



دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي دراسة حالة في شركة نفطال وحدة سيدي بلعباس

قرموني سراج زكرياء *

جامعة جيلالي ليايس – كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة – "سيدي بلعباس"

البريد الإلكتروني: zakariakermouni@outlook.fr

تاريخ القبول 18/03/2018

تاريخ الاستلام: 05/10/2017

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي من خلال دراسة ميدانية في شركة نفطال – وحدة تجارية – "بسيدي بلعباس" والتي ارتكزت على المنهج الوصفي القائم على فهم القوائم المالية من خلال القيام بمهمة التدقيق المحاسبي والمالي. وتوصلنا إلى أن مهنة محافظة الحسابات عرفت انتشار كبيراً في المؤسسات الاقتصادية لما لها وما عليها من التزامات اتجاه الدولة ومختلف الأطراف الأخرى إذ أصبح إلزامياً على مسيري المؤسسات إنشاء خلية التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الجهود المتواصلة التي يتم تقديمها من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من أجل إضفاء الثقة في حسابات الشركة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق، القوائم المالية، المصادقة على الحسابات، محافظ الحسابات.

Jel Classification: M42

Abstract

The aim of this study is to identify the role of the Governor of the accounts in the true image of the product of accounting within Naftal Company's field- Business Unit in "Sidi Bel Abbes" which was founded on the descriptive approach, aiming to the understanding of the financial statements through the task of accounting and financial auditing.

We concluded that the profession of auditors knows the spread in its economic institutions and obligations toward the State and the various other parties as it has become mandatory for administrative institutions establish internal audit cell in addition to the continuous efforts made by most of auditors and expert accountant in order to give confidence to accounts of the company.

Key words:

The audit, the financial statements, the certification of the accounts, the Governor of the accounts.

Jel Classification: M42

مقدمة

إن تطوّر الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور شركات أموال كبيرة صاحبها انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة أفرز عنه ظهور حاجة أصحاب هذه الشركات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد الشركة، وبالتالي ظهور التدقيق كأداة رقابة فعّالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

وباعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة تعكس الوضعية المالية للشركة ونتائج نشاطها خلال الدورة المالية فإن التدقيق يعتبر الوجه المكمل للعمل المحاسبي والمالي بصفة عامة، وذلك باعتبارها المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية وبذلك تتركز مهمة المدقق الخارجي في عملية فحص ومراجعة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من واقع المستندات في إطار المعايير الدولية للتدقيق، النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

ولقد أدركت مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية أن التدقيق هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات مما يتيح لمختلف الأطراف الخارجية إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة على ضوء الرأي الذي يبديه المدقق حول مدى سلامة المنتج المحاسبي للمؤسسة حيث تبلور إشكالتنا في معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تأكيد صحة المعلومات التي تتوفر عليها البيانات المالية.

وبناء على ما سبق تبلورت إشكالية هذا البحث التي ارتأينا صياغتها في التساؤل التالي:

• إلى أي مدى يساهم محافظ الحسابات لإبراز الصورة الصادقة في القوائم المالية لشركة نفضال؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المفاهيم العلمية المختلفة لمحافظ الحسابات؟
- وما مدى توافر المنهجية العلمية في إطار المعايير الدولية للتدقيق للقيام بهذه المهمة؟
- وكيف يتم تطبيق مهمة محافظ الحسابات في شركة نفضال؟

فرضيات الدراسة:

- إن مجال التدقيق الخارجي يضيفي الثقة على المعلومات المالية التي تتواجد في المنتج المحاسبي.
- يتزايد تطور مهنة التدقيق وممارسته بمرور الزمن بمدى تأثره بالبيئة الداخلية والخارجية لشركة نفضال ومدى ارتباطه بالمعايير الدولية للتدقيق.
- يرتبط التدقيق القانوني بمدى فعالية ونجاعة حسابات شركة نفضال في نهاية كل سنة مالية.

میررات اختیار الموضوع:

- أهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث وإلى مجال التخصص: تدقيق مالي ومحاسبي.
- الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر وضبط مفاهيمه.
- مكانة الموضوع على الصعيد الدولي والوطني.

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد المحدّات والمعايير في إطار عام متكامل.
- الوقوف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في سبيل تفعيل وزيادة الشفافية في المعلومة المالية.
- التنسيق بين مهمة التدقيق القانوني ومختلف التشريعات والقوانين الخاصة المعمول بها في الجزائر.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث في عرض منهجية محافظ الحسابات من خلال القيام بمهمة التدقيق القانوني ولقد قمنا بانتقاء جزء مهم في هذا الإطار والمتمحور حول مراقبة الحسابات وكيفية القيام بها في شركة نفضال.

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

1- مفاهيم أساسية حول محافظ الحسابات:

2-1 المفهوم العام لمحافظ الحسابات:

هو شخص مهني مستقل يقوم بالمصادقة على صدق وشرعية القوائم والوثائق السنوية للمؤسسة، كما تفوض مهمته من قبل جمعيات المساهمين والتي يتم تحديده في لائحة المهنيين المعتمدة في المحاكم كما يستلم تفويض المساهمين لإنجاز مهمته وتقدم رأيه الخاص حول الحسابات السنوية للمؤسسة.

2-2 المفاهيم القانونية حول محافظ الحسابات:

أ) حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل: 2010/07/11 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ب) كما عرّف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: الشخص الذي يدقّق في صحة المعلومات المقدّمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة ويتحقّق مندوبي الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أنّ محافظ الحسابات هو شخص مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية يقوم بعملية التدقيق من أجل إظهار رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية حسابات المؤسسة.

2- منهجية محافظ الحسابات وفق المعايير الدولية للتدقيق:

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يقوم بجمع مختلف جوانب عمله، حيث أنه يباشر مهمته باتّباع منهجية علمية محدّدة والمتمثلة في التخطيط وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي.

2-1 التخطيط لعملية التدقيق:

1/ عملية التخطيط لمحافظ الحسابات:

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 300 التخطيط "يعني وضع استراتيجية عامّة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة ويخطّط المدقّق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المناسب".

كما يجب على المدقّق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعّالة.

2/ تخطيط العمل:

– إنّ التخطيط الملائم لعمل التدقيق يساعد في التأكّد من أنّ العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق وأنّ المشاكل المحتملة قد حدّدت وأنّ العمل سيتم إنجازها بسرعة، كذلك يساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدقّقين الآخرين والخبراء.

– إن الحصول على المعرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل كما تساعد معرفة المدقّق لطبيعة العمل بتشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثيراً مادياً على البيانات المالية.

– قد يرغب المدقّق بمناقشة أجزاء من خطة التدقيق الشاملة وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة التدقيق في المنشأة أو الإدارة أو الموظفين وذلك لتطوير فعالية وكفاءة عملية التدقيق ولتنسيق إجراءاته مع أعمال موظفي المنشأة ومع ذلك فإن خطة التدقيق الشاملة وبرامج التدقيق تبقى من مسؤولية المدقّق.

3/ خطة التدقيق الشاملة:

"على المدقّق وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفاً المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها".

– وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإنّ التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة سوف يختلف استناداً إلى حجم المنشأة وتعقيدات عملية التدقيق والمنهجية والتقنية الخاصة المستعملة من قبل المدقّق فهذه الأمور تؤخذ بعين الاعتبار عند القيام المدقّق بوضع خطة التدقيق الشاملة.

4/ المعرفة بطبيعة العمل:

– العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المنشأة.

– الصفات المميّزة للمنشأة وأعمالها ولأدائها المالي ومتطلبات الإفصاح ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.

– المستوى العام لكفاءة الإدارة.

5/ فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

– السياسات المحاسبية المطبّقة من قبل المنشأة والتغييرات الجارية على تلك السياسات.

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

- تأثير الإفقرارات الجديدة في مجال المحاسبة والتدقيق.
- المعرفة المكتسبة للمدقق للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي والتأكدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.

6/ طبيعة الإجراءات وتوقيتها:

- إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة بالتدقيق.
- تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق.
- عمل التدقيق الداخلي وتأثيره المتوقع على إجراءات التدقيق الخارجي.

7/ التنسيق والتوجيه والإشراف:

- مشاركة مدققين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلاً الشركات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
- إشراك الخبراء.
- عدد المواقع.
- متطلبات التوظيف.

8/ برنامج التدقيق:

- على المدقق وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة والمطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق الشاملة.
- كما يستخدم برنامج التدقيق على أنه مجموعة من التعليمات إلى المساعدين المشاركين في عملية التدقيق وكذلك أداة للرقابة وتوثيق التنفيذ الملائم للعمل، كذلك قد يحتوي برنامج التدقيق على أهداف خاصة لكل مجال وعلى موازنة الوقت التي يتم فيها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق.
- عند إعداد برنامج التدقيق على المدقق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملائمة ومخاطر الرقابة ومستوى الثقة المطلوب توفيره بإجراءات جوهرية، كذلك على المدقق النظر لتوقيت اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية والتنسيق بين المساعدات المتوقعة من قبل المنشأة وعدد المساهمين المتوفر ومشاركة المدققين الآخرين أو الخبراء.

2-2 أدلة الإثبات في التدقيق:

1/ أدلة الإثبات لمحافظ الحسابات:

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 أدلة الإثبات تعني "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني كما تشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات للبيانات المالية.

على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.

2/ أدلة الإثبات الكافية والملائمة:

1. إن الكفاية والملائمة ترتبط بعلاقة متبادلة وتطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها، وفي العادة يجد المدقق بأن من الضروري الاعتماد على أدلة الإثبات المقنعة وليست القاطعة.

2. عند تكوين رأيه المهني لا يقوم المدقق عادة باختبار كافة المعلومات المتوفرة وذلك بالنظر لإمكانية الوصول إلى استنتاج حول رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات أو الضوابط عن طريق استعمال الإجراءات الاحتياطية أو المعاينة الإحصائية.

3/ إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية:

3-1 الفحص:

"يتضمن الفحص اختبار السجلات والمستندات أو الموجودات الملموسة. ويوفر فحص السجلات المحاسبية والمستندات أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها ومصدرها، وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها، وهناك ثلاث أصناف رئيسية لتوثيق أدلة الإثبات والتي توفر درجات مختلفة من الموثوقية للمدقق وهي:

- أدلة إثبات موثوقة صادرة عن طرف ثالث ومحفوظة لديه.

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

- أدلة إثبات موثوقة صادرة عن المنشأة ومحفوفة لديها المتعلقة بالبيانات المالية.

2-3 الملاحظة:

تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون مثلاً ملاحظة المدقق لعمليات التعداد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة أو ملاحظة أداء الضبط الداخلي التي لا تترك أثراً تدقيقياً.

3-3 الاستفسار والمصادقة:

يتضمن الاستفسار البحث على معلومات من أشخاص ذوي إطلاع ومعرفة من داخل أو خارج المنشأة أما المصادقة فتتضمن الإجابة على استفسار لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية.

4-3 الاحتساب:

يتضمن الاحتساب التحقق من الدقة المحاسبية للمستندات الأصلية وللسجلات المحاسبية أو إجراء احتسابات مستقلة.

5-3 الإجراءات التحليلية:

تتألف الإجراءات التحليلية من النسب والمؤشرات الهامة ومن ضمنها نتائج البحث للتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

5/ الأقسام المحددة لأدلة الإثبات:

يتضمن المعيار الدولي للتدقيق رقم 501 الأقسام التالية:

القسم (أ): حضور الجرد الفعلي للمخزونات

1. تضع الإدارات عادة إجراءات تتضمن القيام بالجرد الفعلي للمخزون مرة واحدة على الأقل سنوياً، وذلك ليكون كقاعدة لإعداد البيانات المالية أو التأكد من صحة نظام الجرد المستمر.
2. في حالة كون المخزون جوهرياً للبيانات المالية على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومقنعة تتعلق بوجود المخزون وحالته وذلك بالحضور فعلياً لعملية الجرد الفعلي للمخزون ما لم يكن ذلك غير عملي.
- هذا الحضور سوف يمكن المدقق من فحص المخزون ومن ملاحظة تطبيق إجراءات الإدارة لتسجيله والسيطرة على نتائج الجرد وتوفير أدلة بإمكانية الاعتماد على إجراءات الإدارة.
3. في حالة عدم تمكن المدقق من حضور الجرد الفعلي في التاريخ المحدد بسبب ظروف منظورة، فعليه إجراء أو ملاحظة الجرد الفعلي لبعض المخزون في تاريخ آخر، وعند الضرورة يقوم بإجراء اختبارات للمعاملات الطارئة.

القسم (ب): مصادقة الذمم المدينة:

1. عندما تكون الذمم المدينة جوهرياً للبيانات المالية وعندما يكون هناك توقعاً معقولاً بأن المدينين سيستحيون، يقوم المدقق عادة بالتخطيط للحصول على مصادقات مباشرة لحسابات الذمم المدينة أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات.
2. توفر المصادقة المباشرة أدلة إثبات موثوق بها لوجود المدينين ودقة أرصدة حساباتهم المسجلة. ومع ذلك فإنها عادة لا توفر أدلة على قابلية التحصيل أو على وجود أرصدة مدينة غير مسجلة.
3. عندما يتوقع المدقق عدم استجابة المدينين عليه أن يخطط للقيام بإجراءات بديلة، مثلاً اختبار التحصيلات النقدية اللاحقة المتعلقة برصيد حساب خاص أو قيود فردية في نهاية المدة.
4. يتم اختيار الحسابات المطلوب المصادقة عليها بالطريقة التي تمكن المدقق للوصول إلى استنتاج مناسب لوجود وصحة حسابات المدينين ككل أخذاً بعين الاعتبار مخاطر التدقيق المحددة وإجراءات مخططة أخرى.
5. يتم إرسال طلبات المصادقة من قبل المدقق ويطلب من المدينين الرد مباشرة إلى المدقق. ويتضمن مثل هذه الطلبات تفويضاً من الإدارة إلى المدينين للإفصاح عن أية معلومات ضرورية إلى المدقق.
6. إن طلب المصادقة على الأرصدة قد يأخذ شكلاً إيجابياً، حيث يطلب من المدينين تأييد صحة أو عدم صحة الرصيد المسجل حيث تطلب الإجابة فقط في حالة عدم الموافقة على صحة الرصيد المسجل.
7. توفر المصادقات الإيجابية أدلة موثوقة أكثر مما توفرها المصادقات السلبية.
8. عند استعمال المصادقات الإيجابية على المدقق أن يرسل عادة تذكيراً إلى المدينين الذين لم يقوموا بالرد خلال وقت معقول وقد تتضمن الردود استثناءات تحتاج إلى استقصاء كلي.

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

9. في حالة عدم استلام إجابة لمصادقة إيجابية يجب تطبيق إجراءات بديلة أو معاملة البند كخطأ، ومن أمثلة الإجراءات البديلة اختبار التحصيلات النقدية اللاحقة أو اختبار مستندات المبيعات أو مستندات الإرسال. وبالنسبة للبند الذي لم تستلم ردوداً بشأنها ولم يتم تطبيق إجراءات بديلة لها، فتعامل على أنها أخطاء وذلك لأغراض تقييم أدلة الإثبات التي تم توفيرها بموجب عينة التدقيق.

القسم (د): التقييم والإفصاح عن ثبوتات طويلة الأجل

1. عندما تكون الثبوتات طويلة الأجل جوهرية في البيانات المالية، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بتقييمها والإفصاح عنها.

2. "تتضمن إجراءات التدقيق المتعلقة بالثبوتات طويلة الأجل الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت هنالك أدلة بأن لدى المنشأة القدرة للاستمرار باقتناء ثبوتات على أسس طويلة الأجل ومناقشة الإدارة فيما إذا كانت المنشأة ستستمر باقتناء هذه كثبوتات طويلة الأجل والحصول على إقرارات خطية بهذا الخصوص.

3. تتضمن الإجراءات الأخرى عادة دراسة البيانات المالية ذات العلاقة والمعلومات الأخرى مثل أسعار السوق والتي توفر مؤشرات للقيمة ومقارنة مثل هذه القيم الدفترية لهذه الثبوتات لغاية تاريخ تقرير المدقق.

2-3 إعداد التقرير النهائي:

2-3-1 إعداد التقرير من طرف محافظ الحسابات:

حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 " يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساساً لإبداء الرأي حول البيانات المالية، كما يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب واضح حول البيانات المالية ككل.

2-3-2 العناصر الأساسية في تقرير المدقق:

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف:

أ) عنوان التقرير:

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له وقد يكون من الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة عن موظفي المنشأة أو عن مجلس الإدارة أو من تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

ب) الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية. ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو مجلس إدارة المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

ج) الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

1. يجب أن يحدد تقرير المدقق للمنشأة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفقرة المغطاة بالبيانات المالية.

2. يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.

3. البيانات المالية هي إقرار من الإدارة لأن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات محاسبية وأحكام مهنية هامة، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات المالية وعلى العكس من ذلك فإن مسؤولية المدقق هي تدقيق البيانات المالية لغرض إبداء الرأي حولها.

د) فقرة النطاق:

1. يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفق للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة وحسب ما هو ملائم.

وكلمة (نطاق) تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتمد بأنها ضرورية في تلك الظروف.

2. يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.

3. يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت:

- فحصاً على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية.
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

• تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

4. يجب أن يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفّرت أساساً معقولاً للرأي الذي تمّ إبداءه.

(هـ) فقرة الرأي:

1. يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تعبّر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي

الجوهرية) وفقاً لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته أينما كان مناسباً فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

2. إنّ التعابير المستخدمة لإبداء رأي المدقق هي «تعبّر بصورة حقيقية وعادلة» (أو) «تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية» هي تعابير مترادفة وإنّ كلا التعبيرين يشير ما بين أشياء أخرى بأن المدقق يراعي فقط تلك الأمور التي لها أهمية نسبية للبيانات المالية.

3. يحدّد إطار التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والقواعد الصادرة عن الهيئات المهنية والتطور في الممارسات العامة ضمن البلد، مع مراعاة العدالة بشكل مناسب وأخذ التشريعات المحلية بعين الاعتبار.

ولإعلام القارئ بالبيئة التي أوضحت العدالة فإن رأي المدقق يجب أن يشير إلى الإطار الذي استندت عليه البيانات المالية وذلك باستعمال كلمات مثل «وفقاً لـ (يشار إلى المعايير الدولية المحاسبية أو المعايير الوطنية)».

4. إضافة إلى الرأي حول التعبير بصورة حقيقية وعادلة (أو عدالة البيانات من كافة النواحي الجوهرية)، فقد يحتاج المدقق إلى أن يضمن تقريره رأياً عمّا ذات إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات الأخرى المحددة بالتشريعات والقوانين العلاقة وأدناه توضيحاً لهذه الأمور في فقرة الرأي.

(خ) تاريخ التقرير:

يجب على المدقق أن يؤرّخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق. وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير والتي حدثت وتنامت إلى علم المدقق لغاية ذلك التاريخ.

(ت) عنوان المدقق:

يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدّد ويوقع التقرير عادة باسم المؤسسة.

(ث) تقرير المدقق:

"يجب إبداء رأي غير متحفّظ في حالة استنتاج المدقق بأن البيانات المالية تعبّر بصورة عادلة ووفقاً لإطار التقارير المالية المعين.

الإطار التطبيقي: دراسة حالة حول محافظة الحسابات:

1-مراقبة الحسابات:

لقد أصبح مختلف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين التركيز على عملية فحص الحسابات التي تعتبر أهم مرحلة من مراحل التدقيق الخارجي التي يتركز عليها المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق.

أ) الإطار التنظيمي لمراقبة الحسابات:

1-1 الهدف من المهمة:

كلّفنا بمهمة محافظة الحسابات في شركة نفضال بوحدة سيدي بلعباس حيث يتواجد مقرها الرئيسي بالجزائر العاصمة "الشرافة".

الهدف من هذه الدراسة هو إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية لشركة نفضال في 2013/12/31.

1-2 نطاق المهمة:

تتمحور مهمة محافظ الحسابات في العناصر التالية:

- تقييم أنظمة التسيير المحاسبية والمالية ونظام الرقابة الداخلية.
 - مراجعة حسابات شركة نفضال لإجمالي حسابات الميزانية وحسابات التسيير التي تم إغلاقها في 2013/12/31.
- أثناء قيامنا بعملية فحص الحسابات طلبنا من مسؤولي شركة نفضال أن يقدموا لنا الوثائق اللازمة لتحقيق المهمة على النحو الآتي:

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

- الميزانية المحاسبية للسنة المالية 2013.
- الميزانية المحاسبية للسنة المالية 2012.
- الميزانية الجبائية 2013 (على مستوى المديرية العامة بالجزائر العاصمة).
- الدفاتر القانونية.
- الوثائق المحاسبية.
- الجرد المادي والمحاسبي للسنة المالية 2013

2-فحص الحسابات

- بالنسبة لعملية تدقيق الحسابات قمنا بالبدأ في عناصر الأصول والخصوم وذلك من خلال مراجعة مختلف التغيرات في الحسابات بين السنة المالية 2013 والسنة المالية 2012.

2-1 عناصر الأصول:

- الصف (2) الثبتات
- الصف (3) المخزونات
- الصف (4) حسابات الغير
- الصف (5) حسابات المالية

2-2 عناصر الخصوم

- الصف (1) حسابات رأس المال
- الصف (4) حسابات الغير

الصف (2) الثبتات:

تم تسجيل في عناصر الثبتات تغيرات بمبلغ خام قدره 444 236 703,30 دج وهي ممثلة على النحو التالي:

الجدول (1): جدول عناصر الثبتات (المبالغ بالدينار الجزائري)

رقم الحساب	اسم الحساب	السنة المالية 2013	السنة المالية 2012	التغيرات
211	القطع الأرضية	3 794 791,09	3 794 791,09	-
212	عمليات التنضيد والتهئية للقطع الأرضية	1 689 477 668,53	1 689 477 668,53	-
213	البناءات	1 360 447 057,54	1 360 019 657,54	427 400,00
215	التركيبات التقنية معدات وأدوات صناعية	729 600 445,84	716 932 198,54	12 668 247,30
218	الثبتات المادية أخرى	614 195 699,21	585 709 229,72	28 486 469,49
232	الثبتات المادية الجاري إنجازها	443 080 450,00	42 451 362,70	400 629 087,30
274	القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل	16 259 827,87	14 234 328,66	2 025 499,21
	المبالغ الخام لإجمالي الثبتات	4 856 855 940,08	4 412 619 236,78	444 236 703,30
28	إجمالي الإهلاكات	1 375 743 958,19	887 349 373,23	488 394 584,96
	إجمالي صافي الثبتات	3 481 111 981,89	3 525 269 863,55	- 44 157 881,60

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نفطال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

ومن خلال ملاحظتنا للميزانية وميزان المراجعة قمنا بعرض بعض التغيرات التالية:

الجدول (2): جدول عناصر التثبيات (المبالغ بالدينار الجزائري)

المبالغ	البيان
444 236 703,30	إجمالي تغيرات التثبيات التي تم اقتناءها
488 394 584,96	مجموع الإهلاكات
- 44 157 881,60	مجموع التغيرات

المصدر: من إعداد الطالب

- بالنسبة لبطاقة التثبيات لا يتم مسكها في شركة نفطال بل هناك برمجيات المعلوماتية "NAFTCOM" هو الذي يقوم بحساب جميع معدلات الإهلاكات مع الأخذ بعين الاعتبار تاريخ الشراء.
- احتواء إجمالي ميزانية الأصول على نسبة كبيرة من التثبيات والتي قدرت ب: 82% لسنة 2012 مقارنة مع سنة 2013 التي قدرت ب: 66%.
- قدر مجموع التغيرات في التثبيات بقيمة: 44157881,60 - دج ما بين سنة 2013 و 2104 وهذا ما يؤكد لنا حسب مراجعتنا لعناصر الإهلاكات أن المؤسسة تستطيع التنازل عن بعض التثبيات المهلكة تماما.

الصف (3) المخزونات والجاري العمل بها:

الجدول (3): جدول عناصر المخزونات (المبالغ بالدينار الجزائري)

رقم الحساب	اسم الحساب	السنة المالية 2013	السنة المالية 2012	التغيرات
30	مخزونات من البضائع	458 222 068,10	224 922 824,39	233 299 243,71
31	المواد الأولية والتوريدات	0,00	0,00	0,00
32	تمويلات أخرى	12 686 887,27	11 086 532,79	1 600 354,48
35	المخزونات من المنتجات	409 669,40	349 340,80	60 328,60
37	المخزونات الخارجية	5 901 603,20	8 651 129,20	- 2 749 526,00
38	المشتريات المخزنة	0,00	0,00	0,00
المبلغ الخام لإجمالي المخزونات		477 220 227,97	245 009 827,18	232 210 400,79
390	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	0,00	4 005 724,02	- 4 005 724,02
392	خسائر القيمة عن التمويلات الأخرى	612 397,77	1 711 715,77	- 1 099 318,00
إجمالي صافي المخزونات		476 607 830,20	239 292 387,39	237 315 442,81

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نفطال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

ملاحظات:

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

تم تسجيل في عناصر المخزونات والجاري العمل بما بتاريخ 2013/12/31 رصيد مدين قدره 477 220 227,97 دج وبالنسبة للتغيرات التي طرأت على السنة المالية 2013 ارتفعت إلى 232 210 400,79 دج وذلك وفق التغيرات التالية:

- احتواء ميزانية الأصول على نسبة معتبرة من المخزونات والجاري العمل بما بنسبة 45% لسنة 2013 مقارنة مع سنة 2012 والتي قدرت بـ: 35% مما يسمح لها بالاستغلال الجيد للسنة المالية المنصرمة.
- مراجعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المطبق في شركة نفطال قمنا بملاحظة عدم تطبيقها لطريقة التقييم بالقيمة الحالية.
- بالنسبة للمخزونات الخارجية فقد تم تسجيل فارق بمبلغ: - 2749526,00 دج وهذا ما يؤكد لنا حسب عملية التدقيق التي قمنا بها على المؤسسة أن تقوم بمتابعة ح/37 وفق سياسة المخزونات المتبعة في شركة نفطال.

الصف (4) حسابات الغير "الزبائن وغيرها من الحسابات المشابهة":

تم تسجيل هذه التغيرات من 2013/01/01 إلى غاية 2013/12/31 على النحو التالي:

الجدول (4) : جدول عناصر حسابات الغير (المبالغ بالدينار الجزائري)

رقم الحساب	اسم الحساب	السنة المالية 2013	السنة المالية 2012	التغيرات
411 416	الزبائن والحسابات المرتبطة بها	61 667 569,34	50 666 414,42	11 001 154,92
445 447	الدولة - الرسوم على رقم الأعمال. الضرائب الأخرى والرسوم المماثلة.	2 429 454,26 74 996 271,39	2 060 551,86 61 310 410,94	368 902,4 13 685 860,45
46	المدينون المختلفون والدائنون المختلفون	70 916 170,56	70 139 517,49	776 653,07
	إجمالي الخام حسابات الغير	210 009 465,6	184 176 894,7	25 832 570,9
491 498	خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى	3 868 635,58 5 217 944,02	7 283 821,51 4 837 005,47	3 415 185,93 - 380 938,55
	إجمالي صافي حسابات الغير	200 922 886,00	172 056 067,7	28 866 818,28

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نفطال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

ملاحظات:

- يجب مراجعة ح/47 الحسابات الانتقالية الإنتظارية لأنها حسابات وسيطية يتم ترصيداها في نهاية السنة المالية.
- هناك مبلغ بقيمة 12,00 دج في حساب 40400 موردو التثبيتات-قروض-يجب مراجعته في اليومية العامة.
- نلاحظ ارتفاع في حساب الزبائن المشكوك فيهم من سنة 2012 التي قدرت بمبلغ: 50666414,42 دج إلى سنة 2013 والتي قدرت أيضا بمبلغ: 61667569,34 دج وعلى هذا الأساس يجب إعادة النظر في ح/416 لأنه يؤثر على ميزانية شركة نفطال وبالتحديد في عناصر الأصول.

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

الصف (5) الحسابات المالية:

تم تسجيل رصيد مدين في حسابات المالية لكل من البنك والصندوق والحساب البريدي الجاري:

ح/ 512 (البنك والمؤسسات المالية) = 170515364,82 دج

ح/ 515 (الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية) = 3384653,65 دج.

ح/ 530 (صندوق الأموال) = 1064806,08 دج.

ومن خلال الفترة الممتدة من 2013/01/01 إلى غاية 2013/12/31 قمنا بمراجعة التغيرات التالية:

الجدول (5) : جدول عناصر حسابات المالية (المبالغ بالدينار الجزائري)

رقم الحساب	اسم الحساب	السنة المالية 2013	السنة المالية 2012	التغيرات
511	قيم التحصيل	217 395 087,05	89 844 028,59	127 551 058,4
512	بنوك الحسابات الجارية	138 677 816,96	170 515 364,82	- 31 837 547,9
515	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية	5 194 954,86	3 384 653,65	1 810 301,21
530	صندوق الأموال	890 848,87	1 064 806,08	- 173 957,21
إجمالي حسابات المالية		362 158 707,74	264 808 853,14	97 349 854,60
591	خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	2 786 625,33	3 399 263,05	- 612 637,72
إجمالي صافي حسابات المالية		359 372 082,41	261 409 590,09	97 962 492,32

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نفطال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

ملاحظات:

- احتواء ميزانية الأصول على نسبة ضعيفة من الخزينة والمؤسسات المالية والتي قدرت سنة 2013 ب: 34% مقارنة مع سنة 2012 ب: 38% وهذا ما يؤكد لنا نتيجة الخسارة التي تم عرضها في حسابات النتائج.
- يجب تحصيل الحقوق في شركة نفطال من أجل تمويل خزينة الأصول بسيولة جاهزة.

2-2 عناصر الخصوم :

صنف (ح/1) الأموال الخاصة:

- تم تسجيل في ح/ 10 الأموال الخاصة لسنة 2012 رصيد مدين قدره 218 025 295,96 دج كما تمت مراجعة التغيرات التي امتدت من بداية 2013/01/01 إلى غاية 2013/12/31 على النحو التالي:

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

الجدول (6) : جدول الأموال الخاصة (المبالغ بالدينار الجزائري)

رقم الحساب	اسم الحساب	السنة المالية 2013	السنة المالية 2012	التغيرات
129	نتيجة السنة المالية (خسارة)	- 214 596 990,05	- 218 025 295,96	- 3 428 305,9
	مجموع الأموال الخاصة	- 214 596 990,05	- 218 025 295,96	- 3 428 305,9

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نفطال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

ملاحظات:

- تعتبر شركة نفطال على مستوى سيدي بلعباس كوحدة من وحدات الأخرى التي تعمل على ترحيل نتيجة السنة المالية من سنة إلى أخرى دون ظهور تغيرات على رأس المال.
- تتم عملية توحيد وتجميع الحسابات على مستوى المديرية العامة بالجزائر العاصمة وعلى هذا الأساس لا يتم إبراز رأسمال الشركة.
- نلاحظ من خلال مراجعتنا لصنف الأموال الخاصة أن نتيجة السنة المالية (خسارة) لسنة 2013 بمبلغ: (214 596 990,05) قد انخفضت بالمقارنة مع سنة 2012 ب: (3 428 305,9) دج.
- يجب مراجعة نتيجة السنة المالية والتي قدرت ب: (214 596 990,05) دج من خلال معالجة جميع أعباء ونواتج السنة المالية لسنة 2013 من خلال حسابات النتائج.

أ) الخصوم الجارية:

تم تسجيل هذه التغيرات من 2013/01/01 إلى غاية 2013/12/31 على النحو التالي:

الجدول (7) : جدول الخصوم الجارية (المبالغ بالدينار الجزائري)

رقم الحساب	اسم الحساب	السنة المالية 2013	السنة المالية 2012	التغيرات
401	موردو المخزونات والخدمات	-	123 939,69	- 123 939,69
404	موردو التثبيتات	673 614,40	673 614,40	0,00
408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها	2 251 237 926,67	1 417 205 583,55	834 032 343,12
40x	ديون أخرى	2 477 802 221,95	2 992 181 811,42	- 514 379 589,47
	مجموع الخصوم الجارية	4 729 713 763,02	4 410 184 949,05	319 528 814,00

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نفطال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

ملاحظات:

- من خلال ملاحظتنا لميزانية الخصوم لشركة نفطال قمنا باستخراج النقاط التالية:
- احتواء إجمالي ميزانية الخصوم على نسبة كبيرة من الخصوم غير الجارية منها والتي قدرت ب: 91% لسنة 2012 مقارنة مع سنة 2013 والتي انخفضت إلى 45% مما يؤكد لنا تسديد وضعية الموردين في هاتين السنتين المنصرمتين.
- أما بالنسبة لمؤشر الاستدانة فقد لاحظنا ارتفاع كبيرا والذي قدر ب: 105% لسنة 2012 و 2013 وهذا ما يؤكد لنا سرعة الاستدانة التي تتطلبها شركة نفطال أثناء السنة المالية.
- وبالنسبة لمؤشر التمويل الذاتي فإن شركة نفطال غير قادرة على القيام بعملية التمويل الذاتي نظر لارتفاعها خصومها غير الجارية وانخفاض خزانة الأصول بمعدل 35%.

3-2-3 حسابات النتائج :

الجدول (8) : حسابات النتائج (المبالغ بالدينار الجزائري)

المؤشرات الخاصة بحسابات النتائج	مؤشرات عناصر حسابات النتائج	النسب
---------------------------------	-----------------------------	-------

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

2012	2013		
120,98 %	67,49 %	حصة الآجراء	الأعباء الاجتماعية
5,46 %	3,54 %	حصة الدولة	الأعباء الجبائية
-20,46 %	-7,82 %	المردودية الصافية للاستغلال	نتيجة السنة المالية -رقم الأعمال
-10,97 %	9,76 %	الفائض الإجمالي للاستغلال	الفائض الإجمالي للاستغلال -رقم الأعمال
32,66 %	56,35 %	مساهمة التثبيتات في القيمة المضافة	الإهتلاكات -القيمة المضافة
-1925,48 %	-2105,35 %	مردودية الأموال الخاصة	نتيجة السنة المالية -الأموال الخاصة

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نفضال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

ملاحظات:

من خلال التدقيق في حسابات النتائج قمنا بعرض النقاط التالية:

- بالنسبة للمؤشر الأول لاحظنا ارتفاع مفاجئ لسنة 2012 والذي قدر ب: 120% مقارنة مع سنة 2013 والتي قدرت ب: 67% وهذا ما يؤكد لنا مدى مساهمة شركة نفضال في حصة الأجراء بنسبة كبيرة.
- بالنسبة للمؤشر الثاني لاحظنا انخفاض كبير لسنة 2013 والذي قدر ب: 3% مقارنة مع سنة 2012 والذي قدر ب: 5% وهذا ما يؤكد لنا مدى عدم قدرة شركة نفضال على تسديد جميع الأعباء الجبائية خلال السنة المالية.
- بالنسبة للفائض الإجمالي للاستغلال فقد لاحظنا انخفاض كبير في سنة 2013 و 2012 والذي قدر ب: 10% و 9% وهذا ما يفسر لنا عدم قدرة شركة نفضال على تغطية جميع الأعباء الاجتماعية والجبائية لها.
- أما المؤشر الخامس والمتعلق بعناصر التثبيتات فقد قدر ب: 32% لسنة 2012 مقارنة مع سنة 2013 والذي قدر ب: 56% وهذا ما يؤكد لنا مدى مساهمة التثبيتات بنسبة جيدة في القيمة المضافة للاستغلال.
- أما مؤشر المردودية الخاصة لشركة نفضال فقد قدر سنة 2014 ب: - 2105,35% مقارنة مع سنة 2012 والذي قدر ب: - 1925% وهذا ما يفسر لنا غياب مردودية الأموال الخاصة والذي ينعكس على نتيجة السنة المالية (خسارة) لشركة نفضال.

3-2-4 جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة:

ملاحظات:

من خلال التدقيق في جدول تدفقات الخزينة قمنا باستخراج تغيرات الوضعية المالية التالية:

- نلاحظ ارتفاع في مستوى تدفقات الخزينة الناتجة عن الأنشطة العملية لسنة 2013 ب: 29,45% بالمقارنة مع سنة 2012 والتي قدرت ب: 16,15% وهذا ما بين قدرة شركة نفضال على زيادة القيام بالأنشطة العملية من سنة مالية إلى أخرى.
- بالنسبة للأنشطة التمويلية فنلاحظ عدم وجود أي نشاط تمويلي على خزينة المؤسسة وهذا ما يعكس لنا عدم قدرة المؤسسة على التمويل الذاتي.
- أما الأنشطة الاستثمارية فنلاحظ مساهمتها بنسبة ضعيفة جدا والتي قدرت ب: 0,025% وهذا ما يؤكد لنا عدم قدرة شركة نفضال على القيام باستثمارات طويلة ومتوسطة الأجل.

الجدول (9) : جدول تدفقات الخزينة (المبالغ بالدينار الجزائري)

النسب		حركة جدول تدفقات الخزينة		مؤشرات عناصر تدفقات الخزينة
2012	2013	2012	2013	
16,15%	29,45%	42 769 505,60	106 647 491,69	تدفقات الخزينة الناتجة عن الأنشطة العملية
-	-0,025	-	-9 297 637,09	تدفقات الخزينة الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية
-	-	-	-	تدفقات الخزينة الناتجة عن الأنشطة التمويلية
42 769 505,60		97 349 854,60		تغيرات الخزينة خلال الفترة
222 039 247,54		264 808 853,14		خزينة وشبه خزينة خلال فتح السنة المالية
264 808 853,14		362 158 707,74		خزينة وشبه خزينة خلال غلق السنة المالية

تغيرات الخزينة خلال الفترة	97 349 854,60	42 769 605,60
----------------------------	---------------	---------------

المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة نפטال، وحدة تجارية - سيدي بلعباس

3- إعداد تقرير المصادقة على الحسابات

تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية لشركة نפטال:

الشكل (1) : تقرير المصادقة على الحسابات

تقرير عام لمحافظة الحسابات

شركة نפטال - شركة ذات أسهم -

وحدة سيدي بلعباس - طريق الكشبان ص ب رقم 73 الشارقة

الموضوع: تقرير عام لمحافظة الحسابات، شركة نפטال، شركة ذات أسهم - السنة المالية المغلقة في 31 ديسمبر 2013 إلى سيدي الرئيس

السادة وأعضاء الجمعية العامة.

من خلال مهمة محافظة الحسابات التي فوّضت إلينا بموجب قرار رقم 13/01 للجمعية العامة العادية المنعقدة بتاريخ 17 جويلية 2013، يشرفنا أن نقدّم لكم نتائج أعمالنا التي قمنا بها للسنة المالية 2013 والتي تحمل أساسا: - مراقبة الحسابات السنوية غير المجمعة للنشاط المغطّي للفترة ما بين 1 جانفي 2013 إلى 31 ديسمبر 2013 لشركة نפטال.

- معلومات خاصّة ومراجعات منصوص عليها في التشريعات والقوانين.

1/ تذكير بالمهمة:

إنّ القوائم المالية التي قمنا باختبارها وفق النصوص القانونية والقانون التجاري والمادة 132-3 من القانون رقم 11-07 الموافق ل: 25 نوفمبر 2007 والمتضمّن النظام المحاسبي المالي من قبل مجلس إدارة شركة نפטال، شركة ذات أسهم 518 4 دج (الهولدينغ) خلال الاجتماع بتاريخ 30 ماي 2014 وتحت مسؤوليتنا مجموع ونتيجة السنة المالية (خسارة) صافي الميزانية (أصول/خصوم) قدر ب: بمبلغ 014 780,45 214 596 990,05 دج.

إن مسؤوليتنا على أساس أعمال المراجعة التي قمنا بها هي إبداء رأي حول القوائم المالية التي قمنا باختبارها من خلال حسابات النتائج، الميزانية وجدول تدفقات الخزينة.

وتبعاً لمتطلبات هذه المهنة قمنا بعرض الوثائق التالية:

- القوائم المالية غير المجمعة المتعلقة بالسنة المغلقة في 31 ديسمبر 2013

- يومية المعالجات للسنة المالية 2013.

214 596 نפטال التي هي مذكورة في التقرير السابق بإجمالي صافي الميزانية (أصول-خصوم): 45 دج، 014 780

ونتيجة السنة المالية (خسارة) قدرّت: بمبلغ 990,05

منتظمة وذات مصداقية وإعطائها في مجملها الصورة الصادقة لنتيجة عمليات الاستغلال والوضعية المالية لشركة نפטال لنهاية

السنة المالية 2013.

الشكل (9) : تقرير محافظ الحسابات¹

المصدر: من إعداد الطالب

خاتمة

من خلال بحثنا المتواضع الذي قمنا به والذي تمحور حول موضوع "دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي" أردنا الإلمام بمهمة التدقيق المحاسبي والمالي والتركيز على أحد أطرافها الأساسية "محافظ الحسابات" الذي يؤدي دورا فعالا في إبراز الصورة الصادقة للمؤسسة وهذا بالتعرف على مهنة محافظة الحسابات ومختلف العناصر المتعلقة بها وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين النظري والتطبيقي من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والتساؤلات المرفقة لها.

التأنيج:

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1) على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصوله على الأدلة الكافية لإبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية وموثوقية القوائم المالية.
- 2) يهدف التدقيق الخارجي إلى تتبع مسار جميع الإجراءات القانونية التي تخضع لها طبيعة المؤسسة بالإضافة إلى متابعة التنظيم المحاسبي التي قامت به المؤسسة أثناء السنة المالية.
- 4) تساهم مهمة التدقيق المحاسبي والمالي في إبراز الصورة الصادقة لشركة نفعال.

الاقتراحات:

- 1) ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق سواء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المجلس الوطني للمحاسبة أو مجلس المحاسبة.
- 2) تكوين وهيكلية المنظومة الجامعية في ميدان التدقيق والمحاسبة سواء طلبة أو أساتذة.
- 5) إنشاء هيئة وطنية تتبنى المعايير الدولية للتدقيق خاصة فيما يخص تدقيق الحسابات.
- 6) التركيز على منهج التعليم العالي وخاصة منها التدقيق المحاسبي والمالي.
- 7) توظيف مدققين داخليين في كل مؤسسة أو هيئة ذات طابع إداري وعمومي مما يساعد محافظ الحسابات على أداء الجيد.

آفاق البحث:

يعتبر موضوع التدقيق المحاسبي والمالي من أهم المواضيع التي يتم الاهتمام بها في الآونة الأخيرة خاصة مع دخول المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتدقيق حيز التنفيذ في الجزائر.

كما نرى من خلال معالجتنا لهذه الموضوع حول التدقيق بأن هذا الموضوع من الرغم من صعوبته إلا أنه يعتبر كموضوع شيق وقابل للنقاش في عدة مؤتمرات ومحاضرات على الصعيد الدولي لأنه يعتمد في أساسه على الإطار المحاسبي والمالي بالإضافة إلى مختلف الإجراءات العملية والتشريعية التي تقوم بمتابعتها المؤسسات الاقتصادية من أجل الوصول إلى مصداقية وموثوقية وشرعية حساباتها.

دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي ص ص (1-15)

قائمة المراجع

1) قائمة المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- 1) الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمريكيين، المعايير الدولية للتدقيق، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق الولايات المتحدة الأمريكية.
- 2) د. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2013.
- 3) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2006.
- 4) د. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر. سنة 2003 .
- 5) أ.د. مسعود صديقي وأ. محمد حسان بن مالك، المحاسبة المالية طبق للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، سنة 2014.

ثانياً: النصوص التشريعية والتنظيمية

- 1) القانون التجاري للجمهورية الجزائرية.
- 2) قانون العقوبات للجمهورية الجزائرية.
- 3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010، العدد 42.
- 4) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرقي، الجزائر، سنة 2007.

ثالثاً: الأطروحات والرسائل والمحاضرات:

- 1) نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات- مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-سنة 2012/2011.
- 2) شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، سنة 2013 .
- 3) د. أحمد لعماري وأ. حكيمة مناعي، محاضرات في التدقيق المحاسبي والمالي، السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة.
- 4) أ.ن. عبد الصمد، محاضرات في التدقيق والمراقبة الداخلية، السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة.
- 5) وثائق مقدمة من طرف شركة نفطال.

2) قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

- 1) P. Benberrah Samir, master 2 Audit comptable, cours sur l'audit et commissariat aux comptes, faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, université Batna.