنوات لشركة آل دوداح.

أولا: الاتفاقيات المبرمة الشركة ذ.م.م آل دوداح

تنص المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل سنة 1993، المعدل والمكمل للأمر رقم 09-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري، على أن أي إتفاق بين الشركة وأحد مديريها، إما بشكل مباشر أو غير مباشر، أو من خلال وسيط، يجب أن يخضع أولا تحت طائلة الإبطال، لتفويض من مجلس الإدارة.

وينطبق الشيء نفسه على الاتفاقيات المبرمة بين الشركة وشركة أخرى إذا كان أحد مديري الشركة مالكا أو مديرا، أو مديرا غير شريك للشركة.

وفقا لهذه الأحكام، نعلمكم أننا لسنا على علم بأي اتفاقيات مشار إليها في المادة المذكورة أعلاه، لم يخبرنا مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة ولتجارة آل دوداح بأي اتفاقية تقع ضمن هذا الإطار.[1]

ثانيا: أعلى خمس أجور في الشركة ذ.م.م آل دوداح

بموجب أحكام المادة 3-680 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمكمل للأمر 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري، أبلغنا مدير الشركة ذ.م.م للخدمات العامة والتجارة آل دوداح بمقدار صافي الأجور الذي تم دفعه خلال السنة المالية 2019 لأعلى خمس أشخاص أجرا في الشركة.[2]

[1] نفس المرجع السابق.

[2] نفس المرجع السابق.

الجدول رقم (3، 26): يبين صافي أجور أعلى 5 أشخاص لسنة 2020

رقم	الإسم واللقب	صافي الراتب السنوي
01	(أ)	2 400 000,00 دج
02	(ب)	2 400 000,00 دج
03	(ج)	1 440 000,00 دج
04	(د)	1 320 000,00 دج
05	(ه)	1 278 000,00 دج
	المجموع	**8 838 000,00 دج**

المصدر: نفس المرجع السابق.

ملاحظة: تمت الإشارة إلى أسماء وألقاب الأشخاص الواردة في هذا الجدول بالأحرف نظرا لسرية المعلومات.

ثالثا: نتائج آخر خمس سنوات للشركة ذ.م.م آل دوداح

بموجب أحكام المادة 678 فقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ 25 أبريل 1993 الذي يعدل ويكمل المرسوم المؤرخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري، نشهد أن نتائج السنوات الخمس الماضية دقيقة.[1]

الجدول رقم (3، 27): يبين صافي النتائج لآخر 5 سنوات مالية

السنة المالية	النتيجة المحاسبية
سنة 2015 ربح	202 200 049 دج
سنة 2016 ربح	163 949 582 دج
سنة 2017 ربح	200 922 464 دج
سنة 2018 ربح	180 102 697 دج
سنة 2019 ربح	163 829 189 دج

المصدر: نفس المرجع السابق.

[1] نفس المرجع السابق.

المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات

تنفيذا للمهمة الموكلة إلينا نتشرف بتقديم تقريرنا إليكم عن:[1]

- تدقيق الحسابات السنوية للشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح برأس مال مليار وسبعمئة وعشرة ملايين دينار جزائري عن السنة المالية التي تغطي الفترة من 01 جانفي 2019 إلى 31 ديسمبر 2020.
- الفحوصات والمعلومات المحددة التي ينص عليها القانون.

الرأي في الحسابات السنوية:

لقد تحققنا من الحسابات السنوية للشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31 بما في ذلك القوائم المالية وملاحقها، والتي تم إعدادها وفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

تم إجراء فحصنا وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما وتضمن اختبارات على الحسابات وإجراءات تدقيق أخرى التي رأيناها ضرورية مع مراعات توصيات المهنة.

الخاتمة:

بموجب الملاحظات والتعليقات الواردة في الجزء التقني، يمكننا التصديق مع مراعات تسوية النقاط الواردة في تقريرنا التقني، أن الميزانية وجدول حساب النتائج للشركة ذات المسؤولية المحدودة للخدمات العامة والتجارة آل دوداح قد أغلقت في 31 ديسمبر 2020 صادقة ومنتظمة.

[1] نفس المرجع السابق.

خلاصة الفصل:

لقد خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا، بهدف تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري واختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي.

ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل كالتالي:

- جودة التدقيق المحاسبي من جودة القوائم المالية؛
- يعمل التدقيق المحاسبي على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المالية وهذا من خلال إعداد تقرير نهائي لمحافظ الحسابات يحتوي على معلومات تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم في عملية إتخاذ القرارات سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية للمؤسسة.

الخاتمــة

تمهيـــد

من خلال تناولنا لموضوع دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية والذي يعد من أهم المواضيع نظرا للأهمية التي يلعبها دور المدقق الخارجي على شفافية الحسابات وسلامتها وذلك من خلال الميزانية وجدول حساب النتائج وكل الجداول الملحقة وفي الأخير ابداء رايه الفني المحايد حول مصداقية هاته المعلومات والنتائج وإعطاء صورة واقعية ودقيقة عن نشاط المؤسسة وذلك من خلال التقرير النهائي.

وقد حاولنا من خلال موضوعنا معالجة إشكالية البحث والمتمثلة في "ما هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية في شركة آل دوداح؟" تم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي له دور كبير في زيادة موثوقية المعلومات المالية والتأكد من عدم وجود أخطاء، غش أو تلاعب في الحسابات مما بدوره يحسن جودة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف المستخدمين.

للإلمام بحيثيات الموضوع الذي تم تناوله من خلال ثلاث فصول، فصلين نظريين، وفصل تطبيقي وعليه يمكن تلخيص نتائج الدراسة، بالشكل التالي:

نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: والتي تنص على "التدقيق المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في إعطاء موثوقية وصدق للقوائم المالية " وقد تم التوصل لإثبات صحتها من خلال دراسة وتحليل حسابات القوائم المالية لشركة آل دوداح، وإعطاء محافظ الحسابات رأيه الفني المحايد عليها في تقريره النهائي.
- الفرضية الثانية: والتي تنص على أنه "لا توجد علاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية" "، تم التوصل بأن هذه الفرضية خاطئة وذلك من خلال تدقيق القوائم المالية واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء، إذن هناك علاقة بين التدقيق المحاسبي وجودة القوائم المالية.
- الفرضية الثالثة: يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير دون الحاجة الى القوائم المالية للمؤسسة" تم التوصل بأن هذه الفرضية خاطئة وذلك من خلال التقارير المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، لأن محافظ الحسابات بحاجة ماسة للقوائم المالية للسنة المدروسة والسنة السابقة وذلك لإعداد التقرير والتمكن من التنبؤ ببعض النتائج المستقبلية التي ستساعد المؤسسة بشكل كبير فالفرضية خاطئة.

النتائج:

من خلال تحليل دراستنا توصلنا إلى جملة من النتائج وهي:

- يساهم التدقيق للمحاسبي بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية وحالات التلاعب والغش.
- ترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف محافظ الحسابات للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها.

- يساعد التدقيق والتحليل لمعلومات القوائم المالية في اتخاذ القرارات.
- تتفق المفاهيم المالية والمحاسبية على فعالية التدقيق المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم المالية.

الاقتراحات:

بعد تناول موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية وبعد استخلاص نتائج البحث وإختبار الفرضيات يمكن اقتراح جملة من التوصيات:

- عدم إهمال محافظ الحسابات لفحص نظام الرقابة الداخلية لأن عملية فحص هذا النظام تعتبر من أهم مراحل عمل محافظ الحسابات.
- اعداد سجل يحتوي على جميع المخالفات والاخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة.
- إن تقرير محافظ الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء ومواطن الضعف، فعليه يجب على مدير الشركة وضع مدقق داخلي حتى يقلل من فرص التلاعب.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

آفاق البحث

ان موضوع دراستنا الخاص بدور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية يبقى مفتوح لدراسات أخرى لذا نقترح بعض الدراسات الأخرى:

- دور التدقيق المحاسبي في تحسين المعلومة المالية.
- المراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة القوائم المالية.
- دور التدقيق المحاسبي في صنع القرارات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، دار الجنان، عمان، 2015.
2. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي**، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2017.
3. بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، **محاسبة القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار الحلاج، العراق، 2021.
4. خالد الخطيب وخليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل، عمان، 2009.
5. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الخامسة، دار وائل، الأردن، 2010.
6. خالد عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**"، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2004.
7. زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
8. زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010.
9. صالحي محمد، "**التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**"، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، الأردن، 2016.
10. عبد الرزاق محمد عثمان، "**اصول التدقيق والرقابة الداخلية**"، الطبعة الأولى، الدار النموذجية،2011.
11. عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2018.
12. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة، الأردن، 2006.
13. محمد عبد السلام أحمد وإبراهيم السيد، **إدارة الموارد المالية (التحليل المالي–تحليل وعرض القوائم المالية وإعداد الموازنة التقديرية–الإدارة المالية–تحليل التقارير المالية–التخطيط الاستراتيجي)**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2017.
14. محمود التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.

ثانيا: المجلات والدوريات

1. أمينة حفاصة، عباس فرحات، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدوليةIFRS/IAS** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2018.
2. جرد نور الدين وآيت محمد مراد، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، مجلّة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2018.
3. حراث نخلة وبن حمو عصمت محمد، **المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في ارسال مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، الجزائر، 2022.
4. خير الدين قريشي وآخرون، **تقييم مدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في جودة القوائم المالية– دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات والمحاسبين في الجزائر**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد 3، مركز رفاد للدراسات والأبحاث، الأردن، 2019.
5. دادن عبد الغفور، **تقييم مدى مساهمة محافظ الحسابات في الإجراءات المحاسبية–دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجزائريين سنة 2021**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 05، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2022.
6. سيد محمد، **مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر**، مجلة الاقتصاد، العدد 15، المجلد 02، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2016.
7. شرواطي خير الدين وآخرون، **أثر القياس والافصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية :دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت بولاية البليدة**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 11، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2022.
8. طالب عبد العزيز وبلمداني محمد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر.
9. طالب محمد كريم، **دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة**، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، العدد السادس، جامعة مستغانم، الجزائر، 2018.
10. علي سايح جبور، **التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية–دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2022.
11. فوزي الحاج أحمد ومحمد البشير مركان، **معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة اقتصاد الأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020.

12. محمد الهادي ضيف الله وأحمد الصالح سباع، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية–دراسة حالة**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، 2018.

ثالثا: المذكرات والرسائل والأطروحات:

I. مذكرات الماستر:

1. بومكواز عبد القادر، بوعناني نسيمة، **دور محافظ الحسابات في مراقة شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013/2012.

2. تيماء محمود الحاج حسين، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، بحث لاستكمال متطلبات مشروع التخرج في العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الشام الخاصة، 2021/2020.

3. سحر عبد السميع محمود، **أثر جودة القوائم المالية على تكلفة أموال الملكية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية مصر.

4. عواج هدى، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية–دراسة عينة من تقارير حسابات ولاية المسيلة لفترة 2012**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015/2014.

5. مني أحمد الجودي، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية–دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018.

II. رسائل الماجستير:

1. بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2010.

2. رويخة عادل، **مدى قدرة مراجعي القوائم الحسابات على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية–دراسة استبيانية لعينة من مراجعي الحسابات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماجستير، تخصص محاسبية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2017/2016.

3. زين عبد المالك، **القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي–دراسة حالة مجمع صيدال–وحدة الحراش**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014، 2015.

4. شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2004/2003.

5. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

6. لمايسي سارة، **تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية–دراسة ميدانية**، ملخص مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2016/2015.

7. ماجد اسماعيل ابو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فى المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا، كلية التجـارة قسم المحاسبة والتمويل، 2009.

8. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظرو المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

III. أطروحات الدكتوراه:

1. أحلام عكسة، **أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية**، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2016/2015.

2. آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه (ل م د)، تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، 2018/201.

3. أمينة حفاصة، **أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية– دراسة حالة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2021/2020.

4. بالقاسم بن خليفة، **دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية– دراسة مقارنة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2015/2014.

5. بن خليفة حمزة، **دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية– دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2015/2011)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017.

6. بن زازة منصورية، **التدقيق المحاسبي في ظل العولمة الاقتصادية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم السنة الجامعية 2016/2015.

7. صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة–دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2015/2010**– أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر –بسكرة– الجزائر، 2016/2015.

8. صحراوي إيمان، **أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية في الجزائر(دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم)**، أطروحة للحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2020/2019.

9. عادل عاشور، **الإنذار المبكر في المؤسسات المالية باستخدام القوائم المالية–دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات المالية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017/2016.

10. عزوز ميلود، **دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير–دراسة حالة مجمع صيدال فرع باتنة**، رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016.

11. فطوم امحمدي، **دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم التجارية،

تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2017/2016.

12. محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة–دراسة حالة عينة من المؤسسات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016.

رابعا: الملتقيات والأيام الدراسية

1. مرازقة صالح وبوهرين فتيحة، **القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية**، الاقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بغرداية.

خامسا: المطبوعات الجامعية

1. بوحفص رواني، **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق، كلية علوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية، 2018/2017.

2. حسام زايدة، **محاضرات في مقياس تدقيق ومراقبة نظم المعلومات**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020/2019.

3. عمر على عبد الصمد " **محاضرات في التدقيق المحاسبي**" كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس بالمدية، 2012/2010.

4. محمد بوتين، **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.

5. ن. عبد الصمد، **مدخل إلى التدقيق المحاسبي**، محاضرات مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة.

سادسا: القوانين والمراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الصادرة يوم 28 رجب عام 1431هـ الموافق ل 11 جويلية 2010، العدد 42.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق ل 25 مارس 2009، العدد 19.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2007.

الملاحق

الملحق رقم (01): الميزانية أصول لشركة آل دوداح لسنة 2019

الاصول المالية	الخام	الاهتلاكات والمؤونات	صافي 2019	صافي 2018
الأصول غير الجارية				
فارق الشراء (goodwill ou bed will)				
التثبيتات المعنوية	19 467 250.00		19 467 250.00	19 467 250.00
التثبيتات العينية				
الأراضي	75 650 000.00		75 650 000.00	75 650 000.00
البناءات	420 590 532.14	59 685 403.44	360 905 128.70	368 736 636.76
التثبيتات العينية الأخرى	194 610 673.66	161 881 058.20	32 729 615.46	40 632 691.24
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى				
التثبيتات الجاري إنجازها	3 571 360.00		3 571 360.00	
الثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة				
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	23 934 957.12		23 934 957.12	17 668 286.19
الضرائب المؤجلة على الأصول				
حسابات الإرتباط				79 001 751.67
مجموع الأصول غير الجارية	**737 824 772.92**	**221 566 461.64**	**516 258 311.28**	**601 156 615.86**
الأصول الجارية				
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	86 638 789.32		86 638 789.32	144 342 847.92
الحسابات الدائنة – الإستخدامات المماثلة				
الزبائن	2 208 023 224.04		2 208 023 224.04	1 745 049 002.08
المدينون الآخرون	180 102 022.51		180 102 022.51	367 997 088.11
الضرائب	118 642 120.64		118 642 120.64	85 884 610.32
الأصول الأخرى الجارية				
الموجودات وما يماثلها				
توظيفات وأصول مالية جارية				
أموال الخزينة	1 239 218 451.44		1 239 218 451.44	1 148 082 346.40
مجموع الأصول الجارية	**3 832 624 607.95**		**3 832 624 607.95**	**3 491 355 894.83**
المجموع العام للأصول	**4 570 449 380.87**	**221 566 461.64**	**4 348 882 919.23**	**4 092 512 510.69**

الملحق رقم (02): الميزانية خصوم لشركة آل دوداح للخدمات العامة والتجارة لسنة 2019

البيان	2019	2018
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	1 000 000 000,00	1 000 000 000,00
رأس المال الغير مطلوب		
الأقساط والاحتياطات – الاحتياطات الموحدة (1)	50 000 000,00	50 000 000,00
فارق إعادة التقييم	104 894,90	104 894,90
فارق المعادلة (1)		
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	163 829 189,05	180 102 697,12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	983 894 532,34	803 791 835,22
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة حقوق الأقلية (1)		
مجموع I	**2 197 828 616,29**	**2 033 999 427,24**
الخصوم الغير متداولة		
القروض والديون المالية		136 499 805,13
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)		
ديون أخرى غير متداولة		
المخصصات والإيرادات المؤجلة		
مجموع الخصوم الغير متداولة II		**136 499 805,32**
الخصوم المتداولة		
الموردون والحسابات الملحقة	1 041 397 084,82	970 155 957,32
الضرائب	287 746 652,12	182 805 059,87
الديون الأخرى	126 788 327,09	124 483 049,38
خزينة الخصوم	695 122 238,91	644 569 211,75
مجموع الخصوم المتداولة III	**2 151 054 302,94**	**1 922 013 278,32**
المجموع العام للخصوم	**4 348 882 919,23**	**4 092 512 510,69**

(1) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم (03): حساب النتائج لشركة آل دوداح لسنة 2019

من 2019/01/01 إلى 2019/12/31

البيان	2019	2018
المبيعات والمنتوجات الملحقة	4 577 419 980,51	4 303 133 301,39
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1- إنتاج السنة المالية	**4 577 419 980,51**	**4 303 133 302,39**
المشتريات المستهلكة	-3 833 288 310,48	-3 615 508 562,45
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-227 255 153,40	-159 020 425,48
2- استهلاك السنة المالية	**-4 060 543 463,88**	**-3 774 528 987,93**
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**516 876 516,63**	**528 604 314,46**
أعباء المستخدمين	-155 525 341,76	-129 969 683,56
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-74 695 175,26	-77 457 866,76
4- إجمالي فائض الاستغلال	**286 655 999,61**	**321 176 764,14**
المنتجات العملياتية الأخرى	12 777 812,73	6 440 502,77
الأعباء العملياتية الأخرى	-27 308 555,24	-9 811 609,29
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	-20 113 755,64	-23 652 070,02
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		
5- النتيجة العملياتية	**252 011 501,46**	**294 153 587,60**
المنتوجات المالية	3 305 532,26	4 194 885,82
الأعباء المالية	-23 055 948,67	-27 335 151,48
6- النتيجة المالية	**-19 750 416,41**	**-23 140 265,66**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**232 261 085,05**	**271 013 321,94**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-67 097 305,00	-70 940 501,00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**4 593 503 325,50**	**4 313 768 690,98**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-4 428 339 545,45**	**-4 113 695 870,04**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**165 163 780,05**	**200 072 820,94**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)		-8 775,00
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	-1 334 591,00	-19 961 348,82
9- النتيجة غير العادية	**-1 334 591,00**	**-19 970 123,82**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**163 829 189,05**	**180 102 697,12**

الملحق رقم (04): الميزانية أصول لشركة آل دوداح لسنة 2020

	2020			2019
الاصول المالية	الخام	الاهتلاكات و المؤونات	صافي	صافي
الأصول غير الجارية				
فارق الشراء (goodwill ou bed will)				
التثبيتات المعنوية	19 467 250		19 467 250	19 467 250
التثبيتات العينية				
الأراضي	75 650 000		75 650 000	75 650 000
البناءات	420 590 532	67 516 911	353 073 620	360 905 128
التثبيتات العينية الأخرى	198 884 713	169 233 722	29 650 990	32 729 615
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى				
التثبيتات الجاري إنجازها	9 181 064		9 181 064	3 571 360
الثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة				
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	30 471 017		30 471 017	23 934 957
الضرائب المؤجلة على الأصول				
حسابات الإرتباط				
مجموع الأصول غير الجارية	**754 244 577**	**236 750 634**	**517 493 942**	**516 258 311**
الأصول الجارية				
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	235 247 154		235 247 154	86 638 789
الحسابات الدائنة – الإستخدامات المماثلة				
الزبائن	2 011 831 333		2 011 831 333	2 208 023 224
المدينون الآخرون	147 787 751		147 787 751	180 102 022
الضرائب	80 356 987		80 356 987	118 644 439
الأصول الأخرى الجارية				
الموجودات وما يماثلها				
توظيفات وأصول مالية جارية				
أموال الخزينة	1 283 257 709		1 283 257 709	1 239 188 341
مجموع الأصول الجارية	**3 758 660 935**		**3 758 660 935**	**3 832 596 816**
المجموع العام للأصول	**4 512 905 513**	**236 750 634**	**4 276 154 878**	**4 348 855 127**

الملحق رقم (05): الميزانية خصوم لشركة آل دوداح لسنة 2020

البيان	2020	2019
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	1 000 000 000	1 000 000 000
رأس المال الغير مطلوب		
الأقساط والاحتياطات – الاحتياطات الموحدة (1)	50 000 000	50 000 000
فارق إعادة التقييم	104 894	104 894
فارق المعادلة (1)		
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	15 802 963	163 831 507
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	1 147 723 721	983 894 532
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة حقوق الأقلية (1)		
مجموع I	**2 213 631 579**	**2 197 830 935**
الخصوم الغير متداولة		
القروض والديون المالية		
الضرائب (المؤجلة والمخصصة)		
ديون أخرى غير متداولة		
المخصصات والإيرادات المؤجلة		
مجموع الخصوم الغير متداولة II		
الخصوم المتداولة		
الموردون والحسابات الملحقة	1 114 015 879	1 041 366 974
الضرائب	162 114 739	287 746 652
الديون الأخرى	126 164 373	126 788 327
خزينة الخصوم	660 228 306	695 122 238
مجموع الخصوم المتداولة III	**2 062 523 299**	**2 151 024 192**
مجموع العام للخصوم	**4 276 154 878**	**4 348 855 127**

(1) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم (06): حساب النتائج آل دوداح لسنة 2020

من 2019/01/01 إلى 2019/12/31

البيان		2020		2019	
		مدين	دائن	مدين	دائن
المبيعات من البضائع			2 966 855 968		4 568 607
المنتوجات المباعة	المنتوجات المصنعة				
	تقديم خدمات		8 344 853		8 812 106
	مبيعات الأشغال				
المنتوجات الملحقة					
الخصومات، الخصومات الممنوحة					
رقم الأعمال الصافي للخصومات			2 975 200 821		4 577 419 980
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون					
الإنتاج المثبت					
إعانات الاستغلال					
I النتيجة العملياتية			2 975 200 821		4 577 419 980
مشتريات البضائع المبيعة		2 458 843 653		3 792 344 601	
مواد أولية		10 498 845		40 713 548	
لوازم أخرى					
تغيرات المخزون					
مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة					
استهلاكات أخرى		1 211 846		1 203 677	
التخفيضات والتنزيلات والحسومات على المشتريات					
خدمات خارجية	إيجارات	25 230 093		65 474 040	
	الصيانة والاصلاح	4 267 933		4 372 948	
	أقساط التأمينات	3 260 312		1 176 836	
	العاملون الخارجيون عن المؤسسة				

	تعويضات وأتعاب الوسطاء	8 690 076		17 630 192	
	إشهار	707 900		7 623 104	
	التنقلات والمهمات والاستقبالات	7 797 016		104 895 027	
خدمات أخرى		51 540 205		104 895 027	
التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من الخدمات الخارجية					
II استهلاكات الدورة		2 572 047 883		4 060 543 463	
III القيمة التشغيلية المضافة			403 152 938		516 876 516
أعباء المستخدمين		175 295 123		155 525 341	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		58 994 412		74 692 856	
VI- فائض التشغيل الاجمالي			168 863 402		286 658 318
منتوجات تشغيلية اخرى			9 001 532		12 777 812
نفقات تشغيلية اخرى		30 126 840		27 308 555	
مصاريف الاهتلاك		18 933 901		20 113 755	
المؤونات					
خسارة القيمة					
استرجاع خسائر القيمة والمؤونات					
V – النتيجة التشغيلية			128 804 193		252 013 820
المنتجات المالية			2 283 285		3 305 532
الاعباء المالية		101 651 513		23 055 948	
IV – النتيجة المالية		99 368 227		19 750 416	
IIIV–النتيجة العادية (V+IV)			29 435 965		232 263 403
عناصر غير عادية (منتجات) (*)			2 985 421		
عناصر غير عادية (اعباء) (*)		1 001 451		1 334 591	
IIIV – نتيجة غير عادية			1 983 970	1 334 591	
الضرائب المستحقة للدفع على النتائج		15 616 972		67 097 305	
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية					
XI – النتيجة الصافية للدورة			15 802 963		163 831 507

(*) لا تستعمل الا لتقديم الكشوف المالية المدمجة