الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

أهمية إستخدام الإجراءات التحليلة في مراحل التدقيق المحاسبي

دراسة تطبيقية في المؤسسة العمومية الإقتصادية – جيجل الكاتمية للفلين-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
فرع: محاسبة و مالية
تخصص: تدقيق محاسبي

إعداد الطالب:

- لونيس نعيم

الأستاذة المشرفة:

- كردودي سهام

رقم التسجيل:	08/3044347
تاريخ الإيداع	2013/05/26

الموسم الجامعي: 2012-2013

بسم الله الرحمن الرحيم

« قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا انك أنت العليم الحكيم»

(سورة البقرة:32)

إهداء

إلى والداي، أغلى ما أملك في الوجود ،حفظهم الله ورعاهم .

إلى إخوتي، وفقهم الله في أعمالهم ودراستهم ، وأنار الطريق أمامهم.

إلى العائلتيــن الكريمتيــن " لونيس" و " علاق" .

إلى كل هؤلاء ، أهدي هذا العمل المتـــــواضـــع.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أصبغ علينا نعمه ظاهرة وباطنة، وفضلنا على كثير ممن خلق تفضيلا.

نتقدم بالشكر إلى الأستاذة المشرفة " كردودي سهام " .

كما نتقدم بتشكراتنا واحتراماتنا لكل أساتذة كلية العلوم التجارية و الإقتصادية و علوم التسييـر بجامعتي جيجل و بسكرة .

أشكر عمال مصلحة المحاسبة في مؤسسة – جيجل الكاتمية للفلين –

كما اتقدم بالشكـر لأعضاء اللجنة المناقشة

الملخـص :

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي و التزايد في حجم المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق مدققي الحسابات في ظل تزايد حوادث الغش و التلاعب و الإحتيال ،أدى إلى حدوث تغيرات جذرية في مهنة تدقيق الحسابات و الممارسات العملية لها ،و تطور طرق و إجراءات التدقيق لتتناسب مع ضخامة و حجم المسؤولية و تعقيدها.

و إنطلاقا من ذلك و حرصا على الرأي الفني المحايد ،بدأ الممارسون لمهنة التدقيق بالبحث عن الوسائل والأساليب الأكثر جدوى و فعالية لزيادة سلامة ودقة النتائج التي سوف يتوصل لها المدقق خلال قيامه بعملية التدقيق ،و من هذه الوسائل "الإجراءات التحليلية" و التي بينها معيار التدقيق الدولي رقم 520 وبين أدواتها المتمثلة في تحليل النسب المالية و الأدوات الإحصائية البسيطة منها و المتطورة . ويعتمد المدقق على حكمه المهني و على هذه الأدوات لتحديد القيم المتوقعة على أساس العلاقة التاريخية للمتغيرات المتعلقة بالقوائم المالية.

و قد هدفت الدراسة إلى معرفة المراحل التي يتم فيها إستخدام الإجراءات التحليلية وأي المراحل تكون فيها مطلوبة بشكل جوهري.

الكلمات المفتاحية :

تدقيق المحاسبي ،إجراءات تحليلية ،تحليل النسب المالية ،تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

Résumé:

Le développement rapide de l'audit comptable et l'augmentation du volume de la responsabilité juridique mis sur les auditeurs sous l'augmentation des cas de fraude et de manipulation, conduit à des changements drastiques dans la profession d'audit, et a l'évolution des Méthodes et des procédures d'audit pour s'adapter à l'ampleur et de volume et la complexité de cette responsabilité.

et sur la base de cela et dans le but de préserver l' avis technique neutre ,les pratiquants de la profession d'audit ont commencé à rechercher les moyens et les méthodes les plus pratiques et efficaces, pour augmenter la sécurité et l'exactitude des résultats qui seront obtenus par l'auditeur lors de son processus de vérification

et parmi de ces méthodes «les procédures analytiques», et ont été définis par la norme internationale d'audit n ° 520, et elle a expliqué comment l'utiliser. et l'auditeur se fonde sur son jugement professionnel, pour déterminer les valeurs attendues basé sur la relation historique des variables relatives aux états financiers.

Les mots-clés:

audite comptable, procédures analytiques, analyse des ratios financiers, analyse de régression linéaire simple.

قائمة الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
(1.1)	التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	5
(1.3)	الميزانية المختصرة لسنة2009	106
(2.3)	الميزانية المختصرة لسنة 2010	107
(3.3)	الميزانية المختصرة لسنة 2011	108
(4.3)	الميزانية المختصرة لسنة 2012	109
(5.3)	نسبة التداول للسنوات محل الدراسة	110
(6.3)	نسبة السيولة السريعة للسنوات محل الدراسة	111
(7.3)	نسبة السيولة الجاهزة للسنوات محل الدراسة	111
(8.3)	نسبة معدل دوران مجموع الأصول للسنوات محل الدراسة	112
(9.3)	نسبة معدل دوران المخزون و فترة التخزين للسنوات محل الدراسة	112
(10.3)	نسبة مردودية النشاط للسنوات محل الدراسة	113
(11.3)	توزيع مبيعات البضاعة و تكلفة المبيعات للسنوات محل الدراسة	114
(12.3)	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمتغيرات	116
(13.3)	معامل الإرتباط بين المبيعات و تكلفة المبيعات و دلالته الإحصائية	116
(14.3)	تحليل تباين الانحدار ،اختبار دلالة مربع معامل الإرتباط	117
(15.3)	نتيجة تحليل الإنحدار	118

قائمة الأشكال

رقم الأشكال	البيان	الصفحة
(1.1)	أنواع تدقيق الحسابات	14
(2.1)	معايير التدقيق المقبولة عموما	21
(3.1)	رموز خريطة التدفق	37
(4.1)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	40
(1.2)	النظم المختلفة لإجراءات التدقيق في مرحلة التنفيذ	90
(2.2)	أهداف و توقيت استخدام الاجراءات التحليلية	94
(1.3)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة –جيجل الكاتمية للفلين–	103
(2.3)	التمثيل البياني للميزانية لمختصرة لسنة 2009	106
(3.3)	التمثيل البياني للميزانية المختصرة لسنة 2010	107
(4.3)	التمثيل البياني للميزانية المختصرة لسنة 2011	108
(5.3)	التمثيل البياني للميزانية المختصرة لسنة 2012	109

قائمة الملاحق

رقم الملحق	البيان	الصفحة
(1)	البطاقة الفنية للمؤسسة	141-139
(2)	البلدان المصدر إليها المنتوج	143
(3)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2001	146-145
(4)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2002	149-148
(5)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2003	153-151
(6)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2004	157-155
(7)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2005	161-159
(8)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2006	165-163
(9)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2007	169-167
(10)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2008	173-171
(11)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2009	177-175
(12)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2010	181-179
(13)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2011	185-183
(14)	الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2012	189-187
(15)	مخرجات النظام الإحصائي sppss 16	193-191

لقد شهد العالم خلال العقود الأخيرة تطورا إقتصاديا هائلا أدى إلى تطور الطرق و الأساليب المحاسبية ففي بداية الأمر كان العمل المحاسبي مقتصرا على تسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد مركزها المالي و نتيجتها الصافية ،لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دوره جمع البيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة و الظروف والأحداث التي أثرت عليها ثم معالجتها من أجل إعداد و عرض القوائم المالية و من ثم إيصال نتائج الأحداث الاقتصادية لمستخدمي هذه البيانات.

لإضفاء المصداقية والشفافية على تلك البيانات المالية المقدمة من طرف الإدارة، زاد الطلب على عملية تدقيق الحسابات فهذه الأخيرة تعتبر عملية منتظمة وموضوعية لحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة خاصة بالبيانات المالية، وتقييمها بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .

من يقوم بعملية التدقيق يكون شخصا متخصصا لديه المعرفة في النواحي المحاسبية وفي تدقيق الحسابات و لديه الخبرة الكافية في إستخدام تلك المعرفة في مختلف النواحي التي تواجهه أثناء عملية التدقيق، ولكي يواكب المدقق هذا التطور الحادث في مجال الأعمال عليه أن يطور من أساليبه و إجراءاته المستخدمة ، وذلك من خلال إستخدام الإجراءات الحديثة للتدقيق وفحص البيانات المالية التي ظهرت في العقود الثلاثة الأخيرة.

فقد ظهرت عدة توجهات من قبل جهات مهنية في إستخدام أساليب التحليل المتمثلة في تحليل النسب ودراسة الإتجاهات فضلا عن الأساليب الأخرى المتمثلة في تحليل الإنحدار وتحليل السلاسل الزمنية، وهو ما يعرف بالإجراءات التحليلية، وإستخدام هذه الأساليب يعد تطورا نوعيا لمهنة التدقيق و فحص القوائم المالية.

وتقوم هذه الإجراءات التحليلية على التمعن في الأرقام التي تضمنتها الحسابات المختلفة والنظرة الفاحصة لكل ما تحتويه من دلالات، ويتم التوقف عند الأمور الشاذة وغير العادية التي قد تظهرها السجلات وفحصها فحصا دقيقا و بالشكل الذي يسمح بإبداء رأي سليم بالقوائم المالية.

و بين معيار التدقيق الدولي رقم 520 و الذي يتعلق بالإجراءات التحليلية بأنها تقديم البيانات المالية و كذلك الغير المالية ،كما وسع هذا البيان دور هذه الإجراءات في عملية التدقيق و أكد على ضرورة إستمراريتها كإحدى أشكال الاختبارات الأساسية.

إشكالية البحث :

من خلال هذا البحث سنحاول إبراز أهمية إستخدام هذه الإجراءات التحليلية في تدقيق أعمال الوحدات الاقتصادية خاصة مع عدم الإستعانة بها من قبل مدققي الحسابات في الجزائر عند قيامهم بعملية التدقيق .

فما هي أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل عملية التدقيق ؟

و للإلمام بكافة جوانب البحث و لأجل إيجاد إجابة على إشكالية البحث نقوم بوضع التساؤلات الفرعية الآتية:

- في أي مراحل التدقيق يتم إستخدام الاجراءات التحليلية ؟
- هل تستطيع الإجراءات التحليلية التنبؤ بإستمرارية نشاط المؤسسات ؟
- هل تدرك المؤسسات الإقتصادية الجزائرية أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية ؟

فرضيات البحث :

تعتمد الدراسة على الفرضيات التالية :

- إستخدام الاجراءات التحليلية إلزامي في جميع المراحل المختلفة لعملية التدقيق المحاسبي .
- تسمح الإجراءات التحليلية بالتنبؤ بإستمرارية المؤسسة.
- تدرك المؤسسات الإقتصادية الجزائرية أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية .

أهمية البحث :

تنبثق أهمية الموضوع من الناحيتين العلمية والتطبيقية حيث تكمن أهميته العلمية في كون موضوع الإجراءات التحليلية من المواضيع الحديثة لكن الإسهام العلمي في هذا الموضوع يبقى محدودا جدا على المستوى المحلي.

كما يستمد الموضوع أهميته من أهمية التدقيق المحاسبي في إضفاء الثقة على المعلومات الواردة في القوائم المالية و التي يجب أن تتصف بالدقة و عدم التحيز ،و هذا الأمر يتحقق من خلال إتباع الإجراءات التحليلية التي تتميز بقدرتها على تحديد الحسابات التي تشوبها أخطاء أو تلاعبات و من ثم إخضاعها لإجراءات أكثر شمولية للحصول على أدلة إثبات حول معقوليتها و ذلك لإعتماد الإجراءات التحليلية على الأساليب الإحصائية و الرياضية.

تكون نتائج الإجراءات التحليلية مفيدة للأطراف ذات العلاقة سواء كانوا داخل المؤسسة أو خارجها فبالنسبة للأطراف داخل المؤسسة تساعدهم في رسم سياستهم و خططهم المستقبلية بينما الأطراف من خارج المؤسسة فتساعدهم تلك النتائج في تكوين صورة واضحة عن المؤسسة ،و بالتالي تتم مقارنة تلك النتائج مع ما

يتم الحصول عليه من نتائج عند إطلاعهم على القوائم المالية المرسلة إليهم و بالتالي يتمكنوا من تكوين إنطباعهم حول إستمرار المؤسسة من عدمه.

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى :

- إبراز الأثر الكبير للإجراءات التحليلية في عملية التدقيق لإعتمادها على المعدلات و النسب المالية فضلا عن الأدوات و الوسائل الرياضية و الإحصائية و التي تعزز الثقة في سلامة العمل الذي أجري في عملية التدقيق.
- بيان فعالية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل عملية التدقيق.
- إجراء دراسة بين مبيعات البضاعة وتكلفة البضاعة لمعرفة العلاقة التي تربطهما ليتم على ضوئها التنبؤ بالمبيعات و مقارنتها مع المبيعات الفعلية للمؤسسة لسنة 2012.

أسباب إختيار البحث :

إنّ إختيارنا لهذا البحث راجع لأسباب موضوعية و أخرى ذاتية :

الأسباب الموضوعية :

ضرورة الإستعانة بالإجراءات التحليلية من قبل المدقق لكونها توفر الوقت و الجهد وتقلل من تكلفة عملية التدقيق.

-حداثة الموضوع و نقص الدراسات في هذا المجال من البحث في الجزائر إضافة إلى عدم تطبيق هذا المعيار في الجزائر رغم أهميته.

الأسباب الذاتية:

- محاولة وضع بحث جديد في يد الطلاب و معرفة واقع التدقيق و الإجراءات الحديثة في الجزائر.
- إرادة الباحث في البحث في موضوع جديد.

الدراسات السابقة :

- دراسة خالد إبن ناصر الخاطر 2005 بعنوان "المراجعة التحليلية : "دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات" في قطر" ،هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إهتمام و إستخدام مدققي الحسابات في دولة قطر للمراجعة التحليلية .

- دراسة محمد سيف الشرعي 2004 بعنوان "إستخدام إجراءات الفحص التحليلي في مراجعة الحسابات" هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق إجراءات الفحص التحليلي في الجمهورية اليمنية ،ولتحقيق هدف الدراسة صمم الباحث إستبانة إلى ممارس هنة المراجعة في اليمن.

- دراسة رقية محمد عبد الفتاح 2004 بالجماهيرية اللبية بعنوان " أساليب الفحص التحليلي و دورها في الرفع من فعالية المراجعة " هدفت الدراسة غلى التعريف بأساليب الفحص التحليلي و أثر أستخدامها على فعالية المراجعة من خلال تطبيق الفحص التحليلي على القوائم المالية للشركة العربية للإسمنت.

- دراسة نذير محمد محمد 2004 بعنوان : " المراجعة التحليلية و أثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات " –دراسة تطبيقية على بعض شركات و منؤسسات القطاع الإقتصادي في محافظة اللادقية بسوريا – ،تناولت هذه الدراسة عرضا للإطار النظري للمراجعة التحليلية لبعض العناصر الهامة المؤثرة على نتائج أعمال المشروع و ذللك بالتطرق إلى بعض الأساليب العلمية و المهنية للقيام بالمراجعة التحليلية ، و عرض مدى إمكانية إستخدام الحاسوب في المراجعة التحليلية ،و من ثم انتقل إلى الجانب التطبيقي و عرض فيه دراسة تطبيقية على شركتي الكونسروة والإسفلت بالاذقية.

المنهج المتبع :

- قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة الموضوع و ذلك قصد الإلمام بأهم جوانبه.
- منهج دراسة حالة وذلك لتبيان كيفية إستخدام بعض طرق الإجراءات التحليلية في أداء عملية التدقيق المحاسبي .

هيكل البحث :

للإلمام بجميع جوانب البحث و للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول و كل فصل إلى مباحث .

الفصل الأول : في هذا الفصل تناولنا فيه علم التدقيق بصفة عامة و ذلك من خلال التطرق للمفاهيم معايير و الأداء المهني كما تعرضنا لمراحل أداء عملية التدقيق.

الفصل الثاني : قمنا في هذا الفصل بمعالجة الإطار العلمي للإجراءات التحليلية والأساليب المتبعة في تطبيقها ثم تطرقنا إلى فعالية استخدام هذه الإجراءات في مراحل التدقيق.

الفصل الثالث : حاولنا في هذا الفصل تطبيق الجانب النظري الذي تطرقنا إليه في الفصلين الأول و الثاني وذلك من خلال دراسة تطبيقية على مؤسسة –جيجل الكاتمية للفليــن–.

صعوبات البحث :

نظرا لحداثة الموضوع صادفتنا بعض نذكر منها :

- قلة المراجع و البحوث الجامعية في مجال الإجراءات التحليلية و عدم توفرها في المكتبات الجامعية وحتى الخاصة ،إذ أن أغلب المراجع المتوفرة في ميدان التدقيق لا تتناول الإجراءات التحليلية بشكل مفصل.
- عدم تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل مدققين الحسابات و المؤسسات في الجزائر.

إن التدقيق المحاسبي هو فرع من فروع المحاسبة ظهرت الحاجة إليه للتأكد من سلامة إستخدام المبادئ و الإجراءات المحاسبية وسلامة القوائم المالية ،إذ أدّت الثورة الصناعية إلى ظهور مشروعات كبيرة الحجم و خاصة الشركات المساهمة مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة ، فظهرت رغبة الملاك لخدمات طرف ثالث مستقل و حيادي و مؤهل علميا و عمليا لفحص الحسابات و القوائم المالية و تزويدهم بتقرير عن ذلك لحمايتهم و المحافظة على حقوقهم و التأكد من سلامة تصرف الإدارة للمهام الموكولة إليها.

فكأي علم من العلوم ،فالتدقيق المحاسبي مر بمراحل عديدة ليصل إلى ما هو معروف اليوم ، فهو يقوم على مجموعة من الخصائص و الفرضيات و التي تعتبر كأساس للغاية التي وضع لأجلها ،كما يرتكز على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار الذي ينشط فيه ،بالإضافة إلى ذلك فإنه يقوم بتوجيه المدقق أثناء القيام بعمله .

و لبيان الإطار النظري للتدقيق المحاسبي قسمنا هذا الفصل على النحو التالي :

- المبحث الأول : عموميات حول التدقيق المحاسبي؛
- المبحث الثاني : أنواع التدقيق وعناصره الرئيسية ؛
- المبحث الثالث : مسار أداء عملية التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول :عموميات حول التدقيق المحاسبي

يمكن القول بأن تطور العلاقة الإقتصادية بين كل من الأطراف داخل المؤسسة ،و بين المؤسسة ذاتها و الأطراف الأخرى ذوي المصلحة المكتسبة من المؤسسة هي التي خلقت الطلب على عملية التدقيق.

و زاد هذا الطلب مع تعقد و كثرة العمليات المحاسبية داخلها ،و كذا بين الإدارة و مستخدمي البيانات المالية فأصبح هناك تباعد مادي مكاني و نقص زمني من شأنه منع مستخدمي المعلومات عن فحص و إختبار البيانات التي تعتمد عليها القوائم المالية .

و لاشك أن ذلك التباعد بين مستخدمي البيانات و الإدارة يمكن أن يزيد من إحتمال وجود مخالفات متعمدة أو غير متعمدة و من هنا زادت الحاجة إلى عملية التدقيق ،إذ أن هذه الأخيرة تعطي لمستخدمي البيانات تأكيدات على مدى صحة و دقة البيانات و المعلومات المقدمة من طرف الإدارة.

المطلب الأول :نبذة تاريخية عن تطور التدقيق المحاسبي

تشير الدراسات التاريخية إلى أن التدقيق رافق نشوء الحضارة الإنسانية و تطور بتطورها و هذا التطور كان في ظل فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة ، إذ تبين الألواح الطينية التي وجدت في بلاد مابين النهرين على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية* تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر،فقد كان المدقق في ذلك العصر يستمع للموظفين فيما يخص الغلال و المخزون و كيفية إنفاقه .[1]

كما يشير بعض الكتاب الى أن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة Egypt ancient authorities ،التي عينت مراقب مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية ،و تبع ذلك الإغريق (اليونان) ثمّ الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مدققين لتدقيق (review) الحسابات و التقرير عنها بواسطة الخدم.[2]

فقد كان الجلد مصير الموظف المتلاعب في مصر الفرعونية ،و قد وجد قبر المدقق مجاورا لقبر فرعون مما يشير إلى الأهمية التي كان يتمتع بها المدقق لدى الفراعنة. أما في عصر الاسلام يعود الفضل للخليفة عمر بن الخطاب في تدوين عمليات بيت المال حيث كان موسم الحج موعدا للتدقيق يقوم العمال و الولاة خلاله بعرض حساباتهم عن العام المنصرم ،و يحضر أصحاب المظالم و الشكاوي كما يحضر المدققون الذين كانوا ينتشرون

---

* اللغة الأكادية :هي لغة سامية ظهرت في العراق منذ 3000 سنة قبل الميلاد ،و كانت تدون فوق ألواح الطين.

[1] حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان الأردن ،1999 ص 1.

[2] أحمد حلمي جمعة:" المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث " ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2009 ،ص ،30.

في أنحاء العالم ، و لعل أهم الدواوين التي كانت معنية بالرقابة ديوان الزكاة الذي أنشأه الخليفة العباسي المهدي إذ كان الديوان يقوم بأعمال شبيهة بجهاز الرقابة الحكومية العليا في الوقت الحاضر ،كما أنشئت ولاية الحبسة* التي كانت تهتم بالنواحي المالية للدولة .[1]

إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لتدقيق و مراقبة الحسابات إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلاّ بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظم من حيث مدى تطبيق تلك القواعد و النظريات عند التسجيل فيها ،فلقد صاحب تطور التدقيق و المراقبة تطور النشاط التجاري و الاقتصادي ،فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا ،في القرن الـ 15 و القرن الـ 16 ،و التطور المستمر الذي يتبع تطور المؤسسات. [2]

و أدى التطور الاقتصادي الصناعي و نمو الدخل القومي في القرن العشرين إلى انتشار الشركات المساهمة حيث أصبحت تلعب دورا بارزا في الاقتصاد القومي ،وبظهورها ساهمت أيضا في إنفصال الملكية عن الإدارة مما ادى إلى زيادة رغبة الملاك و المساهمين إلى خدمات المحاسبين و المدققين لحماية مصالحهم و حقوقهم و حسن تصف الإدارة.[3]

و قد استخدم في العصور الوسطى لفظ Audire اللاتيني للدلالة على الإستماع ،ومن هذا اللفظ تم إشتقاق كلمة Audit لتعني التدقيق أو المراجعة أو المراقبة أو الرقابة على الحسابات من عصر النهضة و حتى الوقت الحاضر ،إذ أدى عصر النهضة الى مزيد من الإكتشافات العلمية التي وجدت تطبيقها في آلات و معدات متقدمة ذات إنتاجية أعلى و تكلفة أقل وكان حيازة هذه الآلة صعبة على المشروع الفردي أو المؤسسات العائلية مما أدى إلى نشوء شركات الأموال .

و ما تعنيه هذه المؤسسات من إنفصال بين الملكية و الإدارة ،حيث ينتخب الملاك الذين قد لا يعرف بعضهم بعضا مجلسا للإدارة يفوضون له الصلاحيات ثم يطاعون على نتيجة أعمالهم بعد مرور دورة مالية من خلال ما يعده من قوائم مالية ،هذه الأخيرة التي لا يمكن الاعتماد عليها إلاّ إذا تم تدقيقها من قبل مهني مستقل أو من داخل المؤسسة[4] ،و الجدول الموالي يبين مختلف المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي .

---

* ولاية الحبسة :هي وظيفة رسمية من وظائف الدولة المسلمة لصيانة المجتمع ،و حماية الدين من الضياع ،و تحقيقا لمصالح الناس.

[1] حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مرجع السابق ،ص 1، .

[2] محمد بوتين : " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية ،الجزائر،2008 ،ص 8، .

[3] رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات : " علم تدقيق الحسابات العملي " ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،عمان الأردن، 2011 ،ص 16،.

[4] حسين القاضي ،حسين دحدوح :المرجع السابق ، ص 2،.

الجدول رقم (1.1) : **التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي**

المدة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قيل المسيح إلى 1700 ميلادي	-الملك -الامبراطور -الكنيسة -الحكومة	رجل الدين الكاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة ،المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش ،و معاقبة فاعليه حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة ،البنك و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة ،هيئات أخرى و المساهيمن	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر :محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي: " المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية " ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية ،الجزائر ،2006 ،ص ،7.

و مما سبق عرضه يتضح لنا أن عملية التدقيق تطورت نتيجة عدة عوامل ،هذه العوامل هي التي تفسر نشوء و تطور عملية التدقيق و من بينها : [1]

1. تعارض المصالح :

إن دراسة تاريخ التدقيق يشير لنا أن التعارض بين مصالح المستخدمين للمعلومات المحاسبية و منتجي هذه المعلومات هو الذي يملي الحاجة إليها ويحدد مجالها و الخصائص و الإجراءات المرتبطة بذلك المجال ،فحين يلبس مستخدم المعلومات تعارضا واقعيا أو متوقعا بين مصلحته و مصلحة الجهة التي تعد المعلومات سوف يكون مهتما بإمكانية التحيز في المعلومات التي تصل إليه ،و إن هذا الشك في نوعية المعلومات يدفعه للجوء إلى مدقق الحسابات ليقرر مدى عدالة تلك المعلومات و أن استعمال المعلومات المنتجة من قبل الإدارة والمحولة إلى الأطراف المستفيدة منها بدون أن تكون موضوعا للتدقيق يمكن تشبيهه بالقاضي الذي يحكم في قضية هو طرف فيها مما يجعل النتائج متأثرة بالتحيز الشخصي أو عدم الاعتناء أو الاخلال بالأمانة فقد ترفضه إدارة المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية ،مثلا الاعتراف بأن أحدى أوراق القبض مشكوك بإمكان تحصيلها أو أن الأعباء المخصصة للإهتلاك غير كافية عندما تكون الرواتب و العلاوات الانتاجية قائمة على أساس صافي الربح ،و أكثر من ذلك فإن المطالب الناشئة من خارج السجلات المحاسبية يمكن أن يغض النظر فيها بسهولة لدى اعداد المعلومات النهائية وقد يؤدي الأمر إلى قيام الادارة بعرض أرقام مفصلة عن تحسن موهوم في مركزها المالي أو نتائج عملياتها .

و قد أخد تعارض المصالح شكلا حاسما في أعقاب الثورة الصناعية و ما رافقها من زيادة في استثمارات المشاريع أدى الى الفرد أو مجموعة من الأفراد عن النهوض بأعباء تمويلها ،فنشأت الشركات المساهمة التي تضم مئات بل الآلاف من المساهمين الذي يكاد أن يعرف بعضهم بعضا ،ويضطرون إلى تفويض الصلاحيات إلى مجلس الإدارة و المستويات الإدارية المختلفة التابعة له مما خلق انفصالا و تعارضا بين الملكية و الادارة وقد دفعت الحاجة إلى مزيد من رؤوس الأموال إلى اللجوء إلى المقرضين من بنوك و حملة السندات مما أدى إلى ضرورة تقديم معلومات ذات مصداقية و موثوق فيها.

2. الأثر المتوقع:

إن الوظيفة الاعلامية للمحاسبة والمتمثلة بالقوائم المالية المنشورة تهدف إلى إحداث الأثر في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المتخلفين ،و كلما ازدادت أهمية تلك القرارات إزداد تخوف المستخدمين من

---

[1] حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مرجع سابق ،ص ،2.

إعتمادهم على معلومات مضللة و إزدادت بالتالي حاجتهم إلى مدقق الحسابات ليقرر مدى الثقة في تلك المعلومات المقدمة بالقوائم المالية.

كما أن حدة المنافسة و الأزمات الاقتصادية الناتجة عن فيض الإنتاج أدت إلى التركيز على مستوى الكفاية الاقتصادية و الفعالية للمشروع ،و هذه أدّت إلى مطالبة المجتمع المالي بالإفصاح عن مزيد من المعلومات غير المتوفرة بالقوائم المالية ،مما وضع المهنة أمام تحد كبير لتحمل المسؤولية التي يطالب بها المجتمع المالي.*

3. التعقيد :

إن التعقيد الذي تنطوي عليه مسألة إثبات عدالة الإفصاح الذي تقدمه القوائم المالية يجعل من الصعب بل من المستحيل على المستخدم العادي أن ينجز هذه المهمة بالإعتماد على نفسه فقط ،وكلما أصبحت المعلومات الإقتصادية التي تقدمها إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال القوائم المالية أو غيرها من البيانات أكثر تعقيدا إزداد إمكان زحف الخطأ عليها و تسرب الغش إليها و أصبح فهم الأسس التي اعتمدت عليها أكثر تعقيدا ،و هذا يجعل المستخدم مضطرا للاعتماد على خدمة مدقق الحسابات المستقل.

و مع أن أهمية الدور الذي يلعبه المدقق تزداد بزيادة ذلك التعقيد الذي يكشف المعلومات فإن ذلك يتطلب من مهنة تدقيق الحسابات أن تطور نفسها كي تتمكن من الحكم على تلك المعلومات المعقدة التي تعدها الإدارة بحسب المستوى التكنولوجي التي تصل إليه معالجة المعلومات ،و قد بلغ هذا التعقيد مرحلة متقدمة بسبب شيوع إستخدام الحاسوب في دنيا الأعمال مما حتم على مدققي الحسابات أن يهيئوا أنفسهم لإستيعاب هذا النظام كي تكتسب عملية حكمهم على المعلومات الإقتصادية التي تعد من خلاله أساسا منطقيا.

4. البعد :

حتى لو توافرت الرغبة لدى مستخدم المعلومات الإقتصادية في التحقق مباشرة من درجة صحة هذه المعلومات وكانت لديه القابلية لإستيعاب العملية المعقدة التي تمر بها ،فإن ثمة أبعاد تفصل بينه و بين إدارة الوحدة الاقتصادية التي تعد المعلومات وتجعل من الصعب بل من المستحيل عليه أن يصل إلى هذه الغاية بالإعتماد على نفسه مباشرة و تتخذ هذه الأبعاد عدة أشكال هي :

- بعد مكاني : إذ كثيرا ما يختلف مكان المؤسسة عن مكان مستخدمي المعلومات الاقتصادية التي تعدها إدارتها من مستثمرين حاليين و مستقبليين و بنوك و مقرضين .

* المجتمع المالي :يقصد به مستخدمي البيانات المالية سواء كانوا ينتمون للمؤسسة "مساهمين " أو خارج المؤسسة مقرضين كالبنوك.

- البعد الزماني :حيث يستحيل على رجل عادي إستيعاب تلك القوائم والتحقق منها خلال الشهور الأربعة الأولى من العام وهي المدة القانونية لتدقيق المعلومات المحاسبية ونشرها في معظم دول العالم.
- التكلفة :إن قيام كل مستخدم على حدة بالتأكد بنفسه من درجة الثقة في المعلومات ،يحتاج إلى التكلفة الاجتماعية* نفسها أو أكثر من قيام المدقق بهذا العبء ،و إن كثرة عدد المستخدمين و تنوع فئاتهم تجعل عملية القيام بالتدقيق من قبل كل منهم على حدة عملية مكلفة اجتماعيا و غير اقتصادية.
- البعد القانوني :كثيرا ما تمنع القوانين فئات متعددة من المستخدمين المختلفين من الإطلاع على خفايا المعلومات عن الوحدة الإقتصادية خوفا على السرية وحفاظا على عدم خروج تلك المعلومات للتداول من قبل المتنافسين ،وبالتالي حصرها ضمن أقل عدد ممكن من العاملين في المؤسسة.

المطلب الثاني :مفهوم التدقيق المحاسبي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف التدقيق مع إبراز أهميته.

1. تعريف التدقيق المحاسبي :

لقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA **التدقيق كما يلي:

"التدقيق هو عملية منتظمة و منهجية لجمع الأدلة و القرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و تقويمها بشكل موضوعي ، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية ".(1)

كما عرفه مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي " IAASB" بأنه :

"عملية يبدي فيها الممارس إستنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس ،ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس مع الأخذ بعين الاعتبار أن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول من طرف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن إستنتاج الممارس ." (2)

---

* التكلفة الاجتماعية :يعرفها الاقتصاديون على أنها إجمالي التكلفة التي يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي.

** AAA هي جمعية أكاديمية و علمية ينتمي إليها كبار أساتذة امحاسبة و تصدر دورية ربع سنوية ،مقرها في و.م.أ و تعريف التدقيق صدر من هذه الجمعية سنة 1972 و لا يزال العمل به حتى الآن.

(1) حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مرجع سابق ،ص ،13.

(2) أحمد حلمي جمعة: " المدخل الى التدقيق و التاكيد الحديث " ،مرجع سابق ،ص ،25.

و كذلك عرفته منظمة العمل الفرنسي للتدقيق:

"أنه مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية اصدار حكم محلل و مستقل استنادا على معايير التقييم و تقدير مصداقية فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم ."[1]

و عرفه Bernault & Germond بأنه :

"اختبار تقني صارم و بناء أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى إحترام القواعد القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات و الوضعية المالية و نتائج المؤسسة "[2]

كما يعرف التدقيق أنه :

"فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة."[3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نقول أن التدقيق :

" عملية منتظمة يقوم بها شخص مؤهل و مستقل يعتمد على منهجية معينة لجمع البراهين و التأكيدات وتقيمها بطريقة موضوعية ،هذه البراهين و التأكيدات متعلقة بالأحداث الاقتصادية و مخرجات الأنشطة بغية اضفاء المصداقية على أعمال المؤسسة ،مع تحديد مدى التوافق بين هذه المخرجات و المعايير المعمول بها لتوصيل هذه الحقائق لمستخدمي هذه البيانات في شكل تقرير يبدي من خلاله المدقق رأيه المحايد ."

2. أهمية التدقيق :

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمد عليها في إتخاذ قراراتها و رسم سياساتها ،ومن الأمثلة على هذه الطوائف

---

[1] يونس زين ،مصطفى عوادي : " المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية " ،مطبعة سخري ،الجزائر 2011 ،ص ،12 .

[2] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي : " المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية " ،مرجع سابق ،ص9.

[3] خالد أمين عبد الله : " علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية " ،دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن ،2007 ،ص ،13.

و الفئات المديرين و المستثمرين ،البنوك ،رجال الأعمال و الإقتصاد ،الهيئات الحكومية ونقابات العمال وغيرها.[1]

– يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات المالية و المستقبلية و الرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار بمثل هذه المؤسسة.[2]

– كما أن التدقيق له أهمية بالنسبة للمؤسسات المالية و التجارية و الصناعية عند طلب العميل قرض معين أو تحويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة ،بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد القروض في المستقبل .[3]

– أما الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة وفرض الضرائب و تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ...إلخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح و ما شابهه.[4]

– و للتدقيق أهمية لرجال الاقتصاد حيث زاد الإهتمام بالقوائم المالية المعتمدة و ما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقييم الدخل القومي و رسم برامج الخطط الإقتصادية ،وتعتمد دقة تقديراتهم و كفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها. [5]

– كما يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع و الخدمات التي يزيد الطلب عليها ،فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع و التي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة ،إذ أن البيانات و التقارير المحاسبية غير الدقيقة و التي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا و كفاية وتحول دون تخصيص مواردها النادرة بطريقة رشيدة .[6]

– و التدقيق أيضا يخدم الإقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها و أهميتها للفئات السابقة الذكر فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية المجتمعات

---

[1] خالد أمين عبد الله : " علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية " ،مرجع سابق ،ص ،15.

[2]، [3] ،غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية " ،دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ،عمان الأردن ،2009 ،ص ،ص 19،20.

[4] خالد أمين عبد الله : المرجع السابق ،ص ،15.

[5]،[6] رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات : " علم تدقيق الحسابات العملي " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،24 ،25.

مما تؤديه من خدمات في مجال حماية الإستثمارات وتوضيح حالات الاسراف و التلاعب وتوجيه إستثمارات المدخرات و الموارد المتاحة القادرة ،ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الإقتصادية و المالية و خير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ،و رفع مستوى معيشة مواطنيها و توفير الرفاهية الإقتصادية و الإجتماعية لهم.[1]

و بإيجاز فقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عن إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق تكون على سبيل المثال في :[2]

- يساعد مدققو الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة و كفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية و ذلك كدعم جزئي للقروض و حاملي الإسم للحصول على رأس المال .
- يساعد المدراء الماليين التنفيذيين في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات و يساهمون بإستقلال موارد المؤسسات بفعالية و كفاءة .
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

المطلب الثالث :أهداف التدقيق المحاسبي

و يمكن تحديد أهداف التدقيق في مجموعتين أساسيتين هما :[3] التقليدية و الحديثة المتطورة .

فالتقليدية متمثلة في :

- التحقق من صحة و دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالرقابة و مدى الإعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .
- إكتشاف ما قد يوجد بالرقابة و السجلات من أخطاء أو غش .
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- إعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و إتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا .
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ قرارات مناسبة لإستثماراتهم .
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
- تقديم التقارير المختلفة و ملء الإستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

أما الأهداف الحديثة و المتطورة فتتمثل في :

---

[1] رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات : " علم تدقيق الحسابات العملي " ،مرجع سابق ،ص ،15.

[2] غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية " ،مرجع سابق ،ص ،20.

[3] رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات :المرجع السابق ،ص ،ص ،21 ،22.

- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الإنحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

و مما سبق عرضه يتضح لنا أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق المحاسبي هو إعطاء رأي فني محايد عن مدى صحة و ملائمة التقارير المالية الصادرة عن إدارة المؤسسة.

المبحث الثاني :أنواع التدقيق و عناصره الرئيسية

إن العناصر الرئيسية توفر الأساس اللازم لتنظيم أفكار الفرد و ضبط و تحقيق ما يترتب على ذلك من تصرفات و على ذلك فإن العناصر الرئيسية للتدقيق المحاسبي تساعد على شرح ووصف وتحديد طبيعة القرارات التي تجب على المدقق إتخاذها عند تنفيذ برامج التدقيق ،أي أن المدقق يعتمد على هذه العناصر في مجال إتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة أو مرحلة من خطوات أو مراحل عملية التدقيق.

و في هذا المبحث سوف نتناول أنواع التدقيق المحاسبي و عنصرين رئيسيين في ثلاث مطالب على النحو التالي :

المطلب الأول : أنواع التدقيق المحاسبي؛

المطلب الثاني :معايير التدقيق المحاسبي؛

المطلب الثالث : إجراءات التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول :أنواع التدقيق المحاسبي

تنوع التدقيق يتم وفقا للزاوية التي ينظر منها لعملية التدقيق ولا يعني ذلك وجود أنواع من التدقيق مختلفة في المبادئ أو المعايير أو الاجراءات بل يعني ذلك اختلاف عمليات التدقيق.[1]

و يمكن تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة تبويبات و كل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات و لكن هذه التبويبات تعتبر لأغراض الوصف فقط و ذلك لأن التدقيق الخارجي لا يكون مستقل و إلا يفقد جوهره ،لأن أداءه يعتمد كلية على الأنواع الأخرى من التدقيقات حيث أن مفهوم تدقيق الحسابات و مبادئه العلمية لا تختلف بإختلاف الزاوية التي تنظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات .

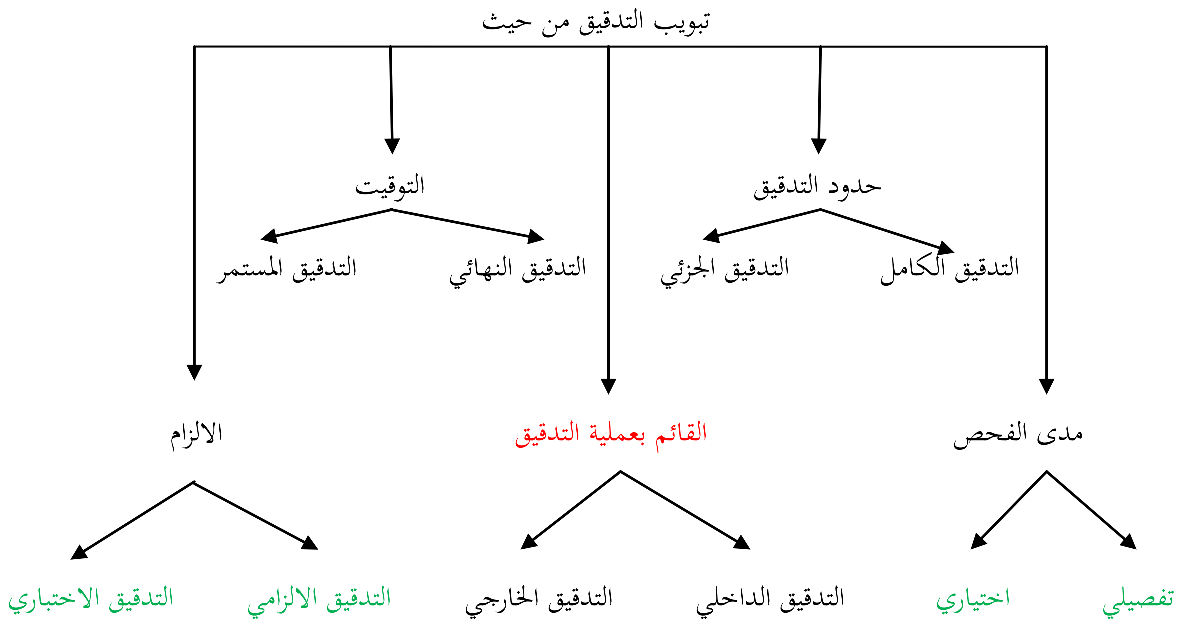
و بناءا على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق في التبويبات التالية :[2]

---

[1] نواف محمد عباس الرماحي : " مراجعة المعاملات المالية " ،دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن ،2009 ،ص ،23.

[2] أحمد حلمي جمعة : " المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث " ،مرجع سابق ،ص ،10.

الشكل رقم (1.1): أنواع تدقيق الحسابات



المصدر: مستخرج من إعداد الطالب.

و سوف نتناول هذه التصنيفات على النحو التالي :

1. تبويب التدقيق من حيث حدوده :

1-1-التدقيق الكامل :

فالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يخول إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ،و يتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ،و يلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته،لذلك فإن هذا التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية ،و هذا يعني أن المؤسسة الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.[1]

1-2- التدقيق الجزئي Paritial audit :

(1) أحمد حلمي جمعة : " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " ،مرجع سابق ،ص ،11.

هو تدقيق يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على المجال و يراعى أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوبة تدقيقا على سبيل الحصر ،و في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به ،و لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) تبين حدود التدقيق و الهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي إتبعت و النتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليها التقصير عند قيامه بشيء لم ينص عليه في الاتفاق.

ومن العرض المتقدم يمكن التوصل إلى أن تدقيق المؤسسات سواء كان كامل أو جزئي يتوقف على الإلتزام القانوني لهذه المؤسسات و علاقتها بالملاك و لذا فإن الشركات المساهمة تتبع التدقيق الكامل بينما شركات الأشخاص و المؤسسات الفردية فإن ذلك يتوقف على طبيعة الإتفاق و عقد المؤسسة لتحديد طبيعة التدقيق و حدوده.[1]

2. تبويب التدقيق من حيث التوقيت **Timing of audit:**

2-1 التدقيق النهائي :

و هو التدقيق الذي يتم بعد إنتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات الختامية و الميزانية [2]، و يطلق عليه بتدقيق الميز انية و لا يعني ذلك أن العملية تتم فقط في نهاية العام بل تتم خلال العام و تستمر حتى تنتهي بتدقيق قوائم نتيجة الأعمال في نهاية العام ،و إن تمت في نهاية العام فقط و لم تتم خلاله فإن هذه العملية يشوبها بعض العيوب مثل : إحتمال إكتشاف أخطاء و غش حدثت أثناء العام كما أنها قد تستمر لفترة طويلة تؤخر إعداد القوائم المالية في موعد مناسب ،كما أنها قد لا تتم بصورة دقيقة و وافية ،و يلائم هذا النوع من التدقيق المشروعات الصغيرة التي يمكن تدقيق حساباتها في فترة قصيرة.[3]

و لهذا النوع من التدقيق مزايا نذكر منها :[4]

- أنه لا يعمل على تشويش العميل و موظفيه لأن المحقق بعملية التدقيق بعد الإنتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية .
- التدقيق النهائي غير مكلف و مناسب للمؤسسات صغيرة الحجم .
- يؤدي الى تخفيف التواطؤ بين الموظفين و المدققين لأن التدقيق يتم في نهاية السنة المالية لفترة واحدة .

---

(1) أحمد حلمي جمعة: " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " ،مرجع سابق ،ص ،43.

(2) حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مرجع سابق ،ص ،18.

(3) نواف محمد عباس الرماحي : " مراجعة المعاملات المالية " ،مرجع سابق ،ص ،25.

(4) أحمد حلمي جمعة : ،المرجع السابق ،ص ،ص 27، 28.

– التدقيق النهائي يؤدي إلى التجديد و الابتعاد عن الروتين في أداء عمل المدقق.

2-2- التدقيق المستمر continuos audit :

التدقيق المستمر الذي يقوم به مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت ،وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية و لذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لمؤسسات الأعمال ،وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق و بالتالي تقليل فرص إرتكاب الغش و التلاعب فضلا عن ذلك سرعة إكتشاف الأخطاء ،و لذلك يطلق عليه التدقيق المانع و المصحح في وقت واحد بالإضافة الى ما تقدم فإن إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي و أهمها تأخر نتائج التدقيق و إرتباك العمل بمكتب المدقق.[1]

و مما لا شك فيه أن التدقيق المستمر يحقق عند إتباعه العديد من المزايا منها ما يلي:[2]

– المساعدة في حل أي مشاكل بمجرد ظهورها دون الإنتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

– المساعدة في زيادة نطاق الفحص و التدقيق.

– الإنتهاء من عملية التدقيق في وقت مناسب دون الإنتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

– المساعدة على إنجاز الأعمال في الوقت المناسب و بالشكل المنتظم على مدار السنة المالية نظرا لشعور العاملين بوجود المراجع و تردده عليهم بصفة مستمرة .

– المساعدة في إنتشار عمل التدقيق و الفحص و المعالجة داخل مكاتب التدقيق على مدى السنة المالية مما يتيح فرصة التدريب و التعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المدققين حديثي التخرج.

و يعاب على التدقيق المستمر ما يلي :[3]

– إحتمال قيام موظفي المؤسسة بتغير أو حذف أو تبديل البيانات المثبتة بالدفاتر و السجلات و أرصدة الحسابات بعد تدقيقها بحسن النية أو عن عمد و سوء النية بقصد التزوير و التلاعب لتغطية إختلاس أو غش أو سوء إستعمال أصل من الأصول.

---

[1] أحمد حلمي جمعة :"المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " ،مرجع سابق ،ص ،15.

[2] محمد السيد سرايا : " أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري – المعايير و القواعد– مشاكل التطبيق العملي " ، دار المعرفة الجامعية الاسكندرية مصر ،2002،ص ،47.

[3] رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات :"علم تدقيق الحسابات العملي" ،مرجع سابق ،ص ،ص 32، 33.

- إحتمال تكوين صلات تعارف و صداقة بين المدقق و موظفي المؤسسة مما يؤدي إلى تسببها حرجا له عن كتابة تقريره والإدلاءه برأيه أو إكتشاف غش أو تلاعب بالدفاتر.
- يؤدي إلى تعطيل عمل قسم المحاسبة لأنه يستغرق وقتا طويلا مما يسبب حرجا و ضيقا لموظفي القسم و خاصة في فترات ضغط العمل.
- التدقيق المستمر ربما يؤدي إلى تحول عملية التدقيق إلى عملية عمل روتيني لا يتضمن أي إبداعات شخصية للمدقق و لكن يمكن تجاوز هذا العيب عن طريق تغيير خطة التدقيق من فترة إلى أخرى بحيث يكون فيها نوع من التجديد.
- إن التدقيق المستمر يتطلب تكاليف أكبر كونه يتطلب زيادة متكررة و مستمرة للعميل مما يعني إرتفاع أجر المدقق في هذه الحالة.

3. **تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص:**

3-1- التدقيق التفصيلي: full audit :

و يقصد به أن يقوم المدقق بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم[1] ،و هو التدقيق الذي يقوم من خلاله المدقق بتدقيق جميع الدفاتر و السجلات و المستندات و الحسابات بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص ،ويصلح هذا النوع من التدقيق للمؤسسات الصغيرة حيث أنها تحتوي على عدد قليل من العمليات و الأحداث بعكس المؤسسات الكبيرة التي تتضمن عدد كبير من العمليات و الأحداث مما يعني إستغراق هذا النوع من التدقيق لوقت طويل و جهد أكبر و كذلك تكلفة أكبر .[2]

3-2- التدقيق الإختباري : Test audit :[3]

هو التدقيق الذي يقوم المدقق بإختبار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة ،وعند إستخدام المدقق لنظام العينات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة إعتبارات منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة.

و يستطيع المدقق إتباع أحد الاساليب التالية عند القيام بالتدقيق :

- الأسلوب الشخصي و هو أن يعتمد المدقق على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات عند قيامه بتحديد حجم عينة الإختبار و الإختيار للمفردات ،و كذلك تقييم نتائج الإختبار.

---

(1) حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مرجع سابق ،ص ،18.

(2)، (3) غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية " ،مرجع سابق ،ص ،31.

– الأسلوب الإحصائي و هو أن يعتمد المدقق على الطريقة (العينات) عند قيامه بتحديد حجم العينة و إختبار مفرداتها و كذلك عند تقييم النتائج التي يتم التوصل اليها .

4. من حيث القائم بعملية التدقيق Staff of audit :

4-1- التدقيق الداخلي Internal audit: [1]

هو نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق و فصح العمليات و القيود و المستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة ،فهو بمثابة رقابة ادارية تمارس لقياس و تقييم فعالية أساليب الرقابة الاخرى معين أخر أنه فحص منظم لعمليات المؤسسة و دفاترها و سجلاتها و مستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مدققين تابعين كموظفين في المؤسسة .

و يشمل التدقيق الداخلي* أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية و الادارية و الضبط الداخلي.

4-2- التدقيق الخارجي : External audit :

يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المؤسسة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعابا تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة [2].

إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي و بذلك فإن التعاون الوثيقي بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يؤدي إلى ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر و السجلات و كذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعماله من ربح أو خسارة .[3]

5. التدقيق من حيث الإلزام:

---

[1] رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات :" علم تدقيق الحسابات العملي " ،مرجع سابق ،ص ،33.

* التدقيق الداخلي :

عرفه أيضا المعهد الفرنسي للمراجعة و المراقبة IFACI كما يلي :

"التدقيق الداخلي في المؤسسة تعتبر وظيفة متعلقة بالتدقيق المستمر و الدوري لجميع وسائل التسيير و المراقبة داخل المؤسسة ،فهذه الوظيفة تقوم بها مصلحة خاصة تابعة للادارة العامة و مستقلة عن باقي الأقسام و الأجهزة في المؤسسة".

[2] أحمد حلمي جمعة :" المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " ،مرجع سابق ،ص ،16.

[3] نواف محمد عباس الرماحي : " مراجعة المعاملات المالية " ،مرجع سابق ،ص ،26.

5-1- التدقيق الإلزامي Statutory audit :[1]

و هو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة المعينة و مثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول ،فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقبة حسابات قانوني للمؤسسة يتولى تحقيق حساباتها و قوائمها المالية.

وفي هذا المجال يظهر التدقيق الإلزامي واضح بالنسبة للهيئات و المؤسسات العامة و وحدات الجهاز الإداري في الدولة و التي تقضي جميع القوانين المنظمة لها بذلك ،و غالبا تتولى تدقيق أنشطة هذه الوحدات والهيئات و المؤسسات العامة الاجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة .

5-2- التدقيق الاختياري Optional audit:[2]

و هو ذلك التدقيق الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به و تلك هي الحالة بالنسبة للمؤسسات الفردية و لمؤسسات الأشخاص ،وقد يكون ذلك كليا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق و العميل.

و قد كان التدقيق اختياريا و انقضت فترة طويلة حتى أصبح إلزاميا و قانونيا حين تولد في أدهان القائمين على السهر على إقتصاد البلد وضرورة إحترام وتوفير عنصر التدقيق الحسابي الخارجي المحايد وتضمين عقود المؤسسات النظامية الأحكام الخاصة بهذه الناحية.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

إن التدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين ،قواعد و معايير ،و المدقق شخص محترف متخصص و مهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى كلما تعقد عالم الأعمال وتعقدت الحاسبات و المشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص ،و عليه ينبغي مراعاة معايير أو بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا أو ما ينجز على ذلك من عواقب ،و على المدقق إحترام نصوص العقد الذي يربطه بالمؤسسة التي يقوم بالتدقيق فيها و أن يبذل في إنجاز المهمة المسطرة عناية الرجل المعتاد .

---

[1] محمد السيد سرايا :" أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري – المعايير و القواعد– مشاكل التطبيق العملي " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،44.

[2] خالد أمين عبد الله :" علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية " ،مرجع سابق ،ص ،31.

و ترتيب الأخطاء بحسب الأهمية ،فهناك الخطأ التافه * و هناك التقصير ** و إن كان المدقق غير مسؤول عن الخطأ التافه فهو مسؤول عن كل تقصير.[1]

المعايير هي أنماط يلزم تحققها و أخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي و معايير التدقيق هي التي يجب أن يراعيها المدقق و يلتزم بها أثناء أداء مهمته المهنية و لاشك أن مثل هذه المعايير نتيجة طبيعة و منطقية للفروض و المسابقة التي تدعمها.[2]

و تمثل معايير التدقيق Auditing stndards إشارات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية و هي تشمل على إعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة و الحياد و قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA *** بإعداد عشرة معايير تدقيق مقسمة إلى ثلاث مجموعات :[3]

- المعايير الثلاثة الاولى يطلق عليها معايير عامة ،حيث تزود بمؤشرات عامة يتبعها المدقق.
- المعايير الثلاثة الثانية يطلق عليها معايير العمل Field و هي تتعلق بإتمام عملية التدقيق.
- أما المعايير الأربعة الاخيرة فهي معايير التقرير و هي تشرح طبيعة و محتوى تقرير المدقق.

و يوضح الشكل الموالي معايير التدقيق المقبولة عموما

---

* الخطأ التافه :و هو الخطأ الذي يرتكبه الشخص الحريص على شؤونه و الساهر على مصالحه.

** التقصير : و هو التهاون الذي يوقع في الخطأ.

[1] محمد بوتين : " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ،مرجع سابق ،ص 36،.

[2] محمد السيد سرايا : " أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري ،المعايير و القواعد ،مشاكل التطبيق العملي " ،مرجع سابق ،ص 56،.

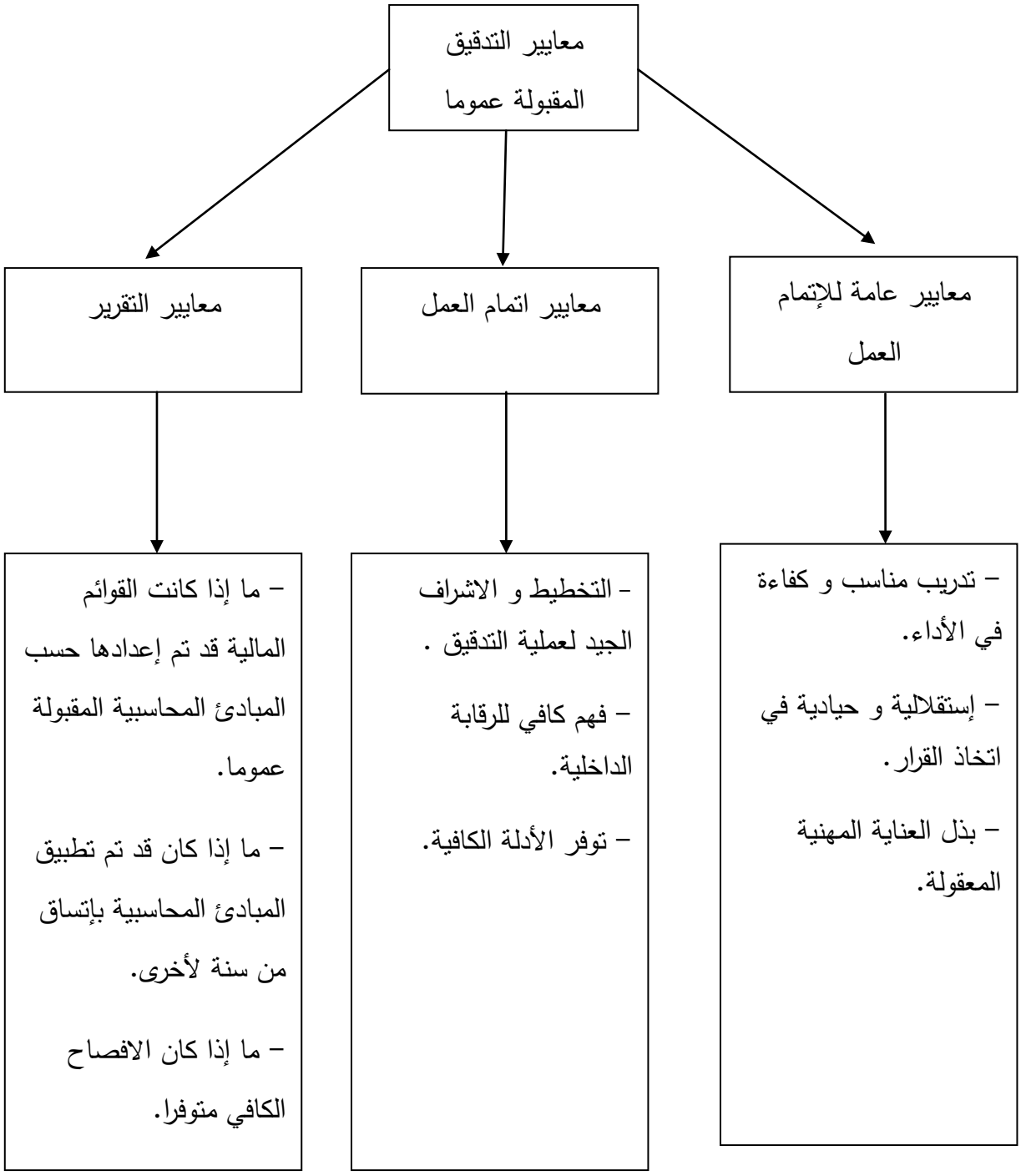
*** AICPA :يستمد المحاسبون المصرح لهم قوتهم من منظمة مهنية وطنية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم ،و يقوم هذا المعهد بوضع المتطلبات المهنية للمحاسبين المصرح لهم و يقوم بإجراء البحوث و نشر المطبوعات عن الجوانب التي تتعلق بالنواحي المحاسبية و الضريبية و الخدمات الإشهارية و المراجعة .

و يضم هذا المعهد في عضويته المحاسبين المصرح لهم فقط و يتجاوز عددهم حاليا 328000 ،و لكن لا يمارس كافة الأعضاء العمل كمدققين محايدين فبعض الأعضاء كان يعمل في مؤسسات المحاسبة العامة المصرح لها ،ولكنهم يعملون حاليا في وحدات حكومية أو تعليمية أو في أنشطة أخرى ،و لا تعد عضوية المعهد أهم المتطلبات ليصبح الشخص محاسبا مصرحا له.

و يقوم المعهد بأربعة وظائف :وضع المعايير و القواعد ،إجراءات البحوث و نشر المطبوعات ،اعداد اختبار CPA و اعتماد نتيجته ،و وضع أسس التعليم المستمر.

[3] على ثناء القباني : " مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونيا " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2007 ،ص 19،.

الشكل رقم (2.1) : معايير التدقيق المقبولة عموما



المصدر : علي ثناء القبائي : " مراجعة تشغيل البيانات الكترونيا " ،مرجع سابق ،ص ،21.

و كما ذكرنا سابقا فقد تم إصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين و التي سوف نعرضها كالآتي :

1. المعايير العامة : General standards

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ،و توصف هذه المعايير بأنها (عامة) لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملائمة ،و تعتبر (شخصية) لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي و بالتالي فانه يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته و مغزاه يتعين أن يكون المدقق على درجة من الكفاءة و أن يتمتع بالإستقلال المطلوب و يتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها [1]

تتكون المعايير العامة الشخصية من :[2]

1.1. التدريب و الكفاءة Training qualifications:

و هو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة و يتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة و لكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب ،و حتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف الذين يعنون المدقق بكفاءة يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني و الاستقلال عند ابداء الرأي و لتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي * و التأهيل العملي. **

2.1. الاستقلال (الحياد) Indépendance :

لكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالإستقلال و الحياد عند إبداء رأيه خاصة و أنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة و الملاك ،وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية.

---

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي : " المراجعة الخارجية " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2002 ،ص ،24.

[2] غسان فلاح المطارنة :" تدقيق الحسابات المعاصر ،الناحية النظرية " ،مرجع سابق ،ص ،39.

* التأهيل العلمي :هو أن يكون لدي المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة و التدقيق ،و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الاخرى التي تمكنه من ابداء رأيه .

** التأهيل العملي :هو قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة تحت اشراف شخص مهني ذو خبرة .

و قد حددت بعض الكتابات مفهوم الإستقلال في مجالين :[1]

- إستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها ،ومعنى ذلك أن المدقق الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء من المؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها .
- الإستقلال الذاتي بمعنى إستقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي .

3.1. العناية المهنية Due professionnel care :[2]

و هو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق و عند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير و التشريعات المختلفة وكذلك تتطلب ممن يعمل في مكتب تدقيق الحسابات الإلتزام بمعايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير.

و في نهاية عرض المعايير العامة نشير إلى أن معيار الإستقلال مع معيار بذل العناية المهنية و توافر التأهيل العلمي و العملي تعتبر من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها ،حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للتدقيق ، فعندما يكون المدقق مثلا غير مستقل و لم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا أو عمليا فلن تكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق .[3]

2. معايير العمل الميداني Adeguate planning and supervision :

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة بإجراءات عملية الفحص و تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير * هي :

2-1- الإشراف و التخطيط Adeguate planning and supervision :[4]

---

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي : " المراجعة الخارجية " ،مرجع سابق ،ص ،60.

[2] غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر ،الناحية النظرية " ،مرجع سابق ،ص ،41.

[3] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي : " المراجعة و تدقيق الحسابات ،الإطار النظري و الممارسة التطبيقية " ،مرجع سابق ،ص ،43.

* سوف يتم التطرق إلى المعايير الثلاثة بالتفصيل في المبحث الثالث.

[4] غسان فلاح المطارنة :" تدقيق الحسابات المعاصر ،الناحية النظرية " ،المرجع السابق ،ص ،ص،ص ،42 ،43 ،44.

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء بعملية التدقيق و يتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين و الإشراف عليهم و متابعة ما يوكل إليهم من أعمال ،و للقيام بعملية التخطيط و الإستفادة منها يفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل ،حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق ،و عملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط و متابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية و كذلك التحقق من أصول وخصوم المؤسسة و الفحص المسندي و كذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة.

نلاحظ أن معيار الإشراف و التخطيط قد إزدادت أهمية في الوقت الحاضر بسبب :

- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة عند قيامه بعملية التدقيق .
- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الاحصائية .
- تغير أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل إستخدام التدقيق المستمر.
- بسبب التغير في نظم التشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق .

2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية Evaluating the internal control system :

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني و الذي يحث المدقق بأن يجري دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل حيث أن نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم و طبيعة أدلة الإثبات و كذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.

2-3- كفاية أدلة وقرائن الإثبات Sufficient competent evidence :

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول المدقق على أدلة و قرائن كافية من خلال قيامه بالفحص و الملاحظة و إرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية ،حيث أن الدليل أو قرينه الاثبات يعتبر أساسي في عملية التدقيق و يدعم معايير العمل الميداني.

يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بتقييم الأدلة التي يحصل عليها و يكون الدليل ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص ،بمعنى أن تكون علاقة السبب و النتيجة واضحة بالنسبة لكل دليل و يجب أن يسعى المدقق للحصول على الأدلة الكافية و المتاحة لديه و إلا وجب أن يمتنع عن إبداء الرأي عند عدم إكتمال الأدلة لعنصر معين.

3. معايير إعداد التقرير Standards of Reporting :*

يعتبر تقرير المدقق المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية ،حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير المدقق إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره.

تعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض الصادق و العادل للقوائم المالية إنما يعني ضمنيا إستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق و العادل مفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب والتزامات التدقيق[1]

3-1- إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبني تقرير مدقق لحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما و بالتالي على المدقق أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص.

3-2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

إن التغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة ذات تأثير جوهري في القوائم المالية ،مما يتطلب من مدقق الحسابات معالجة ذلك في تقريره بما يختص بأداء رأيه في الثبات ،أما ما يتعلق بالعوامل الأخرى و التي لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية و قابليتها للمقارنة ،فيجب على المدقق الإفصاح عنها بطريقة مناسبة في القوائم المالية و لا يلزم التنويه عنها في تقريره.

3.3.الإفصاح الكافي :

و ينص هذا المعيار على أن يتحقق المدقق من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي و ملائم و لا يقوم المدقق بالإشارة إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كاف بدرجة معقولة حيث أنه يجب أن يشير المدقق إلى هذه الحالة في تقريره.

4.3.التعبير عن رأي المدقق:

---

* سوف تعالج بالتفصيل في المبحث الموالي.

(1) وليام توماس ،أمرسون هنكي ،ترجمة أحمد حجاج ،كمال الدين سمير : " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ،دار المريخ ،المملكة العربية السعودية ص، 62.

أي يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه في القوائم المالية كوحدة أو توضيح أسباب عدم امكانية التعبير عن هذا الرأي ،و في النهاية يجب على المدقق أن يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية و القوانين و التعليمات المطبقة في المؤسسة التي يدقق أعمالها.

المطلب الثالث :إجراءات التدقيق المحاسبي

تغطي إجراءات التدقيق جميع خطوات العمل للحصول على الأدلة و البراهين التي تمكن المدقق من ابداء الرأي في القائم المالية الخاضعة للتدقيق،أو بمعنى آخر فإنها تمثل جميع الخطوات التفصيلية التي ترتبط بموظفي الفحص و التحقق حتى يتمكن المدقق من الحكم على عدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج عمليات المشروع و لمركزه المالي .

و لبيان الفرق بين مفهوم معايير التدقيق المتعارف عليها و مفهوم إجراءات التدقيق ،فإننا نقول إن معايير العمل الميداني تنص على وجوب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لأداء الرأي في عدالة القوائم المالية دون تحديد و توضيح الإجراءات التي يجب تطبيقها لتحقق ذلك (مفهوم عام) ،بمعنى أن هذه الإجراءات قد ترك أمر تحديدها و خطوات تطبيقها للأحكام الشخصية الخاصة بالمدقق (مفهوم تفصيلي) .فإذا أخذنا على سبيل المثال أرصدة حسابات الزبائن فإن ذلك يعني أن تحديد الخطوات التفصيلية اللازمة للتأكد من صحة هذه الأرصدة يقع على عاتق المدقق نفسه.[1]

و تتوقف هذه الدرجات بالدرجة الأولى على أحكامه الشخصية و بالدرجة الثانية على ظروف وطبيعة نشاط المؤسسة التي تخضع قوائمه المالية لعملية التدقيق و كذلك على العرف المهني السائد بين المدققين الآخرين.

و يتحدد الإطار العام لإجراءات التدقيق بحدود معينة تحكمها أساسا معايير التدقيق المتعارف عليها ،و كذلك التوصيات الخاصة بها و التي تصدرها الهيئات المهنية أو الحكومية المسؤولة عن تنظيم المهنة ،إن توصيات هذه الهيئات و ما تتمتع به من قوة الإلزام المهني أو التشريعي يجعل إيرادات التدقيق أيضا مقبولة قبولا عاما و يجعل منها إجراءات متعارف عليها يتم إستخدامها في الحالات المتشابهة.

و إنطلاقا من هذا فإن إجراءات التدقيق تعد ترجمة إيضاحية لمعايير التدقيق المتعارف عليها و لذلك فإنها تمثل مرجعا أساسيا يلتزم به المدققون عند تدقيق القوائم المالية.

1. الجرد العملي :

---

[1] حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،ص 28، 29، 30.

يعتبر الجرد من أقوى أدلة الإثبات باعتباره دليلا ماديا ملموسا فالمدقق عند قيامه بتدقيق بعض عناصر الأصول تدقيقا مسنديا قد يشك في صحة المستندات أو فيما تحتويه كميا من بيانات ،لذا فإنه يلجأ إلى عملية الجرد العملي للعناصر التي يمكن حصرها و فوزها و قياسها ،و إن مهام المدقق في عملية الجرد ما يلي:

- التأكد من صحة الجرد الكمي.
- مراجعة تقييم المخزون ماليا.
- التأكد من أنه لم يحدث تغير في أسس تقييم المخزون و لا في أسس الجرد عن الأعوام السابقة.

و يجب على مدقق الحسابات مراعاة الأمور التالية فيما يتعلق بعملية الجرد :

- يجب إجراء عملية الجرد للنقدية من قبل المدقق أو أحد مندوبيه أو تحت إشرافهم المباشر.
- يجب أن تتم عملية جرد مجموعة الصناديق في المشروع في وقت واحد حتى لا يغطي العجز من بعضها البعض.
- يجب التأكد من إعتماد المؤسسة لمبدأ التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل في تقييم المخزون من البضاعة.
- التأكد من أن العناصر التي خضعت لعملية الجرد صالحة الإستعمال حتى لا تصبح عديمة القيمة .
- يجب التأكد من ملكية المؤسسة للعنصر الخاضع للجرد ليعتبر الوجود الفعلي للعنصر دليلا قاطعا.

2. **التدقيق الحسابي :**

- تدقيق العمليات الحسابية للأرقام الواردة في المستندات المحاسبية للتأكد من صحتها.
- تدقيق دفاتر اليومية و التأكد من صحة نقل المجاميع من صفحة إلى الصفحة التالية لها .
- تدقيق ترحيل العمليات من دفتر أو دفاتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر أو دفاتر الأستاذ.
- التأكد من صحة استخراج أرصدة الحسابات المختلفة سواء في دفتر الأستاذ أو دفاتر الأستاذ بالمساعدة مع مطابقة الأرصدة الاجمالية للحسابات في دفتر الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة التحليلية لكل حساب إجمالي في دفتر الأستاذ المساعد.
- تدقيق قوائم الجرد للتأكد من دقة إستخراج قيم المخزون السلعي حيث يتم ضرب سعر الوحدة في عدد الوحدات لإستخراج إجمالي القيمة لكل عنصر على حدة و من ثم لإجمالي العناصر.
- التأكد من توازن ميزان المراجعة بالمجاميع و بالأرصدة و كذلك التأكد من توازن قائمة المركز المالي من الناحية الحسابية لأن عدم التوازن يدل على وقوع أخطاء حسابية كما إن التوازن لا يعني صحة العمليات .

3. **التدقيق المسندي :**

تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية و لابد لكل عملية مالية من مستند فيجب التأكد مما يلي :

- أن لكل عملية تم قيدها بالدفاتر مستند أو أكثر يؤيدها.
- أن هذه المستندات مستندات صحيحة و قانونية .

إن التدقيق الحسابي و التدقيق المستندي يتم تنفيذهما بطريقة اختبار لعدم إمكانية تدقيق جميع المستندات التي بحوزة المؤسسة ،إلا أن العينات التي يتم اختبارها لتدقيقها يجب أن تكون كافية و ملائمة.

4. المصادقات :

الشهادات أو الإقرارات أو المصادقات هي وثائق مكتوبة تهدف إلى إقرار حقيقة ما أو تأكيدها يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي قام به و من أمثلتها سلامة الجرد و إضافات الأصول الثابتة و إضافات رأس مالية حقيقية و إدراج جميع الإلتزامات المعلومة ،و صحة رقم المدينين بعد خصم مخصص الديون المشكوك فيها و جرد الصناديق الفرعية التي لم يتمكن المدقق لضيق الوقت من زيارتها بسبب إجراء عملية الجرد في وقت واحد .

5. الإستفسارات :

يتضمن نظام الإستفسارات ما يقوم المدقق بتوجيهه من أسئلة أو إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصا إدارة المؤسسة ،و ذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق ،وهذه الجهات قد تكون الإدارة العليا للمؤسسة أو موظفيه ،و من خلال هذه التفسيرات يتمكن المدقق من تكوين رأيه النهائي في الموضوع محل التدقيق و قد تكون الإيضاحات أو الإستفسارات شفوية أو قد تكون مكتوبة إذ رأى المدقق ضرورة ذلك ،و قد كلفت التشريعات لمدقق الحسابات الحق في توجيه مثل هذه الإستفسارات أو الإيضاحات ،فله الحق في الإطلاع كلما أراد على سجلات المؤسسة و حساباتها و أوراقها و صندوقها ،و أن يطلب من مجلس الادارة موافاته بالمعلومات اللازمة لقيامه بوظيفته و على المجلس أن يضع تحت تصرف المدقق كل ما من شأنه تسهيل مهمته ،و على المدقق في حالة عدم تمكينه من حق طلب البيانات أو الايضاحات التي أحتاج إليها أثناء عملية التدقيق ثبات ذلك في تقريره.

6. المراجعة الإنتقادية:

تعتمد هذه الوسيلة من وسائل جمع أدلة الإثبات على مهارة التدقيق و خبرته فهي تشمل الفحص السريع الخاطف للمستندات والدفاتر والسجلات و القوائم المالية فهدف إكتشاف النواحي الشاذة أو غير العادية التي لم يتمكن المدقق من إكتشافها أثناء قيامه بالتدقيق المسندي أو الحسابي،و ذلك بسبب وجود غش أو خطأ في

البيانات الواردة في السجلات و مثال ذلك وجود إسم شخص أو مؤسسة لم يسبق و إن ظهر له حساب بدفتر الاستاذ العام عند ورود المصادقات للمدقق ،و هنا قد يكتشف المدقق إرسال المؤسسة خطابات المصادقات إلى أشخاص وهميين ،و يتوقف مدى نجاح التدقيق أو المراجعة الانتقادية على القدرة الفنية و الخبرة السابقة للمدقق كما أن هذه الوسيلة تفيد كثيرا في اختصار جزء كبير من الوقت و الجهد الذي يبدله المدقق أثناء قيامه بواجباته كما أنها تمثل أدلة اضافية لإثبات العمليات التي لا تكون واضحة إذا تمت تدقيقها من واقع الدفاتر والسجلات ولهذا كثيرا ما يعتمد التدقيق الانتقادي على الخروج من نطاق السجلات و الدفاتر و المستندات إلى تقصي الحقائق من مصادر أخرى و الاعتماد على الاستنتاج السليم للظواهر.

7. المقارنات :

المقارنة هي عبارة عن المضاهاة أو إجراء المقابلة بين شيئين أو أكثر يقصد تحقيق هدف معين و بالتالي فإن المقارنة كوسيلة من وسائل الحصول على أدلة و قرائن الاثبات هي مقابلة بيانات أو حسابات أو معلومات للعام الذي يتم فحص و تدقيق حساباته ببيانات أو حسابات أو معلومات أخرى تتعلق بنفس العام أو بأعوام سابقة أو بيانات متشابهة لجهات أخرى.

و تعتبر المقارنات مرحلة من مراحل الدراسات الإنتقادية التي يقوم بها مدقق الحسابات عادة لبيانات القوائم المالية الختامية قبل الإنتهاء من عملية التدقيق و لذلك فهي تعتبر وسيلة اثبات إضافية لا تغني مطلقا عن إستخدام غيرها من وسائل الإثبات و تهدف إلى إقناع المدقق بالبيانات الظاهرة في قوائم نتيجة الأعمال.

8. فحص السجلات الفرعية.

كثيرا ما يتضمن دفتر الأستاذ العام حسابات إجمالية و التي يتم تفصيلها في دفاتر أستاذ مساعدة أو خاصة.

لذا فإن مدقق الحسابات عند فحصه لأرصدة الحسابات الإجمالية يجب أن يقوم أيضا بفحص البيانات التحليلية للحسابات الإجمالية في دفاتر الأستاذ المساعدة رغم تساوي مجموع أرصدة الحسابات التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعد مع رصيد الحساب الإجمالي لها بدفتر الأستاذ العام .

كما يقوم المدقق أيضا بتدقيق بيانات دفاتر اليوميات المساعدة و مقارنتها مع القيود المركزية الواردة بدفتر اليومية المركزي إذا كانت المؤسسة تعتمد إستخدام دفاتر اليومية المتعددة ،كما و نظرا لتعدد الدفاتر و تضخم العمليات المسجلة فيها فإن المدقق يعتمد عادة على أسلوب الإختبارات في هذا المجال بحيث يؤدي ذلك إلى إطمئنان المدقق و إقتناعه بسلامة القيود.

كما تشمل هذه الوسيلة أيضا تدقيق كشوف الجرد التي تتم بواسطة الإدارة في نهاية العام مع سجلات المخازن للتأكد من أن الكميات أو الأصناف المختلفة التي تتضمنها كشوف الجرد مطابقة لما هو موجود في بطاقات الأصناف المختلفة في المخازن ،و كذلك أرصدتها الظاهرة بدفتر أستاذ المخازن مع مراعاة إذا كان هناك بعض الإختلافات بين قوائم الجرد و بين بيانات سجلات و بطاقات المخازن ،فعلى المدقق في هذه الحالة البحث عن الأسباب التي أدت إلى ذلك فقد تكون هناك عمليات إختلاس للمواد و المخازن أو قد تكون الأسباب اختلاف طبيعة المادة نفسها مما يؤدي إلى تبخر جزء منها أو إنكماش بعض أنواعها نتيجة التخزين أو نقص أوزانها نتيجة التبخر.

المبحث الثالث : مسار عملية التدقيق المحاسبي

على مدقق الحسابات تتبع خطوات و إجراءات أثناء تنفيذه لعملية التدقيق ،هذه الخطوات من شأنها ضمان السير الحسن للعملية و الحصول على نتائج ذات فعالية أكبر و هذا كله بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق .

و سنتطرق في هذا المبحث إلى خطوات عملية التدقيق و التي تتمثل في :

- قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق ؛
- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- تجميع أدلة التدقيق و تحضير الملف الجاري ؛
- إعداد تقرير التدقيق و ابداء الرأي .

المطلب الأول :قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق

1. قبول المهمة :

إن النية شرط أساسي لكل مهمة يريد الشخص أداءها ،و كذلك التدقيق ،فقبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق يجب أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية و المتمثلة في قبول المهمة ،و يتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة و الإستقامة وحتى يتفادى ذلك لابد عليه تفحص سمعة العميل المتوقع.

و هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي تعين على المدقق مراعاتها و تتمثل في :[1]

- التحقق من صحة تعيينه و التي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق .
- الإتصال بالمدقق السابق و هذه قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني فيتحرى منه عن سبب تجديد تعيينه أو عزله أو إستقالته فقد يجد من المبررات و الأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق .

[1] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي : " علم تدقيق الحسابات النظري و العملي " ،دار المستقبل للنشر و التوزيع ،الأردن ،2009 ،ص ،139.

- أن يجري إتصالات أولية مع المؤسسة المعينة بالتدقيق إذ هذه الخطوة تسمح للمدقق بالتعرف على المسؤولين و مسيري مختلف المصالح و يجري معهم حوار و مع من يشتغل معهم ،كما يقوم بزيارات ميدانية تعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ،نشاطاتها و وحداتها ،و عليه إغتنام الفرصة و الإستفادة من زيادة العمل هذه فقد يعتذر عليه تكرارها .[1]
- فحص و تقييم النظام المحاسبي حيث يقوم مدقق الحسابات بالدراسات اللازمة للنظام المحاسبي الذي يطبق فعلا في المؤسسة محل التدقيق و يكون هذا وفق مجموعة من العناصر من بينها:[2]
  - المخطط المحاسبي الوطني و القطاعي.
  - كيفية القيد و الترحيل.
  - إستغلال أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
  - طرق الإهتلاك المتتبعة .
  - طريقة تقييم المخزون.
  - العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.
- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية و الميزانية التي أعدت عن السنة السابقة و يطلع على تقرير المدقق السابق و يفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق و دراسة تقرير مجلس الادارة .
- فحص التنظيم الإداري حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء و الموظفين ،فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين و المسؤولين بالمؤسسة و مدى الإختصاص لكل منهم و صورة من توقعاتهم و توزيع السلطات و المسؤوليات بالمؤسسة.
- النظام الضريبي ،فرغم كون الناحية الضريبية ليست إلزاما مباشرا للمدقق إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية ليست إلزاما مباشر للمدقق ،إلا أنه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق و كذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة و التأكد من سداد الضرائب المستحقة و إذ لم تسدد بتأكد ما إذا تم تكوين مخصص كافي يسد هذا الإلتزام الضريبي.

2. تخطيط عملية التدقيق :

يجب أن يقوم المدقق بوضع التدقيق و توثيقها بشكل يوضح النطاق المتوقع لعملية التدقيق و كيفية أدائها وكيفية أدائها كما يجب عمل تسجيل تفصيلي للخطة العامة للتدقيق للدلالة على تطوير عملية التدقيق ،و يتوقع أن

---

[1] محمد بوتين : " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ،مرجع سابق ،ص 69.

[2] Robert Obert :" Révision et certification des complet ", dunod ,paris ,France,p,40.

يختلف شكل و مضمون التوثيق تبعا لحجم المؤسسة و مدى تعقد عملية التدقيق و المنهجية و التقنية التي يستخدمها المدقق في عمله ،إذ ينبغي على المدقق وضع و توثيق برنامج التدقيق بشكل يتضمن طبيعة و توقيت و نطاق إجراءات التدقيق المخططة و المطلوبة ولتنفيذ خطة التدقيق الشاملة.[1]

و من بين ما يتضمنه البرنامج المرسوم :[2]

- الأهداف الواجب تحقيقها.
- الخطوات و الإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف .
- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة و إجراء .
- تحديد الوقت المستنفد فعلا في كل خطوة و إجراء نفد.
- توقيع الشخص المسؤول عن انجاز الاجراء.

و يوجد ثلاث أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب أن يخطط المدقق لعملية التدقيق :[3]

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية و يعد هذا أمرا حيويا لمؤسسة المحاسبة حتى تتجنب التعرض للمسؤولية القانونية و الحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال.
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف و يساعد هذا التحكم مؤسسة المحاسبة على أن تعمل بشكل تنافسي و بالتالي يمكنها الإحتفاظ بقاعدة العملاء الذين تتعامل معهم أو توسعا بإفتراض أن للمؤسسة سمعة تتعلق بأداء التدقيق على نحو جيد.
- السبب الثالث و هو تجنب سوء التفاهم مع العميل و يعد هذا الأمر هاما لتوفير علاقة جيدة مع العميل و يستهل تنفيذ العمل على النحو الجيد و بتكلفة مناسبة.

كما يمكن القول أنه هناك أنواع لبرامج التدقيق إذ لا يمكن وضع برنامج موحد للتدقيق بكافة أنواعه ،و هناك نوعين يمكن ذكرهما : [4]

أ- برامج تدقيق سابقة أو مرسومة مقدما :

---

[1] طارق عبد العال حماد : " موسوعة معايير المراجعة ،شرح معايير المراجعة الدولية و الامريكية و العربية ، تخطيط و أداء عملية المراجعة " ،الدار الجامعية الاسكندرية ،مصر،2007، ،ص ،ص 92، 93.

[2] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي : " علم تدقيق الحسابات النظري و العملي " ،مرجع سابق ،ص ،143.

[3] ألفين أرينز ،جمس لوبك ،ترجمة محمدعبد القادر الديسطي ،أحمد حامد حجاج : " المراجعة مدخل متكامل " ،دار المريخ للنشر ، السعودية 2002 ،ص 286.

[4] خالد أمين عبد الله : " علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية " ،مرجع سابق ،ص ،ص 152، 153.

و هي نماذج مطبوعة ثابتة خاوية لكل الخطوات ،يطلب من مساعدي المدقق التقيّد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات و معلومات من المؤسسة.

بـ – برامج تدقيق متدرجة يتم اعدادها أثناء التنفيذ :

و يحتوي هذا النوع على تحديد الخطوط العريضة لعملية التدقيق ،أما التفاصيل و كمية الإختبارات و ما شابه فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق و طبقا لظروف الحال .

3. الإشراف على عملية التدقيق :[1]

يشمل الإشراف توجيه المساعدين و قيادتهم نحو تحقيق إجراءات التدقيق و تنفيذها ،حيث أن المشرف على عملية التدقيق يكون مسؤولا عن التحقق من أن كل إجراء من إجراءات التدقيق قد أعطى إلى الشخص المناسب و القادر على تنفيذه بكفاية و مقدرة عالية بالإضافة إلى ذلك فإن الإشراف يشمل ما يلي :

- إرشاد المساعدين.
- إبلاغهم بالمشكلات المهمة كافة التي صادفت عملية التدقيق .
- فحص العمل المنتهي.
- إزالة ما قد ينشأ من إختلاف في وجهات النظر بين عناصر التدقيق .

المطلب الثاني :دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن قيام المدقق بواجباته المهنية يبدأ من نقطة إنطلاق رئيسية تتجلى في دراسة الرقابة الداخلية و تقويمها يعد ضرورة فنية لخدمة الإدارة و خدمة مدقق الحسابات و تذليل الصعوبات التي قد تواجه المدقق أثناء عملية التدقيق في الوقت نفسه ،فدراسة و تحليل الرقابة الداخلية تعد أمورا جوهرية و أساسية لعملية التدقيق و تؤثر في قرارات المدقق المرتبطة ببرنامج و نطاق التدقيق .[2]

لقد تعددت التعاريف التي تخص نظام الرقابة بإختلاف الجهات الصادرة عنها إلا أنها كانت تصب في نفس المضمون فقد عرفه مجلس خبراء المحاسبة الفرنسي "نظام الرقابة الداخلية بأنه "مجموع الضمانات التي تساعد في السيطرة و التحكم في المؤسسة ،و ذلك لتحقيق هدف تأمين الأصول و حمايتها ،و كذا نوعية المعلومات المقدمة ،ومن جهة أخرى زيادة النجاعة و ضمان تطبيق تعليمات الإدارة ".[3]

---

(1)، (2) حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،233، 235.

(3) Reda Khelassi : " l'audit interne–audit opérationnel– " ,Houma ,Alger ,2005 ,p ,71.

و عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه [1] " نظام مشكل من مجمل الاجراءات و الرقابات المحاسبية و ما يتبع ذلك ،هذه الإجراءات تقوم الادارة بتحديد مفهومها و تطبيقها و حراستها تحت مسؤولياتها".

1. أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية :

يستخدم المدققون أدوات متنوعة لدراسة إجراءات الرقابة الداخلية و التعرف عليها بهدف الحكم على فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المشروع وبهدف تحديد نواحي الضعف التي تتطلب فحصا مستفيضا أكثر من غيرها لتحديد نطاق عملية التدقيق.[2]

و من هذه الأساليب:

1-1-التقريرالوصفي:[3]

يعد مراقب الحسابات (المدقق أو أحد مساعديه) هذا التقرير ليشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية و ما يحتوي عليه من تدفق المعلومات و تقسيم للواجبات ،وطبيعة السجلات التي يتم الإحتفاظ بها ،و يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين و الرجوع إلى دليل الإجراءات و الدورة المسندية و أية قرائن أخرى ملائمة .

و عادة ما يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لتدقيق و إبداء الرأي فيما إذا كان مدقق الحسابات قد جانبه الصواب في تفسير بعض الأحداث ،و ذلك قبل كتابته في صورة النهاية و في الفترات المالية التالية قد يتطلب الأمر تعديل هذا التقرير وفقا لما تظهره عملية التدقيق من تغيرات في سير العمليات ومن ثم فليس من الضروري إعداد تقرير جديد.

1-2- الملخص التذكيري :[4]

و هو بيان تفصيلي للطرق و الوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية و إستخدامه من قبل مساعدي المدقق للإسترشاد به عند قيامهم بفحص النظام في أية مؤسسة .

---

(1) Alain Mihol : " Les audits financiers –comprendre les mécanismes du control légal " ,édition d'organisation Paris,France 1999,p ,17.

(2) حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ،المرجع السابق ،ص ،275.

(3) محمد سمير الصبان ،عوض لبيب فتح الله : " الأصول العلمية و المنهجية للمراجعة " ،الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع ،الاسكندرية ،مصر 1996 ،ص ،234، 235.

(4) نواف محمد عباس الرماحي : " مراجعة المعاملات المالية " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،187، 188.

1-3- خرائط التدفق:[1]

تستخدم خريطة تدفق نظام الرقابة الداخلية رموز معيارية و خطوط متداخلة الاتصال و تفسيرات تعبر بغية تمثيل المعلومات و المستندات و تدفقها ،وتوفر خريطة التدفق نظرة عامة وتوضيحية لأنشطة الرقابة الداخلية للعميل حيث تشرح بيانيا التفاعل بين الأفراد والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بقسم محدد أو مجموعة من العمليات .

بصفة عامة تعكس خرائط تدفق نظم الرقابة الداخلية الفصل بين الواجبات عن طريق استخدام عمود يعبر القمة ليعكس الأقسام المختلفة و تدفق المستندات من اليسار إلى اليمين.

و لعل أهم مزايا خرائط التدفق السهولة و البساطة في أدائها مقارنة بأساليب أخرى ،أما أبرز الانتقادات المرتبطة باستخدامها فهي أنها لا تحدد بوضوح جوانب القوة و الضعف في نظم الرقابة الداخلية.

لاشك أن الغرض الرئيسي لخرائط التدفق المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية في أنها تفسر عن عملية التوصل بفاعلية إذ تتمثل أهداف خرائط التدفق فيما يلي: [2]

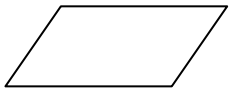
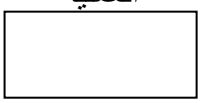
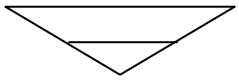
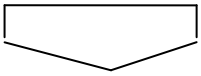
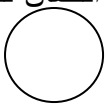
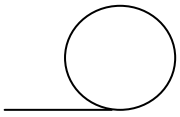
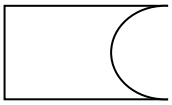
- معاونة من يعدها لفهم طبيعة أنظمة الرقابة الداخلية.
- إستخدامها كوسيلة لإيصال وصف النظام إلى كل من يهمه الأمر.
- المعاونة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ،بإعتبارها أحد وسائل التقييم المستخدمة.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي: " المراجعة بين النظرية و التطبيق " :الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2006، ص ،ص،ص،423 ،425، 424.

[2] محمد سمير الصبان ،عوض لبيب فتح الله: " الأصول العملية و المنهجية للمراجعة " ،مرجع سابق ،ص ،ص،348،347.

الشكل رقم (3.1): رموز خريطة التدفــق

مدخلات /مخرجات  معلومات تدخل أو تترك النظام على سبيل المثال أمر العميل	القرار و يشير إلى مسارات عمل بديله التي تنتج من الإجابات بنعم أو لا
المسندات مسند ورقي على سبيل المثال :مبيعات أو تقرير معين	العملية  أي وظيفة تشغيلية سواء تم أداؤها يدويا أو آليا.
تخزين مباشر  ملف مسندات أو سجلات	تفسيرات ..... تعليقات تفسيرية أو شرح
خطوط تدفق ارشادية خطوط تشير إلى اتجاه البيانات	نقطة اتصال صفحة بأخرى  تربط جزء آخر من خريطة التدفق في صفحة أخرى
نقطة اتصال لصفحة  تربط بجزء آخر لتدفق البيانات	شريط آلي للاضافة شريط محول بإجماليات لأغراض رقابية
تخزين بشريط مغناطيسي 	تخزين القرص 

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي ، " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ،مرجع سابق ،ص ،426.

1-4-قوائم الاستقصاء (قوائم الأسئلة) :[1]

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الإستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة،و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة للحصول على إجابات "نعم" أو "لا" حيث أن لإجابة بالنفي قد تعني إحتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل إستخداما بين مراقبي الحسابات.

و يتم إعداد هذه القوائم على النحو التالي :

- تصميم قائمة أسئلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى عمليات المؤسسة بحيث تغطي هذه الأسئلة بأكمله.
- دراسة الأسئلة الموضوعة لبيان أهمية كل منها ،حيث أن عدم وجود رقابة في بعض النواحي يكون أكثر أهمية من النواحي الأخرى.
- يقوم مدقق الحسابات بحكمة و دقة و عناية بعد ذلك لتحديد الأهمية النسبية للأسئلة المختلفة التي تتضمنها القائمة.
- تحويل هذه الأهمية النسبية إلى قيم عددية .
- و أخيرا فإن هذه القيم العددية سوف تمدنا بالأساس اللازم لإجراء تقييم موضوعي لدرجة تماسك و كفاية نظام الرقابة الداخلية محل الفحص .

2. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية :

مما لا شك فيه أن وجود خطة تنظيمية و ما تتطلبه من رقابة إدارية و محاسبية و ضبط داخلي لحماية الأصول و سجلات المؤسسة ،فإن هذا يمثل دليل قاطع على وجود نظام الرقابة الداخلية و الجودة هنا تعني تضييق نطاق الفحص و عدم توسيع الإختبارات و بالتالي جودة عملية التدقيق و خلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ،و على المدقق أن يتتبع مجموعة من الخطوات وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل أكثر دقة :

2-1-وصف الأنظمة و التحقق من وصفه لها :

على المدقق في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات و يحاول فهم كيفية عملها و ذلك بإستجواب موظفي المؤسسة ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من إستعمالها في

---

[1] محمد سمير الصبان ،عوض لبيب فتح الله: " الأصول العملية و المنهجية للمراجعة " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،ص ،235،236، 237.

إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية ،و في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المدقق طريقة الإستجواب وذلك بإستجواب موظفي المؤسسة ،كما يمكن له إستعمال طريقة الأسلوب الوصفي أو خرائط التدفق.

و بعد إنتهاء المدقق من خرائط التدفق أو وصفه الكتابي على المدقق أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة ،و هنا يظهر دور إختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب إنطلاق المدقق في عملية تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على أسس.[1]

2-2- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

إن هذه المرحلة هي الأهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية فيجب على المدقق أن يبين نقاط القوة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية و ذلك بإجراء فحوصات معمقة لما هو موصوف وذلك بغرض إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط القوة فيها .[2]

2-3- التأكد من تطبيق النظام :

يتم التأكد من تطبيق النظام بإستعمال أسلوب العينات كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية و أن هذه الإجراءات تطبق فعلا و كما تجب من طرف المؤسسة.

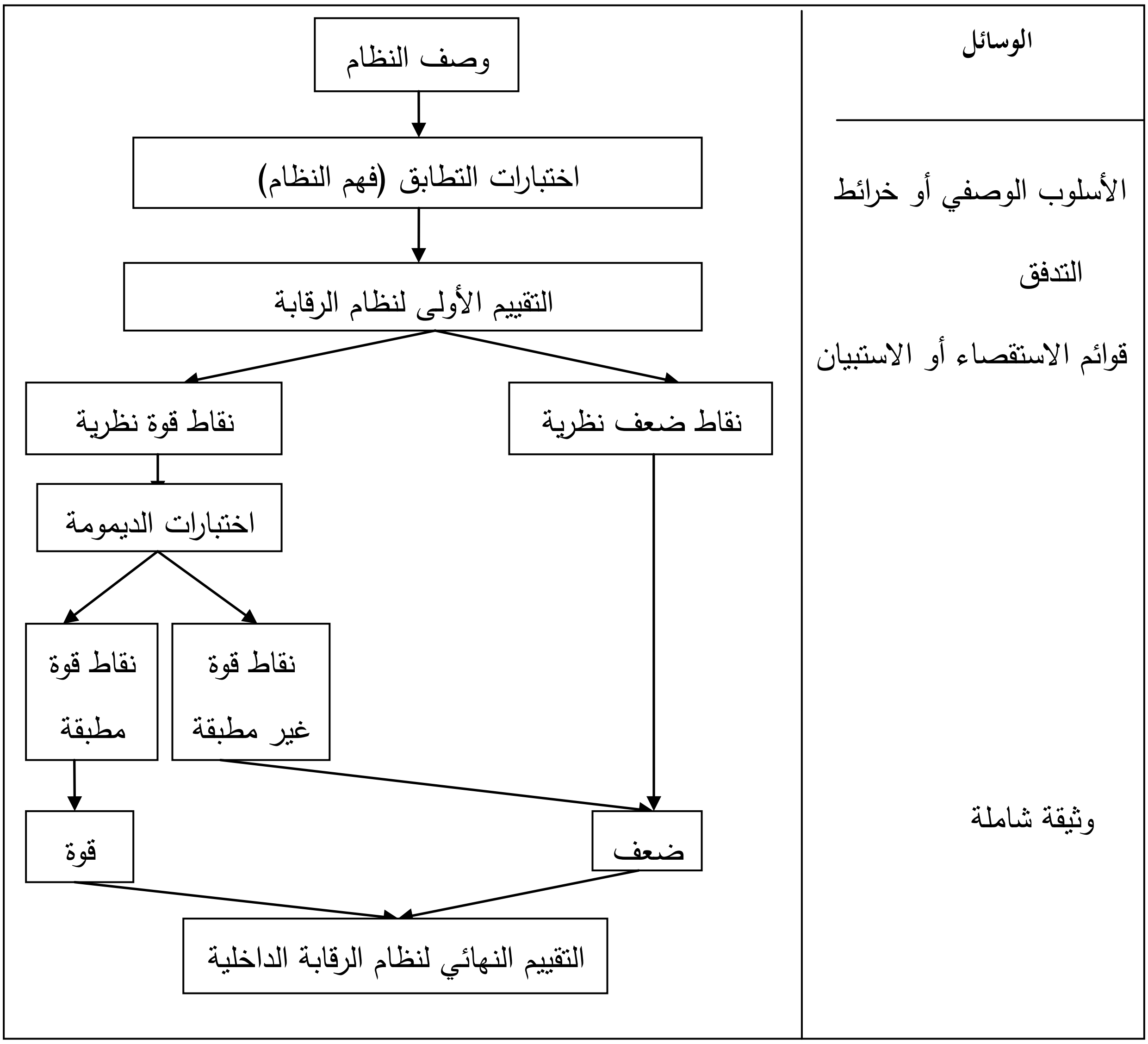
2-4-التقييم النهائي لنظام الرقابة :

تسمح إختبارات الديمومة للمدقق بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية ،فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام .

---

(1) (2) Chadefaux .M : " l'audit fixal " ,litec ,paris ,France,p ,p ,190 ,191.

الشكل رقم (4.1): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: Raffe geau jean ,Piere du fils et Ramon Gonzales : " Audit et control de comptes " ,public-union édition ,paris ,France ,p ,88.

المطلب الثالث :تجميع أدلة التدقيق و تحضير الملف الجاري

1. تجميع أدلة الاثبات :

تعرف الأدلة على أنها أية معلومات يستخدمها المدقق ما إذا كانت التأكيدات بشأن الأحداث الإقتصادية التي تم تدقيقها قد عرضت طبقا للمعايير المعلنة ،كما أنه من الضروري أن يحصل المدقق على حجم من الأدلة الجيدة كافي لإبداء رأيه الفني المحايد.[1]

ويقول بعضهم على أنها المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع وفي حقل التدقيق نجد أن الدليل أو القرنية ضرورية لإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية ،مع العلم أن بعض مفردات القوائم المالية ليست جدلية أو متنازع عليها ولكن كلها تقتضي من المدقق أن يعطي رأيا موضوعيا حولها إستنادا إلى دليل أو قرينة."[2]

1-1-أنواع أدلة الاثبات :[3]

يمكن تقسيم الأدلة بصفة عامة وفقا لدرجة الإلزام و ما تقدمه من إقناع عند إتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات هي :

- قرائن طبيعة و هي الموجودة في العالم المحيط بنا و تختص بالعناصر المادية .
- القرائن التي يتم إعدادها و تحتاج هذه القرائن إلى مجهود للوصول إليها .
- المناقشات المجدية (المفيدة) و هي القرائن التي لا نحصل عليها من الملاحظة أو التجربة المعملية ذاتها.

أما أدلة التدقيق فتكون من الأنواع التالية :

- الجرد الفعلي (الفحص المادي) بواسطة مراقب الحسابات.
- التقارير المعدة بواسطة طرف ثالث مكتوبة شفهية.
- التقارير المعدة بواسطة العاملين في المؤسسة بصورة رسمية أو بصورة غير رسمية.
- العمليات الحسابية .
- أعمال لاحقة لتاريخ نهاية السنه المالية.
- إجراءات الرقابة الداخلية الكافية .

---

[1] أيمن محمد صبري شعبان : " مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية " ،دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع ،الاسكندرية ،مصر 2010 ،ص ،24.

[2] حسين القاضي ،حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية " ،مرجع سابق ،ص ،288.

[3] محمد سمير الصبان ،عوض لبيب فتح الله : " الأصول العلمية و المنهجية للمراجعة " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،261 ،262 ،263.

- دفاتر و سجلات فرعية أو تفصيلية منتظمة .
- العلاقة المتداخلة مع البيانات الأخرى.

و من ناحية أخرى يمكن تحديد أنواع قرائن التدقيق وفقا لدرجة الإعتماد على كل نوع إلى ما يلي :

- قرائن حقيقية و تشمل (جرد مادي فعلي ،إعادة عمليات الحساب ،تتبع و اقتناء الأثر لإجراءات مسك الدفاتر) و نجد أن هذه القرائن تقنع الشخص بحقيقة الشيء المراد برهنته بدون الحاجة إلى إستنتاج مثل جرد المخزون السلعي.
- قرائن متمثلة في شهادات و تتمثل في (المصادقات و الإستفسارات) و يتم الحصول عليها من الآخرين.
- قرائن غير مباشرة و هي (فحص المستندات ،التتبع أو الفحص الإنتقادي ،فحص السجلات و الدفاتر المساعدة ،الإرتباط بالبيانات الملائمة).

و يظهر هذا التسلسل السابق أن القرائن الحقيقية هي أكثر الأنواع إعتمادا عليها ،يليها الشهادات و أخيرا القرائن غير مباشرة ،ذلك مع ضرورة التسليم بوجود بعض الإستثناءات .

1-2-خصائص وصفات أدلة الإثبات :[1]

حتى تؤدي أدلة الإثبات دورها بالنسبة لأداء مهمة المدقق ينبغي أن تتوافر فيها خصائص و صفات معينة من أهمها ما يلي :

- كفاءة أدلة الإثبات كما و نوعا بمعنى أن يكون هذا الدليل كاف و مناسب للتوصل إلى النتائج و أهداف التدقيق و أن يكون ملائما و موضوعيا و له علاقة وطيدة بهذه الأهداف و النتائج مما توفر الثقة اللازمة للإعتماد عليه .
- أن يكون مكتوبا و مدونا في أوراق عمل تتوافر فيها الشروط المهنية للتدقيق.
- أن يكون منطقي يرتبط بالنتيجة أو الرأي الذي يصل إليه المدقق.
- أن يكون دليل عملي وإقتصادي تتناسب فيه تكاليف الحصول على هذا الدليل مع النتيجة التي يتوقعها ويتمناها المدقق من هذا الدليل.

و جدير بالذكر أن المدقق لا يجب أن يقف عند حد معين من بحث عن الدليل المهني المناسب و الملائم والكفء و الفعال و الموضوعي لإثبات العمليات موضوع التدقيق .

---

[1] محمد السيد سرايا : " أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري ،المعايير و القواعد _مشاكل التطبيق العملي " ،مرجع سابق ،ص ،ص 316، 317.

و من ناحية أخرى يترك أمر تحديد كفاية الدليل لحكمة و فطنة المدقق و الطرق و الأساليب التي يتبعها في الحصول عليه.

2. **تخضير الملف الجاري :**

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها و المحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق ،ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية :

- برنامج تفصيلي لعملة التدقيق .
- الحسابات السنوية للمؤسسة و كذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة و الخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق .
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية و التقرير المدعم لذلك .
- الوسائل المستعمل في التقييم .
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف خارج المؤسسة كالبنوك ،العملاء ،الموردون .
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهامه .

المطلب الرابع :اعداد تقرير التدقيق و ابداء الرأي

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة و عدالة تمثيل القوائم المالية (المركز المالي ،قائمة الدخل والتغير في المركز المالي)حقيقة أعمال المؤسسة محل التدقيق ،و إبداء المدقق لرأيه ثم من خلال التقرير و الذي يعتبر الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه في عدالة القوائم المالية ،و يقدم للأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية و بذلك يعتمد الكثير من الأطراف على تقرير مدقق الحسابات وعلى ما يحتويه من معلومات لإتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية .[1]

و هناك العديد من الأطراف قامت بتعريف تقرير المدقق حيث عرفه البعض بأنه عبارة عن رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها ويجب صياغة هذا الرأي بإستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة.

و من خلال ما سبق من تعاريف التقرير يمكن لنا القول بأن أهمية تقرير مدقق الحسابات تنبع من كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات و القوائم المالية و كذلك يحدد مسؤوليته عن

[1] غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية " ،مرجع سابق ،ص ،113.

تلك القوائم ،أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع و ذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسة الحالية و المستقبلية ،لذلك و نظرا لأهمية تقرير المدقق فقد إهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين و المدققين و التشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير[1] .

و بعد التطرق إلى تعاريف التقرير و أهميته سوف نقوم بتوضيح ما يلي :

1. **معايير إبداء التقرير :**

تتضمن معايير إعداد التقرير ما يلي :توضيح ما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها بيان مدى ثبات المؤسسة على تطبيق المبادئ المحاسبية ،وبيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية و ضرورة الإفصاح عن رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة.[2]

و من الضروري أن يشتد رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية على ما قام به من فحوص تتماشى في مداها مع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما ،و تنطوي على الإجراءات التي رآها المدقق المسؤول ضرورية في الظروف المعينة ،و في جميع الحالات ينبغي أن يشير تقرير مدقق الحسابات إلى الإخفاق في الإلتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما أو في تضييق الإجراءات الضرورية ،إلا في الحالات التي يكون فيها العنصر موضع البحث غير جوهري.

و يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات إشارة إلى مدى الفحص الذي قام به بهدف الوصول إلى النتائج التي وصل إليها رأيه المهني في القوائم المالية ،أو الأسباب التي من أجلها لا يمكنه إبداء رأيه في القوائم المالية ويطلق على هذه الفترة عادة تقرير المدقق أو شهادته أو فقرة الرأي في تقرير مدقق الحسابات.[3]

2. **العناصر الأساسية لتقرير المدقق :**

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عدد من العناصر المكونة له كما نص عليها معيار التدقيق الدولي

---

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال : " الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحاسبات " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2000 ،ص ،ص 366، 368.

[2] سمير كامل محمد : " أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات " ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر ،1999، ص، 248.

[3] أحمد أنور : " مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و العملية " ،مؤسسة شباب الجامعة ،الاسكندرية ،مصر ،ص ،ص 562، 563.

رقم 700 على النحو التالي :[1]

- عنوان التقرير

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عنوان مناسب يساعد في التعرف في هذا التقرير و التفريق بينه و بين التقارير الأخرى التي تقدر من جهات أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة .

- الجهة التي يوجه إليها التقرير

يجب توجيه التقرير في الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين للمؤسسة التي يدقق أعمالها المدقق .

- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية

إذ يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق و الفترة التي تغطيها البيانات المالية كما يجب أن تتضمن الفقرة التمهيدية ،وأن البيانات المالية هي عرض من الإدارة ، و على العكس من ذلك فإن مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي بشأنها.

- فقرة النطاق

يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق و ذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة و حسبما هو ملائم ،و كلمة نطاق تشير إلى أن بإستطاعة المدقق القيام بإجراءات المهنة التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف ،و يحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق قد إنجزت متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة و ما لم يتم النص على العكس فإن معايير أو ممارسات التدقيق المتبعة يفترض أن تكون المتبعة في القطر المشار إليه بعنوان المدقق.

كما يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها و تنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

- فقرة الرأي

يجب أن تنص فقرة الرأي في تقرير المدقق بشكل واضح عن إطار التقارير المالية التي تم إستخدامها لإعداد البيانات المالية و يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيها إذا كانت البيانات المالية

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين :اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد اخلاقيات المهنة.

تعبر بصورة حقيقية و عادلة وفقا لإطار التقارير المالية ،إضافة لإشارته فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

- تاريخ التقرير

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ،و بما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة و المقدمة من الإدارة ،لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقرير حول البيانات المالية المعدة و المقدمة من الإدارة ،و يجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك البيانات.

- عنوان المدقق

يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع مكتب المدقق ،و هو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

- توقيع المدقق

يجب أن يوقع التقرير بإسم مؤسسة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو كلاهما معا و حسبما هو مناسب .

3. أنواع التقارير :

تتعدد التقارير التي يعدها مدقق الحسابات وفقا للزاوية التي ينظر إليها :

3-1-من حيث درجة الإلزام :[1]

تقسم التقارير من حيث درجة الإلزام إلى نوعين هما :

- التقارير الخاصة و هي التقارير المرتبطة بمهام محددة و خاصة و لم ينص القانون على إعدادها ،مثل ذلك تقارير المؤسسات الفردية و مؤسسات الأشخاص ،و مثالة أيضا التدقيق الجزئي –في ظل أي قانون أو عدمه – كتقييم الشهرة أو تقدير الخسارة الناجمة عن حريق ما أو ما شابه.
- التقارير العامة و هي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع خصوص القوانين المنظمة للمؤسسات و غالبا ما يطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية ،و أيضا هناك الإقرار الضريبي و تقرير زيادة رأس المال ،و تقرير إصدار الأسهم و السندات.

[1] خالد أمين عبد الله : " علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية و العلمية– " ،مرجع سابق ،ص 94.

3-2-من حيث محتويات التقرير :[1]

يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها إلى الأنواع التالية :

- تقارير مختصرة و هي التقارير القصيرة و يطلق عليها البعض تقرير الميزانية و يتكون هذا التقرير من جزأين هما ،جزء خاص بفقرة النطاق و يبين فيها المدقق عملية التدقيق و الغرض منها ،و الجزء الثاني هو فقرة الرأي و يتضمن الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات حول دفاتر المؤسسة و القوانين المالية و نتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل التدقيق .
- تقارير مطولة و هي التقارير التي تعد لأغراض خاصة و تقدم للإدارة ،ويتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل و أمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر ،و من الأمثلة عليها التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي اكتشفها المدقق أثناء عمله بذلك التقرير المطول يتضمن معلومات ،يتم عرضها خارج نطاق القوائم المالية و لا تعتبر ضرورية للإلتزام بالمبادئ المحاسبية.

3-3-من حيث ابداء الرأي

تنقسم التقارير من حيث ابداء الرأي إلى الأقسام التالية .

- الرأي المطلق[2] يصدر المدقق هذا الرأي بدون تحفظات عندما لا تجد المدقق أي ملاحظات أو إقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات أثر على صحة القوائم المالية ،بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المؤسسة يتم إستخدام هذا الرأي من قبل المدقق في الحالات التالية :
  - أن يكون المدقق قد حصل على أدلة و قرائن اثبات كافية .
  - حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق .
- الرأي المتحفظ و هو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الإعتراضات ،و يجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات و أثرها على القوائم المالية المدققة ،و ينشأ الرأي المتحفظ عندما يكون المدقق غير قادر على تجميع أدلة إثبات كافية تشكل أساسا إبداء رأيه أو فشل العميل في إتباع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية .[3]

يمكن أن يقسم التحفظات التي يصدرها مدقق الحسابات إلى الأنواع التالية :

---

(1) (2) غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر " ،الناحية النظرية ،مرجع سابق ،ص ،ص ،125، 126.

(3) أمين السيد أحمد لطفي :" المراجعة بين النظرية و التطبيق " ،مرجع سابق ،ص ،511.

- حالة وجود قيود تؤدي إلى تحديد نطاق عمل المدقق مثل تحديد مسؤولية المدقق كاإعتماده حسابات الفروع رغم أنه لم يقع بزيارة هذه الفروع شخصيا أو عدم إستلامه ردود المصادقات المرسلة للعملاء.
- وجود إختلاف بين المدقق و إدارة المؤسسة بخصوص القوائم المالية أو مخالفة المؤسسة للمبادئ أو الطرق المحاسبية المتعارف عليها.
- عدم اليقين من أمور تؤثر على القوائم المالية و يعتمد التيقن منها على ظروف المستقبل .
- التحفظات التي تشير إلى مخالفة المؤسسة لقانون المؤسسات أو النظام الداخلي لها مما يؤثر على مركزها المالي و نتيجة أعمالها.
- أن يقوم المدقق بناء ببناء رأيه جزئيا على رأي مدقق آخر .

- الرأي العكسي :وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا يعكس الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة ،وعندما يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كاف للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية و يجب على المدقق الحسابات بيان أسباب إصداره رأي سلبي .
- الإمتناع عن إبداء الرأي :يقوم مدقق الحسابات بالإمتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية ،وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة عن مدى الفحص الذي يقوم به أو في حالة عدم تأكد من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير عن المركز المالي و على نتائج الأعمال ،في هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة .

خلاصة الفصل :

على ضوء ما سبق عرضه في هذا الفصل يمكن القول بأن تطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الإقتصادي عقب الثورة الصناعية و التغيرات التي مست المؤسسات جراء الإنفصال التام بين الملاك و الإدارة الأمر الذي حتم ضرورة الإستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد ،إنتقل مضمونه من إكتشاف الغش و منع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى إحترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية أو نتائج المؤسسة .

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق و تسمح بإختصار عاملي الجهد والوقت و تهدف إلى تحصيل أكبر فعالية من تخطيط لعملية التدقيق وتقيم نظام رقابتها و البحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

و لأهمية رأي المدقق و تقريره جاءت الهيئات الدولية و ضبطت الممارسة المهنية ووضعت معايير التدقيق الدولية ،و هذا التغيير و التطور الحاصل في مهنة التدقيق يجب أن يصاحبه نفس التغيير على مستوى خدمات مدقق الحسابات و يجب على المدقق أن يستخدم الإجراءات الحديثة و التي توفر له الجهد و الوقت ،هذه الإجراءات أشار لها معيار التدقيق الدولي رقم "520" و بين أهميتها و مراحل إستخدامها كما بين أساليبها و المتمثلة في الأساليب الإحصائية البسيطة و المتطورة و التي تعرف بالإجراءات التحليلية .

و هذا ما سنحاول عرضه في الفصل الثاني تحت عنوان –الإطار العلمي للإجراءات التحليلية–.

تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها المدقق في عملية التدقيق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة والتي عن طريقها يكشف مواطن الضعف والقوة فيها،وتعتمد الإجراءات التحليلية بصورة عامة على مقارنة النسب والقيم المالية والغير مالية الحالية مع النتائج والقيم المالية والغير مالية للفترات السابقة، ثم التنبؤ بعلاقات تلك النتائج وأسبابها حسب خبرة المدقق وحكمه الشخصي.

وهذه الإجراءات توفر للمدقق دليلاَ جديدًا عن سلامة النتائج والقيم المالية المسجلة، وعند البحث عن التغيرات الهامة في تلك النتائج يتطلب على المدقق ضرورة جمع أدلة إثبات كافية تمكنه من تكوين وتعزيز رأيه الذي يظهره في تقريره .

و سوف نتطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول :مفاهيم أساسية للإجراءات التحليلية؛

المبحث الثاني :الأدوات المستخدمة في الإجراءات التحليلية ؛

المبحث الثالث : فعالية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المحاسبي .

المبحث الأول :مفاهيم أساسية للإجراءات التحليلية

يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات التي تستلزمها معايير أداء عملية التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عن طريق أداء مجموعتين من اجراءات التدقيق:

- تدقيق تفاصيل العمليات و الأرصدة.
- الإجراءات التحليلية بالنسب المالية والاتجاهات الهامة و فحص أي تقلبات غير عادية ،حيث يهدف النوع الأول من الإجراءات إلى التحقق من وجود دليل موضوعي (غالبا في شكل مستند من داخل أو من خارج المؤسسة) يؤكد صحة القيمة الدفترية لأحد البنود أو مكونات هذه القيمة ،أما النوع الثاني فيهدف إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المدقق لهذا البند ،فإذا إقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصا إضافيا للتحقق من أسبابها و التأكد من أنها لا تخفي أخطاء أو تلاعبات في القوائم المالية ،و يطلق على تدقيق الحسابات بإستخدام التحليل المالي بالإجراءات التحليلية كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة أو بمؤسسات أخرى مماثلة ،ويعتمد مدقق الحسابات في الإجراءات التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءا على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض.

المطلب الأول :مفهوم الإجراءات التحليلية

يعتبر موضوع إستخدام الإجراءات التحليلية في اطار عملية التدقيق من المواضيع حديثة النشأة ،و مع ذلك فقد حظي هذا الموضوع بإهتمام كثير المعاهد العلمية و المهنية ،و كثيرا من المقالات و الكتابات في الأدب المحاسبي .

1- تعريف الإجراءات التحليلية :

قد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عرف الإجراءات التحليلية ،حيث وصف هذا الإصطلاح على النحو التالي :

"نوعا من إختبارات التحقق الأساسية للبيانات و المعلومات المالية التي يتم أداؤها عن طريق دراسة و مقارنة العلاقات مع البيانات "[1]

كما ورد مفهوم الإجراءات التحليلية ضمن معايير التدقيق الدولية التي عرفت الإجراءات التحليلية –باعتبارها أحد أنواع إجراءات التدقيق الجوهرية – بأنها :

[1] أمين السيد لطفي : " لاتجاهات الحديثة للمراجعة و الرقابة على الحسابات " ،دارا لنهضة العربية ،القاهرة ،مصر ،ص ،3.

"تحليل النسب المهمة و الإتجاهات و تشمل الإستفسارات عن التقلبات و العلاقات غير المتطابقة مع المعلومات ذات العلاقة أو الإنحرافات عن المبالغ المقدرة ".

كما عرفت الإجراءات التحليلية بأنها :

"دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية و مطابقتها مع النموذج المتنبأ به و المرتكز على خبرة المؤسسة و بين المعلومات المالية و المعلومات غير مالية ،حيث تقارن تلك المعلومات المالية للمؤسسة مع معلومات خاصة بفترة أو بفترات سابقة تتعلق بالنتائج المتوقعة أو مع معلومات خاصة بمؤسسات مماثلة ".

عرفت أيضا أنها "الفحص الذي يقوم به المدقق للبيانات المالية و بيانات التشغيل الخاصة بالمؤسسة للوصول إلى رأي عما إذا كانت هذه البيانات تعكس العلاقة القائمة بين بعضها البعض من عدمه بهدف إكتشاف البيانات التي تحتاج إلى فحص لإحتمال وجود أخطاء جوهرية بها ،و للإطمئنان إلى عدم وجود مثل هذه الأخطاء و بالتالي الحصول على دليل إثبات إضافي يدعم ملائمة الحسابات ".

تعريف آخر للإجراءات التحليلية :

"هي مطابقة الأرصدة الواردة في القوائم المالية مع أرصدة توقعها المدقق من خلال خبرته المهنية و الظروف الإقتصادية السائدة ،حيث يوفر ذلك للمدقق إثباتا عن مدى معقولية أرصدة القوائم المالية ،فالأرصدة التي تتطابق مع توقعات المدقق تعتبر معقولة و تتطلب إختبارات تفصيلية محدودة ،أما الأرصدة التي تنحرف عن توقعات المدقق بشكل جوهري فإنها تتطلب إختبارات تفصيلية موسعة ".

كذلك عرفت بأنها :

" الإجراء الذي يزيد من فاعلية التدقيق حيث أنها ذات تكلفة منخفضة نسبيا في حين أنها ذات دور هام في تحديد الأخطاء في الإستدلال بها في عملية التدقيق".

عرفها ألفين أرنيز و جيمس لوبك بأنها :

"عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية ببعضها البعض و بينها و بين البيانات غير المالية ،و يتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق "[1]

و مما سبق يمكن إستخلاص تعريف للإجراءات التحليلية و القول بأنها :

"طريقة معاصرة يتم إستخدامها في كافة مراحل عملية التدقيق المحاسبي ،من خلال مجموعة من الأدوات الغير كمية منها و الكمية و ذلك لدراسة العلاقة بين عدد من بنود القوائم المالية ،أو لغرض التنبؤ بالأرصدة المتوقعة لتلك البنود ،للوصول إلى أدلة و قناعات حول بيانات بنود القوائم المالية محل التدقيق"

[1] ألفين أرنيز ،جيمس لوبك : " المراجعة مدخل متكامل " ،مرجع سابق ،ص ،254.

و من خلال التعاريف السابقة يتضح أنها ركزت على أن الإجراءات التحليلية تقوم على فرضيتين أساسيتين هما:[1]

الفرض الأول :وجود علاقة بين بيانات المؤسسة

نظرا لقيام المحاسبة على أساس القيد المزدوج ،هناك إتجاها لوجود ترابط بين البيانات التي يظهرها نظام محاسبي سليم يؤدي الغرض من وجوده بدقة و أمانة ،و هذا الترابط بين البيانات يؤدي إلى زيادة ثقة المدقق في هذه البيانات و يعتبر دليل من أدلة الإثبات التي تتطلبها معايير العمل الميداني ،ومن ثم فإن الإجراءات التحليلية ترتكز على أساس منطقي ،وهو أن هناك علاقة إرتباط بين أرصدة الحسابات إذ تتوقف قيمة أرصدة بعض الحسابات على قيمة الأرصدة الظاهرة للحسابات الأخرى ،و لهذا فإن الخطأ في حساب معين سوف يسبب حتما خطأ مقابل في حساب آخر ،فمثلا المغالاة في قيمة مخزون آخر المدة تؤدي حتما إلى تدنية تكلفة البضاعة المباعة ،و بالتالي المغالاة في صافي الدخل و من ثم فإن عدم تحقق الإرتباط أو العلاقة التبادلية المنشورة بين البيانات يتطلب وقف الإجراءات التحليلية ضرورة بحث الموضوع و التحري عن الأسباب المؤدية لذلك مما يسهل عملية إكتشاف الأخطاء .

الفرض الثاني : إستمرار ظهور العلاقة بين بيانات المؤسسة

إن الغرض الأساسي من وراء تطبيق الإجراءات التحليلية هو توقع المدقق بطريقة معقولة وجود علاقات بين البيانات و إستمرار وجود هذه العلاقات بشرط عدم وجود عوامل أو ظروف أخرى تدعو إلى العكس ،و لذلك تمكن فلسفة الإجراءات التحليلية في إمكانية التنبؤ بهذه العلاقة بين البيانات و عليه يكون من الممكن القيام بتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة موضع التدقيق للتحقق من أنها تعكس العلاقة القائمة بينها ،فإذا إتضح من الإجراءات التحليلية ظهور هذه العلاقة فإن ذلك يمد المدقق بدليل إثبات على دقة و سلامة هذه البيانات وإذا أظهرت الإجراءات التحليلية اختفاء تلك العلاقة ،و وجود تقلبات غير متوقعة أو اختفاء تقلبات كان من المتوقع ظهورها ،فإن ذلك يدل على وجود ظروف أخرى و أسباب أثرت على إستمرار ظهور تلك العلاقة و بالتالي حدوث تقلبات في العلاقة بين البيانات .

2- أهمية الإجراءات التحليلية :

و فيما يلي سوف نعرض أهمية الإجراءات التحليلية من خلال الزاوية التي ينظر إليها على النحو التالي :[2]

2-1 الاجراءات التحليلية و برنامج مدقق الحسابات :

---

[1] وليام توماس ،أمرسون هنكي ،ترجمة أحمد حجاج ،كمال الدين سمير:" المر ا جعة بين النظرية و التطبيق " ،مرجع سابق ،ص ،339.

[2] يوسف جربوع : " مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق " ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان ،2000 ،ص ،ص ،296 ،305.

يقوم مدقق الحسابات بإعادة النظر في حسابات المؤسسة لإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية و مدى قدرتها على تصوير واقع المؤسسة بشكل صحيح ،و بإستخدام الإجراءات التحليلية يمكن لمدقق الحسابات أن يحدد إتجاهات عملية التدقيق عند تصحيحه لبرنامج التدقيق و ذلك بالإعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها و مقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية و ذلك بإستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة .

2-2 الاجراءات التحليلية و مستخدمي البيانات المالية :

إن مدقق الحسابات مطالب من المجتمع المالي المؤلف من المساهمين و المستثمرين و حتى الجهات الإدارية المشرفة العليا ،بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية و ذلك للأسباب التالية :

- عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية.
- عدم كفاية نظام التقارير.
- فشل الرقابة الداخلية .

2-3 الإجراءات التحليلية و إدارة المؤسسة :

إن مهمة الإدارة في تسيير و رقابة النشاط الاقتصادي للمؤسسة إزدادت تعقيدا للعوامل التالية و التي زادت من أهمية الإجراءات التحليلية :

- إتساع حجم المؤسسة.
- إزدياد شدة المنافسة بين المؤسسات .
- رفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في المؤسسة .

2-4 الإجراءات التحليلية و موقف أصحاب المهنة :

إن الإجراءات التحليلية من وجهة نظر أصحاب المهنة هي إيجاد بعض المؤشرات التي يمكن أن تدل على وجود بعض الثغرات و القصور في أنظمة الرقابة الداخلية ،مما يساعد في وضع برامج التدقيق بشكل مناسب.

2-5 الإجراءات التحليلية و موقف أجهزة الرقابة العليا الحكومية .

إن القيام بالإجراءات التحليلية و تقييم الكفاءة و الفاعلية هي أكثر أهمية في القطاع الحكومي بجانبيه الإداري و الإقتصادي من القطاع الخاص ،و مما يعزز هذا الإتجاه أن الصعوبات التي تواجهها المهنة ،ليست بالأهمية نفسها بالنسبة للجهاز الحكومي .

كما بين ألفين أرنينز و جيمس لوبك أهمية الإجراءات التحليلية كالتالي : [1]

من الضروري عند إستخدام المدقق الخارجي لأسلوب الإجراءات التحليلية أن يتم التوصل إلى معلومات هامة تساعده على التوصل إلى أدلة إثبات معينة تساعده إلى تكوين رأيه الفني المحايد على القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

و من خلال الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق يتم التوصل إلى معلومات عن نشاط العميل و مجال عمله و تعد الإجراءات التحليلية أحد الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات .

حيث يتمكن المدقق من خلال الإجراءات التحليلية من إكتساب المعرفة من خلال السنوات السابقة لتدقيقه للمؤسسة مع تخطيط التدقيق الخاصة بهذا العام ،و مقارنة المعلومات التي لم يتم تدقيقها بعد ،و تخص العام الحالي مع ذات المعاملات التي يتم تدقيقها في السنوات السابقة ،يمكن للمدقق أن يضع يده على التغيرات و يمكن أن تتمثل هذه التغيرات في إتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط التدقيق .

كذلك يتم إستخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل التدقيق ،و يجب أن يتم أخذ إحتمال الفشل المالي في الإعتبار عند تقدير الأخطاء المرتبطة بالتدقيق .

كذلك و من خلال الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق ،يمكن الوصول إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية حيث يشار إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين البيانات المالية التي لم يتم تدقيقها و التي تخص السنة الحالية و البيانات المستخدمة في إجراء المقارنة بالتقلبات غير العادية ،و يحدث تقلبات غير عادية عند وجود فروق جوهرية غير متوقعة أو عند توقع فروق جوهرية و لكن لم تحدث ،و هكذا إذا كانت قسيمة الفروق كبيرة يجب أن يتعرف المدقق على السبب ،و أن ذلك السبب يتعلق بحدث إقتصادي و ليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفة.

المطلب الثاني :أهداف و أغراض الإجراءات التحليلية

1. أهداف الإجراءات التحليلية :

تحقق الإجراءات التحليلية عند إستخدامها مجموعة من الأهداف التي تساعد المدقق في عدد من المجالات التي تحقق أهداف عملية التدقيق ذاتها ،و لذلك أشار المعيار الدولي "520" في الفقرة "8" إلى أن الإجراءات التحليلية تستخدم لتحقيق الأغراض الآتية :

---

[1] ألفين أرنيز ،جيمس لوبك : " المراجعة مدخل متكامل " ،مرجع سابق ،ص ،256.

- مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة و توقيت و مدي إجراءات التدقيق.
- كإجراءات جوهرية عندما يكون إستعمالها ذا تأثير و فاعلية أكثر من الإختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الإكتشاف لتوكيدات خاصة للبيانات المالية .
- كنظرة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق .

و هناك من أشار إلى أن إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق يحقق جملة من الأهداف هي :

- فهم المدقق لعمليات المؤسسة موضع التدقيق .
- تحديد المجالات التي قد تكمن فيها المخاطر.
- تحديد مدى إختبار العمليات و الأرصدة .
- تحديد المجالات التي تستلزم تدقيق و تفتيش إضافي .
- تثبيت و تعزيز نتائج التدقيق.
- التدقيق الإجمالي و الشامل للمعلومات المالية .

و قدم ألفين أرنيز و جيمس لوبك عرضا لأهداف إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة حيث أشار إلى أن إستخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات يحقق الأهداف الآتية :[1]

- تفهم عمل المؤسسة و النشاط الذي تمارسه .
- تقدير قدرة المؤسسة على الإستمرار.
- الإشارة إلى تجريفات ممكنة في القوائم المالية.
- تخفيض إختبارات التدقيق التفصيلية.

و أضاف الكاتبان أنه يتم إستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لتحقيق هذه الأهداف الأربعة مجتمعة ،بينما تستخدم هذه الإجراءات في المرحلتين الاخيرتين (مرحلة الاختبارات التفصيلية و مرحلة تقييم النتائج) لتحديد دليل التدقيق الملائم و التوصل إلى رأي عن مدى عدالة العرض بالقوائم المالية.

2. أغراض الإجراءات التحليلية :

و أشار أحمد حلمي جمعة أنه يمكن إستخدام الإجراءات التحليلية في الأغراض التالية :[2]

2-1- الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر :

---

[1] ألفين أرنيز ،جيمس لوبك : " المراجعة مدخل متكامل " ،مرجع سابق ،ص ،ص ،254 ،256.

[2] أحمد حلمي جمعة : " تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية " ،الطبعة الأولى ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2009 ،ص ،ص ،ص ،138 ،144 ،147.

يجب على المدقق تطبيق إجراءات تحليلية كإجراءات تقييم للمخاطر للحصول على فهم للمؤسسة و بيئتها وتطبيق الإجراءات التحليلية قد يدل على نواح في المؤسسة لم يكن المدقق على علم بها ،وتساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل تحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق الإضافية .

و تستخدم الإجراءات التحليلية المطبقة كإجراءات تقييم للمخاطر كلا من المعلومات المالية و غير المالية على سبيل المثال العلاقة بين المبيعات و مساحة البيع بالأقدام المربعة أو حجم البضائع المباعة.

كما يشير معيار التدقيق الدولي "315" إلى أن الإجراءات التحليلية قد تساعد في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ،و مبالغ و نسب و اتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات بالنسبة للبيانات المالية و عند أداء الإجراءات التحليلية مثل إجراءات تقييم المخاطر يقوم المدقق بتطوير توقعات خاصة بعلاقات تبدو منطقية يتوقع بشكل معقول أن تكون موجودة.

و عندما تنتج مقارنة هذه التوقعات مع المبالغ أو النسب المسجلة التي تم تطويرها من مبالغ مسجلة علاقات غير عادية أو غير متوقعة على المدقق إعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

على أنه عندما تستخدم الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة عند مستوى عال (وهذا هو الوضع عادة) فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هناك خطأ جوهري ،و تبعا لذلك على المدقق إعتبار نتائج هذه الإجراءات التحليلية إلى جانب المعلومات الاخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

2-2- الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية :

على المدقق تصميم و تطبيق إجراءات جوهرية لتستجيب للتقييم الخاص بمخاطرة الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات و من الممكن أن تشتق الإجراءات الجوهرية عند مستوى الإثبات من إختبارات التفاصيل أو من الإجراءات التحليلية الجوهرية أو من كليهما معا و القرار بشأن أية إجراءات تدقيق سيتم إستخدامها لتحقيق هدف تدقيق معين مبني على حكم المدقق بشأن الفاعلية و الكفاءة المتوقعة لإجراءات التدقيق المتوفرة لتقليل المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.

و عادة يقوم المدقق بالإستفسار من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية و مدى موثوقيتها ،و نتائج مثل هذه الإجراءات المنجزة من قبل المؤسسة ،و يمكن إستخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المؤسسة بكفاءة بشرط أن يكون المدقق مقتنعا بأن هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب

لذلك عند تصميم و أداء الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية فإن المدقق سيكون بحاجة لتحديد عدد من العوامل مثل ما يلي :

2-2-1 مدى ملائمة إستخدام إجراءات تحليلية بناءا على التأكيدات :

إن الإجراءات التحليلية الجوهرية هي بشكل عام أكثر ملائمة العمليات التي تميل لأن تكون قابلة للتنبؤ بها على مدى الوقت ،و تطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية مبني على توقع وجود علاقات بين البيانات و أنها ستستمر في حالة عدم وجود ظروف معروفة عكس ذلك وجود هذه العلاقات يوفر أدلة تدقيق فيما يتعلق بإكتمال و دقة و حدوث المعاملات الداخلة ضمن المعلومات يقدمها نظام معلومات المؤسسة ،على أن الإعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية الجوهرية يتوقف على تقييم المدقق للمخاطر بأن الإجراءات التحليلية قد تحدد وجود علاقات كما هو متوقع ،بينما في الحقيقة توجد أخطاء جوهرية.

لذلك عند تحديد مدى ملائمة الإجراءات التحليلية الجوهرية بناءا على الإثباتات على المدقق الأخذ بعين الإعتبار ما يلي :

أ – تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية :على المدقق فهم المؤسسة و رقابتها الداخلية و الأهمية النسبية و إحتمال وجود أخطاء في البنود ذات العلاقة و طبيعة الإثبات عند تحديد ما إذا كانت الإجراءات التحليلية الجوهرية مناسبة ،على سبيل المثال :إذا كانت الرقابة على معالجة طلبات المبيعات ضعيفة فإنه يمكن للمدقق أن يعتمد على فحص التفاصيل بشكل أكبر من الإجراءات التحليلية الجوهرية للإثباتات المتعلقة بالذمم المدينة و كمثال آخر عندما تكون أرصدة المخزون هامة فإن المدقق لا يعتمد عادة على الإجراءات التحليلية الجوهرية فقط عند أداء إجراءات التدقيق لإثبات وجودها .

بـ – فحص للتفاصيل موجة لنفس الإثبات :من الممكن كذلك إعتبار الإجراءات التحليلية الجوهرية مناسبة عندما يتم إجراء إختبارات للتفاصيل لنفس الإثبات ،فعلى سبيل المثال عند تدقيق حسابات الذمم المدينة يمكن للمدقق تطبيق إجراءات تحليلية جوهرية لأعمار حسابات العملاء إلى جانب إختبارات تفاصيل المقبوضات النقدية اللاحقة.

2-2-2- مدى موثوقية البيانات –داخلية أو خارجية- التي تم تطوير المبالغ المتوقعة أو النسب منها :

تتأثر موثوقية البيانات بمصدرها و بطبيعتها ،و هي تعتمد على الظروف التي يتم فيها الحصول عليها ،و عند تحديد ما إذا كانت البيانات موثوقة لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية الجوهرية على المدقق إعتبار ما يلي :

أ. مصدر المعلومات المتوفرة .

ب. إمكانية مقارنة المعلومات المتوفرة .

ج. طبيعة و ملائمة المعلومات المتوفرة .

د. أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات.

كما يجب على المدقق إعتبار فحص أنظمة الرقابة إن وجدت على إعداد المؤسسة للمعلومات التي يستخدمها المدقق في تطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية ،و عندما تكون أنظمة الرقابة هذه فعالة فإنه يكون للمدقق ثقة أكبر في إمكانية الإعتماد على المعلومات غير المالية بالإقتران مع الإختبارات الأخرى لأنظمة الرقابة .

و لذلك عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها على المعلومات التي تبني عليها توقع الإجراءات التحليلية الجوهرية فإن على المدقق مراعاة ما ورد في معيار التدقيق الدولي "500" المرسوم :" أدلة التدقيق " و الذي يشير إلى الآتي :

"عندما يستخدم المعلومات التي تنتجها المؤسسة لأداء إجراءات تدقيق فإنه يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة و إكتمال المعلومات من أجل أن يستطيع المدقق الحصول على أدلة تدقيق موثوقة فإن المعلومات التي تكون إجراءات التدقيق مبينة عليها بحاجة لأن تكون مكتملة و دقيقة بشكل كاف .

2-2-3- ما إذا كان التوقع دقيقا بشكل كاف لتحديد خطأ جوهريا عند مستوى التأكيد المرغوب فيه :

عند تقييم ما إذا كان يمكن تطوير التوقع ليكون دقيقا بشكل كاف لتحديد خطأ جوهريا عند مستوى التأكيد المرغوب فيه على المدقق إعتبار العوامل التالية :

أ. الدقة التي يمكن بها المدقق التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية الجوهرية.

ب. الدرجة التي يمكن بها فصل المعلومات .

ج. توفر المعلومات المالية و غير المالية .

د. الفرق بين المبالغ المسجلة عن القيم المتوقعة المرغوبة.

2-3- الإجراءات التحليلية كنظرة شاملة في نهاية التدقيق :

يشير معيار التدقيق الدولي"520" إلى أنه يجب على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند الإقتراب أو نهاية عملية التدقيق ،وذلك عندما يقوم بتكوين قرار العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل .

و ذلك لأن الإستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة لمثل هذه الإجراءات يراد بها تعزيز الإستنتاجات المتكونة خلال تدقيق المشاركات بشكل منفرد أو تدقيق عناصر من البيانات المالية ،و تساعد كذلك على الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية غير أنه يمكن للنظرة الشاملة أن تحدد مخاطر غير معروفة سابقا للأخطاء

الجوهرية و في هذه الحالات قد يحتاج المدقق أن يعيد تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناءا على الإعتبار المعدل للمخاطر المقيمة لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات و التأكيدات ذات العلاقة.

المطلب الثالث :أنواع الإجراءات التحليلية

يتمثل الجانب الأهم في إستخدام الإجراءات التحليلية في إختيار النوع الأكثر ملائمة منها .

و يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية:

- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه؛
- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة ؛
- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل ؛
- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق ؛
- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات بإستخدام بيانات غير مالية .

1. مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه :

يساهم هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة من الأداء الخاص بالجهة المراد التدقيق عليها و ذلك من خلال مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة المراد التدقيق عليها ،مع البيانات التي تمثل إجمالي النشاط للجهات الأخرى التي تزاول لنفس النشاط الذي يعمل فيه العميل حيث أن هذه المقارنة تقدم مؤشرا عن إحتمال حدوث فشل مالي * ،و تساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة المراد التدقيق عليها و لكن عيبها أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة ،إضافة إلى إختلاف الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس النشاط و الذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج و بالتالي يؤثر على مدى الإعتماد عليها .

فوفقا لهذا الإجراء يقارن المدقق بين بيانات المؤسسة الواردة في قوائمها المالية و البيانات الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الأخرى على مستوى النشاط الذي تعمل فيه [1]،و يتم ذلك بإستخدام أسس قياس إتجاه المعلومات أو بمقارنة النسب المالية.

---

* الفشل المالي :إنه يتضمن المشكلات و المظاهر الناتجة خلال فترة مابين العسر المالي الفني و الإفلاس و أهمها إستفادة المشروع لقدرة على الإقتراض و عدم قدرته على سداد إلتزاماته ،و تراكم السحب على المكشوف و عدم إجراء أية توزيعات على المساهمين ،و يترتب عليه زيادة كبيرة في إجمالي إلتزاماته عن إجمالي القيمة السوقية لأصوله.

[1] عبد الوهاب نصر علي : " خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ،المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية و الدولية و الأمريكية " ،الجزء الأول ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2001 ،ص ،148.

و من مزايا هذا الإجراء أنه يساعد على فهم أعمال المؤسسة محل التدقيق و يعمل كمؤشر لإحتمال فشلها و هو يتيح لمدقق الحسابات ما يلي :[1]

- الحكم على الخصائص الإقتصادية للمؤسسة مقارنة بالمؤسسات المثيلة.
- تقديم المقترحات لإدارة المؤسسة عندما تكون هناك إنحرافات تمثل فروقات جوهرية .
- إكتشاف أي صعوبات مالية تتعرض لها المؤسسة.
- اكتشاف أي أخطاء غير عادية في الحسابات و الأرصدة.

2. مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة :

يمكن أن يحصل المدقق عل معلومات أكثر ملائمة و يقدم خدمة عالية المستوى إلى العملاء من خلال مقارنة نتائج الإجراءات التحليلية مع المؤسسات المشابهة في نفس المنطقة الجغرافية ،حيث تساعد المعرفة التي تكتسبها عن مجال العميل و النشاط الخاص به في تصميم إجراءات تحليلية تتسم بالفعالية و الكفاءة ،و مع ذلك ستكون هذه الإجراءات غير ذات جدوى ما لم تقارن نتائج الإختبار مع أرصدة نهاية العام ،قيم الموازنة و متوسطات النشاط .

حيث يقوم المدقق بمقارنة النسب و المؤشرات المالية للعميل ،للسنوات السابقة مع النسب و المؤشرات المالية لهذه الجهة للسنة المالية الجارية فإذا لاحظ إرتفاعا أو إنخفاضا في أحد هذه النسب و المؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الإرتفاع و الإنخفاض حسب خبرته ،و من ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الإحتمالات و هو إجراء تحليلي للإتجاهات في هذه الأرصدة أو المؤشرات المالية .

و تتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة و من الأمثلة على ذلك :

2-1 مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة :[2]

تتمثل أبسط الطرق لتنفيذ هذه الإجراءات هو إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويقها في العام الماضي في عمود منفصل بدقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية ،و يمكن للمدقق بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة في بداية التدقيق لتقرير أي الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها باهتمام أكبر بسبب وجود فرق كبير في الأرصدة.

2-2 مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة :

---

[1] عبد الفتاح الصحن ،محمد ناجي درويش : " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2004 ،ص ،161.

[2] ألفين أرنيز ،جيمس لوك : " المراجعة مدخل متكامل " ،مرجع سابق ،ص ،259.

يمكن للمدقق هنا أن يقارن إجمالي رصيد وفقا لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن ،فيمكن أن تقارن الإجماليات الشهرية في السنة الحالية و السنة السابقة أو مقارنة إجمالي رصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة و هنا يمكن للمدقق أن يحدد الأرصدة لتي تتطلب فحصا إضافيا.

فإذا لم تحدث تغيرات جوهرية في النشاط لدى المؤسسة في السنة الحالية ،فإن كثيرا من التفاصيل التي تتكون منها الإجماليات الظاهرة في القوائم المالية يجب أن تظل بدون تغيير ،لذلك فإنه بمقارنة مختصرة لتفاصيل الفترة الحالية مع تفاصيل السنة السابقة ،يمكن أن تتضح المعلومات التي تحتاج إلى فحص أكثر .

إن هذا النوع من المقارنات إما أن يتم بمقارنة بيانات متعلقة بفترة معينة كمقارنة الإجماليات الشهرية للسنة الجارية بإجماليات نفس الشهور من السنة السابقة،أو قد يتم مقارنة البيانات في تاريخ محدد كمقارنة رصيد القروض المستحقة في نهاية السنة الجارية مع رصيدها في نهاية السنة السابقة.[1]

2-3 حساب النسب المئوية و النسب المالية للعلاقات و مقارنتها مع السنوات السابقة :

و هذا النوع أفضل من النوعين السابقين ،و يرجع ذلك لوجود عيب في مقارنة الإجماليات و التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة حيث لا يتم أخذ النمو أو النقص في نشاط عمل الجهة بالاعتبار ،فعن طريق حساب النسب المالية و مقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب و بذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية .

و تستخدم النسب المالية ضمن الأساليب الفنية الرئيسية لتنفيذ الإجراءات التحليلية على القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بغرض الكشف عن العلاقات المتداخلة بين عناصرها ،والتغيرات التي تلحق بها على مدى زمن معين إضافة إلى حجم هذه التغيرات و مسبباتها.

إن النسب المالية تعبر عن علاقات منطقية بين عناصر معينة في القوائم المالية و يمكن حساب العديد منها عن طريق ربط عنصر معين بعنصر آخر ،غير أنه يجب مراعاة وجود علاقة منطقية بين العنصرين المراد حساب النسبة لهما و قد يظهر هذان العنصرين بنفس القائمة كما قد يظهران بيانات قائمتين مختلفتين .[2]

3. مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل :

هذا النوع من الإجراءات التحليلية يطبق في معظم الأحيان عند القيام بعملية التدقيق على القطاع الحكومي حيث تقوم هذه الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم تقوم بمقارنتها مع البيانات الفعلية ويدل وجود فروق بين البيانات التقديرية و البيانات الفعلية على وجود تغيرات ،تستدعي من المدقق القيام بالبحث عن أسبابها و الإقتناع بها ،و كذلك التأكد من مدى بذل الجهود من قبل الجهة المراد التدقيق عليها في إعداد هذه

---

[1]، [2] منصور أحمد البدوي ،شحاتة السيد شحاتة : " الإتجاهات الحديثة في المراجعة " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2003 ،ص ، ص،202،204.

الموازنات التقديرية إضافة إلى التأكد من إحتمال تعديل هذه الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات التقديرية و التي تؤثر على واقعية هذه الموازنات و على نتائج الإجراءات التحليلية و مدى الإعتماد عليها.

فوفقا لهذا الإجراء يقوم المدقق بفحص نتائج مقارنة بيانات المؤسسة الفعلية مع بياناتها المتوقعة و قد يقوده هذا الفحص إلى إكتشاف نوع أو أكثر من التحريفات ،و أقرب مثال على ذلك تحليل إنحرافات النتائج الفعلية عما كان متوقعا في الموازنات التخطيطية.[1]

يستعين مدقق الحسابات في إجراءاته التحليلية بالمعلومات المستمدة من الموازنات التخطيطية ليقارنها مع المعلومات الفعلية ،و هذه المقارنة تعطيه فكرة عن الإنحرافات السالبة أو الموجبة التي يعمل على تحليلها و معرفة أسبابها خاصة فيما يتعلق بالعناصر الجوهرية ذات الأهمية في تحديد نتيجة الأعمال و المركز المالي للمؤسسة .[2]

و هناك عدة إعتبارات يجب الإلمام بها في هذا النوع من الإجراءات التحليلية و هي :

- تقييم ما إذا كانت الموازنات التخطيطية واقعية.
- تقييم ما إذا كانت هناك تحريفات في البيانات الفعلية أيضا.
- مناقشة المسؤولين فيا يخص إجراءات و ضوابط إعداد الموازنات التخطيطية .
- تقدير خطر الرقابة و أداء إختبارات تفصيلية لتدقيق البيانات الخطية.

4. مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق[3] :

يمكن مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق عندما يقوم بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية و مثل توقعات المدقق القيمة التي يجب أن تكوون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناءا على بعض الإتجاهات التاريخية.

5. مقارنة بيانات العميل مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية[4] :

لا تقتصر مقارنة البيانات الفعلية للسنة محل التدقيق بالنتائج المتوقعة المحسوبة على أساس البيانات المالية فقط و إنما يمكن إستعمال البيانات غير المالية في عملية المقارنة.

يستخدم مدقق الحسابات البيانات غير المالية في تقدير قيمة حسابات معينة ،ثم يقارن ما توصل إليه بالنتائج الفعلية .

---

[1] عبد الوهاب نصر علي : " خدمات مراقب الحسابات لسوق العمل " ،مرجع سابق ، ص،151.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن ،محمد ناجي درويش : " المراجعة بين النظرية و التطبيق "،مرجع سابق ،ص ،162 .

[3] بألفين أرنيز ،جيمس لوبك : " المراجعة مدخل متكامل " ،مرجع سابق ،ص ،261.

[4] عبد الوهاب نصر علي : " خدمات مراقب الحسابات لسوق المال " ،مرجع سابق ،ص ،151.

المبحث الثاني :الأدوات المستخدمة في الاجراءات التحليلية

من الممكن إستعمال طرق عديدة لإنجاز الاجراءات التحليلية ،و هذه الطرق تمتد من المقارنات البسيطة وصولا إلى التحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة .

و يأتي في مقدمة هذه الأساليب التحليل المالي بفروعه المختلفة ،لأن الركن الأساسي للتحليل المالي هو عمليات المقارنة (المقارنات) و هذه الأخيرة تمكن من إكتشاف القيم الشاذة أو الغير منسجمة مع المقاييس العامة أو مع المقاييس التاريخية ،وبالتالي فإنها تلتقي مع الإجراءات التحليلية و مع أهداف الإجراءات التحليلية.

و تحت عنوان :"الأدوات المستخدمة في الإجراءات التحليلية يمكن لنا التطرق لـ:

- المقابلة ، الاستقصاء ،الملاحظة ،مراجعة المعلومات الغير كمية الداخلية و الخارجية ،(و التي تصنف ضمن الأدوات الوصفية غير الكمية) ؛
- بالنسب المالية ،التحليل الأفقي ،التحليل الرأسي ،(و التي تصنف ضمن الأدوات الكمية البسيطة) ؛
- تحليل الإنحدار البسيط و المتعدد ،تحليل السلاسل الزمنية ،(والتي تصنف ضمن الأدوات الكمية المتطورة).

المطلب الأول :الأدوات الوصفية غير الكمية

وفقا لهذه الأدوات يستعمل المدقق نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية أدلة الاثبات التي حصل عليها وتشمل هذه الأدوات :

1. المقابلة :

المقابلة هي إستبيان شفهي أو محادثة موجهة بين الباحث (المدقق) و شخص آخر أو أكثر بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالظاهرة أو موضوع الدراسة ،إعتمادا على التبادل اللفظي من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة [1] ،و تعتبر المقابلة من أكثر طرق جمع البيانات الميدانية إستخداما أو أكثر فعالية [2].

و ترتبط جودة المقابلة بعمل الشخص المقابل (المدقق) ،و يرتبط ذلك بعدة عوامل أهمها :

- يجب على المقابل (المدقق) تشجيع المستجوبين و خلق الجو الملائم لنجاح المقابلة بواسطة الحوار و محاولة التقرب منهم أكثر.

---

[1] بختي ابراهيم : " الدليل المنهجي في إعداد و تنظيم البحوث العلمية "،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،ص 10، ،وثيقة أنترنت متوفرة على الموقع Attp://bbekhti :online.fr/tro pdf/guide de methodologie.pdf.

[2] أحمد عبد الله اللحلاح ،محمود أبو بكر: " البحث العلمي " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2002،ص ،180.

- إختيار المستجوبين فللمدقق الحق أحيانا في إختيار أشخاص العينة ،حيث أن جودة العمل مرتبطة بتركيبة الحصة المختارة .
- و على هذا الأساس فهي تحتاج إلى نوع خاص من المدققين من حيث المستوى العلمي و القدرة الكبيرة على الإقناع و التجاوب مع الآخرين .

2. الإستقصاء :

تعتبر طريقة الإستقصاء من أكثر طرق جمع البيانات الأولية إستخداما ،و تعتمد هذه الطريقة أساسا على تصميم مجموعة من الأسئلة لتتم الاجابة عليها من طرف المستقصى منه [*].

يعرف الإستقصاء على أنه :"ذلك الأسلوب المنهجي المنظم لجمع البيانات من الأطراف المستهدفة بهدف الفهم أو التنبؤ لبعض مظاهر السلوك الخاص بمجتمع البحث المدروس "[1]

و توجد أربع طرق لجمع البيانات (الأدلة) الأولية من خلال الإستقصاء :"المقابلة ،الهاتف ،البريد و الطرق الإلكترونية)و يتم إختيار الطرق المناسبة وفقا للظروف المحيطة بالدراسة و أهدافها مع أخد العوامل الأساسية التالية بعين الإعتبار :

- إعتماد طريقة إستقصاء معينة لا يجب أن تؤثر على حجم العينة المفترض دراسته .
- يجب أن تستهل الطريقة المستخدمة إدارة الإستبيان و أجوبة المستقصى منهم .
- يجب أن تتناسب الطريقة المختارة تكاليف تنفيذ الاستقصاء.

2-1 الإستقصاء طريقة المقابلة الشخصية :

تتم هذه الطريقة من خلال المقابلة الشخصية للمستقصى منهم و توجيه الأسئلة الواردة بقائمة الإستقصاء ثم تسجيل إجاباتهم في إستبيان.

2-2 الإستقصاء عن طريق الهاتف :

تتم هذه الطريقة من خلال الإتصال بمفردات العينة بواسطة الهاتف و إلغاء الأسئلة و تلقي الإجابات شفويا .

2-3 الإستقصاء عن طريق البريد :

---

[*] الفرق بين طريقتي المقابلة و الإستقصاء يمكن إجراؤه بطرق مختلفة قد تكون الهاتف ،البريد ،البريد الإلكتروني أو عن طريق المقابلة الشخصية ،و في كل الحالات يقوم الإستقصاء أساسا على توجيه الأسئلة المكتوبة ،أما المقابلة فقد تكون أسئلتها مكتوبة أو شفهية و بالتالي فأسئلة الإستقصاء تكون مصاغة بمزيد من العناية ،نظرا غياب الشخصي للباحث في غالب الأحيان ،أما المقابلة الشخصية فالأساس فيها هو الحضور الشخصي للطرفين الباحث و المستجوب.

[1] ثابت عبد الرحمن إدريسي : " بحوث التسويق أساليب القياس و التحليل و اختبار الفروض " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2005،ص ،235.

وفقا لهذه الطريقة يتم إرسال قوائم الإستقصاء عبر البريد لوحدات عينة الدراسة على أن يتم إرجاعها بعد إستقصائها من قبل المستقصي.

2-4 طرق الإستقصاء الالكترونية :

إن التطور الكبير في وسائل الإتصال الإلكترونية ،قدم امكانية و فرص جديدة لجمع البيانات و أصبح من الممكن نشر قوائم الإستقصاء آليا عبر الحواسب من خلال صفحات الويب و البريد الالكتروني .

3. الملاحظة :

الملاحظة هي مراقبة و تسجيل بيانات عن سلوك الظاهرة المدروسة ،تستخدم في حالة استحالة الحصول على البيانات عن طريق الاستقصاء أو المقابلة .و رغم أن الملاحظة يستخدمها كل من الانسان العادي و الباحث فإن ملاحظة الإنسان العادي غير علمية بينما ملاحظة الباحث هي ملاحظة علمية مقصودة لدراسة ظاهرة ما تهدف إلى الكشف عن حقيقة علمية محددة لتفسير تلك الظاهرة و تحليلها و الوصول إلى أهداف نظرية و علمية واضحة.[1]

و يشترط لإستخدام الملاحظة ما يلي :[2]

- يجب أن تكون العينة الملاحظة ممثلة للمجتمع.
- يجب أن تكون الظاهرة المدروسة قابلة للملاحظة.
- يجب أن يغطي الحدث (السلوك)المطلوب ملاحظته فترة قصيرة من الوقت.
- يجب أن يكون السلوك المراد ملاحظته متكررا أو معتادا أو قابلا للتنبؤ و إلا ستستغرق الملاحظة وقتا طويلا جدا .

4. تدقيق المعلومات الخارجية (غير الكمية) :

كالإطلاع على الكتب العلمية و أدلة المحاسبة و التدقيق الدولية و على قوانين و التشريعات الحكومية و أية تشريعات أخرى لها تأثير على عمل المؤسسة و التقارير السنوية ،و ما صدر من السوق المالي عن المؤسسة موضوع التدقيق و المؤسسات المماثلة لها.[3]

5. تدقيق المعلومات الداخلية (غير الكمية) :

---

[1] العجيلي سركز ،عياد أمطير: " البحث العلمي ،أساليب وتقنيات " ،دار الكتب الوطنية ،طرابلس ،2002 ،ص ،208.

[2] ثابت عبد الرحمن إدريس : " بحوث التسويق ،أساليب القياس و التحليل و إختبار الفروض " ،مرجع سابق ،ص ،219.

[3] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي : " تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة " ،مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،الأردن ،2008 ،ص ،9.

كذلك الإطلاع على النظام الداخلي للمؤسسة ،و عقد التأسيس ،و كذلك تدقيق محاضر جلسات مجلس الإدارة و وقائع إجتماع الهيئة العامة و الإطلاع على ملفات الموظفين ،و ملفات المراسلات بالإضافة إلى سجلات الإنتاج ،و التعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات و توزيعها و على العقود المهمة و التي يكون لها تأثير على عملية التدقيق مثل إتفاقيات القروض و العقود طويلة المدى.[1]

المطلب الثاني :أدوات كمية بسيطة

تتمثل الفلسفة الرئيسية وراء إستخدام هذه الإجراءات في التدقيق في وجود علاقات بين البيانات بنمط معين و إستمرارها على هذا النمط في مستقبل مادامت الظروف المحيطة لم تتغير ،و يمتاز هذا النوع من الإجراءات بإعتماد المعلومات الكمية و معالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلائل في عملية تدقيق الحسابات ،و أهم هذه الإجراءات ما يلي :

- التحليل الأفقي ؛
- التحليل الرأسي ؛
- تحليل النسب المالية.

1. التحليل الأفقي :

و يعني دراسة النسب المئوية المالية للمؤسسة معينة على عدد من السنوات و ذلك لإكتشاف أي أخطاء غير عادية أو أية إنحرافات في بنوذ قائمة المركز المالي و نتائج الأعمال ،و هذا النوع من التحليل يلائم غرض مدقق الحسابات أكثر من غرض المحلل المالي من خارج المؤسسة .[2]

2. التحليل الرأسي

و هو دراسة نسب المؤسسة المالية في سنة معينة مع نسب مؤسسة أخرى مماثلة تجعل في نفس المجال لنفس السنة و لهذا نجد أن المحلل المالي من خارج المؤسسة يولي هذا النوع من التحليل أهمية خاصة أكثر من النوع الأول لأنه يعكس مدى نجاح المؤسسة أم عدم نجاحها بالمقارنة مع مؤسسات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال.[3]

3. تحليل النسب المالية :

3-1 تعريف النسب المالية :

---

[1] ،[2]عبد الستار عبد الجبار الكبيسي : " تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة" ،مرجع سابق ،ص ،9.

[3] محمد الفيومي : " مراجعة النظم المحاسبية المستخدمة للحاسب " ، دار الاشعاع للنشر و التوزيع ،الأردن ،2003 ،ص ،83.

تعرف النسبة *في المجال المالي بأنها :"علاقة بين القيم المحاسبية الواردة في الكشوفات المالية المرتبة والمنظمة المرتبة و المنظمة لتكون دالة لتقييم أداء نشاط معين عند نقطة زمنية معينة " [1]

كما عرفت النسبة بأنها :"علاقة ذات معنى بين قيمتين متجانستين إحداهما تمثل البسط والأخرى تمثل المقام "[2]

2-3 أهم النسب المالية المستعملة في الإجراءات التحليلية :

تتاح أمام المدقق العديد من النسب التي تستخدم في إكتشاف البنود غير عادية ،بل إن المدقق يستطيع أن يشتق نسب أخرى وفق ترتيب علاقة مابين بسط و مقام ،شرط أن تكون نتيجة تلك العلاقة ذات مدلول معين و تعطي تفسيرا لأحد جوانب الأداء في المؤسسة و أهم هذه النسب :

- نسب السيولة ؛
- نسب النشاط ؛
- نسب التمويل ؛
- نسب الربحية .

1-2-3 نسب السيولة :

تستخدم نسب السيولة كأداة لتقييم المركز الإئتماني للمؤسسة ،حيث تقف هذه النسب على مدى مقدرة أصول المؤسسة المتداولة على مسايرة إستحقاق الديون قصيرة الأجل ،حيث يمثل تحليل سيولة المؤسسة مؤشرا مهما لتقييم أدائها المالي و قدرتها على مواجهة إلتزاماتها العاجلة ،و ديونها المالية المستحقة من خلال تحديد مقدار ما يتوفر لديها من نقد سائل ،ومن أصول قابلة للتحويل إلى نقد في مدة زمنية قصيرة و بأقل خسارة ممكنة قياسا بتكلفة شرائها ،كما يستخدم تحليل السيولة كأداة لمعرفة مقدرة المؤسسة على مقابلة إلتزاماتها الجارية بموجوداتها المتداولة ،و تعتبر السيولة المحور الأساسي في كل سياسة مالية إذ يمكن أن يؤدي الأمر إلى تصفية المؤسسة إذا لم تستطيع مواجهة ديونها الفورية حتى و إن كانت تحقق أرباحا عالية في الأجل الطويل.[3]

ولقياس ذلك توجد مجموعة من النسب و هي :

أ – نسبة التداول :

* النسبة : تعرف النسبة رياضيا بأنها علاقة ثابتة بين رقمين.

[1] عدنان تايه النعيمي ،أرشد فؤاد التميمي : " التحليل و التخطيط المالي ،اتجاهات معاصرة "،دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع ،الأردن ،2008 ،ص 83.

[2] هشام أحمد حسبو : " الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و المحاسبة " ،مكتبة عين الشمس ،مصر ،ص ،16.

(3) مبارك لسلوس : " التسيير المالي " ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2004 ، ص ،ص ،46 ،47.

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100$$

تقيس هذه النسبة مدى كفاية الأصول المتداولة المتوقع تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة لتغطية مطالبات الدائنين القصيرة الأجل ،و يتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية :

و تعتبر نسبة التداول من المؤشرات التقريبية لدراسة و تحليل السيولة و القابلية الإيفائية ،و يعود سبب ذلك إلى أن هذه النسبة تعتمد على في حسابها على مجموع الأصول المتداولة ،و مجموع الخصوم المتداولة دون الإهتمام بدرجة سيولة فقرات الأصول المتداولة أو توازيع إستحقاق الخصوم المتداولة. [1]

فهذه النسبة لا تفرق بين السيولة الجاهزة و غير الجاهزة ،لذلك يمكن النظر إلى هذه النسبة على أنها مقياسا كميا و ليس نوعيا. [2]

بـ – نسبة السيولة السريعة :

تعتمد هذه النسبة على الأصول السريعة التحول إلى نقدية لقياس درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة ،ويتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة– المخزون}}{\text{الديون قصيرة الأجل}} \times 100$$

و يعود السبب لإستبعاد المخزون السلعي من مكونات الأصول المتداولة ،لأنه أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة و سرعة للتحول إلى نقدية بسبب الوقت الطويل الذي تحتاجه عملية البيع أو الوقت الطويل الذي تحتاجه عملية البيع أو الوقت الطويل الذي تتطلبه عملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة ،ثم إتمام عملية بيعها

أضف إلى ذلك أن المخزون يحقق أكبر قدر من الخسائر بالمقارنة بالأصول المتداولة الأخرى في حالة التصفية و أيضا بسبب عدم التأكد من بيعه [3].

---

[1] حمزة محمود الزبيدى: " التحليل المالي ،تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل " ،مؤسسة الوراق ،عمان ،2004 ،ص ،104.

[2] علي عباس : " الإدارة الآلية في منظمات الأعمال " ،مكتبة الرائد العلمية ،عمان ،2002 ،ص ،82.

[3] وليد الحيالي : " الإتجاهات المعاصرة في التحليل المالي " ،مؤسسة الرواق للنشر و التوزيع ،عمان ،2004 ،ص ،53.

جـ – نسبة السيولة الجاهزة :[1]

تعتبر نسبة السيولة الجاهزة أكثر النسب صرامة لتقييم أداء المؤسسات من ناحية السيولة ،حيث تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تسديد كل ديونها القصيرة الأجل بالإعتماد على السيولة الموجودة حاليا تحت تصرفها فقط ،دون اللجوء إلى قيمة غير جاهزة لأنه من الصعب على المؤسسة أن تتوقع مدة معينة لتحول المخزون إلى سيولة جاهزة ،كما يصعب عليها تحويل القيم غير جاهزة إلى سيولة دون أن تفقد مكانتها و سمعتها في السوق .

يتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية :

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = \frac{\text{القيم الجاهزة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}} \times 100$$

إن إرتفاع هذه النسبة من الواحد الصحيح فهذا يعني أحد الاحتمالات التالية :

- تراجع نشاط المؤسسة .
- نقص تحديد الاستمارات.
- فائض للنقديات غير مستعمل و عرضة للتدهور في القيمة.

ملاحظة :هناك من يعطي لنسبة السيولة السريعة و السيولة الجاهزة المجال بين 30 ٪ إلى 50 ٪ و 20 ٪ إلى 20٪ على الترتيب .

3-2-2 نسب النشاط :

تستخدم هذه النسب لتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في أصولها ،و تقيس مدى كفاءتها في إستخدام الموارد المتاحة لها في إقتناء الأصول ،ومدى قدرتها على الإستخدام الأمثل لهذه الأصول و تحقق أكبر حجم ممكن من المبيعات و كذا أكبر ربح ممكن ،و فيما يلي أهم النسب :

أ – معدل دوران مجموع الأصول :

تعد هذه النسبة من النسب التحليلية المهمة لبيان مدى العلاقة بين المبيعات الصافية و حجم الأصول المستخدمة في خلقها داخل المؤسسة ،وتساعد هذه النسبة أو هذا المعدل و متابعة تطور من الإجابة على سؤال مهم مفاده :

هل أن مجموع الإستثمار في الاصول يبدو معقولا قياسا بمستوى النشاط التشغيلي للمؤسسة ممثلا بالمبيعات ؟

[1] وليد الحيالي : " الإتجاهات المعاصرة في التحليل المالي " ،مرجع سابق ،ص ،54.

يتم حساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية :

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

ليس هناك معدل معياري لهذه النسبة ،إلا أنه يمكن مقارنة النسبة المتحصل عليها مع نسبة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة ،فإذا كان معدل المؤسسة أكبر من معدل القطاع فهذا يعني أن المؤسسة تعمل قريبا من مستوى الطاقة الكاملة ،مما يعني أنه لن يمكن زيادة حجم النشاط دون زيادة رأس المال المستثمر ،أما إذا كان معدل المؤسسة منخفضا مقارنة بمعدل القطاع فهذا دليل على وجود أصول غير مستغلة ،أي هناك أصول زائدة لا ضرورة لها.

بـ – معدل دوران الأصول الثابتة :

من المؤشرات التحليلية المهمة في تقييم الأداء التشغيلي ما يسمى بمعدل دوران الأصول الثابتة و تكمن أهمية هذا المؤشر في قدرته على قياس كفاءة الإدارة و فاعلية أدائها في إستغلال و إستخدام الأصول الثابتة في خلق المبيعات و يتم حساب معدل دوران الأصول الثابتة وفق العلاقة التالية :

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

كلما زاد معدل دوران الأصول الثابتة قياسا بمعيار المقارنة المستخدم في التحليل كلما زادت الكفاءة الادارية من خلال فاعلية إستخدام الأصول الثابتة في خلق المبيعات ،سواء تلك الفاعلية ناتجة عن الإستخدام الفني أو لكون الإستثمار في الأصول الثابتة يتسم بمقدار إقتصادي أمثل .[1]

جـ – معدل دوران الأصول المتداولة :

يقيس هذا المعدل مدى كفاءة المؤسسة في إستخدام الأصول المتداولة في توليد المبيعات ،ويتم حساب هذا المعدل وفق العلاقة :

[1] حمزة محمود الزيدي : " التحليل المالي ،تقسيم الأداء و التنبؤ بالفشل " ،مرجع سابق ،ص ،139.

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأصول المتداولة}}$$

فمعدل الدوران يعبر عن كفاءة الإدارة في إستغلال الأصول المتداولة في خلق المبيعات ،و بالتأكيد أنه كلما زادت عدد مرات الدوران كلما زادت إنتاجية الدينار الواحد المستثمر في الأصول المتداولة في خلق المبيعات وفي ذلك تعظيم للأداء و هو ما تهدف الإدارة المعاصرة في الوصول إليه ،لأن إنخفاض معدل الدوران إنما يعني ضعفا في إستغلال الأصول المتداولة بأكثر من الحاجة المقررة لها إقتصاديا ،أما إرتفاع هذا المعدل مقارنة بمعدل القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة فيعني إرتفاع كفاءة الإدارة في إستغلال أصولها المتداولة.[1]

د – معدل دوران المخزون :[2]

يشكل المخزون أحد أهم مفردات الاستثمار في الأصول المتداولة و الأكثر أهمية في عملية التشغيل و عليه فإن هناك حرص من الإدارة في تحديد حجم الإستثمار في المخزون و مكوناته الرئيسية مثل البضاعة الجاهزة والمواد الأولية ،فالتخوف دائما من أن تلجأ الإدارة إلى زيادة الإستثمار في المخزون بأكثر من الحاجة الإقتصادية المقررة له ،و سبب هذا التخوف يكمن في المشاكل التي يسببها الإستثمار الفائض عن الحاجة حيث يعتبر هذا الفائض إستثمارا عاطلا يسبب إنخفاضا في إيرادات المؤسسة .

و تتكرر نفس صيغة التخوف عندما يكون الإستثمار في المخزون بأقل من الحاجة المقررة له إقتصاديا ،فهذه الحالة تسبب إنخفاضا و تدني واضح في الأداء التشغيلي سببه عدم التوازن بين الإستثمار المتاح ،و القدرة في توليد و خلق المبيعات .و يتم حساب معدل دوران المخزون وفق الصيغة التالية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها من المخزونات ،وقدرتها على إيفاء المخزون ضمن الحد الأدنى المثالي المتناسب مع حجم عملياتها ،و يستخدم هذا المعدل أيضا في الحكم عن كفاءة إدارة التسويق .

---

[1] ، [2]عاطف وليم اندرسون : " التمويل و الإدارة المالية للمؤسسات " ،دار الفكر الجامعي ،الاسكندرية ،2006 ،ص ،ص ،98 ،101.

و بشكل عام فإن الإرتفاع في عدد مرات الدوران قياسا بمعيار المقارنة يشير إلى قصد فترة الإستثمار في المخزون ،و هذا يعني سرعة تصريف المخزون عن طريق عملية البيع ،في حين يشير الإنخفاض في المعدل إلى تضخيم الإستثمار في المخزون بأكثر من الحاجة المقررة له إقتصاديا ،الأمر الذي يعني ركودا في المخزون كما يمكن حساب معدل دوران المخزون بالأيام و هو ما يعرف بمتوسط فترة التحصيل و ذلك وفق العلاقة :

$$\text{معدل دوران المخزون بالأيام} = \frac{\text{متوسط المخزون}}{\text{تكلفة البضاعة المباعة}} \times 360 = \frac{360}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

*

$$\text{متوسط فترة التخزين} = \frac{360}{\text{المعدل دوران المخزون}}$$

كلما كانت نتيجة هذه ضعيفة ،كلما دلت على زيادة حركة المخزون باتجاه المبيعات ،و التي ستدعم السيولة في المؤسسة نظرا لما توفره من نقد ،و أيضا ربحية المؤسسة بإفتراض أن كل عملية بيع سوف تضمن ربحا جديدا للمؤسسة.

هـ - معدل دوران الذمم المدينة :[1]

يشير وجود الحسابات المدينة (العملاء و أوراق القبض) في الميزانية العامة إلى إعتماد الإدارة لسياسة البيع بالأجل ،و في حقيقة الأمر فإن الإدارة تفضل دائما سياسة البيع النقدي ،و لكن التعذر في تحقيق هذه الرغبة يجعلها تميل إلى سياسة البيع بالأجل مع إهتمامها بحصر و تحديد العملاء الذين تتعامل معهم ،و كذلك تواريخ تحصل قيم هذه المبيعات.

يقيس هذا المعدل مقدرة المؤسسة على تحصيل ذممها ،كما أنه يقيس مدى فاعلية سياسة الإئتمان و التحصيل.

$$\text{معدل دوران الذمم المدينة} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{العملاء + أوراق القبض}}$$

* نلاحظ أن بسط هذه النسبة يمثل طول السنة المالية و هو مقدار ثابت ،أما مقام هذه النسبة فيتمثل في معدل دوران المخزون وعليه و نظرا لثبات البسط فإن أي تغيير في المقام سوف يؤدي إلى التغير في نتيجة هذه النسبة ،و لهذا فإن فترة دوران المخزون تتناسب عكسيا مع معدل الدوران.

[1] حمزة محمود الزبيدي : " التحليل المالي ،تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل " ،مرجع سابق ،ص ،151.

يعكس الإرتفاع في قيمة هذا المعدل عن معيار المقارنة ضرورة التحسن في كفاءة الأداء التشغيلي بشأن سياسة البيع بالأجل ،و كفاءة الإدارة في تحصيل ديونها و في القدرة على توليد النقد المحقق من التحصيل و الذي يدعم و يغذي سيولة المؤسسة ،و يضمن أيضا محدودية ضئيلة في تحول بعض الحسابات المدينة إلى ديون معدومة ،و في هذا تعزيز لجانب القوة الذي يجعل المؤسسة تنفرد به في سوق الأعمال .

و يشير الإنخفاض في هذا المعدل قياسا بمعيار المقارنة التي تدهور سيولة الحسابات المدينة و الناتجة عن ضعف أداء الإدارة في علية التحصيل ،و كذلك عدم قدرتها في منع تحول جزء من الحسابات المدينة إلى ديون معدومة ،الأمر الذي يجعل هذه الحسابات غير مغدية للسيولة.

و – فترة التحصيل :[1]

يقصد بفترة التحصيل تلك الفترة الممتدة من تاريخ البيع بالأجل إلى تاريخ تحصيل قيمة هذه المبيعات ،و لهذا فإنها تعبر و بشكل دقيق عن سيولة الحسابات المدينة أي سرعة تحركها بإتجاه التحصيل و تغذية السيولة بالنقد الجاهز مثلها مثل معدل دوران الحسابات المدينة و لكن بإتجاه معاكس ،إذ في الوقت الذي يرتفع فيه معدل دوران الحسابات المدينة تنخفض فيه فترة التحصيل و العكس صحيح ،و هذا يعني أنه كلما ارتفع معدل دوران الحسابات المدينة و الذي يعكس حالة القوة في الأداء الإستراتيجي للمؤسسة ،فإن فترة التحصيل سوف تنخفض بالمقابل لتعبر هي أيضا عن جانب من جوانب القوة.

و من الناحية التحليلية ،يجب أن نشير إلى أن الإرتفاع الكبير في معدل فترة التحصيل يدل على أن السياسات التي وضعتها الإدارة غير فعالة ،أو أن الإدارة أمام إحتمال مواجهة مشاكل خطيرة فيما يتعلق بقدرتها على تحصيل حسابات المدينة بشكل عام ،أو تعثرها في تفصيل بعض الحسابات ويتم حساب فترة التحصيل وفق العلاقة التالية :

$$\text{فترة التحصيل} = \frac{360}{\text{معدل دوران الحسابات المدينة}}$$

ز – معدل دوران الحسابات الدائنة: [2]

[1] حمزة محمود الزبيدي : " التحليل المالي ،تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل " ،مرجع سابق ،ص ،151.

[2] مبارك لسلوس : " التسيير المالي " ،مرجع سابق ،ص ،51.

تنشأ الحسابات الدائنة في المؤسسات بسبب لجوء إدارتها لعملية الشراء بالأجل ،شأنها في ذلك شأن الحسابات المدينة التي تنشأ بسبب لجوء الإدارة إلى سياسة البيع بالأجل.

و تشر مختلف مراجع الإدارة المالية إلى إعتبار معدل دوران الحسابات الدائنة مؤشرا من مؤشرات السيولة ،لقدرة هذا المؤشر على تفسير كفاءة الإدارة في التسديد،حيث يعتبر الإرتفاع في معدل دوران الحسابات الدائنة علامة من علامات التحسن في السيولة ،و سبب ذلك ناتج عن قدرة الإدارة في تسديد ما عليها من إلتزامات مستحقة ناتجة عن عملية الشراء الأجل ،أما الإنخفاض في المعدل فيعبر عن حالة النقص في السيولة ،و ربما يشير إلى إبتعاد المؤسسة عن سياسة الشراء بالأجل.

يتم حساب معدل دوران الحسابات الدائنة وفق العلاقة التالية :

$$\text{معدل دوران الحسابات الدائنة} = \frac{\text{المشتريات}}{\text{الموردون + أوراق الدفع}}$$

حـ – فترة الدفع: [1]

يقصد بفترة الدفع الفترة الممتدة من تاريخ الشراء بالأجل إلى تاريخ تسديد تلك الحسابات ،و بهذا التحديد فإن فترة الدفع ترتبط بقدرة الإدارة على تسديد الإلتزامات المستحقة عليها ،و المنطق التحليلي هنا ،أنه كلما زادت فترة الدفع ،كلما دل ذلك على تباطؤ الإدارة في التسديد ،ليكون الإنخفاض فيها معبرا عن التحسن في السيولة و هذا التحديد مشتق وفق طريقة حساب فترة الدفع و التي تتم كما يلي:

$$\text{فترة التحصيل} = \frac{360}{\text{معدل دوران الحسابات المدينة}}$$

يمكن للمؤسسة القيام بإجراء مقارنة بين مدة التحصيل من العملاء و مدة التسديد للموردين ،فإن طالت مدة التحصيل فإن جزء من حقوق المؤسسة بقي خاملا خلال دورة الإستغلال ،أما إذا طالت مدة التسديد للموردين فإن ذلك يعني أن جزء من الديون قصيرة الأجل بقي متاحا أمام المؤسسة و هو مورد قابل لتنشيط دورة الإستغلال ،و بالتالي كلما كانت مدة التسديد للموردين أطول من مدة التحصيل من الزبائن كان أفضل بالنسبة للمؤسسة ،فهذا الفرق بين المتدين هو فترة قرض (من الموارد) بدون تكلفة.

[1] مبارك لسلوس : " التسيير المالي " ،مرجع سابق ،ص ،51.

3-2-3 نسب التمويل:

تقيس نسب التمويل درجة إعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أنشطتها ،و يكتسب المدى الذي تذهب إليه المؤسسة في الإقتراض أهمية خاصة من جوانب عديدة أهمها التأثير على كل من العائد و الخطر إذن أن التمويل بإستخدام الإقتراض قد يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة مقارنة بالتمويل عن طريق أموال الملكية ،حيث يسمح بخصم فوائد القروض من وعاء الضريبة على الدخل غير أنه من ناحية أخرى ثمة مخاطر تكتنف تزايد الإعتماد على القروض في تمويل أنشطة المؤسسة تتمثل في إحتمال عدم قدرة المؤسسة على تسديد القروض و فوائدها الأمر الذي قد يؤدي إلى إفلاس المؤسسة ،و نتيجة لما سبق تكتسب نسب التمويل أهمية خاصة لكل الأطراف المعنية للمؤسسة ،فهي تهم الملاك من حيث أن إرتفاعها قد يؤدي إلى زيادة أرباحهم ،غير أن تزايدها بشكل غير طبيعي قد يسبب للملاك قلقا نتيجة للمخاطر التي تصاحب عملية الاقتراض ،ومن ناحية أخرى يهتم مقرضوها بهذه النسب لأنها تعطي لهم دلائل قوية على قدرة المؤسسة على سداد ديونها في آجالها المحددة وعلى ضوء ذلك يقرّرون إقراض المؤسسة من عدمه.

و لغرض تقييم الأداء المرتبط بمدى إعتماد المؤسسة على مصادر التمويل المقترضة ،فإنه يتم اللجوء إلى العديد من المؤشرات المالية ،و سوف نتطرق فيما يلي إلى أهمها :

أ- نسبة التمويل الخارجي: [1]

تبين هذه النسبة المدى الذي ذهبت إليه المؤسسة في تمويل أصولها من أموال الغير ،فمع بقاء الأشياء الأخرى على حالها يترتب على إنخفاض هذه النسبة إنخفاض المخاطر التي يتعرض لها المقرضون و الملاك ،إذ من المتوقع أن لا تواجه المؤسسة صعوبات في سداد قيمة القرض و الفوائد عندما يحين موعد إستحقاقها ،أما إرتفاع هذه النسبة فيشير إلى صعوبات تستعرض لها المؤسسة منها :

- صعوبة الحصول على أموال مقترضة أضافية ،حيث أن المقرضين سوف يمتنعون عن تقديم روض إضافية للمؤسسة.
- صعوبات ناشئة عن إحتمالات عدم القدرة على تسديد القروض و فوائدها ،مما يعرض المؤسسة إلى إحتمالات العسر المالي .
- صعوبات مرتبطة بزيادة المخاطر التي يتعرض لها الملاك.

يتم حساب نسبة الإقتراض وفق الصيغة التالية :

[1] حمزة محمد الزبيدي : " الإدارة المالية المتقدمة " ،مؤسسة الوراق للنشر ،عمان ،2004 ،ص ،195.

$$\text{نسبة الإقتراض} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الأصول}}$$

بـ – نسبة الديون إلى حقوق الملكية: [1]

توضح هذه النسبة مدى الإعتماد على الديون كمصدر من مصادر التمويل مقارنة بمصادر التمويل الداخلية ولاشك أن مساهمة الملاك بالجزء الأكبر من تلك الأموال يزيد من إطمئنان الدائنين على مقدرة المؤسسة على تسديد إلتزاماتها فهذه النسبة تقيس مدى مساهمة الدائنين في أموال المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك ،و يتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية :

$$\text{نسبة الديون إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{حقوق الملكية}}$$

كلما كانت هذه النسبة منخفضة كلما إستطاعت المؤسسة أن تتعامل بمرونة مع الدائنين ،أما إذا كانت مرتفعة فإن المخاطر التي يتعرض لها الدائنون سوف تزداد بسبب تناقص مساهمة الملكية في هيكل التمويل ،و بالتالي سوف تجد المؤسسة صعوبة في الحصول على أموال إضافية عن طريق القروض.

جـ – نسبة التمويل الدائم: [2]

تشير هذه النسبة إلى مستوى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الدائمة ،فإذا كانت هذه النسبة أقل من الواحد الصحيح ،فإن رأس المال العامل يكون سالبا ،و هذا ما يدل على أن الأصول الثابتة ممول عن طريق القروض القصيرة الأجل ،أما إذا كانت هذه النسبة أكبر من الواحد فهذا يدل على الأصول الثابتة ممولة بالأموال الدائمة و يتم حساب هذه النسبة وفق الصيغة التالية :

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

د – نسبة التمويل الخاص: [3]

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

[1] [2]،[3] أمين السيد أحمد لطفي : " التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الإستثمار في البورصة " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2005 ص ،ص ،353،350.

تقيس هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لأصولها الثابتة بأموالها الخاصة أي قدرة أموال المساهمين و ما يلحق بها على تغطية الأصول الثابتة ،و كلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحد كلما دل ذلك على أن المؤسسة إستطاعت تمويل أصولها بواسطة أموالها الخاصة ،و هذه الوضعية تسمح للمؤسسة بالحصول على قروض إضافية بسهولة كلما أرادت ذلك و العكس صحيح.

3-2-4- نسب الربحية :

تعكس نسب الربحية نتائج النسب السابقة ،حيث أنها تقيس مدى تحقيق المؤسسات للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة كما أنها تعبر عن محصلة نتائج السياسات والقرارات التي إتخذتها إدارة المؤسسة فيما يتعلق بالسيولة و المديونية ،فالنسب التي سبق التطرق إليها تظهر بعض جوانب و أبعاد الطريقة التي يتم بها تشغيل المؤسسة ،أما نسب الربحية فهي تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة.[1]

تتاح أمام المدقق الموصول إلى غايته من تحليل المردودية (الربحية) مجموعة من المؤشرات المالية نتطرق إليها فيما يلي :

أ- نسبة مردودية الأموال الخاصة :[2]

تمثل هذه النسبة مردودية الأموال الخاصة ،أو بعبارة أخرى هي النتيجة المتحصل عليها من إستخدام أموال المساهمين ،فنتيجة هذه النسب تمثل ما تقدمه الوحدة الواحدة المستثمرة من أموال المساهمين من ربح صافي وتمثل هذه النسبة أهم النسب المالية لأن الهدف من التسيير المالي هو تعظيم حقوق المساهمين و كلما كانت نتيجة هذه النسبة مرتفعة زادت أهمية و جاذبية أسهم المؤسسة المتداولة في بورصة الأسهم و السندات .

إن إرتفاع نسبة ربحية الأموال الخاصة قياسا بمؤشر المقارنة دليل قاطع على تحسين ربحية الدينار الواحد من المبيعات ،و مبرر لتأكيد قوة المؤسسة من ناحية الأداء و الذي هو إنعكاس لكل سياساتها و قراراتها سواء تلك المرتبطة بالإنتاج و التسويق أو التسعير أو غيرها،في حين يكون إنخفاضها مبررا لتأكيد حالة الضعف.

بـ- معدل العائد على الإستثمار :[3]

من أكثر المؤشرات دقة في تقييم أداء المؤسسات هو معدل العائد على الإستثمار ،و يشير هذا المعدل إلى ربحية الدينار الواحد من الأموال المستثمرة داخل المؤسسة ،فالعبرة ليست في ضخامة الأموال المستثمرة بقدر ما هي في ربحية هذه الأصول،و يتم التوصل إلى قيمة هذا المعدل وفق العلاقة التالية :

---

[1] محمد صالح الحناوي : " الإدارة المالية و التمويل "،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،1998 ،ص ،78.

[2]، [3] مبارك لسلوس : " التسيير المالي " ،مرجع سابق ،ص ،54.

$$\text{معدل العائد على الإستثمار} = \frac{\text{الربح الإجمالي}}{\text{مجموع الأصول العامة}} \times 100$$

جـ – نسبة مردودية النشاط :[1]

تمثل هذه النسبة مردودية رقم الأعمال ،فضخامة رقم الأعمال في بعض الأحيان قد يكون مضللا ،لأن زيادة النشاط في المؤسسة يتزامن مع تزايد الأعباء الكلية ،و التي قد تضمر كل رقم الأعمال و تتبخر معها الأرباح وبالتالي فإن النسبة تبني كفاءة المسيرين في إدارة رقم الأعمال و الأعباء الكلية .

$$\text{نسبة مردودية النشاط} = \frac{\text{الربح الإجمالي}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

4. تحليل الإتجاه :

يستخدم هذا الأسلوب في التدقيق للتعرف على التغيرات التي طرأت على أرصدة البنود في الفترة موضع التدقيق ثم القيام بتحليلها و تفسيرها ،وقد يتم التحليل عن طريق مقارنة أرصدة العام الحالي مع أرصدة العام السابق أوقد يتبع التحليل ليشمل المقارنة مع سنين أو أكثر من السنوات السابقة.[2]

و يقصد بالإتجاه الشكل أو النموذج الذي تأخذه التغيرات في القيم المالية خلال فترة زمنية معينة ،و يهتم هذا الأسلوب بتحديد هذا النموذج باستخدام البيانات التاريخية تمهيدا لإستخدامه في تقدير قيمة البند موضوع التدقيق و سيتم بيان إستخدام أسلوب تحليل الاتجاه في تطبيق الإجراءات التحليلية على النحو التالي :

4-1 مداخل تحليل الإتجاه :

يتم تحليل الإتجاه بإتباع أحد المدخلين .[3]

4-1-1 المدخل التشخيصي :

يعتمد هذا المدخل على قيام المدقق بمقارنة قيمة البند الحالية بإتجاه قيم نفس البند في الأعوام السابقة للتعرف عما إذا كانت هذه القيمة معقولة ،و تسير في نفس خط الاتجاه العام أو أنها واقعة خارج هذا الخط ،أي أن هذا المدخل لا يتطلب القيام بالتنبؤ الصحيح بقيمة البند وضع الفحص .

---

[1] حمزة محمود الزبيدي : " التحليل المالي ،تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل " ،مرجع سابق ،ص ،172.

[2] عبد الستار عبد الجبار الكبسي : " تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة "،مرجع سابق ،ص ،9.

[3] أمين السيد لطفي : " المراجعة بإستخدام التحليل الكمي و نظم دعم القرار "،دار النهضة العربية ،مصر ،1998 ،ص ،82.

4-1-2 المدخل السببي :

طبقا لهذا المدخل يقوم المدقق –في ضوء تحليل إتجاه البيانات و التغيرات – بتحديد القيمة المثلى التي يجب أن يكون عليها رصيد الحساب محل الفحص في الفترة موضع التدقيق ،أي أن المدقق يقوم وفق هذا المدخل بالتنبؤ الصريح بقيمة البند موضع الفحص.

4-2 مقومات تحليل الإتجاه :[1]

يعتمد نجاح المدقق في إستخدامه لأسلوب تحليل الإتجاه على توافر المقومات الآتية:

- الإعتماد على المدخل النسبي في تحليل الإتجاه و هذا لإكتشاف و ضبط أي مشكلة كامنة في رصيد حساب معين.
- تقييم خطأ التنبؤ.
- تقييم إمكانية الثقة و الإعتماد على البيانات .
- توفير المتابعة السليمة التي يشير فيها التحليل إلى ضرورة أو تبرير إجراءات فحص إضافي و يجب أن تتم هذه المتابعة من خلال الحصول على أدلة الاثبات المقنعة و الملائمة.

المطلب الثالث :أدوات كمية متطورة

يعاب على إستخدام أدوات المجموعة السابقة (خاصة تحليل النسب و تحليل الاتجاه)في الإجراءات التحليلية إعتمادها على التقدير الشخصي للمدقق ،و إفتقارها إلى أساس منهجي دقيق للحكم على مدى معقولية الأرصدة موضع التدقيق و نظرا لتباعد التقدير الشخصي للمدقق غالبا عن الموضوعية ،ظهرت الحاجة إلى إستخدام إساليب موضوعية لتقييم مدى معقولية الأرصدة بحيث يتمكن المدقق من خلال إستخدامها من التنبؤ بقيمة تقترب إلى حد كبير من الواقع.[2]

لذلك إتجه المدققون إلى إستخدام بعض الأساليب الاحصائية في التنبؤ بقيمة الأرصدة موضع التدقيق ،و تعتمد هذه الأساليب على بناء معادلات رياضية إحصائية تمثل البيانات الماضية،ومن أشهر هذه الأساليب ما يلي :

- تحليل الإنحدار ؛
- تحليل السلاسل الزمنية ؛
- نموذج التخطيط المالي ؛

---

[1] ، [2] أمين السيد لطفي : " المراجعة بإستخدام التحليل الكمي و نظم دعم القرار "،مرجع سابق ،ص،ص 83، 91.

- نموذج التدفق النقدي .

1. تحليل الإنحدار:

وهو الأسلوب الإحصائي الذي يتم فيه ربط إستخدام علاقات السبب و النتيجة في إجراء إستدلالات ،و يعد تحليل الانحدار من أكثر الأساليب الاحصائية إستخداما في الإجراءات التحليلية .[1]

و لتحسين نموذج الإنحدار يجب على المدقق أن يعرف و يحدد المتغيرات مستخدما معرفته بالعميل و بالبيانات المالية التاريخية سابقا اضافة إلى إستخدامه متغيرات مستقلة خارجية.

فتحليل الإنحدار "أسلوب رياضي يوضح العلاقة الكمية بين المتغير التابع المراد التنبؤ بقيمته و المتغيرات المستقلة"[2]

1-1- أهمية تحليل الإنحدار في مجال تدقيق الحسابات :

تتبع هذه الأهمية في كون أنه يساعد المدقق في تحقيق ما يلي :[3]

- تقدير قيمة بند بدلالة بند أو بنود أخرى بإستخدام العلاقة القائمة بين البند موضع التقدير والبنود الأخرى.
- تقدير إجمالي الخطأ الحسابي في البند موضع التقدير ،عند مقارنة قيمته اللمقدرة بالقيم الحقيقية له من واقع الدفاتر.
- تقدير الإنحراف المعياري لإجمالي الخطأ الحسابي المقدر و بالتالي درجة مصداقية التنبؤ.
- حساب الحد الأعلى لدقة التقدير لأخطاء المغالاة ،و بذلك يمكن للمدقق تحديد ما إذا كانت الأخطاء جوهرية أم غير جوهرية بمقارنة الحد الأعلى بحد الأهمية النسبية مثلا.
- تفهم و دراسة طبيعة عمليات و أنشطة المؤسسة و ليس مجرد التحقق من صحة ومعقولية أرصدة الحسابات.
- إيجاد أفضل خط اتجاه توفيقي لمجموعة أو سلسلة من المشاهدات و المساعدة على تقليل أخطاء التنبؤ.

2-1- نماذج الانحدار :

على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار من إستخدام أسلوب تحليل الإنحدار نوع العلاقة بين المتغير التابع و المتغير أو المتغيرات المستقلة لكي يحدد الشكل المحتمل لنموذج الإنحدار ،حيث يحتوي هذا الأسلوب على عدة نماذج أهمها :

---

[1] ألفين أرنيز ،جيمس لوبك : " المراجعة مدخل متكامل " ،مرجع سابق ،ص ،263.

[2] حسين ياسين طعمة ،إيمان حسين حنوش : " أساليب الإحصاء التطبيقي " ،دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2009 ،ص ،213.

[3] أمين السيد لطفي : " المراجعة بإستخدام التحليل الكمي و نظم دعم القرار "،مرجع سابق ،ص ،82.

1-2-1 نموذج الانحدار الخطي البسيط :

إن دراسة الإنحدار الخطي البسيط تعني دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما تابع* و الآخر مستقل** ،و البحث في القيم التي يأخذها كل منهما في الفترات الماضية ،و من ثم وضع نموذج رياضي يعبر عن علاقة الإرتباط بينهما ،و يعبر نموذج تحليل الإنحدار الخطي البسيط من أكثر النماذج شيوعا في تقدير القيم المتوقعة للبيانات موضع التدقيق و يعتمد هذا النموذج على نفس الفرض الوجود في تحليل الإتجاه البسيط ،و هو الإعتماد على سلوك البند في الماضي كأساس لتحديد السلوك المتوقع لهذا البند في الفترة موضع التدقيق ،و الشرط الأساس لهذه الدراسة هو وجود علاقة منطقية ما بين المتغيرين ،ومن خلال دراسة الارتباط بين العناصر يستطيع المدقق التنبؤ بقيمة المتغير التابع فيها بدلالة قيمة معينة للمتغير المستقل ،ومن ثم يقارن تنبؤاته هذه مع القيمة الحقيقية فإذا ما وجد تطابقا أو تقاربا فسيكتفي ببعض الإختبارات البسيطة الأخرى للتحقق من العنصر الخاضع للتدقيق أما إذا وجد إختلافا كبيرا غير مبرر بينهما فسيدقق حول هذا العنصر بحذر و سيزيد من إجراءاته الموجهة إليه.

و لوصف الإتجاه العام لأي بند موضع التنبؤ وفقا لهذا النموذج تستخدم المعالات الرياضية التي تعطي أفضل توفيق للمنحنى أو للخط الممثل للاتجاه العام لهذا البند في المستقبل ،فعندما تكون العلاقة بين متغيرين $(\chi،\gamma)$ خطية يتم التعبير عن هذه العلاقة باستخدام معادلة الخط المستقيم :[1]

$$y_i = a + bx_i$$

حيث : Y :المتغير التابع ،البند المراد التنبؤ بقيمته.

X :المتغير المستقل الذي يسبب تغير قيمة Y بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

$b، a$:معاملات ثابتة أو ثوابت المعادلة.

و يمكننا إستخراج قيمة الثوابت $b، a$ من خلال المعادلتين الطبيعيتين أو من خلال طريقة المربعات الصغرى التي تجعل مربعات إنحرافات القيم عن خط الإنحدار أقل ما يمكن ،و مجموع إنحرافات القيم عن خط الإنحدار تساوي الصفر .[2] و يكون إستخراج $b، a$ وفق المعادلتين:

$$b = \frac{\sum_{i=1}^{n}(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum_{i=1}^{n}(x_i - \bar{x})^2}$$

$$a = \bar{y} - b\bar{x}$$

* المتغير التابع :هو المتغير المراد التنبؤ به و الذي يتأثر بمتغير واحد أو أكثر.

** المتغير المستقل :هو المتغير الذي يؤثر في المتغير الآخر و لا يتأثر به و يكون السبب في تغير قيمته.

[1] محمد عبد الرحمن إسماعيل : " تحليل الإنحدار الخطي "،الإدارة العامة للطباعة و النشر بمعهد الإدارة العامة ،السعودية ،2001 ،ص ،23.

[2] عدنان حسين الجادري : " الإحصاء الوصفي في العلوم التربوية " ،دار المسيرة للنشر و التوزيع ،عمان 2007 ،ص ،326.

حيث : $\bar{x}$ ، $\bar{y}$ يمثلان الوسط الحسابي لقيم x ، y على التوالي .

و بعد حصولنا على ثوابت المعادلة نستطيع الحصول على قيمة تقديرية للمتغير تابع و ذلك بإعطاء المتغير x قيمته ،بعد ذلك نقارن قيمة البند (العنصر) المقدرة مع قيمته الدفترية الحقيقية ،فإذا إقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة ،أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصا إضافيا للتحقق من أسبابها و التأكد من أنها لا تخفي أخطاء أو تلاعبا في القوائم المالية .

و لتحديد درجة العلاقة كميا بين المتغيرين التابع و المستقل يستخدم معامل الارتباط * من خلال المعادلة :

حيث : r^2 يمثل معامل التحديد و يحسب وفق العلاقة التالية :

$$r^2 = \frac{\sum(\hat{y}\iota - y)^2}{\sum(y\iota - y)^2}$$

و تتحدد إشارة معامل الارتباط من خلال إشارة الميل b في معادلة خط الإنحدار.

و رغم سهولة إستخدام هذا النموذج في التنبؤ من الناحية الرياضية إلا أنه يتجاهل أثر المتغيرات المختلفة على البند (العنصر) موضع التدقيق ،و يقتصر هذا الأثر على متغير مستقل واحد.

1-2-2- نموذج الإنحدار الخطي المتعدد :

إن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد يتفادى سلبيات نموذج الإنحدار الخطي البسيط إذ أنه بأحد في الإعتبار تأثير العديد من المتغيرات المختلفة على العنصر موضع التدقيق عند تقدير القيمة المتوقعة له ،حيث يتضمن هذا النموذج إيجاد علاقة بين حسابات عدة (متغيرات مستقلة) مع حساب آخر (متغير تابع) .

و يعرف الإنحدار الخطي المتعدد على أنه عملية تقدير العلاقة بين عدة متغيرات ،يعد أحدها تغير تابع والمتغيرات الأخرى متغيرات مستقلة .[1]

و عليه فإنه في هذا النموذج يتم التنبؤ برصيد معين بمعرفة أكثر من حساب آخر ،و يتم التعبير عن هذا الأسلوب بالمعادلة التالية :

---

* معامل الإرتباط :هناك بعض الحالات التي يكون فيها صانع القرار غير معني بالمعادلة التي ترتبط بين متغيرين أو التنبؤ بالمتغير التابع إذا عرفنا المتغير المستقل فهناك طريقة وأسلوب إحصائي في هذه الحالات يستخدم للكشف عن وجود علاقة بين المتغيرين ،و لقياس و معرفة إتجاه و مقدار العلاقة بينهما إن وجدت ،و هذا الأسلوب يسمى بالإرتباط البسيط ،ومن أهم مقاييس الإرتباط ما يشار بمعامل الإرتباط (R) و يكون هذا المعامل محصورا بين +1 و -1 ،يشير +1 إلى أن العلاقة إيجابية (طردية) و كاملة بين المتغيرين ،و عندها ستكون جميع النقاط الوجودة في الرسم الإنتشاري و تكون على خط مستقيم بميل إيجابي ،أما القيمة -1 فتشير إلى أن العلاقة بين x و y كاملة و بشكل سلبي أو عكسي و تقع جميع النقاط على خط مستقيم ذا ميل سالب و عليه فإن معامل الإرتباط يعكس خاصتين هما : (طردي أو عكسي) ،و درجة هذه العلاقة و قوتها ،حيث تحدد الإشارات الجبرية اتجاه الإرتباط بينما تعكس القيمة المطلقة درجة الإرتباط.

[1] حسين ياسين طعمة ،إيمان حسين : " أساليب الإحصاء التطبيقي " ،مرجع سابق ،ص ،235.

$$y_i = a + b_1x_{1i} + b_2x_{2i} + b_3x_{3i} + \ldots\ldots\ldots + b_mx_{mi} + u_i$$

حيث أن :

Y_i: قيمة المتغير التابع المراد التنبؤ به.

a ، $b_1, b_2, b_3, \ldots, b_m$: معاملات ثابتة أو ثوابت المعادلات .

$x_1, x_2, x_3, \ldots, x_m$: قيمة المتغيرات المستقلة .

u_i : الخطأ العشوائي الذي يتواجد عند تقدير القيم الثابتة .

و يتم التواصل إلى مجاهيل المعادلة (a ، $b_1, b_2, b_3, \ldots, b_m$)بإستخدام المعادلة الجبرية .

و يطبق بشأن معادلة الإنحدار الخطي المتعدد نفس الإجراءات التي تستخدم في حالة الإنحدار الخطي البسيط.

3-2-1 نموذج الإنحدار الغير الخطي :

إذا كانت العلاقة بين المتغير التابع و المتغير المستقل أو المتغيرات المستقلة عند تمثيلها بيانيا تأخذ بشكل منحنى فيطلق عليها عندئذ علاقة غير خطية .

تمثل نماذج الإنحدار غير الخطي ذلك النوع من الإنحدار الذي تكون فيه العلاقة بين المتغيرين ممثلة بخط منحنى ،و هي تسمى أيضا بالعلاقة غير المستقيمة أو المنحنية.[1]

2. تحليل السلاسل الزمنية :

تشكل دراسة التطور الزمني (الشهري ،الربع السنوي ،السنوي ،.....) للعنصر الخاضع للتدقيق فكرة لدى المدقق عن الاتجاه العام لنمو هذا العنصر ،و تمكنه هذه الدراسة من التنبؤ بما ستكون عليه قيمة هذا العنصر من الوقت الحالي و في الوقت المستقبل ،ومن خلال مقارنة القيمة المتوقعة يمكن للمدقق أن يكتشف إما إلتزام هذا العنصر بمنحناه العام أو خروجه عنه ،و في الحالة الأولى يمكن للمدقق الإكتفاء باجراءات تدقيق بسيطة و هذا سيوفر له كثيرا من الوقت و الجهد غير المثمر ،أما في الحالة الثانية فسيلجأ المدقق إلى دراسة أسباب هذا السلوك الشاذ للعنصر ضمن الظروف المحيطة و بعد أن يضع كل الإحتمالات التي يمكن أن تفسر هذا السلوك المتباين و أن تبرر حدوثه سيعمل على دراسة كل إحتمال على حدة عائدا إلى دراسته السابقة لنظام الرقابة الداخلية و باحثا في الضوابط الرقابية على العنصر أو البند موضع التدقيق ،و تتجلى أهمية إستعانة المدقق بالسلاسل الزمنية في :[2]

- التعرف على طبيعة التغيرات التي طرأت على قيم الحسابات خلال فترة زمنية محددة.
- تحديد الدورات التي تغيرت فيها قيم الحسابات محل التدقيق.

---

[1] حسين ياسين طعمة ،إيمان حسين حنوش : " أساليب الاحصاء التطبيقي " ،مرجع سابق ،ص ،235.

[2] عدنان حسين الجادري : " الإحصاء الوصفي في العلوم التربوية " ،مرجع سابق ،ص ،322.

- تشخيص الأسباب التي أدت إلى حدوث تغير في قيمة الحسابات و تفسيرها.
- تقدير ما سيحدث من تغيرات في قيم الحسابات مستقبلا على ضوء ما حدث في الماضي.

2-1 مكونات السلسلة الزمنية :[1]

تتعرض أي سلسلة زمنية لنوعين من المتغيرات و هذه التغيرات يطلق عليها عناصر السلسلة .

2-1-1 التغيرات المنتظمة : (T) (C) (S)

هي التغيرات التي يتكرر ظهورها في السلسلة في مواضع ذات صفات محددة و تشمل :

أ – الإتجاه العام :(T)

و هو العنصر الذي يقصد به الحركة المنتظمة للسلسلة عبر فترة زمنية طويلة نسبيا و يقال أن الإتجاه العام للسلسلة موجب إذا كان الإتجاه نحو التزايد بمرور الزمن و يقال إن الإتجاه العام سالب إذا إتجهت نحو التناقص بمرور الزمن .

بـ – التغيرات الموسمية :(S)

هي التي تمثل التغيرات المنتظمة القصيرة الأجل و التي تحدث خلال الفترة الزمنية الواحدة التي لا يزيد طولها عن السنة ،فقد تكون أسبوعية أو شهرية أو فصلية.

جـ – التغيرات الدورية :(C)

هي التي تمثل التغيرات التي تطرأ على قيم السلسلة الزمنية بصورة منتظمة و يزيد أمدها على السنة ،و التغيرات الموسمية إلا أنها تتم في فترات أطول نسبيا من الفترات الموسمية .

2-1-2- التغيرات العشوائية : (I)

تشمل التغيرات العرضية أو الفجائية التي تحدث فجائية و لا يمكن التنبؤ بها و من أمثلتها ما يحدث للنشاط الإقتصادي في بلد ما بسبب الزلازل أو الحروب غير المتوقعة.

2-2- نماذج السلاسل الزمنية .[2]

[1] ، [2] : جيلاني جلاطو : " الإحصاء ،تمارين ومسائل محلولة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1999 ،ص ،167.

يتطلب تحليل السلاسل الزمنية صياغة نموذج رياضي يمثل السلسلة المعطاة و قد طور الأخصائيون عدة نماذج رياضية تربط بين قيم المشاهدات و قيم المركبات المختلفة للسلسلة الزمنية ،و من أبرز النماذج الرياضية التي تصدف السلسلة الزمنية هي :

2-2-1 النموذج الضريبي :

هو النموذج الذي يفترض أن قيمة الظاهرة (المشاهدة)عند أي نقطة زمنية يساوي ضرب المركبات الأربعة أي:

$$Y = T.S.C.I$$

و يستعمل هذا النموذج غالبا في الحالات التي تكون المركبات S.C.I معطاة أو مطلوبة في صورة نسب مئوية وذلك من أجل أن تكون وحدات قياس هي نفس وحدات قياس .

ومن صفات النموذج أنه يستخدم في الحالات التي تكون فيها المركبات الأربع يؤثر بعضها في بعض على الرغم من أن مصادر حدوثها تكون مختلفة.

2-2-2- النموذج التجميعي :

حيث يفترض أن قيمة الظاهرة (المشاهدة) في أي نقطة زمنية هي حاصل جمع المركبات الأربع أي أن :

$$Y = T + S + C + I$$

و يستعمل هذا النموذج إذا إفترضنا أن وحدة قياس جميع المركبات متشابهة و تشابه وحدة قياس المشاهدات Y ويحدث ذلك أيضا عندما نريد أن نقدر قيم المربعات لأنسبها.

و عند إستعمال هذا النموذج يجب أن يكون بالإمكان فرض أن جميع المركبات مستقل بعضها عن بعض بمعنى أن حدوثها لا يؤثر في حدوث المركبات الأخرى.

3. نموذج التخطيط المالي :

طبقا لهذا النموذج يتم البدء بإختيار أحد بنود القوائم المالية بإعتبارها المتغير الرئيسي المستقل) حيث يستخدم التنبؤ ببقية البنود ،و بعد إنتهاء كافة التنبؤات يتم إعداد قائمة الدخل التقديرية و قائمة المركز المالي التقديرية و مقارنتها مع القوائم الفعلية لتحديد مدى معقولية الظاهرة في هذه القوائم .[1]

[1] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي : " تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة " ،مرجع سابق ،ص ،10.

4. نموذج التدفق النقدي :

و يختلف هذا النموذج عن نموذج التخطيط المالي في أن المتغير المستقل لهذا النموذج هو التدفقات النقدية و كذلك لا يسعى إلى التنبؤ بعناصر القوائم المالية جميعها ،بل يتم التنبؤ بالقيم الحقيقية للبنود المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة ،أما القيم الحقيقية لعناصر المصروفات و الإيرادات غير العادية و الأصول القابضة و القروض طويلة الأجل لا يتم التنبؤ بها ،لذلك تعد قوائم مالية تقديرية للدخل المركزي المالي .[1]

[1] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي : المرجع السابق ،ص ،10.

المبحث الثالث : فعالية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المحاسبي

تستخدم الإجراءات التحليلية خلال اللمراحل المختلفة لعملية التدقيق و المتمثلة في المراحل الآتية :

- مرحلة التخطيط للتدقيق ؛
- مرحلة تنفيذ عملية التدقيق ؛
- مرحلة الفحص النهائي أو مرحلة تقييم النتائج .

و فيما يلي توضيح لإستخدام الاجراءات التحليلية في هذه المراحل .

المطلب الأول :فعالية إستخدام الإجراءات التحليلية في التخطيط لعملية التدقيق [1]

يهتم المدقق في مرحلة التخطيط بدراسة إحتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية موضع التدقيق و دراسة المشاكل المحاسبية المعروفة و مخاطر الفحص ،و في ضوء هذه الدراسة يقوم بتحديد المجالات و البنود التي يجب التركيز عليها في الإختبارات الجوهرية حتى يتمكن من تحقيق هدفه بتكلفة و مجهود أقل ،و تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدة المدقق في القيام بهذه الدراسة ،حيث أشار المعيار "520" في الفقرة "8" غلى أن المدقق يستخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة كي تساعد في الحصول على فهم للنشاط و تحديد مناطق الخطر المحتملة ،و للحصول على أية دلائل عن إتجاهات النشاط التي يجهلها و التي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط للوقت و النطاق لإجراءات التدقيق الأخرى فمثلا قد يكون زيادة رصيد الأصول الثابتة مؤشرا على وجود عمليات حيازة هامة يجب فحصها ،كما أن إنخفاض نسبة الهامش الإجمالي مع الوقت قد تشير إلى زيادة المنافسة في المجال الذي تعمل فيه المؤسسة موضع التدقيق ،و هنا يجب على المدقق أن يولي طريقة تسعير المخزون عناية أكثر خلال عملية التدقيق.

إن إستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط قد يساعد المدقق في توجيه الإنتباه إلى مجالات المخاطر المحتملة و التعرف على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء عملية التدقيق –أي توجيه برنامج التدقيق إلى مناطق القوائم المالية المناسبة للتركيز عليها – حيث لا يكون المدقق هي هذه المرحلة ملتزما بإثبات ما يبديه من آراء فيما يجري بينه و بين العميل من مناقشات عن نتائج إختبارات الإجراءات التحليلية .

و يستعين المدقق في هذه المرحلة بالبيانات المالية و غير المالية ،و إن كان لا يهتم بالبيانات المالية بصفة خاصة و لكن يجب عليه قبل أن يعتمد على هذه البيانات أن يتحقق من مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية المتبعة لإعدادها ،و يمكنه التحقق من ذلك عند إجراء إختبارات مدى الإلتزام عند تقييم ودراسة النظام المحاسبي و نظم الرقابة الداخلية المتعلقة به.

---

[1] ألفين أرنيز ،جيمس لوبك : " المراجعة مدخل متكامل " ،مرجع سابق ،ص ،255.

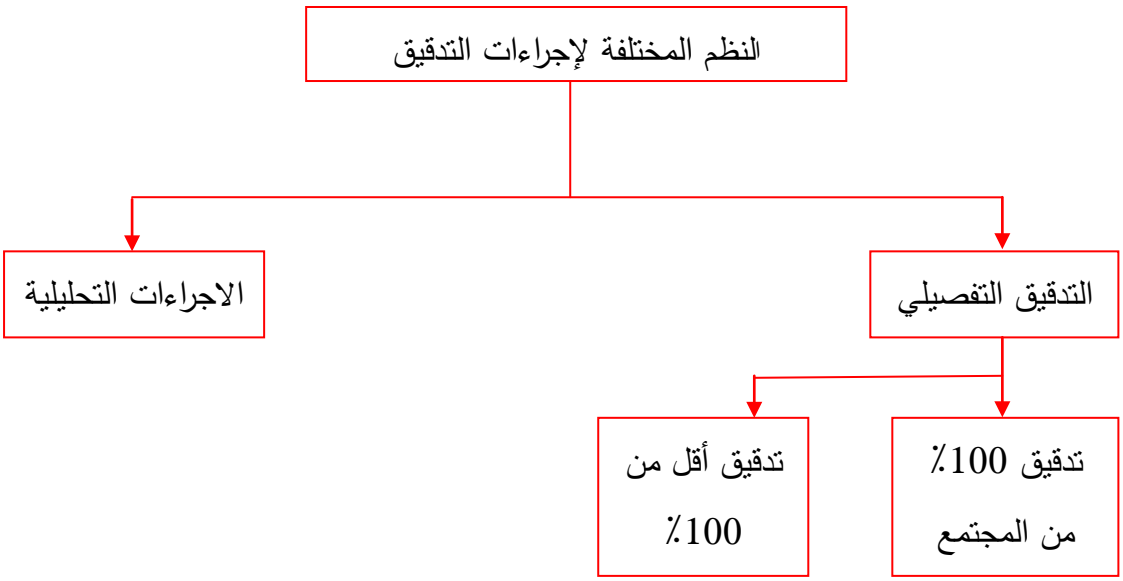
و يعتبر إستخدام تحليل النسب و تحليل الإتجاه كافيا خلال هذه المرحلة لإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة للمؤسسة موضع التدقيق ،و مقارنة الحسابات المرتبطة ببعضها للتعرف على أهم العلاقات المنطقية بين بيانات المؤسسة إضافة إلى المقارنة بالقيم المخططة في الموازنة التقديرية و للمقارنة بين أرصدة حسابات المؤسسة و الأرصدة التي تقابلها في المؤسسات المماثلة.

و نظرا لأن عمل المدقق عند تخطيط عملية التدقيق يتم عادة قبل أن تكون القوائم المالية السنوية متاحة فإن الإجراءات التحليلية التي تنفذ في هذه المرحلة سوف تتوقف بالضرورة على القوائم المالية المؤقتة أو على قوائم مقدرة أعد بشأنها موازنة أو قوائم مالية أعدت لأغراض إدارية داخلية أو على مسودة القوائم المالية أحيانا.[1]

المطلب الثاني : فعالية استخدام الاجراءات التحليلية مرحلة تنفيذ عملية التدقيق

يعتمد المدقق على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الإكتشاف المتعلقة بتوكيدات خاصة للبيانات المالية موضع التدقيق ،و قد تتم الإجراءات الجوهرية من خلال الإجراءات التحليلية أو من التدقيق التفصيلي التي تتم عن طريق تدقيق المجتمع المحاسبي كله أو عن طريق تدقيق إختباري (أي تدقيق أقل من 100٪ من المجتمع المحاسبي)بالحصول على عينة من المجتمع لتدقيقها و فحصها ،ما قد يقوم المدقق بإستخدام النوعين السابقين معا ،(الإجراءات التحليلية ،و التدقيق التفصيلي)و يبين الشكل التوضيحي النظم المختلفة لإجراءات التدقيق في مرحلة التنفيذ :

الشكل رقم (1.2) : النظم المختلفة لإجراءات التدقيق في مرحلة التنفيذ



المصدر : مستخرج من إعداد الطالب .

[1] أحمد حلمي جمعة : " التدقيق الحديث للحسابات " ،مرجع سابق ،258.

و تختلف الإجراءات التحليلية عن التدقيق التفصيلي من عدة جوانب كالآتي :[1]

- تهدف الإجراءات التحليلية إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة المقدرة من قبل المدقق لنفس البند بحيث إذا تباعدت القيمتين دلّ ذلك على وجود إختلافا و تغيرات تستدعي فحصا إضافيا ،في حين أن الهدف من التدقيق التفصيلي يكمن في التحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيم الدفترية لأحد البنود أو مكوناتها عن طريق دراسة و فحص عينات مختارة للعمليات المسجلة أو أرصدة الحسابات.

- تعتبر الإجراءات التحليلية نهجا تنازليا لإجراءات الفحص الجوهري كما أنها تمثل شكلا من أشكال التبرير الاستنباطي و الذي بمقتضاه يتم إستنتاج معقولية العمليات المسجلة و الأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية من دليل معقولية النتائج الإجمالية ،أو على العكس من ذلك فإن إختبارات التدقيق التفصيلي ،تعتبر نهجا تصاعديا لإجراءات الفحص الجوهري كما أنها تمثل شكلا من أشكال التبرير الإستقرائي و الذي في ضوءه يتم إستنتاج معقولية النتائج الاجمالية من دليل المأمونية أو الثقة في التفاصيل التي تم إختبارها من خلال الأدلّة التي تم الحصول عليها عند فحص العمليات و الأرصدة الفردية المثبتة في السجلات .

- تركز الإجراءات التحليلية على الأرصدة أو ملخص العمليات و ليس على مكونات هذه الأرصدة أو هذه العمليات كما هو الحال في التدقيق التفصيلي .

و قد يتم إستخدام الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة بالتعاون مع الأساليب الفنية الأخرى لمساعدة التدقيق في الحصول على دليل إثبات مادي له كفاءة عالية في تأييد الرأي الذي يبديه المدقق بعد إنتهاء عملية التدقيق كما قد تستخدم هذه الإجراءات لتحل محل أو لتقلل من إختبارات التدقيق التفصيلي ،و لكن يعتمد إستخدام الإجراءات التحليلية بدلا من التدقيق التفصيلي على إمكانية التنبؤ تدقيق بقيم البنود أو الحسابات موضع التدقيق.

و عموما تستخدم الإجراءات التحليلية من مرحلة التنفيذ للمساهمة في تحقيق ما يلي :[2]

1 – المساهمة في اتمام عملية التدقيق بكفاءة:

يتم من خلال الإجراءات التحليلية تقدير أرصدة المصروفات في السنة موضع التدقيق و مقارنتها بالأرصدة الدفترية لتحديد ما إذا كانت تسير في الإتجاه الصحيح أم أن الأمر يستدعي تدقيق و فحص إضافي مم يمكن من الحكم على سلامة وصحة القوائم المالية.

---

[1] ، [2]أمين السيد لطفي : " الإتجاهات الحديثة في المراجعة و المراقبة على الحسابات "،مرجع سابق ،ص ،ص ،61 ،62.

2 – تخفيض تكاليف عملية التدقيق :

يتم تخفيض تكاليف التدقيق عن طريق تقليل نطاق التدقيق ،إعتمادا على أن الإجراءات التحليلية توفر أدلة إضافية تدعم الثقة في سلامة الأرصدة و العمليات .

ونلخص مما سبق إلى أنه يمكن إستخدام الاجراءات التحليلية كأسلوب فعال منفردا أو مقترنا بأساليب أخرى كالرقابة الداخلية بهدف الحصول على تأكيد بإكتمال و دقة و شرعية العمليات المحاسبية و الأرصدة الناتجة والظاهرة في القوائم المالية ،حيث يمكن إعتبار الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة كأحد إختبارات التحقق أو كبديل مكمل للتحقق بالعينة فعندما يستهدف التدقيق تحقيق غرض محدد و معين سلفا ،أو كانت أرصدة الحسابات صغيرة القيمة فيمكن الإكتفاء بإستخدام الإجراءات التحليلية كدليل لتأييد قبول القيم موضع التدقيق أما في مجالات التدقيق ذات الأهمية البالغة فيمكن الإستعانة بأدلة اثبات إضافية إلى جانب الإجراءات التحليلية كما قد تستخدم الإجراءات التحليلية بدلا من التدقيق التفصيلي في تدقيق الإيرادات و التكاليف أو النفقات ،لأنه يمكن تقدير أرصدة مثل هذه الحسابات بدقة بناءا على علاقاتها بالبيانات الأخرى ،بينما يمكن توفير دليل اثبات إضافي بتطبيق التدقيق التفصيلي للبيانات و الأرصدة الخاصة بحسابات قائمة المركز المالي.

المطلب الثالث :فعالية إستخدام الإجراءات التحليلية خلال الفحص النهائي

تستخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لتعزيز النتائج التي توصل إليها المدقق خلال تدقيقه لمفردات بنود القوائم المالية ،كما قد يؤدي إستخدام هذه الإجراءات إلى التعرف على جوانب تحتاج إلى إجراءات تدقيق إضافية على الرغم من أن عادة لا يتوقع أن يجد إنحرافات غير متوقعة في هذه المرحلة نظرا لأن مثل هذه الإنحرافات تكون قد إكتشفت في مراحل سابقة من عملية التدقيق .[1]

و يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية أثناء هذه المرحلة حتى يتمكن من القيام بالتقييم النهائي للقوائم المالية موضع التدقيق ،حيث أنه يهتم في هذه المرحلة بالبحث من وجود أية مؤشرات تدل على وجود أخطاء مادية أو مخالفات لم يتم الكشف عنها ،كما يكون معنيا بالحصول على القناعة اللازمة عما إذا كانت القوائم المالية الكلية معقولة و مقبولة و بياناتها منسقة و متماثلة و علاقتها مع بعضها البعض واضحة و متسقة مع فهم المدقق للأحداث خلال العام موضع التدقيق و يعتبر تحليل النسب و تحليل الإتجاهات ذو أهمية بالغة لإجراء التقييم النهائي و الكشف عن تضارب أو عم إتساق بين البيانات المالية ذات العلاقة ،إذ قد يكون هناك ما يدعو للإستيضاح ،كما أن المقارنات مع السنوات السابقة والمؤسسات في نفس النشاط من شأنها أن توفر القناعة المستهدفة من التقييم النهائي .

---

[1] أحمد حلمي جمعة : " التدقيق الحديث للحسابات " ،مرجع سابق ،ص ،260.

و تتشابه الإجراءات التحليلية المستخدمة في هذه المرحلة إلى حد كبير مع الإجراءات التي تستخدم في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ،إلا أن الهدف من إستخدامها أثناء هذه المرحلة هو الكشف عن وجود بنود غر عادية أو غير متوقعة في القوائم المالية التي تم إعتمادها دون أن تستحوذ على الإهتمام الكافي أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

و عموما فإن المدقق يسعى من وراء تطبيق الاجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى القيام بالفحص العام للقوائم المالية بغرض تحقيق ما يلي :[1]

- بحث مدى كفاية أدلة الاثبات التي جمعها المدقق بخصوص أرصدة الحسابات التي إعتبرها غير عادية أو غير متوقعة عندما كان يخطط لعملية التدقيق.
- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية أو غير متوقعة و التي لم يتم ملاحظتها أو تحديدها سابقا.
- تقييم معقولية أرصدة القوائم المالية ككل عن طريق إكتشاف العلاقات غير المنطقية و فحصها بدقة إلى جانب تقييم كفاية الإفصاح في تلك القوائم عن حقيقة نشاط المؤسسة و ما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية موضع التدقيق ،و حقيقة مركزها المالي في تاريخ نهاية الفترة و مدى إتفاقها مع متطلبات القوانين و اللوائح التي تعمل في إطارها المؤسسة .

و من خلال ما تم إستعراضه فيما سبق بشأن "إستخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق " ،نلاحظ أنه يمكن إستخدام الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق ،إبتداء من مرحلة التخطيط (و يطلق على الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة مصطلح التحليل التخطيطي) ،ثم مرحلة التنفيذ (و يطلق على إستخدام الاجراءات التحليلية فيها بالتحليل الحقيقي)،و أخيرا في مرحلة تقييم النتائج (يطلق عليها بمصطلح التحليل العام).

تجدر الإشارة إلى أن نشرة معايير التدقيق رقم "56" و الصادرة في عام 1988 قد أشارت إلى أن الإجراءات التحليلية تعتبر مطلوبة بشكل جوهري في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ،و مرحلة تقييم النتائج أما إستخدام هذه الإجراءات في مرحلة التنفيذ لأداء إختبارات التحقق للحصول على دليل اثبات بشأن تأكيدات معينة مرتبطة برصيد الحساب أو عملية مالية معينة فيعتبر أمرا إختياريا.

و الشكل الموالي يوضح أهداف و توقيت إستخدام الإجراءات التحليلة .

[1] محمد محمود عبد المجيد و آخرون : " المراجعة و تقييم النظم الجودة و المعلومات " ،جامعة عين الشمس ،مصر ،1998 ،ص ،ص 364، 365.

الشكل رقم (2.2):أهداف و توقيت استخدام الاجراءات التحليلية

المصدر :ألفين أرنيز ،جيمس لوبك :المراجعة مدخل متكامل ،مرجع سابق ،ص ،258.

خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق عرضه في هذا الفصل –الإطار العلمي للإجراءات التحليلية– من مفاهيم للإجراءات التحليلية و أساليب إستخدامها بالإضافة إلى المراحل التي يمكن للمدقق أن يستعين بها أثناء قيامه بعملية التدقيق ،تبين لنا أن الإجراءات التحليلية تعتبر مؤشرا هاما للمدقق أثناء إعداد برنامج التدقيق الهادفة إلى إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية و يعتمد المدقق في ذلك على إستخدام حكمه المهني أو إستخدام الطرق الإحصائية و الأساليب الرياضية لتحديد القيم المتوقعة على أساس العلاقات التاريخية للمتغيرات المتعلقة بالقوائم المالية.

فإستخدام الإجراءات التحليلية يقوم على أساس وجود علاقة بين الحسابات و إستمرارية هذه العلاقة في المستقبل إذ أن المدقق يقوم بدراسة بعض المؤشرات المالية و التي يراها ملائمة و توفر له أدلة إثبات إضافية ،كما يقوم أيضا بدراسة بعض المؤشرات المالية و التي يراها ملائمة و توفر له أدلة إثبات إضافية ،كما يقوم أيضا بدراسة تنبؤية تقوم على أساس مقارنة توقعات المدقق مع البنود أو الحسابات الفعلية و محاولة كشف الحالات الشاذة التي تستوجب فحصا إضافيا.

تعتبر المؤسسة الوطنية لصناعة الفلين والمنتجات العازلة إحدى مؤسسات القطاع العام والتي تحتل مكانة هامة في سوق الفلين على المستوى الوطني و المحلي من خلال ما توفره من منتجات.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين حيث سنتطرق الى:

المطلب الأول : نشأة المؤسسة ، أهميتها و أهدافها الاقتصادية؛

المطلب الثاني : حجم المؤسسة و نشاطها؛

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام مصالحها.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة – جيجل الكاتمية للفلين –

المطلب الأول : نشأة المؤسسة ، أهميتها و أهدافها الإقتصادية

مرت المؤسسة بعدة مراحل منذ نشأتها كما أنها تحتل موقع جغرافي مميز نقدمه فيما يلي :[1]

1- نشأة المؤسسة

أنشئت مؤسسة "جيجل الكاتمية للفلين" بمقتضى الأمر 67 المؤرخ في 1967/09/09 ،حيث كان مقرها الاجتماعي في الجزائر العاصمة ،وطبقا للإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة للمؤسسات ،وبموجب الأمر 72/43 المؤرخ في 1972/10/03 تم تحويل هذه الأخيرة الى الشركة الوطنية للفلين والخشب.

وطبقا للأمر 105/83 المؤرخ في 1983/01/21 ،تمت إعادة هيكلة المؤسسة تحت اسم المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة المشتقة (ENL) بجيجل وبعد صدور القوانين 88/88،88/01،04/03 المؤرخة في 1988/01/12 ،والتي تتضمن استقلالية المؤسسة العمومية ،حولت الى مؤسسة اقتصادية عمومية ذات أسهم (SPA) بعقد موثق مؤرخ في 1991/03/16 ،حيث قدر رأسمالها ب 20.000.000 دج مقسمة الى 800 سهم ،وفي عام 1992 تم رفع رأس مالها الى 50.000.000 دج ،وفي عام 1994 تم نقل المقر الى ولاية عنابة نتيجة لسوء الأوضاع الأمنية ،وفي تاريخ 2000/06/05 وبعقد موثق تمت مطابقة القانون الأساسي للمؤسسة و أنشئ مجمع صناعة الفلين (G.L.A/spa) والفروع المنبثقة منه برأس مال قدر بـ 50.000.000,00 دج.

وفي 2000/07/01 بعقد موثق تم إنشاء فرع جيجل الكاتمية للفلين المؤسسة العمومية الاقتصادية في الشكل القانوني لشركة ذات أسهم برأس مال قدره 1.000.000,00 دج والذي تم رفعه الى 157.350.000,00 دج في 2001/01/31 ،والى 351.175.000,00 دج في 2007/12/30.

في 2006/03/08 وبموجب تعديل القانون الأساسي للمؤسسة أصبحت تابعة الى مجمع « SODIAF ». أنظر الملحق رقم (1)

تقع المؤسسة غرب مدينة جيجل بالقرب من الطريق الوطني الرابط بين ولاية جيجل و بجاية رقم (43) وتتربع على مساحة تقدر ب 4.6 هكتار ،ويتكون من ورشتين ،الأولى لإنتاج الفلين والثانية لإنتاج المواد العازلة.

(1) الوثائق الداخلية لمؤسسة "جيجل الكاتمية للفلين".

كما تقدر المساحة المغطاة للمصنع كليا ب 10.642 م² تتوزع كمايلي:

- ورشة لإنتاج الفلين الممدد مساحتها ب 5.374 م².
- ورشة المنتجات العازلة مساحتها تقدر ب 1.800 م².
- ورشة الصيانة مساحتها تقدر ب 750 م².
- المخزن مساحته تقدر ب 1.130 م².
- الإدارة وملحقاتها مساحتها تقدر ب 786 م².
- مرافق أخرى 802 م².

من جهة أخرى يضم المصنع مساحة مهيأة وغير مغطاة تقدر ب 8.350 م². تستعمل لتخزين المادة الأولية المتمثلة في الفلين ،قدرة استيعابها تصل الى 27.000 قنطار.

2- الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

تتجلى الأهمية الاقتصادية لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين فيما يلي:

- تعتبر واحدة من المؤسسات العمومية التي حافظت على نشاطها وبقيت مستمرة في الإنتاج والحفاظ على مناصب الشغل ،فهي تشكل دعما للقطاع العمومي.
- المساهمة في تغطية احتياجات السوق الوطنية من مادة الفلين والسعي لتصدير اكبر كمية ممكنة من الإنتاج

مما يعني المساهمة في زيادة الصادرات على مستوى الاقتصاد وجلب العملة الصعبة وتنشيط حركة التعاملات مع الخارج ،و الملحق رقم (2) يبين البلدان التي تصدر إليها المنتجات .

- دعم القطاع الصناعي على المستوى المحلي والقومي واستغلال الموارد المتوفرة خاصة من مادة الفلين التي تغطي مساحات واسعة من تراب الولاية والولايات المجاورة.

3- أهداف للمؤسسة

تسعى المؤسسة من خلال عملها الى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها:

- تحقيق اكبر ربح ممكن كما هو حال أي مؤسسة اقتصادية.
- توسيع مجال نشاطها وذلك بفتح نقاط جديدة لإنتاج وتسويق المنتجات.
- إتباع الطرق المتطورة في الإشهار لتسويق منتجاتها.

- تغطية السوق الوطنية والأجنبية من منتجات الفلين.
- السير الحسن والدائم للمؤسسة وضمان الحقوق الكاملة للعمال.

المطلب الثاني : حجم المؤسسة ونشاطها

1- حجم المؤسسة

فيما يخص العمال بالمؤسسة فانه يتناقص سنة بعد أخرى حيث بلغ عددهم سنة 1994 حوالي 178 وأصبح سنة 1997 حوالي 151 عامل ،و سنة 2001 ما يقارب 148 عامل ليصل سنة 2002 الى 136 عامل. ويرجع هذا التناقص الى طموح المؤسسة في تخفيض عدد العمال الى 120 عامل في ظل الاتفاقية العامة للمؤسسة وللتطورات الاقتصادية في جو المنافسة و ذلك بالإحالة على التقاعد وإدخال عمال مؤقتين جدد و توفير تسهيلات للعمال الراغبين في التقاعد قبل السن القانوني للتقاعد وتقديم مكافأة لهم ،ليبلغ عددهم سنة 2009 ما يعادل 111 عامل موزعين على مختلف المصالح ،مع العلم أن عدد العمال الدائمين هو 88 عامل والباقي عبارة عن عمال مؤقتين أي 23 عامل ،ويداوم العمال بنظام عادي 8 ساعات يوميا من الساعة الثامنة صباحا الى منتصف النهار ومن الواحدة زوالا الى الرابعة مساء.

2- نشاط المؤسسة

إن مؤسسة الفلين مؤسسة إنتاجية يعتمد نشاطها على التموين بالمواد الأولية ثم الإنتاج وأخيرا البيع وهذا كما يلي:

2-1 دورة التموين

تقوم المؤسسة بإعداد البرنامج السنوي للإنتاج الذي يحدد الكمية والنوعية من المواد الأولية التي يجب الحصول عليها ومنه تحديد الطلبيات من هذه الأخيرة التي تتمثل فيما يلي:

- الفلين بأنواعه يتم شراؤه من محافظة الغابات سنويا بطريقة المزاد العلني.
- الزفت يتم الحصول عليه من شركة نفطال "سكيكدة".
- ألياف غليظة لصنع الأكياس يتم شراؤه من بجاية.
- ألياف زجاجية يتم شراؤها من أوروبا "تشيك".
- الألمنيوم يتم استيراده من أوروبا "بلغاريا".

– الرمل ،الشرائط البلاستيكية ،كربونات البوتاسيوم ،إضافة الى بعض اللوازم التي ترافق عملية الإنتاج مثل : قطع غيار الآلات ،تتمون بها المؤسسة محليا عن طريق تقديم طلبيات للموردين.

تنتهي هذه الدورة بدخول المواد الأولية الى المخازن ليتم استخدامها في عمليات الإنتاج.

2–2 دورة الإنتاج

تبدأ هذه الدورة بدخول المواد الأولية إلى الورشات ورشة إنتاج الفلين وورشة المنتجات العازلة.

بالنسبة للورشة الأولى :تباشر إنتاج صفائح الفلين فور حصولها على المواد الأولية وتتمثل هذه المراحل في:

المرحلة الأولى :يتم خلال هذه المرحلة طحن الفلين ثم عزلته وبعد الحصول على المطلوب يتم تجفيفه بهدف القضاء على الرطوبة التي اكتسبها ،أما الباقي غير المطلوب فيعاد طحنه للحصول على ما يراد الحصول عليه.

المرحلة الثانية :يتم نقل الفلين المحصل عليه في المرحلة الأولى الى الآلات لتشكيله بإذابة غرائه الطبيعي وضغطه تحت درجة حرارة عالية جدا ليتم الحصول على مكعبات يتم تبريدها بماء (90°) ،ويبقى المنتوج في المخازن 24 ساعة على الأقل.

المرحلة الثالثة :هي آخر مرحلة لإنتاج صفائح الفلين يتم خلالها تقطيع المكعبات المحصل عليها حسب طلبات الزبائن ثم تغلف.

أما فيما يخص الورشة الثانية فتنتج المواد العازلة المتمثلة في منتجين وذلك بإدخال إما الألياف الغليظة لصناعة الأكياس أو الألياف الزجاجية بالإضافة الى الزفت والألمنيوم والبلاستيك ،أما بالنسبة للرمل فهو اختياري حسب رغبة الزبون.

– دورة المبيعات

تلبي المبيعات طلب الزبائن حيث تبدأ دورتها فور دخول المنتجات النهائية إلى المخزن ،ويتم البيع إما عن طريق التجزئة أو الجملة حيث يبدأ باستلام طلب الشراء من الزبون ثم تدرس المؤسسة وضعيته المالية والتجارية بعد الاتفاق تتم عملية البيع وتنتهي هذه العملية باستلام الزبون طلبه ،وكل هذه المراحل تتم بوثائق محاسبية.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام مصالحها

يعكس الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة طبيعة نشاطها الإنتاجي والتجاري إذ يحتوي على مديرية عامة للمؤسسة ،أمانة عامة وأربع مديريات تابعة لهما ،وكل مديرية تنقسم الى أقسام فرعية تسهل عملية التسيير والتنظيم وإنتاجية.

يمكن التعرض للهيكل التنظيمي لمؤسسة جيجل –الكاتمية للفلين– من خلال الشكل الموالي:

1- شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للفلين

يضم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للفلين كل من : [1]

1-1- الرئيس المدير العام : يعتبر المسؤول الأول عن نشاط المؤسسة وله الحق في تنظيم العلاقات العامة مع المتعاملين من أجل التوجيهات واتخاذ القرارات ،كما يعمل على تنسيق الجهود وتوجيهها لتحقيق حاجيات السوق الوطنية والأجنبية في إطار عملية الاستيراد والتصدير.

1-2 – الأمانة العامة :هي الوسيط بين المدير العام و العمال ،وهي نقطة عبور المعلومات بين المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة. ومن مهامها الأساسية تمديد أوقات استقبال المدير العام للعمال والمتعاملين الاقتصاديين.

1-3- عون المدير العام، مراقبة التسيير و الإعلام الآلي :حديثة النشأة تحتوي على رئيس المصلحة و هو المشرف الوحيد على جميع أجهزة الإعلام الآلي ،ومن بين مهامها صيانة الأجهزة و البرامج ،معالجة الميزانية وكذلك معالجة التقارير الشهرية للنشاط.

1-4- مصلحة المراجعة الداخلية :هي مصلحة حديثة النشأة ،وهي هيئة مستقلة داخل تنظيم المؤسسة مسؤول عنها رئيس المصلحة الممثل في المراجع الداخلي للمؤسسة ،وظيفتها التدقيق في وظائف المؤسسة وأنشطتها والسهر على حسن التسيير والتطبيق للسياسات والإجراءات وصحة التسجيل المحاسبي.

1-5- المخبر : يعتبر من بين المصالح الهامة في المؤسسة ،وهو يعمل بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج و يعمل على إقامة التجارب والتحاليل ،ومراقبة المواد الأولية ،إضافة الى جودة المنتج النهائي ومطابقته للشروط والمعايير المعمول بها دوليا.

1-6- مديرية المالية والمحاسبية: ومن بين مهام هذه المديرية أنها تعمل على تسجيل مختلف العمليات الصادرة يوميا إضافة الى تحضير الميزانية الافتتاحية والختامية للمؤسسة ،وتتكون هذه المديرية من:

- رئيس مصلحة المالية والمحاسبية.
- أمين الخزينة.
- رئيس مصلحة تسيير المخزون.

1-7- مديرية الإدارة العامة : وتنقسم الى ثلاثة أقسام:

---

(1) الوثائق الداخلية لمؤسسة "جيجل الكاتمية للفلين".

- مصلحة تسيير المستخدمين تتولى تنفيذ القرارات الخاصة بالعمل ،والإشراف على الحضور والعيابات وتسجيل عملية اتصال العمال بمصالح الضمان الاجتماعي .
- مصلحة النزاعات : تنظر في القضايا الخاصة بالمؤسسة ومنازعاتها.
- مصلحة الأمن والنظافة : تقوم بحماية محيط المؤسسة الداخلي والخارجي .

1–8– **مديرية التجارة** : وتضم هذه المديرية ثلاثة أقسام:

- دائرة البيع والتحصيل : تشرف على تنظيم ومراقبة جميع مدخلات ومخرجات المؤسسة من السلع والبضائع كما تحدد أسعار البيع ،وتحدد العلاقات الخارجية للمؤسسة مع الممولين والزبائن.
- دائرة دراسة السوق :تعمل على تحديد خصائص السوق الذي تنشط فيه المؤسسة.
- قسم البيع : يتولى تصريف وتسويق المنتوج للزبائن.

1–9– مديرية التموين : تنحصر مهامها في تزويد المؤسسة بالمواد واللوازم الضرورية وإيصالها الى قسم الإنتاج ،حيث تحصل على المواد الأولية عن طريق المزايدة مع الممولين وتختار السعر المناسب. أما الزفت فتحصل عليه من شركة سوناطراك ،وتضم هذه المديرية ثلاثة أقسام هي :

قسم الشراء ،قسم التخزين وقسم حظيرة السيارات.

1–10– المديرية التقنية : تنقسم الى ثلاثة أقسام:

- مصلحة إنتاج الفلين : تقوم بإنتاج صفائح الفلين.
- مصلحة إنتاج المواد العازلة : تنتج منتجين.
- مصلحة الصيانة: تهتم هذه المصلحة بإصلاح الآلات ومتابعة التجهيزات وصيانتها.

المبحث الثاني :عرض نتائج استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق للمؤسسة محل الدراسة

كما تم الإشارة إليه سابقا في الجانب النظري بشأن المراحل التي يستعان فيها بالإجراءات التحليلية ،أنها تعتبر مطلوبة بشكل جوهري في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق والمرحلة النهائية (مرحلة تقييم النتائج) ،أما في مرحلة التنفيذ فيعتبر اختياريا.

و سنقوم في هذا المبحث بتدقيق الميزانيات لمؤسسة –جيجل الكاتمية للفلين– و ذلك باستخدام الإجراءات التحليلية و في مرحلتين حيث :

- سنقوم في مرحلة التخطيط بدراسة بعض النسب و المؤشرات المالية و التي رأيناها مهمة ،و سوف نعمل مقارنة لهذه النسب للسنوات 2009 –2010– 2011 –2012 و محاولة معرفة العلاقة التي تربط الحسابات أو الأرصدة محل الدراسة ،و من ثم الوقوف على الحالات الشاذة و معرفة أسباب هذه الانحرافات. أما في
- المرحلة الثانية و هي المرحلة النهائية ،قمنا بعمل دراسة تنبؤية للمبيعات من خلال تكلفة المبيعات وذلك باستخدام تحلل الانحدار الخطي البسيط و تفريغ بيانات المبيعات و تكلفتها لـ 11 سنة من سنة 2001 إلى غاية 2011 ،و إيجاد معادلة الانحدار التي من خلالها يتم حساب المبيعات المقدرة و مقارنتها بالمبيعات الفعلية المسجلة في قوائم المؤسسة المالية محل الدراسة و في هذه الحالة سيتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS–16–

المطلب الأول :مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

سوف نهتم في هذه المرحلة بدراسة مجموعة من النسب ،وذلك للوقوف على احتمال وجود أخطاء في القوائم المالية موضع التدقيق.

1. إعداد الميزانيات المختصرة :

للقيام بعملية حساب و تحديد المؤشرات و النسب المالية ،كان لابد من اعداد الميزانيات المختصرة لسنوات الدراسة 2009 –2010– 2011 –2012 انطلاقا من ميزانيات المؤسسة محل الدراسة.

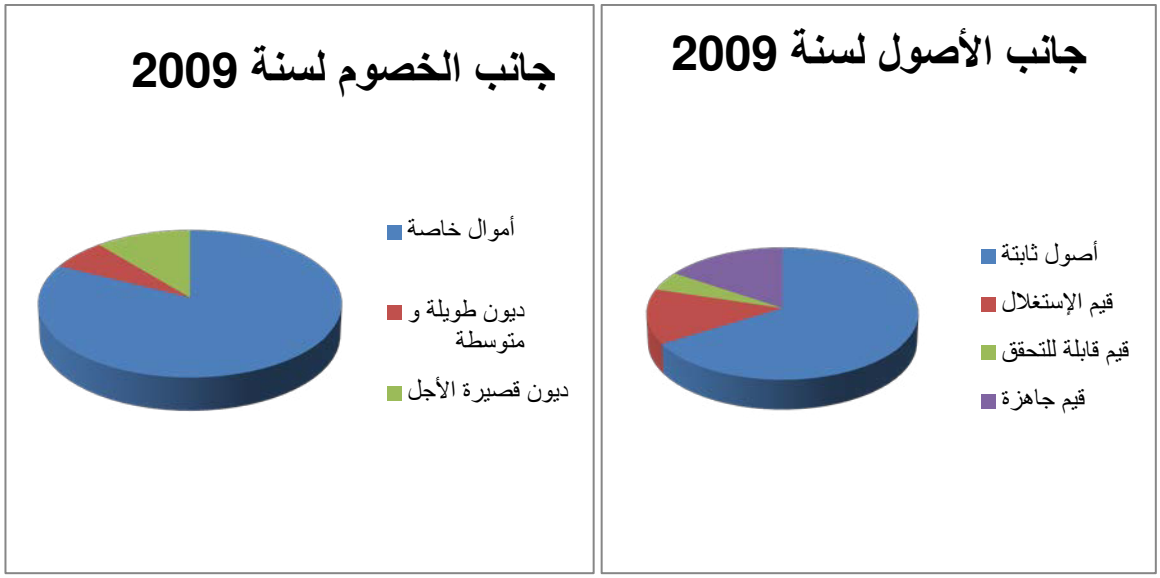
1-1-الميزانية المختصرة لسنة 2009:

جدول رقم (1.3) : الميزانية المختصرة لسنة 2009.

الأصول	المبلغ	(%)	الخصوم	المبلغ	(%)
الأصول الثابتة	285 081 515,68	66,22	**أموال دائمة**	383 053 971,6	88,97
الأصول المتداولة	**145 418 860,69**	38,78	أموال خاصة	354 648 627,63	82,38
قيم الاستغلال	58 199 225,75	13,52	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	28 405 344,02	6,59
قيم محققة	19 981 819,24	4,64			
قيم جاهزة	67 237 815,90	15,62	**ديون قصيرة الأجل**	47 446 404,92	11.03
مجموع الأصول	**430 500 376,57**	**100**	**مجموع الخصوم**	**430 500 376,57**	**100**

المصدر: مستخرج من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (11)

الشكل رقم (2.3): التمثيل البياني للميزانية لمختصرة لسنة 2009.



المصدر: مستخرج من اعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة 2009

من خلال الميزانية المختصرة لمؤسسة –جيجل الكاتمية للفلين– لسنة 2009 ، و التمثيل البياني لها يتضح أن أصولها الثابتة أكبر من أصولها المتداولة ،أما فيما يخص الخصوم فهي تقريبا متكونة من أموالها الخاصة كما نلاحظ عدم إعتماد المؤسسة محل الدراسة على الديون ،لا الطويلة و المتوسطة و لا حتى الديون قصيرة الأجل.

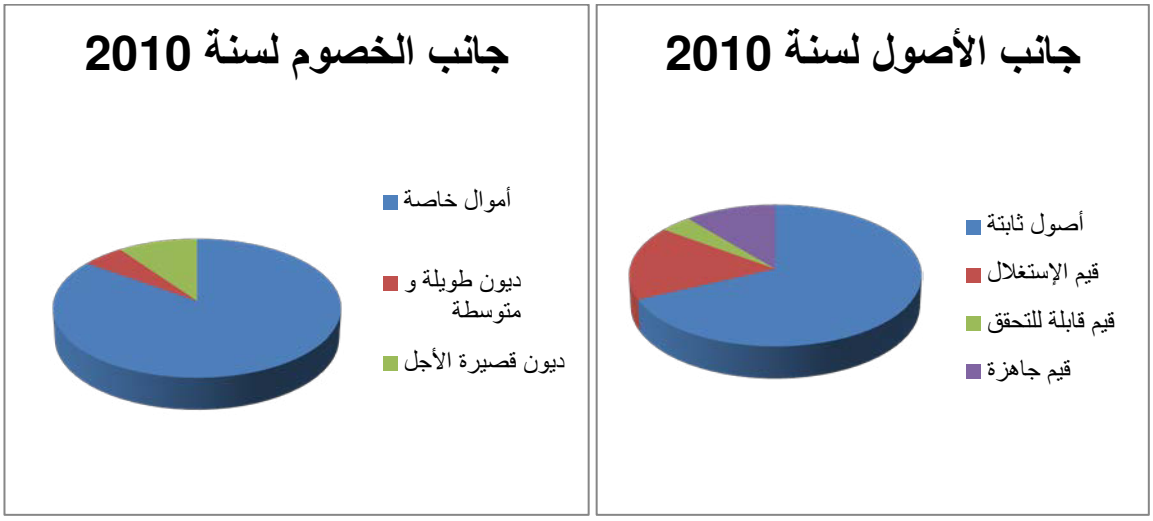
1-2- الميزانية المختصرة لسنة 2010 :

جدول رقم (2.3) : الميزانية المختصرة لسنة 2010.

الأصول	المبلغ	(%)	الخصوم	المبلغ	(%)
الأصول الثابتة	284 080 064,57	68,03	**أموال دائمة**	376 327 787,75	90,12
الأصول المتداولة	**133 497 807 ,30**	31,97	أموال خاصة	354 399 726,31	84,86
قيم الاستغلال	71 208 317,96	17,05	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	21 928 061,44	5,25
قيم محققة	16 096 009,92	3,85			
قيم جاهزة	46 193 479,42	11,06	**ديون قصيرة الأجل**	41 250 084,12	9,87
مجموع الأصول	**417 577 871,87**	**100**	**مجموع الخصوم**	**417 577 871,87**	**100**

المصدر: مستخرج من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم(12)

الشكل رقم (3.3): التمثيل البياني للميزانية المختصرة لسنة 2010.



المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة 2010

من خلال الميزانية المختصرة لمؤسسة –جيجل الكاتمية للفلين– لسنة 2010 ،و التمثيل البياني لها يتضح أن أصولها الثابتة زادت بنسبة قليلة مقارنة بـ 2009 ،أما الخصوم فهي تقريبا متكونة من أموالها الخاصة كما نلاحظ أنخفاض في الديون الطويلة و المتوسطة و الديون قصيرة الأجل ،هذا ما يبين أن المؤسسة محل الدراسة غيرت إستراتيجيتها فيما يخص سياسة قروضها .

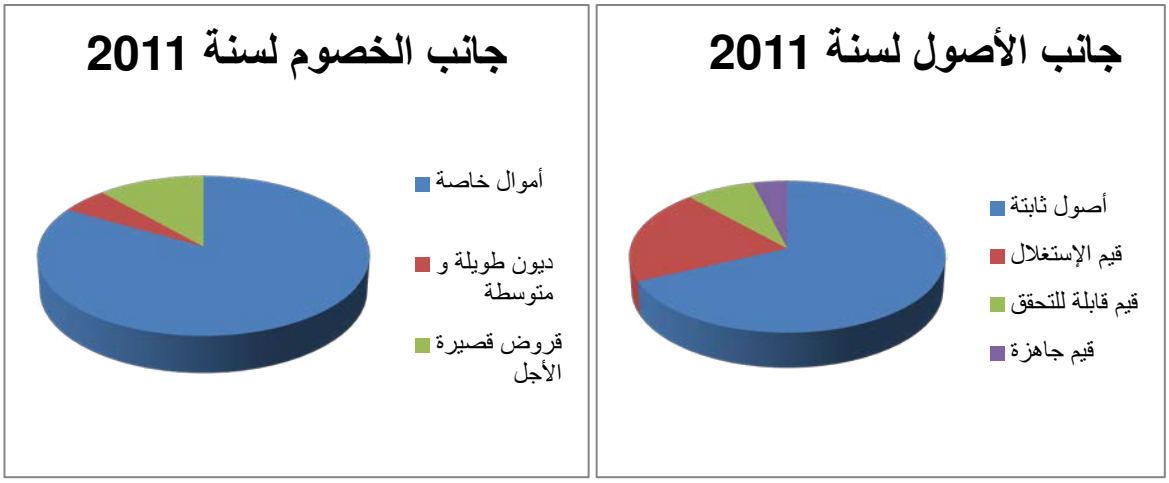
1-3- الميزانية المختصرة لسنة 2011:

جدول رقم (3.3) : الميزانية المختصرة لسنة 2011.

الأصول	المبلغ	(%)	الخصوم	المبلغ	(%)
الأصول الثابتة	280 490 646,54	68,06	**أموال دائمة**	364 126 896,40	88,36
الأصول المتداولة	**131 618 915,12**	31,94	أموال خاصة	342 615 932,28	83,14
قيم الاستغلال	83 293 237,90	20,22	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	21 510 964,15	5,22
قيم محققة	32 255 315,30	7,82			
قيم جاهزة	16 070 361,72	3,90	**ديون قصيرة الأجل**	47 982 665,23	11,64
مجموع الأصول	**412 109 561,60**	**100**	**مجموع الخصوم**	**412 109 561,60**	**100**

المصدر: مستخرج من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (13)

الشكل رقم (3.3): التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2011.



المصدر: مستخرج من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة 2011

من خلال الميزانية المختصرة لمؤسسة –جيجل الكاتمية للفلين– لسنة 2011 ،و التمثيل البياني لها يتضح أن أصولها الثابتة و المتداولة لم تتغير مقارنة بـ 2010 ،حتى الخصوم فهي تقريبا نفس تلك التي كانت في 2010 فهي متكونة من أموالها الخاصة ، ونسبة الديون الطويلة و المتوسطة و الديون قصيرة الأجل منخفضة ،هذا ما يبين أن المؤسسة تعتمد على أموالها الخاصة .

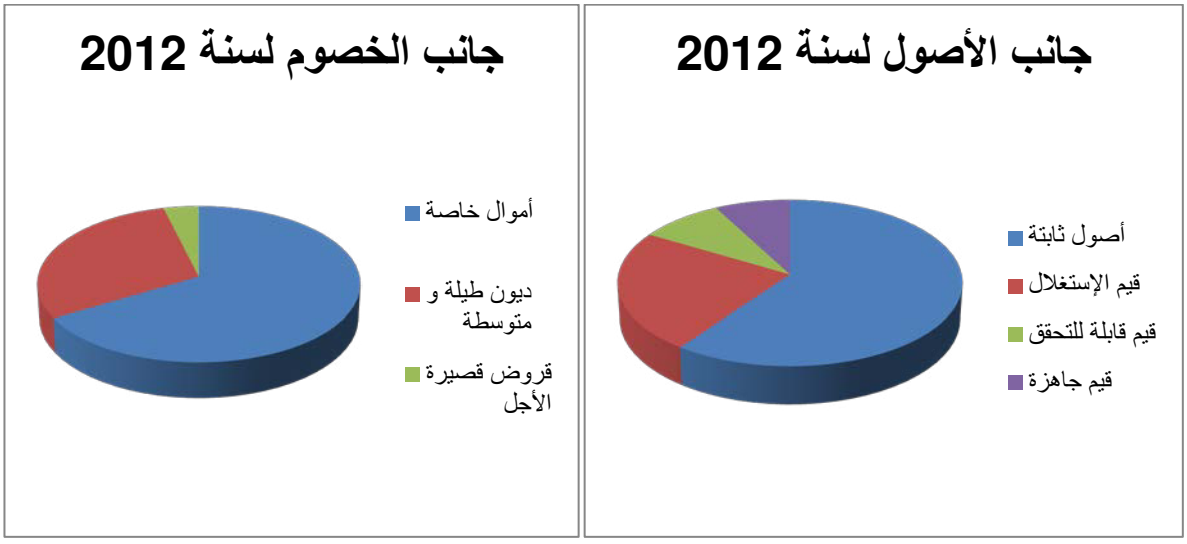
4-1 الميزانية المختصرة لسنة 2012:

جدول رقم (4.3) : الميزانية المختصرة لسنة 2012.

الأصول	المبلغ	(%)	الخصوم	المبلغ	(%)
الأصول الثابتة	277 087 800,27	60	**أموال دائمة**	443 964 940,6	96,14
الأصول المتداولة	**184 711 152,17**	40	أموال خاصة	306 969 160,46	66,47
قيم الاستغلال	108 613 928,18	23,52	ديون طويلة ومتوسطة الأجل	136 995 780,12	29,67
قيم محققة	40 168 031,84	8.7			
قيم جاهزة	35 929 192,15	7.78	**ديون قصيرة الأجل**	17 834 011,86	3,86
مجموع الأصول	**461 798 952,44**	**100**	**مجموع الخصوم**	**461 798 952,44**	**100**

المصدر: مستخرج من اعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (14)

الشكل رقم (3.3):التمثيل البياني للميزانية المالية المختصرة لسنة 2012.



المصدر : مستخرج من اعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المختصرة لسنة 2012

من خلال الميزانية المختصرة لمؤسسة –جيجل الكاتمية للفلين– لسنة 2012 ، و التمثيل البياني لها يتضح أن أصولها الثابتة إنخفضت إلى 60% و أصولها المتداولة ارتفعت إلى 40% ، وحتى الخصوم تغيرت بشكل ملحوظ إذ أن أموالها الخاصة إنخفضت لتشكل 66.44% من مجموع الخصوم ،ونسبة الديون الطويلة و المتوسطة

زادت لتشكل 29.67% من مجموع الخصوم أما الديون قصيرة الأجل فنسبتها منخفضة ،وهذا ما يدل على إنخفاض شديد في دورة الاستغلال.

2. النسب المالية للسنوات محل الدراسة :

ذكر في الجانب النظري أهم النسب المالية وهي :نسب السيولة ،نسب النشاط ،نسب التمويل ،نسب الربحية و ذكرنا أنواع كل نسبة على حده ،و في هذا الجانب التطبيقي اخترنا أهم النسب و التي رأيناها مناسبة.

2-1 نسب السيولة

من أجل معرفة مدى قدرة أصول المؤسسة المتداولة على مسايرة استحقاق الديون قصيرة الأجل :

2-1-1 نسب التداول :

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} \times 100$$

ويتم حساب هذه النسبة للسنوات 2009،2010،2011،2012 كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول رقم (5.3):نسبة التداول للسنوات محل الدراسة .

السنة / البيان	2009	2010	2011	2012
-أصول متداولة	145 418 860,89	133 497 807,3	131 618 915,12	184 711 152,17
-خصوم متداولة	47 446 404,98	41 250 084,12	47 982 665,23	117 834 011,86
نسبة التداول	3,065	3,236	2,743	10,35

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الميزانيات المختصرة . الوحدة (دج)

من خلال الجدول أعلاه ، نلاحظ أن نسبة التداول من المؤشرات التقريبية لدراسة و تحليل السيولة و ذلك لعدم الإهتمام بتواريخ التسديد و التحصيل .

2-1-2 نسبة السيولة السريعة :

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة- المخزون}}{\text{الديون قصيرة الأجل}} \times 100$$

ويتم حساب هذه النسبة للسنوات 2009،2010،2011،2012 كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول رقم (6.3):نسبة السيولة السريعة للسنوات محل الدراسة .

البيان / السنة	2009	2010	2011	2012
–أصول متداولة	145 418 860,89	133 497 807,30	131 618 915,12	184 711 152,17
–المخزون	58 199 225,75	71 208 317,96	83 293 237,90	108 613 928,18
–ديون قصيرة الأجل	47 446 404,92	41 250 084,12	47 982 665,23	17 834 011,86
نسبة السيولة السريعة	1,838	1,51	1,007	4,267

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المختصرة . الوحدة (دج)

2–1–3 نسبة السيولة الجاهزة:

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = \frac{\text{القيم الجاهزة}}{\text{الديون قصيرة الأجل}} \times 100$$

ويتم حساب هذه النسبة للسنوات 2009،2010،2011،2012 كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول رقم (7.3):نسبة السيولة الجاهزة للسنوات محل الدراسة .

السنة / البيان	2009	2010	2011	2012
–القيم الجاهزة	67 237 815,9	46 193 479,42	16 070 361,72	35 929 192,15
–ديون قصيرة الأجل	47 446 404,92	41 250 084,12	47 982 655,23	17 834 011,86
نسبة السيولة الجاهزة	1,41	1,12	0,335	2,014

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الميزانيات المختصرة . الوحدة (دج)

2–2 نسب النشاط:

لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على الاستخدام الأمثل لأصولها ،وتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات.

2–2–1 معدل دوران مجموع الأصول:

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{مجموع الأصول}}$$

الجدول رقم (8.3) : نسبة معدل دوران مجموع الأصول للسنوات محل الدراسة .

البيان / السنة	2009	2010	2011	2012
–رقم الأعمال	332 203 874,01	256 211 250,64	227 147 063,9	153 772 561,21
–مجموع الأصول	403 500 376,57	417 577 871,87	412 109 561,66	461 798 952,44
معدل دوران مجموع الأصول	0,771	0,6217	0,551	0,332

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الميزانيات المختصرة . الوحدة (دج)

2–2–2– معدل دوران الأصول المتداولة:

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{\text{الأصول المتداولة}}$$

الجدول رقم (8.3):نسبة معدل دوران الأصول المتداولة للسنوات محل الدراسة

البيان / السنة	2009	2010	2011	2012
–رقم الأعمال	332 203 874,01	256 211 250,64	227 147 063,9	153 772 561,21
–الأصول المتداولة	145 418 860,89	133 447 807,30	131 618 915,12	184 711 152,17
معدل دوران الأصول المتداولة	2,284	1,91	1,72	0,832

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الميزانيات المختصرة . الوحدة (دج)

3–2–2 معدل دوران المخزون و متوسط فترة التخزين:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

حيث أن :

$$\text{تكلفة البضاعة} = \frac{\text{رقم الأعمال}}{1,13}$$

(13٪ هو هامش الربح المطبق للسنوات محل الدراسة).

و :

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{مخزون أول مدة} + \text{مخزون آخر مدة}}{2}$$

يتم حساب متوسط فترة المخزون وفق:

$$\text{متوسسط فترة المخزون} = \frac{360}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

ملاحظة :تم حساب تكلفة البضاعة من رقم الأعمال و ليس المبيعات لكون مخزون المؤسسة متنوع في حين أن المبيعات تقتصر على البضاعة التامة الصنع.

الجدول رقم (9.3) : نسبة معدل دوران المخزون و فترة التخزين للسنوات محل الدراسة

البيان / السنة	2009	2010	2011	2012
–رقم الأعمال	332 203 874,01	256 211 250,64	227 147 063,9	153 772 561,21
–تكلفة البضاعة	293 985 729,2	226 735 620	201 015 100,8	136 081 912,6
–مخزون أول المدة	50 763 767,71	58 199 225,75	71 208 313,96	83 293 237,9
–مخزون آخر المدة	58 199 225,75	71 293 237,96	83 293 237,9	108 613 928
–متوسط المخزون	54 481 596,73	64 703 771,83	77 250 777,93	95 953 582,95
معدل دوران المخزون	5,396	3,504	2,602	1,418
متوسط فترة التخزين	66,71 يوم	102,73 يوم	138,35 يوم	253,87 يوم

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الميزانيات المختصرة . الوحدة (دج) .

2-3 نسب الربحية:

2-3-1 نسبة مردودية النشاط:

$$\text{نسبة مردودية النشاط} = \frac{\text{الربح الإجمالي}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

الجدول رقم (10.3) : نسبة مردودية النشاط للسنوات محل الدراسة

البيان / السنة	2009	2010	2011	2012
–الربح الإجمالي	13 820 050,56	7 456 595,38	-10 783 794,03	-35 646 771,81
– رقم الأعمال	332 203 874,01	256 211 250,64	227 147 063,9	153 772 561,21
نسبة مردودية النشاط	0,041	0,0291	-0,0474	-0,2318

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الملاحق رقم (11،12،13،14) الوحدة (دج)

المطلب الثاني :المرحلة النهائية لعملية التدقيق

لأجل لمعرفة العلاقة بين المبيعات و تكلفتها ،قمنا بتطبيق معادلة الأنحدار الخطي البسيط لأحد عشرة سنة و ذلك للفترة الممتدة من (2009/12/31 – 2011/12/31) ،أعتمادا على جدول حسابات النتائج لفترة (2001/12/31–2011/12/31) ،و الخاصة بالمؤسسة (عينة الدراسة) و كان ذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS –16.

1. تعريف البرنامج الاحصائي SPSS :[1]

يعد البرنامج الإحصائي SPSS مختصر (Statistical Package Of social) من أكثر البرامج الإحصائية استخداما من قبل الباحثين في المجالات التربوية و الأجتماعية و الفنية و الهندسية و الزراعية في إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة.

و قد بدأت شوكة (SPSS) باعتماد هذا النظام الذي كان يعمل بحث نظام تشغيل MS– DOS و قد تم تطويره ليعمل في بيئة نظام التشغيل Windows في عام 1993 متلاقيا بذلك الصعوبات التي كانت تواجه العاملين في هذا النظام في بيئة MS– DOS .و قد توالت الإصدارات لهذا النظام التي كان آخرها الإصدار العشرون SPSS 20 حيث يوفر هذا النظام مجالا واسعا للتحليلات الإحصائية و إعداد المخططات البيانية

[1] سعد زغلول بشير : " دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS " ،المعهد العربي للتدريب و البحوث الإحصائية ،العراق ،2003 ،ص ،8.

لتلبية حاجة المختصين و المهتمين في مجال الإحصاء كما يوفر إمكانية تناقل البيانات و برامج Excel وLotus و غيرها من البرمجيات .

2. إيجاد معادلة الأتجاه العام :

لإيجاد معادلة الإتجاه العام قمنا بتحديد المتغيرات و ذلك بالآعتماد على البيانات المالية التاريخية للمؤسسة محل الدراسة.

حيث يمثل : مبيعات البضاعة المتغير التابع و يرمز له ب Y

تكلفة البضاعة يعتبر المتغير المستقل و يرمز له ب x

حيث معادلة الإتجاه العام هي : $\hat{y} = a.x + \mathrm{b}$

$\hat{y}$:المبيعات المقدرة لسنة 2012.

a, b: ثوابت المعادلة و سيتم استخراجهما بالإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS –16–

a : يمثل الميل : $a = \frac{\Delta y}{\Delta x}$

ملاحظات :

- نص المشرع الجزائري على أن يكون هامش ربح المؤسسة الاقتصادية العمومية بين 3٪ و 22٪ ،على أن تتحدد النسبة بناءا على عوامل عدة كالمنافسة و حالة الاقتصاد الوطني .
- أعتمدت مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين على هوامش ربح بين 9٪ و 13٪ للسنوات محل الدراسة
- تم استخراج البيانات للفترة ما بين 2001 و 2008 بالآعتماد على جداول حسابات النتائج.
- تم استخراج البيانات للفترة ما بين 2009 و 2012 من ميزان المراجعة ،ذلك لأن النظام المالي المحاسبي الجديد لا يظهر الحساب 700 في جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة.

و الجدول الموالي يبين توزيع كل من مبيعات البضاعة و تكلفة البضاعة.

الجدول رقم (11.3) : توزيع مبيعات البضاعة و تكلفة المبيعات للسنوات محل الدراسة

السنة / المتغيرات	مبيعات البضاعة	تكلفة البضاعة x
2001	3 116 294,62	2 858 985,89
2002	1 927 345 ,67	1 720 844,36
2003	2 695 005,82	2 406 255,19
2004	4 258 442,56	3 836 434,74
2005	12 070 724,91	11 074 059,55
2006	17 156 590,37	15 739 991,17
2007	8 809 940,97	7 866 018,45
2008	16 272 524,34	14 659 931,84
2009	10 344 579,59	9 154 495,21
2010	10 675 401,44	9 447 257,912
2011	15 276 126,82	13 518 696,3
2012	15 298 844,15	13 538 800,13

الوحدة (دج)

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالاعتماد على الملاحق رقم (3،4،5،6،7،8،9،10،11،12،13،14)

بعد معالجة البيانات باستعمال البرنامج الإحصائي SPSS –16– تم الحصول على النتائج التالية :

جدول رقم (12.3): المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمتغيرات

	عدد المشاهدات	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي
مبيعات البضاعة	11	5,64434	9,3275
تكلفة البضاعة	11	5,10322	8,3894

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (15)

الجدول رقم (13.3): معامل الإرتباط بين المبيعات و تكلفة البضاعة و دلالته الإحصائية.

	تكلفة البضاعة	مبيعات البضاعة
معامل إرتباط بيرسون		
مبيعات البضاعة	.999	1,000
تكلفة البضاعة	1,000	,999
Sig. (1-tailed)		
مبيعات البضاعة	,000	.
تكلفة البضاعة	.	,000
ن: المشاهدات		
مبيعات البضاعة	11	11
تكلفة البضاعة	11	11

المصدر : مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (15)

الجدول رقم (14.3):ب تحليل تباين الانحدار ،اختبار دلالة مربع معامل الإرتباط

Hg		مجموع المربعات	Df	متوسط المربعات	F	Sig.
1	الإنحدار	3,183E14	1	3,183E14	9,777E3	,000أ
	المتبقي	2,930E11	9	3,256E10		
	المجموع	3,186E14	10			

أ . التنبؤ :(الثابت) ، تكلفة البضاعة

ب . المتغير التابع : مبيعات البضاعة

المصدر :مستخرج من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم(15)

جدول رقم (15.3): نتيجة تحليل الانحدار

النموذج		المعاملات الغير الموحدة		المعاملات الموحدة		
		ب	الخطأ.Std	Beta	t	Sig.
1	(الثابت)	52895,792	108433,559		,488	,637
	تكلفة البضاعة	1,106	,011	1,000	98,878	,000

أ. المتغير التابع : مبيعات البضاعة

المصدر: مستخرج من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (15)

من الجداول أعلاه :

قيمة : $a= 1,106$

قيمة : $b= 52895,792$

معامل إرتباط برسون: $R^2=0,999$

و عليه تكون معادلة الانحدار كالآتي : $\hat{y} = 1,106x + 52895,792$

3.إجراء المقارنة بين المبيعات الفعلية و المبيعات المقدرة:

من قوائم المؤسسة محل الدراسة :

x :تكلفة البضاعة لسنة 2012 هي 13 538 844,13 .

y الفعلية :المبيعات الفعلية لسنة 2012 هي 15 298 844,15 .

بتعويض x بقيمته في معادلة الاتجاه :

$$\hat{y} = 1,106(13\ 538\ 800,13) + 52895,792$$

المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة $\hat{y}$	الفرق $e= (y - \hat{y})$
15 298 844,15	15 026 808,74	272 035,41

المبحث الثالث :مناقشة و تحليل النتائج المتحصل عليها

سنقوم من خلال هذا المبحث بتحليل و تفسير النتائج للتأكد من فرضيات الدراسة.

المطلب الأول :تحليل النتائج المتحصل عليها في مرحلة التخطيط

1- نسب السيولة :

و التي تمثلت في نسبة التداول و نسبة السيولة السريعة و نسب السيولة الجاهزة.

ففيما يخص نسبة التداول :فإن كل قيمها تجاوزت (100٪) ،وكانت معظمها متقاربة إلا أن سنة 2012 كانت النسبة كبرة جدا 10.35 و هذا أمر غير طبيعي في مؤسسة ٱقتصادية.

إن هذه النسبة عندما تكون أكبر من الواحد يعني أن المؤسسة تملك رأس مال عامل موجب ،أي أن المؤسسة قادرة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل في مواعيدها ،إلا أن الارتفاع الغير معقول لهذه النسبة يعكس سوء إدارة أموال المؤسسة و عجزها عن توظيف الأموال في استثمارات جديدة ،فهذا الفائض في رأس المال العامل إنعكست آثاره سلبا على ربحية المؤسسة.

النسبة المعيارية ½ ،و السبب في تجاوز هذه النسبة للواحد هو كون المؤسسة محل الدراسة مؤسسة عمومية و أن الخصوم المتداولة أو الديون قصيرة الأجل تكون صغيرة ،لأنه لا توجد هناك قروض مقدمة من البنوك للمؤسسة محل الدراسة ،و أن معظم أموالها الدائمة متكونة من اللأموال الخاصة

و بمقارنة النسب للسنوات 2009 –2010 –2011 –2012 – نجد أن نسب السنوات الثلاثة الأولى متقاربة إلا أنّ نسبة سنة 2012 و التي كانت 10,35 ،و عند التحقق من سبب ٱرتفاع النسبة و بالإطلاع على ميزانية المؤسسة و جدول حسابات النتائج لسنة 2012 تبين أنها حققت خسائر قدرت ب 35 646 771,82 و أن نشاطها و إنتاجها تراجع بصفة ملحوظة ليبلغ أدنى قيمة له سنة 2012،بالإضافة إلى إحتفاظ المؤسسة بمخزون جد عال قدر ب 108 613 928,18 سنة 2012 ،وهذا ما يفسر الإرتفاع الغير معقول في نسبة التداول.

أما فيما يخص نسبة السيولة السريعة :فتشير قيمتها إلى أنها متقاربة نوعا ما في السنوات 2009، 2010 2011 حيث كانت 1,838 ،1,51 ،1,007على الترتيب ،و كلها كانت أكبر من النسبة المعيارية (1) أي أن المؤسسة قادرة على مواجهة إلتزاماتها قصيرة الأجل دون بيع مخزوناتها ،و بالرغم من أن المؤسسة لديها كمية كبيرة من المخزون السلعي ،إلا أن سنة 2012 تميزت بأرتفاع هذه النسبة و التي قدرت ب 4,267هذا يعني أن :

هناك فائض في رأس فائض في رأس المال العامل و أن المؤسسة مخل الدراسة غير قادرة على ٱستثمار أموالها و أن تحتفظ بأموال معطلة سوف تؤدي إلى تكرار تحقيق خسائر في المستقبل.

أما نسبة السيولة الجاهزة :فقد كانت في سنتي 2009 و 2010 ،1,41 و 1,12 على الترتيب و هو ما يعكس قدرة المؤسسة على الوفاء بٱلتزاماتها قصيرة الأجل بالٱعتماد على القيم الجاهزة أي النقدية في البنك و في صندوق المؤسسة ،إلا أن هذه النسبة تراجعت في 2011 لتسجل 0,335 أي أن القيم الجاهزة قل من الديون قصيرة الأجل ،كما أن المؤسسة قادرة على الٱلتزام بديونها قصيرة الأجل بالٱعتماد فقط على النقديات الفورية إلا أن ٱرتفاع هذه النسبة في 2012 يعكس ضعف في السياسة الاستثمارية للمشروع خصوصا أن ٱرتفاع هذه النسبة تشير إلى وجود أموال عاطلة بدون ٱستثمار ،و بالتالي تراجع ربحية المؤسسة.

2 – نسب النشاط :

بالنسبة لمعدل دوران مجموع الأصول :فمن خلال النتائج المتحصل عليها في سنوات الدراسة ،تبين مقد رة أصول المؤسسة على توليد المبيعات من خلال إستخدام مجموع أو إجمالي أصولها ،و تبين إلى أن كل 1 دج من الأصول في سنة 2009 يحقق مبيعات قدرها 0,771 دج ،أما سنة 2010 فإن 1 دج يحقق مبيعات قدرها 0,6217 دج ،أما سنة 2011 فإن 1 دج يحقق مبيعات قدرها 0,551 دج ،و في سنة 2012 حقق 1دج من أصول المؤسسة مبيعات قدرها 0,332 دج ،و بالتالي فسنة 2009 كانت الأفضل ،ومن خلال المقارنة يتضح أن هذه النسبة في تناقص مستمر ،و كانت أدنى نسبة في 2011 و 2012 و هو ما يفسر الخسارة المحققة في السنتين الأخيرتين ،و السبب في هذا الإنخفاض هو وجود أصول غير مستغلة.

أما فيما يخص معدل دوران الأصول المتداولة :فقد كان 2,84 ،1,91،1,72 ،0,832 لسنوات الدراسة 2009 2010 ،2011 ،2012 على الترتيب ،و بمقارنة هذه النتائج نلاحظ أنها تتناقص من سنة إلى أخرى وهذا ما يعني أن الأداء التشغيلي للمؤسسة في إنخفاض مستمر.

فكلما زاد عدد مرات الدوران كلا دل على زيادة إنتاجية الدينار الواحد المستثمر في الاصول المتداولة في خلق المبيعات ،و من خلال المقارنة نلاحظ أن سنة 2009 كانت أفضل إذ أن 1 دج حقق من الأصول المتداولة حقق 2,284 ،أما في سنتي 2010 و 2011 فإن 1 دج حقق 1,91 ،1,72 على التوالي ،لتكون أضعف نسبة في سنة 2012 و التي كانت 1 دج من الأصول المتداولة خلق 0,832 دج من المبيعات ،و هذا بسبب انخفاض في رقم أعمال المؤسسة و قابلها ٱرتفاع كبير في المخزون.

و بالنسبة لمعدل دوران المخزون فقد كان 5,396 في 2009 و 3,504 في 2010 و 2,602 في 2011 و كانت في 2012 ، 1,418 ،نلاحظ من خلال مقارنة هذا النسب أنها في انخفاض مستمر أي أن المخزون

يستغرق مدة طويلة لتصريفه و بيعه ،و كلما نقصت هذه النسبة كلما زادت فترة للتخزين ،أي زادت مدة الإحتفاظ بالبضاعة في المخازن ،و كانت أكبر نسبة هي 693,5 سنة 9002 أي متوسط فترة التخزين كان 17,66يوم و هي أقل فترة في سنوات الدراسة إلّا أنها إرتفعت في السنوات الموالية لتصل إلى أقل نسبة 814,1 أي أكبر فترة تخزين و التي قدرت ب 78,352يوم سنة 2102 ،و هذا يفسر الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تصريف مخزوناتها ،ما أدى إلى تحقيق خسائر في سنتي 1102 ،2102 و هذا التراجع أيضا ناتج عن تراجع نشاط المؤسسة و قلة المواد الأولية.

فمخزون المؤسسة محل الدراسة يتكون من نوعين الفلين و المواد العازلة ، فسرعة دوران مخزون الفلين عالية لكون الطب عليه كبير جدا ،إلا أن النوع الثاني من المخ زون المواد العازلة فتسويقه بطيء و ذلك راجع لآشتداد المنافسة و ظهور مؤسسات جديدة في السوق تنتج نفس المنتوج و بأسعار أقل لكونها مؤسسات خاصة و ٱستفادت من عدة آمتيازات في إطار دعمها من طرف الدولة

و يمكن القول أن معدل الدوران هذا مؤشر على عدم قدرة إدارة المؤسسة على إبقاء المخزون في أدنى مستوى له ،و عدم قدرتها على تصريف البضائع بسرعة و هذا ما يعيق السيولة و الربحية لأن الأموال المستثمرة في المخزون كبيرة ،و تحمل المؤسسة خسائر ناتجة عن التلف أو عن تجميد أموال فيه ،فٱحتفاظ المؤسسة بمخزون فائض أو متقدم بحملها تكلفة تمويل إضافية كما يعد ذلك "استثمار غير منتج بلا عائد".

3 – نسب الربحية :

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (10.3) ،نلاحظ أن مردودية النشاط خلال دورة 2009 كانت0,410 أي أن الدينار من رقم أعمال المؤسسة يحقق ربح إجمالي قدره 0,041 دج ،أما سنة 2010 فنسبة مردودية النشاط كانت أقل من سنة 2009، بينما السنتين الأخيرتين حققت المؤسسة خسائر و هذا ما يفسر الإشارة السالبة لنسبة مردودية النشاط ، إذ أنه في سنة 2011حقق الدينار الواحد من رقم الأعمال خسارة 0,0474 و في سنة 2012 حقق 1دج خسارة 0,2318 دج.

و بالفحص و التدقيق عن سبب الفروقات الكبيرة الموجودة بين قيم النسب المالية للسنوات محل الدراسة تبين أنها تعود لتراجع نشاط المؤسسة ،و نقص المواد الأولية بالنسبة لمنتوج الفلين و صعوبة تسويق المنتوج الثاني والمتمثل في المواد العازلة و هذا راجع إلى اشتداد المنافسة ،حيث كانت المؤسسة محل الدراسة هي الرائدة في القطاع إلا أن ظهور المؤسسات الخاصة أدي إلى تراجع مبيعات المؤسسة و تحقيقها لخسائر في السنوات الأخيرة.

المطلب الثاني :تحليل النتائج المتحصل عليها في المرحلة النهائية

في هذه المرحلة تطلعنا إلى قياس و تحديد درجة و اتجاه العلاقة بين مبيعات البضاعة و تكلفة المبيعات و قمنا بعد ذلك باستخدام العلاقة الموجودة في التنبؤ بقيمة مبيعات البضاعة لسنة 2012 بدلالة تكلفة البضاعة لنفس السنة و مقارنتها مع المبيعات الفعلية المسجلة ف قوائم المؤسسة و ذلك للوقوف على أي انحراف أو خطأ في حالة ما كان الفرق بين المبيعات المقدرة و الفعلية كبيرا.

و بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS-16 ،و بعد إدخال المتغيرين X,Y حيث :

Y :هو *المتغير التابع و يمثل مبيعات البضاعة*

X :هو المتغير المستقل و يمثل تكلفة البضاعة.

تحصلنا على النتائج التي تم عرضها في المبحث السابق ،في حين سنقوم في هذا المطلب بتحليل تلك النتائج.

- من خلال الجدول رقم(3-12) :المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمتغيرات و كانت قيمة كل من المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل من مبيعات البضاعة و تكلفة البضاعة كالتالي:

الوسط الحسابي لمبيعات البضاعة : 9, 3275 .

الوسط الحسابي لتكلفة البضاعة : 8,3894 .

الانحراف المعياري لمبيعات البضاعة : 5,64434 .

الانحراف المعياري لتكلفة البضاعة : 5,10322 .

بمقارنة كل من الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمبيعات و تكلفة البضاعة ،نلاحظ أن القيم متقاربة هذا ما يسمح لنا بالقول بأن المتغيرين (المستقل و الثابت) محل الدراسة تربطهما علاقة لكون البيانات والمعطيات التي سمحت بالحصول على النتائج هي لنفس السنوات و من نفس الوحدة (دج).

- أما قيمة معامل الارتباط لبيرسون R بين مبيعات البضاعة و تكلفة المبيعات فيبينها الجدول رقم (3-13)

$$r = +0,99$$

و هذا ما يدل على وجود علاقة طردية شبه كاملة بين متغيري الدراسة (مبيعات البضاعة و تكلفة البضاعة) أي أنه كلما زادت قيمة تكلفة البضاعة يجب أن تقابلها زيادة في قيمة مبيعات البضاعة وأن كل نقصان في تكلفة البضاعة يجب أن يقابله نقص في مبيعات البضاعة ،و بالفعل عند تعويض قيمة" X *"تكلفة البضاعة في معادلة الانحدار تحصلنا على* Y " مبيعات البضاعة و كانت العلاقة طردية ،فقد زادت *قيمة تكلفة البضاعة*

عنها في السنوات السابقة و بالمقابل زادت قيمة مبيعات البضاعة ،و هذا ما يؤكد العلاقة الطردية الموجبة بين متغيري الدراسة .

•من الجدول (3– 14) :تحليل تباين الانحدار ،اختبار دلالة مربع معامل الارتباط « ANOVA» نستخرج معامل التحديد coefficient of détermination و يرمز له ب R^2 ،و يعتبر مقياسا لجودة توفيق النموذج حيث : $0 \leq R^2 \leq 1$

و يحسب من جدول تحليل التباين كما يلي :

$$R^2 = \frac{SSR}{SST} = \frac{3,183}{3,186}$$

$$R^2 = 0,999$$

و تفسير هذا أن: 99 ٪ من الانحرافات الكلية في قيم المتغير " Y " أي مبيعات البضاعة تفسرها العلاقة الخطية أي نموذج الانحدار.

و أن 0,01 ٪ من التباينات يرجع إلى عوامل عشوائية ،كأن تكون هناك متغيرات لم تدرج في هذا النموذج لكن قيمة R^2 تقريبا مساوية لـ 100 ٪ و هذا ما يدل على جودة توفيق النموذج و أن العلاقة الموجودة بين المبيعات و تكلفة البضاعة قوية و طردية و بعبارة أخرى فإن مبيعات المؤسسة تحددها تكلفة البضاعة ب 99٪ و 0,01 ٪ هناك عوامل أخرى مهملة.

و يتصف معامل التحديد R^2 بأنه لو أضيف متغير مستقل آخر للنموذج فإن قيمته سترتفع حتى لو لم تكن هناك أهمية للمتغير المستقل في النموذج ،حيث أن إضافة متغير مستقل إلى النموذج بخلاف تكلفة البضاعة سيؤدي إلى زيادة R^2.

و في حالتنا هذه فإن قيمة R^2 تقريبا تساوي الواحد الصحيح و هي الحد الأعلى وبالتالي لا يمكن إضافة متغير مستقل آخر من غير تكلفة المبيعات.

- من خلال الجدول رقم (3–15) :نتيجة تحليل الانحدار ،تستخرج قيمة a و b حيث :

و عليه يمكن كتابة النموذج :

$$\hat{y} = 1,106\ x + 52\,895,792$$
$$(0,11) \quad (108433,559)$$

و عليه فمعلمة الميل تشير إلى أن زيادة تكلفة البضاعة بدينار واحد من المفروض أن تؤدي إلى زيادة المبيعات ب 1,103 دج.

ملاحظة :

إن الأرقام داخل الأقواس تمثل الخطأ المعياري للمعلمة المقابلة.

و من خلال الملحق رقم (15) يمكن كتابة فترة الثقة 95 ٪ للحد الثابت كما يلي :

$$(-192397,960 \leq B \leq 298189,544) = 95\%$$

كما يمكن كتابة فترة الثقة لمعلمة الميل كما يلي :

$$(1,080 \leq B \leq 1,131) = 95\%$$

ملاحظة :

نعني بالفترة مجموع القيم التي تقع بين قيمتي مبيعات البضاعة و تكلفة البضاعة ،و المقصود بالفترة هنا التي تشمل قيمة المعلمة المجهولة و هي قيمة المبيعات باحتمال معلوم ،فيمكننا تقديرها بفترة يصاحبها مقدار ثقة معلوم (95 %) ،و الثقة هي مقدار الاحتمال الذي نثق به و يسمى بمعامل الثقة.

و في دراستنا استعملنا ثقة معيارها 95 % لكون العينة محل الدراسة جزء صغير من المجتمع فيصعب التأكد 100% من صحة الفترة .

معامل الثقة 95 % يعني بأننا نتوقع 95 % من الحالات ستكون معلمة المجتمع تقع بين الحد الأدنى والأعلى في حين 5 % تقع خارجها .

- عند حسابنا لـ $\hat{y}$ (المبيعات المقدرة) لسنة 2012 و مقارنتها مع المبيعات الفعلية لنفس السنة ،تبين أن هناك فرق بين القيمتين و هذا الفارق ليس بالكبير و لا يستدعي منا القيام بفحص دقيق للبندين محل الدراسة و ذلك لكون هذا الفرق يرجع إلى الخطأ العشوائي e .

$$e = (y - \hat{y}) \quad \text{حيث}$$

هذا الفرق ليس لوجود تلاعبات في حسابات المؤسسة ،لكن لكونها لا تستعمل هامش ربح ثابت بل في كل سنة تستعمل هامش ربح معين و ذلك حسب الوضع الاقتصادي للبلاد و شدة المنافسة ،و هذا ما يفسر وجود فرق بين المبيعات المقدرة و المبيعات الفعلية.

خلاصة الفصل:

خلصنا في الأخير إلى اسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي من خلال دراسة تطبيقية في مؤسسة– جيجل الكاتمية للفلين– .

فآستعنا بالإجراءات التحليلية في مرحلتين هما مرحلة التخطيط و المرحلة النهائية ،حيث قمنا بتطبيق أسلوب تحليل النسب المالية في مرحلة التخطيط و ذلك لأهميته في إبراز نقاط القوة والضعف في المؤسسة محل الدراسة و معرفة العلاقة التي تربط بعض الحسابات ،و حاولنا الوقوف على الحالات الشاذة التي رأيناها تستجوب فحصا أوسع و أكثر دقة.

و في المرحلة النهائية قمنا بآستعمال أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط بين مبيعات البضاعة و تكلفة البضاعة و ذلك للسنوات من 2001/12/31 إلى 2011/12/31 ،و تنبأنا بمبيعات البضاعة لسنة 2012 انطلاقا من التكلفة و تم مقارنتها مع المبيعات الفعلية لسنة 2012.

تناول موضوع بحثنا هذا دراسة و تحليل أهم جوانب الإطار النظري لعملية التدقيق المحاسبي ،حيث عمدنا إلى إبراز مفاهيم التدقيق المحاسبي ،معاييره و مسار أداء العملية ،و من خلال هذا البحث حاولنا أيضا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالإجراءات التحليلية بالتطرق إلى مفاهيمها الأساسية و الأدوات المستخدمة فيها كما بينا فعالية إستخدام هذه الإجراءات في مراحل التدقيق المحاسبي.

و من خلال دراستنا الميدانية حاولنا الوقوف على المراحل التي يستعان فيها بالإجراءات التحليلية عند أداء عملية التدقيق ،و تطبيق أداتين من أدوات الإجراءات التحليلية و هما النسب المالية و تحليل الإنحدار الخطي البسيط.

النتائج :

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها من الدراسة النظرية و التطبيقية فيما يلي :

- التدقيق المحاسبي عملية منتظمة تعتمد على الفكر و المنطق ،فهي نشاط يجب التخطيط له و تنفيذه بأسلوب منهجي سليم و ليس بطريقة عشوائية.
- إن تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق المحاسبي و هو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة.
- تمثل الإجراءات التحليلية أحد نوعي إختبارات الفحص الجوهري.
- تعتمد الإجراءات التحليلية على دراسة العلاقة بين البيانات للوصول إلى دليل على صحة البيانات الواردة بالدفاتر المحاسبية و في القوائم المالية.
- تقوم الإجراءات التحليلية على أساس وجود علاقة بين الأرصدة و إستمرار وجود هذه العلاقة في المستقبل.
- الإجراءات التحليلية تعتبر أداة قوية و مفيدة لتوجيه الإنتباه إلى مواطن الأخطاء.
- تسمح الإجراءات التحليلية بتحديد الحسابات التي تحتاج فحص أكبر و الحسابات التي لا تحتاج لذلك هذا يؤدي إلى خفض ساعات عمل المدقق و بالتالي خفض تكلفة عملية التدقيق.
- تكامل الإجراءات التحليلية مع مراحل عملية التدقيق ذاتها ،حيث يتم إستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط و مرحلة التنفيذ و كذا مرحلة تقييم نتائج عملية التدقيق .

- توجد عدة طرق يمكن إستعمالها لتنفيذ الاجراءات التحليلية ،إذ يمكن إستعمال مقاييس أو أدوات وصفية غير كمية و أساليب إحصائية بسيطة كتحليل النسب المالية و أساليب إحصائية متطورة كتحليل الإنحدار و تحليل السلاسل الزمنية.
- الإعتماد على تحليل الإنحدار في الإجراءات التحليلية يسمح بتقييم معقولية الأرصدة من خلال مقارنة قيمة الأرصدة المتوقعة مع ما يقابلها من الأرصدة الفعلية .
- إستخدام الإجراءات التحليلية يمكن من التنبؤ بمعلومات مالية من خلال الإعتماد على معلومات غير مالية .
- يمكن للإجراءات التحليلية الكشف عن العسر المالي للمؤسسة محل التدقيق ،و التنبؤ إما بإستمرارية أو عدم الإستمرار في النشاط.
- تعطي الإجراءات التحليلية صورة أكثر دقة و موضوعية عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق.
- إمكانية تطبيق الإجراءات التحليلية في المؤسسة محل الدراسة بالشكل الذي يحقق معه تقليل الأخطاء و يؤدي إلى الإطمئنان عن عدالة و موضوعية القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج التي توصلنا إليها يمكن إثبات عدم أو صحة الفرضيات التي تم طرحها :

فالفرضية الأولى : يتم إستخدام الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية التدقيق.

تبين عدم صحتها فالإجراءات التحليلية يستعان بها في جميع مراحل عملية التدقيق المحاسبي إلاّ أنها تعتبر مطلوبة بشكل جوهري في مرحلة التخطيط و المرحلة النهائية في حين تبقى إختيارية في مرحلة التنفيذ.

أما الفرضية الثانية : تسمح الإجراءات التحليلية بالتنبؤ بإستمرارية المؤسسة.

يمكن الجزم بصحتها لكون أن الإجراءات التحليلية تسمح بتشخيص الوضع المالي للمؤسسة محل التدقيق بالإضافة إلى كون أن الإجراءات التحليلية تعتمد على أساليب إحصائية متطورة كتحليل السلاسل الزمنية وتحليل الانحدار و كلا الأسلوبين يسمح بالتنبؤ بإستمرارية المؤسسة ،بشرط حسن إختيار المتغيرات المكونة لنموذج الدراسة.

في حين الفرضية الثالثة : تدرك المؤسسات الإقتصادية الجزائرية أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية تبين عدم صحتها ،فالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية لا تقوم بتطبيق هذه الإجراءات و لا تدرك أهميتها و كان بإمكان المؤسسة محل الدراسة إستعمال الإجراءات التحليلية و ذلك للوقوف على الأسباب الفعلية للخسائر المحققة في سنتي 2011 و 2012 و محاولة تدارك النقائص.

التوصيات :

و على إثر هذه الدراسة يجدر بنا تقديم مجموعة من التوصيات و التي نراها أساسية :

- قيام الجامعات الجزائرية بتطوير خططها و برامجها و أن تولي علم التدقيق أهمية بما يكفل تخريج من هم قادرين على مزاولة المهنة و القدرة على مواكبة تطورها عالميا.
- تشجيع الطلاب على إعداد المزيد من البحوث الميدانية في هذا المجال و ذلك لمتابعة تطور فعالية و كفاءة و إقتصادية الإجراءات التحليلية و توفير مرجع علمي نظري ،ليكون الخطوة الأولى نحو التطبيق الفعلي و العملي لها من قبل المدققين في الجزائر.
- على مدققي الحسابات في الجزائر بذل المزيد من العناية المهنية أثناء الحصول على أدلة الإثبات من خلال الإجراءات التحليلية.
- ضرورة إصدار معايير محلية تنظم مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر حتى نواكب الدول المتقدمة في مجال المحاسبة و التدقيق المحاسبي ،من خلال تفعيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

آفاق الدراسة :

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع طرحا يتعلق بالمراحل التي يستعان فيها بالإجراءات التحليلية عند أداء عملية التدقيق ،غير أنه من المستحيل تناول كل الجوانب المتعلقة بالإجراءات التحليلية في هذه الدراسة وهو الامر الذي يتطلب دراسات مكملة :

- كفاءة إستخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق حسابات المؤسسات الصناعية.
- مدى إستعمال الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجزائر.
- تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للمؤسسات العمومية.

قـائـــمة المراجـع

أولا : المراجع بالغة العربية

أ- الكتب :

1). أحمد أنور ،مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و العملية ،مؤسسة شباب الجامعة ،الاسكندرية مصر.

2). أحمد حلمي جمعة:المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان 2009.

3). أحمد حلمي جمعة :"تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية ،الطبعة الأولى ،دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2009.

4). أحمد عبد الله اللحلاح ،محمود أبو بكر: "البحث العلمي" ،الدار الجامعية ،الاسكندرية مصر،2002.

5). أيمن محمد صبري شعبان :مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية ،دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع ،الاسكندرية ،مصر ،2010.

6). ألفين أرينز ،جمس لوبك ،ترجمة محمدعبد القادر الديسطي ،أحمد حامد حجاج : " المراجعة مدخل متكامل " ،دار المريخ للنشر ، السعودية ،2002.

7). العجيلي سركز ،عياد أمطير:"البحث العلمي ،أساليب وتقنيات" ،دار الكتب الوطنية ،طرابلس 2002.

8). أمين السيد لطفي :"الإتجاهات الحديثة للمراجعة و الرقابة على الحسابات " ،دارا لنهضة العربية القاهرة ،مصر.

9).أمين السيد لطفي: " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر 2006.

10). أمين السيد لطفي : " المراجعة باستخدام التحليل الكمي و نظم دعم القرار " ،دار النهضة العربية مصر 1998.

11). أمين السيد لطفي : " التحليل المالي لأغراض تقييم و مراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة " الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2005.

12). جيلاني جلاطو : " لاحصاء ،تمارين ومسائل محلولة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 1999.

13). هشام أحمد حسبو : " الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و المحاسبة " ،مكتبة عين الشمس مصر.

14). وليام توماس ،أمرسون هنكي ،ترجمة أحمد حجاج ،كمال الدين سمير : " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ،دار المريخ ،المملكة العربية السعودية.

15). وليد الحيالي : " الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي " ،مؤسسة الرواق للنشر و التوزيع ،عمان 2004.

16). حمزة محمود الزبيدى:"التحليل المالي ،تقييم الأداء و التنبؤ بالفشل" ،مؤسسة الوراق ،عمان 2004.

17). حسين القاضي ،حسين دحدوح ،أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان الأردن ،1999.

18). حسين ياسين طعمة ،إيمان حسين حنوش :"أساليب الاحصاء التطبيقي " ،دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان ،2009

19). طارق عبد العال حماد : " موسوعة معايير المراجعة ،شرح معايير المراجعة الدولية و الامريكية و العربية ، تخطيط و أداء عملية المراجعة " ،الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007.

20). يونس زين ،مصطفى عوادي : " المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية " ،مطبعة سخري ،الجزائر، 2011 .

21). يوسف جربوع :"مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق " ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان 2000.

22). مبارك لسلوس :"التسيير المالي " ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية ،الجزائر ،2004.

23). محمد الفيومي :"مراجعة النظم المحاسبية المستخدمة للحاسب " ، دار الاشعاع للنشر و التوزيع الأردن ،2003.

24). محمد السيد سرايا : " أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري – المعايير و القواعد– مشاكل التطبيق العملي " ، دار المعرفة الجامعية الاسكندرية مصر ،2002.

25). محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي : " المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية " ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية ،الجزائر ،2006.

26). محمد بوتين : " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية ،الجزائر،2008.

27). محمد محمود عبد المجيد و آخرون : " المراجعة و تقييم النظم الجودة و المعلومات " ،جامعة عين الشمس ،مصر ،1998.

28). محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال :الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحاسبات ،الدار الجامعية الاسكندرية ،مصر ،2000 .

29). محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي : " المراجعة الخارجية " ،الدار الجامعية الاسكندرية ،مصر ،2002.

30). محمد سمير الصبان ،عوض لبيب فتح الله : " الأصول العلمية و المنهجية للمراجعة " ،الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع ،الاسكندرية ،مصر، 1996.

31). محمد عبد الرحمن إسماعيل : " تحليل الانحدار الخطي " ،الإدارة العامة للطباعة و النشر بمعهد الإدارة العامة ،السعودية ،2001 .

32). محمد صالح الحناوي :"الإدارة المالية و التمويل "،الدار الجامعية ،الاسكندرية،مصر ،1998.

33). منصور أحمد البدوي ،شحاتة السيد شحاتة : " الاتجاهات الحديثة في المراجعة " ،الدار الجامعية الاسكندرية ،2003.

34). نواف محمد عباس الرماحي :مراجعة المعاملات المالية ،دار الصفاء للنشر و التوزيع ،عمان الأردن ،2009.

35). سمير كامل محمد :أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر ،1999.

36). سعد زغلول بشير :"دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS " ،المعهد العربي للتدريب و البحوث الإحصائية ،العراق ،2003.

37). عاطف وليم اندرسون : "التمويل و الإدارة المالية للمؤسسات" ،دار الفكر الجامعي ،الاسكندرية 2006.

38). عبد الوهاب نصر علي : " خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصريةو الدولية و الأمريكية " ،الجزء الأول ،الدار الجامعية الاسكندرية ،2001.

39). عبد الفتاح الصحن ،محمد ناجي درويش :"المراجعة بين النظرية و التطبيق" ،الدار الجامعية الاسكندرية ،2004.

40). عدنان حسين الجادري : " الإحصاء الوصفي في العلوم التربوية " ،دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان ،2007.

41). عدنان تايه النعيمي ،أرشد فؤاد التميمي : " التحليل و التخطيط المالي ،اتجاهات معاصرة "،دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع الأردن ،2008 .

42). علي عباس : " الإدارة الالية في منظمات الأعمال " ،مكتبة الرائد العلمية ،عمان ،2002 .

43). على ثناء القباني : " مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونيا " ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر 2007 .

44). رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات : " علم تدقيق الحسابات العملي" دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،عمان ،الأردن .

45). ثابت عبد الرحمن إدريسي :"بحوث التسويق أساليب القياس و التحليل و اختبار الفروض" ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2005.

46). خالد أمين عبد الله : " علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية " ،دار وائل للنشر و التوزيع عمان ،الأردن ،2007.

47). خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي : " علم تدقيق الحسابات النظري و العملي " ،دار المستقبل للنشر و التوزيع ،الأردن ،2009.

48). غسان فلاح المطارنة :تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ،عمان الأردن ،2009.

بـ – الدوريات :

49). عبد الستار عبد الجبار الكبيسي : " تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة " ،مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية.الأردن ،2008 .

جـ – مواقع الإنترنث:

50). بختي ابراهيم :"الدليل المنهجي في اعداد و تنظيم البحوث العلمية "،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة وثيقة انترنت متوفرة على الموقع Attp://bbekhti :online.fr/tro pdf/guide de methodologie.pdf.

ثانيا : المراجع بالغة الفرنسية:

A– OUVRAGES

51). Alain Mihol : " Les audits financiers –comprendre les mécanismes du control légal " ,édition d'organisation Paris,France 1999.

52). Chadefaux .M :" l'audit fixal " ,litec ,paris ,France .

53). Raffe geau jean ,Piere du fils et Ramon Gonzales :" Audit et control de comptes " ,public-union édition ,paris ,France .

54). Reda Khelassi :l'audit interne-audit opérationnel-,Houma ,Alger ,2005.

55) Robert Obert : "Révision et certification des complet " , dunod ,paris France.

الملحق رقم (1) :البطاقة الفنية للمؤسسة

Fiche technique

Dénomination :

JIJEL LIEGE ETANCHEITE

J.L.E

Ex. Entreprise Nationale des Lièges - 521-

Filiale de l'E . A. G . R

Au Capital de 351.175.000 DA

14.047 Actions d'une valeur nominale de 25.000 DA

Actionnaire unique : E . A. G . R

Date de mise en exploitation :

- **Avril 1978 : Pour la chaîne de Liège**
- **Septembre 1988 : Pour la chaîne de bandes d'étanchéité**

Constructeurs :

- **O.C.C.R – Inter G – France - pour la Chaîne Liège**
- **VILLAS – Autriche - pour la Chaîne Bitume**

Capacités de production :

- **Produits d'isolation en liège: 27.000 m^3 (3 x 8)**
- **Produits d'étanchéité : 3.000.000 m^2 (3 x 8)**

Consommations Liège Brut : 25.000 Qx/An – 1 Equipe

Superficie

Surface Totale : 46.554 M^2

- **Surface bâtie : 10.548 M^2 → 22,74%**

Dont :

9.793 M^2 Bâtiments techniques
786 M^2 Bâtiments Administratifs

- **Acte de propriété du terrain :**

Acte de vente N°219/95 du 02/07/1995 enregistré le 29/07/1995 Vol.01 Fo.50 est publié le 23/08/1995 Vol.69 N°24

Gamme de produits :

- **Produits d'isolation :**

  - **Liège aggloméré noir expansé pur**
  - **Granulés de liège noir 4/16**
  - **Granulés de liège blanc 4/16**

- **Produits d'étanchéité :**

  - **Pax aluminium 40 V.V & 30 V.V**
  - **Pax aluminium 40 T.J & 30 T.J**
  - **Carton feutre 36.S & 27.S**
  - **36 S – V.V Avec Fil de Renfort**

Procédés Technologiques

Chaîne Liège :

- Le procédé de fabrication utilisé est le système " STEAM BAKED " qui consiste à effectuer une cuisson et expansion du granulé de liège à l'aide de la vapeur surchauffée, à une pression comprise entre 0,86 et 1,2 bars et une température de 380° à 400°. Ce procédé comporte trois grandes phases : Trituration, Agglomération et Finition.

Chaîne Etanchéité :

Le procédé de fabrication est basé sur l'enrobage d'une armature en carton feutre, voile de verre, tissu de verre ou toile de jute, à l'aide d'un produit bitumineux. Pour éviter le collage entre spires à l'enroulement, un produit anti-adhérent (sable) peut recouvrir une ou deux faces; pour le pax aluminium la membrane comporte sur une face une mince pellicule d'aluminium de 0,08 mm.

الملحق رقم (2) : البلدان المصدر إليها المنتوج

Exportations :

Liège Aggloméré Noir Expansé Pur

Pays	Année 2007	Année 2008	Année 2009	Année 2010	Année 2011	Année 2012
Espagne, Italie, France, Tunisie	503.585 Euros	531.614 Euros	472.829 Euros	327.664 Euros	266.080 Euros	Néant
En Physique	5.186 M^3	5.526 M^3	4.359 M^3	2957 M^3	2316 M^3	Néant

Effectif employé :

86 Agents (Au 31/12/2012)
Dont 39 permanents et 47 contractuels

Trésorerie :

- Découvert bancaire : **Néant**
- Dettes fiscales/parafiscales : **Néant**

الملحق رقم (3) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2001

Code : U06 TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS Tableau N° 02

Entreprise : JIJEL LIEGE ETANCHEITE Exercice arrêté au : 31/12/2001

CPTE	D E S I G N A T I O N	D E B I T	C R E D I T
70	VENTES DE MARCHANDISES		3 116 294.62
60	MARCHANDISES CONSOMMEES	2 058 047.44	
80	MARGE BRUTE	2 058 047.44	3 116 294.62
80	MARGE BRUTE		1 058 247.18
71	PRODUCTION VENDUE		198 300 783.77
72	PRODUCTION STOCKEE		6 978 086.33
73	PRODUCTION ENTREPRISE ELLE-MM		198 054.82
74	PRESTATIONS FOURNIES		1 167 242.83
75	TRANSFERT CHARGES PRODUCTION		469 447.15
61	MATIERES FOURNIT CONSOMMEES	148 475 899.23	
62	SERVICES	6 696 708.07	
81	VALEUR AJOUTEE	155 172 607.30	208 171 862.08
81	VALEUR AJOUTEE		52 999 254.78
77	PRODUITS DIVERS		22 922.15
78	TRANSFERT CHARGES EXPLOIT		654 467.73
63	FRAIS DE PERSONNEL	39 407 680.61	
64	IMPOTS ET TAXES	4 595 712.74	
65	FRAIS FINANCIERS	200 801.24	
66	FRAIS DIVERS	970 210.15	
68	DOTATIONS AMORT PROVISION	2 843 511.56	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	48 017 916.30	53 676 644.66
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		13 771 980.26
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	13 544 466.93	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	13 544 466.93	13 771 980.26
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		5 658 728.36
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		227 513.33
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		5 886 241.69
889	IMPOTS SUR LES BENEFICES		
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		5 886 241.69

EL BASSIT Tirage du: 08/02/03 à : 10:40

سجل تجاري للقطاع الخاص
دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

EPE ENLiege Spa
Code : U06
Comptabilité: JIJEL LIEGE ETANCHEITE

B I L A N au : 31/12/2001

Tableau N° 01
Exercice arrêté au : 31/12/2001

	A C T I F	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENT	MONTANT NET		P A S S I F	MONTANT
	INVESTISSEMENTS					FONDS PROPRES	
20	FRAIS PRELIMINAIRES				10	FONDS SOC OU PERSONNEL	157 350 000.00
21	VALEURS INCORPORELLES				12	PRIMES D'APPORTS	1 460.10
22	TERRAINS	623 317.00		623 317.00	13	RESERVES	
					14	SUBVENTIONS	
					15	ECARTS DE REEVALUATION	
					16	TRANSFERT PATRIMOINE	
24	EQUIPEMENTS PRODUCTION	282 935 487.32	273 883 890.70	9 051 596.62	17	LIAISON INTER-UNITES	
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	504 429.06	357 306.47	147 122.59	18	RESULTATS INST AFFECT	-17 975 119.63
28	INVESTISSEMENTS EN COURS	18 660.00		18 660.00	19	PROVISIONS PERTE/CHARGE	969 249.68
	T O T A L 2	284 081 893.38	274 241 197.17	9 840 696.21		T O T A L 1	140 345 590.15
	S T O C K S					D E T T E S	
30	MARCHANDISES				50	CPTES CREDITEURS ACTIF	
31	MATIERES & FOURNITURES	38 290 213.88	777 318.90	37 512 894.98	52	DETTES INVESTISSEMENT	250 837.50
33	PRODUITS SEMI OEUVRES	4 509 875.04		4 509 875.04	53	DETTES DE STOCKS	29 879 082.40
34	PRODUITS & TRAV EN COUR				54	DETENTION POUR COMPTE	358 154.59
35	PRODUITS FINIS	25 087 468.67		25 087 468.67	55	DETTES ASS & SOC APPAR	81 067 650.89
36	DECHETS & REBUTS	442 560.24		442 560.24	56	DETTES D'EXPLOITATION	4 542 420.98
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	2 743 129.16		2 743 129.16	57	AVANCES COMMERCIALES	3 874 707.00
					58	DETTES FINANCIERES	358.83
	T O T A L 3	71 073 246.99	777 318.90	70 295 928.09		T O T A L 5	119 973 212.19
	C R E A N C E S						
40	CPTES DEBITEURS PASSIF						
42	CREANC D'INVESTISSEMENT	6 000.00		6 000.00			
43	CREANCES DE STOCKS	328 059.92	180 000.00	148 059.92			
44	CREANC ASS & SOC APPAR	102 258 019.23		102 258 019.23			
45	AVANCE POUR COMPTE	3 397 866.35	6 719.77	3 391 146.58			
46	AVANCES D'EXPLOITATION	2 956 050.75	1 837 681.08	1 118 369.67			
47	CREANCES SUR CLIENTS	74 036 160.52	7 907 634.70	66 128 525.82			
48	DISPONIBILITES	13 018 298.51		13 018 298.51			
	T O T A L 4	196 000 455.28	9 932 035.55	186 068 419.73			
					88	RESULTAT DE L'EXERCICE	5 886 241.69
	TOTAL ACTIF	551 155 595.65	284 950 551.62	266 205 044.03		TOTAL PASSIF	266 205 044.03

EL BASSIT Tirage du: 08/02/03 à : 10:43

الملحق رقم (4) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2002

Code : U06 TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS Tableau N° 02

Entreprise : E.N.L UNITE - 521 - JIJEL Exercice arrêté au : 31/12/2002

CPTE	D E S I G N A T I O N	D E B I T	C R E D I T
70	VENTES DE MARCHANDISES		1 927 345.68
60	MARCHANDISES CONSOMMEES	1 045 136.14	
80	MARGE BRUTE	1 045 136.14	1 927 345.68
80	MARGE BRUTE		882 209.54
71	PRODUCTION VENDUE		159 017 849.80
72	PRODUCTION STOCKEE	677 351.76	
73	PRODUCTION ENTREPRISE ELLE-MM		41 506.00
74	PRESTATIONS FOURNIES		687 178.04
75	TRANSFERT CHARGES PRODUCTION		554 461.57
61	MATIERES FOURNIT CONSOMMEES	118 058 907.49	
62	SERVICES	7 472 550.61	
81	VALEUR AJOUTEE	126 208 809.86	161 183 204.95
81	VALEUR AJOUTEE		34 974 395.09
77	PRODUITS DIVERS		193 913.12
78	TRANSFERT CHARGES EXPLOIT		170 446.33
63	FRAIS DE PERSONNEL	36 360 734.12	
64	IMPOTS ET TAXES	3 163 732.75	
65	FRAIS FINANCIERS	704 269.24	
66	FRAIS DIVERS	864 255.25	
68	DOTATIONS AMORT PROVISION	1 975 926.90	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	43 068 918.26	35 338 754.54
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		18 845 866.62
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	10 391 339.80	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	10 391 339.80	18 845 866.62
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	7 730 163.72	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		8 454 526.82
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		724 363.10
889	IMPOTS SUR LES BENEFICES		
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		724 363.10

EL BASSIT Tirage du: 08/02/03 à : 15:13

سجل الكتابة للفليق ش ذ ا م ع
دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

EPE ENLiege Spa
Code : U06
Comptabilité: E.N.L UNITE - 521 - JIJEL

B I L A N au : 31/12/2002

Tableau N° 01
Exercice arrêté au : 31/12/2002

	A C T I F	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENT	MONTANT NET		P A S S I F	MONTANT
	INVESTISSEMENTS					FONDS PROPRES	
20	FRAIS PRELIMINAIRES				10	FONDS SOC OU PERSONNEL	157 350 000.00
21	VALEURS INCORPORELLES				12	PRIMES D'APPORTS	1 460.10
22	TERRAINS	623 317.00		623 317.00	13	RESERVES	
					14	SUBVENTIONS	
					15	ECARTS DE REEVALUATION	
					16	TRANSFERT PATRIMOINE	
24	EQUIPEMENTS PRODUCTION	280 033 169.31	272 055 672.81	7 977 496.50	17	LIAISON INTER-UNITES	
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	513 429.76	389 674.50	123 755.26	18	RESULTATS INST AFFECT	-12 738 877.94
28	INVESTISSEMENTS EN COURS	574 381.09		574 381.09	19	PROVISIONS PERTE/CHARGE	116 411.68
	T O T A L 2	281 744 297.16	272 445 347.31	9 298 949.85		T O T A L 1	144 728 993.84
	S T O C K S					D E T T E S	
30	MARCHANDISES	35 296.12		35 296.12	50	CPTES CREDITEURS ACTIF	
31	MATIERES & FOURNITURES	39 833 231.05		39 833 231.05	52	DETTES INVESTISSEMENT	5 214 860.00
33	PRODUITS SEMI OEUVRES	5 262 089.49		5 262 089.49	53	DETTES DE STOCKS	41 900 748.72
34	PRODUITS & TRAV EN COUR				54	DETENTION POUR COMPTE	989 360.14
35	PRODUITS FINIS	25 209 100.14		25 209 100.14	55	DETTES ASS & SOC APPAR	90 430 585.23
36	DECHETS & REBUTS	371 845.68		371 845.68	56	DETTES D'EXPLOITATION	4 402 110.28
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	473 600.00		473 600.00	57	AVANCES COMMERCIALES	2 370 839.04
					58	DETTES FINANCIERES	
	T O T A L 3	71 185 162.48		71 185 162.48		T O T A L 5	145 308 503.41
	C R E A N C E S						
40	CPTES DEBITEURS PASSIF						
42	CREANC D'INVESTISSEMENT	260 475.00		260 475.00			
43	CREANCES DE STOCKS	728 055.60	180 000.00	548 055.60			
44	CREANC ASS & SOC APPAR	120 706 109.60		120 706 109.60			
45	AVANCE POUR COMPTE	2 116 353.88		2 116 353.88			
46	AVANCES D'EXPLOITATION	1 259 516.23	183 200.23	1 076 316.00			
47	CREANCES SUR CLIENTS	77 942 384.58	4 249 084.06	73 693 300.52			
48	DISPONIBILITES	11 877 137.42		11 877 137.42			
	T O T A L 4	214 890 032.31	4 612 284.29	210 277 748.02			
					88	RESULTAT DE L'EXERCICE	724 363.10
	TOTAL ACTIF	567 819 491.95	277 057 631.60	290 761 860.35		TOTAL PASSIF	290 761 860.35

EL BASSIT Tirage du: 08/02/03 à : 11:43

مديرية الخزينة للطاهير-جيجل
دائرة المالية والمحاسبة
EPE JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

الملحق رقم (5) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2003

EPE/JLE/SPA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2003

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de marchandises		2 695 005,82
60	Marchandises consommees	2 346 925,10	
	TOTAL	**2 346 925,10**	**2 695 005,82**
80	**MARGE BRUTE**		**348 080,72**
80	Marge brute		348 080,72
71	Production vendue		162 025 562,14
72	Production stockee		8 534 124,49
73	Production de l'entreprise p/elle meme		20 615,40
74	Prestations fournies		13 475 506,07
75	Transfert de charges de production		536 859,12
76	Transfert marchandises et fournit.reçu		
61	Matiéres et fournitures consommées	126 389 333,26	
62	Services	11 782 374,36	
	TOTAL	**138 171 707,62**	**184 940 747,94**
81	**VALEUR AJOUTEE**		**46 769 040,32**
81	Valeur ajoutée		46 769 040,32
77	Produits divers		403 038,19
78	Transfert de charges d'exploitation		440 855,42
63	Frais de personnel	36 514 990,13	
64	Impots et taxes	3 584 286,30	
65	Frais financiers	313 440,33	
66	Frais divers	744 786,87	
68	Dotations aux amortissements	2 237 361,11	
	TOTAL	**43 394 864,74**	**47 612 933,93**
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**4 218 069,19**
79	Produits hors exploitation		10 583 894,22
69	Charges hors exploitation	10 907 043,61	
84	**RESULTAT HORS D'EXPLOITATION**		**-323 149,39**
83	Résultat d'exploitation		4 218 069,19
84	Résultat hors d'exploitation		-323 149,39
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**3 894 919,80**
889	**IMPOTS SUR LES BENIFICES**		\
88	**RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		**3 894 919,80**

EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2003

N° CPTE	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds social	157 350 000,00	
11	Fonds personnel	0,00	
12	Primes d'apports	1 460,10	
13	Réserves	0,00	
14	Subventions d'investissements	0,00	
15	Ecart de réévaluation	0,00	
16	Transfert du patrimoine	0,00	
18	Résultats en instances d'affectation	-12 014 514,84	
19	Provisions pour pertes et charges	0,00	
17	Liaisons inter-unites	0,00	
	TOTAL CLASSE 1	**145 336 945,26**	**145 336 945,26**
	DETTES		
51	Dettes inter-unites	0,00	
52	Dettes d'investissements	33 068,30	
53	Dettes de stocks	25 368 349,24	
54	Detentions pour comptes	600 092,04	
55	Dettes env.assoc.et soc.apparentees	1 386 080,47	
56	Dettes d'exploitation	5 648 354,57	
57	Avances commerciales	1 002 222,04	
58	Dettes financieres	0,00	
50	Comptes créditeurs de l'actif	0,00	
	TOTAL CLASSE 5	**34 038 166,66**	**34 038 166,66**
	TOTAL 1 + 5	**179 375 111,92**	**179 375 111,92**
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	**3 894 919,80**	**3 894 919,80**
	TOTAL GENERAL	**183 270 031,72**	**183 270 031,72**

EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2003

N° CPTE	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTISS./ PROVISION	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				
20	Frais préliminaires				
21	Valeur incorporelles				
22	Terrains	623 317,00		623 317,00	
23	Immobilisations en cours				
24	Equipements de productions	282 739 891,30	274 249 737,24	8 490 154,06	
25	Equipements sociaux	787 106,16	432 868,58	354 237,58	
28	Investissements en cours				
	TOTAL CLASSE 2	284 150 314,46	274 682 605,82	9 467 708,64	9 467 708,64
	STOCKS				
30	Marchandises				
31	Matiéres et fournitures	22 743 709,07		22 743 709,07	
33	Produits semi-ouvres	1 220 159,89		1 220 159,89	
34	Prod.et travaux en cours	604 500,00		604 500,00	
35	Produits finis	36 622 119,16		36 622 119,16	
36	Dechets et rebuts	698 820,00		698 820,00	
37	Stocks à l'exterieur				
	TOTAL CLASSE 3	61 889 308,12	0,00	61 889 308,12	61 889 308,12
	CREANCES				
41	Créances inter-unites				
42	Créances d'investissements	6 000,00		6 000,00	
43	Créances de stocks	2 416 377,53	180 000,00	2 236 377,53	
44	Créances sur ass.et soc.app.	24 642 420,37		24 642 420,37	
45	Avances pour compte	2 696 518,76		2 696 518,76	
46	Avances d'exploitation	1 166 296,50		1 166 296,50	
47	Créances sur clients	68 245 869,22	4 254 219,83	63 991 649,39	
48	Disponibilites	17 173 752,41		17 173 752,41	
40	Comptes débiteurs du passif				
	TOTAL CLASSE 4	116 347 234,79	4 434 219,83	111 913 014,96	111 913 014,96
	TOTAL GENERAL	462 386 857,37	279 116 825,65	183 270 031,72	183 270 031,72

الملحق رقم (6) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2004

EPE/JLE/SPA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2004

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de marchandises		4 258 442,56
60	Marchandises consommees	3 493 999,99	
	TOTAL	**3 493 999,99**	**4 258 442,56**
80	**MARGE BRUTE**		**764 442,57**
80	Marge brute		764 442,57
71	Production vendue		165 583 027,64
72	Production stockee	5 342 978,82	
73	Production de l'entreprise p/elle meme		
74	Prestations fournies		2 599 707,38
75	Transfert de charges de production		316 697,87
76	Transfert marchandises et fournit.reçu		
61	Matiéres et fournitures consommées	105 653 798,67	
62	Services	10 035 558,61	
	TOTAL	**121 032 336,10**	**169 263 875,46**
81	**VALEUR AJOUTEE**		**48 231 539,36**
81	Valeur ajoutée		48 231 539,36
77	Produits divers		236 761,06
78	Transfert de charges d'exploitation		566 154,40
63	Frais de personnel	38 779 740,38	
64	Impots et taxes	3 281 955,67	
65	Frais financiers	330 660,36	
66	Frais divers	961 524,12	
68	Dotations aux amortissements	2 013 898,79	
	TOTAL	**45 367 779,32**	**49 034 454,82**
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**3 666 675,50**
79	Produits hors exploitation		8 701 970,65
69	Charges hors exploitation	7 808 103,26	
84	**RESULTAT HORS D'EXPLOITATION**		**893 867,39**
83	Résultat d'exploitation		3 666 675,50
84	Résultat hors d'exploitation		893 867,39
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**4 560 542,89**
889	**IMPOTS SUR LES BENIFICES**		\
88	**RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		**4 560 542,89**

دائرة المالية والمحاسبة
EPE JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2004

N° CPTE	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds social	157 350 000,00	
11	Fonds personnel	0,00	
12	Primes d'apports	1 460,10	
13	Réserves	0,00	
14	Subventions d'investissements	0,00	
15	Ecart de réévaluation	0,00	
16	Transfert du patrimoine	0,00	
18	Résultats en instances d'affectation	-8 119 595,04	
19	Provisions pour pertes et charges	0,00	
17	Liaisons inter-unites	0,00	
	TOTAL CLASSE 1	**149 231 865,06**	**149 231 865,06**
	DETTES		
51	Dettes inter-unites	0,00	
52	Dettes d'investissements	2 787 925,67	
53	Dettes de stocks	29 770 529,20	
54	Detentions pour comptes	503 370,25	
55	Dettes env.assoc.et soc.apparentees	2 490 430,77	
56	Dettes d'exploitation	3 796 844,72	
57	Avances commerciales	27 033,02	
58	Dettes financieres	0,00	
50	Comptes créditeurs de l'actif	0,00	
	TOTAL CLASSE 5	**39 376 133,63**	**39 376 133,63**
	TOTAL 1 + 5	**188 607 998,69**	**188 607 998,69**
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	**4 560 542,89**	**4 560 542,89**
	TOTAL GENERAL	**193 168 541,58**	**193 168 541,58**

دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2004

N° CPTE	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTISS./ PROVISION	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				
20	Frais préliminaires				
21	Valeur incorporelles	35 000,00		35 000,00	
22	Terrains	623 317,00		623 317,00	
23	Immobilisations en cours				
24	Equipements de productions	285 760 383,78	276 126 917,88	9 633 465,90	
25	Equipements sociaux	788 956,16	569 586,73	219 369,43	
28	Investissements en cours				
	TOTAL CLASSE 2	**287 207 656,94**	**276 696 504,61**	**10 511 152,33**	**10 511 152,33**
	STOCKS				
30	Marchandises	173 340,00		173 340,00	
31	Matiéres et fournitures	23 053 872,84		23 053 872,84	
33	Produits semi-ouvres	1 015 197,08		1 015 197,08	
34	Prod.et travaux en cours				
35	Produits finis	32 846 692,00		32 846 692,00	
36	Dechets et rebuts	7 500,00		7 500,00	
37	Stocks à l'exterieur				
	TOTAL CLASSE 3	**57 096 601,92**	**0,00**	**57 096 601,92**	**57 096 601,92**
	CREANCES				
41	Créances inter-unites				
42	Créances d'investissements	6 000,00		6 000,00	
43	Créances de stocks	860 829,58		860 829,58	
44	Créances sur ass.et soc.app.	43 219 020,58		43 219 020,58	
45	Avances pour compte	177 296,69		177 296,69	
46	Avances d'exploitation	852 838,00		852 838,00	
47	Créances sur clients	70 766 094,88	4 254 219,83	66 511 875,05	
48	Disponibilites	13 932 927,43		13 932 927,43	
40	Comptes débiteurs du passif				
	TOTAL CLASSE 4	**129 815 007,16**	**4 254 219,83**	**125 560 787,33**	**125 560 787,33**
	TOTAL GENERAL	**474 119 266,02**	**280 950 724,44**	**193 168 541,58**	**193 168 541,58**

الملحق رقم (7) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2005

EPE/JLE/SPA
DIRECTION DE L'ADMINISTRATION ET DES FINANCES

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2005

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de marchandises		12 070 724,91
60	Marchandises consommees	10 363 308,15	
	TOTAL	**10 363 308,15**	**12 070 724,91**
80	**MARGE BRUTE**		**1 707 416,76**
80	Marge brute		1 707 416,76
71	Production vendue		179 533 426,93
72	Production stockee		2 004 662,82
73	Production de l'entreprise p/elle meme		553 458,30
74	Prestations fournies		1 536 618,42
75	Transfert de charges de production		362 896,20
76	Transfert marchandises et fournit.reçu		
61	Matiéres et fournitures consommées	127 772 157,13	
62	Services	8 900 712,58	
	TOTAL	**136 672 869,71**	**185 698 479,43**
81	**VALEUR AJOUTEE**		**49 025 609,72**
81	Valeur ajoutée		49 025 609,72
77	Produits divers		289 965,35
78	Transfert de charges d'exploitation		342 756,31
63	Frais de personnel	35 514 254,88	
64	Impots et taxes	3 028 457,83	
65	Frais financiers	385 039,14	
66	Frais divers	796 536,96	
68	Dotations aux amortissements	2 109 579,31	
	TOTAL	**41 833 868,12**	**49 658 331,38**
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**7 824 463,26**
79	Produits hors exploitation		9 955 989,49
69	Charges hors exploitation	12 149 175,13	
84	**RESULTAT HORS D'EXPLOITATION**		**- 2 193 185,64**
83	Résultat d'exploitation		7 824 463,26
84	Résultat hors d'exploitation		- 2 193 185,64
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**5 631 277,62**
889	**IMPOTS SUR LES BENIFICES**	**403 093,00**	
88	**RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		**5 228 184,62**

دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

EPE/JLE/SPA
DIRECTION DE L'ADMINISTRATION ET DES FINANCES

BILAN AU 31/12/2005

N° CPTE	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds social	157 350 000,00	
11	Fonds personnel	,00	
12	Primes d'apports	1 460,10	
13	Réserves	,00	
14	Subventions d'investissements	,00	
15	Ecart de réévaluation	,00	
16	Transfert du patrimoine	,00	
18	Résultats en instances d'affectation	- 5 001 140,15	
19	Provisions pour pertes et charges	,00	
17	Liaisons inter-unites	,00	
	TOTAL CLASSE 1	**152 350 319,95**	**152 350 319,95**
	DETTES		
51	Dettes inter-unites	0,00	
52	Dettes d'investissements	78 057,13	
53	Dettes de stocks	34 818 731,13	
54	Detentions pour comptes	551 132,18	
55	Dettes env.assoc.et soc.apparentees	71 530 505,00	
56	Dettes d'exploitation	4 194 986,84	
57	Avances commerciales	60 451,13	
58	Dettes financieres	0,00	
50	Comptes créditeurs de l'actif	0,00	
	TOTAL CLASSE 5	**111 233 863,41**	**111 233 863,41**
	TOTAL 1 + 5	**263 584 183,36**	**263 584 183,36**
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	**5 228 184,62**	**5 228 184,62**
	TOTAL GENERAL	**268 812 367,98**	**268 812 367,98**

مع إ جيجل الكاتمية للقلين شذا
دائرة المالية
و المحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

EPE/JLE/SPA
DIRECTION DE L'ADMINISTRATION ET DES FINANCES

BILAN AU 31/12/2005

N° CPTE	A C T I F	MONTANT BRUT	AMORTISS./ PROVISION	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				
20	Frais préliminaires				
21	Valeur incorporelles	35 000,00		35 000,00	
22	Terrains	30 841 077,90		30 841 077,90	
23	Immobilisations en cours				
24	Equipements de productions	325 680 446,70	278 824 769,92	46 855 676,78	
25	Equipements sociaux	4 621 578,52	554 509,05	4 067 069,47	
28	Investissements en cours				
	TOTAL CLASSE 2	**361 178 103,12**	**279 379 278,97**	**81 798 824,15**	**81 798 824,15**
	STOCKS				
30	Marchandises	717 677,12		717 677,12	
31	Matiéres et fournitures	24 068 219,73		24 068 219,73	
33	Produits semi-ouvres	538 851,11		538 851,11	
34	Prod.et travaux en cours				
35	Produits finis	35 181 412,23		35 181 412,23	
36	Dechets et rebuts	185 750,00		185 750,00	
37	Stocks à l'exterieur	1 032 893,95		1 032 893,95	
	TOTAL CLASSE 3	**61 724 804,14**	**0,00**	**61 724 804,14**	**61 724 804,14**
	CREANCES				
41	Créances inter-unites				
42	Créances d'investissements	3 751 448,40		3 751 448,40	
43	Créances de stocks	281 874,61		281 874,61	
44	Créances sur ass.et soc.app.	60 515 208,64		60 515 208,64	
45	Avances pour compte	3 085 195,34		3 085 195,34	
46	Avances d'exploitation	852 838,00		852 838,00	
47	Créances sur clients	47 147 067,76	4 254 219,83	42 892 847,93	
48	Disponibilites	13 909 326,77		13 909 326,77	
40	Comptes débiteurs du passif				
	TOTAL CLASSE 4	**129 542 959,52**	**4 254 219,83**	**125 288 739,69**	**125 288 739,69**
	TOTAL GENERAL	**552 445 866,78**	**283 633 498,80**	**268 812 367,98**	**268 812 367,98**

دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

الملحق رقم (8) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2006

GROUPE : SODIAF
EPE/JLE/SPA : DFC

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2006

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de marchandises		17 156 590,37
60	Marchandises consommees	14 598 394,68	
	TOTAL	**14 598 394,68**	**17 156 590,37**
80	**MARGE BRUTE**		**2 558 195,69**
80	Marge brute		2 558 195,69
71	Production vendue		203 582 479,05
72	Production stockee	23 420 601,10	
73	Production de l'entreprise p/elle meme		327 851,59
74	Prestations fournies		861 960,25
75	Transfert de charges de production		296 461,68
76	Transfert marchandises et fournitures reçues		
61	Matiéres et fournitures consommées	123 902 632,26	
62	Services	11 657 939,78	
	TOTAL	**158 981 173,14**	**207 626 948,26**
81	**VALEUR AJOUTEE**		**48 645 775,12**
81	Valeur ajoutée		48 645 775,12
77	Produits divers		1 260 142,30
78	Transfert de charges d'exploitation		1 766 623,35
63	Frais de personnel	36 799 763,25	
64	Impots et taxes	3 058 037,80	
65	Frais financiers	249 295,29	
66	Frais divers	1 166 619,31	
68	Dotations aux amortissements	4 087 711,08	
	TOTAL	**45 361 426,73**	**51 672 540,77**
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**6 311 114,04**
79	Produits hors exploitation		6 461 408,66
69	Charges hors exploitation	9 194 163,51	
84	**RESULTAT HORS D'EXPLOITATION**		**- 2 732 754,85**
83	Résultat d'exploitation		6 311 114,04
84	Résultat hors d'exploitation		- 2 732 754,85
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**3 578 359,19**
889	**IMPOTS SUR LES BENIFICES**	**906 158,00**	
88	**RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		**2 672 201,19**

GROUPE : SODIAF
EPE/JLE/SPA : DFC

BILAN AU 31/12/2006

N° CPTE	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds social	157 350 000,00	
11	Fonds personnels	0,00	
12	Primes d'apports	1 460,10	
13	Réserves	227 044,47	
14	Subventions d'investissements	0,00	
15	Ecart de réévaluation	0,00	
16	Transfert du patrimoine	0,00	
18	Résultats en instance d'affectation	0,00	
19	Provisions pour pertes et charges	0,00	
17	Liaisons inter-unites	0,00	
	TOTAL CLASSE 1	**157 578 504,57**	**157 578 504,57**
	DETTES		
51	Dettes inter-unites	0,00	
52	Dettes d'investissements	0,00	
53	Dettes de stocks	14 779 490,81	
54	Detentions pour comptes	368 616,64	
55	Dettes env.assoc.et soc.apparentees	71 530 505,00	
56	Dettes d'exploitation	4 129 925,93	
57	Avances commerciales	366 973,40	
58	Dettes financieres	0,00	
50	Comptes créditeurs de l'actif	0,00	
	TOTAL CLASSE 5	**91 175 511,78**	**91 175 511,78**
	TOTAL 1 + 5	**248 754 016,35**	**248 754 016,35**
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	**2 672 201,19**	**2 672 201,19**
	TOTAL GENERAL	**251 426 217,54**	**251 426 217,54**

GROUPE : SODIAF
EPE/JLE/SPA : DFC

BILAN AU 31/12/2006

N° CPTE	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTISS./ PROVISION	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				
20	Frais préliminaires				
21	Valeurs incorporelle	35 000,00		35 000,00	
22	Terrains	30 841 077,90		30 841 077,90	
23	Immobilisations en cours				
24	Equipements de productions	327 838 196,72	282 051 793,45	45 786 403,27	
25	Equipements sociaux	4 621 578,52	786 736,02	3 834 842,50	
28	Investissements en cours				
	TOTAL CLASSE 2	**363 335 853,14**	**282 838 529,47**	**80 497 323,67**	**80 497 323,67**
	STOCKS				
30	Marchandises	144 364,45		144 364,45	
31	Matiéres et fournitures	21 936 211,37		21 936 211,37	
33	Produits semi-ouvres	1 241 782,06		1 241 782,06	
34	Prod.et travaux en cours	41 417,85		41 417,85	
35	Produits finis	11 059 172,71		11 059 172,71	
36	Dechets et rebuts	208 500,00		208 500,00	
37	Stocks à l'exterieur				
	TOTAL CLASSE 3	**34 631 448,44**	**0,00**	**34 631 448,44**	**34 631 448,44**
	CREANCES				
41	Créances inter-unites				
42	Créances d'investissements	3 456 000,00		3 456 000,00	
43	Créances de stocks	336 639,65		336 639,65	
44	Créances sur ass.et soc.app.	59 260 838,59		59 260 838,59	
45	Avances pour compte	326 876,76		326 876,76	
46	Avances d'exploitation	1 402 838,00		1 402 838,00	
47	Créances sur clients	48 162 577,44	4 309 958,32	43 852 619,12	
48	Disponibilites	27 661 633,31		27 661 633,31	
40	Comptes débiteurs du passif				
	TOTAL CLASSE 4	**140 607 403,75**	**4 309 958,32**	**136 297 445,43**	**136 297 445,43**
	TOTAL GENERAL	**538 574 705,33**	**287 148 487,79**	**251 426 217,54**	**251 426 217,54**

الملحق رقم (9) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2007

GROUPE : SODIAF
EPE/JLE/SPA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2007

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de marchandises		8 809 940,97
60	Marchandises consommees	7 258 454,81	
	TOTAL	**7 258 454,81**	**8 809 940,97**
80	**MARGE BRUTE**		**1 551 486,16**
80	Marge brute		1 551 486,16
71	Production vendue		277 766 503,53
72	Production stockee		1 546 402,48
73	Production de l'entreprise p/elle meme		
74	Prestations fournies		157 786,26
75	Transfert de charges de production		123 110,51
76	Transfert marchandises et fournitures reçues		
61	Matiéres et fournitures consommées	187 175 803,91	
62	Services	13 041 496,05	
	TOTAL	**200 217 299,96**	**281 145 288,94**
81	**VALEUR AJOUTEE**		**80 927 988,98**
81	Valeur ajoutée		80 927 988,98
77	Produits divers		644 317,00
78	Transfert de charges d'exploitation		2 483 275,29
63	Frais de personnel	44 633 437,18	
64	Impots et taxes	3 939 138,46	
65	Frais financiers	344 236,74	
66	Frais divers	1 111 037,01	
68	Dotations aux amortissements	4 337 271,45	
	TOTAL	**54 365 120,84**	**84 055 581,27**
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**29 690 460,43**
79	Produits hors exploitation		7 175 844,34
69	Charges hors exploitation	25 935 866,67	
84	**RESULTAT HORS D'EXPLOITATION**	18 760 022,33	**,00**
83	Résultat d'exploitation		29 690 460,43
84	Résultat hors d'exploitation	18 760 022,33	
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**10 930 438,10**
889	**IMPOTS SUR LES BENIFICES**	**2 734 734,00**	
88	**RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		**8 195 704,10**

دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

GROUPE : SODIAF
EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2007

N° CPTE	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds social	351 175 000,00	
11	Fonds personnels		
12	Primes d'apports	1 460,10	
13	Réserves	208 779,57	
14	Subventions d'investissements		
15	Ecart de réévaluation		
16	Transfert du patrimoine		
18	Résultats en instance d'affectation	2 672 201,19	
19	Provisions pour pertes et charges		
17	Liaisons inter-unites		
	TOTAL CLASSE 1	**354 057 440,86**	**354 057 440,86**
	DETTES		
51	Dettes inter-unites		
52	Dettes d'investissements	110 718,50	
53	Dettes de stocks	22 612 547,44	
54	Detentions pour comptes	2 119 484,22	
55	Dettes env.assoc.et soc.apparentees	71 530 505,00	
56	Dettes d'exploitation	8 013 976,70	
57	Avances commerciales	173 870,40	
58	Dettes financieres		
50	Comptes créditeurs de l'actif		
	TOTAL CLASSE 5	**104 561 102,26**	**104 561 102,26**
	TOTAL 1 + 5	**458 618 543,12**	**458 618 543,12**
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	**8 195 704,10**	**8 195 704,10**
	TOTAL GENERAL	**466 814 247,22**	**466 814 247,22**

دائرة المالية
و المحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

GROUPE : SODIAF
EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2007

N° CPTE	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTISS./ PROVISION	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				
20	Frais préliminaires				
21	Valeurs incorporelle	35 000,00	35 000,00	,00	
22	Terrains	224 647 813,00		224 647 813,00	
23	Immobilisations en cours				
24	Equipements de productions	324 367 235,90	280 352 591,67	44 014 644,23	
25	Equipements sociaux	5 109 417,49	1 022 107,31	4 087 310,18	
28	Investissements en cours				
	TOTAL CLASSE 2	**554 159 466,39**	**281 409 698,98**	**272 749 767,41**	**272 749 767,41**
	STOCKS				
30	Marchandises	867 017,71		867 017,71	
31	Matiéres et fournitures	37 767 961,23	2 251 168,22	35 516 793,01	
33	Produits semi-ouvres	1 424 426,72		1 424 426,72	
34	Prod.et travaux en cours			,00	
35	Produits finis	12 633 238,60		12 633 238,60	
36	Dechets et rebuts	45 240,00		45 240,00	
37	Stocks à l'exterieur	399 580,64		399 580,64	
	TOTAL CLASSE 3	**53 137 464,90**	**2 251 168,22**	**50 886 296,68**	**50 886 296,68**
	CREANCES				
41	Créances inter-unites				
42	Créances d'investissements	3 456 000,00		3 456 000,00	
43	Créances de stocks	247 307,10		247 307,10	
44	Créances sur ass.et soc.app.	59 737 264,19		59 737 264,19	
45	Avances pour compte	3 145,13		3 145,13	
46	Avances d'exploitation	26 037,09		26 037,09	
47	Créances sur clients	46 145 907,73	17 255 699,55	28 890 208,18	
48	Disponibilites	50 818 221,44		50 818 221,44	
40	Comptes débiteurs du passif				
	TOTAL CLASSE 4	**160 433 882,68**	**17 255 699,55**	**143 178 183,13**	**143 178 183,13**
	TOTAL GENERAL	**767 730 813,97**	**300 916 566,75**	**466 814 247,22**	**466 814 247,22**

دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

الملحق رقم (10) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2008

GP : D.A
GROUPE : SODIAF
FILIALE : EPE/JLE/SPA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2008

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	DEBIT	CREDIT
70	Ventes de marchandises		16 272 524,34
60	Marchandises consommees	13 929 001,80	
	TOTAL	**13 929 001,80**	**16 272 524,34**
80	**MARGE BRUTE**		**2 343 522,54**
80	Marge brute		2 343 522,54
71	Production vendue		332 423 029,18
72	Production stockee		2 576 454,02
73	Production de l'entreprise p/elle meme		120 426,91
74	Prestations fournies		92 508,52
75	Transfert de charges de production		113 162,75
61	Matiéres et fournitures consommées	237 417 397,81	
62	Services	12 947 820,43	
	TOTAL	**250 365 218,24**	**337 669 103,92**
81	**VALEUR AJOUTEE**		**87 303 885,68**
81	Valeur ajoutée		87 303 885,68
77	Produits divers		
78	Transfert de charges d'exploitation		2 504 954,88
63	Frais de personnel	48 859 667,66	
64	Impots et taxes	5 924 149,00	
65	Frais financiers	372 241,87	
66	Frais divers	1 201 655,23	
68	Dotations aux amortissements	4 423 058,73	
	TOTAL	**60 780 772,49**	**89 808 840,56**
83	**RESULTAT D'EXPLOITATION**		**29 028 068,07**
79	Produits hors exploitation		23 035 022,13
69	Charges hors exploitation	39 588 050,51	
84	**RESULTAT HORS D'EXPLOITATION**	**16 553 028,38**	**,00**
83	Résultat d'exploitation		29 028 068,07
84	Résultat hors d'exploitation	16 553 028,38	
880	**RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE**		**12 475 039,69**
889	**IMPOTS SUR LES BENIFICES**	**2 371 122,04**	
88	**RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		**10 103 917,65**

Direction
المديرية
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

SGP : D.A
GROUPE : SODIAF
FILIALE : EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2008

N° CPTE	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds social	351 175 000,00	
11	Fonds personnels		
12	Primes d'apports	1 460,10	
13	Réserves	618 564,77	
14	Subventions d'investissements		
15	Ecart de réévaluation		
16	Transfert du patrimoine		
18	Résultats en instance d'affectation	5 458 120,09	
19	Provisions pour pertes et charges		
17	Liaisons inter-unites		
	TOTAL CLASSE 1	**357 253 144,96**	**357 253 144,96**
	DETTES		
51	Dettes inter-unites		
52	Dettes d'investissements	105 300,00	
53	Dettes de stocks	17 269 903,02	
54	Detentions pour comptes	943 462,54	
55	Dettes env.assoc.et soc.apparentees	71 530 505,00	
56	Dettes d'exploitation	5 730 845,45	
57	Avances commerciales	817 054,16	
58	Dettes financieres		
50	Comptes créditeurs de l'actif		
	TOTAL CLASSE 5	**96 397 070,17**	**96 397 070,17**
	TOTAL 1 + 5	**453 650 215,13**	**453 650 215,13**
88	RESULTAT DE L'EXERCICE	**10 103 917,65**	**10 103 917,65**
	TOTAL GENERAL	**463 754 132,78**	**463 754 132,78**

Direction
المديرية

SGP : D.A
GROUPE : SODIAF
FILIALE : EPE/JIJEL/SPA

BILAN AU 31/12/2008

N° CPTE	ACTIF	MONTANT BRUT	AMORTISS./ PROVISION	MONTANT NET	TOTAUX PARTIELS
	INVESTISSEMENTS				
20	Frais préliminaires				
21	Valeurs incorporelle	35 000,00	35 000,00	,00	
22	Terrains	224 647 813,00		224 647 813,00	
23	Immobilisations en cours				
24	Equipements de productions	325 939 074,22	284 499 934,54	41 439 139,68	
25	Equipements sociaux	5 109 417,49	1 297 823,17	3 811 594,32	
28	Investissements en cours				
	TOTAL CLASSE 2	**555 731 304,71**	**285 832 757,71**	**269 898 547,00**	**269 898 547,00**
	STOCKS				
30	Marchandises	1 193 843,25		1 193 843,25	
31	Matiéres et fournitures	35 256 799,92	2 370 125,00	32 886 674,92	
33	Produits semi-ouvres	1 054 796,21		1 054 796,21	
34	Prod.et travaux en cours			,00	
35	Produits finis	15 600 573,33		15 600 573,33	
36	Dechets et rebuts	28 080,00		28 080,00	
37	Stocks à l'exterieur			,00	
	TOTAL CLASSE 3	**53 134 092,71**	**2 370 125,00**	**50 763 967,71**	**50 763 967,71**
	CREANCES				
41	Créances inter-unites				
42	Créances d'investissements	3 556 000,00		3 556 000,00	
43	Créances de stocks	7 065 771,04		7 065 771,04	
44	Créances sur ass.et soc.app.	59 737 264,19		59 737 264,19	
45	Avances pour compte	15 866,10		15 866,10	
46	Avances d'exploitation	216 394,00		216 394,00	
47	Créances sur clients	38 885 774,70	29 484 712,72	9 401 061,98	
48	Disponibilites	63 099 260,76		63 099 260,76	
40	Comptes débiteurs du passif				
	TOTAL CLASSE 4	**172 576 330,79**	**29 484 712,72**	**143 091 618,07**	**143 091 618,07**
	TOTAL GENERAL	**781 441 728,21**	**317 687 595,43**	**463 754 132,78**	**463 754 132,78**

Direction المديرية

الملحق رقم (11) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة2009

SGP : SGDA
DIRECTION : EAGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

COMPTE DE RESULTAT /NATURE AU 31/12/2009

LIBELLE	NOTE	N
Ventes et produits annexes		332 203 874,01
Variation stocks produits finis et en cours		-7 561 385,96
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		324 642 488,05
Achats consommés		-237 800 125,71
Services extérieurs et autres consommations		-10 830 545,88
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-248 630 671,59
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		76 011 816,46
Charges de personnel		-47 941 768,12
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 777 437,72
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		22 292 610,62
Autres produits opérationnels		1 352 234,43
Autres charges opérationnelles		-882 657,41
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-36 693 225,84
Reprise sur pertes de valeur et provisions		31 854 837,72
V- RESULTAT OPERATIONNEL		17 923 799,52
Produits financiers		901 425,32
Charges financiers		-1 642 880,67
IV-RESULTAT FINANCIER		-741 455,35
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		17 182 344,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-3 362 293,61
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		358 750 985,52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-344 930 934,96
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		13 820 050,56
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		13 820 050,56

Cabinet D'Audit
et de Commissariat aux Comptes
RABAH SAIDI
412 Logment Plage JIJEL

BILAN AU 31/12/2009 (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	N
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis		351 175 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		9 700 062,61
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		13 820 050,56
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-20 046 485,54
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		**354 648 627,63**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		1 068 402,59
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		27 336 941,43
TOTAL II		**28 405 344,02**
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés		26 926 141,58
Impôts		4 997 768,38
Autres dettes		15 522 494,96
Trésorerie passif		
TOTAL III		**47 446 404,92**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**430 500 376,57**

BILAN AU 31/12/2009 (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles		35 000,00	35 000,00	
Immobilisations corporelles				
Terrains		224 647 813,00		224 647 813,00
Bâtiments		172 316 188,81	139 996 613,32	32 319 575,49
Autres immobilisations corporelles		168 280 532,42	145 366 424,10	22 914 108,32
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		6 000,00		6 000,00
Impôts différés actif		5 194 018,87		5 194 018,87
TOTAL ACTIF NON COURANT		570 479 553,10	285 398 037,42	285 081 515,68
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		60 569 350,75	2 370 125,00	58 199 225,75
Créances et emplois assimilés				
Clients		45 505 180,80	29 468 205,19	16 036 975,61
Autres débiteurs		2 513 945,67	76 200,00	2 437 745,67
Impôts et assimilés		1 507 097,96		1 507 097,96
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		67 237 815,90		67 237 815,90
TOTAL ACTIF COURANT		177 333 391,08	31 914 530,19	145 418 860,89
TOTAL GENERAL ACTIF		747 812 944,18	317 312 567,61	430 500 376,57

EDE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

Cabinet D'Audit
et de Commissariat aux Comptes
RABAH SAIDI
Cité 112 Logement Plage JIJEL
Tel / Fax : 034.47.54.52

الملحق رقم (12) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة 2010

SGP : SGDA
ENTRERISE : EAGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

COMPTE DE RESULTAT /NATURE AU 31/12/2010

LIBELLE	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		256 211 250,64	332 203 874,01
Variation stocks produits finis et en cours		23 599 716,65	-7 561 385,96
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		279 810 967,29	324 642 488,05
Achats consommés		-208 346 169,44	-237 800 125,71
Services extérieurs et autres consommations		-11 617 856,47	-10 830 545,88
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-219 964 025,91	-248 630 671,59
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		59 846 941,38	76 011 816,46
Charges de personnel		-44 086 438,67	-47 941 768,12
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 470 344,11	-5 777 437,72
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		10 290 158,60	22 292 610,62
Autres produits opérationnels		3 651 263,46	1 352 234,43
Autres charges opérationnelles		-705 159,50	-882 657,41
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-36 857 745,26	-36 693 225,84
Reprise sur pertes de valeur et provisions		32 585 187,16	31 854 837,72
V- RESULTAT OPERATIONNEL		8 963 704,46	17 923 799,52
Produits financiers		340 645,94	901 425,32
Charges financiers		-405 016,10	-1 642 880,67
IV-RESULTAT FINANCIER		-64 370,16	-741 455,35
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		8 899 334,30	17 182 344,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-1 524 961,05	-3 362 293,61
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		82 222,13	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		316 388 063,85	358 750 985,52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-308 931 468,47	-344 930 934,96
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 456 595,38	13 820 050,56
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		7 456 595,38	13 820 050,56

SGP : SGDA
ENTRERISE : EAGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2010 (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		351 175 000,00	351 175 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		14 450 046,28	9 700 062,61
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		7 456 595,38	13 820 050,56
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-18 681 915,35	-20 046 485,54
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		354 399 726,31	354 648 627,63
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		489 540,35	1 068 402,59
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		21 438 521,09	27 336 941,43
TOTAL II		21 928 061,44	28 405 344,02
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		23 015 147,35	26 926 141,58
Impôts		2 663 795,18	4 997 768,38
Autres dettes		15 571 141,59	15 522 494,96
Trésorerie passif			
TOTAL III		41 250 084,12	47 446 404,92
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		417 577 871,87	430 500 376,57

دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIVEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

SGP : SGDA
ENTRERISE : EAGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

BILAN AU 31/12/2010 (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		35 000,00	35 000,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		224 647 813,00		224 647 813,00	224 647 813,00
Bâtiments		172 316 188,81	140 536 190,00	31 779 998,81	32 319 575,49
Autres immobilisations corporelles		171 698 049,94	148 749 175,94	22 948 874,00	22 914 108,32
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		6 000,00		6 000,00	6 000,00
Impôts différés actif		4 697 378,76		4 697 378,76	5 194 018,87
TOTAL ACTIF NON COURANT		573 400 430,51	289 320 365,94	284 080 064,57	285 081 515,68
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		73 982 280,69	2 773 962,73	71 208 317,96	58 199 225,75
Créances et emplois assimilés					
Clients		40 354 080,11	29 744 300,19	10 609 779,92	16 036 975,61
Autres débiteurs		110 318,33	76 200,00	34 118,33	2 437 745,67
Impôts et assimilés		5 452 111,67		5 452 111,67	1 507 097,96
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		46 193 479,42		46 193 479,42	67 237 815,90
TOTAL ACTIF COURANT		166 092 270,22	32 594 462,92	133 497 807,30	145 418 860,89
TOTAL GENERAL ACTIF		739 492 700,73	321 914 828,86	417 577 871,87	430 500 376,57

دائرة المالية
و المحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

الملحق رقم (13) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة 2011

SGP : SGDA

ENTREPRISE: EAGR

FILIALE : EPE/JLE/SPA

COMPTE DE RESULTAT /NATURE AU 31/12/2011

LIBELLE	NOTE	N	N - 1
Ventes et produits annexes		227 147 063,90	256 211 250,64
Variation stocks produits finis et en cours		-925 690,43	23 599 716,65
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		226 221 373,47	279 810 967,29
Achats consommés		-176 758 350,76	-208 346 169,44
Services extérieurs et autres consommations		-8 427 772,20	-11 617 856,47
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-185 186 122,96	-219 964 025,91
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		41 035 250,51	59 846 941,38
Charges de personnel		-40 794 634,98	-44 086 438,67
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 817 258,93	-5 470 344,11
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		-4 576 643,40	10 290 158,60
Autres produits opérationnels		2 847 657,15	3 651 263,46
Autres charges opérationnelles		-1 068 240,81	-705 159,50
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-7 674 829,32	-36 857 745,26
Reprise sur pertes de valeur et provisions		689 350,51	32 585 187,16
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-9 782 705,87	8 963 704,46
Produits financiers		163 546,04	340 645,94
Charges financiers		-805 578,80	-405 016,10
IV-RESULTAT FINANCIER		-642 032,76	-64 370,16
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-10 424 738,63	8 899 334,30
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-1 524 961,05
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-359 055,40	82222,13
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		229 921 927,17	316 388 063,85
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-240 705 721,20	-308 931 468,47
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-10 783 794,03	7 456 595,38
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-10 783 794,03	7 456 595,38

SGP : SGDA
ENTREPRISE: EAGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

BILAN (PASSIF) AU 31/12/2011			
LIBELLE	NOTE	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		351 175 000,00	351 175 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		14 822 876,04	14 450 046,28
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-10 783 794,03	7 456 595,38
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-12 598 149,73	-18 681 915,35
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		342 615 932,28	354 399 726,31
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		489 540,35	489 540,35
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		21 021 423,80	21 438 521,09
TOTAL II		21 510 964,15	21 928 061,44
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		32 378 435,32	23 015 147,35
Impôts		2 652 702,00	2 663 795,18
Autres dettes		12 951 527,91	15 571 141,59
Trésorerie passif			
TOTAL III		47 982 665,23	41 250 084,12
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		412 109 561,66	417 577 871,87

SGP : SGDA
ENTREPRISE: EAGR
FILIALE : EPE/JLE/SPA

BILAN (ACTIF) AU 31/12/2011					
LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET - 1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		35 000,00	35 000,00	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		224 647 813,00		224 647 813,00	224 647 813,00
Bâtiments		172 316 188,81	141 028 870,93	31 287 317,88	31 779 998,81
Autres immobilisations corporelles		168 472 293,61	148 361 101,31	20 111 192,30	22 948 874,00
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		100 000,00		100 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		6 000,00		6 000,00	6 000,00
Impôts différés actif		4 338 323,36		4 338 323,36	4 697 378,76
TOTAL ACTIF NON COURANT		569 915 618,78	289 424 972,24	280 490 646,54	284 080 064,57
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		86 107 475,96	2 814 238,06	83 293 237,90	71 208 317,96
Créances et emplois assimilés					
Clients		56 942 266,97	29 744 300,19	27 197 966,78	10 609 779,92
Autres débiteurs		163 595,97	147 861,00	15 734,97	34 118,33
Impôts et assimilés		5 041 613,75		5 041 613,75	5 452 111,67
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		16 070 361,72		16 070 361,72	46 193 479,42
TOTAL ACTIF COURANT		164 325 314,37	32 706 399,25	131 618 915,12	133 497 807,30
TOTAL GENERAL ACTIF		734 240 933,15	322 131 371,49	412 109 561,66	417 577 871,87

الملحق رقم (14) : الميزانية و جدول حسابات النتائج لسنة 2012

EDITION_DU:18/03/2013 14:36
EXERCICE:01/01/12 AU 31/12/12

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2012	2011
Ventes et produits annexes		153 772 561,21	227 147 063,90
Variation stocks produits finis et en cours		26 007 662,48	-925 690,43
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**179 780 223,69**	**226 221 373,47**
Achats consommés		-152 389 028,21	-176 758 350,76
Services extérieurs et autres consommations		-8 881 664,29	-8 427 772,20
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-161 270 692,50**	**-185 186 122,96**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**18 509 531,19**	**41 035 250,51**
Charges de personnel		-40 309 179,69	-40 794 634,98
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 263 561,60	-4 817 258,93
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-26 063 210,10**	**-4 576 643,40**
Autres produits opérationnels		1 075 430,45	2 847 657,15
Autres charges opérationnelles		-2 854 626,25	-1 068 240,81
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-8 790 320,93	-7 674 829,32
Reprise sur pertes de valeur et provisions		566 650,53	689 350,51
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**-36 066 076,30**	**-9 782 705,87**
Produits financiers		695 535,54	163 546,04
Charges financières		-114 965,46	-805 578,80
VI-RESULTAT FINANCIER		**580 570,08**	**-642 032,76**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-35 485 506,22**	**-10 424 738,63**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-161 265,60	-359 055,40
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**182 117 840,21**	**229 921 927,17**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-217 764 612,03**	**-240 705 721,20**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-35 646 771,82**	**-10 783 794,03**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-35 646 771,82**	**-10 783 794,03**

دائرة المالية والمحاسبة
SFIE JUEL LIEGE ETANCHEITE SPA

EDITION_DU:18/03/2013 14:36
EXERCICE:01/01/12 AU 31/12/12

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2012	2011
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		351 175 000,00	351 175 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		14 822 876,04	14 822 876,04
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-35 646 771,82	-10 783 794,03
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-23 381 943,76	-12 598 149,73
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**306 969 160,46**	**342 615 932,28**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		119 235 452,14	
Impôts (différés et provisionnés)		331 712,11	489 540,35
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		17 428 615,87	21 021 423,80
TOTAL II		**136 995 780,12**	**21 510 964,15**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		9 849 368,61	32 378 435,32
Impôts		3 868 798,80	2 652 702,00
Autres dettes		4 115 844,45	12 951 527,91
Trésorerie passif			
TOTAL III		**17 834 011,86**	**47 982 665,23**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**461 798 952,44**	**412 109 561,66**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d''états financiers consolidés

المركب الحكاتمية للفليز شوذا
دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

EDITION_DU:18/03/2013 14:35
EXERCICE:01/01/12 AU 31/12/12

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2012			2011
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		35 000,00	35 000,00		
Immobilisations corporelles					
Terrains		224 647 813,00		224 647 813,00	224 647 813,00
Bâtiments		172 145 898,41	141 331 823,45	30 814 074,96	31 287 317,88
Autres immobilisations corporelles		169 249 830,50	151 749 147,71	17 500 682,79	20 111 192,30
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		100 000,00		100 000,00	100 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		6 000,00		6 000,00	6 000,00
Impôts différés actif		4 019 229,52		4 019 229,52	4 338 323,36
TOTAL ACTIF NON COURANT		**570 203 771,43**	**293 115 971,16**	**277 087 800,27**	**280 490 646,54**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		114 319 700,84	5 705 772,66	108 613 928,18	83 293 237,90
Créances et emplois assimilés					
Clients		62 308 222,43	30 568 476,07	31 739 746,36	27 197 966,78
Autres débiteurs		5 012 424,48	147 861,00	4 864 563,48	15 734,97
Impôts et assimilés		3 563 722,00		3 563 722,00	5 041 613,75
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		35 929 192,15		35 929 192,15	16 070 361,72
TOTAL ACTIF COURANT		**221 133 261,90**	**36 422 109,73**	**184 711 152,17**	**131 618 915,12**
TOTAL GENERAL ACTIF		**791 337 033,33**	**329 538 080,89**	**461 798 952,44**	**412 109 561,66**

دائرة المالية والمحاسبة
EPE - JIJEL LIEGE ETANCHEITE - SPA

الملحق رقم (15) :sppss 16 مخرجات النظام الإحصائي

```
REGRESSION
  /DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS CI R ANOVA
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT y

  /METHOD=ENTER x.
```

Regression

```
[DataSet1] J:\NAIM\JJ.sav
```

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
les ventes de marchandises	9,3275E6	5,64434E6	11
frais de marchandises	8,3894E6	5,10322E6	11

Correlations

		les ventes de marchandises	frais de marchandises
Pearson Correlation	les ventes de marchandises	1,000	1,000
	frais de marchandises	1,000	1,000
Sig. (1-tailed)	les ventes de marchandises	.	,000
	frais de marchandises	,000	.
N	les ventes de marchandises	11	11
	frais de marchandises	11	11

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	frais de marchandises[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: les ventes de marchandises

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std.
1	,999[a]	,999	,999	1,87432E5

a. Predictors: (Constant), frais de marchandises

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3,183E14	1	3,183E14	9,777E3	,000[a]
	Residual	2,930E11	9	3,256E10		
	Total	3,186E14	10			

a. Predictors: (Constant), frais de marchandises

b. Dependent Variable: les ventes de marchandises

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	52895,792	108433,559		,488	,637	-192397,960	298189,544
	frais de marchandises	1,106	,011	1,000	98,878	,000	1,080	1,131

a. Dependent Variable: les ventes de marchandises

```
GRAPH
  /SCATTERPLOT(BIVAR)=x WITH y

  /MISSING=LISTWISE.
```

Graph

```
[DataSet1] J:\NAIM\JJ.sav
```