جامعة قاصدي مرباح- ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة : لبنى محدادي

بعنوان:

أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية

دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة (2010 _ 2013)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 10 / 06 / 2014

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ / عمر موساوي أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

الدكتور/ محمد الصغير قريشي أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة .....مشرفا

الأستاذ/ عبد الرحمان بابنات أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ....مناقشا

السنة الجامعية: 2013-2014

جامعة قاصدي مرباح- ورقلة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة : علوم التسيير
التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة : لبنى محدادي

بعنوان:

أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية

دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة (2010 _ 2013)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 10 / 06 / 2014
أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ / عمر موساوي أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا
الدكتور/ محمد الصغير قريشي أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة .....مشرفا
الأستاذ/ عبد الرحمان بابنات أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ....مناقشا

السنة الجامعية: 2013-2014

الإهداء

- إلى من يشتهي اللسان إلى نطقها وترف العين وحشتها، إلى من تخشع الأحاسيس لذكرها ويرتجف كبدي كلما أبتعد عنها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع دعواتها الغالية "أمي الحبيبة"
- إلى من علمني أبجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها إلى من ناضل لأجلي وتعب لأرتاح إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول إلى جوهرة قلبي رمز الاحترام والتقدير " أبي الحبيب"
- اللهم اجعل أمي وأبي من السبعون ألفا الذين يدخلون الجنة بلا حساب، فأمي لا تقدر بثمن وأبي لا يكرره الزمن
- إلى من علمني أسس الحياة والثقة بالنفس إلى من رباني على أصول الدين والفقه والصدق والإخلاص أمرا لي وذكره مني فخرا "جدي العزيز" أطال الله في عمره
- إلى أحسن الأساتذة طيلة فترة دراستي إلى رمز الأدب والأخلاق إلى الذي شجعني على مواصلة درب العلم والطريق الصحيح أستاذي الفاضل "قريشي محمد الصغير"
- إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هو أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتي إخوتي الأعزاء "محمد توفيق، هاجر، مروة، هداية، لجين"
- إلى الضيف الجديد في العائلة ومدخل البهجة والسرور البرعم "أمير" حفظه الله ورعاه وجعله من حفظة القرآن
- إلى من أشعر بجانبهما بسعادة كبيرة وراحة عظيمة وكانت علاقتي بهما مبنية على الحب والصراحة المتبادلة ثمرتها الحكمة والنصح والوفاء إليكما يا زهرتا الخلود "يمينة، ربحة" يا رب حقق لهما كل أحلامهما واحفظهما وارضى عنهما
- إلى أعز الصديقات اللواتي جمعتني بهن أغلى الذكريات "حنان، وسيلة، مروة، سارة، فاطمة، إيمان، دلال، نعيمة، نور الهدى، فاطمة الزهراء، حدة"
- إلى كل زملائي دفعة 2014 ماستر تدقيق ومراقبة التسيير وإلى كل طلبة كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
- إلى عمال الإدارة بقسم التسيير "فاطمة، نورة، سعيدة، فتيحة، مفيدة"
- إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل من يؤمن بان بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا قبل ان تكون في أشياء أخرى،

" إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع "

ليلى

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع

اللهم إنا نسالك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير الممات وثبتنا على دينك وثقل موازين حسناتنا وثبت إيماننا وأرفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا وغفر خطايانا ونسألك العلا في جناتك الفردوس الأعلى وصل اللهم وسلم على خير الخلق سيدنا محمد أما بعد :

نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة، ثم نتقدم بالشكر الجزيل والخاص إلى الأستاذ المشرف قريشي محمد الصغير على دعمه ومساندته لنا من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة وشجعني في رحلتي إلى التميز والنجاح والتفوق

كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان غلى محافظي الحسابات خنقاوي عبد الكريم، بن داود عبد الرزاق، ميموني الحاج، غوالي محمد البشير على مدهم لنا يد العون والمساعدة وتواضعهم معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل اكبر استفادة من الدراسة

وبالشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير.

الملخص :

تهدف دراستنا إلى إبراز أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وذلك من خلال الدور المحوري والفعال الذي يلعبه في تلبية احتياجات مستخدمين القوائم المالية، وكذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية وحالات الغش والتلاعب بأملاكها.

اعتمدنا في دراستنا على أداتين هما تقارير محافظي الحسابات والمقابلة الشخصية، حيث تم تحليل 15 تقرير لخمس 5 مؤسسات جزائرية مختلفة النشاط والقطاع بغية تحليل وتفسير هذه التقارير للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما مكنتنا المقابلة الشخصية من آخذ آراء المهنيين والمتمثلين في محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات وخبراء محاسبين.

خلصت دراستنا إلى أن التدقيق المحاسبي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه القوائم وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات المدقق المحاسبي وتعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للحصول على دقة وسلامة ومصداقية القوائم المالية .

الكلمات الافتتاحية : التدقيق المحاسبي، جودة القوائم المالية، مستخدمي القوائم المالية، تقارير محافظي الحسابات.

Abstract

Our Study aims to show the impact of accounting audit on the quality of financial statements by the important role that plaid in satisfying needs of financial statements users, as well as the clarification that accounting audit is the basic foundation to check the correctness of accounting & financial information and data, and to ensure the accuracy of the financial statements through its content of company to avoid accounting mistakes and cases of fraud and manipulation of its property.

We based in our study on two means which are auditors reports and interviews, so we analyzed 15 reports of five 5 Algerian different companies in several fields and sectors to analyze well this reports to understand properly the question raised. Also, the interview that we did with Worker (Official Accountant, Auditors and Accounting experts) allows to us to get a good idea about their point of views.

We conclude in our study that accounting audit leads to improve financial statements so we give a guarantee to the users of these statements, by the application of the recommendations of the auditors and enforce the internal system of control to obtain an accurate financial statements.

Key words : Accounting audit, Quality of financial statements, users of financial statements, Auditors reports.

قائمة المحتويات

الإهداء III
الشكر IV
ملخص V
قائمة المحتويات VI
قائمة الجداول VII
قائمة الأشكـــــال البيانية VIII
قائمة الملاحـــق IX
قائمة الإختصارات والرموز X
المقدمة ..... ب

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي والقوائم المالية 1
تمهيد 2
المبحث الأول : التدقيق المحاسبي أساس ضمان جودة القوائم المالية 3
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية 15
خلاصة 21

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية 22
تمهيد 23
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة 24
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها 26
خلاصة 42
الخاتمة 44
المصادر والمراجع 47
الملاحق 53
الفهرس 69

قائمـــة الجـــــــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1.1	الفرق بين المحاسبة والتدقيق	08
الجدول 1.2	فحص محتوى تقارير مؤسسة سيبتال كاترينغ حاسي مسعود	27
الجدول 2.2	فحص محتوى تقارير مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية ورقلة	29
الجدول 3.2	فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة	32
الجدول 4.2	فحص محتوى تقارير مؤسسة سالر الفتح ورقلة	35
الجدول 5.2	فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية إليزي	37

قائمــة الأشكـــــــــال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1.1	مستخدمو القوائم المالية	08
الشكل 2.1	معايير التدقيق المتعارف عليها	11

قائمــة الملاحـــــق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق 1	تقارير مؤسسة سيبتال كاترينغ لثلاث سنوات متتالية (2013/2012/2011)	54
الملحق 2	تقارير مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية لثلاث سنوات متتالية (2012/2011/2010)	57
الملحق 3	تقارير مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة لثلاث سنوات متتالية (2012/2011/2010)	60
الملحق 4	تقارير مؤسسة سالر الفتح لثلاث سنوات متتالية (2012/2011/2010)	63
الملحق 5	تقارير مؤسسة الوكالة العقارية اليزي لثلاث سنوات متتالية (2012/2011/2010)	66

قائمــة الاختصارات والرموز

الإختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
SCF	**Systéme comptable financier**	النظام المحاسبي المالي
PCN	**Plan comptable nationnal**	المخطط المحاسبي الوطني
IAS 01	**International Accounting Standard N01**	المعيار المحاسبي الدولي الأول
IFRS	**International Financial Reporting Statement**	المعايير الدولية للتقارير المالية

مقـــدمة

أ. طرح الإشكالية

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم حيث تنفصل الملكية فيها على التسيير ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية والتلاعبات وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي أبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق وكذا مدى كفاءة القائمين عليه، وذلك من خلال تزايد مستخدمو القوائم المالية فتحضير القوائم المالية ليس هدفا في حد ذاته ولكن وسيلة لتوفير المعلومات لكافة المستخدمين.

سعت الجزائر في محاولة إلى إيجاد التوافق المحاسبي كما تبنت النظام المحاسبي المالي الذي حدد القوائم المالية الأساسية ، بحيث تعمل هذه القوائم على تبسيط البيانات المالية والمحاسبية لتكون قابلة للفهم وموضوعية وملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، من أجل مزاولة مهمة التدقيق المحاسبي على مختلف هذه القوائم، إذ أصبح الأداة الفعالة التي تبرز صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليه خاصة إذا كان تقرير المدقق المحاسبي إيجابي على الأداء المحاسبي للمؤسسة.

تجدر الإشارة إلى أن مهنة التدقيق المحاسبي مازالت تشهد عدة قصور ونقائص في الجزائر حيث طغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي، بالإضافة إلى عدم إدراك معايير التدقيق الدولية من قبل المدققين وعدم التزام المؤسسات بتطبيق المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية و التأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق عن نشاط المؤسسة.

بناءا على ما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية في السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، وبالتالي ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة على الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

- ماهي أساليب وسياسات التدقيق المحاسبي التي تضمن صحة القوائم المالية ؟
- هل يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين نوعية المعلومات المالية والمحاسبية ؟
- فيما يكمن أثر تطبيق ارشادات تقرير المدقق المحاسبي على وضعية المؤسسة ؟

ب.فرضيات البحث

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية :

-يساهم التدقيق المحاسبي في تحديد الأدوات اللازمة لإثبات مصداقية القوائم المالية.

-يعتبر تقرير المدقق المحاسبي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي.

-تبرز تقارير المدقق المحاسبي إنعكاسا إيجابيا علىجودة القوائم المالية من خلال تطبيق المؤسسة لإرشاداته.

ت. مبررات إختيار الموضوع

- الحاجة الماسة للتدقيق المحاسبي من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.

- عدم وجود إطار نظري لإثبات العلاقة بين التدقيق المحاسبيوالقوائم المالية في المؤسسة الإقتصادية.

- إرادة الباحث في مواصلة البحث في مجال تخصصه.

- الميول الشخصي إلى إحتراف مهنة التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد يخص الموضوع خاصة النصوص التشريعية والتنظيمية التي تجسدها على أرض الواقع.

ث. أهداف الدراسة وأهميتها

✓ **تهدف الدراسة عموما إلى :**

- معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي للقوائم المالية في تحسين أداء المؤسسة وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة.

- توضيح أثر تقرير المدقق المحاسبي على المؤسسة وضرورة ضمان صحة القوائم المالية.

- تحليل تقارير مدقق الحسابات في القوائم المالية بناءا على النظام المحاسبي المالي.

✓ **تندرج أهمية الدراسة في :**

ـ كون تقارير التدقيق المحاسبي لها أثر على سلامة القوائم المالية من خلال إتباع توصيات المدقق باعتبار أن هذه التقارير تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، كما يلزم المدقق المحاسبي فحص القوائم المالية من خلال معايير التدقيق الدولية من أجل توفير بيئة مناسبة وملائمة ومنسجمة مع البيئة الدولية وبالتالي بقاء المؤسسة واستمراريتها.

ج.حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة التدقيق المحاسبي والقوائم المالية والدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وبالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة فيما يلي :

الحدود المكانية :تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مكاتب محافظي الحسابات لولاية ورقلة.

الحدود الزمانية :تتضمن دراسة وتحليل رأي المدقق المحاسبي لثلاث دورات محاسبية من 2010 إلى 2013 من أجل تتبع رأي المدقق.

ح. منهج البحث والأدوات المستخدمة

من أجل الوصول إلى أهداف البحث والإجابة عن مختلف الأسئلة السابق طرحها واختبار الفرضيات استخدمنا منهجين، المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجزء النظري،أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التجريبيلملائمته مع منهجية (IMRED)المعتمدة،وقد تم دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات لثلاث سنوات متتالية وذلك باستخدامأداتين هما المقابلة الشفوية والوثائق الخاصة بمدقق الحسابات.

خ.صعوبات البحث

ـ صعوبة تطبيق المنهجية الجديدة (IMRED)لإعدادمذكرات التخرج؛

ـ قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر؛

ـ عدم التجاوب المحسوس من قبل مكاتب محافظي الحسابات بسبب إنشغلاتهم بإعداد التقارير وتسويات نهاية السنة وذلك تزامنا مع فترة التربص.

د. هيكل البحث

سعيا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها وكذا من أجل إختبار صحة الفرضيات، تناولنا الموضوع من خلال فصلينكالتالي :

الفصل الأول : متعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي والقوائم المالية وتضمن ذلك مبحثين، الأول يشمل التدقيق المحاسبي أساس ضمان جودة القوائم المالية وذلك من خلال تحديد ماهية القوائم المالية في المطلب الأول وماهية التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية في المطلب الثاني، أما المبحث الثاني فقد تناول الأدبيات التطبيقية من خلال عرض الدراسات السابقة في المطلب الأول وذكر أوجه الشبه والاختلاف ومميزات الدراسة في المطلب الثاني.

الفصل الثاني :تعلق بالدراسة الميدانية حيث تناول دراسة حالة عينة عشوائية من تقارير محافظ الحسابات ويشتمل على مبحثين هو الأخر ففي المبحث الأول تضمن الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني شمل فيه نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي والقوائم المالية

تمهيد

يكتسي التدقيق المحاسبي أهمية بالغة من خلال نتائج التقارير المعدة من طرف المدققين، ومن أجل الاعتماد على دراسة القوائم المالية حيث تبرز وجود معاملات مؤثرة في الأطراف المشاركة ونتيجتها تسجل عند وقوع وتصفية هذه الأخيرة وفقا للغة المحاسبة وعليه تكمن فائدة التدقيق المحاسبي في الدور الذي يلعبه في تحسين جودة القوائم المالية وكذا أهميته في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق.

وعليه يعتبر التدقيق المحاسبي الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها، وبغرض التعرف أكثر على مفهوم التدقيق المحاسبي وأهم مبادئه في فحص وتقييم القوائم المالية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسين كما يلي :

المبحث الأول : التدقيق المحاسبي أساس ضمان جودة القوائم المالية.
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية.

المبحث الأول : التدقيق المحاسبي أساس ضمان جودة القوائم المالية

من أجل التعرف أكثر على مفهوم التدقيق المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين أساسين يتمثل المطلب الأول في ماهية القوائم المالية أما المطلب الثاني يتضمن ماهية التدقيق المحاسبي والدور الذي يلعبه في تحسين جودة القوائم المالية.

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي[1]، وهي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية[2]. مع ضرورة توفير معلومات آنية وموثقة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الفعالة[3]، كما يتم عرض البيانات بالعملة الوطنية[4].

الفرع الأول : تعريف القوائم المالية

هي تلك الكشوف المالية* التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية[5].

الفرع الثاني : الخصائص النوعية للقوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. كما تمكنهم من كسب ثقتهم وعليه فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية من خلال قاعدة عامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية لضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية، وتتمثل أهم الخصائص الأساسية فيما يلي[6]:

- **القابلية للفهم (intelligibité)** : يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيدات[7]؛
- **الملاءمة (pertinence)** : يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مؤيد راضي خنفر، **تحليل القوائم المالية_مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3،الأردن ، 2011، ص : 28.

[2] كمال الدين الدهراوي،**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، دار وائل للنشر،الإسكندرية، 2006، ص : 13.

[3] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الأردن، 2010، ص : 31.

[4] Projet de système comptable financier, les paye bleuesinternationnales, 2008, P : 45.

[5] **القانون رقم 07-11المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المواد 26_27_28_29، العدد 74، الجزائر، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص :05.

* حسب قانون 11/07 تعرف القوائم المالية بالكشوف المالية.

[6] مصطفى طويل، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF**، دار الحديث للكتاب للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص : 45.

[7] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني،مداخلة بعنوان، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

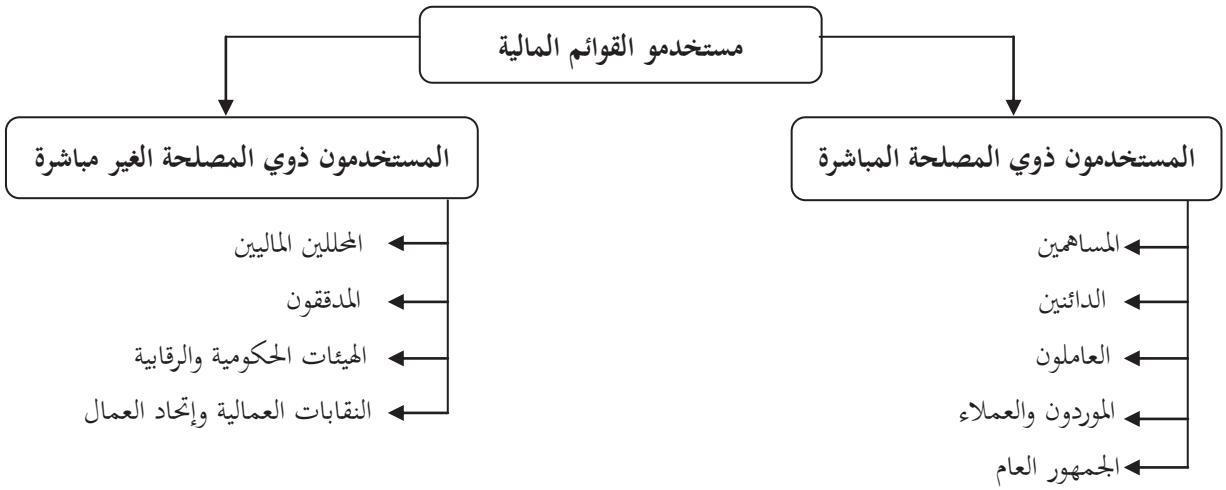
المناسب وتكون ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في القرار بحيث تساعد المستخدمين على إجراء التنبؤات[1]؛

- **القابلية للتماثل والمقارنة (comparabilité)**: تكون المعلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات[2]؛
- **المصداقية(Reliability)**: تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب[3]البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني،الحيطة والحذر، والشمولية.

الفرع الثالث : مستخدمو القوائم المالية

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة وقسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لأن مهمتهم تكمن في مساعدة وحماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة[4]:

الشكل رقم 1.1 : مستخدمو القوائم المالية



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، الجزائر، طبعة 2009، ص : 185.

---

[1] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting** , 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons, New York, USA, 2007, P : 48.

[2] علي عزوز، محمد متلوي، مداخلة بعنوان،**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**،الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.

[3] سعد بوراوي، مداخلة بعنوان، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ (IAS/IFRS)**،الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي،يومي 17 و18 جانفي 2010، ص: 10.

[4] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، مصر، 2009، ص:14.

أولا : المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة

- **المساهمين** : يهتم المساهمين سواء كانوا مساهمين حاليون أو المحتملين ومستشاريهم بالمحاضر والعوائد المتعلقة بالأسهم؛
- **الدائنين** : يهتم الدائنين بالمعلومات المتعلقة بآجال الاستحقاق والقدرة على السداد[1]؛
- **العاملون** : يهتم العاملون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات، توفير المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل[2]؛
- **الموردون والعملاء** : يهتم هاذين القطاعين بالحصول على معلومات تمكنهم من اتخاذ القرار لذا فهم يستخدمون التقارير المالية في دراسة قدرة المؤسسة على الاستمرار ويركزون على هذه المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل[3]؛
- **الجمهور العام** : تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويدهم بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها[4].

ثانيا : المستخدمون ذوي المصلحة الغير مباشرة

يتمثل المستخدمون ذوي المصلحة الغير مباشرة فيما يلي:

- **المدققين** : يعتبر المدقق وكيل المساهمين فكل الأطراف تعتمد على تقريره الذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية ويبدي رأيه الفني المحايد، وتتمثل وسيلة المدقق في إظهار وجهة نظره في أثار تقلبات الظواهر الاقتصادية في إعداد حسابات النتائج؛
- **الهيئات الحكومية والرقابية** : تعد الجهات الحكومية والرقابية صاحبة مصلحة في المؤسسة ونجاح معدلات أدائها الاقتصادي المرتفع بذلك تضمن هاته الجهات مقدرة المؤسسة على سداد الضرائب بانتظام؛
- **النقابات العمالية وإتحاد العمال** : تشمل هذه الفئة كل من العاملين والنقابات والاتحادات المهنية التي تمثلهم والذين يقومون بمهمة تجميع المعلومات اللازمة للاطمئنان على مستقبل المؤسسة التي يعملون بها، ومدى قدرتها على الاستمرار كمصدر دخل[5]؛
- **المحللين الماليين** : المستثمرين الذين يمثلون عملائهم، فإن أي خلل في القوائم والإيضاحات ينعكس على صحة التحليل وبتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء، ويرى البعض أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بإجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب[6].

---

[1] فضالي إلياس، مداخلة بعنوان، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الوطنيحول المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بسوق أهراس، يومي 25 و26 ماي 2010.

[2] صالح مرازقة، مداخلة بعنوان، **القوائم المالية حسب المعايير المحاسبة المالية الإسلامية**، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ... ورهانات المستقبل "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية، بدون تاريخ، ص: 08.

[3] فائز زهدي الشلتوني، مذكرة ماجستير بعنوان، **القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، غير منشورة، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2005، ص : 33.

[4] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، الجزائر، طبعة 2009، ص : 185.

[5] مدحت فوزي عليان وادي، مذكرة ماجستير بعنوان، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، غير منشورة، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2006، ص : 143.

[6] R . PAPIN » **la création d entreprise** »,dunod, paris, 2011.

الفرع الرابع : عرض القوائم المالية

تقوم معظم المؤسسات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي،السداسي والثلاثي[1]، حسب نص المادة 210من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 تشمل الكشوف المالية على الميزانية، حسب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة [2].

- **قائمة المركز المالي** : تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسة[3]، كما توفر معلومات مفيدة عن مدى قوة المركز المالي للمؤسسة، لتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير[4]، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية[5]؛
- **قائمة حساب النتائج** : تبنى قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح[6]، وهو كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزتها المؤسسة خلال مدة معينة وتبرز النتيجة الصافية لهذه المدة كما يسمح بتحديد مردودية المؤسسة[7]، إذ يتم الاعترافبالإيرادات والتكاليف عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن[8]؛
- **قائمة جدول سيولة الخزينة** : الغرض الأساسي منها هوتحديد معلومات على المقبوضات (مصادر السيولة) والمدفوعات (المخصصات النقدية) للمؤسسة التي تؤثر على التدفقات خلال الفترة[9]،كما تهدف هذه القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية[10]، كما أوصى المشرع الجزائري بالطريقة المباشرة والتي تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية للزبائن، الموردون والضرائب قصد إبراز تدفق مالي صافي، وكذلك تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة، أما الطريقة الغير مباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى[11]؛

---

[1] أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13_15 أكتوبر 2009، ص: 07.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 156/08 في جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 **يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07** المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25نوفمبر 2007 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، جريدة رسمية رقم 27 مؤرخة في 28 ماي 2008، الجزائر.

[3] خديجة لدرع، ليلى عبد الرحيم، مداخلة بعنوان،**قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1)**، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس،يومي 25 و26 ماي 2010، ص : 05.

[4] محمد مطر،**مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007،ص : 169.

[5] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص : 111.

[6] http:// www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=16#. UT3f32dirIU28/02/2014 أطلع عليه بتاريخ :

[7] عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**،مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص : 215.

[8] http://search.4shared.com/postDownload/bt7H_k0P/___online.html2014/02/28 أطلع عليه بتاريخ

[9] عبد الفتاح أبو المكارم وصفي، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الجديدة، الطبعة الثانية، مصر، 2004، ص: 527.

[10] صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، الجزائر، 2008، ص:189.

[11] المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 **يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07** المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25نوفمبر 2007 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19المؤرخ في 25 مارس 2009، الجزائر، ص : 26.

- **قائمة تغيرات الأموال الخاصة** : يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية[1]، كما تعرف على أنها عبارة عن قائمة توضح مختلف التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية حيث تضم هذه القائمة مختلف المعلومات المتعلقة بـ[2] :" النتيجة الصافية للفترة، كل عناصر النواتج والأعباء والأرباح والخسائر المتعلقة بالأموال الخاصة، أثر التغير في طرق المحاسبة لعناصر الأموال الخاصة، قرارات تخصيص النتيجة (توزيعات مخصصة) "؛
- **ملاحق القوائم المالية** : تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية إضافة إلى ذلك الإفصاح عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال[3]،وبالأخص توضيح المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة[4].

المطلب الثاني : ماهية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي عملية مهمة وضرورية بالنسبة للمؤسسات فهو يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية والمتوسطة المدى نظرا لما تضيفه عملية التدقيق من مصداقية والتأكيد على صحة القوائم المالية[5]، لضمان حقوق أصحاب المصالح وكذا اكتشاف الغش وكل ما هو مخالف للمبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها[6].

الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وأنواعه

سنتطرق إلى تعريف التدقيق المحاسبي والفرق بين التدقيق والمحاسبة وأنواع التدقيق.

أولا : تعريف التدقيق المحاسبي

هو فحص منظم ومستقل للقوائم المالية ويشمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة[7]، مع مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة لإبداء الرأي الفني والمحايد على مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة[8]، وتوصيل نتائج التقرير إلى المستفيدين[9].

---

[1] شعيب شنوف، **مرجع سبق ذكره**، ص: 29.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر_من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006، ص : 230.

[3] منورأوسرير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي،يومي 17 و18 جانفي 2010، ص: 4.

[4] عبد القادر بكيحل، مذكرة بعنوان : أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعلومات المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوربي، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009/2008، ص : 76.

[5] Benoit pigé, **Gouvernance contrôle et Audit des organisations**, Ed, Economie, paris, 2008, p : 37.

[6] إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر التدقيق**، مكتبة المجمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص : 17.

[7] Paul gagnon, **question l'audit sécurité**, Afnor 2006, p : 03.

[8] سامي محمد الرقاد، لوي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص: 21.

[9] هادي تميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006، ص : 19.

ومن خلال التعريف نلاحظ أن التدقيق المحاسبي حتى تصل إلى هدفه الرئيسي ركز على ثلاث نقاط أساسية وهي[1]:

- **الفحص** : يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛
- **التحقق** : يقصد به إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية النهائية،والتأكد الفعلي من وجود العناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي؛

ويمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقق عمليتان مترابطتان وينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني والمحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة واضحة وسليمة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي؛

- **التقرير** : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية داخل المؤسسة وخارجها ويعتبر تدقيق المدقق هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

ثانيا : الفرق بين التدقيق والمحاسبة

من المعروف أن هناك علاقة قوية بين التدقيق والمحاسبة[2] إلاأنه توجد فروقات عديدة تبرز في الجدول التالي :

جدول رقم 1.1 : الفرق بين المحاسبة والتدقيق

	المحاسبـــــــــــة	التدقيـــــــــــق
01	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	علم تحليل وفحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية.
02	تقوم بقياس الأحداث المالية في المؤسسة من خلال إعداد قائمة حساب النتائج وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	يقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المؤسسة.
03	المحاسب موظف يتبع إدارة المؤسسة ويتقاضى أجره من الإدارة.	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المؤسسة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المؤسسة.
04	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته.	المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها.
05	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.	المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص: 16.

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار النشر، عمان، الأردن، 2001، ص :09.

[2] رفيق بن عيسى، مذكرة ماجستير بعنوان : التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS دراسة مقارنة حالة الجزائر، جامعة المدية، 2010/2009، ص : 07.

نستخلص من خلال الجدول أن هناك عدة فروقات بين التدقيق والمحاسبة ، حيث أن المحاسبة هي ذلك العلم الذي يقوم بتجمع المعلومات وتبويبها في شكل قوائم مالية ،في حين أن التدقيق هو ذلك العلم الذي يحكم مدى تمثيل تلك القوائم المالية للواقع.

ثالثا : أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق المحاسبي إلى ما يلي:

1/ من حيث الاستقلالية والحياد

يرتكز على نوعين أساسيين هما[1] :

- **التدقيق الداخلي** : لقد تم الاعتماد على التدقيق الداخلي من أجل احتياجات الإدارة إلى وجود رقابة داخلية تضمن التحقق من عمليات المؤسسة وهي خلية التدقيق الداخلي ويتضمن هذا النوع فحص منظم لأنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق[2]ويشمل أيضا على المدقق الداخلي بصفته شخص موظف في المؤسسة بالتدقيق والرقابة وإعطاء الاستشارات الضرورية لمختلف المستويات الإدارية؛
- **التدقيق الخارجي** : تقوم به جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام حيث أن الوظيفة الأساسية للمدقق الخارجي هو إجراء فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها تمت فعلا والخروج بتقرير يتضمن رأيه الفني والمحايد في نظام الرقابة الداخلية وسلامة القوائم المالية[3].

2/ من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين هما[4] :

- **التدقيق الإلزامي** : يحتم القانون القيام به،حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة من العقوبات المقررة؛
- **التدقيق الاختياري** : هو التدقيق الغير ملزم بقانون معين أو بلائحة معينة وإنما لأغراض معينة متعلقة بالمؤسسة.

3/ من حيث مدى فحص حجم الاختبارات

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين هما[5] :

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص : 26.

[2] Daoudyousefsobh, **Internal Audit Manual, According To International Stondards**, Le union des bonquearabes, loubnan, 2007, P: 79.

[3] خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص : 12.

[4] Daoudeyousefmatin, **Internal Aaudit Manual**, Qccording to International standars, Lunion des banquesarabes, Loubnane, 2007, P : 79.

[5] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2001، ص : 194.

التدقيق الشامل (التفصيلي) : المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية،يصلح هذا النوع في المؤسسات صغيرة الحجم،بينما في حالة المؤسسات الكبيرة سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة؛

- **التدقيق الاختباري** : ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور المؤسسات الكبرى ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة وفي حالة توفر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

4/ من حيث نطاق عملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين أساسيين هما[1] :

- **التدقيق الكامل** : هو التدقيق الذي لا يضع في الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص؛
- **التدقيق الجزئي** : هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره.

5/ من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا التقسيم ينقسم إلى قسمين هما[2] :

- **التدقيق المستمر**: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراءات اختبارات السنة المالية ككل وفق برنامج زمني محدد مسبقاً وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة،مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية؛
- **التدقيق النهائي** : يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية،ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

الفرع الثاني : معايير التدقيق المتعارف عليها

تعتبر هذه المعايير مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المدقق وإعداد التقرير بكفاءة وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات كما هو موضح في الشكل الموالي[3] :

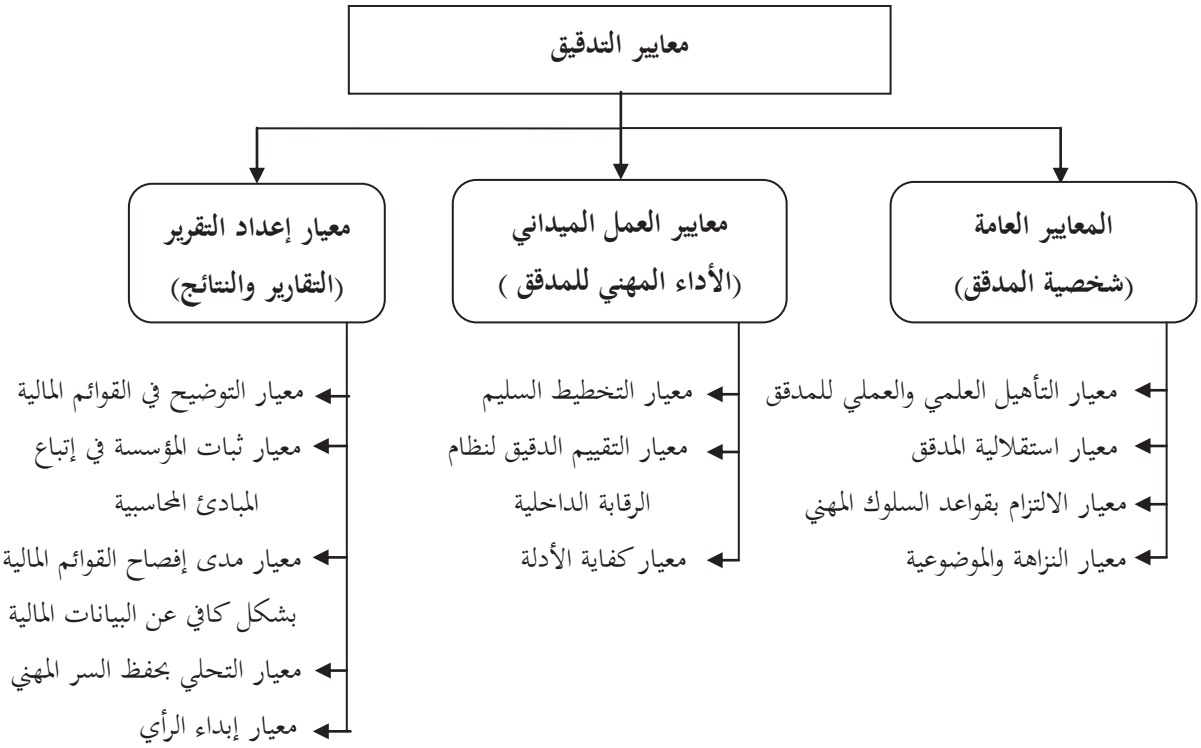
---

[1] خالد راغب الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص : 22.

[2] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص : 195.

[3] زهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص : 32.

شكل رقم 2.1 : معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بابنات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص : 20.

انطلاقا من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثال مجمع المحاسبين والمدققين الأمريكيين، ومحافظي الحسابات الفرنسيين والنصب القانوني لمهنية التدقيق في الجزائر، يمكن اختصار معايير التدقيق المتعارف عليها في المجموعات التاليةحسب الشكل أعلاه :

✓ **المجموعة الأولى : المعايير العامة**

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق[1]؛
- يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 91_08، والمادة 67 من قانون 01/10[2]؛
- يجب على المدقق أن يبدل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

[1] الجريدة الرسمية،**قانون 08/91**، عدد 20، الجزائر، مؤرخة في 1991/05/1،ص: 651.

[2] الجريدة الرسمية،**قانون 01/10**، عدد42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19، ص: 11.

✓ **المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني**

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10[1]؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقتنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

✓ **المجموعة الثالثة : معايير إبداء الرأي**

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 01/10[2]؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

الفرع الثالث : تقارير المدقق المحاسبي

تستهدف عملية التدقيق المحاسبي إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناءا على ما يقوم به مدقق الحسابات من فحوص واختبارات ويقوم المدقق المحاسبي بتخطيط أعمال التدقيق للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق[3].

---

[1] الجريدة الرسمية، عدد 42،مرجع سبق ذكره، ص: 07.

[2] الجريدة الرسمية، عدد 42،مرجع سبق ذكره، ص: 08.

[3] فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004، ص: 28.

أولا : أنواع التقارير

عموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي[1] :

1/ التقريرالنظيف

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :

– أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
– عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في جدول حسابات النتائج أو في الميزانية؛
– صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
– حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2/ التقريرالتحفظي

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[2].

3/ التقريرالسالب

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، ويعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقوم عادة بوضع بمجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات[3].

4/ تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي[4] :

– وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة المؤسسة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع المؤسسة؛

---

[1] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2011، ص : 43.

[2] زهرة توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص : 104.

[3] Robert obert, **comptabilité et audit,** Manuel et Applications, paris, 2010, P : 405.

[4] Micheline friéderich, **comptabilité et audit**, Editions foucher, 2008, P : 516 .

– وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التنبؤ بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديها على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم ...وغيرها؛

– في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛

– عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛

– غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

ثانيا : العناصر الرئيسية لتقارير التدقيق المحاسبي

يتضمن تقرير مدقق الحسابات العناصر الرئيسية التالية[1] :

أ/ عنوان التقرير: حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات).

ب/ الموجه إليهم التقرير : يوجه إلى المساهمين ، أصحاب الحصص وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية؛

ج/ الفقرة الافتتاحية : تتضمن تحديد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛

د/ فقرة النطاق : تشمل وصفًا لنطاق وعملية التدقيق، كما أن الفقرة تفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض التدقيق، وكذلك بيانًا بأن أعمال التدقيق التي قام بها توفر أساسًا مناسبًا لإبداء رأيه؛

هـ/ فقرة الرأي : تتضمن رأيًا صريحًا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛

و/ المعلومات الأخيرة : تتضمن تاريخ التقرير، عنوان مراقب الحسابات، توقيع مراقب الحسابات .

الفرع الرابع : دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

يعتبر التدقيق المحاسبي الأداة الفعالة في تحسين المعلومات المالية والمحاسبية إذ يساهم مدقق الحسابات في اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير، كما يعمل على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أجل خلق قيمة مضافة لها تتمثل في زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة ومستخدمو القوائم المالية لضمان حقوقهم وحمايتها[2]، إذ أن أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق تبرز مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي.

مما يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وفية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي سلامة وصحة

[1] http://www.aadd2.com/vb/t79934.html أطلع عليه بتاريخ : 2014/03/03

[2] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص : 24.

ودقة هذه القوائم[1]كما يعتبر تقرير المدقق المحاسبي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما تبرز هذه التقارير انعكاسا إيجابيا في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية[2]، وأهم ما توفره هذه التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق المحاسبي الذي يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية والتأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية لضمان جودة فعالة للقوائم المالية وبتالي تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة[3].

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

يعتبر استطلاع الأبحاث والدراسات السابقة من المراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، ولقد تم الاستطلاع على العديد من الدراسات فيما يخص موضوع بحثنا وسنعرض أهم وأحدث ما توفر لدينا لذا سنتناول في هذا المبحث دراسات لها علاقة مع موضوع الدراسة الحالية وفق مطلبين الأول يتمثل في عرض الدراسات أما الثاني يتمثل في المقارنة بين هذه الدراسات.

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك حسب التسلسل التاريخي لها من الاحدث إلى الأقدم، حيث تم تقسيمها حسب الدراسات العربية والدراسات الأجنبية.

الفرع الأول : الدراسات العربية

✓ **الدراسة الأولى** : محمد بشير غوالي، مقال علمي بعنوان : **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث، العدد 12، ورقلة، 2013.

حاول من خلالها دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائر حيث تمحورت إشكالية الدراسة في " هل يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية من جهة وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى ؟"

هدفت هاته الدراسة إلى محاولة اكتشاف كل المخالفات القانونية بالقوائم المالية من طرف المراجع وكذا إمكانية إعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء من أجل توضيح أثر ذلك على قدرة خدمة المراجعة في تحقيق رضا المستفيدين من القوائم المالية لتلبية متطلباتهم واحتياجاتهم وذلك بناءا على الرد بخصوص الانتقادات التي وجهت للمهنة خاصة بعد فضيحة إنرون؛

---

[1] عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، ص : 06.

[2] زاهرة توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص : 177.

[3] مؤيد راضي خنفر، **غسان فلاح المطارنة**، مرجع سبق ذكره، ص : 51.

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التحليل الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي تم تصميم استبيان اشتمل على مجموعة من الأسئلة وقد تم استخدام مقياس ليكارت ذي النقاط الخمس لإعداد الاستمارة وكذا استخدام الإحصاء الوصفي من أجل وصف البيانات الإحصائية المأخوذة، كما يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات على أنهم طرف أساسي يمثل وجهة نظر مقدمي خدمة المراجعة والأطراف ذات العلاقة فأشتمل كل من المدراء الماليين والمؤسسات الخاصة والعمومية، مفتشي مصلحة الضرائب وموظفي البنوك؛

أهم النتائج التي تم التوصل إليها وجود تفاوت في أراء أطراف المحيط المهني حول جوانب تتعلق بطبيعة مهنة مراجعة القوائم المالية، وأن الغالبية العظمى من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون ان دور المراجع لا يختلف عن دور الشرطي الذي يتصيد أخطاء المارة ففي نظر هؤلاء المراجع لا يكتشف الأخطاء وبتالي الذي لا يكشف عيوب الإدارة لا داعي لوجوده في المؤسسة مما يدل على عدم استيعاب مستخدمو القوائم المالية لمهمة المراجع وللدور الذي يلعبه.

✓ **الدراسة الثانية :** محمد أمين مازون، مذكرة ماجستير بعنوان : **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، تخصص تدقيق ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2011،

حاول من خلالها دراسة مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر من قبل محافظي الحسابات؛تمحورت إشكالية البحث "إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟ وما مدى إمكانية انتهاجها في الجزائر ؟"؛

هدفت هاته الدراسة إلى محاولة إبراز الفائدة من المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق، كما تهدف إلى ضرورة الإطلاع على أراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة، وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى؛

من أجل معالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائيةالاستنباطية، حيث استهل الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي وكذا مراحل بلوغها الإطار الدولي فضلا عن مراحل صدور معايير التدقيق الدولي، كما اعتمد على الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للبحث، بالإضافة إلى الأداة الإحصائية بالنسبة للدراسة التطبيقية حيث انحصر مجتمع الدراسة على وضع شرط أساسي للمؤهل العلمي والعملي والخبرة الميدانية بالنسبة لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين وطلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، وكان الغرض من شمول مجتمع الدراسة المهنيين والأكاديميين هو الربط بين أراء الإثنين كون الموضوع يتعلق بمعايير دولية وبتالي وجود الفهم النظري لها قبل الوصول إلى الاقتناع بها وتطبيقها؛

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن التدقيق المحاسبي جاء بناءا على الحاجة إليه وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي وكذا التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال، كما يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، ويحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق التي تشهد قصورا عديدا وعليه يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية إعداد تدقيق القوائم المالية من أجل الرفع من مستويات الأداء لدى المدقق مما يحسن من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها وبتالي مساعدة مستخدمي تقارير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.

✓ **الدراسة الثالثة** : مجدي محمد سامي، مقال علمي بعنوان : **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية**، مجلة البحوث العلمية، العدد الثاني، جامعة الاسكندرية، 2009.

تمحورت إشكالية الدراسة في : ما هو دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية.

هدفت هاته الدراسة إلى تحليل ودراسة أثر لجان المراجعة على تحسين جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وكذا الاهتمام بمساهمة لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية في بيئة الاعمال المصرية.

اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل الاتجاهات في مجال لجان المراجعة وعلاقتها بحوكمة الشركات وأثرها على تحسين جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للوقوف على خصائص تلك الدراسات ومدى شموليتها.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية كما توصل إلى أن لجان المراجعة باعتبارها من آليات الحوكمة لها دورا محوريا في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية والتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتأكد من تقييم نظام الرقابة الداخلية لهذا من أجل القيام بهذه المهام يتعين أن يراعى تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة سواء محاسبين أو محللين ماليين لضمان جودة التقارير والقوائم المالية.

الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية

✓ **الدراسة الأولى** :

Douglas j. skinner, scientific articles, **Audit quality and Auditor Reputation Ovidence from Japan**, journal of Accoenting and Auditing, N: 05, 87, University of Chicago, 2012.

تمحورت إشكالية الدراسة في : فيما تبرز اهم الأساليب للحصول على جودة التدقيق المحاسبي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية ؟

هدفت هاته الدراسة إلى معالجة الأحداث المحيطة بجودة التدقيق المحاسبي وكذا تقييم أدلة مدقق الحسابات في المؤسسات اليابانية، كما تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات ومستخدمي القوائم المالية لتفادي المشاكل التي تعرقل مدقق الحسابات وإبعاد عوامل تغيير المدققين في المؤسسات.

لمعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج التحليلي التجريبي حيث استخدم المنهج التحليلي بغية دراسة الاحداث الأخيرة في اليابان حول سمعة المدققين ومعرفة السياسات اللازمة للحصول على جودة عالية للتدقيق، أما المنهج التجريبي فالغرض منه دراسة عينة إحصائية لمجموعة مؤسسات من أجل معالجة مشاكل الجودة في التدقيق وتم استخدامه في شكل استبيانات.

أهم النتائج المتوصل غليها هي أن تقييم ادلة المراجع أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها للحصول على جودة التدقيق المحاسبي وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية وكذا تتبع فرق التدقيق الخاصة بالمؤسسات تساعد في الحفاظ على سمعة المدقق، كما أن الاستعانة بمؤسسات ذات مستوى على من جودة التدقيق يمكننا من الاستفادة منها لتجديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة التدقيق المحاسبي وكذا الحفاظ على سمعة مدقق الحسابات الذي يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة.

✓ **الدراسة الثانية :**

Iyad Hassan HesseinAbuhem, memorndum Magister, **Factors Affecting the Quality of Auditing Frem the Externnal Auditor s point of view In Palestine**, University of gaza, 2005.

تمحورت إشكالية البحث في : ما هي أهم العوامل التي يمكن أن يستخدمها المدققين في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات التدقيق؟.

هدفت هاته الدراسة غلى التعرف على مفهوم جودة أعمال التدقيق وإبراز السياسات والإجراءات المكونة له لتحديد أهم العوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات والمساهمة في تطوير أداء مكاتب التدقيق بما يكفل تحقيق مستوى معقول من الجودة.

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لمناسبته مع طبيعة البحث، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة تتمثل في البرنامج الإحصائي SPSS، وبرنامج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova).

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن سمعة مكتب التدقيق وشهرته وعلاقته مع عملائه يؤثر إيجابيا على جودة تدقيق الحسابات حيث سمعة ومكانة هذا المكتب يجعلها أثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية لتعزز مكانتها بين مكاتب التدقيق الأخرى، وكذا ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلبا على جودة أعمال التدقيق من حيث تقدير أتعاب المدقق وعليه يعتبر استقلال مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة، ونتج أن العوامل الخاصة بإجراءات التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق أثر واضح في جودة أعمال التدقيق من خلال سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

المطلب الثاني : المقارنة بين الدراسات السابقة

سنحاول إجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال تحديد أجه الشبه والاختلاف وكذا عرض مميزات الدراسة.

الفرع الأول : أوجه الشبه والاختلاف

أولا : الدراسات العربية

✓ دراسة غوالي بشير 2013 :

تتشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف في معرفة دور مراجع الحسابات لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وكذا من حيث المنهج المتبع إلا أن وجه الاختلاف يقع في الدراسة الميدانية حيث تم استخدام استبيان وتم توزيع 180 استمارة بالنسبة للمدراء الماليين ومراجعي الحسابات ومفتشو مصلحة الضرائب وموظفي البنوك، إذ استخدام في طريقة المعالجة مقياس ليكارت وكذا الإحصاء الوصفي من أجل وصف البيانات المأخوذة، أما دراستنا فقد اعتمدت على تحليل 15 تقرير من تقارير مدقق الحسابات لعدة مؤسسات مختلفة وهذا من أجل معالجة المشكل المطروح.

✓ دراسة محمد أمين مازون 2011 :

تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يسعى إلى إبراز فائدة التدقيق المحاسبي من خلال الدور الفعال الذي يلعبه وكذا انعكاسه الإيجابي على المؤسسات بصفة عامة وعليه ركزت الدراستين على مساهمة التدقيق المحاسبي في إعطاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية، كما اعتمدتا على المنهج التحليلي الوصفي إلا أن الاختلاف يكمن في عينة ومجتمع الدراسة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع 170 استمارة استبيان لمحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين، وقد تمت معالجة الاستبيان عن طريق مقياس ليكارت من 4 و5 درجات، في حين تمثلت عينة ومجتمع دراستنا في 15 تقريرا من خلال إجراء دراسة حالة 5 مؤسسات جزائرية، وتمت معالجتها عن طريق المقابلة الشفوية مع محافظي الحسابات وكذا تحليل ومناقشة تقارير المؤسسات.

✓ محمد سامي 2009 :

تتشابه الدراستين من حيث الهدف والمضمون وهو الوصول إلى جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، كما تم الاعتماد على نفس المنهج التحليلي الوصفي إلا أن الاختلاف كان في الدراسة الميدانية حيث اعتمدت هذه الدراسة على معالجة ودراسة التقارير المالية لمعرفة واقع المراجعة في المؤسسات المصرية إلا أن دراستنا تضمنت تحليل ودراسة تقارير محافظي الحسابات لمعرفة واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات الجزائرية.

ثانيا : الدراسات الأجنبية

✓ دراسة Douglas j. skinner 2012 :

تتشابه الدراستين من خلال إبراز ودراسة جودة التدقيق المحاسبي كما اعتمدت الدراستين على نفس المنهج التحليلي الوصفي في حين برز الاختلاف في معالجة الدراسة الميدانية حيث اعتمدت هذه الدراسة على استخدام استبيان لدراسة عينة إحصائية لمجموعة مؤسسات يابانية لمعرفة آراء المدققين وأصحاب المؤسسات حول جودة التدقيق المحاسبي، أما دراستنا ركزت على مقابلة مدققي الحسابات وتحليل تقارير محافظ الحسابات الخاصة بمجموعة مؤسسات جزائرية بغية التعرف على دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

✓ **دراسة Iyad Hassan 2005**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف الذي يبرز عوامل التدقيق المحاسبي لتحسين جودة الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في حين برز الاختلاف في العينة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع 85 استمارة استبيان على مكاتب التدقيق والمحاسبين وتمت معالجتها من خلال البرنامج الإحصائي SPSS، وكذا برنامج تحليل التباين إلا ان دراستنا عالجت الموضوع من خلال تحليل وتفسير 15 تقرير يخص محافظي الحسابات لمؤسسات جزائرية مختلفة النشاط والقطاع.

الفرع الثاني : مميزات الدراسة

بعد طرح أهم الدراسات السابقة في البلدان المتقدمة والبلدان العربية، التي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي للقوائم المالية يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية :

- ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن ذاك في الدراسات السابقة، حيث ركزت دراستنا على معرفة واقع التدقيق المحاسبي من خلال دراسة التقارير على مستوى مكاتب محافظي الحسابات؛
- تعتمد هذه الدراسة على تحليل ودراسة مؤسسات اقتصادية مختلفة القطاع والنشاط لسنوات حديثة، أي بعد تبني النظام المحاسبي المالي؛
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير التدقيق الدولية؛
- محاولة التعرف على أراء المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وهذا على مستوى ولاية ورقلة حول أهمية التدقيق المحاسبي للحصول على جودة عالية للقوائم المالية من أجل مساعدة مستخدمي هذه القوائم على اتخاذ القرارات وتطوير الأداء المحاسبي في المؤسسة.

خلاصة

يشكل التدقيق المحاسبي المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية، كونه الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من صحة وسلامة القوائم المالية، حيث يعتبر تقرير المدقق المحاسبي ختام عملية التدقيق وبلورة لرأيه المحايد وذلك بالإبلاغ عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة وسلامة المعلومات الواردة فيها باعتبار المدقق متخصصا، نزيها من حيث اعتماده على معايير التدقيق الدولية مع ضرورة إيصال هذا التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية مما يلبي احتياجاته لبناء أساس سليم لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من أجل تمكينهم من تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي والمحاسبي بغية تحقيق أهدافها الإستراتيجية، لذا يلعب المدقق المحاسبي دورا محوريا وفعالا في المؤسسة إذ أن تقريره هو الأسلوب الأقوى لتحديد مختلف العمليات المحاسبية والمالية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

يبرز التدقيق المحاسبي دورا هاما في الحياة الاقتصادية كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من سلامة وصحة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير مدقق الحسابات الذي هو ختام عملية التدقيق المحاسبي وبلورة لرأيه الفني المحايد وذلك بالتحدث عن فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، وعليه تعتبر تقارير مدقق الحسابات الصورة المعبرة عن الوضعية الاقتصادية للمؤسسة، وتسهم في الوصول إلى قرار سليم بشأن نشاط المؤسسة وعمليات سيرها بما يتوافق مع الخطط الموضوعة.

سنحاول في هذا الفصل توضيح ومعرفة أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وذلك من خلال دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات لمعرفة أهم الطرق والأساليب لمعالجة تقارير محافظ الحسابات وذلك من خلال إختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية على تقارير المدقق المحاسبي بورقلة، حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي :

- **المبحث الأول** : الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثاني** : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سنتناول في هذا المبحث كيفية إنجاز الدراسة أي توضح المنهجية المتبعة وإختيار مجتمع الدراسة والعينة وتحديد المتغيرات وكيفية قياسها وذلك بغية الوصول إلى النتائج لتعميمها وكذا إبراز أهم الأدوات المستخدمة في تحليل المعطيات وإختبار الفرضيات.

المطلب الأول : طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب المنهج التتبع في الدراسة وكيفية اختيار مجتمع الدراسة والعينة المدروسة.

الفرع الأول : المنهج المتبع ومصادر المعلومات

سيتم تحديد المنهجية المتبعة في الدراسة ومصادر المعلومات المستخدمة في الدراسة

✓ المنهجية المتبعة

من أجل الوصول إلى هدف الموضوع والإجابة عن مختلف الأسئلة السابق طرحها سيتم الاعتماد على منهجين الأول المنهج الوصفي التحليلي العلمي للتدقيق المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية لتوضيح سياسة التوصيل الفعال في الموضوع أما الثاني المنهج التجريبي حيث تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات كأداة فعالة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث ومن أجل ربط واسقاط الجانب النظري على التطبيقي وتوضيح واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات لزيادة رصيد المعرفة عن الموضوع.

✓ مصادر معلومات الدراسة

اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين من المعلومات :

ـ **مصادر أولية** : من أجل معالجة الجانب التطبيقي للموضوع تم اللجوء الى مكاتب محافظي الحسابات بغية دراسة عينة من تقارير مدقق الحسابات التي تخص مجموعة عشوائية من المؤسسات الجزائرية بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ـ **مصادر ثانوية** : تم معالجة الجانب النظري للموضوع من خلال البيانات الثانوية وذلك بالاعتماد على عدة مراجع متاحة باللغة العربية و الأجنبية و المتمثلة في الكتب، الرسائل الجامعية، المداخلات، المقالات، المجلات، النصوص التشريعية والتنظيمية ومواقع الأنترنيت بغية إثراء الموضوع و إضفاء مصداقية أكبر لنتائجه.

الفرعالثاني: مجتمع و عينة الدراسة

يتمثل مجتمع و عينة الدراسة في مايلي:

✓ **مجتمع الدراسة**

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة عشوائية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والبالغ عددها خمس مؤسسات وهي كالاتي :

- مؤسسة سيبتال كاترينغ حاسي مسعود؛
- مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية ورقلة؛
- مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة؛
- مؤسسة الفتح ورقلة؛
- مؤسسة الوكالة العقارية إليزي.

✓ **عينة الدراسة**

تتمثل عينة الدراسة في 15 تقرير عن المؤسسات السابقة لتتبع رأي المدقق لثلاث دورات محاسبية وذلك من خلال إجراء دراسة حالة المؤسسات لدى مكاتب محافظي الحسابات لتوضيح ودراسة تقارير مدقق الحسابات ورؤية فيما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة قد أخذت بتوصيات المدقق.

الفرعالثالث: متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي :

- **المتغير المستقل:** يتمثل في التدقيق المحاسبي كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من سلامة القوائم المالية.

- **المتغيرالتابع:** يتمثل في القوائم المالية للكشف عن تأثير المتغير المستقل على هذا الأخير من خلال فحص وتقييم هذه القوائم المالية للوصول إلى جودة وإثبات مصداقيتها.

المطلبالثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

من أجل معالجة موضوع الدراسة الميدانية تمالاعتماد على أداتين تمثلتا في ما يلي :

الفرعالأول: الوثائق (تقارير مدقق الحسابات)

تم دراسة وتحليل تقارير مدقق الحسابات من أجل التوصل إلى نتائج مهمة ولذا ركزنا في هذه الدراسة على حجم كبير من الوثائق حيث تم الاعتماد على 15 تقريرا لمؤسسات متنوعة النشاط والقطاع بغية الوصول إلى نتائج عديدة ومتنوعة بالإضافة يساهم فحص مضمون تقرير مدقق الحسابات من أجل معرفة رأيه في إيجاد استنتاجات حول معالجة موضوع الدراسة.

الفرع الثاني : المقابلة الشخصية

تفيد المقابلة الشخصية في التأكد من الحقائق الخاصة عن طريق الأسئلة والتحاور مع مدقق الحسابات لمعرفة كيفية إنجاز التقارير والتأكد من تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها والالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعرفة رأيه في القوائم المالية من خلال تقريره النهائي وكذا الاستفادة من مؤهلات وخبرات ومهارات مدقق الحسابات، كما تتيح لنا هذه الأداة فرصا أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها وتسمح بمعرفة الواقع الميداني عن التدقيق المحاسبي.

وعليه يكمن الاعتماد على أداة المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم واضح لإشكالية البحث والحصول على الطرق والأساليب لمعالجة المشكل المطروح.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

يشتمل هذا المبحث مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة وتفسيرها أما المطلب الثاني سنحاول تحليل ومناقشة تقارير محافظ الحسابات من أجل استخلاص النتائج وتوضيح الاستنتاجات المتوصل إليها.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

من خلال إتباع المؤسسة لإرشادات وتعليمات محافظ الحسابات يؤدي هذا التقدم والازدهار وضمان الحقوق لمستخدمي القوائم المالية ولهذا سيتم الاعتماد على جملة من التقارير التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية تأثير مدقق الحسابات على جودة القوائم المالية وذلك من طرف المؤسسات محل الدراسة.

الفرع الأول : فحص محتوى تقارير مؤسسة سالر سيبتال كاترينغ حاسي مسعود لثلاث دورات محاسبية متتالية "2011، 2012، 2013".

الجدول رقم 1.2 : فحص محتوى تقارير مؤسسة سيبتال كاترينغ حاسي مسعود

البيان / مؤسسة سيبتال كاترينغ	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2011	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛ ـ إجراء فحوص واختباراتفي ظل استخدام العينات؛ ـ تقرير الشهادة؛ ـ تقرير خاص.	**رأي نظيف**
تقرير سنة 2012	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ ـ مراجعة السجلات المحاسبية والقانونية؛ ـ متابعة وتقييم القوائم المالية؛ ـ تقرير الشهادة؛ ـ تقرير خاص.	**رأي نظيف**
تقرير سنة 2013	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ ـ متابعة وتقييم القوائم المالية؛ ـ إجراء الرقابة على الجرد؛ ـ تقرير الشهادة؛ ـ تقرير خاص.	**رأي نظيف**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي :

أولا : تحليل تقرير سنة 2011م

من خلال فحص محتوى تقرير سنة 2011 للمؤسسة سيبتال كاترينغ حاسي مسعود تضمن تقرير مدقق الحسابات رأيا نظيفا عن صحة القوائم المالية، حيث تضمنت هذه الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي على أساسها تم تدقيق القوائم المالية للمؤسسة والتي تمثلتبقيام المدققبفحص وتقييم ومتابعةنظام الرقابة الداخلية من خلال تتبع وفحص السجلات القانونية والمحاسبية والمتمثلة أساس في (سجلاليوميةالعامة، سجل دفتر الأستاذ، سجلالجرد، سجل تسييرالأجور، سجل الجردالمادي، سجل حساب السيولة، سجل الصحة والسلامة)، وبعد عملية التقييم ومراقبة السجلات تم العثور على عدة اخطاء في سجل الأجور المتعلقة

بأجور المسؤولين والعمال كما أكد مدقق الحسابات على ضرورة الحفاظ على سجل اليومية باعتباره سجل قانوني مهم يشمل جميع العمليات المحاسبية التي أجرتها المؤسسة، كما أشار إلى مراجعة الحساب الجاري البريدي في آخر دورة مالية.

تبين أيضا لمدقق الحسابات أن بعض العمليات لم تسجل في المحاسبة، كما اقترح بضرورة إجراء المقاربة البنكية والعمل على السيطرة عليها لتجنب أي نزاع في المستقبل.

بعد قيام مدقق الحسابات بمختلف التحقيقات وعمليات الفحص والمراجعة في المؤسسة شهد بدقة وسلامة القوائم المالية والوضع المالي للمؤسسة للسنة المنتهية في 2011/12/31، وعليه تم المصادقة على القوائم المالية.

ثانيا : تحليل تقرير سنة 2012م

تضمن تقرير مؤسسة سيبتال كاترينغ حاسي مسعود لسنة 2012 رأيا نظيفا عن صحة القوائم المالية، حيث أشار تقرير التدقيق المحاسبي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار لسنة 2011 وذلك في أداء مهمة فحص وتدقيق حسابات المؤسسة.

تم الاعتماد على طرق وأساليب فحص نظام الرقابة الداخلية ومختلف أعمال الفحص والتحقيق بالإضافة غلى ذلك انه تم مراجعة السجلات المحاسبية والقانونية وتبيين إلى ان النقائص التي كانت موجودة في سجل الأجور قد تمت معالجتها، وعند قيام مدقق الحسابات بمتابعة وتقييم القوائم المالية أشار إلى أن الفحص الذي قام به تم وفق معايير التدقيق الدولية وعلى المبادئ المحاسبية، ولهذا لاحظ مدقق الحسابات أن هناك بعض الثغرات في تطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم تكييف متطلبات النظام مع طبيعة المؤسسة بالإضافة إلى ذلك المؤسسة لا تستخدم كل القوائم المالية بل تستخدم إلا قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التغير في الأموال الخاصة، لذا تفتقر إلى استخدام جدول تدفقات الخزينة وقائمة الملاحق التي ستمكننا من معرفة رصيد المؤسسة في الدورة اللاحقة، كما أشار إلى بعض القصور حيث مازالت بعض العمليات تتم وفق المخطط المحاسبي الوطني.

وخلاصة المدقق إقترح على مسيري المؤسسة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي وجعله يتماشى مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية، تضمن التقرير الخاص بمدقق الحسابات رأيا نظيفا وتمت المصادقة على صحة وسلامة القوائم المالية في سنة 2012/12/31.

ثالثا : تحليل تقرير سنة 2013م

من خلال تتبع وفحص محتوى تقرير سنة 2013 لمؤسسة سيبتال كاترينغ حاسي مسعود تضمن تقرير مدقق الحسابات رأيا نظيفا عن سلامة القوائم المالية حيث تبين تقرير المدقق للدورة المحاسبية الخاصة بسنة 2013 نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار المعتمدة في تقرير سنة 2011 وتقرير سنة 2012، حيث اعتمد على مجمل الطرق والقواعد التي على أساسها تم التدقيق في القوائم المالية.

كما أشار المدقق المحاسبي أن العملة الصعبة يجب مراجعة رصيدها طبقا لقيمة الصرف الموجودة في أخر يوم من سنة 2013، حيث يتطلب ضرورة تعديل الصرف حسب الوقت نظرا لوجود فرق واضح بقيمة 2287 دج.

وكذا ضرورة الالتزام بالنقائص السالفة الذكر خاصة فيما يتعلق بسجل الأجور والتصريحات الشهرية المؤكدة في تقرير سنة 2011 قد ظهرت من جديد بعدما تمت معالجتها في تقرير سنة 2012.

ركز مدقق الحسابات على إجراء الرقابة على الجرد وتوصل إلى وجود فروقات بين الجرد المحاسبي والجرد المادي تتطلب تسويته، ومع ذلك شهد مدقق الحسابات أن رأس مال المؤسسة في حالة تزايد حيث بلغت ارباح كثيرة مقارنة مع سنة 2011 وسنة 2012 والسبب يعود في تسوية المصاريف والنفقات أي سياسة التحكم في التكاليف والتسيير العقلاني للمخزونات، وكذا من خلال إتباع النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية.

خلاصة مدقق الحسابات أنه تم المصادقة على القوائم المالية لأن المؤسسة شهدت تغيرا إيجابيا في إعداد مختلف قوائمها المالية وذلك بما يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي وكذا الاعتماد على المعايير الدولية.

الفرع الثاني :فحص محتوى تقارير مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليديةلثلاث دورات محاسبية متتالية "2010، 2011، 2012".

الجدول رقم 2.2 : فحص محتوى تقارير مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية

البيان / غرفة الحرف والصناعات التقليدية	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2010	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ إجراء فحوص واختباراتفي ظل استخدام العينات؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأي تحفظي**
تقرير سنة 2011	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ ـ إجراء فحوص واختباراتفي ظل استخدام العينات؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأي تحفظي**
تقرير سنة 2012	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة؛ ـ إجراء فحوص واختباراتفي ظل استخدام العينات؛ ـ تقرير الشهادة؛ ـ تقرير خاص.	**رأي نظيف**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلالالجدولأعلاه نوضح ما يلي :

أولا:تحليلتقريرسنة2010م

من خلالفحص وتتبع تقرير التدقيق المحاسبي لمؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية سنة 2010، اتضح أن مدقق الحسابات أعطى رأيا مقيد بتحفظ حول صحةوعدالة القوائم المالية وذلكلتمثيلها بمصداقية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، كما أشار التقرير إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير التدقيق المتعارف عليها والالتزام بالمبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)بالإضافة إلى معالجة مجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي.

كما تضمن التقرير الخاص بسنة 2010م من خلال الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تم على أساسها تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة، وكذا إجراء فحوص و إختبارات عن طريق قيامه بمراقبة عينات من مجمل القيود المحاسبية لسنة 2010م، وأيضا تتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال مع الإشارة الى أن عملية الفحص والاختبار قد تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

إقترحمدقق الحسابات على مسؤولي المؤسسة محل التدقيق إجراء المقاربة بين الجرد المادي والجرد المحاسبيوالشروع في معالجة الإختلافات في ظل احترام قواعد الجرد، ومن خلال تتبع حسابات البنك والصندوق خلالالسنة وجد ضرورة تتبع المقاربةخلالالفترة كما أوصى على وجوب الإلتزام بدفع ديون الحرفيين في أقرب الأجال والديون الجبائية والشبه ضريبية من أجل تفادي وتجنب العقوبات والغرامات المفروضة على التأخير، وهذا يتوقف على قدرة الوضع المالي للمؤسسة، بالإضافة إلى إقتراح ضرورة تغيير وإستبدال البرامج الخاصة بتسيير المخزونات والبرامج المحاسبية التي تم إستغلالها مؤخرا بسبب وجود أخطاء وعيوب تقنية (أنظر الملحق رقم ...).

أبلغ مدقق الحسابات عن قيامه في المرحلة الأولى بمراقبة عينات لجميع القيود المحاسبية على أساس النظام المحاسبي المالي بما فيه دفتر الأستاذ واليوميات العامة وحالات الميزانية وحسابات النتائج قبل إقفال الحسابات، ليليه بعد ذلك في المرحلة الثانية فحصه لعملية الإنتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد لم يلاحظ أوجه قصور أو عيوب في هذا النظام.

تابع مدقق الحسابات خطوات الإنتقال والتغيرات في الطريقة المحاسبية المطبقة من قبل مسؤولي المؤسسة للسنة المنتهية في 2010/12/31 حيث أكد على أن أحكام المحاسبة طبقت وفقا للإجراءات المنصوص عليها في التعليمة رقم02التي تنص على أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي لسنة 2010حسب الوثائق المحصل عليها والمقدمة في إطار النظام المحاسبي المالي.

أشار مدقق الحسابات إلى أن تسجيلالعمليات في السجلات المحاسبية لسنة 2010م الخاصة بالمؤسسة (غرفة الحرف والصناعات التقليدية) كان في ظل النظام القديم المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، بعد ذلك تم تحويل المعطيات حسب برنامج خاص بالنظام المحاسبي المالي.

فيمايخص تقرير الشهادة فقد أكد مدقق الحسابات على أن عرض القوائم المالية كان وفقا للطريقة الجديدة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، كما إقترح في الاخير على مسييريالمؤسسة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي مع ما تتطلبه المعاييرالمحاسبية الدولية، من أجل تحسين المعطيات المحاسبية قصد تحقيق حالة مالية صادقة ودقيقة.

ثانيا :تحليل تقرير سنة 2011م

شمل تقرير مدقق الحسابات لسنة 2011م رأيا مقيدا بتحفظ، كما ورد في تقرير سنة 2010م، حيث أن جملة من النقاط التي كان على أساسها التحفظ في إبداء الرأي لسنة 2010م لا تزال قائمة، ولم يجرى أي معالجة أو تصحيحات لها وهذا ما يجعل التحفظ في إبداء رأي المدقق حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى تحفظات أخرى.

أشار تقرير مدقق الحسابات الخارجي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة تدقيق حسابات المؤسسة، وهذا بالنسبة للطرق والأساليب المعتمدة في السنة السابقة، من حيث دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومختلف أعمال الفحص والتحقيق في القيام بمراقبة عينات من جميع القيود المحاسبية التي المؤسسة.

بالرغم من مجمل التحفظات التي تضمنها تقرير التدقيق المحاسبيالخاص بالسنة السابقة، إلا أنها بقيت واضحة بنسبة كبيرة في تقرير التدقيق لسنة 2011م، إضافة إلى ظهور توصيات أخرى تمثلت في العمل على ضرورة التمييز بين العلاوات والإجازات من ناحية ومن ناحية أخرى ضرورة إنجاز التصريح الإضافي للضمان الإجتماعي عن طريق التصريح الشهري والسنوي، فيما يتعلق بالموافقة المبدئية نجد أن المدقق ألح على مسألة عدم دفع العطل مدفوعة الأجر إلا إذا كان هناك رأي من الوصاية سواء كانو مسيرين أو مديريين أو وزاريين.

فيما يخص تقرير الشهادة اكد المدقق على عرض القوائم المالية بالنظام المحاسبي المالي الذي يعطي صورة واضحة ودقيقة لصحة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة.

ثالثا : تحليل تقرير سنة 2012م

تضمن تقرير مدقق الحسابات لسنة 2012م رأيا نظيفا حول مصداقية المعلومات المحاسبية للمؤسسة، كما أشار المدقق إلى أن عمليات فحصه تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

أشار تقرير سنة 2012م إلى تحديد الطرق وأساليب المراجعة التدقيق المعتمدة في تدقيق حسابات المؤسسة، وهذا من حيث تقييمنظام الرقابة الداخليةللمؤسسة ومجمل أساليب عمليات الفحص والاختبار والتحقيق، فقد أجرى المدقق عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية على أساس النظام لمحاسبي المالي، ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية حيث خلص مدقق الحسابات بشكل عام إلى جملة من التوصيات تمثلت في ضرورة تثبيت جدوى المخزونات الميتة التي ليست لها قيمة حيث أوصى بإعداد عرض حالةتبين عدم جدوى هاته المخزونات، كما أوصى بتنصيب لجنة للجرد مؤطرة من طرف المؤسسة محل التدقيق.

وكانت خلاصة مدقق الحساباتفيمايخص التعليق على القوائم المالية فقد أوصى بالعمل على توحيد حسابات القبض والدفع أي حسابات التوقعات السابقة، كما أوصى كذلك بضرورة تنظيف حساب 425 في نهاية السنة.

تتبع مختلف أعمال التدقيق المحاسبي للمؤسسة كان وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، لهذا خلص تقرير الشهادة المتعلق بالسنة المنتهية في 2012/12/31 بصدرو رأي دقق الحسابات على أن القوائم المالية تعكس بصورة حقيقية وصادقة عن المركز المالي للمؤسسة.

أما فيما يخص التقرير الخاص بالأجور يشهد على أن صافي الأجور السنوية المدفوعة خلال السنة المتعلقة برواتب أعلى الموظفين سواءا للمدير أو الإطار تعبر بصدق في دفتر الرواتب والأجور الخاص بمصلحة الموارد البشرية.

الفرع الثالث : فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة لثلاث دورات محاسبية متتالية "2010، 2011، 2012".

الجدول رقم 3.2 : فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة

البيان / الوكالة العقارية ورقلة	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2010	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ إجراء فحوص واختباراتفي ظل استخدام العينات؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأي تحفظي**
تقرير سنة 2011	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ الرقابة العامة للقوائم المالية قبل الاقفال؛ ـ تقرير خاص برفع التحفظات؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأي نظيف**
تقرير سنة 2012	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ إجراء فحوص واختباراتفي ظل استخدام العينات؛ ـ تقرير المصادقة على الحسابات؛ ـ تقرير خاص.	**رأي تحفظي**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نوضح ما يلي :

أولا : تحليل تقرير سنة 2010م

من خلال تتبع وفحص محتوى تقرير سنة 2010م بالوكالة ا لعقارية بورقلةاتضح أن مدقق الحسابات أعطى رأيا مقيدا بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية كما أشار إلى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذا ضرورة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك التأكيد على احترام معايير التدقيق الدولية بالإضافة غلى مجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي.

من خلال الفقرة التمهيدية تضمن التقرير الخاص بسنة 2010 مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للمؤسسة والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة ومتابعة القيود المحاسبية لسنة 2010 وتتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال.

كما تمثلت التحفظات التي على اساسها كان تقرير مدقق الحسابات مقيد في الإجراءات الخاصة بالمعالجة المحاسبية التي تخص التسجيل المحاسبي بالإضافة غلى التقارب بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي للاستثمارات والمخزونات.

أشار تقرير المدقق إلى ان عمليات التصفية التي تمت في الوكالة غير كاملة ولم تسجل بصفة دقيقة حيث يوجد اختلافات لا توافق في حسابات المؤسسة الأم مع المديرية المركزية العامة وأيضا تم تعطيل الحسابات فلم تدرج كاملة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) بل هناك بعض الحسابات مازالت حسب المخطط الوطني المحاسبي (PCN).

كشف تقرير الشهادة على وجود فجوة، كما لم تحدد بعض الحسابات تقييم الممتلكات المدرجة في سجل الجرد القانوني مما كشف فرق إيجابي من الضروري ضبطه.

إقترح مدقق الحسابات على مسؤولي الوكالة بالالتزام بمعالجة التحفظات وطرح عدم المصادقة على صحة وسلامة القوائم المالية لأنها لا تعكس عدالة المركز المالي.

ثانيا : تحليل تقرير سنة 2011م

تضمن تقرير سنة 2011 للوكالة العقارية بورقلة رأيا نظيفا عن القوائم المالية إلا أنه أشار إلى بعض النقائص وذلك عند قيامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تم متابعة فيه السجلات القانونية والمحاسبية والجرد المادي والحسابات النقدية وكذا الرقابة العامة للقوائم المالية قبل الإقفال.

لقد سمحت الرقابة العامة على السجلات القانونية بمختلف العمليات على مستوى الوكالة بالتوصل إلى سجل المحاسبة الذي كان متابع وموجود يوميا، بالإضافة إلى سجل الجلسات والأجور الممسك بالطريقة النظامية وأيضا سجل الجرد المحاسبي ممسك بالطريقة النظامية والمنتظمة إلى غاية 2010/12/31 والمتمثلة أساس في سجل الجرد المادي، سجل الإعذارات، سجل العطل، سجل العطل المرضية، سجل النظافة والأمن، وسجل حوادث العمل.

أكد مدقق الحسابات أنه لم يتم معالجة جميع تحفظات تقرير سنة 2010، حيث كانت هناك بعض النقائص لم تتم معالجتها بعد.

كخلاصة لما قام به مدقق الحسابات أنه عند متابعته وتقييمه للرقابة الداخلية كشف مجموعة من النقائص والمتمثلة في غياب الإعلام الآلي في المصلحة التجارية وكذا فرع المخزونات وعليه تعتبر هذه النقائص مؤثرة سلبا على السير الحسن للوكالة ولذا نقترح على مسؤولي الوكالة بالانتقال إلى استعمال التقنيات الجديدة واستخدام برامج التسيير لتدعيم تطبيق النظام المحاسبي المالي

ثالثا : تحليل تقرير سنة 2012م

من خلال معالجة وفحص محتوى تقيري 2012 بالوكالة العقارية بورقلة تبين أنتقرير مدقق الحسابات تقريرا مقيدا بتحفظ حول سلامة القوائم المالية، حيث ان تم تقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية، كما اشار إلى مجمل القواعد والطرق المعتمدة بالمؤسسة حيث تضمن مضمون الفقرة التمهيدية مختلف السجلات والمتمثلة في سجل دفتر اليومية، سجل الجرد، سجل تسيير الأجور، سجل الجرد المادي، سجل حساب السيولة، سجل الصحة والسلامة. واتضحأن المؤسسة لم تقم بإعداد كل السجلات حيث تجاهلت اهم السجلات.

أشار مدقق الحسابات أنه لم يتم تسوية وتعديل النقائص التي طلبت تعديلها في تقرير سنة 2011، بالإضافة إلى عدم تصليح وتسوية المقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي ولم تتم عمليات تصفية الحسابات، كما طلب مدقق الحسابات من مسؤولي المؤسسة إجراء تحاليل حسابات وحدة وكالة تقرت الخاصة بسنة 2008 التي لم يتم تعديلها إلى غاية سنة 2012 كما وضح بعض الملاحظات عن مصاريف غير مبررة لحد الآن في وحدة وكالة رويسات وضرورة تعديل و تسوية الحسابات الغير صافية و المتمثلة في حساب 470 قيد الانتظار وحسابات النقديات 476المصاريف و الإرادات بشكل عام، كما لاحظ مدقق وجود صعوبة الانتقال مبدئيا إلى النظام المحاسبي المالي و لهذا إقترح على مسؤولي المؤسسة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع المعايير الدولية وهذا من أجل تحسين المعطيات المحاسبية قصد الوصول إلى قوائم مالية صادقة.

وتم وضع في تقرير الشهادة والتقرير الخاص لمدقق الحساباتأنه لا يتم المصادقة على صحة وسلامة القوائم المالية النقائص والتحفظات المذكورة سابقا.

الفرع الرابع : فحص محتوى تقارير مؤسسة الفتح ورقلة لثلاث دورات محاسبية متتالية "2010، 2011، 2012".

الجدول رقم 4.2 : فحص محتوى تقارير مؤسسة الفتح ورقلة

البيان / سالر الفتح ورقلة	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2010	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ فحص السجلات المحاسبية والقانونية؛ ـ متابعة وتقييم القوائم المالية؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأينظيف**
تقرير سنة 2011	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛ ـ إجراء فحوص واختبارات في ظل استخدام العينات؛ ـ إجراء الرقابة على الجرد؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأي نظيف**
تقرير سنة 2012	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ فحص السجلات المحاسبية والقانونية؛ ـ متابعة اعمال نهاية السنة.	**رأينظيف**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نوضح ما يلي :

أولا : تحليل تقرير سنة 2010م

من خلال فحص ومتابعة تقرير سنة 2010 لمؤسسة سالر للفتح تضمن تقرير مدقق الحسابات رأيا نظيفا بدون تحفظات، حيث تم عند متابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لا توجد أي مخالفات أوأخطاء ذات أهمية تذكر.

كما أشار مدقق الحسابات إلى ضرورة إجراء المقاربة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي خاصة بالنسبة للاستثمارات والمخزونات بغية التوصل إلى المعلومات المالية الحقيقة.

تابع مدقق الحسابات مختلف السجلات المحاسبية والقانونية ولم تكن فيها نقائص حيث كانت معبرة عن حالة المؤسسة الفعلية، بالإضافة غلى ذلك تمت متابعة وتقييم مختلف القوائم المالية المعتمدة في المؤسسة والمتمثلة في قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التغير في الاموال الخاصة، حيث كانت معدة حسب النظام المحاسبي المالي.
وعليه يشهد المدقق المحاسبي على أن القوائم المالية تعكس بعدالة المركز المالي للمؤسسة للسنة المالية المنتهية 2010/12/31.

ثانيا : تقرير سنة 2011م

تضمن تقرير سنة 2011 لمؤسسة سالر للفتح رأيا نظيفا حول صحة القوائم المالية، حيث اعتمد المدقق المحاسبي على مجمل الطرق والأساليب لمتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما تم إجراء الرقابة على الجرد وتبين وجود فرق شاسع بين الجرد المادي والجرد المحاسبي يتطلب تسويته.

أشار مدقق الحسابات إلى ان متابعة السجلات القانونية والمحاسبية تتضمن بعض النقائص يتطلب تسويتها، اما السجلات الأخرى الخاصة بمفتشية العمل والضمان الاجتماعي متوفرة على مستوى المؤسسة وممسكة بطريقة قانونية تتمثل في السجلات التالية " سجل حوادث العمل والانتظار، سجل العمل الخاص بالعطل مدفوعة الأجر، سجل حركة العمال، سجل التوقيف عن العمل، سجل عن الصحة والسلامة ".

كما ركز المدقق المحاسبي إلى ان بعض التسجيلات المحاسبية المسجلة طبقا للنظام المحاسبي المالي إلا انه تجدر الإشارة بمراقبة عينة من الحسابات لتسجيل اليوميات الفرعية وحلالات الغلق وكذا ضرورة تسوية جدول حسابات النتائج قبل التوقيف.
إقترح على مسيري المؤسسة متابعة تطور النظام المحاسبي المالي مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية من اجل تحسين المعطيات المحاسبية قصد تحقيق حالة مالية صادقة ودقيقة.

أكد مدقق الحسابات أن القوائم المالية صحيحة وعليه تمنت المصادقة على صحة وسلامة القوائم المالية .

ثالثا : تحليل تقرير سنة 2012م

تضمن تقرير مؤسسة الفتح رأيا نظيفا عن صحة القوائم المالية حيث أشار تدقيق المدقق المحاسبي إلى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات المؤسسة وهذا بالنسبة للطرق والأساليب المعتمدة في السنة السابقة وهذا من حيث طرق وأساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة.

صرح على ان الجرد المادي تم بطريقة مقبولة، لكنه أوصى بضرورة جعل الجرد الفعلي مساوي للجرد المحاسبي وذلك لمعالجة الاختلافات الموجودة.

كما قام بمختلف أعمال الفحص والتحقيق عن طريق عينة من جميع القيود المحاسبية التي سجلتها المؤسسة.

كخلاصة لما قام به المدقق المحاسبي فيما يخص التعليق على القوائم المالية حيث أوصى المسؤولين بضرورة إجراء المقاربة بالنسبة للمخزونات والتثبيتات أي من أجل تحقيق حالة مالية حقيقية ودقيقة، وعليه ركز المدقق إلى أن فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية كان طبقا لمعايير التدقيق الدولية ووفقا لما تتطلبه المهنة لذا تمت المصادقة على صحة ودقة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة للسنة المنتهية في 2012/12/31.

الفرع الخامس : فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية إليزي لثلاث دورات محاسبية متتالية "2010، 2011، 2012".

الجدول رقم 5.2 : فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية إليزي

البيان / تقارير الوكالة العقارية إليزي	الطرق والأساليب المعتمدة	رأي مدقق الحسابات حول مصداقية القوائم المالية
تقرير سنة 2010	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ إجراء التعليق على الحصيلة المالية؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأي تحفظي**
تقرير سنة 2011	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ إجراء التعليق على الميزانية؛ ـ إجراء التقرير على الحسابات؛ ـ تقرير الشهادة.	**رأي تحفظي**
تقرير سنة 2012	ـ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ ـ إجراء التعليق على القوائم المالية؛ ـ إجراء التقرير على الحسابات؛ ـ تقرير الشهادة؛ ـ تقرير خاص.	**رأي تحفظي**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات

من خلال الجدول أعلاه نوضح ما يلي :

أولا : تحليل تقرير سنة 2010م

من خلال تتبع تقرير التدقيق المحاسبي للوكالة العقارية بإليزي اتضحأن مدقق الحسابات أعطى رأيا مقيدا بتحفظ حول صدق وعدالة القوائم المالية وعدم تمثيلها بمصداقية للمركز المالي للمؤسسة ولنتائج اعمالها كما أشار التقرير إلى تحديد مجمل الطرق والقواعد المعتمدة والتأكيد على احترام معايير التدقيق الدولية كما ركز مدقق الحسابات على ضرورة إعادة النظر في رأس مال الوكالة بالرجوع غلى مجلس المداولات حيث أن قيمة راس المال في حصيلة 2010 لا يتلاءم مع المبلغ المحدد من طرف مجلس الإدارة، كما أشار مدقق الحسابات غلى ضرورة تعديل جميع الحسابات المتعلقة بالديون والحقوق خصوصا حساب 401 دائنو الخدمات، وحساب 470 الحسابات الانتقالية وذلك بإعادة تطهير هذه الحسابات وفق ما يتطلبه القانون والنظام المالي المحاسبي

ومن خلال متابعة الحسابات النقدية لاحظ مدقق الحسابات غياب كلي للمقاربة البنكية لكل حسابات البنوك في الحصيلة المالية 2010 المعدة من طرف المحاسب.

كما حدد المدقق عدم المصادقة على الحسابات نظرا للتحفظات المذكورة سابقا وهذا بناءا لما تتطلبه مبادئ الرقابة ومعايير التدقيق الدولية لهذا إرتئى إلى عدم المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية المتعلقة بالحصيلة المالية 2010، كما نصح مدقق الحسابات المسؤولين بالوكالة بمطالبة المحاسب المكلف بتطهير معمق للميزانية وتصحيح الأخطاء المحاسبية المؤثرة بشكل سلبي الذي ارتكبها أثناء إعداده للحصيلة المالية والتي تتجاوز مسؤولية الوكالة في أقرب وقت من أجل تطهير الحصيلة.

ثانيا : تحليل تقرير سنة 2011م

تضمن تقرير التدقيق المحاسبي لسنة 2011 للوكالة العقارية بإليزي رأيا مقيدا بتحفظ حيث تم التعليق على الميزانية والتي ذكر فيها أنه بالإضافة لنفس التحفظات السالفة الذكر الخاصة بتقرير سنة 2010 لا تزال قائمة وبتالي تؤثر على صحة القوائم المالية وعليه أثرت بشكل سلبي على مصداقية حصيلة سنة 2011.

أشار مدقق الحسابات إلى عدم وجود توازن بين مجموع صافي الأصول المقدر بـ 89,079,33885 دج، ومجموع الخصوم المقدر بـ 87,073,86863 دج، أي فارق 2,005,47022 دج، وهذا ما يخالف تماما الأسس المحاسبية المتعارف عليها ومرة اخرى غياب كلي للمقاربة البنكية الواجب إعدادها من طرف المحاسب المعتمد وحدد المدققتقرير عدم المصادقة على الحسابات نظرا للتحفظات المذكورة اعلاه وما تتطلبه مبادئ الرقابة وفقا لمعايير التدقيق الدولية وطرح إلى عدم المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية المتعلقة بالحصيلة المالية لسنة 2011، كما نصح مسؤولي الوكالة بمطالبة المحاسب المعتمد المكلف بإعداد حصيلة سنة 2011 بإجراء تطهير معمق للحصيلة وتصحيح الأخطاء المحاسبية المذكورةأعلاه والمؤثرة بشكل سلبي على صحة وشفافية القوائم المالية وفق ما يتطلبه القانون والمبادئ المحاسبية وعليه لا يمكن أن تتم المصادقة على صحة القوائم المالية.

ثالثا : تحليل تقرير سنة 2012م

من خلال فحص وتتبع تقرير سنة 2012 للوكالة العقارية بإليزي حيث تضمن هذا التقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية والتعليق على القوائم المالية وتقرير المصادقة على حسابات السنة المالية لسنة 2012 والتقارير الخاصة.

أبرز تقييم نظام الرقابة الداخلية فحص السجلات القانونية، حيث تم ملاحظة سجل اجتماعات المجلس وسجل الجرد المادي بغياب سجل المحاسبة وسجل الجرد المحاسبي اللذان تم تأشيرهما من طرف هيئة المحكمة الاقليمية بإليزي تجدر الإشارة غلى ان كل السجلات المتعلقة بمفتشية العمل تم تأشيرها من طرف المفتشية العامة، كما تم معاينة الجرد المادي حيث لاحظ مدقق الحسابات غياب الجرد خلال سنة 2012 عكس ما هو في سنة 2011، حيث قام مسؤولو الوكالة بمهمة جرد الممتلكات وفق ما يتطلبه القانون وهذا ما ندعو به المسؤولين لإعادة القيام بعملية جرد الممتلكات من التثبيتات والمخزونات الخاصة بسنة 2012.

بالإضافة إلى تقييم تسيير المحاسبة لاحظ المدقق عدم وجود قسم المحاسبة وغياب كلي للاطار المحاسبي الذي يسير هذا القسم والذي يعد من اهم الأقسام الضرورية الواجب تواجدها في الوكالة، وبالنسبة لتسيير الموارد البشرية تم ملاحظة غياب إطار كفؤ يقوم بتسيير مصلحة الأجور وكذا غياب برنامج الاعلام الألي الخاص بتسيير وحساب الأجور.

وعليه من خلال التقييم للأداء نظام الرقابة الداخلي للوكالة طلب مدقق الحسابات من مسؤولي الوكالة الأخذ بعين الاعتبار التعليقات على الميزانية حيث يجب إعادة النظر في التحفظات والملاحظات المذكورة في التقريرين السابقين للسنتين 2011/2010، حيث تم ترحيل كل أرصدة دورة 2011 إلى السنة المالية 2012، ويتعلق الأمر بحسابات الديون ورأس المال والنتيجة الصافية في الميزانية الافتتاحية لدورة 2012، وكذلك تم مطالبة المسؤولين بتغيير حساب الصندوق إلى حساب 470 حسب الحسابات الانتقالية وفقا لما يتطلبه النظام المحاسبي المالي.

ومن خلال ما تقدم به قرر مدقق الحسابات عدم المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية لسنة 2012، وذلك لتأثر حصيلة 2012 بأخطاء حصيلتي 2011/2010 المحملة لدورة 2012، إلى حين تم رفع جميع التحفظات السابقة الذكر وقيام المسؤولين بمطالبة المحاسب المعتمد المكلف بإعادة النظر ومراجعة وتطهير جميع الحسابات.

المطلبالثاني:مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب مناقشة نتائج الدراسة الميدانية من خلال تحليل وتعليل مخرجات التقارير المدروسة وطرح أهم النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى أهم الاستنتاجات المتوصل إليها .

أولا :تحليل وتعليل مخرجات التقارير المدروسة

تتم الدورة المحاسبية في ثلاث مراحل أساسية وهي التسجيل في دفتر اليومية ثم الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ والثالثة تتمثل في إعداد ميزان المراجعة كأداة لمراقبة العمليات المحاسبية ،ويعتبر دفتر اليومية الدفتر الإجباري الأول تسجل فيه كل العمليات المحاسبية بحسب حدوثها يوما بيوم بهدف محافظة البيانات والمعلومات على صورتها الأصلية.

وعليه من خلال الدراسة الميدانية والتي تمت بتحليل تقارير مؤسسات من خلال تتبعها لثلاث سنوات متتالية تبين أن هذه التقارير المدروسة توضح عدم التزام المؤسسات بتوصيات المدقق المحاسبي والدليل على ذلك إعادة تكرار نفس التوصيات من سنة إلى أخرى دون الاهتمام بالتعديلات المطلوب إجراؤها من قبل مسؤولي المؤسساتوبالتالي مما يؤدي إلى عدم إعطاء رأي نظيف حول مصداقية وصحة القوائم المالية ،مما أنجز عنه أراء تحفظية ناتجة عن خلل في عمليات الجرد التي تقوم بها المؤسسة من خلال وجود فروق بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي الأمر الذي لاحظناه في جميع التقارير التي تم تحليلها مما يؤثر سلبا أو إيجابا على فروق الجرد سواء كانت بالزيادة أو بالنقصان وهذا يدل على عدم تطبيق المبادئ المحاسبية وكذا عدم العناية ، والإهمال الحاصل من طرف مسيري مصلحة المحاسبة والمالية في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم ،بالإضافة إلى أسباب متعددة لارتكاب الأخطاء منها الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة ،محاولة تغطية عجز الخزينة ومحاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراض معينة كالتهرب الضريبي مثلا.

تجدر الإشارة إلى أن مختلف المؤسسات التي تم تحليل تقاريرها غير متمكنة من تطبيق المبادئ المحاسبية وكذا صعوبة تطبيق النظام المحاسبي المالي مما صعب عليهم عدم الالتزام بتوصيات واقتراحات المدقق المحاسبي ،وهذا ما تم ملاحظته في مؤسسة سبيتال كاترينغ حيث تبين وجود أخطاء في سجل الأجور المتعلقة بأجور المسؤولين والعمال وكذا إهمالهم لتسوية الحساب الجاري البريدي في آخر

الدورة المالية ،بالإضافة إلى عدم إجراء المقاربة البنكية بين حساب المؤسسة لدى البنك وحساب البنك لدى المؤسسة ، وهذا ما أشار إليه تقرير سنة 2011 ،وعليه أكد المدقق المحاسبي أنه لم يتم تسوية مختلف الحسابات المذكورة سابقا مما استلزم وجود ثغرات في تطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم تكييفه مع طبيعة المؤسسة وهذا ما أشار إليه المدقق في تقرير سنة 2012 ،في حي ن تبين أنه بعد مراجعة رصيد العملة الصعبة لم يكن طبقا لقيمة الصرف في آخر يوم من سنة 2013 لذا وجب تعديل الصرف والذي بلغ فرق واضح بقيمة 2287 دج.

أما بالنسبة لتقارير مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية تبين أن المؤسسة بحاجة إلى مراجعة السجلات القانونية والمحاسبية وضرورة إجراء المقاربة البنكية وتنظيم العمليات المحاسبية وفقا لما نص عنه القانون والنظام المحاسبي المالي إلا أن المؤسسة لمتلتزم بتطبيق إرشادات المدقق مما استلزم وضع تقرير تحفظي أخر في سنة 2011 نظرا لعدم تطبيق تعليمات المدقق في تقرير سنة 2010 في حين أكد المدقق المحاسبي في تقرير سنة 2012 ضرورة تنصيب لجنة الجرد للمخزونات مؤطرة من طرف المؤسسة كما أشار إلى ضرورة تنظيف (ح/425) وعليه نلاحظ أن المدقق المحاسبي أعطى رأيا نظيفا في تقرير سنة 2012 رغم أن (ح/425) كان عالقا بالحسابات الخاطئة مما نتج عنه رصيد غير مقبول ومع ذلك صادق على القوائم ، مما يتبين أن مدقق الحسابات لم يلتزم بمعايير التدقيق الدولية.

في حين تبين أن الوكالة العقارية بورقلة مازالت لم تتمكن من تطبيق النظام المحاسبي المالي ،حيث أن بعض الحسابات مازالت تجرى وفق المخطط الوطني المحاسبي ، كما أن هناك أخطاء على مستوى وحدة تقرت خاصة بسنة 2008 مازالت عالقة إلى غاية سنة 2012 ولم يتم تسويتها بعد إضافة إلى ذلك وحدة رويسات التي لوحظ بعض المصاريف الغير مبررة ، كما أكد على ضرورة تسوية حسابات الغير وحسابات قيد الانتظار وحساب النقديات ، لهذا لم يصادق المدقق المحاسبي على القوائم المالية في تقرير سنة 2012 نظرا للتحفظات السابقة.

ومن خلال فحصه لتقارير مؤسسة سالر الفتح تم مصادقة المدقق المحاسبي على القوائم المالية لثلاث سنوات متتالية إلا أنه أوصى بضرورة إجراء المقاربة البنكية وتسوية بعض العمليات المحاسبية وإجراء الجرد بالنسبة للمخزونات والتثبيتات.

أما بالنسبة للوكالة العقارية بإليزي فقد أعطى المدقق المحاسبي رأيا تحفظيا لثلاث سنوات متتالية حيث لم يتم المصادقة على القوائم المالية نظرا للأخطاء الفادحة في الحسابات والتي تؤثر كل سنة على السنة التي بعدها مما ينجم عنه تراكم هذه الأخطاء ، كما تبين عدم وجود تساوي بين جانبي الأصول والخصوم وناتج عته فارق كبير بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم ، وأيضا عدم تغيير حساب الصندوق إلى(ح/470) حسب النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى عدة تحفظات أخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن كل المؤسسات المدروسة سابقا لا تلتزم بإرشادات وتوصيات المدقق المحاسبي مما ينتج عنه تحميل المخالفات والأخطاء إلى الدورة القادمة مما يؤثر عليها سلبا بالإضافة إلى عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي حيث أن القوائم المالية للمؤسسات السابقة الذكر غير كاملة لذا لم يتم القيام بإعداد جميع القوائم المالية إذ تفتقر لجدول تدفقات الخزينة وملاحق الكشوف المالية وهذا ما يعارض النظام المحاسبي المالي الذي أكد على ضرورة إعداد جميع القوائم المالية التي حددها.

وعليه يمكن القول أن البيانات المحاسبية معرضة للغش والأخطاء من عدة جهات والأسباب متباينة وهي نفس الوقت ضرورية لمستخدمي هذه القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، مما يبرز دور المدقق المحاسبي لحل هذا التباين ، بمعنى تدقيق

الحسابات المالية والمحاسبية من أجل مطابقتها مع واقع نشاط المؤسسة ، لذا وجب الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ليبدي رأيه الفني حول صحة القوائم المالية ككل.

ثانيا : نتائج تحليل التقارير

من خلال فحص وتحليل مضمون التقارير التي تمت دراستها توصلنا إلى جملة من النتائج نلخصها في ما يلي :

- عدم قيام المؤسسة بإجراء المقاربة البنكية وتسديد الديون في الآجال المحددة من شأنهأن تواجهدعاوي قضائية ومن ثم يزداد احتمال تعثرها المالي؛
- عدم تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، بالإضافة لا يتم إعداد كل القوائم التي حددها النظام المحاسبي المالي، حيث تبين أنه يتم إعداد قائمة الميزانية ،جدول حسابات النتائج وجدول التغير في الأموال الخاصة في حين تفتقر هذه القوائم إلى جدول تدفقات الخزينة وملاحق الكشوف المالية؛
- عدم التزام مدققو الحسابات بكل معايير التدقيق الدولية مما ينتج عنه تعثر بعض عمليات المؤسسة وعدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع الغير السليم للمؤسسة؛
- قلة الخبرة والكفاءة في المسيرين والمحاسبين وضعف المراجعة الداخلية في المؤسسة مما نتج عنه عرقلة بعض العمليات؛
- عدم الالتزام بتطبيق إرشادات وتعليمات المدقق المحاسبي مما نتج عنه صعوبة وتعقيد عملية اتخاذ القرارات في ظل وجود قوائم ومعلومات مالية خاطئة.

ثالثا :الاستنتاجات المتوصل إليها

من خلال النتائج المتوصل إليها سيتم طرح بعض الاستنتاجات متمثلة فيما يلي :

- ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي؛
- تقديم وتجميع كل القوائم المالية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي سينتج عنه نشر معلومات كاملة وموثوق فيها ذات شفافية لكي تساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛
- إلزامية المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية مما ينتج عن ذلك احترام أخلاقيات المهنة من أجل كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية؛
- العمل على الالتزام بتطبيق إرشادات وتوصيات المدقق المحاسبي والعمل على تصحيحها لإعطاء صورةصادقة للوضعية المالية وتحسين الأداء المالي وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الاعتماد على الطرق الفعالة لنظام التسيير لمعرفة أفضل الآليات الاقتصادية والمحاسبية والمالية التي تمكن من وجود كفاءة وفعالية ملائمة تساهم في تطوير الأداء المحاسبي والمالي بغية نمو مردودية المؤسسة.

خلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة عن إشكالية الدراسة المتمثلة في مدى تأثير التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية من أجل ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الإقتصادية حيث تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مكاتب محافظي الحسابات بولاية ورقلة من أجل دراسة عينة عشوائية من تقارير المدقق المحاسبي والتي تخص مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، حيث توصلنا إلى ان عملية التدقيق المحاسبي التي يقوم بها المدقق تشمل عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر والسجلات القانونية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة، فحصا انتقاديا منظم للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أ يفحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط لتليها عملية التحقق من اجل الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة الأعمال لفترة معينة، وكذا عدم وجود الأخطاء والتحريفات كدلالة عن وضعيتها المالية في نهاية الفترة ليتم في الأخير إعداد تقرير المدقق المحاسبي الذي يلخص فيه نتائج عمليتي الفحص والتحقق، حيث يبين فيه رأيه الفني والمحايد في القوائم المالية من خلال تعبيرها وتصويرها للمركز المالي للمؤسسة ويقدم هذا التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية سوآءا داخل المؤسسة أو خارجها.

إلا أن محافظي الحسابات يؤكدون على ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي لأن أغلب القوائم التي تمت مراجعتها تشهد عدة نقائص في تسوية العمليات المحاسبية والمالية ومختلف السجلات والدفاتر المحاسبية والقانونية.

الخاتمة

الخاتمة

إن موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع التي نالت اهتماما من الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، حيث شهدت تطورا سريعا على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة، وحاجة المؤسسات إليه لتأكيد أن قوائمها المالية تعكس الصورة الصادقة للمركز المالي، وعليه من خلال دراستنا لمحاولة حل إشكالية ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وبالتالي ضمان الأداء المحاسبي الفعال لمؤسسة الإقتصادية، وضمان تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية.

من خلال دراستنا هذا تبين لنا في جانبيه النظري والتطبيقي أن التدقيق المحاسبي يؤثر على جودة القوائم المالية من خلال الدور الفعال الذي يلعبه في تحسين جودة هذه القوائم بالاعتماد على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية وكذا إلزام المؤسسات بضرورة إتباع المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي، ولهذا يمثل التدقيق المحاسبي ضمانا أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع المدقق المحاسبي الخارجي بالاستقلالية والحياد من أجل ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة، وعليه يمكن تلخيص اختبار فرضيات البحث، نتائج الدراسة، التوصيات والاقتراحات ثم آفاق البحث بالشكل التالي :

إختبار فرضيات الدراسة

بعد تناولنا هذه الدراسة مكنتنا من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في مقدمة البحث لذا سنلخصها في ما يلي :

أ/ حسب الفرضية الأولى : يساهم التدقيق المحاسبي في تحديد الأدوات اللازمة لإثبات مصداقية القوائم المالية وذلك من خلال اعتماد المدقق المحاسبي على دراسة ومتابعة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة وفحص السجلات المحاسبية والقانونية والرقابة على أعمال الجرد، وعليه تمكن هذه الأدوات المدقق من متابعة وتقييم القوائم المالية لإثبات صحتها ومصداقيتها ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛

ب/ حسب الفرضية الثانية : يعتبر تقرير المدقق المحاسبي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي باعتبار أن التقرير هو بلورة لمختلف العمليات المحاسبية والمالية ومن خلاله يمكن معرفة مستوى الأداء المحاسبي ، ولهذا يتم الاعتماد على نتائجه، كما تستفيد الإدارة من نتائج هذا التقرير في معرفة المعلومات الواردة لاستخدامها في مختلف قراراتها الإدارية وعملياتها التسييرية بغية الوصول إلى الأداء المحاسبي الفعال، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛

ج/ حسب الفرضية الثالثة : تبرز تقارير المدقق المحاسبي انعكاسا ايجابيا في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال التزام المؤسسات بتطبيق إرشادات وتوصيات المدقق المحاسبي مما يؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وعليه يعتبر أساس لضمان جودة القوائم المالية لتلبية حاجات مستخدميها وتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة والأخيرة.

نتائج البحث

- يعتبر وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من حماية أصول المؤسسة من حدوث الأخطاء والتلاعبات لضمان تحقيق السير الحسن حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة؛

- يبرز التدقيق المحاسبي الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية؛

- إن عدم الاهتمام بالالتزام بتطبيق إرشادات المدقق المحاسبي هو عدم دراية الإدارة بأهمية نتائج تقريره والعمل على تصحيحها ، وكذا قلة خبرة وكفاءة المسؤولين للمبادئ المحاسبية وعدم تمكينهم في تطبيق النظام المحاسبي المالي يجعلهم غير قادرين لتطبيق تعليمات المدقق المحاسبي؛

- يؤدي تضافر جهود مسيري ومسؤولي المؤسسة والمدقق المحاسبي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها والسعي إلى معالجتها مما يمكن من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بغية الوصول إلى التسيير الأمثل والفعال لتحقيق الأهداف المسطرة؛

- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية وفق معايير التدقيق الدولية بهدف التحقق من صحة وسلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال نتائج التقرير إلى كل من يهمهم أمر المؤسسة؛

- ترتكز الجودة على اكتشاف المدقق المحاسبي للأخطاء والمخالفات والانحرافات الموجودة بالقوائم المالية لإبلاغ عنها في تقريره القدم للمؤسسة.

توصيات واقتراحات البحث

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من التوصيات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وتتمثل في ما يلي :

- الاعتماد على المعايير المحاسبية والتمكن من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وضرورة إعداد كل القوائم المالية التي تجسدها النظام المحاسبي المالي؛

- ضرورة الالتزام مسيري ومسؤولي المؤسسات متابعة وتطبيق إرشادات وتوصيات المدقق المحاسبي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها لتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات؛

- استخدام طرق تقنية حديثة لتدعيم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز قدرته على اكتشاف الانحرافات ، بالإضافة إلى بناء وتشغيل هيكل ملائم لنظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛

- إعداد سجل خاص بالانحرافات والمخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة وكيفية معالجتها لتدارك عدم الوقوع لاحقا؛

- إعداد ملتقيات ودورات تكوينية للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات من أجل شرح مضمون القوائم المالية حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بهدف رفع المستوى والخبرة المهنية.

آفاق البحث

إن موضوع التدقيق المحاسبي يبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية يمكن أن تساهم في إثراءه، وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات :

- التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؛
- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي؛
- أثر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وآليات التدقيق المحاسبي في الجزائر.

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

أ/ الكتب

1. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر التدقيق**، مكتبة المجمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

2. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الأردن، 2010.

3. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار النشر، عمان، الأردن، 2001.

4. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر_من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006.

5. زهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.

6. سامي محمد الرقاد، لوي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجمع العربي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.

7. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، الجزائر، طبعة 2009.

8. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.

9. عبد الفتاح أبو المكارم وصفي ،**دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الجديدة، الطبعة الثانية، مصر، 2004.

10. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.

11. غسان فلاح المطارنة، مؤيد راضي خنفر، **تحليل القوائم المالية_مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3،الأردن ، 2011.

12. كمال الدين الدهراوى،**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، دار وائل للنشر،الإسكندرية، 2006.

13. كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

14. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2001.

15. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، مصر، 2009.

16. محمد مطر،**مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007.

17. مصطفى طويل، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد SCF**، دار الحديث للكتاب للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

18. هادي تميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.

ب/ البحوث الجامعية

19. رفيق بن عيسى، مذكرة ماجستير بعنوان : **التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS دراسة مقارنة حالة الجزائر**، جامعة المدية، 2010.

20. صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008.

21. عبد القادر بكيحل، مذكرة بعنوان :**أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبةIAS/IFRS والمعلومات المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوربي**، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009.

22. عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**،مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009.

23. فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2004.

24. فائز زهدي الشلتوني، مذكرة ماجستير بعنوان: **القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، غير منشورة، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2005.

25. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2011.

26. مدحت فوزي عليان وادي، مذكرة ماجستير بعنوان : **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، غير منشورة، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2006.

ج/ المجلات العلمية المحكمة

27. بشير غوالي، مقال علمي بعنوان : **دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث، العدد 12، ورقلة، 2013.

28. مجدي محمد سامي، مقال علمي بعنوان : **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية**، مجلة البحوث العلمية، العدد الثاني، جامعة الاسكندرية، 2009.

د/ وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية)

29. أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13_15 أكتوبر 2009.

30. خديجة لدرع، ليلى عبد الرحيم، مداخلة بعنوان،**قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1)**، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و26 ماي 2010.

سعد بوراوي، مداخلة بعنوان، **الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ (IAS/IFRS)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.

31.صالح مرازقة، مداخلة بعنوان، **القوائم المالية حسب المعايير المحاسبة المالية الإسلامية**، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ... ورهانات المستقبل "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية.

32. عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012.

33. علي عزوز، محمد متلوي، مداخلة بعنوان،**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.

34. فضالي إلياس، مداخلة بعنوان، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الوطنيحول المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بسوق أهراس، يومي 25 و26 ماي 2010.

35. منور أوسرير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي،يومي 17 و18 جانفي 2010.

36. هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، مداخلة بعنوان، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

هـ/ المقابلات الشفوية

37. الحاج ميموني، مكتب مراجعة الحسابات، غربوز ورقلة، أسئلة حول طبيعة التقارير والأثار الناجمة عن التحفظات، ورقلة، 2014/04/17. **(مقابلة شخصية)**

38. عبد الرزاق بن داود، مكتب المحاسبة ومراجعة الحسابات، شارع عطوات قدور بني ثور ورقلة، أسئلة حول مراجعة القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي بالإضافة ، ورقلة، 2014/05/04. **(مقابلة شخصية)**

39. عبد الكريم خنقاوي، مكتب آفاق للمحاسبة ومراجعة الحسابات، 300 مسكن ورقلة، أسئلة حول الزامية المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية، ورقلة، 2014/05/06. **(مقابلة شخصية)**

و/ القرارات، القوانين، المراسيم

40. الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المواد 26_27_28_29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

41. الجريدة الرسمية،**قانون 01/10**، عدد42، الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19.

42. الجريدة الرسمية،**قانون 08/91**، عدد 20، الجزائر، مؤرخة في 1991/05/1.

43. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 **يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07** المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25نوفمبر 2007 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19المؤرخ في 25 مارس 2009، الجزائر.

44.المرسوم التنفيذي رقم 156/08 في جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 **يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07** المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25نوفمبر 2007 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، جريدة رسمية رقم 27 مؤرخة في 28 ماي 2008، الجزائر.

ي/ المواقع الإلكترونية

45. http:// www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=16#. UT3f32dirIU 28/02/2014 أطلع عليه بتاريخ

46. http://search.4shared.com/postDownload/bt7H_k0P/___online.html2014/02/28

47. http://www.aadd2.com/vb/t79934.html أطلع عليه بتاريخ:2014/03/03

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

48. Benoit pigé,**Gouvernance contrôle et Audit des organisations**, Ed, Economic, paris, 2008.

49. Daoudeyousefmatin, **Internal Aaudit Manual**, Qccording to International standars, Lunion des banquesarabes, Loubnane, 2007.

50. Daoudyousefsobh, **Internal Audit Manual, According To International Stondards**, Le union des bonquearabes, loubnan, 2007.

51. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting** , 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons, New York, USA, 2007.

52. Douglas j. skinner, scientific articles, **Audit quality and Auditer Reputation Ovidence from Japan**, journal of Accoenting and Auditing, N: 05, 87, University of Chicago, 2012.

53. Iyad Hassan HesseinAbuhem, memorndum Magister, **Factors Affecting the Quality of Auditing Frem the Externnal Auditor s point of view In Palestine**, University of gaza, 2005.

54. Micheline friéderich, **comptabilité et audit**, Editions foucher, 2008.

55. Paul gagnon, **question laudit sécurité**, Afnor 2006.

56. Projet de système comtable financier, les paye bleuesinternationnales, 2008

57.R . PAPIN » **la création d entreprise** »,dunod, paris, 2011.

58. Robert obert, **comptabilité et audit,** Manuel et Applications, paris, 2010

الملاحق

الملحق رقم 01 : تقارير مؤسسة سيبتال كاترينغ (2011-2013)

Monsieur le gérant la SARL

CIEPTAL CATERING. 2013

Monsieur ;

En exécution de la mission qui m'a a été confiée par votre honorable SARL, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre SARL pour l'exercice clos le 31/12/12013.

La présente partie du rapport comporte les volets suivant :

- *rapport du contrôle interne*
- *le rapport de certification*
- *les états financiers au 31/12/2013*
- *rapports spéciaux*
- *analyse des principaux postes du bilan et du CR*

Conformément à la règlementation les contrôles effectués consistaient également à nous assurer de :

- *les concordances des écritures d'ouverture avec l'élément figurant au bilan au 31/12/20 12*
- *le pointage des postes de bilan, et des comptes de résultats avec ceux de la balance générale.*
- *Le rapprochement des soldes comptables dans les livres avec tout document, ou relevé, ou autre pièces comptable.*

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et aux personnels pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le gérant l'expression de mes meilleures salutations.

EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- *la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;*
- *le respect des règles édictées par le plan comptable national et le code du commerce ;*
- *le respect des règles fiscales parafiscales ;*
- *l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.*

Le Commissaire aux comptes

Monsieur le gérant la SARL

CIEPTAL CATERING. 2012

Monsieur ;

En exécution de la mission qui m'a a été confiée par votre honorable conseil, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre agence pour l'exercice clos le 31/12/12012.

La présente partie du rapport comporte les volets suivants :

- *rapport du contrôle interne*
- *le rapport de certification*
- *les états financiers au 31/12/2012*
- *rapports spéciaux*
- *analyse des principaux postes du bilan et du CR*

Conformément à la règlementation les contrôles effectués consistaient également à nous assurer de :

- *les concordances des écritures d'ouverture avec l'élément figurant au bilan au 31/12/2011*
- *le pointage des postes de bilan, et des comptes de résultats avec ceux de la balance générale.*
- *Le rapprochement des soldes comptables dans les livres avec tout document, ou relevé, ou autre pièces comptable.*

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et aux personnels pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le gérant l'expression de mes meilleures salutations.

EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

L'examen du système de contrôle interne a porté essentiellement sur :

- *la mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires ;*
- *le respect des règles édictées par le plan comptable national et le code du commerce ;*
- *le respect des règles fiscales parafiscales ;*
- *l'examen et l'appréciation du contrôle interne proprement dit.*

Fait à Ouargla le :16/02/2013

Le Commissaire aux comptes

Monsieur le gérant de la SARL

Catering North Africa & Services2011

RAPPORT GENERAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES A L'ASSEMBLE GENERALE ANNUELLE EN VUE DE L'APPROBATION DES COMPTES DE L'EXERCICE CLOS LE 31/12/2011

Monsieur;

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons examines les états financiers de LA SARL Catering North Africa & Servies au titre de la période allant du 01/01/2011 au 31/12/2011, comprenant le bilan, les comptes de résultats, et les tableaux annexés établies dans la forme de documents de synthèses prévus par le Système comptable financier (SCF).

Notre examen a été effectué selon les normes d'audit généralement admises, et à donc consisté dans des sondages de la comptabilité, ainsi que dans l'application d'autres procédures de contrôle que nous avons jugés nécessaires eu égard aux règles de diligences normales.

Toutes les erreurs et anomalies constatées lors de nos différents contrôles effectués sur les opérations comptables, et financières ont fait l'objet de régularisations avant la clôture définitive des comptes.

Conformément à la règlementation les contrôles effectués consistaient également à nous assurer de :

- *les concordances des écritures d'ouverture avec l'élément figurant au bilan au 31/12/2010*
- *le pointage des postes de bilan, et des comptes de résultats avec ceux de la balance générale.*
- *Le rapprochement des soldes comptables dans les livres avec tout document, ou relevé, ou autre pièces comptable.*

Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession, Nous certifions que les comptes annuels mentionnés au présent rapport reflètent régulièrement, et sincèrement la situation financières, et comptable de la SARL Catering North Afric & Services de l'exercice clos le 31/12/2011 conformément aux principes comptables généralement admis par référence au SCF.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

الملحق رقم 02 : تقارير مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية (2010-2012)

La Chambre D'Artisanat des Métiers la Wilaya de Ouargla 2012

1-Contrôle interne

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre Chambre d'artisanat de la wilaya de Ouargla m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Je dois vous rappelez que la tenue des livres légaux existe à savoir :

Le livre journal. : *Ce livre n'est pas renseigne complètement.*

Le livre d'inventaire.

Le livre de paie.

2 - Les inventaires physiques :

Je dois signaler que l'inventaire physique des immobilisations et des stocks ont été effectues mais la commission d'arbitrage fait défaut de ce fait nous vous recommandons dores avant d'installer une commission d'inventaire présidé par un cadre de la chambre afin de trancher en cas de différent entre les deux équipe de comptage chaque fin de l'année ; et de rapprocher les données comptable aux données pour les stocks ou les immobilisations vue le caractère administratif de la chambre.

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes de trésorerie ont fait l'objet de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

5 - La revue générale des états avant clôture:

Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables a la base SCF , à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & TCR) avant l'arrêt des comptes.

CONCLUSION

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a permis de constater les remarques suivantes :

- ***donner l'impotence aux livres légaux en particulier le livre journal***
- ***concernant les stocks morts il est indispensable d'élaborer un PV de constat prouvant l'inutilité de ces stocks.***
- ***Nous vous recommandons d'installer une commission d'inventaire présidé par un cadre de la chambre.***

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

La Chambre D'Artisanat des Métiers la Wilaya de Ouargla 2011

1-Contrôle interne :

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre chambre m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de la chambre nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal
Le livre de paie.
Le livre d'inventaire comptable.

Je dois rappeler que ses livres sont cote paraphe par le tribunal compétent de Ouargla.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des immobilisations a été effectué d'une manière acceptable, et aucun écart n'est constate entre le physique et le comptable.

Au même titre que les immobilisations les stocks ont fait objet d'un inventaire mais je dois signaler un petit écart antérieur de DA 12.419, 74 entre la comptabilité et le physique, je dois vous recommander d'apurer cet écart dans les plus brefs délais.

S'agissant des stocks il indispensable d'acquérir un nouveau logiciel pour le bon suivi des mouvements des stocks au cour de l'année.

3 - Les comptes de disponibilité :

Le compte bancaire a fait l'objet de suivi et de rapprochement au cours de l'exercice considéré. Le compte la caisse est correctement tenu et suivi durant l'exercice.

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie sont automatise,

5 - La revue générale des états avant clôture:

Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables, à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

CONCLUSION

Mon contrôle a été accentue au sur l'ensemble des comptes de la comptabilité de la chambre, d'ou nous avons remarque que le logiciel adapté ne satisfait pas les attentes du service comptabilité de la Chambre d'Artisanat de la Wilaya de Ouargla. De ce fait je réitère ma suggestion antérieure au sujet du remplacement du logiciel.

Fait à Ouargla le 11/05/2012.

Le Commissaire Aux Comptes

Cac CA M 2011 B/A .

La Chambre D'Artisanat des Métiers la Wilaya de Ouargla 2010

1-Contrôle interne :

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entreprise m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre journal
Le livre de paie.
Le livre d'inventaire comptable.
Je dois rappeler que ses livres sont cote paraphe par le tribunal compétent de Ouargla.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des biens amortissable a été effectue d'une manière acceptable, mais il est souhaitable de rapprocher les données comptable aux données physiques et procéder au traitement des écarts.

3 - Les comptes de disponibilité :

Les comptes bancaires et la caisse ont fait l'objet de suivi et de rapprochement au cours de l'exercice considéré.

4 - La gestion de la paie:

Mes investigations au niveau du service paie n'ont pas aboutis à des remarques ou insuffisances particulières vu que la saisie et l'exploitation de la paie sont automatise,

5 - La revue générale des états avant clôture:

Fait à Ouargla le : 09/07/2011

Le Commissaire Aux Comptes

الملحق رقم 03 : تقارير مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة (2010–2012)

Agence de Gestion et de Régulation Foncière urbaine de la Wilaya de Ouargla 2012

rapport de contrôle interne

Les contrôles effectué au niveau de l'agence mon conduit aux conclusions suivantes

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'agence nous a permis de constater 'existence des livres suivant :

- ***le livre journal***
- ***le livre de paie***
- ***le livre d'inventaire comptable***
- ***le livre d'inventaire physique.***
- ***registre des assemblées***

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de l'agence et ils sont régulièrement tenus.

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure
Registre du personnel s congé payé
Registre des arrêts de travail
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents

2 - Les inventaires physiques :

La prise d' inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière sérieuse et les procédure d'inventaire ont été mené à la lettre , dont j'ai constate la désignation d'une équipe de contrôle et le traitement des écarts pour la période allant de la création au 31/12/2012.

Je rappelle a ce titre que les investissements et les stocks de l'agence wilaya ont été inventories d'une manière exhaustive et le traitement des écarts a été effectué.

Le Commissaire Aux Comptes.

Cac A F W 2012 B/A .

Agence de Gestion et de Régulation Foncière urbaine de la Wilaya de Ouargla 2011

rapport de contrôle interne

Le contrôle effectue au niveau de l'agence ma conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'agence nous a permis de constater 'existence des livres suivant :

- ***le livre journal***
- ***le livre de paie***
- ***le livre d'inventaire comptable***
- ***le livre d'inventaire physique.***
- ***registre des assemblées***

Je dos rappeler que ces livres existent au niveau de l'agence et ils sont régulièrement tenus.

Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :

Registre des accidents de travail.des mises en demeure
Registre du personnel s congé payé
Registre des arrêts de travail
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents

2 - Les inventaires physiques :

La prise d' inventaires physiques des biens amortissables ont été mené d'une manière sérieuse et les procédure d'inventaire ont été mené à la lettre , dont j'ai constate la désignation d'une équipe de contrôle et le traitement des écarts pour la période allant de la création au 31/12/2011 .

Je rappelle a ce titre que les investissements et les stocks ont été inventories d'une manière exhaustive et le traitement des écarts a été effectué.

Le Commissaire Aux Comptes.

Fait a ouargla le 15/08/2011

Agence de Gestion et de Régulation Foncière urbaine de la Wilaya de Ouargla 2010

Monsieur le président, Messieurs les membres du conseil d'administration de l' Agence de Gestion et de Régulation Foncière urbaine de la Wilaya de Ouargla

Objet : *Rapport commissariat aux comptes exercice clos le 31/12/2010.*

Messieurs les Membres du conseil d'administration.

En exécution de la mission qui m'a a été confiée par votre honorable conseil, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre agence pour l'exercice clos le 31/12/12010.

Le rapport général comporte les volets suivants:

- *Rapport de du passage du PCN au SCF*
- *Rapport de certification*
- *Les états financiers au 31/12/2009*
- *Commentaires sur les Principaux postes des états financiers.*
- *Rapport spécial sur les résultats de la société*
- Rapport spécial sur la rémunération aux trois principaux cadres

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et aux personnels pour l'esprit de coopération et de courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le président Messieurs les Membres du conseil l'expression de mes meilleures salutations.

Le Commissaire Aux Comptes.

الملحق رقم 04 : تقارير مؤسسة سالر للفتح ورقلة (2010-2012)

SARL EL-FETAH Locations & Services N'goussa Ouargla 2012

Contrôle interne

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre ***SARL EL-FETAH*** *m'ont conduit aux conclusions suivantes :*

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux mis a ma disposition par les responsables de la chambre nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

L'existence des livres légaux a savoir le livre journal et le livre d'inventaire comptable.
Je dois rappeler ses livres sont tenus à jour.

2- La revue générale des états avant clôture:

Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables à la base SCF , à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

CONCLUSION

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a pas permis de constater des anomalies importante néanmoins, je suggère aux responsable comptabilité du la SARL de rapprocher les données comptable aux données physiques soit pour immobilisations et les stocks afin d'aboutir à des états financiers réel et exacts.

Fait à Ouargla *le 18-03-2014*

Le Commissaire Aux Comptes

SARL EL-FETAH Locations & Services N'goussa Ouargla 2011

Contrôle interne

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre ***SARL EL-FETAH*** *m'ont conduit aux conclusions suivantes :*

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux mis a ma disposition par les responsables de la chambre nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

L'existence des livres légaux a savoir le livre journal et le livre d'inventaire comptable.
Je dois rappeler ses livres sont tenus à jour.

2- La revue générale des états avant clôture:

Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables à la base SCF , à savoir, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & CR) avant l'arrêt des comptes.

CONCLUSION

D'une manière générale, mon contrôle intérimaire m'a pas permis de constater des anomalies importante néanmoins, je suggère aux responsable comptabilité du la SARL de rapprocher les données comptable aux données physiques soit pour immobilisations et les stocks afin d'aboutir à des états financiers réel et exacts.

Fait à Ouargla *le 18-03-2014*

Le Commissaire Aux Comptes

SARL EL-FETAH Locations & Services N'goussa Ouargla 2010

-Contrôle interne

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectuées au niveau de votre ***SARL EL-FETAH*** *m'ont conduit aux conclusions suivantes :*

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux mis a ma disposition par les responsables de la chambre nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

rapport de contrôle interne

Le contrôle effectue au niveau de l'agence ma conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'agence nous a permis de constater 'existence des livres suivant :

- ***le livre journal***
- ***le livre de paie***
- ***le livre d'inventaire comptable***

Je dois rappeler que ces livres existent au niveau de l'agence et ils sont régulièrement tenus.
Par ailleurs les autres livres soumis à l'inspection travail et à la CNAS sont également tenus à jours ; il s'agit des livres suivants :
Registre des accidents de travail.des mises en demeure
Registre du personnel s congé payé
Registre des arrêts de travail
Registre d'hygiène et sécurité.
Registre des accidents

Le Commissaire Aux Comptes

Fait à Ouargla le 18-03-2014

الملحق رقم 05 : تقارير مؤسسة الوكالة العقارية اليزي (2010-2012)

Monsieur le directeur Agence de Gestion et de Régulation Foncière urbaine de la Wilaya d'Illizi 2012

1-Contrôle interne :

Le contrôle de l'ensemble des opérations effectué au niveau de votre entreprise m'a conduit aux conclusions suivantes :

1 - Les livres légaux:

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise nous a permis de constater l'existence et la mise à jour des livres suivants :

- Le Registre des assemblées.
- Le livre d'inventaire physique.

Mais pour les livres journal et le livre d'inventaire comptable, ces derniers doivent être tenues à jour.

Je dois rappeler que ses livres sont cote paraphe par le tribunal compétent d'Illizi.
D'autre cote nous avons constaté l'existence et la mise à jour des livres suivants :

Le livre d'inventaire physique.
Registre des mises en demeure.
Registre mouvement du personnel.
Registre des congés payés.
Registre des arrêts de travail.
Registre d'hygiène et sécurité. .
Registre des accidents de travail.

Ses livres sont cote paraphe par l'inspection de travail compétent d'Illizi.

2 - Les inventaires physiques :

L'inventaire physique des biens amortissable font défaut contrairement a 2011, de ce fait il est indispensable d'effectuer l'inventaire physique avec la désignation de deux équipes d'inventaire et une troisième pour le contrôle et le traitement des écarts.

Cac A F W illiizi 2012 B/A. ***Le Commissaire Aux Comptes.***

Monsieur le directeur Agence de Gestion et de Régulation Foncière urbaine de la Wilaya d'Illizi 2011

RAPPORT DE CERTIFICATION

Objet : *Rapport de commissariat aux. Comptes exercice 2011.*

Monsieur le directeur ;

En exécution de la mission que vous m'aviez confiée, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre l'agence pour l'exercice clos le 31/12/2011.

Le présent rapport comporte :

- *Commentaire sur les états financiers*
- *Le rapport sur le contrôle des comptes et de certification.*
- *Les états financiers au 31/12/2011.*

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et au personnel pour l'esprit de coopération dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer, Monsieur l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla le 07/06/2013.

Le Commissaire Aux Comptes.

Cac A F W illiizi 2011 B/A .

Monsieur le directeur Agence de Gestion et de Régulation Foncière urbaine de la Wilaya d'Illizi 2010

RAPPORT DE CERTIFICATION

Objet : *Rapport de commissariat aux. Comptes exercice 2010.*

Monsieur le directeur ***;***

En exécution de la mission que vous m'aviez confiée, j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers de votre l'agence pour l'exercice clos le 31/12/2010.

Le présent rapport comporte :

- *Commentaires sur les états financiers*
- *Le rapport sur le contrôle des comptes et de certification.*
- *Les états financiers au 31/12/2010.*

Je tiens à exprimer mes remerciements à la direction et au personnel pour l'esprit de coopération dont ils ont fait preuve au cours de mon intervention.

Veuillez agréer, Monsieur l'expression de mes meilleures salutations.

Fait à Ouargla le : 20/05/2013

Le Commissaire Aux Comptes.

Cac A F W illiizi 2010 B/A .

الفهرس

الفـــهـرس

الإهداء III
الشكر والعرفان IV
ملخص V
قائمة المحتويات VI
قائمة الجداول VII
قائمـة الأشكـــــال البيانية VIII
قائمـة الملاحـــق IX
قائمـة الإختصارات والرموز X
المقدمة ..... ب
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية 1
تمهيد 2
المبحث الأول :التدقيق المحاسبي أسلس ضمان جودة القوائم المالية 3
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية 3
الفرع الأول : تعريف القوائم المالية 3
الفرع الثاني :الخصائص النوعية للقوائم المالية 3
الفرع الثالث : مستخدمو القوائم المالية 4
الفرع الرابع :عرض القوائم المالية 6
المطلب الثاني:ماهية التدقيق المحاسبي 7
الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وانواعه 7
الفرع الثاني:معايير التدقيق المتعارف عليها 10
الفرع الثالث : تقارير المدقق المحاسبي 12
الفرع الرابع :دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية 14
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية 15
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة 15
الفرع الأول : الدراسات العربية 15
الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية. 17
المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة 18
الفرع الأول : أوجه الشبه والإختلاف 19

الفرع الثاني: مميزات الدراسة..... 20
خلاصة.....21
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية 22
تمهيد 23
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة 24
المطلب الأول: طريقة الدراسة 24
الفرع الأول : المنهج المتبع ومصادر المعلومات 24
الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة 25
الفرع الثالث: متغيرات الدراسة 25
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة 25
الفرع الأول : الوثائق (تقارير مدقق الحسابات) 25
الفرع الثاني: المقابلة الشخصية 26
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها 26
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها 26
الفرع الأول : فحص محتوى تقارير مؤسسة سيبتال كاترينغ 26
الفرع الثاني: فحص محتوى تقارير مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية.....29
الفرع الثالث: فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة.....32
الفرع الرابع: فحص محتوى تقارير مؤسسة سالر للفتح.....34
الفرع الخامس : فحص محتوى تقارير مؤسسة الوكالة العقارية اليزي.....37
المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة الميدانية.....39
الفرع الأول : تفسير وتعليل مخرجات التقارير المدروسة 39
الفرع الثاني : نتائج تحليل التقارير 41
الفرع الثالث : الإستنتاجات المتوصل إليها 41
خلاصة 42
الخاتمـة 44
المصادر والمراجع 47
الملاحق 53
الملحق الأول : مؤسسة سيبتال كاترينغ 54
الملحق الثاني : مؤسسة غرفة الحرف والصناعات التقليدية 57
الملحق الثالث : مؤسسة الوكالة العقارية ورقلة 60
الملحق الرابع : مؤسسة سالر للفتح 63
الملحق الخامس : مؤسسة الوكالة العقارية اليزي 66
الفهرس 69