الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université Mohammed KHEIDER –Biskra
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــوع:

مساهمة الإجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية. دراسة حالة: شركة قديلة للمياه المعدنية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:
شراد صابر

إشراف الأستاذة:
أ.د زعرور نعيمة

أعضاء لجنة المناقشة:

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	جامعة الإنتماء	الصفة
تومي ميلود	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	رئيسا
زعرور نعيمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	مقررا
غضاب رانية	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
قطاف عقبة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
بوحفص سميحة	أستاذ محاضر أ	جامعة خنشلة	ممتحنا
بولحبال فريد	أستاذ محاضر أ	جامعة عنابة	ممتحنا

السنـــة الجـامعيـة: 2022 / 2023

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى، نحمد الله عز وجل أنه وفقنا إلى انجاز هذا العمل المتواضع.

إلى خير الأنام، الحبيب المصطفى، سيدنا مُحَمَّد وكفى.

إلى من حملتني تسعا وأرضعتني حولين والى من سقت منبت حياتي وترعرعت في كنفها وإلى من جعلت الجنة تحت أقدامها أمي الحنون

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيتي وتعليمي، وجعلني اكبر في أزكى واطهر فضيلة أبي العزيز

إلى بسمة فؤادي وعماد حياتي أخواتي و إخوتي

إلى التي صبرت علي شهورا طوالا كنت فيها معتكفا على البحث زوجتي الغالية التي كلما تأملت فيها إستحضرت عظمة نعمة ربي علي حينما أكرمني بها.

إلى أعز الأصدقاء و إلى كل من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم أشقاء

إلى كل أهلي وأقاربي وأحبابي

إلى كل من علمني

شكر وتقدير

مصداقا لقوله تعالى: " وَلَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ" صدق الله العظيم.

ولقد حثنا الله عز وجل على الشكر إذ قال : "واشكروني ولا تكفرون" واقتداء بالرسول ﷺ حيث قال : "الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها".

نتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساهم من قريب ومن بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، نشكر المشرفة " **زعرور نعيمة** " التي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة وكانت عونا وسندا في كل وقت.

إلى جميع أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم جزاهم الله خيرا خاصة " الأستاذ **تومي ميلود** ".

إلى من ساعدنا من زملاء وعمال شركة قديلة للمياه المعدنية في هذا العمل المتواضع خاصة "**المحاسب حملاوي مهدي**"

إلى كل من ساعدنا ولو بالكلمة الطيبة

نشكر جميع من كان بمثابة الدعم المعنوي لإتمام هذا العمل

شـكرا

المخلص :

جاءت هذه الدراسة لتوضيح مساهمة الإجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية، حيث أن الإجراءات التحليلية تعتبر من الأساليب أو الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة، التي يتم القيام بها عن طريق دراسة الاتجاهات ومقارنة العلاقات بين البيانات المالية وغير مالية، من أجل لفت الإنتباه لعناصر القوائم المالية المحتمل وجود غش بها ونظرا لأهمية هذا الأسلوب فقد خصص له معيار التدقيق الجزائري 520.

ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتقديم إطار نظري لموضوع الدراسة وثانيها تطبيقي، تمثل في إجراء دراسة ميدانية بشركة قديلة للمياه المعدنية بسكرة وهذا لمعرفة مساهمة محافظ الحسابات في إتباع ما تنص عليه المعايير التدقيق الجزائرية خاصة ما تعلق بالإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية وذلك من خلال زيادة ملاءمتها والرفع من خاصية العدالة بها، ذلك بتحديد وجمع أدلة الإثبات اللازمة لتعزيز رأيه عن النتائج المتوصل إليها في عملية التدقيق، حيث تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة الذي مكننا من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده، من خلال الزيارات الميدانية للشركة محل الدراسة، إضافة إلى الملاحظة والمقابلات مع دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن إتباع معايير التدقيق الجزائرية خاصة ما تعلق بالإجراءات التحليلية يوفر مجموعة من المؤشرات ذات أسس علمية ما يؤدي لتقليل الإجتهاد الشخصي، مما يساهم في زيادة ملائمة وعدالة القوائم المالية ومنه تحسينها.

الكلمات المفتاحية: قوائم مالية، إجراءات تحليلية، تدقيق، معايير جزائرية للتدقيق، محافظ الحسابات.

Abstract:

This study came to clarify the contribution of the analytical procedures in accordance with the Algerian auditing standards in improving the financial statements, as the analytical procedures are considered one of the basic methods or tests for operations and balances, which are carried out by studying trends and comparing the relationships between financial and non-financial statements, in order to draw attention to the elements Financial statements likely to have fraud, and due to the importance of this method, the Algerian Auditing Standard 520 has been allocated to it.

To achieve this goal, we have provided a theoretical framework for the subject of the study, the second of which is applied, represented in conducting a field study in the Guedila Mineral Water Company in biskra, and this is to find out the contribution of the account portfolios to following what is stipulated in the Algerian auditing standards, especially with regard to analytical procedures in improving the financial statements, by increasing their suitability and raising the characteristic Justice in it, by identifying and collecting the evidence necessary to strengthen His opinion on the results reached in the audit process, where we relied on a case study approach that enabled us to delve deeper and understand the various aspects of the subject and reveal its dimensions, through field visits to the company under study, in addition to observation and interviews with the study and analysis of various documents, data and actual data.

The study concluded that following the Algerian auditing standards, especially those related to analytical procedures, provides for a set of indicators with scientific foundations, which leads to a decrease in personal diligence, which contributes to an increase in the appropriateness and fairness of the financial statements and its improvement.

key words: **Financial statements, analytical procedures, auditing, Algerian standards for auditing, portfolios of accounts**.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أهم الأدوات المستخدمة في الإجراءات التحليلية	57
02	تبويب المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا لتواريخ إصدارها.	68
03	مكونات الماء المعدني " قديلة	92
04	معلومات عن شركة قديلة للمياه المعدنية	93
05	جانب الأصول لسنوات 2016- 2017-2018-2019	95
06	جانب الخصوم لسنوات 2016- 2017-2018-2019	97
07	جانب الأصول لسنتي 2019-2020.	98
08	جانب الخصوم لسنتي 2019-2020	99
09	الميزانية المختصرة لسنوات 2016-2017- 2018-2019 - 2020	101
10	حساب رأس المال العامل الصافي	102
11	حساب رؤوس الأموال العاملة لسنوات 2016-2017-2018-2019-2020	103
12	حساب نسب السيولة	104
13	حساب نسب النشاط	105
14	حساب نسب المديونية	106
15	حساب نسب الربحية	107
16	تدقيق دورة المبيعات	109
17	تدقيق دورة المشتريات	111
18	حساب معدل Altman المعدل للتنبؤ بإفلاس الشركات	113
19	حساب معدل Sherrod للتنبؤ بإفلاس الشركات	114
20	الإجراءات المتخذة للتأكد من أهداف عملية التدقيق	115

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أهمية استخدام الإجراءات التحليلية بالنسبة لمحافظ الحساب	39
02	مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية	42
03	الهيكل التنظيمي لشركة قديلة	88

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	طلب ترخيص للقيام بدراسة ميدانية	139
02	جانب الأصول لسنة 2016	140
03	جانب الخصوم لسنة 2016	141
04	جدول حساب النتائج لسنة 2016	142
05	جانب الأصول لسنة 2017	143
06	جانب الخصوم لسنة 2017	144
07	جدول حساب النتائج لسنة 2017	145
08	جانب الأصول لسنة 2018	146
09	جانب الخصوم لسنة 2018	147
10	جدول حساب النتائج لسنة 2018	148
11	جانب الأصول لسنة 2019	149
12	جانب الخصوم لسنة 2019	150
13	جدول حساب النتائج لسنة 2019	151
14	جانب الأصول لسنة 2020	152
15	جانب الخصوم لسنة 2020	153
16	جدول حساب النتائج لسنة 2020	154
17	تقرير محافظ الحساب لسنة 2020	183-155
18	خريطة توضح موقع شركة قديلة للمياه المعدنية	184

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية
IAS	International Accounting Stards	معايير المحاسبة الدولية
AICPA	*Association of International Certified Professional Accountants*	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	Fédération internationale des comptables	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
SCF	SYSTEME COMPTABLE FINANCIER	النظام المحاسبي المالي
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
CICA	CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS	المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين
ISA	International Standards on Auditing.	معايير التدقيق الدولية
NAA	normes algériennes d'audit	المعايير الجزائرية للتدقيق

مقدمة

لقد واجهت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة أزمة فقدان الثقة نتيجة تزايد الأزمات الإقتصادية والمالية على المستوى العالمي والمحلي، مما أدى بالمستثمرين والمساهمين كذا الرأي العام للتساؤل عن سبب عدم إعطاء محافظي الحسابات إشارات إنذار حول تلك الأزمات وعن طريقة التحليل المستعلمة من طرفهم، مما جعلهم يواجهون في الوقت الحاضر ضغوطات كبيرة من فئات المجتمع كافة واللذين يطلبون منهم تأكيدا على أن القوائم المالية للشركات قد أعدت بعدالة.

بالتالي قام محافظي الحسابات بالبحث عن أساليب ووسائل ذات فعالية أكبر لرفع مستوى دقة أعمال التدقيق ومنه سلامة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، فظهرت إتجاهات حديثة في تدقيق الحسابات وهي إستخدام أسلوب العينة الإحصائية،و الحاسبات الإلكترونية في تشغيل المعلوماتالمالية كذا التحليل المالي عن طريق النسب المالية أو ما يسمى بالإجراءات التحليلية الذي يعتبر كإحدى الأساليب الهامة التي يلجأ إليها محافظ الحسابات للتعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة مقارنة بفترات سابقة أو مقارنة بشركات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال، بحيث تعد الإجراءات التحليلية من الأساليب المهمة لجمع أدلة الإثبات التي تلفت إنتباه محافظ الحسابات إلى الأمور غير العادية، لذلك فإن التزامه بهذه الإجراءات عند إبداءِ الرأي الفنيوالمحايد يؤثر بعدالة و ملاءمة القوائم المالية، وما تحتويه من معلومات تظهر حقيقة المركز المالي للشركة ما يمكن جميع مستخدميها من الاعتماد عليها، ذلك لإعتبار أن المخرجات المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه متخذي القرار في تسيير أعمالهم المختلفة مما يزيد حرصهم على ضرورة عدالة تلك القوائم و ملائمتها، هذا ما يستلزم فرض رقابة عليها من خلال تفعيل مهنة التدقيق وتطبيق المعايير المحاسبية قصد إعداد قوائم ملائمة وعادلة.

حيث يعتبر التدقيق الداخليو الخارجي هما المكونان الرئيسيان لعملية التدقيق، فالأول عبارة عن وظيفة يقوم بها شخص من داخل الشركة بغية توفير تأكيد مستقل وموضوعي بأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفعالية، بينما التدقيق الخارجي هو وظيفة مستقلة يقوم بها شخص محايد من خارج الشركة الهدف منها تقييم المخاطر المالية والجوانب المرتبطة بها، كما تشتمل على تقديم رأي فيما إذا كانت القوائم المالية للشركة تقدم رؤية حقيقية وعادلة كذا تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، بالتالي يمكن القول أن التدقيق الداخلي لا يلبي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية خاصة الملاك، لذا بات لزاما اللجوء إلىالتدقيق الخارجي كونه يعتبر أكثر مصداقية.

كما يمكن إعتبار الإجراءاتالتحليلية كأحد الأساليب المستخدمة بصورة عامة في التدقيق الخارجي للقوائم المالية، حيث إن خبرة محافظ الحسابات ومعرفته بالشركة محل التدقيق والتي تم الحصول عليها في السنوات السابقة تعتبر نقطة بداية لتخطيط الاختبارات للسنة المالية الحالية وبتطبيق الإجراءات التحليلية من خلال المقارنة بين المعلومات المالية للسنة المالية التي لم تدقق مع تلك التي تم تدقيقها في السنوات السابقة، فإن الاختلافات الناتجة تساعده على اكتشاف العلاقات غير العادية بين المعلوماتو التي توحي بوجود أخطاء محتملة، مما يمكنه من تحديد المجالات ذات المخاطر المرتفعة وبالتالي يستطيع توزيع الموارد المتاحة له بصورة سليمة لإنجاز عمله بأفضل صورة ممكنة.

كذلك فإن تطبيق الإجراءات التحليلية يجعل محافظ الحسابات قادرا على تقييم معقولية العمليات والأرصدة محل التدقيق النهائي، كونها تعد آلية هامة لتحديد العناصر التي بها مخاطر بالتالي التي تستحق المزيد من التدقيق والعناية، مما يساعد على تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها وهذا يؤدي إلى إضفاء الثقة في أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها خلال إختبارات التدقيق، كما قد تستخدم الإجراءاتالتحليلية كمؤشر للصعوبات المالية التي تواجهها الشركات، وكذلك كوسيلة لتقديم توصيات للشركة مثال ذلك التنبؤ بالفشل والتعثر المالي بالإضافة لذلك فإن الإجراءات التحليلية قد تكون أقل تكلفة بالمقارنة باختبارات التفاصيل حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية يمكن أن يؤدي إلى خفض حجم عينات التدقيق وتقليل عددها، مما يجعل الكثير من محافظي الحسابات يفضلون إستخدام الإجراءات التحليلية على باقي الأساليب.

كما يمكن القول أن مهنة التدقيق الخارجي عرفت إهتمام كبيرا نظرا لما لها من مكانة ذات إرتباط وثيق بالقوائم المالية المالية التي يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه في عدالتها وملاءمتها ويحد من عمليات الغش والتلاعب بها، مما يمكن من الحصول على معلومات مالية ذات خصائص نوعية، ولكي تتمكن الشركات من مواجهة المنافسة والحفاظ على حصتها في الأسواق عليها معرفة وضعيتها المالية بشكل صحيح، من خلال الإعتماد على القوائم المالية في عمليات التنبؤ والتخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات، لذا كان لابد من إخضاع قوائمها المالية لعملية التدقيق الخارجي التي عرفت أدواتها المستخدمة عدة تطورات، من بينها الإجراءات التحليلية التي حضيت بالإهتمام نظرا للأهمية التي تحتلها وانتشار استخدامها، حيث تم تناول هذا الموضوع في أغلب معايير التدقيق على مستوى العالم مثل المعيار الأمريكي رقم 56 والمعيار الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية الذي يعتبر أحد المعايير التي يلجأ إليها محافظ الحسابات في عمليةالتدقيق كما أقرت الجزائر معايير للتدقيق من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، لذا كان لزاما على محافظ الحسابات السهر على إحترام وتطبيق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية خاصة فيما تعلق بالإجراءات التحليلية، بغية تقديم صورة ملائمة وعادلة عن الواقع المالي والاقتصادي للشركة وذلك من خلال قوائمها المالية.

كما أنه أصبح من البديهي في الأدبيات المحاسبية القول بأنه لابد لإدارة الشركة من السعي في إتباع سياسة تستطيع من خلالها إبراز الصورة المفضلة عنها ولذلك تركز على إظهار القوائم المالية لها بأفضل صورة ممكنة، لأنها تعتبر مهمة بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم والركيزة التي على أساسها يتم الحكم على تلك الشركة بالنجاح أو الفشل، ونظرا لهذه الأهمية بالنسبة لمستخدميها و مدى الاعتماد عليها في عمليات التنبؤ و التخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات، كان لابد من إتباع إجراءات لتدقيقها والتي تسمح بتحسين تلك القوائم، من خلال رأي محافظ الحسابات الذي يضمن عدالة و ملاءمة القوائم المالية، والذي يعتمد على وجود أو عدم وجود غش في القوائم المالية للشركة محل التدقيق وقدرة الإجراءات التحليلية في كشفها في ظل تبني معايير التديق الجزائرية، ذلك من خلال تحديد أدلة الإثبات اللازمة لتعزيز رأيه عن النتائج المتوصل إليها في عملية التدقيق، مما يزيد في دعم الثقة بتلك القوائم.

ومن هنا يمكننا طرح إشكالية الدراسة التالية:

كيف تساهم الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ هل تساعد الإجراءات التحليلية المنصوص عليها بمعايير التدقيق الجزائرية في لفت إنتباه محافظ الحسابات لعناصر القوائم المالية المحتمل وجود غش بها ؟
- ✓ هل تساهم الإجراءات التحليلية في الرفع من عدالة القوائم المالية ؟
- ✓ هل يساهم إتباع ما ينص عليه معيار التدقيق الجزائري NAA 520 الإجراءات التحليلية في زيادة ملاءمة القوائم المالية، وهل يساعد ذلك مستخدميها في الاعتماد عليها ؟
- ✓ هل تطبيق محافظ الحسابات لمعيار التدقيق الجزائري NAA 520 الإجراءات التحليلية ينعكس على خاصيتي الملاءمة وعدالة القوائم المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية، وهل يؤدي ذلك لتحسين تلك القوائم؟

❖ **الدراسات السابقة:**

1 - دراسة ناظم شعلان جبار، **مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية،** بحث منشور في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 13، العدد 02، 2011.

سعى الباحث إلى التوصل لتعريف مفهوم الإجراءات التحليلية والأخطاء الجوهرية وتحديد الإجراءات التحليلية المناسبة التي يتطلب من مراقب الحسابات استخدامها للكشف عن الأخطاء الجوهرية المحتملة في فقرات القوائم المالية للوحدات الإقتصادية محل التدقيق والتعرف إلى أهم العوامل المؤثرة على مدى إعتماد مراجع الحسابات على الإجراءات التحليلية، مع وضع نموذج لبرنامج مراجعة بالإجراءات التحليلية التي تساعد مراجع الحسابات عند قيامه بعمله، ومن أهم النتائج التي توصل إليها أن إستخدام الإجراءات التحليلية يتطلب توفر معرفة واسعة بالتحليل المالي والأساليب الإحصائية.

2 - دراسة كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحسين آداء عملية التدقيق في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات، دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة خلال الفترة 2010 -2013** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تكنولوجيا الإعلام والإتصال، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بدور المراجعة التحليلية المعتمدة على الأساليب الكمية التقليدية والمتطورة في تحسين أداء مدقق الحسابات في ظروف ظهرت فيها الحاجة إلى إستغلال تكنولوجيا المعلومات في الشركات الإقتصادية الجزائرية، كما جاء هذا البحث كمحاولة لإبراز كيف تساهم الشبكات العصبية الإصطناعية في تحسين المراجعة التحليلية، وقد خلصت الدراسة إلى أن أساليب المراجعة التحليلية تساهم في إعطاء تحذيرات مهمة حول وجود تلاعب في القوائم المالية و إكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما أن هناك دلالة إحصائية على أن أسلوب الشبكات العصبية الإصطناعية يتفوق على الأساليب الإحصائية التقليدية في قدرتها التنبؤية و دقتها التصنيفية.

3 - دراسة براهيمي سمية، **مساهمة المراجعة التحليلية في إتخاذ القرارات الإستثمارية للمؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة خلال الفترة 2010 -2013**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015.

هدفت الدراسة إلى التعريف بموضوع المراجعة التحليلية كمصطلح غير معروف ومحاولة تطبيقية ومعرفة أدواته في المؤسسات الإقتصادية كون الكثير من مؤسساتنا الجزائرية غير ملة بماهية المراجعة التحليلية و أساليبها، وقد خلصت الدراسة إلى أن المعلومات التي توفرها أدوات المراجعة التحليلية تعتبر مؤشرات كمية ونوعية في رسم الأهداف المالية والإقتصادية، وبالتالي إعطاء صورة دقيقة عن وضع المؤسسة و مركزها المالي، إذ أن الكثير من المؤسسات تتعرض للفشل نتيجة سوء التحليل وعدم شفافية مركزها المالي هنا يأتي دور أدوات المراجعة التحليلية وخاصة التحليل المالي لدراسة هذه المشاكل وبالتالي المساعدة على إتخاذ القرار الإستثماري.

4 - دراسة رويخة عادل، **مدى قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية** دراسة استبيانية لعينة من مراجعي الحسابات خلال سنة 2015، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2017/2016.

سعى الباحث إلى محاولة معرفة مدى قدرةمراجعي الحسابات على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية باستخدامالإجراءات التحليلية ولتحقيق هذا الغرض تم تطوير إستبانة وتوزيعها على العينة الممثلة لمجتمعالدراسة والمكون من محافظي الحساباتوالخبراء المحاسبين، حيث خلص أنالإجراءات التحليلية تساعدمراجع الحسابات على تحديد مواطن الخطر في القوائم والتي يمكن أن تحتوي على أخطاء مما يدفعه إلى القيام بالمزيد منالإختبارات التفصيلية لتأكيد ذلك ومنه زيادة فعاليةعمليةالمراجعة.

5 - دراسة عميرش إيمان، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا خلال سنة 2015**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف01، 2017/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف محافظ الحسابات الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا من أجل فهم وتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وتخفيضها إلى المستوى المقبول عموما، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة فقد تم تصميم إستبيان وزع على ممارسي المهنة في كلا الدولتين.

ومن بين النتائج المتوصل إليها هي أنه توجود فروق جوهرية بين مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي من حيث عدم قيام المدقق في الجزائر بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وعدم استخدامه لأساليب الإجراءات التحليلية في تقييم هذه المخاطر هذا راجع لوجود معوقات أثناء ممارسة المهنة تحد من تطبيقه لهذه الإجراءات، في المقابل بينت نتائج الدراسة قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي واستخدام الأدوات التي تمكنه من الاستجابة لها في مقدمتها الإجراءات التحليلية، هذا لإدراكه لمدى أهميتها في تخفيض هذه المخاطر إلى المستوى المقبول عموما وقدرتها على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها في المستقبل.

في الأخير قدمت الدراسة جملة من المقترحات التي تهدف إلى إصدار معايير محلية تحكم مهنة التدقيق الخارجي وترشد أداء ممارسيها، في مقدمة هذه المعايير :معيار التدقيق الجزائري NAA 520 المتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مهنة التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري NAA315 المتعلق بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، بالإضافة إلى تقديم مقترحات أخرى من أجل تحسين مستوى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لتواكب التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

❖ **موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:**

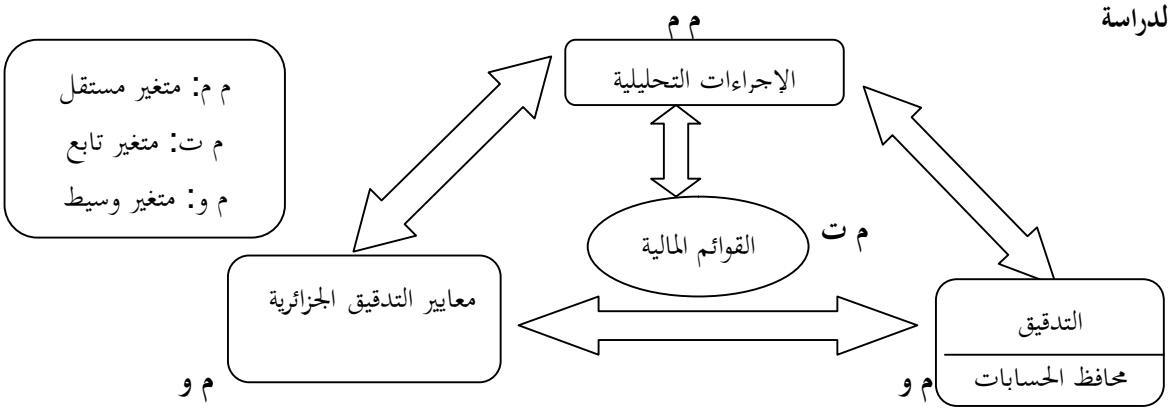
جاءت الدراسة الحالية مكملة لما جاءت به الدراسات السابقة، فقد حاولت توضيح أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية من طرف محافظ الحسابات أثناء مزاولة مهمته من أجل الحصول على أدلة إثبات مقنعة وزيادة كفاءة عملية التدقيق، هذا بإستعمال أساليب الإجراءات التحليلية الأكثر إستخداما من طرفه، مع التركيز على ضرورة تطبيق هذه الإجراءات خلال المراحل المختلفة لعملية التدقيق.

ويكمن الاختلاف بين الدراسة الحاليةو الدراسات السابقة، أن الدراسات السابقة ركزت على إنعكاس إستخدام الإجراءات التحليلية على عملية التدقيق من جهة وتأثير تلك الإجراءات على إتخاذ القرار مباشرة من جهة أخرى، دون التحدث عن إنعكاسها على القوائم المالية من خلال عمل محافظ الحساباتو الملاحظات التي يقدمها في تقريره، ودورها في تحسين القوائم المالية للشركة وهو ما جاءت به الدراسة الحالية كما أن الدراسات السابقة لم تبين دور معايير التدقيق في إستخدام هذه الإجراءات خلال عملية التدقيق، عكس ما قدمته هذه الدراسة ألا وهو توضيح أهمية مساهمة الإجراءات التحليلية من خلال التقيد بمعايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية للشركات، كما إهتمت هذه الدراسة بتقييم مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية من خلال إظهار كيفية إستعمال وسائلها خلال مختلف مراحل التدقيق، من خلال إجراء تطبيق عملي لتحليل القوائم المالية والتعرف على أهم النسب المالية المستخدمة لهذه الأهداف.

بالإضافة إلى توضيح الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر، خاصة ما تعلق بمعاير التدقيق من خلال استعراض كافة التشريعات القانونية وما جاءت به فيما تعلق بالإجراءات التحليلية وإنعكاسه على القوائم المالية للشركات وهذا ما تم تجاهله في الدراسات السابقة.

❖ **نموذج و فرضيات الدراسة**

➢ **نموذج الدراسة**



➢ **فرضيات الدراسة**

يمكن صياغة عدة فرضيات كإجابات احتمالية عن أسئلة الدراسة:

الفرضية 01: تساعد الإجراءات التحليلية المنصوص عليها بمعايير التدقيق الجزائرية في إكتشاف الغش المحتمل بالقوائم المالية كونها تعتبر من أهم أدوات جمع أدلة الإثبات التي تلفت إنتباه محافظ الحسابات إلى الأمور غير العادية بتلك القوائم.

الفرضية 02: تساهم الإجراءات التحليلية في الرفع من عدالة القوائم المالية كونها تظهر حقيقة المركز المالي للشركة.

الفرضية 03: يساهم إتباع ما ينص عليه معيار التدقيق الجزائري NAA 520 الإجراءات التحليلية في زيادة ملاءمة القوائم المالية، مما يساعد جميع مستخدميها الاعتماد عليها.

الفرضية 04: ينعكس تطبيق محافظ الحسابات لمعيار التدقيق الجزائري NAA 520 الإجراءات التحليلية على خاصيتي الملاءمة وعدالة القوائم المالية للشركة محل الدراسة مما يؤدي ذلك لتحسين تلك القوائم.

❖ **التموضع الابستمولوجي و منهجية الدراسة:**

➢ **التموضع الابستمولوجي**

تعد هذه الدراسة مقاربة وضعية (تفسيرية)، حيث أنها تساعد على الفهم والحكم الشخصي لموضوع " مساهمة الإجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية"، كون هذه الدراسة تنطلق من عدة حقائق موجودة جاءت من خلال تفسيرات الباحثين والمختصين في هذا المجال، ومن الناحية الإبستمولوجية فإن الباحث يحاول في إطار هذه الدراسة أن يفهم مختلف العلاقات التي تخدم موضوع الدراسة من خلال علاقة التقيد بإستخدام معيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءت التحليلية وإنعكاسه على الرفع من خاصيتي الملاءمة والعدالة للقوائم المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية ومساهمة ذلك في تحسينها.

➢ **منهج الدراسة**

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الدراسة والإجابة عن الإشكالية المعتمدة، واختبار صحة الفرضيات تعتمد الدراسة بصورة أساسية على المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بغرض التعرف على لمختلف المفاهيم و العناصر المتعلقة بكيفية القيام بالإجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية بغية تحسين القوائم المالية ، ومنهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للشركة محل الدراسة، كذا تتبع محافظ حسابات خلال

قيامه بمهمة التدقيق لشركة قديلة للمياه المعدنية، إضافة إلى الملاحظة والمقابلات مع دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية المتحصل عليها من الشركة ومحافظ الحسابات.

❖ **تصميم البحث:**

❖ **أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ التعرف على معايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ معرفة ماهية الإجراءات التحليلية ودورها في كشف الغش بالقوائم المالية.
- ✓ محاولة معرفة مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة بالقوائم المالية.
- ✓ الوقوف على واقع تطبيق الإجراءات التحليلية بشركة قديلة للمياه المعدنية بسكرة ومدى إستغلال النتائج المتوصل إليها من قبل إدارة الشركة ومساهمة ذلك في تحسين القوائم المالية.
- ✓ تقييم فعالية الإجراءات التحليلية في تدقيق القوائم المالية .
- ✓ الكشف عن المخاطر التي تحيط بالشركة.

➢ **نوع الدراسة:** وصفية.

➢ **مدى تدخل الباحث:** دراسة وثائق الشركة كما هي.

➢ **تخطيط الدراسة:** هي عبارة عن دراسة مخططة أي دراسة ميدانية.

➢ **مجتمع الدراسة:** اخترنا للقيام بالدراسة التطبيقية مكتب محافظ الحسابات عربي عمار الكائن بحي 60 مسكن رقم 54 بسكرة كذا شركة قديلة للمياه المعدنية الكائن مقرها الإجتماعي ببلدية جمورة ولاية بسكرة، والتي سنقدم لهاتعريفا في المبحث الأول من الفصل الرابع.

➢ **المدى الزمني:** إمتدت الفترة الزمنية لدراسة القوائم المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية من سنة 2016 إلى غاية 2020.

❖ **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة في تناولها مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية، وذلك بظهور ما يسمى بالمعايير الجزائرية للتدقيق فأتت هذه الدراسة لتوضيح أهمية إعتماد محافظي الحسابات في الجزائر على الإجراءات التحليلية والمنصوص عليها ضمن معايير التدقيق الجزائرية، وقدرتها على المساهمة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية المتضمنة بالقوائم المالية ومنه تحسين القوائم المالية لهذه الشركات بحيث تعد الإجراءات التحليلية من أهم أدوات جمع أدلة الإثبات التي تلفت نظر محافظ الحسابات إلى الأمور غير العادية التي تتطلب مزيدا من التدقيق، بهدف الحصول على قناعة كافية تمكنه من إعطاء رأيه حول التقييم الإجمالي للقوائم المالية المقدمة، بالإضافة إلى أهميتها في اختصار وقت التدقيق وتخفيض تكاليفه من خلال سهولة اكتشاف الانحرافات في القوائم المالية، وهذا لا يكون إلا من خلال إتباع معايير التدقيق التي تعتبر إطار مرجعي في تحقيق عملية التدقيق مما يمكنه من تقليل تقديره الشخصي عند إبداء رأيه حول عدالة و ملاءمة القوائم المالية.

❖ **دوافع إختيار الموضوع :**

لكل عمل وبحث علمي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به لم يكن اختيار هذا الموضوع وليد الصدفة ولكن نتيجة عدة اعتبارات منها ذاتي ومنها ما هو موضوعي.

- الأسباب الموضوعية : وتتمثل فيما يلي:

✓ إعتبار هذا الموضوع من مواضيع المحاسبة المتقدمة.

✓ محاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ فيما يخص معايير التدقيق الجزائرية والإجراءات التحليلية.

✓ ترسيخ المعرفة النظرية والتطبيقية لكيفية القيام بالإجراءات التحليلية من أجل الوصول لتحسين القوائم المالية.

- الأسباب الذاتية : وتتمثل فيما يلي:

✓ تخصصنا في مجال التدقيق المحاسبي والذي يفترض الدراية الكافية بمواضيع المحاسبة.

✓ محاولة إضافة مرجع جديد حول هذا الموضوع وإثراء المكتبة الجامعية.

✓ حداثة الموضوع على مستوى الواقع المهني.

✓ الإهتمام الشخصي بكل المواضيع المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالمحاسبة والتدقيق.

✓ الإقتناع الشخصي بحاجة الباحثين والدارسين إلى التعرف على مختلف جوانب هذا الموضوع، وفي نفس الوقت محاولة لسد النقص الظاهر في المراجع المتخصصة في هذا المجال.

❖ **صعوبة الدراسة:** تتمثل الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة في :

✓ قلة الدراسات المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية.

✓ إنتشار فيروس كورونا (COVID-19) المستجد عبر تراب الوطن مما جعلنا نعاني من صعوبات في التنقل للشركة محل الدراسة.

❖ **هيكلة الدراسة:**

قسمت هذه الدراسة إلى مقدمة وأربعة فصول بحيث الفصل الأول جاء بعنوان "التدقيق الخارجي للقوائم المالية" حيث تضمن ثلاثة مباحث الأول كان بعنوان ماهية القوائم المالية والثاني بعنوان التدقيق الخارجي في الجزائر أما الثالث فكان بعنوان أدلة الإثبات وإعداد التقرير، وفي ما يخص الفصل الثاني الذي كان بعنوان "مدخل مفاهيمي للإجراءات التحليلية" وتضمن ثلاثة مباحث حيث كان الأول بعنوان ماهية الإجراءات التحليلية وإحتوى الثاني على الأدوات التقليدية للإجراءات التحليلية أما الثالث فكان بعنوان الأدوات الحديثة للإجراءات التحليلية ، أما الفصل الثالث فجاء بعنوان "معيار التدقيق الجزائري NAA520 الإجراءات التحليلية كآلية لتحسين القوائم المالية" وتم تقسيمه هو الآخر إلى ثلاث مباحث الأول يتضمن ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق والثاني بعنوان مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق خاصيتي الملاءمة والعدالة للقوائم المالية، كما كان الثالث بعنوان الإجراءات التحليلية كأداة لتحسين القوائم المالية، أما الفصل الرابع والأخير فهو عبارة عن دراسة تطبيقية لإشكالية الدراسة وجاء بعنوان "مساهمة تطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA520 في تحسين القوائم المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية" وتم تقسيمه أيضا إلى ثلاثة مباحث حيث كان الأول بعنوان تقديم عام لشركة قديلة للمياه المعدنية والثاني تضمن إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط وكان الثالث والأخير بعنوان إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التدقيق وإصدار التقرير، وخاتمة.

الفصل الأول:
التدقيق الخارجي للقوائم المالية

تمهيد

يتمتع التدقيق عامة والتدقيق الخارجي خاصة بأهمية بالغة في الوقت الحالي نظرا للتطور الذي عرفه العالم في المجال الإقتصادي وإرتباط القرارات المتخذة ارتباطا وثيقا بالقوائم المالية، التي تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي يحتاج إليها أبرز المستخدمين في إتخاذ قراراتهم كما إن تمتع القوائم المالية بخاصيتي الملائمة والعدالة يتطلب فرض أدوات رقابية، وهذا ما توفره مختلف أعمال التدقيق الخارجي التي تمثل ضمان أكبر لمستخدمي القوائم المالية، ذلك في ظل تمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية والحياد في الرأي، باعتباره وسيط بين مستخدمي القوائم المالية والشركة من خلال تقديمه لتقرير يطلع فيه المستخدمين على وضعية الشركة.

حيث تعتبر إدارة الشركة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية من خلال الاحتفاظ بنظام رقابة داخلي خاص يمكن من عرضها بصورة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناشئة عن الغش أو الخطأ، كذا اختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة وإجراء تقديرات محاسبية معقولة وفقا للظروف، أما مسؤولية محافظ الحسابات هي إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية استنادا إلى أعمال التدقيق التي قام بها وفقا لمعايير التدقيق، والتي تتطلب الالتزام بمتطلبات أخلاقيات المهنة وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على قناعة معقولة بأن القوائم المالية تعرض بعدالة.

كما أن الحاجة للخدمات المقدمة من طرف محافظ الحسابات عامل رئيسي لا يمكن الإستغناء عنه، كونها تعتبر الركيزة الأساسية لتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والتأكد من ملائمة وعدالة القوائم المالية وبصدور معايير التدقيق في الكثير من الدول والتي كانت الجزائر من بينها، أصبح لزاما على محافظ الحسابات الإعتماد عليها عند الوقوف على مدى عدالة وملائمة القوائم المالية للشركة محل التدقيق.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول:ماهية القوائم المالية

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر .

المبحث الثالث: أدلة الإثبات وإعداد التقرير.

المبحث الأول : ماهية القوائم المالية

تظهر مخرجات المحاسبة المالية في نتيجة نشاط الشركة وأدائها والتغيرات الحادثة في المركز المالي، في شكل قوائم مالية تقدم للعديد من الأطراف، وتعد هذه القوائم أداة فعالة في يد المستخدمين لاتخاذ القرارات المختلفة ورسم السياسات المناسبة لهم، كما تعد المعلومة المالية التي تتضمنها المادة الأولية لكل قرار يصدر عنهم، حيث أن فهم ما يرٌاد بها من شأنه استخلاص معلومات هامة ومفيدة تساعد في اتخاذ تلك القرارات، لهذا قمنا بتخصيص هذا المبحث للتعريف بالقوائم المالية وإبراز خصائصها النوعية وكذا الإشارة لأهدافها إضافة إلى ذكر أهم مستخدميها.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

تعد القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية، بحيث تعتبر ذو فائدة كبيرة لإدارة الشركة لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال كمية الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها، لذا سوف نتطرق في هذا المطلب لتعريف القوائم المالية وإبراز الفرضيات التي تقوم عليها.

أولا– تعريف القوائم المالية: هناك عدة تعاريف نذكر منها.

- القوائم المالية هي: "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء خزينة الشركة في نهاية الدورة، والقوائم المالية الخاصة بالشركات غير الصغيرة" تشتمل على: (بن الربيع، 2010، صفحة 24)
  - الميزانية.
  - حساب النتائج.
  - قائمة تدفقات الخزينة.
  - جدول تغيرات الأموال الخاصة.
  - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحسابات النتائج.
- تعتبر القوائم المالية: "الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن الشركة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للشركة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات...)". (طارق عبد العال، التقارير المالية– أسس الإعداد والعرض والتحليل، 2002، صفحة 39)
- كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) على أنها: " عرض مالي هيكلي للمركز المالي للشركة والعمليات التي تقوم بها والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها". (أبو نصار و حميدات، 2008، صفحة 30)
- عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم "05" للمفاهيم المحاسبية القوائم المالية للشركة على أنها: "مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة وأن إعداد مجموعة مترابطة تماماً من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي لهو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي، فالقوائم المالية تترابط مع بعضها لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الشركة، فتعد القوائم المالية الوسائل الأسلية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه

بوحدات نقدية، فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن الشركة". (Catherine & LE MANH, 2007, p. 23)

- عرفت القوائم المالية 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 إتخاذ القرارات الإقتصادية".(Barenton, 2006, p. 261)
- هي " تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للشركة وكل تغير يطرأ على حالتها المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، مع ضرورة عرض المعلومات المالية بالعملة الوطنية". (بن الربيع، 2010، صفحة 27)
- ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها: "عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من المعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج الشركة بقصد إتخاذ قرارات معينة". (الكبيسي، 2010، صفحة 481)
- من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية بأنها: "مجموعة من الوثائق تكون ذات أشكال محددة تتضمن معلومات مالية متعلقة بالشركة، وتعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال تلك المعلومات إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات، فهي تعتبر المنتج النهائي للنظام المحاسبي الذي تمت تغذيته بالبيانات التي تم تصفيتها وتقييمها وتسجيلها لتعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركة، حتى يتمكن مستخدميها من إتخاذ القرارات، كما تعد وتنشر مرة في السنة وتكون موضع تقرير محافظ الحسابات".

ثانيا– الفروض التي تقوم عليها القوائم المالية: تعتبر الفروض بمثابة البديهيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها بغية تحقيق أهدافها فهي عبارة عن متطلبات مسبقة تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة.

- يعرف الفرض بأنه "قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك". (أبو نصار و حميدات، 2008، صفحة 45)

1– الفروض الأساسية لإعداد القوائم المالية: يجب أن تعد تلك القوائم وفق ما يلي:

- **أساس الاستحقاق**: يجب على الشركة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لا، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لا، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة. (جمال الجعرات، 2008، صفحة 102)

تبلغ القوائم المالية المحددة على أساس الإستحقاق مستخدميها عن العمليات المالية السابقة المتعلقة بدفع وإستلام النقدية، كما تعلمهم عن إلتزامات الدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل النقدية والتي سيتم إستلامها مستقبلا، وبالتالي فهي توفر معلومات حول العماليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات. (محمود جربوع، نظرية المحاسبة، 2004، صفحة 141)

- **فرض الاستمرارية**: تنص المادة "23" من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) عرض القوائم المالية، على أنه عند إعداد القوائم المالية يجب على إدارة الشركة إجراء تقييم لقدرتها على البقاء مستمرة، ما لم تكن أثناء قيامها بإجراء تقييمها على علم

بحالات عدم تأكد بأحداث أو ظروف قد تثير شكوك كبيرة في قدرتها على البقاء كشركة مستمرة، وهنا يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، حيث أنه عند إعداد القوائم المالية يتم إفتراض أن الشركة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي، وعند وجود نية لتصفية الشركة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلا. (محمد غراب و البيومي، 2001، صفحة 95)

2- الاعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية: تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم القوائم المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة، فالقوائم المالية تتكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع، وتتمثل الإعتبارات المتعلقة بإعداد القوائم المالية فيما يلي:

- **التمثيل الصادق والالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS**: يجب أن تَعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي للشركة كذا الأداء المالي والتدفقات النقدية لها، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات والأحداث الأخرى على حسابات الشركة ذات العلاقة وكذلك توفر الشروط التي تقتضيها المفاهيم المحاسبية وطرق الإعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، وإعداد القوائم المالية استنادا إلى هذه المعايير إضافة للإفصاحات الإضافية عند الضرورة، ويفترض عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية أن تؤدي إلى قوائم مالية تحقق التمثيل العادل، كما يتطلب المعيار(IAS1) أن تقوم الشركة التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل محافظ الحسابات في رأيه عن القوائم المالية، ويجب عدم وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية إلا إذا كانت ملتزمة بكل متطلبات هذه المعايير(IFRS). (جمال الجعرات، 2008، صفحة 98)
- **الاتساق أو الثبات:** يعني إستخدام ذات الأسس والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، وقد يكون الاتساق متعلق بالمعالجات المحاسبية كمعالجة الاهتلاك بأحد الأساليب التي أقرتها معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) أو تقييم المخزون بأحد طرق التقييم التي تضمنها المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) المتعلق بالمخزون، أما فيما يتعلق بالاتساق فهو يرتبط بالعرض والتصنيف لبنود القوائم المالية من فترة لأخرى كشكل الميزانية وأسلوب إعدادها وكذلك شكل وإعداد قائمة الدخل، حيث يجب الثبات باستخدام ذات طريقة العرض والتصنيف إلا إذا كان التغير: (حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 383)
  - ✓ مبررا بتغير الظروف.
  - ✓ متطلبا جديد حسب معايير التقارير المالية الدولية IFRS .
  - ✓ يؤدي إلى معلومات أكثر دقة وموثوقية.

وأهمية الاتساق تكمن في قابلية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمقارنة، ولذلك فإذا تم تغيير أسلوب العرض والتصنيف فيجب إعادة عرض المعلومات المقارنة على الأسس الجديدة.

- **الأهمية النسبية:** تعني إعتبار بند معين هام نسبة إلى بنود أخرى، ويترتب على ذلك إختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصاريف إيرادية إستنادا إلى أهميتها نسبة إلى إجمالي الأصول، أما ما يتعلق بالأهمية النسبية للعرض فذلك يعني أن يتم عرض كل فئة تتمتع بالأهمية النسبية للبنود المماثلة بشكل منفرد في القوائم المالية ويمكن تجميع البنود غير المتماثلة فقط عندما تكون منفردة لا تتمتع بالأهمية النسبية. (جمال الجعرات، 2008، صفحة 99)

- **المقاصة:** تعني إظهار بنود على أساس القيمة الصافية الناتجة عن طرحها من بعضها البعض كإظهار صافي الإيرادات بعد طرحها من المصروفات، وهذا يؤدي إلى الغموض وعدم الوضوح والبعد عن الشفافية وينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS1)على عدم جواز إجراء مقاصة بين بنود الأصول والالتزامات، أو بين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كان ذلك مطلوبا أو جائزا بموجب معيار من معايير التقارير المالية الدوليةIFRS. (طارق عبد العال، التقارير المالية- أسس الإعداد والعرض والتحليل، 2002، صفحة 28)
- **تحديد مستخدمي القوائم المالية:** إن القوائم المالية العادلة هي التي توفر معلومات أكثر فائدة وصلاحية في مجال ترشيد القرارات لكن الاستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية المتوفرة بها بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بالمستفيدين منهـا، أي مقدرتهم على تحليلها ومستوى الفهم والإدراك المتوفرة لديهم، بحيث أن هؤلاء المستخدمين قد لا تتفق مصالحهم في عرض القوائم المالية لأن وجهات نظرهم إليها مختلفة، كونهم متعددين في وجهات النظر ومختلفين في نوعية القرارات التي يتخذونها، بالتالي يجب أن يكونوا على مستوى كامل من الفهم والإدراك للمعلومات التي يملكونها، فقد تكون القوائم المالية ملائمة وذات مصداقية لهؤلاء المستخدمين ولكنهم لا يفهمون محتواها وبالتالي فإنها ليست لها فائدة بنسبة لهم. (الحبيطي و يحي، 2011، صفحة 78)
- **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها القوائم المالية:** من أجل تحديد الأغراض التي تستخدم فيها القوائم المالية يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه بخاصية الملائمة، أي بمعنى أن تكون القوائم المالية مرتبطة ارتباط وثيقا من حيث قدراتها الإيضاحية ودرجة التأثير في الهدف الذي يتم من أجله إعدادها ، بحيث لابد أن يتم إعدادها على أساس ملاءمتها لحاجة المستخدمين.
- **تحديد توقيت عرض ونشر القوائم المالية:** أكدت متطلبات مهنة العمل المحاسبي ومعظم التشريعات المالية على وجوب عرض ونشر القوائم المالية في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، وذلك لأن قيمة القوائم المالية وفائدتها تتوقف على صحتها، والتوقيت المناسب لإصدارها وتقديمها للمستخدمين. (توماس و هنكي، 2006، صفحة 45)

3- المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية: تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري الشركة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها أربعة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية، وتقدم القوائم المالية إجباريا بالوحدة الوطنية، ويمكن القيام بتقريب المبالغ إلى آلاف الوحدات، كما لابد أن يكون كل عنصر من مكونات القوائم المالية معروف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة: (قرار مؤرخ في 26 جويلية، 2008، صفحة 22)

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للشركة.
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).
- تاريخ الإقفال.
- العملة " تقدم القوائم المالية إجباريا بالعملة الوطنية".
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيها.
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.
- إسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به الشركة عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية وأنواعها

حسب معايير المحاسبة والتقارير المالية(IAS/IFRS1) تعتبر القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الشركة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للشركة وما حققته من نتائج حيث أن الخصائص هي الصفات التي تجعل المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية مفيدة لمستخدميها.

اولا– خصائص القوائم المالية: تتمثل أهم خصائص القوائم المالية في ما يلي:

1–القابلية للفهم: يقصد بها خلو القوائم من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها، شرط توافر معارف قاعدية عند مستخدميها في مجال التسيير، الإقتصاد والمحاسبة وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية. (سويسي و حمقاني، 2011)

2– الملائمة: وتكون للمعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية. (Catherine & LE MANH, 2007, p. 32)

3– الموثوقية : لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات هذه الخاصية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية: (طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، 2003، صفحة 177)

- **التمثيل الصادق** : بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في الشركة والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية.
- **الجوهر فوق الشكل:** فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء القانوني، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.
- **الحياد:** وتعني البعد عن التحيز الشخصي، وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معنية من المستخدمين.
- **الحيطة والحذر:** تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن يكون بقدر معقول ودون مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين مخصصات مبالغ فيها حيث تؤدي المبالغة في الحذر والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية.
- **الاكتمال:** وتعني إن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى .

4– القابلية للمقارنة: يجب أن يتمكن المستخدمون من القيام بمقارنة للقوائم المالية للشركة مع مرور الزمن، ويكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للشركات المختلفة من أجل أن تقييم مراكزها المالية، بغية تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن يتم على أساس ثابت ضمن الشركة وعبر الزمن لتلك الشركة وبطريقة متماثلة في الشركات. (حلوة حنان، 2003، صفحة 60)

ثانيا– أنواع القوائم المالية: تتضمن القوائم المالية الخاصة بالشركات عدا الشركات الصغيرة: الميزانية، جدول حساب النتائج جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حساب النتائج. (لعشيشي، 2010، صفحة 13)

1– الميزانية

- تعرف الميزانية على أنها: "صورة فوتوغرافية لوضعية الشركة تعكس عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة في تاريخ معين أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة (ما له وما عليه)". (بوتين، 2005، صفحة 11)
- الميزانية هي: "عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول والخصوم (الخصوم = الديون) ورؤوس الأموال الخاصة بالشركة عند تاريخ اقفال الحسابات". (رميدي و سماي، 2011، صفحة 30)
- هي "قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والإلتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين". (الجعارات، 2008، صفحة 93)
- من التعريفات السابقة يمكن القول بأن الميزانية هي:"صورة للوضع المالي للشركة وذلك في لحظة زمنية معينة (تاريخ إعدادها) حيث إن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة وللميزانية جانبان يسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة اتجاه الآخرين والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بالتزامات الشركة وحقوقها على الآخرين".

2- جدول حسابات النتائج

- جدول حسابات النتائج هو:"بيان ملخص للأعباء والنتائج المنجزة من الشركة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة". (قرار مؤرخ في 26 جويلية، 2008، صفحة 24)
- كما يعرف على أنه: " تقرير يقيس قدرة الشركة على تحقيق الأرباح، من خلال مقابلة الإيرادات الخاصة بفترة زمنية معينة بالمصروفات التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات". (شنوف، 2008، صفحة 78)
- وهو كذلك"يصف عمليات الشركة خلال فترة زمنية وغالبا ما تكون هذه فترة سنة مالية، حيث الإيرادات والتكاليف يتم الإعتراف بها عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن". (Colmant, 2008, p. 216)
- هو " قائمة يجب أن تفصح بشكل كافي لقراء القوائم المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة، يتكون جدول حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء". (الدهراوي، 2006، صفحة 15)
- من التعاريف السابقة يمكن أن نقول أن لجدول حساب النتائج العديد من التسميات المختلفة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان المصروفات والإيرادات، ومهما كانت التسمية التي تطلق على ذلك الجدول، فيجب أن يفصح بشكل كافي لمستخدمي القوائم المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة.

3- قائمة تغيرات الأموال الخاصة

تعد بمثابة حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997. (Colmant, 2008, p. 45)

بحيث يجب على كل شركة أن تعرض وبصفة مستقلة قائمة تظهر فيها النتيجة الصافية للدورة، النتائج والأعباء والأرباح والخسائر التي تعود بشكل مباشر على رؤوس الأموال الخاصة، تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجلة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS8) والتي لها تأثير على رؤوس الأموال الخاصة، حركات رؤوس الأموال رصيد الأرباح المتراكمة غير الموزعة في بداية و نهاية الدورة

المحاسبية، والمطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية ورؤوس الأموال وعلاوة الإصدار والاحتياطات في بداية ونهاية الفترة مشيرا إلى كل التغيرات على حدى. (BRUN, 2004, p. 54)

- وقد عرف النظام المحاسبي المالي (SCF) قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها: "تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للشركة خلال السنة المالية". (قرار مؤرخ في 26 جويلية، 2008، صفحة 26)

- هي: "قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة، حيث من المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل الشركة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي حدثت خلال الفترة وكذا مسحوبات الشركة خلال نفس الفترة". (صلاح عطية، 2007، صفحة 39)

- مما سبق يمكن تعريف قائمة تغيرات الأموال الخاصة على أنها: "قائمة تقوم بالإفصاح عن التغير الناجم عن قائمة الدخل متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية، وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم بترصد الحسابات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من بداية الدورة المالية لغاية نهايتها".

4- قائمة تدفقات الخزينة

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة تدفقات الخزينة، وكذلك قامت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 والذي عنون بإسم قائمة التدفقات النقدية.(Julian, 2008, p. 29)

بحيث أن الغرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية. (كيسو و ويجانت، 2005، صفحة 247)

- هي: "عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجية للشركة خلال فترة زمنية محددة هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الأجل القصير وتقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية".

- يعرف كشف التدفق النقدي على أنه: "ما هو إلا تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة ومجموع المعاملات النقدية الخارجة". (بن ساسي و قريشي، 2006، صفحة 204)

- وتعتبر كذلك " قائمة تبين المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية وصافي التغير في النقدية الناتج من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للشركة خلال فترة زمنية معينة في صيغة تتضمن تسوية للأرصدة النقدية أول وآخر الفترة". (محمود الزبيدي، 2004، صفحة 276)

- لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) لقائمة التدفقات النقدية بحيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، التي عرفها بأنها: "عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لشركة ما، حيث تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية وإستثمارية وتمويلية". (جمال الجعرات، 2008، الصفحات 113-114)

- هي:"قائمة مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، تساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية، فهي بالتالي تقدم أجوبة عن الأسئلة المهمة التالية": (مصطفى الخداش، زكرياء صيام، و إبراهيم نور، 2020، صفحة 515)
  - من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟
  - في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة ؟
  - ما هو التغير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة ؟
- من التعريفات السابقة يمكن القول أن قائمة التدفقات النقدية: " تحدد المقبوضات (مصادر السيولة) والمصروفات (المخصصات النقدية)، كما توفر معلومات حول المقبوضات النقدية خلال الفترة المحاسبية التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال تلك الفترة، حيث تهدف هذه القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلية والخارجية للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية".

5- الملاحق

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية: (بودهان، 2010، صفحة 104)

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- كل المعلومات اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات النقدية وقائمة تغيرات الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الشركات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك الشركات أو مسيريها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وافية.

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للشركة وهي: اقتصادية(طرق التقييم، تطور بعض البنود، طرق حساب الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف)، قانونية(مبلغ الالتزامات المالية، هيكل الرأس المال الإجتماعي للشركة، القروض المضمونة)، جبائية (توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية)، واجتماعية(عدد العمال، مبلغ الأجور الإجمالية، الامتيازات الإجتماعية). (Sadi, 2009, p. 66)

- يضم ملحق الكشوف المالية المعلومات التي تكتسي طابعا هاما، والتي من شأنها فهم المعلومات والأحداث الواردة في الكشوف المالية. (علاوي، 2010، صفحة 112)
- "يعُرض الملحق لهدف تكميلي لحسن فهم كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة، ويعتبر ضروري للمستخدمين لكونه يساعدهم في تكوين صورة واضحة عن الشركة". (BOUVIER & DISLE, 2008, p. 299)
- من التعريفات السابقة يمكن تعريف الملحق على أنه: "وثيقة تشتمل على معلومات تكتسي طابعا هاما أو التي تكون مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، بحيث تكون هذه المعلومات كفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تتخذه الجهات المستخدمة لتلك القوائم".

المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية وأهدافها

تعتبر القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الشركة، حيث تهدف إلى تقديم معلومة حول الوضعية المالية للمستخدمين لإستغلالها فيما يناسبهم، سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على مستخدمي القوائم وكذا إبراز أهم أهدافها.

أولا– مستخدمي القوائم المالية: تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية لمختلف المستخدمين سواء كانوا من داخل الشركة أو خارجها، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات ومن أهم مستخدمي هذه القوائم نذكر ما يلي:

1– الأطراف الداخلية: تتمثل في: (عدون، 2000، صفحة 14)

❖ إدارة الشركة :ونعني المستويات المختلفة من الإدارة من مجلس الإدارة والمدراء ورؤساء الأقسام وكل منها يهتم حسب المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقه إلا أن جميعهم يسعون من أجل تحقيق أهداف الشركة عن طريق ما يلي:

- تقييم الأداء في مختلف الأقسام ومدى كفاءة تلك الأقسام في استخدام الموارد المالية المتاحة.
- مدى نجاح تلك الأقسام في تحقيق الأهداف المرسومة في الخطة.
- القدرة على اتخاذ القرارات الخاصة بالتوسع والإنتاج والمفاضلة بين البدائل المتاحة.

❖ الموظفون وعمال الشركة: يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

❖ المساهمين: يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم الشركة وعلى توزيع أرباح الأسهم، كذا المعلومات الخاصة بموارد الشركة والإلتزامات المرتبطة بها والتغيرات فيها، ومدى قدرتها على تحقيق إيرادات وتحويلها إلى ربحية بأدائها المالي ودرجة القدرة على السداد.

2– الأطراف الخارجية :وهي كثيرة و متعددة نذكر أهمها: (بودهان، 2010، صفحة 60)

❖ **ا**لمستثمرون :بغض النظر إن كانوا حاليين أو مستقبلين حيث يهتم أصحاب رأس المال ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والعائد المتحقق كما يسعى كل منهم في التعرف على الأرباح التي تحققها الشركة حاليا أو مستقبلا ويسعون أيضا في التعرف على قدرة الشركة النقدية للاستمرارية في دفع الأرباح لمستحقيها كما أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع أو تقييم قدرة الشركة على توزيع أرباح الأسهم.

❖ المقرضون: يمثل المقرضون مصدر التمويل الخارجي للشركة والذي يكون في الغالب طويل الأجل ويهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

❖ الموردون والدائنون الآخرون: هم الذين يقدمون خدماتهم وبضائعهم للشركة على أمل أن يتم تسديدهم في نفس السنة على الأغلب لذلك تجدهم مهتمون بالوضع المالي للشركة وقدرتها على الوفاء بتلك الالتزامات، ويهتم الدائنون على الأغلب بالشركة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار الشركة كعميل رئيسي لهم.

❖ الجهات الحكومية: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الشركة وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، كذلك كأساس لإحصاءات الدخل القومي وغيرها من الإحصائيات.

❖ الجمهور: تؤثر الشركة على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم الشركة مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد القوائم المالية الجمهور العام عن طريق تزويدهم بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة الشركة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

❖ المصارف وشركات التأمين :هذا النوع له ارتباطات وعلاقات تجارية أو مالية مع الشركة.

❖ العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة كمصدر للوفاء باحتياجاتهم من المواد والسلع أو الخدمات الخاصة خصوصا عندما يكون لهم اعتماد طويل الأجل.

ويوجد مستخدمون آخرون كالمحللين الماليين والإقتصاديين والسماسرة ومسؤولي البورصات والمحامين والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير وباحثي الأعمال وأساتذة الجامعات، ومهما توفرت القوائم المالية على المعلومات إلا أنها تبقى دائما عاجزة عن تغطية كافة حاجات هؤلاء المستخدمين لإختلاف حاجياتهم وتنوعها. (جمال الجعرات، 2008، صفحة 43)

ثانيا– أهداف وأهمية القوائم المالية:

1– أهداف القوائم المالية: لقد ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للشركة، تكون مفيدة للعديد من المستخدمين في صنع القرارات الإدارية، كذلك فقد ورد في نفس الإطار ما يفيد أن القوائم المالية المعدة لذلك تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية كما أن القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة التي تساعد على محاسبتها عن الموارد الموضوعة في عهدتها مما يساهم في إتخاذ قرارات حول الاستمرارية في الاستثمار في الشركة أو التنازل عنها وبيعها، كذا التصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها. (القاضي و حمدان، 2011، صفحة 16)

ومن ابرز أهداف القوائم المالية ما يلي: (طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، 2003، الصفحات 73-74)

- تقديم معلومات موثوق فيها تتعلق بالموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالشركة لتحقيق:
  - ✓ القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف لهذه الشركة.
  - ✓ بيان مصادر التمويل والاستثمارات للشركة.
  - ✓ تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات.
  - ✓ القدرة على إجراء مقارنات زمانية بين الشركات والقدرة على التنبؤ للمستقبل.
- تقديم معلومات موثوقة حول التغيرات في صافي الشركة الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين.
- تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للشركة.
- إيصال المعلومة المالية لمختلف المستخدمين: بحيث تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستخدميها داخل أو خارج الشركة.

- توفير بيانات ومعلومات عن مدى التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية المقبولة.
- تقديم معلومة مالية ذات شفافية للشركة من خلال تقديم معلومة وافية وكاملة.

2- أهمية القوائم المالية: تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي : (لعشيشي، 2010، صفحة 13)

- تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعملي المعلومات المالية عن نشاط الشركة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين الشركة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين الشركة والموردين العملاء، البنوك...إلخ، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للشركة.
- تساعد على تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للشركة ومدى التقدم في تحقيق أهداف الشركة وكذا كيفية استخدام موارد الشركة.
- تعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع الشركة في اتخاذ القرارات اللازمة كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالشركة في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر

يعتبر التدقيق الخارجي أحد فروع التدقيق التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، كما يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من العدالة والملاءمة على القوائم المالية خدمة لحقوق المساهمين ومستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي للقوائم المالية

أصبح للتدقيق أهمية كبرى في الواقع الإقتصادي بسبب فصل الملكية على الإدارة، مما أدى إلى ظهور حاجة ملحة لرقيب على أعمال الإدارة لصالح أصحاب المال، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الإنحرافات التي يمكن أن تظهر عند ممارسات أنشطتها المختلفة، بحيث توفر عمليات التدقيق الخارجي رأيا موضوعيا في عملية المحاسبة الخاصة بالشركات، كما يعد وسيلة للوصول إلى خدمة أطراف عديدة ويضمن للشركة حماية أموالها بصفتها معرضة للأخطار، كما يهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات ويعتمد على تقريره كأساس لإتخاذ القرارات المختلفة.

أولا- تعريف التدقيق: هناك عدة تعريفات للتدقيق نذكر منها:

1- لغة :إن كلمة التدقيق (Audit)مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني الاستماع، فالرومانيين كانوا يقومون بتعيين مراقبين لفحص العمليات الحسابية في جلسات استماع عامة، يتم في تلك الجلسات قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدمون تقاريرهم. (راعي الخطيب و الرفاعي، 1998، صفحة 19)

أما كلمة التدقيق في اللغة العربية من دقق، ودقق في الشيء يعني" استقصى عليه "، والتدقيق وفقا لما جاء في معجم المعاني الجامع يعني" مراجعة الشيء ليكون خاليا من الخطأ"، أما حسب معجم الغني فالتدقيق هو" الضبط والإحكام ". (أمين عبد الله، 2000، صفحة 13)

2- اصطلاحا: يشار إلى مصطلح التدقيق من الناحية المهنية بأنه" فحص للسجلات والدفاتر المحاسبية للشركة يجريه، طرف خارجي محترف من أجل تحديد ما إذا كانت الشركة تعد سجلاتها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما". (الصيان و عبد الله عبد العظيم هقل، 2000، صفحة 17)

3- إجرائيا :من أهم التعاريف الإجرائية للتدقيق هي الصادرة عن الهيئات التي تخصصت في هذا كالتعريف الصادر عن الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA): " التدقيق هو عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية". (الصحن، الصبان، و علي حسن، 2004، صفحة 13)

- كما عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) التدقيق بأنه: "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس الموضوعة مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول". (Becour & Bouquin, 1996, p. 12)

- من خلال التعريفات السابقة نستنتج التعريف التالي: "التدقيق هو مجموعة من الخطوات المنظمة والمنهجية التي يقوم بها مهني كفؤ بهدف الإدلاء برأي فني عن مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية ومدى مطابقتها للواقع".

ثانيا – تعريف التدقيق الخارجي: سنذكر بعض التعريفات المقدمة له فيما يلي:

- التدقيق الخارجي هو: " مجموعة من الخطوات التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة بحيث يكون مستقل عن إدارتها، بغية تدقيق المعلومات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المالية الناتجة عن نظام المعلومات المالية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية الخاصة".(KHELASSI, 2013, p. 47)

- عرف أيضا بأنه: " التدقيق الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات الشركة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب لنوعية التدقيق المطلوب منه وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية للشركة خلال فترة معينة". (السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة وتدقيق ، 2002، صفحة 41)

- التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث ما هو:" إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات الخاصة لحماية ممتلكات الشركة موضوع التدقيق". (السيد أحمد لطفي، 2005، صفحة 10)

- وقد تعددت الألقاب للمدققين الخارجين من دولة إلى أخرى فبعض الدول تطلق عليه مراقب الحسابات، مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني أما في الجزائر يطلق عليه محافظ الحسابات.

- من خلال ما سبق يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو: "التدقيق الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات الشركة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية التدقيق المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية للشركة خلال فترة معينة، مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في الشركة، ذلك من خلال الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر لمعايير التقارير المالية الدولية ومن ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".

ثالثا– معايير عملية التدقيق

رغبة من الهيئات المهنية في رفع كفاءة الأداء لمحافظي الحسابات، قامت بوضع معايير لعملية التدقيق والتي تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المحافظ في أدائه لمختلف أعماله، وقد أصدرت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية ثلاثة أنواع من هذه المعايير وهي:

1–المعايير العامة أو الشخصية : ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، ويمكن حصر الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتجلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة بحيث يجب: (BELAIBOLD, 2011, pp. 14-15)

- أن يتم التدقيق عن طريق شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في المجال.
- أن يكون محافظ الحسابات مستقلا في شخصيته وتفكيره، وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
- أن يبذل العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية التدقيق وإعداد التقرير.
- الإلتزام بالسر المهني وعدم الإفصاح عن معلومات الشركة للغير.

2– معايير العمل الميداني: تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتنحصر هذه المعايير فيما يلي: (محمد الصحن، 2007، صفحة 79)

- أن يكون العمل مخططا بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من محافظ الحسابات على مساعديه.
- القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل الشركة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي توصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.
- الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية التدقيق والإستقصاء، وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه محافظ الحسابات عند التعبير عن رأيه، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي لرأي محافظ الحسابات حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية.

3–معايير إعداد التقارير: يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يلعب دورا أساسيا عند اتخاذهم لقراراتهم، وتحقيقا لذلك فقد تم تحديد مجموعة معايير تحكم إعداد تقرير محافظ الحسابات يمكن إبرازها في ما يلي: (توماس و هنكي، 2006، صفحة 66)

- معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية: أي يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار أن يشير محافظ الحسابات في تقريره إلي الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كافية بطريقة معقولة.
- معيار وحدة الرأي: على محافظ الحسابات أن يتضمن تقريره، إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل وليس على أي منها أو بعضها فقط، أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث.

المطلب الثاني: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لكي يتحقق التدقيق الخارجي يجب أن يقوم به شخص مؤهل وعلى مستوى معين من الثقافة والمعرفة والتحلي بالصبر واللباقة حتى يتمكن من أداء مهامه، كما يجب أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وما عليه من واجبات وفقا لما تقتضيه قواعد ومعايير التدقيق الخارجي.

أولا- تعريف محافظ الحسابات ومهامه

1- تعريف محافظ الحسابات

- حسب القانون التجاري وحسب المادة "715" مكرر "4" منه فإن محافظ الحسابات هو: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات والدفاتر المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق من إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين". (عمورة، 2016، صفحة 174)
- وحسب القانون رقم 10/01 المؤرخ في 28 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 جويلية سنة 2010 المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات، حيث جاء في نص المادة "22" منه تعريف لمحافظ الحسابات كما يلي: " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها". (القانون رقم 01/10، 2010، صفحة 07)

2- مهام محافظ الحسابات: كما جاء في المادة "23" من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد "42" لسنة 2010، يطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية: (القانون رقم 01/10، 2010، صفحة 07)

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة وكذا الأمر بالنسبة الوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- ✓ يبحث في صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والشركات أو الهيئات التابعة لها أو بين الشركات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد كشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.

ثانيا- التطور التاريخي للقوانين المنظمة لعمل محافظ الحسابات بالجزائر

لقد شهدت مهنة التدقيق في الجزائر العديد من التغيرات بما يتماشى والتطور الإجتماعي والإقتصادي للأفراد والشركات، هذا الأمر أدى إلى تطور القوانين المنظمة لعمل محافظ الحسابات والتي نوجزها على النحو التالي:

1- قبل 1988: لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة "39" منه مايلي: "يكلف وزير المكلف بالمالية و التخطيط

بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، الشركات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالة أصولها وخصومها". (Saadi & Mazouz, 1993, p. 27)

أما المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 المتضمن تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في الشركات العمومية وشبه العمومية، فقد كرس محافظ الحسابات بصفته مراقبا دائما للتسيير في هذه الشركات. (لقليطي، 2019، صفحة 13)

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام أعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه، فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام ونزاهة المعلومات المالية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقييم التسيير المالي والتجاري للهيئة التي تمت محافظتها.

- ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد:

✓ عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة وعدم القدرة على ضمان التدقيق بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية، واستخدام أشخاص أقل كفاءة.

✓ الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه.

✓ إعادة الهيكلة العضوية والمالية للشركات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد الشركات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقب وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة الشركات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة الشركات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة "39" من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظ الحسابات والمشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والشركات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني. (كحل الراس، 2021، صفحة 97)

2- خلال الفترة 1988م-1990م: بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاعة الإستراتجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت الشركة العمومية الاقتصادية شركة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة لصالح الفعالية والنوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظ الحسابات وانحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة: (الأزهر، 2018، صفحة 03)

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والشركات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- تسيير الأسهم العمومية في الشركات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.

- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين وحماية الاجتماعيين.
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.
- بموجب القانون 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات الشركات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة الشركة.

3- الفترة ما بين 1991-2010 : نتج عن القانون رقم 88/01 صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت لها مهنة تدقيق الهيئات والشركات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة. (كحل الراس، 2021، صفحة 99)

أما في سنة 2010 تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/10/29. (الأزهر، 2018، صفحة 04)

4- الفترة من 2011 إلي يومنا هذا : قد تلى صدور القانون 10-01، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وهي " المراسيم التنفيذية أرقام من 24 إلي 32 المؤرخة في 27جانفي 2011، حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 07، بتاريخ 02 فيفري 2011. (مرسوم تنفيذي 24/11، 2011، صفحة 10)

كما تم صدور المراسيم التنفيذية التالية: (التهامي، 2006، صفحة 105)

- مرسوم تنفيذي رقم 11-72مؤرخ في 16فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب صادر بالجريدة الرسمية رقم 11 بتاريخ 20 فيفري 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-73مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية رقم 11بتاريخ 20فيفري 2011.
- مرسوم تنفيذي رقم 13-10مؤرخ في جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، صادر بالجريدة الرسمية رقم 03 بتاريخ 16جانفي 2013.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23 أفريل 2013 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب صادر بالجريدة الرسمية رقم 24بتاريخ 05 ماي 2013.
- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أفريل 2014.
- قرار مؤرخ في 12 جوان 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أفريل 2014.

ثالثا– تعيين محافظ الحسابات

لقد أولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات أهمية خاصة حتي يحظى محافظ الحسابات بالاستقلالية عند قيامه بعمله ويظهر هذا جليا في المادة 26 من القانون 01/10 المؤرخ في 28 رجب عام 1421هـ الموافق 11 يوليو 2010 حيث صرح بأن الجهة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسئولة عن تعيين محافظ الحسابات كما يمكن تعيينه في العقد التأسيسي الجمعية العامة التأسيسية، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع، بواسطة القضاء. (لقليطي، 2019، صفحة 21)

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب الشركة بتعيين محافظ حسابات، و في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون بإتفاق الشركاء أما في الشركات المساهمة فإن سلطة تعيين المحافظ تكون من اختصاص الجمعية العامة للمساهمين، من ذلك نلاحظ أن حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه إليهم التقرير، وفي الشركات المساهمة قد تفوض الجمعية العامة سلطة تعيين المحافظ إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة. (فوضيل، 2003، صفحة 330)

01– شروط وصفات ممارسة مهنة محافظ الحسابات: لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية: (القانون رقم 01/10، 2010، صفحة 05)

- يكون جزائري الجنسية.
- يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات.
- يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الموصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 وهي : يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية : " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

02– موانع تعيين محافظ الحسابات: يمنع تعيين محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري في الحالات التالية : (القانون رقم 01/10، 2010، صفحة 11)

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
- الأقرباء و الأنساب لغاية الدرجة الرابعة.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المدراء أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المدراء أو مجلس المراقبة.

المطلب الثالث: منهجية تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

لكي يتمكن محافظ الحسابات من القيام بالمهمة المنوط بها بكفاءة وفعالية، فإنه يصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتخطيط لعملية التدقيق وتنفيذ إجراءاتها وتقويم نتائجها بطريقة سليمة، بما يكفل له استخلاص أدلة ذات ثقة ومصداقية، بما يمكنه على أساسها من تكوين رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية.

كما يجب عليه أن يتفق مع إدارة الشركة المطلوب تدقيق حساباتها على عدة نقاط على أن تتضمن هذه النقاط في عقد مكتوب ومن بين هذه النقاط الاتفاق على طبيعة التدقيق، الفترة التي تغطيها عملية التدقيق، الأتعاب، تاريخ الانتهاء من العمل الميداني وتقديم التقرير، وبعد الانتهاء من هذه الأمور يقوم بإعداد رسالة القبول وإرسالها للشركة موضحا فيها الأشخاص المكلفين بعملية التدقيق في حالة استخدامه لمساعدين وأي معلومات أخرى يراها ذات أهمية كما عليه أن يتبع منهجية واضحة وفق مراحل محددة تمكنه من إنجاز مهامه بكل انتظام وعلى أكمل وجه. (حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، 2000، صفحة 86)

- ويقصد بمنهجية التدقيق: "مجموعة الخطوات التفصيلية التي سوف يطبقها محافظ الحسابات للحصول على الأدلة والبراهين التي يبنى عليها رأيه في القوائم المالية، ومن ثم فإن المنهجية هي الإجراءات التي يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهداف التدقيق". (أحمد البديوي و السيد شحاتة، 2003، صفحة 44)

أولا– الحصول على معلومات عامة حول الشركة والتخطيط للتدقيق

لا يستطيع محافظ الحسابات أن ينطلق مباشرة في تدقيق حسابات الشركة ويعطي رأيا صائبا حول صدق وشرعية حساباتها مهما كانت خبرته وكفاءته دون جمع كل المعلومات المتعلقة بالشركة كما يجمع كل الوثائق التي قد يحتاج إليها فيما بعد، والهدف من وراء الحصول على معلومات عامة حول الشركة محل التدقيق هو تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المحدقة بالحسابات، ويمكن تقسيم هذه المرحلة إلى ما يلي:(BERTIN, 2013, p. 650)

1– الخطوات التمهيدية: بعد أن تتصل الشركة بمحافظ الحسابات لطلب القيام بمهمة تدقيق خارجية يتأكد هذا الأخير أولا أن وضعيته اتجاه تلك الشركة لا تتعارض مع القوانين المعمول بها، أي أنه لا توجد أي عوامل تؤثر على استقلاله ونزاهته، بعد هذا يقوم محافظ الحسابات بتوقيع العقد أو ما يعرف بخطاب التعاقد، فمن الأهمية أن يكون اتفاق مبدئي بين الشركة ومحافظ الحسابات بخصوص المهمة الواجب أدائها والمسؤوليات التي يتحملها كل منها، وهذا يجب أن يكون مكتوبا. (السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، 2007 ، صفحة 406)

- بعد التوقيع على العقد يقوم محافظ الحسابات بجمع معلومات عامة حول الشركة، حيث على محافظ الحسابات أن يتعرف على: (الذنيبات، 2015، صفحة 142)

✓ مجال نشاط الشركة وإطارها القانوني، بما في ذلك النظام المحاسبي المطبق بالإضافة إلى عوامل خارجية أخرى كالوضعية الإقتصادية العامة.

✓ خصائص الشركة التي تساعده على فهم أنواع العمليات وأرصدة الحسابات والمعلومات المنتظرة في ملاحق الحسابات وتتضمن هذه الخصائص كذلك طبيعة أنشطة الشركة، بنية رأسمالها، سياستها الإستثمارية المطبقة، تمويلها وإختيار الطرق المحاسبية.

✓ أهداف الشركة والاستراتيجيات الموضوعة بغية الوصول إليها إذا ما كان من المحتمل أن تكون لهذه الأهداف آثار مالية ومنه أثر على الحسابات.

✓ الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة، كما يطلع على تقرير محافظ الحسابات السابق ويدقق بنفسه أية تحفظات وردت فيه ودراسة تقرير مجلس الإدارة.

✓ التنظيم الإداري حيث يتعرف من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين المسئولين بالشركة، ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالشركة.

➢ وللحصول على هذه المعلومات العامة حول الشركة يلجأ محافظ الحسابات إلى استخدام عدة طرق منها:

✓ طلب المعلومات مباشرة من إدارة الشركة أو من أفراد داخل الشركة كعمال قسم الإنتاج أو المدققين الداخليين اللذين يستطيعون توفير معلومات مختلفة لمحافظ الحسابات تساعده في التعرف على المخاطر.

✓ مقابلات مع محافظي الحسابات السابقين.

✓ الزيارات الميدانية: أي زيارة الهياكل المختلفة للشركة موضوع التدقيق، بحيث تتيح له فهم أفضل لنظامها وفرصة ملاحظة حالة الاستثمارات وتحسس مشاكل الرقابة الداخلية.

2- تخطيط عملية التدقيق: بعد أن يقوم محافظ الحسابات بإنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد تحصل على معرفة كاملة عن الشركة والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للتدقيق، وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للشركة، وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج التدقيق الأولي والذي هو عبارة عن "خطة عمل للتدقيق يقوم بوضعها محافظ الحسابات مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ المهمة في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافها". (السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، 2007 ، صفحة 206)

والبرنامج ليس سرد للخطوات، بل هو خطة محكمة لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها والبرنامج يخدم عدة أغراض فهو ملخص لما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات وتعليمات فنية تفصيلية لمساعديه لتنفيذها، فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية. (محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، 2009، صفحة 130)

3- ملفات عملية التدقيق: من المعايير الميدانية كما ذكرنا سابقا أن محافظ الحسابات ملزم بالتخطيط لعمله بصورة مناسبة، وتبدأ هذه العملية بإعداد ملف تدقيق دائم وملف التدقيق الجاري، والهدف من وراء وضع هذين الملفين هو توثيق عملية التدقيق بغية إثبات وعرض الخطوات المتخذة والإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

➢ الملف الدائم: يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية، علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في التدقيق ولأول مرة، أي عند القيام بالزيارة الأولى للشركة وعند التعيين.

➢ الملف الجاري: وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص السنة تحت التدقيق، ويحتوي على أوراق بها معلومات مثل اسم العميل، السنة تحت التدقيق، من الذي قام بالتأكد من الأرصدة الإفتتاحية، مطابقة الأرصدة الختامية مع السجلات، حجم العينة، مع الملاحظة أن المعلومات المحتواة في الملف الجاري سرية ويجب أن تبقى كذلك وهذا حسب المادة 301 من قانون العقوبات كما ينص القانون التجاري من جهة أخرى على ضرورة الإحتفاظ بهذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

ثانيا– تدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تقع على عاتق إدارة الشركة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤوليتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هناك التزاما قانونيا يقع على عاتقها بإمساك حسابات منتظمة ، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية". (محمود جربوع، نظرية المحاسبة، 2004، صفحة 105)

- ✓ وتعنى الرقابة الداخلية أنها مجموعة النظم الرقابية المالية التي تضعها الإدارة بقصد: (التميمي، 2000، صفحة 81)
  - ✓ تسيير نشاط الشركة بطريقة سليمة وفعالة.
  - ✓ التأكد من الإلتزام بالسياسات الإدارية والقانونية.
  - ✓ المحافظة على الموجودات، وأنها استعملت بكفاءة وفعالية.
  - ✓ تأمين اكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن.

- وقد عرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (CICA) الرقابة الداخلية أنها: " الخطة التنظيمية وكل الأنظمة المتناسقة مع بعضها البعض التي قامت بوضعها الشركة لضمان السير الحسن والسليم لأعمالها، حماية أصولها، دقة وصدق السجلات المحاسبية بالإضافة إلى تقديم معلومات مالية ومحاسبية موثوقة". (أبو نصار و حميدات، 2008، صفحة 154)

وما يهم محافظ الحسابات خلال مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد مدى ملائمة هذا النظام كأساس لتحديد مدى الإختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات التدقيق، ووفق النتيجة التي يتوصل إليها من عملية التقييم يستطيع تحديد مدى الدرجة المطلوبة في تدقيق تلك الأدلة بالإضافة إلى الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق.

ثالثا– تقييم نتائج التدقيق وإبداء الرأي

إن الهدف الأساسي لتدقيق القوائم المالية هو إبداء رأى فني محايد عن مدى صحة تعبير هذه القوائم للمركز المالي ونتائج الأعمال وفقا للمبادئ المحاسبية الدولية،

يتم في هذه المرحلة تقييم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها محافظ الحسابات، بغرض معرفة مدى إمكانية توفر الضمان الكافي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه الفني المحايد حول ملائمة وعدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، بحيث يجب عليه أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، ويتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من الإجراءات وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى. (السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، 2007 ، صفحة 208)

ليس باستطاعة محافظ الحسابات التأكد من أن التسجيلات المحاسبية التي قامت بها الشركة تعكس في الواقع كل العمليات التي نتجت عن نشاطها، وعليه لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد معرفة تأثيرها على القوائم المالية لذا فمن الضروري أن يحصل على جميع الوثائق التي تعتبر أدلة وقرائن لإثبات لمختلف العمليات المرتبطة بنشاط الشركة، وتختلف هذه الأدلة والقرائن حسب العنصر موضوع التدقيق وكذلك كونها من داخل أو خارج الشركة، أو التي يحصل عليها عن طريق الإطلاع على المعلومات المالية والقيام بمختلف الإختبارات.

- رغم تعدد التعريفات التي تناولت مفهوم الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها :"كل ما يعتمد عليه محافظ الحسابات للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع فيه وهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم

على أسباب موضوعية، والتي على أساسها يتم إصدار التقرير الذي يعتبر النتيجة النهائية لعمل محافظ الحسابات، يعرض فيه نتائج أعماله بالنسبة لمختلف المستفيدين"، بحيث يجب أن يفي هذا التقرير بكل متطلبات المستفيدين منه وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأيه بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام محافظ الحسابات بتنفيذ واجباته. (أمين عبد الله، 2000، صفحة 179)

المبحث الثالث: أدلة الإثبات وإعداد التقرير

بعد تنفيذ محافظ الحسابات لعملية التدقيق يتعين عليه تكوين رأيه حول المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وبناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ولابد أن يكون هذا الرأي على شكل إقرار خطي بحيث يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال ونقل المعلومات والحقائق بشكل واضح ومفهوم، يمكن من خلالها أن يوصل نتائج تدقيقه وتقييمه للأدلة والقرائن التي تحصل عليها.

المطلب الأول: الحصول على أدلة الإثبات

على محافظ الحسابات في إطار ممارسة مهامه إتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات مقنعة وكافية وذلك لكي يتمكن من إبداء رأيه حول مدى ملائمة وعدالة القوائم المالية.

أولا– تعريف أدلة الإثبات وانواعها:

1– تعريف أدلة الإثبات:

- يمكن تعريف الدليل في التدقيق على أنه: "أي معلومة يتم الإستعانة بها من أجل تحديد مدى التوافق بين المعلومات المالية والمعايير المقررة سلفا"، وهذا ما ينص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب من محافظ الحسابات جمع وتقييم الأدلة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية. (توماس و هنكي، 2006، صفحة 311)
- وتعني أدلة الإثبات في التدقيق: "كل ما يمكن أن يحصل عليه محافظ الحسابات من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع أن يدعم رأيه به حول صحة القوائم المالية ككل، ويعتبر دليل الإثبات بيئة قاطعة بحد ذاتها أما القرينة فتستعمل للاستعانة بها عن الدليل، حيث يلجا محافظ الحسابات إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعين بها عن دليل الإثبات القاطع. (أحمد دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 324)

وعموما تعتبر القرائن أدلة عندما تتعدد هذه القرائن إلى درجة الدليل في إثبات حقيقة معينة أو الوصول إلى رأي في موضوع محدد.

2– أنواع أدلة الإثبات : هناك العديد من أدلة الإثبات وقرائنها في التدقيق وأهمها: (نصر علي، موسوعة التدقيق الخارجية الحديثة، 2009، صفحة 159)

- الوجود الفعلي أو المادي: ويعتبر هذا النوع من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في التأكد من أرصدة الحسابات الخاصة منها الرصيد الدفتري لحسابات الأصول (محاضر جرد المخزونات، الصندوق والمقاربات البنكية).
- المستندات: وثائق قانونية وإدارية مؤكدة تمثل أدلة وقرائن يستند إليها محافظ الحسابات عند تدقيقه للدفاتر والسجلات الموجودة في الشركة ومنها: فواتير الشراء، فواتير البيع، الشيكات.
- المصادقات أو رسائل التأكيد من الغير : وهي أيضا تمثل أدلة إثبات قوية خاصة وأنها تحمل إعتراف وتوقيع الطرف المعني مباشرة و يتحصل عليها من الموردين والمدنين والبنوك.

- القرارات المكتوبة من إدارة الشركة: ويستعمل هذا الدليل إذا ما صادف محافظ الحسابات أمورا ومسائل لا يستطيع الحكم بنفسه، بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طردا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات، وليس المقصود بالوجود هذا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي.
- نتائج تتبع الأحداث السابقة: من المعروف أن عمل محافظ الحسابات يتم بعد انتهاء الدورة المالية للشركة، أي أنه يبدأ بعد إعداد الميزانية وجدول حساب النتائج، وهذا يستغرق مدة معينة وخلال هذه المدة قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات عن صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وجدول حساب النتائج التي يقوم محافظ الحسابات بتدقيقها، فمثلا قد يتأكد محافظ الحسابات من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الإلتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من سلامة ذلك التسديد.
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: أي صحتها من حيث الجمع والضرب والطرح والقسمة.

ثانيا– خصائص أدلة الإثبات وتقنيات جمعها

تعد أدلة الإثبات بمثابة أسس تمكن المراجع من تحويل افتراضاته واعتقاداته غير مؤكدة إلى حقائق وإثباتات مؤكدة وحقيقية، ولكي نعتبر صلاحية الدليل قوية بما يكفي يجب أن يتوفر بالدليل أكثر من خاصية، كما وجب إتباع تقنيات محددة للحصول عليها.

1– خصائص أدلة الإثبات

- **الكفاية والملائمة:** يجب قياس الكفاية بمقياس ملائم، فبداية يتم قياس كفاية الأدلة بحجم العينة التي يختارها محافظ الحسابات حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية، أما الملائمة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها حيث إن ملائمة أدلة الإثبات لا تتأثر بحجم العينة أو مفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار محافظ الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية: (المطارنة، 2006، صفحة 175)
  - ✓ يتناسب الدليل مع هدف الذي يسعى إليه محافظ الحسابات.
  - ✓ يكون مقدم المعلومات محلا للثقة.
  - ✓ يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما.
  - ✓ شمول الدليل لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها عملية التدقيق.
- حجية أدلة الإثبات: أي يجب أن تتناسب مع الظروف التي تم في ظلها الحصول عليها، حيث تستخدم الحجية كأداة مفاضلة بين الأدلة المختلفة، وقد تم وضع بعض الإعتبارات التي يمكن لمحافظ الحسابات أخذها في الإعتبار في عملية جمع أدلة الإثبات والمتمثلة في الآتي:

✓ الجهة التي تم الحصول على الدليل منها: على هذا الأساس فالدليل المتحصل عليه من أطراف خارجية أقوى في حجيته ودرجة الإعتماد عليه من ذلك المتحصل عليه من مصادر داخلية.

✓ جودة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: إن درجة الإعتماد على الأدلة المتحصل عليها في ظل نظام للرقابة الداخلية جيد وفعال أكبر من الأدلة المعدة في ظل نظام رقابة داخلية غير فعال وذلك لإزدياد نسبة إحتمال حدوث أخطاء أو مخالفات منها.

✓ طرق الحصول عليها: الأدلة التى يحصل عليها محافظ الحسابات بنفسه أقوى في دلالتها ودرجة الإعتماد عليها من الأدلة المتحصل عليها من خلال الغير.

✓ الموضوعية: الأدلة الموضوعية أشد وأقوى في الإعتماد عليها من الأدلة المعتمدة على الحكم الشخصي لمحافظ الحسابات.

2- تقنيات جمع الأدلة : قد تتنوع وتتعدد التقنيات المستعملة حسب الأوضاع، كما أن استخدامها يكون بشكل متفاوت ومتكامل، بمعنى أن محافظ الحسابات لا يكتفي بنتائج تقنية واحدة، فلا بد من تنسيق بين مختلف الطرق والتقنيات بغرض تحقيق الأهداف المسطرة، وفيما يلي بعض التقنيات المستعملة من قبل محافظ الحسابات عند تنفيذ مهمته: (حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، 2000، صفحة 173)

➢ المقابلة: تقوم على وصف الإجراءات بسرد شفهي دون الإستناد إلى الوثائق أو المستندات، والمقابلة في التدقيق تعتبر محادثات أو حوار، هذا لأن التدقيق يرتكز على برنامج وأهداف محددة مسبقا بطريقة دقيقة، لذلك فإن المقابلة ليست تحقيقا قضائيا أو أمنيا ينتظر منه إعداد محضر، بل احتكاك مهني استشاري قائم على جو من التفاهم والتعاون.

➢ التدقيق التحليلي: ويقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات كالنسب مثلا لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

➢ الملاحظة الميدانية: تعد طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات بالوجود، فمحافظ الحسابات لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها وراء مكتبه، وإنما عليه أن يخرج إلى الميدان للدراسة والملاحظة المادية، فالزيارات والفحوص الميدانية يلجأ إليها محافظ الحسابات في مراحل التدقيق بغرض التأكد من السير الحسن للإجراءات، وكذا احترام مبادئ الرقابة الداخلية.

➢ التوثيق: يتمثل في قيام محافظ الحسابات بتدقيق مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بالإطلاع عليه، كافة السجلات التي تستخدمها الشركة كذا نظام الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالتدقيق المستندي.

➢ الاستفسار: هو عبارة عن طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل الشركة أو خارجها، وهو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التحقيق، وكثيرا ما يكون مكملا لأداء إجراءات التدقيق الأخرى، وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية، وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار، وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات.

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص تقرير محافظ الحسابات

يعتبر تقرير محافظ الحسابات حوصلة عملية التدقيق والمنتج النهائي لها، وإعداد هذا التقرير يمثل الخطوة الأخيرة في مهمة التدقيق، فهو لا يعد إلا بعد استكمال محافظ الحسابات لاختياراته الأساسية وموافقة الشركة محل التدقيق على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية، وإعادة التبويب والملاحظات الكافية واللازمة لتوفير قوائم مالية عادلة.

أولا– مفهوم تقرير محافظ الحسابات

- يعتبر نتيجة عملية التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات في عمله، وهو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون آهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت المعلومات المالية التي أعدتها الشركة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".(Marshall & Mc Mcmanus, 1998, p. 105)
- عرف بأنه : "خلاصة ما توصل إليه محافظ الحسابات من خلال ملاحظته والتعرف على أنشطة الشركة وتدقيق المستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية محافظ الحسابات". (التميمي، 2000، صفحة 160)
- إن تقرير محافظ الحسابات هو عبارة عن "ملخص مكتوب بواسطة محافظ الحسابات الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تم تدقيقها والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات". (سمير الصبان، 2002، صفحة 161)
- وتم كذلك تعريف تقرير محافظ الحسابات: "هو المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للشركة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات على القوائم المالية مجال التدقيق الخارجي وهو وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها محافظ الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في الشركة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة". (أبو زيد الشحنة، 2013، صفحة 233)
- انطلاقا مما سبق، يمكن تعريف التقرير على أنه: "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا يبدي فيها رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للوضعية المالية الحقيقية للشركة، لغرض استخدامه من طرف المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة".

ثانيا– خصائص تقرير محافظ الحسابات: يتصف تقرير محافظ الحسابات بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي: (أبو زيد الشحنة، 2013، صفحة 236)

- الإيجاز: بحيث يجب أن لا يكون مطولا أكثر من اللازم ولا يتضمن الكثير من التفاصيل التي تفقده التركيز
- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل المعلومات بشكل واضح.
- الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
- الترابط : يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وتشجع القارئ على إكمال التقرير.
- الصدق والأمانة: بحيث لا يكون محافظ الحسابات متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج بكل صدق وأمانة.

ثالثا– أنواع التقرير: ولمحافظ الحسابات أربعة أوجه في التعبير عن رأيه حول الحالة المالية:

1– المصادقة بدون تحفظ: ويكون هذا النوع من الرأي إذا كان: (أمين عبد الله، 2000، صفحة 93)

- محافظ الحسابات يستطيع تطبيق معايير التدقيق العامة المعمول بها، ويقوم بكل المراقبات المفيدة.
- القوائم المالية تم إعدادها وعرضها من خلال المبادئ المحاسبية العامة وتضم كل المعلومات الضرورية للفهم.

- القوائم المالية تعطي كل المعلومات الحقيقية عن نشاط الشركة ووضعية ذمتها المالية.
- ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين لكن دون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

2- المصادقة مع تحفظ: في هذه الحالة يلاحظ محافظ الحسابات أن الأخطاء والنقائص في تطبيق المبادئ المحاسبية لا تمس بشرعية وصدق الحسابات وهي غير كافية لرفض جميع الحسابات المالية أو في بعض الأحيان ولظروف خاصة من المستحيل تطبيق قوانين وأصول التدقيق والمراقبة التي كان يراها ملائمة. (سلامة محمود و يوسف كلبونة، 2011، صفحة 178)

3- رفض المصادقة : عندما تكون هناك أخطاء ونقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات صدقها وقد يأتي رفض المصادقة من طرف محافظ الحسابات نتيجة عراقيل حالت دون استطاعته القيام بمهمته أو رفض المسؤولين القيام بالتعديلات المقترحة من طرفه، وفي هذه الحالة عليه أن يقدم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفاصيل حتى يتسنى للمساهمين في الشركة معرفة الأسباب الحقيقية واتخاذ القرارات اللازمة. (القانون رقم 01/10، 2010، صفحة 07)

4- استحالة إبداء رأيه: إن الحدود المفروضة من طرف الشركة محل التدقيق هي السبب الأساسي الذي يمنع محافظ الحسابات من الحصول على عناصر مقنعة وكافية حتى يتمكن من وضع حكم حول الحسابات السنوية أو قد يكون هناك شكوك يمكن في حالة اختفائها إعادة النظر في الحسابات المالية، إذا تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة الحصول على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه، أو عدم كفاية نطاق التدقيق بسبب القيود التي تضعها إدارة الشركة على عملية التدقيق أو بسبب ظروف خارجية عن إدارة هذه الأخيرة. (حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 254)

المطلب الثالث: معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات وأهميته

يتم تقييم عمل محافظ الحسابات على أساس تقرير التدقيق الذي يقدمه، لذا من المهم أن يوصل هذا التقرير الرسالة المطلوبة بطريقة واضحة وموجزة لا لبس فيها.

أولا- معايير إعداد التقرير: هناك أربعة معايير تعتبر كإرشادات عامة لإعداد التقرير هي: (رايدر، 2000، صفحة 292)

1-التقرير عن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يعني المعيار الأول من معايير التقرير مراقبة استخدام مجموعة المعايير الموثقة، والطرق المتعارف عليها للقيام بالتسجيل والإخبار عن المعلومات المالية.

2-التقرير عن ثبات الشركة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة: يتطلب هذا المعيار أن يشير محافظ الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية، كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة، حيث يهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:

- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة، لم تتأثر تأثرا جوهريا بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ.
- في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية فيجب على محافظ الحسابات في هذه الحالات الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.

3 - معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية: يعني أنه على القوائم المالية التعبير بشكل كافي ولجميع المعلومات الهامة، فإذا انتهى محافظ الحسابات إلى أن إفصاح هذه القوائم المالية غير كاف أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس لدية السلطة

لإجبار إدارة الشركة على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح الكافي ومع هذا فإن محافظ الحسابات يستطيع التحكم في مستوى تقرير التدقيق، من خلال تضمينه الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للشركة هذا الإفصاح، أو تتضمن إفصاحا غير دقيق.

4-معيار إبداء الرأي: يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يتضمن تقريره إما إبداء الرأي والمصادقة على القوائم المالية ككل وليس على أي منها، أو بعضها فقط، أو عدم المصادقة على سلامة الحسابات والقوائم المالية، ويمتنع محافظ الحسابات عن المصادقة على القوائم المالية في حال عدم إجراء التسويات المقترحة أو اكتشاف مخالفات تستوجب ذلك وفي هذه الحالة عليه إيضاح الأسباب التي أدت إلى الامتناع.

ثانيا– أهمية تقرير محافظ الحسابات

يتم تدقيق الحسابات من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، يمثل فيها محافظ الحسابات الطرف الثاني، والإدارة الطرف الأول ومستخدمي القوائم المالية في الشركة وخارجها الطرف الثالث، هذا ويتعدد ممثلو الطرف الثالث ولكن تجمعهم مصلحة مشتركة في تدقيق الحسابات، وهي أن هذه العملية تمدهم بقيمة مضافة من المعلومات، لذلك تختلف أهمية استخدام هذا التقرير باختلاف وتعدد مستخدميه، إلا أن أهمهم ما يلي: (نصر علي، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسب الالكتروني، 2005)

1 – المساهمون والمستثمرون المحتملون: يحتاج المساهمون إلى المعلومات التي يحتوي عليها التقرير، مثلما يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء بهذه المعلومات، ولذلك فإن تقرير محافظ الحسابات عن تدقيق هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم.

2 – اتحادات ونقابات العمال: من المعروف أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق وذلك من خلال التفاوض والمسارات الاجتماعية، بشأن عوائد العمل، من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض والمساومة بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك المعلومات الخاصة قدرة الشركات على الدفع، والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة ومؤشرات الربحية والسيولة.

3– الشركات التمويلية والاستثمارية: تعتمد الشركات التمويلية، خاصة البنوك، وكذلك الشركات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية، للشركات المقترضة، أو المستمر في أوراقها المالية، في اتخاذ قرارات منح الائتمان و تشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية.

4– الإدارة والمصالح الحكومية: يمثل تقرير محافظ الحسابات أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك، لذلك فهو ذا تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال المساهمين بكفاءة، كما تحتاج المصالح الحكومية لتقرير محافظ الحسابات المرفق بالقوائم المالية، كحق لها في سبيل أداءها لمهامها ومن أهم هذه المصالح مصلحة الضرائب، حيث يزداد اعتماده مثل هذه المصالح على القوائم المالية للشركة في تحديد وتقدير الوعاء الضريبي لتحصيل مختلف المستحقات الضريبية، وذلك كلما كان تقرير محافظ الحسابات المرفق هذه القوائم المالية يحمل رسالة تدعم إمكانية الاعتماد عليه.

5- المجتمع والمنظمات المهنية: في ظل زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمحاسبة، سوف يزداد بالضرورة البعد الاجتماعي للتدقيق وحسب نظرية البعد الاجتماعي فالمجتمع هو الذي أمد الشركة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها ويكون على الشركة في مقابل ذلك، أن تساهم في رفاهية هذا المجتمع ولا تتسبب في أدنى ضرر اجتماعي وبيئي له، ولوفاء إدارة الشركات بهذه المسؤولية الاجتماعية يلزمها أن تفصح إفصاحا محاسبيا اجتماعيا وبيئيا للمجتمع، وحتى يثق المجتمع فيها. (نصر علي، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسب الالكتروني، 2005، الصفحات 22-23)

- كما تهتم المنظمات المهنية، بتقرير محافظ الحسابات للأسباب الآتية: (صلاح عطية، 2007، صفحة 42)
  - ✓ لكي تطمئن وتتابع مدى التزام محافظ الحسابات المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير.
  - ✓ لكي تضمن باستمرار تحقيق التقرير لأهدافه، فيما يتعلق بتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين.
  - ✓ لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه.
  - ✓ لكي تتابع مدى حرص أعضاءها على جودة التدقيق ككل.
  - ✓ لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية، في حال إعداد وتوصيل محافظ الحسابات للتقرير.

خلاصة الفصل

من خلال ما جاء في هذا الفصل يعتبر التدقيق الخارجي من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدى به إلى أن تحتل أهمية بالغة، فقد حظي بإهتمام كبير كونه يمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، بحيث تمثل مختلف أعمال التدقيق الخارجي ضمان أكبر حول مصداقية القوائم المالية، هذا في ظل تمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية والحياد في الرأي، بإعتباره كواسطة بين مستخدمي القوائم المالية والشركة، حيث من المعروف أن المهمة الرئيسة لمحافظ الحسابات تتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة، ولكي يتمكن من القيام بهذه المهمة المنوط بها بكفاءة وفعالية فإنه يصبح واجباً عليه ضرورة القيام بتخطيط عملية التدقيق وتنفيذ إجراءاتها وتقويم نتائجها بطريقة سليمة، بما يكفل له استخلاص نتائج ذات ثقة ومصداقية بما يمكنه من تقديم تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بشأن القوائم المالية.

كما تتمثل مهنة التدقيق في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب، حيث يقوم محافظ الحسابات بإتباع مجموعة من الخطوات التي يحددها مسبقا في صورة برنامج تدقيق، يخضع إلى الالتزام بتطبيق معايير مقبولة عموما ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق، والذي يتم الاعتماد عليه من عدة جهات يهمها معرفة الوضع المالي للشركة بصورة صحيحة، بحيث نجد العديد من الجهات التي تتعامل مع الشركة بحاجة إلى معلومات عادلة وملائمة لإصدار القرارات والعمل على رفع مستوى الأداء باعتمادها على القوائم المالية التي تصدرها هذه الأخيرة، ومن هنا تتضح الحاجة إلى خدمات محافظ الحسابات فيما يخص منح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية، من خلال تقريره الذي يقوم بإعداده والمتضمن رأيه الفني المحايد حول هذه القوائم، فكان من الضروري وجود قواعد ومعايير عامة لتنظيم هذه المهنة وإرشاد محافظي الحسابات في أداء عملية التدقيق وإعداد التقرير.

الفصل الثاني:
مدخل مفاهيمي للإجراءات التحليلية

تمهيد

يتميز تدقيق الحسابات بالتطور الدائم الأمر الذي جعل محافظ الحسابات يستخدم أساليب جديدة للتدقيق لكي يتمكن من معرفة المؤشرات الخاصة بمواطن الضعف والقوة، والتي على أساسها يقوم بأداء إختبارات أكثر تفصيلا في تدقيق العمليات والقوائم المالية، لهذا كانت الإجراءات التحليلية أداة رئيسية في عملية التدقيق وقد تم الاعتراف بها مهنيا من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعايير الدولية للتدقيق، التي نصت على ضرورة استخدامها في جميع مراحل التدقيق نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في تمكين محافظ الحسابات من اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتضييق نطاق الاختبارات التي يقوم بها، وهو نفس الشيء الذي جاءت به المعايير الجزائرية للتدقيق كما أنها تعتبر الأكثر استخداما من طرف محافظ الحسابات من أجل جمع أدلة الإثبات التي تدعم رأيه حول مدى ملاءمة وعدالة القوائم المالية.

بحيث يستخدم محافظ الحسابات أدوات الإجراءات التحليلية التي يراها مناسبة وضرورية حسب الظروف المحيطة به لمساعدته في تحيد وتشخيص المشاكل المحتملة، بالتالي يستطيع تحقيق الكفاءة في أداء عمله، أي أن الإجراءات التحليلية لا تعطيه معلومات محددة فقط عن مدى صحة بند معين ولكنها تعطيه كل المبررات التي تدفعه لمواصلة التدقيق.

ونظرا لأهمية هذه الإجراءات تم تخصيص هذا الفصل من أجل إلقاء الضوء على ماهيتها، من حيث إبراز التطور التاريخي الذي مرت به الإجراءات التحليلية، ثم عرض أهم التعريفات الواردة حولها، كما سيتم التعرف على أهمية وأهداف استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق بالإضافة إلى حدود ومعوقات استخدامها.

حيث سيقسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الإجراءات التحليلية.

المبحث الثاني: الأدوات التقليدية للإجراءات التحليلية.

المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للإجراءات التحليلية.

المبحث الأول: ماهية الإجراءات التحليلية

تعددت التعاريف المستخدمة في التعبير عن الأساليب الحديثة المستخدمة في عملية التدقيق منها: المراجعة التحليلية، التدقيق التحليلي المراجعة الإنتقادية، ونظرا للتطور الكبير الذي شهدته مهنة التدقيق وظهور الأساليب الكمية المتقدمة برز المصطلح الحديث "الإجراءات التحليلية"، التي تعتبر إحدى الأساليب أو الأدوات الهامة التي يلجأ إليها محافظ الحسابات أثناء عملية التدقيق.

سيتم من خلال هذا المبحث التعرف على مفهوم الإجراءات التحليلية، ثم التطرق إلى تطبيقها خلال عملية التدقيق، وأخيرا إبراز حدود ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية.

المطلب الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية

تعد الإجراءات التحليلية أحد الإختبارات الهامة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في دراسة معقولية أي حساب بناءا على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها البعض، والتي تتم عن طريق دراسة العلاقات الممكنة بين المعلومات المالية وبين المعلومات غير المالية ومقارنة تلك العلاقات من أجل تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا بأقل التكاليف، وبالتالي تحقق الكفاءة والفعالية في أداء عملية التدقيق.

أولا– التطور التاريخي لمفهوم الإجراءات التحليلية

شهد أسلوب الإجراءات التحليلية منذ ظهوره عدة تطورات مواكبة للتغير الحاصل في مهنة التدقيق، لعل أهم هذه التطورات نوردها فيما يلي:

ظهرت الإجراءات التحليلية قديما تحت إسم "المراجعة الانتقادية" التي تعني قيام محافظ الحسابات بإلقاء نظرة خاطفة وسريعة على المستندات والسجلات، حيث أنه من خلال خبرته يمكنه التعرف على العناصر الشاذة وغير عادية من أجل التركيز عليها وتوسيع مجال فحصه، ثم تطورت أدوات الإجراءات التحليلية حيث أصبح محافظ الحسابات يقوم بإجراء بعض المقارنات عن طريق استخدام النسب المالية من أجل اكتشاف بعض الفروق الجوهرية والتي على أساسها يقوم بتوسيع مجال فحصه. (محمد موسى، 2013، صفحة 312)

في سنة 1972 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار المعيار الأمريكي رقم "54" بعنوان "الممارسات غير القانونية من طرف العميل"، المتضمن ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية كأداة مساعدة في التخطيط لعملية التدقيق ومصدر من مصادر الحصول على المعلومات.

أما في سنة 1978 أصدرت لجنة معايير التدقيق التابعة لنفس المعهد المعيار رقم "23" بعنوان "إجراءات المراجعة التحليلية"، حيث إعتبر هذا المعيار الإجراءات التحليلية بأنها عبارة عن دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة والبيانات الأخرى، بالإضافة إلى أنها إختبارات أساسية تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية. (محمد الصحن و ناجي درويش، 1998، صفحة 139)

إن المعيار السابق لم يوجب تطبيق الإجراءات التحليلية كما أنه لم يحدد نسبة الاعتماد عليها، بل تم تركها لتقدير محافظ الحسابات وحكمه الشخصي بناء على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة للاختبارات الأخرى.

في سنة 1988 تطور مفهوم الإجراء التحليلية من خلال إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم "56" بعنوان "الإجراءات التحليلية"، نصت هذه النشرة على أن هذه الإجراءات هي عملية لتقييم المعلومات المالية بهدف الحكم على مدى معقولية العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية. (عبد الرحمان المخادمة و الرشيد، 2007، صفحة 82)

من خلال النشرة السابقة امتد نطاق استخدام الإجراءات التحليلية حيث نصت على أنه من الضروري استخدامها خلال مرحلتي التخطيط والتدقيق النهائي النتائج عملية التدقيق، كما توصي باستخدامها في مرحلة اختبارات التحقق التفصيلية، حيث أن تطبيق هذه الإجراءات يمكن من توجيه محافظ الحسابات نحو الأمور المحاسبية الجوهرية التي يمكن أن تؤثر في القوائم المالية. (حامد مصطفي، 2004)

في سنة 1998 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) بإصدار المعيار الدولي رقم "520" بعنوان: "الإجراءات التحليلية" الذي جاء مكملا لما نصت عليه نشرة معايير التدقيق رقم "56"، حيث نص على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية تخطيط التدقيق وأغلب مراحل التدقيق، وعند الانتهاء من أعمال التدقيق وقبل إصدار التقرير النهائي من قبل محافظ الحسابات. (سقا، 2013، صفحة 435)

ثم طرأت عدة تعديلات على هذا المعيار آخرها كان سنة 2012 حيث ركزت على ضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر، بالإضافة إلى استخدامها كإجراءات جوهرية تستخدم إلى جانب الاختبارات التفصيلية لزيادة كفاءة عمل محافظ الحسابات.

لتقوم الجزائر في سنة 2017 بإصدار مقرر رقم "23" المؤرخ في 15مارس 2017، عن المجلس الوطني للمحاسبة، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية 520-570-610-620، حيث نص تعريف الإجراءات التحليلية في هذا المقرر على أنها: " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، كما تتضمن مجموعة من الإجراءات التي تعتمد على مقارنات بين معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو مجموعة من كيانات، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وأساليب إحصائية وذلك لتحديد التغيرات الهامة والاتجاهات الغير متوقعة". (مقرر رقم23، 2017، صفحة 04)

من خلال ما سبق نستنتج أن التطور الذي شهدته الإجراءات التحليلية قد شمل من ناحية الأدوات المستخدمة حيث كانت هذه الإجراءات تستخدم أدوات بسيطة تتمثل في إجراء المقارنات البسيطة وتحليل النسب المالية من أجل إيجاد العلاقات الشاذة وغير العادية، إلى أدوات متطورة وأكثر تعقيدا تعتمد على دراسة اتجاه متغير محدد بدلالة متغير أو عدة متغيرات أخرى، أو متابعة تطور هذا المتغير عبر الزمن، ومن ناحية أخرى فقد مس هذا التطور طريقة استخدام الإجراءات التحليلية، حيث في السابق تركت الحرية لمحافظ الحسابات لاختيار ما يناسبه من إجراءات التدقيق المختلفة، أما في الوقت الحاضر فقد ألزمت معايير التدقيق الدولية تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية التدقيق وهذا نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في اكتشاف الغش وبأقل تكلفة وأقصر وقت.

ثانيا– تعريف الإجراءات التحليلية

شهد مصطلح الإجراءات التحليلية عدة تغيرات حيث كان في السابق يشار إليه بتحليل المؤشرات والاتجاهات والمقارنات، ثم أصبح يشار إليه على أنه إجراءات التدقيق التحليلي، أما بعد صدور إيضاح معايير التدقيق من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) رقم "59" تم اختصار مصطلح إجراءات التدقيق التحليلي بمصطلح "الإجراءات التحليلية".

1– تعريف إجراءات التدقيق

- هي "مجموعة الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة وقد تختلف من اختبار إلى آخر". (سمير الصبان و نصر على، 2002، صفحة 45)

- وتعرف أيضا على أنها: "مجموعة الطرق والتقنيات المستخدمة من طرف محافظ الحسابات من أجل تقييم الأدلة المادية الكافية والملائمة".(Imoniana, A-P Antunes, Martins Mattos, & Maciel, 2012, p. 285)
- وتعرف بأنها: "مجموعة الخطوات التفصيلية التي يطبقها محافظ الحسابات من أجل الحصول على الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية، إذا فالإجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهداف التدقيق وتحقيقها". (أحمد البديوي و السيد شحاتة، 2003، صفحة 44)

هناك من لا يميز بين إجراءات التدقيق والمعايير الدولية للتدقيق، حيث تمثل إجراءات التدقيق تصرفات وممارسات محددة يجب أداؤها لتحقيق النشاط وتنفيذه، في حين أن المعايير الدولية تمثل أهدافا نوعية أو كيفية يجب تطبيقها. (حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 305)

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نتوصل إلى ما يلي:

- ✓ تعتبر الإجراءات المستخدمة من طرف محافظ الحسابات من أهم الوسائل للحصول على أدلة الإثبات التي تدعم رأيه حول مدى عدالة وملاءمة القوائم المالية.
- ✓ يعتمد اختبار الإجراءات المطبقة في عملية التدقيق الخارجي على الحكم الشخصي والخبرة المهنية لمحافظ الحسابات.
- ✓ تختلف الإجراءات عن المعايير كونها غير ثابتة فهي تختلف من اختبار إلى آخر، بالإضافة إلى أن لمحافظ الحسابات الحرية في تطبيقها بالشكل المناسب الذي يحقق أهدافه.

2- الإجراءات التحليلية: إهتمت العديد من المنظمات المهنية والكتاب والباحثين بإعطاء مفهوم لمصطلح الإجراءات التحليلية، من أهم التعريفات الواردة نذكر ما يلي:

- تعني الإجراءات التحليلية: "تحليل النسب ذات الأهمية، وتشمل اتجاهات نتائج التدقيق المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ فيها". (حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 458)
- عرفت أيضا على أنها "اختبار من اختبارات عملية التدقيق يستخدم من خلاله إجراء المقارنات وتحليل العلاقات لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات والبيانات الأخرى تظهر بمقادير معقولة". (خليفة أبوزيد، كمال عيسى، و السيد راشد، 2008، صفحة 241)
- عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على أنها: "تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الظاهرة بين المعلومات المالية وغير المالية، وتتضمن مقارنات للمبالغ المسجلة مع التوقعات من قبل مراقب الحسابات ". (محمود كمال، 2001، الصفحات 5-6)
- كما عرفتها نشرة معايير التدقيق "23" بأنها: "دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة والبيانات التي يمكن أن تكون عبارة عن القيم المالية أو الكميات المادية أو النسب أو المؤشرات والمعدلات". (محمد الصحن و ناجي درويش، 1998، صفحة 139)
- تعرف حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 520) الصادر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها: "تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين المعلومات المالية وغير المالية، كما تشمل أيضا الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتصلة بها، أو تنحرف انحرافا مؤثرا عن المبالغ المتوقعة". (حلمي جمعة، المراجعة الحديثة للحسابات، 1999، صفحة 255)

- كما عرفها المعيار الجزائري للتدقيق (NAA520) الإجراءات 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". (مقرر رقم23، 2017، الصفحات 3-4)

تجدر الإشارة أنه بالنظر إلي المعيارين الدولي والجزائري المتعلقين بالإجراءات التحليلية، نجد أن الغرض من المعيارين هو استخدام الإجراءات التحليلية قصد التوصل إلى رأي واضح ومساعدة محافظ الحسابات في اتخاذ رأيه، لكن اختلف المعياران في تعريف الإجراءات التحليلية حيث كل منهما عرفها خلاف الآخر، بحيث أن المعيار الجزائري كان يقصد بعملية الإجراءات التحليلية هو البحث عن الإختلالات أما المعيار الدولي كان غرضه الكشف على التغيرات فقط، كما تطرق إلى شمول عملية الاعتماد على الإجراءات التحليلية حتى إلى المعلومات غير المالية الأمر الذي لم يأخذه المعيار الجزائري بعين الاعتبار، كما أشار المعيار الدولي في مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في استنتاج الخلاصة فيكون عند الاقتراب أو في نهاية عملية التدقيق، أما المعيار الجزائري فحددها في تاريخ يكون شرطا قريب من النهاية ولم يذكر أنه في نهاية عملية التدقيق.

- كما عرفت بأنها: "أحد أساليب إجراءات التحقق في التدقيق، التي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المادية لتلك الحسابات، من أجل تحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات مفصلة أو معاملات إضافية". (عميرش، 2018، صفحة 225)

من التعريفات السابقة يمكن أن نعطي التعريف التالي: " تعتبر الإجراءات التحليلية أسلوبا من الأساليب الحديثة كونها من أهم الأساليب التي يلجأ إليها محافظ الحسابات في عملية التدقيق، كما تعد أحد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات التي يستعين بها محافظ الحسابات خلال مختلف مراحل أداء عمله، من خلال تحليل النسب والمؤشرات المهمة التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها، بغية الحكم على مدى معقولية القيم الواردة بالقوائم المالية في ضوء القيم التي يقدرها محافظ الحسابات لتحديد التقلبات غير العادية في تلك القوائم، من خلال تقييم ومقارنة مختلف العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية والبحث في أسباب التقلبات التي حدثت، بهدف التوصل إلى تحديد المعلومات التي تطلب فحصا إضافيا من محافظ الحسابات نظرا لوجود أخطاء جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية التدقيق.

- كما يمكن أن نستنتج خصائص الإجراءات التحليلية فيما يلي:

✓ تعتبر آلية هامة لتحديد المجالات والعناصر التي تحتوي على مخاطر مرتفعة التي تستحق المزيد من التدقيق والعناية.

✓ تستخدم خلال مختلف مراحل عملية التدقيق، بدءا من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وأخيرا عند تكوين محافظ الحسابات لرأيه حول القوائم المالية المعروضة عليه.

✓ تعتمد على العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق، حيث إذا أشارت هذه العلاقة إلى وجود تقلبات جوهرية في الأرصدة المكونة للقوائم المالية فإنه على محافظ الحسابات توسيع نطاق هذه الإجراءات من خلال تحديد المعلومات التي تتطلب فحصا إضافيا، أما إذا توصل من خلال العلاقة السابقة إلى عدم وجود إنحرافات جوهرية فإنه سيستنتج أن المعلومات المدققة معقولة بالتالي سيقلص من نطاق هذه الإجراءات.

- كما يمكن القول أن الإجراءات التحليلية تتحقق عن طريق المقارنات التالية: (بان نجم، 2011، صفحة 268)

✓ مقارنة المعلومات المالية الفعلية للشركة خلال الفترة الحالية بالمعلومات المالية المعيارية.

- ✓ مقارنة المعلومات المالية الفعلية للشركة خلال الفترة الحالية بالمعلومات المالية الفعلية لفترة سابقة تتسم بعدم حدوث تغيرات غير عادية فيها.
- ✓ مقارنة المعلومات المالية الفعلية للشركة خلال الفترة الحالية بالمعلومات المالية لشركة أخرى تعمل في نفس المجال.
- ✓ مقارنة المعلومات المالية الفعلية للشركة بمعلومات غير مالية توجد علاقة بينهما، ويمكن للمراجع استخدام طرق مختلفة لتحقيق هذا الهدف تتراوح بين المقارنات البسيطة والتحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة.

ثالثا– إعتبارات تنفيذ الإجراءات التحليلية

يتطلب التنفيذ السليم للإجراءات التحليلية وتحيل نتائجها قدرا كبيرا من الحكم الشخصي لمحافظ الحسابات وهناك عدة إعتبارات يجب عليه مراعاتها حتى ترتفع كفاءة وفعالية الإجراءات التحليلية، ومن أهم هذه الإعتبارات نذكر: (أحمد البديوي و السيد شحاتة، 2003، صفحة 220)

1–ملاءمة المعلومات: حتى تكون المقارنات مفيدة يجب أن تكون المعلومات المستخدمة في عملية المقارنة ملائمة للهدف، فإذا أراد المحافظ مثلا أن يحكم على إمكانية تحصيل المبالغ المستحقة على العملاء فإنه من الأفضل أن يستخدم أسلوب دراسة إتجاه معدل دوران العملاء كإجراء تحليلي، وذلك بالإعتماد على المبيعات الآجلة فقط عند حساب معدل دوران العملاء خاصة إذا كانت المبيعات النقدية تمثل جزءا كبيرا من إجمالي المبيعات وذلك حتى لا يعطى فكرة تحصيل جزء أكبر من الذمم المدينة.

2– مقارنة معلومات عدة سنوات: لتحديد الإتجاهات التي تمكن من القيام بتحليلات ذات مغزى يكون عادة من المرغوب فيه مقارنة الحسابات والأرصدة لعدة سنوات، ولتسهيل ذلك يجب على محافظ الحسابات أن يحتفظ بجداول النسب وحسابات الإتجاهات في الملف الدائم.

3–إستخدام معلومات تفصيلية: إن تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات التفصيلية يكون عادة أكثر فعالية مما لو طبقت على المعلومات المجمعة، فمثلا يمكن تقسيم المبيعات على أساس الأقسام أو على أساس مناطق البيع أو على أساس الشهر أو غيرها من التقسيمات.

4–مصداقية المعلومات: يجب أن تتم عملية المقارنة بين معلومات السنة المالية محل التدقيق ومعلومات موثوق فيها وإلا كانت عملية المقارنة محل شك وعدم ثقة، ولذلك يجب أن يدرس محافظ الحسابات مصداقية المعلومات التي سيستعملها، ولا شك أن معلومات السنوات السابقة التي تم تدقيقها تعتبر موثوق بها، أما إذا تمت مقارنة معلومات سنة التدقيق بمعلومات لم يتم تدقيقها فإن درجة الوثوق بها تعتمد على ما إذا كانت معدة في ظل نظام رقابة دالية جيد أم لا، حيث أن المعلومات المعدة في ظل نظام رقابة داخلية جيد تعتبر معقولة ويمكن الوثوق بها أكثر من المعلومات المعدة في ظل نظام رقابة داخلية ضعيف.

- ➢ كما تكمن أسباب تطبيق الإجراءات التحليلية فيما يلي : (أبو زيد الشحنة، 2013، صفحة 192)
  - ✓ عدم كفاية نظام التقارير.
  - ✓ عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية.
  - ✓ فشل إدارة الرقابة الداخلية.
  - ✓ تخفيض وقت وتكلفة التدقيق.

المطلب الثاني: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يحقق الكثير من المزايا والأهداف التي تمكن محافظ الحسابات من الوصول إلى رأي سليم حول مدى عدالة وملاءمة القوائم المالية، ذلك من خلال تطبيقها في مختلف مراحل تنفيذ مهمته .

أولا– أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية

إزداد الاهتمام بتطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي نظرا للدور الكبير الذي تحققه فاستخدامها في عملية التدقيق الخارجي يحقق المزايا التالية:

1– تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية: تستخدم الإجراءات التحليلية من طرف محافظ الحسابات من أجل التحكم في حجم الاختبارات الجوهرية التي يستخدمها، ففي حالة عدم وجود تقلبات غير عادية أو انحرافات جوهرية على مستوى أرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية، فإن محافظ الحسابات سيضيق من نطاق الاختبارات الجوهرية على مستوى هذه الأرصدة، أما في حالة وجود شكوك حول إمكانية احتواء هذه الأرصدة على انحرافات جوهرية فإنه سيوسع من أداء الاختبارات الجوهرية واستخدام مزيج من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة. (محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، 2009، صفحة 235)

2– تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق: إن الإجراءات التحليلية تعتبر أقل أنواع اختبارات التدقيق تكلفة، نظرا لإمكانية إستخدامها دون التنقل إلى مقر الشركة محل التدقيق، ولأنها تعتمد على المعلومات الظاهرة في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية والسنوات السابقة. (أحمد البديوي و السيد شحاتة، 2003، صفحة 195)

3– تفهم مجال عمل الشركة محل التدقيق: تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط الشركة ومجال عملها، حيث يتمكن محافظ الحسابات من خلال معرفته للشركة من تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب ومقارنة المعلومات التي لم يتم تدقيقها مع نفس المعلومات المدققة في السنوات السابقة. (بان نجم، 2011، صفحة 270)

4– تقييم قدرة الشركة على الاستمرار: يمكن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف محافظ الحسابات من إكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها الشركة محل التدقيق، ذلك من خلال استخدام النسب المالية التي تعد مؤشرا هاما للإشارة إلى احتمال تعرض الشركة للفشل المالي في المستقبل، هذا ما سيؤثر على عدم إمكانية استمرارها وعدم قدرها على الوفاء بمستحقاتها اتجاه دائنيها، ولا يعتبر استخدام النسب المالية لوحده مؤشرا لتقييم أداء الشركة إلا إذا تمت مقارنتها بالنسب المالية للشركة في السنوات السابقة، أو بالنسب المالية للشركات المماثلة والعاملة في نفس قطاع الصناعة. (صالح الحناوي و فريد مصطفى، الإدارة المالية– التحليل المالي لمشروعات الأعمال، 2005، صفحة 37)

5– الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية: تمكن الإجراءات التحليلية من الكشف عن وجود تقلبات لعلاقات متضاربة مع معلومات وثيقة الصلة، كما تكشف عن وجود انحرافات عن المبالغ المتنبأ بها، لذلك يجب على محافظ الحسابات البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات، من خلال التحقق من التقلبات والعلاقات غير العادية بإستفسارات من الإدارة. (سقا، 2013، الصفحات 444-445)

الفصل الثالث:

معيار التدقيق الجزائري NAA520

الإجراءات التحليلية كآلية

لتحسين القوائم المالية

تمهيد

تظهر أهمية معايير التدقيق من خلال أهمية وحتمية وظيفة التدقيق التي ترمي إلى إبداء محافظ الحسابات رأيه عن مدى تعبير القوائم المالية لعدالة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، كما يعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة.

فمحافظ الحسابات عند إبداء رأيه لابد أن يذكر في تقريره أن عمله تم طبقا لمعايير التدقيق حتى يمكن الحكم على نوعيته وتحديد المسؤولية التي يتحملها، أما بالنسبة للمنظمات والجهات القضائية وأصحاب الشركة ومستخدمي القوائم المالية فإنها تمكنهم من الحكم على جودة العمل التدقيقي والثقة التي تتولد نتيجة تقيد محافظ الحسابات لما تنص عليه معايير التدقيق، بحيث تظهر أهمية هذه الأخيرة في تحقيق الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق المحاسبي، والذي يتمثل في إضفاء الثقة على القوائم المالية.

فتأتي أهمية خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريف والغش في كونها لا بد أن تعبر عن الصورة العادلة لنتيجة النشاط والمركز المالي وذلك لاعتماد مستخدمي القوائم المالية عليها في اتخاذ قراراتهم، إن اختلاف الأساليب المحاسبية في إعداد القوائم المالية ورغبة إدارة الشركة في إظهار ما يؤدي إلى استمرار عملها وزيادة ثقة المالكين أدى إلى ضرورة التأكيد على عدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى قدرتها على التعبير الحقيقي عن نشاط الشركة، حيث بات لزاما على محافظي الحسابات إتخاذ إجراءات تزيد ثقة مستخدمي القوائم المالية بما يتم تقديمه من معلومات للاعتماد عليها.

حيث سيقسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الثاني: مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق خاصيتي الملاءمة والعدالة للقوائم المالية.

المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية كآداة لتحسين القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق

تعتبر معايير التدقيق بمثابة مفاهيم أساسية للتدقيق يسترشد بها محافظ الحسابات في تقييم عمله، للتأكد من أن مستوى أدائه المهني يتفق مع مستويات الأداء التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة، وتحتل معايير التدقيق أهمية كبيرة نظرا لأنها تبين الأهداف العامة لمحافظ حسابات وتعتبر بمثابة مقاييس للحكم على جودة أدائه.

المطلب الأول: مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق وأهميتها

لقد تطورت مهنة التدقيق بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهتم بهذه المهنة مما زاد أهمية المحافظة على المعايير وتطورها من جميع النواحي ويعتبر التدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، بحيث تعد هذه الأخيرة عبارة عن مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ وهي أيضا عبارة على مجموعة من الأساليب التي يجب أن يحتذي بها محافظ الحسابات أثناء أداء مهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها.

أولا– تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق

1– تعريف المعيار

- يعرف مجمع اللغة العربية المعيار أنه: " نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي إن يكون عليه الشيء فيقال : "عاير بين المكيالين، أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير المكيال امتحنه بغيره لمعرفة صحته ". (أحمد دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 47)
- ولقد عرفت الموسوعة البريطانية المعيار بأنه: "هو كل ما يستخدم في القياس فقد يكون نموذجا أو مثالا موضوعا بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام كأساس لما يجب إتباعه ". (نصر علي، فوزي مُحَّد، و السيد صالح، 2019، صفحة 54)
- وعرف المعيار بأنه: " الشيء الذي يعد للعمل كقاعدة لقياس الكمية أو الوزن أو الطول أو القيم أو النوعية ويوضع هذا الشيء من قبل السلطة أو العرف أو الإجماع العام لنموذج أو نمط ميزان أو مقياس ". (القاضي و حمدان، 2011، صفحة 34)
- كما عرف قاموس Oxford المعيار بأنه: " علم مميز يعطي له الولاء والطاعة،كما أنه يستخدم لاختبار أو قياس الدرجة المطلوبة من المميزة ". (السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، 2008، صفحة 95)
- وعرف المعيار أيضا بأنه :" هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأثر بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطة التشريعية، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق ظروف أعمالهم ". (نصر علي، فوزي مُحَّد، و السيد صالح، 2019، صفحة 55)

مما سبق يمكن القول أن المعيار يقصد به: "المقياس أو المقدار أو الوزن حسب الشيء المراد قياسه، أو المواصفات التي يمكن بواسطتها اختبار النوعيات المطلوبة لشيء ما، أو الدرجة المطلوبة لنوعية ما الذي تضعه السلطات المختصة أو الهيئات العلمية أو المهنية أو الإجماع العام حيث يتم استخدامه كأداة للتقدير والقياس والمقارنة على أن يكون الشيء المراد المقارنة معه مثله لمعرفة مدى الانحراف، أي هي مقاييس يستفاد منها بالتفرقة بين الجيد والرديء، بالتالي يعتبر لأي شخص سواء كان طبيعي أو معنوي هدف يرغب الوصول إليه ".

2- تعريف معايير التدقيق

إن المقصود بمعايير التدقيق والتي كانت تعرف بأدلة التدقيق حتى عام 1990 حينما أصدرت اللجنة المكلفة بإعداد تلك الأدلة قرار بتبديل تسميتها إلى معايير التدقيق، في أدبيات اللجنة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC المكلفة بإعداد هذه المعايير هي: "مجموعة القواعد المشتركة التي تحكم عمل محافظ الحسابات عند قيامه بفحص مستقل لغرض إبداء الرأي في القوائم المالية لأية شركة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني وذلك في حالة غياب نص تشريعي صادر عن الدولة أو أية جهة محلية مختصة". (السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة، 2005، صفحة 141)

- معايير التدقيق: " تمثل إرشادات عامة لمساعدة محافظي الحسابات على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والاستقلال ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق". (كاظم حسين، 2013، صفحة 359)
- كما عرفت معايير التدقيق على أنها:" الأدلة أو الضوابط أو النموذج التي يجب أن يلتزم بتنفيذها محافظ الحسابات عند تنفيذ عملية التدقيق وتعد بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها لتقويم كفاية أداء محافظ الحسابات ونوعية العمل الذي يؤديه وتحديد مسؤولياته وحقوقه وواجباته وغلق فجوة التوقع من خلال تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية ويعمل على تكييفها وصياغتها مجموعة من المنظمات المهنية والأكاديميين معا وعلى الحكومة سن التشريعات اللازمة لتطبيق هذه المعايير". (سلامة محمود و يوسف كلبونة، 2011، صفحة 19)
- هي عبارة عن : " أنماط السلوك المهني التي يجب على محافظي الحسابات القيام بها عند أدائهم لعملهم، حيث إن هذه الأنماط متعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما أنها تعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية". (طلبة أبو بهية، 2012، صفحة 12)

مما سبق يمكن تعريف معايير التدقيق بأنها:"الأدلة والإرشادات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية والأكاديمية التي تحدد الكيفية أو الطريقة لممارسة عملية التدقيق عن طريق قيام أحد الأشخاص المحايدين المستقلين يدعى محافظ الحسابات وكذلك تعتبر المعايير التدقيقية بمثابة أداة لتقييم كفاءة أداء محافظ الحسابات وجودة العمل الذي يؤديه".

ثانيا- أهداف معايير التدقيق وأهميتها

1- أهداف معايير التدقيق: وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي: (بشير غوالي، 2013، صفحة 130)

- توافق المعايير المحلية مع الدولية يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات.
- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي المناسب والذي تنص عليه المعايير المحاسبية بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي.

➢عند غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق من غير مكانها الملائم، مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى التشريعات التي تحول المهنة إلى وظيفة حكومية.

2- أهمية معايير التدقيق: تبرز أهمية التدقيق في النقاط التالية: (سلامة محمود و يوسف كلبونة، 2011، صفحة 23)

- أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها.
- توفر لمحافظ الحسابات أساسا موضوعيا للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية.
- تحديد المؤهلات الواجب توفيرها في محافظ الحسابات شخصيا.
- تضييق فجوة التوقعات من خلال جعل إجراءات التدقيق متوقعة.
- تساعد في تحسين الأداء والارتقاء والحكم عليه.
- العمل على مراقبة القوائم المالية بأكبر قدر ممكن من التنافس والفهم الموحد والمشترك.

المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على التدقيق في الجزائر

إتجهت الجزائر في الآونة الأخيرة لتحسين وتطوير مهنة التدقيق حيث قامت بعدة تدابير أهمها إصدار القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية، تلاها بعد ذلك إصدار عدد من معايير التدقيق الجزائرية كل هذا يكون تحت إشراف هيئات ولجان خاصة للسهر على السير الحسن لهذا العمل وسيتم التطرق لها فيما يلي:

أولا- الهيئات المشرفة على التدقيق

1- المجلس الوطني للمحاسبة

➢نشأة المجلس الوطني للمحاسبة: تم إستحداثه في سنة 1996 بصدور المرسوم التنفيذي 96-318 حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات المجلس، تشكيله وكل الأحكام التي تسيره، وكان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون 10-01 تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011 والذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي 96-318، حيث أن المرسوم الجديد أعاد تشكيلة المجلس، تنظيمه وسير عمله، بحيث يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل وتحدد تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم، ويضم هذا المجلس حسب المادة 05 من نفس القانون خمسة لجان متساوية الأعضاء وهي: (القانون رقم 01/10، 2010، صفحة 6)

- ✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- ✓ لجنة الاعتماد.
- ✓ لجنة التكوين.
- ✓ لجنة الانضباط والتحكيم.
- ✓ لجنة محافظة النوعية.

➢ تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: يتم تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة مما يلي: (مرسوم تنفيذي 24/11، 2011، الصفحات 4-5)

- ✓ ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية.
- ✓ المدير العام للضرائب.
- ✓ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومحافظ ة عمليات البورصة.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ✓ ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم إختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

- ➢ مهام المجلس الوطني للمحاسبة: تتمثل أهم مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي: (مرسوم تنفيذي 24/11، 2011، الصفحات 5-6)

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد**: وتتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الإعتماد فيما يلي:

- ✓ إستقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- ✓ تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- ✓ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- ✓ استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها.
- ✓ تنظيم ومحافظة النوعية، وبرمجتها.
- ✓ إستقبال ودراسة مشاريع قوانين وأخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:** وتتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس فيما يلي:

- ✓ جمع و استغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- ✓ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في تطوير واستعمال الأدوات والممارسات المحاسبية.
- ✓ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات.
- ✓ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- ✓ متابعة وضمان محافظة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق .
- ✓ تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:** وتتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التنظيم ومتابعة المهن المحاسبية فيما يلي:

- ✓ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى المهنيين.
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- ✓ متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- ✓ إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- ✓ مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومحافظ أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- ✓ تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- ✓ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديد التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11 -25 المؤرخ في 2011/01/27 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته (مرسوم تنفيذي 11/25، 2011، صفحة 7).

➢ تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين: يتشكل من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة(09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

- صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين: تتمثل أهم صلاحيات هذا المجلس في النقاط التالية:
  - ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتسييرها.
  - ✓ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة.
  - ✓ بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
  - ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
  - ✓ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
  - ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
  - ✓ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
  - ✓ تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
  - ✓ إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.

3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم11 -26 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد تشكيله المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته. (المرسوم التنفيذي 11-26، 2011، صفحة 10)

- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يتشكل المجلس من تسعة(09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وله نفس قواعد الأعضاء انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.
- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تتشابه بعض صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع صلاحيات المجلس الوطني للخبراء للمحاسبيين أما الصلاحيات الأخرى التي تختلف عنها تتمثل فيما يلي:
  - ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
  - ✓ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
  - ✓ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ثانيا – اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

1- لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل: إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة بـ: (هامل، 2018، صفحة 195)

- ✓ وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل.
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة.
- ✓ القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها.
- ✓ اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة.

- ✓ دراسة وإبداء أراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
- ✓ ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة.
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

2- لجنة مراقبة الجودة: إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة بـ: (الأزهر، 2018، صفحة 157)

- ✓ وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات.
- ✓ إبداء أراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة.
- ✓ ضمان جودة التدقيقات المكلف بها محافظ الحسابات.
- ✓ وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها.
- ✓ وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب.
- ✓ ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وآداب المهنة.
- ✓ ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة.
- ✓ إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخالطاتهم.

3- اللجنة الخاصة: اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية، أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق. (خلاصي و بن لولو، 2020، صفحة 98)

المطلب الثالث: عرض معيار التدقيق الجزائري NAA520 الإجراءات التحليلية

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي حجر الزاوية الذي يخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، فهو يضمن أن المعلومات المالية المقدمة من طرفها تتمتع بالمصداقية والعدالة، ونظرا لهذه الأهمية قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات من أهمها إصدار معايير التدقيق الجزائرية بغية تحسين وتطوير المهنة.

أولا- معايير التدقيق الجزائرية

يتم إصدار معايير التدقيق الجزائرية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، وتعتبر هته المعايير مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق حيث صدرت مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية والتي سوف نوضحها كالتالي:

جدول رقم (02) تبويب المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا لتواريخ إصدارها.

القرار	المعيـــــــــــار
قرار وزير المالية رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016	1. المعيار الجزائري للتدقيق 210 إتفاق حول أحكام التدقيق 2. المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية 3. المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة 4. المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية
قرار وزير المالية رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	5. المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط الكشوف المالية 6. المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة

	7. المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية 8 .المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق حول الكشوف المالية
قرار وزير المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	9. المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية 10 . المعيار الجزائري للتدقيق 570 إستمرارية الاستغلال 11. المعيار الجزائري للتدقيق 610 إستخدام أعمال المدققين الداخليين 12. المعيار الجزائري للتدقيق 620 إستخدام أعمال الخبير من طرف محافظ الحسابات
قرار وزير المالية رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	13.المعيار الجزائري للتدقيق 230 وثائق التدقيق. 14.المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة-إعتبارات خاصة. 15.المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق. 16.المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إصدارات معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية.

ثانيا- المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية: لقد ورد هذا المعيار في المجموعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية والتي صدرت بناءا على قرار وزير المالية رقم 23 بتاريخ 15 مارس 2017. (مقرر رقم23، 2017، الصفحات 3-4)

1- تعريف الإجراءات التحليلية ومجال تطبيق المعيار

- الإجراءات 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، وتتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للشركة أو لشركات مشابهة وذلك بإستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير متوقعة".

- يعالج هذا المعيار إستخدام محافظ الحسابات للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية أداء محافظ الحسابات لإجراءات تحليلية متينة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق، بحيث تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الشركة ومحيطها لإعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث غير إعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر.

2- الأهداف والواجبات المطلوبة

- الأهداف: يجب على محافظ الحسابات أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للشركة وقوائمها المالية.

➢ الواجبات المطلوبة:

✓ قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف محافظ الحسابات إجراءات تحليلية مادية أو تحافظات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

✓ يجب على محافظ الحسابات تقدير ملاءمة إجراء تحليلى خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما والذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لإختلالات أخرى قد يؤدي إلى إختلالات معتبرة في القوائم المالية.

✓ يمكن اللجوء إلى إستعمال النسب والمعدلات... الخ لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.

✓ تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلى وخارجى) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1، معطيات الشركة مع معطيات القطاع) وطبيعتها (واقعية وموضوعية)، وترتبط كذلك بظروف تحصيلها وكذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها.

✓ يجب على محافظ الحسابات تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التحقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

✓ يجب على محافظ الحسابات أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للشركة.

✓ عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بمحافظ الحسابات إلى تحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة إستكمال إجراءات التحقيق التي أداها بـ:

- طلب معلومات من إدارة الشركة وجمع عناصر مقنعة وملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها.
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

أوجه التوافق والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري والمعيار الدولي رقم 520 الإجراءات التحليلية:

تجدر الإشارة أن الغرض من المعيارين هو إستخدام الإجراءات التحليلية قصد التوصل إلى رأي واضح ومساعدة محافظ الحسابات في إتخاذ رأيه وحيث اختلف المعياران في تعريف الإجراءات التحليلية حيث كل منهما عرفها خلاف الآخر بالنسبة لوجهة نظر المعيار الجزائري فالإجراءات التحليلية عبارة عن عملية مراقبة تسمح من خلالها بتقدير المعلومات المالية، أما المعيار الدولي فأخذها من وجهة نظره على أنها عبارة عن عمليات تحليل لبعض النسب والمعطيات بطرق إحصائية...، حيث أن المعيار الجزائري كان يقصد بعملية الإجراءات التحليلية هو البحث عن إختلالات أما المعيار الدولي كان غرضه الكشف على التغيرات فقط، كما أشار المعيار الدولي إلى مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في استنتاج الخلاصة يكون عند الاقتراب أو في نهاية عملية التدقيق، أما المعيار الجزائري فحددها في تاريخ يكون شرطا قريب من النهاية ولم يذكر أنه في نهاية عملية التدقيق، كما أن

المعيار الجزائري للتدقيق لم يتناول القطاع العام، في حين كان المعيار الدولي قد أشار إليه والذي هو بالدرجة الأولى يعتمد على الإجراءات التحليلية بشكل يمكن أن نقول عليه كبير.

المبحث الثاني: مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق خاصيتي الملاءمة والعدالة للقوائم المالية

مع بداية الستينات رفعت العديد من القضايا ضد بعض من أعضاء المهنة بسبب الخطأ والإهمال في أداء التدقيق والفشل في إكتشاف الغش الأمر الذي دفع بالمهنة إلى تحميل محافظي الحسابات مسئوليات أكبر تجاه اكتشاف الأخطاء والغش، حيث سنحاول خلال هذا المبحث دراسة مسئولية المحافظ الحالية عن إكتشاف الأخطاء والغش، ومساهمتها في تحسين القوائم المالية من خلال تقديم قوائم مالية تمتاز بالملاءمة والعدالة.

المطلب الأول: الغش بالقوائم المالية وموقف محافظ الحسابات منه

نتيجة التطورات التي حدثت على مستوى الإقتصاد ظهر الكثير من المعاملات المالية المعقدة، والتي تم إصدار معايير محاسبية عنها مما أتاح العديد من البدائل التي يمكن أن تستغلها الشركات في إخفاء نتائج أعمالها ومركزها المالي وإظهاره بشكل مخالف للواقع عن طريق الغش بالقوائم المالية.

أولا– تعريف الغش المحاسبي

- عرفت مصلحة التجارة والصناعة بالمملكة المتحدة الغش بأنه:" أي تصرف بالخداع يؤدي إلى الإضرار بمصالح عملاء شركات الأعمال أو مستهلكيها أو الإضرار بمساهميها ". (فؤاد علي حبابة، 2017، صفحة 13)
- ويعرف الغش في القوائم المالية بأنه:" السلوك المتعمد سواء كان بالارتكاب أو الحذف أو عن طريق الإهمال الذي ينتج عنه قوائم مالية مضللة بصورة جوهرية وينطوي الغش في القوائم المالية على عديد من العوامل ويأخذ العديد من الأشكال مثل التحريفات الجسيمة في سجلات الشركة أو التزييف أو الاصطناع في العمليات كإثبات عمليات وهمية أو تطبيق خاطئ للمبادئ المحاسبية". (مُحَمَّد رضا رياض أحمد، 2010، صفحة 134)
- ويعرف أيضا بأنه: " القدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية بغرض خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية". (أحمد دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 359)
- يتضمن الغش والاحتيال الأخطاء المقصودة بالمعلومات المالية إما لغرض إخفاء سرقة الأصول أو تحريف المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها عن قصد، وقد شخصت وحددت نشرة معايير المحافظة رقم (16) مثل هذه الأخطاء المتعمدة كنوع من المخالفات وعادة ما يمكن تقسيم الغش والاحتيال المرتبطة بتلك الأخطاء إلى مجموعتين، غش واحتيال العاملين وغش واحتيال إدارة الشركة. (السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة، 2005، صفحة 175)
- كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الخطأ بأنه التحريف غير المقصود في القوائم المالية المشتمل على حذف قيمة أو عدم الإفصاح عنها، أما الغش فهو فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من إدارة الشركة أو الموظفين بها أو أطراف ثالثة للحصول على ميزة غير قانونية وغير عادلة عن طريق التدليس والخداع. (أمين عبد الله، 2014، صفحة 9)

➢ولقد فرق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بين الغش والخطأ حيث عرف كلا منهما كما يلي: (أبو زيد الشحنة، 2013، صفحة 170)

- **الخطأ** هو التحريف أو الحذف أو الإهمال غير المتعمد ومن أمثلته:

✓ الخطأ في معالجة البيانات المالية.

✓ التقديرات المحاسبية الخاطئة نتيجة سوء الفهم.

✓ الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية.

- أما **الغش** فهو التحريف أو الحذف أو الإهمال المتعمد ومن أمثلته:

✓ إعداد القوائم المالية المضللة : يتم ذلك عادة عن طريق إدارة الشركة بغرض خداع وتضليل مستخدمي القوائم المالية وذلك بأشكال متعددة منها:

- إستخدام أساليب الخداع كالتلاعب أو التزييف والتزوير في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة فيها والتي تعد على أساسها القوائم المالية.
- التضليل المتعمد والمقصود، أو حذف عمليات أو أحداث أو معلومات مهمة وعدم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالقيم أو بالتبويب أو بطريقة العرض والإفصاح.
- إختلاس الأصول: يتم ارتكابه ضد الشركة عن طريق الموظفين بها في معظم الأحوال.

- مما سبق يمكن القول بأن الغش يقصد به "الأفعال المتعمدة التي تصدر عن إدارة الشركة أو الموظفين أو المكلفين بالرقابة ويترتب عليها الحصول على مصلحة غير شرعية وغير قانونية بإستخدام الحيل والخداع".

ثانيا– مسؤولية وواجبات محافظ الحسابات نحو إكتشاف الغش والتقرير عنه

يكون محافظ الحسابات خلال عملية التدقيق مسؤولا عن البحث عن الأخطاء والمخالفات التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية بالتالي عليه التقرير عنها.

1– مسئولية محافظ الحسابات: يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن يقدم محافظ الحسابات تأكيدا مطلقا بخلو القوائم المالية التي خضعت للتدقيق من جميع حالات الغش،في حين ترفض مهنة التدقيق تلك المسؤولية المطلقة.

وفيما يتعلق بموقف المحافظ من إكتشاف الأخطاء والغش نجد أن نشرة معايير التدقيق رقم 01 الصادرة في نوفمبر 1972 قد تضمنت ما يلي : "يجب على المحافظ أن يكون حذرا ومدركا لإمكانية وجود الغش عند إجراء التدقيق العادي، ويقر محافظ الحسابات بهذا الغش إذا كان هاما بشكل كاف للتأثير على رأيه عن القوائم المالية وعمله الذي يتم في ضوء معايير التدقيق المتعارف عليها". (مُحَّد رضا رياض أحمد، إكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، 2010، صفحة 136)

أما النشرة رقم 11 فقد ميزت بعناية بين التحريف والتغير المتعمد وغير المتعمد للقوائم المالية، كما أكدت حقيقة أن المحافظ يكون مسئولا داخل حدود عملية التدقيق عن البحث عن تلك الأخطاء والمخالفات التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وأن يبذل المهارة والعناية المطلوبة والمعقولة في عمله، كما أن المحافظ يجب أن يحافظ على نزعة الشك المهني لديه أثناء عمله، كما أوضحت هذه النشرة أن المحافظ لا يستطيع الإعتماد على نظام الرقابة الداخلي في منع غش واحتيال إدارة الشركة

ومع هذا فان هذه النشرة قد أوضحت أيضا أن موقف المحافظ يكون مبرر ما لم يكن هناك دليل إثبات بالعكس في إعتماده على صدق مزاعم معينة أو على المستندات والسجلات الأصلية والحقيقية أثناء عمله. (رشيد القريشي، 2011، صفحة 272)

- كما حدد معيار التدقيق الأمريكي رقم 53 تلك المسئولية على النحو التالي: (أبو زيد الشحنة، 2013، صفحة 280)

✓يجب أن يقدر محافظ الحسابات مستوى الخطر الناشئ من وجود أخطاء وتلاعب ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة التدقيق وتصميم برنامج العمل وتحديد إجراءات التدقيق بما يساعده على إكتشاف الأخطاء والتلاعب.

✓يكون مطلوبا من محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية القصوى في تخطيط وتنفيذ التدقيق وتقييم النتائج المتحصل عليها من إتباع الإجراءات الملائمة .

✓عليه أن يمارس ويصيغ أحكامه المهنية بدقة وليتأكد قدر إستطاعته من عدم وجود الأخطاء أو الغش.

2- واجبات محافظ الحسابات في حالة وجود غش

وفقا لمعيار المحافظة الأمريكي رقم 53 إذا إنتهى محافظ الحسابات إلى وجود غش متعمد ذا تأثير جوهري في تحريف القوائم المالية فعليه أن يقوم بالواجبات التالية : (مدحت غسان الخيري، 2013، صفحة 168)

- أن يصر على تصحيح القوائم المالية وإلا فإنه يبدي رأيا متحفظا أو سلبيا في القوائم المالية مع الإفصاح عن الأسباب الأساسية لرأيه هذا.
- إذا لم يستطيع محافظ الحسابات تطبيق إجراءات التدقيق الملائمة أو إذا قام بتوسيع نطاق إختباراته ومع ذلك ظل غير قادر على تحديد ما إذا كان الغش قد أثر في القوائم المالية تأثيرا جوهريا فيجب عليه عندئذ أن يقوم بتصرفين هما:
  - ✓ يمتنع عن إبداء الرأي أو يبدي رأيا متحفظا في القوائم المالية .
  - ✓ يقوم بتوصيل النتائج التي تم التوصل إليها إلى لجنة التدقيق أو مجلس إدارة الشركة.

المطلب الثاني: ملاءمة وعدالة القوائم المالية

لقد أستبدلت عبارة صحيح وحقيقي التي كانت تستخدم في البداية بالتدقيق عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل وملائم، وهذا بعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق وقد جاء هذا المعنى لعدالة وملاءمة القوائم المالية بنشرة معايير التدقيق رقم "05"، كما إن جوهر وظيفة إبداء الرأي لمحافظ الحسابات هي تحديد مدى ملاءمة وعدالة القوائم المالية،كما يرتبط مفهوم العرض الملائم والعادل للقوائم المالية بتقريره الذي هو المنتج النهائي لعملية التدقيق، ويمثل رسالة الإتصال مع الجهات المستخدمة للقوائم المالية، ويوضح فيه رأيه في عدالة تمثيل تلك القوائم للمركز المالي في نهاية الفترة ونتائج الأعمال لتلك الفترة.

أولا- خصائص ملاءمة وعدالة القوائم المالية

يتضمن مفهوم الملاءمة والعدالة مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومة المالية التي تتضمنها تلك القوائم وتتمثل فيما يلي:

1-الملاءمة : تعني هذه الخاصية قدرة المعلومات على إحداث تغير في اتجاه القرار، فملاءمة المعلومات في وقت معين تقاس بمدى قدرة تلك المعلومات على مساعدة مستخدميها على تكوين توقعات عن النتائج المنتظرة من الأحداث الماضية أو الحاضرة

أو المستقبلية، أما إذا كانت توقعات موجودة بالفعل، فالمعلومات الملائمة هي التي لها القدرة على تعزيز تلك التوقعات أو تصحيحها، وفي الحالتين فالمعلومات الملائمة هي تلك التي تؤدي إلى رفع درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة. (حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 205)

- تكون المعلومة ملائمة عندما تسمح لمستخدميها بتقدير الأحداث الماضية والجارية والمستقبلية بشكل صحيح، فلا تكون مفيدة إلا إذا كان إهمالها يؤدي إلى انعكاس سلبي على القرارات التي ستتخذ من قبل مستخدميها.
- كما عرفFASB: الملاءمة بأنها هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فروق في القرارات، من خلال مساعدة المستخدمين للمعلومات على تكوين تنبؤات بالنتائج المستقبلية، أو تغيير التنبؤات السابقة وتصحيحها. (سلامة محمود و يوسف كلبونة، 2011، صفحة 177)

➢ ويمكن توصيف خاصية الملاءمة في ثلاث خصائص فرعية:

✓ المعلومات متاحة في الشكل والوقت المناسبين، وهناك من يسميها بالتزامن.

✓ التنبؤ بالأحداث المستقبلية.

✓ تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، أي تقييم تلك التنبؤات أو ما يسمى بالتغذية العكسية.

2- العدالة: هي خاصية تتعلق بصدق المعلومات وإمكانية الوثوق فيها والاعتماد عليها، من أجل السماح للمتعاملين مع الشركة بالقدرة على التكيف مع تغيرات البيئة التي يعملون فيها، وأن المعلومة المالية المنشورة يجب أن تكون خالية من الأخطاء وتترجم بصدق التعاملات أو الأحداث التي تريد تقديمها. (رشيد القريشي، 2011، صفحة 352)

- لقد عرف FASBحسب البيان رقم 02 العدالة أو الموثوقية أنها: "بخاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة ، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله ".
- وتعنى العدالة أيضا: "قدرة المعلومات على التعبير عن فحوى الأهداف أو العمليات الإقتصادية وبالشكل الذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في بناء نماذج قراراته المختلفة".
- وعرفت بأنها: "أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المالية، وتتوافر هذه الخاصية عندما تكون خالية من الأخطاء، وحيادية وتتصف بأمان التعبير"، وتتجسد خاصية العدالة في المعلومات المالية عندما تتميز تلك المعلومات بالخصائص الفرعية التالية: (توماس و هنكي، 2006، صفحة 51)

➢ الصدق في التعبير عن الظواهر: وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة هنا بتمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد الشكل، وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب ثلاث أنواع من التحيز هي: تحيز في أسلوب القياس أو تحيز المحاسب (القائم بعملية القياس) أو تحيز مشترك بين أسلوب القياس والمحاسب.

➢ القابلية للتحقق: ومعناها أن تكون المعلومة لها دلالة محددة وأن يكون لها استقلالها بصرف النظر عمن يقوم بإعدادها أو بإستخدامها.

- حيادية المعلومات: الحيادية هي تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المالية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في إتجاه معين، تجدر الإشارة إلى أن لحيادية المعلومات علاقة بمستويين من المسؤولية:
  - ✓ مستوى الأجهزة المسؤولة عن تنظيم السياسة المالية وبصفة خاصة وضع معايير المحاسبة.
  - ✓ مستوى المسؤولين عن إعداد القوائم المالية.
- الحيطة والحذر: يجب الحذر في اتخاذ قرارات التقديرات المبينة على حالات عدم التأكد تجنبا لتضخيم أو تخفيض قيمة البنود الظاهرة في القوائم المالية.
- الإكتمال: أن موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية تفترض أن المعلومة المفصح عنها تكون كاملة لإتخاذ القرارات من الناحية المادية والاقتصادية.

ثانيا– مقومات ملاءمة وعدالة عرض القوائم المالية

يتطلب مفهوم ملاءمة وعدالة إعداد وعرض القوائم المالية المقومات التالية: (هاشم الألوسي، 2006، صفحة 30)

1- مدى سلامة النظام المحاسبي المطبق في الشركة.

2-مدى فاعلية وكفاية نظام الرقابة الداخلية في الشركة.

3- مدى سلامة المبادئ المحاسبية المطبقة عن طريق إدارة الشركة.

4- مدى سلامة التقديرات الموضوعة عن طريق إدارة الشركة.

5- مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

6- مدى جوهرية الاختلافات والأخطاء التي تتضمنها القوائم المالية.

لذلك فإنه يجب على المحافظ أن يتوخي الدقة ويبذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذه لمهمته وأن يلتزم بكافة معايير الأداء المهني وإعداد التقرير، كل ذلك من شأنه مساعدة محافظ الحسابات في إصدار رأي عادل وملائم عن سلامة وعدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال للشركة، وبالتالي مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة .

مما سبق يتضح أن ملاءمة وعدالة إعداد وعرض القوائم المالية تشير إلى درجة الصدق والتعبير عن الحقائق المحاسبية للأحداث الاقتصادية.

المطلب الثالث: موقف محافظ الحسابات إتجاه مسؤولية إدارة الشركة ومزاعمها

يجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المعتمدة من قبل إدارة الشركة، **كذا** الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في التسجيل والإفصاح عن المعلومات المالية حتى يتمكن من أداء مهمة التدقيق بشكل تام.

أولا– موقف محافظ الحسابات إتجاه مزاعم إدارة الشركة

يجب على محافظ الحسابات تفهم مزاعم إدارة الشركة والتي تتمثل في التصور الضمني أو الصريح الذي تقوم به هذه الأخيرة لفئات أو بنود العمليات المالية والحسابات المرتبطة بها في القوائم المالية، وترتبط هذه المزاعم بشكل مباشر بالمبادئ المحاسبية المعتمدة، كما تعد جزءا من المعايير التي تستخدمها في التسجيل والإفصاح عن المعلومات المالية، وبما أن أسلوب الإجراءات

التحليلية يقوم على أساس مقارنة المعلومات المالية مع المعايير الموضوعة مسبقا والتي يتم تحديدها وفقا للمبادئ المحاسبية، وجب على محافظ الحسابات الإلمام بهذه المزاعم حتى يتمكن من أداء مهمة التدقيق على نحو ملائم، لذلك سنحاول وصف هذه المزاعم وربطها مع الأهداف المتعلقة بها والواجبة التدقيق من قبل محافظ الحسابات كما يلي : (رشيد القريشي، 2011، صفحة 364)

1- الوجود والحدوث: تختص المزاعم المتعلقة بالوجود فيما إذا كانت الأصول والالتزامات والحقوق المدرجة في قائمة الميزانية موجودة فعلا بتاريخ تقديمها، أما المزاعم الخاصة بالحدوث فتتعلق بما إذا كانت العمليات المالية المسجلة في القوائم المالية قد حدثت فعلا خلال الفترة المحاسبية وعلى محافظ الحسابات تحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا.

2-الإكتمال : تشير هذه المزاعم إلى أن كافة العمليات والحسابات التي يجب أن يتم إدراجها في القوائم المالية قد تم إدراجها فعلا وتتعامل المزاعم الخاصة بالإكتمال مع جوانب معاكسة لتلك المزاعم الخاصة بالوجود والحدوث حيث تتعلق مزاعم الإكتمال باحتمال إغفال عنصر من القوائم المالية كان يجب أن يدرج فيها، بينما تتعلق مزاعم الوجود أو الحدوث بالقيم التي تم إدراجها وما كان يجب عدم إدراجها في القوائم المالية، وهكذا فإن أدراج المبيعات التي لم تتم بعد تكون انتهاك لمزاعم الحدوث بينما عدم تسجيل المبيعات يعد انتهاكا لمزاعم الاكتمال، ويختص هدف محافظ الحسابات بتحديد ما إذا كانت كافة العمليات المالية التي يجب تسجيلها قد سجلت فعلا، ويعد كل من هدفي الوجود والإكتمال هدفين متعارضين في مجال التدقيق حيث يتعلق الوجود بإحتمال وجود مغالاة، بينما يتعلق الإكتمال باحتمال وجود عمليات مالية لم يتم تسجيلها.

3-التقييم أو التخصيص: تتعلق هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت كل من الأصول، الالتزامات، حقوق المالكين، الإيرادات المصروفات، قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة من خلال التأكد مما يلي: (عاطف سواد، 2009، صفحة 249)

- الدقة :أي أن التسجيل العمليات المالية أو الأرصدة قد تم وفق القيم الصحيحة .
- التبويب: أي أن العمليات المالية المسجلة والقيم مدرجة في القوائم المالية على نحو ملائم.
- التوقيت :وتعني تسجيل العمليات المالية والقيم المدرجة في التاريخ الصحيح .
- الترحيل والتلخيص: وهي إدراج العمليات المالية المسجلة وأرصدة الحسابات في الملفات الرئيسية وتلخيصها على نحو ملائم وعلى محافظ الحسابات التأكد من دقة نقل المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في الدفاتر المختصة.

4-الحقوق والالتزامات: تختص هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت الحقوق والالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلا الحقوق والإلتزامات التي على الشركة الخاضعة للتدقيق في تاريخ محدد، أي على محافظ الحسابات التأكد من إمتلاك الأصول قبل إدراجها في القوائم المالية وأن تتعلق الالتزامات بتلك الشركة وترتبط الحقوق دائما بالأصول، بينما ترتبط الالتزامات بعناصر الخصوم.

5-العرض والإفصاح: تتعلق هذه المزاعم بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها ووصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم، ويجب على محافظ الحسابات أن يؤدي اختبارات للتحقق من أن كافة أرصدة الحسابات في الميزانية وقائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها قد تم إدراجها على نحو صحيح في القوائم المالية. (هاشم الألوسي، 2006، صفحة 235)

مما سبق يمكن القول أن أهداف محافظ الحسابات المتعلقة بالعمليات ترتبط بمزاعم وإقرارات إدارة الشركة بشكل وثيق حيث تتمثل المسئولية الرئيسية للمحافظ في تحديد ما إذا كانت تلك المزاعم قد تم تبريرها والتحقق من عدالتها وملاءمتها، ويهدف المحافظ من تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بتلك العمليات في توفير إطار عمل يساعده على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة تطبيقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني، بالإضافة إلى إتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات السليم الذي يتم جمعه.

ثانيا– موقف محافظ الحسابات إتجاه مسؤولية إدارة الشركة

تعتبر إدارة الشركة مخولة على إختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تراها مناسبة، بحيث تكون مسؤولة على ما يلي:

1– إختيار قواعد محاسبية لإعداد القوائم المالية: ويلاحظ أن السياسات المالية هي التي تحدد أسس إعداد التقديرات المحاسبية وبالتالي فإن أي تغيير في السياسات المالية سوف ينعكس على التقديرات المحاسبية وبالتالي على القوائم المالية ونتيجة للمرونة المتاحة في الطرق والسياسات المحاسبية في معالجة البنود الواردة بالقوائم المالية، ومع وجود الحرية لإدارة الشركة في إختيار الطريقة والسياسة المناسبة لها من خلال الممارسات البديلة المتعددة لتلك الطرق والسياسات والتي تؤدي إلى مجموعة متباينة من البيانات والمعلومات المالية، ترتب على ذلك إزدياد الغش والتلاعب المحاسبي. (رشيد القريشي، 2011، صفحة 275)

أما عن دور محافظ الحسابات تجاه الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة والتغيير فيها، فلقد أشارت كل من معايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير محافظ الحسابات إلى أن هذا الأخير قد يختلف مع إدارة الشركة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي إتبعتها، أو طرق تطبيقها أو مدى كفاية الإفصاح عنها في القوائم المالية، فإذا كانت مثل هذه الاختلافات مهمة بالنسبة للقوائم المالية يجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي. (عاطف سواد، 2009، صفحة 253)

2– إعداد قوائم مالية صادقة تعكس نتيجة عمليات الشركة خلال السنة المالية ومعبرة عن المركز المالي لها في تاريخ معين: يكون ذلك من خلال الحرص على تطبيق المعايير التالية: (سالم غراب و مُحَمَّد عبد السلام البيومي، 2009، صفحة 367)

- معيار الملاءمة: تتمثل ملاءمة معلومات القوائم المالية في أن تكون مرتبطة بالغرض الذي تم إعدادها من أجله أو تكون مرتبطة بالنتيجة المرغوب في تحقيقها، يعنى مطابقة هذه المعلومات لإحتياجات مستخدمي هذه القوائم وذلك من حيث المضمون ودرجة الإجمال أو التفصيل وطريقة العرض ... إلخ.
- معيار الصلاحية أو الوثوق: يطلق عليه أيضا معيار المأمونية، ويشير هذا المعيار إلى درجة إطمئنان المستخدم (المستفيد) أو ثقته في المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتتميز المعلومات الموثوق بها بالدقة أي أن تكون صحيحة وتعكس الواقع بصدق كما تتصف بالشمول وأيضا تتصف بالحياد وعدم التحيز أي أن تكون موضوعية.
- معيار الإفصاح: يشير هذا المعيار إلى ضرورة أن تتضمن القوائم المالية المعلومات الكافية ذات المغزى أو الهامة الواجب الإفصاح عنها لمساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية في اتخاذ قراراتهم وما يلائم خبراتهم ومهاراتهم.
- معيار الأهمية النسبية: تشير الأهمية النسبية بشكل عام إلى أن قارئ القوائم المالية يهتم بأمور معينة أكثر من إهتمامه بأمور أخرى، هذا يعني أن القوائم المالية يجب أن تركز على المعلومات الأكثر أهمية لمستخدمها، وتعتبر معلومة ما ذات أهمية نسبية إذا كان هناك ما يدعو على الاعتقاد بأن قرارات أو أحكام مستخدمي القوائم المالية ستتأثر بمعرفة تلك المعلومة.

- معيار التوقيت المناسب: يقصد بمعيار التوقيت المناسب إعداد القوائم المالية في الوقت المناسب من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم، حيث يؤدي التأخير في إعدادها إلى التقليل من قيمتها لديهم، كما قد يؤدي هذا التأخير إلى زيادة درجة عدم التأكد المرتبطة بالقرارات التي تعتمد على ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات.

المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية كأداة لتحسين القوائم المالية

تستخدم الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي، فهي تستخدم خلال مرحلة التخطيط من أجل تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الإجراءات المستخدمة من طرف محافظ الحسابات، كما تستخدم خلال مرحلة تنفيذ التدقيق من أجل التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية والتحكم فيها، وأخيرا تستخدم خلال المرحلة النهائية من أجل الحكم على سلامة القوائم المالية ككل بالإضافة إلى التحقق من مدى استمرارية الشركة.

المطلب الأول: مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية خلال مرحلة التخطيط

تعتبر مرحلة التخطيط لعملية التدقيق مرحلة مهمة في عملية التدقيق، فهي تسمح لمحافظ الحسابات بتقدير مخاطر أن تحتوي الأرصدة المكونة للقوائم المالية على أخطاء وتحريفات جوهرية، إن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة يمكن من تقدير هذه المخاطر وتوجيه أعماله.

- والمقصود بالتخطيط هو:" وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وقوعها ومدها ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعا في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة". (أرينز و لوبك، 2002، الصفحات 254-255)

أولا– دور الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط

حيث يعتبر تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط كإجراءات لتقييم المخاطر فهي تساعد محافظ الحسابات على: (حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015، صفحة 157)

- الحصول على فهم للشركة وبيئتها: يجب على محافظ الحسابات أن تتوفر له معرفة عن طبيعة عمل الشركة وذلك من أجل تحديد التغيرات الحاصلة في نشاطها، من خلال مقارنة المعلومات الحالية التي لم يتم تدقيقها مع المعلومات المتعلقة بسنوات سابقة، حيث يمكن لهذه التغيرات أن تشير إلي إتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكنها أن تؤثر في تخطيط التدقيق.
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.
- إختيار أعضاء فريق التدقيق بناءا على القدرات والمؤهلات التي يملكونها وتخول لهم القيام بعملية تدقيق الحسابات.
- تشخيص كافة المشاكل المحتملة، وطرق حلها في الوقت الملائم.
- توجيه أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم وتدقيق عملهم من خلال إتباع منهجية زمنية مناسبة.
- إعطاء كافة التوجيهات اللازمة للقطاعات المختلفة لعملية تدقيق الحسابات.
- إنهاء العمل بطريقة ملائمة ووفق منهجية زمنية مناسبة.

ثانيا– أهمية الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط

لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 240 إلى مسؤولية محافظ الحسابات إتجاه الغش عند تدقيقه للقوائم المالية بأنه: "تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف محافظ الحسابات يسمح له بالتعرف على الشركة وبيئتها، وفهم لنظام الرقابة الداخلية كما يسمح له بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش". (نصر علي، فوزي مُحَمَّد، و السيد صالح، 2019، صفحة 178)

كما نص معيار التدقيق الدولي رقم 315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال التعرف على الشركة وبيئتها على أنه:"تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يمكن محافظ الحسابات من تحديد العمليات والأحداث غير العادية، كما أنها تساعده على التعرف على جوانب الشركة التي لم يكن له معرفة بها بالإضافة إلى أنها تمكنه من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية". (الذنيبات، 2015، صفحة 225)

أيضا يشير معيار التدقيق الدولي رقم 300 تخطيط عملية تدقيق القوائم المالية إلى أن :" هدف محافظ الحسابات يتمثل في تخطيط عملية تدقيق الحسابات بحيث يتم أدائها بطريقة فعالة، ويجب أن يلتزم كل من شريك الارتباط وأعضاء فريق الارتباط الرئيسيين الآخرين بتخطيط عملية تدقيق الحسابات". (الذنيبات، 2015، صفحة 210)

إذا يمكن القول أن إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يساعد محافظ الحسابات على فهم نشاط الشركة والبيئة التي تعمل بها وحقيقة العمليات والأحداث المرتبطة بعملية التدقيق، بالإضافة إلى أن إعتماد الإجراءات التحليلية على المؤشرات والنسب المقارنة مع سنوات سابقة أو مع متوسطات الصناعة، يمكن من تحديد المخاطر المحتملة في الأرصدة المكونة للقوائم المالية، كما أن تطبيقها عند التخطيط لعملية التدقيق تساعد محافظ الحسابات في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق التي يستخدمها للحصول على أدلة الإثبات اللازمة.

المطلب الثاني: مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية خلال مرحلة التنفيذ

يقوم محافظ الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية عادة أثناء عملية التدقيق أو أثناء مرحلة الاختبار، حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة وفاعلية وأكثر اقتصادا للوقت إذا ما قورنت بأساليب أخرى.

أولا: دور الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التنفيذ

يهدف محافظ الحسابات عند تطبيقه للإجراءات التحليلية أثناء هذه المرحلة إلى إكتشاف المخالفات في القوائم المالية، حيث يقوم بتحديد الأرصدة التي يكتشف فيها إنحرافات ويحدد من خلالها إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات اللازمة للبحث عن سبب هذه الإنحرافات، وبالتالي يعمل على تخفيض الاختبارات التفصيلية المطلوبة لتدقيق أرصدة تلك الحسابات، كما إن تطبيق الإجراءات التحليلية عند البدأ في تنفيذ عملية التدقيق يكون كإجراءات جوهرية من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية والأرصدة المكونة لها بالإضافة إلى أن الغرض من تطبيقها خلال هذه المرحلة هو تخفيض مخاطر عدم الإكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية.

ثانيا: أهمية الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التنفيذ

نص معيار التدقيق الدولي رقم 330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة، على أن استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية يكون ذا أهمية من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول، يمكن محافظ الحسابات عند وجود عناصر شاذة إستخدام إما: (نصر علي، فوزي مُحَّد، و السيد صالح، 2019، صفحة 205)

- الإجراءات التفصيلية.
- الجمع بين كلمنالإجراءات التحليلية الجوهرية والإجراءات التفصيلية، من أجل الإستجابة للمخاطر المقيمة.

كما نص معيار التدقيق الدولي رقم 315 من خلال فقرته رقم 07 على أن:" إجراءات التدقيق المستخدمة من أجل كشف التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات تشمل كل من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية ". (كاظم حسين، 2013، صفحة 235)

كما تمكن من تقدير قدرة الشركة على الاستمرار: حيث يستخدم محافظ الحسابات الإجراءات التحليلية كمؤشر عن الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الشركة محل التدقيق، أين يقوم محافظ الحسابات بتقدير مخاطر التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي والتي تكشف عن قدرة الشركة على الاستمرار. (السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، 2008، صفحة 203)

المطلب الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية خلال المرحلة النهائية

إن تطبيق الإجراءات التحليلية عند الإقتراب من نهاية عملية التدقيق يساعد محافظ الحسابات من تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المعدة منطقية في ضوء الأدلة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق، حيث أنه خلال هذه المرحلة يتم استعراض شامل لكل العلاقات غير متوقعة.

أولا– دور الإجراءات التحليلية خلال المرحلة النهائية

تتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل محافظ الحسابات في قراءة القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الملحقة بها لغرض: (حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، 2015)

- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق.
- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات الغير عادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.
- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الشركة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية محل التدقيق، بالإضافة إلى الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانيتها على الاستمرار.
- يتوصل محافظ الحسابات لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق.

ثانيا– أهمية الإجراءات التحليلية خلال المرحلة النهائية

- أشار المعيار الأمريكي رقم 56 الصادر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA، أن الإجراءات التحليلية مطلوبة بشكل جوهري في مرحلتي التخطيط والتقييم النهائي لعملية التدقيق من أجل تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية. (مدحت غسان الخيري، 2013، صفحة 254)
- تمكن محافظ الحسابات من الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية: إن وجود فروق كبيرة متوقعة وغير متوقعة بين المعلومات المالية التي يقوم محافظ الحسابات بتدقيقها والمعلومات المستخدمة في إجراء المقارنة تسمى بالتقلبات غير عادية، وتشير هذه الفروق الجوهرية إلى إحتمال وجود أخطاء أو مخالفات، فعندما يكتشف محافظ الحسابات وجود فروق كبيرة يجب عليه أن يتعرف على السبب، والتأكد من أن هذا الفرق يرجع لسبب إقتصادي أو تغير في السياسات المحاسبية وليس نتيجة لوجود خطأ أو مخالفة. (مُحَمَّد متوبي، 2009، صفحة 305)
- تمكن محافظ الحسابات أن يحدد ما إذا كانت التوضيحات والتفسيرات والأدلة التي تم جمعها توفر دليل كافيا بالنسبة للمستوى المرغوب من التأكيد الذي يهدف إليه، ذلك من خلال الاستفسار من مسؤولي الشركة عن الأسباب المحتملة للتغيرات غير العادية بالإضافة للتدقيق التفصيلي ثم مقارنة النتائج المحصل عليها مع تنبؤات محافظ الحسابات الناتجة عن الإجراءات التحليلية.
- يعد تنفيذ الإجراءات التحليلية عند الإنتهاء من عملية التدقيق أمرا مفيدا لإجراء تدقيق نهائي عن التحريفات الجوهرية أو المشاكل المالية التي لم يتم ملاحظتها خلال المراحل السابقة ولمساعدة محافظ الحسابات على إلقاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية.

وبالتالي فإنه يمكن القول أن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال المرحلة النهائيةتعتبر دليلاً أساسياً لدعم ملاءمة وعدالة عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية عليها.

❖ كما يمكن إستخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة، وتوقع إحتمالات الفشل المالي وبالتالي عدم قدرتها على الإستمرار لفترة قادمة من خلال نموذج التمان Altman المعدل للتنبؤ بإفلاس الشركات، ونموذج Sherrod اللذان يأخذان الصيغة التالية:

- نموذج التمان Altman المعدل للتنبؤ بإفلاس الشركات: يأخذ المعادلة الآتية : (الزبيدي، 2000، صفحة 296)

$$Z = 0.717X1 + 0.847X2 + 3.107X3 + 0.420X4 + 0.998X5$$

حيث تمثل نسب X ما يلي:

X1= نسبة رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول.

X2= نسبة الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول.

X3 = نسبة الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول.

X4= نسبة القيمة الدفترية لحقوق المساهمين إلى إجمالي الالتزامات.

X 5 = صافي المبيعات إلى إجمالي الأصول.

بحيث إذا بلغت قيمة (Z) رصيد 2.9 أو أكبر، فإن الشركة مستمرة وغير معرضة لمخاطر الإفلاس، أما إذا بلغت قيمتها 1.23 فأقل فإن الشركة معرضة لمخاطر الإفلاس، أما إذا كانت محصورة بين 1.23 و 2.9 ففي هذه الحالة من الصعب التنبؤ بوضعية الشركة.

- نموذج Sherrod 1987 : يعتبر نموذج Sherrod أحد أهم النماذج للتنبؤ بالفشل المالي، ويعتمد النموذج على ستة مؤشرات مالية مستقلة، حسب الصيغة التالية: (الحيالي، 2010، صفحة 255)

$$Z=17X1 + 9X2 +3.5X3 + 20X4 +1.2X5 +0.10X6$$

حيث تمثل نسب X ما يلي:

X1= نسبة رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول

X2= نسبة الأصول النقدية إلى إجمالي الأصول

X3 = نسبة القيمة الدفترية لحقوق المساهمين إلى إجمالي الاصول

X4= نسبة الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول

X 5 = نسبة إجمالي الأصول إلى إجمالي الالتزامات

X6 = نسبة إجمالي حقوق المساهمين إلى الأصول الثابتة الملموسة.

وبناءا على نتيجة (Z)، يجري تصنيف الشركات إلى خمس فئات حسب قدرتها على الإستمرار، وهذه الفئات هي:

Z اكبر من أو تساوى 25 الشركة غير معرضة لمخاطر الإفلاس.

Zبين 20 و25 إحتمال قليل للتعرض لمخاطر الإفلاس.

Z بين 5 و20 يصعب التنبؤ بمخاطر الإفلاس.

Z بين -5 و 5 الشركة معرضة لمخاطر الإفلاس.

Z اقل من- 5 الشركة معرضة بشكل كبير لمخاطر الإفلاس.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل فإن المستنتج منه هو أن التدقيق علم قائم بذاته ولديه أسس وركائز، وتعد المعايير من بين هذه الأسس حيث أنه وفي بادئ الأمر تكون مبادرة وضع المعايير على المستوى الدولي ثم يتم اختبار نجاعة هذه المعايير على المستوى المحلي، أين تلقت العديد من الانتقادات ومن بينها أنها لا تتوافق مع البيئة المحلية لبعض الدول، لهذا حاولت البعض منها تكييف هذه المعايير للتوافق والواقع المحلي لها والجزائر كانت من بين هذه الدول التي بادرت بوضع مجموعة من المعايير والتي كانت بدورها مشتقة من المعايير الدولية مع إضفاء بعض التعديلات عليها لتلامس الواقع المحلي للجزائر، وهذا كله يدخل في إطار تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لإضفاء المصداقية والشفافية على كل من هاتين المهنتين وفق ما يخدم ممارسي المهنة على المستوى المحلي، أين تولى المجلس الوطني للمحاسبة القيام بهذه الإصلاحات التي حددت معالم التنظيم المهني للمحاسبة في الجزائر.

كما أن أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات ترتبط بمزاعم وإقرارات إدارة الشركة بشكل وثيق، حيث تتمثل المسؤولية الرئيسية لمحافظ الحسابات في تحديد ما إذا كانت مزاعم إدارة الشركة بشأن القوائم المالية قد تم تبريرها والتحقق من ملاءمتها وعدالتها، حيث يهدف لتحديد أهداف التدقيق المرتبطة بتلك العمليات في توفير إطار عمل يساعده على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة تطبيقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني، بالإضافة إلى إتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات السليم الذي يتم جمعه.

لذا فقد أصبح تطبيق معايير التدقيق أمرا ضروريا للحاق بركب الدول المتقدمة في مجال مهنة التدقيق خصوصا بعد توجه كثير من الدول نحو تطبيق وتبني معايير تدقيق محلية، التي تمكن محافظ الحسابات من إتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام إجراءات مهنية متعارف عليها، التي من بينها الإجراءات التحليلية كونها تعد أداة رئيسية في عملية التدقيق الخارجي ودورها الكبير في تمكين محافظ الحسابات من إكتشاف الأخطاء الجوهرية وتضييق نطاق الاختبارات التي يقوم بها بغية دعم رأيه حول ملاءمة وعدالة القوائم المالية.

الفصل الرابع
مساهمة تطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA520 في تحسين القوائم المالية لشركة قديلة

تمهيد

إن ممارسة مهنة التدقيق يعتبر أمر صعب نظرا لكونها تتطلب الفهم الجيد للجانب النظري، وبهدف التعرف على إجراءات عملية التدقيق ميدانيا وتكملة الحلقة المفقودة في الجانب النظري، إضافة إلى محاولة التأكد من مدى صحة النتائج المتوصل إليها في الجزء النظري والتي خلصت إلى أن القوائم المالية لا تتصف بالعدالة والملاءمة في نظر مستخدميها حتى يتم المصادقة عليها من طرف شخص محايد ومستقل يتمثل في محافظ حسابات، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على المعلومات الخاصة بشركة قديلة للمياه المعدنية الكائنة ببلدية جمورة ولاية بسكرة، وذلك من خلال تتبع إستخدام محافظ الحسابات المكلف بتدقيق القوائم المالية للشركة محل الدراسة لأسلوب الإجراءات التحليلية وفقا لما تنص عليه معايير التدقيق الجزائرية خاصة معيار التدقيق الجزائري 520 الإجراءات التحليلية، بغية معرفة مساهمة هذه الإجراءات في إكتشاف الغش بتلك القوائم وبالتالي الرفع من عدالتها وملاءمتها مما يؤدي لتحسنها.

حيث سيقسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام لشركة قديلة للمياه المعدنية.

المبحث الثاني: إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط.

المبحث الثالث: إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التدقيق وإصدار التقرير.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة قديلة للمياه المعدنية

نسعى من خلال هذا المبحث إلي إعطاء نظرة شاملة عن شركة قديلة للمياه المعدنية، الكائنة ببلدية جمورة ولاية بسكرة وهذا من أجل توضيح أهم أنشطتها ومهامها وهذا طبعا بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الشركة، لهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلي العناصر التالية: نشأة وتعريف الشركة، أهداف الشركة وسياستها، هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة وتعريف شركة قديلة للمياه المعدنية

سنحاول خلال هذا المطلب إعطاء نبذة عامة عن ظروف تأسيس شركة قديلة للمياه المعدنية، كذا تقديم بطاقة تقنية لها.

أولا– نشأة شركة قديلة للمياه المعدنية

في إطار إنعاش المخطط التنموي الإقتصادي والاجتماعي واستغلال الموارد المحلية التي تزخر بها ولاية بسكرة، تم إقتراح إنشاء شركة لتعبئة المياه المعدنية، وذلك وفق المرسوم التنفيذي 69-138 المؤرخ بـ: 1983/05/23 وبمداولة رقم 201-83 بتاريخ 1983/03/19من طرف أعضاء المجلس الشعبي الولائي، وأنشأت الشركة في جوان 1984 وانطلقت العملية الإنتاجية بها سنة 1987.

كانت الشركة برفقة تسعة شركات أخرى –مختلفة النشاط– تحت وصاية مديرية الوحدات المحلية التابعة لولاية بسكرة، ثم وصاية قسم تنمية الأعمال الإنتاجية والخدمات (مديرية الصناعة والمناجم)، وفي سنة 1990 تم الإعلان عن حل وتصفية الشركات وبيعها للخواص (في إطار التحول إلى إقتصاد السوق)– فأصبحت شركة ذات كيان خاص ومستقل.

في 2003/05/04، أعلن عنها كشركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال قدره: 600 مليون دينار جزائري، انطلقت العملية الإنتاجية بالشركة في جويلية 2004، تحت إسم شركة قديلة للمياه المعدنية، مقرها الإجتماعي كائن بالطريق الوطني 87 بلدية جمورة ولاية بسكرة، ذات رأس مال 232.314.000 دج، تحصلت على شهادة ISO 9001 سنة 2017 التي تعتبر دعم معنوي قوي للشركة للمزيد من التطور، كما أنها تابعة للشركة القابضة المجمع الصناعي بباهم الجزائر(GIBA)، الذي يمتلك 98 % من رأس مالها.

ثانيا– تقديم للشركة قديلة للمياه المعدنية

سيتم تقديم بطاقة تقنية عن شركة قديلة للمياه المعدنية على النحو التالي:

1– طبيعة النشاط: إنتاج المياه المعدنية ومياه الينابيع

2– الموقع: تقع في الشمال الشرقي لمدينة بسكرة على الطريق الوطني رقم 87 الرابط بين ولايتي بسكرة وباتنة وهي تبعد عن الولاية بـ 25 كلم.(الملحق رقم 18، ص184)

3– المساحة:تقدر مساحتها الإجمالية بـ 63881 م2 وهي تنقسم إلى:

المخزن 4320 م^2 – بناية الإنتاج 4201.10 م^2 – الادارة 311 م – المخبر 150 م^2 – مساحة غير مبنية 54899 م^2

4– طاقة الإنتاج:

- ✓ 400000000 قارورة/سنويا

5-تشكيلة منتجات شركة قديلة:

- ✓ عبوة مياه 0.33 ل.
- ✓ عبوة مياه 0.5 ل.
- ✓ عبوة مياه 1 ل.
- ✓ عبوة مياه 1.5 ل.
- ✓ عبوة مياه 2 ل.

6-الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال شركة قديلة للمياه المعدنية حاليا بـ 135 عامل.

المطلب الثاني: أهداف شركة قديلة للمياه المعدنية وسياستها

سنقوم خلال هذا المطلب بتوضيح أهداف شركة قديلة للمياه المعدنية وأهميتها على الجوانب الإقتصادية والإجتماعية، كذا تبيان السياسة التي تنتهجها الشركة للحفاظ على سمعتها وضمان بقائها بالسوق.

أولا- أهداف وأهمية شركة قديلة للمياه المعدنية

تقوم شركة قديلة بدور هام من الناحية الإقتصادية والإجتمتاعية على المستوى المحلي و الوطني، ولتعزيز هذا الدور والحفاظ عليه وضعت الشركة مجموعة من الأهداف.

1- أهداف شركة قديلة للمياه المعدنية: إن الشركة أمام منافسة قوية من المنتجات وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتتمثل فيما يلي:

- ✓ توفير منتوجات ذات جودة ونوعية تفيد صحة المستهلك.
- ✓ الإستغلال الأمثل لوسائل الإنتاج.
- ✓ خوض أسواق جديدة.
- ✓ التخفيض من نسبة البطالة في المنطقة.
- ✓ الإستمرارية من خلال مواصلة تحقيق الأرباح.
- ✓ توسيع نشاط الشركة.
- ✓ الوصول إلى أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولا ودائما.
- ✓ تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموما وذلك لن يتأتى إلا بتضافر كل الجهود لإدماج الشركة في محيطها الاجتماعي وتثمين مفهوم الخدمة المؤداة إلى الزبون وذلك تحت شعار "نقاوة وخفة مميزة"

2- أهمية شركة قديلة للمياه المعدنية: تتمثل أهمية الشركة فيما يلي:

- ✓ المساهمة في رفع الناتج الداخلي الخام للبلاد.
- ✓ تحقيق التطور الإقتصادي.
- ✓ توفير مناصب شغل.
- ✓ تكوين علاقات صداقة مع الزبائن من خلال تشغيل أعوان بيع أكفاء وذوي مبادئ.

- ✓ إشباع وتلبية حاجات المجتمع بكل ما يتوافق ورغباتهم.
- ✓ إنشاء علاقات إجتماعية بين العمال وذلك بجعلهم أسرة واحدة.

ثانيا– سياسة الشركة قديلة للمياه المعدنية

إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة هما عاملان مشجعان على إنتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

- ➢ التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)
- ➢ ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي بكل الشكاوي.
- ➢ تكوين وتحسين مجموعة العمال.
- ➢ الإتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج.
- ➢ التحديث وصيانة طاقة الإنتاج.

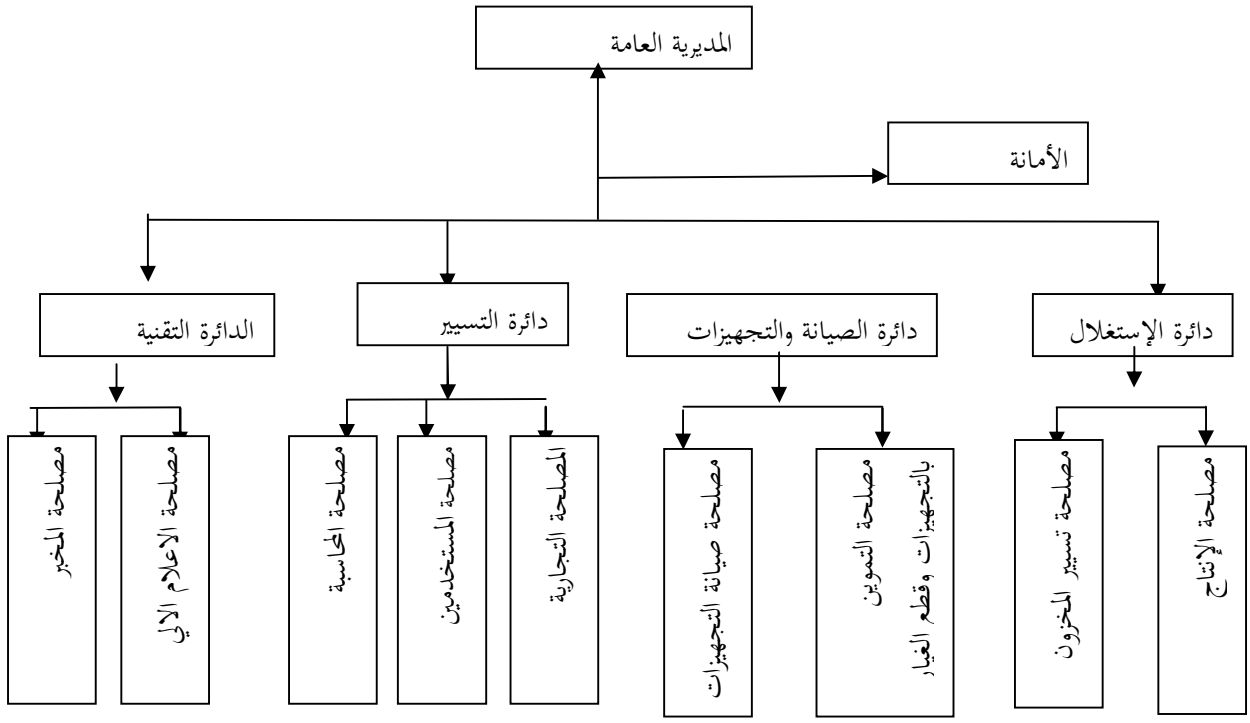
المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لشركة قديلة للمياه المعدنية

يعد الهيكل التنظيمي لأي شركة قاعدة الأساس، فهو يمثل الرسم التوضيحي للتركيب الداخلي لها، حيث يتم من خلاله تقسيم المهام والمسؤوليات على المصالح المختلفة، حيث سنقوم خلال هذا المطلب بعرض الهيكل التنظيمي لشركة قديلة للمياه المعدنية وتحليله.

أولا– عرض الهيكل التنظيمي لشركة قديلة للمياه المعدنية

تتبني الشركة الهيكل التنظيمي البسيط المقسم حسب الدوائر و المصالح الذي يضمن تكوين علاقات مباشرة بين الرئيس والمرؤسين ووجود مرونة تنظيمية تمكن من مواجهة تقلبات المحيط، وسيتم عرض الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لشركة قديلة للمياه المعدنية



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق الشركة.

ثانيا – تحليل الهيكل التنظيمي لشركة قديلة

من الشكل الموضح أعلاه نجد أن الهيكل التنظيمي مقسم لعدة دوائر التي بدورها تتكون من مجموعة من المصالح.

1– المديرية العامة: تقوم بالتنسيق والتنشيط اللازم بين مختلف المصالح وذلك لتحقيق أهداف الشركة وكذا رفع التقارير للشركة القابضة حول النشاط اليومي، يترأسها مدير الشركة والذي يقوم بما يلي:

- ✓ إدارة الشركة حيث له مسؤولية على كل مجريات النشاط اليومي.
- ✓ الإشراف على الشركة، والسهر على السير الحسن لنشاطها والأداء الأفضل لعمالها، والقيام بالمتابعة والتوجيه،كما يدافع عن المصالح الخارجية لها.
- ✓ متابعة التعاملات عبر الموقع الإلكتروني والرد على استفسارات وطلبات الزبائن والموردين.
- ✓ الإطلاع على الحالة المالية والمحاسبية للشركة ومختلف المعلومات الضرورية للتسيير من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ تحديد أسعار بيع المنتجات بالتنسيق مع المصلحة التجارية ومصلحة المحاسبة.

2–أمانة المديرية العامة: تعد بمثابة همزة الوصل بين المدير وباقي مصالح الشركة، من مهامها:

- ✓ إستقبال وتسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- ✓ إستقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- ✓ كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح.
- ✓ تحرير اجتماعات مجلس إدارة الشركة.
- ✓ تنظيم مواعيد الزيارات واللقاءات المدير مع الزبائن.
- ✓ توصيل تعليمات المدير لمختلف رؤساء المصالح.

3–دائرة الاستغلال: تعد دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها إستخراج المياه وتعبئتها، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من أجل تحقيق أهداف المصلحة، ومن مهام مسؤول الاستغلال:

- ✓ تحقيق الأهداف المسطرة بالربط بين مصلحة الإنتاج وباقي المصالح التابعة لإدارة الشركة.
- ✓ البحث عن الكفاءات من خارج الشركة عند وجود نقص.
- ❖ وتنقسم دائرة الإستغلال إلى المصالح التالية:

➢ مصلحة الإنتاج: تعتبر أهم مصالح الشركة حيث تقوم بتوفير المنتوجات النهائية وكذا من بين مهامها أعمال الصيانة للمحافظة على حالة الآلات الصناعية للشركة تتكون الشركة من أربعة خطوط إنتاج، يشرف على كل واحدة رئيس خط وتتمثل مهامه في:

- ✓ متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...)
- ✓ متابعة مراحل الإنتاج.
- ✓ متابعة الوسائل المسخرة للعمل.
- ✓ متابعة محيط العمل.

❖ كما تمر عملية الإنتاج بالمراحل التالية:

- ✓ مرحلة وضع القارورات الفارغة.
- ✓ مرحلة التعبئة.
- ✓ مرحلة تغليف المنتج.
- ✓ مرحلة تجميع القارورات.

➢ مصلحة تسيير المخازن: تتولى عملية تسيير المخزون للمواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية أو المنتجات الموجهة للبيع يشرف عليها أمين مخزن وتتمثل مهامه في:

- ✓ بعد إستقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك .
- ✓ أما في حالة عدم توفر المخزون يتم إعداد طلب الشراء وتقديمه إلى مصالح التموين.
- ✓ عند إستلام المخزون بعد شرائه يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطاءه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.
- ✓ متابعة المخزون بتسجيل أي دخول أو خروج في بطاقة متابعة المخزون.
- ✓ تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لمصلحة المحاسبة والمالية.

4-دائرة الصيانة والتجهيزات : هذه الدائرة لها علاقة مباشرة مع عمليتي الإنتاج والتوزيع، كما أن الهدف الرئيسي لها هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج، وتنقسم إلى المصالح التالية:

➢ مصلحة التموين بالتجهيزات وقطع الغيار: ويتم خلالها متابعة مختلف الاحتياجات من قطع غيار سواء المتعلقة بالتجهيزات الإنتاجية أو الإدارية أو وسائل النقل الخاصة بالشركة، حيث تهدف إلى توفير كل المستلزمات في الوقت المناسب لضمان سيرورة العمل بشكل جيد بحيث تهتم هذه المصلحة بما يلي:

- ✓ جلب قطع الغيار المتعلقة بالآلات، أدوات المكتب.
- ✓ تحديد مختلف الإحتياجات اللازمة لتوفيرها.
- ✓ القيام بالدراسات التقنية.

➢ مصلحة صيانة التجهيزات : يشرف عليها رئيس مصلحة هذا الأخير يتلقى طلب للتدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي....)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على المختصين، بغية صيانة وإصلاح وسائل الإنتاج لضمان إستمرارية العمل أو وسائل النقل، كذا تجديد الآلات القديمة وبرمجتها.

5- **دائرة التسيير**: وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

➢ المصلحة التجارية: وهي الجهة المعنية بمتابعة تنفيذ القرارات الخاصة بعملية تسيير المنتج النهائي وتسويقه، تتم فيها مختلف التعاملات التسويقية، من تحديد للأسعار ووضع المزيج الترويجي المناسب، بالإضافة إلى ذلك تقوم بما يلي:

- ✓ إستقبال الزبائن ومعالجة طلباتهم، والإتصال بهم وفحص اقتراحاتهم مباشرة وعبر الانترنت.
- ✓ إعداد الفاتورة الشكلية والفواتير النهائية.
- ✓ المشاركة في إعداد مخطط الإنتاج.

- ✓ إعداد الميزانية التقديرية السنوية للمبيعات والتقارير الشهرية بمساعدة مصلحة المالية والمحاسبة.
- ✓ المشاركة في المعارض والأيام الدراسية، وتحضير منشورات (catalogue) للمنتجات والدعم الإعلاني.

➢ مصلحة المستخدمين : يتم فيها متابعة كل ما يتعلق بالعمال من توظيف، تقاعد...،كما تسهر على متابعة حركتهم اليومية ومراقبة مدى التزامهم بقوانين العمل، ويمكن تلخيص ما تقوم به فيما يلي:

- ✓ إعداد كشوف أجور العمال.
- ✓ تحديد عدد العمال وحركتهم في الشركة بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج.
- ✓ التصريح بالعطل العادية والاضطرارية للعمال.

➢ مصلحة المحاسبة: تعتمد هذه المصلحة في عملها على مختلف المحاسبات المتمثلة في المحاسبة العامة والتحليلية والمعمقة، ويتم فيها معالجة ومتابعة مختلف التعاملات المالية من إعداد للميزانيات، تحرير الفواتير، ومتابعة كل مالها وما عليها من ديون اتجاه الغير وتهتم بتحديد الوضع المالي للشركة،كما تعمل على:

- ✓ مراجعة الوثائق المحاسبية.
- ✓ مسك سجلات البنوك والخزينة وتأمين الحسابات.
- ✓ السهر على إعداد التصريحات الضريبية ومراجعة الحسابات.
- ✓ الحفاظ على تنسيق أعمال الميزانية المحاسبية والمالية.
- ✓ القيام بالمراقبة والمتابعة الدورية للخزينة.
- ✓ تحديد أدوات الرقابة والكشف عن أسباب انحراف النتائج ومعالجتها.
- ✓ حساب رواتب العمال وتسديدها.

6- الدائرة التقنية: تضم الدائرة التقنية للشركة مصلحتين:

➢ مصلحة الإعلام الآلي: تم إدماج الإعلام الآلي في الشركة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثقة مقارنة بالعملية اليدوية ومن مهامها:

- ✓ إنشاء برامج أو أحداث التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في الشركة (حساب الأجور- الفوترة– المحاسبة – تسيير المخزون –الاستثمارات –الإهتلاكات...)
- ✓ برمجة وصيانة حواسيب الشركة.
- ✓ إدارة شبكة الإعلام الآلي.
- ✓ مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.

➢ مصلحة المخبر: يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكلة الشركة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتوجات تامة الصنع، بحيث تجرى فيها جميع التحاليل والاختبارات من بداية عملية الإنتاج إلى نهايتها، كما تعمل على:

- ✓ مراقبة مستمرة للمنتج وذلك بالتحليل الدقيق للمياه المعدنية.
- ✓ السهر على تنفيذ سياسة الشركة وهذا على مستوى النظافة ومراقبة الجودة.

- ✓ السهر على إحترام إجراءات مراقبة العينات وتحليلها.
- ✓ تحديد حاجيات المخبر من المنتجات والتجهيزات والمواد اللازمة لعمليات التحليل.
- ✓ المصادقة على نتائج التحليل الدورية.
- ✓ تقديم نتائج التحليل للمسؤولين مع الملاحظات والتوجيهات الضرورية.

وكل هذا للحفاظ على سلامة المستهلك بالدرجة الأولى والتأكد من عدم وجود جراثيم تؤدي إلى الإضرار به، حيث يحتوى الماء المعدني قديلة على المكونات التي سنوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم(03): مكونات الماء المعدني " قديلة"

المكونات	المقدار(ملغ/لتر)
كالسيوم+Ca2	72
مغنزيوم+Mg2	39,6
بوتاسيوم+K	2
صوديوم+Na	29
سولفات -SO42	81
كلور-SO42	38
النتريت-No2	0,0
النترات-No3	2,59
بقايا جافة Résidu sec à 180°C	572

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على وثائق الشركة

المبحث الثاني: إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط

يجب على محافظ الحسابات إعداد إستراتيجية مناسبة لأداء عمله وفق ما تنص عليه المعيار الجزائرية للتدقيق، ذلك من خلال التخطيط الملائم وعرض برنامج العمل لتدقيق القوائم المالية، بهدف جعل عملية التدقيق فعالة وذات كفاءة.

المطلب الأول : فهم صناعة وأعمال شركة قديلة للمياه المعدنية وتقييم نظام رقابتها الداخلية كأحد أدوات الإجراءات التحليلية

سنحاول خلال هذا المطلب توضيح أهم الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات في فهم جميع الجوانب المتعلقة بالشركة، كذا تقييم نظام رقابتها الداخلية، بغية الوصول لرأي حول سلامة قوائمها المالية.

أولا– فهم صناعة وأعمال شركة قديلة للمياه المعدنية

تمثل هذه الإجراءات مجموعة من النقاط يجب على محافظ الحسابات التأكد منها بغية تحقيق الأهداف التي يسعى إلى الوصول إليها، ومن جهة أخرى تعتبر هذه الخطوات من صميم عمل محافظ الحسابات.

1–التحقق من تعيينه كمحافظ للحسابات: وقد تم تعيينه بناءا على إجتماع مجلس الإدارة بداية من سنة 2018 لمدة ثلاث 03 سنوات، بعد إنقضاء مدة ثلاث سنوات تم تجديد الثقة فيه وإعادة تعيينه لمدة ثلاث 03 سنوات أخرى (2021– 2022– 2023).

2- رسالة مهمة التدقيق: قبل الشروع في عمل محافظ الحسابات يجب عليه أن يرسل للشركة محل التدقيق "رسالة مهمة التدقيق" ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:

- الإشارة إلى كل من هدف ونطاق عملية التدقيق، مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية إدارة الشركة، مخطط وفريق التدخل الأتعاب وطريقة وأجال تسديدها، وجود خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف حدوث إختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح نظرا لحدود عملية التدقيق وكذا نظام الرقابة الداخلية.
- الإشارة إلى إلزامية قيام إدارة الشركة بتقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للقوائم المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها بتقديم القوائم المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب لمحافظ الحسابات حتى تسمح له بإتمام عملية التدقيق.
- كما قام محافظ الحسابات عند بداية التعامل مع الشركة محل الدراسة في سنة 2018 بالخطوات التالية:
- توفير البيانات الأولية عن الشركة(الإطلاع على القانون الداخلي، الإتفاقيات الجماعية).
- الاتصال بمحافظ الحسابات السابق.
- مقابلة رؤساء الدوائر والمصالح من أجل التعرف على طريقة العمل والمشاكل والنقائص المطروحة على مستواهم.

حيث أشارت نتائج تقييم المعلومات عن شركة قديلة بسلامة ونزاهة إدارتها وإنخفاض مخاطر نشاطها، وأن مكتب محافظ الحسابات يمتلك الكفاءة والمقدرة والإمكانيات اللازمة لتدقيق هذه الشركة، ولا توجد ظروف متوقعة يمكن أن تؤثر في الاستقلالية، عليه تم قبول المهمة بشركة قديلة للمياه المعدنية.

- بعد إنتهاء إجراءات الاتفاق والتعاقد قام محافظ الحسابات بالحصول على معلومات مبدئية عن الشركاء، كذا زيارة الشركة للإلمام بطبيعة عملها ومن بين المعلومات التي تحصل عليها ما يلي:

- معلومات عن شركة قديلة: تخص رقم تسجيلها والعنوان الإجتماعي ورقم التعريف الإحصائي والضريبي والعديد من المعلومات الأخرى، والتي سوف نعرضها في الجدول التالي:

جدول رقم (04): معلومات عن شركة قديلة للمياه المعدنية بسكرة

رقم التسجيل	03B0242481
تاريخ القيد	2003/05/04
تاريخ التعديل	2021/04/26
العنوان الإجتماعي / الإسم التجاري	ش.ذ.أ :شركة قديلة للمياه المعدنية
رقم التعريف الاحصائي	099807200102932
رقم التعريف الضريبي	00030702424817000000
الجنسية	جزائرية
رأس المال	232314000 دج
النظام القانوني	قطاع خاص
الشكل القانوني	شركة مساهمة
عنوان المحل التجاري	طريق الوطني رقم 87 بلدية جمورة
الرمز البريدي	جمورة (07110)

بلديّة / الولاية	جمورة/بسكرة
رقم الهاتف	0561619176
اللافتة التجارية	شركة قديلة للمياه المعدنية
تاريخ بداية النشاط	2003/05/04
رمز النشاط	107505
تسمية النشاط	إنتاج المياه المعدنية ومياه الينابيع

المصدر: من إعداد الطاب بناءا على وثائق الشركة.

- معلومات عن الشركاء بشركة قديلة: تخص المعلومات الشخصية للشركاء بشركة قديلة.
- كما قام محافظ الحسابات أيضا بالإطلاع على ما يلي :
  - ✓ السجلات والدفاتر المحاسبية المستخدمة.
  - ✓ الميزانيات التقديرية المستخدمة .
  - ✓ محاولة تقصي المشاكل المحاسبية التي تواجه إدارة الشركة.
  - ✓ صور من القوائم المالية للسنوات السابقة .

ثانيا– تقييم نظام رقابتها الداخلية : تم ذلك على مرحلتين هما:

1– دراسة نظام الرقابة الداخلية الموضوع (المصمم): قام محافظ الحسابات في هذه المرحلة بتجميع البيانات والمعلومات والأدلة عن نظام الرقابة الداخلية ومقوماته ومكوناته والإجراءات الرقابية الموضوعة لتأكد من جودتها وكفايتها، وعدم غياب بعض الرقابات الأساسية المهمة، وذلك بإستخدام بعض الطرق المتعارف عليها مثل أسلوب الإستقصاء، أسلوب خرائط التدفق، أسلوب الملخص التذكيري.. إلخ)، وقد توصل محافظ الحسابات من خلال هذه العملية إلى أن:

- الإجراءات الرقابية مصممة وموضوعة للعمل على منع وقوع الأخطاء.
- الإجراءات الرقابية مصممة وموضوعة للعمل على إكتشاف هذه الأخطاء حال حدوثها.

وعليه يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلي الخاص بالشركة جيد الوضع والتصميم، ومنفذ بفعالية بنسبة 90%.

2– دراسة وفحص مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية: قام محافظ الحسابات في هذه المرحلة بالتأكد من أن المقاييس والإجراءات الرقابية يتم تطبيقها وتنفيذها وتشغيلها طبقا لما هو موضوع ومقرر لها، وذلك بالطريقة والكيفية الصحيحة المحددة، وبواسطة الأشخاص المحددين، بحيث إستعان عند أداء إختبارات مدى الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية بالعديد من الوسائل والإجراءات مثل:

- التدقيق المستندي لأدلة وقرائن الالتزام بما في ذلك المستندات والسجلات والوثائق والتقارير وغيرها كدليل على أداء الموظفين لأعمالهم والتزامهم بالإجراءات الرقابية في شكل وجود التوقيعات أو الأختام أو التأشيرات التي تدل على إعتماد المستندات من الجهات المختصة أو مطابقتها .
- إعادة تنفيذ الإجراءات التي تمت بمعرفة محافظ الحسابات: بما في ذلك تكرار الخطوات التي نفذها موظفو الشركة بصفة كلية أو جزئية للتأكد أن قرنية الالتزام الظاهرة على المستند أو السجل تمثل تنفيذا للإجراءات الرقابية فعلا.

➢ القيام بأخذ عينة صغيرة من العنصر محل التدقيق ومتابعة ما يحدث لهذه العينة خلال إجراءات نظام الرقابة الداخلية الذي تستخدمه الشركة من بدايتها إلى نهايتها فإذا أظهرت هذه المتابعة أن الإجراءات الرقابية المتبعة فعلا تتفق مع الإجراءات الموضوعة كان هناك التزاما والعكس.

❖ مما سبق توصل محافظ الحسابات إلى أن الشركة محل الدراسة بها نظام سليم وفعال وقوي للرقابة الداخلية، سواء على مستوى الشركة ككل أو على كل عنصر، وهذا ما يعتبر في حد ذاته قرينة على إنتظام الدفاتر والسجلات، ومن ثم دليل على عدم وجود تلاعبات وإنخفاض إحتمالات وجود الأخطاء والغش بالقوائم المالية.

المطلب الثاني : إستخدام أسلوب المقارنات للقوائم المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية كأحد أساليب الإجراءات التحليلية

سنحاول خلال هذا المطلب توضيح خطوات أسلوب المقارنات للقوائم المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية، والذي يتبعه محافظ الحسابات بصفته أحد أساليب الإجراءات التحليلية، هذا بغية أخذ فكرة شاملة عن توجه الشركة محل الدراسة.

أولا– مقارنة القوائم المالية بقوائم مالية لفترات سابقة (تحليل أفقي)

يقوم محافظ الحسابات خلال هذه المرحلة بإلقاء نظرة شاملة للقوائم المالية للسنوات الأربعة السابقة للسنة محل التدقيق (2020) بغية أخذ فكرة عامة عن التغيرات التي حدثت.

1– جانب الأصول لشركة قديلة من 2016 إلى2019: سوف نعرض من خلال الجدول الموالي جانب الأصول لشركة قديلة للمياه المعدنية.

الجدول رقم(05): جانب الأصول لسنوات من 2016 إلى 2019 الوحدة: دج

الأصول	السنة 2016		سنة 2017		سنة 2018		سنة 2019	
	المبالغ الصافية	النسبة	المبالغ الصافية	النسبة	المبالغ الصافية	النسبة	المبالغ الصافية	النسبة %
تثبيتات معنوية	47644.44	0.001	2703827.26	0.08	1860746.37	0.03	1033843.26	0.02
تثبيتات ع								
أراضي	32414400	0.65	32414400	0.50	32414400	0.57	32414400	0.62
مباني	650495999.4	12.99	666064347.33	10.34	581329647.82	10.31	567377346.28	10.88
تثبيتات عينية أخرى	924447411	18.47	683516086.26	10.61	516306187.93	9.16	457504275.70	8.78
ح/23	0	0.000	54391387.09	0.84	64402820.91	1.14	425203453.47	8.15
ح/266	0	0.000	0	0.00	11000	0.0001	11000	0.0002
سندات أخرى مثبتة	0	0.000	600000000	9.31	600000000	10.64	400000000	7.66
ح/274	14531075.39	0.29	413964030.39	6.43	403345196.9	7.15	102567844.87	1.96
ح/188	581361052.53	11.62	699398033.68	10.86	697387219.35	12.37	676903896.21	12.98
مجموع أ غ ج	2203297582.76	44.02	3152452112.01	48.94	2897057219.28	51.41	2663016059.79	51.05

أصول جارية								
ح/30	1236635146.63	24.70	1473178876.57	22.87	1768273809.15	31.38	1705449976.34	32.69
الزبائن	46645549.09	0.93	63766777.4	0.99	54591857.75	0.96	44857824.08	0.86
المدينون الآخرون	67968210.19	1.36	116485342.62	1.81	105435120.12	1.87	64344458.79	1.24
ضرائب وماشابهها	127056419.19	2.54	221890581.51	3.44	187181962.44	3.32	101615306.02	1.94
الخزينة	1323848078.11	26.45	1413871563.52	21.95	621570423.24	11.03	637014905.07	12.21
مجموع أ جارية	2802153403.21	55.98	3289193141.62	51.06	2737053172.70	48.59	2553282470.30	48.94
المجموع العام للأصول	5005450985.97	100	6441645253.63	100	5634110391.98	100	5216298530.09	100

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الملاحق رقم(02-05-08-11).

التعليق على الجدول:

- يمثل مجموع الأصول الجارية في سنتي 2016 و 2017 أكبر وزن نسبي في مجموع الأصول بنسبة قدرها 55.98% و51.06% على التوالي يليه مجموع الأصول غير الجارية، أما في سنتي 2018 و2019 فكان مجموع الأصول غير الجارية هو أكبر وزن نسبي بنسبة قدرها 51.41% و51.05% على التوالي.
- إن التوزيع النسبي لبنود الأصول الجارية عرف ثباتا خلال سنوات 2017 و2018 و2019 بحيث إحتل بند المخزون أكبر وزن نسبي في الأصول الجارية، أما خلال عام 2016 فقد كانت الخزينة صاحبة أكبر وزن نسبي في الأصول الجارية، مما يدل أنه كان للشركة مستحقات كبيرة لدى زبائنها وقد استطاعت أن تقوم بتحصيل جزء منها خلال ذلك العام.
- إن بند تثبيتات عينية أخرى كان صاحب أكبر وزن نسبي في مجموعة الأصول غير الجارية خلال عام 2016، هذا الأخير عرف إنخفاضا حادا خلال سنة 2017 ثم بقي يتناقص خلال السنوات التي بعدها، كما يمثل بند الارتباط بين شركات في شكل مساهمة (ح/188) صاحب أكبر وزن نسبي خلال سنوات 2017-2018-2019، هذا الحساب أبدى بشأنه محافظ الحسابات العديد من التحفظات مع طلبه من شركة قديلة للمياه المعدنية إستعادة التثبيتات العينية التي أعارتها لشركة أخرى ضمن المجمع وتجنب العمل بهذا الحساب.
- وخلاصة ما وصل إليه محافظ الحسابات أن هناك زيادة في معدل الأصول غير جارية على حساب الأصول الجارية مما يدل إلى أن الشركة تستثمر كثير ً ا في إعادة التجهيز، كما أن لديها إحتياطي للتطوير.

2- جانب الخصوم لشركة قديلة للمياه المعدنية من 2016 إلى 2019: سوف نعرض من خلال الجدول الموالي جانب الخصوم لشركة قديلة للمياه المعدنية.

الجدول رقم (06): جانب الخصوم لسنوات من 2016 إلى 2019. الوحدة: دج

البيان	السنة 2016		السنة 2017		السنة 2018		السنة 2019	
	المبالغ الصافية	نسة%	المبالغ الصافية	نسبة	المبالغ الصافية	نسبة	المبالغ الصافية	نسبة
رؤوس الأموال الخاصة								
رأس مال تم إصداره	232314000	4.64	232314000	3.61	232314000	4.12	232314000	4.45
علاوات وإحتياطات احتياطات مدمجة (1)	94121889.92	1.88	94121889.92	1.46	94121889.92	1.67	94121889.92	1.80
نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع1	1510487882.97	30.18	2010836052.99	31.22	1868848821.45	33.17	1880487938.87	36.05
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد	1328521980.45	26.54	2359009863.42	36.62	2317848996.08	41.14	1831471844.99	35.11
مجموع رؤوس الأموال 1	3165445753.34	63.24	4696281806.33	72.91	4513133707.45	80.10	4038395673.78	77.42
الخصوم غير الجارية								
قروض و ديون مالية	777734738.68	15.54	570338808.36	8.85	362942878.04	6.44	155546947.72	2.98
مجموع الخصوم غير الجارية2	777734738.68	15.54	570338808.36	8.85	362942878.04	6.44	155546947.72	2.98
الخصوم الجارية								
موردون وحسابات ملحقة	864492229.42	17.27	910234524.35	14.13	492222025.91	8.74	764113634	14.65
ضرائب وماشابهها	74435541.01	1.49	97087410.29	1.51	101302863.93	1.80	102675948.17	1.97
ديون أخرى	123342723.52	2.46	167702704.3	2.60	164508916.65	2.92	155566326.42	2.98
خزينة سلبية	0	0.00		0.00	0	0.00	0	0.00
مجموع الخصوم الجارية 3	1062270493.95	21.22	1175024638.94	18.24	758033806.49	13.45	1022355908.59	19.60
المجموع العام للخصوم	5005450985.97	100	6441645253.63	100	**5634110391.98**	100	5 216298530.09	100

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الملاحق رقم(03-06-09-12).

التعليق على الجدول :

- يمثل مجموع رأس المال خلال السنوات من 2016 إلى 2019 أكبر وزن نسبي في مجموع الخصوم يليه مجموع الخصوم الجارية من ثم الخصوم غير جارية والتي عرفت أقل وزن نسبي، حيث عرفت نسبة مجموع رأس المال إرتفاعا خلال سنتي 2017 و2018 مقارنة بسنة 2016، ثم سجل إنخفاضا سنة 2019، كما شهدت الخصوم الجارية إنخفاضا خلال سنتي 2017 و2018 مقارنة بسنة 2016، ثم عاودت الإرتفاع سنة 2019.
- إحتل بند النتيجة الصافية أكبر وزن نسبي من مجموع رأس المال خلال سنة 2016 ثم إحتل بند الترحيل من جديد أكبر وزن نسبي خلال سنتي 2017-2018، أما خلال سنة 2019 عاود بند النتيجة الصافية إحتلال أكبر وزن نسبي مع تسجيل إنخفاض في نسبة بند الترحيل منة جديد، ما يدل على قيام الشركة بتوزيع أرباحها على مساهميها.
- نلاحظ أن بند الخصوم غير جارية مقارنة بمجموع الخصوم كان في إنخفاض متواصل وهذا دليل على قيام شركة قديلة للمياه المعدنية بتسديد جزء كبير من ديونها طويلة الأجل.

➢ نلاحظ أن بند الخصوم الجارية مقارنة بمجموع الخصوم كان في إنخفاض إلى غاية سنة 2019 أين عاود الإرتفاع مقارنة بسنتي 2017 و2018، هذا بسبب إنخفاض بند المردون والحسابات الملحقة خلال سنتي 2017 و2018 مما يدل على قيام شركة قديلة للمياه المعدنية بتسديد جزء من ديونها قصيرة الأجل خلال هاتين السنتين.

ثانيا–تحليل أفقي للسنة محل التدقيق (2020) مقارنة مع سنة (2019).

يقوم محافظ الحسابات خلال هذه المرحلة بإجراء مقارنة تفصيلية لميزانيتي سنتي 2019 و2020 بغية معرفة أهم التغيرات التي حدثت خلال سنة 2020 مقارنة بالسنة التي قبلها، بغية التركيز عليها خلال عملية التدقيق والبحث في أسبابها.

1–جانب الأصول: سوف نقوم بعرض جانب الأصول الخاص بشركة قديلية لسنة التدقيق 2020 مقارنة مع السنة التي قبلها 2019، والتي نوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (07): جانب الأصول لسنتي 2019–2020. الوحدة: دج

الأصول	2019	2020	مقدار التغير	نسبة التغير%
تثبيتات معنوية	1033843.26	549541.41	484301.85-	-46.84
تثبيتات عينية		0.00	0.00	
أراضي	32414400	32414400.00	0.00	0
مباني	567377346.28	486513869.07	80863477.21-	-14.25
تثبيتات عينية أخرى	457504275.70	457138163.71	366111.99-	-0.08
ح/23	425203453.47	405651869.37	-19551584.10	-4.60
ح/266	11000.00	11000.00	0.00	0
سندات أخرى مثبتة	400000000	0.00	-400000000	-100
ح/274	102567844.87	102683075.39	115230.52	0.11
ح/188	676903896.21	0.00	-676903896.21	-100
مجموع أ غ ج	2663016059.79	1484961918.95	-1178054140.84	-44.24
أصول جارية				
ح/30	1705449976.34	1968847588.72	263397612.38	15.44
الزبائن	44857824.08	39735087.35	-5122736.73	-11.42
المدينون الآخرون	64344458.79	734033438.32	669688979.53	1040.78
الضرائب وماشابهها	101615306.02	157872543.36	56257237.34	55.36
الخزينة	637014905.07	537945523.91	-99069381.16	-15.55
مجموع أ جارية	2553282470.30	3438434181.66	885151712.32	34.67
المجموع العام للأصول	5216298530.09	4923396100.61	-292902429.48	-5.61

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم(11–14).

التعليق على الجدول:

➢ الأصول غير الجارية : نلاحظ أن هناك إنخفاض معتبر في الأصول غير الجارية خلال سنة 2020 مقارنة مع سنة 2019 هذا راجع إنعدام قيمة سندات أخرى مثبتة، وقيمة حساب الإرتباط بين شركات في شكل مساهمة، كذا إنخفاض في قيمة التثبيتات المعنوية والمباني وحساب التثبيتات الجاري إنجازها (ح/23)، حيث سيقوم محافظ الحسابات بالتركيز على الحسابات السالفة الذكر والبحث في أسباب التغيرات والحصول على أدلة إثبات تبرر تلك الإنحرافات.

➢ الأصول الجارية: نلاحظ وجود زيادة معتبرة في الأصول الجارية خلال سنة 2020 مقارنة مع سنة وسنة 2019، بسبب زيادة قيمة حساب المدينون الآخرون والضرائب وماشابهها والمخزون، كما أن قيمة الأصول الجارية في السنة محل التدقيق (2020) أكبر من قيمة الأصول غير جارية بـ 1953472262.71 دج، مما يدل على وجود حركة في هيكل الشركة وسيولتها.

➢ نلاحظ أن قيمة سندات أخرى مثبتة خلال سنة 2020 أصبحت معدومة بعدما كانت قيمتها 400.000.000 دج نفس الشيء عرفه حساب الإرتباط بين شركات في شكل مساهمة (ح/188)، الذي أبدى حوله محافظ الحسابات تحفظات أن قامت الشركة بالتنازل على تثبيتاتها العينية التي كانت مقيدة بهذا الحساب.

➢ نلاحظ إرتفاع كبير جدا في حساب المدينون الأخرون خلال سنة 2020 مقارنة بالسنة التي قبلها وذلك بنسبة قدرها 1040.78% ، كذا زيادة قيمة الضرائب وماشابهها، مع تسجيل إنخفاض في الخزينة بنسبة 15.55.% مما يشير مبدئيا إلى سوء الموقف النقدي للشركة.

➢ كما نلاحظ أنه عند مقارنة القيمة المحاسبية الصافية لمجموع الأصول غير جارية بقيمتها التارخية فإنها تمثل 28.37% ، أي أنها أهتلكت بنسبة 71.63%، مما يعني أن الأصول غير جارية لشركة قديلة تتميز بالشيخوخة (الملحق رقم 17، ص162).

2-جانب الخصوم: سوف نقوم بعرض جانب الخصوم الخاص بشركة قديلة للمياه المعدنية لسنة التدقيق 2020 مقارنة مع السنة التي قبلها 2019، والتي نوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (08): جانب الخصوم لسنتي 2019-2020. الوحدة: دج

الخصوم	2019	2020	مقدار التغير	نسبة التغير%
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس مال تم إصداره	232314000.00	232314000.00	0.00	00
علاوات وإحتياطات – احتياطات مدمجة1	94121889.92	94121889.92	0.00	00
نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع1	1880487938.87	2348614484.03	468126545.16	24.89
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد	1831471844.99	476566838.00	-1354905006.99	-73.98
مجموع رؤوس الأموال 1	4038395673.78	3151617211.95	-886778461.83	-21.96
الخصوم غير الجارية				
قروض و ديون مالية	155546947.72	00	-155546947.72	-100
مجموع الخصوم غير الجارية 2	155546947.72	00	-155546947.72	-100
الخصوم الجارية				
موردون و حسابات ملحقة	764113634	596926810.06	-167186823.94	-21.88
ضرائب وماشابهها	102675948.17	221718950.19	119043002.02	115.94

ديون أخرى	155566326.42	953133128.41	797566801.99	512.68
خزينة سلبية	0	0.00	0.00	
مجموع الخصوم الجارية 3	1022355908.59	1771778888.66	749422980.07	73.30
المجموع العام للخصوم	5 216298530.09	4923396100.61	-292902429.96	-5.61

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم(12-15).

التعليق على الجدول:

➢ الأموال الخاصة: نلاحظ إنخفاض في مجموع رؤوس الأموال الخاصة لسنة 2020 مقارنة مع 2019 بقيمة قدرها 886778461.83 دج، هذا بسبب نقص قيمة حساب الترحيل من جديد ما يدل على قيام الشركة بتوزيع جزء من أرباحها.

➢ الخصوم غير الجارية: نلاحظ إنعدام قيمة الخصوم غير الجارية في سنة 2020، ما يدل على أن الشركة قامت بتسديد كل ديونها طويلة الأجل.

➢ الخصوم الجارية: نلاحظ زيادة في الخصوم الجارية للسنة المالية لسنة 2020 مقارنة مع 2019 ، ذلك بسبب زيادة قيمة الديون الأخرى بقيمة 492610380 دج، كذا زيادة قيمة الضرائب وماشابهها، على محافظ الحسابات التأكد من أسباب هذه الزيادة ومعرفة تبريرات إدارة الشركة بخصوصها.

❖ مما سبق يمكن القول أن شركة قديلة للمياه المعدنية قادرة على تسديد جميع ديونها، كذا سهولة التصرف عند وقوع أزمات فجائية، ويظهر ذلك واضحا بزيادة في قيمة الأصول الجارية وإنخفاض قيمة خصومها غير جارية، حيث بلغت نسبة الأصول الجارية 70% من مجمل الأصول والتي كانت نسبتها 49.51% خلال سنة 2019، أما الأصول غير جارية فقد بلغت نسبتها 30% من مجمل الأصول بعدما كانت نسبتها 51.05% خلال سنة 2019.

هذا الإنخفاض في الإستثمار في الأصول غير جارية، يمكن أن يفسر نتيجة قيامها بتسديد الخصوم غير الجارية (الديون طويلة الأجل) التي كانت قيمتها 155546947.72 دج، كذا زيادة الخصوم الجارية بنسبة 73.30%، بينما عرفت الأموال الخاصة إنخفاض بمقدار 886778461.83 دج، مع ثبات رأس المال عند حدود 232314000 دج، كما تأثرت قيمة السيولة من خلال نقص في أموال الخزينة بنسبة 15.55% أي تدني بقيمة 99069381.16 دج، كذا زيادة قيمة المدينون الأخرون بقيمة 669688979.53 دج أي بنسبة 1040.78% ، وتمكنها في نفس الوقت من تحصيل حقوقها على الغير بنسبة 11،42% من مجمل حقوق السنة الماضية، كل هذا أدى لتحقيق نتيجة إيجابية قيمتها 2 348 614 484.03 دج بزيادة كانت بـ 24.89 % عن السنة الماضية.

المطلب الثالث: إستخدام مؤشرات التوازن المالي كأحد أدوات الإجراءات التحليلية

يسعى محافظ الحسابات إلى تقييم الوضع المالي لشركة قديلة للمياه المعدنية ومعرفة نقاط قوتها وضعفها من خلال دراسة توازنها المالي ودراسة مردوديتها والتي لها علاقة بمستقبلها ونموها.

أولا – تحويل الميزانيات المالية إلى ميزانية مختصرة: توفر الميزانية المختصرة نظرة سريعة وملخصة عن وضعية الشركة، كما تساعد على حساب مختلف النسب المالية.

1- إعداد الميزانية المالية المختصرة: سوف نقوم بتحويل الميزانيات الخاصة بشركة قديلية للسنوات من 2016 إلى 2020 لميزانيات مختصرة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (09): الميزانية المختصرة لسنوات من 2016 إلى 2020. الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
الأصول					
أصول غ جارية	2203297582.76	3125452112.01	2897057219.28	2663016059.79	1 484 961 918.95
قيم الاستغلال	1236635146.63	1473178876.57	1768273809.15	1705449976.34	1 968 847 588.72
قيم قابلة للتحقق	241670178.47	402142701.53	347208940.3	210817588.89	931641069
قيم جاهزة	1323848078.11	1413871563.52	621570423.24	637014905.07	537945523.91
مجموع الأصول	5005450985.97	6441645253.63	5634110391.98	5216298530.09	4 923396100.61
الخصوم					
أموال الخاصة	3165445753.34	4696281806.33	4513133707.45	4038395673.78	3151617211.95
خصوم غ جارية	777734738.68	570338808.36	362942878.04	155546947.72	00
الخصوم الجارية	1062270493.95	1175024638.94	758033806.49	1022355908.59	1771778888.66
مجموع الخصوم	5005450985.97	6441645253.63	5634110391.98	5216298530.09	4923396100.61

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدولين رقم(06)و(07).

التعليق على الجدول

- **جانب الأصول:** نلاحظ أن الأصول غير جارية في سنة 2020 كانت في أقل قيمة لها مقارنة بالسنوات السابقة، حيث عرفت إنخفاضا مقارنة بسنة 2016 بمقدار 718335663.81 دج، ومقارنة مع سنة 2017 التي كانت في أكبر قيمة لها فقد إنخفضت بمقدار 1640490193.06 دج، كما نلاحظ في سنة 2020 وجود إنخفاض في القيم الجاهزة مقارنة بسنة الأساس بمقدار 785902553.72 دج، مع إرتفاع في قيمة كل من القيم القابلة للتحقيق حيث زادت مقارنة بسنة الأساس (2016) بـ 689970890.53 دج، وقيم الإستغلال بمقدار 732212442.09 دج، كما نلاحظ خلال سنة 2020 أن قيمة الأصول غير جارية تمثل ثلاثة أرباع من مجموع الأصول.
- **جانب الخصوم:** نلاحظ أنه خلال سنة 2020 عرفت الأموال الخاصة أدنى قيمة لها مقارنة بالسنوات السابقة، نفس الأمر عرفته الخصوم غير جارية والتى أصبحت قيمتها معدومة، أما الخصوم الجارية فقد عرفت سنة 2020 أعلى قيمة لها مقارنة بباقي سنوات الدراسة، كما نلاحظ أنه في سنة 2020 كانت قيمة الأموال الخاصة تمثل أكثر من نصف المجموع العام للخصوم، وتمثل تقريبا ضعفي قيمة الخصوم الجارية، كما أنها يمكنها تغطية الخصوم غير جارية بنسبة 100%.

ثانيا- حساب مؤشرات التوازن المالي (حساب رؤوس الأموال العاملة)

سنقوم بحساب مختلف رؤوس الأموال العاملة من سنة 2016 إلى 2020 بالإعتماد على الميزانيات المختصرة، ومقارنة النتائج المحصل عليها وتحليلها للوصول لمدى قدرة شركة قديلة للمياه المعدنية على تسديد ديونها.

1- حساب رأس المال العامل الصافي:

- من أعلى الميزانية : رأس المال العامل الصافي =الأموال الدائمة-الأصول غير الجارية.
- من أسفل الميزانية: رأس المال العامل الصافي =الأصول الجارية-الخصوم الجارية.

جدول رقم (10): حساب رأس المال العامل الصافي. الوحدة: دج

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
الأموال الدائمة(1)	3943180492.02	5266620614.69	4876076585.49	4193942621.50	3151617211.95
الأصول غير الجارية(2)	2203297582.76	3125452112.01	2737053172.70	2663016059.79	1484961918.95
الأصول الجارية(3)	2802153403.21	3289193141.62	2897057219.28	2553282470.30	3438434181.66
الخصوم الجارية(4)	1062270493.95	1175024638.94	758033806.49	1022355908.59	1771778888.66
رأس المال العامل الصافي=1-2 أو = 3-4	**1739882909.26**	**2141168502.68**	**2139023412.79**	**1530926561.71**	**1666655293**

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول رقم (10).

التعليق على النتائج:

- نلاحظ أن النتائج المتحصل عليها متساوية وهذا دليل أولي على أن الحسابات مسجلة بدفاتر شركة قديلة للمياه المعدنية بشكل صحيح وسليم.
- كما نلاحظ أن شركة قديلة للمياه المعدنية حققت رأس مال عامل صافي موجب خلال سنوات الدراسة مع وجود انخفاض في سنة 2019 مقارنة مع سنة 2016 ، بحيث قدر بـ 399140503.53 دج، وفي سنة 2020 عاود الإرتفاع بقيمة 135728731.29 دج مقارنة بالسنة التي قبلها لكن بقي أقل من سنة الأساس 2016.

عليه يمكن القول أن هذا الأمر لا يشكل أي خطورة على شركة قديلة للمياه المعدنية لأن قيمة رأس المال العامل الصافي (الدائم) كانت جد معتبرة خلال سنوات المقارنة وهو ما يؤكد أن الشركة تمتلك هامش أمان، ما يفسر إضافة إلى إستطاعتها على تغطية أصولها غير الجارية إنطلاقا من أموالها الدائمة قدرتها على تسديد جزء من ديونها القصيرة الأجل في تاريخ استحقاقها ، لكن رغم كل هذا يقوم محافظ الحسابات بالبحث في أسباب هذا الإنخفاض الحاصل في سنة 2020 مقارنة بسنوات 2016 و2017 و 2018 للحصول على أدلة إثبات تبرره.

- رأس المال العامل الصافي لسنة 2020 مقارنة بسنة 2019 إرتفع بنسبة 08.86% أي بقيمة 135728731.29 دج، ما يدل على علامة يسر مالي لدى الشركة، ذلك راجع إلى أن التغير في حساب الذمم المدينة (الزبائن) وحساب الخزينة كان أكبر من التغير في حسابات الذمم الدائنة (الموردين)، هذا ما يدل أن شركة قديلة للمياه المعدنية قامت بتسديد جزء من ديونها، حيث تعبر هذه الحالة عن فائض السيولة في المدى القصير وعلى ضمان قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها في الآجال المحددة وتفادي تأثيرات اضطرابات دورة الاستغلال.

2- حساب رؤوس الأموال العاملة: حيث أنه يوجد ثلاث أنواع أخرى من رأس المال والتي سوف نتطرق إليها في هذا جدول الموالي.

الجدول رقم (11): حساب رؤوس الأموال العاملة لسنوات من 2016 إلى 2020. **الوحدة: دج**

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
الأموال الخاصة(1)	3165445753.34	4696281806.33	4513133707.45	4038395673.78	3151617211.95
الأصول غير الجارية(2)	2203297582.76	3125452112.01	2737053172.7	2663016059.79	1484961918.95
3-رأس المال العمال الخاص=(1)-(2)	**962148170.58**	**1570829694.32**	**1776080534.75**	**1375379613.99**	**1666655293.00**
الأصول الجارية(4)	2802153403.21	3289193141.62	2897057219.28	2553282470.30	3438434182.14
رأس المال العامل الإجمالي =(4)	**2802153403.21**	**3289193141.62**	**2897057219.28**	**2553282470.30**	**3438434182.14**
ديون طويلة الأجل(5)	777734738.68	570338808.36	362942878.04	155546947.72	0
ديون قصيرة الأجل(6)	1062270493.95	1175024638.94	758033806.49	1022355908.59	1771778888.66
رأس المال العامل الأجنبي=(4)-(3) أو =(5)+(6)	**1840005232.63**	**1745363447.30**	**1120976684.53**	**1177902856.31**	**1771778888.66**

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدولين رقم (08) و(09)

التعليق على النتائج:

➢ **رأس المال العامل الخاص:** نلاحظ أن شركة قديلة للمياه المعدنية حققت رأسمال عامل خاص موجب خلال سنوات الدراسة وبالتالي فالشركة هنا قد استطاعت تمويل أصولها غير الجارية انطلاقا من أموالها الخاصة وبالتالي لم تلجأ في هذه السنوات للأموال الخارجية لتغطية الأصول غير الجارية، كما سجل في 2019 أقل قيمة له حيث تراجعت مقارنة بسنة 2018 بمقدار 400700920.76 دج لكنه بقي موجب وأفضل من سنة 2016، ثم في سنة 2020 عاودت الإرتفاع بمقدار 291275679.01 مقارنة بالسنة التي قبلها لكن قيمته بقيت أقل من قيمة سنة 2018 التي عرف فيها أعلى قيمة له، بالتالي يمكن القول إن الموارد المالية المخصصة لتمويل الاستثمارات الرأسمالية هي مصادر داخلية في شركة قديلة، ما يدل على إستقلالية الشركة ومدى قدرتها على تمويل استثماراتها بأموالها الذاتية.

➢ **رأس المال العامل إجمالي:** نلاحظ من خلال النتائج المحصل عليها في الجدول أعلاه وجود تذبذب في قيمة رأس المال العامل الإجمالي حيث عرف في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 زيادة بـ 487039738.41 دج ثم إنخفض في سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 لكنه بقي أحسن من سنة 2016، وفي سنة 2019 شهد أقل قيمة له حيث إنخفض بقيمة 248870932.91 مقارنة بسنة 2016، ليعاود الإرتفاع في سنة 2020 مقارنة مع السنة التي قبلها بمقدار 885151711.84 دج، كما تعد سنة 2020 هي السنة التي حقق فيها أكبر قيمة له، هذا راجع إلى أن عناصر الأصول الجارية قد إرتفعت ودخلت ضمن نشاط الإستغلال مما يمكن شركة قديلة للمياه المعدنية من تحويلها إلى سيولة في أقل من سنة، أي قدرتها على إستخدام الموارد قصيرة الأجل بكفاءة، مما يدل عن الصحَّة المالية قصيرة الأجل للشَّركة.

➢ **رأس المال العامل الأجنبي:** نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل الأجنبي أقل من قيمة الأموال الخاصة هذا يعني أن الشركة لها استقلال مالي، كما نلاحظ أن قيمته عرفت إنخفاضا خلال سنتي 2017 و 2018 مقارنة مع سنة 2016 ، ثم شهدت تحسنا في سنة 2019 مقارنة مع 2018.

➢ كما نلاحظ أن حجم الديون لدى الشركة خلال سنة 2020 هو أقل من الأموال الخاصة بقيمة 1379838323.29 دج، مما يدل على أنها تعتمد على أموالها الخاصة أكثر من إعتمادها على الغير.

➢ كما لاحظ أنه في سنة 2019 شهد أقل قيمة له حيث إنخفض بقيمة 662102376.32 دج مقارنة بسنة 2016 لكنه في سنة 2020 إرتفع مقارنة مع السنة التي قبلها بمقدار 593876032.35 دج، هذا رغم قيام الشركة بتسديد ديونها طويلة الأجل إلا أن قيمة الديون القصيرة الأجل لسنة 2020 كانت أكبر من قيمة مجموع الديون لسنة 2019، لهذا يعمل محافظ الحسابات على التأكد من حسابات الذمم المدينة.

المبحث الثالث: إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التدقيق وإصدار التقرير

سوف نستخدم أسلوب تحليل النسب المالية في تدقيق حسابات شركة قديلة للمياه المعدنية لسنة 2020، وذلك بمقارنة حسابات ومعلومات سنة التدقيق 2020 مع ما يقابلها من حسابات ومعلومات السنوات الأربعة 04 السابقة لها.

المطلب الأول: تدقيق القوائم المالية من خلال النسب المالية كأحد أساليب الإجراءات التحليلية

تعتبر نسب السيولة والنشاط كذا نسب المديونية والربحية من نسب التحليل المالي، كما يستخدمها محافظ الحسابات كأحد أساليب الإجراءات التحليلية لتحديد قدرة شركة قديلة للمياه المعدنية على سداد ديونها، كذا معرفة وضعيتها خلال سنة التدقيق من خلال مقارنة النتيجة المحصل عليها بنتائج السنوات السابقة.

أولا–نسب السيولة والنشاط

سنقوم بحساب مختلف النسب المتعلقة بالسيولة والنشاط، ذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 2016 إلى 2020 بالإعتماد على الميزانيات المختصرة، ومقارنة النتائج المحصل عليها خلال سنة 2020 مع متوسط ذات النسبة خلال السنوات السابقة، كذا معرفة أهم الإنحرافات الحاصلة.

1–نسب السيولة: سوف نقوم بحساب نسب السيولة الخاصة بشركة قديلة للمياه المعدنية خلال الفترة من 2016 إلى 2019 حيث تحصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) : حساب نسب السيولة.

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018	2019	2020
نسبة سيولة الأصول	الأصول الجارية / مجموع الأصول	0.559	0.510	0.485	0.489	0.698
نسبة التداول	الأصول الجارية/الخصوم الجارية	2.63	2.79	3.61	2.49	1.94
نسبة السيولة السريعة	الأصول الجارية –المخزون/ الخصوم الجارية	1.47	1.54	1.27	0.82	0.82
نسبة السيولة الجاهزة	الخزينة/ الخصوم الجارية	1.24	1.20	0.81	0.62	0.30

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول رقم (10)

التعليق على النتائج: من خلال الجدول السابق تم التوصل إلى ما يلي:

➢ **نسبة سيولة الأصول:** نلاحظ أن هذه النسبة كانت في أكبر قيمة لها خلال سنة 2020 ، مما يدل على زيادة قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل في موعد الاستحقاق، كما لاحظ أن هذه النسبة المحققة في سنة 2020 أكبر من متوسط هذه

الأخيرة خلال السنوات السابقة والمقدر بـ 51.075%، أي بفارق 18.72% وهو فارق معتبر سيقوم محافظ الحسابات بالبحث في أسبابه.

➢ **نسبة التداول:** نلاحظ أن هذه النسبة كانت أكبر من الواحد خلال سنة 2020 وكذا باقي السنوات، هذا ما يدل على أن الشركة حققت رأس مال عامل صافي موجب، حيث أعطى لها هامشا للحركة مما سيساعدها في مواجهة أخطار سداد الإلتزامات الجارية المفاجئة دون الحاجة إلى تحويل جزء من أصولها غير الجارية إلى سيولة أو الحصول على قروض جديدة، هذا ما سيحقق اطمئنان كافي لدى الدائنين في الأجل القصير بإمكانية الوفاء بحقوقهم.

➢ كما نلاحظ أنه خلال سنة 2020 عرفت هذه النسبة أقل قيمة لها مقارنة بالسنوات السابقة والتي قدر متوسطها بـ 28.8 % الأمر الذي قد يعني زيادة في الخصوم الجارية، عليه سيقوم محافظ الحسابات بإيجاد أدلة تبرره.

➢ **نسبة السيولة السريعة:** نلاحظ أنه في سنة 2020 بإمكان شركة قديلة للمياه المعدنية سداد 82% من إلتزاماتها قصيرة الأجل دون انتظار بيع مخزوناتها، أي إعتمادا على المتاحات النقدية الموجودة بحوزتها وكذا حقوقها على الغير المتأتية من الأنشطة العادية والاستثنائية، كما أن مقدار هذه النسبة المحقق سنة 2020 أقل من المتوسط المقدر بـ 127.5%.

➢ **نسبة السيولة الجاهزة:** نلاحظ أنه خلال سنة 2020 تمكنت الشركة من تسديد 30% من ديونها قصيرة الأجل وذلك بالاعتماد على السيولة الموجودة تحت تصرفها دون اللجوء الى تحويل الذمم المدينة والمخزونات إلى نقدية، كما لاحظ أن هذه النسبة قد إنخفضت في سنة 2020 مقارنة بالسنوات الماضية (2016-2017-2018) وهي أقل من المتوسط المقدر بـ 96.75%، مما قد يعني وجود إنخافض بالنقدية بسبب عدم تتمكن الشركة من تحويل ذممها المدينة إلى سيولة جاهزة أو عدم بيع كافة مخزوناتها.

2-نسب النشاط: سوف نقوم بحساب نسب النشاط الخاصة بشركة قديلة للمياه المعدنية خلال الفترة من 2016 إلى 2019 حيث تحصلنا على النتائج الموضحة بالجدول التالي.

الجدول رقم (13): حساب نسب النشاط.

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018	2019	2020
معدل دوران مجموع الأصول	رقم الأعمال/ مجموع الأصول	1.24	1.10	1.39	1.51	1.53
معدل دوران الأصول الجارية	رقم الأعمال/ الأصول الجارية	2.21	2.16	2.86	3.09	2.19
معدل دوران الأصول غير الجارية	رقم الأعمال/ الأصول غير الجارية	2.82	2.25	2.71	2.96	5.07
معدول دوران رأس المال العامل	رقم الأعمال/ متوسط رأس المال العامل الصافي	3.81	3.66	3.67	4.30	4.71

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملاحق (7-10-13-16) والجدول رقم (10).

التعليق على النتائج: من خلال الجدول السابق تم التوصل إلى ما يلي:

➢ **معدل دوران مجموع الأصول:** نلاحظ إرتفاع مستمر في معدل دوران مجموع الأصول حيث سجل في سنة 2020 أكبر قيمة له، والتي تعني أن كل واحد دينار مستثمر في الأصول يساهم بتحقيق 1.53 دج من المبيعات، هذا الإرتفاع دليل على سلامة المركز المالي للشركة وكفاءة مسيريها في استغلال وإدارة الاستثمارات المتاحة لدى الشركة.

➢ **معدل دوران الأصول الجارية:** نلاحظ خلال سنة 2020 أن كل واحد دينار مستثمر في الأصول الجارية يساهم بتحقيق 2.19 دج من المبيعات، لكن بمقارنتها مع السنة التي قبلها فهي أقل بمقدار 0.9 مرة، كما أن هذا المعدل المحقق خلال سنة 2020 هو أقل من متوسط السنوات السابقة بـ 0.39 مرة، مما قد يدل على عدم كفاءة الشركة إستثمار مواردها المالية في رقم أعمالها، لذا سيقوم محافظ الحسابات بالبحث في مكونات هذا المعدل ومعرفة الحسابات التي تغيرت قيمها وما إن كانت مبررة أم لا.

➢ **معدل دوران الأصول غير الجارية:** لاحظ خلال سنة 2020 أن كل واحد دينار مستثمر في الأصول غير الجارية يساهم بتحقيق 5.07دج من المبيعات، لكن بمقارنتها مع السنة التي قبلها فهي أكبر بمقدار 2.11 مرة، يشير هذا الإرتفاع إلى كفاءة الشركة في إستثمار واستخدام مواردها من الأصول غير الجارية لتوليد المبيعات، لكن هذا المعدل ينظر إليه محافظ الحسابات على أنه معدل متطرف عن باقي المعدلات، حيث قدر متوسط النسبة بـ 2.685 مرة.

➢ **معدل دوران رأس المال العامل:** نلاحظ أن هذا المعدل في إرتفاع مع وجود تقارب في النسب المحصل عليها، أين عرفت سنة 2020 أكبر معدل ويقدر بـ 4.71 مرة وهو يفوق أقل معدل المحقق في سنة 2017 بـ 1.05 مرة، مما يدل على كفاءة إدارة شركة قديلة للمياه المعدنية في الاستغلال الأمثل لرأس المال العامل لتحقيق مبيعات للشركة، كما أنه كلما زادت معدلات دوران رأس المال العامل كلما تضاعف هامش الربح.

ثانيا– نسب المديونية والربحية

سنقوم بحساب مختلف النسب المتعلقة بالمديونية والربحية، ذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 2016 إلى 2020 بالإعتماد على الميزانيات المختصرة، ومقارنة النتائج المحصل عليها خلال سنة 2020 مع متوسط ذات النسبة خلال السنوات السابقة، هذا لمعرفة مصادر تمويل شركة قديلة للمياه المعدنية وتقييم هيكلها التمويلي، كذا لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق الأرباح بالإعتماد على مبيعاتها وأصولها.

1– نسب المديونية: سوف نقوم بحساب نسب المديونية الخاصة بشركة قديلة للمياه المعدنية خلال الفترة من 2016 إلى 2020 حيث تحصلنا على النتائج الموضحة بالجدول التالي.

الجدول رقم (14): حساب نسب المديونية.

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018	2019	2020
نسبة التمويل الخارجي	مجموع الديون/ مجموع الأصول	0.36	0.27	0.19	0.22	0.35
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة/ الأصول غير الجارية	1.78	1.67	1.68	1.57	2.12
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة / الأصول غير الجارية	1.43	1.48	1.55	1.51	2.12
نسبة الاستقلالية مالية	الأموال الخاصة / خصوم جارية + خ غ ج	1.72	3.05	4.94	3.42	1.77
نسبة القدرة على السداد	مجموع الميزانية / خصوم جارية + خصوم غير جارية	2.72	4.18	6.16	4.42	2.77

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول رقم (10).

التعليق على النتائج: من خلال الجدول السابق تم التوصل إلى ما يلي:

➢ **نسبة التمويل الخارجي:** نلاحظ أن في سنة 2020 كانت نسبة الإعتماد على مجموع الديون لتمويل أصول الشركة هي 35% كما نلاحظ زيادة في هذه النسبة مقارنة بسنوات 2017-2018-2019، كما أن النسبة المحققة خلال سنة 2020 هي أكبر من المتوسط بمقدار 9% هذا الأمر قد يؤدي إلي زيادة درجة المخاطرة التي يتعرض لها الدائنون، وزيادة الأعباء غير الجارية التي تتحملها شركة قديلة للمياه المعدنية.

➢ **نسبة التمويل الدائم:** نلاحظ أن نتائج هذه النسبة متقاربة خلال سنوات الدراسة، هذا يعد قرينة على أن العناصر المكونة للنسبة لا يوجد بها غش أو أي تحريف، كما حققت الشركة أكبر نسبة لها سنة 2020 بمقدار 21.2% ، هذا الإرتفاع مقارنة بالسنوات التي قبلها يؤدي إلى زيادة درجة الإطمئنان لدى أصحاب الديون الطويلة الأجل، كون الأصول غير الجارية تعتبر الملجأ الأخير للوفاء بحقوقهم.

➢ **نسبة التمويل الخاص:** نلاحظ أن القيمة المحققة في سنة 2020 أكبر من المتوسط المقدر بـ 150%، كما يكن القول أن شركة قديلة للمياه المعدنية قامت بتمويل كل الاستخدامات غير الجارية بواسطة الأموال الخاصة دون اللجوء إلى مصادر أخرى للتمويل، وبقي فائض تم إستعماله في تمويل الأصول الجارية وهو يشكل رأس المال العامل الخاص.

➢ **نسبة الاستقلالية المالية:** عرفت هذه النسبة خلال سنة 2020 إنخفاضا مقارنة بالسنوات التي قبلها ما عدى سنة 2016 والتي كانت فيها في أقل قيمة، كما تعد نسبة سنة 2020 والمقدرة بـ 177% أقل بكثير من متوسط نسب السنوات السابقة والمقدر بـ 328.25% كما يمكن القول أن الشركة حققت خلال سنة 2020 درجة الاستقلالية المالية جيدة عن الدائنين بحيث أن أموالها الخاصة أكبر من مجموع ديونها بـ 77% ، لكن الإنخفاض الحاصل بها قد يدل على وجود إستدانة مالية كبيرة مما قد يحد من حريتها المالية في إستغلال تدفقاتها النقدية في تطوير الإستثمارات، الأمر الذي من شأنه التأثير على الوضع المالي للشركة.

➢ **نسبة القدرة على السداد** : عرفت هذه النسبة خلال سنة 2020 إنخفاضا مقارنة بالسنوات التي قبلها ما عدى سنة 2016 والتي سجلت فيها أقل قيمة، كما تعد نسبة سنة 2020 أقل بكثير من متوسط نسب السنوات السابقة والمقدر بـ 437% كما تعني النسبة المحصل عليها في سنة 2020 أن الشركة تستطيع تغطية مجمل ديونها المالية باستعمال قدرتها على التمويل الذاتي لثلاث سنوات قادمة تقريبا، كما أن هذا الإنخفاض قد يكون مؤشر عن إرتفاع درجة عدم القدرة على الوفاء بالديون، لذا وجب البحث عن أسباب إنحراف النسبة المحصل عليها في سنة 2020 عن متوسط ذات النسبة.

2-نسب الربحية: سوف نقوم بحساب نسب الربحية الخاصة بشركة قديلة للمياه المعدنية خلال الفترة من 2016 إلى 2020 حيث تحصلنا على النتائج الموضحة بالجدول التالي.

الجدول رقم (15): حساب نسب الربحية.

النسبة	العلاقة	2016	2017	2018	2019	2020
مردودية إقتصادية	صافي الربح قبل الضرائب والفوائد / مجموع الأصول	0.366	0.347	0.382	0.380	0.503
مردودية تجارية	النتيجة الإجمالية/ رقم الأعمال	0.243	0.282	0.238	0.238	0.311
مردودية العائد على حقوق الملكية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	0.477	0.428	0.414	0.465	0.745

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملاحق (7-10-13-16) والجدول رقم (10).

التعليق على النتائج: من خلال الجدول السابق تم التوصل إلى ما يلي:

❖ **نسبة المردودية الاقتصادية:** نلاحظ أن هذه النسبة كانت في أكبر قيمة لها سنة 2020، لكنها أكبر من متوسط النسب في السنوات السابقة والمقدر بـ 36.875% ، كما تدل على أن كل دينار واحد مستخدم في الأصول غير الجارية والجارية يعطينا 0.503 دج من الربح قبل الضريبة، هذا الإرتفاع الحاصل في سنة 2020 يدل على الكفاءة في إستغلال أصول الشركة، لكن رغم هذا يقوم معرفة أسباب إرتفاع هذه النسبة عن المتوسط.

❖ **نسبة المردودية التجارية:** نلاحظ أن سنة 2020 شهدت أكبر قيمة لهذه النسبة مقارنة بمتوسط السنوات السابقة بمقدار 6.08%، مما يعني وجود كفاءة في عمليات التشغيل وزيادة في هامش الربح الإجمالي، وهذا ما يعني أن كل دينار محقق من المبيعات تربح الشركة 0.311 دج

❖ **نسبة العائد على حقوق الملكية (المردودية المالية):** نلاحظ أنه خلال سنة 2020 حققت هذه النسبة أعلى معدل لها بمقدار 74.5%، وهي أكبر من متوسط ذات النسبة خلال السنوات السابقة والمقدر بـ 44.6%، كما نلاحظ خلال سنة 2020 أن كل واحد دينار مستثمر من أموال المساهمين يقدم 0.745 دج ربح صافي مما يعني زيادة أداء مجمل أنشطة شركة قديلة للمياه المعدنية، كذا يدل ذلك على تعظيم ثروة المساهمين والتي تعود كلها بالأساس للسياسات والقرارات التي إتخذتها إدرة الشركة.

❖ من خلال الملاحظات المتحصل عليها سيقوم محافظ الحسابات بالتعمق في النسب والمعدلات التي ظهرت بها إنحرافات ذلك من خلال تدقيق الحسابات المكونة لهذه النسب بغية الحصول على أدلة الإثبات التي تبررها، والتأكد من عدم وجود غش بتلك الحسابات، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

✓ التأكد من وجود الأصول وملكيتها وقيمتها كذا صحة إثباتها في القوائم المالية، وذلك من خلال التحقق من قوائم الجرد وسلامة وصحة عمليات الجرد الفعلي، كذا المقارنة بين قيمتها وقيمة التأمين عليها.

✓ الحصول على شهادات من إدارة الشركة تؤكد عدم التصرف في أي من ممتلكاتها الواردة في القوائم الخاصة بالأصول حتى تاريخ الميزانية، مع بيان أي إضافات للأصول خلال السنة واستبعاد ما تم بيعه.

✓ الإطلاع على الكشف التفصيلي للآلات التي تمتلكها الشركة في تاريخ الميزانية، موضحا فيه قيمة الآلات وأي إضافات واستبعاد للآلات خلال العام، ويكون هذا الكشف معتمدا من شخص مفوض له سلطة الإعتماد.

✓ التحقق من أن العلامات التجارية مسجلة قانونيا بإسم الشركة، مع التأكد من صحة تقييم وحساب الإهتلاك الخاص بها.

✓ إثبات معدلات الإهتلاك المطبقة والتأكد من الثبات في إتباعها وكذا صحة حساب قسط الإهتلاك والتأثير على مجمع الإهتلاك والمطابقة مع دفتر الأستاذ العام.

✓ طلب شهادات البنوك التي تتعامل معها الشركة مدرجا فيها جميع الأرصدة الخاصة بمعاملات الشركة في تاريخ الميزانية ومطابقها مع الأرصدة.

✓ الحصول على مذكرات التسوية الخاصة بالبنوك في نهاية السنة المالية ثم مطابقة الأرقام الواردة بها مع الرصيد بسجلات الشركة وحساب البنك كذا حصر الشيكات التي تم إلغاؤها.

✓ التحقق من صحة تكوين الاحتياطيات سواء كان الاحتياطي قانوني أو احتياطي عام، بالرجوع إلى قرارات الجمعية والقوانين السارية، مع التأكد من إستعمال الاحتياطي في الأغراض المخصصة له .

✓ التأكد من تقدير الالتزام الضريبي في نهاية السنة المالية بالرجوع إلي قانون الضرائب المعمول به، كذا الإطلاع على المراسلات مع دائرة الضرائب بالنسبة للضرائب المستحقة عن سنوات سابقة حتى يتم تسويتها تماما .

المطلب الثاني : تدقيق حسابات دورة المبيعات والمشتريات

يمكن لمحافظ الحسابات أداء الإجراءات التحليلية لحسابات دورة المبيعات والمشتريات بإستخدام وسائل كثيرة، بهدف تحديد الإنحرافات المحتملة في هذه الحسابات، ومن هذه الوسائل تحليل العناصر المكونة لها وحساب بعض النسب الخاصة مع مقارنتها بالمتوسط لمعرفة أي إنحراف يحدث، من ثم التركيز على الحسابات المكونة للنسب التي حدث بها تغير وذلك بغية الحصول على أدلة إثبات.

أولا– تدقيق حسابات دورة المبيعات

سوف نقوم بحساب بأهم النسب المكونة لدورة المبيعات بشركة قديلة للمياه المعدنية خلال الفترة من 2016 إلى 2020 حيث تحصلنا على النتائج الموضحة بالجدول التالي.

جدول رقم (16): تدقيق دورة المبيعات

	2016	2017	2018	2019	2020
مجمل الربح	1510487882.97	2010836052.99	1868848821.45	1880487938.87	2348614484.03
رقم الأعمال	6213921049.93	7114144927.88	7851568142.55	7894496215.11	7537520981.58
نسبة مجمل الربح إلى المبيعات	0.2431	0.2827	0.2380	0.2382	0.3116
التكلفة الصناعية الكلية	4720544143.29	5034041391.32	6054627081.49	5885202611.39	5208009266.94
المتحصلات من الزبائن	6202173194	7097023699.57	7860743062.20	7904230248.78	7542643718.31
متوسط أرصدة الزبائن	40771621.13	55206163.25	59179317.58	49724840.92	42296455.72
معدل دوران الزبائن	133.22	111.57	143.82	175.99	189.69
متوسط فترة التحصيل	2.70	3.23	2.50	2.05	1.90
مدة دوران المخزون	329.90	343.91	329.08	354.35	394.46
معدل دوران المخزون	1.09	1.05	1.09	1.02	0.91
الديون طويلة الأجل	777734738.68	570338808.36	362942878.04	155546947.72	0
صافي حقوق المالكين	3165445753.34	4696281806.33	4513133707.45	4038395673.78	3151617211.95

نسبة الديون طويلة الأجل الى صافي حقوق المالكين	0.245	0.121	0.080	0.038	0

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الملاحق رقم (7-10-13-16).

التعليق على النتائج: من خلال الجدول السابق تم التوصل إلى ما يلي:

➢ **نسبة مجمل الربح إلى المبيعات**: بلغت هذه النسبة أكبر قيمة لها في سنة 2020، كما كانت أكبر من المتوسط المقدر ب 0.2505، كما أن رقم الأعمال كان في تزايد وصولا إلى سنة 2020 أين عرف إنخفاضا مقارنة بسنتي 2018-و2019، أما مجمل الربح فقد عرف في سنة 2017 إنخفاضا مقارنة بالسنة التي قبلها ثم تزايد خلال سنوات 2018 و2019 و2020 هذه الأخيرة عرفت أكبر قيمة له.

لذا سيقوم محافظ الحسابات في البحث عن أسباب هذا الإنحراف فقد يكون سببه أخطاء أو تلاعب في التقييم، أو سرقة بضاعة، أو إدخال مشتريات أو مبيعات وهمية، وقد يرجع إلى تغير في أساس تقييم المخزون السلعي في أسعار البيع، كما قد يشير إلى احتمال تحريف المبيعات وحسابات الزبائن بالزيادة أو النقص، كل هذه النقاط سيقوم محافظ الحسابات بالتدقيق فيها.

➢ **معدل دوران الزبائن**: حققت الشركة خلال سنة 2020 أكبر معدل، مما يدل ذلك على سرعة تحرك أرصدة الزبائن وأيضا ارتفاع كفاءة إدارة تحصيل ديونها ونجاح سياستها الإئتمانية، حيث كلما ارتفع معدل دوران أرصدة الزبائن كلما قصرت فترة التحصيل.

➢ **متوسط فترة التحصيل**: عرفت هذه المدة إرتفاعا خلال سنة 2017 مقارنة بالسنة التي قبلها ثم بدأت في الإنخفاض حتى وصلت أدنى قيمة لها خلال سنة 2020، مما يدل كفاءة عملية التحصيل ومتابعة ديون الزبائن أي قيام الشركة بالترصيد السريع لحقوقها من المبيعات الآجلة، هذا سينعكس على زيادة السيولة لديها.

➢ **مدة دوران المخزون** : شهدت هذه المدة تذبذبا خلال السنوات من 2016 إلى 2019 أين كان متوسطها خلال هذه السنوات يساوي 339.31 مرة، وفي سنة 2020 عرفت أعلى قيمة لها مما يعني أن الشركة قامت بإستخدام مخزونها 394.46 مرة في عملية خلق المبيعات خلال تلك السنة(2020)، هذا يدل على زيادة حركة المخزون وسرعته من بداية عملية التخزين إلى غاية خلق المبيعات، مما ينعكس بالإيجاب على قدرة الشركة في توليد النقد وتحقيق الأرباح وهذا يعبر بشكل عام من الكفاءة في إدارتها.

كما تعني هذه الزيادة التي عرفتها هذه المدة خلال سنوات الدراسة أن الشركة تبيع منتجاتها بسرعة كبيرة وأن الطلب عليها موجود.

❖ **معدل دوران المخزون**: شهدت هذه النسبة هي الأخرى تذبذبا خلال السنوات من 2016 إلى 2019 أين كان متوسطها خلال هذه السنوات يساوي 1.06، وفي سنة 2020 شهدت أقل معدل لها كما عرفت إنخفاضا على المتوسط قدره 0.15، هذا الإنخفاض في نظر محافظ الحسابات غير مؤثر ولا يلفت الإنتباه، كما يدل أيضا على وجود مخزون كاف لتلبية الطلب على المنتجات.

❖ **نسبة الديون طويلة الأجل إلى صافي حقوق المالكين**: هذه النسبة في إنخفاض مستمر خلال فترة الدراسة حيث إنعدمت خلال سنة 2020، مما يعني زيادة قدرة شركة قديلة للمياه المعدنية على الدفع وبالتالي يزيد من إطمئنان أصحاب الالتزامات، كما يدل على إنخفاض درجه المخاطرة بالنسبه للشركه.

❖ من خلال الملاحظات المتحصل عليها سيتبع محافظ الحسابات مجموعة من الخطوات للتأكد والحصول على أدلة الإثبات التي تبرر الإنحرافات الواقعة في الحسابات المكونة لدورة المبيعات والتي يمكن إيجازها فيما يلي :

✓ الإطلاع والتحقق من مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بتطبيقها، من خلال معرفة قيام إدارة الشركة بالفصل بين عمليات البيع وتسليم المبيعات وتحصيلها، كذا وجود رقابة على عمليات البيع في مراحلها المختلفة بشكل فعال، بالإضافة إلى دراسة الأسواق للتعرف على رغبات مستهلكي السلع والقيام بالدعاية وترويج للسلع .

✓ تدقيق دفتر المبيعات للتحقق من تسلسل فواتير المبيعات مع الاطلاع على الفواتير الملغاة إن وجدت.

✓ تدقيق دفتر المبيعات ودفتر الأستاذ العام، دفتر أستاذ مساعد الزبائن، بالتركيز فقط على المفردات الكبيرة أو غير العادية.

✓ يتتبع القيود بيومية المبيعات وصولا إلى صور طلب الشراء المقدم من الزبون، وفواتير المبيعات ومستندات الشحن وهذا لكي يتحقق من واقعة تسليم البضاعة للزبائن من أجل أن يحقق هدفي الوجود والإكتمال.

✓ مطابقة الأسعار بالفواتير مع قوائم الأسعار المعتمدة من المسئولين بالشركة والأسعار المدرجة بالعقود المعتمدة مع الزبائن وكذا التحقق من أن أي تعديل بالأسعار قد تم بناء على موافقة الجهات المختصة.

✓ التحقق من صحة العمليات الحسابية بالفواتيير، ثم صحة القيد بالدفاتر المحاسبية وصحة الترحيل بسجل الأستاذ المساعد للزبائن مع التحقق من إمكانية تحصيل هذه الديون.

✓ يطلب محافظ الحسابات إقرار كتابي بأن المخزون خضع لعملية جرد وتقييم ثم يتأكد من ذلك بنفسه، مع الإطلاع على إجراءات مسك المخزون وإحصائه خلال الجرد، والتأكد من التطبيق الجيد لهذه الإجراءات.

✓ يطلب محافظ الحسابات من الشركة إعداد كشف تحليلي بأسماء الديون يوضح إسم الزبون ورقم حسابه، مبلغ رصيد حساب الزبون، عمر الدين الباقي.

✓ التحقق أن كل عمليات دورة الإيرادات المسجلة قد حصلت فعلا، وأنها قد سجلت بدقه.

ثانيا– تدقيق حسابات دورة والمشتريات

سوف نقوم بحساب بأهم النسب المكونة لدورة المشتريات بشركة قديلة للمياه المعدنية خلال الفترة من 2016 إلى 2020 حيث تحصلنا على النتائج الموضحة بالجدول التالي.

جدول رقم (17): تدقيق دورة المشتريات

	2016	2017	2018	2019	2020
مشتريات مواد أولية	3637360669.43	4129508104.25	4995340165.02	4789607912.96	4336055066.67
أرصدة الموردين	864492229.42	910234524.35	492222025.91	764113634	596926810.06
نسب المشتريات إلى الموردين	4.20	4.53	10.14	6.26	7.26
التسديدات للموردين	3113769322.65	4083765809.32	5413352663.46	4517716304.87	4503241890.61
النسبة بين تسديدات موردين والمشتريات	0.86	0.99	1.08	0.94	1.04

معدل دوران الموردين	4.20	4.53	10.14	6.26	7.26
متوسط تسديد الموردين	85.56	79.35	35.47	57.43	49.55

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملاحق رقم (7-10-13-16) والجدولين رقم (06-08)

التعليق على النتائج: من خلال الجدول السابق تم التوصل إلى ما يلي:

➢ **نسب المشتريات إلى الموردين**: كانت هذه النسبة في إرتفاع إلى غاية سنة 2019 أين إنخفضت ثم عاودت الإرتفاع في سنة 2020، كما كانت أكبر من المتوسط المقدر بـ 6.28، كما أن مشتريات المواد الأولية كانت في تزايد وصولا إلى سنة 2019 أين عرفت إنخفاضا، ثم في سنة 2020 تواصلت في الإنخفاض كما أن قيمتها خلال هذه السنة أقل من المتوسط والمقدر بـ 4387954212.92 دج، أما أرصدة الموردين فقد عرفت في سنة 2017 إرتفاعا مقارنة بالسنة التي قبلها ثم إنخفضت خلال سنتي 2018 و2020 مقارنة بسنة الأساس 2016، كما كانت قيمتها في سنة 2020 أقل من المتوسط المقدر بـ 757765603.42 دج.

مما سبق يمكن القول **أن التغير في** قيمة مشتريات المواد الأولية خلال سنوات الدراسة غير متناسق مع التغير في أرصدة الموردين.

❖ **النسبة بين تسديدات موردين والمشتريات**: كانت هذه النسبة في إرتفاع إلى غاية سنة 2019 أين إنخفضت ثم عاودت الإرتفاع في سنة 2020، كما كانت خلال هذه السنة أكبر من المتوسط المقدر بـ 0.96.

❖ **معدل دوران الموردين:** عرفت هذه المدة إرتفاعا خلال سنتي 2017 و2018 مقارنة بسنة 2016، ثم عاودت الإنخفاض في سنة 2019 بعدها إرتفعت في سنة 2020، والتي كانت قيمتها أكبر من المتوسط المقدر بـ 6.28، عليه يمكن الحكم على كفاءة إدارة الشركة لسداد إلتزاماتها الجارية والقول بأنها جيدة.

❖ **متوسط تسديد الموردين**: عرفت هذه المدة إنخفاضا خلال سنتي 2017 و2018 مقارنة بسنة 2016، ثم عاودت الإرتفاع في سنة 2019 بعدها إنخفضت في سنة 2020، والتي كانت قيمتها أقل من المتوسط المقدر بـ 64.45، حيث يمكن قراءة القيمة المتحصل عليها خلال سنة 2020 على أن الشركة تستغرق 49 يوما في سداد ديون مورديها، وبمقارنتها مع متوسط فترة التحصيل لنفس السنة والتي كانت قيمتها 1.90 ، عليه يمكن القول أن معدل دوران الحسابات المدينة أكبر من معدل دوران الحسابات الدائنة، وهو ما يسمح للشركة بأن تحصل ديونها المستحقة قبل تسديد الديون التي عليها.

❖ من خلال الملاحظات المتحصل عليها سيتبع محافظ الحسابات مجموعة من الخطوات للتأكد والحصول على أدلة الإثبات التي تبرر الإنحرافات الواقعة في الحسابات المكونة لدورة المشتريات والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

✓ الوقوف على تطبيق نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات للتأكد من أن كل عمليات الشراء تتوفر لها مستندات استلام موقعة من المفوض بذلك إضافة لأمر الشراء والموقع من المفوض بذلك أيضا، وأن عملية المحاسبة على جميع الفواتير تتم بشكل سليم كذا أرقام الفواتير والموردين متسلسلة مع عدم تكرار في فواتير الموردين.

✓ تتبع القيود في يومية المشتريات إلى أوامر الشراء ، فواتير الشراء ، تقارير الاستلام، ثم التأكد من إدراج البضاعة في سجلات المخزون، بعدها تتبع قيود الدفع بالملف الرئيسي للموردين مع المستندات المؤيدة للدفع.

✓ التدقيق المستندي لعينة من فواتير الشراء مع المستندات الأخرى المؤيدة لها من محاضر الفحص والاستلام وأوامر التوريد والتأكد من توافر الشروط الشكلية والموضوعية بها مثل (تسلسل أرقام هذه المستندات/ وجود توقيعات الاعتماد من المسئولين تؤيد شراء أصناف تتعلق بنشاط الشركة).

✓ تتبع التسديدات النقدية التي تتم على أرصدة الموردين في أوائل الفترة المالية التالية لفترة التدقيق، والربط بينها وبين مبالغ أرصدة الدائنين الظاهرة بكشف الدائنين والميزانية في نهاية الفترة محل التدقيق.

✓ مطابقة عينة من فواتير الشراء مع ما هو مسجل بدفتر يومية المشتريات ومطابقتها مع ما هو مسجل بسجل البضاعة الواردة وسجلات المخازن، وبطاقات الأصناف.

✓ التأكد من أن كل فاتورة مرفق بها محضر إستلام بالكمية الواردة بالفاتورة وإذن إضافة المخازن الخاص بها.

✓ تتبع حركة عينة من الأصناف للتحقق من صحة رقم المشتريات الخاص بها مع الربط مع الإستهلاكات.

✓ يطلب محافظ الحسابات من الشركة إعداد كشف تفصيلي بأرصدة حسابات الموردين في تاريخ الميزانية.

المطلب الثالث: مرحلة إستكمال التدقيق وتقييم إستمرارية شركة قديلة للمياه المعدنية

سيتم خلال هذا المطلب توضيح كفية إستخدام نموذجين من أجل تحديد الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها شركة قديلة للمياه المعدنية، كذا إحتمال فشلها المالي.

أولا- تقييم قدرة الشركة على الإستمرار كأحد أدوات الإجراءات التحليلية

يمكن إستخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها شركة قديلة للمياه المعدنية وإحتمالات الفشل المالي وبالتالي عدم قدرتها على الاستمرار لفترة قادمة.

1-نموذج التمان Altman المعدل للتنبؤ بإفلاس الشركات: يأخذ المعادلة الآتية : (الزبيدي، 2000، صفحة 296)

$$Z = 0.717X1 + 0.847X2 + 3.107X3 + 0.420X4 + 0.998X5$$

➢ حيث نقوم بحساب معملات X والموضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (18) : حساب معدل Altman المعدل للتنبؤ بإفلاس الشركات الوحدة:دج

البيان	العملية	النتيجة
X1	4923396101.09 / 1666655293	0.338517
X2	4923396101.09 /2919303211.95	0.592945
X3	4923396101.09 / 2476520954.03	0.503011
X4	1771778888.66 /3151617211.95	1.778787
X5	4923396101.09 / 7537520981.58	1.53096

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدولين (10-11).

بالتعويض المباشر لقيم X المتحصل عليها في معادلة Z يصبح لدينا:

$$Z = 0.717(0.338517) + 0.847(0.592945) + 3.107(0.503011) + 0.420(1.778787) + 0.998\ (1.53096) = \mathbf{4.582783987}$$

بما أن النتيجة المحصل عليها أكبر من 2.9 فإن الشركة مستمرة وغير معرضة لمخاطر الإفلاس.

2- نموذج Sherrod 1987 : يعتبر نموذج Sherrod أحد أهم النماذج للتنبؤ بالفشل المالي، ويعتمد النموذج على ستة مؤشرات مالية مستقلة، حسب الصيغة التالية: (الحيالي، 2010، صفحة 255)

$$Z=17X1 + 9X2 +3.5X3 + 20X4 +1.2X5 +0.10X6$$

- حيث نقوم بحساب معملات X والموضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (19) : حساب معدل Sherrod للتنبؤ بإفلاس الشركات الوحدة:دج

البيان	العملية	النتيجة
X1	4923396101.09 / 1666655293	0.338517
X2	4923396101.09 /537945524.39	0.109263101
X3	4923396101.09 /3151617211.95	0.640130745
X4	4923396101.09 / 2476520954.03	0.503011
X5	1771778888.66 / 7537520981.58	1.53096
X6	1484412377.54 /3151617211.95	2.123141291

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على (الحيالي، 2010) والملاحق(14-16)

بالتعويض المباشر لقيم X المتحصل عليها من خلال الجدول السابق في معادلة Z يصبح لدينا:

$$Z=17(0.338517) + 9(0.109263101) +3.5(0.640130745) + 20(0.503011) +1.2(1.53096)$$
$$+0.10(2.123141291) = \mathbf{22.99912781}$$

بما أن قيمة Z محصورة بين 20 و25 عليه فإن الشركة لديها إحتمال ضعيف للتعرض لمخاطر الإفلاس.

- مما سبق وبناءا على النتائج المحصل عليها من خلال النموذجين يمكن القول أن الشركة قادرة على الاستمرارية في نشاطها لفترة كافية لتنفيذ أعمالها الحالية.

ثانيا- مرحلة إستكمال التدقيق وإصدار التقرير

يتم أيضا خلال هذه المرحلة إستخدام الإجراءات التحليلية، حيث يعد ذلك أمرا مفيدا لإجراء نظرة نهائية عن التحريفات ذات الأهمية النسبية أو المشاكل المالية التي لم يتم ملاحظتها خلال المراحل السابقة، كما تساعد محافظ الحسابات على إلقاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية، لأجل الحكم ما إذا كان قد تم تجميع القدر الكاف من أدلة الإثبات للتوصل إلى إستنتاج عام بان تلك القوائم قد تم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وبأن هذه المبادئ قد تم تطبيقها على نحو متسق مع السنة السابقة.

1- مرحلة إستكمال التدقيق

حيث بعدما ينتهي محافظ الحسابات من الاختبارات في جوانب التدقيق المحددة، يتم تلخيص النتائج والتجميع النهائي للأدلة وإجراء تقييم شامل لمدى كفايتها وما إذا كانت تدعم رأيه، من خلال التأكد من كافة الجوانب الهامة قد تم إختبارها بشكل كاف، للتأكد من أن جميع الأجزاء تم الانتهاء منها على نحو دقيق وتم توثيقها وأن كافة أهداف التدقيق قد تم تحقيقها ومن ثم إصدار تقرير التدقيق ويمكن تلخيص هذه الأهداف في الجدول التالي:

جدول رقم (20): الإجراءات المتخذة للتأكد من أهداف عملية التدقيق

الهدف	الإجراءات المتخذة
هدف الوجود	– التأكد بأن العمليات المسجلة بالدفاتر حدثت فعلا. –التحقق من أن المبيعات المسجلة بالدفاتر خاصة بشحنات فعلية لعملاء موجودين فعلا. – زيارة المخزن حيث تم التأكد من أن كافة أنواع المخزون قد تم جردها وتسجيلها في كشوف الجرد وأن كافة الأصناف التي تتضمنها المخزون قد سبق تسجيلها كمشتريات ووردت فعلا للشركة. – التأكد من صحة الجرد لبعض التثبيتات ذات التكلفة المرتفعة، من خلال مقارنة نتيجة جردها مع قيمة جردها في نهاية السنة المالية السابقة، كذا رصيدها الدفتري وبياناتها من واقع دفتر أستاذ مساعد التثبيتات، من ناحية أخرى.
هدف الإكتمال	– التأكد من أن كافة المعاملات التي قامت بها الشركة قد تم تسجليها كلها بالدفاتر. – أخذ عينة من مستندات الشحن وتتبعها إنطلاقا من فواتير البيع وصولا إلى يومية المبيعات والدفتر المساعد للعملاء. – التأكد من أن كشوف الجرد تم مراجعتها للتأكد من عدم السهو. – إعادة تدقيق عينة من المعاملات التي تمت في آخر السنة للتأكد من اكتمال وحدوث العمليات المرتبطة بأرصدة المدينين وخلوها من المعاملات الوهمية، أو حذف لبعض العمليات الحقيقية.
هدف الدقة	–التأكد أن المعاملات التي حدثت قد سجلت وتمت بالمبالغ الصحيحة، بالتأكد من عينة من الإنتاج المباع ومقارنة كميته مع الكمية الواردة في الفاتورة، كذا التأكد من إستخدام السعر الصحيح في إعداد الفاتورة أو نقل المبلغ لدفتر المبيعات. – تتبع قيود بيومية المبيعات وصولا إلى فواتير البيع، والتي تم إعادة حساب قيمة بعض منها. – مقارنة بعض بيانات أوامر البيع مع بيانات طلب الشراء المقدم من العميل. – تدقيق عينة من فواتير البيع للتأكد من أنها صحيحة ومستوفاة للشروط الشكلية والموضوعية والقانونية (كالأرقام المسلسلة / توقيعات الاعتماد/ تؤيد عمليات بيع بضاعة بالأجل تدخل في طبيعة نشاط الشركة). – التحقق من أن عمليات المتحصلات من الزبائن المسجلة بالدفاتر تمثل المبالغ التي تم تحصيلها دون نقص وأن هذه المبالغ قد أودعت بالكامل في البنك. – تدقيق الحسابية لعينة من فواتير الشراء والمستندات الأخرى المؤيدة لها (مثل ضرب الكميات في الأسعار، جمع القيم، صحة احتساب واستبعاد الخصم التجاري إن وجد). – مقارنة الأرصدة الافتتاحية للأصول غير الجارية، ومخصصات إهلاكها في بداية السنة الجديدة مع أرصدة آخر المدة في السنة السابقة والتأكد من تطابقها. –تدقيق النواحي الحسابية في عينة من المستندات المؤيدة للعمليات التي تمت على الأصول غير الجارية خلال العام.
هدف دقة الترحيل والتلخيص	– التأكد من أن المعاملات المسجلة بالدفاتر قد نقلت بطريقة صحيحة إلى دفتر الأستاذ، وتم تلخيصها بطريقة صحيحة. – التحقق من أن كل المبيعات بالقيمة والكمية تخص الزبائن الخاصين بها. – التحقق من صحة نقل الرصيد الافتتاحي للمدينين ومخصص الديون– في الفترة الحالية بمطابقته

	برصيد المدينين بالميزانية في نهاية الفترة المالية السابقة. – تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية بصفحات دفتر يومية المشتريات، وتدقيق نقل المجاميع من صفحة لأخرى. – تدقيق صحة نقل الأرقام من المستندات المؤيدة لعمليات الأصول غير الجارية إلى السجلات المحاسبية (دفتر النقدية، دفتر أستاذ مساعد الأصول غير الجارية). – التأكد من العمليات الحسابية المرتبطة باحتساب أقساط الإهتلاك، وصحة نقل مبالغ الإهتلاك إلى حساب مجمع الإهتلاك، وجدول حساب النتائج.

المصدر: من إعداد الطالب.

2– مرحلة إصدار تقرير التدقيق: تعد هذه المرحلة الأخيرة في عمل محافظ الحسابات بحيث قبل إصدار التقرير بما يلي:

➢ التأكد من احترام القوانين الجبائية السارية المفعول من خلال المقاربة بين الفواتير والتصريحات الجبائية لشركة قديلة للمياه المعدنية، كذا التأكد من إحترام المعدل المطبق للرسم على القيمة المضافة، وقد تم إحترام معدل الرسم على النشاط المهني المعمول به.

➢ الإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس إدارة الشركة والجمعية العامة للمساهمين للتعرف على وجود دعاوى قضائية أو أية إلتزامات مشروطة.

➢ الحصول على خطاب كل من قام بأداء خدمات قانونية أساسية للتعرف على الوضع في بعض الدعاوى القضائية التي لم يتم الفصل فيها أو أية إلتزامات مشروطة أخرى.

مما سبق وبناءا على عمليات التقييم وأدلة الإثبات المتحصل عليها يتم إصدار تقرير التدقيق عن القوائم المالية، حيث أن مسؤولية محافظ الحسابات هي إبداء رأي مستقل حول المعلومات المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية ببسكرة بناءا على تدقيقه الذي أجراه وفقا للمعايير المهنية المطبقة في الجزائر أين توصل إلي ما يلي:

✓ وجود نظام رقابة داخلية جيد مما يعكس سلامة المعلومات التي يتم الحصول عليها من داخل الشركة وبالتالي الاعتماد عليها واعتبارها أدلة إثبات، كما يعني ذلك انتظام الدفاتر والسجلات وعمليات القيد والعرض، وغيرها من العمليات المحاسبية الأخرى.

✓ أن المبادئ المحاسبة المطبقة تمثل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

✓ أن المعلومات المالية التي تقدمها القوائم المالية مبوبة وملخصة بطريقة مناسبة ومقبولة، وتعكس بشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود مدى عملي ومعقول .

✓ أن الحسابات معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل منتظم مع مراعاة مبدأ الثبات.

✓ أن العرض والإفصاح في القوائم المالية حسب متطلبات القانون، كذا النتائج والمعلومات التي توصل لها محافظ الحسابات تمكنه من إبداء الرأي.

عليه يقوم بإعتماد الحسابات السنوية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والعادلة ويقدم رؤية حقيقية وعادلة لنتائج عمليات السنة المالية 2020 والمركز المالي والأصول المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية في النهاية هذه السنة، حيث جاء تقريره على النحو التالي:

لقد قمنا بعملية التدقيق وفقا للمعايير المهنية المعمول بها في الجزائر ، وتطلب هذه المعايير تنفيذ العناية الواجبة مما يجعل من الممكن الحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية لاتحتوي على أي انحرافات جوهرية،من خلال تدقيق الأدلة الداعمة للمعلومات

الواردة في حسابات الشركة على أساس اختباري، كذا تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، والتقديرات الهامة المستخدمة لإغلاق الحسابات والتقيم بشكل عام.

إن عمليات التدقيق التي تم إجرائها توفر أساسا معقولا للرأي المعبر عنه أدناه، عليه نشهد أن الحسابات السنوية الشركة ذات الأسهم قديلة للمياه المعدنية بسكرة للسنة المختتمة في 2020/12/31، إجمالي الميزانية "أصول / خصوم" يقدر بـ 100,61 396 923 4 دج، ونتيجة صافية تقدر ب 484,03 614 348 2دج ، منتظمة وصادقة وتعطي رؤية حقيقية وعادلة لنتائج العمليات المنتهية في 2020/12/31 وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما بالرجوع إلى أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد.

كما لا وجود تهديد لإستمرارية الشركة، عملا بنص المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري.

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بدراسة ميدانية وتتبع عمل محافظ الحسابات في الشركة ذات الأسهم قديلة للمياه المعدنية بسكرة الخاضعة لتدقيقه خلصنا إلى أن مراحل عمل محافظ الحسابات تمر بعدة مراحل أولها قبول المهمة من ثم تحديد الأهداف التي ينوي الوصول إليها عند تدقيقه للقوائم المالية، بعد ذلك يقوم بدارسة وتقييم نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة ويقارن تلك الإجراءات بما يجب أن تكون عليه، ذلك للتعرف على نقاط الضعف والقوة وبالتالي يحدد الإجراءات الواجب إتباعها في عمله وبناء على ذلك يبدأ في إعداد وتصميم برنامج التدقيق والذي يحتوى على الإجراءات التي من خلالها يتم تحقيق الأهداف المسطرة وصولا إلى مرحلة نهاية المهمة وإعداد التقرير.

ولقد تم التوصل إلى أن إلتزام محافظ الحسابات خلال عمله بمعايير التدقيق الجزائرية خاصة NAA 520 له دور أساسي في إبراز ميزة المصداقية للقوائم المالية نظرا لكونه يقدم توصيات للشركة بخصوص نظام الرقابة الداخلية الذي يساهم في تحسين المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هذا من جهة، إضافة إلى التركيز على الإنحرافات التي قد تدل على وجود بعض الأخطاء الواردة بحسابات الشركة بالتالي الحصول على أدلة إثبات تبررها، من خلال إستخدام النسب المالية للحسابات مما يشكل إستطلاعا أوليا يرشده إلى البنود التي بها أية انحرافات، والتي يجب أن يوليها عناية أكثر من غيرها في التدقيق لإكتشاف الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات، من أجل الوصول إلى نتائج تعطيه الإجابة عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية، كما أصبح من الأهمية في ظل صعوبة الأوضاع الاقتصادية ضرورة قيام محافظ الحسابات بدور تنبؤي للحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك ضمانا لأمانة وعدالة رأيه وتدعيما لثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الرأي.

خاتمة

يمكن القول بأن الطلب الاقتصادي على تدقيق القوائم المالية طلب قائم ونامي بإستمرار، خاصة في ظل تعدد ممثلي الطرف الثالث مستخدمي القوائم المالية مجال هذا التدقيق، حيث أصبح من الطبيعي عليهم ملاحظة عملية إنتاج القوائم المالية ومن ثم استخدامها مباشرة في اتخاذ القرارات، فكلما زادت المسافة بينهم وبين منتج هذه القوائم كلما زاد احتمال تحريفها سواء بقصد أو بدون قصد، وحتى يمكنهم الاطمئنان إلى ملائمة وعدالة تلك القوائم وجب تدقيقها من قبل محافظ حسابات والذي يتمتع بالتأهيل والكفاءة، والحياد والإستقلالية عن الشركة، هذا الأخير يقوم بإتباع منهجية منتظمة وفق مسار محدد للعمل، بغية التوصل إلى قناعة حول صحة تلك القوائم المالية، ولا يكون هذا إلا من خلال إستخدام أسلوب الإجراءات التحليلية المنصوص عليه بمعايير التدقيق الجزائرية.

كما إن تطور مهنة التدقيق صاحبه تطور في هدف محافظ الحسابات إلى ضرورة إكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات التأثير الجوهري على ملائمة وعدالة القوائم المالية ومن ثم التوصل إلى إبداء رأيه حولها، ولتحقيق أهدافه فقد وجب عليه ضرورة إلتزامه بالمعايير التي تنظم المهنة وما تتطلبه من إجراءات للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة بهدف إبداء الرأي حول القوائم المالية، بحث أن تطبيق ما تنص عليه معايير التدقيق الجزائرية خاصة ما تعلق بإستخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق يمكن محافظ الحسابات من التخطيط لمهمته وتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الإجراءات المطبقة عند التنفيذ، بالإضافة إلى تمكينه من التوصل إلى إبداء رأيه النهائي حول مدى ملائمة وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتائج أعمال الشركة وتدفقاتها النقدية عن فترة مالية معينة ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

كما شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تغيرات واضحة وملموسة في بيئتها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية خلال الفترة الأخيرة، حيث كان من الضرورة مع تحول الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق، وما استلزم ذلك التحول من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، مسايرة هذه التغيرات الحاصلة، ولكي تكون قادرة على ذلك وجب توافر مجموعة من المقومات الأساسية، والتي من أهمها وجود معايير تدقيق واضحة ومقبولة قبولا عاما، مما يمكن من دعم الثقة في خدمة التدقيق من جهة وزيادة ملائمة وعدالة القوائم المالية بالتالي تحسينها من جهة أخرى.
وللإلمام بمختلف نقاط الموضوع قمنا بإسقاط الجانب النظري على الدارسة الميدانية في شركة قديلة للمياه المعدنية الكائن مقرها ببلدية جمورة ولاية بسكرة، كذا مكتب محافظ الحسابات المكلف بتدقيق القوائم المالية للشركة، والتي من خلالها توصلنا إلى أن إستخدام الإجراءات التحليلية بواسطة مجموعة من المؤشرات والنسب المالية حول نشاط الشركة ومقارنتها مع المؤشرات والنسب المالية لسنوات سابقة أو النسب المعيارية، يساعد محافظ الحسابات في إكتشاف الإنحرافات مما يساهم في تحسين القوائم المالية للشركة.

1- إثبات صحة الفرضيات

إنطلاقا من محتوى الدراسة التى قمنا بتوضيحها في الجانب النظري والتطبيقي، قمنا أيضا بتأكيد الفرضيات التى تم وضعها للإجابة على إشكالية الدراسة.

- **الفرضية الأولى:** التى تنص على أنه: " تساعد الإجراءات التحليلية المنصوص عليها بمعايير التدقيق الجزائرية في إكتشاف الغش المحتمل بالقوائم المالية كونها تعتبر من أهم أدوات جمع أدلة الإثبات التي تلفت أنتباه محافظ الحسابات الى الأمور غير العادية بتلك القوائم"، لقد تم تأكيد صحتها كون الإجراءات التحليلية تتضمن أساليب كمية تمكن محافظ الحسابات خلال إستخدامها في أداء عملية التدقيق من جمع إثباتات خالية من التحيز، ومن ثم لفت إنتباهه إلى الإنحرافات التي قد تكون ناجمة عن وجود غش بالقوائم المالية.
- **الفرضية الثانية:** والتى تنص على: "تساهم الإجراءات التحليلية في الرفع من عدالة القوائم المالية كونها تظهر حقيقة المركز المالي للشركة "، تم تأكيد صحتها حيث أنه قد يتلاعب البعض في المعلومات المتضمنة بالقوائم المالية وربما يتم إخفاء قدر كبير منها، وبذلك يمكن القول أن هذه القوائم لا يمكن الاعتماد والتعويل عليها كونها غير مدققة، وبهدف زيادة عدالة تلك القوائم يقوم محافظ الحسابات بتدقيقها بإتباع أدوات محددة ضمن معايير معدة بهذا الخصوص، حيث تعتبر أساليب الإجراءات التحليلية إحدى أهم الأدوات التي يمكن لمحافظ الحسابات إستخدامها أثناء عملية التدقيق، كونها تمثل عملية تقويم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بينها باستخدام الأدوات التحليلية والنسب المالية وغيرها من الأدوات التحليلية التي أشار إليها معيار التدقيق الجزائري رقم 520، مما يضمن أن المعلومة المالية المنشورة خالية من الأخطاء وتترجم بصدق التعاملات أو الأحداث التي تمت فعلا.

➢ **الفرضية الثالثة:** والمتمثلة في: "يساهم إتباع ما ينص عليه معيار التدقيق الجزائري NAA 520 الإجراءات التحليلية في زيادة ملائمة القوائم المالية، مما يساعد جميع مستخدميها الاعتماد عليها"، والتي تم تأكد صحتها، كون المعايير تعتبر بمثابة نظم وإجراءات تساهم في الحد من كثرة الإجتهادات والتقديرات، كما توضح خطوات العمل الواجب إتباعها لإضفاء الشرعية على القوائم المالية، كما تساهم في الرفع من مستوى عمل محافظ الحسابات والتقليل من حكمه الشخصي، مما يمكن من الحصول على قوائم مالية ملائمة، هذه الأخيرة تعتبر مصدرا مهما للمعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار وملائمتها تؤدي إلى رفع درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة، كما تنعكس على صحة القرار المتخذ.

➢ **الفرضية الرابعة:** والتي تنص على: "ينعكس تطبيق محافظ الحسابات لمعيار التدقيق الجزائري NNA 520 الإجراءات التحليلية على خاصيتي الملائمة وعدالة القوائم المالية للشركة محل الدراسة مما يؤدي ذلك لتحسين تلك القوائم"، لقد تم تأكيد صحتها بحيث إن تمتع القوائم المالية بخاصيتي الملائمة والعدالة يتطلب فرض أدوات رقابية، وهذا ما توفره مختلف أعمال التدقيق الخارجي التى يقوم بها محافظ الحسابات بغية إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة، ولكي يتمكن من القيام بهذه المهمة المنوط بها بكفاءة وفعالية فإنه يتبع ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية، خاصة فيما تعلق بمعيار التدقيق الجزائري NAA 520 الإجراءات التحليلية.

2- نتائج الدراسة

تم تقسيم النتائج المتحصل عليها إلى قسمين قسم خصص للنتائج المستوحات من الجانب النظري لهذه الدراسة، أما القسم الثاني فقد خصص لنتائج الدراسة الميدانية، وفيما يلي سنحاول تلخيص هذه النتائج في النقاط المختصرة كما يلي:

➢ **النتائج النظرية:**

✓ تعبر معايير التدقيق عن المبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بمهمة التدقيق وهي بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة محافظ الحسابات ونوعية العمل الذي يقوم به، وتنبثق شرعية المبادئ الأساسية التي تعبر عنها معايير التدقيق من الإطار الفكري للتدقيق كأحد العلوم التطبيقية المعترف بها من قبل الهيئات والمنظمات العلمية في أنحاء العالم.

✓ يمكن أن نعتبر أن المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر على أعمال محافظي الحسابات، من خلال:

- الزيادة في العناية المهنية لمحافظي الحسابات.
- التوحيد والتجانس بين أعمال محافظي الحسابات لسهولة المقارنة ومتابعة أعمال الأخرين.
- تنظيم أعمال محافظي الحسابات.
- حماية محافظي الحسابات من بعض المخاطر التي لا يمكن التحكم فيها وتكون الشركة هي المسئولة عنها.
- محاولة التوحيد والتجانس بين التدقيق الدولي والمحلي لرفع الكفاءات وزيادة ثقة المستثمرين الأجانب.

✓ المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق مع محاولة تكيفها لواقع المهنة في الجزائر.

✓ تتجه حاليا معظم الأبحاث العلمية في تدقيق الحسابات نحو الإستفادة من الأساليب الكمية كتحليل النسب المالية، النماذج الرياضية، الأساليب الإحصائية، بحوث العمليات...إلخ، نظرا لما تتميز به من دقة وموضوعية.

✓ تشكل الإجراءات التحليلية ضمانا دائما للأطراف المستفيدة من عملية التدقيق بفعل الثقة الموجودة في المعلومات المعلن عنها.

➢ **النتائج الميدانية :**

من خلال الدراسة الميدانية لشركة قديلة للمياه المعدنية الكائنة ببلدية جمورة ولاية بسكرة، كذا بمكتب محافظ الحسابات المكلف بتدقيق القوائم المالية للشركة تم التوصل إلى مايلي:

✓ إن تطبيق الإجراءات التحليلية بفاعلية يتطلب قدرة عالية من محافظ الحسابات على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة والتغيرات غير العادية، كذلك تحديد أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من أسباب التغيرات، ويعتمد كل ذلك على خبرة محافظ الحسابات

فكلما زادت خبرته كان تحديد العلاقات والتغيرات غير العادية وأدلة الإثبات المطلوبة بشكل أدق وأفضل والذي بدوره يزيد من تحسين القوائم المالية.

✓ يمكن لمحافظ الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية أن يحدد إتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه البرنامج التدقيق وذلك بالإعتماد على أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة، ويهدف محافظ الحسابات بشكل أساسي إلى الحصول على فهم نشاط الشركة وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية بالتالي التركيز عليها.

✓ يصعب فصل الأداء المالي والمحاسبي عن الأداء الإداري والفني وأنشطة عمليات الشركة، فالأداء المالي والمحاسبي ما هو إلا انعكاس للأداء الإداري والفني وأنشطة أعمال الشركة.

✓ أدلة الإثبات التي يحصل عليها محافظ الحسابات مباشرة بنفسه أو أحد مساعديه (مثل الجرد العملي الذي يحضره والملاحظات وإعداد المؤشرات اللازمة للأغراض التحليلية بنفسه) تعتبر أكثر كفاءة وحجية من تلك التي يحصل عليها من الغير، وخاصة إدارة الشركة (مثل شهادات الإدارة، والاعتماد على المؤشرات التحليلية التي أعدتها الإدارة المالية).

✓ تساهم الإجراءات التحليلية في التعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة، خاصة التي لا تتماشى مع المؤشرات السابقة، ومنه معرفة مواطن الضعف والقوة التي على أساسها يقوم محافظ الحسابات بأداء إختبارات أكثر تفصيلا في تدقيق العمليات والحسابات.

✓ الإستخدام الجيد لأساليب الإجراءات التحليلية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق وتوافر الخبرة المهنية والفنية لدى محافظ الحسابات.

✓ إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يساعد على إستخدام الإجراءات التحليلية بطريقة سليمة.

✓ لا تنحصر مهنة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات وفقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقي لسد أي تلاعب قانوني أو إختلاس، وطرف فعال في إكتشاف الأخطاء المحاسبية التي تساعد على إستمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للقوائم المالية.

✓ يؤدي إستخدام الإجراءات التحليلية إلى فهم طبيعة أعمال الشركة وتحديد مناطق الخطر المحتملة، لأنه بمقارنة بيانات السنة الجارية التي لم تتم تدقيقها بعد ببيانات ومعلومات السنوات السابقة التي تم تدقيقها يمكن الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق التركيز عليها والتوسع في تدقيقها وتجميع الأدلة حول صحتها.

✓ يعد أسلوب تحليل النسب المالية من أهم الأساليب المستخدمة في أداء الإجراءات التحليلية لما له من أثر فعال في الرقابة وتحديد كفاءة أداء الشركة، بحيث يؤدي إستخدامه إلى معرفة مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.

✓ إستخدام أسلوب تحليل النسب المالية يعطي صورة جيدة عن عمليات الشركة ووضعها المالي، ويساعد على معرفة الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة محل التدقيق، كذا مدى قدرتها على الإستمرار وما إذا كان وضعها المالي في تحسن أو في تدهور خلال فترة من الزمن.

✓ للقوائم المالية دور كبير في توفير المعلومات حول الشركة كما أنها مفيدة لمستخدميها في صنع وإتخاذ القرارات، إضافة إلى أنها تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين و بأقل تكلفة ممكنة.

✓ تعد مهارة محافظ الحسابات في الربط بين البينات والمقارنة بينها واستخلاص النتائج أمر ضروري لعملية التدقيق حتى يتم استثمار الوقت والتكلفة والأفراد .

✓ تساهم الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق في التعرف على قوة ومتانة النظام المحاسبي و الرقابة الداخلية، كذا التعرف على البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية وأهم التغيرات التي حصلت في كل بند ومنه التركيز على الأمور التي تمثل إنذارا عن وجود غش محتمل.

✓ إن استخدام الإجراءات التحليلية يبدأ مع مرحلة التخطيط للتدقيق ويستمر في عملية التنفيذ وينتهي بالتأكد من سلامة وموضوعية إجراءات التدقيق المستخدمة في تدقيق القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.

✓ يعد تقرير التدقيق وسيلة اتصال هامة يعتمد عليها محافظ الحسابات في إيصال رأيه إلى المساهمين بالشركة، فيما إذا كانت الإدارة ملتزمة بالأمانة التي أوكلت إليها من قبلهم أولا، كما يساعد تقرير التدقيق مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ عدة قرارات مرتبطة بالشركة محل التدقيق.

3- التوصيات والإقتراحات

بناءا على النتائج السابق ذكرها يمكن تقديم بعض التوصيات والإقتراحات بخصوص هذه الدراسة والتي تتمثل في:

- ضرورة توعية الشركات بأهمية البحث العلمي وايجاد طريقة للتنسيق بينها وبين الجامعات لتسهيل ومساعدة الباحث في انجاز دراسته.
- الإهتمام خلال الدراسة الجامعية بالأساليب الكمية بشكل يضمن تخريج أجيال جديدة تجيد إستخدام هذه الأساليب، فتعليم المحاسبة في الوقت الحاضر ينبغي أن ينفتح على مجالات جديدة كالتحليل المالي، الرياضيات، الإحصاء، بحوث العمليات، وسائل الاتصال والقواعد الأخلاقية وغيرها.
- ضرورة القيام بملتقيات لشرح وتوضيح أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق.
- الاهتمام بتبادل الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال الإجراءات التحليلية.
- العمل على إعداد برامج تدريبية خاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال، كونها تسهم في إنتاج قوائم مالية قادرة على توفير المعلومات التي تتعلق بعملية إتخاذ القرار.
- التأكيد على أهمية استخدام محافظي الحسابات للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة كونه يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق وماله من إنعكاس إجابي على القوائم المالية.
- ضرورة التزام محافظي الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائرية خاصة فيما يخص استخدام الإجراءات التحليلية، حيث أن هذه المعايير تمثل حصيلة خبرات وتجارب متقدمة في هذا المجال.
- ضرورة قيام المنظمات المهنية بتشجيع محافظي الحسابات على إستخدام أساليب المراجعة التحليلية بهدف تحسين أداء عملية التدقيق وتوفير إرشادات تبين كيفية إستخدام هذه الأساليب.
- الإستعانة بالخبراء والمستشارين من المتخصصين لمواجهة الصعوبات والمشاكل التي قد تنشأ عند تطبيق الأساليب الكمية.
- الإهتمام بالإجراءات التحليلية كوسيلة من الوسائل الحديثة في عملية التدقيق لما لها من أهمية كبيرة.
- عمل بحوث مشتركة مع الأساتذة المختصين بالتدقيق ومحافظي الحسابات، بغية الحصول على معايير تدقيق ملائمة وموافقة لبيئة ممارسة المهنية في الجزائر .
- أن تعمل الجهات الوصية على زيادة مهارات محافظي الحسابات من خلال القيام بدورات تدريبية حول طرق استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق، كذا طرق التحليل والربط بين المعطيات وذلك بغية استثمار الوقت والتكلفة والأفراد .
- إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة لتواكب أحدث إصدارات معايير التدقيق الدولية .

4- آفاق الدراسة

بعد دراسة ومعالجة إشكالية دراستنا التي ركزت على تبيان مساهمة الإجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية، ظهرت لنا العديد من الإشكاليات الجديرة بمواصلة البحث فيها ونذكر منها مايلي:

- مساهمة التحليل المالي للقوائم المالية بإستخدام معاملات الإرتباط و الإنحدار كأحد أدوات الإجراءات التحليلية في إستدامة الشركات.
- دور الإجراءات التحليلية في بناء الإستراتيجية المالية للشركات.
- إستخدام الإجراءات التحليلية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- أثر تكنولوجيا المعلومات على أساليب الإجراءات التحليلية وإنعكاسه على أداء محافظي الحسابات.
- أساليب التدقيق الحديثة وإمكانية تطبيقها على الشركات الجزائرية وإنعكاسها على الإفصاح في القوائم المالية .
- تقييم الأداء المالي للشركات وفق معيار التدقيق الجزائري NAA520 الإجراءات التحليلية.
- مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين إتخاذ القرار المالي بالشركات.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الإهداء	–
شكر وتقدير	–
الملخص	–
قائمة الجداول والأشكال	II
قائمة الملاحق	III
قائمة الإختصارات	IIII
مقدمـــــة	أ–ز
الفصل الأول: التدقيق الخارجي للقوائم المالية	**30–2**
مقدمة الفصل	2
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	**13–3**
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية	3
المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية وأنواعها	7
المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية وأهدافها	11
المبحث الثاني: التدقيق الخارجي في الجزائر	**23–13**
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي للقوائم المالية	13
المطلب الثاني: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	16
المطلب الثالث: منهجية تنفيذ عملية التدقيق الخارجي	20
المبحث الثالث: أدلة الإثبات وإعداد التقرير	**29–23**
المطلب الأول: الحصول على أدلة الإثبات	23
المطلب الثاني: مفهوم وخصائص تقرير محافظ الحسابات	25
المطلب الثالث: معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات وأهميته	27
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: مدخل مفاهيمي للإجراءات التحليلية	**59–32**
مقدمة الفصل	32
المبحث الأول : ماهية الإجراءات التحليلية	**44–33**
المطلب الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية	33
المطلب الثاني: تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي	38

المطلب الثالث: حدود ومعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية	42
المبحث الثاني: الأدوات التقليدية للإجراءات التحليلية	50-44
المطلب الأول: أسلوب المقارنات البسيطة	44
المطلب الثاني: أسلوب التحليل المالي	46
المطلب الثالث: أسلوب النسب المالية	48
المبحث الثالث: الأدوات الحديثة للإجراءات التحليلية	58-50
المطلب الأول: نموذج تحليل الانحدار	50
المطلب الثاني: أسلوب السلاسل الزمنية	52
المطلب الثالث: أساليب التنبؤ المالي	55
خلاصة الفصل	59
الفصل الثالث: معيار التدقيق الجزائري NAA520 الإجراءات التحليلية كآلية لتحسين القوائم المالية	83-61
مقدمة الفصل	61
المبحث الأول : ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق	71-62
المطلب الأول: مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق وأهميتها	62
المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على التدقيق في الجزائر	64
المطلب الثالث: عرض معيار التدقيق الجزائري NAA520 الإجراءات التحليلية	68
المبحث الثاني: مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق خاصيتي الملاءمة والعدالة للقوائم المالية	78-71
المطلب الأول: الغش بالقوائم المالية وموقف محافظ الحسابات منه	71
المطلب الثاني: ملاءمة وعدالة القوائم المالية	73
المطلب الثالث: موقف محافظ الحسابات إتجاه مسئولية إدارة الشركة ومزاعمها	75
المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية كأداة لتحسين القوائم المالية	82-78
المطلب الأول: مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية خلال مرحلة التخطيط	78
المطلب الثاني: مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية خلال مرحلة التنفيذ	79
المطلب الثالث: مساهمة الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية خلال المرحلة النهائية	80
خلاصة الفصل	83
الفصل الرابع: مساهمة تطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA520 في تحسين القوائم المالية لشركة قديلة	118-85
مقدمة الفصل	85
المبحث الأول : تقديم عام لشركة قديلة للمياه المعدنية	92-86
المطلب الأول: نشأة وتعريف شركة قديلة للمياه المعدنية	86
المطلب الثاني: أهداف شركة قديلة للمياه المعدنية وسياستها.	87

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة	88
المبحث الثاني: إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط	**104-92**
المطلب الأول: فهم صناعة وأعمال شركة قديلة للمياه المعدنية وتقييم نظام رقابتها الداخلية كأحد أدوات الإجراءات التحليلية	92
المطلب الثاني: إستخدام أسلوب المقارنات للقوائم المالية لشركة قديلة للمياه المعدنية كأحد أساليب الإجراءات التحليلية	95
المطلب الثالث: إستخدام مؤشرات التوازن المالي كأحد أدوات الإجراءات التحليلية	100
المبحث الثالث: إستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التدقيق وإصدار التقرير	**117-104**
المطلب الأول: تدقيق القوائم المالية من خلال النسب المالية كأحد أساليب الإجراءات التحليلية	104
المطلب الثاني: تدقيق حسابات دورة المبيعات والمشتريات	109
المطلب الثالث: مرحلة إستكمال التدقيق وتقييم إستمرارية شركة قديلة للمياه المعدنية	113
خلاصة الفصل	118
خاتمة	124-120
فهرس المحتويات	128-126
قائمة المراجع	136-130
الملاحق	183-138

قائمة المراجع

أولا–المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

1. إبراهيم سالم غراب، و محمود محمد عبد السلام البيومي. (2009). المبادئ الرئيسية بأهم معايير المحاسبة الدولية. مصر: مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع.

2. إبراهيم سالم محمد غراب، و محمود محمد عبد السلام البيومي. (2001). *المبادئ الرئيسية بأهم معايير المحاسبة الدولية*. مصر: المكتب العربي الحديث.

3. أبو نصار محمد، و حميدات جمعة. (2008). *معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية*. الأردن: دار وائل للنشر.

4. أحمد السيد عامر. (2007). *الإحصاء الوصفي والتحليلي*. مصر: دار الفجر للنشر والتوزيع.

5. أحمد حلمي جمعة. (2015). مدخل إلى *التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق*. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

6. أحمد حلمي جمعة. (2000). *المدخل الحديث لتدقيق الحسابات*. الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

7. أحمد حلمي جمعة. (1999). *المراجعة الحديثة للحسابات*. الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

8. أحمد صلاح عطيه. (2007). *مبادئ المحاسبة المالية*. مصر: الدار الجامعية.

9. الأخضر لقليطي. (2019). *دراسات في المالية والمحاسبة*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

10. ألفين أرينز، و جيمس لوبك. (2002). *المراجعة مدخل متكامل*. ترجمة: محمد محمد، وعبد القادر الديسطي. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر والتوزيع.

11. إلياس بن ساسي، و يوسف قريشي. (2006). *التسيير المالي دروس و تطبيقات*. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

12. أمين السيد أحمد لطفي. (2005). *التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة*. مصر: الدار الجامعية.

13. أمين السيد أحمد لطفي. (2005). *المراجعة بين النظرية والتطبيق*. مصر: الدار الجامعة.

14. أمين السيد أحمد لطفي. (2008). *معايير المراجعة والتأكد الدولية*. مصر: الدار الجامعية.

15. إياد رشيد القريشي. (2011). *التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا*. العراق: دار المغرب للطباعة والنشر.

16. أيمن الشنطي، و عامر شقر. (2007). *مقدمة في الإدارة والتحليل المالي*. الأردن: دار البداية.

17. ثائر فيصل. (2010). *الإحصاء في العلوم الإدارية والمالية*. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.

18. جمال الجعارات. (2008). *معايير التقارير المالية الدولية 2007*. الأردن: الإثراء للنشر و التوزيع.

19. جمال حامد. (2003). *أساليب التنبؤ*. الكويت: المعهد العربي.

20. جمال لعشيشي. (2010). *محاسبة المؤسسة والجباية*. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.

21. جمعة حميدات. (2014). *خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. الأردن: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

22. حازم هاشم الألوسي. (2006). *الطريق إلى عالم التدقيق والتدقيق*. ليبيا: منشورات الجامعة المفتوحة.

23. حامد طلبة أبو بهية. (2012). *أصول المراجعة، الطبعة الأولى*. الأردن: دار زمزم ناشرون وموزعون.

24. حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكرياء صيام، و عبد الناصر إبراهيم نور. (2020). *أصول المحاسبة المالية*. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

25. حسن ياسين طعمة، و إيمان حسين حنوش. (2009). *أساليب الإحصاء التطبيقي*. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

26.حسين أحمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). *تدقيق الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العملية*. الاردن: دار الثقافة.

27.حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2011). *المحاسبة الدولية ومعاييرها*. الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع.

28.حمزة محمود الزبيدي. (2006). *أساسيات الإدارة المالية*. الأردن: مؤسسة الوراق للتشر و التوزيع.

29.حمزة محمود الزبيدي. (2004). *الإدارة المالية المتقدمة* . الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

30.حمزة محمود الزبيدي. (2000). *التحليل المالي -تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل*. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

31.حنيفة بن الربيع. (2010). *الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية*. الجزائر: مطبعة دار هومة.

32.خالد أمين عبد الله. (2014). *تدقيق الحسابات*. مصر: دار الشركة العربية للنشر والتوزيع.

33.خالد أمين عبد الله. (2000). *علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية*. الأردن: دار وائل للطباعة و النشر.

34.خالد جمال الجعرات. (2008). *معايير التقارير المالية الدولية 2007*. الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.

35.خالد راعي الخطيب. و خليل محمود الرفاعي. (1998). *الأصول العلمية والعملية للتدقيق الحسابات*. الأردن: المستقبل للنشر والتوزيع.

36.خالد زهدي خواجه. (2000). *السلاسل الزمنية*. العراق: المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية.

37.دونالد كيسو، و جيري ويجانت. (2005). *المحاسبة المتوسطة*. ترجمة: احمد حامد حجاج. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

38.رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، *وعمر محمد زريقات*. (2011). *علم تدقيق الحسابات النظري*. الأردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.

39.رزق أبو زيد الشحنة. (2013). *تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية*. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

40.رضوان حلوة حنان. (2003). *النموذج المعاصر من المبادئ إلى المعايير-دراسة معمقة في نظرية المحاسبة*. الأردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

41.زاهرة عاطف سواد. (2009). *مراجعة الحسابات والتدقيق*. الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.

42.زياد رمضان، و محمود الخلايلة. (2013). *التحليل والتخطيط المالي*. مصر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.

43.سامح محمد رضا رياض أحمد. (2010). *إكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية*. المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية.

44.سعد فؤاد علي حبابة. (2017). *أصول تدقيق الحسابات*. الأردن: دار الابتكار للنشر والتوزيع.

45.سمير كامل محمد. (1999). *أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات*. مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.

46.شعيب شنوف. (2008). *محاسبة المؤسسة طبقا للمعاير المحاسبية الدولية*. الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية.

47.شعيب شنوف. (2013). *التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS*. الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.

48.طارق عبد العال حماد. (2003). *موسوعة معايير المحاسبة* . مصر: الدار الجامعية.

49.طارق عبد العال حماد. (2002). *التقارير المالية- أسس الإعداد والعرض والتحليل*. مصر: الدار الجامعية.

50.عبد الحميد عبد المجيد البلداوي. (2009). *أساليب الإحصاء مع استخدام برنامج spss*. الأردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

51.عبد الستار الكبيسي. (2010). *الشامل في المحاسبة. الأردن:* دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

52.عبد الغفار حنفى. (2005). *تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى*. مصر: الدار الجامعية.

53.عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان. و شريفة علي حسن. (2004). *أسس المراجعة*. مصر: الدار الجامعية.

54.عبد الفتاح محمد الصحن. (2007). *أسس المرا جعة الخارجية*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

55.عبد الفتاح محمد الصحن، و محمد ناجي درويش. (1998). *المراجعة بين النظرية و التطبيق*. مصر: الدار الجامعية.

56.عبد الوهاب رميدي، و علي سماي. (2011). *المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد*. الجزائر: دار هومة.

57.عبد الوهاب نصر علي. (2009). *موسوعة التدقيق الخارجية الحديثة*. مصر: الدار الجامعية.

58.عبد الوهاب نصر علي. (2005). *الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسب الالكتروني*. مصر: الدار الجامعية.

59.عبد الوهاب نصر علي، محمد فوزي محمد، و أحمد السيد صالح. (2019). *أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمركية*. مصر: مكتبة الإقتصاد.

60.عدنان تايه النعيمي، و راشد فؤاد التميمي. (2008). *التحليل والتخطيط المالي- إتجاهات معاصرة-*. الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

61.عصام الدين محمد متوبي. (2009). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. اليمن: جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي.

62.علي عبد القادر الذنيبات. (2015). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية*. الأردن: المكتبة الوطنية الأردنية.

63.عمار عمورة. (2016). *شرح القانون التجاري الجزائري*. الجزائر: دار المعرفة.

64.غسان فلاح المطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر*. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

65.فايز سليم حداد. (2010). *الإدارة المالية، الطبعة الثالثة*. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.

66.قاسم محسن الحبيطي، و زياد هاشم يحي. (2011). *تحليل ومناقشة القوائم المالية*. الأردن: الدار النموذجية للطباعة والنشر.

67.كمال الدين الدهراوي. (2006). *تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

68.كمال خليفة أبوزيد، سمير كمال عيسى، و رجب السيد راشد. (2008). *دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية*. مصر: دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية.

69.كامل دريد آل شبيب. (2009). *الإدارة المالية*. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

70.لخضر علاوي. (2010). *نظام المحاسبية المالية سير الحسابات وتطبيقها*. الجزائر: متيجة للطباعة.

71.محمد التهامي. (2006). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

72.محمد السيد سرايا. (2002). *أصول وقواعد المراجعة والتدقيق* . مصر: دار المعرفة الجامعية.

73.محمد السيد سرايا. (2007). *أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

74.محمد بوتين. (2005). *المحاسبة العامة للمؤسسة*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

75.محمد بوتين. (2002). *المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

76.محمد سمير الصبان. (2002). *نظرية المراجعة وآليات التطبيق*. مصر: الدار الجامعية.

77.محمد سمير الصبان، و عبد الوهاب نصر على. (2002). *المراجعة الخارجية*. مصر: الدار الجامعية.

78.محمد سمير الصبان، و محمد عبد الله عبد العظيم هقل. (2000). *الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات*. مصر: الدار الجامعية.

79.محمد صالح الحناوي، و نهال فريد مصطفى. (2005). *الإدارة المالية- التحليل المالي لمشروعات الأعمال*. مصر: الدار الجامعية.

80.محمد صالح الحناوي، و نهال فريد مصطفى. (2008). *التحليل المالي لمشروعات الأعمال*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

81.محمد عبد العال النعيمي، و عبد الرحمن العودة. (2007). *مقدمة في الإحصاء مع تطبيقات على برنامج SPSS*. الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.

82.محمد علي العامري. (2007). *الإدارة المالية*. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

83.محمد مدحت غسان الخيري، و دلال غسان الخيري. (2013). *التحليل المالي الكشف عن الإنحراف والإختلاس*. الأردن: الصايل للنشر والتوزيع.

84.محمود كمال مهدي. (2001). *الإجراءات التحليلية في التدقيق*. العراق: المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

85.مفلح عقل. (2009). *مقدمة في الإدارة المالية*. الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

86.منصور أحمد البديوي. و شحاتة السيد شحاتة. (2003). *دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة*. مصر: الدار الجامعية.

87.موسى بودهان. (2010). *الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي* . الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.

88.نادية فوضيل. (2003). *شركات الأموال في القانون التجاري*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

89.ناصر دادي عدون. (2000). *تقنيات مراقبة التسيير-التحليل المالي*. الجزائر: دار المحمدية العامة.

90.نصيب رجم. (2004). *الإحصاء التطبيقي*. الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع.

91.نظير رياض محمد الشحات، السعيد فرحات جمعة، و عبد السميع جاد الرب. (2001). *الإدارة المالية والبيئة المعاصرة*. مصر: المكتبة العصرية.

92.هادي التميمي. (2000). *مدخل إلى التدقيق*. الأردن: دار وائل للطباعة و النشرو التوزيع.

93.هاري رايدر. (2000). *الدليل الشامل في مراجعة العمليات. ترجمة:* ناصر بن بكر القحطاني، و بابكر الأمير. المملكة العربية السعودية: الوطنية للنشر.

94.هيثم محمد الزغبي. (2000). *الإدارة والتحليل المالي*. الأردن: دار الفكر للنشر والتوزيع.

95.وليام توماس. و أمرسون منكي. (2006). *المراجعة بين النظرية والتطبيق*. ترجمة: كمال الدين سعيد، و أحمد حامد حجاج. مصر: دار المريخ للنشر.

96.وليد ناجي الحيالي. (2010). *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي*. الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.

97.يوسف محمود جربوع. (2004). *نظرية المحاسبة*. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع.

98.يوسف محمد جربوع. (2009). *مراجعة الحسابات- بين النظرية والتطبيق*. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

ب-الدوريات والمجلات العلمية

99.أحمد عبد الرحمان المخادمة. و حاكم الرشيد. (2007). أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق. الأردن: المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد 03. العدد 04.الصفحات 484-497.

100.إيمان عميرش. (2018). *مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي-دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا*. الجزائر: مجلة أبعاد إقتصادية. المجلد 08. العدد 01.الصفحات 222-241.

101.بلقاسم سعودي. (2010). *إجراءات الفحص التحليلي لأغراض عملية المراجعة*. الجزائر: مجلة معهد العلوم الإقتصاد جامعة الجزائر. المجلد 14. العدد 03.الصفحات *101-119*.

102.توفيق بان نجم. (2011). مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق. العراق: مجلة الاقتصادي الخليجي. المجلد 28. العدد21 .الصفحات 258-284.

103.حسين أحمد دحدوح. (2008). *دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي القائمة التدفقات النقدية*. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 24. العدد 02.الصفحات *203-235*.

104.حكمت أحمد حسن. (2008). كشف التدفق النقدي: ضرورة أم ترف؟. العراق: مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد 01. العدد 02 .الصفحات 1-18.

105.رشيد سفاحلو، و عاشور كتوش. (2017). *مهام وتقارير محافظ الحسابات في* الجزائر. الجزائر: مجلة الإقتصاد الجديد. المجلد 08. العدد 01.الصفحات 85-109.

106.صادق حامد مصطفي. (2004). قياس أثر المعلومات المالية و غير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض عملية المراجعة. السعودية: مجلة جامعة الملك عبد العزيز- الاقتصاد والإدارة. المجلد 18. العدد 02.الصفحات 81-116.

107.عبد المالك هامل. (2018). واقع وافاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر. الجزائر: مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الإقتصاد العالمي. المجلد 12. العدد 25.الصفحات 193-218.

108.عزة الأزهر. (2018). *التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح*. الجزائر: المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية. المجلد 05. العدد 02.الصفحات 1-11.

109.على محمد موسى. (2013). إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع. ليبيا: المجلة الجامعة. المجلد 02. العدد 15.الصفحات 309-342.

110.علي كاظم حسين. (2013). دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد. العراق: مجلة دراسات محاسبية ومالية. المجلد 08. العدد 23.الصفحات 349-369.

111.عمر خلاصي. و سليم بدر الدين بن لولو. (31 ديسمبر, 2020). مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الإقتصادية- دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري تلمسان. الجزائر: مجلة إقتصاد المال والأعمال المجلد 05. العدد 02.الصفحات ، صفحة 95-110.

112.عمرو سقا. (2013). *مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة*. سوريا: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية. المجلد 29. العدد 02.الصفحات433-461.

113.فريد خليل الجاعوني. (2008). أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد في دراسة أهم المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والديمغرافية المؤثرة في معدل الولادات الكلية. سوريا: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 24. العدد 02.الصفحات 237-253.

114.أحمد بشير غوالي. (2013). دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. الجزائر: مجلة الباحث. المجلد 12. العدد 12.الصفحات *129-138*.

115.يوسف محمود جربوع. (2005). *مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع*. فلسطين: مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية. المجلد 13. العدد 01.الصفحات 236-295.

ت-التقارير والقوانين

116.قرار مؤرخ في 26 جويلية. (26 جولية, 2008). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

117.مرسوم تنفيذي 24/11. (27 جانفي, 2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقواعد سيره. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

118.المرسوم التنفيذي 11-26. (27 نوفمبر, 2011). المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. الجزائر: الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

119.القانون رقم 01/10. (11 جويلية, 2010). يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

120.مرسوم تنفيذي 11/25. (27 جانفي, 2011). المتضمن تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

121.مقرر رقم23. (15 مارس, 2017). يتضمن معايير التدقيق الجزائرية- معيار التدقيق الجزائري رقم 520. الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.

ت-المداخلات

122.هواري سويسي، و بدر الزمان حمقاني. (2011). *نموذج مقترح لمستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي. مداخلة بالمؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر*. الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

ثانيا–المراجع باللغة الأجنبية

A-BOOKS

123.Anne-Marie BOUVIER,et Charlotte DISLE .(2008) .Introduction a la comptabilite cas pratique . France: DUNOD.

124.Bruno Colmant .(2008) .*Comptabilité financière normes IAS- IFRS* .France: collections synthex Pearson.

125.David Marshall, Wayne Mcmanus .(1998) .*Accounting What The Numbers Mean* .USA: McGew-Hill Higher.

126.ELISABETH BERTIN .(2013) .*manuel comptabilité et audit* .Alger: Berti.

127.Florent Deisting, و Jean- Pierre Lahille .(2013) .Analyse financière .France: DUNOD.

128.Gebhard KIRCHGASSNER, et urgen Wolters .(2007) .*Introduction to modern time series analysis* . USA: Springer Verlag berlin Heidelberg.

129.Jean Charles Becour, et Henri Bouquin .(1996) .*Audit Opérationnel* .france: Economica.

130.Jean Jacques Julian .(2008) .*les normes comptable internationales IAS/IFRS* .france :édition foucher.

131.Jean Lochard .(2008) .*Les ratios qui comptent* .France: d'organisation groupe Eyrolles.

132.MAILLET Catherine, et Anne LE MANH .(2007) .*Normes internationales IAS/IFRS* .Algerie: Editions BERTI.

133.Mokhtar BELAIBOLD .(2011) .*pratique de l'autlit* .Algerie: Editicis BERTI.

134.Nacer eddine Saadi, et Ali Mazouz .(1993) .*La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algerie* . Algerie : societe nationale.

135.Nacer Eddine Sadi .(2009) .*analyse financière d'entreprise méthodes et outilsanalyse et de diagnosticen normes françaises et internationales* .France: L'Harmattan.

136.Pascal Barenton .(2006) .*Normes IAS/IFRS Application Aux Etats financiers* .france: editions berti.

137.Patrice Vizzavona .(2004) .*Gestion financière* .Alger: editions berti.

138.Redha KHELASSI .(2013) .*précis d'Audit fiscal de l'entreprise* .Algérie: Berti Editions.

139.Robert H.Shumway, et David S. Stoffer .(2017) .*Time series analysis and its applications* .USA: sbinger international publishing.

140.STEPHAN BRUN .(2004) .*L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS* .France: Gualiano Editeur.

B- JOURNALS

141.Anupan De Gautam, et Bandy Opadhyay,et B N Chakraborty .(2011) .Application of the factor analysis on the financial ratios and validation of the results by the cluster analysis : An empirical study on the Indian cement industry.INDAI: *Journal of business studies quarterly* .

142.Arlettec Wilson .(2008) .Regression analysis as analytical procedures-A simulation study of the effect of error term non normality On auditor decisions .USA *: The journal of applied business research* .

143.Eric Hirst, et Lisa koonce .(1996) .*Audit analytical procedures-A field investigation Contemporary*. Canada.accounting research journal.

144.Frank R Urbance .(1998) .*The power of cash flow ratios .* USA: The Journal of Accountancy.

145.Joshua Onome Imoniana,et Maria Therez A-P Antunes, et Stephanie Martins Mattos,et Ernani Maciel(2012) ..The analytical review procedures in audit Advances in scientific and applied accounting. *BRAZIL: ASAA journal* .

146.Laura L. Nathans,et Frederick L-Oswald, et Kim Nimon .(2012) .Interpreting multiple linear regression- A guide book of variable importance.USA: *JOURNAL OF Practical assessment research and evaluation .*

147.Younes Badavar Nahandi .(2013) .Evaluating the ability of cash flow ratios in predicting auditor's opinion .*IRAN: International journal of advanced studies in humanities and social science*

C- THESE

148.Diebold F.X,et Kilian L,et MARK NERLOVE .(2006) .*Time series analysis .Working paper N-06° 01*.USA: Department of agricultural and resource economics University of Maryland.

149.GRAIHANE MECHGOU .(2013) .La prédiction des series temborelle utilisant les paradigmes de soft computing .*Thèse présentée en vue de l'obtention du diplôme de doctorat en sciences*. ALGERIE: faculte des sciences et de latechnologie,debartement de la genie electriqeUniversite Mohamed Khider Biskra.

150.Maxwell Samuel Amuzu .(2010) .Cash flow ratios as a measure of performance of listed companies in emerging economies: The Ghana example .*Thèse A dissertation submitted in fulfillment of the requirement for the degree of doctor of philosophy* . somalia: ST Clements university.

الملاحق

ملحق رقم : 01

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOHAMED KHIDER - BISKRA
Vice-Rectorat des Relations Extérieures, de la Coopération,
de l'Animation et de la Communication et des Manifestations Scientifiques

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
نيابة مديرية الجامعة للعلاقات الخارجية و التعاون
و التنشيط و الاتصال و التظاهرات العلمية

الرقم: 332/ر،ج،ع،خ /2020

إلى السيد المحترم/مدير شركة قديلة
– ولاية بسكرة –

الموضوع: طلب ترخيص للقيام بدراسة ميدانية

تحية طيبة و بعد،

في إطار التعاون العلمي بين الجامعة والمؤسسات الوطنية الاقتصادية و الخدمية، يسعدنا أن نطلب منكم تقديم التسهيلات و المساعدات الممكنة للطالب (ة):

الاسم و اللقب: شراد صابر

المسجل(ة) في: السنة الثانية دكتوراه

كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

تخصص: محاسبة و تدقيق

بغرض إجراء دراسة ميدانية لإتمام أطروحة الدكتوراه المعنونة ب:

" مساهمة الإجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية "

–دراسة حالة شركة قديلة للمياه المعدنية–

ولكم مني سيدي فائق عبارات الاحترام و التقدير

بسكرة في : 04–02 – 2020

نائب مدير الجامعة المكلف بالتنشيط و الاتصال
والعلاقات الخارجية و التعاون و التظاهرات العلمية

نائب المدير المكلف بالعلاقات الخارجية والتعاون
والتنشيط والإتصال و التظاهرات العلمية

أ.د/ محمود دباب

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
نيابة رئاسة الجامعة للعلاقات الخارجية و التعاون و تنشيط التظاهرات العلمية
جامعة محمد خيضر بسكرة

Accord pour l'étude,
l'intéressé doit se déplacer à déterminer ultérieurement

01 NOV 2020
HAYOUN Abdennour
Directeur Général Adjoint

ملحق رقم : 02

رقم الحساب	أصول	مبلغ خام	إهتلاكات أو مؤونات	السنة المالية	السنة المالية - 1
207	فارق بين للاقتناء-المنتوج للإيجاري أو السلمي	0	0	0	0
21	تثبيتات عينية	0	0	0	0
2131	مبان	986 794 542,29	336 298 542,89	650 495 999,4	588 109 091,6
22	تثبيتات ممنوح امتيازها	0	0	0	0
26+	تثبيتات مالية	0	0	0	0
26		0	0	0	0
274+	قروض و أصول مالية اخرى غير جارية	14 531 075,39	0	14 531 075,39	10 525 650,93
188		581 361 052,53	0	581 361 052,53	150 635 237,29
3+	اصول جارية	0	0	0	0
4	حساب دائنة و استخدامات مماثلة	0	0	0	0
409+	المدينون الآخرون	67 968 210,19	0	67 968 210,19	28 686 148,21
48		0	0	0	0
50-	الموجودات و ما شابهها	0	0	0	0
مجموع الأصول الجارية		2 802 153 403,21	0	2 802 153 403,21	2 093 221 288,27

ملحق رقم: 03

رقم الحساب	خصوم	السنة المالية	السنة المالية - 1
101	رأس مال تم إصداره	232 314 000	232 314 000
+104	علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة (1(	94 121 889,92	94 121 889,92
107	فارق المعادلة (1(	0	0
11	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	1 328 521 980,45	512 188 359,59
PM	حصةذوي الأقلية(1(	0	0
+1	الخصوم غير الجارية	0	0
+134	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها(	0	0
+15	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	0	0
+4	الخصوم الجارية	0	0
+444	الضرائب و ما شابهها	74 435 541,01	68 654 814,44
+52	خزينة سلبية	0	0
مجموع عام للخصوم		5 005 450 985,97	3 931 541 887,97

ملحق رقم: 04

جدول حساب النتائج لشركة قديلة لسنة 2016

رقم الحساب	تسمية الحساب	السنة المالية	السنة المالية - 1
70	رقم الاعمال	6 213 921 049,93	5 591 702 564,84
72	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	9 834 866,16	8 640 218,4
73	الانتاج المثبت	0	0
74	اعانات الاستغلال	0	0
-1إنتاج السنة المالية		6 223 755 916,09	5 600 342 783,24
60	المشتريات المستهلكة	-3 545 096 298,14	-2 952 388 725,29
61/62		-155 235 087,57	-85 273 604,8
-2استهلاك السنة المالية		-3 700 331 385,71	-3 037 662 330,09
-3القيمة المضافة للاستغلال		2 503 754 798,06	2 562 680 453,15
63	أعباء المستخدمين	-258 349 637,42	-222 151 642,67
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	-41 770 745,15	-41 211 582,75
-4الفائض الإجمالي عن الإستغلال		2 203 634 415,49	2 299 317 227,73
75	المنتجات العملياتية الأخرى	94 688 767,14	96 560 621,48
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-15 056 487,72	-15 988 973,19
68	المخصصات للاهتلاكات و المؤنات	-428 766 236,86	-500 095 028,71
78	استئناف عن خسائر القيمة و المؤنات	0	0
-5النتيجة العملياتية		1 695 235 899,21	1 718 650 550,73
76	المنتوجات المالية	11 889 354,77	3 921 779,23
66	الأعباء المالية	-32 678 049,01	-29 719 091,51
-6النتيجة المالية		-20 788 694,24	-25 797 312,28
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(6+5)		1 674 447 204,97	1 692 853 238,45
695+	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	-163 959 322	-164 331 258
692+	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	0	0
مجموع منتجات الأنشطة العادية		6 231 032 026,26	5 620 253 535,66
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-4 720 544 143,29	-4 091 731 555,21
-8النتيجة الصافية للأنشطة العادية		1 510 487 882,97	1 528 521 980,45
77	العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها(	0	0
67	العناصر غير العادية - الأعبء (يطلب بيانها(	0	0
-9النتيجة غير العادية		0	0
-10النتيجة الصفية للسنة المالية		1 510 487 882,97	1 528 521 980,45

ملحق رقم: 05

رقم الحساب	أصول	مبلغ خام	إهتلاكات أو مؤونات	السنة المالية	السنة المالية - 1
207	فارق بين للإقتناء-المنتوج للإيجاري أو السلبي	0	0	0	0
21	تثبيتات عينية	0	0	0	0
2131	مبان	1 099 094 268,86	433 029 921,53	666 064 347,33	650 495 999,4
22	تثبيتات ممنوح امتيزها	0	0	0	0
274+	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	413 964 030,39	0	413 964 030,39	14 531 075,39
188		699 398 033,68	0	699 398 033,68	581 361 052,53
3+	أصول جارية	0	0	0	0
4	حساب دائنة و استخدامات مماثلة	0	0	0	0
409+	المدينون الأخرون	116 485 342,62	0	116 485 342,62	67 968 210,19
مجموع الأصول الجارية		3 289 193 141,62	0	3 289 193 141,62	2 802 153 403,21

ملحق رقم:06

رقم الحساب	خصوم	السنة المالية	السنة المالية - 1
101	رأس مال تم إصداره	232 314 000	232 314 000
+104	علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة (1(	94 121 889,92	94 121 889,92
107	فارق المعادلة (1(	0	0
11	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	2 359 009 863,42	1 328 521 980,45
PM	حصةذوي الاقلية(1(	0	0
+1	الخصوم غير الجارية	0	0
+134	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها(	0	0
+15	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	0	0
+4	الخصوم الجارية	0	0
+444	الضرائب و ما شابهها	97 087 410,29	74 435 541,01
+52	خزينة سلبية	0	0
مجموع عام للخصوم		6 441 645 253,63	

ملحق رقم: 07

رقم الحساب	تسمية الحساب	السنة المالية	السنة المالية - 1
72	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	5 400 103,68	-9 834 866,16
74	اعانات الاستغلال	0	0
60	المشتريات المستهلكة	-3 892 964 374,31	-3 545 096 298,14
-2استهلاك السنة المالية		-4 059 204 726,19	-3 700 331 385,71
63	أعباء المستخدمين	-291 426 376,77	-258 349 637,42
-4الفائض الإجمالي عن الاستغلال		2 719 885 444,31	2 203 634 415,49
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-44 359 616,84	-15 056 487,72
78	استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	0	0
76	المنتوجات المالية	6 572 293,13	11 889 354,77
-6النتيجة المالية		-30 634 861,25	-20 788 694,24
+695	الضرائب الواجب فعيا عن النتائج العادية	-152 375 580	-163 959 322
مجموع منتجات الأنشطة العادية		7 044 877 444,31	6 121 286 771,4
-8النتيجة الصافية للأنشطة العادية		2 010 836 052,99	1 510 487 882,97
67	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها(	0	0
-10النتيجة الصفية للسنة المالية		2 010 836 052,99	1 510 487 882,97

رقم الحساب	أصول	مبلغ خام	إهتلاكات أو مؤونات	السنة المالية	السنة المالية - 1
207	فارق بين للاقتناء-المنتوج للإيجاري أو السلبي	0	0	0	0
21	تثبيتات عينية	0	0	0	0
2131	مبان	1 118 793 814,76	537 464 166,94	581 329 647,82	666 064 347,33
26		11 000	0	11 000	0
274+	قروض و أصول مالية اخرى غير جارية	600 000 000	0	600 000 000	600 000 000
188		697 387 219,35	0	697 387 219,35	699 398 033,68
3+	أصول جارية	0	0	0	0
409+	المدينون الأخرون	105 435 120,12	0	105 435 120,12	116 485 342,62
مجموع الأصول الجارية		2 737 053 172,7	0	2 737 053 172,7	

رقم الحساب	خصوم	السنة المالية	السنة المالية - 1
101	رأس مال تم إصداره	232 314 000	232 314 000
104+	علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة (1(	94 121 889,92	94 121 889,92
107	فارق المعادلة (1(	0	0
11	رووس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	2 317 848 996,08	2 359 009 863,42
PM	حصةذوي الأقلية(1(	0	0
1+	الخصوم غير الجارية	0	0
134+	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها(	0	0
15+	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	0	0
4+	الخصوم الجارية	0	0
444+	الضرائب و ما شابهها	101 302 863,93	97 087 410,29
52+	خزينة سلبية	0	0
مجموع عام للخصوم		5 634 110 391,98	6 441 645 253,63

رقم الحساب	تسمية الحساب	السنة المالية	السنة المالية - 1
72	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	1 443 577,8	5 400 103,68
74	اعانات الاستغلال	0	0
60	المشتريات المستهلكة	-4 700 245 232,44	-3 892 964 374,31
-2استهلاك السنة المالية		-4 870 238 863,42	-4 059 204 726,19
63	أعباء المستخدمين	-346 630 247,27	-291 426 376,77
-4الفائض الإجمالي عن الاستغلال		2 597 728 729,37	2 719 885 444,31
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-68 130 141,73	-44 359 616,84
78	استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	0	0
76	المنتوجات المالية	2 334 040,86	6 572 293,13
-6النتيجة المالية		-28 134 903,67	-30 634 861,25
+695	الضرائب الواجب فعيا عن النتائج العادية	-103 718 664	-152 375 580
مجموع منتجات الأنشطة العادية		7 923 475 902,94	7 170 476 941,53
-8النتيجة الصافية للأنشطة العادية		1 868 848 821,45	2 010 836 052,99
67	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها(	0	0
-10النتيجة الصفية للسنة المالية		1 868 848 821,45	2 010 836 052,99

رقم الحساب	أصول	مبلغ خام	إهتلاكات أو مؤونات	السنة المالية	السنة المالية - 1
207	فارق بين للإقتناء-المنتوج للإيجاري أو السلمي	0	0	0	0
21	تثبيتات عينية	0	0	0	0
2131	مبان	1 196 536 840,44	629 159 494,16	567 377 346,28	581 329 647,82
22	تثبيتات ممنوح امتيزها	0	0	0	0
26+	تثبيتات مالية	0	0	0	0
26		11 000	0	11 000	11 000
274+	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	102 567 844,87	0	102 567 844,87	403 345 196,9
188		676 903 896,21	0	676 903 896,21	697 387 219,35
3+	أصول جارية	0	0	0	0
4	حساب دائنة و استخدامات مماثلة	0	0	0	0
409+	المدينون الآخرون	64 344 458,79	0	64 344 458,79	105 435 120,12
48		0	0	0	0
50-	الموجودات و ما شابهها	0	0	0	0
مجموع الأصول الجارية		2 553 282 470,3	0	2 553 282 470,3	2 737 053 172,7

رقم الحساب	خصوم	السنة المالية	السنة المالية - 1
101	رأس مال تم إصداره	232 314 000	232 314 000
+104	علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة (1(	94 121 889,92	94 121 889,92
107	فارق المعادلة (1(	0	0
11	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	1 831 471 844,99	2 317 848 996,08
PM	حصةذوي الأقلية(1(	0	0
+1	الخصوم غير الجارية	0	0
+134	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها(	0	0
+15	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	0	0
+4	الخصوم الجارية	0	0
+444	الضرائب و ما شابهها	102 675 948,17	101 302 863,93
+52	خزينة سلبية	0	0
مجموع عام للخصوم		5 216 298 530,09	5 634 110 391,98

رقم الحساب	تسمية الحساب	السنة المالية	السنة المالية - 1
72	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	5 815 965,48	1 443 577,8
74	اعانات الاستغلال	613 154,64	0
60	المشتريات المستهلكة	-4 852 431 745,77	-4 700 245 323,44
-2استهلاك السنة المالية		-5 059 742 126,68	-4 870 238 954,42
63	أعباء المستخدمين	-373 121 849,83	-346 630 247,27
-4الفائض الإجمالي عن الإستغلال		2 439 512 555,56	2 597 728 638,37
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-27 591 651,21	-68 130 141,73
78	استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	0	0
76	المنتوجات المالية	1 838 241,06	2 334 040,86
-6النتيجة المالية		-14 462 583,91	-28 134 903,67
+695	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	-103 754 000	-103 718 664
مجموع منتجات الأنشطة العادية		7 765 690 550,26	7 695 724 448,88
-8النتيجة الصافية للأنشطة العادية		1 880 487 938,87	1 868 848 821,45
67	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها(	0	0
-10النتيجة الصفية للسنة المالية		1 880 487 938,87	1 868 848 821,45

رقم الحساب	أصول	مبلغ خام	إهتلاكات أو مؤونات	السنة المالية	السنة المالية - 1
207	فارق بين للإقتناء-المتوج للإيجاري أو السلمي	0	0	0	0
21	تثبيتات عينية	0	0	0	0
2131	مبان	1 206 683 794,71	720 169 925,64	486 513 869,07	567 377 346,28
22	تثبيتات ممنوح امتيزها				
+26	تثبيتات مالية	0	0	0	0
26		11 000	0	11 000	11 000
+274	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	102 683 075,39	0	102 683 075,39	102 567 844,87
188		0	0	0	676 903 896,21
+3	أصول جارية	0	0	0	0
4	حساب دائنة و استخدامات مماثلة	0	0	0	0
+409	المدينون الآخرون	734 033 438,32	0	734 033 438,32	64 344 458,79
48		0	0	0	0
-50	الموجودات و ما شابهها	0	0	0	0
مجموع الأصول الجارية		3 438 434 182,14	0	3 438 434 181,66	2 553 282 470,3

رقم الحساب	خصوم	السنة المالية	السنة المالية - 1
101	رأس مال تم إصداره	232 314 000	232 314 000
104+	علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة (1(	94 121 889,92	94 121 889,92
107	فارق المعادلة (1(	0	0
11	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	476 566 838	1 831 471 844,99
PM	حصةذوي الاقلية(1(	0	0
1+	الخصوم غير الجارية	0	0
134+	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها(	0	0
15+	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	0	0
4+	الخصوم الجارية	0	0
444+	الضرائب و ما شابهها	221 718 950,19	102 675 948,17
52+	خزينة سلبية	0	0
مجموع عام للخصوم		4 923 396 100,61	5 216 298 530,09

ملحق رقم:16

جدول حساب النتائج لشركة قديلة لسنة 2020

رقم الحساب	تسمية الحساب	السنة المالية	السنة المالية - 1
70	رقم الاعمال	7 537 520 981,58	7 894 496 215,11
72	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	-13 426 467,84	5 815 965,48
73	الانتاج المثبت	0	613 154,64
74	اعانات الاستغلال	0	0
-1إنتاج السنة المالية		7 524 094 513,74	7 900 925 335,23
60	المشتريات المستهلكة	-4 072 657 454,29	-4 852 431 745,77
61/62		-141 289 206,99	-207 310 380,91
-2استهلاك السنة المالية		-4 213 946 661,28	-5 059 742 126,68
-3القيمة المضافة للاستغلال		3 310 147 852,46	2 841 183 208,55
63	أعباء المستخدمين	-363 039 652,82	-373 121 849,83
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	-35 783 422,7	-28 548 803,16
-4الفائض الإجمالي عن الإستغلال		2 911 324 776,94	2 439 512 555,56
75	المنتجات العملياتية الأخرى	26 681 017,13	27 591 651,21
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-170 847 172,62	-137 073 026,03
68	المخصصات للاهتلاكات و المؤنات	-277 989 014,13	-331 326 657,96
78	استئناف عن خسائر القيمة و المؤنات	0	0
-5النتيجة العملياتية		2 489 169 607,32	1 998 704 522,78
76	المنتوجات المالية	5 848 220,1	1 838 241,06
66	الأعباء المالية	-18 496 873,39	-16 300 824,97
-6النتيجة المالية		-12 648 653,29	-14 462 583,91
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(6+5)		2 476 520 954,03	1 984 241 938,87
695+	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	-127 906 470	-103 754 000
692+	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	0	0
مجموع منتجات الأنشطة العادية		7 556 623 750,97	7 930 355 227,5
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-5 208 009 266,94	-6 049 867 288,63
-8النتيجة الصافية للأنشطة العادية		2 348 614 484,03	1 880 487 938,87
77	العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها(	0	0
67	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها(	0	0
-9النتيجة غير العادية		0	0
-10النتيجة الصفية للسنة المالية		2 348 614 484,03	1 880 487 938,87

ملحق رقم : 17

****

Cabinet de Comptabilité et de Commissariat aux Comptes

Cite des *** logts n^0 *** - Biskra

I.F N: 160071*******- Agreement n^0 **** du 02/10/1995 Tel . 0666 **** *** -Art N: 07016******

Spa Eau minérale GUEDILA "Production d'eau minérale et d'eau de source"

Adresse: commune de GUEdila Route nationale n 87.

Rapport du Commissariat Aux Comptes

Exercice Clos le 31/12/2020

« Spa » Eau minérale GUEdila

Au Capital Social de 232314000.DA

R.C n******** B 03 Modifié le 26/04/2021**

- **Introduction : Letter de presentation général.**

En application de ces flashs d'idées, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport de commissariat aux comptes de l'exercice clos le 31/12/2020.
IL comprend et ce conformément au décret exécutif n° 11-202 du 26 Mal 2011 notamment son article 2:

- La norme sur la certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou, éventuellement, au refus de certification dûment motivé;
- La norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés;
- La norme sur les conventions réglementées;
- La norme sur le montant global des Cinq (5) rémunérations les plus élevées;
- La norme sur les avantages particuliers accordés au personnel;
- La norme sur l'évolution du résultat des Cinq (5) derniers Exercices et du résultat par action ou part sociale;
- La norme sur les procédures de contrôle interne;
- La norme sur la continuité d'exploitation;
- La norme relative à la détention d'actions en garantie;
- La norme relative à l'opération d'augmentation du capital;
- La norme relative à l'opération de réduction du capital;
- La norme relative à l'émission d'autres valeurs mobilières;
- La norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes;
- La norme relative à la transformation des sociétés par actions;
- La norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées.

Additionnelement à ces normes de rapport nous vous présentons les annexes objets de notre contrôle et d'analyse à savoir:

- Balances Générales des comptes clos le 31/12/2020.
- Bilans: Actifs/Passifs de l'exercice 2020.
- Tableau des Comptes de Résultat Arrêté au 31/12/2020.

Biskra,le 30 Avril 2021

Le Commiscate Art Comptes

SOMMAIRE

- Introduction : Lettre de présentation générale ……..……01 et 2

I- La norme sur la certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels, ou, éventuellement, an refus de certification diment motivé; …….....03 à12

II-La norme sur la certification des comptes consolidés et des comptes combinés ..14

III-La norme sur les conventions réglementées ;…….....15

IV-La norme sur le montant global des Cinq (5) rémunérations les plus élevées.. 16

V-La norme sur les avantages particuliers accordés au personnel; ……..17

VI-La norme sur l'évolution de résultat des Cinq (5) derniers Exercices et de résaltat par action on part sociale; ……18

VII-La norme sur les procédures de contrile interne ; ……...19

VIII-La norme sur la continuité d'exploitation; …….……....20

IX - La norme relative à la détention d'actions en garantie; ……21

XI-La norme relative à l'opération d'augmentation du capital; …….....22

XII - La norme relative à l'opération de réduction du capital ; …….....23

XIII-La norme relative à l'émission d'autres valeurs mobilières; ……24

XIV-La norme relative à la distribution d'acomptes sur dividendes ; 25

XV-La norme relative à la transformation des sociétés par actions; ……..26

XVI-La norme relative aux filiales, participations et sociétés contrôlées ; ..28

XVII-Annexes;.....28

I-RAPPORT D'EXPRESSION D'OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS

Monsieur le gérant:
Messieurs les actionnaires de l'Entreprise de Spa Eau minérale GUEdila .

En exécution du mandat de commissariat aux comptes qui nous a été confié, nous avons l'honneur de vous rendre compte de notre mission de commissariat aux comptes au titre de l'exercice clos le 31/12/2020.

Cet examen a été **réalisé** sur la base de **sondage**, par recours aux **pièces justificatives nécessaires**, ainsi qu'au moyen de recoupements appropriés.

Nos travaux ont porté sur l'examen:

1^{0})-Des annexes comptables, des soldes des comptes sociaux affichés dans la balance générale arrêtée à la date de clôture, ainsi que du contrôle des recollements physiques de fin d'année 2020:

- La balance Générale de l'os auexercice cl' 31/12/2020.
- Le Bilan comptable de l'exercice 2020,
- Le tableau des comptes de résultat arrêté au 31/12/2020,
- Les livres légaux,
- Le traitement comptable de certains comptes de Bilan et de Gestions.

Les comptes de la Spa Eau minérale GUEdila , établis le 31/12/2020, sont arrêtés conformément aux dispositions du nouveau système comptable et financier (S.C.F) et aux diligences généralement admises en la matière et s'élève à:

- Un résultat **POSITIF** de **: 2 348 614 484,03 DA (DEUX MILLIARDS TROIS CENT QUARANTE HUIT Million SIX Cent QUATRORZE MilLE QUATRE CENT QUATRE VINGT QUATRE Dinars Algériens ETZERO TROIS Centimes).**

- Un **total net bilan** tant à l'actif qu'au passif de**: 4 923 396 100,61 DA (QUATRE MilliardS NEUF Cent Vingt TROIS Million TROIS Cent Quatre MILLE Cent Dinars Algériens ET SOIXANTE ET UN Centimes).**

A-Opinion sur les Etats Financiers

IV-Rapport sur les Cinq rémunérations les plus élevées

En application de l'article 680, alinéa 3, du décret législatif sus visé : Nous certifions que le montant global des salaires nets versés au cours de l'exercice 2020 aux personnes les mieux rémunérées de la Spa Eau minérale GUEdila s'élève à : ********** **DA** (Cinq Million Trois Cent Trente Sept Mille Quatre Cent Soixante Dix Dinars Algériens Soixante Seize Centimes détaillés comme suit:

Nom et prénom	Fonction	Net payé
//	//	//
//	//	//
//	//	//
//	//	//
//	//	//
Total:		**********

Biskra, le 30 Avril 2021

Le Commissair Aux Compres

V-Le rapport sur les avantages particuliers accordés aux personnels

En application des dispositions du code de commerce, nous avons l'honneur de vous tenir informer que nous n'avions pas eu pris connaissance d'aucun avantage est octroyé aux travailleurs de l'Entreprise Spa Eau minérale GUEdila au titre de l'exercice 2020.

Biskra, lef Avril 2021

Le Commissaire Aux Comptes

VI-Rapport sur l'évolution du Résultat des Cinq Derniers Exercices

Conformément à l'article 628 du décret législatif n° 93-08 du 25 Avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 Septembre 1975 portant code de commerce, le tableau suivant vous présente les résultats des cinq derniers exercices enregistrés dans les livres comptables consolidés de la Spa Eau minérale GUEdila :

Exercice	Résultat Net	Nombre d'actions	Résultat par Action	Participations des travailleurs
2016		//	//	
2017		//	//	
2018		//	//	
2019		//	//	
2020		//	//	

Biskra, le 30 Avril 2021

Le Commissaire Aux Comptes

VII- Le Rapport spécifique sur les procédures du contrôle interne

Les méthodes de contrôle et de suivi des opérations comptables et financières pratiquées par l'Entreprise - Spa Eau minérale GUEdila , au cours de l'exercice 2020, sont Nettement appréciables seulement ne sont pas matérialisées par des procédures de gestion écrites.

Nous vous tenons informer que la tenue comptable, le suivi fiscal et parafiscal sont pris en charge par l'Entité elle même.

Biskra, le 30 Avril 2021

Le Commissair Aux Comptes

VIII- Le Rapport spécifique sur la continuité d'exploitation

En application des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011,

IX - Rapport relatif à la détention d'action en garantie

Le conseil d'administration doit être propriétaire d'un nombre d'actions représentant au minimum, vingt pour cent (20%) du capital social. Le nombre minimum d'actions détenues par chaque administrateur est fixé par les statuts. Ces actions sont affectées en totalité à la garantie de tous les actes de la gestion, même de ceux qui seraient exclusivement personnels à l'un des administrateurs. Elles sont inaliénables.
Si au jour de sa nomination, un administrateur n'est pas propriétaire du nombre d'action requis, ou si en cours de mandat, il cesse d'en être propriétaire, il est repute démissionnaire d'office, s'il n'a pas régularisé sa situation dans le délai de trois mois. Article 619 du code de commerce.

En application de ces dispositions nous n'avons pas eu pris connaissance d'aucune mesure prise au sens de cet dite article.

Biskra, le 30 Avril 2021

Le Commissaire Aux Comptes

X-Rapport relatif à l'opération d'augmentation du capital

En application des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, nous vous tenons informer que nous n'avions pas eu pris connaissance d'aucune augmentation de capital social de l'entité Spa Eau minérale GUEdila a été réalisée au cours de l'exercice 2020.

Biskra, 30 Avril 2021

Le Commissient Aux Comptes

XI-Rapport relatif à la l'opération de réduction du capital

En application des dispositions du décret exécutif n 11-202 du 26 mai 2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, nous vous tenons informer que nous n'avions pas eu pris connaissance d'aucune réduction de capital social de l'entité Spa Eau minérale GUEdila a ené réalisée au cours de l'exercice 2020

Biskra, le Avril 2021

Le Commbaire Aux Comptes

XII - Rapport relatif à l'émission d'autres valeurs immobilières

En application des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, nous vous tenons informer que nous n'avions pas eu pris connaissance d'aucune émission d'autres valeurs immobilières a été réalisée par l'entité Spa Eau minérale GUEdila ou par ses actionnaires au cours de l'exercice 2020.

Bisk, le 30 Avril 2021

Le Commissaire Aux Comptes

XIII-Rapport relatif à la distribution d'acomptes sur dividendes

XIV - Rapport relatif à la transformation des sociétés par actions

En application des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, nous vous tenons informer que nous n'avions pas eu pris connaissance d'aucune transformation que l'entité Spa Eau minérale GUEdila , a subit au cours de l'exercice 2020.

Biskra, le 30 Avril 2021

Le Commissair Aux Comptes

XV-Rapport relatif aux filiales, participations et sociétés contrôlées

En application des dispositions du décret exécutif n° 11-202 du 26 mai 2011, fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, nous vous tenons informer que nous n'avons pas eu pris connaissance d'aucune mesure prise par l'entité Spa Eau minérale GUEdila , au cours de l'exercice 2020, en ce sens.

Biskra, le 30 Avril 2021

Le Commoire Aux Comptes

XVI- Annexes

- Bilan Générale des comptes Arrâtée au 31/12/2020

- Bilan Comptable Arrêté au 31/12/2020

- Tableau des Comptes de Résultat Arrêté au 31/12/2020

NB: Pour que notre rapport ne soit pas trop volumineux, nous avons jugé utile de ne pas joindre la balance générale des comptes comptables de l'exercice clos le 31/12/2020.

Biskra, le 30 Avril 2021

Le Commissaire Aus Comptes

ملحق رقم: 18

N
W
E
S
Vers Batna
Commune de
Djemorah
GUEDILA
WILAYA DE
BISKRA